



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمّـة لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: تدقيق محاسبي

التكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق - دراسة ميدانية -

تحت إشراف الدكتور:

نصر رحال

إعداد الطالبات:

❖ نورة مادي

❖ نور الإيمان نافع

❖ وعد بله باسي

لجنة المناقشة

رئيسا
مشرفا ومقررا
مناقشا

أستاذ محاضر - أ - بجامعة الشهيد حمّـة لخضر بالوادي
أستاذ محاضر - أ - بجامعة الشهيد حمّـة لخضر بالوادي
أستاذ محاضر - أ - بجامعة الشهيد حمّـة لخضر بالوادي

د. عقبة ريمي
د. نصر رحال
د. مرزوقي مرزوقي

السنة الجامعية: 2016/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

"...ولئن شكرتم لأزيدنكم..."

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي بفضله استطعنا إنجاز هذا العمل.

"ومن يتوكل على الله فهو حسبه"

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي ومشرفي الموقر الدكتور "نصر رحال" الذي لم ييخل علي بملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر في إنجاز هذا العمل، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجازاه الله عني كل الخير، كما أتقدم بأسمى معاني التقدير والعرفان إلى جميع أساتذتي، كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذه المذكرة.

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى التكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية، فقصدنا تدعيم الجانب النظري لهذه الدراسة فقمنا باستعراض الأسس النظرية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية ثم تطرقنا إلى التكامل الوظيفي بينهما، وقد استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة الميدانية من خلال جمع البيانات حيث تم إعداد الاستبيان خصيصا لهذا الغرض، وتم توزيعها على محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات ومحاسبين لدى المؤسسات وأساتذة جامعة من داخل وخارج الولاية، واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج (spss). وبرنامج (Excel).

الكلمات المفتاحية: التدقيق، نظام الرقابة الداخلية، المعايير الدولية للتدقيق.

RESUME

Le but de cette étude est de clarifier l'intégralité de la fonction entre l'audit et le système du contrôle interne dans les normes internationales , notre attention a été consolidé sur le coté théorique , en présentant un examen des bases théoriques de l'audit et le dit système et puis on s'est penché à l'intégration des fonctions entre eux, alors on a utilisé un programme d'étude analytique durant l'étude entreprises par nos soins sur le terrain au cours de laquelle on a collecté des données et on a préparé un questionnaire spécialement sur notre recherche et on l'a distribué apures des comptables agréés et les commissionnaires aux comptes ainsi aux comptables des entreprises et aux professeurs des université soit de wilaya ou hors wilaya. Nous avons adopté une analyse du questionnaire sur un programme (spss et Excel).

LES MOTS CLES : Audit – Système de contrôle interne - Normes internationales de l'audit.

.

العنوان	الصفحة
الاهداء	
الشكر	
الملخص	
قائمة المراجع	
قائمة الجداول والأشكال	
فهرس الملاحق	
مقدمة	أ-د
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق.	
تمهيد	06
المبحث الأول: ماهية التدقيق وفق المعايير الدولية.	07
المطلب الأول: تعريف المراجعة وفروضها.	07
المطلب الثاني: ماهية التدقيق.	12
المطلب الثالث: معايير التدقيق الدولية.	19
المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية وفق المعايير الدولية	29
المطلب الأول: مفهوم وخصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية.	29
المطلب الثاني: مقومات ووسائل ومكونات نظام الرقابة الداخلية.	32
المطلب الثالث: المعايير الدولية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.	38
المبحث الثالث: التكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية وفق المعايير الدولية.	41

41	المطلب الأول: علاقة المدقق بنظام الرقابة الداخلية.
42	المطلب الثاني: مكانة تقييم نظام الرقابة الداخلية من برنامج المراجعة.
45	المطلب الثالث: تطور واجبات ومسؤوليات مدقق بشأن نظام الرقابة الداخلية.
49	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي.
51	تمهيد
52	المبحث الأول: مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية.
52	المطلب الأول: مجتمع الدراسة.
52	المطلب الثاني: عينة الدراسة.
54	المطلب الثالث: مجتمع الدراسة
56	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة
56	المطلب الأول: خصائص العينة العامة
60	المطلب الثاني: التحليل الاحصائي الوصفي للاستبيان
69	المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الأداة وتحليل الارتباط
70	خلاصة الفصل
74-72	خاتمة العامة
80-76	قائمة المراجع
87-81	الملاحق

قائمة الجداول

رقم جدول	عنوان جدول	الصفحة
1-2	مقياس ليكارت الخماسي.	53
2-2	محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.	53
3-2	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.	55
4-2	تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس.	56
5-2	تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.	57
6-2	يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	58
7-2	يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	59
8-2	يمثل عينة الدراسة حسب طبيعة المستجوب.	60
9-2	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.	61
10-2	نتائج آراء عينة الدراسة حول التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق.	62
11-2	نتائج آراء عينة الدراسة حول نظام الرقابة الداخلية .	64
12-2	نتائج آراء عينة الدراسة حول التكامل الوظيفي بين التدقيق بنظام الرقابة الداخلية	66
13-2	توزيع معامل ألفا كرونباخ.	68
14-2	جدول الارتباط الاحصائي.	68

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الأشكال	الصفحة
1-2	توزيع عينة الدراسة من ناحية الجنس.	56
2-2	توزيع عينة الدراسة من ناحية العمر.	57
3-2	توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي	58
4-2	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	59
5-2	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المستجوب.	60

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
82	الاستمارة الاستبيان.	01
86	الملحق رقم 2	02
88	الملحق رقم 3	03

مقدمة عامة

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية و خروج دول الحلفاء منتصرين مالت كفة الاقتصاد العالمي بصورة واضحة للولايات المتحدة الأمريكية و بمرور الوقت ترجمت هذه السيطرة إلى فرض مبادئ و مفاهيم جديدة منها انفصال الملكية عن الإدارة و رغم تحديد مسؤولية كل طرف إلا أنهم كانوا بحاجة ماسة إلى رأي محايد لشخص مستقل يتمتع بالخبرة و المهارة و تدريب لازمين لمراقبة و تقييم جميع الأمور التي يقوم بها مجلس الإدارة من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، و منه بدأت تظهر الحاجة لعمل المدقق نظراً لخبرتهم في الفحص و المصادقة على الحسابات.

والمدقق أثناء قيامه بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لإتمام عمله، فيبدأ أولاً بالتعرف على مهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية.

انطلاقاً من أن نظام الرقابة الداخلية هي نشاط تقييمي مستمر ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعاليات وسائل الرقابة الأخرى، وأن الأساس الذي تبنى عليه المراجعة الداخلية هو أن المراجعة الداخلية تابعة للمؤسسة ولكن في نفس الوقت يجب أن تتمتع باستقلال نسبي عن باقي وحدات المؤسسة في مباشرة المهام.

و بالتالي فإن الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في إطار النشاط الدوري هي إذن تدقيق في إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، والمعلومات صادقة، و العمليات شرعية، و التنظيمات فعالة، والهياكل واضحة و مناسبة.

وإن وجود التكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية التي هي محور الرئيسي لهذا الدراسة تعتبر هامة جداً وضرورة للطرفين، لما لها تأثير إيجابي وفائدة كبيرة لتحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص، وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام. وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززه هو القيام بعض المنظمات المهنية بإصدار معايير تحكم وتنظم جوانب هذا التكامل.

و في سبيل ذلك سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى، وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتمت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة، السلوك المهني)، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية لتدقيق.

1. إشكالية البحث

بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بتفصيل أكثر، سنحاول من خلال هذا العمل الإجابة على سؤال الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن للتدقيق أن يتكامل وظيفيا مع نظام الرقابة الداخلية؟

ومن خلال الإشكالية السابقة اشتقت الأسئلة الفرعية:

- ما فيما تتمثل أهمية التدقيق في المؤسسات الاقتصادية؟
- فيما تتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية؟ وما مدى تغطيتها للجوانب التي تتطلبها المهنة؟
- ما مدى تأثير التدقيق على عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- ما هي علاقة الوظيفية بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية؟

2. فرضيات الدراسة

- تتمثل أهمية التدقيق في توفير المعلومات اللازمة التي تساعد الادارة على اتخاذ القرارات الصائب.
- تقلص معايير التدقيق الدولية من حجم فجوة التوقعات وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة.
- إن نتائج تقييم المدقق لنظام الرقابة تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها.
- أن كلاهما يخدم المؤسسة الاقتصادية ويحافظ عليها.

3. أسباب اختيار الموضوع

- الاهتمام والميل الشخصي للخوض في مهنة التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال التدقيق ونظام الرقابة الداخلية.
- المكانة التي تحظى بها التدقيق في المؤسسة.
- الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة .
- تصحيح الاعتقاد السائد على أن مهنة المراجعة تهتم فقط بتعقب الأخطاء وإنزال العقوبات.

4. أهمية الدراسة

تكمن أهمية التي يحظى بها التدقيق في المؤسسة، فهي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماتها الاستشارية و التأكيدية و الذي بدوره يعد أمراً مهماً و حيويًا يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المؤسسة و القيام بالتعديلات و التصحيحات الواجبة في وقتها.

5. أهداف الدراسة

- التعرف أكثر على التدقيق و المعايير التي تحكم مهنة التدقيق.
- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية والمعايير التي تحكمها.
- تحديد علاقة بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية.
- التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق فيما يخص بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

6. منهج الدراسة

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختيار صحة الفرضيات المتبناة، اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية لمكتب محاسب معتمد ومحافظ حسابات و محاسبين لدى المؤسسات و أساتذة جامعيين.

7. الدراسات السابقة.

- سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، هذه الرسالة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة-2_2015 لكي تتناول هذه الدراسة عرض ملخص للمعايير الدولية للمراجعة وتبيان دورها وأهميتها بالنسبة للمراجعين الخارجيين والمستفيدين منها، ودعم الفكر المحاسبي بعد تصوري بأخذ بعين الاعتبار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبي الدوليين ودعم مشروع المجلس الوطني لحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية.

-نسرین حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، هذه الدراسة رسالة ماستر، للكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر-بسكرة 2012 تتناول هذه الدراسة، أهداف التالية ومثلة في إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة و الدور الذي يلعبه

محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وبيان مدي مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رايه في نظام الرقابة الداخلية.

-عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، هذه الرسالة ماجستير للكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 2010 لكي تتناول هذه الدراسة أهمية وفائدة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لصاح المؤسسة، ومدي ضرورة توفير خدماتهما معا في المؤسسة، وتوضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، وبيان أهميته وفائدته على عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وكذلك على المؤسسة محل المراجعة.

8. هيكل الدراسة

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى فصلين نبدأ بالمقدمة ونهني بالخاتمة بالبحث ككل، تتضمن تلخيص عام واختبار عام واختبار للفرضيات، حيث تطرقنا في الفصل الاول المعنون بالاطار النظري للتكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق وتتناول في المبحث الاول ماهية التدقيق وفق المعايير الدولية بعد ذكرنا للمراجعة وأنواعها وماهية التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق، أما في المبحث الثاني كان الاهتمام بالاطار العملي للنظام الرقابة الداخلية الذي تناولنا فيه مدخل لدراسة نظام الرقابة الداخلية تحديد مفاهيم الرقابة الداخلية وخصائصها وأهدافها بالإضافة الى مقومات ووسائل ومكونات الرقابة كما تناول المعايير الدولية الخاصة بالرقابة الداخلية وفي المبحث الثالث تم عرض التكامل الوظيفي بين عمل المدقق ونظام الرقابة الداخلية و تجل ذلك في علاقة بين المدقق ونظام الرقابة وكيفية تقييمها من وجهة نظر التدقيق وتطرقنا الى وواجبات ومسؤوليات المدقق نحو نظام الرقابة، أما في الفصل الثاني والأخير فقد تطرقنا من خلال التكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتم اسقاطه بدراسة ميدانية.

وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة العامة والمتضمنة مجموعة من النتائج والاقتراحات الخاصة بموضوع البحث.

الفصل الأول

إطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل
المعايير الدولية للتدقيق

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

تمهيد:

لكل نشاط قواعده ومنهجيته، ولنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة شروط مثالية ينبغي توفرها، كما للنظام المحاسبي السليم شروط قصد إعداد القوائم المحاسبية وكما للتدقيق، سواء كانت داخلي او خارجي شروط إتباعها في مراقبة مختلف الوظائف وتدقيق الحسابات وعليه، فإن مراعاة كل ذلك سينعكس إيجابيا على مدى صدق المعلومات المحاسبية وسيزيد درجة الاعتماد عليها بقوة.

و استجابة لتلبية الاحتياجات المتزايدة من المعلومات الداخلية والخارجية التي ينتجها النظام المحاسبي، والحد من تنوع لغات وثقافات الدول، ولأجل زيادة التوصل بين أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق معا، من اجل ذلك تم انشاء جمعيات واتحادات تسعى الى اعادة تنظيم العلاقات وتقريبا الاعمال بين الدول عبر اصدار المعايير الدولية للحد من الاختلافات في ممارسات الخاصة بالمهنة.

وللتفصيل أكثر في الدراسة، وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل أن نتطرق الى الإطار النظري للتكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث:

المبحث الاول: ماهية التدقيق وفق المعايير الدولية.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية وفق للمعايير الدولية.

المبحث الثالث: التكامل الوظيفي بين تدقيق ونظام الرقابة الداخلية وفق معايير دولية.

المبحث الاول: ماهية التدقيق وفق المعايير الدولية.

يمكن اعتبار التدقيق عملية منتظمة للحصول على الادلة والقرائن للوصول لرأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم مالية الختامية.

المطلب الأول : المراجعة وأنواعها.

الفرع الأول: تعريف المراجعة وفروضها.

أولا : تعريف المراجعة

إن معالجة مصطلح المراجعة من عدة زوايا أدى إلى ظهور عدة مفاهيم لها ولكنها تشترك في الأهداف والمجالات التي تعمل فيها، وسنذكر بعض المفاهيم منها:

التعريف الأول : "المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".

التعريف الثاني : "المراجعة هي عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة اثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وايصال النتائج الى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق"¹.

التعريف الثالث : "المراجعة اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، يمكنه من اعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام المعايير في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف"².

التعريف الرابع : "المراجعة علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بعملية الفحص الانتقادي للأنظمة والبيانات المالية"³.

مهما تعددت التعاريف واختلفت زاوية النظر فيها فخلاصة القول أن المراجعة هي عبارة عن تحقيق وبحث بهدف تقييم الاجراءات المحاسبية والادارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص25.

² Lionel Collins، Gérard Vallin، **Audit et Contrôle Interne**، p : 21.

³ محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص17.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

مسيرين شركاء، نقابة وبنوك... الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة.

ثانيا : فروض المراجعة.

تمثل الفروض ضرورة لضبط الاطار الفكري والاساس لإقامة أي هيكل نظري، حيث تعتبر الأساس الذي يبنى عليه هيكل النظرية، ولا يمكن البرهان على صحتها، حتى أنها قد تكون عرضة للطعن على ضوء التقدم في وقت لاحق من المعرفة،¹ وتتمثل أهم الفروض التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في²:

- ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدّي المعلومات المالية.

- لأنه لا يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدّي المعلومات المالية فان المراجع يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه.

- يتصرف المراجع كمراجع فقط لها.

- يلتزم المراجع بالالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد.

- المزايم أو النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها.

- نظام الرقابة الجيد يعني امكانية أكبر للاعتماد على المعلومات المالية.

- ما لم يكن هناك العكس فان ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل.

- العرض العادل والصدق يعني ضمينا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى

متعارف عليها أو مقررّة.

من خلال عرض الفروض السابقة، يلاحظ أنها تنظم الممارسة المهنية للمراجع، وبذلك فهي تعتبر وسيلة للحكم على مستوى أدائه المهني، فعدم التعارض بين مصلحة المراجع ومصلحة معدّي القوائم المالية، يضمن التعاون بين الطرفين لإنجاز عملية المراجعة، وبذلك يمكن للمراجع الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه، والالتزام بالمهمة الموكلة اليه، وهذا ما يبرر عدم قيامه بخدمات اضافية، وبذلك فان عملية المراجعة ستتميز بالثبات، وعليه يمكن للمراجع التوسع في عملية المراجعة، لا سيما عند حدوث تواطؤ وذلك لما يصعب عليه اكتشاف الأخطاء.

¹ Iain Gray، Stuart Manson، "the audit process: principles، practice and cases"، 4th Edition، ISA Edition، London، 2008، p 31.

² .وليم توماس وأمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 43-44.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

وإذا كان نظام الرقابة الداخلية سليم، فإن ذلك دليل على دقة البيانات المالية، وعليه يمكن الاعتماد على المراجعة الاختبارية بدلا من الشاملة، كما أن سلامة نظام الرقابة الداخلية يفترض ان يستمر في المستقبل، والعكس صحيح، كما أن استرشاد المراجع بالمبادئ المحاسبية، سيؤدي الى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي، نتيجة الدورة، التدفقات النقدية، التغيرات في الأموال الخاصة، والسياسات المحاسبية المتبعة.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة.

للمراجعة أنواع عديدة و تعدد أنواعها يؤثر على جوهر عملية المراجعة و المهمة المخولة لها، وسوف نحاول التطرق إلى أنواع المراجعة:

أولا :من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.

تنقسم المراجعة حسب هذا المعيار إلى نوعين :مراجعة داخلية ومراجعة خارجية

1. المراجعة الداخلية:

هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد داخل المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم و المراقبة والتحقق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة¹.
و عليه فالمراجعة الداخلية تتعامل في الأصل مع الأمور المالية و المحاسبية للتأكد من مدى صحتها، ولا تتعامل بشكل رئيسي مع الأمور التشغيلية إلا عندما تطلب الإدارة العليا منها ذلك، وهدفها هو خدمة الإدارة العليا فقط².

و بالعودة إلى ظهور المراجعة الداخلية نجد أنها لاحقة للمراجعة الخارجية، فهي حديثة مقارنة بالمراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة وتسعى للتقييم عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية³.

2 - المراجعة الخارجية:

و يقوم بها شخص مستقل تماما عن المؤسسة يسمى بمحافظ الحساب، والذي تتمثل مهمته الرئيسية في التأكد من مدى صدق القوائم المالية ليعطي في الأخير رأيا محايدا عنها، وعلى محافظي الحسابات أن تتوفر فيهم الاستقلالية، سر المهنة، المواطنة⁴.

¹Hamini allel، l'audit comptable et financier، berte، 1édition، 2002، p 07.

² <http://sqarra.wordpress.com> consultation le 25/12/2016. a10.45

³ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية * المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية*، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص30.

⁴ Hamini allel، le contrôle interne et l'élaboration selon، comptable، pou، Alger، 2003، p 40-41.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

ثانيا :من حيث حتمية القيام بالمراجعة.

و تنقسم المراجعة إلى نوعين هما :المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية.

1- المراجعة الإلزامية:

و هي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشرع بتعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية¹، وفي حالة عدم القيام تلك المراجعة تقع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

2 - المراجعة الاختيارية:

يكون القيام بالمراجعة دون أي إلزام قانوني بطريقة اختيارية².

ففي المؤسسات الفردية و مؤسسات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع، واعتماد قوائمه المالية الختامية نظرا لاطمئنان المؤسسات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي بوجود المراجع الخارجي.

ثالثا :من حيث توقيت المراجعة:

وبدورها تنقسم إلى نوعين :المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة.

1- المراجعة النهائية:

وهي تتم بعد إتمام أو إقفال الدفاتر وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية، فهي تتم في نهاية السنة المالية وتناسب عادة المؤسسات صغيرة الحجم، كما أنها تتميز بضمائها بعدم حدوث أي تعديل في البيانات المسجلة في الدفاتر بعد مراجعتها³.

و في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية، ومن مزاياها عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، كون أن المراجع و أعوانه لا يترددون كثيرا عليها، ولا يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال، و تعديل البيانات والأرقام⁴.

ويعاب عليها أنها تستغرق وقت طويلا مما يؤخر عقد الجمعية العامة في الوقت المحدد، وكذا قصر الفترة الزمنية للقيام بعملية المراجعة، إضافة إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمشروع.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة "الأسس العلمية و العملية"، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص42.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، الطبعة الاولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006 ، ص54.

³ سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مجهول دار النشر، الطبعة السادسة معدلة، مصر، 2001 ، ص 31 .

⁴ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص38- 39 .

2. المراجعة المستمرة:

و هي التي يبدؤها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، وتستمر المراجعة جنباً إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية، حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية و الميزانية العمومية.

رابعاً: من حيث مجال المراجعة:

و يوجد نوعين من المراجعة هما: المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية:

1- المراجعة الكاملة¹:

هي المراجعة التي يكون فيها عمل المراجع غير محدود، أي أنه لا توجد أية قيود على عملية المراجعة، فيكون للمراجع الحق في مراجعة جميع المستندات المثبتة في الدفاتر دون قيد أو شرط للتحقق من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي بصورة صادقة، ويكون المراجع مسؤولاً مسؤولية كاملة عن أية أضرار تصيب المشروع نتيجة إهماله أو تقصيره أو عدم بذله العناية الواجبة والجهد المعتاد.

2- المراجعة الجزئية²:

وهي تتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة، فعمل المراجع يقتصر على بعض العمليات دون غيرها، والجهة التي تعين المراجع تقوم بتحديد تلك العمليات، فمسؤولية المراجعة تنحصر في مجال المراجعة الذي حدد له فقط، وهنا يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي بين حدود المراجعة والهدف منها من جهة، و من جهة ثانية لا بد على المراجع أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به لتحديد مسؤوليته بوضوح وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

خامساً: من حيث الاختيارات:

وحسب هذا التصنيف تنقسم إلى مراجعة شاملة ومراجعة إختبارية.

1- المراجعة الشاملة:

تعتبر المراجعة الشاملة نوعاً تفصيلياً إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملاً بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وفق ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة، والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة.

¹ سهير شعراوي جمعة ، مرجع سابق ، ص 33.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 35 .

2- المراجعة الإختبارية:

حيث يقوم المراجع في المراجعة الإختبارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي أنه يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية¹.

ففي الماضي اعتمد المراجعون على الحكم الشخصي عند القيام بالمراجعة الإختبارية، يتم تحديد العينة واختيار مفرداتها طبقاً للنظرة الشخصية للمراجع الخارجي، ونظراً لأنه في بعض الأحيان العينة لا تمثل الحجم فظهرت حاجة مراقبي الحسابات إلى تدعيم وتحسين طريقة اختيار مفردات العينة، لذلك كان الاعتماد على المراجعة الإختبارية².

المطلب الثاني: ماهية التدقيق.

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الاحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة. الفرع الأول : لمحة تاريخية عن التدقيق ومفهومه.

أولاً : التطور التاريخي للتدقيق.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، و قد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire، ومعناها يستمع³.

✓ الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م:

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية، كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية، كان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ، مرجع سابق ، ص44

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص36 .

³ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2000 ، ص 17 - 18.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

✓ الفترة من 1500 حتى 1850 م :

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على إكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بإنفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

✓ الفترة من 1850 حتى 1905 م:

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:

- إكتشاف الغش والخطأ.
- إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

✓ الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا:

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي. أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ، فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحيد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي¹.

ثانيا : مفهوم التدقيق.

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

¹ هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص19 .

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

التعريف الأول : "التدقيق هو مجموعة الخطوات والإجراءات التي تتخذ من قبل المدقق للتحقق من أن البيانات الختامية والميزانية تعكسان الوضع المالي ونتيجة الأعمال بوضوح وأنها حضرت بشكل يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي أتبع وطبقت بشكل متناسق من سنة لأخرى".

التعريف الثاني : "هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفى ومستقل¹".

التعريف الثالث : "هو فحص المعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل²".

التعريف الرابع : "التدقيق هو النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الاجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة، وهذا وفق المعايير المحددة لها³".
يمكننا أن نستخلص من التعاريف السابقة تعريف شامل للتدقيق بأنه نشاط موضوعي يقوم به شخص كفى ومستقل وفق منهجية محددة، يتم من خلالها فحص وتقييم معلومات حول نشاط المؤسسة بالاستناد الى أدلة وقرائن، وابداء رأي محايد عن مدى التزام المعلومات بالقوانين والمعايير الموضوعية في تقرير يوجه الى الأطراف المعنية.
ثالثا: أهداف وأهمية التدقيق.

1. أهداف التدقيق.

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص، إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي انبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق، ولعل الدليل على ذلك العبارة المشهورة للقاضي LOPASE في قضية خليج القطن سنة 1896، والتي وصف فيها المدقق بأنه كلب حراسة

¹ ألفين أرنيز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، أحمد حامد حجاج، الجزء الاول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص21.

² لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008/ 2009، ص14.

³ J.C.Becour، H.Bouquin. Audit Opérationnel، 2eme Edition، Economica، Paris. 1996. p12.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء أثر المجرمين¹، والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس إكتشاف الأخطاء أو الغش، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق.

عموماً، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي في محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق².

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين، التقليدية، والحديثة أو المتطورة:

أ: الأهداف التقليدية:

1/أهداف رئيسية.

- ✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها.
- ✓ إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2/أهداف فرعية.

- ✓ إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- ✓ إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- ✓ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم.
- ✓ معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- ✓ تقدير التقارير المختلفة وملء الإستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ب: الأهداف الحديثة أو المتطورة.

- ✓ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
 - ✓ تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة .
 - ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
 - ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

¹ احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، الأردن ، 2000 ، ص 09.

² Philippe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY² Les édition d'organisationParis• pratique de l'audit opérationnel• 1992• p 29.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

1. عرض القوائم (الإفصاح) :

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها، فضلاً عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها¹.

2. الشمولية:

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

3. الوجود والتحقق:

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلاً.

4. الملكية والمديونية:

هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، وأن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلاً.

5. التقييم:

يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

6. إبداء رأي فني:

الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء²:

✓ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.

✓ مراقبة عناصر الأصول والخصوم.

¹ مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص2 .

² BELAIBOUD Mokhtar ، Guide pratique d'audit financier et comptable ، Maison des livres ، Alger ، 1986 ، p22.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

- ✓ تقييم الهيكل التنظيمي.
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- ✓ التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
- ✓ محاولة الكشف عن حالات الغش، التلاعبات، والأخطاء.

2. أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

1. إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2. الملاك والمساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلالات وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3. الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام¹ وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4. الزبائن:

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية².

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص12 .

² عبد الصمد نجم الجعفري ، إياذ رشيد القريشي ، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد ، 2006 ، ص23.

5. العاملين:

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل¹.

6. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7. الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة²،

وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

¹ عبد الصمد نجم الجعفري، إياذ رشيد القرشي، مرجع سابق، ص 25.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 12.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

المطلب الثالث: معايير التدقيق الدولية.

من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل ومحيد، ومسؤول مهنيًا، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والإستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة¹.

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وإن جاءت موجزة، حيث تم في إجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير، وفي نوفمبر سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954.² تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير.

الفرع الأول : المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية.
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والإستقلال.
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

أولا : التأهيل العلمي والعملية.

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لإكتساب المعرفة في مجالات جديدة³.

¹ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 41.

² محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.

³ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 35.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

المجموعة الأولى: أمور تمهيدية (199-100).

معيار التدقيق 120: إطار المعايير الدولية للتدقيق

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا إطار التدقيق والخدمات ذات العلاقة، ويبين الإطار الذي تصدر ضمنه المعايير الدولية للتدقيق وعلاقتها بالخدمات التي قد ينجزها المدققون، ويوضح إطار التقارير المالية ومستويات الثقة لرضى المدقق لموثوقية التأكيد الصادر من أحد الأطراف لاستعمال الطرف الآخر.

ثانيا :الاستقلال.

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الإستقلالية في نزاهة وإستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه بإعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية إتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل¹.

فيما يخص محافظ الحسابات، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له إستقلاليته، فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد²:

✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم.

✓ الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجره أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات.

✓ الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي³:

✓ القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

✓ قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 38.

² المادة 715 مكرر 06، المرسوم التشريعي 93 - 08 المؤرخ في 25 افريل 1993، القانون التجاري الجزائري.

³ المواد من 65 إلى 70، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010، ص 11.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من إنتهاء عهده.
- ✓ زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- ✓ يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاته القانونية.
- ✓ يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

ثالثا: بذل العناية المهنية.

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة إلتزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، وأن يعطي الإهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق، فتوفر عنصرى الكفاءة والإستقلال غير كافى، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني¹.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الإستشارة المناسبة، كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون إهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها، وتقتضي على المدقق إن يبذل العناية المهنية اللازمة و الواجبة في عملية التدقيق ووضع التقرير²، وحسب ما ورد في المادة 49 من القانون رقم 91 والذي مفاده على المدقق أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتدقيق

¹ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص 39.

² ناصر مراد، عجيلة محمد، بن نوى مصطفى، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، المتلقي الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المعاصرة للمؤسسات، 20-21 نوفمبر 2013، الاغواط، الجزائر، ص 9.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

حسابات الشركة ، وتأکید من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع، ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة وإهتمام، وإبداء رأيه الفني المحايد، مع إلزام مقاييس الفحص والواجبات المهنية.¹

بالنسبة للاستقلال والعناية المهنية تم ذكرهما في المجموعة الثانية من المعايير الدولية للتدقيق:

المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)

معيار 200: الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية.

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا المسؤوليات الكلية للمدقق المستقل عند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ويبين على وجه الخصوص المبادئ العامة والأهداف الكلية للمدقق المستقل، ويوضح طبيعة ونطاق عملية تدقيق مصممة لتمكين المدقق المستقل من تحقيق هذه الأهداف.

ان مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المدقق هي:

أ.الاستقلالية ب.الأمانة ج.الموضوعية د.الكفاءة والعناية المهنية هـ.السرية و.السلوك المهني ز.المعايير الفنية

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني.

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

✓ التخطيط والإشراف الملائمين.

✓ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

✓ كفاية وملاءمة أدلة الإثبات.

¹ المجريدة الرسمية الجزائرية، العدد20، القانون91-08المؤرخ في 27أفريل 1991، ص08.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

أولاً: التخطيط والإشراف الملائمين.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

من ناحية أخرى، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم بإعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي¹:

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

✓ يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال إشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.

✓ يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق، من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والإنتهاء منه، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.

✓ تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، إنطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

المجموعة الثالثة: التخطيط (399-300)

معيار 300: التخطيط لتدقيق البيانات المالية

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق في التخطيط لتدقيق البيانات المالية، ويتم صياغة هذا المعيار في سياق عمليات التدقيق المتكررة، كما يتم تحديد الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية بشكل منفصل. يتلخص هدف المدقق في التخطيط لعملية التدقيق بحيث يتم أداؤها بطريقة فعالة.

¹ صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص48.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

ثانيا : جمع أدلة التدقيق الكافية.

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق، فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات، إقرارات رجال الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة، وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأن كميتها، فكلاهما يساعد على الإقناع بالدليل¹.

لتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة متكاملة لتجميع الأدلة، أو الهدف من التدقيق هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذا القوائم والسجلات المحاسبية والتي هي أساس الرأي الذي يبديه المدقق، فكلما يصل المدقق إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلما كان رايه النهائي ذو الصحة ومصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب على المدقق أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار.²

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية، أما فيما يخص جودة الأدلة، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي.

المجموعة الخامسة: أدلة التدقيق (500-599)

معيار 500: أدلة التدقيق

يوضح معيار التدقيق الدولي هذا ما الذي يشكل أدلة تدقيق في عملية تدقيق للبيانات المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليه رأي المدقق.

إن هدف المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق بطريقة تتيح للمدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستطيع التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليها رأي المدقق.

¹ ولیم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص 51-52.

² محمي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي للمدينة، 2007/2008، ص42.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير.

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير:

✓ مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

✓ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

✓ كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته.

✓ إبداء الرأي في القوائم المالية.

أولاً: مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحاً من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية¹:

المجموعة الأولى: المبادئ العامة.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1. مبدأ الحيطة والحذر
 2. مبدأ الثبات
 3. مبدأ الشمول
 4. مبدأ الأهمية النسبية
 5. مبدأ الإفصاح.
- يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الإلكترونية، والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1. مبدأ تحقق الإيراد
2. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن المبدأ الآتي:

1. مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً.
2. مبدأ التكلفة التاريخية.

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص28.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

معيار 706: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل

يتناول هذا المعيار التوضيح الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبره المدقق ضروريا:

أ) لشد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية التي تجعلها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية.

ب) لشد انتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

إن هدف المدقق، بعد تكوين رأي حول البيانات المالية، هو شد انتباه المستخدمين، عندما يرى المدقق لزوم ذلك، من خلال التوضيح الإضافي في تقرير المدقق إلى:

أ) الأمر الذي يجعله أهميته أساسيا لفهم المستخدمين للبيانات المالية، على الرغم من عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في البيانات المالية؛ أو

ب) حيثما كان ملائما، أي أمر آخر متعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

ثانيا: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، إستنادا إلى إطلاع على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير، والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وإنعكاساتها على القوائم المالية. المجموعة السابعة: استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير (700-799).

معيار 710 : المقارنات.

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات المقارنة في عملية تدقيق للبيانات المالية، وعندما يتم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق أو عندما لا يتم تدقيقها، تنطبق أيضا المتطلبات والارشادات الواردة في معيار التدقيق 510 فيما يتعلق بالأرصدة المفتوحة.

معيار 510: عمليات التدقيق الأولية — الأرصدة الافتتاحية

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في عملية التدقيق الأولية، وبالإضافة إلى قيم البيانات المالية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية الأمور التي تتطلب القيام بالإفصاح في بداية الفترة

الفصل الأول: إطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

كالطوارئ والالتزامات، وعندما تتضمن البيانات المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضا المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار التدقيق الدولي 710 ويتضمن معيار التدقيق الدولي 300 متطلبات وإرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة قبل البدء بعملية التدقيق، عند إجراء عملية تدقيق أولية، ينطوي هدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت:

أ) الأرصدة الافتتاحية محتوية على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية.

ب) السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الافتتاحية مطبقة بشكل متسق في البيانات المالية للفترة الحالية، أو ما إذا تمت محاسبة التغيرات عليها بشكل مناسب وتم عرضها والافصاح عنها بشكل مناسب وفقا لأطار إعداد التقارير المالية المطبق.

إن أهداف المدقق هي:

أ) الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية حول ما إذا تم عرض المعلومات المقارنة المدرجة في البيانات المالية، في جميع المجالات الهامة، وفقا للمتطلبات المتعلقة بالمعلومات المقارنة الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ب) الإبلاغ وفقا لمسؤوليات إعداد التقارير الخاصة بالمدقق.

ثالثا: الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يركز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفاصيل غير المجدية.

معيار 720: مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة

يتعامل هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك، وفي غياب أي متطلب منفصل في الظروف الخاصة بالعملية، فإن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى ولا يتحمل المدقق مسؤولية خاصة لتحديد ما إذا تم التعبير عن المعلومات الأخرى بالشكل المناسب أم لا، ومع ذلك يقرأ المدقق المعلومات الأخرى لأنه قد يتم إضعاف مصداقية البيانات المالية المدققة بسبب التعارضات الجوهرية بين البيانات المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

الفصل الأول: لإطار النظري للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق

يكن هدف المدقق في الإستجابة بالشكل الملائم عندما تتضمن المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك على معلومات أخرى قد تضعف من مصداقية هذه البيانات المالية وتقرير المدقق.

رابعا: إبداء الرأي.

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة إمتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه إنطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الإمتناع، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها إسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موافقة المدقق على إستخدام إسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها¹.

معيار 700: تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية، كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق للبيانات المالية.

تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

أ) تكوين رأي حول البيانات المالية القائمة على تقييم للاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

ب) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف أيضا الأساس الذي استند إليه ذلك الرأي.

¹ ولیم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 57.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية وفقا للمعايير الدولية.

تعتبر التغيرات التي شهدتها العالم خاصة في المجال الاقتصادي الذي نتج عنه كبر حجم المؤسسات وزيادة عدد المشاريع، من العوامل الهامة التي أدت إلى زيادة أهمية الرقابة الداخلية، حيث وضعت أقسام ضمن الهيكل التنظيمي خاصة بما كما أصبح على المؤسسة تبني وإعداد تصميم لنظامها الرقابي الداخلي، الذي يتضمن مجموعة من إجراءات الرقابة المختلفة التي تهتم بالجوانب التنظيمية والمالية و المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص و أهداف نظام الرقابة الداخلية.

الفرع أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

هناك العديد من التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية و تعدد مؤلفيها، لذلك سنقدم أهم التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

التعريف الأول: نظام الرقابة الداخلية هي تخطيط التنظيم الإداري للمشروع و ما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختيار دقة البيانات الحسابية و مدى الاعتماد عليها و تنمية الكفاية الإنتاجية و تشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.¹

التعريف الثاني: قدم معهد المحاسبين في إنجلترا ويلز تعرف للمراقبة الداخلية أوضح فيه أنها: لا تعني فقط الضبط الداخلي و المراجعة الداخلية و لكل نظام الشامل لكل المراقبات المالية و غيرها الموضوعية بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المنشأة، في طريق منظم للحفاظ على أصولها و لضمان دقة سجلاتها و إمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع.²

التعريف الثالث: عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي CPA الرقابة الداخلية على أنها: خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة و لحفظ السجلات و الدفاتر.³

التعريف الرابع: نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي و التدقيق الداخلي المطبق من قبل المؤسسة و لتمكين إدارة المؤسسة من السيطرة على النشاطات التشغيلية و المالية التي تكون من مسؤوليتها.⁴

انطلاقا من التعاريف السابقة تستنتج المعاني الأساسية للتعريف:

¹ - عبد الفاتح صحن ، نور أحمد، الرقابة الداخلية و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، الإسكندرية، 2002، ص 263.

² - ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الكتروني، دار الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص 121.

³ - محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرف، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 85.

⁴ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 207.

- نظام شامل لكل المراقبات المالية.
- حماية الأصول التي تمتلكها المؤسسة.
- ضمان دقة الحسابة و دقة التسجيلات.
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.

الفرع ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية.

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:¹

1. **الملائمة لطبيعة النشاط و احتياجاته:** ينبغي أن يكون نظام الرقابة مناسبا لحجم و نوع المؤسسة و لطبيعة النشاط، بالمؤسسات الصغيرة تحتاج إلى نظام رقابة يختلف عن نظام الرقابة في المؤسسات الكبيرة، كما أن أساليب الرقابة المتعددة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في إدارة المالية.
2. **سرعة الإبلاغ عن الانحرافات:** إن نظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات و الأخطاء قبل حدوثها فعلا.
3. **الموضوعية:** تتميز الأنظمة الرقابية الفعالة بالموضوعية بحيث تكون محددة بطريقة واضحة و إيجابية ذات معايير موضوعية، و بناء على ذلك ستكون ردة فعل المرؤوسين مرضية، و هم أنفسهم راضون بينما إذا كانت تلك الأنظمة شخصية و غير موضوعية، فإن شخصية محافظ الحسابات قد تؤثر على الحكم على الأداء و تجعله حكما غير سليم.
4. **المرونة:** ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهة للخطط المتغيرة و للظروف الغير متوقعة، حيث يعمل نظام الرقابة الفعال بتحديد مثل تلك المتغيرات و يبلغ عنها.
5. **نموذج التنظيم:** ينبغي على نظام الرقابة أن يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماما، كما هو مركز توزيع المهام و تفويض السلطة.
6. **الاقتصاد:** يجب أن يكون نظام الرقابة مساويا لتكلفته و في الواقع هذه الخاصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظرا لتفاوت فوائد الرقابة و مزاياها في النشاطات المختلفة.
7. **سهولة الفهم:** من الواجب أن تكون أساليب و طرق الرقابة المستخدمة واضحة و قابلة للتطبيق دون أية عوائق، ولكن بطبيعة حال بعض المعايير الرقابية مثل المعدلات الرياضية و خرائط التعادل و وسائل الرقابة المالية من الصعب فهمها وفقا لطبيعتها الفنية، يجب أن يستعان بجهات الاختصاص و الخبراء و المستشارون من اجل تقديم المعلومات إلى المدراء.

¹ - محمد رسلان الجيوسي ، جميلة جاد الله، الإدارة علم و تطبيق، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2008، ص 180-181.

8. الأعمال التصحيحية: ينبغي على نظام الرقابة بالإضافة إلى الكشف عن الانحرافات ان يبين الطريقة للإجراءات والأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور.

9. الإشارة إلى الاستثناءات والتعامل معها: قد تكون أكثر الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعنية أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الكبيرة، لذلك ينبغي على نظام الرقابة الفعال أن يتعامل مع جميع مجالات عمليات المنظمة ذلك العلاقة بموضوع الرقابة وقياس الأداء والعمل.

الفرع ثالثا: أهداف نظام الرقابة الداخلية.

من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

1. حماية الأصول: وذلك من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.¹

2. ضمان نوعية المعلومة المحاسبية: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:²

- أن تكون المعلومة صادقة وحقيقية، حيث يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها.

- أن المعلومة تكون مفهومة وواضحة حتى يمكن استيعابها.

- أن تكون المعلومة متوفرة في الوقت المناسب، فأي تأخر يفقد المعلومة أهميتها.

3. الالتزام بالسياسيات الإدارية: يتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تغطي جوانب المؤسسة كافة، وتصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات وتوجهها إلى منفي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية وسواء كانت هذه القرارات والتعليمات شفوية أو كتابية، فإنها تخضع إلى عملية التصحيح والتعديل بما قد يؤدي إلى عدم فهم القصد من جانب المنفيين الأمر الذي يستوجب أن تكون التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت بما يسمح القول أن درجت

¹ طواهر محمد التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 90.

² سعاد شدرى معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2010/2009، ص 91.

استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها وتطبيقها تنعكس على مدة تحقيق أهداف المؤسسة.

4. تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق الفعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط، بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.¹

5. التحكم المؤسسي: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها طرقها وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة في خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.²

المطلب الثاني: مقومات ووسائل ومكونات نظام الرقابة الداخلية.

يبنى نظام الرقابة الداخلية من جملة المقومات والركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه المسطرة كما يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة حيث أن هذه المقومات تعمل على زيادة وإثبات قوة نظام الرقابة الداخلية.

الفرع أولا: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

تختلف بنية الرقابة الداخلية من مشروع إلى آخر تبعا لطبيعة نشاطه وحجم عملياته إلا أنه يتعين توافر مقومات معينة في أي بنية للرقابة الداخلية حتى تحقق أهدافها وهي:

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

¹ طواهر محمد التهامي، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 92.

² وجدان علي أحمد، الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص محاسب و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر،

2012/2011، ص 21.

الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية، انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:¹

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

2. إجراءات سليمة لإثبات العمليات: إن سلامة بيانات القوائم المالية تتوقف بدرجة كبيرة على فهم الإجراءات الخاصة بأوجه النشاط المختلفة، ولضمان سلامة تسجيل العمليات وتبويبها يجب تحديد سائر الإجراءات واجبة الإلتزام بطريقة سليمة، وغالباً ما تبين هذه الإجراءات في النظام المحاسبي أو دليل الحسابات لأحكام الرقابة المحاسبية والحد من عمليات الخطأ أو الجهل بالمبادئ المحاسبية الذي ينعكس على عدالة الإفصاح بالقوائم المالية.

وتعد خرائط الإجراءات من أهم الوسائل المستخدمة لتبسيط المعلومات الوصفية التي يحتوي عليها الدليل، وهي عرض بياني للعمليات والإجراءات، وتهدف إلى عرض خطوات العمل بصورة مبسطة تساعد على تفهم طبيعة الإجراءات المختلفة وتأصيلها، وتعتمد خرائط الإجراءات على عدد معين من الرموز، وكل رمز يشير إلى خطوة معينة من خطوات العمل.²

3. الهيكل التنظيمي: من أجل الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديرية ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم.

وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر الآتية:³

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

¹ طواهر محمد التهامي ومسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 99.

² حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان-الأردن، 1999، ص 270.

³ طواهر محمد التهامي ومسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 98.

- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.

- البساطة والمرونة.

4. إجراءات اعتماد مناسبة: ويقصد بالاعتماد هنا إعطاء سلطة للقيام بعملية معينة لمستوى وظيفي أو شخص معين أن سلطة الاعتماد في المشروعات المختلفة قد تكون سلطة عامة بمعنى سلطة المستوى الوظيفي أو الشخص المعين معروفا مقدما أو محددة تحديدا واضحا وينص على هذا النوع من سلطة الاعتماد في تعليمات الإدارة ويصبح جزءا من سياستها المرسومة والمنصوص عليها في اللوائح الداخلية فعلى سبيل المثال قد تفوض سلطة اعتماد شراء سائر المواد الأولية من مدير المشتريات وعليه يصبح مفهوما أن مدير المشتريات مسؤول عن اعتماد عمليات شراء المواد الأولية.

وقد يكون سلطة الاعتماد سلطة خاصة بمعنى عدم قيام مستوى وظيفي أو شخص معين باعتماد عمل ما دون الحصول على موافقة أو تفويض محدد لسلطة الاعتماد من شخص أو مستوى آخر من مستويات المسؤولية وعادة ما تقتصر هذه السلطة على اعتماد عملية معينة بذاتها ولا تمتد إلى العمليات الأخرى المشابهة لها، فعلى سبيل قد يفوض إلى مدير المبيعات بيع السيارات المستعملة وبالتالي تقتصر هذه السلطة على بيع سيارات معينة في وقت معين.¹

5. رقابة الأداء: تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتمثل في الآتي:²

- الطريقة المباشرة: وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.

- الطريقة غير المباشرة: وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

الفرع ثانيا: وسائل نظام الرقابة الداخلية.

يحتوي نظام الرقابة الداخلية من الوسائل التالية:³

1. الخطة التنظيمية: ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال

¹ - حسين القاضي، حسين دحلوح، مرجع سابق، ص 270.

² - طواهر محمد التهامي، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 101.

³ - خولة ذيب، مهنة محافظ الحسابات كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، شهادة الماجستير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص 44.

التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة ونشير في الأخير إلى ان العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- تعيين حدود والمسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

2. الطرق والإجراءات: تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على وضع إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3. المقاييس المختلفة: تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس درجة مصداقية المعلومات، مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية، احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

ثالثا: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات والتي تعتبر بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وهذه المكونات هي:

1. بيئة الرقابة: و تشمل ما يلي:

- الرقابة ومهام الإدارة ومواقف ومعرفة وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للشركة وأهميتها في الشركة.
- تحدد بيئة الرقابة أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها، وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة.
- توفر النظام والهيكل.

ولذلك يتحمل المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش والخطأ كل من أولئك المكلفين بالرقابة وإدارة الشركة، وعند تقييم تصميم بيئة الرقابة وتحديد ما إذا تم تنفيذها على محافظ الحسابات أن يفهم كيف أن الإدارة مع النظرة العميقة لأولئك المكلفين بالرقابة أحدثت وحافظت على ثقافة من الأمانة والسلوك الأخلاقي ووضعت عناصر رقابة مناسبة لمنع واكتشاف الغش والخطأ ضمن الشركة، وكذلك عند تقييم تصميم بيئة الرقابة للمنشأة.¹

2. تقييم المخاطر: تتعرض أي مؤسسة عند مزاوتها لنشاطها العديد من المخاطر، و يجب أن يحصل محافظ الحسابات على معرفة كافية لعملية تقدير خطر المراجعة للمشروع، وذلك حتى يتفهم كيف تراعي الإدارة وتعامل مع المخاطر التي تؤثر على أهداف المؤسسة،² ويمكن أن تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب الظروف مثل:³

- تغيرات في البيئة التشغيلية التي يمكن أن تؤدي الى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر المختلفة الى حد كبير.
- الموظفون الجدد الذي يمكن أن يكون تركيزهم وفهمهم للرقابة الداخلية مختلف.
- النمو السريع والتوسع الكبير في العمليات يمكن أن يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل فيها.
- نظم المعلومات الجديدة أو المجددة يمكن أن تزيد من المخاطرة بالرقابة الداخلية.
- التكنولوجيا الجديدة.

3. أنشطة الرقابة: وهي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، على سبيل المثال إتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، و يتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي:⁴

- التقسيم المناسب للمهام.
- وجود تصريح مناسب للعمليات والأنشطة.
- التوثيق والسجلات الملائمة.
- الرقابة الفعلية على الأصول والقيود.
- الاختبارات المستقلة للأداء.

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص 197-198.

² - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 113.

³ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 203.

⁴ - ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 239.

4. نظم المعلومات الحاسبية و الاتصال: إن كل منشأة يجب أن تكون لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية.

إن المعلومات يجب أن يتم تحددتها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلاءم وأداء وظائفهم أن المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المنشأة، أن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المنشأة وإعداد تقارير مالية مؤثرة فيها .

5. المراقبة: وضع الأنظمة الرقابية وتطويرها هو أحد مسؤوليات الإدارة المهمة وتقوم الإدارة بمراقبة أداء الأنشطة الرقابية للتأكد من أنها تعمل وفق الغرض منها وأنه يتم تعديلها بطريقة ملائمة لمقابلة التغير في الظروف، وتتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الفتري لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة،¹ ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تتضمن:²

- دراسة الرقابة الداخلية الحالية.
- تقارير المدقق الداخلي.
- التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة.
- تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية.
- التغذية المرتدة من العاملين.
- شكاوى العملاء الخاصة من الأرقام والفواتير.

¹ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 135.

² - ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 389.

المطلب الثالث: المعايير الدولية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.

و لكي يكون هذا النظام فعالا في تحقيق الأهداف المرجوة منه لا بد من توفر بعض المعايير، و التي تتمثل في :

1. معيار ضرورة فهم و إدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية: يجب أن تكون إدارة المؤسسة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية، و المتمثل في ضمان إعداد تقارير مالية صادقة يمكن الثقة فيها و الاعتماد، و ذلك باعتبارها المسؤول الأولة الأخير عن تصميم و تشغيل هذا النظام.

من ناحية أخرى يجب أن تدرك الإدارة أن نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات، بل يشمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات و ذلك لأن دقة أرصدة الحسابات و التي من خلالها يتم إعداد التقارير المالية للمؤسسة تعتمد على دقة العمليات و تسجيلها.

2. معايير تكامل مكونات و أجزاء نظام الرقابة الداخلية: سبق و أن أوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات رئيسية هي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، نظم المعلومات المحاسبية و الاتصال، المراقبة، و يجب أن تتمكن الإدارة من تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه و مكوناته الخمسة بصورة متكاملة.¹

3. معايير فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية: لقد وضعت لجنة حماية المنظمات **COSO** نموذجا لتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، و ذلك بتحسين فاعلية العناصر المكونة لهذا النظام.

1.3. تعريف لجنة حماية المنظمات COSO: هي لجنة تتكون من أعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمور المحاسبية و المالية للمنظمات، تأسست سنة 1985 يدعم من المعاهد و الهيئات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية، بهدف تحديد البيانات المالية الخاطئة و توفير التدابير الوقائية عن تلك الأخطاء، و قد بينت هذه اللجنة أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة و أعددت تقرير حولها تحت عنوان الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، و الهيئات التي لها أعضاء في تلك اللجنة هي:²

- معهد المراجعين الداخليين **IIA**.

- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين **AICPA**.

- جمعية المحاسبة الأمريكية **AAA**.

¹ - بلال برايج، تقييم المراجع في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،

جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2015، ص 33.

² - Henry Peter - **Le contrôle interne: évolution et perspectives en suisse** - La suisse faculté de droit université de Genève - Mémoire MBL - p 10، 2012

- معهد المحاسبين الإداريين IMA.

- معهد المحللين الماليين FEA.

2.3. نموذج COSO المقترح لتفعيل مكونات نظام الرقابة الداخلية: يجب أن يتميز كل مكون من مكونات

نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من المميزات والخصائص لكي تكون فعالة وتتمثل هذه المكونات في:

أ- **فعالية بيئة الرقابة:** باعتبار أن البيئة الرقابية هي الأساس في نظام الرقابة الداخلية، فإن عدم فعاليتها يؤدي بالتأكيد إلى نظام رقابة داخلية غير فعال حتى في حالة وجود وجودة المكونات الأربعة الأخرى، وهناك عدة عوامل تساعد على فعالية بيئة الرقابة، و التي يمكن أن تستخدم كمؤشرات للحكم على جودتها، كما تنقسم هذه العوامل إلى عوامل داخلية و أخرى خارجية.¹

ب- **فعالية تقييم المخاطر و الاستجابة لها:** هي عملية تهدف إلى التعرف على المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المؤسسة و تحليلها و تحديد الوسائل اللازمة و الواجب توفرها من أجل معالجتها.

إن جوهر عمل نظام الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي قد تواجهها المؤسسة خلال أدائها و التي قد تعوقها في تحقيق أهدافها، و تحديد أولويات إدارة تلك المخاطر، كما تتم عملية تقييم المخاطر و الاستجابة لها.²

ج- **فعالية أنشطة الرقابة:** هي مجموعة من الإجراءات التي تساعد على التأكد من أن توجيهات الإدارة يتم العمل بها، و تصنف هذه الأنشطة إلى ثلاث فئات ما يلي:³

الأنشطة الوقائية: هي مجموعة الإجراءات التي يتم وضعها بهدف منع وقوع أي أخطاء أو انحرافات في الأداء داخل المؤسسة و منها ما يلي:

- تصميم و استخدام مستندات كافية.

- حماية الموجودات، السجلات و المعلومات.

- الفصل الملائم بين المهام.

الأنشطة الكاشفة: هي الإجراءات التي يتم وضعها بهدف اكتشاف المشاكل و الأخطاء فور وقوعها من

أجل العمل على تصحيحها على الفور و منها ما يلي:

- التحقق من خلال الجرد الفعلي، المراجعة التحليلية و المطابقة.

¹- علي حسين الوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 19، العدد 70، العراق، ص 407.

²- وجداني علي أحمد، مرجع سابق، ص 36.

³- بلال براج، مرجع سابق، ص 36.

- مقارنة البيانات الداخلية مع مصادر خارجية.

- فحص المستندات و العمليات المالية و التشغيلية.

الأنشطة التصحيحية: هي الإجراءات التي تعمل على حل المشاكل، الأخطاء و الانحرافات بأسرع وقت ممكن و بأقل تكلفة و بالطريقة التي تمنع من وقوعها مرة أخرى في المستقبل.

د- فعالية عنصر المعلومات و الاتصال: المعلومات و الاتصال عما من الأمور الأساسية لتحقيق كافة أهداف نظام الرقابة الداخلية، إذ أن المعلومات ضرورية و مطلوبة عند كافة المستويات داخل المؤسسة و عليه يجب توفير الكافي من الرقابة عليها.

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً يجب أن يكون لدى المؤسسة معلومات ملائمة و موثوقة فيما يتعلق بأحداث الداخلية و الخارجية التي قامت بها، كما يجب إيصالها إلى المستويات الإدارية التي هي بحاجة إليها في شكل إطار زمني معين لتمكينهم من القيام بواجباتهم و مسؤولياتهم بأفضل وجه، كما يجب وجود وسائل اتصال ملائمة سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

و- فعالية عنصر المراقبة: هي المكون الأخير في مكونات نظام الرقابة، يتضمن هذا العنصر عليه تصميم و تشغيل هذا النظام، و دراسة ما إذا كانت مكوناته تعمل طبقاً لما هو مرغوب و مصمم لها، فضلاً عن تعديلها بشكل يلائم التغيرات التي تحدث في الظروف المحيطة بالمؤسسة.

4- معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاستفادة منها: لكي يتم تصميم و تشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من الاستخدام الأمثل و الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، و من أمثلة ذلك تسجيل العمليات آلياً، التحقق من دقة التشغيل آلياً و تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي و الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية و الخارجية من خلال شبكة المعلومات العملية "الإنترنت".

5- معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية: لا شك أن وجود إدارة مستقلة و ذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالمؤسسة، و بما لها من خبرات و مؤهلات مناسبة و باعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم، تشغيل و متابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي و تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة، و يلعب إدارة المراجعة الداخلية دوراً كبيراً في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي،¹ كما أنه من أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.

¹ - بلال برايج، مرجع سابق، ص 38.

المبحث الثالث: التكامل الوظيفي بين تدقيق ونظام الرقابة الداخلية وفق معايير دولية.

إن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق. وتعتبر نقطة انطلاق محافظ الحسابات في بدأ عمله، فهو يقوم بالتقييم من اجل الوصول إلى مدى تطبيق المؤسسة السياسات الموضوعية، حيث سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مسؤولية محافظ الحسابات عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: علاقة المدقق بنظام رقابة الداخلية.

يقوم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالعمل في نفس الميدان، وفيما يلي المقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية¹.

الفرع الاول: أوجه الاختلاف.

- إن الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو التأكد من قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية تلك أنظمة وما ينتج عنها من بيانات محاسبية.
 - إن الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية تتمثل في ابداء الرأي الفني المحايد نحو قدرة تمثيل قوائم مالية المنشورة لنتائج أداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي.
 - اختلاف مدي استقلال مدقق الخارجي عكس نظيره المدقق الداخلي. فالمدقق الداخلي يخضع لتعليمات وأوامر الإدارة كما وأنها تقوم بتعيينه، فهو تابع لها ويتلقى الأوامر اليومية، بل نجد أن المدقق الخارجي فهو شخص محايد ويعتبر مستقلا تماما عن نفوذ إدارة الوحدة الاقتصادية محل الفحص.
 - يتحدد نطاق عمل المدقق الداخلي بناء على احتياجات إدارة الوحدة الاقتصادية، بينما يتحدد نطاق عمل المدقق خارجي وفقا للقانون والعرف المحاسبي السائد.
- ومن أوجه الاختلاف أيضا أن كثيرا من المتطلبات ينبغي توفرها في المدقق الخارجي من درجة الكفاءة والتأهيل العلمي والفترة الزمنية الإختبارات اللازمة لكي يمارس المهنة.
- بالإضافة إلى اختلافات الهدف و درجة الاستقلال ومتطلبات ممارسة المهنة، ويمكن القول أن المستفيد الاساسي من المراجعة الداخلية هو الادارة، بينما المستفيد الاول الاساسي من المراجعة الخارجية هو المساهمين وغيرهم من الاطراف الخارجية.

¹ زهير الخدوب، علم تدقيق الحسابات، طبعة 1، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان -الأردن، 2006، ص144.

الفرع الثاني: أوجه التشابه.

- من حيث المصلحة المشتركة لكلا من المدقق الداخلي والخارجي، ووجود نظام فعال للضبط الداخلي بقصد منع حدوث الأخطاء، وأوجه التلاعب أو الحد منها.
- أيضا كلاهما يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي يقوم بها المشروع، أي من مصلحتها المشتركة ووجود نظام محاسبي ملائم يعمل على توفير المعلومات لإعداد القوائم المالية.¹

المطلب الثاني: مكانة تقييم نظام رقابة الداخلية من برنامج المراجعة.

إن تقييم و دراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق². وتعتبر نقطة انطلاق محافظ الحسابات في بدأ عمله، فهو يقوم بالتقييم من اجل الوصول إلى مدى تطبيق المؤسسة السياسات الموضوعية، أن مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية تتضح من خلال ما يلي:

أولاً: الرقابة المحاسبية: يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق و مدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و مدى إمكانية الاعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة النقدية و غير النقدية من الاختلاس و التلاعب و اكتشاف الأخطاء كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذا أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة.

ثانياً: الرقابة الإدارية: لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطو التي تم وضعها، و أن إلزام محافظ الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته و يلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة و أن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه محافظ الحسابات.

ثالثاً: نظام الضبط الداخلي:

يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن فحص و تقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة بالمؤسسة محل التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المؤسسة أو موجوداتها ضد أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال، ومحافظ الحسابات يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المؤسسة ولهذا نرى لزماً عليه التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها.³

¹ زهير الحدوب، مرجع سابق، ص145.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص213.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص214.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية أساس للاعتماد على اكتشاف الأخطاء وهي عند قيام مدقق بإبداء رأيه على صدق و عدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على:¹

-مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج القوائم المالية.
-اختبار تحقيق عمليات الأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

و عندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال و يمكن الاعتماد عليه فإن محافظ الحسابات يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات و الأرصدة، و بالعكس عندما يكون هذا النظام و لا يمكن الاعتماد عليه فإنه يجب ان يعتمد بدرجة أكبر على اختبار تحقيق العمليات، و على ذلك فإن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة و توقيت و مدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية، كما أن المشكلة الأولى في عملية تدقيق الحسابات هو وجود أخطاء جوهرية بالعمليات المالية و الثانية هي خطر عدم اكتشاف محافظ الحسابات هذه الأخطاء، و بالتالي يستطيع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل الخطر الأول، و على اختبارات تحقيق و الأرصدة لتلقي الخطر الثاني.
و يعتمد محافظ الحسابات في إكتشافه لأوجه التلاعب على:

1/ دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب: توجد مواقف أو خصائص عامة و التي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة و أن الاحتمال الأكبر يسود فيها، حيث تتصف هذه المواقف بالعمومية نذكر من بينها ما يلي:

● مواقف مرتبطة بالعمال من بينها:

-المديونية.

-تعرض العمال للأمراض الخطيرة.

-ضعف أخلاقيات العمال.

● مواقف مرتبطة بالمؤسسة من بينها:

-صعوبات اقتصادية.

- الاقتراض بمعدلات عالية².

- معدل نمو عال.

¹ يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة، عمان - الاردن، 2000، ص113.

² يوسف محمد الجربوع، مرجع سابق، ص114.

- تزايد المنافسة.

- نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

• مخاطر رقابية من بينها:

- عملية الإشراف تتصف بالضعف.

- عدم التحديد الواضح و الدقيق للمسؤوليات.

- عدم وجود نظام التناوب بين العمال سواء في أوقات العمل أو فترات التكوين

2/ دور نظام الرقابة الداخلية في خلق الأخطاء: أحد وسائل تحديد نقاط الضعف الرقابة الداخلية هو مجرد الأخطاء و تتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافها كإعداد شيك قابل للدفع باسم مورد وهمي من طرف محافظ الحسابات و يرى إذا كان من السهل اكتشافه أم لا؟ و هل يتم توقيعه بسهولة؟ وهذا الدور يعتبر فعالاً في التحري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب.

3/ دور نظام الرقابة الداخلية في معالجة ثغرات تطبيق الأمانة: تتمثل في:

• الاختلاس و الابتزاز

• التلاعب في عمليات الإفصاح

• التعارض في المصالح

• إساءة استخدام السلطة

معظم هذه الأسباب تواجه محافظ الحسابات عندما يكون بصدد تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أنه حتى في ظل عدم وجود نقاط ضعف هامة في نظام الرقابة الداخلية فليس هناك شيء اسمه نظام كامل، حيث يمكن تجاوز نقاط معينة في تنفيذها لما وجد العنصر الشخصي في عملية التطبيق و عادة ما يكون تدقيق الأخطاء الاستكشافية حيث يقوم مدقق بما يلي:

• فحص الأدلة الخاصة بأوجه التلاعب

• تحديد التفاصيل الخاصة بالاختلاس

وصف الخسارة ونطاق المشكلة، الوقت، الأسلوب، ومرتكب الجريمة.

بعد التطرق إلى المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، كان لابد التطرق إلى مدقق ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال معرفة مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما أن هناك طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- العوامل التي تساعد المدقق على فهم نظام الرقابة الداخلية¹:

1 - تجربته السابقة مع المنشأة.

2 - الاستفسارات.

3 - فحص (تفتيش) المستندات والقيود المحاسبية.

4 - ملاحظة أنشطة المنشأة لفهم نظام الرقابة الداخلية.

5 - إعادة تطبيق إجراءات رقابية معينة.

ويجب توثيق فهم المدقق النظام الرقابة الداخلية على ان يوثق تفاصيل الدارسة التي قام بها النظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي للمنشأة، ويتأثر ذلك بحجم ودرجة تعقيد المنشأة وطبيعتها، ففي المنشآت الصغيرة تكفي مذكرة التوثيق أما الكبيرة فقد تحتاج المراجع لاستخدام خرائط التدفق وقوائم الإستقصاء وجداول القرارات.

المطلب الثالث: تطور واجبات ومسؤوليات مدقق بشأن نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: واجبات المدقق.

تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به الانجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيمايلي²:

1 — تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية.

2 - قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها.

3 — الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للإجتماع، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك، أو اذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة.

4 - بذل العناية المهنية اللازمة أثناء التدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية.

5 - يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق احكام القانون التجاري³.

6 - الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية المعتمدة⁴.

¹ الصحن، عبد الفتاح والصبان، محمد القيومي، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004، ص 207.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 128.

³ مادة 34 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010.

⁴ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 139.

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حنيها مراجع الحسابات كمراقب

الفرع الثاني: مسؤولية مدقق بشأن نظام رقابة الداخلية.

ويقوم مدقق الخارجي بوظيفة محاسبية وقانونية¹، هو عمل خاص يهدف إلى اعطاء رأي فني محايد في عدالة القوائم المالية من أجل اعداد تقريره النهائي بنتائج اعمال المراجعة، وقد حمل المشرع مراجع الحسابات المسؤولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير.

ومسئوليات المراجع الخارجي يمكن تقسيمها إلى الآتي:

1 - المسؤولية الفنية:

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المدقق التي تتلخص في الآتي²:

أ — مسؤولية في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ب — المسؤولية في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.

2 - المسؤولية الأخلاقية (التأديبية) :

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بالأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع ان لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

كما نص دليل سلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم 501"لا يجوز للمحاسب أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة".

ومن الأمثلة على الأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة ما يلي:

أ - إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة.

ب - الإهمال والتقصير في أداء عمله.

ج - تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية.

¹نصار محمد البطوش، المسؤولية التأديبية لمدققي الحسابات في القانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985، مجلة المدقق، العدد 51، اب 2002، ص 21.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية-مصر، 2006، ص 216.

د - إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر.¹

فإذا قام المراجع بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة، فإن المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبية عليه. وهذه العقوبات قد تكون التأنيب أو اللوم وإنذار، التوقف لمدة أقصاها ستة أشهر، الشطب من الجدول بالإضافة إلى الغرامات المالية.²

3 - المسؤولية المدنية:

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته اتجاه العميل واتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية فهي تنطوي على مخالفة حقوق العميل المراجعة أو الطرف الثالث ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي. وفيما يلي توضيح لهذين النوعين من المسؤوليات، اللذين يمثلان المسؤولية المدنية للمراجع.

أ - مسؤولية المراجع اتجاه العميل:

إن مسؤوليات المراجع اتجاه عميله قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية. فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤولية المراجع ظاهرة، بينما تكمن المسؤوليات الضمنية في مسؤوليات المراجع القانونية عن الإهمال³، فإذا اخل المراجع الحسابات بأحكام العقد الذي بينه وبين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال، كما أنه يعرض نفسه للمسائلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقول وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ب - مسؤولية المراجع اتجاه الطرف الثالث:

لقد عرف القضاء الطرف الثالث بأنه "يشتمل على الأطراف المتوقع اعتمادها على البيانات التي فحصها المراجع" إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال⁴. ولتحميل المسؤولية لابد من تحقيق الثلاثية المعروفة: الضرر، الخطأ والعلاقة النسبية بينهما، إذ يحمل مسؤولية عن أخطائه وأخطاء غيره في حالة علم ولم يشير إليها.

¹ أمين السد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2006، ص 191.

² مادة 63، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2004، ص 73.

⁴ وليد خالد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 17.

4 - المسؤولية الجنائية¹:

لقد أوضحنا في الفقرة السابقة أن المسؤولية المدنية تتمثل في مسؤوليته تجاه عميل واتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، والتي تعطى للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع حجم ذلك الضرر، أما المسؤولية جنائية المراجع فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم مراجعتها ليصل الى المجتمع ككل. والمسؤولية جنائية هي مسؤولية شخصية، اتجاه مخالفة بعض القوانين والتشريعات ممارسة المهنة وقوانين والعقوبات، ويتعرض فيها من يفترق أي من مخالفات التي تنشأها إلى الغرامة المادية او السجن او كلاهما، وتتمثل هذه الجرائم في:

أ — تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح دورية على المساهمين² حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.

ب - التعيين على خلاف أحكام الخطر المكررة في القانون من توفير النية السيئة.

ج - جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة بنشر الاكتتاب ووضع تقرير كاذب.

د - إغفال محافظ الحسابات وتعاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.

هـ - عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

و-التهرب من الضرائب.

¹ عبد السلام عبد الله ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص63.

² حشيشي نسرين ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات مذكرة لنيل شهادة الماستر غير منشورة، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2012، ص25.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل ومناقشة الإطار النظري بالتكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق ويمكن القول بناء على ما سبق أن مناقشة التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق يظهر بشكل دور الذي يمكن أن يقوم به من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية ومناقشة تكامل الوظيفي لكلاهما في بيئة معايير الدولية للتدقيق.

يؤكد لنا هذا الفصل أن كلا من التدقيق ونظام الرقابة الداخلية مجال متخصص من العلوم، وليس مبادئ أو مفاهيم، إذ تعتبر كلاهما من معرفة مكتسبة بناء على ملاحظة دقيقة وتفكير سليم منظم وتم التوصل الى نتائج التالية: - إن التدقيق له أهمية كبيرة لدى المنشأة كونه الداعم الرئيسي للإدارة في عملية الرقابة ويساهم في إضافة قيمة للمنشأة من خلال الحماية الكاملة للمنشأة وضمان الالتزام بكل الانظمة والقوانين والتشريعات عبر ما يقدمه من تقارير لمجلس الادارة.

- أن الرقابة الداخلية هي نشاط موجود على مستوى المؤسسة بغية التأكد من صدق وشرعية الحسابات من أجل تحسين الدورة الإدارية فهي تعد من الإدارات التي تضمن بقاء المؤسسة واستمرارها في النشاط، حيث تنوعت معايير الدولية التي تخدم ذلك والتي من شأنها التأثير على المؤسسة.

وفي ظل التطورات التي عرفتھا المعايير الدولية فإن معايير التدقيق الخارجي هي معايير التي تبين وتحدد كافة ما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل تكامل وظيفي مع التدقيق حتي يتسنى تسهيل مهام الاقتصاد العالمي وتسهيل المقارنات والمعاملات الدولية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى محاولة من الاستجابات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير إلى دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير، ولقد استخدمنا أسلوب العينة، ولذلك لاختبار الفرضيات الموضوع من خلال الاستبيان للمهنيين والأكاديميين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث. وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية حيث تم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المطلب الأول: بيانات الدراسة.

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

المطلب الأول: خصائص العامة للعينة.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الأداة وتحليل الارتباط.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

تقوم الدراسة الميدانية أساساً على دراسة وتحليل دور التدقيق في نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير وذلك من وجهة نظر محاسب معتمد ومحافظ حسابات وموظف محاسب لدى مؤسسات وأساتذة جامعيين من داخل وخارج الولاية.

المطلب الأول: بيانات الدراسة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك تمثيلاً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق بدور التدقيق في تدعيم نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

الفرع الأول: البيانات الثانوية.

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والاطلاع على الدراسات السابقة في مجال التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير.

الفرع ثانياً: البيانات الأولية.

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الاسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS21) وتمثلها بياني برنامج (Excel7).

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.

تناولنا في هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان وطرق معالجته.

الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان.

استعنا في إعداد القائمة، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المنشأة له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقدر وعي في إعدادها أن تكون:

- أن تكن بسيطة وواضحة.
- أن تحتوي على اسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على افراد العينة من خلال عدة جهات، الامر الذي سهل امكانية ارسال الاستمارات والحصول عليها في اقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدت طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.

- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب التدقيق.

- استخدام البريد الالكتروني لبعض أفراد العينة.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم اعدادها على اسس مقياس ليكارت الخماسي (SCALE LIKERT) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء افراد العينة حول المواضيع التي تن أو لها الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

جدول رقم: (2-01) مقياس ليكارت الخماسي

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

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان.

احتوى الاستبيان على أربعة وعشرون سؤال توزعت ثلاثة أقسام رئيسية:

القسم الأول: يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة متضمنة خمسة (05) أسئلة.

القسم الثاني: يضم ثلاثة محاور تتعلق بموضوع التدقيق و نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير وتشمل تسعة عشرة (19) سؤالاً.

جدول رقم (2-02) : محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
01	التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق.	07
02	نظام الرقابة الداخلية.	06
03	التكامل الوظيفي بين التدقيق بنظام الرقابة الداخلية.	06

المصدر: من إعداد الطلبات (بناء على بيانات الاستبيان)

الفرع ثالث: معالجة الاستبيان.

وهي عملية فرز وتحليل الاجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي للاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى رسومات بيانية في شكل اعمدة أو دوائر في برنامج

(Excel7)، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الاحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب التالية:

1- **الوسط الحسابي:** تم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

2- **الانحراف المعياري:** ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3- **صدق وثبات الأداة :** وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة ولمعرفة مدى صدق الاستبانة في قياس المفهوم المراد قياسه فعلا , تم استخدام معامل ثبات كرو نباخ ألفا (Cronbach Alpha) وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام 78.6% وهي نسبة تدل على مستوى جيد.

4- **تحليل الانحدار المتعدد:** بهدف اختبار فروض الدراسة.

المطلب الثالث : مجتمع الدراسة وحدوده.

الفرع أول: مجتمع الدراسة.

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة ان يكون افرادها من بين الاشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحدد لعامل التدقيق.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من محاسبين معتمدين مراجعي الحسابات وأساتذة جامعيين محاسبين لدى المؤسسات في ولاية الوادي وخارجها، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

الفرع ثاني: عينة الدراسة.

على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منه 50 استمارة.

جدول رقم (2-3): الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيان		الاستبيان
النسبة	العدد	
%100	60	عدد الاستمارات الموزعة
%16,67	10	عدد الاستمارات غير المسترجعة
%83,33	50	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من اعداد الطالبات (بناءا على بيانات الاستبيان)

الفرع الثالث: حدود الدراسة.

تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي :

- **الحدود المكانية :** تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة التكامل الوظيفي بين التدقيق و نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.
- **الحدود الزمنية :** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من 2017/04/10 الى 2014/05/10.
- **الحدود البشرية :** تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال التدقيق والحائزين على شهادة ليسانس فما فوق وشهادات أخرى.
- **الحدود الموضوعية :** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا التدقيق و نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير دون غيرها.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

بعد عملية الفرز وتفرغ الاستبيان تحصلنا على نتائج آراء أفراد العينة، وسوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة.

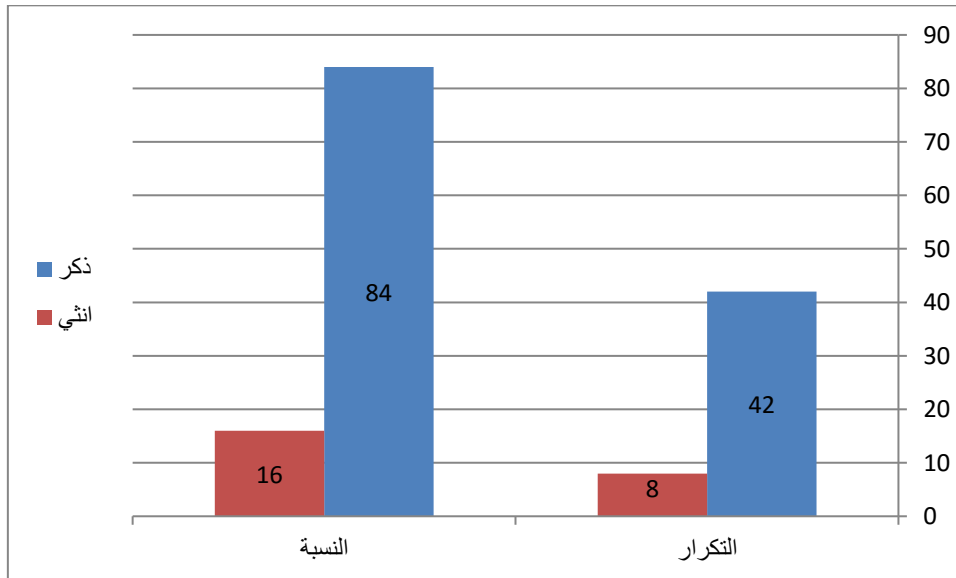
1. خصائص العينة من حيث الجنس.

الجدول رقم (2-4): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	العدد	النسبة
ذكور	42	%84
أناث	08	%16
المجموع	50	%100

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على نتائج SPSS).

الشكل رقم: (2-1) تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبات.

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لإفراد العينة، حيث نجد أن نسبة مشاركة الذكور تمثل %84 في حين كانت نسبة مشاركة الإناث ضئيلة بنسبة %16 من العينة.

2. خصائص العينة من حيث الفئة العمرية.

جدول رقم: (2-5) توزيع عينة الدراسة من حسب الفئة العمرية.

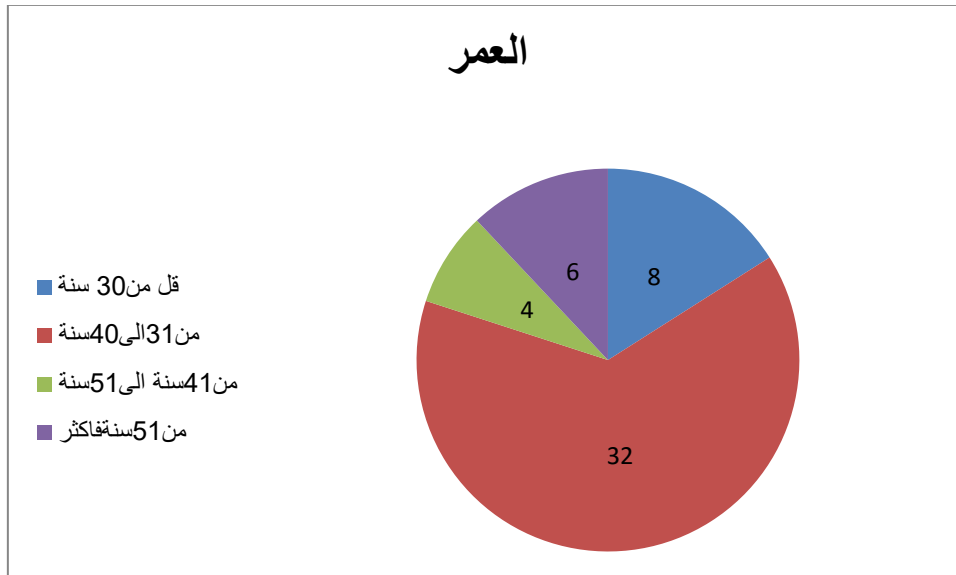
الفئة العمرية	العدد	النسبة
أقل من 30 سنة	08	16%
من 31-40 سنة	32	64%
من 41 سنة-50 سنة	04	08%
من 51 سنة فأكثر	06	12%
المجموع	50	100%

المصدر : من اعداد الطالبات.(بناء على نتائج SPSS).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد ان النسبة الاكبر كانت لفئة من 31 الى 40 سنة بنسبة 64%، وتليها نسبة 16% لفئة من اقل من 30 سنة، وتليها نسبة 12% للأفراد الذين أعمارهم من 51 سنة فما أكثر وفي الأخير نسبة 8% للأفراد الذين يتراوح أعمارهم ما بين 41 سنة الى 50 سنة.

ومنه نستنتج أن نسبة أعمار متوسطة نسبيا هي الأكبر بين فئات المستجوبين ما يدل على ان معظم المستجوبين يمتلكون خبرة ميدانية تساعد في التعامل مع الاستبيان ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (2-2) تمثيل عينة الدراسة حسب العمر.



المصدر: من اعداد الطالبات.

3. خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي.

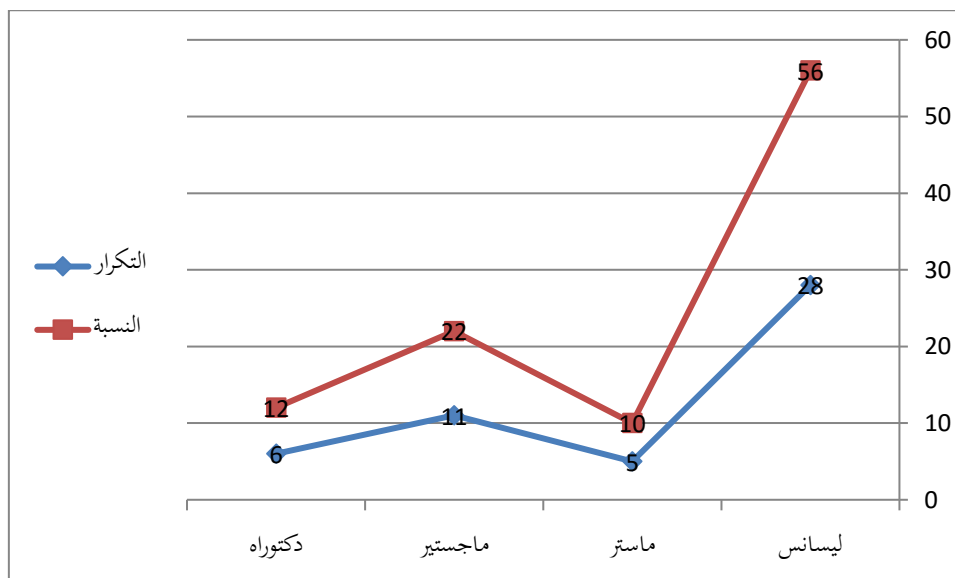
الجدول رقم (2-6): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	28	56%
ماستر	05	10%
ماجستير	11	22%
دكتوراه	06	12%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالبات. (بناء على نتائج SPSS)

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة ، حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة ليسانس عددهم 28 بنسبة 56% ، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ماجستير عددهم 11 بنسبة 22%، ثم يلي المؤهل العلمي دكتوراه عددهم 6 بنسبة 12% وفي الاخير المؤهل العلمي ماستر الذي بلغ عددهم 5 بنسبة 10%.

الشكل رقم: (2-3) توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي.



المصدر: من اعداد الطالبات.

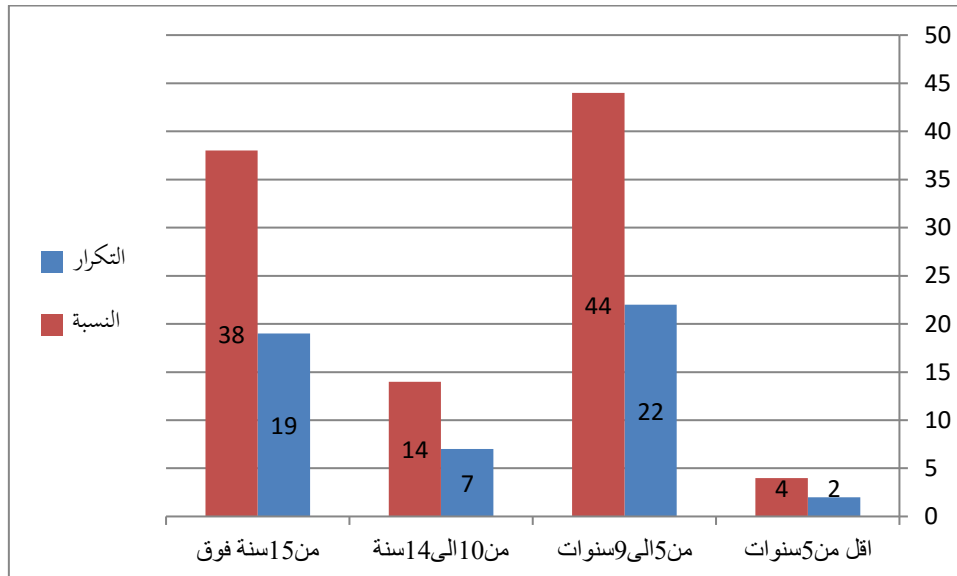
4. خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية.

الجدول رقم (7-2): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية.

السنوات	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات.	02	%04
من 5 إلى 9 سنوات.	22	%44
من 10 إلى 14 سنة.	07	%14
15 سنة فما فوق.	19	%38
المجموع	50	%100

المصدر: من اعداد الطالبات (بناء على نتائج SPSS).

الشكل رقم: (3-2) توزيع عينة الدراسة من ناحية الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطالبات.

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة ما بين 5 إلى 9 سنوات بنسبة 44%، أما ما نسبته 38% فكان للفئة 15 سنة فما فوق، وما نسبته 14% فكانت للفئة من 10 إلى 14 سنة وما نسبته 4% فكانت للفئة أقل من 5 سنوات.

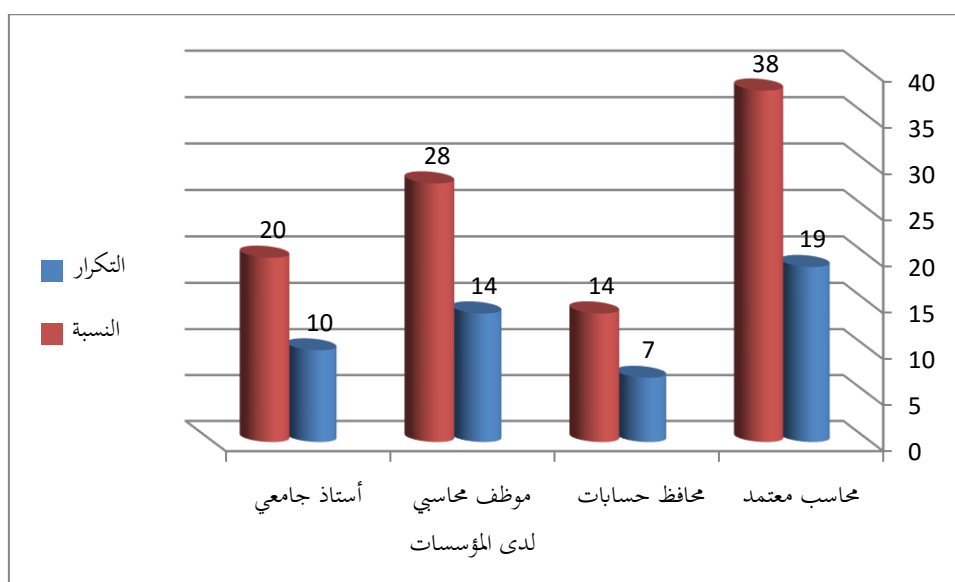
5. خصائص العينة من حيث طبيعة المستجوب.

الجدول رقم (2-8): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة المستجوب.

المهنة	العدد	النسبة
محاسب معتمد.	19	38%
محافظ حسابات	7	14%
محاسب لدى المؤسسات.	14	28%
أستاذ جامعي.	10	20%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبات (بناء على نتائج spss).

الشكل رقم: (2-3) توزيع عينة الدراسة من ناحية طبيعة المستجوب.



المصدر: من اعداد الطالبات.

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد أن فئة محاسب معتمد هي الأكبر والبالغ عددها 19 بنسبة 38%، أما ما نسبته 28% فيمثل موظف محاسبي لدى المؤسسات بعدد 14 عامل، أما ما نسبته 20% للفئة الأستاذة الجامعة والذي بلغ عددهم 10، أما محافظي الحسابات فبلغ عددهم 7 محافظ بنسبة 14% هي الأخيرة من حيث الترتيب.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي لنتائج الاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من موظفين

البنوك اعتمادًا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن التوازن، وهي: (غير موافق بشدة = 1، غير موافق = 2، محايد = 3، موافق = 4، موافق بشدة = 5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أو الى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، و 5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (9-2): مقياس تحديد الأهمية للمتوسط الحسابي.

الاهمية	الوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1- أقل من 1.79
غير موافق	1.8 أقل من 2.59
محايد	2.6 أقل من 3.39
موافق	3.4 أقل من 4.19
موافق بشدة	4.20 الى 5

المصدر: من اعداد الطالبات (بناء على النتائج Spss).

الفرع الأول: التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق.

جدول رقم: (2-10) نتائج آراء عينة الدراسة حول التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق.

المؤشرات الاحصائية			الاستجابات					
الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
4	0,616	4,22	/	1	2	32	15	1. المدقق الخارجي هو شخص محايد ومستقل.
5	0,614	4,48	/	1	23	26	26	2. إلزامي عل المدقق المعرفة الجيدة وكاملة للمؤسسة.
4	0,515	4,02	/	/	6	37	7	3. وجوب تأكيد المراجع من صحة تعيينه مدققا للحسابات
4	0,700	3,86	/	2	10	31	7	4. على المدقق الخارجي القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.
4	0,769	3,98	/	2	9	27	12	5. يرجع المدقق الخارجي التقرير الادبي والمالي للسنة المنصرمة.
4	0,829	3,92	/	4	7	28	11	6. تساهم المعايير الدولية لتدقيق في تحسين جودة التقارير المالية.
4	0,969	3,40	/	16	14	19	6	7. تساعد المعايير الدولية للتدقيق في الحد من التفاوت بين ممارسات المهنيين بين الدول.
	0.38359	3.9829	المتوسط العام حول التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق					

المصدر: من إعداد الطلبة. (بناء على نتائج SPSS).

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمدى تأثير هذه العناصر على التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3,9829) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في التدقيق الخارجي وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0,38359) وهي نسبة تعتبر عالية.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3<4.48) مما يدل على أن أغلبية افراد العينة توافق بشدة على إلزامي على المدقق المعرفة الجيدة وكاملة للمؤسسة.

- 2- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي ($4.22 > 3$) مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على المدقق الخارجي هو شخص محايد ومستقل.
- 3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي ($4.02 > 3$) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم وافقوا على وجوب تأكيد المراجع من صحة تعيينه مدققا للحسابات.
- 4- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي ($3.98 > 3$) مما يدل على أن أفراد العينة وافقوا على يرجع المدقق الخارجي التقرير الادبي والمالي للسنة المنصرمة.
- 5- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي ($3.86 > 3$) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم وافقوا على المدقق الخارجي القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.
- 6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي ($3.74 > 3$) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم وافقوا تساهم المعايير الدولية لتدقيق في تحسين جودة التقارير المالية.
- 7- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي ($3.40 > 3$) مما يدل على أن أفراد العينة أغلبيتهم وافقوا تساهم المعايير الدولية لتدقيق في تحسين جودة التقارير المالية.

الفرع ثاني: نظام الرقابة الداخلية.

جدول رقم (2-11): نتائج آراء عينة الدراسة حول نظام الرقابة الداخلية.

المؤشرات الاحصائية			الاستجابات					العبارة
الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
4	1,184	3,16	8	4	13	22	3	1. تكمن الإدارة في التكامل بين التشغيل وتصميم نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته.
4	1,083	3,64	3	4	11	22	10	2. ضرورة بناء خطة تنظيمية توضح خطوط السلطة والاختصاصات والمهام لضمان السير الحسن لأنشطة المؤسسة وتحديد الأهداف المرسومة.
4	0,823	3,66	/	5	13	26	6	3. توجد قوانين مكتوبة لتصرفات الموظفين وتم تعزيزها بالتدريب والاتصالات النازلة و النشرات الدورية من قبل الموظفين الأساسيين.
4	0,712	3,94	/	2	8	31	9	4. تكون الرقابة في موقع يضمن أن قرارات الإدارة تم اتخاذها بشكل صحيح.
4	0,881	3,86	2	1	8	30	9	5. يتم التعرف على المعلومات ذات الصلة والتي يعتمد عليها سواء كانت داخلية أو خارجية ومعالجتها وإبصارها بالوقت المحدد إلى جهات ذات صلة.
4	0,782	3,60	/	4	17	24	5	6. توجد معايير مستخدمة في تقييم الرقابة الداخلية.
		3,6433	المتوسط العام حول نظام الرقابة الداخلية					

المصدر: من اعداد الطالبات (بناء على برنامج spss).

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمدى تأثير هذه العناصر على نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3,6433) والذي يقع في الفئة (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في نظام الرقابة وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0,57045) وهي نسبة تعتبر عالية.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- 1- في الفقرة رقم(4) بلغ الوسط الحسابي (3.94<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تكون الرقابة في موقع يضمن أن قرارات الإدارة تم اتخاذها بشكل صحيح.
- 2- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3.89 < 3) مما يدل على ان اغلبية افراد العينة توافق على أن يتم التعرف على المعلومات ذات الصلة والتي يعتمد عليها سواء كانت داخلية أو خارجية ومعالجتها وإيصالها بالوقت المحدد إلى جهات ذات صلة.
- 3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3.66<3) مما يدل على ان اغلبية افراد العينة توافق على أن توجد قوانين مكتوبة لتصرفات الموظفين وتم تعزيزها بالتدريب والاتصالات النازلة و النشرات الدورية من قبل الموظفين الأساسيين.
- 4- رقم(2)بلغ الوسط الحسابي (3.64<3)مما يدل على أن أغلبية افراد العينة توافق على ضرورة بناء خطة تنظيمية توضح خطوط السلطة والاختصاصات والمهام لضمان السير الحسن لأنشطة المؤسسة وتحديد الأهداف المرسومة.
- 5- في الفقرة رقم(6) بلغ الوسط الحسابي (3.60<3) مما يدل على أن أغلبية افراد العينة توافق على وجد معايير مستخدمة في تقييم الرقابة الداخلية.
- 6- في الفقرة رقم(1) بلغ الوسط الحسابي (3.16<3)مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على تكمن الإدارة في التكامل بين التشغيل وتصميم نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته.

الفرع ثالث: التكامل الوظيفي بين التدقيق بنظام الرقابة الداخلية.

جدول رقم (12-2): نتائج آراء عينة الدراسة حول التكامل الوظيفي بين التدقيق بنظام الرقابة الداخلية

المؤشرات الاحصائية			الاستجابات					العبارات
الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
4	0,708	3,78	/	3	10	32	05	1. يوجد علاقة بين التدقيق و نظام الرقابة الداخلية.
4	0,679	3,78	/	1	15	28	06	2. توجد معايير دولية تخدم كل من نظام الرقابة الداخلية و التدقيق.
4	0,694	4,26	/	1	4	26	19	3. تعتبر عملية تقييم التي يقوم بها مدقق مفيد للنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
4	0,716	4,24	/	1	5	25	19	4. يعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصر أساسي لقيام بعملية التدقيق.
4	0,614	4,10	/	/	7	31	12	5. يعتبر التدقيق الداخلي والخارجي مساهما في تحسين نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية.
4	0,777	3,74	/	5	8	32	05	6. نظام التدقيق الداخلي بالمؤسسة له تأثير عن نظام الرقابة الداخلية.
	0,41684	3,9833	المتوسط العام حول التكامل الوظيفي بين التدقيق بنظام الرقابة الداخلية.					

المصدر: من اعداد الطالبات (بناء على برنامج SPSS)

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمدى التكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3,9833) والذي يقع في الفئة (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في المؤسسة للتحقيق التكامل الوظيفي وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0,41684) وهي نسبة تعتبر عالية.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- 1- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (3 < 4,26) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على اعتبار عملية تقييم التي يقوم بها مدقق مفيد للنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- 2- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (3 < 4,24) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصر أساسي لقيام بعملية التدقيق
- 3- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (3 < 4,10) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على اعتبار التدقيق الداخلي والخارجي مساهما في تحسين نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية .
- 4- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (3 < 3,78) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على وجد علاقة بين التدقيق و نظام الرقابة الداخلية.
- 5- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (3 < 3,78) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على وجد معايير مستخدمة في تقييم الرقابة الداخلية.
- 6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (3 < 3,74) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على نظام التدقيق الداخلي بالمؤسسة له تأثير عن نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الأداة وتحليل الارتباط.

الفرع الأول: اختبار صدق وثبات الأداة.

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وقد استخدمنا معامل ألفا كرو نباخ لإختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة.

الجدول رقم (13-2): توزيع معامل ألفا كرونباخ.

محتوي المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات لألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	07	0.563	0.538
المحور الثاني	06	0.673	0.664
المحور الثالث	06	0.636	0.629
مجموع المحاور	19	0,786	0,782

المصدر: من إعداد الطالبات. (بناء على نتائج SPSS).

يتضح من الجدول رقم (12) ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين (0,563) و (0,673) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور (0,786) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات. لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين (0,538) و (0,664) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور (0,782) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق. نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح بما يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

الفرع ثاني: الإختبارات الإحصائية.

تطرقنا في هذا المطلب إلى حساب معامل الارتباط من اجل دلالة احصائية.

جدول رقم: (2-14) الارتباط الاحصائي.

Correlations					
			s1	s2	s3
Spearman's rho	s1	Correlation Coefficient	1.000	.386**	.388**
		Sig. (2-tailed)	.	.006	.005
		N	50	50	50
	s2	Correlation Coefficient	.386**	1.000	.458**
		Sig. (2-tailed)	.006	.	.001
		N	50	50	50
	s3	Correlation Coefficient	.388**	.458**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.005	.001	.
		N	50	50	50

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على البرنامج الإحصائي (spss)

من خلال الجدول رقم (13-2) نلاحظ أن كل الارتباطات بين جميع محاور الدراسة ذات علاقة طردية قوية، بدلالة إحصائية معنوية عالية عند مستوى دلالة 1%.

وستنظر فيما يلي إلى كل الارتباطات بالتفصيل:

(1) كانت درجة الارتباط بين المحورين الأول والثاني والتي قدرت بـ 38.6% وهي علاقة طردية قوية وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.006).

(2) العلاقة بين المحورين الأول والثالث كانت علاقة طردية قوية قدرت بـ 38.8% ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.005).

(3) العلاقة بين المحورين الثاني والأول كانت علاقة طردية قوية قدرت بـ 38.8% ذات دلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.006).

(4) كانت العلاقة بين المحورين الثاني والثالث علاقة طردية قوية قدرت بـ 45.8% وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.001).

(5) كانت العلاقة بين المحورين الثالث والأول علاقة طردية قوية قدرت بـ 38.8% وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.005).

كانت العلاقة بين المحورين الثالث والرابع علاقة طردية قوية قدرت بـ 45.8% وذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 1% وكانت قيمة معنويتها (0.001).

ومن خلال جدول نستنتج أن معامل الارتباط له علاقة قوية بين المحاور الثالث، ما يدل على وجود تكامل وظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات ومحاسبي لدى المؤسسات وأساتذة الجامعة، وذلك من أجل معرفة آراء لعينة حول مجموع النقاط والمتمثلة في العلاقة الإيجابية بين التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية، والتكامل الوظيفي بينهما في المؤسسة الاقتصادية.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي على أن وجود تكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل معايير الدولية للتدقيق، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة ومن خلال نتائج الاستبيان وهذا بعد تحليلها في برنامج (SPSS21) نستنتج مايلي:

✓ ومن خلال المحور الأول المتعلق بالتدقيق في ظل معايير الدولية للتدقيق، لاحظنا أفراد العينة يقرون بالأثر الإيجابي للمعايير الدولية في تحسن عملية التدقيق.

✓ ومن خلال المحور الثاني المتعلق بنظام الرقابة الداخلية، لاحظنا أفراد العينة يقرون بالأثر الإيجابي لنظام الرقابة الداخلية هو التحقق من ضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرر ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة.

✓ ومن خلال المحور الثالث المتعلق بالتكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية، لاحظنا أن أفراد العينة يقرون بالأثر الإيجابي للمعايير الدولية للتدقيق في تحقيق تكامل.

الخاتمة العامة

من خلال دراسة موضوعنا إلى أي مدى يمكن للتدقيق أن يتكامل وظيفيا مع نظام الرقابة الداخلية، من الناحية النظرية والعملية، تم التوصل إلى مدى اعتماد المؤسسة على نتائج التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في تحسين مختلف الأنشطة ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات المحتملة الوقوع أثناء أداء العاملين لمهام المسندة إليهم، وإعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية والمحاسبية. وذلك بتطبيق مختلف مبادئ ومعايير التدقيق المتعارف عليها من طرف المدقق، بما يكفل تقييم نظام الرقابة الداخلية باعتبارها جزء منه وأداة من أدواته وذلك من خلال تجسيد مختلف السياسات والإجراءات الصادرة من الإدارة العليا بما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة وضمان بقائها واستمراريتها على المدى الطويل، ونجاح كفاءة نظامها الرقابي يتوقف على وجود وظيفة تدقيق مستقلة تقوم بالمتابعة والرقابة المحاسبية والإدارية.

وبعد التعرض للبحث محل الدراسة، توصلنا إلى جملة من النتائج تخص الجانب النظري والتطبيقي والحكم على صحة الفرضيات التي تم وضعها مسبقا من خلال الآتي:

اختبار الفرضيات:

-الفرضية الأولى(صحيحة): فقد توصلنا الى ان التدقيق أداة ادارية مستقلة عن المؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

- الفرضية الثانية (صحيحة): لكن المعايير الدولية للتدقيق لاقت إهتمام بالتفصيل دون العموم.

الفرضية الثالثة(صحيحة): يؤثر التدقيق على نظام الرقابة الداخلية من خلال إثبات صحة المعلومات المالية المصرح بها من طرف المؤسسة، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

- الفرضية الرابعة(صحيحة): تتجلى علاقة الوظيفية بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في اتساق وانسجام المعلومات المالية بين المدقق والمؤسسة.

النتائج:

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج تم توصل إليها كما يلي:

من خلال الفصل الأول استنتجنا: أن مناقشة التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق يظهر بشكل دور الذي يمكن أن يقوم به من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية ومناقشة تكامل الوظيفي لكلاهما في بيئة معايير الدولية للتدقيق.

إن التدقيق له أهمية كبيرة لدى المنشأة كونه الداعم الرئيسي للإدارة في عملية الرقابة ويساهم في إضافة قيمة للمنشأة من خلال الحماية الكاملة للمنشأة وضمان الالتزام بكل الانظمة والقوانين والتشريعات عبر ما يقدمه من تقارير لمجلس الادارة، وهي تتفق مع الفريضة الأول والمتمثلة في " تتمثل أهمية التدقيق في توفير المعلومات اللازمة التي تساعد الادارة على اتخاذ القرارات الصائب" ويؤكد صدقها.

وفي ظل التطورات التي عرفت المعايير الدولية فإن معايير التدقيق الخارجي هي معايير التي تبين وتحدد كافة ما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل تكامل وظيفي مع التدقيق حتي يتسنى تسهيل مهام الاقتصاد العالمي

وتسهيل المقارنات والمعاملات الدولية، وهي تتفق مع فريضة الثانية "تقلص معايير التدقيق الدولية من حجم فجوة التوقعات وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة" ويؤكد صدقها.

ونستنتج من الفصل الثاني أن: خلال دراستنا الميدانية تبين لنا أن على وجود اتفاق شبه كلي على أن وجود تكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية في ظل معايير الدولية للتدقيق

نتائج الدراسة :

بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بكل من التدقيق والنظام الرقابة الداخلية والمعايير الدولية للتدقيق، ومن تبين التكامل الوظيفي بينهما، ومن خلال الدراسة النظرية والميدانية تم التوصل الى النتائج التالية :

✓ ومن خلال المحور الأول المتعلق بالتدقيق في ظل معايير الدولية للتدقيق، لاحظنا أفراد العينة يقرون بالأثر الايجابي للمعايير الدولية في تحسن عملية التدقيق.

✓ ومن خلال المحور الثاني المتعلق بنظام الرقابة الداخلية، لاحظنا أفراد العينة يقرون بالأثر الايجابي لنظام الرقابة الداخلية هو التحقق من ضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرر ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة وهذا يؤكد الفرضية الثالثة المتمثلة في " إن نتائج تقييم المدقق لنظام الرقابة تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها"

✓ ومن خلال المحور الثالث المتعلق بالتكامل الوظيفي بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية، لاحظنا أن أفراد العينة يقرون بالأثر الإيجابي للمعايير الدولية للتدقيق في تحقيق تكامل الوظيفي، وهذا ما يؤكد الفريضة الرابعة بوجود علاقة وظيفية بينهما.

التوصيات:

- ضرورة وجود وظيفة مستقلة للتدقيق ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- إدراج وظائف جديدة من أقسام ومصالح مساعدة لتجنب تعدد المهام على الموظفين.
- نشر الوعي بين الموظفين بضرورة أداء العمل بالصورة المطلوبة وتحمل مسؤولية نتائج أعمالهم بوضع إجراءات رقابية ناجعة وفعالة.
- العمل على رفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية بسن قوانين وإجراءات تعمل على تقليص من نطاق المراجعة الداخلية بالمؤسسة.
- تصميم أنظمة رقابية داخلية تقوم على مقومات وإجراءات سليمة.
- تكوين مراجعين داخليين في المؤسسات وتبسيط معايير التدقيق الدولية وضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- العمل على تطبيق معايير المراجعة الدولية من طرف المؤسسات بما يضمن تقدمها ورفقها على المستوى الاقتصادي.

الأفاق المستقبلية للبحث:

- وفي الأخير ارتأينا أن نقدم بعض المواضيع كأفاق مستقبلية للدراسة:
 - تطور عمليات التدقيق في ظل المعايير المحاسبية والدولية.
 - دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات وفق معايير الدولية.
 - أفاق تطبيق معايير التدقيق الخارجي في بيئة المراجعة الجزائرية.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

**Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique**

جامعة حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبانة الدراسة

الموضوع : التكامل الوظيفي بين التدقيق و نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق
دراسة ميدانية:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....

في إطار إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير تخصص " تدقيق محاسبي " المعنونة : " التكامل الوظيفي بين التدقيق و نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق " ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال ، فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة ، حيث أن صحة الاستبانة تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجاباتكم .
علما أن البيانات التي سيتم الإدلاء بها سوف تحاط بالسرية التامة، ولا تستخدم إلا لغرض البحث العلمي .

شاكرين لكم على حسن تعاونكم.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

الدكتور المشرف :

نصر رحال

من إعداد الطالبات :

نورة مادي

نور الايمان نافع

وعد بله باسي

I. البيانات الشخصية:

نرجوا منكم التكرم بالإجابة المناسبة على التساؤلات التالية وذلك بوضع إجابة (X) أمام الإجابة المناسبة لاختيارك.

1. الجنس:

□ - ذكر □ - أنثى

2. العمر:

- - أقل من 30 سنة.
- - من 31 سنة إلى 40.
- - من 41 سنة إلى 51.
- - من 51 سنة فأكثر.

3. المؤهل التعليمي:

- - ليسانس.
- - ماستر.
- - ماجستير.
- - دكتوراه.

4. عدد سنوات الخبرة

- - أقل من 5 سنوات.
- - من 5 إلى 9 سنوات.
- - من 10 إلى 14 سنة.
- - 15 سنة فما فوق.

5. طبيعة المستجوب :

- - محاسب معتمد.
- - محافظ حسابات .
- - موظف محاسبي لدى المؤسسات.



II. التكامل الوظيفي بين التدقيق و نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للتدقيق .

أولا : التدقيق في ظل المعايير الدولية للتدقيق						سلم القياس	
الرقم	عبارات لقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
1.	المدقق الخارجي هو شخص محايد ومستقل.						
2.	إلزامي على المدقق المعرفة الجيدة والكاملة للمؤسسة						
3.	وجوب على المدقق المعرفة الجيدة و الكاملة للمؤسسة .						
4.	على المدقق الخارجي القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.						
5.	يرجع المدقق الخارجي التقرير الادبي والمالي للسنة المنصرمة.						
6.	تساهم المعايير الدولية لتدقيق في تحسين جودة التقارير المالية.						
7.	تساعد المعايير الدولية للتدقيق في الحد من التفاوت بين ممارسات المهنيين بين الدول.						
	ثانيا: نظام الرقابة الداخلية.						
8.	تكمن الإدارة في التكامل بين التشغيل وتصميم نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته.						
9.	ضرورة بناء خطة تنظيمية توضح خطوط السلطة والاختصاصات والمهام لضمان السير الحسن لأنشطة المؤسسة وتحديد الأهداف المرسومة.						

					10.	توجد قوانين مكتوبة لتصرفات الموظفين وتم تعزيزها بالتدريب والاتصالات النازلة و النشرات الدورية من قبل الموظفين الأساسيين.
					11.	تكون الرقابة في موقع يضمن أن قرارات الإدارة تم اتخاذها بشكل صحيح.
					12.	يتم التعرف على المعلومات ذات الصلة والتي يعتمد عليها سواء كانت داخلية أو خارجية ومعالجتها وإبصارها بالوقت المحدد إلى جهات ذات صلة.
					13.	توجد معايير مستخدمة في تقييم الرقابة الداخلية.
						ثالثاً: التكامل الوظيفي بين التدقيق بنظام الرقابة الداخلية
					14.	يوجد علاقة بين التدقيق و نظام الرقابة الداخلية .
					15.	توجد معايير دولية تخدم كل من نظام الرقابة الداخلية و التدقيق.
					16.	تعتبر عملية تقييم التي يقوم بها مدقق مفيد للنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
					17.	يعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصر أساسي لقيام بعملية التدقيق.
					18.	يعتبر التدقيق الداخلي والخارجي مساهما في تحسين نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية.
					19.	نظام التدقيق الداخلي بالمؤسسة له تأثير عن نظام الرقابة الداخلية.

Reliability

Notes

Output Created	13-MAY-2017 18:28:44
Comments	
Data	D:\Sans-titre1.sav
Active Dataset	DataSet1
Filter	<none>
Input	
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	50
Matrix Input	
Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Cases Used	RELIABILITY
	/VARIABLES=م1_1 م1_2 م1_3 م1_4 م1_5 م1_6 م1_7 م2_1 م2_2 م2_3 م2_4 م2_5 م2_6 م3_1 م3_2 م3_3 م3_4 م3_5 م3_6
	/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
Syntax	/MODEL=ALPHA
	/STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE HOTELLING CORR TUKEY
	/SUMMARY=TOTAL MEANS VARIANCE.
Processor Time	00:00:00,02
Resources	
Elapsed Time	00:00:00,06

[DataSet1] D:\Sans-titre1.sav

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

	N	%
Valid	50	100,0
Cases Excluded ^a	0	,0
Total	50	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,786	0,782	19

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
المدقق الخارجي هو شخص محايد و مستقل	4,22	,616	50
إلزامي على المدقق المعرفة الجيدة و الكاملة للمؤسسة	4,48	,614	50
وجوب على المدقق التأكد من صحة تعنيه.	4,02	,515	50
على المدقق الخارجي القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه.	3,86	,700	50
يرجع المدقق الخارجي التقرير الادبي و المالي للسنة المصروفة	3,98	,769	50
تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة التقارير المالية	3,92	,829	50
تساعد المعايير الدولية للتدقيق في الحد من التفاوت بين ممارسات المهنيين بين الدول	3,40	,969	50
تكمن الإدارة في التكامل بين التشغيل وتصميم نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته	3,16	1,184	50
ضرورة بناء خطة تنظيمية توضح خطوط السلطة و الاختصاصات و المهام للضمان السير الحسن لأنشطة المؤسسة و تحديد الاهداف المرسومة	3,64	1,083	50
توجد قوانين مكتوبة لتصرفات الموظفين وتم تعزيزها بالتدريب والاتصالات النازلة و النشرات الدورية من قبل الموظفين الأساسيين	3,66	,823	50
تكون الرقابة في موقع يضمن أن قرارات الإدارة تم اتخاذها بشكل صحيح	3,94	,712	50
يتم التعرف على المعلومات ذات الصلة والتي يعتمد عليها سواء كانت داخلية أو خارجية ومعالجتها وإبصارها بالوقت المحدد إلى جهات ذات صلة	3,86	,881	50
توجد معايير مستخدمة في تقييم الرقابة الداخلية	3,60	,782	50
يوجد علاقة بين المدقق و نظام الرقابة الداخلية	3,78	,708	50
توجد معايير دولية تخدم كل من نظام الرقابة الداخلية و التدقيق	3,78	,679	50
تعتبر عملية تقييم التي يقوم بها مدقق مفيد للنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	4,26	,694	50
يعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصر أساسي لقيام بعملية التدقيق	4,24	,716	50
نظام التدقيق الداخلي بالمؤسسة له تأثير عن نظام الرقابة الداخلية	4,10	,614	50
نظام التدقيق الداخلي بالمؤسسة له تأثير عن نظام الرقابة الداخلية	3,74	,777	50

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
s1	50	3.43	5.00	3.9829	.38359
s2	50	2.67	4.67	3.6433	.57045
s3	50	3.00	4.83	3.9833	.41684
Valid N (listwise)	50				

ألفا كرونباخ المحور الاول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.563	.538	7

ألفا كرونباخ المحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.673	.664	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.636	.629	6

جدول الارتباط بين ثلاث محاور.

Correlations

			s1	s2	s3
Spearman's rho	s1	Correlation Coefficient	1.000	.386**	.388**
		Sig. (2-tailed)	.	.006	.005
		N	50	50	50
	s2	Correlation Coefficient	.386**	1.000	.458**
		Sig. (2-tailed)	.006	.	.001
		N	50	50	50
	s3	Correlation Coefficient	.388**	.458**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.005	.001	.
		N	50	50	50

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

❖ الملحق رقم: 02

```

FREQUENCIES VARIABLES=الجنس_العمر_المؤهل_العلمي_سنوات_الخبرة_طبيعة_المستجيب
/NTILES=4
/STATISTICS=STDDEV MEAN
/GROUPED=الجنس_العمر_المؤهل_العلمي_سنوات_الخبرة_طبيعة_المستجيب
/ORDER=ANALYSIS.

```

Frequencies

[DataSet1] C:\Users\badi\Desktop\نورة\Sans-titre1.sav

		Statistics				
		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	سنوات الخبرة	طبيعة المستجيب
N	Valid	50	50	50	50	50
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		1.16	2.16	1.90	2.86	2.30
Std. Deviation		.370	.842	1.129	.990	1.182
Percentiles	25	a,b	1.43 ^b	a,b	1.96 ^b	1.23 ^b
	50	1.16	2.06	1.67	2.83	2.24
	75	1.66	2.75	2.88	3.77	3.38

a. The lower bound of the first interval or the upper bound of the last interval is not known. Some percentiles are undefined.

b. Percentiles are calculated from grouped data.

Frequency Table

الجنس				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	42	84.0	84.0	84.0
انثى	8	16.0	16.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

العمر				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 30 سنة	8	16.0	16.0	16.0
من 31 سنة إلى 40	32	64.0	64.0	80.0
من 41 سنة إلى 51	4	8.0	8.0	88.0
من 51 سنة فأكثر	6	12.0	12.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
ليسانس	28	56.0	56.0	56.0
ماستر	5	10.0	10.0	66.0
ماجستير	11	22.0	22.0	88.0
دكتوراه	6	12.0	12.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
أقل من 5 سنوات	2	4.0	4.0	4.0
من 5 إلى 9 سنوات	22	44.0	44.0	48.0
من 10 إلى 14 سنة	7	14.0	14.0	62.0
15 سنة فما فوق	19	38.0	38.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

طبيعة المستجيب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
محاسب معتمد	19	38.0	38.0	38.0
محافظ حسابات	7	14.0	14.0	52.0
موظف محاسبي لدى المؤسسات	14	28.0	28.0	80.0
أستاذ جامعي	10	20.0	20.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

1/ المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، طبعة الاولى، دار الصفاء، الاردن، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد والتحديث، طبعة الأولى، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
3. ألفين أرينز، جيمس لوبك، محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض-السعودية، 2009.
4. أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية-مصر، 2006.
5. ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2006.
6. ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2007.
7. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل معايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر وتوزيع، عمان- الأردن، 1999.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، طبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2000.
9. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار مستقبل لنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
10. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، الطبعة الاولى، دار الوراق، عمان- الأردن، 2006.
11. زهير الحدوب، علم تدقيق الحسابات، طبعة 1، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان - الأردن، 2006.
12. سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، طبعة السادسة معدلة، مجهول دار نشر، مصر، 2001.
13. طواهر محمد التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
14. عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القريشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية الحاجات مستخدمي للقوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.

15. عبد الفتاح الصحن، نور أحمد، الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة لطباعة والنشر، الإسكندرية-مصر، 2002.
16. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة "الأسس العملية والعلمية"، الدار الجامعية، صر، 2004.
17. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2001.
18. عبد الفتاح الصحن، الصبان، محمد القيومي، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004.
19. غسان فلاح المطاونة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة 1، دار السيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.
20. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية-مصر، 2006.
21. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرف، الإسكندرية-مصر، 2002.
22. محمد السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة-مصر، 1992.
23. محمد القيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998.
24. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
25. محمد رسلان الحيويسي، جميلة جاد الله، الإدارة علم وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، 2008.
26. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
27. محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
28. محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم رقابة الداخلية، دراسة تطبيقية على مكانة تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، الجامعة الاسلامية، غزة-فلسطين، 2011.

29. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2004.

30. وليم توماس، أمرسون هنكي، تعريف أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، 2006.

31. يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة، عمان -الأردن، 2000.

32. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير الدولية، طبعة 1، دار الجامعة، غزة-فلسطين، 2002.

ب- المقالات:

1. علي حسين الوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، العراق، 2004.

2. نصار محمد البطوش، المسؤولية التأديبية للمدقق الحسابات في القانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985، مجلة المدقق، العدد 51، آب 2002.

ت- الرسائل الجامعية:

1. بلال برايح، تقييم المراجع في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2015.

2. خولة ديب، مهنة محافظ الحسابات كأداة تقييم نظام الرقابة الداخلية، شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة: 2013/2014.

3. ربيعة صلاح، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبية، جامعة الجزائر، 2003/2004.

4. سعاد شكري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص مالية مؤسسية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009/2010.

5. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، تخصص عوم تجارية، جامعة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.

6. محمي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة ماجستير، تخصص المالية والمالية، المركز الجامعي بالمدية، 2008/2007.
 7. نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر، بسكرة، 2012/2011.
 8. وجدان علي أحمد، الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص محاسب وتدقيق، جامعة الجزائر، 2012/2011.
 9. وليد خالد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2012/2011.
 10. لقيطبي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/ 2008.
- ث- الوثائق الأخرى:

1. المادة 715 مكرر 06، المرسوم التشريعي 93 - 08 المؤرخ في 25 افريل 1993، القانون التجاري الجزائري.
2. المواد من 65 إلى 70، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010.
3. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 20، القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991.
4. مادة 34 من القانون 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010.

2/ المراجع باللغة الأجنبية:

1. BELAIBOUD Mokhtar, Guide pratique d'audit financier et comptable, Maison des livres, Alger .
2. Hamini allel, l'audit comptable et financier, berte, 1édition, 2002 .
3. Hamini allel, le contrôle interne et l'élaboration selon, comptable, pour, Alger, 2003.
4. Henry Peter, Le contrôle interne: évolution et perspectives en suisse, Mémoire MBL, université de Genève, faculté de droit, La suisse, 2012 .
5. Iain Gray, Stuart Manson, "the audit process: principles, practice and cases", 4th Edition, ISA Edition, London, 2008.
6. J.C.Becour, H.Bouquin ,Audit Opérationnel, 2eme Edition, Economica, Paris ,1996 .
7. Lionel Collins, Gérard Vallin, Audit et Contrôle Interne.
8. Philipe LAURENT et Piere TCHERKWSKY, pratique de l'audit opérationnel, Les édition d'organisationParis .

مواقع الويب:

1. <http://sqarra.wordpress.com> consultation le 25/12/2016. a10.45

قائمة المراجع

الملاحق