



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية



الموضوع

دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة: مجموعة من المراجعين الخارجيين في ولاية
بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:
➤ اسماعين جوامع

إعداد الطالب:
➤ زكريا قلالة

.....	رقم التسجيل
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2013-2014

مقدمة:

تقف المؤسسة الاقتصادية في كل العالم ، والمؤسسات الجزائرية بشكل خاص اليوم أمام تحدي المنافسة الكبرى ، وتشابك المصالح والسرعة الكبيرة في اتخاذ القرارات التي تعتمد بشكل رئيسي حول المعلومات التي تجمعها المؤسسة وتعالجها كي تستفيد منها في ظل صعوبة التسيير الناتج عن عدم اليقين.

ولعل من أهم مراكز المعلومات وأكثرها حيوية هو قسم المحاسبة الذي يشكل مع قسم المالية الأداة الأقوى لتوفير معطيات حيوية ومعينة تؤدي إلى قرارات صائبة .

هذا القسم أو ذلك يعتمد على مجموعة تعتبر ذات كفاءة تقوم بوظيفة الرقابة الداخلية أو المراجعة الداخلية ، هذه المجموعة أيضا لها دور خلق نظام الرقابة الداخلية يمكن للمؤسسة أن تبني عليه معطيات وقرارات مصيرية، لكن نجد أن هذه العملية يشكك الكثرون في جدواها نظرا لعدم استقلالية نظام المعلومات المحاسبية ومعه نظام الرقابة الداخلية ، والمتهمة بالولاء للإدارة العليا وعدم المقدرة على تقديم إقتراحات مناسبة .

ومن جهة أخرى نجد أن ضعف التكوين والتدريب لهؤلاء الموظفين الداخليين ربما لضعف ميزانية التكوين في المؤسسة وعدم رغبة هؤلاء في تطوير قدراتهم لا يساعد على أداء جيد لنظام الرقابة الداخلية، ونجد في المقابل أن المؤسسة في إطار إستعانتها الطوعية أو الإجبارية بمراجعين خارجيين تكتشف أن هناك قسور أو عدم كفاءة لنظامها الرقابي الداخلي ،من خلال الملاحظات التي يقدمها والتوجيهات المختلفة التي تعطي صورة تدل على لزوم الاستعانة بمراجع خارجي ذ وكفاءة عالية وتدريب وخبرة كبيرة واستقلالية كاملة يبين للمؤسسة من حين إلى آخر مدى حاجتها لتجديد هذا النظام .

سيكون من المهم هنا أن نوضح أن طرفي هذه العملية التي نحن بصدد البحث فيها ،لهم اهتمامات مختلفة اتجاه الجوانب المالية والمحاسبية للمؤسسة ولكن سيكون من دواعي اهتمامها معرفة من خلال هذا البحث إمكانية وجود علاقة ولو محدودة جدا أو بسيطة تربط بين أعمال المراجع الخارجي في المؤسسة ومدى

اهتمامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية أو حتى إظهار جوانب الضعف والقوة التي سوف توليها المؤسسة أهمية في المستقبل .

مما تما ذكره سابقا نجد أن هناك تضارب في الآراء بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، حيث يرى المرجعيين الداخليين أن المراجع الخارجي ليس له أهمية بإشراكه في عملية التقييم.

وعلى هذا الأساس وجب علينا دراسة المراجعة الخارجية ومدى تأثيرها على تقييم نظام الرقابة الداخلية .

وهذا من خلال معالجة موضوعنا " دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية".

وعليه فأن الإشكالية الجوهرية الذي نحاول الإجابة عليها من خلال هذا البحث

ما هو الدور الذي يلعبه لمراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

وتحت هذه الإشكالية يمكننا أن نستخلص مجموعة من الإشكاليات الفرعية نجدها مناسبة لمعرفة العلاقة

بين المتغيرين ويمكن طرحها كما يلي:

- ما مقدار الحاجة إلى المراجعة الخارجية كوسيلة لتحسين نظام الرقابة الداخلية ؟

- ماهي طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

- ماهي العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية؟

فرضيات البحث:

للإجابة عن التساؤلات السابقة من أجل الإلمام بإشكالية الموضوع ننطلق من .

الفرضيات التالية:

-الفرضية الاولى : للمراجع الخارجي دور جوهري في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

- الفرضية الثانية :الأطراف الداخلية في المؤسسة هم وحدهم الأقدار على تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- الفرضية الثالثة : ليس من صلاحيات المراجع الخارجي تقييم نظام الرقابة الداخلية .

- الفرضية الرابعة : تعاون الأطراف الداخلية مع المراجع الخارجي هو الكفيل بإعطاء دور في تقييم نظام الرقابة

الداخلية

أهمية البحث:

- تعتبر المراجعة الخارجية هي أداة لقياس مستوى المؤسسة .

- المراجع الخارجي هو الشخص الذي يمكنه إبراز أخطاء المرجعين الداخلين في المؤسسة.

- يعتبر تقرير المراجع أداة ضغط على الإدارة من أجل تحسين من مستوى اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

- ضعف تكوين وتدريب المراجعين الداخلين يؤدي إلى حتمية الاستعانة بالمراجع الخارجي في تقييم نظام

الرقابة الداخلية

- تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة

أهداف الموضوع:

تتمثل الاهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي:

- محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة في تقييم النظام .

- محاولة إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى اسهامها في خلق نظام رقابة داخلية كفىء .

- إظهار الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام رقابة الداخلية

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه المذكرة وجدنا أنه من المناسب إتباع الأسلوب

الوصفي والأسلوب التحليلي في الجانب النظري للإجابة على إشكالية الموضوع ومن أجل دراسة الحالة إستعنا

بإستبانة لتحديد العلاقة بين المتغيرين في الحياة العملية وذلك بتحليلها باستخدامك برنامج إحصائي هو SPSS

نسخة 16 الذي ساعدنا في عملية التحليل وتحديد درجة الارتباط بين المتغيرين

أقسام البحث :

عملنا على تقسيم البحث إلى ثلاث فصول ،فصليين نظريين وفصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة.

تطرقنا من خلال المقدمة العامة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث، والتي جاءت تحتها مجموعة من الإشكاليات الفرعية، كما ضمنا المقدمة العامة وفرضيات البحث، أهمية الموضوع، أهداف الموضوع، المنهج المتبع.

مقدمة أما في ما يخص فصول البحث فقد جاء الفصل الأول تحت بعنوان " للمراجعة الخارجية" والذي تضمن أربعة مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة النظرية بالمراجعة الخارجية كعلم إنساني له تطبيقاته في المؤسسة الاقتصادية، يتناول المبحث الأول عموميات حول المراجعة، فيما اختص المبحث الثاني معايير المراجعة الخارجية و تطرقنا من خلال المبحث الثالث أعمال التخطيط وأدلة الاثبات الخاصة بعملية المراجعة.وأخيرا المبحث الرابع إعادة تقرير عملية المراجعة. أما الفصل الثاني فقد قدم بعنوان " نظام الرقابة الداخلية " وجاء تقسيمه على شكل ثلاث مباحث، يعالج المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية، بينما المبحث الثاني فتناولنا إجراءات المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية،، فيما اعتنى المبحث الأخير بدراسة و تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية .

أما الفصل الثالث خصصناه لدراسة الحالة

دراسات سابقة تناولت الموضوع:

نظرا لأهمية الموضوع وخاصة تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية فإن غالبية المؤسسات والباحثين بالأخص

اجتهدوا في هذا الميدان والبحوث التي تطرقت إليه نذكر منها :

عمل الباحث :بروال بومدين :التدقيق ونظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد

خيضر بسكرة، 2003 ، تحدث الباحث في هذه المذكرة عن دور الرقابة الداخلية في المؤسسة للوصول الى نظام

فعال و متكامل من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة.

وعمل يوشدوب طلال محمد الخميني: المراجعة الداخلية للإجراءات التنظيمية و المحاسبية للقروض

الاستهلاكية على مستوى بنك التنمية المحلية عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة

مقدمة بالمدرسة العليا للتجارة، الجزائر، سنة 2007، حيث تدور إشكالية هذا البحث حول: كيف يمكن للمراجعة

الداخلية المتعلقة بإعتبارها وظيفة في المؤسسة أن تساهم في تفعيل و تثمين الإجراءات التنظيمية و المحاسبية

لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالقروض الاستهلاكية على مستوى بنك التنمية المحلية؟

دراسة محسن باقي عبد القادر أحمد: و هي رسالة جامعية في الماجستير لسنة 2002 بجامعة صنعاء،

اليمن بعنوان " مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية": و كان الهدف من الدراسة مدى

اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفه لمهمة التدقيق إذ يسعى مراقب الحسابات

لتقويمه للرقابة الداخلية الى الوقوف على درجة إمكانية اعتماد عليها في عملية التدقيق.

تمهيد

إن مع تزايد الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة يعتبر عامل رئيسي لتطورها، و ممارستها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه فالهدف الرئيسي من عملية المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية و المالية مع التأكد من مدى صحتها و التعبير و الدلالة عن المركز المالي للمؤسسة و كيفية تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية التي يمكن أن تقع، مع اكتشاف حالات الغش و التلاعب بأموالها.

كما تعتمد المراجعة على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع عندما يكون مباشر عمله كما أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها حيث سنتناول في هذا الفصل أربعة مباحث و هي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

يمكن اعتبار المراجعة العملية المنتظمة للحصول على الأدلة والقرائن للوصول لرأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المراجعة وأهدافها وأنواعها المختلفة.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

صدرت عدة تعاريف أهمها ما يلي:

1-1 التعريف الأول:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها (عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية¹.

1-2- التعريف الثاني

تعرف المراجعة بصورة رئيسية بأنها: "فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني².

1-3- التعريف الثالث:

¹- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، (بن عكنون: الجزائر، 2003)، ص

9.

2- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، (عمان: الأردن، 2004)، ص 20.

عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم ، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"¹.

4-1 - التعريف الرابع:

كما يعرف السيد أحمد لطفي المراجعة الخارجية على أنها عملية منهجية على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين.

والمستخدمين المعنيين هم الجمعية العامة التي تريد الحصول على معلومات عن طريق تعيين المراجع من أجل الاستفادة من تقرير المراجع والتوصل إلى أدلة إثبات حقيقية عن طريق المرحل الذي يقوم بها المراجع، للتواصل إلى توافق بين الأدلة والمتمثلة في (المصادقات والإجراءات التحليلية والمقرنات والفحص الذاتي) والأهداف التي كانت المؤسسة تريد تجسيدها واكتشاف الانحرافات².

2- استنتاج التعريف العام:

إن عملية المراجعة تشمل على فحص السجلات والدفاتر ، والفواتير المتعلقة بالمخزون ، من ثم يقوم المراجع بالنزول إلى الميدان للقيام بعملية الفحص الذاتي للعينة المختارة ، حيث يعد تقرير فني محايد مبديا فيه رأيه، و يجب أداء عملية المراجعة بواسطة شخص كفى و مستقل.

يتضمن التعريف السابق مصطلحات و عبارات هامة:

1- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع السابق، ص 10.

2- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، (الاسكندرية: مصر، 2006)، ص 7.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الخارجية

يمكن تقسيم أهداف المراجعة الخارجية إلى أهداف عامة و مرتبطة بـ :

1- الأهداف العامة للمراجعة الخارجية:

- وصل الطلبية.

- الفاتورة.

- وصل الاستلام.

1-2 - التقييم والتخصيص:

يتعلق هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت الأصول و الالتزامات و حقوق الملاك و الإيرادات و المصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقا للقيم المناسبة التي أنتجها المحاسبي مثل تسجيل الأصل الثابت وفقا للتكلفة التاريخية وأن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإهلاك.

تهدف المراجعة الخارجية من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً¹.

¹ - ومسعود صديقي، نحو إطار متكامل (أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004)، ص 24.

1-3 الحقوق و الالتزامات

تعمل المراجعة الخارجية في هذا البند التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و أن الخصوم التزام عليها بتحديد ما إذا كانت الحقوق و الالتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلا الحقوق و الالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد.

1-4 العرض و الإفصاح:

تقوم المراجعة الخارجية بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها و وصفها و الإفصاح عنها على النحو الملائم .

يعتبر عمل المدقق تمهيدا لعرض القوائم المالية من طرف المؤسسة من خلال مخرجات النظام المحاسبي التي يفترض أن تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، (من خلال الاعتماد في إعدادها على معايير الممارسة المهنية و التقيد بالمبادئ المحاسبية و بالاستناد مع طرق تتلاءم مع الواقع الاقتصادي للمؤسسة) و لكي يتأكد ذلك يعمل المراجع على فحص العناصر السابقة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لهذه المخرجات من جهة ومن جهة أخرى يتأكد من مصداقية هذه الأخيرة في التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة ، ثم يبلغ آراءه الفنية إلى الأطراف المختلفة، و لكي يتحقق ذلك فإن المدقق يجب أن يكون عارفا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها خاصة تلك المتعلقة بكيفية عرض القوائم المالية.

1-5 إبداء الرأي الفني

يسعى المدقق من خلال عملية المراجعة الخارجية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية

الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.¹

¹- بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ، محاسبة معمقة، كلية العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011)، ص 7.

ولكي يتسنى له ذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه الأبعاد النظرية و التطبيقية لإطار

المراجعة الخارجية القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية¹:

- التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة.

- مراقبة عناصر الأصول.

- مراقبة عناصر الخصوم.

- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة.

- محاولة كشف أنواع الغش, التلاعب و الأخطاء.

- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل.

- تقييم الأهداف والخطط.

- تقييم الأنظمة الرقابية.

يستطيع المراجع وحسب ما جاء في معيار المراجعة الخارجية حول إعداد تقرير عملية المراجعة

الخارجية أن يبدي رأي فنيا محايدا حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أم لا و مدى الالتزام

بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية وعن مصداقية المعلومات الناتجة عن

النظام المحاسبي لإعطاء الصورة الحقيقية عن المؤسسة للأطراف المستخدمة لآراء المراجع.

¹ - ألفين أرنز، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي وأحمد حجاج، (الرياض: المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 2009)، ص 207.

2- أهداف المراجعة الخارجية المرتبطة بالعمليات المالية:

و تتمثل في العناصر التالية:

2-1- الوجود :

يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعلاً حيث يعتبر مثلاً إدراج المبيعات التي لم تحدث في يومية المبيعات انتهاك للهدف الوجود والحدوث.

2-2- الاكتمال:

يختص هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت كل العمليات المالية التي حدثت فعلاً في المؤسسة والتي يجب تسجيلها في دفاتر اليومية قد سجلت فعلاً فمثلاً عدم تسجيل المشتريات التي تمت في يومية المشتريات يعتبر إخلال بهدف الاكتمال.

وبما أن الاكتمال هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة أصبح من الضروري كذلك على النظام المحاسبي توليد معلومات كاملة على كل الأحداث التي تمت.

فمثلاً تظهر القوائم المالية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت وفق معالجة محاسبية سليمة ، ومفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تما

تسجيلها محاسبون لم يلمسها أي حذف أو نسيان من طرف المحاسب ليكون المدقق الحجة على التأكيد بصحة المعلومات التي يولدها النظام المحاسبي ومدى تمثيله للعنصر من نوع المراجعة الخارجية.¹

حيث يعتبر كل من هدفي الوجود والاكتمال كهدفين متعارضين في مجال المراجعة الخارجية.

2-3- الدقة:

يتعلق هذا الهدف في التأكد من طرف المدقق بتسجيل العمليات المالية و المحاسبية وفق القيم الصحيحة من أجل الحصول في الأخير على معلومات محاسبية دقيقة وصادقة يمكن استخدامها بدون تحفظات من طرف الجهات والأطراف المعنية.

2-4- التبويب:

يقصد بهذا الهدف من تصنيف وترتيب العمليات المالية المسجلة في يومية المؤسسة على نحو ملائم وبطريقة تساعد المدقق بالتعرف عليها بسهولة عند إجرائه لعملية المراجعة الخارجية كذا سهولة قراءتها من طرف مستخدمي القوائم المالية، فمثلا تما تصنيف عملية الشراء التي حدثت على الحساب على أنها مشتريات نقدية سوف يعكس ذلك على تمتع المؤسسة بالسيولة النقدية ما يجعل الموردين لا يترددون في تموينه بالاحتياجات.

2-5- التوقيت

بمعنى ضروري تسجيل العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة وفق التاريخ الصحيح، أي في التاريخ التي حدثت فيه مثل تسجيل المشتريات في تاريخ الاستلام.

¹ - صديقي مسعود، نحو اطار متكامل، المرجع السابق، ص 25.

2-6- الترحيل والتلخيص:

يتعلق هذا الهدف في دقة إدراج المعلومات عن العمليات المالية التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى دفاتر الأستاذ وتلخيصها على النحو ملائم، فإذا تما نقل مجموعة يومية المبيعات إلى دفتر الأستاذ الخاص بالمشتريات أو النقل وإدراج هذا المجموع بقيمة غير الصحيحة إلى ميزان المراجعة فبعد ذلك انتهاك لهدف الترحيل والتلخيص¹.

2-7- التقييم:

تهدف المراجعة الخارجية من خلال هذا القيد إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية 'وتسجيل ثمن شراء الأصل إضافة إلى المصاريف التي تتحملها المؤسسة لقاء الحصول عليه وبانسجام مع المبادئ المقبولة قبولا عاما.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

3- استنتاج هدف عام:

من خلال ما سبق يمكن أن نستخلص الهدف التالي لعملية المراجعة الخارجية :

¹ - صديقي مسعود، نحو اطار متكامل، المرجع السابق، ص 25.

يتمثل الهدف من قيام المدقق المحايد بتدقيق القوائم المالية ، في إبداء الرأي عن عدالة كل من المركز المالي ونتائج الاستغلال والتدفقات النقدية ، واتفق القوائم المالية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

تجدر الإشارة هناك إلى ان هذه الأنواع لا ترتبط بالموضوع المراد تناوله في البحث باستثناء التدقيق المالي الذي هو موضوع الدراسة، لذا سوف نركز على الأنواع المختلفة المرتبطة بالمراجعة الخارجية المالية انطلاقاً من الزاوية التي ينظر منها النوع كما يلي¹ :

- من زاوية الإلزام القانوني.
- من زاوية نطاق المراجعة الخارجية.
- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات.
- من زاوية توقيت المراجعة الخارجية.
- من زاوية القائم بعملية المراجعة الخارجية.

¹- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، 2000)، ص 11.

1- من زاوية الإلزام القانوني**1-1- المراجعة الخارجية الإلزامية:**

وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجود القيام به أي أنها المراجعة الخارجية التي تلتزم بها المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات وقوانين الضرائب - قانون الاستثمار) ومن ثم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة الخارجية وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

1-2- المراجعة الخارجية الاختيارية:

وهو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل يطلب من مجلس الإدارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال المركز المالي ذات مصداقية وعدالة ' حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لاسيما في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

2- من زاوية نطاق المراجعة الخارجية: وينقسم إلى:**1-2- المراجعة الخارجية الكاملة:**

وفي هذا النوع من المراجعة الخارجية يكون للمدقق عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.

ويتعين على المدقق في هذا النوع من المراجعة الخارجية، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد

مع مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي تمثلها

اختباراته حيث أن مسؤوليته تغطي جميع المفردات حتى التي لم تخضع للفحص ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات¹.

2-2- المراجعة الخارجية الجزئية:

في هذا النوع يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينة المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينة المدقق بتحديد تلك العمليات، وعليه فإن مسؤولية المدقق تنحصر في مجال المراجعة الخارجية الذي حدد له فقط كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات بين حدود المراجعة الخارجية والهدف من المراد تحقيقه ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير و ما يرتبط به من القوائم والمعلومات.

3- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى ما يلي²:

1-3- المراجعة الخارجية الشاملة:

ويقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة 'كما أنها خالية من الأخطاء والغش.

¹ - كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرارية، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة، (الاسكندرية: مصر ، المكتب الجامعي الحديث، 2006)، ص

188.

² - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (القاهرة: مصر، الدار الجامعية للنشر، 2002)، ص 35.

لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظرا لزيادة اعباء المراجعة الخارجية بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة اللذين يحرص المدقق على مراجعتهما باستمرار.

3-2- المراجعة الخارجية الاختيارية:

ويقصد به استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية المراجعة الخارجية إن إتباع المدقق الأساليب الإحصائية يعتمد على الخبرة ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل العينة - المجتمع التوزيع الطبيعي وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.

4- من زاوية توقيت المراجعة الخارجية:

ونميز في هذه الزاوية بين نوعين من المراجعة الخارجية وهما المستمرة، والنهائية :

4-1- المراجعة الخارجية المستمرة:

يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانية المتاحة.

4-2- المراجعة الخارجية النهائية:

يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات ليقوم المراجع الخارجي بعدها بأجراء الاختبارات والفحوص الضرورية وفق ما ينص عليه الإطار المرجعي للمراجعة الخارجية ليتمكن من إبداء رأي فنيا محايداً حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها¹.

5- من زاوية القائم بعملية المراجعة الخارجية:

5-1- التدقيق الخارجي:

هذا النوع من المراجعة الخارجية هو حور اهتمام بشكل كبير في هذا البحث ، وفي هذا النوع من المراجعة الخارجية فإن المدقق الخارجي هو ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة و المؤهل علميا وعمليا و المراجعة الخارجية في حسابات المؤسسة الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث ينتج باستقلالية تامة ، وفي غالب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة) أما فيما يخص تأهيل المدقق الخارجي تماشياً مع المعايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه المدقق وعادة ما يقوم المدقق الخارجي بتدقيق نظام الرقابة الداخلية لتلك المؤسسة ، ويكون ذلك بفحص القيود والسجلات المحاسبية قبل إبداء رأيه في صحة المركز المالي.

وينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاثة أقسام وهي²:

5-1-1- المراجعة الخارجية القانونية:

أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في المراقبة السنوية الإجبارية الذي يقوم به محافظ الحسابات.

¹ - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 36.

² - محمد يوثين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى تطبيق، (بن عكنون: الجزائر، الساحة المركزية، ط3)، ص 47.

2-1-5 المراجعة الخارجية التعاقدية (للتدقيق الاختياري):

وهو الذي يقوم به محترف يطلبه من أحد الأطراف سواء (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تحديده سنويا.

3-1-5- الخبرة القضائية:

وهي الذي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

2-5- المراجعة الخارجية الداخلية:

وهو نشاط تأكيدي استشاري مستقل موضوعي مصمم لإضافة قيمة المؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة التوجيه (التحكم) وذلك عن طريق إيجاد نظام الرقابة كفى وبتكلفة معقولة.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية

تقوم معايير مراجعة الحسابات كمختلف العلوم والمهن المتطورة على عدة معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، حيث يسهرون على احترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل.

حيث يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء معينة صدرت عام 1954 في كتاب بعنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها"، حيث قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث معايير وهي:

- المعايير العامة.

- معايير العمل الميداني.

- معايير اعداد التقرير.

المطلب الأول: المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المراجع الخارجي لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي.

وتنقسم المعايير العامة إلى:

- معايير التدريب والكفاءة.

- معايير الاستقلال.

- بذل العناية المهنية اللازمة.¹

1- معيار التدريب والكفاءة:

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية. يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية يظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب العلمي والعملية المناسبين، وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المراجع يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملية والاستقلال عند إبداء الرأي.

ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل والتأهيل

العلمية والتكوين المهني المستمر.²

1-1- التأهيل العلمي:

معنى هذا أن يكون لدى المراجع مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والمراجعة كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء.

1-2- التأهيل العملي:

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

1-3- التكوين المهني المستمر

على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق المنتديات وفرص التكوين المختلفة، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية والعملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة.

1- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ط2000، 1)، ص60.

2- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع السابق، ص52.

2- معيار الاستقلال:

الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة المراجعة، وهو يعني قدرة المراجع على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف.¹

يمكن تعريف الاستقلال بأنه "أن يكون المراجع أميناً ونزيهاً وصادقاً، و يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومة، وإنما يجب عليه ان يبدي رأيه الفني والموضوعي عن قناعاته الشخصية وبناء على استخدامه للمعايير المهنية، وعليه أن لا يكتفم أو يحرف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات يرتكز معيار استقلال المراجع الخارجي على جانبين هما:

- الاستقلال المادي

- الاستقلال الذاتي أو الذهني

2-1- الاستقلال المادي:

بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وذلك خلال الفترة التي سيدلي برأيه عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية المعدة، ومعنى هذا أن المراجع الخارجي لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من العاملين بها.

2-2- الاستقلال الذاتي أو الذهني:

1 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006)، ص40.

بمعنى مجرد المراجع من أي دوافع وضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي أن يحافظ المراجع على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية المراجعة في كل مرحلة.

بالإضافة إلى ما سبق أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) قرار يقضي بضرورة الإفصاح عن الأسباب من وراء تغيير المراجع، وتحديد أية اختلافات في الرأي بين المراجع وإدارة المؤسسة وللحكم على مدى استقلالية المراجع حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية لثلاثة جوانب هي:¹

- الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق.

- الاستقلال عند القيام بالفحص.

- الاستقلال عند إعداد التقرير.

3- بذل العناية المهنية الأمانة:

يعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة، أي لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلاً ومستقلاً حتى ينجز عملية المراجعة، وما يلاحظ في هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليه التشريعات والقوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المراجع.

كما يجب إضافة المعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات عند القيام بإبداء الرأي عن القوائم المالية، و السجلات المحاسبية وإعداد التقارير.

1- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص41.

هناك اتجاهان بمفهوم العناية المهنية الاتجاه الأول يذهب نحو مضمون المراجع الحكيم أو الحذر، أما الاتجاه الثاني فينتج نحو الإعلان والإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المراجع.¹

فحتى يتحلى المراجع بالحكمة والحذر يجب عليه أن يحاول الحصول على كل أنواع دأماً بإزالة كل الشكوك وطلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر والقوائم المالية التي من خلالها سيبيدي المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن لها أن تلحق الضرر بالمؤسسة محل المراجعة، كما يجب أن تعطي درجة عالية من الحذر عند فحصه للعناصر التي تظهر له غير عادية وكذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بمراجعة الأقسام التي يحدث فيها التلاعب وتكثر فيها الأخطاء، كما يعمل المراجع رأيه، كما على المراجع أن يكون على دراية ومنتبع للعمل الذي يقوم به مساعديه.

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

- أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قياس بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة.
- إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
- إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.
- أن يعمل المراجع دائماً على تطوير خبرته المهنية.²
- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

1- عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1998) ص 198.

2 - غسان فلاح، المرجع السابق، ص 41.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذه له، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للمراجعة، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاث معايير أساسية والتي يمكن ذكرها كالتالي:

- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين.
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- عمل المراجع على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.¹

1- معيار وضع الخطة والتخطيط السليم والإشراف على المساعدين:

إن برنامج المراجعة المستعمل لتنفيذ إجراءاته وعملياته يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنماء برنامج المراجعة و تنفيذه بالكامل.

ولتحقيق هذا المعيار يجب انجاز الانشطة الثلاثة التالية.

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع.
- تخصيص المساعدين وتقييم أدائهم.

1- المرجع نفسه، ص42.

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة كل اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بتدقيقها فبيئة المراجع هي العوامل المحيطة بالمراجعة داخلية كانت أم خارجية التي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط ولا تنفيذ عملية المراجعة.¹

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المراجع لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة المراجعة وتحديد احتياجات العمل مع العنصر البشري حتى لا يقع المراجع في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة للوفاء لمتطلبات خطة وبرنامج المراجعة.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقسيم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط التدقيق بعد تخصيص المساعدين فيجب متابعتهم والاطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل الذي يكلف إليهم على أحسن وجه وتقييم أدائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

فما سبق يمكن استخراج مجموعة من الاهداف لتخطيط ووضع برنامج للتدقيق، هو أنها تبين مجال الفحص والاختبارات المراد القيام بها كذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات والفحص، وخطوات الفحص الضرورية والتوقيت لذلك كما أن هذا البرنامج يستخدم لدلالة على العمل المنجز ومراقبته.

نجد أن تخطيط مهمة المراجعة تتضمن تحديد الاستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا.

ونلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر نظرا للأسباب التالية:²

- أن المرجع يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية المراجعة
- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية.

1- عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد ناجي، مرجع سابق، ص38.

2- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص43.

- تغير أساليب ومفاهيم المراجعة عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر.
- بسبب تغير نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل المراجعة.

2- دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة.¹

غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية.

وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات المالية 100%.

ومن ثم فإن المراجع وبناء على نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يشكل ملائم، يمكن أن يحدد النطاق إجراء الفحص بدقة ثم اللجوء إلى أسلوب العينات الإحصائية والقيام بعملية الاختيار والتحقق من مدى صحة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التعريف والتغير في القوائم المالية نظراً لعدة أسباب يمكن إرجاعها إلى المدقق أو إلى الإجراءات المتبعة في القيام بعملية الاختيار²

وسوف نتطرق إلى دراسة وتقييم نطاق الرقابة الداخلية الفصل الثاني.

1- الرمحي زاهر، تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004)، ص 82.

2- عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد (المراجعة علماً وعملاً)، (الإسكندرية: مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1991)، ص 31.

3- معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة:

تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار للحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على ميول وتنبؤات من ينفذ القرار، ولكنها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر. وهذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب.¹

ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها بكفاية أدلة الإثبات.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مراجع الحسابات يلعب دوراً أساسياً عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات.

لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير هي كالتالي:

- يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.²

- يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.

1- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 2005)، ص166.

2 - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص81.

- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكاف.
- يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

1- إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما. ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ.

كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين.¹

1-1- أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلا، وتستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصهما على الفترات المحاسبية .

1-2- أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلو من التحيز وتعبّر بصدق عن البيانات واطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة وبعد القيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، وتقييم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه، يتعين عليه إبداء رأيه فيما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة .

1- توماس ويليام و أمرسن هنكي، مراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد وسلطان ومحمد علي سلطان، (الرياض: دار المريخ، 1986)، ص62.

أما في حالة اختلاف المدقق مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً ورأياً معارضاً خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.¹

2- إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

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

والهدف من هذا المعيار هو:

2-1- قابلية القوائم المالية للمقارنة

توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.²

3- الإفصاح الكافي:

لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما أن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية هامة جداً للإفصاح عن كثير من المعلومات وتعتبر جزء من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المراجع في إعدادها. وتتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية:

1- عبد الحامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في الممارسة المهنية، السعودية، معهد الإدارة العامة، 1994، ص93.

2- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص46.

3-1- أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة كجمهور .

3-2- أن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسياً في عملية الإفصاح كونه مرتبطاً بالمصلحة العامة.

3-3- كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك.

3-4- أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبرراً خاصة في حالة تضارب المصالح.

3-5- أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.¹

ومالم يرد في تقرير المراجع عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح عن القوائم المالية يعد كافياً.

4- إمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية (وحدة الرأي):

ويتضمن هذا المعيار أن رأي المراجع يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقيق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.

وعلى المراجع أن يتضمن تقريره رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي والاشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي.² يجب على المراجع كذلك في حالة امتناعه عن ابداء الرأي ان يذكر بالتقرير الاسباب من وراء ذلك وقد تتضمن اسباب الامتناع عن ابداء الرأي كما يلي:

1- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص48.

2- عبد الوهاب نصر علي، (خدمات مراقب الحسابات لسوق المال) المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية، 2001، الجزء الأول، ص26.

4-1- تحديد نطاق عمل المراجع بطريقة تؤثر جوهرياً على إجراءات الفحص وعدم

إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف.

4-2- حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، والتي تجعل المراجع يعتبر إبداء

رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.

4-3- عدم استقلال المراجع عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

المبحث الثالث: أعمال التخطيط وأدلة الإثبات الخاصة بعملية المراجعة

تمثل أدلة وقرائن المراجعة معلومات تمكن المراجع من الوصول الى النتائج التي على أساسها يكون رأيه على صحة القوائم المالية، ويربط معيار أدلة وقرائن المراجعة بين الأهداف التي يسعى المراجع لتحقيقها والأدلة والقرائن التي يجمعها. ويبين العوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم أدلة وقرائن المراجعة، كما يوضح الخطوات التي تتبع في حالة عدم الحصول على أدلة أو قرائن كافية. وتبرر أهمية هذا المعيار في إضفاء الثقة في تقرير المراجع الذي يصدره. فإذا لم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن المراجع قد حصل على أدلة وقرائن ملائمة وكافية فلن تتوفر لديه الثقة في رأي المراجع.

وبالتالي تفقد المراجعة مضمونها.

المطلب الأول: أعمال التخطيط الخاصة بعملية التدقيق

يجب أن يخطط لعمل التدقيق على نحو مناسب، وأن يتم الاشراف على عمل المساعدين بشكل دائم. إن العمل على تطبيق هذا المعيار من طرف المراجعين يحقق لهم ثلاثة أهداف رئيسية تساعدهم في إجراء عملية المراجعة بشكل مناسب وتتمثل هذه الأهداف أو الأسباب الحقيقية من ضرورة تخطيط المدقق لعملية المراجعة فيما يلي:

- تمكين المراجع من الحصول على أدلة إثبات كافية.

- مساعدة المراجع على التحكم في التكاليف.

- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

وتتمثل المراحل الرئيسية لإجراء عملية التخطيط والتصميم الجيد لعملية المراجعة في العناصر التالية:

• التمهيد للتخطيط.

• الحصول على معلومات من العميل.

- الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل.
- أداء الاجراءات التحليلية.
- وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله.
- فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.
- وضع الخطة العامة لمراجعة وبرنامج المراجعة.

1- التمهيدي لتخطيط عملية المراجعة

تتم معظم أنشطة التمهيدي في بداية المراجعة، وعادة ما تتم لدى العميل الى المدى الذي يكون فيه عملية، ويتضمن التمهيدي للتخطيط الخطوات التالية:¹

- ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع عميل جديد أو الاستمرار في التعامل مع عميل قديم.
- الحصول على خطاب التعاقد.
- اختيار المراجعين الذين يشملون فريق المراجعة.

1-1- قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم:

على الرغم من أن الحصول على عقد لمراجعة عميل جديد أو الاحتفاظ بعميل قديم لا يعد أمراً سهلاً في مهنية المراجعة، إلا أنه يجب على يتم عملية تنفيذ عملية التدقيق عند اتخاذ قرار قبول العملاء.

1-2- الحصول على خطاب التعاقد:

يجب أن يتم تحديد واضح لشروط العقد بين المؤسسة والمراجع من أجل التقليل سود التفاهم، ويتمثل هذا الخطاب في اتفاق بين المؤسسة ومكتب المراجعة على أداء المراجعة والخدمات المرتبطة به.

1- ألفين أرنيز، جيمس لويك، مرجع سابق، ص ص 286-288-289.

1-3- اختيار المراجعين الذي سيضمهم فريق المراجعة:

يجب أن يتم تعيين المراجعين على الأعمال في ضوء معيار التدريب والمهارة للعمل كالمراجعين ويمكن أن يتم تعيين كذلك متخصصين في مجالي العينات الاحصائية والحاسب الالكتروني.

2- الحصول على معلومات المؤسسة:

ليس من الممكن تصور مهمة المراجعة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة أما نوعين ومقدار هذه المعلومات يتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المدقق. سيبحث المدقق عن المعلومات المهمة والتي ستؤثر على عملية التدقيق. كما أنها تحدد اتجاه وامتداد التدخلات الممكن فحصها بالمؤسسة.¹

3- الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة:

يجب أن يتم اختيار ثلاث أنواع من المستندات والسجلات القانونية في بداية المراجعة وهي:

- عقد المؤسسة والنظام الأساسي لها.
- محاضر اجتماعات مجلس الادارة.²
- العقود.

4- أداء الاجراءات التحليلية الأولية:

يعد تنفيذ الاجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط جزءا هاما من أداء التحقيق على نحو كفاء وفعال، ويعرف الايضاح رقم 56 لمجلس معايير التدقيق الاجراءات التحليلية على أنها: "تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقة الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع.

1 - بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص25.

2 - ألفين أرينز، جيمس لويك، مرجع سابق، ص295.

ويمكن تعريفها كذلك بأنها استخدام المقارنات والعلاقات التي تحدد مدى مناسبة أرصدة الحسابات أو البيانات الأخرى.

4-1- الغرض من أداء الاجراءات التحليلية:

تعتبر تقنية الاجراءات التحليلية من بين أداء الاثبات التي تستخدم في عملية المراجعة وفي كل مرحلة من مراحل التخطيط لعملية المراجعة الى غاية إتمام عملية المراجعة لذلك تهدف الى تحقيق الأغراض التالية¹:

- تقهم مجال عمل المؤسسة الذي تمارسه.
- تقدير مدى قدرة المؤسسة محل التدقيق على الاستمرار.
- الاشارة الى تعريفات ممكنة في القوائم المالية.
- تفويض الاختبارات التفصيلية.

4-2- أنواع الاجراءات التحليلية:

يتمثل الجانب الأهم في استخدام الاجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة منها، ويوجد خمسة أنواع رئيسية من الاجراءات التحليلية هي:²

- مقارنة بيانات المؤسسة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه.
- مقارنة بيانات المؤسسة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.
- مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعاتها.
- مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعات المراجع.
- مقارنة بيانات المؤسسة مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية.

1- ألفين أرينز، جيمس لوبك، ص ص254-255.

2 - بويكر عميروش، مرجع سابق، ص26.

4-3- الأساليب المستخدمة في أداء الإجراءات التحليلية:

هناك عدة أساليب مالية وتقنية يتم استخدامها في أداء الإجراءات التحليلية، بسبب كثرة المعلومات

المالية والمحاسبية التي تخص نشاط المؤسسة، ومن هذه الأساليب ما يلي:¹

• استخدام تقنيات التحليل المالي.

• استخدام الأساليب الاحصائية.

• استخدام البرامج الجاهزة عن طريق الحاسب الالكتروني.

5- وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق الممكن قوله:

يمثل كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومين أساسيتين في تخطيط عملية المراجعة.

5-1- مفهوم الأهمية النسبية:

عرف مجلس معايير المحاسبة الأهمية النسبية على النحو التالي:

"مقدار الإغفال أو التعريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي

إلى تغيير حكم أي مستخدم لهذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال ذلك الإغفال والتعريف²

ويكون المراجع مسؤولاً عن تحديد مدى وجود تعريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، وإذا

رأى المراجع أن هناك تعريفاً جوهرياً، يجب عليه أن يوجه انتباهه للمؤسسة حتى يمكن تصحيح الموقف، وإذا

رفضت المؤسسة القيام بتصحيح القوائم المالية، يجب على المراجع أن يصدر رأي مقيد أو رأي سلبي بناء

على مقدار التعريف.

5-2- تقدير خطر التدقيق الممكن قبله:

1- ألفين أرنيز، مرجع سابق، ص256.

2 - Lionel collins,génard valia, Auditet control interne "Aspects financiers, opérationnels et stratégiques",4édition,dallos,paris 1992, 126.

يعتبر خطر المراجعة الممكن قبوله مقياساً لمدى رغبة المراجع في قبول وجود تعريف جوهرى في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، بعد انتهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير نظيف، وعندما يقرر المراجع مستوى منخفض من خطر المراجعة الذي يمكن قبوله، يعني ذلك أن المراجع يرغب في أن يكون متأكدًا بشكل أكبر من عدم وجود تعريف جوهرى في القوائم المالية.

حيث أن تقدير الخطر بالصفر يعني وجود تأكيد كامل أما تحديد الخطر بقيمة 100% يعني عدم التأكيد الكامل .

6- فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة:

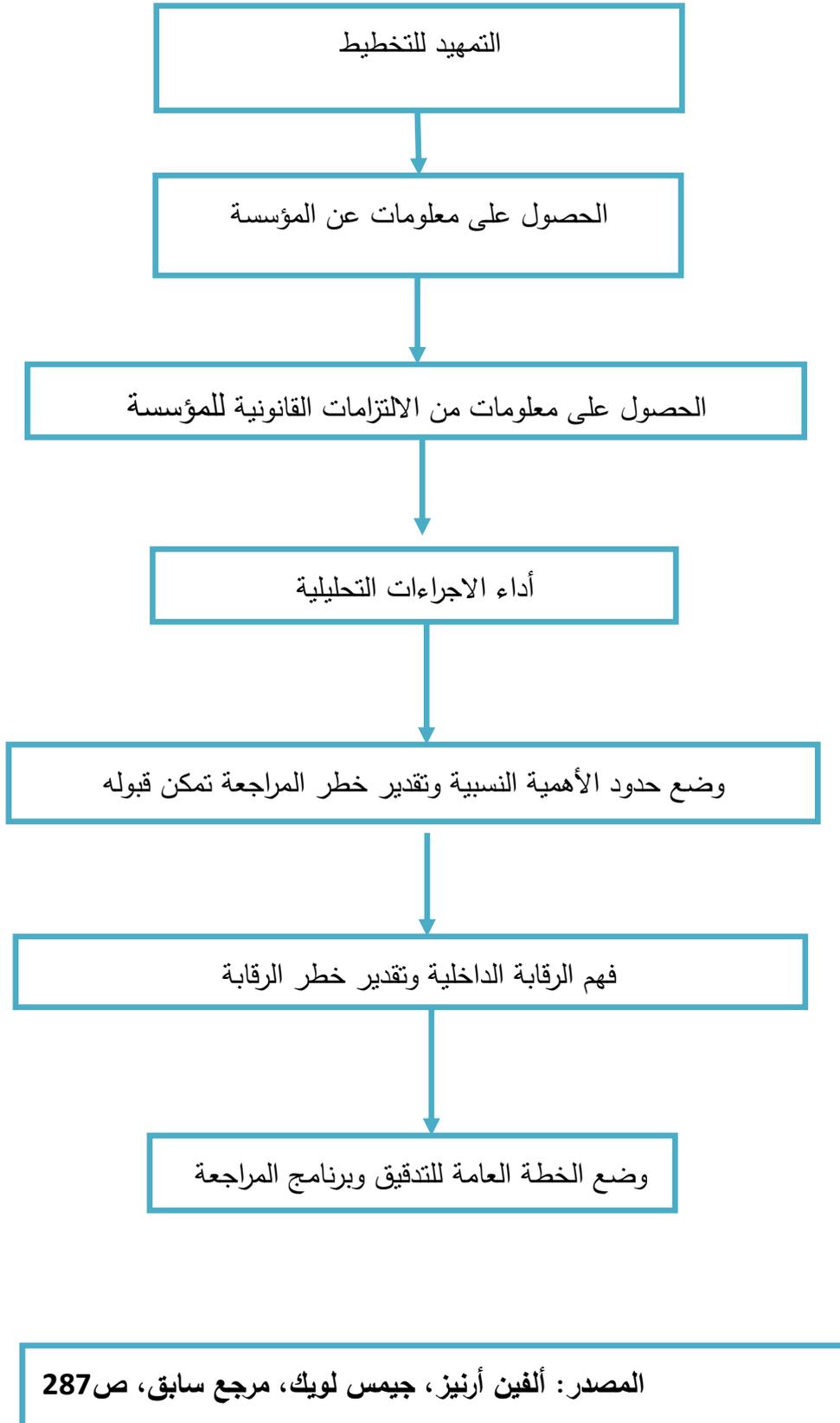
ينص المعيار الثاني من معايير المراجعة المتعارف عليها، بأنه يجب أن يتم فهم الرقابة الداخلية وبشكل كاف حتى يتم التواصل لحظة المراجعة وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها. بعد كل من دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة أحد المكونات الأساسية في نموذج مخاطر التدقيق.

7- وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج عملية التدقيق:

يتمثل تنفيذ الخطوات السنة الأولى في عملية تخطيط المراجعة أساساً لمساعدة المراجع في إعداد خطة مراجعة تتسم بالفعالية والكفاءة وتساعد كذلك في تصميم برنامج عملية المراجعة. يتمثل برنامج المراجعة في قائمة بكافة الإجراءات التي يتم استخدامها في التواصل لجمع أدلة كافية للمراجعة ويتم إدراج كذلك تفاصيل أخرى ترتبط بكل إجراء مثل حجم العينة والعناصر التي يتم اختيارها وتوقيت الاختبارات، ويوضح الشكل الآتي الأجزاء الرئيسية لتخطيط عملية¹.

1- بويكر عميروش، مرجع سابق، ص28.

الشكل رقم 1: مراحل التخطيط لعملية المراجعة



من خلال الشكل السابق نستنتج أنه يتم استخدام المعلومات التي يتم التواصل إليها في عملية التمهيد للتخطيط والمعلومات الأساسية للمؤسسة وكذلك المعلومات الخاصة بالالتزامات القانونية للمؤسسة والاجراءات التحليلية الأولية، بغرض إعطاء الحكم على الأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة التي يمكن قبولها، ثم يتم استخدام تقدير كل من الأهمية النسبية وخطر المراجعة الذي يمكن قبوله كذلك خطر الرقابة من أجل تصميم خطة المراجعة العامة وبرنامج المراجعة.¹

المطلب الثاني: أوراق العمل

إن الجزء الكبير من وقت المراجع مخصص لإعداد وتحضير أوراق العمل لأنها تعتبر المادة الأولى في تطبيق برنامج عملية المراجعة وتساعد المراجع في أداء مهامه وإعداد تقريره المتضمن لرأيه الفني المحايد عن القوائم المالية كما أن المراجع يستعمل أوراق العمل لتدعيم وإثبات العمل الذي قام به.

1- تعريف أوراق العمل:

تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً فعلياً عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة وحجة تبرر فصول أطوارها، لذا بات من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير.² ثم تعريف أوراق العمل على أنها تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والاجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على اتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص.

1- بوبكر عميروش ، مرجع سابق، ص29.

2 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص125.

في إطار عملية المراجعة وتكوين ملقها من قبل المراجع، ينبغي على هذا الأخير طرح الأسئلة الآتي بيانها لجنة توضيح الرؤى لديه والمساهمة في تكوين أوراق العمل يستند عليه لأغراض محددة ولإعداد التقرير .

هذه الأسئلة هي على النحو التالي:

- ما هي أنشطة المؤسسة؟
- من هم الأشخاص المسؤولون عن مختلف أنشطة العمليات والوظائف في المؤسسة؟
- ما هو الهيكل والنظام القانوني المطبق على أنشطة المؤسسة؟
- ما هي التطورات التاريخية للمؤسسة؟
- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى العمليات؟
- ما هي الوسائل التقنية المطبقة على المستوى الوظيفي؟¹

2- أغراض أوراق العمل:

انطلاقاً مما سبق يمكن أن تحدد الأغراض المتوخاة من أوراق العمل للمراجعة في النقاط التالية:

2-1- دليل للعمل المنتهي:

توضح أوراق العمل فصول أطوار عملية المراجعة وكذا الأسس والاجراءات المتبناة للوصول الى النتائج ومدى الالتزام بمعايير المراجعة والمتعارف عليها.

2-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

توضح لنا أوراق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها من ذلك، بغية توجيه عملية المراجعة.

1 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 126.

2-3- تنفيذ إجراءات المراجعة:

تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته الى غاية الانتهاء.

2-4- إعادة النظر في الاختيار:

تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية الاختبارات الضرورية لعملية المراجعة.

2-5- إعداد التقرير:

تعتبر هذه الأوراق ركيزة يستطيع المراجع كتابة التقرير استنادا عليها.

2-6- دليل للمراجعة في السنوات القادمة:

يقوم المراجع عادة عند البدء في مراجعة سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية المراجعة السابقة والإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها الى إدارة المؤسسة¹.

3- تصنيف أوراق العمل:

تمثل أوراق العمل جزءا هاما في كل عملية المراجعة، وهي عبارة عن سجلات يحتفظ بها المراجع عن الاجراءات التي يتم تطبيقها والاختبارات التي يتم تنفيذها والمعلومات التي يتم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

وتحتوي هذه الأوراق على كل شيء يتعلق بالمراجعة ويتم تنظيمها في ملفات دائمة وأخرى في ملفات

جارية.

1 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 127.

3-1- الملف الدائم:

تتمثل الملفات الدائمة في أوراق العمل التي تحتوي على بيانات تاريخية أو البيانات ذات الطبيعة المستمرة وثيقة الصلة بعملية المراجعة الحالية، وتوفر البيانات كذلك مصدراً ملائماً عن عملية المراجعة محل الاهتمام والمستمرة من عام لآخر¹.

ويتكون الملف الدائم من العناصر التالية:

- عموميات حول المؤسسة محل المراجعة.
- معلومات تخص النظام المحاسبي.
- بيانات تتعلق بالرقابة الداخلية.
- معلومات قانونية، جبائية واجتماعية.
- معلومات اقتصادية وتجارية.
- معلومات خاصة بالمعلوماتية.

3-2- الملف الجاري:

عكس الملف الدائم المستعمل طوال المراجعة التي تصل إلى عدة سنوات، فإن الملف الجاري يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية التي تتم فيها عملية المراجعة، فهذا الملف يجب أن يشمل معظم الأعمال المنفذة انطلاقاً من المنهجين المتبعة لتنفيذ المهمة والعناصر التي أدت بالمراجع إلى التصريح برأي حول درجة صحة ومصداقية الحسابات السنوية².

1- ألفين أرنيز وجيمس لويك، مرجع سابق، ص301.

2- بويكر عميروش، مرجع سابق، ص33.

على المراجع أن يتحلى بالسرية من حيث المعلومات التي يتلقاها من طرف المؤسسة خاصة وأن الملف الدائم والملف الجاري هما ملك المراجع إلاّ السجلات والوثائق التي هي ملك المؤسسة والتي يستعملها المراجع وتتطلع عليها أثناء قيامه بعملية المراجعة.¹

يحتفظ المراجع بالملف الدائم والجاري لمدة لا تقل على عشرة سنوات وذلك طبقاً لأحكام المادة الثانية عشر من القانون التجاري.²

المطلب الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية

إن لإثبات في المراجعة الخارجية يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة محاسبية وغيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية ككل. ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة، أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق الى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعويض بها عن دليل الإثبات القاطع.³

وتعرفنا أن أجد أهداف عملية المراجعة الخارجية هو التأكد من صحة وسلامة البيانات المالية والسجلات المحاسبية وإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة تمثيل القوائم والسجلات عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي خلال الفترة المحاسبية.

وحتى يقوم المدقق بإبداء رأيه المحايد لابد من حصوله على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة تمكنه من الحكم على العنصر محل الفحص والتغيير عن رأيه.

1- تعريف أدلة الإثبات:

يمكن تعريف الدليل على أنه كل المعلومات والحقائق التي يستند إليها أي فرد لإعطاء رأي حول موضوع معين.

1 - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص155.

2 - بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص33.

3 - عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية، (مذكرة ماجستير غير منشورة، باتنة: جامعة الحاج لخضر، 2007)، ص35.

1-1- التعريف الأول:

وتعرف أدلة الاثبات في المراجعة الخارجية بأنها كل ما يمكن أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية.¹

1-2- التعريف الثاني:

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة الخارجية وتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الاثبات بأنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتواصل الى استنتاجات يبني على أساسها رأيه .
نلاحظ أن المعيار الدولي للمراجعة الخارجية الخاصة بأدلة الاثبات ينص على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة الاثبات الكافية والملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني.

2- خصائص رأيه المهني:

مما سبق نلاحظ أن المعيار ينص على أن أدلة الاثبات يجب أن تتصف لخاصتين هما:

- الكفاية

- الملائمة

1-2- الكفاية:

أن تكون الأدلة التي تحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة.

وبما أن مدقق الحسابات يلجأ الى استخدام الاختبارات الاحصائية أو أسلوب العينات، فإن هنا يتطلب منه معرفة ما هو الحجم العينة الملائم لدعم رأيه، والاعتبارات التالية يمكن أن تساعد مدقق الحسابات في تحديد مدى كفاية أدلة الاثبات.

1 - بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص34.

- طبيعة العنصر محل الفحص.
- الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيها يخص العنصر محل الفحص.
- أنواع أدلة الإثبات المتوفرة للمدقق ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص.¹
- تكلفة الحصول على الدليل وتأشيرة ذلك على تكوين المدقق لرأيه.

2-2- الملائمة:

يقصد بملائمة أدلة الإثبات معرفة نوعيتها ومدى صلتها بالتوكيد خاص، حيث ينظر الى الملائمة الدليل من حيث علاقته يهدف المراجعة الخارجية لتكوين الرأي الفني حول صدق القول ثم المالية وإعداد التقرير.

فمثلا للتحقيق هي قيمة عنصر المدينين يجب أن يستخدم المدقق نظام المصادقات مع العملاء، حيث أنها تعتبر دليلا قويا وملائما .

ولكي يتحقق المدقق من ملكيته المؤسسة لأصل ثابت يمكن أن يحصل على شهادات من الغير تؤكد ملكيته المؤسسة لذلك الأصل(الشهر العقاري الأراضي والمباني).

كذلك يعتبر إجراء الفحص الفعلي للمقروء وعناصره الأخرى من أقوى أدلة الإثبات الأخرى للتأكد من صحة وجود هذا العنصر في مخازن المؤسسة.²

3- أنواع أدلة الإثبات:

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية المراجعة الخارجية وأهمها:

- الوجود الفعلي.
- الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر.
- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة.

1 - بويكر عميروش، مرجع سابق ، ص35.

2 - بويكر عميروش، مرجع سابق ، ص35.

- المصادقات.
- التوثيق.
- الاستفسار من المؤسسة.
- الاجراءات التحليلية.

3-1- الوجود الفعلي:

يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقيق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل: الآلات والمباني والأراضي والعقارات والتجهيزات النقدية و المخزون.

ويعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة المؤسسة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية.

وينظر الى الجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها، كونه يتم من قبل المحقق نفسه ولا يوجد دليل أقوى مع الذي يحصل عليه المدقق شخصياً، وقد يتم اللجوء الى الجرد الفعلي للتحقيق من صلاحية وجود الأصل، وفي بعض الأنشطة التي لا يملك المدقق الخبرة بطبعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ الى خبراء للقيام بعملية الجرد.¹

3-2- الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر:

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

1 - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 129.

3-3- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة:

من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة وهذا يستغرق مدة معينة وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات وهي مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المدقق بفحصها، فمثل قد يتأكد المدقق من صحة التزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتؤكد من جديد ذلك التسديد وسلامته¹

3-4- المصادقات:

تمثل المصادقات ايصال Receipt أو رد كتابي أو شفوي written or oral response من طرف ثالث محايد Independent third party للتحقيق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع Requested by Auditor ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع. ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المراجعين.

توجد 3 أنواع من المصادقات يمكن للمدقق استخدامها هي:²

- المصادقات الايجابية بدون معلومات مرسله للمصادق.
- المصادقات الايجابية التي تعمل معلومات مطلوب المصادقة عليها.
- المصادقة السلبية.³

1 - نفس المرجع، ص 129.

2 - ألفين أرنيز جيمس لويك، مرجع سابق، ص 246.

3 - عمر ديلمي، نفس المرجع السابق، ص 41.

3-4-1- مصادقات إيجابية بدون معلومات مرسله للمصادق:

يعني هذا النوع أن يرد المصادق عليها بعد أن يملأها بالمعلومات المطلوبة منه، ومثال ذلك عندما تطلب إدارة المؤسسة من عميلها إرسال خطاب الى المدقق حول رصيده في تاريخ الميزانية.

3-4-2- مصادقات إيجابية يتضمنها بمعلومات يجب المصادقة عليها:

تتضمن هذه المصادقة المعلومات التي يتطلب من الطرف الثالث المصادقة عليها بالإيجاب أو الرفض وكمثال ذلك أن ترسل المؤسسة خطابا للعميل حول رصيده وتتطلب منه أن يرسل خطابا إما كتابيا أو شفويا للمدقق إما بأنه مطابق أو غير مطابق.

3-4-3- مصادق سالبة:

هي المصادقات التي يرد الطرف الثالث عليها في حالة كون المعلومات المصادقة المرسله له غير صحيحة وكمثال على هذا النوع من المصادقة كأن تطلب إدارة المؤسسة من عميلها أن يرسل الرد على مكتب المدقق في حالة ما إذا كان الرصيد المرسل له في المصادقة غير مطابق لمثيله في دفتر العميل.¹

4- التوثيق:

يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجلات التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير الى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة.²

5- الاستفسار من المؤسسة:

يتم من خلال الاستفسار والحصول على معلومات كتابية أو شفوية من المؤسسة كرد على أسئلة المدقق وعلى الرغم من أنه يتم التواصل الى هدف معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار فلا يمكن

1- نفس المرجع، ص 41.

2- ألفين أرنيز وجيمس لويك، مرجع سابق، ص 248.

النظر الى هذا الدليل على أنه دليل قوي، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد، حيث يمكن أن يوجد بالمؤسسة عنصر يتصف بتحيز لصالح المؤسسة.

وبالتالي يجب تدعيم هذا الدليل عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى، فمثلا إذا أراد المدقق أن يحصل على معلومات عن طرق تسجيل ورقابة العمليات المحاسبية لدى المؤسسة، يجب عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للمؤسسة عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، وفيما بعد يقوم المدقق باختبارات المراجعة الخارجية باستخدام التوثيق أو الملاحظة لتحديد ما .

إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها وضع بها وفقا لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية.¹

6- الاجراءات التحليلية:

يتم من خلال الاجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية ومقارنتها بسنوات سابقة أو بقطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل للمراجعة الخارجية.

حيث من خلال إجراء المقارنة عن طريق تقنيات التحليل المالي مثلا، يمكن التعرف على مواطن الضعف والقوة في المؤسسة والقيام بإجراءات تفصيلية في اختيار العمليات التي يجد فيها مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات التي تصر بها المقارنة والتحليل.

ويمكن أن تكون الاجراءات التحليلية في الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.²

المطلب الرابع: الخصائص النوعية لأدلة الاثبات الجيدة

تتعلق الميزة الجيدة لأدلة الاثبات فقط بإجراءات المراجعة الخارجية التي يتم اختيارها، و لا يمكن تحسين صلاحية هذه الأدلة عن طريق اختيار عين أكبر أو عناصر أخرى من المجتمع ويمكن فقط أن

1- ألفين أرنيز وجيمس لويك، مرجع سابق، ص241.

2- نفس المرجع ، ص249.

تتحسن عن طريق اختيار اجراءات المراجعة الخارجية التي تحتوي على أدلة اثبات فيها الخصائص الخمسة التالية:¹

- استقلال المصدر .
- فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل .
- المعرفة المباشرة للمدقق .
- درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات .
- درجة الموضوعية .

1- استقلال المصدر:

يمكن الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر من خارج المنشأة بشكل أكبر من تلك الأدلة التي يتم التوصل إليها من داخل المنشأة.

فالأدلة الخارجية التي تتم من خلالها الاتصال مع البنوك، المحامين أو العملاء تعد أدلة يتم الاعتماد عليها بدرجة أكبر من الاجابات التي يتم التوصل إليها من خلال الاستفسار من العميل، وعلى نحو مشابه، يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر على المستندات التي ترد من خارج الشركة محل المراجعة عن تلك المستندات التي يتم التعامل بها داخل الشركة فقط، ويتمثل النوع الأول في بوالص التأمين، بينما يتمثل النوع التالي في طلب الشراء.

2- فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل:

عندما تكون الرقابة الداخلية للعميل فعالة، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها موثوقا بها ويعتمد عليها ولا ينظر إليها على أنها أدلة ضعيفة ومثلا إذا كانت الرقابة الداخلية على المبيعات والفواتير تتسم

1 - ألفين أرنيز وجيمس لويك، مرجع سابق، ص242.

بالفعالية، يمكن أن يتوافر لدى المراجع درجة أكبر من الاعتماد على فواتير البيع ومستندات الشحن أكثر منها في حالة عدم ملائمة الرقابة.

3- المعرفة المباشرة للمراجع:

تكون الأدلة التي يتوصل إليها المراجع مباشرة من خلال الفحص الفعلي الملاحظة، العمليات الحسابية، التدقيق أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر، مثلاً، إذا قام المراجع بحساب نسبة هامش المساهمة إلى المبيعات ومقارنتها بنفس النسبة في الفترات السابقة، سيكون ذلك مدعاة للاعتماد بأكثر من اعتماد المراجع على العمليات الحسابية التي يقوم بها مراقب النفقات بالشركة محل المراجعة.¹

4- درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات:

على الرغم من مصدر المعلومات ممكن أن يكون محايداً، إلا أن الأدلة له تكون قابلة للاعتماد عليها مالم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهل للقيام بذلك.

ولهذا السبب تعد الاتصالات مع المحامين والبنوك أفضل من المصادقات التي يتم الحصول عليها من أشخاص ليس لهم دراية بمجال الأعمال، وأيضاً قد لا يتم الاعتماد على الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه مباشرة إذا لم تكن لديه القدرة والتأهيل على تقييم هذه الأدلة فمثلاً لن يقدم جرد مخزون من الماس يتم بواسطة مراجع لم يتم تدوينه على تمييز الماس من الزجاج دليلاً يعتمد عليه من وجود الماس.

5- درجة الموضوعية:

يمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي بأكثر من الأدلة التي يجب التوصل إلى رأي بشأنها لتحديد مدى صحتها، وتشمل الأمثلة على الأدلة الموضوعية، المصادقات من المدينين والبنوك، الجرد الفعلي

1 - ألفين أرنيز وجيمس لويك، مرجع سابق، ص 242.

الأسمه والنقدية، والجمع لقائمة الدائنين للتحقق من مدى اتفاقها مع رصيد الأستاذ العام، وتشمل الأدلة التي يتم التوصل لحكم شخصي بشأنها في الأمثلة التالية: خطاب مكتوب من محامي العميل بنقاش فيها النتائج المحتملة لقضايا العميل، ملاحظة العناصر التي تم تكوينها خلال الفحص الفعلي لمخزون والاستفسارات الموجهة الى مدير الائتمان عن امكانية تحصيل جزء الثابت في رصيد المدينين، ويجب أن يتوافر في الشخص التي يقدم هذه الصورة من الأدلة التأهيل المناسب، وهو ما يجب على المراجع أن يأخذه في الاعتبار عند تقييم الأدلة.

المبحث الرابع: إعادة تقرير عملية المراجع

تستهدف عملية المراجعة إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص واختبارات ويقوم مراجع الحسابات بتخطيط أعمال المراجعة للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية المراجعة.¹

يمثل تقرير المراجعة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة ككل ويجب على المراجع أن يعد تقريره في ضوء المعايير الأربعة الخاصة بمعايير تقرير عملية المراجعة.²

بالإضافة إلى اعتبار أن التقرير هو ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة.³

حيث يقوم المراجع خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرق خارجي محايد كالمراجع.

وستناول في هذا المبحث العناصر الرئيسية للتقرير وخصائصه، ثم نتطرق إلى أنواع تقارير عملية

المراجعة.⁴

1- الأخضر لقلبي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، (مذكرة ماجستير غير منشورة، باتنة: جامعة الحاج لخضر، الجزائر، 2009)، ص46.

2- ألفين أرنيز وجيمس لويل، مرجع سابق، ص65.

3- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، (مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، سنة 2004)، ص28.

4- مؤيد رامني خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، (مدخل نظري وتطبيقي)، عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر، ط3، ص 201.

المطلب الأول: عناصر المعايير

بعض النظر عن يقوم بالمراجعة يجب أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

العناصر الرئيسية التالية:

- اسم التقرير.
- الموجه إليه التقرير.

كما يجب أن تشمل هذه الفترة كذلك عملية جمع الأدلة ومدى الاعتماد على العينات(الأساس الاختياري) أو مراجعة كافة العمليات المالية، وفي الأخير توضح فقرة النطاق قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

5- فقرة الرأي:

هي الفترة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ وتحتوي على رأي المراجع في القوائم المالية ككل وتهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم الوصول إليها. والمراجع مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بها في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

6- اسم المراجع:

يحدد اسم المراجع الذي قام بأداء عملية المراجعة نظراً لحملة المسؤولية القانونية والمهنية للتحقيق من اتفاق عملية المراجعة التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية.

7- تاريخ التقرير:

يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة لذا فيجب على المراجع عدم إصدار تقريره بتاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم.

وتراجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسؤولية المراجع عن فحص الأحداث التي ستقع بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية، وهي ما يطلق عليها بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية.¹

فمثلاً إذا كان تاريخ إعداد قائمة المركز المالي هو 31 ديسمبر 2005 وتاريخ إعداد تقرير المراجعة هو 06 مارس 2006 فهذا يعني أن على المدقق البحث العمليات المالية ذات الأهمية النسبية التي لم يتم تسجيلها وكذلك الأحداث الجوهرية حتى تاريخ 06 مارس 2006.

- الفقرة الافتتاحية أو التمهيديّة.
- فقرة النطاق.
- فقرة الرأي.
- اسم مكتب المراجعة أو اسم المراجع.
- تاريخ التقرير.
- التوقيع.²

كما نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 على ضرورة توفر هذه العناصر في تقرير عملية المراجعة.

1- عنوان التقرير:

تتطلب معايير المراجعة أن يكون هناك عنوان للتقرير، وذلك بتمييزه عن بقية التقارير التي قد تصدر من طرف الآخرين، كميري المؤسسات أو مجلس الإدارة أو المراجعين الداخليين، وحيث أن هؤلاء لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها المراجع الخارجي الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة.

1- مؤيد رامني خنفر، غسان فلاح المقارنة، المرجع السابق، ص 201.

2- ألفين أرنيز وجيمس لريك، مرجع سابق، ص 65.

كما تتطلب المعايير كذلك أن يحتوي التقرير على كلمة محايدة ويرجع السبب في ذلك إلى أهمية أن يشعر مستخدمي هذا التقرير أن المراجعة قد تم القيام بها على نحو غير متحيز في كافة مراحلها.

2- الموجه إليهم التقرير:

يجب أن يوجه تقرير المراجع إلى فئة معينة وفقاً لظروف عملية المراجعة والقوانين واللوائح، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين أو الأعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم مراجعة قوائمها المالية.¹

3- الفترة الافتتاحية:

وهي الفقرة الأولى في تقرير المراجع، تتضمن الفقرة الافتتاحية أربعة عناصر هامة هي:

- عبارة تنص على أن المراجع قد قام بأداء عملية مراجعة (وليس عملية فحص أو تجميع للقوائم المالية).
- عبارة تحدد القوائم المالية التي تم مراجعتها، والمنشأة التي ترتبط بها تلك القوائم المالية، معظم المنشأة تعرض قوائم مالية لسنتين ماليتين أو أكثر لأغراض المقارنة.
- تتضمن الفقرة إيضاح يؤكد أن إدارة الشركة تعتبر مسؤولة عن إعداد القوائم المالية والذي يعني أن الإدارة مسؤولة عن كل من الاحتفاظ بنظام محاسبي يسفر عن توليد تلك القوائم المالية بالإضافة إلى مسؤوليتها عن اتخاذ قرارات الاختيار الضرورية بين مبادئ المحاسبة البديلة عند إعداد القوائم المالية.
- ينص الجزء الرابع من الفقرة على مسؤولية المراجع على التعبير عن رأيه عن القوائم المالية تأسيساً على عملية المراجعة التي قام بها.

1- بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص42.

- تستخدم العبارة الثانية والثالثة من الفقرة الافتتاحية بالإضافة إلى فقرة النطاق في أعلام مستخدمى التقرير
عما يفعله المراجعون ومسؤولياتهم.¹

4- فقرة النطاق:

وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وأن عملية المراجعة تهدف للتواصل إلى تأكيد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التعريف الجوهري في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير.²

8- التوقيع:

يحدد التوقيع على التقرير اسم المراجع المزاوّل الفردي، أو مكتب المحاسبة والمراجعة القانوني الذي قام بأداء عملية المراجعة، في مكاتب المحاسبة الضخمة فإنّ الشريك المسؤول من عملية المراجعة هو الذي يوقع باسم المكتب، أما في ظل مكتب المحاسبة الفردي فإنّ الشخص المزاوّل في المكتب يوقع بصفة عامة باسم المكتب حيث إنّ ذلك التوقيع يضيف المصادقية على القوائم المالية.³

1- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 508.

2- بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 43.

3- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 509.

يمثل الجدول: تقرير المراجعة النموذجي غير المتحفظ

العنوان	تقرير المراجع المستقل
تحديد الجهة الموجه إليها	إلى مساهمي شركة
الفقرة الافتتاحية	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة في 31 ديسمبر عام....، وكذا القوائم المرتبطة بالدخل والتدفقات النقدية عن السنوات المنتهية في تلك التواريخ، تلك القوائم المالية تعد مسؤولة إدارة الشركة، أما مسؤوليتنا فهي إبداء الرأي على تلك القوائم المالية تأسيساً على مراجعتنا.
فقرة النطاق	قمنا بأداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. تتطلب تلك المعايير أن تخطط وتؤدي عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرية، تتضمن عملية المراجعة فحص أدلة الإثبات على أساس اختباري للقيّم والافصاحات في القوائم المالية كما تتضمن أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي يتم عملها عن طريق الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية. وتعتقد أن مراجعتنا توفر أساس معقول لإبداء رأينا.
فقرة الرأي	في رأينا إن القوائم المالية المشار إليها بأعليه تعرض بعدالة في كافة النواحي الهامة، المركز المالي للشركة في 31 ديسمبر عامي..... ونتائج أعمالها وتحفظاتها النقدية عن السنوات المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.
التوقيع	التوقيع
تاريخ التقرير	20 مارس عام.....

المصدر: أحمد لطفي المراجعة بين النظرية والتطبيق ص 507

المطلب الثاني: خصائص مدقق الحسابات

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقته ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المراجع، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تعريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد ويتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير وهي كما يلي:

- الإيجاز.
- الوضوح.
- الأهمية.
- الصحة والدقة.
- الترابط.
- تاريخ التقرير.
- الصدق والأمانة.

1- الإيجاز:

يجب أن لا يكون التقرير مطولاً أكثر من اللزوم وأن يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة كذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز.

2- الوضوح:

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

3- الأهمية:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك

المعلومات¹.

1- أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992، ص562.

4- الصحة والدقة:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

5- الترابط:

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

6- الصدق والأمانة:

يجب أن لا يكون المراجع متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.¹

المطلب الثالث: أنواع التقارير

هناك عدة تقسيمات للتقارير فنجد:

- من حيث درجة الالتزام في إعدادها تنقسم إلى تقارير عامة، تقارير خاصة.
 - من حيث ما تحتويه من معلومات تنقسم إلى تقارير مختصرة، تقارير قصيرة وتقارير طويلة.
 - من حيث أنواع الرأي ينقسم إلى: التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي.
 - من حيث ناحية التوجيه تنقسم إلى: تقارير موجهة إلى أصحاب المؤسسة، تقارير موجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكاملة للتقرير القصير.²
- وعموماً ستركز في الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي:

التقرير النظيف:

1- أحمد نور ، مرجع سابق ، ص563.

2- وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، (مذكرة ماجيستر غير منشورة، ورقة ، 2013)، ص 12 .

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط

هي:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها من نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.¹

الشكل رقم 2- هيكل التقرير النمطي " حالة الرأي النظيف "

عنوان يمثل الشكل تقرير المرجع النظيف

الفقرة التمهيدية

فقرة النطاق

فقرة إبداء الرأي

المصدر: أحمد حلمي جمعة مرجع سابق، ص 33

التقرير التحفظي:

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيداً بتحفظات تمثل

1- وسيلة بوخالفة، نفس المرجع ، ص 12.

اعتراضاته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

التقرير السالب:

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء الرأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

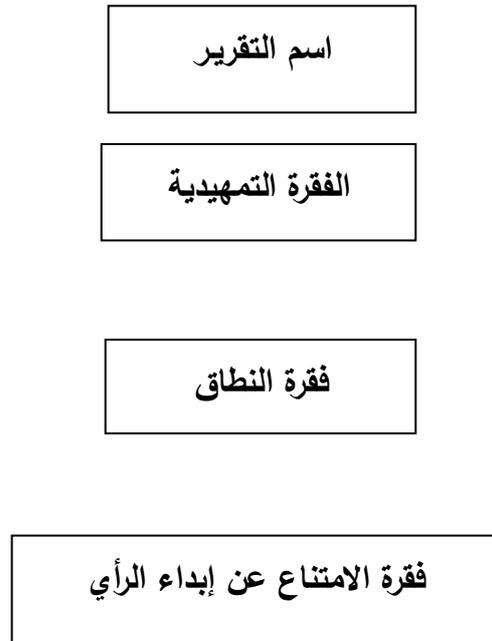
- وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدة مع الشركاء.

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديلها على حقوق الاختراع لشركة أخرى أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم وغيرها.

- في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية. في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.

- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الاثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك
- غالبًا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي الى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها.¹

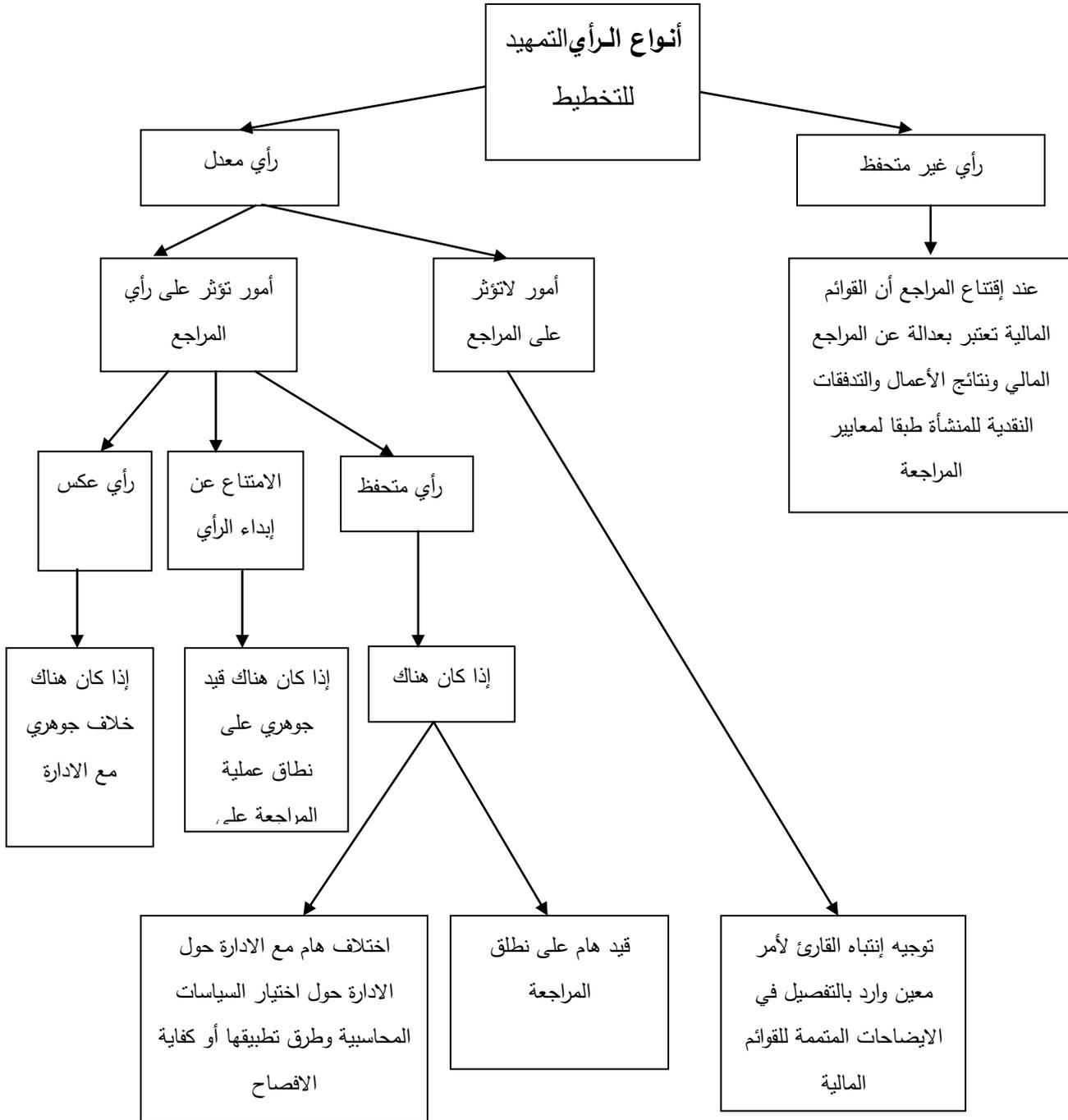
الشكل 3: هيكل التقرير النمطي "بخلاف التقرير النظيف"



المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 356

1- بوخالفة وسيلة، مرجع سابق، ص 13.

الشكل رقم 4: يمثل أنواع الرأي في تقرير المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، ص 504

خاتمة

من خلال ما قدمناه في الفصل الأول قمنا بالتطرق للمراجعة الخارجية حيث تبين من خلال ما قمنا بدراسته في هذا الفصل أن المهمة الرئيسية للمراجع هي الفحص و التدقيق في العمليات التي تقوم بها المؤسسة و قوائمها المالية عن طريق جمع أدلة الإثبات بطريقة صحيحة من أجل التحقق من تطبيق المبادئ و الإجراءات المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة و متجانسة و الهدف من ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية التي يضعها تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، كما يجب أن يكون الرأي المهني الصادر من جهة خارجية محايدة يرفع من درجة الثقة و يشترط على القوائم بعملية المراجعة أن يتمتع بالخبرة و المعرفة و الاستقلال لأن تقرير المراجع هو الذي يبين حسن أداء المؤسسة، كما أن تقرير المراجع يساعد المؤسسات و البنوك التي تعتمد عليه من أجل منح الائتمان.

إذن يمكن القول أن مهمة المراجع تعتمد بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية في جرد المؤسسة إذ أنه يبين لنا كيفية و حجم العينة الإحصائية التي يمكن أن يقوم المراجع بالتدقيق فيها و الذي سيكون محل دراستنا في الفصل الثاني.

تمهيد :

إن تزايد حجم المشروعات و تعدد عملياتها جعل من المتعذر على المراجع القيام بتدقيق تفصيلي لأنه عند قيامه بمرجعة تفصيلية كاملة، لا تكون هناك منفعة بسبب ضخامة التكلفة من ناحية و هدر الوقت و بذل الجهد من ناحية أخرى، و من هنا وجب على المراجع اختيار أسلوب العينات الإحصائية للقيام باختبارات متعددة، يكفي المراجع بتلك العينة المختارة للتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ذو متانة و سليم و ذو فعالية. كما أنه يجب على المراجع و أعوانه قبل القيام باختيار العينة النظر في نظام الرقابة الداخلية و تقييم مدى فعاليته، حيث يمس المعيار الثاني من معايير العمل الميداني على ما يلي: " يجب القيام بدراسة واقعية و اتخاذ إجراءات شاملة."

من أجل الاعتماد على هذا النظام أثناء القيام بعمل المراجعة للمؤسسة، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى

ثلاث مباحث:

1- ماهية نظام الرقابة الداخلية.

2- إجراءات المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية.

3- تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يهدف الى الاحترام الصارم للقوانين، كما يعتبر مصدر الثقة في المؤسسة، وتهدف الرقابة الداخلية الى ادراك وكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات واعطاء طرق تصحيحها وكل هذا يكون بطرق عملية وسريعة وكذلك التأكد من ان التسجيل المحاسبي والجرد قد تم القيام بهما من أجل الوصول الى تحقيق الأهداف المسطرة.

قمنا بتقسيم هذا المبحث الى أربعة مطالب متناولين فيها:

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

2- أنواع الرقابة الداخلية.

3- مقومات نظام الرقابة الداخلية.

4- أهداف الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعريف الأول:

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي يمر بها ويتعدد المعرفين له لذلك مستورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية، عرف الصحن ونور: نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الاداري المشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الانتاجية وتشجيع السير للسياسات الادارية في طريقها المرسوم.¹

1- محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص84.

التعريف الثاني:

يدور مفهوم الرقابة الداخلية حول ايجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة وبرامج المشروع أو الوحدة أو الادارة المعينة، حيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي هذه الأنشطة والبرامج، وتمثل الرقابة الداخلية بضفة عامة أداة لخدمة الادارة في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية أدائها من ناحية ومدى فاعلية أنواع وأدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى.¹

التعريف الثالث:

لقد عرفت لجنة طرائق المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين A.I.C.P.A الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من وقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموسوعة.²

التعريف الرابع:

صدرت عن هيئة الخبراء المحاسبين المقبولين الفرنسية التعريف التالي:

الرقابة الداخلية هي مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة، وتهدف الى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحماية من جهة، الى تطبيق تعليمات الادارة، وتدعيم تحسين الأداء، من جهة أخرى، والى يطبق تعليمات الادارة، وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى. وتبثق طرائق كل نشاط وإجراءاته من داخل المؤسسة للمحافظة على استمراريتها.³

1- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2002)، ص84.

2- خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص176.

3- حسين القاضي، حسين دحوح، أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان: الأردن مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، 1999، ص242.

ومن هنا نستنتج الرقابة الداخلية تخطيط وتنظيم تستخدم للمحافظة على أصول اختيار البيانات ومدى درجة الوثوق مع الاعتماد عليها. كما أن الرقابة الداخلية تعطي أساليب من أجل تقييم فعالية الأداء، التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وزيادة تشجيع العاملين وتدعيم أدائهم من أجل استمرارية المؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

من استعراض تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وفقا للتعريف السابقة يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المشروع فيما يلي:

1- الرقابة المحاسبية:

وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من اجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة¹ وتحقيق دقة البيانات والمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:

1-1- عناصر الرقابة المحاسبية:

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع.
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع.
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للقراءة المحاسبية المتعارف عليها.
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبية المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة نظام لإعداد

1- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 83.

موازن مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) لتحقيق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.

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

1-2- أدوات الرقابة المحاسبية:

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها مايلي:¹

- المراجعة المستندية.
- المراجعة الفنية.
- الرقابة المالية.
- المراجعة الداخلية.
- الضبط الداخلي.
- النظام المحاسبي.

2- الرقابة الإدارية:

وتمثل الرقابة الادارية الوجه الاداري من أجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصرا رئيسيا من عناصرها، وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الاجراءات اللازمة للتحقيق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداما أمثلا من ناحية والتحقيق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى.

1- محمد السيد سرايا ، المرجع نفسه، ص87.

(المقصود بذلك النظم والقوانين الداخلية في المشروع أو التي وضعها على مستوى الدولة) ومعنى ذلك تحقيق الكفاية الانتاجية الملائمة.¹

حيث نجد أن الرقابة الادارية ترتبط بأقسام التشغيل وليس بقسم الحسابات أو القسم المالي بالمنشأة والسبب في ذلك أن هذه الأقسام غير مرتبطة مباشرة بالقسم المالي بمعنى غير خاضعة لمسؤولية المدير المالي مما يعني عدم القيام مراجع لحسابات بتقديمها ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب الآتية.²

2-1- عناصر الرقابة الادارية:

- تحديد الهدف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الادارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع توصيف دقيق تمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
- وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من اجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها:
 - قواعد وأسس تقدير المبيعات.
 - قواعد وأسس تقدير الانتاج.
 - قواعد وأسس عناصر المصروفات الأخرى.
 - قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.

1- محمد السيد سرايا، المرجع نفسه، ص88.

2- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص208.

- وضع نظام خاص للسياسات والاجراءات المختلفة العناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها:
 - سياسات وإجراءات الشراء.
 - سياسات وإجراءات البيع.
 - سياسات وإجراءات الانتاج.
 - سياسات التوظيف والترقي بالنسبة للعاملين.
 - سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع.
 - إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع.¹
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف الى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة واقية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

2-2- أدوات الرقابة الادارية:

لتحقيق أهداف الرقابة الادارية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها مايلي:

- الموازنات التخطيطية (التقديرية).
- التكاليف المعيارية.
- موازنة البرامج والأداء.
- دراسات الوقت والحركة.
- التقارير الدورية.
- نظم تأهيل وتدريب العاملين.
- الاحصائية والرسوم البيانية.

1- محمد السيد السرايا، المرجع السابق ، ص89.

- خرائط التدفق.

ويمكن للمراجع الداخلي أو الخارجي استخدام أي من هذه الأدوات في مجال تقييم الجانب الإداري للرقابة الداخلية.¹

3- الضبط الداخلي:

فيما يخص الضبط الداخلي يعتبر عمل المراجع الخارجي مسؤولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي. كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة والذي يؤدي إلى عمل أي موظف يتم اكتماله والتحقيق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس وبما أن المراجع الخارجي مسؤول عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي.²

للضبط الداخلي قواعد وأسس محاسبية تحكمه، حيث تتمثل هذه القواعد في مجموعة من الإجراءات، التي يتم وضعها لزيادة فعالية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المشروع، وحماية الأصول ومن أهم هذه القواعد ما يلي:

- التسجيل الدفترى للعمليات:

ويتم ذلك من خلال المستندات السليمة والمؤدية لحدوث هذه العمليات في الدفاتر والسجلات المختصة بذلك، ويشترط قبل عملية التسجيل هذه التحقيق.

- من صحة المستند والتوقيعات:

التي يتضمنها ومن صحة العملية والتي تمت، وبعد ذلك يتم التسجيل الدفترى بشكل فوري، دون التأخير نقادياً لحدوث أي تلاعب أو تزوير لهذا المستند.

1- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 90.

2- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 213.

• الضبط الحسابي للدفاتر:

ويتم ذلك من خلال استخدام أساليب معينة مثل:

- استخدام حساب المراقبة الاجمالية، لكل مجموعة من الحسابات المتجانسة لحساب مراقبة إجمالي الموردين، حيث يتم مطابقة المفردات مع الاجمالية.
- المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل قسم.
- التفقيش المفاجئ على أعمال الموظفين مما يجعل الموظف، دائما على حذر لشعوره بإمكانية حدوث تفقيش مفاجئ.

• مطابقة الأصول:

وهذا يتم عن طريق المقارنة بالأرصدة الدفترية لهذه الأصول، وفي السجلات الخاصة ويمكن أن تتم هذه المطابقة عن طريق الجرد الفعلي، أو شهادات من أطراف أخرى، ويلزم تحري أسباب اختلاف الرصيد الدفترية والفعلي، والتحقق منها وتحديد من المسؤول عن هذه الاختلافات.¹

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

يجمع الباحثون في المراجعة على انه لا بد من توافر المقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة الداخلية

السليم:

1. هيكل تنظيم إداري:

يراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات، وتوضح الادارات الرئيسية مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات بدقة تامة، والهيكل التنظيم لا بد منه خاصة في المشروعات الكبيرة التي تتعذر إدارتها عن طريق الاتصال الشخصي، بل بد من وجود إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة. ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه وشكله

1- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سوياء، المراجعة الداخلية، (الإسكندرية: مصر، دار الجامعة، 2004)، ص 177.

القانوني، ولا بد أن تراعي فيه البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات في المستقبل كذلك يجب أن تحقق الخطة التنظيمية (الهيكل التنظيمي) استقلال الإدارات المحاسبية عن تلك العمليات والأصول. والمقصود من استغلال الإدارات هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها أي ألا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا.

وعندما يتحقق استغلال الوظائف المشار إليه، ينبغي بعدها تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة، تفويض السلطات التي تتناسب مع المسؤوليات،¹ وذلك عن طريق دليل مطبوع تصدره الشركة ليكون مرشدا ومرجعا لجميع المختصين، فلا يحدث تضارب أو تدخل أو تكرار للاختصاصات.

2. نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب الى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها. ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات ولتمكين الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستشارية والنفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق مايلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدفعها.
- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

1- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ، ص 169.

- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات.¹

3. الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات:

يجب مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يستأثر شخص واحد بعملية مامن أولها لآخرها، أي إنشائها والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها، لأن الجمع بين هذه المراحل في يد واحدة يشكل خطراً على المشروع بوجود تلاعب أو اختلاس، لذلك على الإدارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية في أثناء تنفيذ العملية وذلك بوساطة ما يحتقه موظف رقابة من رقابة على موظف آخر وهكذا نقل فرص التلاعب والغش والخطأ.²

4. اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة:

وما يضمنه ذلك من توصيف دقيق لوظائف المشروع المختلف، برنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما يضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف أو عامل في المكان المناسب له حتى يمكن الاستفادة من الكفاءات المختلفة.³

5. رقابة الأداء:

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلاً مما ينتج انحرافات⁴ المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتمثل في الآتية:

5-1- الطريقة المباشرة:

لو تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص99.

2- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص170.

3- نفس المرجع، ص170.

4- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص101.

5-2- الطريقة غير المباشرة:

وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

6. استخدام كافة الوسائل الآتية:

إن استعمال الآلة الحاسبة وتأليه العمل الحسابي بإدخال الاعلام الآلي من شأنه أن يدعم نظام الرقابة

الداخلية من حيث أن هذه التالفة توفر الآتي:

- دقة وسرعة المعالجة.
- سهولة الحصول على المعلومات.
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.
- توفير الوقت.
- تدعيم العمل بكفاءة.
- خفض تكلفة المعالجة.
- التحكم في المعلومات.

إن تأمين مسار المعالجة الآتية للبيانات يكون من خلال.

6-1- الالتحام:

يجب أن يتم مسار المعالجة الآتية للبيانات وفق طرق وإجراءات منطقية منظمة ومتجانسة.

6-2- الوقاية:

يجب أن يخضع مسار المعالجة الآتية للبيانات الى شكل منظم للرقابة، تعييه تدارك الأخطاء والغش

وإجراء التصحيحات اللازمة.¹

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص102.

المطلب الرابع: أهداف نظام الرقابة الداخلية.

من التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

1- التحكم في المؤسسة:

ان التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الانتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليف وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة،ينبغي عليها تحديد أهدافها،هياكلها،طرقها وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

على ضوء ماسبق نستطيع أن نقول بأن هذه العنصر التي تم سرها سواء المتعلق منها بعناصر التحكم أو المراد التحكم فيها أنشأت رقابة للتسيير في المؤسسة.

2- حماية الأصول:

من خلال التعاريف السابقة تدك بأن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول(الاستثمارات،المخزونات،الحقوق)،إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الانتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العمة للمؤسسة.¹

3- دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها:

تضمن دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها،وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب،خدمة الأطراف المستفيدة.

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص90.

وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة من مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعبر مجالاً لتطبيق نظام الرقابة الداخلية، تتولد عنها معلومات محاسبية، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها بالدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها. فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات يمر بها اتمام العمليات، مع اجراء عملية المراجعة لما يتم تسجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعدها دقيقة وملائمة وكاملة.

4- الالتزام بالسياسات الادارية:

تتم ترجمة أهداف المؤسسة الى مجموعة من السياسات والخطط والاجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة، وتصدر الادارة بذلك قرارات وتعليمات توجهها الى منفذي العمليات المختلفة، عبر المستويات الادارية وسواء أكانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية فإنها تخضع الى عملية التنقيح أو التعديل بما قد يؤدي الى عدم فهم القصد الصحيح منها، من جانب المنفذين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الادارية واضحة ملائمة لا تحتمل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول إن درجة استيعاب السياسات والخطط والاجراءات الادارية المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها وتطبيقها، تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.¹

5- تشجيع العمل بكفاءة:

إن أحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لايعطي للادارة بعض الضمانات وفقط بل يعطي تحسناً في مردودية المؤسسة.²

1- حسين قاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 247.

2- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص 91.

المبحث الثاني: أعمال المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية.

يقوم المراجع بأساليب وإجراءات متعددة للنظر في نظام الرقابة الداخلية وتقويمه من أجل التأكد من مدى فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج المعلومات المحاسبية طبقاً للمعايير المهنية وعليه لابد من تقييم كل الطرق والاجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها. وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا المبحث الى ثلاث مطالب وهي:

1-خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2-أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

3-إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يمكن أن يقوم المراجع بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال

الخطوات التالية:¹

1- فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

في هذه الخطوة يجب على المراجع ان يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية(النظام المحاسبي وأساليب الرقابة)، عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، بالإضافة الى الرجوع الى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية ويستطيع المراجع استخدام العديد من الأساليب كقوائم الاستقصاء، خرائط التدقيق وغيرها.

1- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ، ص214.

ان الهدف من هذه الخطوة هو تحديد النواحي التي يرغب المراجع الاعتماد عليها في عملية التوقف، غير انه بإمكانه تقرير عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة كوجود تصميم غير محكم مما يترتب عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية.

2- تحديد مخاطر الرقابة:

يتم في هذه الخطوات تحديد مخاطر الرقابة،ويمكن للمراجع ان يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق المراجعة، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة هذه في ما يسمى بأوراق المراجعة الجسر، وقد سميت بذلك لأنها ترتبط بنتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للمراجعة.

3- اختبارات الالتزام:

الهدف من هذه الخطوة هو التحقق من أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وان الموظفين ملتزمون بتطبيق اجراءات وأساليب الرقابة،ويجب على إدارة المؤسسة أن تحت موظفيها على ذلك من خلال تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم.

3-1- مسؤولية المراجع في ما يخص أنظمة الرقابة الداخلية:

بما ان تظلم الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية وإدارية وضبط داخلي،فإن مسؤولية المراجع حول النظام تكون على هذه النواحي الثلاثة:

وقد تطرق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمسؤولية المراجع في هذا المجال معطيا تحديدا وتقسما للمسؤولية كالاتي:¹

3-1-1- المسؤولية بالنسبة للرقابة الادارية.

3-1-2- المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية.

1- عمر ديلمي، مرجع سابق ص30.

3-1-3- المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي.

3-1-1- المسؤولية بالنسبة للرقابة الادارية.

لا يعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الادارية في المؤسسة محل الفحص، حيث إن هذا النوع من الرقابة يهدف الى تنفيذ السياسات الادارية وفقاً للخطة التي تم وضعها وعليه فإن إلزام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية الادارية سيوسع مسؤولياته وبلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة وإن وجود او عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يقوم بوضعه مراجع الحسابات.

3-1-2- المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية.

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن المراجع يعتبر مسؤولاً عنها، كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى امكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص، بالإضافة الى حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، عليه فإن على المراجع ان يبذل عناية خاصة لهذا النظام على اعتبار أن له أثر جوهري في عملية المراجعة.¹

لهذا فإن معايير المراجعة أوضعت أنه على المراجع فهم النظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية له لغرض التخطيط لعملية المراجعة، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله، ويجب على المراجع الحصول على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم ما يلي:

- طوائف المعاملات الرئيسية لعملية المؤسسة.
- كيف بدأت هذه المعاملات.
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات السائدة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية.

1- عمر ديلمي، مرجع سابق ، ص 31.

- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

3-1-3- المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي.

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر المراجع مسؤولاً عن فحص وتعتبر أنظمة الضبط الداخلي، فنظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن المراجع مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي.¹

المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتبر هذا الخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها نذكر:

1- الأسلوب الوصفي:

ليقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية والاجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه تسجيل الاجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الاجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية حق بدايتها الى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة نتج الشرح المول في وصف الاجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الهم من المهم

1- عسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 214.

وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن ان يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

بالإضافة الى العيب المذكور سابقا يمكن اضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات كما ان للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص، فحتى ولو كان ان هذا الأسلوب يتميز بالبساطة ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل¹.

2- خرائط التدقيق:

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الاجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذين لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما الى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السليمة مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف ومن ثم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها وانطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الخبير ان يقدم وصفا دقيقا وعمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن اجل بلورة ذلك سرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح.²

1- يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن دار النشر، 2000)، ص113.

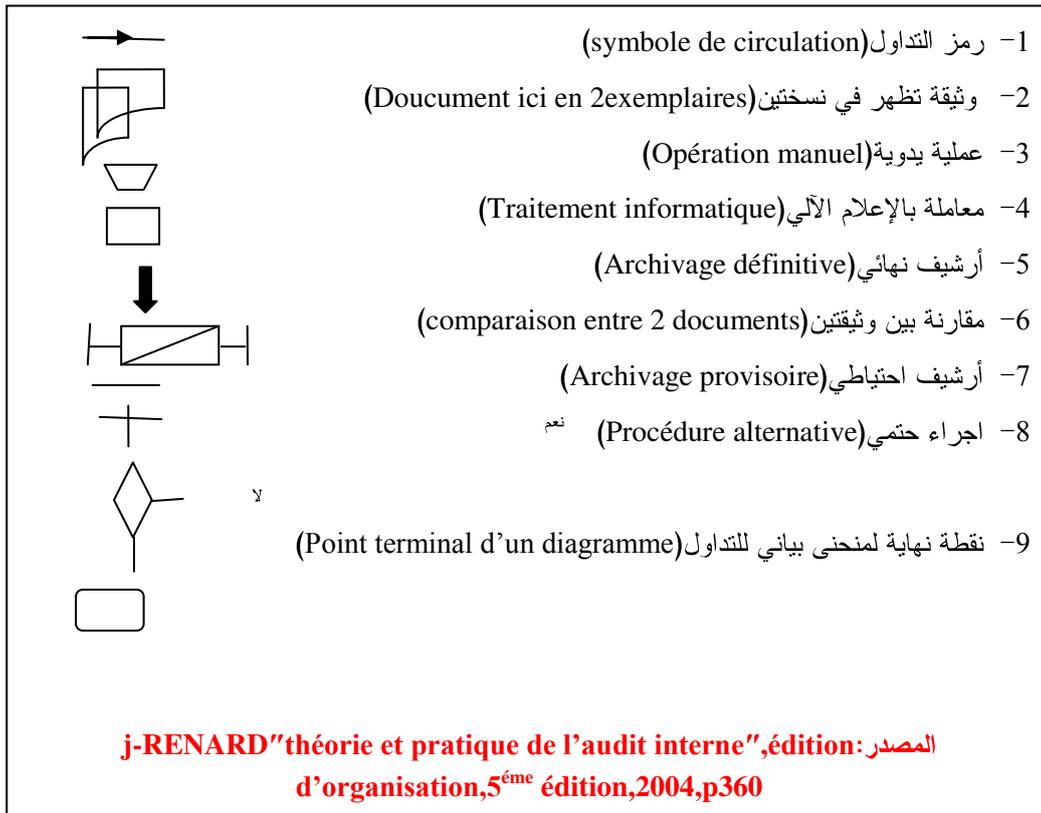
2- عمر ديلمي، مرجع سابق، ص33.

تشكل خرائط التدقيق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث يقع على عاتق المراجع فحص تدقق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات.

"كما يستطيع تصميم خرائط سير العمليات، وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات"

بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام ويكون متفهما لهذه الرموز.¹

الشكل (5): الأشكال المستعملة في خرائط التدقيق



إن خرائط التدقيق عبارة عن أشكال حيث كل شكل له معنى يقيد المؤسسة ويعطي للقارئ ذكره

عن النظام.

ومن هذه الأفكار يستطيع تقييم درجة الفعالية ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

كما يجب مراعاة ما يلي عند اعداد هذه الخرائط:

- يجب استعمال-الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم.

1-Batude,D:laudit comptable et financier,Nathan,paris,1997 p136.

- إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، وذلك لزيادة الانتاج.
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والجهة التي ترسل إليه.¹

3- أسلوب الاستبيان:

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتخدم هذه القائمة من الأسئلة الى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها الى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الاجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل.

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الاجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشآت ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي منشآت، وتوفير الوقت حيث يستغني المراجع عن انشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة، هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من اجراءات المراجعة المعتادة، وهو ما لا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل استجواب يتحدى فيه المراجع حدود صلاحياته، وكذلك فإن استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظرا القائمين بالمراجعة الى عدم اغفال هذا الأمر سنويا ومراعاة التغيرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.²

وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يكون الى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل منشأة بسبب كونه موحدا للمنشآت المختلفة. وهذا يعني أيضا انه لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لتضم الرقابة

1- عمر ديلمي، مرجع سابق، ص35.

2- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص175.

الخاصة بكل منشآت، تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية، كذلك فإن وجود الاستبيان قد يقود القائمين عليه من مساعدي المراجع الى الاكتفاء به وعدم اجراء أية استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف- وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان المراجع تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المنشآت على حدة، والابتعاد عن الاستبيان الموحد، كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان وتعديله سنوياً.¹

المطلب الثالث: اجراءات نظام الرقابة الداخلية وأسسها

لابد من اتخاذ عدد من الاجراءات التنظيمية لتحقيق الرقابة الداخلية وهذه الاجراءات وجدت تضم:

- اجراءات تنظيمية وادارية.

- اجراءات محاسبية.

- اجراءات عامة.

1- الاجراءات التنظيمية والادارية:

وتضم الاجراءات التنظيمية والادارية النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الادارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الادارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
 - وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول.

1- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص175.

- وظيفة القيد والتسجيل.

- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة أو صالة واحدة.¹
- ايجاد روتين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات صريحة بان تقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- استخراج المستندات من أصل و عدة صور (وأحيانا من عدة ألوان) تختص كل ادارة معينة بصورة ذات لون معين.
- إجراء حركة التنقلات بين الموظفين من حين لآخر وبحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.²

2- الاجراءات المحاسبية:

وتضم الاجراءات المحاسبية النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجوب اثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشرع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.
- إصدار التعليمات بعدم اثبات أي مستند مالم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.
- عدم اشراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود الى سرعة إنجاز العمل.

1- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص171.

2- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010)، ص39.

- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الاجمالية...الخ.
- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء...الخ.
- القيام بمجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- الاجراءات العامة:

وتضم الاجراءات العامة النواحي التالية:

- التأمين على الممتلكات المنشأة ضد جميع الأخطار.
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد النقدية أو بضائع أوراق مالية أو تجارية.
- وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.¹
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما رئيس الدائرة يختص باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقع الشيكات وعهدة الخزائن والنقدية.
- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تتاط هذه السلطة يقسم المراجعة الداخلية.²

1- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التدقيق الداخلي، (عمان: الأردن، دار الوراق للنشر، ط1، 2006)، ص141.

2- وجدان علي أحمد، مرجع سابق، ص40.

المبحث الثالث: تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية

إن عملية تقييم أداء نظام الرقابة الداخلي من أهم الأعمال التي يقوم بها المراجع حيث يقوم بإعطاء ما إذا كان هذا الأخير فعال في المؤسسة وتحديد نقاط القوة والضعف لهذا النظام، حيث سنتناول في هذا المبحث "تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية" ثلاث مطالب تتمثل في:

1- ماهية تقييم الأداء.

2- طرق تقييم الأداء.

3- مراحل تقييم الأداء.

المطلب الأول: ماهية تقييم نظام الرقابة الداخلية

1- مفهوم نظام تقييم الأداء

إذا انطلقنا من فكرة أن تقييم الأداء هو عملية جزئية في نطاق نشاط إداري أوسع وأشمل هو الرقبة، فإنه يمكن تفسير نظام تقييم الأداء انطلاقاً من نظام الرقابة والذي بدوره يمثل جزء من نظام المعلومات الذكي للمؤسسة، والذي حسب "A.BURLAND" عبارة عن مجموعة من التقنيات في تركيب متناسق تهدف إلى تقسيم سلوكيات ونشاطات معينة انطلاقاً من مؤشرات كمية في ظرف زمني معين.

هذا النظام يمثل داخل المؤسسة مصدر معلوماتي جد هام بالنسبة للإدارة العامة ومسؤولي الأقسام وتقييم الأداء كنظام رقابة، عبارة عن تقنية سيتعين بها المسيرين والمديرين من أجل ضمان استغلال أمثل للموارد المتاحة وفق أهداف المؤسسة.¹

1- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، (مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص، اقتصاد تيسر المؤسسات، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2007)، ص 59.

2- دور مقيم للأداء:

المقيم حين يبدأ عمله لابد أن يكون حذر، فهو عمل يستهدف منه اجراء تغييرات على الموجودة، والذي قد يرفض في بعض الأحيان من قبل الأغلبية داخل المؤسسة فقد يرون في التقييم كعقاب لهم وعلى أدائهم العملي، يستهدف منه اظهار عجزهم وعدم كفاءتهم.

فهم جدا أن يدرك المقيم لضغوطات، التي قد يصادقها اثناء العمل وعند محاورته لأعضاء المؤسسة. وأن عملية جمع المعلومات ليس بالأمر الهين، لذلك قد يتميز المقيم بالجذر والحيطة واليقظة حتى لا ينخدع بأراء الناس فيصعب عليه بعدها الوصول إلى الحقيقة، وبالتالي يفشل في تشخيص الحالة كما يجب، فالمقيم لابد أن يركز ويستفيد من المعلومات.

حيث يصوب اهتمامه على الهم حتى يصل الى الهدف لابد أن يتحلى بالذكاء حتى يكشف الخفايا، ويتجنب أن يكون رهينة لمهمة أين تفرض عليه الاستنتاجات.

فمهمة المقيم تكمن في البحث عن نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة من خلال الفحص كل ذلك انطلاقا من المعلومات باعتبارها الاداة الأولى التي يستعين بها لتشخيص الحالة والمتمثلة أساسا في الوثائق المتداولة داخل المؤسسة المتعلقة المحاسبة، ملفات المستخدمين، ملفات الموردين، والزبائن فليس المهم هو فحص كل الوثائق التي تستغل ويتم دورانها داخل المؤسسة، أو تقسم وإنما ذكاء المقيم يكمن هنا في اختيار ورصد الأهم، فقد يصادف المقيم معطيات قد لا تنفعه في دراسته وبالتالي قد يكون فحصها تضييع للوقت، وبالتالي لابد للمقيم ان يقوم باختيار كمي وكيفي للمعلومات حتى يتم حصر المشكل الذي يتطلب التوضيح بشكل جيد فالأهم يكمن في نوعية النتائج المحصلة من خلال التقييم القائم.¹

1- عزوز ميلود ، مرجع سابق ، ص61.

المطلب الثاني: طرق تقييم الأداء

1- أساليب قياس الأداء:

توجد في الواقع العملي معايير مختلفة لتقويم الأداء قد تختلف باختلاف الهدف الذي يسعى إليه هذا

الأداء فمن ضمن أساليب قياس الأداء يمكن ذكر ما يلي:

- أساليب تحليل الأنشطة والانحرافات.
- أساليب قياس الأداء المركبة والمتعددة.

ويستخدم الأول في اطار الموزانات التقديرية وأنظمة التقديرية وأنظمة التكاليف المعيارية وأنظمة

تكاليف الأوامر والمراحل الانتاجية من خلال تطبيق أساليب تحليل الانحرافات مباشرة مع خطة (التشغيل،

الانتاج، التسويق وغيرها) ويتم التعرف على الأداء لكل قسم أو وحدة فرعية على حدة.

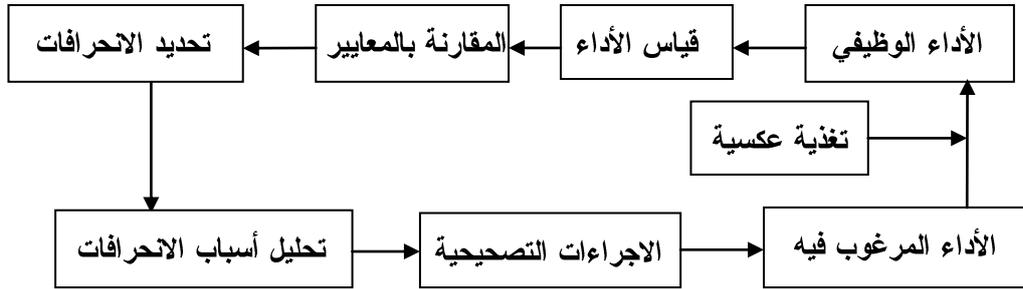
أما الثاني يستخدم لقياس مدى تحقيق الأهداف العديدة ومنها الربحية الانتاجية، الموقع

في السوق، ادارة المنتج، تهيئة الافراد، واتجاهات العاملين والمسؤولية العامة ولمعرفة التوازن بين الأهداف

الاستراتيجية والآتية.¹

1- منصور حامد محمود وثناء عطية، المراجعة الادارية وتقييم الأداء، جامعة القاهرة، مصر، 1997، ص94.

ويوضح الشكل التالي خطوات تقويم الأداء وتحليل الانحرافات:



شكل رقم(6) يوضح خطوات تقويم الأداء وتحليل الانحرافات

المصدر: منصور حامد وثناء عطية، المراجعة الادرية وتقييم الأداء جامعة القاهرة،

مصر/1997، ص94

يمثل هذا الشكل قياس الأداء الفعلي والمراحل التي يمر بها حتى يصل الى الأداء المرغوب فيه، حيث نقوم بقياس هذا الأداء ثم نقوم بمقارنته مع المعايير المحددة له في الأول، أي التي وضعت كخطة ثم يتم تحديد الانحرافات إذا كانت سالبة أم موجبة والقيام بعملية تحليل الأسباب التي ادت الى هذه الانحرافات السالبة ومن ثم نقوم بإتباع الاجراءات التصحيحية من أجل الوصول الى الأداء الذي ترغب المؤسسة في الوصول إليه لتحقيق أهداف وهكذا تكون عملية تقويم أداء نظام الرقابة الداخلية.

2- مؤشرات قياس الأداء:

يتوجب على الادارة العليا في المنشأة أن تعمل على تحقيق أهداف المنشأة ويجب أن يعبر أي مقياس (مؤشر) لأداء أي من العاملين حقيقة مؤداها أنه كلما عظم هذا المؤشر (زاد الربح وانخفضت التكلفة) عظمت المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة ككل وفي الواقع العملي توجد العديد من المؤشرات التي يمكن الاستناد عليها في تقويم الأداء من أهمها.¹

1- وجدان علي أحمد، مرجع سابق ، ص179.

2.1- الكفاءة: تشير الكفاءة بصفة عامة الى النسبة بين المخرجات والمدخلات فيمكن وصف الادارة بأنها ذات كفاءة فيما إذا تمكنت من انتاج أكثر وأفضل باستخدام موارد أقل من العمل وزمن الآلات وخلال مدة قصيرة من الزمن فالكفاءة إذا تفترض الأكثر والأحسن والأسرع والأرخص.

2.2- الفاعلية: وهي تساهم بأثر العمل على الأفراد ومدى ملائمة الأهداف بالنتائج في الأجل الطويل. كان يقال أنه توجد طريق أكثر فاعلية لإنجاز العمل ذلك إذا ما نظرنا الى أن الأفراد سوف يستخدمون ذكائهم وقدرتهم وتخليهم لكي يطوروا بدرجة أفضل مع الاحتياجات الانسانية بل يراعي في تصميم التنظيمات الادارية أن تكون متوافقة مع الشخصية الانسانية بل يراعي في تصميم التنظيمات الادارية أن تكون متوافقة مع الشخصية الانسانية ومع أهداف ومعايير حكم المجتمع وبذلك تقاس الفاعلية بدرجة تحقيق الأهداف وهذا ما يدعو الى توفير المناخ الملائم لزيادتها.

ويجب أن يكون تحسين الأداء هدفا في محاولة للتسابق من أجل الأفضل واذا كان الأفراد يتمسكون بفكرة الارتقاء بالأداء فعليهم أن يعملوا في كل مجال ببذل الجهود التي يمكن من تحقيق أعلى المعايير لذلك تعد معايير الأداء الجيد المطلب الأول للتنظيم.¹

3- فوائد وأهمية تقييم الأداء:

ترجع أهمية تقويم الأداء للأسباب التالية:

- يساعد على توجيه نظرا الادارة العليا الى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة الى الاشراف.
- يعمل على ترشيد الطاقة البشرية بالمنشأة وكذلك غير المنتجة وكذلك غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها أو محاولة إصلاحها لزيادة كفاءتها، حيث أن تقويم الأداء يمثل أساسا موضوعيا لوضع الحوافز والمكافآت التشجيعية.

1- عبد الله حزام، الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقويم الداء: مطابع جامعة عدن، اليمن، 2004، ص202.

- المساعدة على وجود نوع من الاقناع الوظيفي بتعرف المدير لكيفية أداء العمل الذي يتولى مهامه مقدما. وكذلك توفير الأساس السليم لإقامة نظام سليم وفعال للحوافز، كما أنه يساعد على تحديد المدى الذي يتحقق عند تحمل المسؤولية الادارية.
 - تمدنا مؤشرات تقويم الأداء بالأساس الذي يتم بموجبه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المنشأة وكذلك بين الأعمال بعضها ببعض.
 - تساعد مؤشرات تقويم الداء المستويات الادارية على التعرف على أسباب الانحرافات التي يتم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الاجراءات لتلافيها.
 - يفيد تقويم الأداء ادارة المنشأة في اتخاذ القرارات من خلال تزويدها بالمعلومات اللازمة سواء في حالات التطوير والتوسع أو في الاستثمارات الجديدة.
 - يعتبر تقويم الأداء مصدرا هاما للمعلومات اللازمة للتخطيط للمستقبل.
 - يساعد المنشأة على الاستمرار من خلال تحسين أدائها وتلافيها لجوانب القصور.
- ويجب أن يكون واضحا أن نجاح أي منشأة يتوقف بدرجة كبيرة على النجاح في أداء كل نشاط سواء كان هذا النشاط انتاجا أو تسويقا أو اداريا أو تمويليا أو اجتماعيا ودرجة التنسيق والتفاعل بين هذه الأنشطة.¹

4- تقرير تقسيم الأداء:

هي تلك التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنشأة بهدف مساعدة تلك المستويات الادارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقويم الأداء للأنشطة المختلفة.

1- منصور حامد، محمود و ثناء عطية، مرجع سابق، ص93.

وبمساعدة تلك التقارير تتم الرقابة من خلال موازنة الأداء الفعلي بمختلف الأنشطة بالمعايير أو الموازنات الموضوعية مقدما للتحقيق من أداء الفعلي يسير في اطار الأهداف المحددة وهن طريق تحليل ما قد يظهر من ظروف يمكن الكشف من الأسباب المسؤولية عن هذه القرون.

وبذلك فإن تقارير الأداء تعد أداة الاتصال بين أداء مختلف الأنشطة والمستويات الادارية المختلفة في المنشأة لذا فهي تساعد تلك المستويات في تقييم أداء أنشطتها وفي اتخاذ قرارات كفيلة بتحقيق الأهداف المحققة مقدما.

وكما هو معروف من ان العملية ملازمة لعملية التخطيط وتنفيذ القرارات فإن النظام المحاسبي يقوم بإنجاز عملية في جوهرها تصوير لحالة الأداء الفعلي فتجمع البيانات عن هذا الأداء وتقارن وتوصل النتائج للإدارة في هيئة تقارير بيانية ورقمية.

وتساعد تقارير تقييم الأداء الفعلية في توجيه نشاط المنشآت نحو تحقيق الأهداف وذلك بتحفيز العاملين حيث يقومون بتعديل للأنشطة أو الخطط أو كليهما معا عندما فإنها يجب أن تتصف بعدة مميزات أهمها.¹

- توافر معايير لتقييم الأداء(التي تضعها الادارة لمشاركة العديد من المتخصصين في المنشأة مثل الفنيين والاقتصاديين والمحاسبين وغيرهم من المسؤولين الذين ترى الادارة أهمية مشاركتهم) القياس الأداء والمعلومات التي تتضمنها.
- ملائمة تقارير الأداء لاحتياجات مستخدميها ومنندى القرارات وتكون التقارير محكمة الصياغة.
- يجب ان تقدم التقارير في الوقت المناسب حتى لا تفقد المعلومات أهميتها أي ان تسلم الى الجهات المختصة في المنشأة قبل اتخاذ القرار.

1- أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الادارية، الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، الإسكندرية:

- يجب أن تراعي التقارير الجوانب السلوكية للأفراد بحيث تحفز العاملين نحو العمل وتساعدتهم في انجاز أعمالهم كما يجب أن تعمل على دفع العاملين في اتجاه التوافق مع أهداف الإدارة كما تعتبر عنها الموازنة الشاملة ومعايير التكاليف.¹
- الدقة تعد من اهم الجوانب التي يجب أن تتميز فيها تقارير الأداء فينبغي أن تكون بياناتها واضحة، دقيقة وسهلة الفهم وهنا يأتي دور المراجعة الداخلية في التحقيق من دقة البيانات المحاسبية.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع والذي يسعى الى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

1. وصف الأنظمة:

قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع أمراً حتمياً، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمحيط معالجته للمعلومات.

ولابد على المراجع أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعاليتها.²

وفي مرحلة وصف الأنظمة فإن المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة، ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق والتي تطرقنا إليها سابقاً، وفي حالة قيام

1- وجدان علي أحمد، مرجع سابق ، ص180.

2-khelssi reda,Audit et audit opérationnel,houma,Alger,2005,p40.

المراجع بالاستجابات داخل المؤسسة من أجل الوصول الى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه ان يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها:¹

- احترام السلم التنظيمي، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية إلا في حالات خاصة.
- حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط.

2. التحقق من فهم النظام:

بعد اعداد المراجع لخرائط التدفق أو الاستبيان، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع، ايجاد الاجراءات الرقابية الملائمة فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي:

- كيف تتم عملية الاختبارات.
- ماهي الاجراءات التي يجب اختبارها.
- ماهي الأهمية التي يجب اعطاؤها لهذا الاختبار.

3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الاحصائية.²

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من اعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر

1-Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition organisation, Paris,3édition,2000,p79.

2- شذوي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية،(مذكرة ماجستير y غير منشورة، علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009)، ص120.

ارتكاب أخطاء وتزوير تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب، استمارات مغلقة¹. (questionnaires fermés) أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها ما بنعم أو بلا. (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه، يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4. اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع ان يكون على يقين بأن الاجراءات التي راقبها اجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خلا.

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما يعتبر دليل اثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان. فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الاجراءات واحترام المبادئ الموضوعة.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على الاختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الولي لذلك النظام.²

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (Document de synthèse)، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين

1- محمد يوتين، مرجع سابق، ص 61.

2- محمد يوتين، مرجع لسابق، ص 74.

الاجراءات-تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع الى الادارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية.

يعتبر آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وان ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويجيد بكل وضوح:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكناً ومفهوم من طرف الجميع.
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب لكل العمليات في شكل اجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي لكيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي في المؤسسة.¹

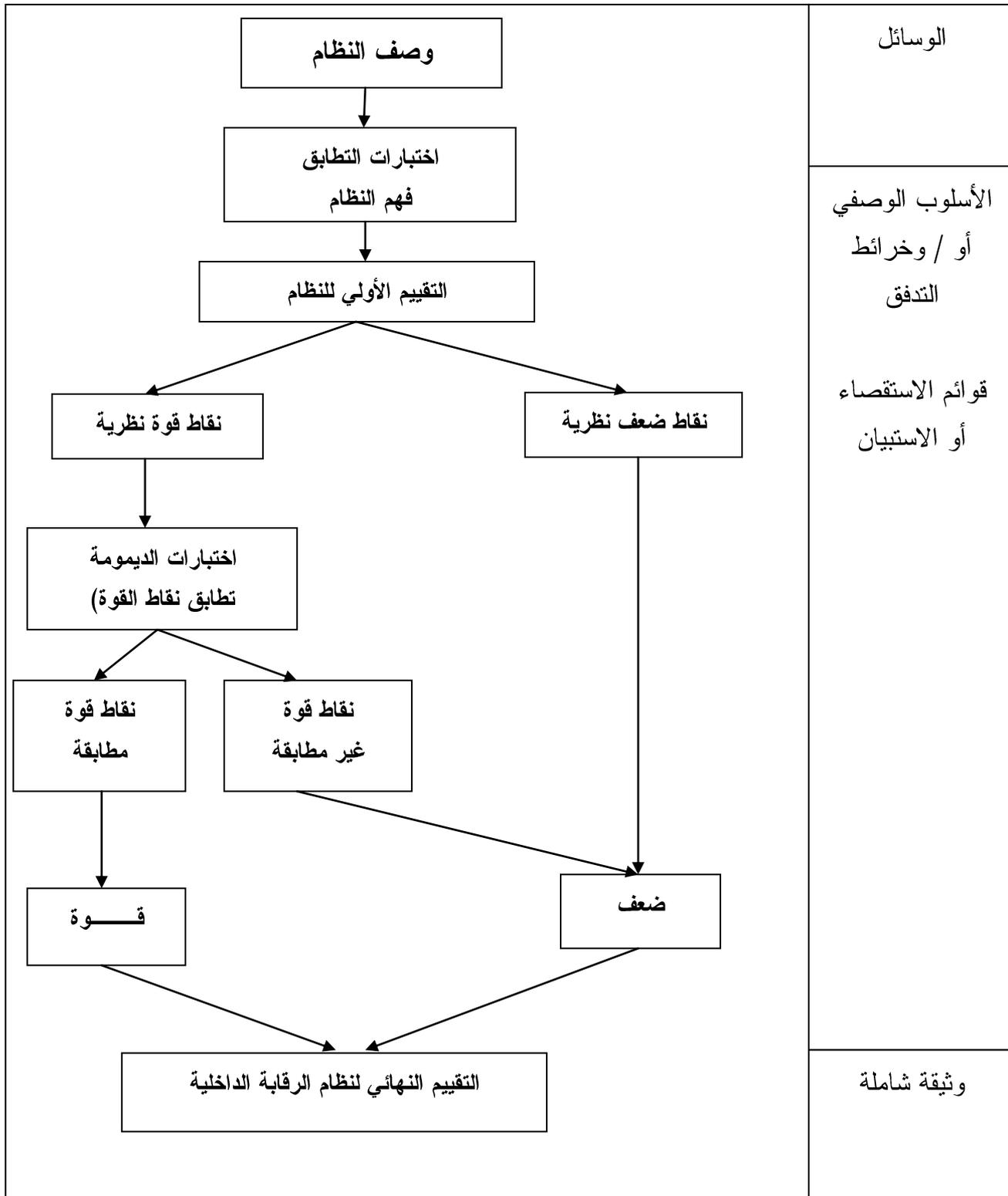
فالتقييم النهائي، يسمح للمراجع باتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية، والشكل

التالي يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك.²

1- نفس المرجع ، ص75.

2- شكري معمر سعاد، مرجع سابق ، ص120.

شكل رقم 7 : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك



المصدر: شداري معمر سعاد، مرجع سابق، ص 121.

يمثل هذا الشكل المراحل التي تقيم فيها نظام الرقابة الداخلية حيث يكون أول مرحلة في عملية التقييم هي وصف النظام المتبع الذي تستخدمه المؤسسة أي نوع الطريقة التي يقوم المراجع بتقييم النظام بها. (طريقة استبيان، خرائط التدفق) و من هنا تأتي مرحلة فهم النظام التي يقوم بها المراجع بإعداد استبيان أو خرائط التدفق من أجل التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية الذي يكون بالنظر في القوائم المالية عن طريق اختيار عينة إحصائية و إعطاء نقاط القوة و الضعف المبدئية.

و بعدها يقوم المراجع بالتأكد من أن نقاط القوة هل هي مطبقة أم لا في الواقع؟

حيث يعطي ما إذا كانت هذه النقاط غير المطبقة تؤدي إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية أما إذا كانت مطبقة تنتج عنها قوة في هذا النظام و في آخر مرحلة من تقييم نظام الرقابة الداخلية و هي مرحلة التقييم النهائي يتم فيها النظر في نقاط الضعف التي قد نجمت عن خطأ في التصور عند التقييم الأولي و إعطاء الإجراءات التصحيحية من أجل تدارك الضعف كما يقوم المراجع بتقييم ملخص أو تقرير يبين فيه مدى كفاءة و فاعلية هذا النظام.

خلاصة

لقد لاحظنا من خلال ما قمنا بعرضه في هذا الفصل كيف تساهم المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باعتبار هذا الأخير أحد خطوات و مراحل المراجعة. كما يمس أيضا أحد المعايير من معايير العمل الميداني على أن المراجع الخارجي يبين نقاط القوة و الضعف لأداء هذا النظام حيث يقوم المراجع بإصدار تقرير مستقل (محايد) يوضح فيه كفاءة هذا النظام و مدى فعاليته و توضيح نقاط الضعف و تقديم اقتراحات تكون في شكل إجراءات تصحيحية.

كما تتمثل مهمة المراجع في إعطاء المشورة للإدارة عن كفاءة هذا النظام و فعاليته و أدائه و مدى مساهمته في توجيه الإدارة نحو الأداء و النتائج الأفضل، و يمنحه اتخاذ القرارات المناسبة حيث تكون هذه القرارات حسب الرأي الذي يقدمه المراجع في تقريره للإدارة العليا للمؤسسة.

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة.

مقدمة:

و يتناول هذا الفصل وصفا لمنهج و مجتمع الدراسة و عينتها و كذلك اداة الدراسة المستخدمة و طرق إعدادها، و صدقها و ثباتها كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة و تطبيقها، و المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة، و أخيرا النتائج و التوصيات و ذلك من خلال المبحثين الآتي ذكرهما:

- المبحث الأول: استعراض و تحليل بيانات الدراسة.
- المبحث الثاني: اختبار صحة فرضية الدراسة.

المبحث الأول: استعراض و تحليل بيانات الدراسة.

1- منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي بغرض بيان دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و قد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيانات التي تم اعدادها لهذا الغرض، و ثم تفريخ البيانات و تحليل النتائج باستخدام البرنامج الاحصائي social SPSS (Statistical package for science)

• مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة الذي قمنا بتوزيع الاستبانة عليهم من محاسبين معتمدين و محافظي حسابات و كذلك خبراء محاسبين.

• عينة الدراسة:

تم تقسيم مجتمع الدراسة الى 3 أصناف من المراجعين الخارجيين و قد تم اختيار 25 مراجع خارجي، و ذلك بما يفي بغرض الدراسة حيث أنه من المتعارف عليه إذا كان حجم مجتمع الدراسة يمثل حالة هذه الدراسة فإنه يكفي أن يكون حجم هذه العينة من 20 الى 30 % و تم توزيع الاستبانات على هؤلاء المراجعين و إسترداد 19 إستبانة و بعد فحص الإستبانات ثم إستبعاد 3 إستبانات منها لعدم جدية الإجابة عليهم و عدم تحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الإستبانة. و بذلك يكون عدد الإستبانات الخاضعة للدراسة 16 إستبانة.

و أن نسبة عينة الدراسة تساوي 16 تقسيم 25 و التي هي 64%.
و الجدول رقم "1" يبين توزيع عينة الدراسة كالتالي:

جدول رقم (1)

توزيع أصناف عينة الدراسة المستردة.

العدد	نوع النشاط
2	محاسب معتمد
9	محافظ حسابات
5	خبير معتمد
16	مجموع عينة الدراسة

*ملاحظة: بالنسبة للخبراء المحاسبين أجابوا خمسة أشخاص على أنهم خبراء محاسبين في معلومات الإستبيان، و أن حسب اعتقادي لا يوجد خمسة خبراء محاسبين، و أنا كباحث اتبعت ما يوجد في الاستبيان لاني حسب اعتقادي يكونون محافظين حسابات.

جدول رقم (2): معلومات عامة عن أفراد عينة الدراسة.

النسبة المئوية%	التكرار	السمة الشخصية
0.75%	12	الجنس ذكر
0.25%	4	أنثى
0.125%	2	العمر أقل 35 سنة
0.50%	8	بين 36 و 50 سنة
0.375%	6	51 سنة فأكثر
-	0	المؤهل العلمي تقني سامي
0.69%	11	ليسانس
0.25%	4	ماجستير
0.06%	1	أخرى
0.125%	2	المصمم الوظيفي محاسب معتمد
0.56%	9	محافظ حسابات
0.31%	5	خبير محاسب

عدد سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	2	0.18%
	من 6 الى 10 سنوات	3	0.19%
	من 11 الى 15 سنة	6	0.38%
	من 15 سنة فأكثر	5	0.28%

يبين الجدول أعلاه أن معظم المستجيبين للإستبانة هم من حملة شهادة ليسانس أو الماجستير و أن أغليبيتهم يمتلكون خبرة في مجال عملهم.

وصف أدلة الدراسة:

2- وصف أدلة الدراسة:

استخدم الباحث الإستبانة كوسيلة من وسائل جمع البيانات، و قد تكونت من أربعة أبعاد كالتالي:

- البعد الأول: يتكون من معلومات المعلومات الشخصية للمراجع.
- البعد الثاني: فهم نظام الرقابة الداخلية.
- البعد الثالث: آليات مراجعة نظام الرقابة الداخلية.
- البعد الرابع: توصيات المراجعين للقائمين للرقابة الداخلية.

و بذلك يبلغ عدد عبارات 29 عبارة، و قد تم إعطاء أوزان ترجيحية لكل عبارة من عبارات أبعاد الإستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي كالتالي:

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الترميز	5	4	3	2	1

3- صدق الإستبانة:

قام الباحث بتقنين الإستبانة قبل توزيعها على عينة الدراسة و ذلك للتأكد من صدقها و ثباتها كالتالي:

- صدق الإستبانة: قام الباحث بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

1- صدق المحكمين: عرض الباحث الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 3 أعضاء من الهيئة التدريسية في كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير المتخصصين في المحاسبة و الإحصاء و

قد استجاب الباحث لفحص المحكمين و قام بإجراء ما يلزم من حذف و تعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج ثم إعداده و بذلك تكون قد أصبحت الإستبانة في صورتها النهائية.

2- صدق المقياس: قام الباحث بحساب الإلتصاق الداخلي لعبرات الإستبانة على عينة إستطلاعية مكونة من "16 إستبانة " و ذلك بحساب معاملات الإرتباط بين كل عبارة من عبارات الأبعاد و الدرجة الكلية لعباراته.

1-معامل الثبات ألفا كراباخ:

1-1:صدق الأداة و ثباتها

يعد صدق الأداة من الشروط الضرورية التي ينبغي توافرها في الأداة التي تعتمد عليها الدراسة، و تكون هذه الأداة صادقة إذا كان بمقدورها أن تقيس فعلا ما وضعت لقياسه، أما الثبات فهو عبارة عن الاتفاق في نتائج الأداة و يقصد به إمكانية الحصول على نفس النتائج فيما لو أعيد استخدام نفس الأداة مرة ثانية لتحليل نفس المحتوى.

يستخدم معامل الثبات (ألفا كرونباخ Cronbach Alpha) للحكم على دقة قياس مفاهيم الدراسة، أي بمعنى أنه عند قيام باحث آخر بالدراسة نفسها سوف يتوصل إلى النتائج نفسها، وكذلك من أجل قياس مدى توافق الإجابات مع بعضها البعض بالنسبة للمتحولات المدروسة و موثوقية النتائج.

وعند حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha من أجل مجموعة من المتحولات فيجب أن تكون قيمته أكبر من 0.6 حتى نستطيع القول بأنه يمكن الوثوق بالنتائج.

سنطبق اختبار الموثوقية ونوجد معامل ألفا كرونباخ بالنسبة لعينة من أفراد المجتمع متمثلة في 9 أفراد.

معامل الثبات ألفا كراباخ للاستبانة ككل

الجدول أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لعينة متمثلة في 9 فرد عال اذ بلغ 0.92%

Cronbach's Alpha	N of Items
.920	29

2-1 معامل الثبات ألفا كراباخ للابعاد:

1-2-1 بعد فهم نظام الرقابة الداخلية

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.702	10

يتضح من الجدول أن معامل الثبات العام عال، إذ بلغ 72%

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.937	10

2-2-1 بعد أليات مراجعة نظام الرقابة الداخلية
يتضح من الجدول أن معامل الثبات العام عال، إذ بلغ 93%

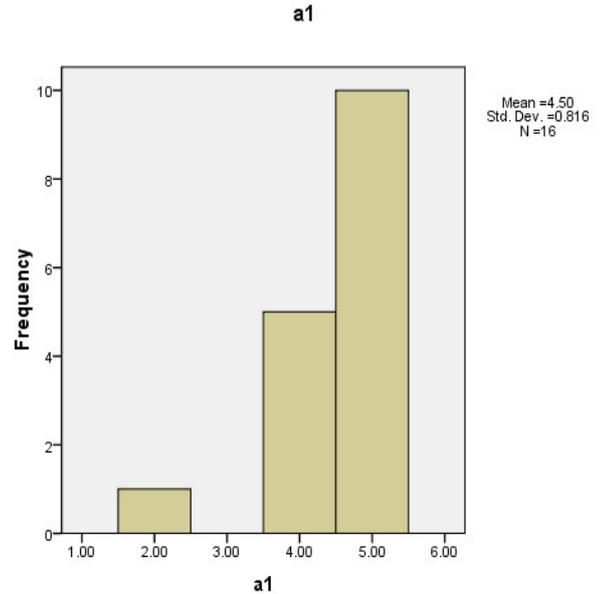
المبحث الثاني: إختبار صحة الفرضيات

1- تحليل عبارات الاستبيان:

يهتم المراجع الخارجي بوجود تنظيم محكم في مصلحة المحاسبة التي تراجعها:

هذه العبارة الهدف منها أن المراجع الخارجي سيشعر بالارتياح فور علمه بوجود درجة مقبولة أو حتى عالية من التنظيم في مصلحة المحاسبة التي سوف يراجعها وهذا حتما سوف يساعده ويقلل عنه مشقة البحث عن المعطيات والبيانات وكذا المعلومات التي سوف يحتاجها في عملية المراجعة وهذا ما لمسناه من خلال مجموع المراجعين (حوالي 94 في المئة من العينة) الذين وافقوا على أهمية التنظيم ومن جهة أخرى يؤكد وجود تنظيم محكم أن نظار الرقابة الداخلية في المؤسسة فعال أو على الأقل موجود. وهذا ما يعتبر بداية جيدة في ممارسة مهنة المراجعة.

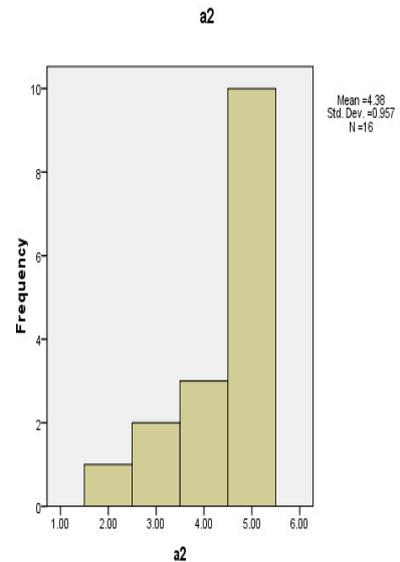
	التكرار	التكرار النسبي	المتوسط
Valid غير موافق	1	6.2	6.2
موافق	5	31.2	25.0
موافقتاما	10	62.5	68.8
Total	16	100.0	100.0



يتأكد المراجع الخارجي من أن المؤسسة التي تقوم بمراجعتها تملك طاقم كفاء من المراجعين الداخليين في قسم المحاسبة.:

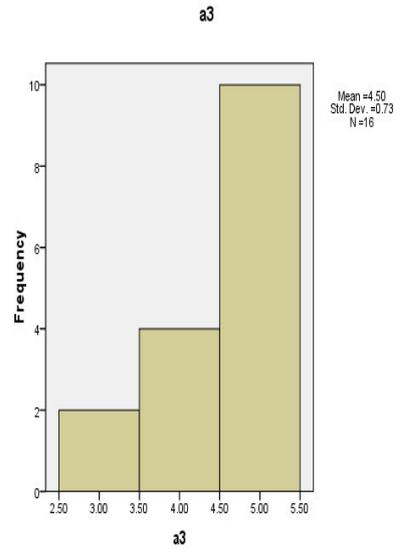
كد فقط من الوجود لكن سوف يهتم بالكفاءة التي يتمتع بها هؤلاء وهنا أيضا وجدنا أن أغلب العينة التي توجهنا إليها تحمست بشدة إلى أهمية كفاءة المراجعين الداخليين التي سوف تلعب دور كبير في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية من خلال توصيات المراجعين الداخليين.

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid غير موافق	1	6.2	6.2
محايد	2	12.5	12.5
موافق	3	18.8	18.8
موافقتاما	10	62.5	62.5
Total	16	100.0	100.0



يوجد تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة لمصلحة الرقابة
الداخلية:

الهدف من تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة وخاصة في
مصلحة الرقابة هو تحديد المسؤوليات لكل فرد أو طرف
ومعرفة الثغرات الموجود على كل المستويات، وكذا سهولة
تقييم كامل النظام من خلال أجزائه المختلفة، ولهذا كانت آراء
المراجعين الخارجيين بالموافق بشدة وبنسبة فاقت 62 في
المئة لما لهذه القضية من أهمية تقسيم العمل وتجزئته كي
نصل إلى أعلى درجات الإتقان.

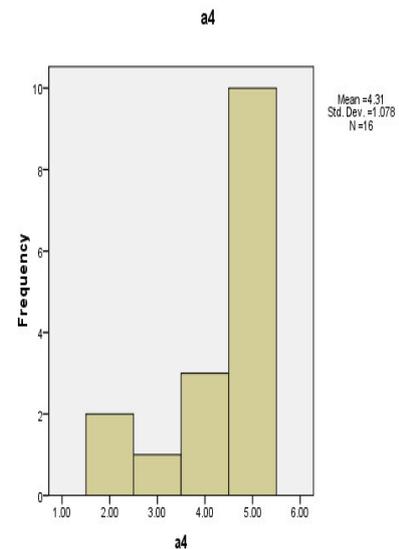


	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid محايد	2	12.5	12.5
موافق	4	25.0	25.0
موافقتاماً	10	62.5	62.5
Total	16	100.0	100.0

مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية يكون من قبل أشخاص مؤهلين
ذو خبرة في نظام الرقابة الداخلية:

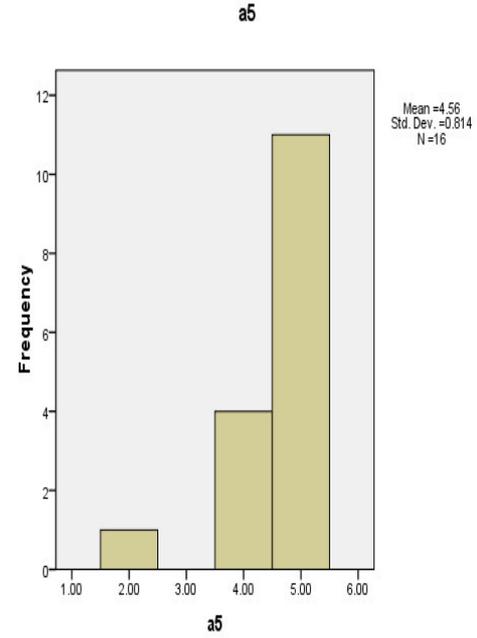
إن عملية مسك الدفاتر تعد مهمة بالغة الأهمية والصعوبة في جودة
وأداء نظام الرقابة الداخلية حيث أنه كلما ازدادت قدرة وتأهيل الأشخاص
الذين توكل إليهم عملية مسك الدفاتر كلما قلت الأخطاء والعيوب في
كل النظام.

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid غير موافق	2	12.5	12.5
محايد	1	6.2	6.2
موافق	3	18.8	18.8
موافقتاماً	10	62.5	62.5
Total	16	100.0	100.0



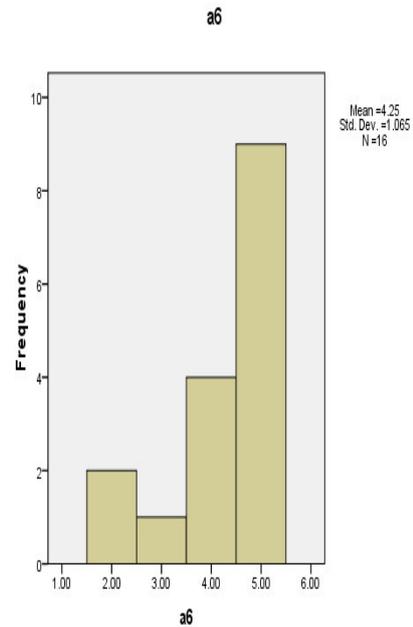
هناك استجابة عند طلب وثيقة محاسبية من قبل المراجعين الداخليين عندما استجابة وفي الوقت المناسب فإنه سوف يعتبر ذلك من حسنات نظام الرقابة والعكس سوف يدفعه إلى تقديم توصيات وحتى توجيهات صارمة كتحقيق عن قلة كفاءة النظام في توفير المعلومات التي يحتاجها من خلال هذه الوثائق

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid غير موافق	1	6.2	6.2
d موافق	4	25.0	25.0
موافقتما	11	68.8	68.8
Total	16	100.0	100.0



أغلب المؤسسات التي تقوم بمراجعتها لا تجد صعوبة مع المراجعين الداخليين لأن العلاقات والمسؤوليات محددة في هذه العبارات أردنا أن نتأكد من أن المراجع الخارجي يهتم بجوانب تحديد المسؤوليات مع المراجعين الداخليين التي تعني أن هؤلاء لديهم الدراية الكافية تجاه العلاقة التي تربطهم بالمراجع الخارجي وكذا العلاقة اتجاه بعضهم البعض.

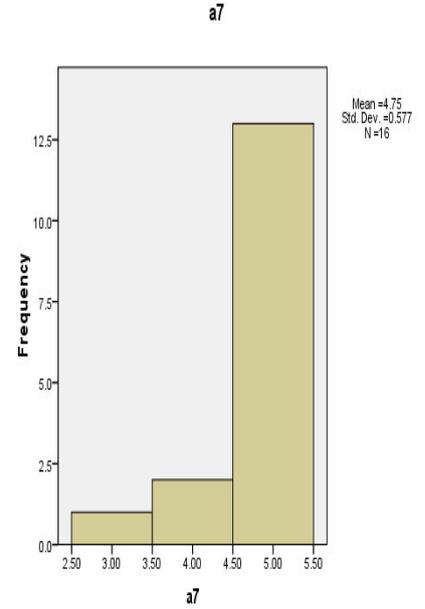
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid غير موافق	2	12.5	12.5
محاييد	1	6.2	6.2
موافق	4	25.0	25.0
موافقتما	9	56.2	56.2
Total	16	100.0	100.0



من مهامك التي تقوم بها دراسة نظام حماية أصول المؤسسة
 إن من مهام المراجع حماية ممتلكات المؤسسات من حيث من
 الاختلاس

موفق تماما% والتلاف حيث وجدنا تقبل من أغلبية الإجابات بنسبة 81

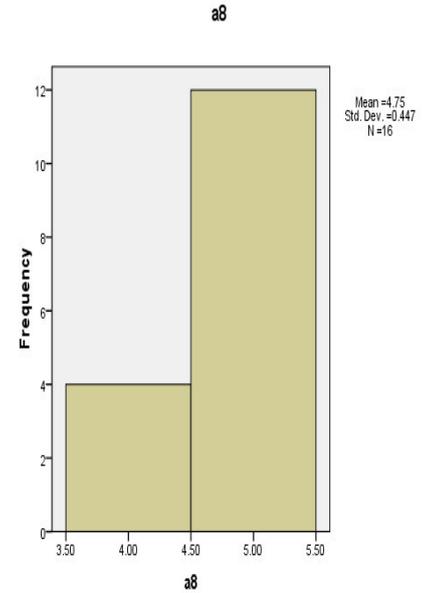
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid محايد	1	6.2	6.2
موافق	2	12.5	12.5
موافقتاما	13	81.2	81.2
Total	16	100.0	100.0



دراسة الرقابة الداخلية وفحصها بالمؤسسة يهدف
 إلى تحديد كفاءة النظام

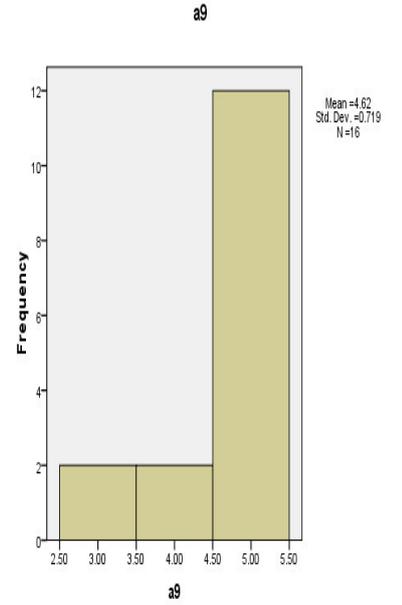
نجد أن عملية المراجعة الجيدة والتدقيق من قبل المراجع لنظام الرقابة تجعل منه
 نظام فعال في المؤسسة حيث وجنا إجابة موافق تماما بنسبة
 75% على عملية دراسة وفحص النظام

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	4	25.0	25.0
موافقتاما	12	75.0	75.0
Total	16	100.0	100.0



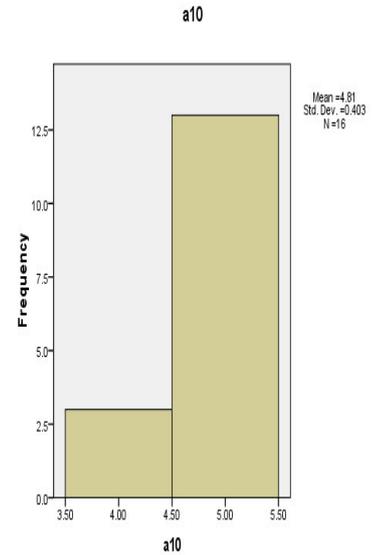
توفر المعلومات المحاسبية، و مؤشرات الرقابية، تمكن من اكتشاف الأخطاء
 إن إلمام المراجع بالمعلومات المحاسبية وبيانات الرقابة تمكنه من إيجاد خبايا من
 أخطاء واختلاسات

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	3	18.8	18.8
موافقتاماً	13	81.2	81.2
Total	16	100.0	100.0



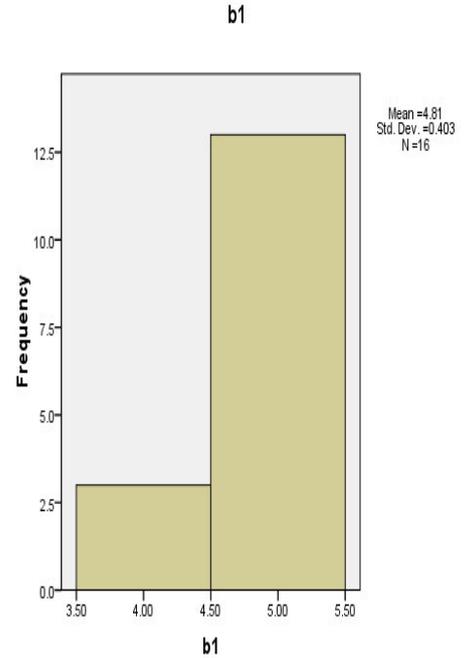
تناسب الأجهزة والبرامج المستخدمة في توليد المعلومات المحاسبية
 المطلوبة مع نظام رقابة الداخلية في المؤسسة
 وجود الأجهزة والبرامج متطورة وإعطاء معلومات دقيقة حول نظام تجعل منه نظام كفي
 في مؤسسة.

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid محايد	2	12.5	12.5
موافق	2	12.5	12.5
موافقتاماً	12	75.0	75.0
Total	16	100.0	100.0



يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من صحة وثائق العملية قبل تسجيل العملية
 إن من أبرز مهام المراجع الداخلي التأكد من أجزاء العملية قبل القيام
 بالتسجيل حيث نجد هناك موافقة جميع المرجعين على ذلك

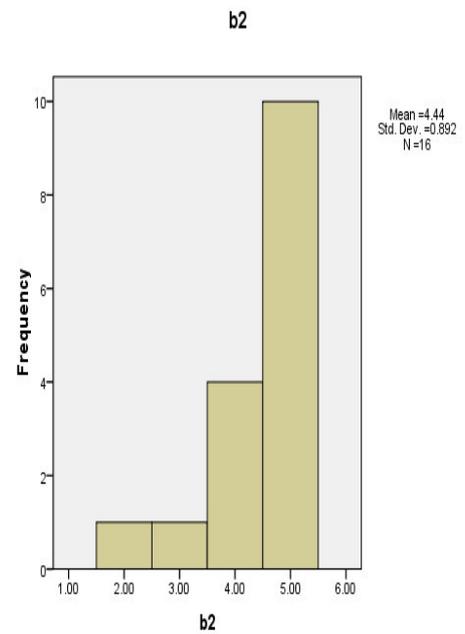
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	3	18.8	18.8
موافقتاما	13	81.2	81.2
Total	16	100.0	100.0



ترى أن عمليات الشراء تكون حسب الطلبية محددة من قبل نظام
 الرقابة الداخلية.

إن عملية الشراء تكون من طرف قسم المشتريات حيث نجد أن
 المراجع يقوم بالتدقيق فيها وحسب اجابة نجد موفقة بنسبة
 62% على ذلك

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid غير موافق	1	6.2	6.2
محايد	1	6.2	6.2
موافق	4	25.0	25.0
موافقتاما	10	62.5	62.5
Total	16	100.0	100.0



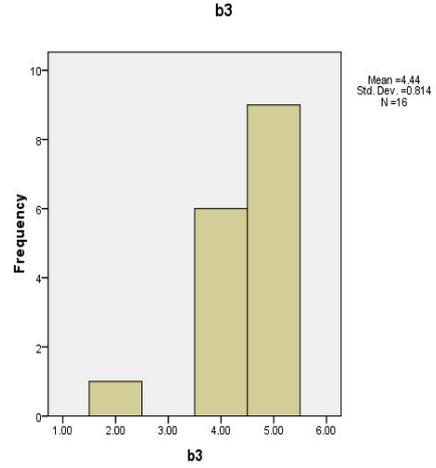
تري أن هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق العمليات في دخول

السلع في نظام الرقابة الداخلية.

قبل دخول أي سلعة دخول أي سلع إلى المخازن يجب النظر أنها مطابقة للطلبية،

هذا راجع حسب نظام القائم في المؤسسة إذا كان نظام متجانس وذو فعالية

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid غير موافق	1	6.2	6.2
موافق	6	37.5	37.5
موافقتاماً	9	56.2	56.2
Total	16	100.0	100.0



يوجد جرد فعلي يجرى دورياً لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن

مع الأرصدة الدفترية ، حيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة

على الأقل كل سنة .

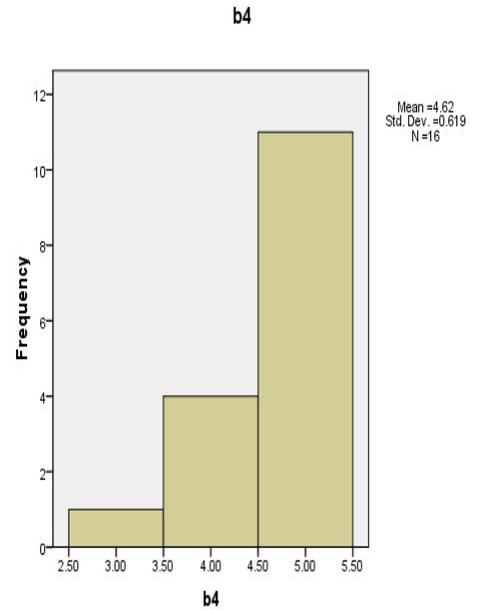
إن عملية الجرد ضرورية في المؤسسة حيث تعطي لنا صورة حقيقية عن

المخازن تبين تطابق ما هو مسجل بما هو موجود حقيقة

وهنا يجب على المرجع الخرجي التركيز والتدقيق الجيد على مستوى

المخازن

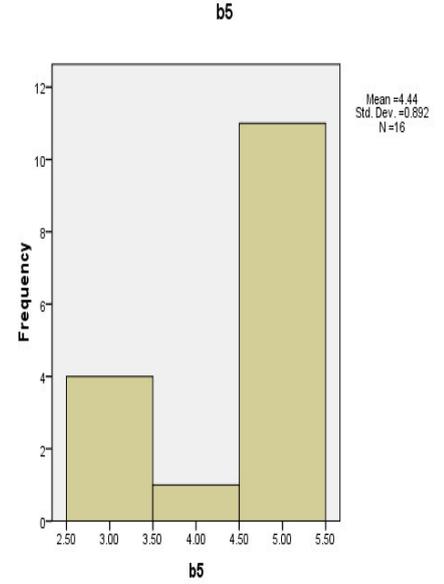
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid محايد	1	6.2	6.2
موافق	4	25.0	25.0
موافقتاماً	11	68.8	68.8
Total	16	100.0	100.0



يمكن اعتبار الرقابة الداخلية فعالة على مسار المبيعات .

إن عملية البيع تستوجب رقابة من طرف قسم التسويق والتوزيع من خلال إخراج وبالأسعار المحددة من طرف المؤسسة وعد وجود ذلك يؤدي إلى السلع المطلوبة تدهور في أرباحها وحسب رأي المرجعين يوجد موافقة على ذلك

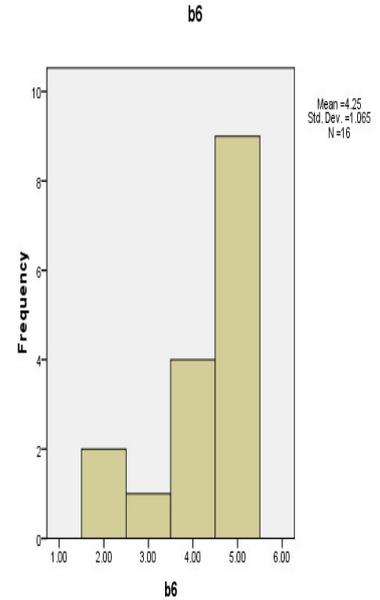
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid محايد	4	25.0	25.0
موافق	1	6.2	6.2
موافقتاماً	11	68.8	68.8
Total	16	100.0	100.0



تجد في بعض الأحيان تسجيل مزدوج لمبيعات حدثت مرة واحدة.

في بعض الأحيان يقع المراجع الداخلي في خطأ تسجيل عملية بيع مرتين وهي حدثت مرة واحدة وذلك لنيانته أو عدم التركيز وهنا يأتي دور المراجع الخارجي في اكتشاف هذه الأخطاء

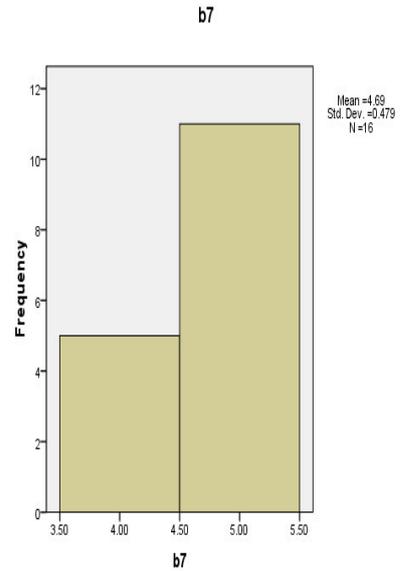
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid غير موافق	2	12.5	12.5
محايد	1	6.2	6.2
موافق	4	25.0	25.0
موافقتاماً	9	56.2	56.2
Total	16	100.0	100.0



توجد رقابة داخلية للتأكد من أن المواد الأولية التي بقيت في العملية الإنتاجية قد عادت إلى المخازن.

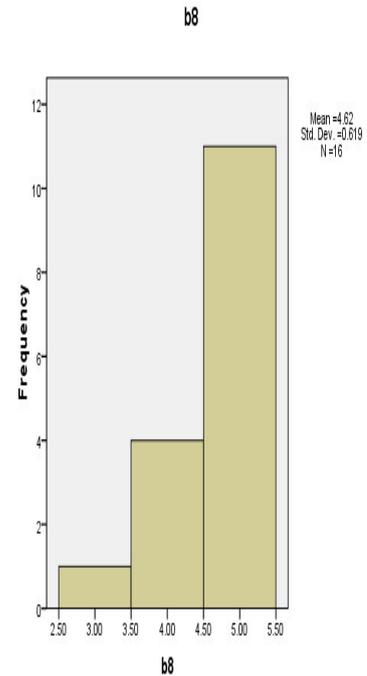
يجب على المراجع الداخلي التأكد من أن الماد التي خرجت من أجل عملية التصنيع ولم يتم استخدامها قد عادة وذلك يكون بفحص المنتجات والكمية المستعملة وكمية مواد أولية التي خرجت من المخازن حث نجد موافقة كلية على ذلك

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	5	31.2	31.2
موافقتاماً	11	68.8	68.8
Total	16	100.0	100.0



توجد رقابة على الأجور والرواتب في نظام الرقابة الداخلية إن عملية تسديد الأجور والرواتب للموظفين يجب أن تخضع للمراقبة من حيث حساب الضريبة على الدخل بشكل صحيح وتطبيق الخصومات ومتابعة مراحل التسديد في الخزينة ، وهذا من أجل وصول الأجر بشكل صحيح وفي الوقت المناسب ، حيث يقوم المراجع الخارجي عادة من التأكد من سير العملية

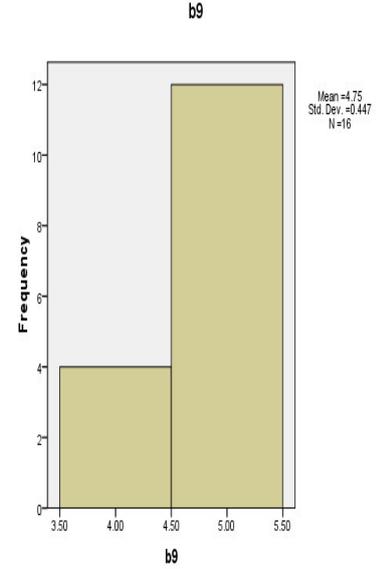
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid محايد	1	6.2	6.2
موافق	4	25.0	25.0
موافقتاماً	11	68.8	68.8
Total	16	100.0	100.0



تعتمد المؤسسة على نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في تجميع ومعالجة البيانات المحاسبية لعناصر المخزون .

إن نظام المعلومات عندما يكون جيد وذلك بإدخال البيانات بشكل صحيح ومعالجتها و تبويبها وإعطائها في شكل مخرجات تمكن المؤسسة من الاستفادة منها في عناصر المخزون هذا نجد فيه موافقة كلية من طرف العينة التي قمنا بدراسةها

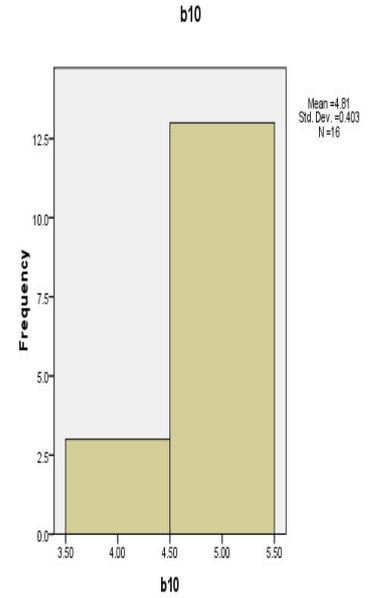
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	4	25.0	25.0
موافقتاماً	12	75.0	75.0
Total	16	100.0	100.0



نظام الرقابة الداخلية يساهم بدرجة كبيرة في جودة الكشوف المالية التي تصدره المؤسسة.

عندما يكون نظام لرقابة جيد وفعال وتواجد مراجعين داخليين ذو خبرة وكفاءة مهنية، نجد هناك كشوف مالية لها دلالة و ذو مصداقية عالية و تعبر بشكل صحيح عن وضعية المالية للمؤسسة

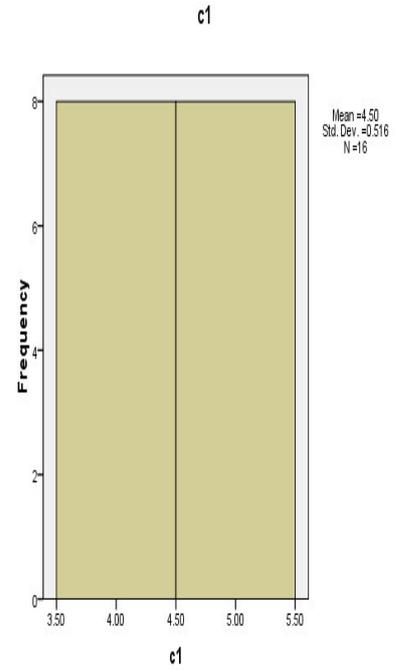
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	3	18.8	18.8
موافقتاماً	13	81.2	81.2
Total	16	100.0	100.0



إتباع مبادئ المراجعة الداخلية المتعارف عليها يساعد قسم المحاسبة على تنفيذ مهامه.

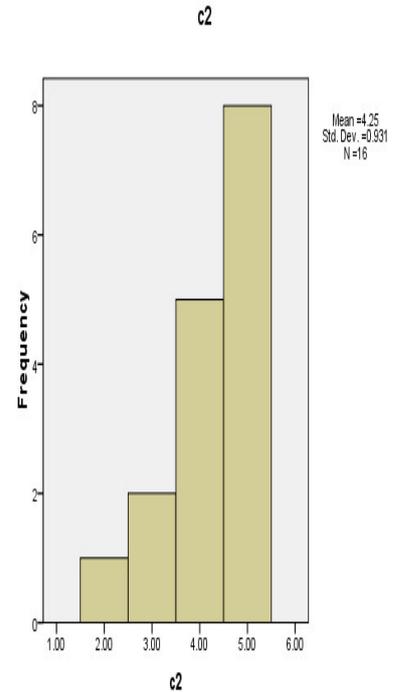
من بين أهم الأشياء التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية هو تطبيق الراجع الداخلي لمبادئ المحاسبية والمعرفة الجيدة بتلك المبادئ يجعل نظام رقابة قوي وتقليل من الخطأ المحاسبية حيث نجد جميع المراجعين الخارجيين يؤكدون على ذلك

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	8	50.0	50.0
موافقتاماً	8	50.0	50.0
Total	16	100.0	100.0



تعتقد أن تصميم بنية الرقابة الداخلية هو من بين مهام المراجعين الداخليين. تصميم نظام الرقابة الداخلية من مهام المراجع الداخلي يكون بالتعاون مع جميع أطراف داخل المؤسسة وذلك بتعاون جميع الأقسام مع مسير المؤسسة للوصول إلى نظام فعال ومتكامل وهذا حسب إجابة العينة التي قمنا باختبارها في الدراسة.

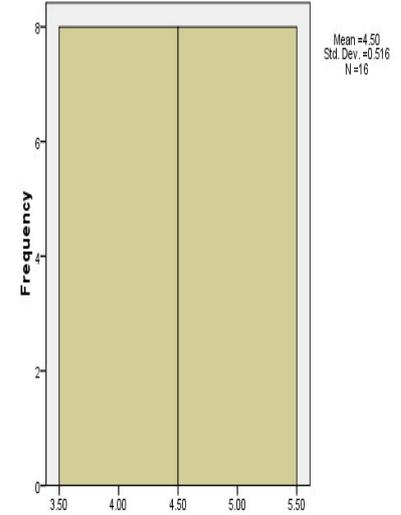
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid غير موافق	1	6.2	6.2
محايد	2	12.5	12.5
موافق	5	31.2	31.2
موافقتاماً	8	50.0	50.0
Total	16	100.0	100.0



c3

المعرفة الجيدة للمراجع الداخلي للفنيات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية
يحسن جودة عملية المراجعة.

إن إلمام للمراجع الداخلي بالمعارف وتقنيات المحاسبية و ومهارته والدرية
الجيدة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعزز من جودة عملية المراجعة ويمكن
المؤسسة تقليل نسبة الوقوع في الخطأ وتخفيض التكاليف



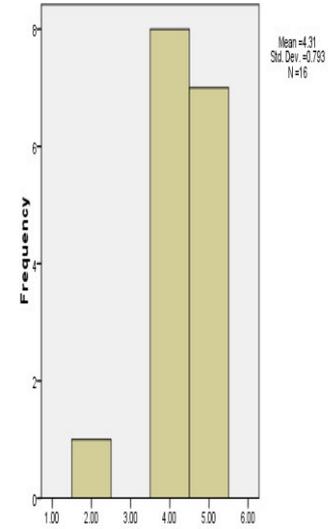
c3

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	8	50.0	50.0
موافقتاماً	8	50.0	50.0
Total	16	100.0	100.0

c4

توفر المؤهلات العلمية والعملية الكافية لدى المراجعين الداخليين
يجعل لنظام الرقابة الداخلية أكثر قوة وموثوقية.

تمتع المراجع الداخلي بالمعرفة العلمية والمهارات العملية يدعم نظام الرقابة الداخلية
للمؤسسة من أجل الوصول إلى كفاءة عالية موثوق فيه وهذا برأي
عينة المراجعين الخارجيين وموافقهم

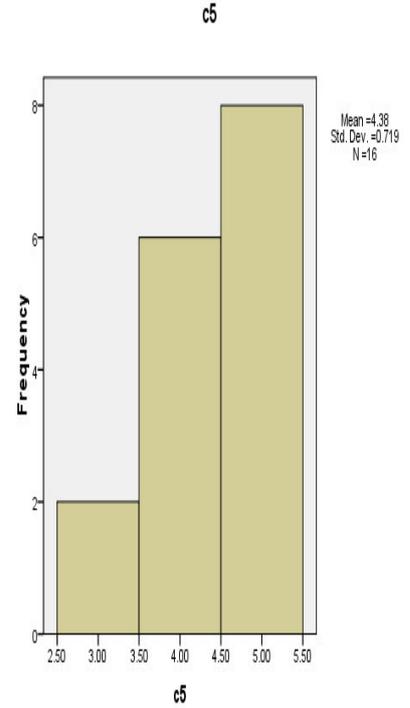


c4

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid غير موافق	1	6.2	6.2
موافق	8	50.0	50.0
موافقتاماً	7	43.8	43.8
Total	16	100.0	100.0

كثرة تواجد المراجع الخارجي بالمؤسسة يحسن من جودة عملية المراجعة.
تعدد زيارات المراجع الخارجي بالمؤسسة الذي يقوم بمرجعتها يتحصل
بذلك على معلومات كبيرة اتجاه المؤسسة ويجعل التقرير الفني المحايد
الذي يقدمه حول النظام الرقابة أكثر مصداقية

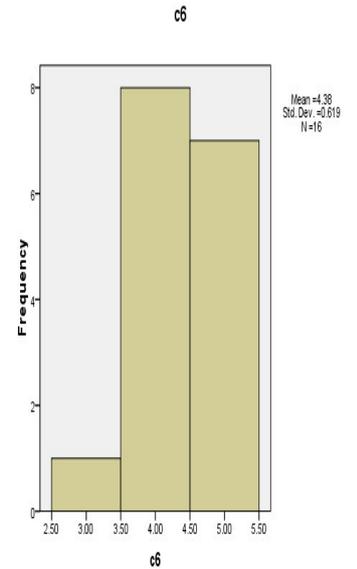
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid محايد	2	12.5	12.5
موافق	6	37.5	37.5
موافقتاماً	8	50.0	50.0
Total	16	100.0	100.0



زيادة تكثيف الدورات التدريبية لموظفي المراجعة الداخلية يعزز
من كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

برمجة الدائمة للدورات التدريبية للموظفين من خلال تخصيص ميزانية كبيرة يمكن الموظفين
من اكتساب الخبرات والمهارات وخاصة مع تنافس المؤسسات نحو الريادة ويجعل نظام
الرقابة الداخلية أكثر كفاءة والمرجعون يشجعون على ذلك

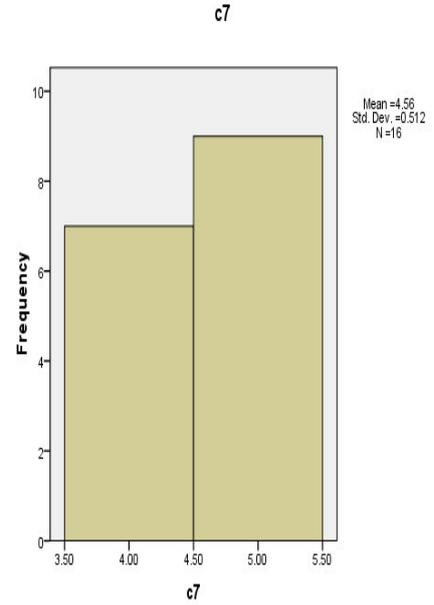
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid محايد	1	6.2	6.2
موافق	8	50.0	50.0
موافقتاماً	7	43.8	43.8
Total	16	100.0	100.0



إتباع خطوات علمية مدروسة عند مراجعة مؤسسة ما يساعد في جودة نظام الرقابة الداخلية.

عندما يقوم المراجع بتدقيق في مؤسسة معينة يجب وضع برنامج في عملية المراجعة للوصول إلى المعلومات التي يريدها عن المؤسسة من أجل ربح الوقت في عملية المراجعة إعطاء تقرير نزيه حول المؤسسة ويمكنه من

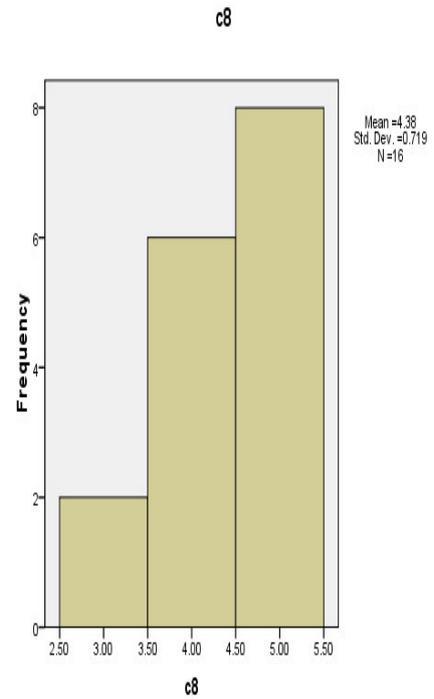
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	7	43.8	43.8
موافق تماماً	9	56.2	56.2
Total	16	100.0	100.0



يوفر نظام المعلومات المحاسبي تقارير رقابية عن أداء قسم المحاسبة بحيث يمكن من اتخاذ الإجراءات والقرارات التصحيحية بشأنها في الوقت المناسب.

إن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الجيدة حول نظام رقابة الداخلية المراجعين الداخليين من اتخاذ حلول في حالة وقوع في خطأ في وقتها من أجل تدارك هذه الأخطاء وتعزيز نظام الرقابة الداخلية

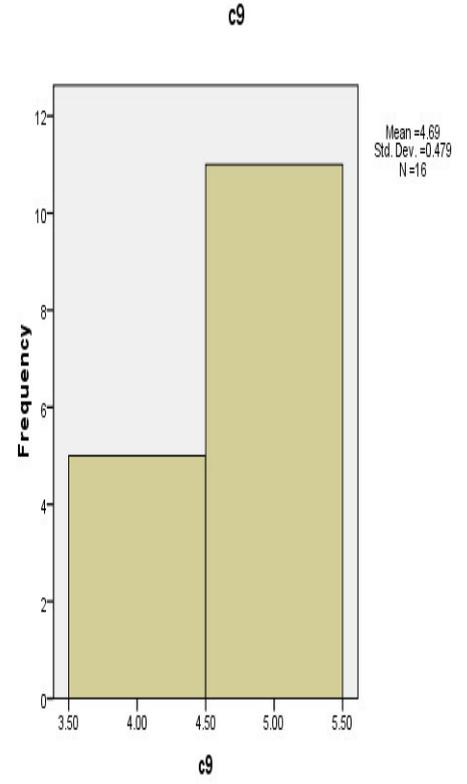
	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid محايد	2	12.5	12.5
موافق	6	37.5	37.5
موافق تماماً	8	50.0	50.0
Total	16	100.0	100.0



تقوم إدارة المؤسسة بمناقشة نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى دقته،
ومناسبته

تجتمع إدارة المؤسسة من أجل تحليل النظام تحديد انحرافات من أجل
تدارك أخطاء الحاضر والاستفادة منها في المستقبل من أجل عدم
الوقوع فيها حيث تقوم بتدعيم نقاط القوة لنظام والخروج بإجراءات
تصحيحية حول نقاط الضعف من أجل الوصول لنظام رقابة فعال

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid موافق	5	31.2	31.2
موافقتاماً	11	68.8	68.8
Total	16	100.0	100.0



2-تحليل الابعاد:

2-1- بعد: فهم نظام الرقابة

الداخلية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	1.000 ^a	1.000	1.000	.00000

a. Predictors: (Constant), h13, h12, h11

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.999	3	1.666	.	.000 ^a
	Residual	.000	12	.000		
	Total	4.999	15			

a. Predictors: (Constant), h13, h12, h11

b. Dependent Variable: h10

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	0	.000		.	.
h11	.300	.000	.357	.	.
h12	.300	.000	.371	.	.
h13	.400	.000	.361	.	.

a. Dependent Variable: h10

1- تحليل بعد فهم نظام الرقابة الداخلية:

افتراضنا أن البعد يتكون ينقسم إلى ثلاثة أقسام وهي:

1- فهم طبيعة عمل النظام الرقابة الداخلية

2- فهم أدوار العنصر البشري في نظام الرقابة الداخلية

3- فهم مخرجات نظام الرقابة الداخلية

من أجل التأكد من ذلك إعتدنا على تحليل الإنحدار الخطي متعدد بأعتبار البعد (فهم نظام الرقابة الداخلية) متغير تابع والأقسام الثلاثة متغيرات مستقلة.

فتصلنا على النتائج التالية من خلال برنامج spss نسخة 16 حيث:

1- لاحظنا إرتباط قوي بين البعد الرئيسي والأبعاد الثانوية حيثوجدنا معامل الإرتباط 100%.

2- جدول تحليل التباين يبين هذا الجدول الإنحدار الخطي يعتبر ملائما لتمثيل هذه العلاقة.

3- جدول معاملات يوضح هذا الجدول أن العلاقة الرياضية بين البعد فهم نظام الرقابة الداخلية والأبعاد المكتوبة

له في الشكل التالي : $y = 0.3x_1 + 0.3x_2 + 0.4x_3$

من خلال هذه الجاول لاحظنا أن جميع الابعاد ذات دلالة معنوية بمعنى انه لا يمكننا الإستغناء عن اي بعد من هذه الأبعاد.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	1.000 ^a	1.000	1.000	.00000

a. Predictors: (Constant), h23, h21, h22

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.777	3	1.259	.	.000 ^a
	Residual	.000	12	.000		
	Total	3.777	15			

a. Predictors: (Constant), h23, h21, h22

b. Dependent Variable: h2

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-7.123E-17	.000		.000	1.000
	h21	.333	.000	.362	6.448E7	.000
	h22	.333	.000	.332	4.391E7	.000
	h23	.333	.000	.429	5.535E7	.000

a. Dependent Variable: h2

1- تحليل بعد فهم نظام الرقابة الداخلية:

إفترضنا أن البعد يتكون بنقسم إلى ثلاثة أقسام وهي:

1- آليات تحديد نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية .

2- مستويات عمل الأفراد.

3- أدوات مراجعة النظام.

من أجل التأكد من ذلك إعتدنا على تحليل الإنحدار الخطي متعدد بأعتبار البعد (فهم نظام الرقابة الداخلية) متغير تابع والأقسام الثلاثة متغيرات مستقلة.

نسخة 16 حث:spssفتصلنا على النتائج التالية من خلال برنامج

4- لحظنا إرتباط قوي بين البعد الرئيسي والأبعاد الثانوية حيثوجدنا معامل الإرتباط 100%.
5- جدول تحليل التباين يبين هذا الجدول الإنحدار الخطي يعتبر ملائما لتمثيل هذه العلاقة.

6- جدول معاملات يوضح هذا الجدول أن العلاقة الرياضية بين البعد فهم نظام الرقابة الداخلية والأبعاد المكتوبة

$$y = 0.33x_1 + 0.33x_2 + 0.33x_3$$

له في الشكل التالي :

من خلال هذه الجاول لحظنا أن جميع الابعاد متساوية النسب ذات دلالة معنوية بمعنى انه لا يمكننا الإستغناء عن اي بعد من هذه الأبعاد.

خاتمة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها، و خصوصا مع كبر حجمها و تشعبها، و ذلك حفاظا على بقائها و استمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال، و كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات و موجوداتها من شتى أعمال التلاعب و الإهمال، و يضمن سير عملياتها و سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية، من حالات الأخطاء و الغش و التزوير.

من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية و خاصة أن معايير المراجعة و بالضبط المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني يركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يتم تحديد إطار المراجعة و نطاق الفحص، و مدى و نوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، و كذلك طبيعة و مدى عمق أدلة الإثبات الواجب جمعها، و يعتمد المراجع الخارجي على هذا التقييم و ذلك بإعطاء التوصيات اللازمة، و الخاصة بتحسين هذا النظام و تطويره إن لزم الأمر ذلك.

و تظهر أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسات، من خلال ما تقدمه من مساعدات مختلفة خاصة لنظام الرقابة الداخلية – بما في ذلك المراجعين الداخليين- التي تساعده في تحسين مخرجاته بالإستعانة بالتقييمات المختلفة و المهمة. و نظرا لما لها من أثر في السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، نجد القائمين على ا لمراجعة الداخلية ا تستع ينون بخدماتها و التي بدورها تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة، فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلة و الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام، و أخيرا كيفية و كفاءة الطريقة التي يتم بها النظام.

كما تناولنا موضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس و الأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها و ضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في استخدامها.

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات و نتائج عامة، مع مجموعات من الاقتراحات. فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:

- أما الفرضية الأولى: حيث تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف مواقع النقص و القوة لنظام الرقابة الداخلية، و تقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته.

أما الفرضية الثانية: حول إعطاء المراجعة الخارجية نصائح لمتخذي القرار بالمؤسسة، لاتخاذ إجراءات تصحيحية كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة: حول إعطاء المراجعة الخارجية في تحقيق أهداف المؤسسة، فالمراجعة تعمل على إظهار نقاط القوة و الضعف و تقدم التوصيات للإدارة العليا، على شكل تحسينات و مقترحات يتضمنها التقرير النهائي حول مراجعة النظام المتبع.

أما الفرضية الرابعة: فيما يخص تقرير المراجع فانه يلعب دور الموجه للمراجع الداخلي، للاستفادة من خبرة المراجع الخارجي و أداة ضغط على الإدارة العليا للقيام بالتصحيحات اللازمة.

ومن خلال نتائج الفرضيات يمكننا سرد مجموعة من النتائج توصلنا إليها من خلال البحث
يمكن حصرها فيما يلي:

1. للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية.
2. تعاون المراجع الخارجي والداخلي في تقييم نظام الرقابة يجعل منه أكثر كفاءة وصادقية.
3. للمراجع الخارجي أهمية بالغة في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان صحة البيانات والمعلومات ، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة ، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.
4. إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة ، من طرف الإدارة بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي .
5. إن كل من المرجع الداخلي والخارجي يكملان بعضهما البعض في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات:

بعد طرح مختلف النتائج يمكن للباحث تقديم مجموعة من التوصيات نعتقد أنها مهمة في رفع أداء نظام الرقابة الداخلية، يمكن عرضها كما يلي:

1. يجب على المؤسسات وخاصة إدارتها العليا أن تبني نظام رقابة داخلية وتساعد على تثمين مخرجاته.
2. على المراجعين الداخليين الأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات والتقييمات الموجهة إليهم من طرف المراجع الخارجي والعمل على الاستفادة منها قدر الإمكان
3. يجب على المراجع الخارجي استعمال خبرته وتجاربه في إسداء النصيحة للشركات بخصوص نظام الرقابة الداخلية والعمل على متابعة تنفيذ تقييماته ونصائحه.

4. على الجهات المعنية بعملية المراجعة الخارجية والداخلية إلزام المراجع الخارجي بالتقييم الصارم لنظام الرقابة الداخلية، والتشديد الكبير على المؤسسات وخاصة الإدارة العليا ومراجعيها الداخليين على تنفيذ هذه التقييمات وكذا العمل على التطوير المستمر لهذا النظام
5. يجب على المؤسسات بذل كل الجهد وكذا المال من أجل تطوير التكوين والتدريب والمتابعة للمرجعين الداخليين من أجل رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية.
6. يجب إشعار وتوجيه مختلف أقسام المؤسسة بضرورة توفير كل المعلومات الجيدة والمحينة التي يطلبها هذا النظام.
7. يجب تحليل مخرجات التغذية العكسية للنظام من طرف أفراد لديهم القدرة على إحداث تغييرات فعلية وجيدة تساهم في رفع كفاءته.

آفاق الدراسة:

بعد قيامنا بهذه الدراسة التي نعتقد أنها لم تنهي الموضوع بل فتحت بابا جيدا لمناقشة هذه العلاقة بين هذه المتغيرين نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكملة له نجد أهمها مايلي:

1. مساهمة المراجع الخارجي في تحديد عيوب ونقائص مدخلات نظام الرقابة الداخلية
2. أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحسين مخرجات نظام الرقابة الداخلية.
3. مدى التكامل الوظيفي بين المراجعين الداخليين والخارجيين في تحسين وظيفة المحاسبة.

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

- 1 - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، 2000).
- 2 - أحمد رجب عبد العال، المحاسبية الادارية، الأدوات التحليلية والاتجاهات السلوكية، (الإسكندرية: مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1977).
- 3 - أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية، (مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر).
- 4 - ألفين أرنز، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسيطي وأحمد حجاج، (الرياض: المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 2009).
- 5 - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، (الاسكندرية: مصر، 2006).
- 6 - توماس ويليام و أمرسن هنكي، مراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد وسلطان ومحمد علي سلطان، (الرياض: السعودية، دار المريخ، 1986).
- 7 - حسين القاضي، حسين دحدوح، أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، (عمان: الأردن مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، 1999).
- 8 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر، ط 1، 2000)

- 9 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التدقيق الداخلي، (عمان: الأردن، دار الوراق للنشر، ط1، 2006).
- 10 - عبد الحامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في الممارسة المهنية، السعودية، معهد الإدارة العامة، 1994.
- 11 - عبد الفتاح الصحن ودرويش محمد ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1998).
- 12 - عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سويا، المراجعة الداخلية، (الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2004).
- 13 - عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد (المراجعة علماً وعملاً)، (الإسكندرية: مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1991).
- 14 - عبد الله حزام، الأساليب العلمية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء: مطابع جامعة عدن، اليمن، 2004.
- 15 - عبد الوهاب نصر علي، (خدمات مراقب الحسابات لسوق المال) المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية، 2001، الجزء الأول.
- 16 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، (عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006).
- 17 - كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سراية، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة، (الإسكندرية: مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2006).
- 18 - مؤيد رامي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، (مدخل نظري وتطبيقي)، عمان: الأردن، دار المسيرة للنشر، ط3.

- 19 - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، (بن عكنون: الجزائر، 2003) .
- 20 - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2002).
- 21 - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (القاهرة: مصر، الدار الجامعية للنشر، 2002).
- 22 - محمد سمير الصبان، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (القاهرة: مصر، الدار الجامعية، 2005).
- 23 - محمد يوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى تطبيق، (بن عكنون: الجزائر، الساحة المركزية، ، ط3).
- 24 - منصور حامد، محمود ثناء عطية، المراجعة الادارية وتقييم الأداء، جامعة القاهرة، مصر، 1997.
- 25 - منظور حامد محمود وثناء عطية، المراجعة الادارية وتقييم الأداء، جامعة القاهرة، مصر، 1997.
- 26 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، (عمان: الأردن، 2004).
- 27 - وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، (رسالة ماجستير، العلوم التجارية، فرع محاسبية، جامعة الجزائر، 2010).
- 28 - يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: الأردن دار النشر، 2000).

الكتب باللغة الفرنسية:

- 29- khebssi reda, Audit et audit opérationnel,houma,Alger,2005
- 30- Renard jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition organisation, Paris,3édition,2000.
- 31- j-RENARD" théorie et pratique de l' audit interne" ,édition d' organisation,5éme édition,2004
- 32- Lionel collins,génard valia, Auditet control interne "Aspects financiers, opérationnels et stratégiques ",4édition,dallos,paris 1992, p126.

المذكرات الجامعية:

- 33 -الأخضر لقليطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، (مذكرة ماجستير غير منشورة ، باتنة : جامعة الحاج لخضر ، الجزائر، 2009).
- 34 -بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ، محاسبة معمقة، كلية العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011).
- 35 -الرمحي زاهر، تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر،(أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004).
- 36 -شدوي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية،(مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009).

37 - عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية،

(مذكرة ماجستير، تخصص، اقتصاد تيسر المؤسسات، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2007).

38 - عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة

الاقتصادية، (مذكرة ماجستير، غير منشورة، علوم التسيير، تخصص محاسبية، جامعة الحاج

لخضر، باتنة، 2009).

39 - فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية ،

(مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، سنة 2004).

40 - وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ، (مذكرة

ماجستير غير منشورة، ورقلة ، 2013).

41 - ومسعود صديقي، نحو اطار متكامل (أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم

الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004).