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

لزوم المراجعة في ظل وجود نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

دراسة تطبيقية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية و محافظي الحسابات على مستوى ولاية جيجل .

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

تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالب (ة):

- شابو نبيل
- قطاف نبيل

الأستاذ المشرف:

رقم التسجيل:	2015/.....
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي:2014-2015

لقد أدى التطور المستمر الذي شهده النشاط الاقتصادي إلى توسع حجم المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها ،مما أصبح من الصعب التحكم فيها، لذا اضطرت إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ،وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته لضمان صحة التنفيذ والتطبيق، لذا استوجب على المؤسسات الاعتماد على المراجعة الخارجية للحكم على مدى صحة وسلامة سير العمليات التي تقوم بها، وذلك من خلال تقيم أدائها . وبالنسبة للجزائر فإن الإشارات الأولى لمثل هذه المراقبة جاء فيها القانون التجاري المتضمن في الأمر 59/75 وكذلك القانونين رقم 88-01 و 88-04 ثم في المرسوم التشريعي رقم 93-08 و كذلك في القانون 08-91 يتم تعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

وتعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات المناسبة، وذلك راجع إلى أن هذه العملية يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة يتميز بالكفاءة العملية والعلمية اللازمة ، إذ يقوم بفحص الدفاتر والسجلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة ، للتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها وإبداء رأيا فنيا محايدا بكل حرية وذلك بهدف اكتشاف مواضع الغش والأخطاء، والحد من ظاهرة الفساد والحفاظ على أموال المؤسسة وممتلكات المساهمين .

إضافة إلى ذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية من بين أهم خطوات المراجعة المعتمد عليها في المؤسسة. هذا النظام يعبر عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من طرف المؤسسة من أجل ضمان السير الجيد والحسن لجميع الوظائف وضمان صحة المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية .

الإشكالية:

وبناءا على ما سبق ومحاولة منا لمعرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية يمكن طرح التساؤل التالي:

كيف تساهم المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

التساؤلات الفرعية:

ونقترح من التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى المراجعة الخارجية ؟
- فيما يتمثل دور المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية ؟

- هل يساهم مراجع الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول "يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية" بولاية جيجل ؟

الفرضيات:

ومن أجل الإجابة على التساؤلات الفرعية قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- تحتل المراجعة الخارجية مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل .
- يقوم مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .
- يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وفقا للمعايير المتعارف عليها.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول قياس "يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية" بولاية جيجل .

أسباب إختيار الموضوع:

يرجع اختيارنا الموضوع لعدة اعتبارات منها ما هو موضوعي وما هو ذاتي، نلخصها فيما يلي:

الأسباب الموضوعية : وتتمثل فيما يلي:

- حاجة المؤسسات الاقتصادية للمراجعة الخارجية
- تأثير المراجعة الخارجية على المؤسسات الاقتصادية التي تهدف إلى تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.

الأسباب الذاتية : وتتمثل فيما يلي:

- كون هذا الموضوع له علاقة بالتخصص .
- الميول الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة الخارجية .
- محاولة الاطلاع أكثر على الواقع العلمي باعتبار أن مقياس المراجعة تم تناوله من الجانب النظري فقط دون التطرق إلى الجانب التطبيقي .

أهمية الموضوع:

- تعتبر المراجعة الخارجية بمثابة أداة يعتمد عليها كل من المديرين والمستثمرين والأطراف ذات العلاقة.

- المساعدة في عملية اتخاذ وترشيد القرارات وبصفة خاصة في السنوات المقبلة في مختلف المجالات الاقتصادية و الاجتماعية .
- تلعب المراجعة الخارجية دورا هاما في حماية الأصول والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال الحماية المادية والمحاسبية ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أصول وممتلكات المنشأة من الغش والتزوير وارتكاب الأخطاء.

أهداف الدراسة:

- معرفة مختلف مراحل تقيم نظام الرقابة الداخلية التي يتبعها المراجع الخارجي .
- الاطلاع على الجوانب النظرية والتطبيقية لمراجع الحسابات .
- محاولة إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة .
- معرفة نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية .

حدود الدراسة :

- **الحدود المكانية :** لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في بعض المؤسسات الاقتصادية و بعض مراجعي الحسابات الناشطين على مستوى ولاية جيجل .
- **الحدود الزمنية :** لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الزمني الممتد من شهر جانفي إلى غاية ماي لسنة 2015 .

المنهج المتبع :

قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي لوصف خطوات القيام بعملية المراجعة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا مكونات و عناصر نظام الرقابة الداخلية ، كما استخدم في وصف المتغيرات الديموغرافية ، و اعتمدنا على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي قصد الوقوف على مزايا اعتماد المراجعة الخارجية كأداة رقابية ، و ما مدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية .

الأدوات المستعملة :

أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في عملية البحث قصد تحليل الموضوع بطريقة جيدة سواء في جانبه النظري أو الميداني فهي :

- **المسح المكتبي :** يتمثل في الإطلاع على الكتب ، المقالات ، الوثائق الرسمية و كل ما له صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهمه .

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

و من أجل تحليل البيانات المجمعة بواسطة الاستبيان قمنا باستخدام برنامج التحليل الإحصائي spss20 .

محتوى الدراسة

من أجل الإجابة على التساؤل الرئيسي قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول أساسية ، فصلين نظريين و فصل تطبيقي ،حيث قمنا بتقسيم الفصل الأول المتعلق بالإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية إلى ثلاث مباحث إذ تناولنا في المبحث الأول ماهية المراجعة الخارجية أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى مبادئ و فروض المراجعة الخارجية و أنواعها ، أما بالنسبة للمبحث الأخير فتضمن معايير و منهجية المراجعة الخارجية .

الفصل الثاني المتعلق بماهية نظام الرقابة الداخلية فقمنا إلى تقسيمه إلى ثلاثة مباحث ، خصصنا المبحث الأول لعموميات حول الرقابة الداخلية ، أما المبحث الثاني فتناولنا ماهية نظام الرقابة الداخلية وفي المبحث الثالث تكلمنا عن العلاقة بين المراجعة الخارجية و الرقابة الداخلية ، و بالنسبة للمبحث الأخير فتضمن تقييم نظام الرقابة الداخلية .

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

تمهيد:

تعتبر المراجعة إحدى فروع المعرفة و علم من العلوم الإنسانية، كما تعتبر مهنة مستقلة بذاتها لأنها تتطلب نوعا من التعليم المتخصص و التدريب المنظم و ثقة الجمهور في خدماتها، و قد توافرت المراجعة كل هذه المقومات منذ زمن بعيد وحتى وقتنا الحاضر، بل و من المتوقع أن تزداد ثقة الجمهور و مستخدمي القوائم المالية وتقارير مراجع الحسابات بصفة عامة ، و مستخدمي القوائم المالية و تقارير مراجع الحسابات بصفة خاصة في خدمات المراجعة مستقبلا لأن مهنة المراجعة تطور نفسها بصورة خلاقة و هادفة تواكب التطورات السريعة في بيئة عمل المشاريع. و لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للمراجعة و من أجل توضيح أكثر لمختلف جوانب المراجعة الخارجية سوف يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث الموضحة كالتالي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية
- المبحث الثاني: مبادئ، فروض المراجعة الخارجية و أنواعها
- المبحث الثالث: معايير و منهجية المراجعة الخارجية

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

نتيجة لاتساع حجم المنشآت و ظهور شركات الأموال و ما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع و إدارته، ظهرت حاجة أصحاب المشاريع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات و مطابقتها لواقع المؤسسات و المشاريع مما أدى الملاك إلى تعيين مراجعي حسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة الأعمال الخاصة بالإدارة، و لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للمراجعة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة الخارجية

إن الحاجة إلى المراجعة للتأكد من دقة السجلات كانت موجودة منذ العصور القديمة غير أنها لم تبرز بمفهومها الواضح إلا بعد ظهور المحاسبة، إذ لا يمكن تصور وجود مراجعة الحسابات إلا إذا كانت هناك حسابات، و بالتالي يمكن القول بأن نشأة و تطور المراجعة قد ارتبط بنشأة المحاسبة و تطورها.

إن مراحل تطور المراجعة مبني على الأحداث الاقتصادية والاجتماعية التي كان لها الأثر البالغ على المراجعة و هي:[1]

- المرحلة الأولى: من العصور القديمة إلى 1860 ؛
- المرحلة الثانية: من 1860 إلى 1930 ؛
- المرحلة الثالثة: من 1930 إلى 1960 ؛
- المرحلة الرابعة: من 1960 إلى يومنا هذا.

- **المرحلة الأولى: من العصور القديمة إلى 1860:**

يرجع تاريخ المراجعة إلى العصور القديمة التي تمتد إلى ما قبل الميلاد حيث كانت تهتم بالمشاريع الحكومية و العائلية، فكان يستخدم كاتبان للحسابات يمسك كل منهما حسابا مستقلا يسجل فيه نفس العمليات، و كانت تتم مراجعتها من خلال إجراء المطابقة بين الحسابين، و كذلك تشير الوثائق التاريخية إلى أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، و كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها، و نجد أن كلمة مراجعة "Auditing" مشتقة من كلمة "Audire" و معناها يستمع، وفي الأخير يمكن القول بان المراجعة في نهاية هذه الفترة قد اقتصرت على فحص أمانة الأشخاص الذين تسند إليهم أية عمليات مالية.

[1] نصر محمد صالح ، **نظرية المراجعة** ، الدار الأكاديمية للطباعة و التأليف و الترجمة و النشر ، طرابلس – ليبيا ، 2011 ، ص ص 33، 41 .

- **المرحلة الثانية: من 1860 إلى 1930 :**

تميزت بداية هذه الحقبة الزمنية في تاريخ تطور المراجعة باستجابة القوانين الانجليزية للاعتقاد العام و الرغبة في ضرورة إخضاع تصرفات مؤسسي الشركات و مديريها للرقابة من طرف ثالث مستقل يقوم بفحص أعمالها، و إبداء الرأي في نتيجة هذا الفحص و ذلك بصفة دورية في نهاية كل سنة مالية خصوصا بعد النمو الاقتصادي العظيم الذي شهدته بريطانيا، و ظهور الإنتاج الكبير، وتعظم الثورة الصناعية ، و انتشار الشركات المساهمة ، و انفصال الإدارة عن الملكية. فقد نص قانون الشركات لسنة 1862م على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات، و أن يتضمن تقريرهم الرأي الفني فيما إذا كانت الميزانية قد اكتمل شكلها القانوني و تشتمل على جميع البيانات التي يتطلبها القانون، و ما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا و صحيحا عن الحالة المالية للشركة، ثم جاء قانون الشركات سنة 1900 م ليجعل من عملية المراجعة عملية إلزامية لكل شركات المساهمة في بريطانيا، و تضمن القانون مكافئتهم مما أعطى دفعة قوية لتطوير مهنة المراجعة.

- **المرحلة الثالثة: من 1930 إلى 1960**

كانت البداية في هذه المرحلة الزمنية من عمر المراجعة بتلك الأزمة التي عرفت في التاريخ بأزمة الكساد العظيم ، و التي سادت الأسواق المالية في الفترة ما بين 1929 و 1930.

و في ظل هذه الظروف لجأ المقرضون و المساهمون الذين تضررت مصالحهم جراء هذه التصرفات إلى القضاء لمساءلة كل من المحاسب و المراجع و الإدارة، و كثيرا ما كانت الأحكام تصدر لصالح هؤلاء المقرضين و المساهمين. و أمام هذه التحديات أخذت المنظمات المهنية المحاسبية تعمل على فرض وجودها على الدولة و المجتمع المالي من خلال تمتعها بالدور الطبيعي في توجيه العمل المحاسبي، ورفع الوعي المحاسبي في أوساط المجتمع و محاولة توحيد الممارسات المحاسبية العملية و وضع الضوابط لسلوك المهني بحيث أصبح المحاسب لا يعتمد فقط على تعليمات الإدارة التي يعمل موظف لديها في مجتمع مليء بالغش و التلاعب و الاحتيال، و كذلك الحال بالنسبة للمراجع و لعل من أهم أحداث هذه المرحلة إصدار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين في سنة 1954 م تصوره لمعايير المراجعة و اعتبارها أساسا يحكم الممارسة العملية فيها.

و كنتيجة لتطور حجم المشاريع الاقتصادية و ظهور الشركات الكبيرة، و صعوبة إجراء المراجعة التفصيلية لعملياتها ظهر الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية من قبل إدارة هذه المشاريع الاقتصادية، و بالتالي شهدت هذه المرحلة تحول في أهداف المراجعة من اكتشاف الغش و الأخطاء إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن

مدى عدالة و صدق القوائم المالية، من خلال إجراءات المراجعة الاختيارية بالاعتماد على مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

كما يمكن الإشارة إلى أن مهنة المحاسبة و المراجعة قد عادت إلى الظهور في دول العالم العربي في هذه الحقبة الزمنية بعد انتهاء الحقبة الاستعمارية و تحرر بعض الدول العربية.

- **المرحلة الرابعة: من 1960 إلى يومنا هذا.**

شهدت هذه المرحلة نشاط و حيوية في دور المنظمات المهنية المحلية في العديد من الدول لاسيما في الدول المتقدمة منها في تطوير و الرقي بها، وكذلك دور المنظمات الاقليمية مثل اتحاد المحاسبين الأوربيين الذي تأسس سنة1951 م ، جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين الذي تأسس سنة 1977 م، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الذي تأسس سنة 1982 م وغيرها، و المنظمات المهنية الدولية مثل: الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي تأسس سنة 1977 م، في سبيل توحيد الممارسة العملية للمراجعة على المستوى الإقليمي و الدولي من خلال إصدار المعايير الإقليمية و الدولية.

كما شهدت هذه الفترة تطورا ملحوظا في إجراءات المراجعة(التطور الرأسي) تمثل في استخدام المدخل الإحصائي في المراجعة بدلا من المدخل الحكمي، كما أنه نتيجة للتطورات التكنولوجية و ظهور الحسابات الالكترونية و تطورها و استخدامها كأداة لتشغيل البيانات المحاسبية، فقد أصبح المراجع نفسه مستخدما للحاسب الآلي في المراجعة، و شهدت إجراءات المراجعة تطورات أخرى شملت استخدام إجراءات المراجعة التحليلية الانتقادية، استخدام بحوث العمليات و الأساليب الكمية، و أخيرا استخدام مدخل خطر المراجعة و خطر الأعمال و ما تبعه من ضرورة إلمام المراجع بكل ما يتعلق بالعميل محل المراجعة.

أما فيما يتعلق بمجال و أهداف المراجعة فقد اتسع نطاقها ليشمل تقييم الأداء الإداري في بداية الستينات، ثم تقييم الأداء الاجتماعي في السبعينات، وأخيرا تقييم الأداء البيئي في التسعينات.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة و تركز جلها على تبيان أهدافها.

عرفت المراجعة على أنها عمل رقابي يعتمد جوهره على نشاط الفحص و التدقيق يقوم به شخص معين مؤهل من طرف جهات مختصة قصد التحقق من مدى تنفيذ المهام بصورة هادفة و جيدة ومدى الالتزام بالمعايير المتعارف عليها و كذا الحفاظ على الموارد، والمعروف أن الوحدات الاقتصادية تخضع لنوعين من الرقابة من حيث مستوى القائم بها فنجد رقابة داخلية و رقابة خارجية.[1]

[1] هادي التميمي ، **مدخل التدقيق** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، عمان ،الأردن، 2006 ، ص 17 .

كما تعرف المراجعة الخارجية على أنها عملية منظمة لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي، و المتعلقة بنتائج المادة محل المراجعة، من طرف شخص مؤهل و مستقل، وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة، و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة .[1]

كما عرفت الجمعية الأمريكية المراجعة على أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد على درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.[2]

و عرف خالد أمين المراجعة على أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مد دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة.[3]

أيضا 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، وتقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[4]

و عرف "GERMOND" "BONNAULT" المراجعة على أنها اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، و على مدى احترام القواعد والقوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية و نتائج المؤسسة.[5]

مما سبق يمكن تعريف المراجعة على أنها مهنة وعملية فنية يقوم بها شخص مؤهل و ذو كفاءة في مجال المراجعة ، حيث يقوم بفحص ومراجعة البيانات و السجلات المحاسبية بغرض التأكد من صحو و سلامة العمليات التي تم تسجيلها، ومدى إتباع المعايير المتفق عليها و المقبولة قبولا عاما، و مدى مصداقية الإفصاح عن القوائم المالية و صافي المركز المالي للمؤسسة، ويقوم بهذه الإجراءات من خلال عملية المراجعة و ذلك في

[1] نصر صالح محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 158 .

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، **المراجعة و تدقيق الحسابات** ،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2005 ، ص 9.

[3] نفس المرجع السابق ، ص 10 .

[4] محمد أحمد البدري ، شحاتة السيد شحاتة ، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2003 ، ص 13 .

[5] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

شكل تقرير يقدمه إلى الأطراف المعنية و على ضوء هذه التعاريف يمكن تحديد الملامح التالية للمراجعة الخارجية:[1]

1- المراجعة الخارجية عملية هادفة:

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية و التي أصبحت تتضمن قائمة الدخل و قائمة المركز المالي، و قائمة التغيرات في المركز المالي، و قائمة التدفقات النقدية و قائمة الأرباح المحتجزة.

2- المراجعة الخارجية عملية منظمة:

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار متكامل و منظم من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة، فالمراجع الخارجي يبدأ عملية المراجعة بجعل البيانات اللازمة من مؤسسة العميل لاكتشاف البيئة التي سيجرى فنها الفحص. ثم يقوم بعمل تقييم لنظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد مظاهر القوة و الضعف فيه. و على ضوء هذا التقييم يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها و وضع برنامج المراجعة النهائية ثم يقوم بتجميع الأدلة و القرائن، و في الأخير يقوم بإعداد تقرير نهائي يبدي فيه رأيه حول ما قام بمراجعته.

3- المراجعة الخارجية يقوم بها مراجع مستقل:

من المعروف أن كل مهنة تتطلب من أعضائها أن يكونوا مؤهلين علميا و مدربين مهنيا، إلا أنه في المراجعة بجانب ضرورة توافر اشتراطات التأهيل العلمي و المهني في المراجع الخارجي، فإنه يكون مطلوبا منه عند قيامه بكل الأمور المرتبطة بالفحص و إبداء الرأي أن يكون مستقلا عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وأن يعمل في كافة مراحل عملية المراجعة دون الخضوع لضغوط الغير، و المراجع الخارجي في ظل هذا الوضع، وعلى خلاف أصحاب المهن الأخرى لا يتبنى وجهة نظر العميل، و لكنه يعمل وكيلا عن الملاك.

4- المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل:

إن مراجع الحسابات يمثل المرسل بينما يمثل التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة قناة الاتصال. أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه مراجع الحسابات في تقريره، و يحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق و سلامة القوائم المالية، و يمكن أن يستفيد بها مستقبلي التقرير من المستخدمين الخارجيين.

[1] عبد الفاتح محمد الصحن ، رجب السيد ، رشد و آخرون ، **أصول المراجعة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر،1999 ،ص ص7،10 .

المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة الخارجية

أولا : أهمية المراجعة الخارجية

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية غي علم الصناعة والتجارة بصفة خاصة و في مجالات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة، فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية و كذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي و الوطني و تبعها ظهور المؤسسات متعددة الجنسيات، فكان لابد من إحالة الأمر لدوي الاختصاص من مسيرين و ماليين و استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، و هو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة. هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة الخارجية، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة و دقة وسلامة القوائم المالية و الختامية و مدى إمكانية الاعتماد عليها. فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس و ظهور للعيان و أصبح لها خطورتها و أهميتها في الميدان الاقتصادي و يرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية، هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية و يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات و رسم الخطط المستقبلية، و من هؤلاء الأشخاص و المؤسسات التي تهتم بعمل المراجع نجد:[1]

1- المديرين: بحيث يعتمدون اعتمادا جليا و كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة تنفيذها؛

2- المستثمرين: و هي الفئة الثانية التي تستفيد من عملية المراجعة، بحيث يعتمدون على القوائم المالية و ما فيها من بيانات و التي تقدمها المشاريع المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم؛

3- الهيئات الحكومية المختلفة أجهزة الدولة المحددة: فهي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات الحسابية في أغراض كثيرة نذكر منها: التخطيط الاستراتيجي، التنفيذ و الإشراف و المراقبة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة و تحديد الأسعار و بعض السلع و الخدمات الضرورية و تقرير المنح و غيرها.

ثانيا : أهداف المراجعة الخارجية

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة و التعاريف المقدمة لها يظهر جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة و نتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات من

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات** ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ،الأردن ، 2004 ، ص 15 .

جهة أخرى، و منه يمكن تقسيم أهداف المراجعة الخارجية إلى أهداف إجرائية، و أهداف تقليدية و حديثة و سنورد أهم أهداف المراجعة الخارجية في النقاط التالية:[1]

1. الأهداف الإجرائية:

أ. الوجود و التحقق:

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، كما يسعى المراجع إلى التحقق من هذه العناصر من خلال الجرد الفعلي لها.

ب.الملكية و المديونية:

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزام عليها، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق و حقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، و التي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

ت.الشمولية أو الكمال:

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة أصبح من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث لإثبات ذلك ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبة بالدفاتر و السجلات من جهة و من جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

ث.التقييم و التخصيص:

وهنا تهدف المراجعة إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق امتلاك الاستثمارات و تقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعينة، مع تحقيق الانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 15، 18 .

ج. العرض و الإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية من خلال إفصاحات المؤسسة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، و المتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية.

ح. إبداء رأي فني محايد:

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

2. الأهداف التقليدية و الحديثة:

في البداية كانت أهداف المراجعة تقليدية متمثلة في اكتشاف ما إذا كانت في الدفاتر المحاسبية أخطاء أو غش أو تلاعب لكن بعد إصدار قرار من طرف القضاء الإنجليزي عام 1897 اكتشاف الغش و الخطأ ليس هدفا رئيسيا لمراجع الحسابات و أن المراجع لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات و منه يمكن إبراز الأهداف التقليدية في عدة نواحي أهمها: [1]

- التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات و الحسابات المتبعة في الدفاتر و مدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

و هناك أهداف فرعية:

- كطمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

أما الأهداف الحديثة فتكمن على النحو التالي:

- مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة .
- تقييم النتائج التي تتم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية و القضاء على الهدر و الإسراف في جميع نشاطات المؤسسة.
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 14 .

المبحث الثاني: مبادئ، فروض و أنواع المراجعة الخارجية

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

المطلب الأول: مبادئ المراجعة الخارجية

و تنقسم هذه المبادئ إلى قسمين (الفحص، و التقرير) على النحو التالي:

أولا:المبادئ المرتبطة بالفحص:

1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

ويقصد بهذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة، آثارها الفعلية و المحتملة على كيان المؤسسة و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2- مبدأ الموضوعية في الفحص:

و يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص، و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع و تدعمه خصوصا تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا و تلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

3- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:

و يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية و الفرعية، و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و التقارير.

4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

و يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة، و هذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بالتقرير:

و يمكن تلخيصها فيما يلي :[1]

1- مبدأ كفاية الاتصال:

و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2- مبدأ الإفصاح:

و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع كل ما من شأن توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغيير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، إبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات.

3- مبدأ الإنصاف:

و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع و كذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

4- مبدأ السببية:

و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع و أن تبنى تحفظاته و مقترحاته على أسباب دقيقة و موضوعية.

المطلب الثاني: فروض المراجعة الخارجية

تقوم المراجعة الخارجية على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الآتي:[2]

1- فرض استقلال المراجع:

الواجب الأساسي لمراجع الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية و أنها تمثل بصورة صادقة و عادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، و تقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم. و بما أن عمل المراجع هو القيام

[1] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص ص 23،25 .

[2] محمد سمير الصبان و آخرون ، **أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2004 ، ص ص 25-31 .

بعملية المراجعة بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المراجع و الإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية).

و لكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمراجع. في النهاية يجب أن يكون المراجع طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة و الإدارة.

2- فرض إمكانية فحص المعلومات المالية و القوائم:

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات و المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة. لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود المراجعة، و حتى يتمكن المراجع من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن تتوفر فيها مجموعة من المعايير مثل:

- **الملائمة:**

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة و المقدمة للمراجع ملائمة لمستخدميها و تفي باحتياجاتهم، و مرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها،

- **البعد عن التحيز:**

أن يتم إعداد المعلومات و البيانات المالية دون تحيز لأي طرف بمعنى تعكس الحقائق الموجودة.

- **القياس الكمي:**

أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي و التعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

- **القابلية للفحص:**

أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص و أن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

3- فروض سلامة نظام الرقابة الداخلية:

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس و المفاهيم و الذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مراجع الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود الرقابة السليم، و هذا لا يعني عدم حدوث الخطأ. فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم و فعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة و الملاك، كما أن نظام الرقابة الداخلية يشمل في أي مؤسسة: الرقابة المحاسبية ، الرقابة الإدارية و الضبط الداخلي.

4- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف:

و هو أن يفترض المراجع ثبات الإدارة في مبادئها ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها. أما إذا اتضح للمراجع. أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

5- فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:

يقوم مراجع الحسابات بعملية المراجعة بافتراض أن القوائم و المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب و في حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المراجع يصبح تفصيلي لكافة البيانات و ليس اختياري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المراجع الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر و السجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

6- فرض الصدق في محتويات التقرير:

و هو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مراجع الحسابات بعد الانتهاء من عملية المراجعة، و يقدم للجهة التي قامت بتعيينه. و يتطلب من المراجع أن يتحقق من:

- تطبيق المؤسسة محل المراجعة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ؛
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة ؛
- إن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل الفحص ؛
- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

توجد بعض الأنواع أو التقسيمات الخاصة بالمراجعة التي ينظر كل منها للمراجعة من جانب مختلف، و أهم هذه الأنواع نذكر:[1]

1- من حيث نطاق عملية المراجعة

1-1- المراجعة الكاملة:

و هنا يقوم المراجع بفحص القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل. و قد كان هذا النوع عبارة عن مراجعة كاملة تفصيلية Detailed Audit أي يقوم المراجع بفحص القيود و غيرها 100% و ذلك لأن المشاريع كانت صغيرة و عملياتها قليلة العدد. وقد تحولت هذه إلى مراجعة كاملة إختبارية test check Audi نتيجة للتطور في دنيا الأعمال بحيث

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .

أصبح من غير المعقول أن يقوم المراجع بمراجعة جميع العمليات و كافة السجلات و المستندات. و ذلك بإتباع أسلوب العينة. و هكذا يتضح أن الفارق بين هذين النوعين من المراجعة يكمن في اختلاف نطاق عملية المراجعة فقط . و لا يمكن الحد في سلطة المراجع في النوعين بأي شكل من الأشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية المراجعة.[1]

1-2- المراجعة الجزئية:

و هنا يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات أو البنوك دون غيرها كأن يعهد إليه بمراجعة النقدية فقط. أو جرد المخازن، و في هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل.[2]

2- المراجعة من حيث الوقت الذي يتم فيه عملية المراجعة Timing of Audit

2-1- المراجعة النهائية:

و يكلف المراجع بالقيام بمثل هذه المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها، و بعد إجراء التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي. و في ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا. و هي ميزة لهذا النوع من المراجعة كما أن من عيوبها:

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما ؛
- استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده .

2-2- المراجعة المستمرة:

وهنا يقوم المراجع بمراجعة الحسابات و المستندات بصفة مستمرة. حيث يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة موضوع المراجعة طوال الفترة التي يراجعها، ثم يقوم في نهاية العام بمراجعة الحسابات الختامية و الميزانية. و من الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المؤسسات الكبيرة حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية، و يمتاز هذا النوع من المراجعة بمجموعة من الخصائص:

- وجود وقت كاف لدى المراجع مما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل ؛
- سرعة اكتشاف الغش و الخطأ في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام ؛
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المراجع من أثر نفسي على موظفي المشروع.

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهواري ، محمد السيد سرايا ، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ،مصر، 2006 ، ص 18 .

[2] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر، 2002 ، ص 35 .

3- المراجعة من حيث درجة الإلزام Degree of compulsion

3-1- المراجعة الإلزامية:

و هي تلك المراجعة التي نص القانون على وجوب القيام بها فقد نص القانون التجاري الجزائري في الأمر 59/75 و كذلك القانون رقم 88-01 و 88-04 ثم في المرسوم التشريعي رقم 93-08 و كذلك 08-91 يتم تعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة على الشركات التجارية، الدواوين، المؤسسات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الجمعيات التي تستفيد من إعانات الدولة، و يشار إلى هذا النوع أحيانا بالمراجعة القانونيةStaturoy Audit ولا يصح أن يكون هذا إلا بمراجعة كاملة.

3-2- المراجعة الإختيارية:

و هي تلك التي يطلبها أصحاب المؤسسة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به. و تلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية و لشركات الأشخاص في الجزائر و قد يكون لذلك كاملة أو جزئية حسب رغبة أصحاب المؤسسة و كما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المراجع و العميل.

4- المراجعة من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:

4-1- المراجعة الشاملة (التفصيلية):

و تعتبر نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية، و الواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين و قد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة الذي يوضح طبيعة و شكل المراجعة و البند أو الكل المراد مراجعته.

4-2- المراجعة الإختبارية:

يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع). بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات الكبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات لذلك يظهر بجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف و القوة في الأجزاء المكونة له من ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

المبحث الثالث: معايير و منهجية المراجعة الخارجية

إن معايير المراجعة تعتبر بمثابة قواعد للسلوك يفترض أن يسترشد بها المراجع الخارجي عند إنجازه لعملية المراجعة. و حتى تؤدي المعايير بصفة عامة، و معايير المراجعة بصفة خاصة دورها كأداة للاتصال و

كأداة لتقييم الممارسات، فإنها يجب أن تتوافق مع خصائص و ظروف المجتمع الذي تستخدم فيه و تتطور بتطوره.

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية

تعتبر معايير المراجعة الخارجية كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة و الحكم على الجدوى منها و لقد نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في ثلاث مجموعات رئيسية:

أولا: المعايير العامة:

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، و تتكون هذه المعايير من: [1]

1- التدريب و الكفاءة :

و هو يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة و لا بد أيضا أن يتمتع بالتدريب العلمي و العملي المناسبين، و لتحديد معايير الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي (الفني) و التأهيل العملي و يمكن تلخيصه في ما يلي:

1-1- التأهيل العلمي:

و هو أن يكون لدى المراجع مؤهلا جامعيا في المحاسبة و المراجعة و كذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي و تقييم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية المراجعة فمثلا يجب على مراجع الحسابات أن يكون ملما بالجوانب السلوكية و الإدارة و غيرها مثل الاقتصاد و الإحصاء.

1-2- التأهيل العملي:

بمعنى انه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مراجع قضاء فترة من الزمن للتدريب العلمي و معرفة أصول المهنة كغيرها من المهن تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

1-3- التكوين المهني المستمر:

إذ يجب على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات و فرض التكوين المختلفة و ذلك قصد مواكبة آخر مستجدات المهنة.

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره ، ص 52 .

2- الاستقلال (الحياد):

يسعى مستعملو المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع لذا يجب توافر النقطتين التاليين لتحديد مدى استقلالية المراجع:[1]

2-1- عدم وجود مصالح مادية للمراجع:

ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها و أن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في قوائم المالية الختامية.

2-2- وجود استقلال ذاتي:

و هذا يعني عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

3- العناية المهنية اللازمة:

و هو أن يبدل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية المراجعة و عند إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة. و الهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المراجع أثناء القيام بعمله و العناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير و التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة للمراجع.

و يرى البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المراجع الحكيم و نذكر منها:[2]

- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة نفسها ؛
- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنع في ذلك ؛
- أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي ؛
- أن يبدل المراجع جهده لتطوير نفسه. و التنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل .

[1] غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر** ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2006 ، ص 40 .

[2] غسان فلاح المطارنة ، نفس المرجع السابق ، ص 41 .

ثانيا: معايير العمل الميداني

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المراجع بإجراءات عملية الفحص ، و تشمل ما يلي :[1]

1- الإشراف و التخطيط :

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مراجع الحسابات بعملية التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين و الإشراف عليهم و متابعة ما يوكل إليهم من الأعمال.

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

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يجب على المراجع أن يجري دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في مؤسسة العميل. حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم و طبيعة أدلة الإثبات و كذلك مدى الفحص لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية المراجعة .

و يمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية و هي:

- تحديد مدى ملائمة الإلمام بنظام الموضوع:

يتحقق عن طريق المتابعة و الملاحظة و الإطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام:

قد يكون هذا الأخير سليما نظريا و لكنه غير مطبق واقعيا و يمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

- تحديد مدى ملائمة و دقة الإجراءات الموضوعة و المستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

3- كفاية أدلة و قرائن الإثبات :

ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المراجع على أدلة و قرائن إثبات كافية من خلال قيامه بالفحص و الملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية.

حيث أن الدليل أو قرينة الإثبات يعتبر أساسي في عملية المراجعة و يدعم معيار العمل الميداني.

[1] نفس المرجع السابق ، ص 42 .

ثالثا: معيار إعداد التقرير:

لقد تم تقسيم معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن تحكم مراجع الحسابات عند إعداده لتقريره.

1- إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:[1]

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما. و بما أن مراجع الحسابات سيقدم رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المتعارف عليها و المبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص. حيث لا بد لهذه المبادئ أن تحقق هدفين أساسيين هما:

- أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المشروع كما حدثت فعلا، و تستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات، بشكل يربط التكاليف بالإيرادات و تخصيصها على الفترات المحاسبية

- أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية و القوائم المالية تخلو من التحيز و تعبر بصدق عن البيانات و الطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة، و في الأخير يمكن للمراجع إبداء رأيه حول القوائم المالية فيما إذا تم إعدادها وفق المبادئ

2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره عن مدى الثبات و التجانس في تطبيق المعايير المحاسبية، و ذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة و كذا توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية و أثرها على القوائم المالية و قابليتها للمقارنة، لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات و المصاريف للفترات المالية السابقة و بالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

3- الإفصاح الكافي:

يجب على المراجع أن يتحقق من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي و ملائم، و لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، و إنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات و تبويبها و تصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية.

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

4- التعبير عن رأي المراجع:

و يتضمن هذا المعيار بأن يكون رأي المراجع يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق و صحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بمجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة للمؤسسة، و على المراجع أن يتضمن تقريره رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن ابداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء الرأي و الإشارة إلى العناصر التي أثرت على إبداء هذا الرأي و الإشارة إلى العناصر التي أثرت على إبداء رأيه.

المطلب الثاني: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة و فعالية، فإنها تفرض على المراجع الخارجي إتباع الخطوات الرئيسية التالية:

أولا: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة المراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات و معطيات عامة حول هذه المؤسسة، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته أما نوعية و مقدار هذه المعلومات يجب عليه القيام بجمعها فيتحددان حسب أهداف و مسؤوليات المراجع، و هذه الخطوة الرئيسية تتضمن عدة خطوات يمكن توضيحها كما يلي:[1]

أعمال أولية و اتصالات أولى مع المؤسسة : و في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة و نظمها الإدارية و المالية و القانونية و ذلك من خلال قيامه بالآتي:[2]

- الإطلاع و دراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة .
- دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمين .
- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة .
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة .
- دراسة و تحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات .
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية و تحليلها .

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

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

- الإطلاع و دراسة التقارير المالية للمؤسسات المماثلة و التي لها نفس الظروف و نفس النشاط .
- القيام بزيارة المؤسسة قيد المراجعة .
- محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين و الموظفين في المؤسسة للاستفسار على أي ملاحظات أو غموض تبدو غامضة للمراجع.

ثانيا: انطلاق الأعمال

بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوة السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة التي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة، حيث يجب الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة و أن يتم ترقيمه بالطريقة المناسبة.

يعتبر الملف الدائم من الأوراق المستخدمة في عملية المراجعة، يحتوي على البيانات و المعلومات التي يستند إليها المراجع في إعداد تقريره و في التعبير عن رأيه كما أنه يمثل حلقة اتصال بين الدفاتر و السجلات و تقرير المراجع، و تعتبر ملكا للمراجع و لا يحق للمؤسسة المطالبة به، و يضم الملف الدائم البيانات الثابتة أو الدائمة و هي:[1]

1- نبدة عن حالة المؤسسة:

- اسم وعنوان المؤسسة و مصانعها و فروعها .
- الشكل القانوني و رقم السجل و تاريخ التأسيس .
- أسماء و توقيعات المفوضين بالتوقيع .
- قائمة الدفاتر و السجلات المستخدمة .
- صور عن القوائم المالية للسنوات السابقة .
- بيان رأس المال و السندات والأصول الثابتة.

2- نبذة عن التنظيم الإداري:

- ملخص يوضح الاختصاصات و المسؤوليات .
- أسماء الموظفين المسؤولين .
- صور تواقيع المسؤولين .
- ملخص لمسؤوليات و صلاحيات كل مسؤول .

[1] يوسف محمود جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق** ، الوراق للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ،2007 ، ص 72 .

3- بيانات أخرى متنوعة:

- ملخص قرارات الهيئة العامة المؤثرة على الحسابات ؛
- ملخص قرارات مجلس الإدارة المؤثرة على الحسابات ؛
- ملخص العقود القائمة مع الغير؛
- ملخص الالتزامات طويلة الأجل و المرتبطة بها المؤسسة.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

من بين مهام المراجع الخارجي تقييم نظام الرقابة الداخلية، للحكم على مدى قوة أو ضعف هذا النظام و تحديد مجال مراجعته، و يمكن للمراجع الخارجي من أن يقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة بإتباع الخطوات التالية:[1]

1- جمع الإجراءات:

يتعرف المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة و تدوينه للملخصات المكتوبة و غير المكتوبة لها.

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل و حسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، و كل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية. و مثال ذلك عملية البيع للزبائن. إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول العملية أو بدون ملخص لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها كما يرسم خرائط التتابع و رسوم بيانية للوثائق المستعملة و المعلومات المتدفقة عنها و المصالح المعينة لها.

2- اختيار الفهم و التطابق:

يحاول مراجع الحسابات في هذه الخطوة فهم النظام المتبع و عليه أن يتأكد من أنه فهمه. وذلك عن طريق القيام باختبارات الفهم و التطابق. أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها و أحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات. و في مثال عملية البيع للزبائن ، يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن و يقارنها بمستندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة و بتحركات الجرد عبر الأماكن المعينة. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة. الهدف من ورائه هو تأكد المراجع من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم، و أنه أحسن تلخيصه و ليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

[1] يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره، ص ص 113 – 115 .

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية. و ذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها و الحفاظ على نقاط قوتها، و بعد انتهاء المراجع من التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية يحضر وثيقة شاملة يلخص بها و بالنسبة لكل إجراء تم فحصه:

- نقاط القوة.
- النقائص التي تم إيجادها.

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 و بصفة مستمرة و دائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا .[1]

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيرة عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ،هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي يتوصل إليها عند التقييم الأولي بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثاره ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تتمثل وثيقة الحوصلة في العادة تقرير حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة.

ثالثا: جمع أدلة الإثبات و تكوين الملف الجاري

الإثبات في عملية المراجعة هو حصول المراجع على أدلة و قرائن تمكنه من الحصول على رأي فني محايد حول القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها.

1- أنواع أدلة الإثبات:

أدلة الإثبات يجب أن تتميز بالكفاية و الملائمة لكي تكون فعالة و يمكن حصر أنواعها في:

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

1-1- **المستندات:** و هي أكثر أنواع الأدلة و القرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمله و يرتكز عمل المراجع في مراجعة المستندات على فحصها في النواحي الشكلية و القانونية و الموضوعية، و عليه أن يظل يقظا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات و التواقيع.

1-2- **الفحص المادي:** و يقصد به قيام المراجع بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة في صورة مادية.

1-3- **المصادقات:** و تتمثل في استعانة المراجع بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات معينة .

1-4- الفحص التحليلي: يقصد به استخدام المقارنات و العلاقات كالنسب المالية مثلا لتقييم معقولية الأرصدة أو البيانات الأخرى الموجودة في القوائم المالية .

1-5- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية .

1-6- الإستفسارات من العملاء: و تعتبر أقل صلاحية من الأدلة الأخرى، نظرا لكونها ليست مصدر مستقل و بالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العملاء .

2- الملف الجاري:

و هو أحد أوراق المراجعة التي يستند إليها المراجع في إعداد تقريره و في التعبير عن رأيه، و يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، و يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة منها و المحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المراجع. و يمكن أن يشمل الملف الجاري على:[1]

- أرصدة حسابات الأستاذ.
- التقارير العامة و الخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة.
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية و التقرير المدعم لذلك،الوسائل المستعملة في التقييم.
- أدلة الإثبات التي جمعت لتأكيد أو رفض المزاعم التي اختبرت.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة.
- المشاكل التي صادفت المراجع أثناء أداء مهمته.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء و الموردون.

[1] محمد بوتن ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

رابعا: إعداد التقرير

بعد أن ينهي المراجع الحسابات فحص أوراق المراجعة و إجراءات المراجعة، كاملة يقوم بإعداد التقرير إذ يعتبر تقرير مراجع الحسابات الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع لأنها تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها. لذا يجب على المراجع أن يحدد بداية نوع التقرير الذي سيقوم بإعداده عند البدء بعملية الفحص. كما يجب على المراجع عند قيامه بإجراءات الفحص أن يتأكد بأن البيانات اللازمة لإعداد التقرير موجودة و مدعمة بأوراق العمل و الكشوف و البيانات التحليلية و المذكرات بشكل يسهل عملية إعداد التقرير.[1]

و تجدر الإشارة إلى أن تقارير مراجع الحسابات تنقسم إلى عدة أقسام هي:[2]

1- التقرير النظيف :

و هو الرأي الذي لا يشير فيه مراجع الحسابات إلى أي تحفظات أو استثناءات للحقائق المدرجة في القوائم المالية المرفقة بالتقرير. و حتى يستطيع مراجع الحسابات بإبداء رأي لا يتضمن تحفظات فإنه من الضروري أن يتوافر شرطان. أولهما أن تكون المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. و ثانيها أن تعبر القوائم المالية عن المركز المالي و عن نتائج الأعمال و أن يكون معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة و المطبقة بطريقة متجانسة سنويا و تشمل على جميع المعلومات و البيانات الإفصاحية التي تجعل تلك القوائم غير مضللة.

2- التقرير بتحفظ :

يشير فيه المراجع الخارجي إلى بعض التحفظات التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و يذكر المراجع الخارجي هذه التحفظات بكل وضوح و صراحة و يحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية للشركة و على قوائمها المالية و يكون هذا التقرير في حالة ما إذا كان هناك تحديد لنطاق عمل المراجع أو هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول القوائم المالية.

3- الرأي السلبي :

و هو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عندما يتأكد المراجع بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع المؤسسة، و عندما يجد المراجع أن التحفظ في تقريره غير كافيا للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية، و يجب على مراجع الحسابات تبرير أسباب إصداره للرأي السلبي، و يمكن إصدار هذا الرأي في الحالات التالية:

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 123 .

[2] نفس المرجع السابق ، ص ص 126- 130 .

– عدم رضا المراجع عما تظهره القوائم المالية من معلومات، و أنها لا تمثل الصورة الصادقة و العادلة للوضع المالي للمؤسسة ؛

– عدم التوافق بينه و بين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر و السجلات مثل التزوير و التضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية.

4– تقرير عدم إبداء الرأي:

يحدث في بعض الحالات أن تكون التحفظات بشكل يحول دون إبداء الرأي، و قد يكون مدى المراجعة محدود بدرجة كبيرة عن المدى الذي يعتبره مراجع الحسابات ضروريا لإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، في مثل هذه الحالات يوضح المراجع تلك القيود و يبين بوضوح الأسباب التي تحول دون إبداء الرأي في القوائم المالية و فيما يلي الأمثلة التي قد تبرز الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية:

– عدم السماح لمراجع الحسابات بالحصول على مصادقات على أرصدة العملاء عن طريق الاتصال المباشر بهم، و عدم إمكان المراجع في نفس الوقت من التحقق من الأرصدة بوسائل أخرى ؛

– عدم إقناع مراجع الحسابات بتقييم بعض العناصر في الميزانية أو الحالات التي يكون فيها التقييم نفسه مشكوك و يترتب على امتناع مراجع الحسابات عن إبداء الرأي في القوائم المالية و أن تصبح مشكوك فيها و لا يمكن الاعتماد عليها، و يجب أن يظهر الامتناع عن إبداء الرأي على القوائم المالية في تقرير خاص يرفق بتلك القوائم.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل حاولنا الاهتمام بالإطار النظري للمراجعة الخارجية التي عرفنا أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن و الأدلة يقوم بها طرف مستقل من أجل إبداء رأي فني محايد ، كما لاحظنا أن القائم بعملية المراجعة يسمى بالمراجع الخارجي هذا الأخير يجب أن تتوفر فيه معايير لمزاولة هذه المهنة و ليستطيع القيام بالمهنة الموكلة إليه على أكمل وجه ، و على المراجع الخارجي أن لا يكون عبثا بل يتم على عدة خطوات سواء تعلق الأمر بالإجراءات الشكلية لتعيينه أو إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية و إعداد تقرير المراجعة الذي يعبر فيه عن رأيه المحايد ، كما نصت القوانين و التشريعات الخاصة على الإجراءات القانونية لمزاولة مهنة المراجعة ، فمنحت للمراجع حقوقا لتسهيل القيام بعمله ، وفرضت عليه واجبات لا يجوز تجاوزها.

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة و التي يعتمد عليها المراجع لإنجاز عمله. و لقد أدى اتساع حجم المؤسسة و تشبع نشاطها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عمليتها و تنوع مشكلاتها، و تشبع بنائها التنظيمي و تعقده، و استخدام عدد كبير من العاملين. و لقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيرا، لذا لجأت المؤسسة للإعتماد على نظام الرقابة الداخلية الذي يسهر على سلامة تسيير موارد المؤسسة لتحقيق أهداف المؤسسة، و لإبراز أهمية الرقابة الداخلية خصصنا هذا الفصل لتناول أهم الجوانب التي تتميز بها الرقابة الداخلية حيث قسمنا هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: العلاقة التكاملية بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية.

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية

نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة أصبحت الإدارة ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول المؤسسة ومجوداتها، من الضياع و سوء الاستعمال، و تطلب الأمر أن تضع الإدارة من الاجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول. و مما ساعدها على ذلك بدون شك هو أن تكون رقابة داخلية للمحافظة على الموارد المتاحة.

المطلب الأول:مفهوم الرقابة الداخلية

أولا: تعريف الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم و الآراء حول موضوع الرقابة الداخلية، فالبعض يضع تعريفا لها باعتبارها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية و البعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية بحتة.

عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.[1]

كما عرفت الرقابة الداخلية أنها الوسيلة التي تحصل الإدارة العليا بواسطتها على كل من المعلومات، الحماية و الرقابة التي تعتبر حيوية لنجاح عمليات الوحدة. كما تعمل على حماية موارد الوحدة من الضياع أو السرقة، هذا بالإضافة إلى سعيها لأحكام الرقابة بغرض التأكد من تنفيذ السياسات الموضوعية.[2]

أيضا تعرف الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية و كافة الطرق و الأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها و تحقيق دقة و إمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية و تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.[3]

و بصفة عامة فإن التعريف الثاني يفترض أن يكون أكثر قبولا لخدمة عملية الرقابة الداخلية و هو أنها تعد خطة تنظيمية إدارية و محاسبية و ذلك باستخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المؤسسة وصولا إلى أعلى معدلات ممكنة عن الكفاءة الإنتاجية.[4]

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص167.

[2] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية**، الإسكندرية،مصر ، 2003، ص 199.

[3] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث،2007، مصر، ص 79.

[4] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص 81.

ثانيا: أهمية الرقابة الداخلية:

إن زيادة و اتساع نطاق الأنشطة و البرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها و أشكالها أدى إلى زيادة الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفعالية الإدارة داخل هذه الوحدات و هذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية و التي تعتبر من أهم أدوات الرقابة، حيث يتوقف على مدى نجاح و قوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:[1]

- نجاح و كفاءة و فعالية و متابعة و تقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة و برامج مختلفة .
- زيادة كفاءة اداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ و أداء الأعمال و الأنشطة الموكلة لكل منهم.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة و من ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة و برامج الوحدة.
- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات و ما يبذله من جهود هو و مساعديه في سبيل وضع و تحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته و نطاق هذا البرنامج و ما يشتمله من أجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات و أنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع المراجعة .
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، و يمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة.

المطلب الثاني: معايير و أهداف الرقابة الداخلية

أولا: معايير الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم معايير الرقابة الداخلية إلى:[2]

1. معايير الرقابة العامة و تشتمل على:

- التوكيد المعقول على الرقابة لتوفير دليل معقول بأن أهداف المنشأة سيتم تحقيقها؛
- الموقف الإيجابي من نظام الرقابة الداخلية: فعلى المدراء و الموظفين المحافظة على موقف إيجابي ؛
- الاستقامة و الكفاءة: أي على المعنيين الحفاظ على الاستقامة المهنية و الشخصية و الكفاءة العملية.

2. المعايير التفصيلية: تشتمل على:

- التوثيق و تدوين الأحداث الهامة و العمليات.
- تسجيل العمليات و الأحداث بشكل مناسب و فوري.
- صلاحية تنفيذ العمليات و المهمات .

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 75،76.

[2] خلف الله عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق**، الوارق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص 123.

-فصل المهام.

ثانيا: أهداف الرقابة الداخلية

نجد أن الرقابة الداخلية تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

- إمداد الإدارة ببيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.
- حماية الأصول و السجلات الخاصة بالوحدة.
- تشجيع الكفاية الإنتاجية .
- تشجيع التماشي مع السياسات الموضوعية .
- المحافظة على مستوى الأداء الجاري و اكتشاف أية انحرافات عن هذا المستوى .
- الكشف عن أية اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف.
- وضع نظام للسلطات و المسؤوليات و تحديد الاختصاصات.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية

و يمكن تقسيمها إلى نوعين وهما:[2]

1- الرقابة المحاسبية:

و تمثل هذه الرقابة الخطة التنظيمية و ما يرتبط من إجراءات و أساليب تهدف إلى حماية الأصول، و التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في المحاسبة التي يمكن الاعتماد عليها:

1-1- عناصر الرقابة المحاسبية:

- وضع نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المشروع .
- وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يتفق مع طبيعة نشاط المشروع .
- وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- وضع نظام لمراقبة و حماية المشروع و أصوله و ممتلكاته و متابعتها للتأكد من وجودها و استخدامها فيما خصصت له. و من ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك .
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات و معلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة .

[1] محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره، ص ص 198-199.

[2] محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص ص،79،83.

- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات 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 و التي من أهمها:

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

2- الرقابة الإدارية:

تتضمن الرقابة الإدارية السياسات والخطط التنظيمية و السجلات و التي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية، و تهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية و تنمية روح الالتزام بتطبيق السياسات و التعليمات و الإجراءات الإدارية بالمؤسسة .

2-1- عناصر الرقابة الإدارية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع و كذا الهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام و التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتي يسهل تحقيقها .

- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات و خطوات و بالتاي تحقيق الأهداف الموضوعة .

- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف انواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات و تحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة و منها:

- قواعد و أسس تقدير المبيعات .
- قواعد و أسس تقدير الإنتاج .
- قواعد و أسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى .
- قواعد و أسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى ؛

- وضع نظام خاص للسياسات و الإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع ؛

- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات.

2-2- أدوات الرقابة الإدارية:

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات و التي من أهمها مايلي:

- الموازنات التخطيطية .
- التكاليف المعيارية .
- موازنة البرامج و الأداء.
- دراسات الوقت والحركة.

المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية:

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

عرف "الصبان" و " الفيومي" نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول .
- اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية .
- تشجيع العمل بكفاءة .
- تشجيع الالتزام بالبيانات الإدارية .[1]

و على حسب الصحن و نور نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع و ما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها و تنمية الكفاية الإنتاجية و تشجيع السير السياسات الإدارية في طريقها المرسوم.[2]

و على حسب منظمة المحاسبين و المحاسبين المعتمدين OECCA الفرنسية: نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية،

[1] الصبان محمد سمير،الفيومي محمد، **المراجعة بين التنظير و التطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990 ص 18.

[2] محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص84.

الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات و تطبيق تعليمات المديرية و تحسين النجاعة، و يبرز ذلك بالتنظيم، و تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.[1]

و حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة التي وضعت المعايير الدولية لمراجعة فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، و هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش و الأخطاء، مدى اكتمال الدفاتر المحاسبية و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية.[2]

و من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل و الخطط الإدارية التنظيمية التي تقوم المؤسسة بوضعها لأجل تحقيق أهدافها و ضمان السير الحسن لمختلف وظائف المؤسسة وحماية ممتلكاتها، أو الخطة التنظيمية الموضوعة من طرف المؤسسة من أجل السير الحسن لمختلف أعمال وحداتها وضمان تحقق أهدافها في ظل احترام مبادئ المعايير الدولية.

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية :

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

1. نظام الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات المطبقة من طرف الإدارة حيث يجب على إدارة أي مؤسسة أن تقوم بوضع مجموعة من الإجراءات التنظيمية التي يهدف من خلالها إلى تنظيم سير عمل مختلف مصالحها و أقسامها، و كذلك من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة الشركة.

2. هذه الإجراءات تساهم في السير الحسن للمؤسسة بحيث تقوم على أساس إتباع الخطة التنظيمية المطبقة في المؤسسة، و التي تضبط و تساهم في تحسين سير أعمالها و تحقيق أكبر عائد بأقل تكلفة.

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

3-1- **تحسين و رفع الأداء :** و هذا ما نلاحظه من خلال التعاريف السابقة حيث نجد أنها ركزت على عنصر رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة و ذلك من خلال الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة.

[1] نفس المرجع السابق، ص85

[2] الصحن عبد الفتاح، نور أحمد، **الرقابة و مراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، الإسكندرية، مصر،2000 ، ص263.

3-2- **ضمان دقة وجودة المعلومات** : و يعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة و الدقيقة عن المؤسسة، و بالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها، فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا عليها و على المتعاملين معها، و هذا كذلك يؤدي إلى عدم دقة و صحة المعلومات المقدمة و بالتالي رهن مستقبل المؤسسة.

3-3- **تشجيع الالتزام بالبيانات الإدارية** : و ذلك بامتثال و تطبيق أوامر الإدارة لأن ذلك من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة في إطار الخطة التنظيمية، و من أجل التطبيق الأمثل للأمر يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- يجب أن يبلغ للموجه إليه .
- يجب أن يكون واضحا مفهوما .
- يجب توافر وسائل التنفيذ .
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

3-4- **تنظيم و توضيح السلطات و الصلاحيات و المسؤوليات** : يجب على أي إدارة مؤسسة وضع دليل للمؤسسة تبين فيه مسؤوليات و صلاحيات كل موظف داخل المؤسسة، و كذا توزيع السلطات على المصالح و رؤساء الأقسام، و تقييم العمل بين الموظفين و تحديد نطاق عملهم، و ذلك من أجل الحفاظ على السير الحسن لعمل مختلف المصالح و الوحدات.

3-4- حماية أصول المؤسسة: يجب على المؤسسة حماية أصولها من الاختلاس و التلاعب و كذلك الحفاظ على حقوق الغير.

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و تعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة و متانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي، و التي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة. إن حساسية و أهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة و المساعدة على تطوره و التي نذكر منها:

1. الأصناف العديدة للمؤسسات:

نتيجة لتنوع نشاطات و قطاعات المؤسسة و كذا زيادة الاستثمارات، أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة، و يقيم فيه عمل الهيئة المسيرة من

نتائج في شكل قوائم للمعلومات و كشوف تحليلية و موازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية.[1]

2. تعدد العمليات:

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج ، تشغل وتبيع ، و داخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى و من مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها و التي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة. و مما سبق يظهر جليا بأن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.[2]

3. توزيع السلطات و المسؤوليات:

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات و المسؤوليات على المديريات الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال و اتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين ، على أن تكون هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة، كون هذه الخيرة مسؤولة عن كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أداءها بما فيه أداء المديريات الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية.

4. الحاجة الدائمة للمعلومات:

إن الحاجة المستمرة للمعلومات ناتجة على الاستعمال الدائم لها، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة، خاصة ما يتعلق منها بشقها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد أن تطمئن على صحة المعلومات المقدمة لهل بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تتيح معلومات تلقى القبول من طرف مستعمليها.[3]

5. حماية أصول المؤسسة:

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال انشاء حماية مادية و محاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو السرقة المادية لها، إذ يجب القيام بالتأمينات اللازمة سواء على المواد المتواجدة في المخزونات أو البضائع أو المنتجات و التي هي على عاتق المؤسسة. و تتجلى الثانية

[1] طواهر محمد التوهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره ، ص93.

[2] خالد أمين عبد الله، **التدقيق و الرقابة في البنوك**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،1992،ص162.

[3] شعباني لطفي،**المراجعة الداخلية مهمتها تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر،2004 ، ص98.

في حساب الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمي أي عنصر من عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) تسجيلا آنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية و يستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية.[1]

6. اعتماد مراجعة اختيارية:

لقد تطورت إجراءات التدقيق و أصبحت كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع ، كما تجعله في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني و الذي لم يكن موضوع الاختبار.

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية

أي نظام من الأنظمة حتي يكون فعال و يعطي النتائج التي وضع من أجلها لابد و أن يعتمد على مقومات تساعد في إنجاحه نذكر منها:

1. هيكل تنظيمي كفء:

وجود هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة، و حتى يكون الهيكل التنظيمي كفؤا لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات و توضيح السلطات و المسؤوليات لكل إدارة داخل المؤسسة بدقة. و لابد أن نراعي عند تصميم الهيكل التنظيمي البساطة و المرونة لمقابلة أي تطورات في المستقبل لذلك لابد من الفصل بين الوظائف التالية:[2]

- الترخيص بالعمل(أداء العمل) .
- الاحتفاظ بالعمل(الموجودات) .
- مسك السجلات .

و مما سبق نستطيع القول أنه الهيكل التنظيمي الكفء يشمل:

- الرقابة الداخلية على العمليات و ذلك بأن لا يقوم موظف واحد أو إدارة واحدة بأداء العملية من بدايتها حتى نهايتها .
- أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات و تداولها و مسؤولية تداول و المحافظة على الأصول التي تتم المحاسبة عنها .

[1] محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص96.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 209- 210.

– الاستقلال التنظيمي و ذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة و مسؤوليات و تنظيم العلاقة بين الإدارات.

2. النظام المحاسبي السليم : من المفترض أن يكون لدى المنشأة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول و السجلات من التلف و الضياع، وذلك كون الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على التقارير و البيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم و الأداء غير الملائم، لذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر و السجلات و مجموعة من المستندات التي تلبي احتياجات الإدارة، كذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة للنظام المحاسبي ككل، لذلك يشمل النظام المحاسبي على ما يلي:

– أن يكون هناك مستندات منظمة و مرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة .

– أن يكون هناك دليل حسابات مبوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة و يتضمن محتويات كل حساب .

– أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبيا .

– أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات و التحقق من تنفيذها .

– أن تحتوي المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي و مقارنته مع المعايير.

3. إجراءات تفصيلية : إن العمل التسلسلي للوظائف المحاسبية داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، و في هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح بتقليل فرص التلاعب و الغش و الخطأ و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.[1]

4. اختيار الموظفين الأكفاء : يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه فبدون العاملين و المديرين و الحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن ان نحصل على نظام الرقابة الداخلية الفعالة. و يراعي اختيار الموظفين العناصر التالية:[2]

– شهادات في ميدان العمل .

– خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته .

– الالتزام بالسياسات المرسومة .

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص ص100،101 .

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، عمان،1998 ، ص199.

- احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز و الترقيات يثير حماس العاملين و يزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

5. رقابة الأداء: تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية و بما يكفل الالتزام بسياستها غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة و وضع إجراءات كفيلة بتصحيحه و تتمثل في الآتي:

- الطريقة المباشرة: و تكون بالتدخل المباشر من المسؤول عن العمل الذي ينفذه أعوانه.
- الطريقة الغير مباشرة: و تكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة(ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).[1]

6. استخدام كافة الوسائل الآلية : إن استعمال الآلة الحاسبة و تأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذا التأليه يوفر الآتي:[2]

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

المطلب الرابع: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يشمل أي نظام رقابي على خمسة مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها و دراستها عند تصميم أي نظام رقابي حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية و تشمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة على:

1- البيئة الرقابية: و تشمل بيئة الرقابة التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا و المديرين لأية وحده بخصوص الرقابة و أهميتها للوحدة. و من أجل فهم و تقييم بيئة

[1] غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره ، ص212.

[2] خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره ، ص139.

2- الرقابة من طرف المراجع لا بد من أخذه لبعض العناصر بعين الاعتبار أهمها:[1]

- النزاهة و القيم الأخلاقية
- الالتزام بالمهام بجدية
- مجلس الإدارة و لجنة التدقيق
- فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل و التوظيف
- سياساتها البشرية و طرق توزيعها للسلطات و المسؤوليات على مختلف الموظفين في المؤسسة.[2]

3- تقييم المخاطر:إن كافة مكونات نظام الرقابة الداخلية يجب أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي نشطتها بحيث أن هذا التقييم للمخاطر الذي يقوم به المراجع يختلف عن ذلك الذي تقوم به الإدارة، حيث أن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية لأجل تقليل الأخطار و المخالفات بينما أن المراجع يقوم بتقييم المخاطر من أجل اتخاد القرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية المراجعة و كذلك بغرض اقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.[3]

4- أنشطة الرقابة: تمثل أنشطة الرقابة السياسات و الإجراءات التي تحددها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية فضلا عن تلك السياسات و الإجراءات الخاصة بالمكونات الأخرى و التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر و التي تعيق تحقيق أهداف الوحدة .

5- المعلومات و الاتصالات :تعني تحديد نظم المعلومات المحاسبية و الاتصالات بأنها مجموع الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تبويب و تحليل العمليات المالية للوحدة. و تجميعها و تدوينها و تحليلها و تحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها.

و لكي تكون الإدارة فعالة يجب أن تكون كافة المعلومات ملائمة و محددة، و مقدمة في الوقت المناسب و تتسم بالدقة و معدة بشكل يجعلها قابلة للاستخدام و المقارنة مقدمة ، فضلا عن إمكانية الوصول إليها و يمكن أن تكون هذه المعلومات مالية أو غير مالية و متعلقة بعمليات سواء داخلية أو خارجية أو مرتبطة بظرف معين.

---

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

[2] الفين أرينز، جيمس لوبيك، المراجعة- **مدخل متكامل (ترجمة محمد الدسيطي)** ، دار النشر، الرياض- المملكة العربية السعودية، 2002، ص383.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر،2007،ص269 .

6- المراقبة: تتعلق الأنشطة بالتقدير المستمر أو التقدير الفتري لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، و تحديد إمكانية تفعيلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة .

المبحث الثالث: العلاقة بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية

إن وجود العلاقة بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية أهمية بالغة بالنسبة للطرفين لما لها من تأثير ايجابي و فائدة كبيرة على تحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص، و على حسن تسيير المؤسسة بشكل عام، و ما يؤكد أهمية هذا التكامل و يعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم و تنظم العديد من أوجه التكامل بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: أوجه التكامل بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية

يدخل نظام الرقابة الداخلية الذي تمارسه الإدارة من خلال موظفيه ضمن نطاق عمل المراجع الخارجي، الأمر الذي يتطلب تنسيقا بين المراجع الداخلي و الخارجي بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين. حيث من مهام المراجعة الخارجيين مراجعة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لما يترتب على درجة فعاليته من تغيير في بعض الإجراءات [1].

و يقصد بالتكامل بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية بأنه " التعاون و التنسيق بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما ، يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة ، و تقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، و توزيع العمل توزيعا يحقق أهداف المراجعة بشكل عام و يعود بالفائدة على المؤسسة حيث أن وجود علاقة تكاملية بينهما يحسن الكفاءة و الفاعلية بتخفيضه من تكلفة المراجعة و إضافة قيمة للمستخدمين و للمؤسسة .

و لا شك أن هناك الكثير من أوجه التكامل بين الطرفين، حيث يقوم المراجع الداخلي بمهام محددة معاونة للمراجع الخارجي سواء تحت إشرافه أو بدون إشراف المراجع الخارجي. و ذلك بحكم كونه موظف من بين موظفي المؤسسة ، و يقع عليه العبء الأكبر في مراجعة جميع العمليات التي تتم خلال السنة مهما كانت طبيعتها .

كما و يقدم المساعدة للمراجع الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات، بحكم أنه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة عن توفير كل ما يحتاجه المراجع الخارجي.

---

[1] رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف و أثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية و تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي**، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص ص54-56 .

– يستفيد المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي عند التخطيط حيث يقوم بدراسة الخطة المؤقتة للرقابة الداخلية للفترة و مناقشتها في بداية عملية المراجعة، و في حالة كون عمل الرقابة الداخلية هو أحد العوامل المحددة لطبيعة و مدى و توقيت إجراءات المراجع الخارجي فمن المفضل أن يتم الاتفاق مسبقا على توقيت مثل هذا العمل، و مدى تغطية المراجعة ، و مستويات الاختبار و الطرق المقترحة لاختبار العينات و توثيق العمل المنجز و إجراءات الفحص و إعداد التقارير.

– يحتاج المراجع الخارجي إلى إحاطة بتقارير المراجعة الداخلية ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، و إن يتم إبلاغه باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المراجع الداخلي بأي أمور مهمة قد تؤثر على عل التدقيق الداخلي.

كما أنه توجد العديد من أوجه المساعدة التي يقدمها المراجع الداخلي للمراجع الخارجي منها:

– يقدم المراجع الداخلي الإيضاحات الكاملة للمراجع الخارجي لتوافر الخبرة و الدراية لديه بعمليات المؤسسة و أساليب العمل و الإجراءات المتبعة ؛

– يساعد المراجع الداخلي في عمليات الجرد خصوصا في المؤسسة ذات الفروع، التي لا تستطيع المراجع الخارجي زيارة جميع فروعها ؛

– يستفيد المراجع الداخلي من علاقته مع المراجع الخارجي عن طريق المناقشات و التشاور المنظم الذي يساعده على فهم أوضح و أفضل للمراجعة و متطلباتها .

المطلب الثاني: أهمية تقييم نظام الرقابة في عمل مراجع الحسابات

تركزت المناقشات السابقة على بيان الفوائد التي تعود على الإدارة من كفاية و دقة أنظمة الرقابة الداخلية. و لكن هناك أيضا عدة فوائد تعود على مراجع الحسابات عند كفاية هذه الأنظمة و دقتها، و من أهم هذه الفوائد:[1]

– ضعف احتمال عدم اكتشاف أي عجز أو اختلاس يحدث في أصول المؤسسة .

– زيادة الاعتماد على السجلات المحاسبية، عن طريق الثقة فيما تحتوي عليه من بيانات، مما يقلل من مدى الاختبارات التي يقوم بها مراجع الحسابات و تتبع العلاقة بين مراجع الحسابات و أنظمة الرقابة الداخلية من ناحيتين هما:[2]

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره ، ص245 .

[2] نفس المرجع السابق ، ص 245 .

- إن مهام مراجع الحسابات تقوم أساسا على الحكم على مدى صدق المعلومات التي تظهرها القوائم الختامية في تصوير النشاط و المركز المالي في نهاية الفترة المالية، و كذا الحكم على مدى انتظام و سلامة المجموعة الدفترية.

و يلاحظ أن سلامة وانتظام المجموعة الدفترية يدعو إلى الاطمئنان إلى البيانات التي تظهرها القوائم الختامية، و الحكم على سلامة المجموعة الدفترية، يرتبط بأسلوب الأداء الذي يتم به تسجيل العمليات المالية، و هذا يرتبط بدوره بأنظمة الرقابة الداخلية و خاصة أنظمة الضبط الداخلي و المراجعة الداخلية.

- إن مراجع الحسابات يعتبر وكيلا عن أصحاب رأس المال للرقابة على تصرفات الإدارة فيما يتعلق بحسن استخدام الموارد المالية المتاحة للمؤسسة. و لهذا فهو يتأكد من أن الإدارة قد اتخذت جميع الإجراءات الكفيلة للمحافظة على هذه الموارد واستخدامها أحسن استخدام. و تتمثل هذه الإجراءات فيما يضعه مجلس الإدارة من أنظمة الرقابة الداخلية.

و من هنا يتضح أن مراجع الحسابات عليه أن يقوم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للحكم على مدى سلامة وانتظام المجموعة الدفترية، و لبيان ما اتخذته الإدارة في مجال المحافظة على الموارد المالية و حسن استخدامها هذا من ناحية، و من ناحية أخرى فإن نتائج هذا التقييم ستحدد نطاق الاختبارات التي تقوم بها.
و في الأخير نشير إلى أن الهدف من فحص مراجع الحسابات لأنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ليس هو مجرد إعداد برنامج المراجعة أو تحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها بل أن الغرض هو التعرف على نقاط الضعف الموجودة في هذه الأنظمة و رفعها إلى مجلس الإدارة، و إبداء النصح لمعالجتها.

المطلب الثالث: العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية

من الأمور الهامة ضرورة تحديد أساس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية و المراجعة على أساس أن المراجعة تهتم بقياس مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها الرئيسية و أهدافها التشغيلية و خاصة في مجال حماية أصول و موارد المشروع المستثمرة فيه، و من جانبه يهتم المراجع بوجه خاص بمدى تأكده من إمكانيات أساليب و أدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية أو اكتشاف أمرها في الوقت المناسب.

و في هذا المجال يعتمد المراجع على مبدأ التأكد بدرجة معقولة، اعترافا منه بعدم معقولية زيادة تكلفة نظام الرقابة الداخلية عن قيمة المنافع المتوقع أن يحققها هذا النظام .[1]

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

و في الغالب يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية الذي تطبقه المؤسسة و كذا على نتائج اختبارات الإلزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها من قبل. و تتلخص علاقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية في العناصر الرئيسية التالية :[1]

1- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

يهتم المراجع بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المشروع بغرض الإلمام بخلفية و معلومات كافية يخص البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية و طبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المشروع من ناحية أخرى، و يساعد ذلك المراجع على ما يلي:

1-1- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة و الدورة المحاسبية التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال:

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المشروع و المستندات المستخدمة فيها و طبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمشروع .
- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات و طريقة معالجتها و تحليلها .
- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم و التقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي و محتويات كل منها و الغرض من إعدادها و طبيعة مستخدميها.

2-2- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المشروع و البيئة الرقابية التي يعمل فيها المراجع بما يساعده على:

- التعرف على الهيكل الإداري لمؤسسة و ما يحتويه من مستويات إدارية متعددة .
- التعرف على توزيع خطوط و المسؤولية داخل هذه المستويات و طبيعة خطوط الاتصال فيها أفقيا و رأسيا.
- التعرف على طرق الإشراف و الإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة .
- التعرف على كل أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة و كيفية التصريح بها و تنفيذها و تسجيلها و معالجة بياناتها .
- التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة.

2- نتيجة الفحص المبدئي:

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المراجع لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل المراجع إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

[1] نفس المرجع السابق ، ص ص 88-93.

- **الاستنتاج الأول:** عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

و يصل المراجع إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية :

- لا جدوى من دراسة و تقييم النظام القائم بشكل تفصيلي و أنه و هو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة .
- أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة .

و بناءا على هاتين النتيجتين يتوقف المراجع عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية. وبذلك يقوم المراجع بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية المترجمة كلية بدون الاعتماد على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة .

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

- **الاستنتاج الثاني:** الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

و يصل المراجع إلى هذا الاستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته و لذلك فعليه الاستمرار في فحص و تقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب و إجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء و مخالفات جوهرية.

و في هذا المجال يركز المراجع في فحصه للنظام على أساليب و إجراءات معينة يكون قد تم وضعها للوقاية من أخطاء و مخالفات محددة و يتضمن هذا الفحص من قبل المراجع مايلي:

- الاستفسار من موظفي المؤسسة و العاملين فيها.
- فحص المستندات الدالة على حدوث عمليات معينة.
- مراقبة بعض العمليات عن قرب.
- مراقبة حركة تداول الأصول المختلفة.

3- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام و نتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات و السياسات الرقابية. و بناءا على هذا التقييم النهائي يستطيع المراجع أن يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة هما ما يلي:

– تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها و يكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة.

– التعرف على مواطن ضعف النظام و التي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، و يعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المراجع عند اكتشاف مواطن ضعف معينة و ذات أهمية بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة من خلال تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة و الملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

4- المخاطر المحيطة بعملية المراجعة:

يهدف المراجع من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و من خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة المراجعة إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية و هما:

– مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.

– مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء حيث يعتمد المراجع إلى درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للاطمئنان بعدم وجود أخطاء جوهرية أو أي مخالفات في السجلات المحاسبية ؛

– يقلل احتمال وجود هذه الأخطار و المخالفات إلى حدها الأدنى إذا ما كانت مقومات و عناصر نظام الرقابة الداخلية المختلفة سليمة و قوية و قادرة على توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها ؛

– يتوقف اكتشاف المخاطر و الأخطاء على درجة العناية المهنية الكافية و التي يتبعها المراجع في مجال تنفيذ إجراءات الفحص، لذلك يجب على المراجع أن يعدل من طبيعة و توقيت نطاق اختبارات العمليات المحاسبية و أرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف التي اكتشفها المراجع عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية.

5- القيود:

يوجد العديد من القيود التي تحد من مدى اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية و من أهما ما يلي:

– قد تحدث الأخطاء نتيجة لعدم فهم العاملين في المؤسسة للتعليمات و الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية .

– قد تحدث الأخطاء نتيجة سوء الحكم و التقدير الشخصي للأفراد العاملين على بعض العمليات أو الإجراءات و طريقة تنفيذها .

– قد تحدث الأخطاء أو الانحرافات نتيجة تواطؤ بين شخصين أو أكثر بغرض التلاعب في السجلات و الدفاتر المحاسبية .

– قد تقوم الإدارة في بعض الحالات بالتحايل على نظام الرقابة الداخلية بارتكاب بعض المخالفات تكون في مقدرتها إخفاءها بحيث يمكن معرفة أمرها بعد ذلك .

– بسبب مثل هذه القيود أو غيرها فيجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار خلال أداء مهام المراجعة و عند إعداده للتقرير.

المطلب الرابع: مراجع الحسابات و نظام الرقابة الداخلية

لقد كانت في السابق تتم المراجعة بشكل تفصيلي للدفاتر و السجلات و بعد التطور الإقتصاد و اتساع أعمال المؤسسات و حدوث أعداد كبيرة من العمليات في المؤسسة تحولت عملية المراجعة من تفصيلية إلى اختيارية. و لكن لكي يقوم المراجع باستخدام نظام المراجعة الاختيارية لا بد من وجود نظام رقابة داخلي فعال و كما ذكرنا أن نظام الرقابة الداخلية يقسم إلى:[1]

– الرقابة الإدارية .

– الرقابة المحاسبية .

و بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية و رقابة إدارية فإن مسؤولية مراجع الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح مما يلي:

1. الرقابة المحاسبية:

يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة و مدى دقة البيانات المسجلة بالدفاتر و مدى إمكانية الإعتماد عليها، و مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المؤسسة النقدية و غير النقدية من الاختلاس و التلاعب و اكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على مراجع الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذو أثر جوهري في عملية المراجعة المرتقبة. لذلك أوضحت معايير المراجعة على المراجع فهم النظام المحاسبي و لنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة ، و التعرف على تصميم النظام المحاسبي و طريقة عمله و يجب على المراجع أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص و فهم :

– طوائف المعاملات الرئيسية لعمليات المؤسسة .

– كيف بدأت هده المعاملات .

– السجلات المحاسبية المهمة و المستندات المساندة و الحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .

[1] عسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 112-114.

– طريقة معالجة التقارير المحاسبية و المالية، منذ نشوء المعاملات الهادفة و الحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

2. الرقابة الإدارية:

لا يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث أنّ هذا النوع من الرقابة يهدف تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تم وضعها ، و أن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته و يلقي عليه عبئا كبيرا خاصة و أن وجود خاصة أو وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يقوم بوضعه مراجع الحسابات.

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل و الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا لا بد أن تتوفر على وسائل و إجراءات رقابية جيدة و فعالة و ذلك من أجل التأكد من أداء العمل و التنفيذ الجيد و الصحيح.

المطلب الأول: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يقوم مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة و مراجعة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي، و كذلك التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش و الأخطاء و المخالفات أو لاكتشافها، و لا يكفي لمراجع الحسابات أن يقوم بطرح الأسئلة و الحصول على الإجابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية و لكن يمكن أن يستخدم عدد من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية، يمكن ذكرها على النحو التالي: [1]

1. الاستقصاء (الاستبيان):

يمكن أن يستخدم مراجع الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له. و يتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة إمّا (نعم) أو (لا) أو (يطبق) أو (لا يطبق)، حيث أن إجابة نعم او يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية و إجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف النظام. يستطيع مراجع الحسابات استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل معظم المراجعين استخدام هذا النظام و ذلك كونه يوفر في الوقت و الجهد و لا يتطلب الأمر منه ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرّة يراجع فيها

[1] حسن القاضي، حسين ممدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية**، مؤسسة الوراق ، عمان ،الأردن، 1990، ص 275.

أعمال المؤسسة ، يتم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى عدّة أقسام متمثلة في العمليات المعتادة مثل عمليات النقدية، عمليات البيع و الشراء، أرصدة الدائنين، البنوك... و تهدف هذه الأسئلة إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل و خطواته المتبعة في مراكز النشاط ، و يراعي عند تصميم قائمة الاستقصاء تحديد العلاقة بين الأسئلة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية:

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال ؛
- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة و نواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي[1]:

- مدى صحة النظام المحاسبي .
- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام .
- المشتريات و المبيعات .
- المخزونات .
- المقبوضات النقدية .
- المدفوعات النقدية .
- المدفوعات النقدية .
- الرواتب و الأجور و ما يتبعها.

و لهذه الطريقة مزايا نذكر منها:

- سهولة التطبيق .
- مرونة الأسئلة مما يخدم معظم خصائص النظام .
- توفر الوقت حيث يستغن المراجع عن إنشاء برامج جديدة لكل عملية مراجعة منفردة.

أمّا عيوب هذه الطريقة فتتمثّل في:

- محدودية الأفراد الذين يجيبون على الأسئلة ممّا يعكس وجهة نظرهم و ليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا، و ذلك لأن الأسئلة الموجهة إليهم تخص نشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانت تحت إشرافهم أم لا ؛
- أسلوب الاستقصاء يركز على الأعمال المنجزة و لا يركز على الذين يقومون بهذه الأعمال ؛

[1] خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 149.

- تعتبر الإجابة بـ (نعم) أو (لا) غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

2. التقرير الوصفي الكتابي

يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات الرقابة المتبعة و تفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات، و تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء. و من خلال نظام التقرير الوصفي يصل المراجع إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف و ما هي نقاط الضعف . [1]

يشمل التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية جميع الإجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل عملية و تدفق المستندات، و يختلف التقرير الوصفي من مراجع إلى آخر و يختلف وفقا لاحتياجات المدقق حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.

3. خرائط التدفق:

يمكن تعريف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات و مسار تدفقها داخل التنظيم. و لذلك فهي تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة و التي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل و نظام الاعتماد داخل الوحدة.

و بعبارة أخرى تظهر خريطة التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل المؤسسة . فتبدأ بتحديد مصادر المستند أو السجل و أوجه استخدامه و أخيرا ما يؤول إليه المستند أو السجل في نهاية المطاف. و بالإضافة إلى ذلك فإن خريطة التدفق قد تظهر كذلك كيفية الفصل بين الواجبات، و إجراءات الفحص الداخلي و نظام الاعتماد الموجود. يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية: [2]

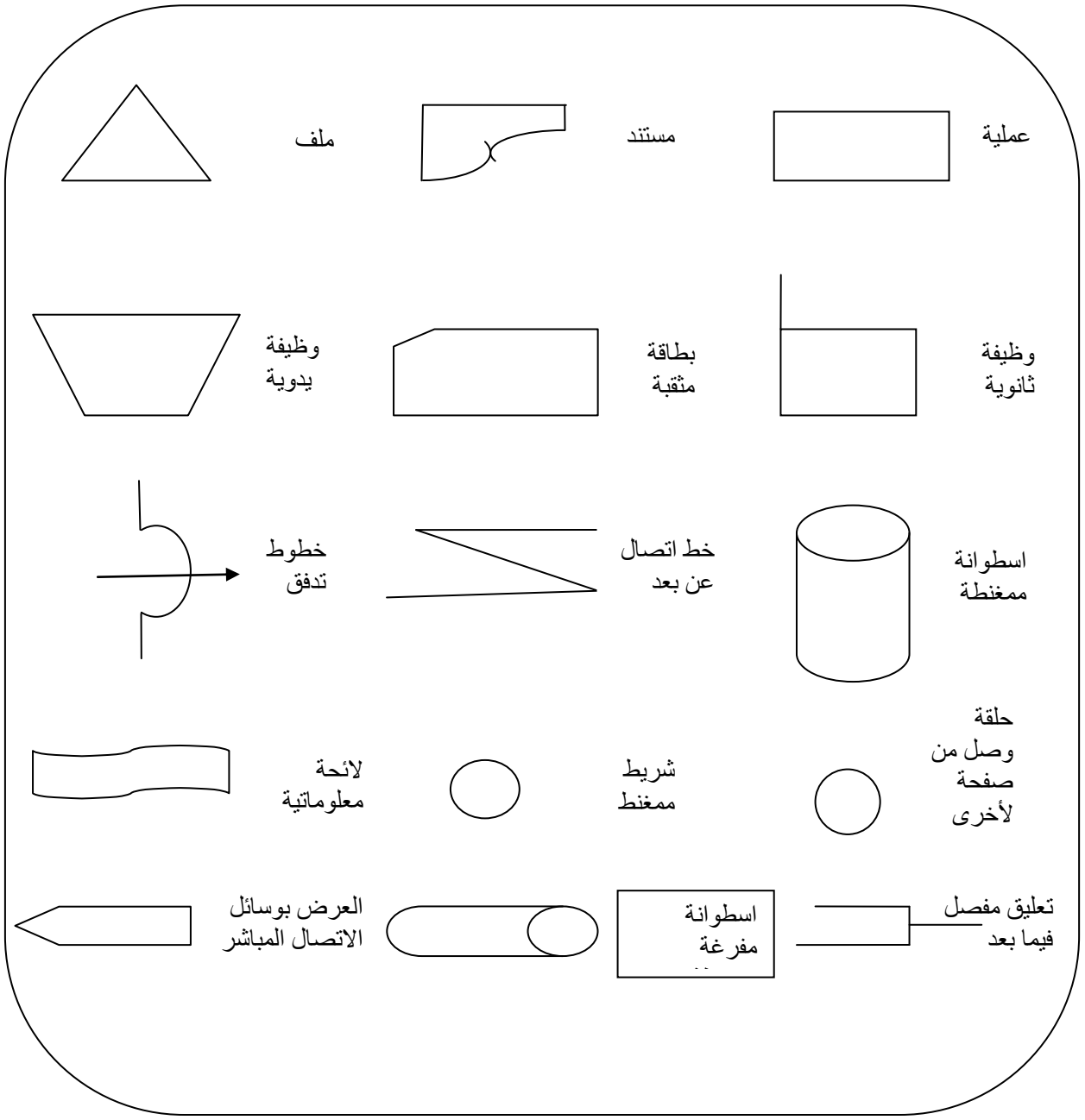
- أن يقوم المراجع بدراسة الواجبات المستندات و أسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها ؛
- بعد الخطوة السابقة و استنادا عليها يقوم المراجع بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية ؛
- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا للمعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين و إجاباتهم على استفسارات المراجع يتم استخدام عدد من الأشكال المتعارف عليها في إعداد خرائط التدفق.

أما ما يعاب عليها أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، و أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية و التي لها أهمية كبيرة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، و الشكل التالي يبين أهم الرموز المستعملة في خرائط التدفق:

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ، 219، 220 .

[2] محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره ، ص 268.

الشكل رقم (2-1) أشكال و رموز خريطة التدفق



المصدر : غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 220 .

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم مراجع الحسابات بدراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية :[1]

أولا: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

يجب على مراجع الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة . و كذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، و الوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية يستطيع مراجع الحسابات استخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق و غيرها.

تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المراجع الاعتماد عليها في عملية التوقف، و قد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها:

- التصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان و دقة البيانات المحاسبية.
- أن ذلك يتطلب مجهود أكبر عند القيام بالاختبارات و الفحص مما يترتب عليه تجاوز الجهد المحقق.

ثانيا: تحديد مخاطر الرقابة:

و يمكن لمراجع الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن القوة و الضعف و يجب تسجيلها و توثيقها و ضمها لأوراق المراجعة، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف و القوة فيما يسمى بأوراق المراجعة الجسر، و قد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للمراجعة.

ثالثا: اختبارات الإلتزام:

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها. و أن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات و أساليب الرقابة، يجب على إدارة المؤسسة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات و الأساليب عن طريق تدريبهم و أداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته و ما هو مطلوب منه.

تهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة:

- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما، و من أمثلة اختبارات الالتزام ، فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منهما قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان .

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 215 – 217 .

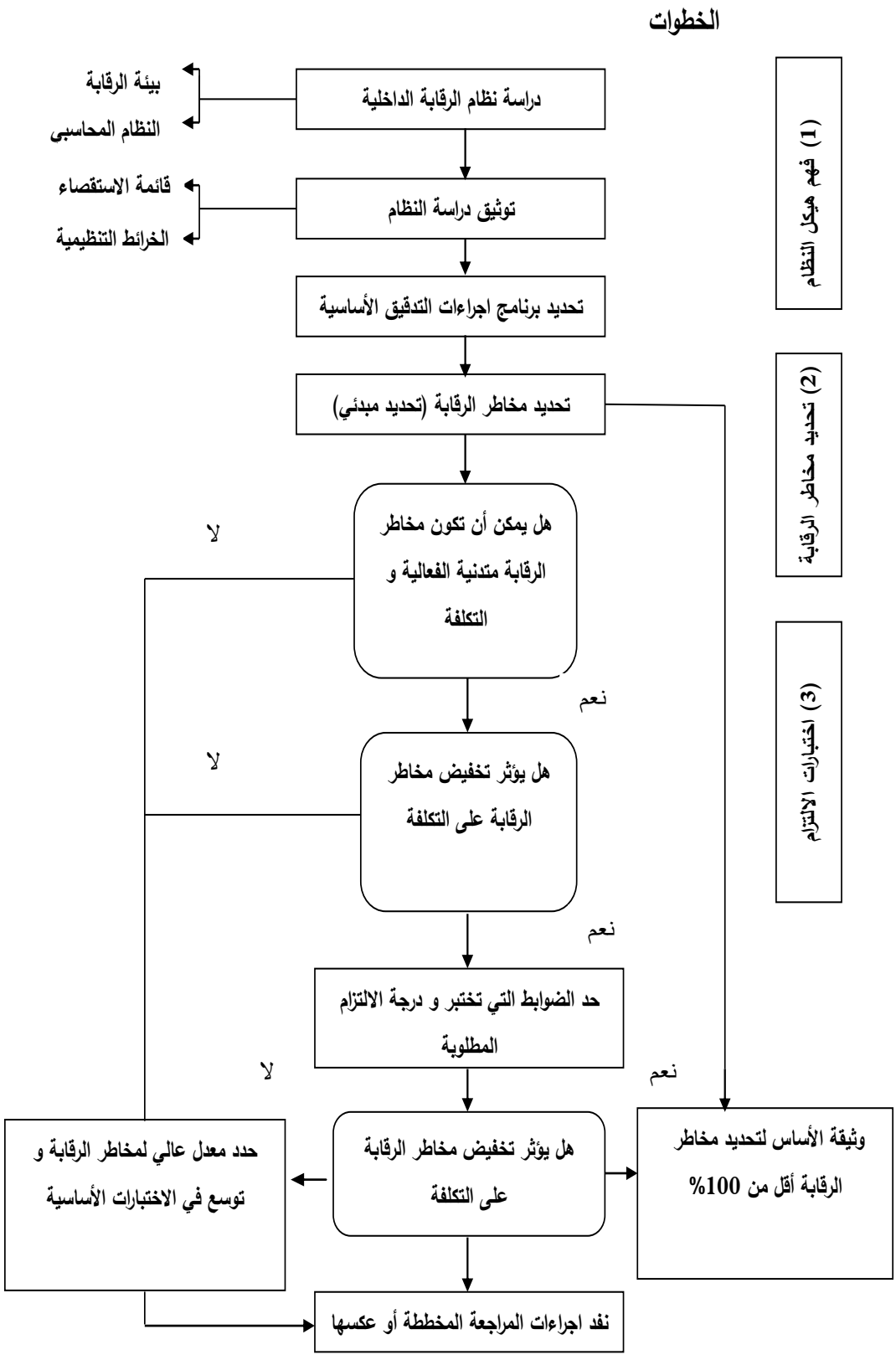
– جودة تنفيذ إجراءات الرقابة و حتى مع تنفيذ إجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة، و يمكن اختبار جودة إجراءات الرقابة، على سبيل المثال: بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها عند اعتماد المبيعات الآجلة و فحص تفاصيل المستندات.

– الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة ، يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله و ذلك لتصبح الرقابة فعالة. و يتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات، و المثال على ذلك، هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية و تسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات النقدية و إستناد مساعد حسابات العملاء، و يمكن اختبار التوقيعات على المستندات لتحديد الأفراد الذين أنجزوا الأجراء المعين.

بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية إلا أنه يجب على مراجع الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الإجراءات، يمكن لمراجع الحسابات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة من هذه المستندات بواسطة الطرق الإحصائية.

و في الأخير يمكن تلخيص تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك في الشكل التالي:

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



المصدر :غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 217 .

المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق نظام الرقابة الفعالة

تمر الإجراءات التنفيذية بعدة مراحل هي كالتالي:[1]

أولا: إجراءات تنظيمية و إدارية:

و تضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارة و الأقسام المختلفة بشكل يمكن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث يعمل كل موظف تحت رقابة الآخر.
- تقسيم العمل بين الإدارة و الموظفين حيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
  - وظيفة التصريح بعمليات و الموافقة عليها.
  - وظيفة تنفيذ العمليات.
  - وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول.
  - وظيفة القيد و المحاسبة.
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- إيجاد روتين معين يتضمن كل عملية بالتفصيل.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، و ذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم أثناء غيابه باكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر، بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

ثانيا: إجراءات محاسبية:

و تضم النواحي الآتية:

- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من خارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات.
- القيام بجرد دوري مفاجئ للنقدية و البضاعة و الاستثمارات، و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.
- إصدار معلومات بوجوب إثبات العمليات في الدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش و الاحتيال، و يساعد إدارة المؤسسة في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة.
- إصدار التعليمات بعد إثبات أي مستند، ما لم يكن معتمدا لدى الموظفين المسؤولين، و مرفقة بالوثائق الأخرى المؤيدة.

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص11 .

- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه شخص آخر.
- استعمال الآلات الحاسبة مما يسهل الضبط الحسابي و تقلل من احتمالات الخطأ و يقود إلى السرعة في إنجاز العمل.

ثالثا: إجراءات عامة.

و تضم النواحي التالية:

- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهدة نقدية، أو بضائع أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر.
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات و الخزائن النقدية.
- استخدام نظام التفتيش و المعرفة و الاستعانة به في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول، و التي تكون عرضة للتلاعب و الاختلاس.
- اختبار التحقق هو إجراء يصمم لاختبار الخطأ في المقدار النقدي. و الذي يؤثر مباشرة على العرض العادل للأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.

و تعتبر هذه الأخطاء و التي سيشار إليها على أنها أخطاء نقدية كمؤشر واضح على التحريف للحسابات.

- تقسيم نتائج دراسة واختبار النظام و ذلك بعد اكتمال تقسيم الرقابة الداخلية، و إجراء اختبارات الالتزام، حيث يستطيع المراجع تصميم اختبارات التحقق على أساسه. و تؤثر نقاط الضعف و القوة التي اكتشفها المراجع خلال عملية التقييم على طبيعة و توقيت إجراء المراجعة.

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

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع تؤثر على تصميم برنامج المراجعة من الاختبارات و التي ينوي القيام بها و ذلك للتحقيق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية. فعندها يكون نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال و يمكن الاعتماد عليه و مطبق فإن المراجع يقوم بما يلي: [1]

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الوارق للنشر و التوزيع، عمان ،2007،ص130.

1- الحد من الاختبارات التي سيجريها على الدفاتر و السجلات و ذلك باستخدام أسلوب العينة الإحصائية حيث أن مراجعة العمليات المالية بالكامل أمر لا داعي له طالما أن نظام الرقابة يمكن الاعتماد عليه.

و أسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات و مفادها أننا إذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة.

و لكن يجب على المراجع أن يراعي عدم التحيز عند اختبار العينة و يعني عدم التحيزأن تعطي كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة و الحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة.

و عند فحص العينة المختارة و الوصول إلى النتيجة المطلوبة فإن المراجع يقرر نجاح العينة ثم يعم هذه النتيجة من العينة إلى العمليات المالية التي سجلت منها هذه العينة.

2- و في المقابل يعد الحد من الاختبارات يتوسع مراجع الحسابات في الإجراءات للتحقق من جميع بنود قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و هذه الإجراءات كما يلي:

- التأكد من وجود الأصول عن طريق الجرد سواء بالعد أو القياس أو المشاهدة .
- التأكد من ملكية المؤسسة لهذه الأصول عن طريق الاطلاع على الفواتير أو رخص السيارات أو سندات الملكية للأراضي و المباني.
- التأكد من صحة تغيير الأصول في تاريخ الميزانية.
- التأكد من عدم رهنات عليها لصالح الغير في تاريخ الميزانية.
- التأكد من الدقة الحسابية للمبالغ الواردة بالقوائم المالية و بين المثبت في دفاتر الأستاذ المساعدة.
- القيام بالمراجعة المستندية .
- القيام بالمراجعة الإنتقادية.
- مراجعة عمليات الحد الفاصل التي تحدث قرب نهاية العام المالي و قبل صدور تقرير المراجع.
- متابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية و قبل صدور تقرير المراجع بأن جميع الحقوق المؤسسة على الغير قد تم إثباتها كذلك بالدفاتر و السجلات .
- التحقق من الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية.
- القيام بالإجراءات التحليلية في بداية عملية المراجعة .

3- و إذا تبين لمراجع الحسابات الخارجي المستقل أن نظام الرقابة الداخلية غير قوي و غير فعال و لا يمكن الاعتماد عليه فإنه يقرر استخدام الأسلوب غير الإحصائي في عملية المراجعة أي استخدام خبرته و حكمه الشخصي بدلا من أسلوب العينة الإحصائية.

و في هذا المجال فقد يقدر المراجع فحص العمليات المالية للمؤسسة حسب التالي:

- مراجعة شهرين متتاليين .
- مراجعة ثلاثة أشهر غير متتالية.

أو قد يقدر المراجع فحص العمليات المالية بطريقة أخرى كالتالي:

العمليات المالية التي تزيد قيمتها عن 10 000دج تراجع بنسبة 100%.

العمليات المالية من 2 000- 4 999 دج تراجع بنسبة 50%.

العمليات المالية من 1 000- 1 999 دج تراجع بنسبة30%.

العمليات المالية من 500- 999 دج تراجع بنسبة10%.

خلاصة الفصل :

الهدف من دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحسين و تعديل الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة ، بهدف حماية أصولها و ممتلكاتها من الضياع و الإهمال ، وذلك بمتابعة منفذي الرقابة في تنفيذ المهام و المسؤوليات عن طريق مجموعة من الوسائل و الأدوات ، وتقديم النصائح و التعديلات حول العمليات التي تمت مراجعتها ،كما يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم صحيح و دقيق لنظام الرقابة الداخلية ، و يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية موارد المؤسسة من الإختلاس و التلاعب و تنمية الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة،و ضمان تحقيق الأهداف المرسومة من قبل المؤسسة.

تمهيد:

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

و من أجل الوصول إلى نتائج تفيدنا في معرفة الدور الأساسي لهذه العملية ، قمنا بتقسيم هذا الفصل وفق ما يلي :

المبحث الأول :إعداد الاستبيان.

المبحث الثاني:تحليل النتائج الإحصائية .

المبحث الثالث :اختبار الفرضيات و تحليل الفروق .

المبحث الأول :إعداد الاستبيان

تم الاعتماد في دراستنا التطبيقية على الاستبيان الذي يعد الوسيلة الأكثر شيوعا في هذه الدراسات ،وذلك لتميزه بتنوع الأسئلة و سرعة الحصول على الإجابات .

المطلب الأول :أداة جمع البيانات و مجتمع الدراسة

أولا :أداة جمع البيانات

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

ثانيا :مجتمع و عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية و مراجعو الحسابات الناشطين على مستوى ولاية جيجل ، وتتكون عينة الدراسة من 32 فرد من مجتمع الدراسة ، وقد تم توزيع الاستمارة على مستوى مصلحة المحاسبة و المالية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية و مراجعي الحسابات و استخدمنا المسح الجزئي في جمع البيانات ، وتم استرداد 26 نسخة أي ما يعادل نسبة 81.25% و بعد تفحص الاستمارات استبعدنا منها 6 لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة ، و الجدول التالي يبين توزيع الاستبيان .

الجدول رقم : (1-1) توزيع الاستبيانات

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

المصدر :إعداد الطالب

المطلب الثاني: تصميم الاستبيان

أولا :إجراءات تصميم الاستبيان

قمنا باعداد استبيان أولي ضم(28) سؤالا مصنفة كما يلي :

1- البيانات الشخصية لأفراد العينة .

2- متغيرات الدراسة المستقلة و التابعة .

المحور الأول : أداء المراجع الخارجي .

المحور الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية .

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

ثانيا : معايير تحديد الاتجاه

اعتمدنا على سلم ليكارت الخماسي لقياس درجة التطبيق المتكون من 5 درجات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم:(1-2) سلم ليكارت

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

المصدر :إعداد الطلب

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

الجدول رقم:(1-3) طول الفئات

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

المصدر: إعداد الطلب

ثالثا :الأسلوب و الأدوات الإحصائية المستخدمة

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

قمنا باستعمال برنامج sspss 20 ، من أجل استخراج الأدوات الإحصائية

1. الإحصاء الوصفي،و ذلك من أجل وصف أفراد العينة و هذا باستخدام:

- **الوسط الحسابي :** وذلك من أجل معرفة اتجاه إجابات الأفراد .
- **الانحراف المعياري:** و تم استخدامه في معرفة مدى تشتت الحسابات عن الوسط الحسابي .
- **التكرارات :** و تم استخدامها في وصف العوامل الديموغرافية .

2. أساليب إحصائية تحليلية تتمثل أساسا في :

- معامل الارتباط :من أجل اختبار قوة الارتباط بين الفقرات و المعدل الكلي للفقرات .
- T-TEST : من أجل معرفة توجه الفقرات ، أي معرفة إن كانت مقبولة أم مرفوضة .
- اختبار التوزيع الطبيعي .

- اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق .

رابعا: دراسة صدق و ثبات الاستبيان

من أجل التأكد من صحة و صدق الأسئلة خضع هذا الاستبيان إلى :

1. معامل ألفا كرومباخ

من اجل التأكد من ثبات الاستبيان ، علينا التأكد من أن معامل ألفا كرومباخ أكبر من 0.60 و ذلك باستعمال برنامج spss .

الجدول رقم:(1-4) معامل ألفا كرومباخ

المحور	الثبات (ألفا كرومباخ) %
أداء مراجع الحسابات	60.7
تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية	64.8
مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	74.3
الإجمالي	83.4

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول يتضح أن معامل ألفا كرومباخ 0.834 و هي نسبة مقبولة إحصائيا و معناها أنه لو أعدنا توزيع الاستمارات و في نفس الظروف سنحصل على إجابات مطابقة بنسبة 83.4% .

2. دراسة الصدق

الصدق الداخلي : من أجل تأكيد الصدق الداخلي للاستبيان قمنا بحساب معاملات الارتباط لكل عبارة و الدرجة الكلية للمحاور التابعة له و ذلك وفق ما يلي :

1. **الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول : أداء مراجع الحسابات**

الجدول رقم (3-5) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم للمهام في مراجعة الحسابات بمعايير المراجعة	0.712	0.000
02	يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بإجراءات المراجعة	0.357	0.073
03	يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بأخلاقيات وآداب المهنة	0.718	0.000
04	يكون مراجعي الحسابات عند قيامهم بعملية المراجعة ذوو أمانة واستقامة و يخدمون مصالح المؤسسة	0.357	0.073
05	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات محل الفحص	0.455	0.020
06	تقارير المراجعين تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرار	0.527	0.006
07	عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية	0.355	0.075
08	تقارير المراجعين الخارجين تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الأخطاء مجددا	0.484	0.012
09	يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	0.333	0.096

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول و المعدل الكلي لها ، و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ،حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 ، و بالتالي تعتبر أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لأجله .

2. الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية

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

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يمكن أن يستخدم مراجع الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية	0.119	0.329
02	يقوم مراجع الحسابات باستخدام التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في بعض الحالات	0.476	0.14
03	يعتمد مراجع الحسابات على الرسوم و البيانات أو ما يعرف بخرائط التدفق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية	0.351	0.078
04	تعتبر الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة	0.723	0.000
05	توجد طرق معينة لاختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.704	0.000
06	يتبع مراجعو الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.264	0.192
07	يقوم المراجع الخارجي بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	0.568	0.002
08	يهتم المراجع الخارجي بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية لغرض معرفة البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية	0.062	0.763
09	يعتمد المراجع الخارجي على نتائج الاختبارات لتقييم نظام الرقابة الداخلية	0.575	0.002
10	من خلال التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يمكن أن يحدد المراجع الخارجي نقاط قوة و ضعف نظام الرقابة الداخلية	0.328	0.102
11	يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.648	0.000

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني و المعدل الكلي لها ، و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ،حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 ، و بالتالي تعتبر أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لأجله .

3.الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث : مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم :(3_7) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية	0.599	0.001
02	يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد علي نقاط قوتها	0.655	0.000
03	يساعد المراجع الخارجي المؤسسة على تجنب نقاط ضعفها	0.462	0.018
04	يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من التقييم النهائي له	0.337	0.092
05	تعمل المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية	0.712	0.000
06	يعمل المراجع الخارجي على تقييم مدى كفاية إجراءات نظام الرقابة الداخلية	0.606	0.001
07	يعمل المراجع الخارجي على دفع المؤسسة نحو الفصل بين المهام المحاسبية	0.840	0.000
08	يعمل المراجع الخارجي على دفع المؤسسة إلى تحويل الأشخاص نحو المناصب	0.685	0.000

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثالث و المعدل الكلي لها ، و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ،حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 ، و بالتالي تعتبر أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لأجله .

4. الاتساق الداخلي لمتوسط المحاور:

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

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	أداء مراجع الحسابات	0.791	0.000
02	تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية	0.874	0.000
03	مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	0.819	0.000

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لها ، و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ،حيث أن القيمة الاحتمالية لكل المحاور أقل من 0.05 و بالتالي تعتبر كل المحاور صادقة لما وضعت لقياسه .

المبحث الثاني:تحليل النتائج الإحصائية

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

المطلب الأول:وصف عينة الدراسة و تحليل النتائج الإحصائية

أولا :وصف عينة الدراسة

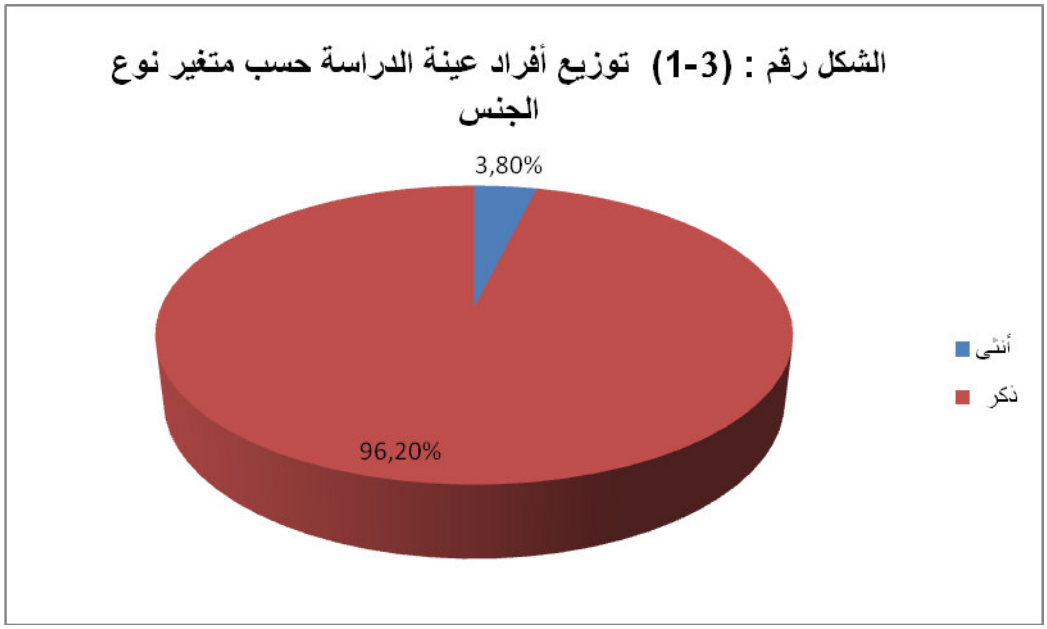
1. الجنس:

الجدول رقم :(3_9) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	25	%96.2
أنثى	1	%3.8

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول أن 96.2% من العينة التي شملتها الدراسة هي من جنس ذكر، و أن 3.8% هي من جنس أنثى.



المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

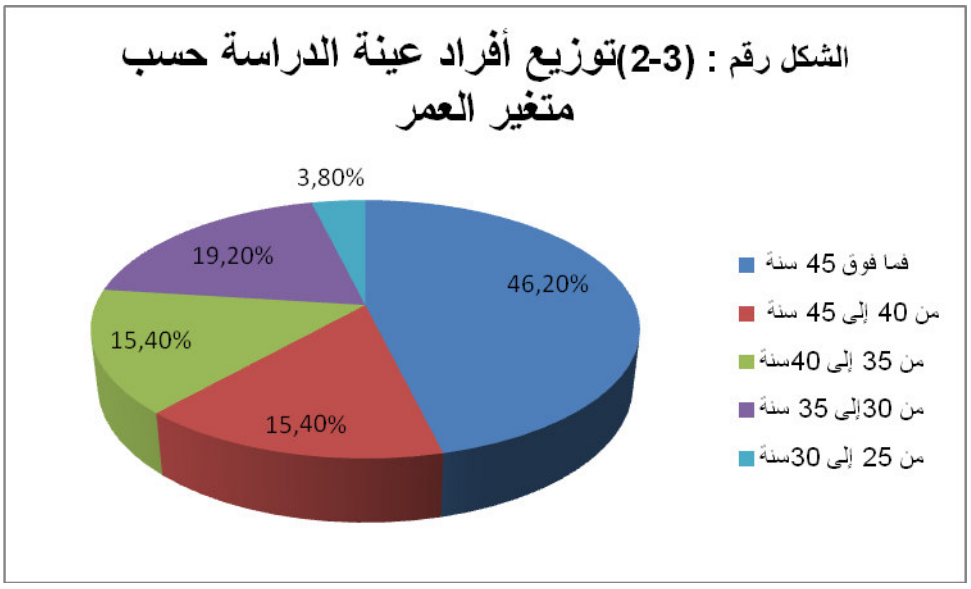
2. العمر:

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

العمر	التكرار	النسبة
من 25 إلى 30 سنة	1	%3.80
من 30 إلى 35 سنة	5	%19.20
من 35 إلى 40 سنة	4	%15.40
من 40 إلى 45 سنة	4	%15.40
45 سنة فما فوق	12	%46.20

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

يبين الجدول أن 3.8% من عينة الأفراد التي تشملها الدراسة تتراوح أعمارهم من 25 إلى 30 سنة و 19.20% من العينة تتراوح أعمارهم من 30 إلى 35 سنة ، و15.40% من العينة تتراوح أعمارهم من35 إلى40 سنة ، و15.40% من العينة تتراوح أعمارهم من 40 إلى 45 سنة، و 46.20% تتراوح أعمارهم أكثر من 45 سنة .



المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

3. طبيعة عمل المجيب :

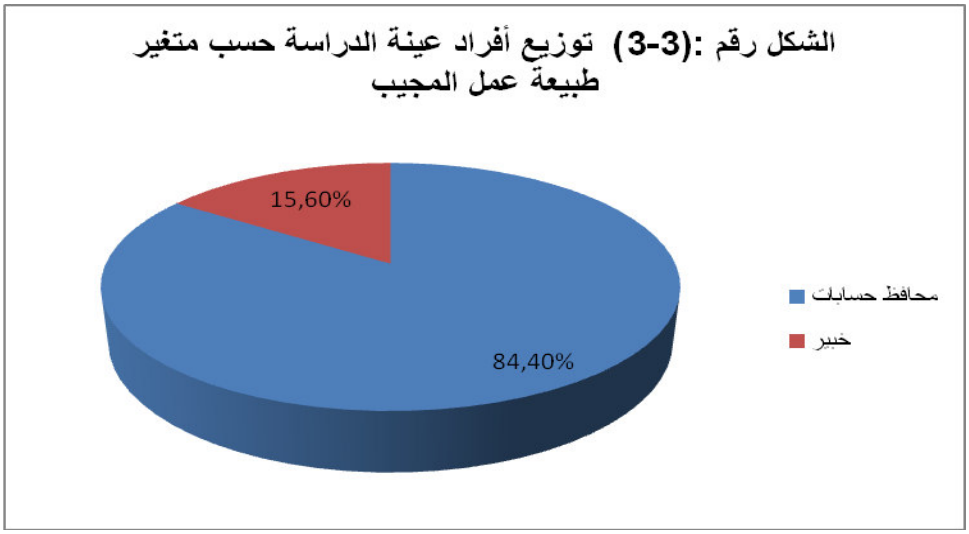
الجدول رقم :(3-11) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة عمل المجيب

طبيعة عمل المجيب	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	22	%84.40
خبير	4	%15.60

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول المبين أعلاه أن 84.40% من أفراد عينة الدراسة هم محافظو حسابات ، و البقية هم خبراء بنسبة تقدر ب 15.60% ، مما يعني أن معظم أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرة العالية ، يسمح لهم بالإطلاع على أمور و مجريات العمل ، مما يمكنهم أكثر من غيرهم من الإجابة عن الأسئلة على أسئلة الدراسة بوضوح ، دقة مهنية ، و خبرة عالية.

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



المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

4. سنوات الخبرة :

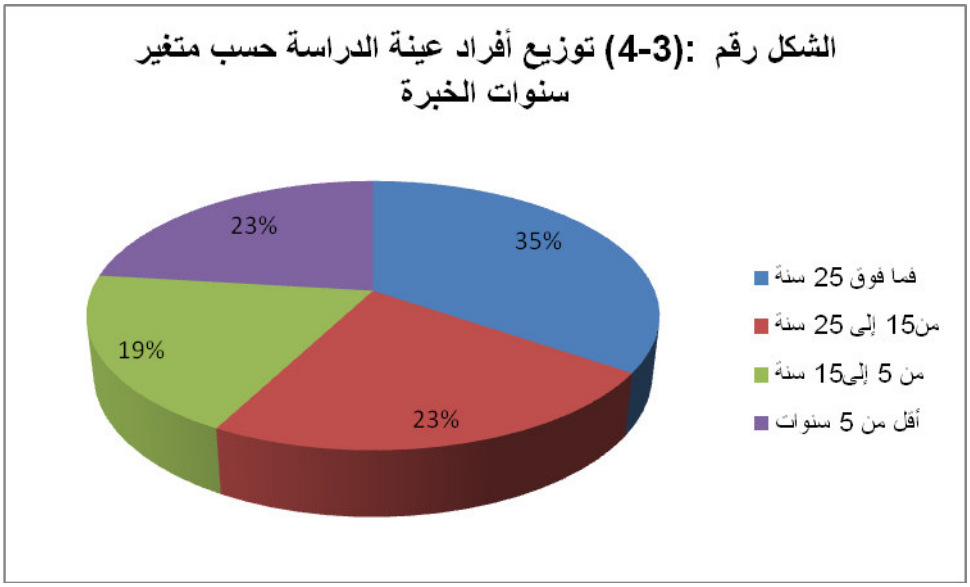
الجدول رقم : (3-12) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	%23
من 5 إلى 15 سنة	5	%19.20
من 15 إلى 25 سنة	6	%23.10
25 سنة فما فوق	9	%34.60

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

يظهر الجدول أن 23% من أفراد العينة يكتسبون خبرة تتراوح لأقل من 5 سنوات ،و أن 19.20% منهم يكتسبون خبرة تتراوح من 5 إلى 15 سنة ، و23.10% منهم يكتسبون خبرة تتراوح من 15 إلى25 سنة ، وأن 34.60% يكتسبون خبرة تتراوح للأكثر من 25 سنة .

الشكل رقم :(4-3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

5. المؤهل العلمي :

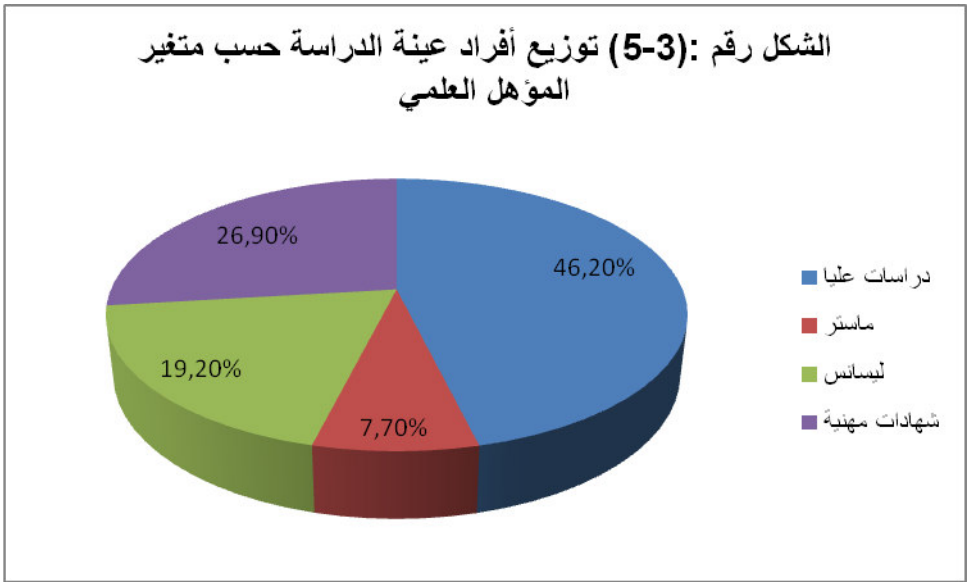
الجدول رقم : (3-13) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
شهادات مهنية	7	%26.90
ليسانس	5	%19.20
ماستر	2	%7.70
دراسات عليا	12	%46.20

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

يبين لنا الجدول السابق توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي ، فنلاحظ أن أغلبية أفراد العينة لديهم شهادة دراسات عليا و بنسبة 46.20% ، ثم يليهم حاملي شهادات مهنية بنسبة 26.90% ، ثم نسبة 19.20% لحاملي شهادة ليسانس ، أما نسبة 7.70% لحاملي شهادة ماستر .

الشكل رقم :(3-5) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

المطلب الثاني : تحليل فقرات محاور الدراسة

1. اختبار التوزيع الطبيعي :

نهدف من خلال هذا الاختبار إلى معرفة أي التوزيعات الاحتمالية تتبعها بيانات الدراسة ، ومن أجل ذلك يستخدم اختبار شبير وويلك في حالة عدم تجاوز العينة 30 فردا ، أما إذا كانت أكثر من 30 فردا فسيستخدم اختبار سميرنوف .

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

الجدول رقم : (3-14) اختبار شبير وويلك

نوع الاختبار	قيمة Z	مستوى الدلالة
اختبار شبير وويلك	0.873	0.14

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول السابق نجد أن القيمة الاستدلالية لكل محور أكبر من 0.05 و منه التوزيع طبيعي و بما أن التوزيع طبيعي يجب اختبارات المعلمية .

2. **تحليل فقرات الاستبيان :**

أ . تحليل فقرات المحور الأول: أداء مراجع الحسابات

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

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
01	يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم للمهام في مراجعة الحسابات بمعايير المراجعة	4.12	0.766	7.429	0.000
02	يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بإجراءات المراجعة	4.15	0.368	15.990	0.000
03	يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بأخلاقيات وآداب المهنة	4.19	0.491	12.370	0.000
04	يكون مراجعي الحسابات عند قيامهم بعملية المراجعة ذوو أمانة واستقامة و يخدمون مصالح المؤسسة	4.15	0.368	15.990	0.000
05	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات محل الفحص	4.12	0.326	17.456	0.000
06	تقارير المراجعين تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرار	4.00	0.490	10.408	0.000
07	عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية	4.04	0.344	15.385	0.000
08	تقارير المراجعين الخارجين تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس	3.96	0.445	11.006	0.000

	الأخطاء مجددا				
09	يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	4.12	0.326	17.456	0.000

المصدر :إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

- **الفقرة الأولى : يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم للمهام في مراجعة الحسابات بمعايير المراجعة .**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.12 ، بانحراف معياري قدره 0.766 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 7.429 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم للمهام في مراجعة الحسابات بمعايير المراجعة .

- **الفقرة الثانية : يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بإجراءات المراجعة.**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.15 ، بانحراف معياري قدره 0.368 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 15.990، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بإجراءات المراجعة.

- **الفقرة الثالثة : يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بأخلاقيات وآداب المهنة.**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.19 ، بانحراف معياري قدره 0.491 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 12.370 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بأخلاقيات وآداب المهنة.

- **الفقرة الرابعة : يكون مراجعي الحسابات عند قيامهم بعملية المراجعة ذوو أمانة واستقامة و يخدمون مصالح المؤسسة .**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.15 ، بانحراف معياري قدره 0.368 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 15.990 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يكون مراجعي الحسابات عند قيامهم بعملية المراجعة ذوو أمانة واستقامة و يخدمون مصالح المؤسسة .

- الفقرة الخامسة : أعمال مراجعي الحسابات تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات محل الفحص.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.12 ، بانحراف معياري قدره 0.326 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 17.456 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن أعمال مراجعي الحسابات تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات محل الفحص.

- الفقرة السادسة : تقارير المراجعين تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرار.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.00 ، بانحراف معياري قدره 0.490 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 10.408 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن تقارير المراجعين تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرار.

- الفقرة السابعة : عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.04 ، بانحراف معياري قدره 0.344 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 15.385 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أنه عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية .

- الفقرة الثامنة : تقارير المراجعين الخارجين تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الأخطاء مجددا .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.96 ، بانحراف معياري قدره 0.445 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 11.006 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن تقارير المراجعين الخارجين تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الأخطاء مجددا .

- الفقرة التاسعة : يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي4.12، بانحراف معياري قدره 0.326 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 17.456 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

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

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

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
01	يمكن أن يستخدم مراجع الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية	3.92	0.272	17.321	0.000
02	يقوم مراجع الحسابات باستخدام التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في بعض الحالات	3.92	0.484	9.733	0.000
03	يعتمد مراجع الحسابات على الرسوم و البيانات أو ما يعرف بخرائط التدفق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية	4.19	0.491	12.370	0.000
04	تعتبر الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة	3.85	0.613	7.042	0.000
05	توجد طرق معينة لاختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية	4.00	0.400	12.748	0.000
06	يتبع مراجعو الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية	4.12	0.326	17.456	0.000
07	يقوم المراجع الخارجي بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	3.92	0.560	8.402	0.000
08	يهتم المراجع الخارجي بالفحص المبدئي	4.00	0.283	18.028	0.000

	لنظام الرقابة الداخلية لغرض معرفة البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية				
09	يعتمد المراجع الخارجي على نتائج الاختبارات لتقييم نظام الرقابة الداخلية	3.85	0.464	9.297	0.000
10	من خلال التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يمكن أن يحدد المراجع الخارجي نقاط قوة و ضعف نظام الرقابة الداخلية	4.15	0.368	15.990	0.000
11	يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية	4.12	0.431	13.182	0.000

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

- الفقرة الأولى : يمكن أن يستخدم مراجع الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.92، بانحراف معياري قدره 0.272 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 17.321 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أنه يمكن أن يستخدم مراجع الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

- الفقرة الثانية : يقوم مراجع الحسابات باستخدام التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في بعض الحالات .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.92، بانحراف معياري قدره 0.484 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 9.733 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يقوم مراجع الحسابات باستخدام التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في بعض الحالات .

- الفقرة الثالثة : يعتمد مراجع الحسابات على الرسوم و البيانات أو ما يعرف بخرائط التدفق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.19، بانحراف معياري قدره 0.491، و قيمة t المحسوبة تساوي 12.370 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي

أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن مراجع الحسابات يعتمد على الرسوم و البيانات أو ما يعرف بخرائط التدفق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية .

- الفقرة الرابعة : تعتبر الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.85، بانحراف معياري قدره 0.613 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 7.042 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة .

- الفقرة الخامسة : توجد طرق معينة لاختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.00 ، بانحراف معياري قدره 0.400 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 12.748 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أنه توجد طرق معينة لاختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

- الفقرة السادسة : يتبع مراجعو الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.12 ، بانحراف معياري قدره 0.326 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 17.456 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن مراجعو الحسابات يتبعون خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

- الفقرة السابعة : يقوم المراجع الخارجي بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.92 ، بانحراف معياري قدره 0.560 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 8.402 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الخارجي يقوم بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

- الفقرة الثامنة : يهتم المراجع الخارجي بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية لغرض معرفة البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.00 ، بانحراف معياري قدره 0.283 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 18.028 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الخارجي يهتم بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية لغرض معرفة البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية .

- الفقرة التاسعة : يعتمد المراجع الخارجي على نتائج الاختبارات لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.85، بانحراف معياري قدره 0.464 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 9.297 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الخارجي يعتمد على نتائج الاختبارات لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

- الفقرة العاشرة : من خلال التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يمكن أن يحدد المراجع الخارجي نقاط قوة و ضعف نظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.15 ، بانحراف معياري قدره 0.368 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 15.990 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن من خلال التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يمكن أن يحدد المراجع الخارجي نقاط قوة و ضعف نظام الرقابة الداخلية .

- الفقرة الحادية عشرة : يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.12 ، بانحراف معياري قدره 0.431 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 13.182، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الخارجي يقوم بإعداد تقرير نهائي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية .

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

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

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
01	يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية	4.08	0.272	20.207	0.000
02	يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد علي نقاط قوتها	3.92	0.392	12.000	0.000
03	يساعد المراجع الخارجي المؤسسة على تجنب نقاط ضعفها	3.88	0.326	13.844	0.000
04	يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من التقييم النهائي له	4.15	0.368	15.990	0.000
05	تعمل المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية	4.00	0.283	18.028	0.000
06	يعمل المراجع الخارجي على تقييم مدى كفاية إجراءات نظام الرقابة الداخلية	3.85	0.543	7.939	0.000
07	يعمل المراجع الخارجي على دفع المؤسسة نحو الفصل بين المهام المحاسبية	3.65	0.797	4.183	0.000
08	يعمل المراجع الخارجي على دفع المؤسسة إلى تحويل الأشخاص نحو المناصب	3.12	0.711	0.827	0.416

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

- الفقرة الأولى : يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.08، بانحراف معياري قدره 0.272 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 20.207 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية .

- الفقرة الثانية : يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد علي نقاط قوتها .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.92، بانحراف معياري قدره 0.392 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 12.000 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد علي نقاط قوتها .

- الفقرة الثالثة : يساعد المراجع الخارجي المؤسسة على تجنب نقاط ضعفها.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.88، بانحراف معياري قدره 0.326 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 13.844 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الخارجي يساعد المؤسسة على تجنب نقاط ضعفها.

- الفقرة الرابعة : يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من التقييم النهائي له .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.15، بانحراف معياري قدره 0.368 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 15.990 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من التقييم النهائي له .

- الفقرة الخامسة : تعمل المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية .

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.00 ، بانحراف معياري قدره 0.283 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 18.028 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي

أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الخارجية تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية .

- **الفقرة السادسة : يعمل المراجع الخارجي على تقييم مدى كفاية إجراءات نظام الرقابة الداخلية.**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.85، بانحراف معياري قدره 0.543 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 7.939 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يعمل المراجع الخارجي على تقييم مدى كفاية إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

- **الفقرة السابعة : يعمل المراجع الخارجي على دفع المؤسسة نحو الفصل بين المهام المحاسبية.**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.65، بانحراف معياري قدره 0.797 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 4.183، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على أن العبارة صحيحة و أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يعمل المراجع الخارجي على دفع المؤسسة نحو الفصل بين المهام المحاسبية.

- **الفقرة الثامنة : يعمل المراجع الخارجي على دفع المؤسسة إلى تحويل الأشخاص نحو المناصب.**

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.12، بانحراف معياري قدره 0.711 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 0827، و هي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.416 و هي أكبر من 0.05 و بالتالي فإن العبارة مرفوضة .

المبحث الثالث : اختبار الفرضيات و تحليل الفروق

من أجل اختبار فقرات الاستبيان و فرضياته ، يتعين علينا اختبار T للعينة الواحدة ، و لربط إجابات الأفراد بخصائصهم الشخصية ، رأينا ضرورة القيام باختبار ANOVA .

المطلب الأول : اختبار الفرضيات

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

و تكون الفقرة سلبية إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.06 و تكون الفقرات محايدة إذا كانت القيمة الاحتمالية لها أكبر من 0.05 .

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

H_0 :هي الفرضية التي تنفي الفرضية الأصلية ؛

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

أولا : اختبار الفرضية الأولى

من أجل اختبار الفرضية الأولى ، قمنا بوضع فقرات من 1 إلى 9 و ذلك ضمن المحور الأول ، و قد قمنا أيضا بتحديد الفرضيات كما يلي :

H_0 : ليس هناك التزام من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بإجراءات المراجعة الخارجية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما .

H_1 : هناك التزام من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بإجراءات المراجعة الخارجية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما .

الجدول رقم :(3-18) اختبار الفرضية الأولى

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
4.0940	0.22376	24.931	0.000

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة المتوسط الحسابي للمحور الأول تساوي 4.0940 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 24.931 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 ، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن هناك التزام من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بإجراءات المراجعة الخارجية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما ، ومنه نقبل الفرضية البديلة H_1 ، و نرفض الفرضية H_0 .

ثانيا : اختبار الفرضية الثانية

من أجل اختبار الفرضية الثانية ، قمنا بوضع فقرات من 1 إلى 11 و ذلك ضمن المحور الثاني ، و قد قمنا أيضا بتحديد الفرضيات كما يلي :

H_0 : ليس هناك التزام من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بإجراءات ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية المتعارف عليها .

H_1 : هناك التزام من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بإجراءات ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية المتعارف عليها .

الجدول رقم :(3-19) اختبار الفرضية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
4.0035	0.20647	24.782	0.000

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة المتوسط الحسابي للمحور الأول تساوي 4.0035 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 24.782 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 ، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن هناك التزام من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بإجراءات ووسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية المتعارف عليها ، ومنه نقبل الفرضية البديلة H_1 ، و نرفض الفرضية H_0 .

ثالثا : اختبار الفرضية الثالثة

من أجل اختبار الفرضية الثالثة، قمنا بوضع فقرات من 1 إلى 8 و ذلك ضمن المحور الثالث ، و قد قمنا أيضا بتحديد الفرضيات كما يلي :

H_0 : لا يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل .

H_1 : يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل .

الجدول رقم :(3-20) اختبار الفرضية الثالثة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
3.8317	0.29779	14.242	0.000

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة المتوسط الحسابي للمحور الأول تساوي 3.8317 ، و قيمة t المحسوبة تساوي 14.242 ، و هي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل من 0.05 ، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن مراجعو الحسابات يساهمون في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل . ، ومنه نقبل الفرضية البديلة H_1 ، و نرفض الفرضية H_0 .

المطلب الثاني : تحليل الفروقات

تم استخدام اختبار تحليل التباين ANOVA للمقارنة بين عدة مجموعات مستقلة لدراسة الاختلافات في آراء أفراد الدراسة حول المحاور الرئيسية باختلاف الخصائص ذات أكثر من بعدين .

يتم قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم في حالة الحصول على مستوى دلالة أقل من 0.05

- **تحليل الفروقات بالنسبة للجنس :**

تم وضع فرضيات على النحو التالي :

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

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

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

مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية	اختبار التجانس		اختبار t-test لتساوي المتوسطات		
	F	مستوى الدلالة	T حسابية	درجة الحرية	مستوى الدلالة
بافتراض تساوي التباينات			-1.609	24	0.121
بافتراض عدم تساوي التباينات					

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

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

- **تحليل الفروقات بالنسبة للوظيفة :**

تم وضع فرضيات على النحو التالي :

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

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

الجدول رقم :(3-22) نتائج تحليل الفروقات بالنسبة للوظيفة

مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية	اختبار التجانس		اختبار t-test لتساوي المتوسطات		
	F	مستوى الدلالة	T حسابية	درجة الحرية	مستوى الدلالة
بافتراض تساوي التباينات	0.072	0.79	1.529	24	0.139
بافتراض عدم تساوي التباينات			2.232	7.007	0.06

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

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

- **تحليل الفروقات بالنسبة لعمر المجيب**

تم وضع فرضيات على النحو التالي :

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

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

الجدول رقم :(3-23) نتائج الفروقات بالنسبة لعمر المجيب

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
متوسط المحاور	بين المجموعات	0.023	4	0.006	0.125	0.972
	داخل المجموعات	0.952	21	0.045		
	المجموع	0.975	25			

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

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

- **تحليل الفروقات بالنسبة للمؤهل العلمي :**

تم وضع فرضيات على النحو التالي :

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

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

الجدول رقم :(3-24) نتائج الفروقات بالنسبة للمؤهل العلمي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
متوسط المحاور	بين المجموعات	0.020	3	0.007	0.155	0.925
	داخل المجموعات	0.955	22	0.043		
	المجموع	0.975	25			

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

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

- **تحليل الفروقات بالنسبة للخبرة المهنية :**

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

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

الجدول رقم :(3-25) نتائج الفروقات بالنسبة للخبرة المهنية

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
متوسط المحاور	بين المجموعات	0.009	3	0.003	0.069	0.976
	داخل المجموعات	0.966	22	0.044		
	المجموع	0.975	25			

المصدر:إعداد الطالب اعتمادا على نتائج SPSS

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

خلاصة الفصل

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

إن المراجعة الخارجية تلعب دورا هاما في المؤسسة الاقتصادية ، حيث تمكن المراجع من إبداء رأي فني محايد حول صحة و مصداقية القوائم المالية التي تخص المؤسسة ، و ذلك اعتمادا على مجموعة من القواعد و الأسس و المبادئ المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما . كما أن للمراجعة الخارجية أهمية كبيرة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، إذ أن مراجع الحسابات يقوم بتدعيم هذا النظام من خلال نتائج يتوصل إليها .

النتائج و التوصيات :

1. نتائج اختبار الفرضيات :

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

الفرضية الأولى: و تتمثل في أن المراجعة الخارجية تحتل مكانة هامة في المؤسسة الاقتصادية ، تم قبول هذه الفرضية و ذلك باعتبار أن المراجعة الخارجية لها أهمية بالغة بالنسبة لمتخذي القرارات داخل و خارج المؤسسة ، كونها تمتاز بالحياد و الاستقلالية .

الفرضية الثانية: وهي أن مراجعي الحسابات يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية وفق المعايير المتعارف عليها حيث أنهم يتبعون خطط منهجية من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية و عليه تم تحقق صحة هذه الفرضية .

الفرضية الثالثة: نصت على أن مراجعي الحسابات يساهمون في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية ، حيث أثبتت صحتها ، و ذلك لأن المراجعة الخارجية تعمل على دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال اكتشاف نقاط القوة و مواضع الضعف التي تعمل المؤسسة على تعديلها في ضل احترام القوانين و التشريعات المعمول بها.

2. نتائج البحث :

لقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج و ذلك انطلاقا من التساؤل الرئيسي ، و ما تطرقنا إليه خلال الدراسة النظرية و التطبيقية :

- الهدف الرئيسي من المراجعة الخارجية هو إعطاء رأي حول مصداقية كل من الحسابات و القوائم المالية .
- يجب على المراجع الحسابات أن يتميز بالكفاءة العلمية و العملية لتحقيق الفعالية عند قيامه بمهنة المراجعة .
- توجد أوجه تشابه بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية و يمكن القول أن المراجعة الخارجية تمتاز بمصداقية مقارنة بالمراجعة الداخلية .

- تعد الرقابة الداخلية خطة تنظيمية إدارية و محاسبية ، و ذلك باستخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المؤسسة وصولا إلى أعلى معدلات الكفاءة الإنتاجية .
- الهدف الأساسي لنظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من الاختلاس و التلاعب .
- يعمل المراجع من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد نقاط قوة و ضعف المؤسسة .
- يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه حول كل إجراء تم فحصه في شكل تقرير .

3. التوصيات :

من خلال ما توصلنا إليه سابقا ، يمكن تقديم التوصيات التالية :

- يجب على مسيري المؤسسات الأخذ بعين الاعتبار النصائح و التوصيات التي يقدمها مراجع الحسابات .
- ضرورة تبني المراجعة الخارجية كأداة رقابية ، و ذلك للتأكد من مدى صدق و صحة البيانات و القوائم المحاسبية للمؤسسة .
- الحرص على مدى صدق و نزاهة المراجعين الخارجين ، وذلك من خلال مدى الالتزام بقواعد واسلوب السلوك المهني .
- التركيز على مؤهلات المراجع الخارجي قبل التوجه إليه .
- اللجوء إلى المراجع الخارجي بصفة دورية ، وهذا للنتائج التي يمكن أن تحققها المؤسسة خلال قيامها بذلك .
- يجب توفير جميع الظروف الملائمة للقيام بعملية المراجعة ، بغرض الوصول إلى تقييم سليم لنظام الرقابة الداخلية .
- ضرورة وجود نظام محاسبي سليم و فعال يساعد في تسهيل تنظيم و تبويب البيانات و المعلومات المحاسبية .
- يجب توفير دليل العمل داخل المؤسسة قصد تحديد واجبات و مسؤوليات كل فرد داخل المؤسسة و الذي يؤدي إلى حسن سير العمل و تحقيق الأهداف المرسومة .

أولا : باللغة العربية :

قائمة المراجع:

الكتب :

1. أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2000 .
2. أحمد حلمي جمعة ، مسؤولية المدقق بشأن الاتصال مع الإدارة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية ، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، عمان،الأردن ، 2002 .
3. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر،2007 .
4. حسن القاضي، حسين ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية، مؤسسة الوراق ، عمان، الأردن، 1990.
5. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن، 2004 .
6. خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 1992 .
7. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، الأردن، 1998.
8. خلف الله عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، الوارق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006 .
9. الصبان محمد سمير ، الفومي محمد ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ،لبنان 1990 .
10. الصحن عبد الفتاح، نور أحمد، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، الاسكندرية ، مصر،2000 .
11. عبد الفاتح محمد الصحن ، رجب السيد ، رشد و آخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،1999.
12. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الأردن 2006 .
13. الفين أرينز، جيمس لوبيك، المراجعة- مدخل متكامل (ترجمة محمد الدسيطي) ، دار النشر، الرياض- المملكة العربية السعودية 2002 .
14. كمال الدين مصطفى الدهواري ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية،مصر، 2006 .

15. محمد أحمد البدري ، شحاتة السيد شحاتة ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2003 .

16. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2005 .

17. محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، الطبعة الأولى ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ،مصر،2007 .

18. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث،مصر، 2007 .

19. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر2005.

20. محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، الدار الجامعية ، القاهرة2002 .

21. محمد سمير الصبان و آخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية) ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،مصر، 2004 .

22. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر، 2003 .

23. نصر محمد صالح ، نظرية المراجعة ، الدار الأكاديمية للطباعة و التأليف و الترجمة و النشر ،طرابلس–ليبيا ، 2011 .

24. هادي التميمي ، مدخل التدقيق ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، عمان،الأردن،2006 .

25. يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، الوراق للنشر و التوزيع ، عمان2007، الأردن .

26. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الوارق للنشر و التوزيع 2007.

الرسائل و الأطروحات :

1. رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف و أثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية و تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

2. شعباني لطفي،المراجعة الداخلية مهمتها تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر،2004.

3. عزوز ميلود ، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة 2007 .

باللغة الفرنسية :

1. Batude.D, L'audit comptable et financier , nathan , paris ,1997, p 58 .
2. ChadefauxK.M,L'audit fiscal, liter , paris , 1987.

وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي

جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –

كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسييـر

قسـم علـوم التجارية

- إستبيان بحث لموضع -

مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية

الأخ الكريم ، الأخت الكريمة ، السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

أما بعد ...

يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على : مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و ذلك عن طريق دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في إطار جزء من متطلبات شهادة الماستر تخصص فحص محاسبي .

لذلك نرجو من سيادتكم لتكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة ، مع العلم أن كافة المعلومات التي سوف نحصل عليها سيتم التعامل معها بسرية تامة و لأغراض البحث العلمي فقط .

الطالب :شابو نبيل

I. معلومات شخصية

الرجاء وضع علامة (x) في المكان المناسب

العمر: 25-30 ☐ **30-35** ☐ **35-40** ☐ **40-45** ☐ **45 فما فوق** ☐

الجنس : ذكر، أنثى

المؤهلات العلمية: شهادات مهنية ☐ **ليسانس** ☐ **ماستر** ☐ **دراسات عليا** ☐

عدد سنوات الخبرة : أقل من 5 سنوات ☐ **5-15 سنة** ☐ **15-25 سنة** ☐ **25 سنة فما فوق** ☐

الوظيفة : محافظ حسابات ☐ **خبير محاسبي** ☐

II. متغيرات الدراسة :

المحور الأول : أداء مراجع الحسابات

الرقم	العبارة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم للمهام في مراجعة الحسابات بمعايير المراجعة					
02	يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بإجراءات المراجعة					
03	يلتزم المراجعون الخارجين عند أدائهم لمهامهم بأخلاقيات وآداب المهنة					

04	يكون مراجعي الحسابات عند قيامهم بعملية المراجعة ذوو أمانة واستقامة و يخدمون مصالح المؤسسة					
05	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات محل الفحص					
06	تقارير المراجعين تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ القرار					
07	عند قيام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملهم تكون لديهم القدرة على مقاومة التأثيرات الجانبية					
08	تقارير المراجعين الخارجين تساهم في التنبؤ بالمستقبل وعدم الوقوع في نفس الأخطاء مجددا					
09	يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة					

المحورالثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبارة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يمكن أن يستخدم مراجع الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية					

02	يقوم مراجع الحسابات باستخدام التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية في بعض الحالات					
03	يعتمد مراجع الحسابات على الرسوم و البيانات أو ما يعرف بخرائط التدفق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية					
04	تعتبر الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة					
05	توجد طرق معينة لاختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية					
06	يتبع مراجعو الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية					
07	يقوم المراجع الخارجي بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة					
08	يهتم المراجع الخارجي بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية لغرض معرفة البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية					
09	يعتمد المراجع الخارجي على نتائج الاختبارات لتقييم نظام الرقابة الداخلية					
10	من خلال التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يمكن أن يحدد المراجع الخارجي نقاط قوة و ضعف نظام الرقابة الداخلية					
11	يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية					

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

الرقم	العبارة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية					
02	يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد علي نقاط قوتها					
03	يساعد المراجع الخارجي المؤسسة على تجنب نقاط ضعفها					
04	يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من التقييم النهائي له					
05	تعمل المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية					
06	يعمل المراجع الخارجي على تقييم مدى كفاية إجراءات نظام الرقابة الداخلية					
07	يعمل المراجع الخارجي على دفع المؤسسة نحو الفصل بين المهام المحاسبية					
08	يعمل المراجع الخارجي على دفع المؤسسة إلى تحويل الأشخاص نحو المناصب					

و في الأخير نشكركم على حسن تعاونكم و تقبلوا منا فائق التقدير و الاحترام .

الملحق رقم (2) : معامل ألفا كرومباخ

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,607	9

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,648	11

المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,743	8

إجمالي المحاور

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,834	28

الملحق رقم (3) : معامل الارتباط

المحور الأول

Corrélations

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	totl1
	Corrélation de Pearson	1	,360	,577**	,076	-,056	,213	,134	,131	,105	,712**
A1	Sig. (bilatérale)		,070	,002	,710	,788	,295	,513	,524	,610	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,360	1	,493*	,114	-,154	-,222	-,049	,038	-,154	,357
A2	Sig. (bilatérale)	,070		,010	,580	,453	,276	,814	,856	,453	,073
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,577**	,493*	1	,272	,106	,166	-,045	,218	,106	,718**
A3	Sig. (bilatérale)	,002	,010		,178	,607	,417	,825	,285	,607	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,076	,114	,272	1	,180	,222	-,049	,038	-,154	,357
A4	Sig. (bilatérale)	,710	,580	,178		,380	,276	,814	,856	,453	,073
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	-,056	-,154	,106	,180	1	,501**	,316	,307	,246	,455*
A5	Sig. (bilatérale)	,788	,453	,607	,380		,009	,116	,127	,225	,020
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,213	-,222	,166	,222	,501**	1	,237	,000	,251	,527**
A6	Sig. (bilatérale)	,295	,276	,417	,276	,009		,243	1,000	,217	,006
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,134	-,049	-,045	-,049	,316	,237	1	,271	-,041	,355
A7	Sig. (bilatérale)	,513	,814	,825	,814	,116	,243		,181	,842	,075
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,131	,038	,218	,038	,307	,000	,271	1	,307	,484*
A8	Sig. (bilatérale)	,524	,856	,285	,856	,127	1,000	,181		,127	,012
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,105	-,154	,106	-,154	,246	,251	-,041	,307	1	,333
A9	Sig. (bilatérale)	,610	,453	,607	,453	,225	,217	,842	,127		,096
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,712**	,357	,718**	,357	,455*	,527**	,355	,484*	,333	1
totl1	Sig. (bilatérale)	,000	,073	,000	,073	,020	,006	,075	,012	,096	
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

المحور الثاني :

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B9	B10	B11	total2
B1	Corrélation de Pearson	1	,258	,115	,166	,000	-,348	-,040	-,520**	,220	,123	,079	,199
	Sig. (bilatérale)		,204	,575	,417	1,000	,082	,845	,006	,281	,549	,702	,329
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B2	Corrélation de Pearson	,258	1	,401*	,363	,000	,059	-,023	,000	,123	,069	,044	,476*
	Sig. (bilatérale)	,204		,042	,068	1,000	,776	,912	1,000	,548	,737	,830	,014
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B3	Corrélation de Pearson	,115	,401*	1	-,031	,000	-,144	,056	,000	,486*	-,170	-,109	,351
	Sig. (bilatérale)	,575	,042		,882	1,000	,482	,786	1,000	,012	,406	,597	,078
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B4	Corrélation de Pearson	,166	,363	-,031	1	,490*	,293	,197	,000	,195	,109	,675**	,723**
	Sig. (bilatérale)	,417	,068	,882		,011	,147	,334	1,000	,340	,595	,000	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B5	Corrélation de Pearson	,000	,000	,000	,490*	1	,307	,536**	,000	,431*	,272	,464*	,704**
	Sig. (bilatérale)	1,000	1,000	1,000	,011		,127	,005	1,000	,028	,179	,017	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B6	Corrélation de Pearson	-,348	,059	-,144	,293	,307	1	,051	,434*	-,142	-,154	,186	,264
	Sig. (bilatérale)	,082	,776	,482	,147	,127		,806	,027	,488	,453	,363	,192
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B7	Corrélation de Pearson	-,040	-,023	,056	,197	,536**	,051	1	,000	,260	,254	,369	,568**
	Sig. (bilatérale)	,845	,912	,786	,334	,005	,806		1,000	,199	,211	,063	,002
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B8	Corrélation de Pearson	-,520**	,000	,000	,000	,000	,434*	,000	1	-,305	,000	,000	,062
	Sig. (bilatérale)	,006	1,000	1,000	1,000	1,000	,027	1,000		,130	1,000	1,000	,763
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B9	Corrélation de Pearson	,220	,123	,486*	,195	,431*	-,142	,260	-,305	1	,144	,292	,575**
	Sig. (bilatérale)	,281	,548	,012	,340	,028	,488	,199	,130		,482	,148	,002
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B10	Corrélation de Pearson	,123	,069	-,170	,109	,272	-,154	,254	,000	,144	1	,136	,328
	Sig. (bilatérale)	,549	,737	,406	,595	,179	,453	,211	1,000	,482		,509	,102
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
B11	Corrélation de Pearson	,079	,044	-,109	,675**	,464*	,186	,369	,000	,292	,136	1	,648**
	Sig. (bilatérale)	,702	,830	,597	,000	,017	,363	,063	1,000	,148	,509		,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
total2	Corrélation de Pearson	,199	,476*	,351	,723**	,704**	,264	,568**	,062	,575**	,328	,648**	1
	Sig. (bilatérale)	,329	,014	,078	,000	,000	,192	,002	,763	,002	,102	,000	
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

المحور الثالث :

Corrélations

		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	total3
	Corrélation de Pearson	1	,433*	,104	,277	,520**	,354	,313	,366	,599**
C1	Sig. (bilatérale)		,027	,612	,171	,006	,076	,120	,066	,001
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,433*	1	,867**	,085	,361	,130	,423*	,320	,655**
C2	Sig. (bilatérale)	,027		,000	,679	,070	,527	,031	,111	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,104	,867**	1	,154	,000	-,104	,302	,232	,462*
C3	Sig. (bilatérale)	,612	,000		,453	1,000	,612	,134	,253	,018
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,277	,085	,154	1	,000	,123	,325	-,071	,337
C4	Sig. (bilatérale)	,171	,679	,453		1,000	,549	,105	,732	,092
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,520**	,361	,000	,000	1	,781**	,532**	,398*	,712**
C5	Sig. (bilatérale)	,006	,070	1,000	1,000		,000	,005	,044	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,354	,130	-,104	,123	,781**	1	,426*	,255	,606**
C6	Sig. (bilatérale)	,076	,527	,612	,549	,000		,030	,209	,001
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,313	,423*	,302	,325	,532**	,426*	1	,496**	,840**
C7	Sig. (bilatérale)	,120	,031	,134	,105	,005	,030		,010	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,366	,320	,232	-,071	,398*	,255	,496**	1	,685**
C8	Sig. (bilatérale)	,066	,111	,253	,732	,044	,209	,010		,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,599**	,655**	,462*	,337	,712**	,606**	,840**	,685**	1
total3	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,018	,092	,000	,001	,000	,000	
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

إجمالي المحاور :

Corrélations

		totl1	total2	total3	totaux
	Corrélation de Pearson	1	,596**	,422*	,791**
totl1	Sig. (bilatérale)		,001	,032	,000
	N	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,596**	1	,572**	,874**
total2	Sig. (bilatérale)	,001		,002	,000
	N	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,422*	,572**	1	,819**
total3	Sig. (bilatérale)	,032	,002		,000
	N	26	26	26	26
	Corrélation de Pearson	,791**	,874**	,819**	1
totaux	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	26	26	26	26

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم (4): وصف عينة الدراسة و اختبار التوزيع الطبيعي

وصف عينة الدراسة

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	25	96,2	96,2	96,2
	أنثى	1	3,8	3,8	100,0
	Total	26	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة30 إلى25 من	1	3,8	3,8	3,8
	سنة 35 إلى30 من	5	19,2	19,2	23,1
	سنة40إلى35 من	4	15,4	15,4	38,5
	سنة45 إلى40 من	4	15,4	15,4	53,8
	سنة 45 فوق فما	12	46,2	46,2	100,0
	Total	26	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	حسابات محافظ	22	84,6	84,6	84,6
	محاسبي خبير	4	15,4	15,4	100,0
	Total	26	100,0	100,0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	6	23,1	23,1	23,1
	سنة 15 إلى5 من	5	19,2	19,2	42,3
	سنة25 إلى15 من	6	23,1	23,1	65,4
	سنة 25 فوق فما	9	34,6	34,6	100,0
	Total	26	100,0	100,0	

إختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
totaux	,208	26	,095	,873	26	,140

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم (5) : اختبار T-Test

المحور الأول:

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A1	7,429	25	,000	1,115	,81	1,42
A2	15,990	25	,000	1,154	1,01	1,30
A3	12,370	25	,000	1,192	,99	1,39
A4	15,990	25	,000	1,154	1,01	1,30
A5	17,456	25	,000	1,115	,98	1,25
A6	10,408	25	,000	1,000	,80	1,20
A7	15,385	25	,000	1,038	,90	1,18
A8	11,006	25	,000	,962	,78	1,14
A9	17,456	25	,000	1,115	,98	1,25

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A1	26	4,12	,766	,150
A2	26	4,15	,368	,072
A3	26	4,19	,491	,096
A4	26	4,15	,368	,072
A5	26	4,12	,326	,064
A6	26	4,00	,490	,096
A7	26	4,04	,344	,067
A8	26	3,96	,445	,087
A9	26	4,12	,326	,064

المحور الثاني:

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	17,321	25	,000	,923	,81	1,03
B2	9,733	25	,000	,923	,73	1,12
B3	12,370	25	,000	1,192	,99	1,39
B4	7,042	25	,000	,846	,60	1,09
B5	12,748	25	,000	1,000	,84	1,16
B6	17,456	25	,000	1,115	,98	1,25
B7	8,402	25	,000	,923	,70	1,15
B8	18,028	25	,000	1,000	,89	1,11
B9	9,297	25	,000	,846	,66	1,03
B10	15,990	25	,000	1,154	1,01	1,30
B11	13,182	25	,000	1,115	,94	1,29

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	26	3,92	,272	,053
B2	26	3,92	,484	,095
B3	26	4,19	,491	,096
B4	26	3,85	,613	,120
B5	26	4,00	,400	,078
B6	26	4,12	,326	,064
B7	26	3,92	,560	,110
B8	26	4,00	,283	,055
B9	26	3,85	,464	,091
B10	26	4,15	,368	,072
B11	26	4,12	,431	,085

المحور الثالث :

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C1	20,207	25	,000	1,077	,97	1,19
C2	12,000	25	,000	,923	,76	1,08
C3	13,844	25	,000	,885	,75	1,02
C4	15,990	25	,000	1,154	1,01	1,30
C5	18,028	25	,000	1,000	,89	1,11
C6	7,939	25	,000	,846	,63	1,07
C7	4,183	25	,000	,654	,33	,98
C8	,827	25	,416	,115	-,17	,40

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	26	4,08	,272	,053
C2	26	3,92	,392	,077
C3	26	3,88	,326	,064
C4	26	4,15	,368	,072
C5	26	4,00	,283	,055
C6	26	3,85	,543	,107
C7	26	3,65	,797	,156
C8	26	3,12	,711	,140

الملحق رقم (6) : اختبارات ANOVA

معنوية الفروق

العمر:

ANOVA à 1 facteur

Totaux

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,023	4	,006	,125	,972
Intra-groupes	,952	21	,045		
Total	,975	25			

المؤهل:

ANOVA à 1 facteur

Totaux

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,020	3	,007	,155	,925
Intra-groupes	,955	22	,043		
Total	,975	25			

الخبرة :

ANOVA à 1 facteur

Totaux

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,009	3	,003	,069	,976
Intra-groupes	,966	22	,044		
Total	,975	25			

الجنس:

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
Totaux	Hypothèse de variances égales	.	.	-1,609	24	,121	-,31429	,19529	-,71734	,08877
	Hypothèse de variances inégales			.	.	.	-,31429	.	.	.

المؤهل:

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
Totaux	Hypothèse de variances égales	,072	,790	1,529	24	,139	,15990	,10459	-,05595	,37576
	Hypothèse de variances inégales			2,238	7,007	,060	,15990	,07146	-,00904	,32885