



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية
الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاي الوادي

تحت إشراف الأستاذ

لخضر يحي

إعداد الطالبة:

مريم عبد القوي

لجنة مناقشة

أ. بجامعة حمه لخضر

أ. بجامعة حمه لخضر

أ. د بجامعة حمه لخضر

ناجية صالحي

لخضر يحي

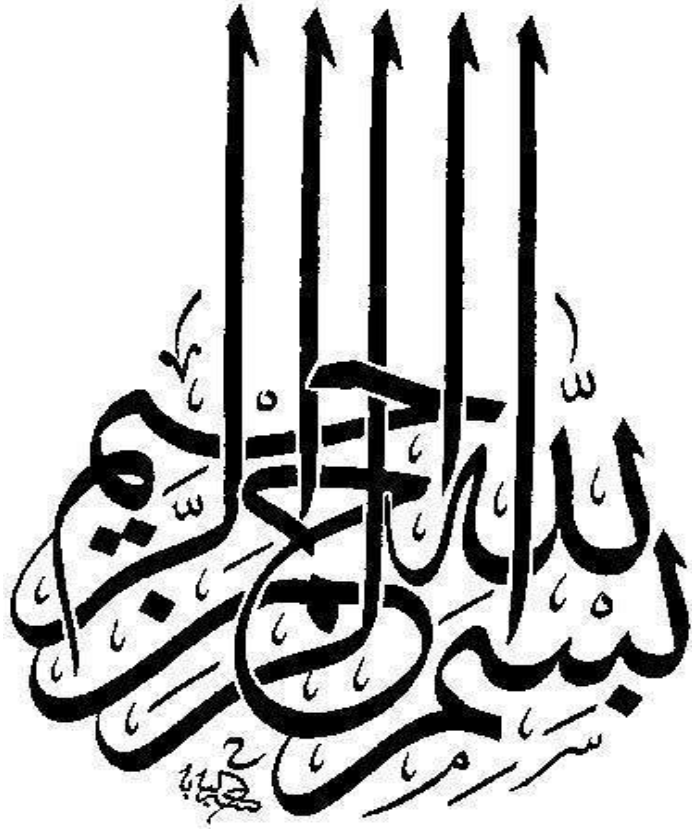
لزهر عزه

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

السنة الجامعية: 2015/2014م



﴿وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون
وستردون الى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم
تعملون﴾.

سورة التوبة الآية: 104

شكر و تقدير

بعد شكر المولى عز وجل والثناء على نعمه كلها، نتوجه بالشكر الجزير و التقدير الكبير والعرفان الجميل إلى

أستاذي الكريم والمحترم لخضر يحي على تفضله الإشراف على هذا البحث ، وعلى التوجيهات والنصائح المقدمة في تسييره وتيسره، وعلى التشجيعات من اجل إتمامه وتمامه.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذ الباي محمد على المساعدة المقدمة بتوفير المعلومات المتعلقة بالجانب التطبيقي للبحث.

الى من كان قدوة ومثالا حسنا لنا الأستاذ بنين بغداد على المساعدة وإمداد بالنصائح والإرشادات

كل أعضاء اللجنة المناقشة، الذين سأنال شرف مناقشتهم لبحثي هذا فلهم مني كل الشكر والتقدير على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم وانتقاداتهم التي ستنير مساري العلمي كل من ساهم في هذا البحث من قريب أو بعيد.

الإهداء..

أنخني إجلالا الى من أري فيها الضياء الصراط وعمود الحياة ، إلى من آزرني وساندني طول المسار ، الي من أراها
بحر الحنان وشاطئ الرعاية وفلك النصيحة والأمان

إلي من حملني وهنا علي وهن وسهرت بسهري وفرحت لفرحي وإحتضنت الأحزان من أجل سعادتي وعلمتني أن
الايمان بنجاح والصبر مفتاح الحب والعطاء...

إلي حبيبتي أمي

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء وجود الكرماء ونصح الحكماء وعطف الرحماء ، إلى من علمني مواجهة الصعاب
وتعب من أجلي ، ووفر لي الراحة ولم ييخل عني بنعمة في سبيل العلم ، وعلمني أن الحياة تجارب وشجعتني علي
المثابرة والاجتهاد

إلي أبي الفاضل

إلى من قاسموني الحياة بجلوها ومرها أخوتي جمال ، أحمد ، عبد الله ، الأمين ، عبد الحكيم وأخواتي سلاف ، حبيبة
، هاجر ، العطرة ، وهيبة

إلى صدقاتي سامية نعرورة وخاصة التي اعتبرني اخت لها وساندتني في عملي ومشواري الدراسي صديقتي الغالية
راوية بك

إلى زملائي في العمل امال حسني ، سميرة زيدي ، سفيان قماري ، محسن باي ، تجاني محمد صوالح

إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل

مستخلص الدراسة

المراجعة الخارجية كأداة لتقييم على نظام الرقابة الداخلية

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة منهجية المراجعة الخارجية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية حيث تعتبر المراجعة الخارجية على أنها فحص للبيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، فعمل المراجع الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة.

ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بتوزيع إستبيان على المراجعين الخارجيين وأكاديميين المختصين في المحاسبة والمراجعة وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها:

ان سلامة تطبيق المراجعة الخارجية يؤثر بالإيجاب على سلامة نظام الرقابة الداخلية .

الكلمات المفتاح: المراجعة، مراجعة خارجية، نظام الرقابة الداخلية

Résumé:

Outil d'audit externe pour l'évaluation du système de contrôle interne

Cette étude vise à savoir la méthodologie de l'audit externe et de son impact sur le système de contrôle interne, où l'audit externe est considéré comme un examen des enregistrements de données et de comptabilité et se tenir sur l'évaluation du système de contrôle interne afin d'exprimer une opinion professionnelle et impartiale sur la validité et la sincérité de l'information comptable. Les travaux de l'auditeur externe n'est pas un auto-but, il est un objectif topique représenté pour donner l'image sincère et honnête de la gestion des affaires de l'entreprise.

Pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons distribué un questionnaire sur les vérificateurs externes des spécialistes universitaires dans la comptabilité et la vérification L'étude a conclu aux plupart des points et le plus importants :

La sécurité de l'application de l'audit externe affecte positivement l'intégrité du système de contrôle interne.

Mots clés : audit, audit externe, système de contrôle interne .

فهرس المحتويات

الفهرس المحتويات

الفهرس المحتويات

شكر وعرفان

إهداء

ملخص الدراسة

I.....	فهرس المحتويات
I.....	فهرس الجداول
I.....	فهرس الأشكال
أ، ب، ج، د.....	مقدمة

الفصل الأول : الاطار النظري حول المراجعة

2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول :تقديم عام حول المراجعة
3.....	المطلب الأول : تعريف المراجعة
4.....	المطلب الثاني : أهداف المراجعة
5.....	المطلب الثالث : أنواع المراجعة
10.....	المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية
10.....	المطلب الأول : مفهوم المراجعة الخارجية
11.....	المطلب الثاني : أنواع المراجعة الخارجية
13.....	المطلب الثالث : معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها
20.....	المبحث الثالث : أساسيات المراجعة الخارجية
20.....	المطلب الأول : أسس (مبادئ) المراجعة الخارجية
22.....	المطلب الثاني : مسؤوليات ومهمة المراجع الخارجي
26.....	المطلب الثالث : منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية
33.....	الخلاصة الفصل

الفصل الثاني : مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

35.....	تمهيد
36.....	المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية
36.....	المطلب الأول : مفهوم وخصائص الرقابة الداخلية
38.....	المطلب الثاني : اهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية
40.....	المطلب الثالث : شروط وأنواع نضام الرقابة الداخلية
43.....	المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية
43.....	المطلب الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية

الفهرس المحتويات

المطلب الثاني : خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.....	45
المطلب الثالث : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية	46
المبحث الثالث : العلاقة بين المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية.....	48
المطلب الأول : مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية.....	48
المطلب الثاني: المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية.....	50
المطلب الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية.....	53
الخلاصة الفصل.....	57

الفصل الثالث : دراسة الميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

تمهيد	59
المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية.....	60
المطلب الأول : مجتمع الدراسة.....	60
المطلب الثاني :عينة الدراسة:.....	61
المطلب الثالث : حدود الدراسة.....	62
المبحث الثاني : إعداد الاستبيان وهيكلته ونتائج المعالجة.....	63
المطلب الأول : إعداد و هيكله الاستبيان.....	63
المطلب الثاني : عرض خصائص عينة الدراسة.....	65
المطلب الثالث : تحليل نتائج الدراسة.....	71
خلاصة الفصل.....	84

قائمة الجداول

فهرس الجداول

- فهرس الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	12
2-1	خطوات الحصول على معرفة العامة حول المؤسسة	26
1-3	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	61
2-3	مجالات الإجابة على اسئلة الإستبيان وأوزانها	64
3-3	معايير تحديد الاتجاه	64
4-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	65
5-3	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	66
6-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	67
7-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	68
8-3	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	69
9-3	مقياس الثبات ألفا كرومباخ بمجالات الدراسة	71
10-3	نتائج الاستبيان المتعلقة بالبحور الاول	73
11-3	نتائج الاستبيان المتعلقة بالبحور الثاني	76
12-3	نتائج الاستبيان المتعلقة بالبحور الثالث	80

قائمة الأشكال

فهرس الاشكال

فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	إجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية	56
1-3	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس	65
2-3	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	66
3-3	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	68
4-3	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	69
5-3	يمثل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	70

المقدمة العامة

المقدمة العامة

مقدمة عامة:

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية و الإدارية و غيرها، وذلك لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية المراجعة والمتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية المراجعة لتعزيز موثوقية عملية المراجعة.

إذ أصبح من الضروري وجود مراجعة خارجية قصد حماية أصول المؤسسة ،فمهمة المراجعة الخارجية نشاط مستقل من خارج المؤسسة يقوم بها شخص خارجي يتولى مهمة المراجعة ثم التصديق على مخرجات نظام الرقابة الداخلية ، وقياس مدى فعاليته بكل حرية واستقلالية ، إذ يعمل على تحديد نقاط القوة والضعف فيه وتحديد مواقع التمزقات للقوانين واللوائح والإجراءات الموضوعية والتأكد من صحة المعلومات والبيانات واكتمالها بصدق وبدون أي ضغوط أو إكراهات وذلك بإتباع اساليب وإجراءات وطرق ممنهجة في تقييم نضام الرقابة الداخلية وذلك لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية المراجعة والمتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية المراجعة وبغية الإلمام بحيثيات هذا الموضوع والخوض فيه بصفة مفصلة سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات المتولدة عنها في الآتي:

❖ إشكالية البحث :

• ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

والتي بدورها يمكن الإجابة عنها من خلال الإجابة على التساؤلات التالية والذي تمثل الإهتمامات المتعلقة بالموضوع

❖ التساؤلات الفرعية :

- ما مدى تأثير عنصر للحصول علي معرفة عامة حول المؤسسة علي تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- هل فحص الحسابات والقوائم المالية يؤثر على تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟
- هل فحص الجيد لنظام الرقابة الداخلية يساهم في بيان نقاط القوة والضعف ؟

❖ فرضيات البحث :

للإجابة عن التساؤل السابق من أجل الإلمام بإشكالية الموضوع ننتقل من الفرضيات التالية

المقدمة العامة

- يوجد تأثير للحصول علي معرفة عامة حول المؤسسة علي تقييم نظام الرقابة الداخلية
- يساهم فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلي
- يوجد تأثير عند فحص الحسابات والقوائم المالية علي تقييم نظام الرقابة الداخلية

❖ أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا للموضوع إلى عدة أسباب منها:

- الميول الشخصي للمواضيع المتعلقة بالمراجعة
- بحكم التخصص
- قيمة وأهمية هذا البحث.

❖ أهداف البحث

إن أهم أهدافنا من هذا البحث ما يلي:

- 1- إبراز أهمية المراجعة الخارجية و دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية .
- 2- إبراز منهجية سير عملية تنفيذ المراجعة الخارجية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية .
- 3- محاولة الإلمام ببعض جوانب الموضوع لإطلاع الطلبة عليه

❖ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على مدى المساهمة و الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في الحياة الاقتصادية في المجتمعات المختلفة تحقيقاً لأهداف و غايات مستخدمي التقارير و القوائم المالية وإبراز العلاقة الموجودة بين المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية وإظهار طريقة عملها

❖ حدود البحث :

بالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة من حيث المجال الزمني بسنة 2014/2015 أما المجال المكاني تمثل في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لجامعة حمه لخضر في ولاية الوادي أما مجتمع الدراسة يتمثل في المحاسبين، ومحافظي حسابات وأساتذة دراسات العليا وموظفين إداريين ومسيرين ومالكين .

❖ صعوبات البحث:

الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

المقدمة العامة

- رفض بعض مكاتب محافضي الحسابات ملء استمارة الاستبيان وعدم فهم المحاسبين للموضوع وكذا صعوبة استرداد الاستمارة .

❖ المنهج البحث والأدوات المستخدمة:

يهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدامنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الدارسات والكتب، المقالات العلمية، المداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج الإحصائي التحليلي حيث تمت معالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتج من الجزء النظري، وذلك بالإعتماد على البرنامج الإحصائي spss وبرنامج minitab.

❖ دراسات سابقة :

- عزوز ميلود، " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات السنة الجامعية 2006/2007 جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة هدفت الدراسة الى محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة ومدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة
- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم- محاسبون قانونيون . وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الإيجابي الذي يلعبه التكامل ما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، على مستوى ممارسي الوظيفتين (المراجع الداخلي والمراجع الخارجي) في مساعدتهما على إنجاز أعمالهما على أحسن وجه، وبالتالي تقديم نتائج أعمال مراجعتيهما بجودة عالية، بما يخدم فئات عديدة في المجتمع، لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

❖ محتوى البحث:

لقد قسمنا بحثنا إلى ثلاثة فصول

فقد جاء الفصل الأول تحت عنوان "تقديم عام حول المراجعة " والذي تضمن ثلاث مباحث حاولنا من خلالها الإحاطة النظرية بالمراجعة فقد تناولنا في المبحث الأول عموميات حول المراجعة اما المبحث الثاني الاطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية بينما المبحث الثالث اساسيات المراجعة الخارجية

أما الفصل الثاني فقد قدم بعنوان " مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية " وجاء تقسيمه على شكل ثلاث مباحث يعالج المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية، بينما المبحث الثاني فتناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية ، فيما اعتنى المبحث الأخير بدراسة العلاقة بين المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية

أما الفصل الثالث تضمين دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين الأكاديميين المختصين في المحاسبة والمراجع حيث تناول المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية و المبحث الثاني إعداد الاستبيان وهيكلته ونتائج المعالجة

الفصل الأول

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

تمهيد:

لقد ظهرت المراجعة نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها. فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية، والتشغيلية للمؤسسة ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها. بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

إن المراجعة تقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير ومجموعة من الخطوات المنهجية لسييرها وكذلك بيان مسؤوليات وصلاحيات التي تعتبر مرشداً لممارسة مهنة المراجع الخارجي .

ولهذا سوف نحاول ومن خلال هذا الفصل طرح مايلي :

- ✓ **المبحث الأول :** عموميات حول المراجعة .
- ✓ **المبحث الثاني :** الاطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية .
- ✓ **المبحث الثالث :** اساسيات المراجعة الخارجية .

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

المبحث الأول :عموميات حول المراجعة:

سنستطرق في هذا المبحث إلى دراسة مفهوم المراجعة وأهميتها وأنواعها .

المطلب الأول : تعريف المراجعة:

التعريف الأول:1

المراجعة بمعناها اللفظي audit وهي مشتقة من كلمة اللاتينية audire ومعناها- يستمع- لان الحسابات كانت تتلي علي المدقق ، وأما المراجعة بمعناه المهني فتعني عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايد للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

التعريف الثاني:2

المراجعة هي عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى توافق بين المعلومات ومعايير محدد مقدما، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل .

التعريف الثالث:3

المراجعة عملية منظمة ومخططة وتتم بالتنسيق ، وهي تشمل الحصول علي الادلة والإثباتات التي يتم تقييمها المتكونة من كل المؤثرات التي تؤدي في النهاية إلى قرارات المراجعين ، وهي مرتبطة بتأكيدات عن الاجراءات الاحداث الاقتصادية.

مهما تعددت التعاريف واختلفت زاويا النظر اليها فخلاصة القول أن المراجعة هي عبارة عن: عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية و الإدارية و غيرها، السارية داخل المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى صدق وسلامة عرض القوائم المالية للمؤسسة .

1 ضاهر القشي، المؤتمر العلمي الدولي الثاني ، الاعمال الالكترونية والتحول في اقتصاديات الاعمال ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، 15-19/3/2011 ص5

2 حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات في المراجعة مدخل معاصر ، الطبعة الاولى ، المكتبة العصرية ، 2006، ص15

3 طارق عبد العال حمادة، موسوعة معايير المراجعة ، جامعة عين الشمس ، الاسكندرية ، 2004، ج 1 ، ص27

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

المطلب الثاني: أهداف المراجعة.

هناك نوعين من الأهداف أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة 1

الفرع الأول: الأهداف التقليدية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها .
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش .
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك .
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً .
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق .

الفرع الثاني: الأهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها .
- تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للنتائج المرسومة .
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

1 خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات عمان، دار النشر، ص، 11

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

الفرع الأول: من حيث الإلزام القانوني ومجال أو نطاق المراجعة.

أولاً. من حيث الإلزام القانوني:1

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية المراجعة لغيرها من الشركات كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن ، لذلك سوف نقسمها إلى نوعين

أ. المراجعة الإلزامية :

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها ، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف الممنوحة له من خلال القانون المعمول به ، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة .
حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة (الأموال).

ب. المراجعة الاختيارية :

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المعلوماتي المحاسبي وعن نتائج الأعمال ، و المركز المالي إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد
حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته (584) على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك .

1 محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005، ص ص : 21 ، 22.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

ثانيا. من حيث مجال أو نطاق المراجعة¹

يعتبر مجال المراجعة من بين أهم التقسيمات التي تظهر نوعين من المراجعة وهما:

أ. المراجعة الكاملة :

جميع العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بإنتظام وأنها صحيحة وان جميع الدفاتر والسجلات وما تحويه من حسابات أو بيانات خالية من الاخطاء والغش أو التلاعب ، ففي مثل هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بفحص جميع الايرادات والمصروفات وكل المقبوضات والمدفوعات النقدية ، وجميع أصول النشا والتزاماتها وكل التسويات الجردية التي اجريت وما يؤيدها من مستندات

ب. المراجعة الجزئية :

يقصد بهذا النوع من المراجعة تلك العمليات التي يقوم بها المراجع وتكون محددة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كان يعهد الي المراجع فحص العمليات النقدية من مقبوضات أو مدفوعات والتي تمت خلال فترة معينة ، او فحص عمليات البيع النقدي او الآجل التي قام بها المشروع، أو قد يطلب من المراجع فحص حسابات المخازن...إلخ.

الفرع الثاني: من حيث توقيت المراجعة و حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

أولاً: من حيث توقيت المراجعة

يمكن لنا من خلال هذا التقسيم أن نميز بين نوعين من المراجعة ألا وهما :

أ. المراجعة المستمرة :2

وهي التي يقوم فيها المراجع بعملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة، حيث يقوم بمراجعة وفحص ما قد يكون قد أثبتت بالدفاتر والسجلات من بيانات،علي ان يقوم بمراجعة نهائية في نهاية الفترة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر. و الواقع أن هذا النوع يصلح في المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب على غيرها من الأنواع

ب. المراجعة النهائية :3

1 كمال عبد السلام علي ،اصول المراجعة ،جامعة المنصورة،2003 ، ص ص 59 ،61.

2 كمال عبد السلام علي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 61 - 63.

3 حامد داود الطحلة ، المراجعة وتدقيق الحسابات،1995،ص5

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

إن المقصود بالمراجعة النهائية أي المراجعة التي تبدأ بعد ان اتمت ادارة الحسابات تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية , وتتم المراجعة بطريقة متواصلة , وان احسن الطرق للمراجعة هي ان تعمل مراجعة جزئية اثناء السنة بواسطة مراجع , ويقوم اخر بعمل المراجعة النهائية

ثانيا. من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات : 1

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية ، خلق صعوبة في كيفية فحص العمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسة مما قد يؤثر سلبا على مدى صدق ودقة وتعبير هذه المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

ولأن هذه البيانات و المعلومات تعتبر الأساس في إصدار أي حكم أو اتخاذ أي قرار كان من الضروري إيجاد نوعين من المراجعة يتعلق الأول منها بكل العمليات و المستندات و البيانات وطريقة تجهيزها وتعتبر شاملة. أما الثاني منها فتعلق بالمراجعة الاختبارية ، و التي تستند على العينة المختارة من مجموع العناصر المراد فحصها.

أ. المراجعة الشاملة (التفصيلية) :

تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات والمستندات و البيانات المحاسبية ، و الواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة.

ب. المراجعة الاختبارية :

يستند هذا النوع على إجراء الاختبار لجزء من المفردات ومن ثم تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل مفردات المجتمع .ويظهر لنا جليا تطبيق هذا النوع من المراجعة بصفة خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات و التي يصعب فيها تطبيق المراجعة الشاملة لكل العمليات. وبذلك كان لابد من اختيار نظام الرقابة الداخلية قوي وشامل لمختلف الأجزاء وبما أن المراجع يهدف من وراء فحصه للبيانات و السجلات المحاسبية إلى إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى تعبیر المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة فإنه لابد من قيامه بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية :

- المعاينة على أساس التقدير .

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

- المعاينة على أساس القبول أو الرفض .

- المعاينة الاستكشافية.

ويمكن أن يكون الحكم الصادر عن اختبار العينة لا يعبر عن مفردات المجتمع ككل وهذا راجع إلى المشاكل

الآتية :

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل.

- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة في اختبار العينة .

- الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

ثالثا. من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة

1. من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة :

وحسب هذا التقسيم يمكن أن نرى نوعين وهما:

أ. المراجعة الخارجية :

وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرق من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية والوقوف

على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأيه الفني و المحاييد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة

عن نظام المعلومات المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول و الرضا لدى مستعملي هذه

المعلومات من الأطراف الخارجية الخاصة (المساهمون - المستثمرون - البنوك).1

وبذلك يمكن لنا تحديد أهداف المراجعة الخارجية و المتمثلة في :

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل .

- كل عملية تم تسجيلها لا بد أن تكون : حقيقية - صحيحة التقييم - صحيحة التسجيل -

مسجلة في وقت وقوعها - صحيحة التمرکز.

ب. المراجعة الداخلية:2

لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت

بالمراجعة الخارجية، ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على إحتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على

المستويات التنفيذية.

1 محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 30،31.

2 محمد سمير صبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 / 2004 ، ص 30.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، واستثناء لما سبق، يمكن بأن نقول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل قسم من أقسام المشروع.
- كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي .

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

سنستطرق في هذا المبحث إلى دراسة مفهوم المراجعة الخارجية وأنواعها والمعايير التي تخضع لها.

المطلب الأول : مفهوم المراجعة الخارجية:

- **التعريف الأول :** يمكن تعريف المراجعة الخارجية على أنها عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم 1.

- **التعريف الثاني :** تعتبر المراجعة الخارجية عملية منظمة من أجل الحصول على الأدلة التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني أحياد من خلال مجموعة من الوسائل، تهدف هذه الدراسة إلى تقديم أداة جديدة تمكن المدقق من الكشف عن ممارسات المحاسبة الاحتيالية 2.

- **التعريف الثالث :** ويمكن تعريفها أيضا: عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتحريات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية. وأصحاب المصلحة في المؤسسة 3.

1 سفير محمد ، رزقي اسماعيل الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر 05-06/05/2013مداخلة بعنوان :مسؤولية و دور

المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي،ص3

2 علام محمد موسي حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، الجامعة الاهلية ، مملكة البحرين، ص2

3 صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، الكلية الحقوق والعلوم

الاقتصادية، جامعة ورقلة، 9/8 ما رس، 2005، ص25.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

المطلب الثاني :أنواع المراجعة الخارجية:

سوف نوضح بشكل خاص أنواع المراجعة الخارجية كما هي في الواقع، والتي تتمثل في ثلاثة أنواع هي:1

- المراجعة القانونية هي التي يفرضها القانون ، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات
 - المراجعة التعاقدية التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا
 - الخبرة القضائية التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة
- ومن هذا المنطلق نورد جدول المقارنة التالي :

1 محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعى الجزائر ،ط2، 2005م ، ص28

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

الجدول (1 - 1) :مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية:

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة الحجم	مؤسسية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
المهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس إدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدته
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	امة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة - عادية . غ عادية-	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل، مبدئيا، في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل	نعم	لا	م . غ

المصدر: محمد بيوتن ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعي الجزائر 2، 2005م ص28، بتصرف

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعارف عليها

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودي عمل المراجع وتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي فهي نادرما ما تغير حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديد من الجهات المختصة بذلك وتتكون معايير المراجعة التي أوصى بها معد المحاسبين الأمريكيين ثلاث مجموعات هي¹

• المجموعة الأولى: المعايير الشخصية

وتسمى المعايير العامة او شخصية لأنها تتعلق بالصفات الشخصية للمراجع الخارجي وتتكون من ثلاثة معايير:

1. التأهيل العلمي والعملي :

بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة إلا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات المراجعة بدون التعليم والخبرة في هذا المجال والتي تمكنه من ابداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في اتخاذ قرارات معينة.

وينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع

1.1 التأهيل العلمي (التعليم)

2.1 التأهيل العملي (الخبرة والكفاءة)²

2. استقلال المراجعين

1.2 إعداد برنامج المراجعة

2.2 الفحص

3.2 إعداد التقرير

3. بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني:

ويتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة ويعني ذلك أن المراجع مسؤول مهنيًا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر وللتوضيح يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل:

1 J- MAILLER, Initiation Au Contrôle Comptable [Ed Economie et harmonisme 1974], P 56

2 امين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص14

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

اكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة المراجعة وموضوعة تقدير المراجع، كما يجب أن يتجنب المراجع الإهمال ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات¹

• المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

وتسمى معايير العمل الميداني وهي تلك المعايير التي تطبق عند أداء مهمة المراجعة فتلك المعايير تحدد اطار عمل لأداء عملية المراجعة وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير

1. التخطيط والإشراف

يتضمن تخطيط عملية المراجعة الإستراتيجية بمعنى الرؤية والخطة التي سيتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة² ويجب على المراجع في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج المراجعة مستفيداً في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط، ومع مراعاة إمكانية تعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج المراجعة عند الحصول على معلومات إضافية تستوجب التعديل. ولكي يتمكن المراجع من التخطيط السليم والفاعل لعملة، فإن عليه أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه وطرقه، لأن هذا يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية³

2. دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب ان تتم دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كاساس لتحديد مدي الاعتماد عليه وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة والتي تحدد اجراءات المراجعة الضرورية .

ويمكن للمراجع دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية

- التقرير الوصفي، خرائط التدقيق، قائمة الاستقصاء النموذجية

وبعد الدراسة السابقة يقوم اعداد ورقة عمل تتضمن

- نقاط الضعف ، نقاط القوة ،التوصيات المقترحة⁴

1 وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص ص 132-134.

2 داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، ج2، ط1، مكتبة صادر ناشرون، لبنان2002، ص45

3 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص ص 31.

4 احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان . الأردن، 1999، ص26

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

3 . جمع أدلة المراجعة الكافية.

أثناء عملية المراجعة يصل المراجع إلى نقطة يكون قد حصل عندها على قدر كاف من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، والذي يحدد هذه النقطة هو التقدير المهني للمراجع آخذا في اعتباره الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

إذا فأدلة المراجعة الكافية طبقا لهذا المعيار هي التي تمثل أساسا معقولا للمراجع لأبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية ويمثل دليل المراجعة أحد الأسس الهامة لعملية المراجعة، كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة المراجعة توفر الأساس المنطقي والرشد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية. 1

● المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقارير

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
 - يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي تم استخدمت عند إعداد القوائم السابقة؛
 - يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
 - يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية، وفي الأحوال التي لا يكن إبداء الرأي يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدب إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة. 2
- أولا. أنواع التقارير.

سبق و أن ذكرنا أن الهدف الرئيسي من وراء عملية المراجعة هو إعطاء رأي فني و محايد حول مدى صحة القوائم المالية التي قامت بإعدادها المؤسسة و مدى تمثيلها للمركز المالي و نتائج أعمال نهاية الفترة المالية، و هذا

1 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 31-33.

2 صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد 01، جامعة ورقلة، 2002، ص 65.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

الرأي يكون متضمنا في تقرير مكتوب يعدده المراجع بعد انتهاء عملية المراجعة، فهناك نوعان من تقارير المراجع، التقرير العام و التقرير الخاص.

1. التقرير العام.

يتم إعداد هذا التقرير من طرف المراجع للمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة، و يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية تعيين المراجع من طرف المؤسسة؛
- التعرف على المؤسسة و الدورة محل المراجعة؛
- الوثائق المالية التي خضعت للفحص تمضي و ترفق بتقرير كملاحق مع ذكر التواريخ الخاصة بها؛
- التركيز على أن عملية المراجعة تمت وفقا لمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها؛
- عرض المراجع للأخطاء و النقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها على نتيجة المؤسسة بالأرقام؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة و الخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛
- رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية و المحاسبية في تمثيل الوضع المالي و نتائج الأعمال؛
- مدى إتباع و تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية و المحاسبية؛
- أسباب التعديلات المحتملة و التي تخص الطرق المتبعة في التقييم و طرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك.1

وعند تحليل العبارات التي تستعمل في التقرير يجب أن يتضح:

- أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة؛
- أن مسؤولية إعداد التقرير تقع على عاتق المراجع؛
- الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها عند إبداء الرأي و كافة الإجراءات الأخرى التي يرى أنها ضرورية المراجع؛
- أن التقرير يغطي فترة محددة و معروفة

أما خاتمة التقرير فيجب أن تكون واضحة يصادق فيها المراجع بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة:

1 محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 49.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

✓ المصادقة بدون تحفظ:

تعني هذه المصادقة أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عالي من الشرعية و الصدق و يمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات هدفها الشرح للمساهمين و دون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

✓ المصادقة بتحفظ:

و تعني أن الأخطاء المسجلة والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراجع لا تمس بصدق و شرعية الحسابات.

✓ رفض المصادقة:

يعني هذا الرفض أن الأخطاء و النقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها و صدقها، و يمكن أن يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لما يلي:

- وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراجع القيام بمهمته؛
 - الرفض القاطع للمسؤولين بالقيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.
- كما يجب على المراجع عند رفض المصادقة أن يقدم الأسباب و البراهين و كل المعلومات بالتفصيل وهذا حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة و اتخاذ القرارات اللازمة.
1. التقرير الخاص.

يكتب المراجع تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الغير و المنصوص عليها قانوناً و يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات المبرمة و المستفيدين منها؛
 - شروط إبرامها و رأيه حول هذه الاتفاقيات.
- كما أن على المراجع أن يتأكد قبل كتابة هذا التقرير من عدم وجود اتفاقيات أخرى جديدة لم يكن على دراية بها.

يتضمن تقرير مراجع الحسابات العناصر الرئيسية التالية

1 محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 51، 50.

2 بالقاسم يعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدفئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص 35، 36.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

1. عنوان التقرير : حيث يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات
2. الموجه إليهم التقرير : يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب المؤسسات أ و المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تمت مراجعة كشوفاتها المالية؛
3. الفقرة الافتتاحية : تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي
 - أن يحدد تقرير المراجع حسابات الكشوفات التي تمت مراجعتها؛
 - وجود عبارة تفيد بأن الكشوفات المالية هي مسؤولية ادارة المؤسسة، وعبارة أخرى تفيد أن مسؤولية مراجع الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناء على مراجعته لها.
 - فقرة النطاق : وتشمل ما يلي
 - أ. وصفاً لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت في ضوء اللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مراجع الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة؛
 - ب. تضمين التقارير عبارة تفيد أن المراجعة خططت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو الكشوفات المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية؛
 - ت. وصفاً لعملية المراجعة متضمن:
 - أن الفحص قد تم على أساس الاختبارات بالعينة لأدلة المؤيدة للقيم، و الإفصاحان الواردة بالكشوفات المالية
 - تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوفات المالية؛
 - تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة و المستخدمة في اعداد الكشوفات المالية
 - تقييم عرض الكشوفات المالية ككل.
 - ث. فقرة تفيد أن مراجع الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة وذلك بيانا بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساس مناسباً لإبداء الرأي على الكشوفات المالية
4. فقرة الرأي : تتضمن ما يلي:
 - أ. رأياً صريحاً عما إذا كانت الكشوفات المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

ب. رأياً عن مدى تماشي الكشوفات المالية مع المتطلبات أخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها.

5. تاريخ التقرير – عنوان مراجع الحسابات – توقيع مراجع الحسابات

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية .

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة مبادئ المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي ومهمته ومنهجية تنفيذها .

المطلب الاول :أسس (مبادئ) المراجعة الخارجية.1

المراجعة كعلم، تقوم على مجموعة من الأسس (المبادئ) التي تمثل الإطار الفكري والنظري لها ، والمستخلصة من المؤلفات الأدبية والتطبيق العملي. وتعتبر هذه الأسس، المرجع لعمل المراجع وتقويم أدائه، ومناطق التطوير إلى الأفضل، وتختلف هذه الأسس من دولة إلى دولة ومن زمان إلى زمان .

ومن أكثر أسس المراجعة المتعارف عليها في الأوساط المهنية ما يلي:

1. **التعاقد(عقد الارتباط):** يجب توثيق العلاقة بين المراجع والجهة التي كلفته بالمراجعة من خلال عقد الارتباط الذي يوضح فيه كافة الشروط بين الأطراف ومن أهمها: هدف المراجعة، ونطاقها، مدتها، نوعها، الأتعاب المتفق عليها وطريقة سدادها، والحقوق والواجبات والمسؤوليات
2. **التخطيط والبرمجة:** ويقصد بذلك ترجمة نطاق التعاقد في صورة خطة تنظيمية، توضح ترتيب أعمال المراجعة بصورة منتظمة وتساعد المراجع على العمل بكفاءة عالية، ويتضمن ذلك: خطة المراجعة، برنامج المراجعة، سياسات المراجعة، أساليب المراجعة، كما تساعد هذه الخطة في الإشراف على أعمال المراجعين المساعدين، ويعاد النظر في الخطط الموضوعة كلما دعت الضرورة لذلك.
3. **الكفاءة المهنية:** ويقصد بذلك توفر مواصفات علمية وفنية معينة في من يقوم بعملية المراجعة، وذلك للمحافظة على جودة الأداء المهني وهذا يتطلب أن يتوافر في المراجع معرفة علمية عامة، ومعرفة فنية والتي يكتسبها من خلال الممارسة وكذلك أن يكون على علم بالتطورات الحديثة في المهنة وأساليبها.

1 حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، ص25 ص27

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

4. **الموضوعية:** ويقصد بها الحصول على أدلة الإثبات الكافية لتجويد عمله وسلامة رأيه، حتى يتجنب التقدير الشخصي في إبداء الرأي، كما يجب أن يستعين المراجع في عمله بأساليب التقنية المتطورة ومنه نظم المعلومات والخبرة وأساليب بحوث العمليات بدلاً من الاعتماد كلية على الحدس والتخمين
5. **الحياد:** يلتزم مراجع الحسابات بالحياد التام في عمله، لا ينحاز إلى طرف على حساب طرف آخر، وأن يكون مستقيماً، متجرداً، عادلاً، غير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته وتجرده مهما كانت هذه المصلحة ومن مقومات الحياد عند المراجع القيم والمثل والأخلاق، وهذه ما يطلق عليها في مجال المهنة: آداب وسلوك المهنة.
6. **المسؤولية:** يعتبر المراجع مسئولاً عن نفسه، وكذلك عن متبوعيه وشركائه عن أي تقصير أو إهمال أو تعدي في أداء العمل، وهناك أنواع مختلفة من المسؤولية: مدنية، وجنائية، ومهنية، وخلقية، ووطنية.
7. **المصداقية:** يلتزم مراجع الحسابات في كل تقاريره وآرائه بالمصداقية، أي تكون المعلومات الواردة بها تعبر عن الواقع تعبيراً فعلياً، وأن لا يتطرق إليها الشك بالتزوير أو التلفيق، وكلما كانت تلك المعلومات ترجع إلى أدلة إثبات قوية، كلما كانت صادقة.
8. **السرية:** يجب على المراجع أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من العميل أثناء قيامه بعمله، وعدم إفشائها للغير بدون موافقة مسبقة من صاحبها، وإذا ثبت باليقين عدم التزام المراجع بالسرية يوقع عليه من العقاب بمقدار الضرر الذي حدث.
9. **الإفصاح:** يجب على المراجع أن يبين في تقريره المعلومات الكافية والتي يترتب على كتمانها ضرر لمستخدمي تلك المعلومات، حيث يعتبر المراجع وكياً عن الجهة التي عينته، ومستشاراً مؤتمناً، ومسئولاً عن عمله.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

المطلب الثاني: مسؤوليات ومهمة المراجع الخارجي

أولا: المسؤوليات

1. المسؤولية المدنية: تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي.¹

بموجب : المادة 59: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج

- المادة 60: يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد اثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

- المادة 61: يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة احكام هذا القانون.

ولا يتبرا من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات، وأن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.²

2. المسؤولية الجزائية:

وفقا لأحكام المادة (62) من القانون 01/10، فان محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الاجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني كما ينص القانون المنظم للمهنة على أن يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ حسابات بغرامة مالية.

ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ حسابات كل شخص غير مسجلا او وقف او سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات أو يستمر في القيام بها. كما يعد ممثالا للممارسة غير الشرعة لمحافظة الحسابات إنتحال صفة

1 عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 61.

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 جويلية 2010.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبرة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.

✓ المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة. (المادة 830 من القانون التجاري)
 - كل شخص يقبل عمدا و يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملائمة القانونية (المادة 829 من القانون التجاري)
 - إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري)
 - المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين (المادة 825 القانون التجاري).1
- 3. مسؤولية تأديبية:** تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسئ إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.
- على سبيل المثال نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم (501) على " لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة2
- بموجب المادة 63:** يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.
- تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطواتها، في:

- الإنذار،

- التوبيخ،

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (6) أشهر،

- الشطب من الجدول.

1 شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 لسنة 2012 ص 102، 103.

2 أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 191.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الاخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.1

ثانيا: مهمة محافظ الحسابات-المراجع الخارجي - :

يعرف المراجع الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد

42، والتي نصت على "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة

حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".2

حسب ما نصت عليه المادة 23 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية: 3

— يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

— فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

— يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

— يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة

— يعلم المسيرين والجمعيات العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

كما نصت المادة 24 عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42، الصادرة 11 جويلية 2010.

2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42، الصادرة 11 جويلية 2010.

3 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ، الصادرة 11 جويلية 2010

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

وحسب المادة 25 فإنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء.
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستفيدين.
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- إن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات، شرط أن لا يتدخل في التسيير، هي التأكد من صحة ومصادقية القيم و الوثائق الموجودة لدى المؤسسة أو المنظمة، التي هي في محل المراجعة، وكذا مراقبة احترام الطرق و المبادئ المحاسبية و القواعد المتعارف عليها. فعلى الحسابات المالية أن تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

المطلب الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

• خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة وفاعلية، فإنها تفرض على المراجع الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تكمل كل منها الأخرى، وكل خطوة تتضمن مجموعة من الخطوات ، وتمثل الخطوات الرئيسية فيما يلي :

الخطوة الأولى :الحصول على المعرفة عامة حول المؤسسة:

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة. لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته. أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها، لأجل الكشف عن الأخطاء والتلاعبات والإجراءات التي يستخدمها في ذلك تتمثل 1. في خطوات فرعية يوضحها الشكل التالي:

الجدول رقم (1-2) : خطوات الحصول على معرفة العامة حول المؤسسة

أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة	التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة التنظيم المهني عناصر المقارنة بين المؤسسات حوار مع المسؤولين زيارات ميدانية التعرف على الوثائق الداخلية
انطلاق الأعمال	تكوين ملف الدائم إعداد البرنامج المراجعة الأولي

المصدر : عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص 77

أ. أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة :

في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، وذلك من خلال قيامه بالآتي 2:

1 محمد بوتين، مرجع سابق، ص 67

2 محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 208

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

- 1 - الإطلاع ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة .
 - 2 - دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.
 - 3- الإطلاع ودراسة بعض التقارير المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط
 - 4_ دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسئولياتها.
 - 5- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسئوليات.
 - 6- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة.
 - 7 - دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات.
 - 8- الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة
 - 9- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة، ومنها (الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة)
 - 10- محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع
- ب . إنطاق الأعمال**
- بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوات الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، عن طريق المعلومات والبيانات التي جمعها و التي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة و هذا الملف يجب أن يتم الإحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة و أن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة، كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي لأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، و بالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي و الذي هو عبارة عن " خطة عمل للمراجعة، يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق اهدافه 1

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

الخطوة الثانية :فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية، الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع العاملين للتمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية¹

وفي ما يلي لخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية

1. جمع الإجراءات (التوثيق):

يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة . حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل المراجعة لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد

المراجع على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام وهي:2

أ. **التقرير الوصفي:** يقوم مراجع بوصف الدقيق لنظام الرقابة الداخلية، ويتتبع مناقشاته مع أفراد المنشأة، بحيث يعد وصفا مهما للنظام يكون مكتوبا، ويعتبر المرونة بمثابة أهم ميزة لمذكرات وصف هذا النظام.

ب. **خرائط التدقيق:** تمثل خرائط التدقيق شكلا بيانيا رمزيا لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، يوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات، بحيث تعتبر طريقة ممتازة للمراجع الخارجي التي يستخدمها لتجميع المعلومات حول أساليب الرقابة، حتي يتمكن من دراستها وتقييمها.

ت. **قائمة الاستقصاء النموذجية:** تعتبر قائمة الاستقصاء الأداة المهمة في دراسة الرقابة الداخلية، بحيث تشمل علي مجموعة من الأسئلة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.

2. اختبارات التطابق (الفهم) :

لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المراجع هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين

1 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 1999، ص ص 229-228

2 جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد5، 2012، ص ص 221- 224.

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

- فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها: حيث يقوم المراجع باختيار عملية أو عدة عمليات، ثم يقوم بفحصها من بدايتها ويتتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات
- فحص عينة من العمليات: في هذه الحالة يختار المراجع عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعية والمحددة. 1.

3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية :

- من خلال الخطوتين السابقتين فإن المراجع يقوم بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية المتبع بالمؤسسة محلاً للمراجعة. حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية، التي اتضحت له من خلال التعرف والفهم للأنظمة في الخطوة الرئيسية الأولى السابقة، ويتم ذلك من خلال قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام وبنهاية هذه الخطوة يمكن للمراجع التحديد بشكل شبه نهائي لإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها2
- ## 4 . اختبارات الاستمرارية :

- تصمم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها سواء في خرائط التدفق أو نتيجة ما أوضحه استقصاء نظام الرقابة الداخلية3
- وتهدف اختبارات الالتزام إلى الإجابة على الأسئلة الآتية:4
- أ. ماهي إجراءات الرقابية الضرورية ، و أين يتم تنفيذها ؟؛
- ب. كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات ؟؛
- ت. من يقوم بتنفيذها ؟

5 . التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

- بناءً على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام. وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام. ومن ثم يقوم بإعداد تقرير

1 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 80-81

2 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 81

3 جميلة الجوزي، مفيد عبد الاوي، مرجع سابق، ص 219.

4 سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 1999، ص5

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به. وبعد قيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها، بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة¹

الخطوة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية

1-تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية: كما سبق القول فإن نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المراجع، يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات.

فعلى ضوء تلك النتائج يقوم المراجع بإعادة النظر في برنامج مراجعته وتحديد نطاق وطبيعة وتوقيت وحجم إجراءات الفحص التي ينبغي عليه أن يقوم بها، ففي حالة قوة النظام يقوم المراجع بتخفيض إجراءات فحصه، إلا أنه لا يمكنه الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائياً حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز، وذلك بسبب أوجه القصور الضمنية في نظام الرقابة الداخلية، ومحدودية فعاليته . أما في حالة ضعف النظام فيقوم بتدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية أهمها إجراءات فحص الحسابات²

2-اختبارات السريانية والتطابق: هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات وتتمثل في :

1. اختبارات التطابق من خلال المراجعة التحليلية: تتعلق هذه الاختبارات بتقييم القوائم المالية، عن طريق دراسة العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية ذاتها، أو بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية .³ حيث تشمل المقارنات بين القيم المسجلة في السنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة، وكذلك قيام المراجع بحساب النسب المالية للسنة الحالية ومقارنتها مع النسب المالية للسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها. فإذا وجد أي انحرافات في السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة، فإن الأمر يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب تلك الانحرافات.

2 -اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية: وتتمثل في قيام المراجع بفحص تلك الوثائق الداخلية بالمؤسسة التي يراها ضرورية، للحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق وسلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي

1 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص81

2 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 81،82،83

3 حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ج2، ط1، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس . ليبيا، 2006، ص 32

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة. فجميع تلك الوثائق تعتبر قرائن تساعد المراجع للوصول إلى رأي في حول القوائم المالية للمؤسسة¹

3 -اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية: تستعمل المصادقات للتأكد من صحة الأرصدة. حيث

يتم إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة بهدف التأكد من صحة أرصدهم التي تعكسها دفاتر وسجلات المؤسسة، مثل: العملاء، الموردين، البنوك. كما يقوم المراجع بإرسال مصادقات لأطراف أخرى طلباً لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يتعلق بنزاعات المؤسسة مع الغير إذا كانت هناك نزاعات موجودة، ومصالح الرهن العقاري فيما يتعلق بالعقارات .

4- اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية: من هذه الاختبارات قيام المراجع بالنزول الميداني إلى

المؤسسة وفروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه أو حضور عمليات الجرد مع لجنة الجرد المشكلة من قبل المؤسسة، التي تتم عادة في نهاية السنة، ويكون حضور المراجع مع لجنة الجرد بصفة مراقب فقط²

3- إنهاء عملية المراجعة³ : فبعد أن يقوم المراجع بتنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة السابق ذكرها وقبل إدلائه هذا الرأي النهائي فإن عليه أن يقوم بالإجراءات التالية استكمالاً لعملية المراجعة :

-التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة: وذلك بأن يتحقق المراجع من أن إعداد وعرض القوائم

المالية قد تم وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة في السنة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في السنوات السابقة. وهذا بدوره يدعم درجة اعتماد أصحاب المصالح مع المؤسسة على تلك القوائم

- فحص الأحداث ما بعد الميزانية: الأحداث ما بعد الميزانية هي أحداث تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء

إجراءات المراجعة (تاريخ تقرير المراجع)، ويكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية أو يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للسنة محل المراجعة. لذلك يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ماهو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة. ويهتم المراجع بنوعين من هذه الأحداث هما :

-أحداث لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها، مثل بيع أصول ثابتة غير مستعملة وذلك في أوائل السنة التالية بقيمة تقل عن صافي القيمة الدفترية.

1توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط1، دار الكندل للنشر والتوزيع، أريد، الأردن، 1991، ص 87

2 عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره ، ص84

3عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 85-86

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

- أحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكن الإفصاح عنها على شكل ملاحظات ترفق هذه القوائم يعتبر ضرورياً وملائماً، مثل انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع استمرار احتفاظ المؤسسة بها

- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية :

ويعني ذلك أن يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول. وتتعلق هذه الحقائق بشكل القوائم المالية وتبويبها والمصطلحات المستخدمة ومدى التفصيل الوارد بها.¹

- إصدار الرأي :

إن هذا الإجراء هو الركيزة الأساسية والغاية النهائية من عملية المراجعة. حيث أنه بعد أن ينتهي المراجع من القيام بتجميع أعمال وإجراءات مراجعته، فإنه يقوم بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها

1 أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص 148، 149

الفصل الأول : تقديم عام حول المراجعة

خلاصة الفصل

مما تقدم يتضح بأن المراجعة تتم بطريقة ممنهجة ومتسلسلة تصف الاحداث الاقتصادية والمالية للمنشأة فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة و النتيجة المسجلة من طرفها، هذا عن طريق إبداء رأي فني و محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، و الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة و ذو كفاءة مهنية و خبرة، هذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام و المنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة و تحت مسؤولية ومهمة يحددها ويضبطها القانون.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن نظام الرقابة الداخلية له مكانة هامة في المؤسسة حيث يعتبر الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها المؤسسة لحماية موجوداتها وضمان دقة البيانات المحاسبية و للحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب لتحقيق الهدف الرئيسي للمنشأ

يشتمل نظام الرقابة الداخلية علي مجموعة من الاسس المتمثلة في الخطوات و الطرق ومكونات الاولية للنظام كدراسة البيئة الرقابية ، كما يتم وصف وتحليل الاساليب المعمول بها لتقييم و فحص النظام وان استخدام هذه الطرق والخطوات يضمن الوصول إلى نتائج سليمة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية حيث جعل المراجع الخارجي يصنف تقييم نظام الرقابة الداخلية من أولويات أعماله عند القيام بعملية المراجعة وذلك بمراعات مسؤولياته تجاه النظام والتعرف علي المقومات الاساسية للنظام والإجراءات المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

ولهذا سوف نحاول ومن خلال هذا الفصل بطرح ما يلي :

✓ **المبحث الأول:** ماهية نظام الرقابة الداخلية.

✓ **المبحث الثاني:** تقييم نظام الرقابة الداخلية .

✓ **المبحث الثالث:** العلاقة بين المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

سنستطرق في هذا المبحث إلى دراسة مفهوم الرقابة الداخلية وخصائصها وأهدافها وأهميتها وشروط وأنواع نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول: مفهوم وخصائص الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

- **التعريف الأول :** الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة لحماية موجوداتها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوعة¹.
- **التعريف الثاني:** الرقابة الداخلية ما هي إلا تجزئة للعمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة، وهي وسيلة تنظيمية تسير بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر وبواسطة وسائل أخرى لغرض التثبت من صحة الأرقام والقيود في الدفاتر، الأمر الذي يترتب عليه احتمال منع الخطأ والغش وسرعة اكتشافها عند الحدوث².
- **التعريف الثالث:** الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية :
 - كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.
 - موثوقية الإبلاغ المالي.
 - الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.³
- **التعريف الرابع :** هو عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم، أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة عن الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعة.⁴

¹ آلان عجيب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان .

العراق، مجلة علوم انسانية، السنة السابعة، العدد 45، شتاء 2010، 2009، ص7

² عزيز الدجاوي، أسس المراجعة علما وعملا، ج1، القاهرة، 1954، ص95

³ نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)،

الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، 27-28 / 4 / 2005، عمان، الأردن، ص12

⁴ محمد توفيق ماضي، إدارة وجدولة المشاريع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص287

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- **التعريف الخامس:** هو تلك الخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول ضمان الدقة وصدق البيانات المحاسبية، وتشجيع فعالية الاستغلال والمحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة¹

الفرع الثاني : خصائص نظام الرقابة الداخلية

تميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة التي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالاً وجيداً في تحقيق الأهداف الرئيسية , ولقد ورد في المقال الذي نشرته لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين بأن النظام يشتمل على الأقل على الخصائص التالية:²

1. خطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات , بحيث لا تتركز العملية بكاملها في قسم واحد , وأهم نقاط اهتمام النظام في ما يخص تقسيم الوظائف هي أنه لا يسيطر قسم ما على السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها , ويجب أن تكون مرنة كما يجب أن تكون بسيطة وواضحة حتى يفهمها العاملون بالمشروع , ويجب أن تحقق هذه الخطة الإستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارة الإنتاج و الإدارات التي تقوم بالمحافظة على أصول المشروع وأمواله كإدارة المراجعة الداخلية والإدارات المحاسبية الأخرى .
- كما أن توزيع العمل وتحديد المسؤوليات يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية عن طريق التخصص وإجراء المراجعات التلقائية التي تؤدي إلى تحقيق الدقة وخفض الجهود الضائع والناشئ من ازدواج العمل.
2. نظام لتحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات , بحيث يتم تفويض السلطات للغير ويجب التحقق من أن الأعمال تتم بطريقة مرضية.
3. قواعد ثابتة تتبع عند أداء الوظائف والمهام لكل قسم من الأقسام التنظيمية , فسلامة أداء الواجبات و الوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فاعلية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناشئة عن هذا الأداء .

¹ R birien, J senical: **control interne et vérification**, édition preportaine inc, Canada, 1984, p36

² محمد سمير الصبان , مرجع سبق ذكره , ص 241 - 239 .

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

4. مجموعة من الأفراد على درجة من التأهيل للقيام بالمسؤوليات الملقاة , ونود أن نشير هنا إلى أهمية العنصر البشري في نجاح نظام الرقابة الداخلية ويتم ذلك عن طريق إعداد برامج تدريبية للموظفين الحاليين لرفع كفاءتهم ولتحمل المسؤولية أكبر, أما الجدد فيجب اختيارهم بدقة حتى لا يتم تعيين مستوى الأشخاص المؤهلين تأهيلاً يسمح لهم بتحمل مسؤوليات وظائفهم.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية تتضمن كل المقاييس التي تضمن لإدارة الوحدة الاقتصادية تحقيق عدة أهداف وهي:⁽¹⁾

1. **صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة :** وتشمل المعلومات

المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساس للقرارات المتخذة من قبل الإدارة .

2. **الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة :** الإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة

والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق و مسؤولية عن فحص وتقييم وقياس مدى الإلتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الإلتزام يتحقق .

3. **حماية الأصول والموجودات والممتلكات :** وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى

وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات. للمساهمة في هذه الخطة يقوم المدققون بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي .

4. **إستخدام الموارد باقتصاد وفعالية :** حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير

المناسبة لقياس مدى الإقتصاد والفعالية في إستخدام الموارد المتاحة, وتحديد كفاية إستخدام هذه الموارد والمساعدة في حفظ التكاليف إلى حدّ الأدنى .

¹ خلف عبد الله الوردات , التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق , ط 1 , 2006 , الوراق للنشر والتوزيع , عمان , ص 145 .

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

5. تقرير مدى تحقيق الأهداف المرجوة : من وضع للبرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية, حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ويجب على المدققين الداخليين قياس مدى تحققها و تماشيها مع الأهداف.

الفرع الثاني: أهمية نظام الرقابة الداخلية⁽¹⁾

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة و البرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- نجاح و كفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج ومختلفة.
- زيادة كفاءة وأداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء أعمالهم والأنشطة الموكلة لكل مهنة.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل لأنشطة وبرامج الوحدة.
- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعدته في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق (المراجعة).
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.
- ونظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف إلى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا الدور وتحديد العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه الوحدات.

1 كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص231، 232.

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: شروط وأنواع نظام الرقابة الداخلية :

الفرع الأول : شروط نظام الرقابة الداخلية¹

لا يمكن القول بأن هناك نظام رقابة داخلية متقن لدرجة الكمال، فلكل مؤسسة أو منشأة طرق خاصة بها وهذا ما يجعل فكرة وضع نظام رقابة داخلية فعال يتناسب مع كل الحالات والظروف، أمراً مستحيل تحقيقه إلا أننا يمكن تحديد بعض الشروط العامة التي تساعد المنشأة على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وهذه الشروط لا بد من أن تكون في أي نظام رقابة داخلية وإلا فإنه في حالة ما إذا غاب شرط منها فإن النظام يعجز عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

1. فريق عمل مؤهل ومخلص: إن نجاح عمل النظام المحاسبي يتطلب أفراداً قادرين بدرجة كافية على

القيام بالواجبات المحددة لهم، ومفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة، فيجب أن يكون الموظفون على مصداقية عالية وذلك لأن غير الأمناء يمكنهم إفشال أفضل نظام للرقابة الداخلية، فنجد أن التأهيل الفني وتحمل المسؤولية والمصداقية والأمانة يمكن تحقيقها عن طريق وضع برنامج جيد لاختيار وتعيين الموظفين، إضافة إلى البرامج التدريبية المستمرة لهم، ومن المتفق عليه أنه مهما كان الحذر عند تمام نظام الرقابة الداخلية فنجاحها أو فشلها مرهون على الأفراد القائمين على تنفيذها.

2. التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات: حيث المبادئ الهامة هي الرقابة الداخلية هو أن لا

يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها، حيث من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولاً عن الأصول مسؤولية مادية، مما يقلل من الأخطاء ومن عمليات النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر، وحتى يعمل النظام بطبيعة سليمة فإنه على الموظفين معرفة واجباتهم وواجبات الآخرين،

ومن الضروري وصف واضح ودقيق للوظائف لتحقيق التعويض المناسب والفصل بين الوحدات.

3. إجراءات مناسبة لإتمام العمليات: إن الكثير من المؤسسات تضع دليلاً لإجراءاتها المحاسبية

والإدارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين

¹ حسين قاضي، حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط 1، 1999، ص 90.

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

فيها، والإجراءات المحاسبية توضع في شكل دليل محاسبي يحدد ويصف كل عملية محاسبية حالية أو متوقعة وكذا الجانب الميكانيكي السليم لعملية مسك الدفاتر، أما دليل الإجراءات الأخرى فيوضح السياسات العامة للشركة، كما أن بعض السياسات والإجراءات السليمة والهامة تعالج عملية استخدام ضوابط مادية لحماية موارد الشركة.

4. نظام مستندات وسجلات محاسبية مناسبة: لا شك أن مفتاح نجاح عملية التعويض داخل أي منشأة هو نظام مستندي وقيدي مناسب، فتعتبر المستندات الأدلة المادية المستعملة في العمليات المحاسبية والتي تسمح للإدارة بمراجعة أي عملية فيما يتعلق بالتعويض المناسب، وتعتبر الأسلوب الذي يتم به نقل المعلومات داخل المنشأة، كما أن النظام المستندي يعطي دليلاً على أن وظائف التسجيل والتبويب تم أدائها بطريقة سليمة، كما يجب أن نراعي في هذا النظام المستندي الخصائص التي يتمتع بها هذا الأخير من سهولة، بساطة، تصميم مناسب لمستندات، ترقيم المستندات بتسلسل... الخ.

5. قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات: إضافة إلى الفصل بين الواجبات فإن وضع قواعد للمحافظة على رقابة داخلية مناسبة على الأصول والسجلات تعتبر أمراً ضرورياً، فقد ترى الشركة أنه من الأفضل أن يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين وذلك حتى يمكن تحديد المسؤولية، كما قد ترى أن الأوراق الهامة يجب أن تحفظ في خزائن ضد الحريق كالأوراق النقدية المالية، دفاتر الإسناد الدفاتر اليومية... الخ.

ومن القواعد الأخرى التي قد تكون مساعدة للحفاظ على النقدية تلك التي تخص متحصلاتها، فبجب إيداع كل الموال في حساب لدى البنك يوميا، هذا ما يقلل مبلغ النقد المتوفرة في الصندوق ويؤدي إلى تسجيل النقدية للشركة مرتين، مرة في سجلاتها لدى الشركة ومرة أخرى لدى البنك إضافة إلى الكثير من القواعد المساعدة.

6. تحقق فحص مستقل للأداء: لا يمكن للفرد أن يتحقق أو يقيم أداءه الشخصي بطريقة فعالة، لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه للاطمئنان بأن النظام يعمل بشكل سليم، فالخاصية الهامة لهذا القسم هي عمله كذراع للإدارة إلا أنه مستقل حيث يرفع موظفوه تقاريرهم مباشرة إلى الإدارة العليا، فوظيفة هذا القسم تعتبر عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية وذلك

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

لأنها تساعد في منحه تحسينات باستمرار وشكل عادي، كذلك فإن الموظفين الذين يعلمون بأن نشاطاتهم مراقبة يكونون أكثر حرصاً على إتباع القواعد والإجراءات.

الفرع الثاني : انواع نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية من ثلاثة انواع هي¹:

أولاً. الرقابة الإدارية

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل :
الكشوفات الإحصائية، ودراسة الوقت والحركة، وتقارير الأداء، ورقابة الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية، وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية

ثانياً. الرقابة المحاسبية

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال :إتباع نظام القيد المزدوج، إتباع نظام المصادقات، اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم، إتباع نظام التدقيق الداخلي، فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين

ثانياً. الضبط الداخلي

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف مراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص 229

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

سننتقل في هذا المبحث إلى دراسة مكونات وخطوات والطرق لنظام الرقابة الداخلية .

المطلب الاول : مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات وهي :¹

الفرع الأول: البيئة الرقابية :

تعتبر البيئة الرقابية الايجابية اساسا لكل المعايير . حيث انها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة انظمة الرقابة و هناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من اهمها:

- نزاهة الادارة و الموظفين و القيم الاخلاقية التي يحافظون عليها.
- التزام الادارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة الى فهم اهمية تطوير و تطبيق انظمة رقابة داخلية فاعلة.
- فلسفة الادارة ، و تعني نظرة الادارة الى نظم المعلومات المحاسبية و ادارة الافراد و غيرها .
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد اطارا للإدارة لتخطيط و توجه و رقابة العمليات كي تحقق اهداف الشركة .
- اسلوب ادارة الشركة في تفويض الصلاحيات و المسؤوليات .
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف و التدريب و غيرها .
- علاقة المالكين بالشركة و علاقة اصحاب المصالح بالشركة.

الفرع الثاني: تقييم المخاطر

تفسح انظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية او المؤثرات الخارجية . كما يعتبر وضع اهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا اساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فان تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الاهداف المحددة في خطط الاداء طويلة الاجل.

و لحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على اثرها الممكن و ذلك من حيث اهميتها و تقدير احتمال حدوثها و كيفية ادارتها و الخطوات الواجب القيام بها.

¹ عطاء الله احمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، عمان ، ج1، دار الراية ، 2009، ص ص31، 32

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الفرع الثالث: النشاطات الرقابية

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة .و يجب ان تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة و كفاءة في تحقيق الاهداف الرقابية للشركة .ان النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات و اجراءات و اليات تدعيم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر ،ومن امثلة هذه النشاطات الرقابية :المصادقة،و التأكيدات ،و مراجعة الاداء،و الحفاظ على اجراءات الامن ،و الحفاظ على السجلات بشكل علم.

الفرع الرابع: المعلومات و الاتصالات

يجب تسجيل المعلومات و ايصالها الى الإدارة الى اخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل واطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الاخرى،وحتى تستطيع الشركة ان تعمل و تراقب عملياتها ،عليها ان تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الاحداث الخارجية.

اما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الاعلى الى الاسفل او العكس او بشكل افقي اضافة الى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات اخرى خارجية قد يكون لها اثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم و موثوق به و مستمر لهذه المعلومات .

الفرع الخامس: مراقبة ومتابعة النظام

وتتضمن مبدأين أساسيين هما اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة والمنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، و تقييم العيوب والقصور وإيصالها إلى المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسباً¹، ويجب ان تشتمل مراقبة انظمة الرقابة الداخلية على سياسات و اجراءات لضمان ان نتائج التدقيق تتم بشكل سريع ،و على الاداريين ان:

- يقيم بشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الاخرى بما في ذلك ما يبين التصور و التوصيات التي قدمها المدققون و غيرهم من القائمين على تقييم اعمال الشركة.
- يجددوا الاجراءات المناسبة للرد على نتائج و توصيات التدقيق و اعمال المراجعة الاخرى.

¹ رشا بشير الجرد، اثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية علي تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق لأوراق المالية، المجلة الجامعة ، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، العدد5،

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- يستكملوا وضمن اطار زمني محدد كل الخطوات التي تصحح او تعالج الامور المشار اليها من قبل الادارة¹

المطلب الثاني : خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق التقييم نجد أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات هي :

الفرع الأول: جمع الحقائق والمعلومات عن النظام .

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم تصحيحها لنواحي الأنشطة المختلفة وما يجب أن يكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وتعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية و الخرائط التنظيمية و التوصيف الوظيفي ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة ،الوصف الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول المراجع الخارجي على قرينة يمكن الاعتماد عليها في المعلومة، وتعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق والمعلومات ومن بينها قوائم الأسئلة وخرائط التدفق .

الفرع الثاني: فحص النظام

تعني هذه الخطوة اختبار للتنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا ، و تهدف هذه الخطوة الى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسايته للحقائق التي تم توصل اليها في الخطوة الاولى التي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام .

الفرع الثالث: تقييم النظام

تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد تجميع الحقائق والمعلومات عن تصميم نظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله سيصبح المراجع الخارجي في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعلية وكفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه ، والتي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف إعداد التقرير وابداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص وتشمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة¹ .

- وغالبا يتخذ التقرير الذي يتضمن بيان نقاط الضعف ، حيث يقدم هذا التقرير الى المدير المالي او رئيس قسم المراجعة اولا في شخص في الإدارة ، ويأخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار وتكون لديه السلطة لاتخاذ القرارات الضرورية لتنفيذها .

¹ عطاء الله احمد سويلم، مرجع سبق ذكره ،ص 52،53.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2002، ص 257.

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق يستعملها المراجعون لفحص نظام الرقابة الداخلية، ومن بين هذه الطرق نذكر ما يلي :

- طريقة الاستبيان.
- طريقة المذكرة المكتوبة.
- طريقة خرائط التدفق.

الفرع الأول : طريقة الاستبيان

تعتبر هذه الطريقة قديمة، وتتلخص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة، ويجد أن تصاغ الأسئلة بعناية، ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياته وتأدية وظائفه، وتكون الإجابة على الأسئلة إما بـ "نعم" أو "لا"، بحيث الإجابة بـ "نعم" تدل على إتباع الإجراء السليم، أما الإجابة بـ "لا" فتدل على وجود قصور في مجال معين وعدم إتباع الإجراء السليم.

ومن هنا يتضح أنه من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق لمختلف المؤسسات إلا أنه يعاب على هذه الطريقة طول القائمة، مما يجعل مهمة الإجابة مملة روتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية من طرف الشخص الذي يقوم بها.

الفرع الثاني : طريقة المذكرة المكتوبة

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة.

وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، الملاحظة، الاختبار، الاستفسار، وكذلك عن طريق السندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

وتكتب المذكرة تبعا لطريقة تنظيم عملية التقييم، ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند، ومن ثمة يستحسن مواطن الضعف إن وجدت والتي يجب أن يأخذها في الاعتبار عند فحصه واختباره لتلك البنود.¹

الفرع الثالث : خرائط التدفق

خرائط التدفق هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة، وإذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفترًا ليومية أو دفتر الأستاذ العام.

ويستفيد المراجع من خلال التدقيق في جميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية، إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة، تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بسرعة. وتتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة.

إن خرائط التدفق قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها واختبارها، وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة، فعلى المراجع أن يقوم بتصميمها بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة²

¹ إدريس عبد السلام الشتيوي مراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996، ص 66، 67

² عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، اصول المراجعة، الدار الجامعية للطبع والنشر، الإسكندرية 1998، ص 95

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية

سنستطرق في هذا المبحث إلى دراسة مسؤولية المراجع تجاه نظام الرقابة الداخلية والمقومات الأساسية له والاحرازات المتبعة لتحقيق اهداف النظام .

المطلب الأول: مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية¹

يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى لبدء عملية التدقيق لذا على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءاته للتأكد بأنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول، فإذا، نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات، وكذلك يجب على المراجع بداية أن يتحقق من أمرين :

الأول: أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم -المخطط -ملائم للمؤسسة وطبيعة نشاطها .

الثاني: التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له .

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة داخلية وضبط داخلي، فإن مسؤولية المراجع حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي :

أ . الرقابة المحاسبية :

يعتبر المراجع مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء كذلك يجب على المراجع أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة، لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، وللتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم :

¹ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، الدار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، عمان، 2006، ص212، 213، 214.

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- طوائف للمعاملات الرئيسية لعملية المؤسسة .
- كيف بدأت هذه المعاملات
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية

ب . الرقابة الإدارية

لا يعتبر المراجع مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وإن الزام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولية ويلغي عليه عبئاً كبيراً خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات

ج . نظام الضبط الداخلي :

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله و التحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني : المقومات الاساسية لأنظمة الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون في التدقيق على انه لا بد من توافر المقومات الرئيسية في نظام الرقابة الداخلية السليم التي تتمثل فيما يلي:¹

1. خطة تنظيمية.
2. نظام محاسبي سليم.
3. تحديد الاختصاصات و المسؤوليات.
4. مجموعة من العاملين الكفاء.
5. استخدام الوسائل الالية و الالكترونية.
6. تقييم الاداء.

الفرع الأول: خطة تنظيمية

قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر إلا ان اي خطة تنظيمية مناسبة يجب ان تكون مبسطة و مرنة فأى قرار و مبدأ لا يعنى جموده بلا هو قابل لتعديل والتطوير باستمرار كما يجب ان تضع حدودا واضحة للسلطة و المسؤولية و العامل الهام في اي خطة تنظيمية هو الاستقلال التنظيمي هو الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل و الاحتفاظ بالأصول و المحاسبة عنها و الرقابة الداخلية و يتطلب الاستقلال التنظيمي تقييم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة بها خارج اي ادارة بمثابة وسيلة للرقابة على ما يجري على هذه الادارة

و بالرغم من ان الاستقلال التنظيمي يتطلب هذا الانفصال إلا ان عمل جميع الادارات يجب ان ينسق بحيث يؤدي الى تدفق منتظم للعمل مع تحقيق كفاية عالية له و بجانب المسؤولية يجب ان يسير تفويق السلطة حتى تباشر هذه المسؤولية و ان تحدد بصور واضحة في خرائط تنظيمية فتعارض الاختصاصات يجب تجنبها

¹ مصطفى صالح سلامة ، الرقابة الداخلية والمحاسبة ، دار البداية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص ص 16-21

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الفرع الثاني: نظام محاسبي سليم:

وجود نظام محاسبي سليم يستند الى مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات و دليل مبوب للحسابات و مجموعة من المستندات تعنى باحتياجات المشروع و تصميم لدورات محاسبية مستنديه تحقق رقابة فعالة و يجب ان يراعى في المستند البساطة و الوضوح حتى يسهل مهمة على من يستعمله و يجب ان يخدم ذلك السجل او المستند هدف من اهداف ادره المشروع كما يجب ان يراعى في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج كل حين . هذا كما يجب ان يراعى في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.

اما الدليل المحاسبي فيجب ان يراعى في تصميمه تسير اعداد القوائم المالية بأقل جهد و كلفة ممكنة وان يتضمن الحسابات اللازمة والكفاية لتمكين الادارة من اداء مهمتها الرقابية . و اشتمال الدليل على حسابات مراقبة و الفصل الواضح بين العناصر الايرادية و الرأسمالية من نفقات وإيرادات و تضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة و الاختصار و يساعد على تسهيل استخدام انظمة المحاسبة الالية.

الفرع الثالث: تحديد الاختصاصات و المسؤوليات

يتطلب تحديد الاختصاصات و المسؤوليات تقسيم العمل و يقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود اشخاص مسؤولون عن المحافظة على الممتلكات و العمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على اصول المشروع تكون لديه الفرصة في استخدام هذه الاصول استخداما شخيصيا سواء لديه الرغبة او ليس لديه هذه الرغبة . وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب ان يحتفظ شخص اخر بسجل عن قيمة و كميات الاصل الذي في عهده الاول . فمن الواضح انه اذا اعطية مسؤولية الرقابة على الاصل و السجل الخاص بهذا الاصل لشخص واحد فانه يجمع بين يديه الاصل و بتالي لن تكون عملي رقابة وإذا اريد فرض رقابة عليه فيجب ان تعطي لشخص اخر مهمة الرقابة على الاصل عن طريق سجله.

الفرع الرابع: مجموعة من العاملين الكفاء :

يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلية خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية اذ ان كفاءة هؤلاء الاشخاص و امانتهم ستؤدي الى عدم حدوث الاخطاء و المخالفات او تقليلها والى اعداد قوائم مالية سليمة و العكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية ، و لكن مع اشخاص غير أكفاء و غير موثوق بهم فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد و الضوابط الرقابية ، و يتطلب وجود مجموعة من العاملين الكفاء و الموثوق بهم ، ضوابط تضعها ادارة المنشأة مثل التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدرا من الامنة و الثقة ، التاكيد من

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

كفاءة العاملين قبل اختيارهم ،توفير البرامج التدريبية لتنمية كفاءة العاملين و ايضا التأمين على شاغلي الوظائف المهمة ضد خيانة الأمانة لدى شركات التأمين.

الفرع الخامس: استخدام الوسائل الآلية و الالكترونية

يؤدي استخدام الوسائل الآلية و الالكترونية في انجاز الأعمال المحاسبية الى سرعة انجازها و تقليل الأخطاء ،و رفع كفاءة العمل المحاسبي ،فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على انجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة و سرعة فائقة، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة ، كما ان الحاسبات الالكترونية تعطي نتائج دقيقة و سرعة فائقة.

الفرع السادس: تقييم الأداء :

لتقييم الأداء لا بد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم لتقييم الأداء الفعلي ،و هذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فإنها لا تضمن وجود الأداء الجيد لذلك يجب على الادارة التأكد من قيام الموظفين بحرص للتأكد من اتباعهم لتلك التعليمات ،و اذا لم تكن متبعة يجب تحديد الأسباب التي ادت الى ذلك و اتخاذ الاجراءات المناسبة للتصحيح و يجب ان لا يقتصر الأمر على الادارة العليا بل ان تتم عملية المراجعة في جميع المستويات الادارية .

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية و تدعيم المقومات الرئيسية يتطلب مايلي :

- الإجراءات الإدارية
- الإجراءات المحاسبية
- الإجراءات العامة

الفرع الأول: الإجراءات التنظيمية والإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال :

أولاً. تحديد الاختصاصات: يقف الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية على تحديد اختصاصات كل من المديرية الموجودة به، فكل مديرية لها اختصاصها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات التي تحصلت داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة في الهيكل .

ثانياً. تقسيم العمل : أن تقسيم العمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويقلل بدرجة كبيرة من وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب

ثالثاً. توزيع المسؤوليات : أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه اتجاهه، فيحاسب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكثر من خلال تحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص منه من جهة، ومن جهة أخرى يضيف الجدية ودقة في تنفيذ العمل .

رابعاً. إعطاء تعليمات صريحة : إن التعليمات الصريحة والواضحة التي يصدرها المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها تكمن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه .

خامساً. إجراء حركة التنقلات بين العاملين: ان حركة التنقلات بين العاملين، لا بد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا يتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغيير موظف من المصلحة المالية إلى المصلحة المحاسبية، ولا ينبغي تغيير موظف من مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة.¹

¹ محمد التهامي الطواهري، مرجع سبق ذكره، ص 105

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الفرع الثاني: إجراءات محاسبية

إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يتحقق بشكل واضح إذا تم سن إجراءات تكمن من أحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال :
أولا. تسجيل فوري للعمليات :

يقوم المحاسب بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، بذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون :
- شطب.
- تسجيل فوق تسجيل آخر .
- لا يلغي تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح .

ثانيا. التأكد من صحة المستندات :

تسهل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات :
-البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته
- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
-ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها، وتوضيح خطوات سيرها .

ثالثا. إجراءات المطابقات الدورية :

جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف عن مدى صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من خلال إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والواقع الملموس بالجرد المادي، كمقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا، و ترتبط فعالية هذه المقاربة بالشروط التالية:

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- يجب إجراء المقارنة على الأقل مرة في الشهر.
- الشخص الذي يقوم بالمقارنة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك.
- الشخص الذي يقوم بالمقارنة لا يجب أن يقوم بالتسجيل المحاسبي في يومية المساعدة للبنك.
- إتباع طريقة واضحة في إجراء المقارنة¹

الفرع الثالث: إجراءات عامة

وهي تشمل التأمين على ممتلكات المؤسسة بالإضافة إلى تأمين ضد خيانة الأمانة واعتماد رقابة مزدوجة وفي الأخير إدخال الإعلام الآلي

أولاً. تأمين على ممتلكات المؤسسة :

تلجأ المؤسسة إلى التأمين على ممتلكاته ضد كل الأخطار المحتملة، والتخزين الجيد للمواد باستبعاد التفاعل الذاتي لها بغية تفادي الخسائر والحفاظ على ممتلكاتها .

ثانياً. التأمين ضد خيانة الأمانة

في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءاتها، إجراء التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة

ثالثاً. اعتماد رقابة مزدوجة

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضماناً للملاحظة على النقدية وتفاذي التلاعب والسرقة، فعند شراء مادة معينة مثلاً ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل الترويج، الفاتورة، وصل استلام الذي يكون ممضي عليه من المسؤول الخاص به، اذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على علمية التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة بعد ذلك يمضي عليه مدير المؤسسة حتى يكون قابل للسحب

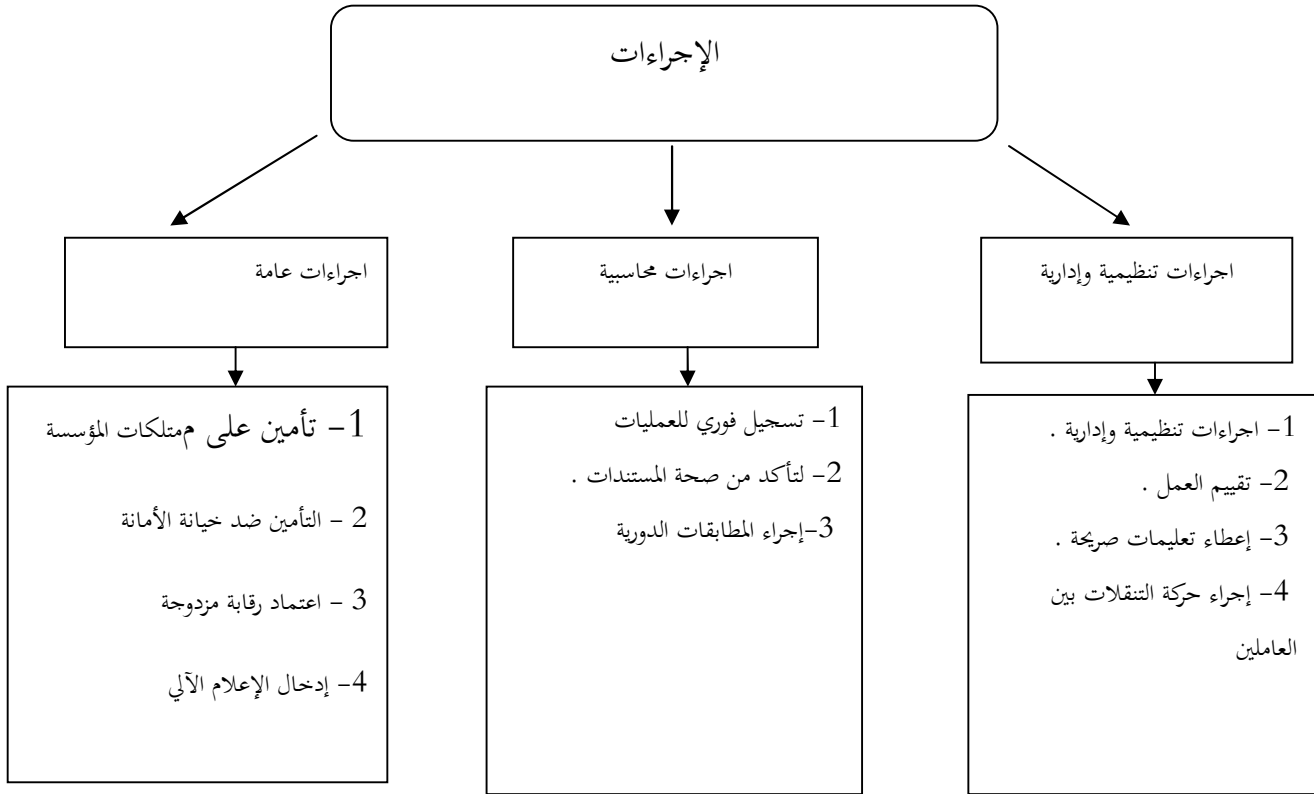
رابعاً. إدخال الإعلام الآلي

¹ محمد التهامي الطواهري ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 113، 114

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص، بغية توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت ومكان المناسب من اجل تلبية حاجيات الأطراف المستعملة لها، كما يمكن للمعالجة السريعة للبيانات تعطى لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.¹

الشكل رقم : (2-1) إجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي الطواهري، مرجع سبق ذكره، ص 125

¹ محمد التهامي الطواهري ، مرجع سبق ذكره ، ص 110

الفصل الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

خلاصة الفصل

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات و القوانين و القواعد لضمان الحد من الأخطاء، وتقع مسؤولية ضمان تنفيذ هذه الأهداف على عاتق إدارة المؤسسة من خلال السهر على توفير نظام رقابة داخلية فعال قائم على أسس ومقومات أساسية إلى جانب المراقبة المستمرة من طرف المراجعة الخارجية ، ولتدعيم فعالية الرقابة الداخلية وبما أن المراجع الخارجي مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلي لذلك يلتزم بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه ووضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة .

الفصل الثالث

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

تمهيد:

تعتبر الخدمات المقدمة من طرف المراجعة الخارجية ذات أهمية بالغة، فلا يمكن الاستغناء عنها، لكونها تقوم بإضافة صورة حقيقية للكشوفات المالية، فالهدف من المراجعة الخارجية يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب ودراسة علاقتها بنظام الرقابة الداخلية .

لكون ان المراجعة الخارجية تأثر على نظام الرقابة الداخلية ، و بغرض تدعيم الدراسة النظرية و اعداد جانب تطبيقي على الموضوع ، قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة و المراجعة ، والتي تم تضمينها بطريقة عمل المراجع الخارجي وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية ، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم جمع البيانات اللازمة من خلال استبيانات ، التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج المعالجة باستخدام برنامج SPSS20 (Statistical Package for Social Science) وبرنامج Excel

2007 وبرنامج MINITAB

فكان الشكل العام للفصل كالاتي:

✓ **المبحث الأول:** مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية

✓ **المبحث الثاني:** إعداد الاستبيان وهيكلته ونتائج المعالجة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

المبحث الأول :مكونات ومنهجية الدراسة

نستعرض من خلال هذا المبحث الى عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع، وممثلة في مجتمع الدراسة ، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة

المطلب الأول: مجتمع الدراسة .

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا المؤهل العلمي ، والخبرة و ربما الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين، فكان مجتمع الدراسة ممثلا بسبعة فئات كما يلي :

الفئة الأولى: أساتذة جامعيين

الفئة الثانية :محافظي الحسابات

الفئة الثالثة :محاسب معتمد

الفئة الرابعة: خبراء محاسبة

الفئة الخامسة:موظفين اداريين

الفئة السادسة: مسيرين

الفئة السابعة: مالكين

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين و كذا الأكاديميين ، هو المزاوجة بين آراء الاثنين كون الموضوع يتعلق بالمراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

المطلب الثاني : عينة الدراسة .

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل ، كما حاولنا التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة و المهنيين من جهة أخرى ، و اعتمد في توصيل استمارات الاستبيان الى عينة الدراسة التسليم المباشر ، البريد الالكتروني ، بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب المراجعة قامنا بتوزيع 51 استمارة لتحصيل اكبر نسبة تمثيل ممكنة ، تماشيا مع المشاكل التي واجهها أثناء مرحلة تحصيل الاستمارات ، و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم : (3-1) الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة %
الاستمارات الموزعة	51	100
الاستمارات الواردة بعد الأجل	11	21.56
الاستمارات الصالحة للدراسة	40	78.43

المصدر : من اعداد الطالب

الملاحظ من خلال الجدول ، أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 51 استمارة ، و التي استخلص منها 40 استمارة صالحة للدراسة ، أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل و انتهاء فترة الدراسة ، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية و العملية المحددة في الاستمارة .

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

المطلب الثالث : حدود الدراسة .

الفرع الأول: حدود الدراسة .

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

- **الحدود المكانية :** الغرض من هذه الدراسة هو استبانته مدى ملائمة مدي تطبيق المراجعة الخارجية واثرها علي نظام الرقابة الداخلية ، فأنحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية في مدينة الوادي للجمهورية الجزائرية
- **الحدود الزمنية :** امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 2015 /04/01 إلى غاية 2015/05/1.
- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة والمراجعة ، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بالمراجعة الخارجية نظام الرقابة الداخلية دون غيرها.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وهيكلته ونتائج المعالجة

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان ، بالإضافة إلى بيان هيكله الاستبيان ، وخصائص العينة . ونتائج المعالجة المتوصل إليها .

المطلب الأول : إعداد وهيكله الاستبيان

الفرع الأول: إعداد الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل ، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان ، قام الطالب بتجميع

البيانات المحصلة وتفرغها في كل من برنامج EXEL 2007 وبرنامج MINITAP وبرنامج SPSS 20 حسب طبيعة المعلومة .

ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة ، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج EXEL 2007 ، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهيل عمليتي الملاحظة والتحليل . بالنسبة لمحاو الاستبيان ، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ، ومن بين هذه الأساليب نجد : التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية ... الخ ، وهي الأساليب التي استخدمها الطالب وفق ما يلي :

- التكرارات والنسب المئوية : بغية التفريق بين فئات العينة ، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة ، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات
- المتوسطات الحسابية : باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية ، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة ،

- الانحرافات المعيارية : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبانة إلى:

الجزء الأول: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة (الجنس ، العمر، المؤهل العلمي ، الوظيفة الحالية ، الخبرة المهنية) ؛

الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى محور حول منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية تشكل في مجملها 20 سؤالاً ؛ ولتوضيح وتحليل الدراسة قمنا بتصنيفه الى 3 محاور كما يلي :

- **المحور الأول:** ضم 5 أسئلة حول الحصول علي معرفة عامة حول المؤسسة

- **المحور الثاني:** ضم 7 أسئلة ، وتناول فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

- **المحور الثالث:** ضم 8 أسئلة حول فحص الحسابات والقوائم المالية

يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصددتها وجهات النظر، مستخدمين خمسة أنماط

لإجابة حيث تتدرج من(غير موافق بشدة ، غير موافق ، محايد، موافق، موافق بشدة) ، حيث تعطى لإجابة التي

تمثل أعلى مستوى لإتجاهات الإيجابية خمس درجات، ولإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات فدرجتين

ثم درجة واحدة وهكذا ، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم: (3-2) مجالات الإجابة على اسئلة الإستبيان وأوزانها

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

ويتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي ، ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

جدول رقم (3-3): معايير تحديد الإتجاه

المتوسط الحسابي	المستوى
من 1 الى 1.79	1
من 1.8 الى 2.59	2
من 2.6 الى 3.39	3
من 3.4 الى 4.19	4
من 4.20 الى 5	5

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد علي نتائج الاستبيان

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

المطلب الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة .

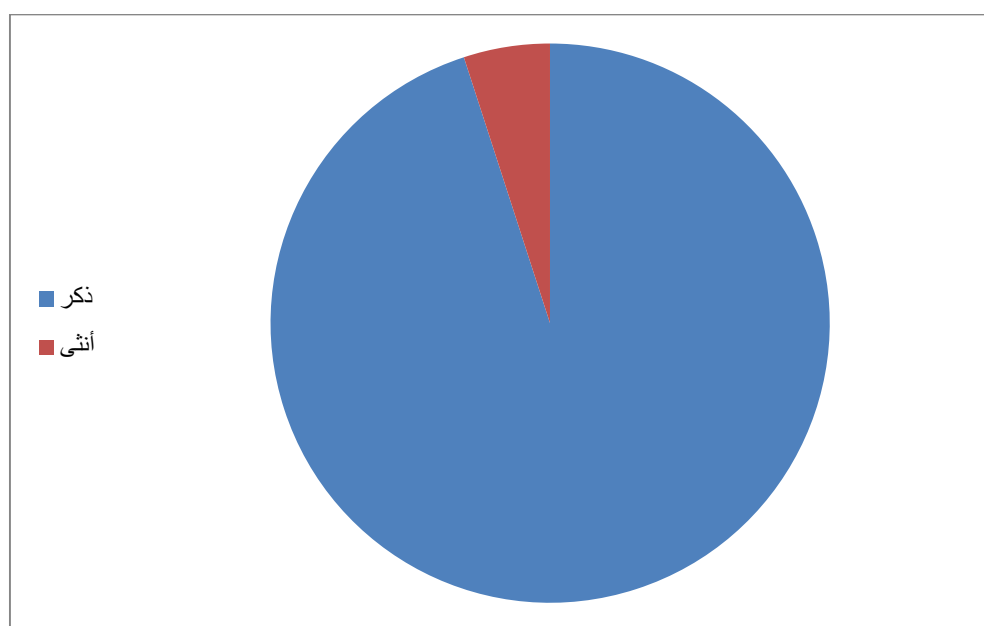
1- الجنس:

جدول رقم (3-4) : توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	38	95
أنثى	2	5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

شكل رقم (3-1) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

يوضح لنا الجدول رقم 3-4 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس ، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث ، حيث تبلغ نسبة الذكور 95 % وهو ما يعادل 38 ذكرا بينما بلغت نسبة الإناث 5 % أي 02 أنثى

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

تؤكد هذه النسب على أن غالبية ممتحني مهنة المراجعة هم من الذكور ، ما يمكن إيعازه ربما إلى صعوبات أداء هذه المهنة وإلى العادات المجتمعية

2- العمر :

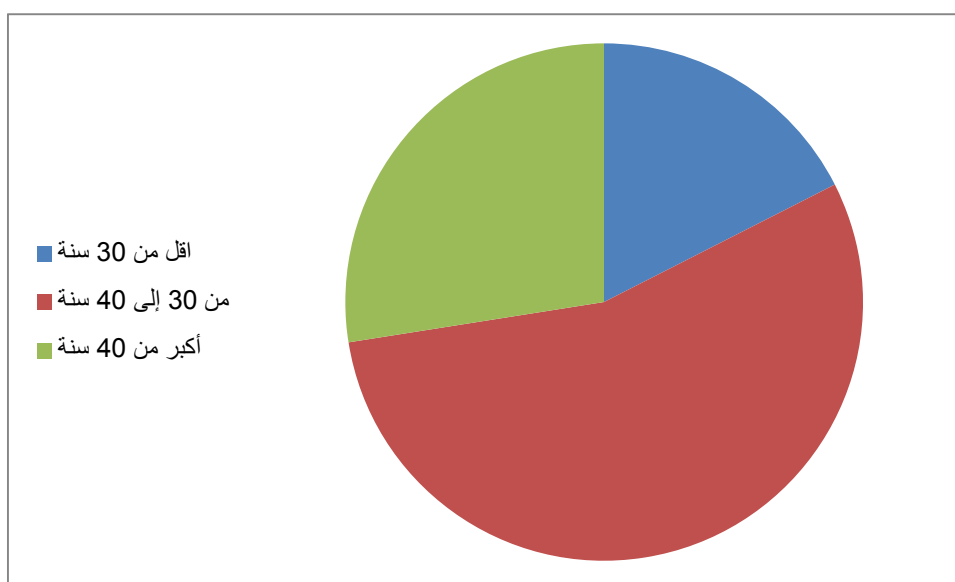
بناء على التقسيم المنتهج بالنسبة لفئات العمر لأفراد عينة الدراسة تحصلنا على التكرارات الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-5) : توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	7	17.5
من 30 إلى 40 سنة	22	55
أكبر من 40 سنة	11	27.5
المجموع	40	100

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

شكل رقم (3-2) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد علي نتائج الاستبيان

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

يوضح لنا الجدول رقم 3-4 توزيع أفراد عين الدراسة على الفئات العمرية، ويمكن استخلاص منه ما يلي :

أفراد الذين يقل عمرهم عن 30 سنة يشكلون نسبة 17.5 % ، وهم يمثلون اقل نسبة ونسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و 40 سنة هي 55 %، وهم يمثلون اكبر نسبة و نسبة الأفراد الذين كانت أعمارهم أكبر من سنة هي 27.5 % ، نسبة الوسطي

3- المؤهل العلمي:

كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف افراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول التالي

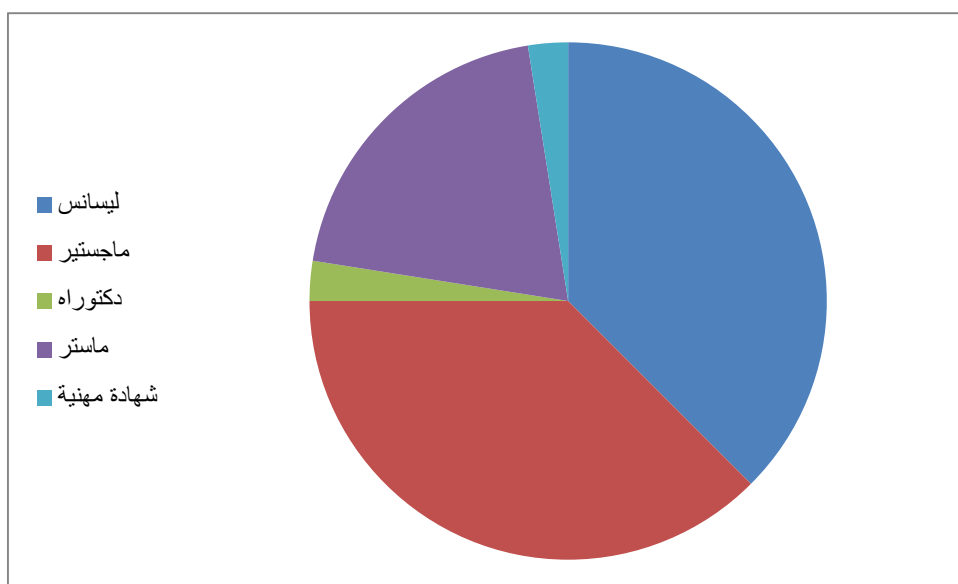
جدول رقم (3-6) : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي.	التكرار	النسبة %
ليسانس	15	37.5
ماجستير	15	37.5
دكتوراه	1	2.5
ماستر	8	20
شهادة مهنية	1	2.5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

شكل رقم (3-3) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد علي نتائج الاستبيان

يوضح لنا الجدول رقم 3-5 الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 37.5 % ، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير 37.5 % ، نسبة الحاصلين على درجة الماستر 20 نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه 2.5 % ، أما نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت 2.5 %

١- الوظيفة الحالية

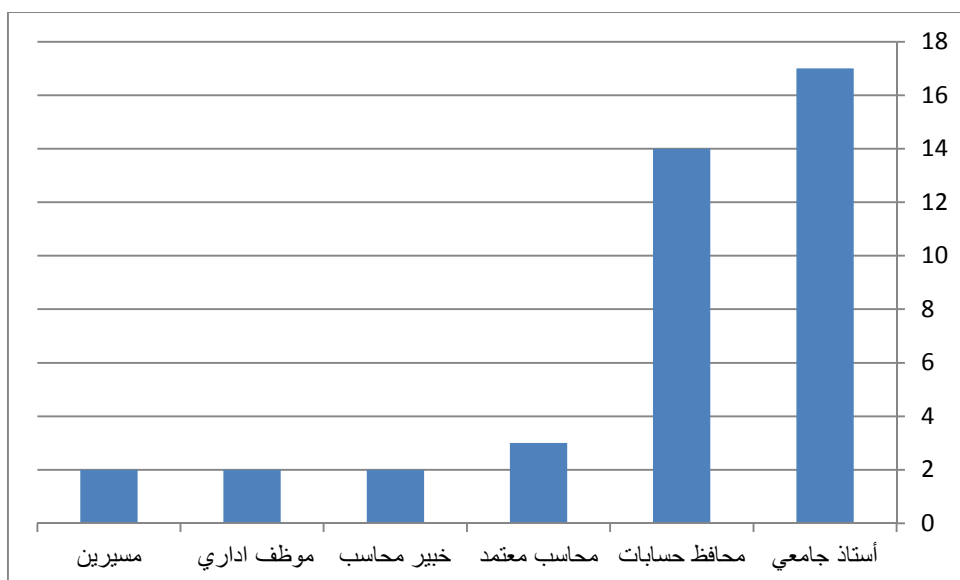
جدول رقم: (3-7) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة %
أستاذ جامعي	17	42.5
محافظ حسابات	14	35
محاسب معتمد	3	7.5
خبير محاسب	2	5
موظف اداري	2	5
مسيرين	2	5
المجموع	40	100

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

شكل رقم (3-4): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد علي نتائج الاستبيان

يوضح لنا الجدول رقم 7-3 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة المشغولة ، فكانت نسبة الأساتذة الجامعيين 42.5 %، نسبة محافضي الحسابات 35 % وبالنسبة خبراء المحاسبة 5 % بينما بلغت نسبة محاسب معتمد 7.5 %، بينما كانت 5 % فيما يخص موظفين اداريين بلغت نسبة 5 % اما مسيرين بلغت نسبة 5 %

4- الخبرة المهنية

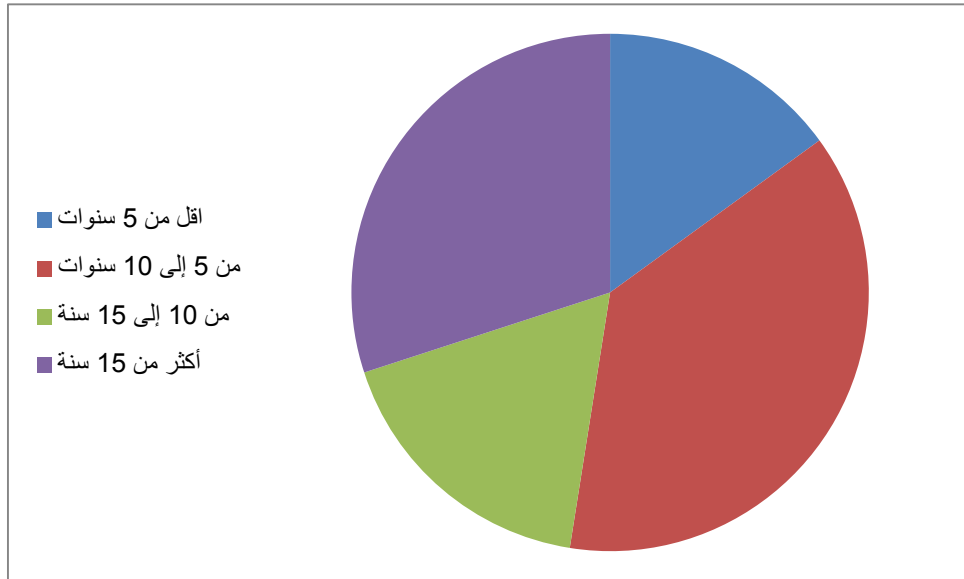
جدول رقم (3-8): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
اقل من 5 سنوات	6	15
من 5 إلى 10 سنوات	15	37.5
من 10 إلى 15 سنة	7	17.5
أكثر من 15 سنة	12	30
المجموع	40	100

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

شكل رقم (3-5): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد علي نتائج الاستبيان

يوضح لنا الجدول رقم 3-8 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية

المتوافرة لديهم ، فنجد أن:

- نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون 15 % اما الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات ، و تشكل اكبر نسبة لأفراد 37.5 % لما بين 10 و 15 سنة هي 17.5% ، وهي تتضمن خبراء المحاسبة. وفيئة اكثر من 15 سنة تمثل 30%.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

المطلب الثالث : تحليل نتائج الدراسة

الفرع الأول : تحليل الصدق و الثبات

الصدق الظاهر في الاستبيان: تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف وكذلك على الأستاذ محمد الباي عضو من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وقد استجابت الباحثة لآراء الأساتذة وقامت بإجراءات ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

وللتأكد من صدق و ثبات الأداة تم احتساب معامل ألفا كرومباخ ، (Cronbach Alpha) إذ تم تقدير معامل الثبات لمجالات، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-9): مقياس الثبات ألفا كرومباخ مجالات الدراسة

المجال	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات
المحور الأول	5	0.850	0.723
المحور الثاني	7	0.902	0.814
المحور الثالث	8	0.879	0.774
المجموع	20	0.930	0.866

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

يلاحظ من الجدول أن معامل الثبات مقبول، وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبيان 0.866 والصدق 0.930 وهي قيم مقبولة في مثل هذه الدراسات

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

الفرع الثاني: تحليل نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان ، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها ، والمتمثلة في التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان ، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة ، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور

المحور الأول : الحصول علي معرفة عامة حول المؤسسة

H0: لا يوجد تأثير للحصول علي معرفة عامة حول المؤسسة علي تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%

H1: يوجد تأثير للحصول علي معرفة عامة حول المؤسسة علي تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

جدول رقم: (3-10): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الاول

مستوي المعنوية	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		العبارات
				النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0.000	موافق	0.91	3.92	15	6	77.5	31	-	-	-	-	7.5	3	المراجع الخارجي يبدأ انطلاقة في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة
0.000	موافق	1.01	3.72	10	4	72.5	29	7.5	3	-	-	10	4	يقوم المرجع الخارجي بدراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسئولياتها
0.000	موافق	0.96	3.80	20	8	55	22	12.5	5	10	4	2.5	1	الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة
0.000	موافق	1	3.97	30	12	50	20	12.5	5	2.5	1	5	2	القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة
0.000	موافق	1.05	3.90	20	8	60	24	10	4	10	4	-	-	القيام بإعداد الملف الدائم للمراجعة عند بداية انطلاق الاعمال
0.000	موافق	0.65	3.86											المتوسط العام لمحور الحصول علي معرفة عامة حول المؤسسة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في محور الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 بمعنى أن الفقرة كانت إيجابية، مما يدل على أنه يوجد تأثير بين حصول المراجع الخارجي على معلومات حول المؤسسة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، فكان المتوسط الحسابي 3.86 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4-4.19 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.65، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة وعليه نقبل صحة الفرضية أنه يوجد تأثير للحصول على معرفة عامة حول المؤسسة على تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة 0.000.

- المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة :

وافقت عينة الدراسة بنسبة 77.5% عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الخارجي يبدأ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.92 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة 3.4-4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.91، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة

- يقوم المراجع الخارجي بدراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسئولياتها :

77.5% من أفراد عينة الدراسة كانت إجاباتهم موافق على أن يقوم المرجع الخارجي بدراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة، وأجاب 10 % بموافق بشدة، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 87.5%، عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجده يعادل 3.72 أي في الفئة الرابعة 3.4-4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 1.01، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

- الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة :

بلغت نسبة عينة الدراسة 55% انه علي المراجع الخارجي الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 ونجد ان المتوسط الحسابي بلغ 3.80 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة 3.4- 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.96، وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة:

بلغت نسبة عينة الدراسة 50% عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 علي ان المراجع يقوم بزيارة المؤسسة ، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف تعمل في ظلها المؤسسة ونجد ان المتوسط الحسابي بلغ 3.97 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة 3.4- 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 1، وهي قيمة ملائمة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة

- القيام بإعداد الملف الدائم للمراجعة عند بداية انطلاق الاعمال:

ان 60% من افراد عينة الدراسة وعند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 وافق علي ان المراجع الخارجي يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة عند بداية انطلاق الاعمال كخطوة اولية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.90 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4- 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 1.05، وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة ما موافق يدل على رضا غالبية أفراد العينة

المحور الثاني : : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

H0 : لا يساهم فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلي عند مستوى معنوية 5%

H1 : يساهم فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلي عند مستوى معنوية 5%

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

جدول رقم (3-11): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني

مستوي العنصرية	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		العبارات
				النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0.000	موافق	1.05	3.82	25	10	47.5	19	20	8	-	-	7.5	3	يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة
0.000	موافق	0.98	3.72	12.5	5	68	26	12.5	5	2.5	1	7.5	3	لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام
0.000	موافق	0.84	3.95	20	8	65	26	7.5	3	5	2	2.5	1	لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق
0.000	موافق	0.75	4.12	32.5	13	50	20	15	6	2.5	1	-	-	بيان أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف
0.000	موافق	0.82	3.76	7.5	3	65	26	17.5	7	7.5	3	2.5	1	تصمم اختبارات الاستمرارية للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها
0.000	موافق	0.88	3.80	12.5	5	67.5	27	12.5	5	2.5	1	5	2	يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب الانحرافات.
0.000	موافق	0.97	3.77	15	6	62.5	25	15	6	-	-	7.5	3	يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف في النظام عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة
0.000	موافق	0.65	3.86											المتوسط العام لمحور فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية و عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 ، فكان المتوسط الحسابي 3.86 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4- 4.19 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق ، بالإضافة إلى انحراف معياري 0.65، وهي قيمة متوسطة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة وعليه نقبل صحة الفرضية انه يساهم فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلي عند مستوى معنوية 5%

- يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة:

أجاب 47.5% من أفراد عينة الدراسة بموافق و 25% بموافق بشدة، عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 ما يؤكد علي تعدد استخدام أساليب لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.82 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4- 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 1.05، وهي قيمة تشتت ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة ما موافق يدل على رضا غالبية أفراد العينة

- لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام:

تمحورت الاجابة بنسبة 68% من أفراد عينة الدراسة بموافق عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يؤكد وجود وسائل معتمدة تساهم في فعالية نظام الرقابة الداخلية حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.72 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4- 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.98، وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق يدل على رضا غالبية أفراد العينة

- لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق :

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

أجاب 65% من أفراد عينة الدراسة بموافق عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يفيد بأنه يجب على المراجع أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.95 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4-4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.84، وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق يدل على رضا غالبية أفراد العينة

- بيان أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف:

ان 50% من افراد عينة الدراسة عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 وافق علي انه لا بد من بيان أوراق العمل، التي تحديد نقاط القوة والضعف في نظام وباحتساب المتوسط الحسابي بنحده يساوي 4.12 يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4-4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.75، وهي قيمة تظهر مدي لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق

- تصميم اختبارات الاستمرارية للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي

وضعت بها :

وجود نسبة اجابة 65% من أفراد عينة الدراسة بموافق عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يفيد اتباع اختبارات الاستمرارية عند فحص النظام وباحتساب المتوسط الحسابي يساوي 3.76 يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4-4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.82، وهي قيمة تظهر مدي لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق.

- يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب الانحرافات :

بلغت نسبة عينة الدراسة 67.5% عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.80 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4-4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.88، وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق يدل على رضا غالبية أفراد العينة

- يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف في النظام عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق

لنقاط القوة:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

أجاب 62.5% من أفراد عينة الدراسة بموافق عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.77 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4-4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.97، وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق يدل على رضا غالبية أفراد العينة

المحور الثالث : فحص الحسابات والقوائم المالية

H0 : لا يوجد تأثير عند فحص الحسابات والقوائم المالية علي تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%

H1 : يوجد تأثير عند فحص الحسابات والقوائم المالية علي تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

جدول رقم (3-12) : نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثالث

مستوي المعنوية	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		العبارة
				النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0.000	موافق	0.86	4.02	27.5	11	55	22	12.5	5	2.5	1	2.5	1	تستعمل المصادقات الخارجية للتأكد من صحة الأرصدة
0.000	موافق	0.77	4.15	32.5	13	55	22	7.5	3	5	2	-	-	لا يمكن للمراجع الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائياً حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز
0.000	موافق	0.88	4.07	27.5	11	62.5	25	5	2	-	-	5	2	للحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق وسلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة
0.000	موافق	0.69	3.97	17.5	7	67.5	27	10	4	5	2	-	-	القيام باختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة المراجعة
0.000	موافق	0.75	4	20	8	67.5	27	5	2	7.5	3	-	-	أن يتحقق المراجع من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها
0.000	موافق	0.93	3.87	20	8	60	24	12.5	5	2.5	1	5	2	يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ماهو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة
0.000	موافق	0.89	3.62	15	6	42.5	17	35	14	5	2	2.5	1	يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول
0.000	موافق	0.89	3.81	22.5	9	31.5	15	32.5	13	-	-	2.5	2	القيام بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها
0.000	موافق بشدة	0.52	3.93											المتوسط العام لخور فحص الحسابات والقوائم المالية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة بشدة على وجود فحص الحسابات والقوائم المالية عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.93 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4 - 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بشدة بالإضافة إلى انحراف معياري 0.52، وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الموافقة بشدة يدل على رضا غالبية أفراد العينة يوجد تأثير عند فحص الحسابات والقوائم المالية علي تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة 0.000 .

- تستعمل المصادقات الخارجية للتأكد من صحة الأرصدة

أبرزت الأجوبة أن 55 % من أفراد عينة الدراسة موافق عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 على انه تستعمل المصادقات الخارجية للتأكد من صحة الأرصدة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.02 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4 - 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.86، وهي قيمة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق يدل على رضا غالبية أفراد العينة

- لا يمكن للمراجع الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائياً حتى وإن

كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز

وجود نسبة اجابة % 55 من أفراد عينة الدراسة بموافق عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يفيد اتباع اختبارات الاستمرارية عند فحص النظام وباحتساب المتوسط الحسابي نجده يساوي 4.15 يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4 - 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.77، وهي قيمة تظهر مدي لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق

- للحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق وسلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي

تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة:

ان 62.5 % من افراد عينة الدراسة عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 وافق علي انه لا بد من الحصول على أدلة إضافية دالة عن مدى تطابق وسلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة وذلك لتأثيرها في نظام

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

وباحتساب المتوسط الحسابي نجده يساوي 4.07 يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4 - 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.88، وهي قيمة تظهر مدي لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق

- القيام باختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة المراجعة

ان 67.5% من افراد عينة الدراسة عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 وافق علي انه لا بد من القيام باختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية خلال عملية المراجعة لتحقيقها نتائج ايجابية وباحتساب المتوسط الحسابي نجده يساوي 3.97 يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4 - 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.69، وهي قيمة تظهر مدي لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق

- أن يتحقق المراجع من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة على علي انه عند القيام بعملية المراجعة ان يتحقق المراجع من اعداد القوائم المالية طبقاً للقواعد المحاسبية داخل المؤسسة ، فكانت إجابات 67.5% من أفراد عينة الدراسة بموافق ، و 20 % بموافق بشدة ، عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 وظهر المتوسط الحسابي لهذه الإجابات ب 4 % وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4 - 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.75، وهي قيمة تظهر مدي لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق

- يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ماهو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة:

أظهرت نتائج الدراسة أن 60% من أفراد عينة الدراسة موافقون ، و 20% موافقون بشدة عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 على ضرورة فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ماهو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة وظهر المتوسط الحسابي لهذه الإجابات ب 3.87% وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4 - 4.19

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.93، وهي قيمة تظهر مدي لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق

- يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول:

يرى 42.5% من أفراد عينة الدراسة عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 أنه وبغية تحسين واقع الممارسة لمهنة المراجعة علي أن يكون إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول وظهر المتوسط الحسابي لهذه الإجابات بـ 3.62% وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4- 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.89، وهي قيمة تظهر مدي لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق

- القيام بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها:

، فكانت إجابات 31.5% من أفراد عينة الدراسة بموافق ، و 22.5% بموافق بشدة ، و 32.5% محايدين عند مستوى الدلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 حول إصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها ويعتبر كوجهة نظر المهنيين ، وظهر المتوسط الحسابي لهذه الإجابات بـ 3.81% وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة يندرج ضمن الفئة الرابعة 3.4- 4.19 والتي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى انحراف معياري 0.89، وهي قيمة تظهر مدي لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي

خلاصة الفصل:

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع من أكاديميين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم ، وخلصت هذه الدراسة إلى

- منهجية القيام بالمراجعة الخارجية تتم وفقا لخطوات منتظمة تتمثل في الحصول على المعرفة العامة للمؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة إجراء الاختبارات اللازمة، وذلك قصد إصدار رأي على الوضعية المالية للمؤسسة،
- المراجعة الخارجية تتم وفق منهجية منظمة، تقوم بها جهة خارجية متخصصة
- ارتأى أفراد عينة الدراسة الى حصول المراجع على معرفة عامة حول المؤسسة تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة و نظمها الإدارية و المالية والقانونية ونستنتج ان حصول هذا يزيد من كفاءة النظام
- فحص وتقييم النظام يعزز من فعالية ادائه
- فحص القوائم المالية يزيد من مصداقية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي نجاح واستمرار المؤسسة

الخاتمة العامة

خاتمة عامة:

لقد توصلنا من خلال دراستنا أن المراجعة الخارجية تعتمد اعتمادا كليا على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالمؤسسة حيث أصبح الهدف الأساسي لها هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية و مدى عدالتها في تمثيل المركز المالي و نتائج الأعمال للمؤسسة أما الغش و التلاعب وغيرها فهو هدف ثانوي و ليس أساسيا. و المراجع الخارجي كباحث فني وراء الحقيقة يجب أن تتوفر فيه مؤهلات معينة وصفات مكتسبة، سواء اكتسبها أثناء الدراسة، أو أثناء قيامه بواجبه الفني، و عليه أن يكون على مستوى معين من الثقافة و المعرفة و التحلي بالصبر و اللباقة حتى يتمكن من أداء مهامه على أكمل وجه، و عند كتابته تقريره عليه الالتزام بخطوات رئيسية و متتالية و إجراءات معينة حتى يصل إلى رأي فني محايد معتمدا في ذلك على وثائق مدعمة له.

لذا حاولنا من خال تناولنا معالجة إشكالية البحث المتمثلة في مدى مدي مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج و الأدوات المشار إليها في المقدمة، وبهذا تتوزع هذ الخاتمة إلى نتائج البحث واختبار الفرضيات، والتوصيات و الاقتراحات.

نتائج اختبار الفرضيات :

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بجانب النظري والتطبيقي ، توصلنا إلى النتائج التالية :

بالنسبة للفرضية الاولى : يوجد تأثير للحصول علي معرفة عامة حول المؤسسة علي تقييم نظام الرقابة الداخلية فقد خلصت دراستنا للفصل الأول حول المراجعة الخارجية بالإضافة إلى المحور الأول من الاستبيان إلى صحة الفرضية وذلك لان الحصول علي علي معرفة عامة حول المؤسسة يدعم مرتكزات النظام و يؤثر بالإيجاب حول استمراريتها .

بالنسبة للفرضية الثانية: يساهم فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلي ،فقد خلصت دراستنا من خلال إلى المحور الثاني من الاستبيان إلى صحة الفرضية لأن فحص و تقييم النظام يعمل على إضهار نقاط القوة والضعف وبذلك تحسينه .

بالنسبة للفرضية الثالثة : يوجد تأثير عند فحص الحسابات والقوائم المالية علي تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الفصل الاول ونتائج الاستبيان والتي تثبت صحة الفرضية فان فحص الحسابات والقوائم المالية يعمل على زيادة مصداقية الحسابات وتحقيق نتائج افضل في المراجعة .

الخاتمة العامة

- النتائج:
- المراجعة الخارجية هي عملية هادفة حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى أطراف معينة.
- المراجع الخارجي هو شخص مستقل عن المؤسسة يقوم بمراجعة حساباتها على اختلاف أنواعها و أشكالها ليعطي رأيا فنيا محايدا عن عمل الإدارة و مدى كفاءتها في تسيير المشروع.
- عملية المراجعة الخارجية هي عملية منهجية و منظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم بكل ما يجب القيام به لتحقيق أهداف المراجعة، فهذه الأخيرة تمر بخطوات رئيسية و متتالية لا يمكن للمراجع التخلي على أي منها و لا تسبيق واحدة عن الأخرى.
- إن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة و تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة.
- دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام (التقرير الوصفي، خرائط التدقيق، قائمة الاستقصاء النموذجية)
- نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المراجع، يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات
- إن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات، شرط أن لا يتدخل في التسيير، هي التأكد من صحة ومصادقية القيم و الوثائق الموجودة لدى المؤسسة أو المنظمة، التي هي في محل المراجعة، و كذا مراقبة احترام الطرق و المبادئ المحاسبية و القواعد المتعارف عليها. فعلى الحسابات المالية أن تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة.

- المراجعة الخارجية ذات مصداقية كبيره لأنها تقيم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة

- الاقتراحات:

- وانطلاقا من الدراسة التي قمنا بها نقدم بالاقتراحات التالية
- رفع من كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال تنظيم دورات علمية الغرض منها اطلاع المراجعين وتحسيسهم بآثار الناجمة الايجابية عند القيام بعملية المراجعة

- تحسيس المراجعين الخارجيين بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة المراجعة في التقليل من ممارسات السلبية وحالات الغش ، باعتبارها وسيلة خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة، اذ يجب على ممارسي المهنة وضع المصلحة العامة فوق كل الاعتبارات بعيداً عن التبعية للإدارة
- العمل على استحداث آليات كفيلة لرفع مستوى عمل المراجع الخارجي.

وختاماً يمكن القول إن المراجعة الخارجية تعتبر مهمة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية و أداة فعالة يمكن على رأسها معرفة الوضعية المالية للمؤسسة سواء بالنسبة للمساهمين أو الموردين وكل من له علاقة بالمؤسسة كما يمكن من خلالها معرفة مدى كفاءة الإدارة والمسيرين في تسيير إدارة شؤونها، وكل هذه المعلومات تعتبر ذات مصداقية باعتبارها صادرة من طرف شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة ، كما إنها أداة فعالة للدفع بها نحو الازدهار والنجاح من خلال الاقتراحات والتوصيات التي يقدمها المراجع الخارجي وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية .

- آفاق الدراسة :

إن النتيجة التي توصلنا إليها توجب بان التركيز سينصب على هذا النوع من المواضيع ألا وهي المراجعة الخارجية باعتبارها أداة فعالة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتحقيق أهداف المؤسسة ، وهذا ما سيفتح آفاق كبيرة لدراسة هذا الموضوع مثال ذلك:

- مدى التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية .
- تطوير المراجعة الخارجية في الدول العربية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع بالعربية :

- الكتب

1. امين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
2. احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان . الأردن، 1999.
3. إدريس عبد السلام الشتيوي ،مراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996.
4. توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، ط1، دار الكندل للنشر والتوزيع، أريد . الأردن، 1991
5. حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ج2، ط1، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس . ليبيا، 2006.
6. حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية.
7. حامد داود الطحله ، المراجعة وتدقيق الحسابات، 1995.
8. حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات في المراجعة مدخل معاصر ، الطبعة الاولى ، المكتبة العصرية ، 2006.
9. خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات عمان ، دار النشر
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 1999
11. خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق ، ط1، الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006 .
12. داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، ج2، ط1، مكتبة صادر ناشرون، لبنان، 2002.
13. طارق عبد العال حمادة، موسوعة معايير المراجعة ، جامعة عين الشمس ، الاسكندرية ، 2004،
14. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007
15. عزيز الدجاوي، أسس المراجعة علما وعملا، ج1، القاهرة، 1954.
16. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،اصول المراجعة ، الدار الجامعية للطبع والنشر، الإسكندرية 1998.
17. عطاء الله احمد سويلم الحسبان ،الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، عمان ، ج1، دار الراية ، 2009
18. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، الدار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، عمان، 2006
19. كمال عبد السلام علي ،اصول المراجعة ،جامعة المنصورة، 2003.
20. سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية- مصر، 1999.
21. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001 .
22. محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005.
23. محمد سمير صبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 / 2004.
24. محمد توفيق ماضي، إدارة وجدولة المشاريع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000 .
25. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية ،الاسكندرية 2002.
26. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعي الجزائر ، ط2، 2005.
27. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

قائمة المراجع

28. حسين قاضي، حسين دودح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان-الأردن، ط1 1999.
29. مصطفى صالح سلامة ، الرقابة الداخلية والمالية ، دار البداية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010.
- المذكرات:
- 1- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2009.
- 2- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010.
- 3- بالقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2013
- الملتقيات والأيام الدراسية:
1. ضاهر القنشي، المؤتمر العلمي الدولي الثاني ، الاعمال الالكترونية والتحول في اقتصاديات الاعمال ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، 15-19/3/2011 .
2. سفير محمد ، رزقي اسماعيل، مداخلته بعنوان :مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 05-06/05/2013.
3. صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العالمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، الكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 8/9 مارس 2005.
4. نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، 27-28 / 4 / 2005 ، عمان،الأردن.
- المجالات
1. صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد01، جامعة ورقلة، 2002
2. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12 لسنة2012
3. جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد5، 2012
4. آلان عجيب مصطفى هلدني،الدكتور ثائر صبري محمود الغبان،دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان . العراق، مجلة علوم انسانية ،السنة السابعة :العدد 45:شتاء 2010 ، 2009
5. رشا بشير الجرد، اثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية علي تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق لأوراق المالية،المجلة الجامعة ، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ع5، م3، 2013،
- المحاضرات:
1. علام محمد موسي حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، الجامعة الاهلية ، مملكة البحرين

قائمة المراجع

- القوانين :

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 جويلية 2010.

قائمة المراجع بالاجنبية :

- J- MAILLER, **Initiation Au Contrôle Comptable** [Ed Economie et harmonisme 1974, P 56

-R birien, J senical: **control interne et vérification**, édition preportaine inc, Canada, 1984, p36

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة حمه لخضر * بالوادي *

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

استبيان

مذكرة لنيل شهادة الماستر في تدقيق محاسبي

إشراف الأستاذ :

لخضر يحي

إعداد الطالبة :

عبد القوي مريم

سيدي سيدتي :

في إطار تحضير لرسالة ماستر حول: المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية استسمحكم

في المشاركة والمساهمة في اثناء هذا الموضوع من خلال الإجابة علي الأسئلة الموجودة في الإستمارة وهذا

سعيًا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين حول موقفكم اتجاه الموضوع

ونظرا لأهمية هذه الدراسة بالنسبة لي كباحثة وما سترتب عليها من معلومات قيمة حول الدراسة ،

نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة علي الأسئلة ، علما ان معلوماتكم لن تستخدم إلا في

إطار البحث العلمي ونشكركم مسبقا علي مساعدتكم لنا في إنجاز هذه الدراسة

أولاً : أسئلة متعلقة بالمعلومات الشخصية

- 1- الجنس: ذكر () أنثى ()
- 2- السن : اقل من 30 سنة () ، من 30 الى 40 سنة () ، اكبر من 40 سنة ()
- 3- المستوى التعليمي: ليسانس () . ماجستير () . ماستر () . دكتورا () شهادة أخرى () .
- 4- الوظيفة الحالية : أستاذ جامعي () . محافظ حسابات () . محاسب معتمد () . خبير محاسب () .
موظف إداري () . مسيرين () . مالكين () .
- 5- الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات () . من 5-10 سنوات () . من 10-15 سنوات () . أكثر من 15 سنة () .

القسم الأول : ما مدي تأثير كل عنصر من هذه العناصر على نظام الرقابة الداخلية
المحور الأول: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

رقم العبارة	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة					
2	يقوم المراجع الخارجي بدراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسئولياتها					
3	الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة					
4	القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة					
5	القيام بإعداد الملف الدائم للمراجعة عند بداية انطلاق الاعمال					
6	يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة					
7	لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام					
8	لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق					

					فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق	
					بيان أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف	9
					تصمم اختبارات الاستمرارية للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها	10
					يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب الانحرافات.	11
					يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف في النظام عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة	12
					تستعمل المصادقات الخارجية للتأكد من صحة الأرصدة	13
					لا يمكن للمراجع الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائياً حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز	14
					الحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق وسلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة	15
					القيام باختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة المراجعة	16

					17 أن يتحقق المراجع من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها
					18 يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ماهو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة
					19 يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول
					20 القيام بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها