



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات دراسة ميدانية

تحت إشراف الدكتور

زكرياء دمدوم

إعداد الطلبة

العيد بوجلخة

عصام فرحات حميدة

محمد علي داهم

عبد السلام قريشه

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

أستاذ محاضر أ بجامعة حمه لخضر الوادي

أستاذ محاضر أ بجامعة حمه لخضر الوادي

أستاذ مساعد أ بجامعة حمه لخضر الوادي

فاتح سردوك

زكرياء دمدوم

بن موسى بشير

السنة الجامعية 2017/2016

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، ومعرفة العلاقة الترابطية بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ومدى اعتماد كل منهما على الآخر، وكذا معرفة أهمية وأهداف ومبادئ حوكمة الشركات، والتحقق من طبيعة العلاقة التكاملية بين المراجعتين في ظل الحوكمة ومدى التنسيق والتعاون بينهما ومجالات ووسائل تحقيق هذا التكامل.

ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بتوزيع إستبيان على المراجعين الداخليين والخارجيين وأكاديميين، حيث بلغ حجم المجتمع 68 فرداً، وتمّ إسترجاع 52 إستبيان كعينة صالحة للتحليل الإحصائي وذلك بنسبة 76.47 % وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها :

- توجد علاقة ترابط بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وأن هذه العلاقة تكاملية بين عمل كل منهما ومجالاتها عديدة تتمثل في مدى اعتماد أحدهما على الآخر، ومدى التعاون والتنسيق بينهما في أداء أعمال المراجعة.

الكلمات المفتاحية : المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، حوكمة الشركات.

Abstract

The aim of this study is to understand the integration between internal audit and external audit in the light of corporate governance. Also, to know the interrelationship between the work of the internal auditor and the external auditor, and the extent of their dependence on each other. Besides, we want to understand the importance of the objectives and principles of corporate governance. Furthermore we want to verify the nature of the complementary relationship between the two auditors under the governance and the extent of coordination and cooperation between them and the areas and means to achieve this integration.

To achieve the objectives of the study, we distributed a questionnaire to the internal and external auditors and academics. The size of the group was 68 individuals, and 52 samples were returned as valid samples for statistical analysis by 76.47%. The study concluded many points, the most important of which are:

- There is a relationship between the internal audit and the external audit and that this relationship is complementary between the work of each of them and their various areas are the degree of dependence on one another, and the extent of cooperation and coordination between them in the performance of the audit work.

Keywords: Internal Audit, External Audit, Corporate Governance.

الصفحات	فهرس المحتويات
-	الإهداء
-	الشكر
-	ملخص
I	قائمة المحتويات
II	قائمة الجداول
III	قائمة الأشكال البيانية
أ- و	مقدمة
36-01	الفصل الأول : الإطار النظري للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وحوكمة الشركات.
02	تمهيد
03	المبحث الأول : الإطار النظري للمراجعة الداخلية
03	المطلب الأول : مفهوم عام للمراجعة وأهدافها وأهميتها
07	المطلب الثاني : معايير المراجعة الداخلية
11	المطلب الثالث : التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية
14	المبحث الثاني : الإطار النظري للمراجعة الخارجية
14	المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية وأهميتها وأهدافها
19	المطلب الثاني: فروض ومعايير المراجعة الخارجية
21	المطلب الثالث: الجانب العملي للمراجعة الخارجية في الجزائر
29	المبحث الثالث: الإطار النظري لحوكمة الشركات
30	المطلب الأول : المفاهيم العامة للحوكمة
31	المطلب الثاني : أهمية وأهداف ومبادئ حوكمة الشركات
34	المطلب الثالث: الإجراءات التي إتخذتها الجزائر لتبني حوكمة الشركات
36	خلاصة الفصل
68-38	الفصل الثاني: العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات
38	تمهيد
39	المبحث الأول : طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
39	المطلب الأول: المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
40	المطلب الثاني: ماهية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
43	المطلب الثالث: مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ووسائل تحقيقه
48	المطلب الرابع: قراءة في معايير المراجعة الخارجية الجزائرية الحديثة
52	المبحث الثاني : الدراسة الميدانية
53	المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية
55	المطلب الثاني: الطريقة والإجراءات
60	المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية
68	خلاصة الفصل
70	الخاتمة
-	قائمة المراجع
-	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحات	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	مقارنة بين المراجعة القانونية والتعاقدية والخبرة القضائية	جدول رقم (01)
40	مقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	جدول رقم (02)
53	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	جدول رقم (03)
55	مقياس ليكرت الخماسي	جدول رقم (04)
56	معامل الثبات (طريقة ألفا كرومباخ)	جدول رقم (05)
58	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	جدول رقم (06)
58	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	جدول رقم (07)
59	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	جدول رقم (08)
60	نتائج آراء عينة الدراسة حول الإطار النظري للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	جدول رقم (09)
62	نتائج آراء عينة الدراسة حول الإطار النظري لحوكمة الشركات	جدول رقم (10)
64	نتائج آراء عينة الدراسة حول مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات	جدول رقم (11)
65	قيمة (t) بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والتكامل بينهما	جدول رقم (12)
66	قيمة (t) بين الإطار النظري لحوكمة الشركات والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	جدول رقم (13)
67	قيمة (t) بين مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات والتكامل بينهما	جدول رقم (14)

قائمة الأشكال البيانية

الصفحات	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة	الشكل رقم 01
55	متغيرات الدراسة	الشكل رقم 02
58	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	الشكل رقم 03
59	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	الشكل رقم 04
59	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	الشكل رقم 05

المقدمة

المقدمة

إن ظهور المراجعة بشقيها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وتطورهما حتى وصلتا إلى ما هما عليه اليوم، جاء تبعاً وتلبية للتطور المستمر لحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها. فمع تطور المؤسسات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها، أصبحت المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من أهم الأدوات التي تستخدمها المؤسسات لتحقيق أهدافها. فالمراجعة الداخلية هي عملية فحص وتقييم الأنشطة الداخلية للمؤسسة، بهدف تحسين كفاءتها وفعاليتها، وتقليل المخاطر، وتحقيق الأهداف. والمراجعة الخارجية هي عملية فحص وتقييم البيانات المالية والمعلومات المالية للمؤسسة، بهدف التحقق من دقتها وموثوقيتها، وتقديم رأي مستقل على أساسها.

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من أهم الأدوات التي تستخدمها المؤسسات لتحقيق أهدافها. فالمراجعة الداخلية هي عملية فحص وتقييم الأنشطة الداخلية للمؤسسة، بهدف تحسين كفاءتها وفعاليتها، وتقليل المخاطر، وتحقيق الأهداف. والمراجعة الخارجية هي عملية فحص وتقييم البيانات المالية والمعلومات المالية للمؤسسة، بهدف التحقق من دقتها وموثوقيتها، وتقديم رأي مستقل على أساسها.

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من أهم الأدوات التي تستخدمها المؤسسات لتحقيق أهدافها. فالمراجعة الداخلية هي عملية فحص وتقييم الأنشطة الداخلية للمؤسسة، بهدف تحسين كفاءتها وفعاليتها، وتقليل المخاطر، وتحقيق الأهداف. والمراجعة الخارجية هي عملية فحص وتقييم البيانات المالية والمعلومات المالية للمؤسسة، بهدف التحقق من دقتها وموثوقيتها، وتقديم رأي مستقل على أساسها.

إن هاتين المراجعتين يعتبران من أهم دعائم آليات حوكمة المؤسسات والتي لها أهمية كبيرة في ضمان المصداقية والشفافية في الأعمال التجارية. فالمراجعة الداخلية هي عملية فحص وتقييم الأنشطة الداخلية للمؤسسة، بهدف تحسين كفاءتها وفعاليتها، وتقليل المخاطر، وتحقيق الأهداف. والمراجعة الخارجية هي عملية فحص وتقييم البيانات المالية والمعلومات المالية للمؤسسة، بهدف التحقق من دقتها وموثوقيتها، وتقديم رأي مستقل على أساسها.

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من أهم الأدوات التي تستخدمها المؤسسات لتحقيق أهدافها. فالمراجعة الداخلية هي عملية فحص وتقييم الأنشطة الداخلية للمؤسسة، بهدف تحسين كفاءتها وفعاليتها، وتقليل المخاطر، وتحقيق الأهداف. والمراجعة الخارجية هي عملية فحص وتقييم البيانات المالية والمعلومات المالية للمؤسسة، بهدف التحقق من دقتها وموثوقيتها، وتقديم رأي مستقل على أساسها.

من أجل تحقيق هذه الغاية، تهدف إلى أن تكون المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، أهمية أكبر من المراجعة الداخلية. المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، أهمية أكبر من المراجعة الداخلية.

1- الإشكالية:

من أجل تحقيق هذه الغاية، تهدف إلى أن تكون المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، أهمية أكبر من المراجعة الداخلية.

✓ من أجل تحقيق هذه الغاية، تهدف إلى أن تكون المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، أهمية أكبر من المراجعة الداخلية.

2- الأسئلة الفرعية:

من أجل تحقيق هذه الغاية، تهدف إلى أن تكون المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، أهمية أكبر من المراجعة الداخلية.

✓ هل يوجد علاقة بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي؟ وهل يمكن للواحد منها أن يستغني عن الآخر؟

✓ هل تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من الدعائم الأساسية لتحقيق أهداف الحوكمة؟ وهل هي متكاملة؟

✓ تتمثل مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات؟
من أجل تحقيق هذه الغاية، تهدف إلى أن تكون المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، أهمية أكبر من المراجعة الداخلية.

3- الفرضيات:

للإجابة عن هذه التساؤلات الفرعية يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

✓ هناك علاقة بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تتمثل في أن يستغني أحدهما على الآخر.

✓ تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من أهم الدعائم الأساسية والتي تعمل على تحسين مصداقية المراجعة الداخلية.

✓ تتمثل مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي وكذا تقدير مخاطر المراجعة الداخلية التي تحقق هذا التكامل (من أجل تحقيق هذه الغاية، تهدف إلى أن تكون المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، أهمية أكبر من المراجعة الداخلية).

4- مبررات اختيار الموضوع:

من بين هذه المبررات لاختيارنا لهذا الموضوع:

- رغبة الباحثين في البحث في هذا الموضوع والإلمام قدر المستطاع بجوانبه لأهميته وفائدته في مجال تخصصهم
الأكاديمي والمهني.

- الأهمية المتزايدة لموضوع التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل التطور المستمر في بيئة الأعمال والتكنولوجيا.
التي تتطلب من المؤسسات المالية والمصرفية أن تكون أكثر شفافية ومساءلة.

- محاولة تقديم فائدة علمية ومورد علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص في المجالين الأكاديمي والمهني.
والمساهمة في تطوير الممارسات الجيدة في المراجعة الداخلية والخارجية.

5- أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- إبراز أهمية وفائدة المراجعة الداخلية والخارجية لصالح المؤسسة ومدى ضرورة توفر خدماتهما معا في المؤسسة.

- التعرف على الممارسات الجيدة في المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسات المالية والمصرفية.

- محاولة تحديد مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات ومدى استفادة
المؤسسات من هذه الممارسات الجيدة.

- تقديم التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة درجة اعتماد كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على
المراجع الآخر لتحقيق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وكذا المؤسسة.

6- الدراسات السابقة:

لم يتم العثور على دراسات سابقة في الأبحاث التي أجريت في العراق "الدراسات السابقة" ولكن وقفنا على بعض الدراسات والأبحاث السابقة
التي تناولت موضوعات مشابهة أحاطت بجزء كبير من موضوع بحثنا، والتي يمكن تلخيصها في:

1. دراسة الأستاذ المساعد الدكتور محمد جعفر محمد علي "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية".

هذه الدراسة هي رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بغداد 2003.

2010/2009. هذه الدراسة هي رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بغداد 2003.

الدراسة تناولت موضوع التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسات المالية والمصرفية، حيث ركزت على
تحديد مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات ومدى استفادة المؤسسات من هذه
الممارسات الجيدة.

المؤلف ساهم في هذه الدراسة بتقديم التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة درجة اعتماد كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على
المراجع الآخر لتحقيق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وكذا المؤسسة.

الدراسة تناولت موضوع التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسات المالية والمصرفية، حيث ركزت على
تحديد مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات ومدى استفادة المؤسسات من هذه
الممارسات الجيدة.

المعايير المتبعة في إعداد التقارير المالية، والتي تهدف إلى تحسين جودة المعلومات المالية المقدمة إلى المستثمرين والمقرضين. (المؤسسة).

2. أحمناش جمال، بعنوان " أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في المؤسسة".

هذه الدراسة هي رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس 2012/2011. تهدف إلى دراسة مدى فعالية المراجعة الداخلية في الشركات الجزائرية. حيث لم يتم تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الشركات الجزائرية. معظم مهام المراجعة الداخلية التي تمت على مستوى الشركة محل دراسة كانت متعلقة بكيفية تسيير الزبائن وهذا راجع إلى طبيعة نشاط الشركة، في حين أهملت الجوانب الأخرى بالغة الأهمية. غياب التنسيق والتعاون بين المراجعة الخارجية والداخلية في الشركة محل دراسة الحالة يحد من فعالية المراجعة الداخلية. عدم تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يحد من فعالية المراجعة الداخلية. عدم تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يحد من فعالية المراجعة الداخلية.

3. مدي تفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية".

هذه الدراسة هي رسالة ماستر مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة ورقلة 2015/2014. تهدف إلى دراسة مدى تفعيل المراجعة الداخلية في الشركات الجزائرية. حيث لم يتم تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الشركات الجزائرية. معظم مهام المراجعة الداخلية التي تمت على مستوى الشركة محل دراسة كانت متعلقة بكيفية تسيير الزبائن وهذا راجع إلى طبيعة نشاط الشركة، في حين أهملت الجوانب الأخرى بالغة الأهمية. غياب التنسيق والتعاون بين المراجعة الخارجية والداخلية في الشركة محل دراسة الحالة يحد من فعالية المراجعة الداخلية. عدم تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يحد من فعالية المراجعة الداخلية. عدم تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يحد من فعالية المراجعة الداخلية.

7- المنهج المستخدم:

للإجابة على مشكلة البحث الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية المطروحة من خلال بحثنا، استخدمنا مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر البحث. استخدمنا المنهج الوصفي والتحليلي في دراسة الإطار النظري للمراجعة الداخلية والخارجية وكذا

جميع الحقوق محفوظة. لا يمكن إعادة نشر هذه المقالة بدون إذن كتابي من قبل [The Conversation Partners](#).

كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في دراسة الاستبائية وذلك لمناسبته لطبيعة البحث كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) وذلك لاختبار الفرضيات الموضوعة في

8- حدود الدراسة:

تم تناول وبشكل عام وظيفتي المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وكذا حوكمة الشركات من حيث المفهوم والطبيعة والأهمية والأهداف في إطار المراجعة الداخلية للمؤسسات المالية بين المراجعتين في ظل حوكمة المؤسسات المالية.

[illegible]

دراسة وتحليل مدى التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات واقتصرت
 على دراسة الممارسات المتبعة في المراجعة الداخلية والمحاسبية والحسابات والمحاسبين الداخليين في
 المكنانية و الزمنية والبشرية مبينة بالتفصيل في الفصل الخاص بها.

9- صعوبات البحث:

ان أكبر صعوبة واجهتنا ونحن نعد بحثنا هذا هي قلة المراجع التي تتحدث عن التكامل بين المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات والتي تكاد تكون منعدمة.

10- محتوى البحث:

تم تقسيم بحثنا إلى فصلين:

الفصل الأول:

تناولنا فيه مفهوم وأهمية وأهداف كل منهم. وكذا معايير الأداء المهني للمحاسبين في القطاعين العام والخاص. كما تكلمنا على فروض ومعايير المراجعة الخارجية. وعرجنا على معايير التدقيق الجزائية الحديثة والجانب العملي. وتطرقنا إلى مبادئ حوكمة الشركات. والإجراءات التي تبنتها الجزائر لتبني حوكمة الشركات. في إطار خطة الإصلاحات الاقتصادية. التي تروم تحقيق التنمية المستدامة. في ظل التحديات العالمية. التي تواجهها.

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

حيث تطرقنا فيه إلى المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وكذا ماهية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية ومجالات ووسائل المراجعة. أما المبحث الثاني فكان عبارة عن استبيان للمراجعين الداخليين والخارجيين في مجتمع المصارف في العراق، واختيرت المصارف الخمسة الأولى في القائمة كعينة عشوائية بسيطة. وخلصنا في الأخير إلى تحليل النتائج.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
وحوكمة الشركات

تمهيد

نتيجة للتوسع الكبير في الشركات والتعقيد في عملياتها، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات جعل المسؤولية الأساسية عن حماية أصول الشركة، تقع على عاتق الإدارة، مما دفعها إلى الاهتمام بذوي الاختصاص من مسيرين ومالين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، وهو ما يُفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في الشركة، من هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل الشركات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج الشركة، ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل الشركة، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

ومع تحول العديد من دول العالم من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق الذي يعتمد على القطاع الخاص لتحقيق معدلات نمو مرتفعة ومتواصلة وبشكل خاص من خلال تكوين الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام للنهوض بمشروعات التنمية الكبيرة التي تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة، ويتطلب ذلك تعميق انفصال الملكية عن الإدارة ومعالجة ضعف الرقابة على تصرفات الإدارة التنفيذية مما أدى إلى ظهور حوكمة الشركات والتي يقصد بها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير .

ولتناول ما سبق بشكل أكثر تفصيلاً خصصنا هذا الفصل الذي قسمناه إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية .

المبحث الثاني : الإطار النظري للمراجعة الخارجية.

المبحث الثالث : الإطار النظري لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية منذ حوالي ثلاثين عاماً، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالمراجعة الخارجية، وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة، واقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف لأنها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنها. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ جانفي 1988 التي تنص على أنه "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلي خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها". كما أكمل في نص المادة 58 على أنه "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خاصة الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن"¹.

وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المراجعة الداخلية ومعايير أدائها والتطورات الحديثة التي مرت بها.

المطلب الأول: مفهوم عام للمراجعة وأهدافها وأهميتها

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة على المؤسسة ووسيلة لتحكم مسؤوليها في العمليات التي هم بصدد إدارتها وتسييرها، فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو كشف الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة. ولقد تولى معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية مسؤولية تطوير مهنة المراجعة الداخلية وكانت أولى توصيات هذا المعهد في عام 1947 والمتعلقة بمسؤوليات المراجعة الداخلية.

¹ لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، مذكرة

لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، (2003-2004)، ص 70.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الداخلية:

إن تعدد وتنوع الزوايا التي يتم من خلالها معالجة مصطلح المراجعة الداخلية، أدى إلى وجود عدة تعاريف لها لكن رغم تعددها فهي تشترك في الأهداف المراد تحقيقها، وكذا المجالات التي تعمل فيها وسوف نتطرق إلى مجموعة من التعاريف نبرز أهمها في مايلي:

التعريف الأول: عرفه معهد المراجعين الداخليين وكان من أبرز هذه التعاريف هي:

سنة 1947م عرفها: "نشاط تقييمي محايد يتم داخل الشركة بهدف فحص العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من العمليات كأساس لتوفير خدمات وقائية وبناءة للإدارة فهي نوع من أنواع الرقابة التي تمارس وظيفتها من خلال قياس وتقييم الأنواع الأخرى للرقابة وهي تهتم أساسا بالنواحي المالية والمحاسبية للعمليات"

سنة 1999م عرفها: "المراجعة الداخلية نشاط محايد موضوعي مطمئن واستشاري يصمم بهدف رفع قيمة عمليات الشركة وتحسينها فهي تساعد الشركة في تحقيق أهدافها من خلال مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة مخاطر الإدارة والرقابة والتحكم"¹.

سنة 2011م عرفها: "إدارة مستقلة وموضوعية تؤدي أنشطة تأكيدية واستشارية بشكل موضوعي يؤدي إلى تحقيق قيمة مضافة وتحسين عمليات الشركة، كما تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة"².

التعريف الثاني: عرفه رائد عبد ربه

"مراجعة يقوم بها شخص أو جهاز داخل الشركة على الاستجابة للظروف المتغيرة ومتابعة تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة للشركة"³.

التعريف الثالث: عرفه المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين بأنه: "المراجعة الداخلية في الشركة تعتبر وظيفة مكلفة بالتدقيق المستمر والدوري لجميع وسائل التسيير والمراقبة داخل الشركة، فهذه الوظيفة تقوم بها مصلحة خاصة تابعة للإدارة العامة ومستقلة عن باقي الأقسام والأجهزة في الشركة"⁴.

من خلال هذه التعاريف نستنتج التعريف التالي:

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية: تتمثل أهداف المراجعة الداخلية في النقاط التالية:

أولا: حماية أصول الشركة:

- حماية أصول الشركة من أي ضياع أو اختلاس أو سوء استعمال ضرورة أحكام الرقابة على العمليات النقدية وعمليات التخزين.

- نشاط وقائي يقصد به ضرورة التأكد من حصول الشركة على الأصول التي يتقرر لها حق الملكية.

¹ سناء محمد بدران، المراجعة المتقدمة (برنامج محاسبة البنوك والمصارف)، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، ص 126-134.

² حميد محمد عبد الله محمد، الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات، جامعة الأزهر بالقاهرة، مصر، ص 7.

³ رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، 2010، ص 46.

⁴ Hamin Allel i: L'audit comptables et financier, BERTI, Alger, 2001, page: 07.

- نشاط وقائي لضرورة التأكد من عدم ارتباط الشركة بالتزام دون مبرر قوي.
- ثانيا: متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وذلك بمطابقة التنفيذ العملي لتلك السياسات المرسومة:
- التأكد من تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات التنفيذية الموضوعة.
- الاطلاع على الإدارات المسؤولة عن مدى مساهمة التطبيق لما تقتضيه الأهداف.
- التأكد من عدم مخالفة النصوص وتشريعات الدولة.
- رفع الكفاية عن طريق التدريب وذلك عن طريق اقتراحها لنوع التدريب المطلوب على مختلف أوجه النشاط التي يراجعها لتغطية أوجه القصور التي يجدها.
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية والإدارية وتحليلها والقيام بعملية تدقيق مستمر والتأكد من ذلك عن طريق التحليل والمقارنة.
- تقييم أداء العاملين ورفع التقارير والتوصيات اللازمة لتحسين الأداء والخطط والسياسات المرسومة والإجراءات المصاحبة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية والهيكل التنظيمي¹.

ثالثا: هدف البناء: مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص، حيث يتضمن التعريف الأخير اعترافا بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لاحتياجات الإدارة².

الفرع الثالث: أهمية المراجعة الداخلية:

ظهرت الحاجة للمراجعة الداخلية بصورة جدية خلال الأزمة الاقتصادية 1929-1933 وكذلك بعد الحرب العالمية نتيجة لإفلاس العديد من الشركات هذا من ناحية ومن ناحية أخرى عم معرفة ومتابعة إدارات هذه الشركات مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها، الأمر الذي دفعها إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية لتكون العين الساهرة لها في فحص وتقييم وتتبع فاعلية جميع أنظمة الرقابة في انجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه ومجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى هذه الشركات إلى تحقيقها³.

وازدادت أهميتها كذلك لعدة أسباب من أهمها كبر حجم المؤسسات، والتعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، وزيادة عدد المؤسسات متعددة الجنسيات وانتشار فروعها في بلدان عديدة وما يرافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية، لقد أدت كل هذه العوامل إلى بروز عدد من المشاكل التشغيلية مثل الحاجة إلى التأكد من تطابق العمليات التشغيلية مع الخطوط الموضوعة، ومدى كفاية البرامج التشغيلية لتحقيق أهداف المؤسسة،

¹ محمد عبد الرحمن إدريس سبيل، مفهوم المراجعة الداخلية وأهدافها، برنامج الاتجاهات الحديثة أساليب ومعايير المراجعة الداخلية، المعهد العالي لعلوم الزكاة بالخرطوم، السودان، 2012، ص 8.

² نسيم رشام، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة (دراسة حالة البنك الخارجي)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة أكلي محمد وألحاج، البويرة، (2012-2013)، ص 87.

³ مؤمن محمد حسن العفيفي، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، قدمت للحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009، ص 34.

وهو الأمر الذي يتطلب التقييم المستمر والمساهمة المتواصلة في حلها من قبل ذوي الخبرة والإحاطة الشاملة بأنشطة المؤسسة وأدائها، وكل هذه الصفات لا تطبق إلا على المراجعين الداخليين بحكم طبيعة العمل الذي يقومون به باستمرار داخل المؤسسة، حيث يكرس المراجع الداخلي كل وقته وجهده لخدمة المؤسسة التي يعمل لديها، فتصبح معرفته حول عملياتها وأنظمة رقابتها الداخلية أكبر بكثير من معرفة المدقق الخارجي وهذا ما يعطي مرونة للدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في خدمة أهداف المؤسسة.

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية للإدارة من خلال تقديم الخدمات التالية:

أولاً: خدمات وقائية: حيث يقوم المراجع الداخلي بالتأكيد على وجود الحماية الكافية للأصول وحمايتها

ثانياً: خدمات تقييمية: تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.

ثالثاً: خدمات إنشائية: يمكن تقديم هذه الخدمات من خلال اقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة¹.

وتكمن أهمية المراجعة الداخلية في الجهات التي تخدمها وتمثل هذه الجهات في²:

1- إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها ويعتمدون اعتماداً جلياً وكلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتحديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم.

2- المستثمرون:

يعتمدون على القوائم المالية (الحسابات الختامية) قبل اتخاذ أي قرار أو بتوجيه مدخراهم بحيث أن تعيين مراجع الحسابات يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة والتأكد من عدم انتهاك عقد المؤسسة الأساسي وقانون المؤسسة.

3- البنوك:

تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الاقتراض، حيث أنها قبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض، فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

¹ هاجر كلثوم حفيظ، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماجستير، محاسبة ومراجعة، قسم علوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، (2013-2014)، ص 47 و48.

² مرجع نفسه، ص 49-51.

4- الجهات الحكومية (أجهزة الدولة):

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم سياسات اقتصادية أو فرض الضرائب، لا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال بدون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً، وإبداء الرأي الفني المحايد العادل عليها.

وعليه يمكن القول أن المراجعة الداخلية تعمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة، وكذا إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات ومعلومات محاسبية للمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها، كما أن الموردون والمتعاملون مع المؤسسة يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي والسيولة المتاحة لديها، كذلك أصحاب المدخرات والذين هم بصدد توجيهها إلى الاستثمار، فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية ويستعينون بمختلف المعلومات المحاسبية ويبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائداً معتبراً.

فكل ما سبق يدل على مدى أهمية المراجعة الداخلية باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، بحيث تتلائم مع خاصيات وحاجيات طالبي خدماتها.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية

لقد أصبحت المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة في ظل بيئة الأعمال الجديدة ويظهر هذا في تطوير المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، كما نصّت هذه المعايير على الضوابط والأسس التي تحكم قسم المراجعة الداخلية بما يمكنها من تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة وهذا باعتمادها على تقنيات وأدوات وإتباعها لمراحل من أجل التطبيق السليم لها، ولقد أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة خمس مجموعات تمثل معايير للأداء المهني للمراجعة الداخلية على النحو التالي¹:

أولاً : الاستقلالية:

إن تعريف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل، يبين ضرورة إستقلال المراجع الداخلي على الأنشطة الأخرى التي يقوم بمراجعتها، والاستقلالية تعني أن يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية وموضوعية، وفي غياب الاستقلالية تنعدم الثقة في إمكانية تحقيق النتائج المطلوبة من وراء إنشاء قسم للمراجعة الداخلية بأية شركة، وقد اعتبرت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية أن كلاً من الوضع التنظيمي المناسب لقسم المراجعة الداخلية، والموضوعية في أداء عمليات المراجعة، أمران ضروريان لضمان الاستقلالية وهما :

¹ أحمد عبد المولى الصبّاغ، كامل السيد احمد العشماوي، عادل عبد الرحمان أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص145-150.

1- الوضع التنظيمي: يتعلق هذا الأمر بضرورة أن تكون تبعية قسم المراجعة الداخلية مستوى إداري مناسب،

ويضمن تحقيق الهدفين التاليين :

- قيام مراجعي القسم بمراجعة أغلب أنشطة وعمليات الشركة بحرية، وبدون تدخل من المستويات الإدارية المختلفة .

- توفير الدعم والتأييد اللازمين لنتائج وتوصيات القسم.

وحتى تحقق هذه التبعية الأهداف المرجوة منها لا بد من توفر بعض المقومات نذكر منها :

- يجب أن يتبع رئيس قسم المراجعة الداخلية " جهة " أو شخصاً داخل الشركة يتمتع بالسلطة الكافية لتحقيق استقلالية القسم، وليضمن تغطية كاملة وشاملة لمراجعة جميع أنشطة وعمليات الشركة، وليضمن التقيد بتوصيات القسم ووضعها موضع التنفيذ.

- يجب أن يكون رئيس قسم المراجعة الداخلية على اتصال مباشر ومستمر مع الإدارة العليا بالشركة، وذلك من خلال تقارير عمليات المراجعة التي يقوم بها القسم، وعن طريق التقارير الدورية عن أنشطة القسم، حيث إن علم الإدارة العليا المستمر بما يقوم به القسم يوفر لها الفرصة المناسبة لتبني توصياته ومتابعتها.

- يجب أن يقوم رئيس القسم بإعداد تقرير سنوي عن أنشطة القسم .. بحيث يركز ذلك التقرير على النتائج والتوصيات المهمة التي توصل لها القسم خلال السنة، وان يشتمل على بيان بالانحرافات التي حدثت عن المخطط الموضوع للعمل وأسباب تلك الانحرافات، واقتراح تفاديهما في المستقبل.

2- الموضوعية: إن الوضع التنظيمي المناسب لقسم المراجعة الداخلية يضمن عدم تأثير الجهات والأشخاص

الذين تتم مراجعة أعمالهم في الحد من نطاق عمل المراجع الداخلي، وبالتالي فإن ذلك الوضع يخلق المناخ المناسب الذي يمكن أن تنتعش فيه الاستقلالية، ولا يضمن توافر الدرجة المطلوبة من الاستقلالية للمراجع الداخلي، فالطابع الاجتماعي للمراجع الداخلي يفرض عليه سلوكيات معينة تؤثر في موضوعية الأحكام التي يصدرها أثناء مراحل عملية المراجعة المختلفة، وقد بين أحد الباحثين أن هناك عدة عوامل تؤثر بشكل سلبي في موضوعية المراجع الداخلي، يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- إشراك المراجع الداخلي في وضع إجراءات أو نظم رقابية معينة، وما لذلك من أثر في عدم إظهار النقص أو العيوب في تلك الإجراءات عند القيام بعملية المراجعة الداخلية.

- حاجة المراجع الداخلي الانتماء إلى التنظيمات غير الرسمية داخل الشركة وما لذلك من أثر على موضوعية أحكامه .

- قد يحدث أحياناً أن يكون هناك أقارب للمراجع الداخلي يعملون بالشركة وقيامه بمراجعة نشاط أو عملية قام بها أحد أقاربه، يجعله في موقف مشكوك فيه من حيث موضوعية الأحكام التي يصدرها.
- علاقات العمل المتكوّنة خلال فترة طويلة من الزمن وخاصة تلك العلاقات الناتجة عن التعاون المتبادل و الانسجام في أداء العمل ما بين المراجع الداخلي وبعض الموظفين الآخرين داخل الشركة.
- وهذه العوامل لها تأثير سلبي على سلوك المراجع الداخلي وعلى موضوعية أحكامه، وفي جميع الأحوال على المراجع الداخلي أن يتصرف بنزاهة وبدون تحيز.

ثانياً : الكفاءة والتأهيل:

- يقول Dudley Stewart نائب الرئيس والمدير المالي لمجموعة شركات Industrial Acceptance، بأن المراجع الداخلي يجب أن يعمل كجزء متمم للإدارة، فالمراجع الداخلي العام يجب أن يكون أكثر من مدير تنفيذي نشط، فيجب أن يركّز نشاطه ووقته على تعليم أولئك الأشخاص الذين سيرفع لهم تقاريره، و تعليم أولئك الأشخاص الذين سيقدم تقارير عن أعمالهم.
- ومن ثمّ .. فإن المهام الضمنية النابعة من المهام المعروفة للمراجع الداخلي في الفحص والتقييم ، تحتم ضرورة توافر مستوى مناسب من الكفاءة والتأهيل للمراجع الداخلي، هذا المستوى لا يمكن تحقيقه إلا من خلال وجود مجموعة من العناصر التي يجب أن يساهم في خلقها وإيجادها كل من إدارة الشركة وإدارة القسم، والمراجع الداخلي نفسه، وتتمثل هذه العناصر:
- سياسة التعيين ورفع الكفاءة.
 - المؤهلات والمهارات المطلوبة.
 - الإشراف.

وقد حددت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية أموراً يمكن للمراجع الداخلي إتباعها لتحقيق مستوى كاف من الكفاءة والتأهيل :

- ضرورة أن يتحلّى المراجع الداخلي بصفات أخلاقية وشخصية تتناسب وضرورة هذه الوظيفة.
- يجب أن يكون المراجع الداخلي على مستوى مناسب من الكفاءة والتأهيل تساعده في إنجاز عمله .. فالمراجع الداخلي عليه أن يكون على دراية بإجراءات وأدوات الرقابة المستخدمة، حتى يستفيد منها في أداء عمليات المراجعة.

- ضرورة أن يكون المراجع على معرفة بالمبادئ الإدارية اللازمة لإجراء عمليات تقييم الأنشطة وتحديد فهم أسباب عدم الكفاءة والقصور، والانحرافات والبحث عن أسبابها بشكل علمي وتقديم الحلول المناسبة لها.

ثالثاً : نطاق العمل:

تهدف المراجعة الداخلية إلى التحقق من مدى التزام العاملين بالمنظمة بالسياسات واللوائح والنظم الموضوعية بمعرفة إدارة المنظمة بالإضافة إلى تقييم مدى كفاءة وفعالية الأداء بهذه المنظمة¹.

ويقوم المراجعون الداخليون وفق المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية بتأدية وظيفتين أساسيتين، هما وظيفتا الحماية، والتوجيه للبناء، في حين يهدف المراجعون الداخليون من وراء قيامهم بوظيفة الحماية إلى مساعدة المنظمة في الحصول على معلومات دقيقة ومفيدة وفي الوقت المناسب، وإلى العمل على الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين، والمساعدة على حماية أصول وموارد الشركة، فإنهم يسعون من وراء قيامهم بوظيفة التوجيه والبناء إلى تحقيق هدف أكبر وهو مساعدة المنظمة في تطوير وتحسين الأداء، عن طريق تقييم درجة الاستخدام الاقتصادي والكفاء لموارد الشركة، ومن خلال التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية للبرامج والعمليات المختلفة.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية محور عمل المراجع الداخلي، فعليه أن يسعى دائماً للتأكد من مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية في كافة مجالات الشركة، ومدى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

رابعاً : أسلوب أداء عمليات المراجعة الداخلية:

أدى التوسع الذي حدث في مهام المراجع الداخلي في قيامه بفحص وتقييم كافة عمليات الشركة، إلى ضرورة إتباع أسلوب معين عند أداء عمليات المراجعة المختلفة.. ومن ثم فإن هذا الأسلوب يرتبط بظهور المفهوم الحديث لمراجعة العمليات التشغيلية ومراحل أداء مراجعة العمليات تختلف من شركة إلى أخرى، وذلك حسب طبيعة النشاط، وطبيعة العملية المراد مراجعتها في خد ذاتها، وحجم وخبرة فريق المراجعة.

وبشكل عام حددت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية هذه المراحل في الخطوات الآتية :

- التخطيط لعملية المراجعة.
- تجميع وفحص وتقييم المعلومات.
- إعداد التقارير وتوصيل النتائج.
- متابعة التوصيات.

¹ محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، عادل عبد الرحمن أحمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1999 70.

ويرى البعض ضرورة وجود خطوة سابقة لعملية التخطيط، وهي إختيار مجال المراجعة وهي الخطوة التي تتضمن عملية تحديد المجال أو العملية التي سيتم مراجعتها، وإما أن يكون بناءً على أولويات يحددها المراجع الداخلي، أو حسب المخطط الموضوع لعمليات المراجعة، أو يتمّ تحديدها بناءً على طلب من الإدارة العليا بالشركة، أو بطلب من المدير المسؤول بذلك المجال.

خامساً : إدارة قسم المراجعة الداخلية:

إن رئيس قسم المراجعة الداخلية يجب أن يكون على دراية بالنواحي الإدارية، (نظرياً وتطبيقياً) فهو من جهة مطالب بمراجعة نواح إدارية، ومطلوب منه تقييمها وإبداء الرأي حولها، ومن جانب آخر فهو مسؤول عن إدارة قسم يضم مجموعة من الموظفين، وفي عهده مجموعة من التسهيلات اللازمة لتسيير العمل، فزيادة على وظيفته يقوم في نفس الوقت بمهام المدير.. حيث يعمل من خلال الآخرين بواسطة الموارد المتاحة كما يعمل المدار التنفيذيون الآخرون داخل الشركة .

ورئيس قسم المراجعة الداخلية لا يمكنه أن يصبح مستشاراً كفوّاً للمدراء الآخرين إذا لم يكن قادراً على إدارة العمليات المسؤول عنها بكفاءة.

ومن ثمّ يصبح لزاماً على رئيس قسم المراجعة الداخلية القيام بالعملية الإدارية بمفهومها العلمي من تخطيط، وتنظيم، وإشراف، وتوجيه، ورقابة .. وذلك بهدف تحقيق الأهداف التي أقيم القسم من أجلها.

وقد تمّ تقسيم مراحل العملية الإدارية وفقاً لما ورد في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية كالتالي :

- تحديد الهدف من إنشاء القسم وتحديد سلطاته ومسؤولياته.

- التخطيط.

- وضع السياسات والإجراءات.

- إدارة وتطوير الأفراد.

- تنظيم العلاقة مع المراجع الخارجي.

- الرقابة النوعية¹.

المطلب الثالث: التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية:

إن التطور الكبير الذي شهدته الشركات عبر الزمن، وتطور العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر، ما

¹ أحمد عبد المولى الصبّاغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمان أحمد، مرجع سابق، ص 166.

أدى إلى ضرورة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة تتمتع بثقة مختلف مستخدمي البيانات المالية وغير المالية، كما تتصف بخاصية الموضوعية والحياد.

لقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة وأوروبا والتي من أهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة المراجعة ، بحيث يتم تركيز جهود إدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الكبرى في الشركة. فإن إدارات البنوك هي أكثر المنشآت احتياجاً إلى تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية وفق ما تفرضه المعايير الدولية والتي نصت عليها المنظمات المهنية العالمية.

إن الشركات التي لا تعتمد على المراجعة الداخلية و المراقبة والتي لا تتحكم في درجة نموها ستعرف حتما طريق التصفية و الانتهاء السريع بينما النوع الثاني من الشركات والتي تهدف إلى الاستمرار، يجب أن تتبنى طريقة سليمة وفعالة في المراقبة الداخلية سواء من الجانب الإستراتيجي أو من الجانب الإداري. " ويمكن الحصول على تفهم أفضل للمراجعة الداخلية عن طريق الاعتراف بها باعتبارها أحد أدوات المراجعة التنظيمية التي تقوم بقياس وسائل المراجعة الأخرى"

وعلى ضوء هذا أصبحت المراجعة الداخلية بمثابة العين الساهرة على مصالح الشركات فهي وسيلة للوصول إلى خدمة أطراف عديدة، كما تهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات، وجودها ، كفايتها، و عدالتها، و تتخذ كأساس لاتخاذ القرارات المختلفة"وقد تطورت المراجعة الداخلية واختلف التطور من صناعة إلى أخرى بل من شركة إلى أخرى داخل نفس الصناعة وأدى هذا التطور إلى إضافة بعد جديد، وهو تقييم أداء العمليات للوقوف على مدى كفاءة هذا الأداء"¹.

عرفت تنامي حجم المؤسسات متعددة الجنسيات وتعاضم دورها على مستوى الاقتصاد العالمي، وذلك بإنشاء فروع لها خارج بلدانها الأصلية وفي عدة دول، وكنتيجه لهذه التحولات فإن أهداف المراجعة توسعت لتشمل التأكد من تطبيق واحترام الإجراءات والقوانين المعمول بها، والسياسات المحددة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة لفروعها ووحدها. غير أن هذا الشكل كان يركز في بداية الأمر على النواحي المالية للعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، ثم توسع بعد ذلك إلى مراجعة الجوانب الأخرى (كالمراجعة الاجتماعية، المراجعة البيئية... الخ). إن الهدف من المراجعة خلال هذه الفترة هو الحد من الغش وضمان سلامة التسجيلات المحاسبية، وبالتالي الوصول إلى قوائم مالية ختامية تعبر بصدق عن حقيقة نتيجة نشاط المؤسسة، ومركزها المالي، والالتزام

¹ عبد الفتاح الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر 2001، ص 213.

بالسياسات والإجراءات والقواعد الموضوعية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة، وظهور ما يسمى بمصطلح "حوكمة الشركات" إذ اعتبرت المراجعة من بين آليات تطبيقها.

لعل من أبرز مظاهر التغير في البيئة النظامية على المستوى الدولي ما يلي:

- صدور تقرير لجنة تريداوي في عام 1987م والذي وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية. ولتحسين الرقابة والأداء الرقابي في الشركات، وينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري، وجود لجان مراجعة مستقلة وفاعلة، وإشراف دقيق للجان المراجعة للتأكد من استقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين.
- صدور تقرير اللجنة المنبثقة عن الجمعية الوطنية لمديري الشركات في 2000م والذي يتعلق بلجان المراجعة، وتضمن إرشادات عملية لعمل لجان المراجعة بما يحقق التحسين في الأداء الرقابي في شركات المساهمة. ولقد تبنت هيئة الرقابة والإشراف على أسواق المال بالولايات المتحدة الأمريكية التوصيات التي قدمتها هذه اللجنة وتم العمل بها منذ عام 2000 م.
- قيام معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بتاريخ 2001/10/18 م بإعادة صياغة معايير المراجعة الداخلية بحيث يبين الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية وفقاً لمفهوم المطور.
- صدور عدد من التوصيات لمعهد المراجعين الداخليين في أبريل 2002م، التي قدمت إلى سوق الأوراق المالية بنيويورك والتي تضمنت ضرورة الالتزام بمبادئ الأداء الرقابي، والإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وضرورة إنشاء والإبقاء على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية على أن توفر لها الموارد الكافية والأفراد المؤهلين.
- صدور قانون ساربانيس أوكسلي عن الكونغرس الأمريكي في منتصف عام 2002م نتيجة حالات الانهيار في الشركات العملاقة الذي وضع عدداً من القواعد التي يجب أن تلتزم بها شركات المساهمة من حيث ضرورة إنشاء لجان المراجعة في جميع الشركات المساهمة والتأكيد على استقلالية هذه اللجان عن الإدارة التنفيذية وإلزام إدارة كل شركة بإصدار تقرير ضمن التقرير السنوي يؤكد مسئولية مجلس الإدارة عن وجود نظام للرقابة الداخلية، وتنفيذه بفاعلية.

- في عام 2001م قام معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بإعداد إطار للممارسات المهنية حدد بموجبه المقومات الرئيسة لبناء وإدارة المراجعة الداخلية وتنفيذ عمليات المراجعة¹.

وتم إنشاء فروع لهذا المعهد في جميع أنحاء العالم مما أدى إلى تطور مهنة المراجعة الداخلية، وتوفير معايير مهنية لممارستها وقواعد للسلوك المهني يجب الالتزام بها، وكذلك توفير التعليم والتطوير المستمر لممارسة المهنة وتحديد ضوابط ممارستها.

المبحث الثاني : الإطار النظري للمراجعة الخارجية

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصيحة للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة وهو ما يطلق عليه بالمراجعة الخارجية.

المطلب الأول : ماهية المراجعة الخارجية وأهميتها و أهدافها:

الفرع الأول: ماهية المراجعة الخارجية :

أولا: مفهوم المراجعة الخارجية :

هناك عدة تعاريف للمراجعة الخارجية والتي تتفق في أهميتها وأهدافها بالنسبة للمؤسسة ومستخدمي القوائم المالية ومن بين هذه التعاريف ما يلي :

التعريف الأول: عُرِّفَت المراجعة الخارجية على أنها فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل محايد لأي شركة بغض النظر عن هدفها و حجمها أو شكلها القانوني، وقد عُرِّفَ إتحاد المحاسبون الأمريكيون المراجعة بأنها إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين².

التعريف الثاني: المراجعة الخارجية هي عمليات استعراض شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية الأخرى لهيئة العمل، بواسطة موظفين من الخارج لا ينتمون لهذه الهيئة، وذلك للتحقق من أن السجلات المحاسبية دقيقة وكاملة

¹ عادل حسن محمد الشيخ اسماعيل، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين، رسالة لنيل درجة الدكتوراه، تخصص الفلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، ص 40-41.

² إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 12.

وشاملة، كما قد يتم تنفيذ عملية التدقيق الخارجي من أجل تأكيد نتائج مراجعة الحسابات الداخلية، أو للتحقق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة و قانونية¹.

التعريف الثالث: يُقصد بالمراجعة الخارجية، عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة².

من خلال التعاريف السابقة نخلصُ إلى أنَّ المراجعة الخارجية هي فحص انتقادي مُنظَّم لأنظمة الرقابة الداخلية وكذا المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة بغض النظر عن حجمها وشكلها القانوني، من طرف شخص مهني ومؤهل، مستقل ومحايد، بهدف تأكيد نتائج الحسابات والتحقق من تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والخروج برأي في محايد عن مدى صدق القوائم المالية ونتائج أعمال الشركة في فترة زمنية معلومة، وإيصالها إلى مستخدميها.

ثانياً: أنواع المراجعة الخارجية :

هناك عدة تصنيفات للمراجعة عامة، ولكن سوف نتطرق إلى أنواع المراجعة الخارجية كما هي في الواقع وهي ثلاثة أنواع : المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، الخبرة القضائية، وللوقوف على طبيعة هذه الأنواع الثلاثة نورد جدول المقارنة التالي³ :

الجدول رقم (01): مقارنة بين المراجعة القانونية والتعاقدية والخبرة القضائية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسسية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بأرقام
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5- الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
6- مبدأ عدم التدخل في	يجب إحترامه تماماً	يحترم مبدأً لكن له تقديم	ينبغي إحترامه

¹ <http://www.abahe.co.uk/external-audit-definition.html>.30/01/2017.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 12.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 27.

السيير	إرشادات		
7- إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي الكلف بالقضية
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	م.غ
10- الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئياً
11- المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
12- التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب الشركة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرة
13- الأتعاب	بالتعاقد	محددة في العقد	إقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
14- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، أكتوبر 2003، ص.28. بتصرف.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الخارجية :

للمراجعة الخارجية أهمية بالغة تكمن في احتياج العديد من الأطراف ذات العلاقة مع الشركة والطلاب لخدماتها ونتائجها وكل طرف حسب الحاجة كما هو موضح في الشكل رقم 1، وسنوضح أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للأطراف ذات العلاقة مع الشركة كالتالي ¹ :

✓ **مسيرو الشركة:** يعتمدون اعتماداً شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه و تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

✓ **البنوك:** تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وكذا التسهيلات الائتمانية.

✓ **الدولة:** فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بتفقيتها.

¹ ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، (2006-2007)، ص.8.

✓ **العمال:** حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

✓ **المساهمين وملاك الشركة:** يهتم المساهمون بنتائج المراجعة وهذا للتأكد من :

• قدرة المسؤولين على التسيير الناجح.

• الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

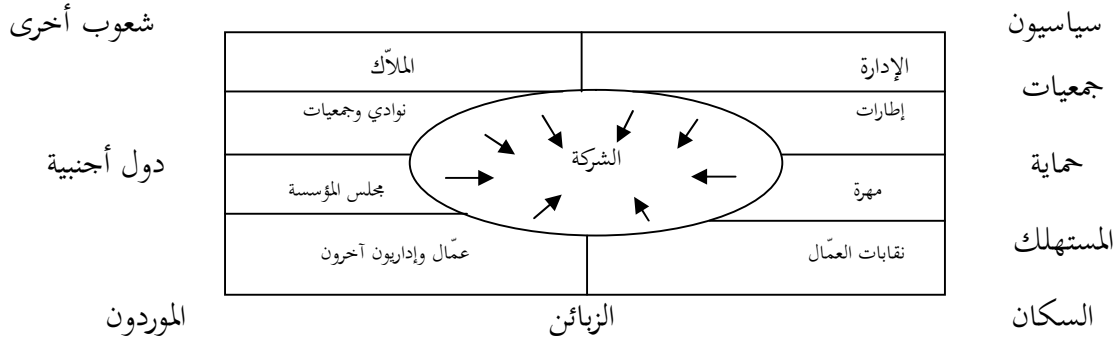
• الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

✓ **المساهمين المحتملين:** وهم أصحاب المدخرات، حيث تقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهمتهم.

✓ **الدائنون والموردون:** إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملاتها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدّان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي فهي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.

وفيما يلي شكل يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات المراجعة والمعلومات عن الشركة.

شكل رقم (1): الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة



المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، أكتوبر 2003، ص 10.

من خلال ما تطرقنا إليه سابقاً، يتّضح لنا مدى أهمية المراجعة الخارجية باعتبارها الوسيلة الأساسية للتحقق من مدى صحة البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة، مما يقودنا إلى إيضاح أهدافها والتي وجدت من أجلها المراجعة.

الفرع الثالث: أهداف المراجعة الخارجية :

إن الهدف الأساسي منذ نشأة المراجعة هو تعقب الغش واكتشاف الأخطاء ، وبظهور شركات المساهمة وانفصال إدارة الشركة عن المساهمين زادت الأهمية لوجود مهنة المراجعة وذلك لاطمئنان المساهمين على مدى

صحة نتائج الأعمال والمركز المالي،¹ وهناك عدة أهداف للمراجعة الخارجية نُلخّصها في أهداف رئيسية وأهداف خاصة.²

أولاً: أهداف رئيسية :

تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية فيما يلي :

- إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره حول أداء هذا النظام.
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالقوائم المالية الموثوقة، لتساعدتهم في إتخاذ القرارات المناسبة.

ثانياً: أهداف خاصة:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهدافاً فرعيةً عليه أولاً أن يحققها وهي ستة أهداف متعلّقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها وتتمثل هذه الأهداف الفرعية فيما يلي :

- 1- التحقق من الموجود : أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.
- 2 - التحقق من الاكتمال : يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تمّ قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- 3- التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول والخصوم والممتلكات مملوكة للشركة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على الشركة في تاريخ معين.
- 4- التحقق من التقييم: يعني أن الأصول والخصوم قد تمّ تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- 5- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: إن كافة مكونات القوائم المالية قد تمّ الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

¹ أساسيات المراجعة، مدونة مجلة المحاسب العربي، <https://waelmourad.wordpress.com/>، تاريخ الدخول 2017/02/02.

² بقاسم بجوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، 19- 18.

6- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تمّ احتسابها بدقة، وتمّ اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

المطلب الثاني: فروض ومعايير المراجعة الخارجية:

الفرع الأول: فروض المراجعة الخارجية :

تعتبر الفروض الأسس التي بنيت عليها المراجعة، فهي المرجع عند الرغبة في التطوير و في حالة وجود خلاف و تشمل الآتي¹ :

- يمكن التحقق من القوائم المالية و المعلومات المالية.
- لا يوجد تعارض طويل الأمد بين المراجع و معدي القوائم المالية.
- نظام الرقابة الداخلية الفعال يقلل من احتمال وقوع الاختلاسات.
- تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ينتج عنه عرض القوائم المالية بصورة عادلة.
- ما كان صحيحاً في الماضي سوف يستمر كذلك إلا إذا ثبت العكس.
- القوائم المالية خالية من الأخطاء غير الطبيعية (النادرة) أو التواطؤ.
- يتصرف المراجع أثناء عملية المراجعة كمراجع فقط .
- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة .
- ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدي المعلومات المالية.

الفرع الثاني: معايير المراجعة الخارجية :

وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين سنة 1939 تسعة معايير للمراجعة أضاف لها معياراً عاشراً في سنة 1954 تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموماً، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات، معايير شخصية وأخرى تتعلق بالعمل الميداني وثالثة بإبداء الرأي وإعداد التقرير، وسوف نعرض هذه المعايير المقسمة إلى المجموعات الثلاث الرئيسية كالتالي:²

¹ THE ADMINE، إطار نظري للمراجعة، http://016773.blogspot.com/2010/04/blog-post_1042.html 02/02/2016.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2009، ص64.

أولاً: المعايير العامة أو الشخصية :

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة والمهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، ويندرج تحتها المعايير التالية:

- يجب أن يتم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في مجال خدمات المراجعة.
- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير المراجعة.

ثانياً: معايير العمل الميداني :

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، تمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات وتحتوي على ثلاثة معايير هي¹:

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً كافياً، ويجب أن يتم الإشراف على عمل المساعدين إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.
- يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقييمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

ثالثاً: معايير إبداء الرأي أو إعداد التقرير :

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير

¹ مرجع نفسه، ص 65.

الشخصي، ومن ثمّ فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة، ويندرج تحتها أربعة معايير:

1- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

2- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

3- يُفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.

4- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية ككلها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع طبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

إن معايير المراجعة بالشكل الذي عرضناه والتي أصدرها مجمع المحاسبين الأمريكيين تتصف بالعمومية في العمل الميداني وفي تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وإن تعرض هذه المعايير للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون التدخل في التفاصيل قد جعل لها قبولاً عاماً على المستوى الدولي، أصبح متعارفاً عليها بين جمهور المتهنيين لما تتميز به من مرونة تسمح لهم باختيار إجراءات المراجعة الملائمة وتطبيقها والتي تتفق مع ظروف كل ارتباط.

المطلب الثالث: الجانب العملي للمراجعة الخارجية في الجزائر:

لقد عرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تحولات، فبعد الاستقلال لم يوجد أي تنظيم للمهنة بالتالي مورست وفقاً للقوانين الفرنسية، ولم يتناول المشرع الجزائري مهنة المراجعة إلا في سنة 1969 ثم سنة 1970 حيث تناول فقط المراجعة لدى المؤسسات العمومية والمختلطة، وبقيت مهنة المراجعة على حالها إلى غاية 1991 أين صدر قانون جزائري ينظم مهنة الخبير ومحافظ الحسابات، وقد جاء بعد صدور القانون التوجيهي لاستقلالية المؤسسات العمومية سنة 1988 وبداية توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق.

وقد عرفت المهنة كذلك بعض النقائص والمشاكل خاصة خلال العشرية الأولى من القرن الواحد والعشرين، أين عرفت المهنة عدة انقسامات بين أعضائها وظهور هيئات موازية للهيئات القائمة، وقد انعكس ذلك سلباً على سلوك المهنيين وأدائهم ومكانة المهنة في المجتمع بصفة عامة، وهو الأمر الذي ترك السلطات العمومية تفكراً في كيفية التحكم في المهنة بعدما عرفت استقلالاً عن السلطات العمومية منذ 1991، وقد تجلّى القانون 01-10 الصادر في جوان 2010 أين أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة التابع رسمياً للسلطات العمومية صلاحيات ومهام واسعة لتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر¹.

الفرع الأول: شروط ممارسة مهنة المراجع الخارجي في الجزائر:

لقد حدد المشرع الجزائري تنظيم قانون ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عن طريق سنّ قانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يبين شروط ممارسة هذه المهنة منها ما هو عام ومنها ما هو خاص بالمعرفة المكتسبة من طرف المترشح لممارسة المهنة، كما وضّح كيفية التعيين وكذا إنهاء المهمة والحصول على الأتعاب، ومسؤوليات المترشح تجاه هذه المهنة وهو ما سنتطرق إليه في هذا الجزء.

الفرع الثاني: الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:

لقد نصّت المادة 8 من قانون 01-10 الشروط العامة التي يجب أن تتوفر في المترشح لممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كالتالي²:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزاً على الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين*.

¹ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، (2011-2012)، ص185.

² القانون 01-10 المؤرخ في 2010/07/11 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، المادة 08، ص5.

تعتبر هذه الشروط السالفة الذكر متعلقة بالفرد، وقد أورد القانون 01-10 أيضاً أنه من الممكن ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عن طريق تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية¹.

وقد حدد القانون 01-10 في شروط اعتماد الشركات لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كما يلي :

✓ لتكوين شركات الخبرة المحاسبية أو محافظ الحسابات في شكل شركات ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة أو تجمعات، فإنه يشترط أن يكون ثلثي (3/2) الشركاء فيها مسجلين بصفة فردية في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب الحالة، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، وأن يكون الثلث الآخر من الشركاء من حاملي الشهادات الجامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة².

بالإضافة إلى الشروط أعلاه، فإنه للحصول على الاعتماد يجب على شركات الأسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو التجمعات لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أن تتوفر فيها الشروط التالية³:

- ✓ أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات.
- ✓ أن يديرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- ✓ أن يرتبط إنخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- ✓ أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- ✓ أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

¹ القانون 01-10، مرجع سابق، المادة 46، ص 09.

² القانون 01-10، مرجع نفسه، المواد 48,50، ص 09.

³ القانون 01-10 مرجع نفسه، 51 ص 09.

* يؤدي اليمين الوارد في المادة 06 من القانون 01-10 أمام مجلس القضائي المختص إقليمياً لخل تواجد مكتب محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب بالعبارات التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأنعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

الفرع الثاني: شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجع الخارجي في الجزائر:

إن مهنة المراجعة كباقي المهن تقتضي توفر مجموعة من المعارف المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة التي يجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة، وتشمل هذه المعرفة التعليم في الجامعات والمعاهد المتخصصة والتي تتوج بالشهادات والإجازات المطلوبة في العنصر السابق، والتدريب المهني وذلك لاكتساب الخبرة المهنية، وقد وضّح القانون 10-01 كيفية تربص المترشح لمزاولة مهنة مراجع حسابات، بحيث يتابع تكوينه النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة، وذلك وفقاً لشروط حددها المرسوم التنفيذي الذي صدر في 2011/11/24 وتمثل فيما يلي¹:

- ✓ لا يقبل إجراء التربص لمهنة الخبير المحاسب حسب الشروط المحددة في هذا المرسوم إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية طبقاً للتنظيم المعمول به.
- ✓ يجري التربص المهني لدى مهني أو شركة مهنيين يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة.
- ✓ يجب أن تدوم مدة التربص سنتين (2) في مكتب أو شركة مراجع الحسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمراجع الحسابات منذ سنتين على الأقل، وحسب المادة 09 من نفس المرسوم التنفيذي، يمكن أن تمدد فترة التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.
- ✓ وبناء على ما جاء في المادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي، يعين المجلس الوطني للمحاسبة مؤطر يشرف على تربص المترشح ويجب أن يكون المؤطر قد مارس من سنتين هذه المهنة على الأقل.
- ✓ يجب على المتربص لإعداد تقرير كل سداسي يتضمن جزئين الأول يعالج الأعمال المنجزة في مكتب أو شركة مراجع حسابات والثاني يعالج موضوع البحث المحدد بالإتفاق مع المشرف على التربص، ويجب أن يرسل هذا الأخير تقريره خلال الشهر الذي يلي سداسي مرفقاً بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها المجلس².

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، والذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني وإستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومراجع الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65، ص18.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، مرجع نفسه، المادة 14، ص19.

✓ لا يمكن أن يكون مراقب المتربص مشاركاً أو أجيراً لدى شركة المهنيين التي يتابع بها المتربص تربصه، كما لا يمكنه أيضاً الإشراف على عشرة (10) متربصين في السنة، كما يجب أن يتأكد مراقب التربص من المواظبة والسلوك المهني للمتربص وطبيعة الأعمال المنجزة والتقارير المرسلّة، ومحتوى تكوين المتربص وكيفية وقيمته¹.

وفي نهاية التربص يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقييم أداء المتربص لالتزاماته ويقرر:

- ✓ إما تسليم شهادة التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان مراجع الحسابات.
 - ✓ إما رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية لفترة التربص أو جزء منها، اعتباراً لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو عدم المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال فترة التربص.
 - ✓ إما تقرير فترة تربص جديدة لمدة سنة، يستدعي خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.
- يقبل لإجراء امتحان الطلبة المحافظو حسابات الذين أتموا بنجاح التكوين المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو المعاهد المعتمدة من وزير المالية والحاصلون على شهادة نهاية التربص التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة².

الفرع الثالث: مهام المراجع الخارجي في الجزائر:

هناك نوعان من المراجعين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبون المكلفون بالمراجعة الخارجية التعاقدية، ومحافظي الحسابات بالمكلفين بمهام المراجعة الخارجية القانونية، وستتطرق إلى مهام كل منهما وفق ما جاء به القانون المنظم للمهنة.

أولاً: مهام الخبير المحاسب في الجزائر:

يعد خبيراً محاسبياً في مفهوم قانون 10-01 " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة المحاسبات"³.

✓ ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات،

✓ يقوم الخبير المحاسب أيضاً القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المجمعات المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها أي عقد عمل.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24/11/2011، مرجع نفسه، المادة 15، 19.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24/11/2011، مرجع سابق، المادة 24، ص 20.

³ القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 18، ص 6.

ثانيا: مهام محافظ الحسابات في الجزائر:

يعد محافظ حسابات مفهوم قانون 10-01 " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹.

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية²:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ✓ يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسير.
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ يُعلم الميسيرين والجمعية 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 قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- ✓ كما يصادق محافظ الحسابات أيضاً على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار³.

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية⁴:

¹ القانون 10-01، مرجع نفسه، المادة 22، ص7.

² القانون 10-01، مرجع نفسه، المادة 23، ص7.

³ القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 24، ص7.

⁴ القانون 10-01، مرجع نفسه، المادة 25، ص7.

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
 - ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة، عند الاقتضاء.
 - ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
 - ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
 - ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
 - ✓ 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.
- تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

الفرع الرابع: مسؤوليات المراجع الخارجي في الجزائر:

إن أهم مسؤوليات وواجبات المراجع هو تقديم التقرير النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة إلى المساهمين وأصحاب المؤسسة، فهو المسؤول عن كل ما يحتويه التقرير الذي أعدّه بنفسه، حيث أن المراجع وكما نص عليه القانون 10-01 فإنه يمارس مهامه باسمه الخاص وتحت مسؤوليته حتى ولو كان منظمًا في شركة أو تجمع، كما نشير أنه في حالة تعددهم فإنهم يكونون مسؤولون شخصيًا وبالتضامن عن كل المهام التي قاموا بها¹.

يتحمل مراجع الحسابات في الجزائر ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: مسؤولية مدنية، جزائية، وانضباطية أو تأديبية، حيث تنص المادة 59 من القانون 10-01 على أن محافضي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.

أولاً: المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الجزائر:

بما أن مراجع الحسابات يقوم بمراقبة أعمال الشركة، فإذا ترتب عن أدائه لمهمته أخطاء إنجرت عنها أضرار للشركة أو للغير فإنه يتحمل مسؤوليته المدنية طبقاً لأحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري².

¹ عمر شريقي، مرجع سابق، ص 144.

² تنص المادة 124 من القانون المدني الجزائري على ما يلي: " كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضرراً للغير يلزم من كان سبباً في حدوثه بالتعويض ".

وطبقاً لأحكام القانون التجاري فإن مراجع الحسابات مسؤول سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي قد يرتكبها في ممارسة وظيفته، ولا يكون مسؤولاً مدنياً عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاع عليها¹.

ثانياً: المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في الجزائر:

وفقاً لأحكام المادة 62 من القانون 01-10، فإن محافظ الحسابات والخبير المحاسب يتحملان المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني².

وحسب المادة 73 من القانون 01-10 يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة وبضعف الغرامة³.

وتنص المادة 825 من القانون التجاري على أنه يعاقب بالحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية تتراوح من 20.000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس شركة المساهم والقائمون بإدارتها أو محافظي الحسابات الذين منحوا عمداً أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين⁴.

وقد نصت المادة 829 من القانون التجاري على أنه يعاقب بالحبس من شهرين ستة (6) أشهر وبغرامة مالية تتراوح من 20.000 إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية⁵.

وكذلك نصت المادة 830 من القانون التجاري على أنه يعاقب بالحبس من سنة إلى 05 سنوات وبغرامة مالية تتراوح من 20.000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل محافظ حسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.

¹ القانون التجاري، النص الكامل للقانون وتعديلاته مدعم بالنصوص التشريعية التكميلية والاجتهاد القضائي، المادة 715 مكرر 14، طبعة خاصة، (2010-2011) □ 362.

² القانون 01-10، مرجع سابق، المادة 62، ص10.

³ القانون 01-10، مرجع سابق، المادة 73، ص12.

⁴ القانون التجاري، مرجع سابق، المادة 829 ص166.

⁵ القانون التجاري، مرجع سابق، المادة 829 ص324.

وبحسب الفقرة الثانية من نص المادة أعلاه، تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على محافظي الحسابات.

ثالثا: المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات في الجزائر:

بناء على أحكام المادة 63 من القانون 10-01 " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني المحاسبي حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورها¹ في :

- ✓ الإنذار.
- ✓ التوبيخ.
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة ستة (6) أشهر.
- ✓ الشطب من الجدول.

وما يلاحظ على المسؤولية التأديبية أن لها علاقة وثيقة بشرف المهنة حتى وأن السلوك الذي يقوم به لا يتعلق بالمهنة، كما أن العقوبات ذات طابع مهني تأديبي فقط، تسلطها دائرة التأديب على المخالف، تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

المبحث الثالث : الإطار النظري لحوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات "Corporate Governance" أحد الموضوعات الهامة التي حظيت باهتمام كبير من لدن المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية بعد سلسلة الازمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة وترجع هذه الازمات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك على خلاف الحقيقة، فضلا عن إفتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية بجانب عدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة.

وقد نتج عن هذه الازمات افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها، وكذلك افتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة افتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية

¹ القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 63، ص10.

للشركات، ولغرض إعادة الثقة للأطراف المستفيدة من القوائم المالية كان لا بد من إيجاد وسائل تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات في حماية أموال المساهمين والأطراف الداخلية والخارجية المستفيدة من هذه الشركات فكانت إحدى هذه الوسائل هي تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

وسوف يتم في هذا المبحث تناول العناصر التالية:

- المفاهيم العامة لحوكمة الشركات.
- أهمية ومبادئ وأهداف حوكمة الشركات.
- الإجراءات التي تبنتها الجزائر لتبني حوكمة الشركات والتحديات التي تواجهها¹.

المطلب الأول: المفاهيم العامة للحوكمة:

مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح "Corporate Governance" أما الترجمة العملية لهذا المصطلح، والتي تم الاتفاق عليها فهي "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة" تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح على وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

التعريف الأول: تعرفها منظمة التعاون والتنمية OECD بأنها "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين".

التعريف الثاني: يعرفها بأنها " مجموعة قواعد إدارية تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين"²

التعريف الثالث: وعرفت كذلك على أنها " القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وبين حملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من حملة السندات والعمال الدائنين والعمال والمستهلكين من جهة أخرى"³.

من خلال ما سبق يمكن استنتاج تعريف شامل لحوكمة الشركات على أنه " يتضمن مجموعة من النظم والمعايير والقواعد والإجراءات التي يمكن إتباعها بهدف تقنين وتنظيم العلاقة بين إدارة الشركة وبين كافة الجهات ذات الصلة التي تتعامل معها على النحو الذي يحمي ويحافظ على الحقوق ويؤدي الواجبات " .

¹ فيحاء عبد الله يعقوب، وفرقد فيصل جدعان الغانمي، "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصادقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، العراق، العدد 10، 2010، ص2.

² محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي " عولمة الإدارة في عصر المعرفة " 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس لبنان، ص12.

³ سمية فوزي، تقسيم مبادئ حوكمة الشركات في مصر، ورقة عمل رقم 82، المركز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية، مصر، سنة 2004.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف ومبادئ حوكمة الشركات

الفرع الأول: أهمية الحوكمة

ازدادت أهمية حوكمة الشركات في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة والتي مست العديد من الشركات العالمية، خاصة ما حدث بعدد من أسواق دول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، نتيجة لحالات الفشل الإداري والتلاعب بالقوائم المالية وتعظيم أرباح تلك الشركات بنسب مبالغ فيها، والسعي لتحقيق الربح السريع وعدم الالتزام بمحددات السلوك المهني والأخلاقي، مما سبب حدوث العديد من حالات الإفلاس والعسر المالي لشركات عملاقة تضرر فيها الكثير من المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال هذا ما جذب الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات وتأكيد أهميته التي برزت آثاره بوضوح من خلال تحقيقه للمزايا التالية:

- تسعى حوكمة الشركات لتعزيز قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق وضمان نموها واستمرارها على المستوى الدولي والإقليمي والمحلي في بيئة تنافسية عالية إضافة إلى تجنب الشركات حالات الفشل الإداري والتعرض للإفلاس والتعثر المالي.
- إن الالتزام بقواعد حوكمة الشركات أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ساعد في ذلك أدوات فعالة للرقابة على مجالس إدارة الشركات، والتزامها بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين داخل مجلس الإدارة.
- تبرز أهمية الحوكمة من خلال محاولة التقليل من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين ملكية الشركة والتسيير، أي بين المساهمين وإدارة الشركة وكذلك الفصل بين مسؤوليات مجلس الإدارة ومسؤوليات المديرين التنفيذيين، ومن تعارض المصالح بين هذه الأطراف.
- لحوكمة الشركات دور مهم في جذب الاستثمارات سواء كانت أجنبية أو محلية، كما تساهم في الحد من هروب رؤوس الأموال وازدياد فرض التمويل.
- تتضمن مبادئ حوكمة الشركات تأكيداً لمسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها، تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه تسريع اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري، واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه لعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على الشركة.

- كما أن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وحماية أصول الشركة وحقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية من شأنه أن يحمي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والفساد الإداري ومن حالات الإفلاس وما يتبعها من أزمات.
- إن تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها، ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، يساهم أيضاً في تقوية تنافسية الشركة وقدرتها على جذب الاستثمارات¹
- تساهم حوكمة الشركات في تفادي حدوث الأخطاء العمدية والانحرافات المتعمدة أو غير المتعمدة، أو العمل على تقليل ذلك إلى أدنى مستوى ممكن لحماية مصالح الشركة، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.
- تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة.
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج².

الفرع الثاني: أهداف الحوكمة:

- تعمل معايير ومحددات حوكمة الشركات إلى تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها ما يلي:
- تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عنها.
- تحسين عملية صنع القرار في الشركات بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعية العامة.
- تحسين خاصية مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود.
- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار.
- زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب استثمارات ورؤوس أموال أخرى.
- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة واستقرار العاملين³.

¹ رقية حساني وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة 06-07 ماي 2012، ص 09.

² محمد براق، عمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة 06-07 ماي 2012، ص 03.

³ عدنان قباجة وآخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، ورقة عمل مقدمة إلى معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، 2008، ص 06.

- تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وبالشكل الذي يمكن ضبط عناصر الفساد في كل مرحلة¹.

وتسمح حوكمة الشركات كذلك بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الفضائح المالية والانهيارات، وتمكن خاصة المستثمرين الماليين من الحصول على وسائل تقوم بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ استثمارية وتؤدي إلى تعظيم المنافع.

الفرع الثالث: مبادئ حوكمة الشركات:

لقد تناولت العديد من المؤسسات الدولية مفهوم حوكمة الشركات بمزيد من الطرح والتحليل وعلى رأس هذه المؤسسات صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي بادرت بإصدار مبادئ حوكمة الشركات عام 1999 بغرض تأهيل الدول الأعضاء وحتى غير الأعضاء في المنظمة على تطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق الحوكمة، وما يدعم هذه المبادئ ما أكدت عليه هذه المنظمة العالمية للمشرفين على الأوراق المالية سنة 2002، زمن أهمية تطبيق هذه المبادئ التي سنحاول ذكرها بإيجاز ما يلي:

1- الحفاظ على حقوق المساهمين: سواء كانوا أغلبية أو أقلية، محليون أو أجانب وهذه الحقوق لا يمكن حصرها ولكن تتركز خاصة حول (حقوق نقل ملكية الأسهم، اختيار مجلس الإدارة، الحصول على العوائد من الأرباح...).

2- تحقيق المساواة العادلة في التعامل مع المساهمين: من حيث الدفاع عن حقوقهم كالتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وكل ما يتعلق بضمان المساواة بين أفراد هذه الفئة.

3- تفعيل دور أصحاب المصالح أو الأطراف الفاعلة في المؤسسة: يركز هذا المبدأ على تحديد حقوق وواجبات كل الأطراف الفاعلة في المؤسسة، مما يجعل أدائها أكثر فاعلية وبالتالي تحسين أداء المؤسسة ككل.

4- الحرص على الإفصاح والشفافية: في التوقيت المناسب وباستخدام الطرق الملائمة والتزام الشفافية التامة.

5- تأكيد مسؤوليات مجلس الإدارة: تم التركيز على مجلس الإدارة باعتباره أحد أهم الآليات الداخلية التي تشكل حلقة وصل مهمة بين جميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

إن التركيز على هذه المبادئ سينقل المؤسسات نقلة نوعية من خلال الارتقاء بأدائها هذا من جهة، والحرص على خلق الثقة بين جميع متعاملاتها من جهة أخرى، مما يساهم في تشجيع المنافسة النزيهة وخدمة المجتمع وتطويره¹.

¹ سعود جاهد مشكور، حيدر عباس عبد، "علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري"، مجلة الكوئ للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد

المطلب الثالث: الإجراءات والتحديات لتبني حوكمة الشركات في الجزائر:

الفرع الأول: الإجراءات التي اتخذتها الجزائر لتبني حوكمة الشركات:

إن أول تحول الجزائر نحو اقتصاد السوق صاحبه العديد من الإصلاحات في شتى المجالات وخاصة الجانب الاقتصادي، ومن أبرز هذه الإصلاحات تبني حوكمة الشركات بطرح ميثاق "الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة" في أبريل 2009. أصدرت الجزائر هذا الميثاق بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، وانطلقت فكرة إعدادة في أول ملتقى دولي حول حوكمة المؤسسات سنة 2007 تحت عنوان "الحكم الراشد للمؤسسات"

جاء هذا الانجاز بتكاتف جهود عمل "GOAL 08" شارك من خلاله عدة باحثين وخبراء. وعرف هذا الميثاق بحوكمة الشركات أو كما أطلق عليها الحكم الراشد كما يلي:² "هو عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية الشركة" بواسطة :

1- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في الشركة.

2- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

إذن الغاية من إصدار هذا الميثاق هو مساعدة الشركات الاقتصادية الجزائرية الخاصة جزئيا أو كلياً، على فهم مبادئ حوكمة الشركات وفتح المجال أمام تطبيقها.

أما بالنسبة لمضمون الميثاق فينقسم إلى جزئين وملاحق:

الجزء الأول: يبين ضرورة تبني الحكم الراشد في المؤسسات الجزائرية.

الجزء الثاني: تطرق إلى المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات، من خلال عرض العلاقات مع الأطراف الفاعلة داخل وخارج المؤسسة، ويختتم بملاحق تحتوي على إرشادات عملية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها عند الحاجة.

إضافة إلى ما سبق ذكره أصدرت الجزائر القانون المعدل والمتمم لتنظيم مهنة التدقيق المالي في جوان 2010 وتبنت النظام المالي والمحاسبي الجديد في جانفي 2010، الذي يركز على المعايير المحاسبية الدولية مما يدعم آلية الإفصاح في الجزائر ومختلف القوانين التنظيمية التي تؤهل تبني الحكم الراشد في المؤسسات الجزائرية على

¹ محمد بن سعيد، عائشة لشلال، "جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني الحوكمة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2015، ص 6-7.

² سليم عثمان، دليل الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، الجزائر، 2009 ص 13.

رأسها القانون التجاري الذي ينظم عمل الشركات ويفرض وجود مجلس إدارة في شركات المساهمة الذي يعد آلية مهمة لحوكمة الشركات¹.

الفرع الثاني: أهم التحديات التي تواجه الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات:

تطبيق حوكمة المؤسسات يعتمد على مدى فعالية آلياتها سواء داخل أو خارج المؤسسة، ومدى وجود بيئة مناسبة لذلك نظرا لتعدد الفاعلين أما بالنسبة للجزائر فتواجه مجموعة من التحديات تقف كعائق أمام التطبيق الفعال لحوكمة المؤسسات، لا بد للسعي نحو التحكم في هذه التحديات والعمل على القضاء عليها في المستقبل ومن بين هذه التحديات نذكر ما يلي:

❖ ضعف وغياب قواعد التسيير الحديثة في الكثير من المؤسسات، مما يهدد وظيفة الرقابة الداخلية والتقييم الفعال للأداء.

❖ غياب سوق مالي نشط هذا ما يؤثر على دوره الفعال في فرض قوانين صارمة على المؤسسات (الإفصاح الدوري، الشفافية...) مما يساعد على تطبيق مبادئ الحوكمة.

❖ عدم إلزامية التدقيق الداخلي في الشركات وإن وجد فلا يزال يقتصر دوره على دعم الإدارة العليا دون الاهتمام بالمهام الحديثة كدعم إدارة المخاطر بالشركة.²

❖ اضطراب العلاقات داخل الشركة والخلط بين الحقوق والواجبات يضعف من قدرة الشركة على التحكم في أدائها.

❖ صعوبة وضع إستراتيجية طويلة المدى نظرا لتذبذب المناخ الذي تنشط به العديد من الشركات الجزائرية، يشكل عائق أمام تبني مفاهيم التخطيط الاستراتيجي.

❖ غياب التقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.

❖ عدم وجود متابعة من قبل مجلس إدارة الشركة للنتائج المتوصل إليها من قبل المدقق الداخلي.

❖ عدم وجود مخطط للموارد البشرية لتقييم مسار النشاط المهني للعامل.

❖ عدم وجود تحفيزات للنتائج الإيجابية المحققة من طرف العامل وهذا ما يرهن مردودية العامل في التسيير.

كل هذه التحديات تعيق التطبيق الفعال لحوكمة الشركات في الجزائر مما يدعو لضرورة تكافل الجهود لمواجهتها³.

¹ محمد بن سعيد، مرجع سابق، ص 07-08.

² حمادي نبيل، يحي فارس، "أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية (دراسة ميدانية)"، مجلة البحوث والدراسات العلمية، الجزائر، العدد 06، مارس 2012، ص 18.

³ محمد بن سعيد، مرجع سابق، ص 08-09.

. خلاصة

- بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري للمراجعتين الداخلية والخارجية وكذا حوكمة الشركات تطرقنا إلى المفهوم والأهداف والتطورات والمعايير التي تضبط سيرورة مهنة المراجعة، مما سبق يمكن أن نستنتج ما يلي:
- تسعى المراجعة الداخلية من خلال موقعها المتميز في هيكل الشركة إلى تقييم المخاطر، وتحديد الأساليب المناسبة لإدارتها، والتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، وتقديم توصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية المؤسسة.
 - تسعى المراجعة الخارجية للتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وإبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وشرعية القوائم المالية.
 - إن المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات تركز أساساً على الضوابط للمراجعة الداخلية والخارجية، بالإضافة إلى أنها تحتاج إلى مجموعة من الآليات التي تضمن استغلال الأمثل لموارد الشركة لتحقيق أهدافها.
- وسنتطرق في الفصل الثاني إلى أهمية التكامل بين المراجعتين في ظل حوكمة الشركات.

الفصل الثاني

العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة
الخارجية في ظل حوكمة الشركات

تمهيد

تطرقنا في الفصل السابق إلى مفهوم المراجعة الداخلية والخارجية وأهميتهما وأهدافهما بالنسبة للشركة والأطراف ذات العلاقة، وذكرنا المعايير المتبعة في أداء مهامهما، والعلاقة الترابطية بين عمل كل منهما، كما تطرقنا إلى مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها ومبادئها، وسنعرض في هذا الفصل العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة والخارجية في ظل حوكمة الشركات، وإستكمالاً لتحقيق الأهداف المتوخاة من هذا البحث، قمنا بدراسة ميدانية للتعرف عن مدى التكامل بين المراجعتين ومجالات هذا التكامل ووسائل تحقيقه، وذلك عن طريق الإستبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة الذي اختيرت عينته بناء على اختيار مدروس والمتمثلة في المراجعين الخارجيين والداخليين والأساتذة الأكاديميين، وبعض الأشخاص الذين يشغلون وظائف إدارية أخرى، ومحاولة تحليل نتائج هذا الاستبيان للخروج بنتائج تمكّننا من إختبار الفرضيات وتحقيق هدف الدراسة.

وسنعالج هذا الفصل وفق مبحثين كالتالي :

المبحث الأول : طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يعد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية عنصر هام لنجاح عملية المراجعة، ويتم التنسيق والتعاون بينهما بهدف منع هدر الجهود المبذولة من جهة وريح الوقت من جهة ثانية، وسنتطرق في هذا المبحث على المقارنة بينهما، وماهية التكامل، ومجالات ووسائل تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

المطلب الأول: المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

للمقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية سنتعرف على أوجه التشابه بينهما ومن بعدها أوجه الاختلاف

الفرع الأول: أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يمكن حصر أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في العناصر التالية:

- سعي كل من المراجع الداخلي و الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية و ذلك من خلال فحصه وتقييمه لاستخراج نقاط القوة والضعف و مدى فعاليته؛
- يعتمد كلا المراجعين على نفس التقنيات تقريبا من خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستند...الخ؛
- يهتم كلا المراجعين بمراجعة المعلومات المالية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، ومحاولتهما منع التلاعب بأموال المؤسسة والقضاء على الأخطاء و كل أشكال الغش؛
- التعاون و التنسيق بين المراجع الداخلي و الخارجي من أجل تجنب التكرار في أعمال المراجعة ولتغطية كافة أنشطة المؤسسة،
- وهذا التعاون يتم إذا كانت هناك خلية خاصة بالمراجعة الداخلية داخل المؤسسة تتميز بالاستقلالية عند قيامها بعمليات الفحص والتقييم

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

يمكن حصر أوجه الاختلاف في العناصر التالية¹:

- * الهدف: إن الهدف من المراجعة يختلف بين المراجع الداخلي و الخارجي، فالأول معني باكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومنع حدوثها و كذا خدمة المراجع الخارجي، فحين أن المراجع الخارجي يهدف إلى إبداء رأي موضوعي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في شكل تقرير شامل لنتائج عملية المراجعة؛
- * التعيين: المراجع الداخلي يعين من الإدارة العليا في المؤسسة (المدير)، بينما يعين المراجع الخارجي من طرف مجلس الإدارة؛

¹ سعاد شكري معمر، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، مالية مؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، (2014-2015)، ص18.

* الاستقلالية: المراجع الداخلي أقل استقلالية من المراجع الخارجي

و بصفة عامة يمكن حصر أوجه الاختلاف في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مقارنة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
تنفيذ مهمة المراجعة من شخص داخل المؤسسة (أجير)	تنفيذ عملية المراجعة من طرف شخص مستقل تماما عن المؤسسة
تعتبر اختيارية للمؤسسة لإنشائها يدخل ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة وبالتالي تساعد على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.	تعتبر إجبارية أي إلزامية على المؤسسة فالمشرع يفرض عليها مراجعة محافظ الحسابات و بالتالي تساعد على اتخاذ القرارات من خارج المؤسسة
التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للإجراءات، فالمراجعة لا يقتصر على الجانب المالي فقط بل يشمل العمليات الأخرى (مراجعة شاملة)	التدقيق في العمليات قصد تحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية و مصداقية المعلومات المالية (مراجعة جزئية)
من الضروري أن يكون المراجع مستقل عن الخزينة و مصلحة المحاسبة و كذا باقي وظائف المؤسسة لكنه يبقى تابع للأوامر الصادرة عن إدارة المؤسسة	يكون المراجع مستقل تماما عن إدارة المؤسسة في كل عمليات الفحص و التقييم
مراجعة العمليات تكون في المؤسسة بصفة مستمرة على مدار أيام السنة.	تكون بصفة دورية يحددها المراجع حسب برنامج تدخلاته (مراجعة ختامية)

Source allel Hamini l'audit comptable et financier Perte édition, Alger,2002,p25

المطلب الثاني: ماهية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتعريف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ونبين أهدافه وأهميته وذلك كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم التكامل

التعريف الأول: تناولت IFACI التكامل على أنه: {المراجعين الخارجيين يستعملون نتائج المراجع الداخلي، لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، وبشرط أن المراجعين الداخليين يحافظون على استقلالهم ونوعية كفاءة أعمالهم}.

التعريف الثاني: تطرق أيضا أحمد خليل إلى التكامل على أنه: {أن نطاق عمل كل من المراجع الداخلي والخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فإن مهمة كل منهما مكمل للآخر}.

التعريف الثالث: تطرق أيضا عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته إلى التكامل على أنه: {تعاون بين المراجع الداخلي والخارجي لزيادة جودة عملية المراجعة وتقليل تكاليفهما. يساهم التعاون والتنسيق بينهما في أداء أعمال المراجعة إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة}.

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح لنا:

- مساهمة التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في الحد من الازدواج وتكرار العمل الموكل لهما
- التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي يؤدي إلى وفرة الوقت لكلاهما للتركيز أكثر على أعمال الفحص والتحقق
- التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يجنب ظاهرة تكرار العمل وبالتالي التقليل من النفقات.
- التكامل الإيجابي يؤدي إلى تبادل المنافع والمصالح بين المراجع الداخلي والخارجي¹.

الفرع الثاني: أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية أحد الآلية الممكنة من تحسينات مستويات أداء المراجع الداخلي والخارجي على السواء ومن ثمة تحسين الخدمة المقدمة من هؤلاء المراجعين سواء للإدارة أو الأطراف الخارجية عنها، على افتراض أن هذين المراجعين يتقيدان بالنصوص والمعايير والإجراءات المؤطرة للنوعين. يمكن أن نحدد أهمية التكامل انطلاقاً من الزوايا الآتية²:

- من زاوية المراجع الخارجي

- من زاوية المراجع الداخلي

- من زاوية المؤسسة

- من زاوية الأطراف الخارجية عن المؤسسة

أولاً: من زاوية المراجع الخارجي: تبرز أهمية التكامل للمراجع الخارجي في الآتي:

- ثقة واطمئنان المراجع الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، لاعتبار أن المراجعة الداخلية تسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته.
- إطمئنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لأن المراجعة الداخلية قد فحصت المستندات وراجعت النظام المحاسبي ووقفت على مدى الالتزام بالطرق والمبادئ المحاسبية، وكذا مدى صلاية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في قسم المحاسبة.
- إن المراجعة الداخلية التي عادة تكون شاملة بجميع البنود تسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة المراجعة الخارجية، وكذا توفير الوقت للسماح للمراجع الخارجي من فحص بنود أخرى
- أخذ في حساب المراجع الخارجي كفاءة أداء المراجع الداخلي بما يخدم الأهداف المتوخاة من المراجعة
- إن كبر حجم المؤسسات وتوزيعها جغرافياً يحتم على المراجع الخارجي من زيادة ساعات العمل بما يتناسب وطبيعة المؤسسة، لذا وفي ظل وجود مراجعة داخلية كوظيفة لدى الإدارة فهي تراقب مختلف أجزاء هذه المؤسسة

¹ جمال أحناش، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، مالية مؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، يومرداس، (2011-2012)، ص 161، 162.

² مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 08-09 مارس، جامعة ورقلة، 2005، ص 29.

سواء في المنطقة الواحدة أو في المناطق الأخرى، إن هذا الشكل يسمح للمراجع الخارجي من توجيه عملية المراجعة في المناطق أو الأجزاء التي لم يشملها برنامج المراجعة الداخلية

ثانيا: من زاوية المراجع الداخلي:

تعتبر المراجعة الداخلية أحد الآلية الموجهة لعملية المراجعة الخارجية فضلا على أنها مصدر ثقة واطمئنان لدى المراجع الخارجي، فهي بذلك محل اهتمام الإدارة والمراجع الخارجي على السواء تبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية في العناصر الآتية¹:

- إن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المراجع الخارجي من شأنه إن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس التي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها والتي نوجزها في الآتي:

✓ عدم كفاية معايير المراجعة الداخلية

✓ عدم تأهيل المراجع الداخلي

✓ عدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للمراجعة

✓ ضعف نظام الرقابة الداخلية

ثالثا: من زاوية المؤسسة:

مما لا شك فيه أن المراجعة الداخلية أتت لسد حاجات الإدارة الرقابية على الأجزاء المختلفة للمؤسسة كما جاءت المراجعة الخارجية لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى هل القوائم المالية الختامية تعتبر فعلا على مستوى الأداء الإداري في المؤسسة، فتكامل النوعين يدر على المؤسسة فوائد من أهمها²:

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين

- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛

- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري؛

- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول الأنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك، مما

يسمح لها القضاء على هذه المواطن؛

- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملف المراجعة؛

- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل؛

¹ مرجع نفسه، ص 30.

² مرجع نفسه، ص 31.

- فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة، بما يسمح من بسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها.

رابعاً: من زاوية الأطراف الخارجة عن المؤسسة

تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المستثمرين الحاليين أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة، المحللون الماليون... الخ)، أهم مستعملي رأي المراجع الخارجي فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين. ويمكن أن نخصي أهم الفوائد المترتبة عن التكامل في ما يلي:

- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي؛
- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛
- اطمئنان أصحاب المؤسسة عن أموالهم؛
- الضخ المتوالي بالمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعنصر، مما يسمح للأطراف من إتخاذ على ضوءها قرارات مختلفة، قد تكون تمويلية كالبنك وقد تكون جبائية وقد تكون من المستثمرين المحتملون، بمعنى كل على حسب موقعه في البيئة الخارجية للمؤسسة.

الفرع الثالث: أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

يمكننا تحديد أهم أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في النقاط التالية¹:

✓ تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة؛

✓ الحد من التكرار وازدواجية العمل؛

✓ تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية؛

✓ تخفيض تكلفة أعمال المراجعة؛

✓ مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

المطلب الثالث: مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ووسائل تحقيقه

الفرع الأول: مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

إن نظام التدقيق الداخلي الذي تطبقه الإدارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق المراجع الخارجي، الأمر الذي يتطلب تنسيق بينهما بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين. ومن بين مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية مدى اعتماد كل منهما على الآخر في تأدية مهامهم

¹ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، (2009-2010)، ص 96-97.

أولاً: اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي

يستطيع المراجع الخارجي الاعتماد إلى حد كبير على المراجعين الداخليين في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلي ينفذ بطريقة مرضية، وفي تقييم البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليه، والحصول على مساعدات مباشرة من المراجعين الداخليين كالاشتراك في الجرد الفعلي للنقدية خلال الفترة المالية، والزيارات إلى الفروع المتعددة للمشروع، ويمكن للمراجعين الداخليين أن ينسقوا برنامج التدقيق مع المراجعين الخارجيين بحيث يستفيد المراجعين الخارجيين منه التحقق من بعض المجالات مثل تحقيق الأصول الثابتة والحصول على مصادقات من العملاء وتحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية.

فإذا اطمأن المراجعين الخارجيين إلى أن التدقيق الداخلي كافٍ فإنهم يستطيعون أن يقللوا من مدى فحصهم للتفاصيل والتشاور بين الاثنين يوفر عليهم كثيراً من العمل.

إن درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين تختلف في كل منشأة تكون موضعاً للتدقيق، فقد ظهر في دراسات عديدة أن الاعتماد على المراجعين الداخليين قد بدأ يأخذ مكانه المناسب، وأن هناك ميلاً عاماً لدى المراجعين الخارجيين لإدراك وفهم تأثير المراجعين الداخليين في جميع المجالات، ومن الواضح أن الميل العام بدأ يتزايد عن طريق قيام المراجعين الخارجيين بتحسين معرفتهم عن أداء المراجعين الداخليين، وكيف أنه قد يكون منتشرًا وبدرجات متفاوتة في كثير من أعمال التدقيق المترابطة. وقد يكون هذا الميل نتيجة تعايش المراجعين الداخليين مع المراجعين الخارجيين الخاصة بمنشأهم¹.

ومن بين المجالات التي يستفيد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي هي²:

1- في مجال فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أحد عناصر المراجعة الداخلية وهو الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية، فعند فهمه لهذا النظام وكذلك درجة فعاليته حدد محافظ الحسابات طبيعة ونطاق توقيت ومدى إجراءات مراجعته ليتمكن محافظ الحسابات من فهم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال:

- استخدام طريقة توصيف لإجراءات النظام على ضوءها حدد نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام.
- الاستفادة من عمل المراجع الداخلي للمؤسسة.

2- في مجال تقدير مخاطر المراجعة والتقليل منها إلى المستوى المقبول:

- إن مخاطر المراجعة التي تواجه مراجعي المؤسسة سواء المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي كثيرة منها:
- خطر السيولة أي عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها إتجاه العملاء في أي وقت.

¹ محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة)، بحث قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 33.

² ليندة تيرين، عائشة أوشتيح، التكامل الوظيفي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (دراسة حالة بين مكتب محافظ الحسابات والمؤسسة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محمد أوالحاج، البويرة، (2014-2015)، ص 122-123.

- خطر ضياع المستندات أو الملفات التي تثبت العمليات.

ولتخفيض مستوى هذه المخاطر وغيرها من المخاطر الأخرى إلى المستوى المقبول يعتمد على قدرة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وكفاءة وسلامة التنفيذ لإجراءاته من قبل القائمين عليه وهذه أهم أعمال المراجع الداخلي بالمؤسسة التي يجب عليه تحقيقها، وبحكم تواجده الدائم بالمؤسسة، فإنه يسعى إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية بصورة مستمرة من خلال تقييمه المستمر القائم على أساس المخاطر لهذا النظام، ومتابعته المستمرة لمدى التزام موظفي المؤسسة في إنجازهم لمهامهم وفق الإجراءات والتعليمات التي نصت عليه الأنظمة والسياسات الداخلية بالمؤسسة.

ثانياً: اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي:

إن تأهيل وخبرة المراجع الخارجي المكلف بأعمال المراجعة الخارجية زاد من ثقة المراجع الداخلي وازدادت قناعته في أهمية وضرورة الاستفادة من عمل المراجع الخارجي في تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية بالمؤسسة وتتمثل أوجه الاستفادة في الآتي:

- 1- إن توفر خدمات المراجع الخارجي تساعد المراجع الداخلي في تعزيز و تقوية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والتي تعتبر أهم أهداف إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة وتحقيقها يحتاج إلى جهود كبيرة ومتابعة مستمرة من المراجع الداخلي للمؤسسة إلا أن وجود وتوفير خدمات المراجع الخارجي كان له الدور الكبير في مساعدة المراجع الداخلي على تحقيق أهدافه.
 - 2- الاستفادة المراجع الداخلي بالمؤسسة من أعمال المراجع الخارجي في تفادي أي جوانب قصور أو ضعف في عملهم وبالتالي تحسين و تطوير عملهم باستمرار حيث أن المراجع الخارجي خلال قيامه بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم بتقييم عمل إدارة المراجعة الداخلية للمؤسسة من خلال ما يلي:
 - فحص و تقييم لبرامج وأوراق عملها وتقارير المراجع الداخلي بالمؤسسة.
 - فحص سياسات و توجيهات إدارة المؤسسة بخصوص وظيفة المراجعة.
 - تقييم موقع إدارة المراجعة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
 - الحصول على الاستفسارات من إدارة المؤسسة و العاملين لإدارة المراجعة الداخلية.
- و من ثم تحديد جوانب القصور والضعف في العمل وإقتراح المعالجات المناسبة لتفاديها، ومن جوانب الضعف

والقصور لصد ما يلي:

- الأمور التي تضعف إستقلالية المراجع الداخلي في المؤسسة أثناء تنفيذه مهامه.
- أي نواقص في وثائق عمله.
- عدم شمولية مراجعته لكافة أنشطة المؤسسة.

3- إضفاء الصفة القانونية والثقة في القوائم المالية للمؤسسة التي تم مراجعتها وإعتمادنا من قبل المراجع الداخلي للمؤسسة حيث أن المراجعة المالية التي يقوم بها المراجع الداخلي للقوائم المالية للمؤسسة و مصادقته عليها لا تكسبها الصفة القانونية و الثقة أمام مستخدميها خاصة الملاك، مصلحة الضرائب، البنوك وغيرهم أما إذا تم مراجعتها من قبل المراجع الخارجي و المصادقة عليها فهي تلقى قبولا من طرف الأطراف السابقة.

4- من خلال تقارير محافظ الحسابات الخاصة بنتائج مراجعته لأنشطة المؤسسة وبالذات تقارير المراجعة الإدارية، المراجع الداخلي يستفيد من تلك التقارير من ملاحظات و توصيات، ويأخذها بعين الاعتبار أثناء التخطيط و إعداد برنامج المراجعة الداخلية و تحديد الجوانب التي تتطلب منه تركيزا أكثر عند قيامه بالمراجعة و بالتالي توفير كل من الجهد والوقت.

5- يقوم المراجع الداخلي للمؤسسة بوضع خطة مراجعته الداخلية بتقدير المخاطر لجميع إدارات المؤسسة وأنشطتها وأن يأخذ بعين الاعتبار نتائج عملية التقييم التي قام بها محافظ الحسابات المخاطر وجود أخطاء هامة على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى أرصدة حسابات المؤسسة حيث تساعد تلك النتائج المراجع الداخلي في تحديد طبيعة إجراءات مراجعته و تحديد الحسابات التي تحتاج منه تركيز وجهد أكبر.

6- إن الاجتماعات التي تتم بين محافظ الحسابات و المراجع الداخلي للمؤسسة لمناقشة الميزانية و مدى توافقها و عرض البنود فيها مع معايير المحاسبة وتفسيراتها يفيد المراجع الداخلي في تعزيز فهمه لمعايير المراجعة الدولية.

7- إستفادة المراجع الداخلي من خبرة محافظ الحسابات في المجال المحاسبي فقد تظهر في بعض الأحيان خلافات في وجهات نظر بين المراجع الداخلي للمؤسسة و إدارة المؤسسة حول مدى سلامة و صحة تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية في هذه الحالة يتدخل محافظ الحسابات و يقدم رأيه لحل هذه الإشكاليات المحاسبية لما له من تأهيل و خبرة في مجال المحاسبة و المراجعة.

8- الإسترشاد ببرنامج مراجعة محافظ الحسابات حتى يتمكن المراجع الداخلي للمؤسسة من تحسين و تطوير برنامج مراجعته الداخلية وإدخال بعض التعديلات على إجراءات تلك البرامج خاصة إجراءات مراجعة الجانب المالي¹.

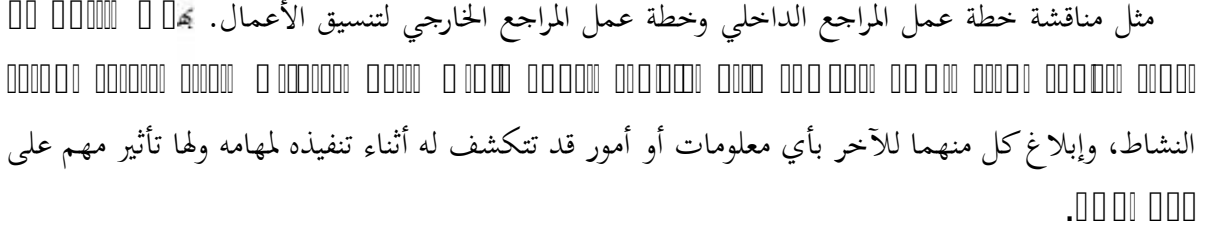
الفرع الثاني: وسائل تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

- من خلال ما تناولناه في هذا المبحث، فقد وجدنا أن أوجه التكامل والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي واسعة ومتوفرة، وهذا التكامل لاشك أنه ما تحقق إلا من خلال تضافر مجموعة من الوسائل، وهذه الوسائل قد تطرقت إليها معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، حيث حددتها في أربع وسائل هي:
- الاجتماعات الدورية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك
 - إطلاع كل منهما على برامج مراجعة وأوراق عمل الآخر
 - تبادل التقارير ورسائل الإدارة

¹ مرجع نفسه، ص 124-126.

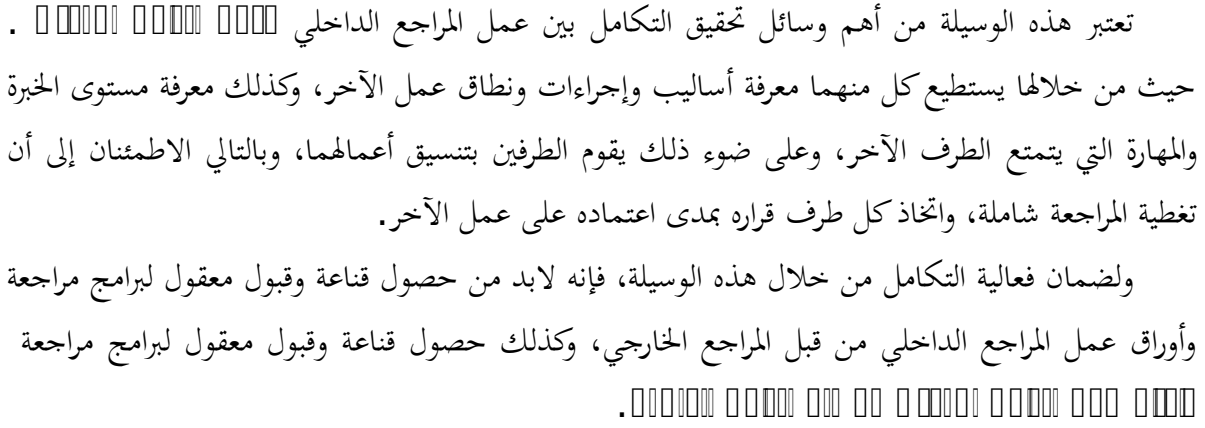
- تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة . وفيما يلي شرح لتلك الوسائل

أولاً: الاجتماعات الدورية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك:

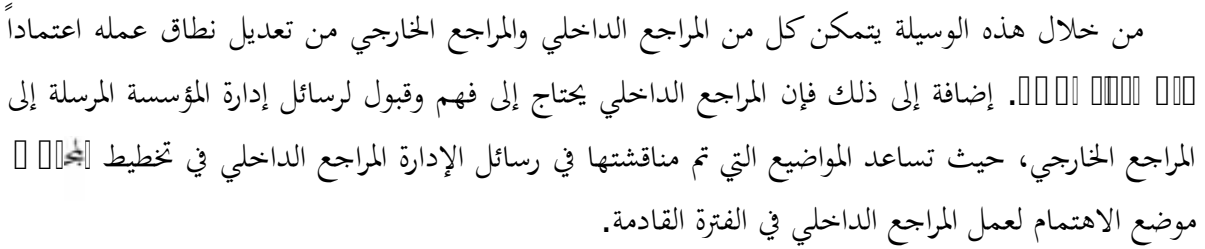
مثل مناقشة خطة عمل المراجع الداخلي وخطة عمل المراجع الخارجي لتنسيق الأعمال. 

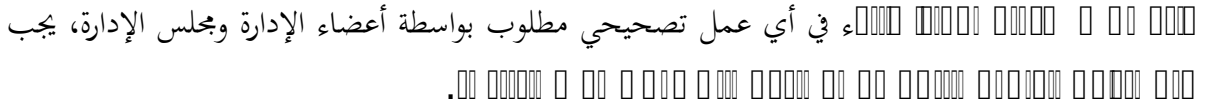
ويجب جدولة تلك الاجتماعات أثناء عملية المراجعة، لضمان التنسيق الأفضل لأعمال المراجعة والاستكمال الكفاء لها وفي الوقت المناسب، ولتحديد ما إذا كانت نتائج عملية المراجعة المؤداة تتطلب تسويات في نطاق العمل المخطط.

ثانياً: إطلاع كل منهما على برامج مراجعة وأوراق عمل الآخر :

تعتبر هذه الوسيلة من أهم وسائل تحقيق التكامل بين عمل المراجع الداخلي 

ثالثاً: تبادل التقارير ورسائل الإدارة:

من خلال هذه الوسيلة يتمكن كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من تعديل نطاق عمله اعتماداً 



رابعا: تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة :

من خلال هذه الوسيلة يتمكن كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من إجراء اتصالات وتنسيق ناجحين بينهما، وتحقيق تكامل فعال بين أعمالهما، الأمر الذي ينعكس على تنفيذهما لأهدافهما بكفاءة

ومن الأمثلة على تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ما يلي :

✓ التأكد من أن المراجعين الداخليين والذين يؤدون عملاً يحقق أهداف المراجعة الخارجية، يستطيعون

[illegible][illegible]

✓ التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف والتغيرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة المراجعين

المطلب الرابع: قراءة في معايير المراجعة الخارجية الجزائرية الحديثة :

تعتبر مهنة المراجعة الخارجية من الخطورة بمكان كون المراجع الخارجي مسؤول عن رأيه الذي يبيد به في تقريره المسلم للجمعية العامة للشركة. المراجع الخارجي مسؤول عن رأيه الذي يبيد به في تقريره المسلم للجمعية العامة للشركة. المراجع الخارجي مسؤول عن رأيه الذي يبيد به في تقريره المسلم للجمعية العامة للشركة.

ولعلّ المخاطر التي تحيط بهذه المهنة خصوصاً في الجزائر كون كثير من الشركات لا تطبق المعايير المتعارف عليها في مجال المحاسبة والمراجعة وعدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية بل ربما عدم وجوده أصلاً مما يجعل الشك

[illegible]

أكثر في صدق البيانات المالية وصحة القوائم وهذا ما يجعل مهمة المراجع أكثر تعقيداً وأكثر مسؤوليةً [1] منطلق المسؤولية بهذه المهنة تحرك كثير من الخبراء الجزائريين المنظمين للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بإعداد معايير تدقيق جزائرية هدفها الأساسي هو حماية المراجع الخارجي من أي خطر قد يهدده بالعقوبات المدنية أو [2] لتصبح أكثر أهمية للمستفيدين.

لقد تم إعداد قائمة جديدة للمعايير الجزائرية للتدقيق حوالي 36 معيار وفي كل مرة تدخل 04 معايير حيز [3] 12 معيار حيز التطبيق بناءً على مقررات من وزارة المالية كالتالي :

✓ [4] 002 المؤرخ في 04 [5] 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي ¹ :

أولاً: المعيار الجزائري للتدقيق -210- إتفاق حول أحكام مهام التدقيق:

يعالج هذا المعيار عدة نقاط منها :

- واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة وعند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة [6] .
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية [7] بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا بأمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة [8] .
- يُقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ [9] [10] [11] [12] [13] [14] [15] [16] [17] [18] [19] [20] [21] [22] [23] [24] [25] [26] [27] [28] [29] [30] [31] [32] [33] [34] [35] [36] [37] [38] [39] [40] [41] [42] [43] [44] [45] [46] [47] [48] [49] [50] [51] [52] [53] [54] [55] [56] [57] [58] [59] [60] [61] [62] [63] [64] [65] [66] [67] [68] [69] [70] [71] [72] [73] [74] [75] [76] [77] [78] [79] [80] [81] [82] [83] [84] [85] [86] [87] [88] [89] [90] [91] [92] [93] [94] [95] [96] [97] [98] [99] [100] [101] [102] [103] [104] [105] [106] [107] [108] [109] [110] [111] [112] [113] [114] [115] [116] [117] [118] [119] [120] [121] [122] [123] [124] [125] [126] [127] [128] [129] [130] [131] [132] [133] [134] [135] [136] [137] [138] [139] [140] [141] [142] [143] [144] [145] [146] [147] [148] [149] [150] [151] [152] [153] [154] [155] [156] [157] [158] [159] [160] [161] [162] [163] [164] [165] [166] [167] [168] [169] [170] [171] [172] [173] [174] [175] [176] [177] [178] [179] [180] [181] [182] [183] [184] [185] [186] [187] [188] [189] [190] [191] [192] [193] [194] [195] [196] [197] [198] [199] [200] [201] [202] [203] [204] [205] [206] [207] [208] [209] [210] [211] [212] [213] [214] [215] [216] [217] [218] [219] [220] [221] [222] [223] [224] [225] [226] [227] [228] [229] [230] [231] [232] [233] [234] [235] [236] [237] [238] [239] [240] [241] [242] [243] [244] [245] [246] [247] [248] [249] [250] [251] [252] [253] [254] [255] [256] [257] [258] [259] [260] [261] [262] [263] [264] [265] [266] [267] [268] [269] [270] [271] [272] [273] [274] [275] [276] [277] [278] [279] [280] [281] [282] [283] [284] [285] [286] [287] [288] [289] [290] [291] [292] [293] [294] [295] [296] [297] [298] [299] [300] [301] [302] [303] [304] [305] [306] [307] [308] [309] [310] [311] [312] [313] [314] [315] [316] [317] [318] [319] [320] [321] [322] [323] [324] [325] [326] [327] [328] [329] [330] [331] [332] [333] [334] [335] [336] [337] [338] [339] [340] [341] [342] [343] [344] [345] [346] [347] [348] [349] [350] [351] [352] [353] [354] [355] [356] [357] [358] [359] [360] [361] [362] [363] [364] [365] [366] [367] [368] [369] [370] [371] [372] [373] [374] [375] [376] [377] [378] [379] [380] [381] [382] [383] [384] [385] [386] [387] [388] [389] [390] [391] [392] [393] [394] [395] [396] [397] [398] [399] [400] [401] [402] [403] [404] [405] [406] [407] [408] [409] [410] [411] [412] [413] [414] [415] [416] [417] [418] [419] [420] [421] [422] [423] [424] [425] [426] [427] [428] [429] [430] [431] [432] [433] [434] [435] [436] [437] [438] [439] [440] [441] [442] [443] [444] [445] [446] [447] [448] [449] [450] [451] [452] [453] [454] [455] [456] [457] [458] [459] [460] [461] [462] [463] [464] [465] [466] [467] [468] [469] [470] [471] [472] [473] [474] [475] [476] [477] [478] [479] [480] [481] [482] [483] [484] [485] [486] [487] [488] [489] [490] [491] [492] [493] [494] [495] [496] [497] [498] [499] [500] [501] [502] [503] [504] [505] [506] [507] [508] [509] [510] [511] [512] [513] [514] [515] [516] [517] [518] [519] [520] [521] [522] [523] [524] [525] [526] [527] [528] [529] [530] [531] [532] [533] [534] [535] [536] [537] [538] [539] [540] [541] [542] [543] [544] [545] [546] [547] [548] [549] [550] [551] [552] [553] [554] [555] [556] [557] [558] [559] [560] [561] [562] [563] [564] [565] [566] [567] [568] [569] [570] [571] [572] [573] [574] [575] [576] [577] [578] [579] [580] [581] [582] [583] [584] [585] [586] [587] [588] [589] [590] [591] [592] [593] [594] [595] [596] [597] [598] [599] [600] [601] [602] [603] [604] [605] [606] [607] [608] [609] [610] [611] [612] [613] [614] [615] [616] [617] [618] [619] [620] [621] [622] [623] [624] [625] [626] [627] [628] [629] [630] [631] [632] [633] [634] [635] [636] [637] [638] [639] [640] [641] [642] [643] [644] [645] [646] [647] [648] [649] [650] [651] [652] [653] [654] [655] [656] [657] [658] [659] [660] [661] [662] [663] [664] [665] [666] [667] [668] [669] [670] [671] [672] [673] [674] [675] [676] [677] [678] [679] [680] [681] [682] [683] [684] [685] [686] [687] [688] [689] [690] [691] [692] [693] [694] [695] [696] [697] [698] [699] [700] [701] [702] [703] [704] [705] [706] [707] [708] [709] [710] [711] [712] [713] [714] [715] [716] [717] [718] [719] [720] [721] [722] [723] [724] [725] [726] [727] [728] [729] [730] [731] [732] [733] [734] [735] [736] [737] [738] [739] [740] [741] [742] [743] [744] [745] [746] [747] [748] [749] [750] [751] [752] [753] [754] [755] [756] [757] [758] [759] [760] [761] [762] [763] [764] [765] [766] [767] [768] [769] [770] [771] [772] [773] [774] [775] [776] [777] [778] [779] [780] [781] [782] [783] [784] [785] [786] [787] [788] [789] [790] [791] [792] [793] [794] [795] [796] [797] [798] [799] [800] [801] [802] [803] [804] [805] [806] [807] [808] [809] [810] [811] [812] [813] [814] [815] [816] [817] [818] [819] [820] [821] [822] [823] [824] [825] [826] [827] [828] [829] [830] [831] [832] [833] [834] [835] [836] [837] [838] [839] [840] [841] [842] [843] [844] [845] [846] [847] [848] [849] [850] [851] [852] [853] [854] [855] [856] [857] [858] [859] [860] [861] [862] [863] [864] [865] [866] [867] [868] [869] [870] [871] [872] [873] [874] [875] [876] [877] [878] [879] [880] [881] [882] [883] [884] [885] [886] [887] [888] [889] [890] [891] [892] [893] [894] [895] [896] [897] [898] [899] [900] [901] [902] [903] [904] [905] [906] [907] [908] [909] [910] [911] [912] [913] [914] [915] [916] [917] [918] [919] [920] [921] [922] [923] [924] [925] [926] [927] [928] [929] [930] [931] [932] [933] [934] [935] [936] [937] [938] [939] [940] [941] [942] [943] [944] [945] [946] [947] [948] [949] [950] [951] [952] [953] [954] [955] [956] [957] [958] [959] [960] [961] [962] [963] [964] [965] [966] [967] [968] [969] [970] [971] [972] [973] [974] [975] [976] [977] [978] [979] [980] [981] [982] [983] [984] [985] [986] [987] [988] [989] [990] [991] [992] [993] [994] [995] [996] [997] [998] [999] [1000] [1001] [1002] [1003] [1004] [1005] [1006] [1007] [1008] [1009] [1010] [1011] [1012] [1013] [1014] [1015] [1016] [1017] [1018] [1019] [1020] [1021] [1022] [1023] [1024] [1025] [1026] [1027] [1028] [1029] [1030] [1031] [1032] [1033] [1034] [1035] [1036] [1037] [1038] [1039] [1040] [1041] [1042] [1043] [1044] [1045] [1046] [1047] [1048] [1049] [1050] [1051] [1052] [1053] [1054] [1055] [1056] [1057] [1058] [1059] [1060] [1061] [1062] [1063] [1064] [1065] [1066] [1067] [1068] [1069] [1070] [1071] [1072] [1073] [1074] [1075] [1076] [1077] [1078] [1079] [1080] [1081] [1082] [1083] [1084] [1085] [1086] [1087] [1088] [1089] [1090] [1091] [1092] [1093] [1094] [1095] [1096] [1097] [1098] [1099] [1100] [1101] [1102] [1103] [1104] [1105] [1106] [1107] [1108] [1109] [1110] [1111] [1112] [1113] [1114] [1115] [1116] [1117] [1118] [1119] [1120] [1121] [1122] [1123] [1124] [1125] [1126] [1127] [1128] [1129] [1130] [1131] [1132] [1133] [1134] [1135] [1136] [1137] [1138] [1139] [1140] [1141] [1142] [1143] [1144] [1145] [1146] [1147] [1148] [1149] [1150] [1151] [1152] [1153] [1154] [1155] [1156] [1157] [1158] [1159] [1160] [1161] [1162] [1163] [1164] [1165] [1166] [1167] [1168] [1169] [1170] [1171] [1172] [1173] [1174] [1175] [1176] [1177] [1178] [1179] [1180] [1181] [1182] [1183] [1184] [1185] [1186] [1187] [1188] [1189] [1190] [1191] [1192] [1193] [1194] [1195] [1196] [1197] [1198] [1199] [1200] [1201] [1202] [1203] [1204] [1205] [1206] [1207] [1208] [1209] [1210] [1211] [1212] [1213] [1214] [1215] [1216] [1217] [1218] [1219] [1220] [1221] [1222] [1223] [1224] [1225] [1226] [1227] [1228] [1229] [1230] [1231] [1232] [1233] [1234] [1235] [1236] [1237] [1238] [1239] [1240] [1241] [1242] [1243] [1244] [1245] [1246] [1247] [1248] [1249] [1250] [1251] [1252] [1253] [1254] [1255] [1256] [1257] [1258] [1259] [1260] [1261] [1262] [1263] [1264] [1265] [1266] [1267] [1268] [1269] [1270] [1271] [1272] [1273] [1274] [1275] [1276] [1277] [1278] [1279] [1280] [1281] [1282] [1283] [1284] [1285] [1286] [1287] [1288] [1289] [1290] [1291] [1292] [1293] [1294] [1295] [1296] [1297] [1298] [1299] [1300] [1301] [1302] [1303] [1304] [1305] [1306] [1307] [1308] [1309] [1310] [1311] [1312] [1313] [1314] [1315] [1316] [1317] [1318] [1319] [1320] [1321] [1322] [1323] [1324] [1325] [1326] [1327] [1328] [1329] [1330] [1331] [1332] [1333] [1334] [1335] [1336] [1337] [1338] [1339] [1340] [1341] [1342] [1343] [1344] [1345] [1346] [1347] [1348] [1349] [1350] [1351] [1352] [1353] [1354] [1355] [1356] [1357] [1358] [1359] [1360] [1361] [1362] [1363] [1364] [1365] [1366] [1367] [1368] [1369] [1370] [1371] [1372] [1373] [1374] [1375] [1376] [1377] [1378] [1379] [1380] [1381] [1382] [1383] [1384] [1385] [1386] [1387] [1388] [1389] [1390] [1391] [1392] [1393] [1394] [1395] [1396] [1397] [1398] [1399] [1400] [1401] [1402] [1403] [1404] [1405] [1406] [1407] [1408] [1409] [1410] [1411] [1412] [1413] [1414] [1415] [1416] [1417] [1418] [1419] [1420] [1421] [1422] [1423] [1424] [1425] [1426] [1427] [1428] [1429] [1430] [1431] [1432] [1433] [1434] [1435] [1436] [1437] [1438] [1439] [1440] [1441] [1442] [1443] [1444] [1445] [1446] [1447] [1448] [1449] [1450] [1451] [1452] [1453] [1454] [1455] [1456] [1457] [1458] [1459] [1460] [1461] [1462] [1463] [1464] [1465] [1466] [1467] [1468] [1469] [1470] [1471] [1472] [1473] [1474] [1475] [1476] [1477] [1478] [1479] [1480] [1481] [1482] [1483] [1484] [1485] [1486] [1487] [1488] [1489] [1490] [1491] [1492] [1493] [1494] [1495] [1496] [1497] [1498] [1499] [1500] [1501] [1502] [1503] [1504] [1505] [1506] [1507] [1508] [1509] [1510] [1511] [1512] [1513] [1514] [1515] [1516] [1517] [1518] [1519] [1520] [1521] [1522] [1523] [1524] [1525] [1526] [1527] [1528] [1529] [1530] [1531] [1532] [1533] [1534] [1535] [1536] [1537] [1538] [1539] [1540] [1541] [1542] [1543] [1544] [1545] [1546] [1547] [1548] [1549] [1550] [1551] [1552] [1553] [1554] [1555] [1556] [1557] [1558] [1559] [1560] [1561] [1562] [1563] [1564] [1565] [1566] [1567] [1568] [1569] [1570] [1571] [1572] [1573] [1574] [1575] [1576] [1577] [1578] [1579] [1580] [1581] [1582] [1583] [1584] [1585] [1586] [1587] [1588] [1589] [1590] [1591] [1592] [1593] [1594] [1595] [1596] [1597] [1598] [1599] [1600] [1601] [1602] [1603] [1604] [1605] [1606] [1607] [1608] [1609] [1610] [1611] [1612] [1613] [1614] [1615] [1616] [1617] [1618] [1619] [1620] [1621] [1622] [1623] [1624] [1625] [1626] [1627] [1628] [1629] [1630] [1631] [1632] [1633] [1634] [1635] [1636] [1637] [1638] [1639] [1640] [1641] [1642] [1643] [1644] [1645] [1646] [1647] [1648] [1649] [1650] [1651] [1652] [1653] [1654] [1655] [1656] [1657] [1658] [1659] [1660] [1661] [1662] [1663] [1664] [1665] [1666] [1667] [1668] [1669] [1670] [1671] [1672] [1673] [1674] [1675] [1676] [1677] [1678] [1679] [1680] [1681] [1682] [1683] [1684] [1685] [1686] [1687] [1688] [1689] [1690] [1691] [1692] [1693] [1694] [1695] [1696] [1697] [1698] [1699] [1700] [1701] [1702] [1703] [1704] [1705] [1706] [1707] [1708] [1709] [1710] [1711] [1712] [1713] [1714] [1715] [1716] [1717] [1718] [1719] [1720] [1721] [1722] [1723] [1724] [1725] [1726] [1727] [1728] [1729] [1730] [1731] [1732] [1733] [1734] [1735] [1736] [1737] [1738] [1739] [1740] [1741] [1742] [1743] [1744] [1745] [1746] [1747] [1748] [1749] [1750] [1751] [1752] [1753] [1754] [1755] [1756] [1757] [1758] [1759] [1760] [1761] [1762] [1763] [1764] [1765] [1766] [1767] [1768] [1769] [1770] [1771] [1772] [1773] [1774] [1775] [1776] [1777] [1778] [1779] [1780] [1781] [1782] [1783] [1784] [1785] [1786] [1787] [1788] [1789] [1790] [1791] [1792] [1793] [1794] [1795] [1796] [1797] [1798] [1799] [1800] [1801] [1802] [1803] [1804] [1805] [1806] [1807] [1808] [1809] [1810] [1811] [1812] [1813] [1814] [1815] [1816] [1817] [1818] [1819] [1820] [1821] [1822] [1823] [1824] [1825] [1826] [1827] [1828] [1829] [1830] [1831] [1832] [1833] [1834] [1835] [1836] [1837] [1838] [1839] [1840] [1841] [1842] [1843] [1844] [1845] [1846] [1847] [1848] [1849] [1850] [1851] [1852] [1853] [1854] [1855] [1856] [1857] [1858] [1859] [1860] [1861] [1862] [1863] [1864] [1865] [1866] [1867] [1868] [1869] [1870] [1871] [1872] [1873] [1874] [1875] [1876] [1877] [1878] [1879] [1880] [1881] [1882] [1883] [1884] [1885] [1886] [1887] [1888] [1889] [1890] [1891] [1892] [1893] [1894] [1895] [1896] [1897] [1898] [1899] [1900] [1901] [1902] [1903] [1904] [1905] [1906] [1907] [1908] [1909] [1910] [1911] [1912] [1913] [1914] [1915] [1916] [1917] [1918] [1919] [1920] [1921] [1922] [1923] [1924] [1925] [1926] [1927] [1928] [1929] [1930] [1931] [1932] [1933] [1934] [1935] [1936] [1937] [1938] [1939] [1940] [1941] [1942] [1943] [1944] [1945] [1946] [1947] [1948] [1949] [1950] [1951] [1952] [1953] [1954] [1955] [1956] [1957] [1958] [1959] [1960] [1961] [1962] [1963] [1964] [1965] [1966] [1967] [1968] [1969] [1970] [1971] [1972] [1973] [1974] [1975] [1976] [1977] [1978] [1979] [1980] [1981] [1982] [1983] [1984] [1985] [1986] [1987] [1988] [1989] [1990] [1991] [1992] [1993] [1994] [1995] [1996] [1997] [1998] [1999] [2000] [2001] [2002] [2003] [2004] [2005] [2006] [2007] [2008] [2009] [2010] [2011] [2012] [2013] [2014] [2015] [2016] [2017] [2018] [2019] [2020] [2021] [2022] [2023] [2024] [2025] [2026] [2027] [2028] [2029] [2030] [2031] [2032] [2033] [2034] [2035] [2036] [2037] [2038] [2039] [2040] [2041] [2042] [2043] [2044] [2045] [2046] [2047] [2048] [2049] [2050] [2051] [2052] [2053] [2054] [2055] [2056] [2057] [2058] [2059] [2060] [2061] [2062] [2063] [2064] [2065] [2066] [2067] [2068] [2069] [2070] [2071] [2072] [2073] [2074] [2075] [2076] [2077] [2078] [2079] [2080] [2081] [2082] [2083] [2084] [2085] [2086] [2087] [2088] [2089] [2090] [2091] [2092] [2093] [2094] [2095] [2096] [2097] [2098] [2099] [2100] [2101] [2102] [2103] [2104] [2105] [2106] [2107] [2108] [2109] [2110] [2111] [2112] [2113] [2114] [2115] [2116] [2117] [2118] [2119] [2120] [2121] [2122] [2123] [2124] [2125] [2126] [2127] [2128] [2129] [2130] [2131] [2132] [2133] [2134] [2135] [2136] [2137] [2138] [2139] [2140] [2141] [2142] [2143] [2144] [21

والمواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق -580- التصريحات الكتابية: يعالج هذا المعيار:

- إلزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوفات المالية.
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

✓ المرسوم رقم 150 المؤرخ في 04 04 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي¹:

1- المعيار الجزائري للتدقيق -300- تخطيط تدقيق الكشف المالية : يحدد المخطط التدقيق الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية "الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية" ويدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية ويعالج على حدى المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

2- المعيار الجزائري للتدقيق -500- العناصر المقنعة: يحدد المعيار:

- مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوفات المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة.

- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

3- المعيار الجزائري للتدقيق -510- مهام التدقيق الأولية- الأرصادة الافتتاحية: يعالج هذا المعيار:

- واجبات المدقق فيما يخص الأرصادة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.
- الأرصادة الافتتاحية أيضاً المبالغ الواردة في الكشوفات المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات : الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: المعايير.

- هي المهمة التي تتسم فيها الكشوفات المالية للفترة السابقة بأنها :

- لم تكن موضوع تدقيق

- لم تكن موضوع تدقيق

¹ المرسوم رقم 150 المؤرخ في 04 04 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 01 2.

4- المعيار الجزائري للتدقيق -700- تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشف المالية : يعالج

الآتي :
 •

• شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى رأي غير معدل.

• الرأي غير المعدل هو الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوفات المالية في كل جوانبها

التي قد تم وفق المرجع المحاسبي.

✓ إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي¹:

1- المعيار الجزائري للتدقيق -520- الإجراءات التحليلية : يعالج هذا المعيار :

• التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها.

• إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق محمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

2- المعيار الجزائري للتدقيق -570- إستمرارية الإستغلال: يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية.

3- المعيار الجزائري للتدقيق -610- إستخدام أعمال المدققين الداخليين : يعالج هذا المعيار:

• 315 (التعرف على مخاطر الإختلالات المعتمدة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه) في الإستخدامات الخارجية للمدققين الداخليين.

• لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقوم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

• العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

- يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الإعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على

- المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.

¹ 23 المؤرخ في 23 2017 01 2.

● واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة

- الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

يعتبر تبني المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات -

في المملكة العربية السعودية - من الموضوعات التي حظيت باهتمام كبير من قبل الباحثين والدارسين في مجال الحوكمة، حيث تسعى الشركات إلى تحسين أدائها وشفافيتها من خلال تطبيق هذه الممارسات.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى وعي المدراء في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية (تداول) بأهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك التعرف على مدى تطبيق هذه الممارسات في ظل حوكمة الشركات.

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى وعي المدراء بأهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك التعرف على مدى تطبيق هذه الممارسات في ظل حوكمة الشركات.

تتمثل أهمية الدراسة في التعرف على مدى وعي المدراء بأهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك التعرف على مدى تطبيق هذه الممارسات في ظل حوكمة الشركات.

تمثلت أهداف الدراسة في التعرف على مدى وعي المدراء بأهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك التعرف على مدى تطبيق هذه الممارسات في ظل حوكمة الشركات.

تمثلت منهجية الدراسة في استخدام المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك من خلال استخدام الاستبانة الموزعة على المدراء في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية (تداول).

تمثلت نتائج الدراسة في التعرف على مدى وعي المدراء بأهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك التعرف على مدى تطبيق هذه الممارسات في ظل حوكمة الشركات.

تمثلت التوصيات في ضرورة تعزيز وعي المدراء بأهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك ضرورة تطبيق هذه الممارسات في ظل حوكمة الشركات.

تمثلت الخلاصة في التعرف على مدى وعي المدراء بأهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك التعرف على مدى تطبيق هذه الممارسات في ظل حوكمة الشركات.

تمثلت المراجع في التعرف على مدى وعي المدراء بأهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك التعرف على مدى تطبيق هذه الممارسات في ظل حوكمة الشركات.

تمثلت المصادر في التعرف على مدى وعي المدراء بأهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك التعرف على مدى تطبيق هذه الممارسات في ظل حوكمة الشركات.

المطلب الأول: □□□□□□ □□□□□□ □□□□□□

المطلب الثاني: □□□□□□ □□□□□□ .

[illegible]

2/ حدود الدراسة الميدانية:

تتلخص هذه الدراسة في:

1/2 الحدود الموضوعية: تتلخص هذه الدراسة في:

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات.

2/2 الحدود المكانية: تتلخص هذه الدراسة في:

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات.

3/2 الحدود الزمنية: تتلخص هذه الدراسة في:

الفترة من 2017 إلى 27 من شهر ديسمبر 2017.

4/2 الحدود البشرية: تتلخص هذه الدراسة في:

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات.

3/ مشاكل الدراسة الميدانية:

يُعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات. أهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات.

✓ المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات. مصير المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات.

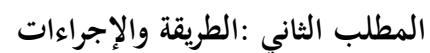
✓ المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات. أكبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات.

✓ المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات. إلكترونية مجموعة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات.

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة.

المعالجة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات في ظل حوكمة الشركات. متغيرين هما المتغير التابع والمتغير المستقل

يُبينها الشكل التالي:



الفرع الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان.

أولاً: هيكل استثمار الاستبيان.

الجدول رقم (04): مقياس ليكرت الخماسي

المصدر: محمد بن عبد الله بن أحمد بن حنبل، مسند الإمام أحمد بن حنبل، ج ١٠، ص ٢٤٧.

الخطوة الأولى: تحديد المشكلة

• المحور الأول: يناقش الآليات التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية المستدامة في ظل التحديات العالمية.

● **المحور الثالث:** يناقش مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة

□□□□ (10) □□ □□□□ □ □ □□□□

QUESTION

1/ صدق تحكيم الاستبيان:

المادة 10 - **مبدأ التخصص** : يختص كل موظف في العمل بمهام محددة، ولا يجوز له القيام بمهام أخرى غير تلك التي هي من اختصاصه، وذلك لضمان كفاءة العمل وتحقيق الأهداف.

ثالثاً: اختبار ثبات الاستبيان (طريقة ألفا كرونباخ)

في بعض الحالات ، قد يكون التغيير في شكل الكائنات الحية نتيجة لتغيرات في البيئة. على سبيل المثال ، قد تؤدي التغيرات في المناخ أو توفر الغذاء إلى تغييرات في شكل الكائنات الحية. ومع ذلك ، فإن التغييرات في شكل الكائنات الحية يمكن أن تكون أيضًا نتيجة لتغيرات في الجينات. على سبيل المثال ، قد تؤدي الطفرات الجينية إلى تغييرات في شكل الكائنات الحية. ومع ذلك ، فإن التغييرات في شكل الكائنات الحية يمكن أن تكون أيضًا نتيجة لتغيرات في السلوك. على سبيل المثال ، قد تؤدي التغيرات في السلوك إلى تغييرات في شكل الكائنات الحية.

کرونیباخ (Alpha Cronbach's) کوئی بھی ایک سو فی (05)

الجدول رقم (05) :معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

معدل الفاكورونباخ	عدد النقاط	محتوى المحور	الترتيب
0.244	10	المحور الأول: الفهم العام للمفاهيم الأساسية.	01
0.640	10	المحور الثاني: التطبيقات العملية للمفاهيم.	02
0.797	10	المحور الثالث: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات.	03
0.785	30	جميع المحاور	

المصدر : SPSS

الفرع الثاني : معالجة الاستبيان.

البيانات التي تم جمعها من استبيان في جامعة القاهرة تم إدخالها في برنامج (EXCEL) الذي تم استخدامه في التحليلات الإحصائية باستخدام برنامج (SPSS) تم تحويلها إلى ملف PDF.

[illegible][illegible]

.One sample "t" test $t(10) = -2.10$

ثانياً: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

1/المؤهل العلمي: (06) سنوات دراسية في تخصصات العلوم الطبيعية يعتبر من المؤهل العلمي:

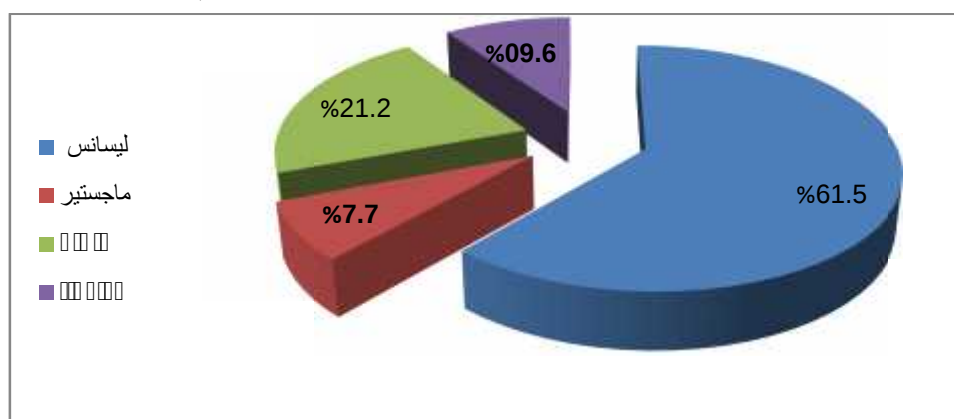
: □□ □□□ □□ □□□ □□□□□ □□□□

الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

درصد	تعداد	نوع
61.5	32	معلم
7.7	4	مدرس
21.2	11	مدرس
9.6	5	دکتر
100	52	مجموع

المصدر : <https://www.spss.com/>

الشكل رقم (03) توزيع عينة الدراسة حسب متغيرا المؤهل العلمي



المصدر : www.spss.com [مكتبة]

2/التخصص العلمي: أستاذ مشارك في تخصص (07) اللغة العربية وآدابها

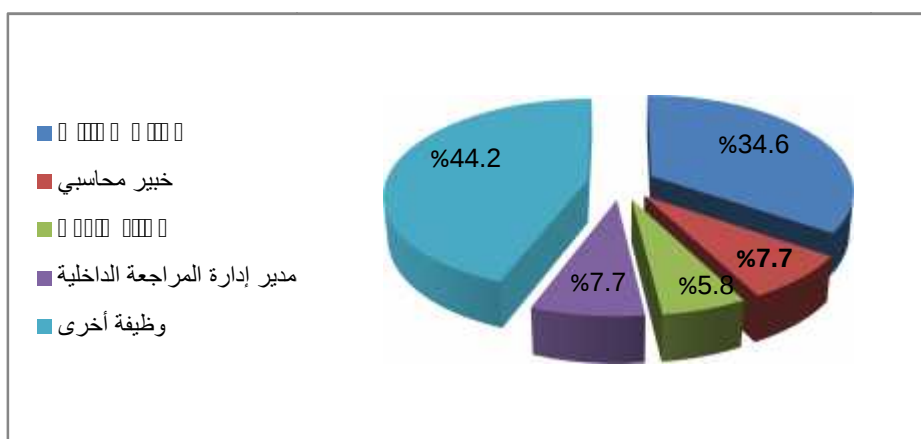
: □□ □□□ □□ □□□ □□□□□ □□□□

الجدول رقم (07) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

النسبة المئوية (%)	العدد	الوصف
34.6	18	محافظة حسابات
7.7	4	تعبير محاسبي
5.8	3	مفاهيم محاسبية
7.7	4	مفاهيم محاسبية
44.2	23	مفاهيم محاسبية
100	52	المجموع

المصدر : [www.spss.com](#)

الشكل رقم (04) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر : بيانات الباحث من استبيان SPSS.

6/ الخبرة المهنية : هي الفترة الزمنية التي يقضيها المراجع في مهنة التدقيق (08) يعتبر المراجع

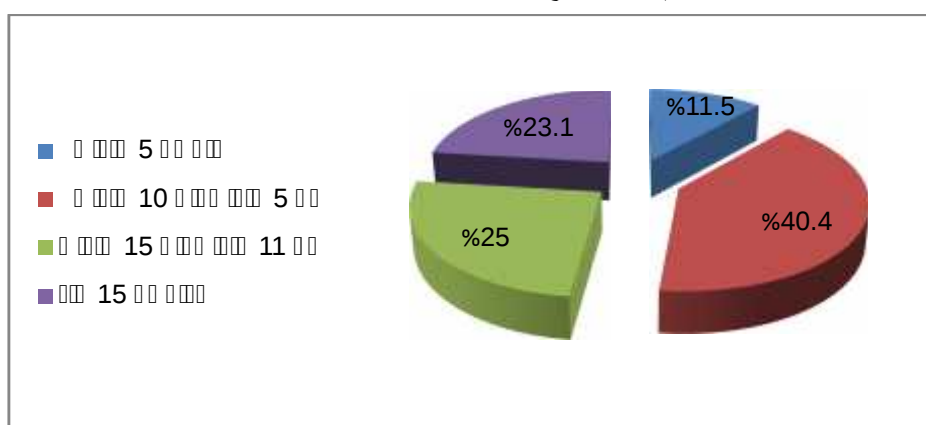
مؤهلًا للمهنة إذا كان قد تجاوز 15 سنة.

الجدول رقم (08) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	العدد	%
أقل من 5 سنوات	6	11.5
5 سنوات إلى 10 سنوات	21	40.4
11 سنوات إلى 15 سنوات	13	25
أكثر من 15 سنة	12	23.1
إجمالي	52	100

المصدر : بيانات الباحث من استبيان SPSS.

الشكل رقم (05) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر : بيانات الباحث من استبيان SPSS.

2	عمل المراجع الداخلي يساهم في تعزيز النزاهة والشفافية في العمل.	ت	23	27	2	-	-	4.4038	0.56913	55.799	0.000
		%	44.2	51.9	3.8	-	-				
3	تعزيز النزاهة والشفافية في العمل.	ت	10	18	15	9	-	3.5577	0.99830	25.699	0.000
		%	19.2	34.6	28.8	17.3	-				
4	تستطيع المؤسسة أن تستغني عن مهام المراجع الداخلي في ظل تعزيز النزاهة والشفافية في العمل.	ت	1	1	3	28	19	1.7885	0.80041	16.113	0.000
		%	1.9	1.9	5.8	53.8	36.5				
5	يطبق المراجع الداخلي في عمله تعزيز النزاهة والشفافية في العمل.	ت	23	25	2	2	-	4.3269	0.73354	42.536	0.000
		%	44.2	48.1	3.8	3.8	-				
6	تعزيز النزاهة والشفافية في العمل المراجع الداخلي ويرجع لها القرار الأخير في أي تغيير للخطوة.	ت	5	25	10	9	3	3.3846	1.06925	22.826	0.000
		%	9.6	48.1	19.2	17.3	5.8				
7	تعزيز النزاهة والشفافية في العمل وقوع الأخطاء والغش وعدم صدق البيانات.	ت	12	14	6	10	10	3.1538	1.47375	15.432	0.000
		%	23.1	26.9	11.5	19.2	19.2				
8	يستغني المراجع الخارجي عن أدلة الإثبات التي إستخدمها المراجع الداخلي.	ت	6	12	9	18	7	2.8462	1.25846	16.309	0.000
		%	11.5	23.1	17.3	34.6	13.5				
9	يؤثر المساهمون على إستقلالية المراجع الداخلي.	ت	4	6	13	14	15	2.4231	1.24217	14.067	0.000
		%	7.7	11.5	25	26.9	28.8				
10	تعزيز النزاهة والشفافية في العمل	ت	-	8	7	16	15	2.5000	1.36482	13.209	0.000

المصدر : www.spss.com [مكتبة]

62

6	الحق في الحصول على المعلومات المالية	ت	9	31	6	6	-	3.8269	0.5683	32.207	0.000
		%	17.3	59.6	11.5	11.5	-				
7	للمساهمين الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك .	ت	13	28	7	4	-	3.9615	0.83927	34.038	0.000
		%	25	53.8	13.5	7.7	-				
8	المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب	ت	19	30	2	1	-	4.2885	0.63667	48.572	0.000
		%	36.5	57.7	3.8	1.9	-				
9	المساهمين الحق في الحصول على المعلومات المالية في الشركة.	ت	20	23	6	2	1	4.1346	0.90811	32.832	0.000
		%	38.5	44.2	11.5	3.8	1.9				
10	التحديد الدقيق والإفصاح عن المعلومات المالية بلجان مجلس الإدارة عند الحاجة.	ت	14	30	7	1	-	4.0962	0.69338	42.600	0.000
		%	26.9	57.7	13.5	1.9	-				
المتوسطات الكلية للمحور الثاني											
								3.68827	0.60867	43.630	0.000

قيمة " t " الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 51 تساوي 2.0086

المصدر : نتائج اختبار t باستخدام برنامج spss.

3/تحليل فقرات المحور الثالث: مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات.

النتائج تظهر أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في جميع المجالات الخمسة المدروسة. حيث أن قيمة "t" المحسوبة لكل مجال من المجالات الخمسة أكبر من القيمة الجدولية "t" والتي تبلغ 2.0086 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 51. كما أن القيمة العددية لـ "t" المحسوبة لكل مجال من المجالات الخمسة أكبر من القيمة العددية لـ "t" الجدولية 2.0086. وبالنسبة لدرجة الحرية، فإنها أكبر من القيمة الجدولية 51. وبالتالي، فإن الفروق بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات في جميع المجالات الخمسة المدروسة هي فروق ذات دلالة إحصائية. وهذا يعني أن عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات متكامل في جميع المجالات المدروسة.

ظل حوكمة الشركات

[illegible]

المتوسطات الكلية للمحور الثالث	0.000	43.630	0.60867	3.68827	1	4	3	27	17	ت	يعتبر الملف المشترك بين المراجعين الداخليين والخارجيين في ظل حوكمة الشركات.
	0.000	27.741	1.01479	3.9038	1	5	8	22	16	ت	في ظل حوكمة الشركات يوجد
	0.000	31.210	0.93753	4.0577	1.9	7.7	5.8	51.9	32.7	%	المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في ظل حوكمة الشركات.
	0.000	43.630	0.60867	3.68827	1.9	9.6	15.4	42.3	30.8	%	في ظل حوكمة الشركات يوجد

قيمة " t " الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 51 تساوي 2.0086

المصدر : SPSS

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.

أولاً: الفرضية الأولى.

✓ بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تتمثل في استخدام كل منهما نفس التقنيات والتقيد بنفس المبادئ والمعايير ولا يمكن أن يستغني أحدهما عن الآخر.

المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في ظل حوكمة الشركات. وتشير النتائج في الجدول (12) إلى أن الفرضية الأولى مقبولة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 51 تساوي 2.0086 وهي أكبر من "t" والتي هي 60.388. وبالتالي فإن الفرضية الأولى مقبولة.

الجدول رقم (12) : قيمة " t " بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية و التكامل بينهما في ظل حوكمة الشركات

المحور	المتوسطات الكلية للمحور الثالث	المتوسطات الكلية للمحور الثالث
المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في ظل حوكمة الشركات.	60.388	0.000
	0.000	52

قيمة " t " الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 51 تساوي 2.0086

المصدر : SPSS

[illegible]

الجدول رقم (13): قيمة " t " بين الإطار النظري لحوكمة الشركات و التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

في ظل حوكمة الشركات

المحور	في ظل	المحور
43.630	" t "	المحور
0.000	المحور	المحور
52	المحور	المحور

المصدر : www.spss.com [مكتبة]

المراجعون المشار إليهم في هذا الملحق قد تم اختيارهم من قبل اللجنة الوطنية للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (0.05) مجالات عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل

في مجالات عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

في ظل الممارسات المتبعة وتشير الممارسات في (14)

0.000 0.05 "t" 2.0086 43.630 وهي اكبر من "t" والتي

إيجابية

الجدول رقم (14): قيمة " t " بين مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات

والتكامل بينهما

المحور	المتغير	المتغير
مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات	مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات	43.630
	الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات	0.000
	الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات	52

قيمة " t " الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 51 تساوي 2.0086

المصدر : [http://www.spss.com](#)

خلاصة

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات من أهم الأسس الأساسية لنجاح عملية المراجعة في مجالاته عديدة منها مدى اعتماد كل منهما على الآخر أثناء تأدية

المهام الموكلة لكل منهما في ظل حوكمة الشركات :

✓ المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تعملان بشكل متكامل في ظل حوكمة الشركات؛

✓ المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تعملان بشكل متكامل في ظل حوكمة الشركات؛

✓ تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية؛

✓ تخفيض التكاليف التشغيلية للمراجعة؛

في ظل حوكمة الشركات، فإن العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات

الخارجية في ظل حوكمة الشركات، والأكاديميين ومدى العلاقة الترابطية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

في ظل حوكمة الشركات، وهذه العلاقة الترابطية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات.

1/ تشير المراجعة الداخلية - المراجعة الخارجية إلى علاقة تكاملية كبيرة - بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات

الداخلية والمراجع الخارجي كونهما يعملان في نطاق واحد ويستخدم كل منهما نفس التقنيات ويشتركان في نفس الأهداف والمبادئ والمعايير ولا يمكن نسبياً - المراجعة الداخلية - أن يستغني الواحد عن الآخر في ظل حوكمة الشركات.

2/ تشير المراجعة الداخلية - المراجعة الخارجية إلى علاقة تكاملية كبيرة - أن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هما من أهم

المكونات الأساسية للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التي تعمل على تحقيق أهداف الحوكمة كتعزيز مصداقية البيانات والمعلومات في ظل حوكمة الشركات كما تعتبر المراجعتين آلية من آليات تطبيق مبادئها كما يسمح تطبيق حوكمة الشركات كذلك بخلق بيئة عمل مناسبة للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات وللمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ استثمارية وتؤدي إلى تعظيم المنافع.

3/ تشير المراجعة الداخلية - المراجعة الخارجية إلى علاقة تكاملية كبيرة - أن مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية

والمراجعة الخارجية في ظل الحوكمة عديدة تتمثل في مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية لتقديم أعماله بكيفية جيدة في ظل حوكمة الشركات ومدى التعاون والتنسيق بينهما في أداء المهام الموكلة لكل منهما والتي تؤدي إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة وتقليل تكاليفهما في ظل حوكمة الشركات التي تحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات والخبرات والتقنيات والمعرفة في ظل حوكمة الشركات.

الخاتمة

الخاتمة العامة

من خلال هذه الدراسة حاولنا إبراز التكامل بين المراجعتين الداخلية والخارجية في ظل حوكمة الشركات، ومعرفة مدى العلاقة الترابطية بين عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ودرجة التنسيق والتعاون بينهما من أجل الوصول لهدف المراجعة بكفاءة وفعالية، كما حاولنا من خلال بحثنا معرفة أن كلا من المراجعتين - الداخلية والخارجية - هما من أهم الركائز الأساسية لتحقيق أهداف الحوكمة ووسيلة من وسائل تطبيقها، لذلك جاء هذا البحث من خلال إشكاليته المرتبطة بالمراجعتين وإمكانية كونه الحل لهذه المشكلة، والتي تمت صياغتها في التساؤل التالي: ما مدى التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات ؟ ولقد حاولنا في سياق البحث عبر فصليه الإجابة عن هذه الإشكالية.

اختبار الفرضيات:

- ✓ الفرضية الأولى مؤكدة، حيث انه توجد علاقة بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي كونهما يعملان في نطاق واحد ويشتركان في الأهداف والوسائل ولا يمكن أن يستغني أحدهما على الآخر.
- ✓ الفرضية الثانية مؤكدة، حيث أن كلا من المراجعتين - الداخلية و الخارجية - هما من أهم الدعائم الأساسية لتحقيق الشفافية و تحسين مصداقية البيانات والمعلومات، كما تساهمان في إعطاء الثقة للمستثمرين وأصحاب القرار وهما كذلك آليتان من آليات تطبيق الحوكمة .
- ✓ الفرضية الثانية مؤكدة، حيث أنه هناك تكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، و تتمثل مجالات هذا التكامل في مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي وكذا تقدير وتقليل مخاطر المراجعة .

النتائج المتوصل إليها:

من خلال الدراسة والتحليل نستنتج ما يلي:

الجانب النظري :

- ✓ تسعى المراجعة الداخلية من خلال موقعها المتميز في هيكل الشركة إلى تقييم المخاطر، وتحديد الأساليب المناسبة لإدارتها، والتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية الشركة.
- ✓ تسعى المراجعة الخارجية للتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة، وإبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وشرعية القوائم المالية.

✓ إن المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات تركز أساساً على الضوابط للمراجعة الداخلية والخارجية، بالإضافة إلى أنها تحتاج إلى مجموعة من الآليات التي تضمن الإستغلال الأمثل لموارد الشركة لتحقيق أهدافها.

✓ يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، من أهم العناصر الأساسية لنجاح عملية المراجعة، ومجالاته عديدة منها مدى اعتماد كل منهما على الآخر أثناء تأدية مهامهما، والثقة المتبادلة بينهما، كما يهدف إلى تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة الشركة بجودة عالية و الحد من التكرار وازدواجية العمل و تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.

الجانب التطبيقي:

✓ لقد استخدمنا معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach's) لقياس ثبات الاستبيان والذي وجدناه يساوي 0.785 وهو قريب من الواحد، مما يدل على مدى ثبات الاستبيان.

✓ من خلال اختبار "t" للعينة الواحدة لجميع فقرات المحاور الثلاث تم إستخلاص ما يلي :

1/ تم اختبار "t" للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الأول والتي وجدناها 60.388 وهي أكبر من "t" الجدولية والتي تساوي 2.0086 ومستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أنه توجد علاقة ترابطية بين عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي كونهما يعملان في نطاق واحد ويستخدم كل منهما نفس التقنيات ويشتركان في الأهداف والوسائل، والتقيد بنفس الضوابط والمبادئ والمعايير، ولا يمكن نسبياً - على الأقل - أن يستغني الواحد منهما عن الآخر.

2/ تم اختبار "t" للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الثاني والتي وجدناها 43.630 وهي أكبر من "t" الجدولية والتي تساوي 2.0086 ومستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هما من بين أهم الدعائم الأساسية التي تعمل على تحقيق أهداف الحوكمة، كتحسين مصداقية البيانات والمعلومات، وإضفاء الشفافية، كما تعتبر المراجعتين آلية من آليات تطبيق مبادئها، كما يسمح تطبيق حوكمة الشركات كذلك بخلق الثقة بين المتعاملين، وتمكن خاصة المستثمرين الماليين من الحصول على وسائل تقوم بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ استثمارية وتؤدي إلى تعظيم المنافع.

3/ تم اختبار "t" للعينة الواحدة لجميع فقرات المحور الثالث والتي وجدناها 43.630 وهي أكبر من "t" الجدولية والتي تساوي 2.0086 ومستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على أن مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل الحوكمة عديدة تتمثل في مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي، لأجل تقديم أعماله بكيفية جيدة، بشرط كفاءة

واستقلالية المراجع الداخلي، ومدى التعاون والتنسيق بينهما في أداء أعمال المراجعة والتي تؤدي إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة وتجنّب تكرار العمل وتقليل تكاليفهما، كما أن أهم الوسائل التي تحقق هذا التكامل والتعاون هو تبادل التقارير ووسائل الإدارة، وكذا الخبرات والتقنيات والمعرفة، وإطلاع كل منهما على برنامج وأوراق عمل الآخر ممّا يسمح بضخ معلومات صادقة يُتخذ من خلالها قرارات سليمة تساعد على ترشيد تسيير الشركة .

التوصيات:

- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكننا طرح التوصيات التالية :
- ✓ يجب تشكيل قسم المراجعة الداخلية بالشركات، شريطة أن تكون على درجة عالية من التأهيل العلمي والمهني وأن تتقيّد بالنظم والضوابط والمعايير الخاصة بالمراجعة الداخلية.
- ✓ يجب تفعيل إدارة قسم المراجعة الداخلية أكثر، وذلك بإعطائها درجة أكبر من الإستقلالية كذا التكوين المستمر لإطارات هذا القسم.
- ✓ يجب تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وتطبيقها في الشركات الجزائرية، وذلك بإحساس الجميع بروح المسؤولية تجاه الشركة، ومدى الاستفادة من تطبيق هذا النظام.
- ✓ يجب التنسيق بين مهام المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وذلك بالإجتماعات الدورية بينهما، وتبادل الخبرات والمعارف والمساهمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلي بالشركة.
- ✓ يجب تفعيل التعاون والتكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وذلك بإضفاء الثقة المتبادلة بينهما، وتبادل النصائح والتوصيات التي تصبّ في صالح الشركة.
- ✓ الإهتمام بالجانب التطبيقي لطلبة الجامعات طيلة سنوات الدراسة.

آفاق الدراسة:

- على ضوء ما تقدّم يمكننا إقتراح بعض المواضيع التي تحتاج إلى مزيد من البحث :
- ✓ دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.
- ✓ أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- ✓ دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ضوء معايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة الإسلامية.
- ✓ تطبيق الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية.

قائمة المراجع

الكتب

- 1) أحمد عبد المولى الصبّاغ، كامل السيد احمد العشماوي، عادل عبد الرحمان أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
- 2) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
- 3) بلقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/.
- 4) جمال أحنّاش، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، مالية مؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2011/2012.
- 5) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2009.
- 6) حميدة محمد عبد الحميد محمد، الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، بالقاهرة، مصر.
- 7) ¹ رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، 2010، ص46.
- 8) ليندة تيقرين، عائشة أوشتيح، التكامل الوظيفي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (دراسة حالة بين مكتب محافظ الحسابات والمؤسسة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر، محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محمد وألحاج، البويرة، 2014/2015.

الرسائل والأطروحات

- 9) سناء محمد بدران، المراجعة المتقدمة (برنامج محاسبة البنوك والمصارف)، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر0
- 10) سعاد شدرى معمر، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، مالية مؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/ 2015.
- 11) عبد الفتاح الصحن، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001.
- 12) عادل حسن محمد الشيخ اسماعيل، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين، رسالة لنيل درجة الدكتوراه، تخصص الفلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.
- 13) عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2009/2010.
- 14) عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، (2011-2012).
- 15) لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004.
- 16) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، أكتوبر 2003.
- 17) محمد عبد الرحمن إدريس سبيل، مفهوم المراجعة الداخلية وأهدافها، برنامج الاتجاهات الحديثة أساليب ومعايير المراجعة الداخلية، المعهد العالي لعلوم الزكاة بالخرطوم، السودان، 2012.

- 18) محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، عادل عبد الرحمان أحمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 1999.
- 19) مؤمن محمد حسن العني، مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، قدمت للحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009.
- 20) ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2006/2007.
- 21) نسيم رشام، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة (دراسة حالة البنك الخارجي)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2012/2013.
- 22) هاجر كلثوم حفيظ، المراجعة الداخلية كآلية لتنفيذ مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة الماجستير، محاسبة ومراجعة، قسم علوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2013/2014.

المجالات والدوريات

- 23) أساسيات المراجعة، مدونة مجلة المحاسب العربي <https://waelmourad.wordpress.com/>، تاريخ الدخول 2017/02/02.
- 24) سعود جابيد مشكور، حيدر عباس عبد، علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، العدد 24، 2016.
- 25) سمية فوزي، تقسيم مبادئ حوكمة الشركات في مصر، ورقة عمل رقم 82، المركز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية، مصر، سنة 2004.
- 26) سليم عثمان، دليل الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، الجزائر، 2009.
- 27) عدنان قباجة وآخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، ورقة عمل مقدمة إلى معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، 2008.
- 28) فيحاء عبد الله يعقوب، وفرقد فيصل جدعان الغانمي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، العراق، العدد 10، سنة 2010.
- 29) محمد بن سعيد، عائشة لشلاش، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني الحوكمة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2015.
- 30) محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة)، بحث، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
- 31) نبيل حمادي، يحي فارس، "أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية (دراسة ميدانية)"، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد 06، الجزائر، مارس 2012.

قوانين ومراسيم

- 32) المادة 124 من القانون المدني الجزائري على ما يلي: "كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضرراً للغير يلزم من كان سبباً في حدوثه بالتعويض".
- 33) القانون التجاري، النص الكامل للقانون وتعديلاته مدعم بالنصوص التشريعية التكميلية والاجتهاد القضائي، المادة 715 مكرر 14، طبعة خاصة، (2010-2011).
- 34) القانون التجاري، النص الكامل للقانون وتعديلاته مدعم بالنصوص التشريعية التكميلية والاجتهاد القضائي، المادة 715 مكرر 14، طبعة خاصة، (2010-2011).

35) مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، المادة 01

36) مقرر رقم 150، المؤرخ في 04 أوت 2016، مرجع سابق، المادة 01.

مؤتمرات وملتقيات

37) محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي " عولمة الادارة في عصر المعرفة " 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس لبنان.

38) رقية حساني وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة 06-07 ماي 2012.

39) محمد براق، عمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والاداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة 06-07 ماي 2012.

40) مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 08-09 مارس، جامعة ورقلة، 2005.

41) القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، المادة 08.

42) المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، والذي يحدد شروط وكيفية سير الترخيص المهني وإستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 65.

43) مقرر رقم 23، المؤرخ في 23 مارس 2017، مرجع سابق، المادة 01.

المواقع الالكترونية

44) Allel Hamini: L'audit comptables et financier, BERTI, Alger, 2001.

45) THE ADMINE للمراجعة، إطار نظري، http://016773.blogspot.com/2010/04/blog-post_1042.html 02/02/2016

46) <http://www.abahe.co.uk/external-audit-definition.html> 30/01/2016

الملاحق

الملحق رقم 01 الوثيقة 02

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته وبعد.....

يهدف هذا الإستبيان إلى معرفة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات*، وذلك كبحث أكاديمي يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص: تدقيق محاسبي، ونخطط سيادتكم علماً بأن المعلومات التي سوف يتم الحصول عليها من طرفكم تعامل بسرية تامة، وضمن المهدف الذي رسمت له وهو البحث العلمي، مع العلم بأن صحة نتائج الإستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

أولاً : بيانات عامة .----- يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

• المؤهل العلمي :

☐	ليسانس	☐	ماجستير
☐	ماستر	☐	دكتوراة

• الوظيفة :

☐	محافظ حسابات	☐	خبير محاسب	☐	أستاذ جامعي
☐	مدير إدارة المراجعة الداخلية....	☐	وظيفة إدارية أخرى	☐	

• الخبرة المهنية :

☐	أقل من 5 سنوات	☐	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
☐	من 11 سنوات إلى 15 سنوات	☐	أكبر من 15 سنة

* حوكمة الشركات تعني " مجموعة من النظم والمعايير والقواعد والاجراءات التي يمكن اتباعها بهدف تقنين وتنظيم العلاقة بين إدارة الشركة و كافة الجهات ذات الصلة التي تتعامل معها على النحو الذي يحمي ويحافظ على الحقوق ويؤدي الواجبات " .

ثانياً : بيانات تتعلق بالدراسة

المحور الأول : الإطار النظري للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بمهامه بدون توجيه من المراجع الخارجي.					
2	عمل المراجع الداخلي يساهم في تدنية المخاطر المحتملة للشركة.					
3	يؤدي المراجع الداخلي دوره بكل إستقلالية.					
4	تستطيع المؤسسة أن تستغني عن مهام المراجع الداخلي في ظل التطور التكنولوجي لمهمة المراجعة الداخلية.					
5	يطبق المراجع الداخلي في عمله المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويتابع كل ما هو جديد.					
6	تقوم الإدارة برسم خطة عمل المراجع الداخلي ويرجع لها القرار الأخير في أي تغيير للخطة.					
7	يتحمل المراجع الخارجي مسؤولية وقوع الأخطاء والغش وعدم صدق القوائم المالية.					
8	يستغني المراجع الخارجي عن أدلة الإثبات التي إستخدمها المراجع الداخلي.					
9	يؤثر المساهمون على إستقلالية المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه.					
10	يتحمل المراجع الخارجي بالدرجة الأولى الإفلاس المالي الذي تقع فيه الشركة.					

المحور الثاني : الإطار النظري لحوكمة الشركات

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعتبر المراجعة الداخلية والخارجية أحد دعائم تحقيق أهداف الحوكمة.					
2	توزع المسؤوليات في الشركة، وفق قوانين واجراءات العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة.					
3	تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية آلية من آليات الحوكمة.					
4	للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبشكل منتظم.					
5	للمساهمين الحق في المشاركة في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة.					
6	للمساهمين الحق في المراقبة و توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة .					
7	للمساهمين الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك .					
8	إلتزام الشركة بالشفافية التامة حول المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب وبالطرق الملائمة.					
9	الالتزام بقواعد حوكمة الشركات، يقلل من التعارض بين المسؤوليات في الشركة.					
10	التحديد الدقيق والإفصاح عن هدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها.					

المحور الثالث : مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي بناءً على تعدد المراجعين الداخليين، ودرجة كفاءتهم وخبرتهم العملية ومدى إستقلاليتهم.					
2	دقة وإتساع إجراءات المراجعة الداخلية تعتبر كأساس يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تنفيذ مهامه.					
3	النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي هي فيما يقدمه المراجع الداخلي من تسهيلات للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه.					
4	يتوقف تقرير المراجع الخارجي لمخاطر المراجعة المرغوبة، على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة لطبيعة أعمال المؤسسة محل المراجعة.					
5	يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة.					
6	في ظل حوكمة الشركات، إضفاء الصفة القانونية والثقة في القوائم المالية للشركة محل المراجعة من قبل المراجع الداخلي في الشركة.					
7	في ظل حوكمة الشركات، يطلب مجلس الإدارة من المراجع الداخلي تقييم أداء المراجع الخارجي.					
8	من أهم الوسائل التي تحقق التكامل بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي : (الاجتماعات الدورية بينهما، إطلاع كل منهما على برنامج وأوراق عمل الآخر) .					
9	يعتبر الملف المشترك بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أهم وسيلة لتعزيز وزيادة درجة التكامل بينهما.					
10	في ظل حوكمة الشركات يوجد إلزام بضرورة التكامل والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تنفيذ مهامهما.					

الملحق رقم 02 الوثيقة رقم 01

المرحلة الأولى	1	2	3	4	
المرحلة الثانية	1	2	3	4	5
المرحلة الثالثة	1	2	3	4	

1	تقرير مواءمة
2	تقرير مواءمة
3	مصادق
4	موافق
5	موافق بشئ

الاستمارات	المعلومات الشخصية			M1										M2										M3									
	A3	A4	A5	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B1	B1	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C1	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	D9	D10
1	1	4	2	4	4	2	2	4	4	5	3	1	2	4	4	4	4	4	5	5	4	4	4	4	4	4	5	4	4	2	2	4	3
2	1	1	4	5	5	2	2	4	3	5	2	1	2	4	4	5	5	4	5	5	4	5	4	4	5	4	5	4	4	3	2	4	5
3	4	1	4	4	5	4	3	5	4	5	2	5	5	5	4	5	5	2	4	5	5	5	5	4	5	5	5	5	5	3	5	5	5
4	3	1	2	5	5	3	3	5	3	5	3	5	5	5	5	5	5	3	4	5	5	5	4	5	5	4	5	5	5	4	5	5	5
5	1	1	4	5	4	5	1	5	3	4	1	3	3	5	4	5	5	3	4	4	5	5	5	5	5	4	5	5	4	2	4	4	5
6	1	1	3	4	5	5	2	5	4	5	3	5	4	5	5	5	5	3	4	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	3	5	5	5
7	1	5	4	5	5	3	2	4	1	3	3	3	2	5	4	5	4	3	4	3	3	4	5	4	3	2	2	3	2	1	1	2	4
8	1	5	2	5	5	2	1	3	1	1	4	3	1	5	4	5	4	2	4	4	4	4	4	2	2	1	2	3	2	1	1	2	2
9	1	1	4	4	3	4	2	2	4	2	4	3	2	4	3	4	1	4	2	4	4	2	4	5	3	4	2	4	2	4	2	4	3
10	1	5	3	4	4	5	3	5	3	3	2	1	3	5	4	5	4	4	3	3	4	4	3	3	4	4	3	2	3	2	4	4	5
11	1	5	2	4	5	3	1	5	5	1	5	3	2	5	5	5	5	3	2	2	5	5	5	2	2	5	3	4	5	3	5	3	3
12	1	5	1	4	4	4	2	4	4	2	4	2	2	4	4	4	4	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	4	4	4
13	1	5	2	4	5	4	1	5	3	4	2	1	5	5	4	4	5	4	3	5	5	4	5	3	4	3	3	4	4	2	3	4	3
14	1	5	3	4	4	4	2	5	2	2	2	2	2	5	5	5	2	4	4	4	5	5	4	4	5	5	4	5	3	1	2	4	5
15	1	5	3	4	4	3	2	4	2	2	4	2	2	4	4	4	4	4	2	2	4	4	4	2	2	4	4	4	3	2	2	2	2
16	1	5	3	2	4	3	2	4	4	3	4	3	3	4	4	5	3	3	2	3	4	4	3	3	4	3	4	4	3	2	4	4	4
17	3	5	1	2	4	3	2	4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	3	4	3	4	3	3	4	4	3	4	3	2	3	4	3	2
18	3	5	3	4	5	2	2	4	4	4	2	3	2	5	4	5	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	3	5	4	2	5	5	5
19	1	5	2	4	4	2	1	5	3	3	2	3	4	4	4	4	3	3	3	3	4	3	4	4	4	4	3	5	5	3	4	4	4
20	1	1	2	1	4	3	2	4	5	3	4	3	5	5	4	3	5	4	3	5	4	1	3	3	5	5	3	5	5	3	4	4	2
21	2	1	4	4	5	5	2	5	2	4	1	1	5	5	4	5	4	1	5	4	3	2	4	2	1	4	2	5	2	1	5	5	4
22	4	2	2	5	4	5	4	5	4	4	4	2	2	5	4	5	4	4	4	5	5	5	4	4	4	5	4	5	4	4	4	4	5
23	4	2	3	5	4	2	1	4	5	4	1	1	2	5	4	5	4	5	4	4	4	4	5	4	5	5	4	2	4	2	4	4	4
24	4	2	2	4	5	2	1	4	4	2	3	3	1	4	4	5	5	4	2	4	4	5	4	2	4	2	4	4	2	2	1	2	3

25	1	4	1	4	5	4	2	4	1	5	1	1	4	4	5	4	4	2	4	5	4	3	5	2	2	5	1	5	2	1	1	5	5	
26	3	1	3	5	4	5	1	2	2	5	1	5	4	4	5	4	5	2	4	4	5	4	4	1	2	5	1	4	3	1	4	4	5	
27	1	4	2	4	5	3	2	4	4	5	2	2	4	5	4	4	4	4	4	4	5	4	2	4	4	5	5	4	2	4	4	4		
28	1	4	3	5	5	5		4	4	1	5	1	1	5	5	5	5	4	4	4	5	5	4	2	2	4	5	5	4	1	5	5	4	
29	2	2	4	4	4	4	1	4	4	1	5	1	1	4	4	4	4	4	4	4	5	5	4	1	4	4	4	4	4	1	4	4	4	
30	3	5	3	4	4	4	1	4	4	1	5	1	1	4	4	5	4	5	4	4	4	5	4	1	4	4	4	5	4	2	5	5	4	
31	3	5	1	4	5	5	1	5	4	1	5	1	4	1	5	4	5	5	5	4	4	5	5	4	2	4	4	5	5	4	1	5	5	4
32	1	5	1	2	4	4	5	4	4	2	4	2	1	5	4	5	4	4	4	4	4	4	4	1	4	4	4	4	4	1	5	5	4	
33	1	5	2	4	4	4	1	5	4	4	4	2	2	4	4	4	4	4	4	4	4	2	2	3	4	4	4	4	1	4	4	2		
34	2	3	2	2	4	4	2	5	4	4	2	1	3	4	4	5	4	2	4	4	4	5	4	4	5	5	4	3	4	3	4	4	4	
35	3	5	2	5	5	3	2	5	3	1	2	1	1	5	4	4	4	5	5	3	4	3	5	2	2	5	5	4	3	1	1	1	1	
36	1	1	3	4	4	3	2	4	3	4	2	4	2	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	
37	1	5	2	3	5	3	1	5	4	3	1	1	3	5	5	5	5	5	4	4	5	5	4	4	5	5	5	5	5	3	5	5	5	
38	1	1	3	4	4	2	1	5	5	5	5	4	3	4	4	4	5	4	5	3	5	3	3	4	4	4	4	5	3	3	5	5	5	
39	3	1	2	4	4	3	2	4	4	4	3	2	4	4	4	4	4	4	3	4	2	4	4	5	4	4	4	4	3	1	4	5	3	
40	4	3	4	4	4	3	2	4	3	1	1	1	1	4	4	4	4	3	4	5	5	5	4	4	4	3	4	5	2	2	2	3	5	
41	1	1	4	4	5	5	2	5	2	5	2	2	2	4	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4	4	5	5	5	2	4	4	4	
42	1	1	2	4	5	4	1	5	2	1	3	2	1	4	4	4	4	4	5	5	4	4	5	4	3	4	4	5	5	1	4	4	4	
43	1	1	4	4	5	4	1	5	2	1	3	2	1	4	4	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4	4	4	4	2	4	4	4	
44	2	3	2	4	4	4	2	5	5	5	2	2	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	4	5	5	5	5	1	5	5	5	
45	1	1	4	5	5	4	1	5	2	2	2	4	1	4	4	4	5	5	5	4	5	4	3	4	5	2	4	4	4	2	5	5	3	
46	3	5	2	2	3	4	2	5	4	4	2	3	4	4	4	5	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4	5	4	3	5	5	4	
47	3	5	2	4	4	4	2	4	4	4	2	3	3	4	4	4	3	3	4	4	4	4	5	3	4	4	3	4	4	3	4	4	4	
48	1	5	2	4	4	2	2	4	2	2	2	2	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	4	4	4	
49	1	5	3	3	4	4	2	4	4	2	2	2	1	5	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	
50	1	5	4	4	5	5	1	4	4	5	4	3	2	5	4	5	5	5	4	2	5	3	5	5	4	4	3	5	3	5	4	4	5	
51	3	1	2	4	5	3	2	4	3	2	4	4	1	4	5	4	4	3	5	5	4	5	3	4	4	5	5	5	2	1	3	4	3	
52	1	1	1	4	4	3	2	3	4	4	3	4	5	4	4	5	3	3	2	4	4	4	4	4	4	4	4	3	3	1	5	5	4	

RELIABILITY

/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
0.244	10

معامل ألفا كرمباخ للمحور الثاني

RELIABILITY

/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
0.640	10

معامل ألفا كرمباخ للمحور الثالث

RELIABILITY

/VARIABLES=D1 D2 D3 D4 D5 D6 D7 D8 D9 D10

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
0.797	10

معامل ألفا كرمباخ لجميع المحاور

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
0.785	30

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	32	61.5	61.5	61.5
ماجستير	4	7.7	7.7	69.2
دكتور	11	21.2	21.2	90.4
غير متعلم	5	9.6	9.6	100.0
Total	52	100.0	100.0	

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مدير إدارة المراجعة الداخلية	18	34.6	34.6	34.6
خبير محاسب	4	7.7	7.7	42.3
مدير إدارة المراجعة الخارجية	3	5.8	5.8	48.1
مدير إدارة المراجعة الداخلية	4	7.7	7.7	55.8
وظيفة إدارية أخرى	23	44.2	44.2	100.0
Total	52	100.0	100.0	

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 5 سنوات أو أقل	6	11.5	11.5	11.5
5 إلى 10 سنوات	21	40.4	40.4	51.9
11 إلى 15 سنوات	13	25.0	25.0	76.9
أكثر من 15 سنة	12	23.1	23.1	100.0
Total	52	100.0	100.0	

إختبار "t" للعينة الواحدة (One Sample T test) لفقرات المحور الأول

يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بمهامه بدون توجيه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
غير موافق	5	9.6	9.6	11.5
محايد	2	3.8	3.8	15.4
موافق	33	63.5	63.5	78.8
موافق بشدة	11	21.2	21.2	100.0
Total	52	100.0	100.0	

الداخلي يساهم في تدنية المخاطر المحتملة للشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	2	3.8	3.8	3.8
موافق	27	51.9	51.9	55.8
موافق بشدة	23	44.2	44.2	100.0
Total	52	100.0	100.0	

يؤدي المراجع الداخلي دوره بكل إستقلالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	9	17.3	17.3	17.3
محايد	15	28.8	28.8	46.2
موافق	18	34.6	34.6	80.8
موافق بشدة	10	19.2	19.2	100.0
Total	52	100.0	100.0	

تستطيع المؤسسة أن تستغني عن مهام المراجع الداخلي في ظل التطور التكنولوجي لمهمة المراجعة الداخلية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	36.5	36.5	36.5
غير موافق	28	53.8	53.8	90.4
محايد	3	5.8	5.8	96.2
موافق	1	1.9	1.9	98.1
موافق بشدة	1	1.9	1.9	100.0
Total	52	100.0	100.0	

يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بمهامه بدون توجيه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
غير موافق	5	9.6	9.6	11.5
محايد	2	3.8	3.8	15.4
موافق	33	63.5	63.5	78.8
لا أعرف	11	21.2	21.2	100.0

يطبق المراجع الداخلي في عمله المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويتابع كل ما هو جديد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	3.8	3.8	3.8
محايد	2	3.8	3.8	7.7
موافق	25	48.1	48.1	55.8
لا أعرف	23	44.2	44.2	100.0
Total	52	100.0	100.0	

تقوم الإدارة برسم خطة عمل المراجع الداخلي ويرجع لها القرار الأخير في أي تغيير للخطة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	5.8	5.8	5.8
لا أعرف	9	17.3	17.3	23.1
محايد	10	19.2	19.2	42.3
موافق	25	48.1	48.1	90.4
لا أعرف	5	9.6	9.6	100.0
Total	52	100.0	100.0	

يتحمل المراجع الخارجي مسؤولية وقوع الأخطاء والغش وعدم صدق القوائم المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	10	19.2	19.2	19.2
لا أعرف	10	19.2	19.2	38.5
محايد	6	11.5	11.5	50.0
موافق	14	26.9	26.9	76.9
لا أعرف	12	23.1	23.1	100.0
Total	52	100.0	100.0	

يستغنى المراجع الخارجي عن أدلة الإثبات التي استخدمها المراجع الداخلي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	غير موافق بشدة	7	13.5	13.5	13.5
	موافق بشدة	18	34.6	34.6	48.1
	محايد	9	17.3	17.3	65.4
	غير موافق	12	23.1	23.1	88.5
	موافق بشدة	6	11.5	11.5	100.0
Total		52	100.0	100.0	

يؤثر المساهمون على إستقلالية المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	15	28.8	28.8	28.8
	غير موافق	14	26.9	26.9	55.8
	محايد	13	25.0	25.0	80.8
	موافق	6	11.5	11.5	92.3
	موافق بشدة	4	7.7	7.7	100.0
Total		52	100.0	100.0	

يتحمل المراجع الخارجي بالدرجة الأولى الإفلاس المالي الذي تقع فيه الشركة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	15	28.8	28.8	28.8
	غير موافق	16	30.8	30.8	59.6
	محايد	7	13.5	13.5	73.1
	موافق	8	15.4	15.4	88.5
	موافق بشدة	6	11.5	11.5	100.0
Total		52	100.0	100.0	

إختبار "t" للعينة الواحدة (One Sample T test) لفقرات المحور الثاني

تعتبر المراجعة الداخلية والخارجية أحد دعائم تحقيق أهداف الحوكمة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	28	53.8	53.8	53.8
	موافق بشدة	24	46.2	46.2	100.0
Total		52	100.0	100.0	

توزع المسؤوليات في الشركة وفقاً وقوانين وإجراءات العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	1	1.9	1.9	1.9
□ □ □ □	41	78.8	78.8	80.8
□ □ □ □ □ □ □ □	10	19.2	19.2	100.0
Total	52	100.0	100.0	

تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية آلية من آليات الحوكمة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	2	3.8	3.8	3.8
□ □ □ □	24	46.2	46.2	50.0
□ □ □ □ □ □ □ □	26	50.0	50.0	100.0
Total	52	100.0	100.0	

للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبشكل منتظم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
غير موافق	1	1.9	1.9	3.8
محايد	4	7.7	7.7	11.5
□ □ □ □	29	55.8	55.8	67.3
□ □ □ □ □ □ □ □	17	32.7	32.7	100.0
Total	52	100.0	100.0	

للمساهمين الحق في المشاركة في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
غير موافق	5	9.6	9.6	11.5
محايد	14	26.9	26.9	38.5
□ □ □ □	24	46.2	46.2	84.6
□ □ □ □ □ □ □ □	8	15.4	15.4	100.0
Total	52	100.0	100.0	

للمساهمين الحق في المراقبة و توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	6	11.5	11.5	11.5
محايد	6	11.5	11.5	23.1
□ □ □ □	31	59.6	59.6	82.7
□ □ □ □ □ □	9	17.3	17.3	100.0
Total	52	100.0	100.0	

للمساهمين الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	7.7	7.7	7.7
محايد	7	13.5	13.5	21.2
□ □ □ □	28	53.8	53.8	75.0
□ □ □ □ □ □	13	25.0	25.0	100.0
Total	52	100.0	100.0	

إلتزام الشركة بالشفافية التامة حول المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب وبالطرق الملائمة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	1.9	1.9	1.9
محايد	2	3.8	3.8	5.8
□ □ □ □	30	57.7	57.7	63.5
□ □ □ □ □ □	19	36.5	36.5	100.0
Total	52	100.0	100.0	

□ □ □ □ □ □ □ □ □ □ يقلل من التعارض بين المسؤوليات في الشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
غير موافق	2	3.8	3.8	5.8
محايد	6	11.5	11.5	17.3
□ □ □ □	23	44.2	44.2	61.5
□ □ □ □ □ □	20	38.5	38.5	100.0
Total	52	100.0	100.0	

التحديد الدقيق والإفصاح عن هدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	1.9	1.9	1.9
محاييد	7	13.5	13.5	15.4
□ □ □ □	30	57.7	57.7	73.1
□ □ □ □ □ □	14	26.9	26.9	100.0
Total	52	100.0	100.0	

إختبار "t" للعينة الواحدة (One Sample T test) لفقرات المحور الثالث

يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي بناءا على تعدد المراجعين الداخليين، ودرجة كفاءتهم وخبرتهم

العملية ومدى إستقلاليتهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير مافق بشدة	4	7.7	7.7	7.7
غير موافق	11	21.2	21.2	28.8
محاييد	5	9.6	9.6	38.5
□ □ □ □	26	50.0	50.0	88.5
□ □ □ □ □ □	6	11.5	11.5	100.0
Total	52	100.0	100.0	

دقة وإتساع إجراءات المراجعة الداخلية تعتبر كأساس يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تنفيذ مهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير مافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
غير موافق	7	13.5	13.5	15.4
محاييد	4	7.7	7.7	23.1
□ □ □ □	29	55.8	55.8	78.8
□ □ □ □ □ □	11	21.2	21.2	100.0
Total	52	100.0	100.0	

النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي هي فيما يقدمه المراجع الداخلي من

تسهيلات للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
غير موافق	3	5.8	5.8	7.7
محايد	4	7.7	7.7	15.4
موافق	30	57.7	57.7	73.1
موافق جداً	14	26.9	26.9	100.0
Total	52	100.0	100.0	

يتوقف تقرير المراجع الخارجي لمخاطر المراجعة المرغوبة، على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة

لطبيعة أعمال المؤسسة محل المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	3.8	3.8	3.8
غير موافق	4	7.7	7.7	11.5
محايد	8	15.4	15.4	26.9
موافق	24	46.2	46.2	73.1
موافق جداً	14	26.9	26.9	100.0
Total	52	100.0	100.0	

يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	3.8	3.8	3.8
محايد	5	9.6	9.6	13.5
موافق	21	40.4	40.4	53.8
موافق جداً	24	46.2	46.2	100.0
Total	52	100.0	100.0	

١١ ١٢ ١٣ ١٤ ١٥ ١٦ ١٧ ١٨ ١٩ ٢٠ ٢١ ٢٢ ٢٣ ٢٤ ٢٥ ٢٦ ٢٧ ٢٨ ٢٩ ٣٠ ٣١ ٣٢ ٣٣ ٣٤ ٣٥ ٣٦ ٣٧ ٣٨ ٣٩ ٤٠ ٤١ ٤٢ ٤٣ ٤٤ ٤٥ ٤٦ ٤٧ ٤٨ ٤٩ ٥٠ ٥١ ٥٢ ٥٣ ٥٤ ٥٥ ٥٦ ٥٧ ٥٨ ٥٩ ٦٠ ٦١ ٦٢ ٦٣ ٦٤ ٦٥ ٦٦ ٦٧ ٦٨ ٦٩ ٧٠ ٧١ ٧٢ ٧٣ ٧٤ ٧٥ ٧٦ ٧٧ ٧٨ ٧٩ ٨٠ ٨١ ٨٢ ٨٣ ٨٤ ٨٥ ٨٦ ٨٧ ٨٨ ٨٩ ٩٠ ٩١ ٩٢ ٩٣ ٩٤ ٩٥ ٩٦ ٩٧ ٩٨ ٩٩ ١٠٠ ١٠١ ١٠٢ ١٠٣ ١٠٤ ١٠٥ ١٠٦ ١٠٧ ١٠٨ ١٠٩ ١١٠ ١١١ ١١٢ ١١٣ ١١٤ ١١٥ ١١٦ ١١٧ ١١٨ ١١٩ ١٢٠ ١٢١ ١٢٢ ١٢٣ ١٢٤ ١٢٥ ١٢٦ ١٢٧ ١٢٨ ١٢٩ ١٣٠ ١٣١ ١٣٢ ١٣٣ ١٣٤ ١٣٥ ١٣٦ ١٣٧ ١٣٨ ١٣٩ ١٤٠ ١٤١ ١٤٢ ١٤٣ ١٤٤ ١٤٥ ١٤٦ ١٤٧ ١٤٨ ١٤٩ ١٥٠ ١٥١ ١٥٢ ١٥٣ ١٥٤ ١٥٥ ١٥٦ ١٥٧ ١٥٨ ١٥٩ ١٦٠ ١٦١ ١٦٢ ١٦٣ ١٦٤ ١٦٥ ١٦٦ ١٦٧ ١٦٨ ١٦٩ ١٧٠ ١٧١ ١٧٢ ١٧٣ ١٧٤ ١٧٥ ١٧٦ ١٧٧ ١٧٨ ١٧٩ ١٨٠ ١٨١ ١٨٢ ١٨٣ ١٨٤ ١٨٥ ١٨٦ ١٨٧ ١٨٨ ١٨٩ ١٩٠ ١٩١ ١٩٢ ١٩٣ ١٩٤ ١٩٥ ١٩٦ ١٩٧ ١٩٨ ١٩٩ ٢٠٠ ٢٠١ ٢٠٢ ٢٠٣ ٢٠٤ ٢٠٥ ٢٠٦ ٢٠٧ ٢٠٨ ٢٠٩ ٢١٠ ٢١١ ٢١٢ ٢١٣ ٢١٤ ٢١٥ ٢١٦ ٢١٧ ٢١٨ ٢١٩ ٢٢٠ ٢٢١ ٢٢٢ ٢٢٣ ٢٢٤ ٢٢٥ ٢٢٦ ٢٢٧ ٢٢٨ ٢٢٩ ٢٣٠ ٢٣١ ٢٣٢ ٢٣٣ ٢٣٤ ٢٣٥ ٢٣٦ ٢٣٧ ٢٣٨ ٢٣٩ ٢٤٠ ٢٤١ ٢٤٢ ٢٤٣ ٢٤٤ ٢٤٥ ٢٤٦ ٢٤٧ ٢٤٨ ٢٤٩ ٢٥٠ ٢٥١ ٢٥٢ ٢٥٣ ٢٥٤ ٢٥٥ ٢٥٦ ٢٥٧ ٢٥٨ ٢٥٩ ٢٦٠ ٢٦١ ٢٦٢ ٢٦٣ ٢٦٤ ٢٦٥ ٢٦٦ ٢٦٧ ٢٦٨ ٢٦٩ ٢٧٠ ٢٧١ ٢٧٢ ٢٧٣ ٢٧٤ ٢٧٥ ٢٧٦ ٢٧٧ ٢٧٨ ٢٧٩ ٢٨٠ ٢٨١ ٢٨٢ ٢٨٣ ٢٨٤ ٢٨٥ ٢٨٦ ٢٨٧ ٢٨٨ ٢٨٩ ٢٩٠ ٢٩١ ٢٩٢ ٢٩٣ ٢٩٤ ٢٩٥ ٢٩٦ ٢٩٧ ٢٩٨ ٢٩٩ ٣٠٠ ٣٠١ ٣٠٢ ٣٠٣ ٣٠٤ ٣٠٥ ٣٠٦ ٣٠٧ ٣٠٨ ٣٠٩ ٣١٠ ٣١١ ٣١٢ ٣١٣ ٣١٤ ٣١٥ ٣١٦ ٣١٧ ٣١٨ ٣١٩ ٣٢٠ ٣٢١ ٣٢٢ ٣٢٣ ٣٢٤ ٣٢٥ ٣٢٦ ٣٢٧ ٣٢٨ ٣٢٩ ٣٣٠ ٣٣١ ٣٣٢ ٣٣٣ ٣٣٤ ٣٣٥ ٣٣٦ ٣٣٧ ٣٣٨ ٣٣٩ ٣٤٠ ٣٤١ ٣٤٢ ٣٤٣ ٣٤٤ ٣٤٥ ٣٤٦ ٣٤٧ ٣٤٨ ٣٤٩ ٣٥٠ ٣٥١ ٣٥٢ ٣٥٣ ٣٥٤ ٣٥٥ ٣٥٦ ٣٥٧ ٣٥٨ ٣٥٩ ٣٦٠ ٣٦١ ٣٦٢ ٣٦٣ ٣٦٤ ٣٦٥ ٣٦٦ ٣٦٧ ٣٦٨ ٣٦٩ ٣٧٠ ٣٧١ ٣٧٢ ٣٧٣ ٣٧٤ ٣٧٥ ٣٧٦ ٣٧٧ ٣٧٨ ٣٧٩ ٣٨٠ ٣٨١ ٣٨٢ ٣٨٣ ٣٨٤ ٣٨٥ ٣٨٦ ٣٨٧ ٣٨٨ ٣٨٩ ٣٩٠ ٣٩١ ٣٩٢ ٣٩٣ ٣٩٤ ٣٩٥ ٣٩٦ ٣٩٧ ٣٩٨ ٣٩٩ ٤٠٠ ٤٠١ ٤٠٢ ٤٠٣ ٤٠٤ ٤٠٥ ٤٠٦ ٤٠٧ ٤٠٨ ٤٠٩ ٤١٠ ٤١١ ٤١٢ ٤١٣ ٤١٤ ٤١٥ ٤١٦ ٤١٧ ٤١٨ ٤١٩ ٤٢٠ ٤٢١ ٤٢٢ ٤٢٣ ٤٢٤ ٤٢٥ ٤٢٦ ٤٢٧ ٤٢٨ ٤٢٩ ٤٣٠ ٤٣١ ٤٣٢ ٤٣٣ ٤٣٤ ٤٣٥ ٤٣٦ ٤٣٧ ٤٣٨ ٤٣٩ ٤٤٠ ٤٤١ ٤٤٢ ٤٤٣ ٤٤٤ ٤٤٥ ٤٤٦ ٤٤٧ ٤٤٨ ٤٤٩ ٤٥٠ ٤٥١ ٤٥٢ ٤٥٣ ٤٥٤ ٤٥٥ ٤٥٦ ٤٥٧ ٤٥٨ ٤٥٩ ٤٦٠ ٤٦١ ٤٦٢ ٤٦٣ ٤٦٤ ٤٦٥ ٤٦٦ ٤٦٧ ٤٦٨ ٤٦٩ ٤٧٠ ٤٧١ ٤٧٢ ٤٧٣ ٤٧٤ ٤٧٥ ٤٧٦ ٤٧٧ ٤٧٨ ٤٧٩ ٤٨٠ ٤٨١ ٤٨٢ ٤٨٣ ٤٨٤ ٤٨٥ ٤٨٦ ٤٨٧ ٤٨٨ ٤٨٩ ٤٩٠ ٤٩١ ٤٩٢ ٤٩٣ ٤٩٤ ٤٩٥ ٤٩٦ ٤٩٧ ٤٩٨ ٤٩٩ ٥٠٠ ٥٠١ ٥٠٢ ٥٠٣ ٥٠٤ ٥٠٥ ٥٠٦ ٥٠٧ ٥٠٨ ٥٠٩ ٥١٠ ٥١١ ٥١٢ ٥١٣ ٥١٤ ٥١٥ ٥١٦ ٥١٧ ٥١٨ ٥١٩ ٥٢٠ ٥٢١ ٥٢٢ ٥٢٣ ٥٢٤ ٥٢٥ ٥٢٦ ٥٢٧ ٥٢٨ ٥٢٩ ٥٣٠ ٥٣١ ٥٣٢ ٥٣٣ ٥٣٤ ٥٣٥ ٥٣٦ ٥٣٧ ٥٣٨ ٥٣٩ ٥٤٠ ٥٤١ ٥٤٢ ٥٤٣ ٥٤٤ ٥٤٥ ٥٤٦ ٥٤٧ ٥٤٨ ٥٤٩ ٥٥٠ ٥٥١ ٥٥٢ ٥٥٣ ٥٥٤ ٥٥٥ ٥٥٦ ٥٥٧ ٥٥٨ ٥٥٩ ٥٦٠ ٥٦١ ٥٦٢ ٥٦٣ ٥٦٤ ٥٦٥ ٥٦٦ ٥٦٧ ٥٦٨ ٥٦٩ ٥٧٠ ٥٧١ ٥٧٢ ٥٧٣ ٥٧٤ ٥٧٥ ٥٧٦ ٥٧٧ ٥٧٨ ٥٧٩ ٥٨٠ ٥٨١ ٥٨٢ ٥٨٣ ٥٨٤ ٥٨٥ ٥٨٦ ٥٨٧ ٥٨٨ ٥٨٩ ٥٩٠ ٥٩١ ٥٩٢ ٥٩٣ ٥٩٤ ٥٩٥ ٥٩٦ ٥٩٧ ٥٩٨ ٥٩٩ ٦٠٠ ٦٠١ ٦٠٢ ٦٠٣ ٦٠٤ ٦٠٥ ٦٠٦ ٦٠٧ ٦٠٨ ٦٠٩ ٦١٠ ٦١١ ٦١٢ ٦١٣ ٦١٤ ٦١٥ ٦١٦ ٦١٧ ٦١٨ ٦١٩ ٦٢٠ ٦٢١ ٦٢٢ ٦٢٣ ٦٢٤ ٦٢٥ ٦٢٦ ٦٢٧ ٦٢٨ ٦٢٩ ٦٣٠ ٦٣١ ٦٣٢ ٦٣٣ ٦٣٤ ٦٣٥ ٦٣٦ ٦٣٧ ٦٣٨ ٦٣٩ ٦٤٠ ٦٤١ ٦٤٢ ٦٤٣ ٦٤٤ ٦٤٥ ٦٤٦ ٦٤٧ ٦٤٨ ٦٤٩ ٦٥٠ ٦٥١ ٦٥٢ ٦٥٣ ٦٥٤ ٦٥٥ ٦٥٦ ٦٥٧ ٦٥٨ ٦٥٩ ٦٦٠ ٦٦١ ٦٦٢ ٦٦٣ ٦٦٤ ٦٦٥ ٦٦٦ ٦٦٧ ٦٦٨ ٦٦٩ ٦٧٠ ٦٧١ ٦٧٢ ٦٧٣ ٦٧٤ ٦٧٥ ٦٧٦ ٦٧٧ ٦٧٨ ٦٧٩ ٦٨٠ ٦٨١ ٦٨٢ ٦٨٣ ٦٨٤ ٦٨٥ ٦٨٦ ٦٨٧ ٦٨٨ ٦٨٩ ٦٩٠ ٦٩١ ٦٩٢ ٦٩٣ ٦٩٤ ٦٩٥ ٦٩٦ ٦٩٧ ٦٩٨ ٦٩٩ ٧٠٠ ٧٠١ ٧٠٢ ٧٠٣ ٧٠٤ ٧٠٥ ٧٠٦ ٧٠٧ ٧٠٨ ٧٠٩ ٧١٠ ٧١١ ٧١٢ ٧١٣ ٧١٤ ٧١٥ ٧١٦ ٧١٧ ٧١٨ ٧١٩ ٧٢٠ ٧٢١ ٧٢٢ ٧٢٣ ٧٢٤ ٧٢٥ ٧٢٦ ٧٢٧ ٧٢٨ ٧٢٩ ٧٣٠ ٧٣١ ٧٣٢ ٧٣٣ ٧٣٤ ٧٣٥ ٧٣٦ ٧٣٧ ٧٣٨ ٧٣٩ ٧٤٠ ٧٤١ ٧٤٢ ٧٤٣ ٧٤٤ ٧٤٥ ٧٤٦ ٧٤٧ ٧٤٨ ٧٤٩ ٧٥٠ ٧٥١ ٧٥٢ ٧٥٣ ٧٥٤ ٧٥٥ ٧٥٦ ٧٥٧ ٧٥٨ ٧٥٩ ٧٦٠ ٧٦١ ٧٦٢ ٧٦٣ ٧٦٤ ٧٦٥ ٧٦٦ ٧٦٧ ٧٦٨ ٧٦٩ ٧٧٠ ٧٧١ ٧٧٢ ٧٧٣ ٧٧٤ ٧٧٥ ٧٧٦ ٧٧٧ ٧٧٨ ٧٧٩ ٧٨٠ ٧٨١ ٧٨٢ ٧٨٣ ٧٨٤ ٧٨٥ ٧٨٦ ٧٨٧ ٧٨٨ ٧٨٩ ٧٩٠ ٧٩١ ٧٩٢ ٧٩٣ ٧٩٤ ٧٩٥ ٧٩٦ ٧٩٧ ٧٩٨ ٧٩٩ ٨٠٠ ٨٠١ ٨٠٢ ٨٠٣ ٨٠٤ ٨٠٥ ٨٠٦ ٨٠٧ ٨٠٨ ٨٠٩ ٨١٠ ٨١١ ٨١٢ ٨١٣ ٨١٤ ٨١٥ ٨١٦ ٨١٧ ٨١٨ ٨١٩ ٨٢٠ ٨٢١ ٨٢٢ ٨٢٣ ٨٢٤ ٨٢٥ ٨٢٦ ٨٢٧ ٨٢٨ ٨٢٩ ٨٣٠ ٨٣١ ٨٣٢ ٨٣٣ ٨٣٤ ٨٣٥ ٨٣٦ ٨٣٧ ٨٣٨ ٨٣٩ ٨٤٠ ٨٤١ ٨٤٢ ٨٤٣ ٨٤٤ ٨٤٥ ٨٤٦ ٨٤٧ ٨٤٨ ٨٤٩ ٨٥٠ ٨٥١ ٨٥٢ ٨٥٣ ٨٥٤ ٨٥٥ ٨٥٦ ٨٥٧ ٨٥٨ ٨٥٩ ٨٦٠ ٨٦١ ٨٦٢ ٨٦٣ ٨٦٤ ٨٦٥ ٨٦٦ ٨٦٧ ٨٦٨ ٨٦٩ ٨٧٠ ٨٧١ ٨٧٢ ٨٧٣ ٨٧٤ ٨٧٥ ٨٧٦ ٨٧٧ ٨٧٨ ٨٧٩ ٨٨٠ ٨٨١ ٨٨٢ ٨٨٣ ٨٨٤ ٨٨٥ ٨٨٦ ٨٨٧ ٨٨٨ ٨٨٩ ٨٩٠ ٨٩١ ٨٩٢ ٨٩٣ ٨٩٤ ٨٩٥ ٨٩٦ ٨٩٧ ٨٩٨ ٨٩٩ ٩٠٠ ٩٠١ ٩٠٢ ٩٠٣ ٩٠٤ ٩٠٥ ٩٠٦ ٩٠٧ ٩٠٨ ٩٠٩ ٩١٠ ٩١١ ٩١٢ ٩١٣ ٩١٤ ٩١٥ ٩١٦ ٩١٧ ٩١٨ ٩١٩ ٩٢٠ ٩٢١ ٩٢٢ ٩٢٣ ٩٢٤ ٩٢٥ ٩٢٦ ٩٢٧ ٩٢٨ ٩٢٩ ٩٣٠ ٩٣١ ٩٣٢ ٩٣٣ ٩٣٤ ٩٣٥ ٩٣٦ ٩٣٧ ٩٣٨ ٩٣٩ ٩٤٠ ٩٤١ ٩٤٢ ٩٤٣ ٩٤٤ ٩٤٥ ٩٤٦ ٩٤٧ ٩٤٨ ٩٤٩ ٩٥٠ ٩٥١ ٩٥٢ ٩٥٣ ٩٥٤ ٩٥٥ ٩٥٦ ٩٥٧ ٩٥٨ ٩٥٩ ٩٦٠ ٩٦١ ٩٦٢ ٩٦٣ ٩٦٤ ٩٦٥ ٩٦٦ ٩٦٧ ٩٦٨ ٩٦٩ ٩٧٠ ٩٧١ ٩٧٢ ٩٧٣ ٩٧٤ ٩٧٥ ٩٧٦ ٩٧٧ ٩٧٨ ٩٧٩ ٩٨٠ ٩٨١ ٩٨٢ ٩٨٣ ٩٨٤ ٩٨٥ ٩٨٦ ٩٨٧ ٩٨٨ ٩٨٩ ٩٩٠ ٩٩١ ٩٩٢ ٩٩٣ ٩٩٤ ٩٩٥ ٩٩٦ ٩٩٧ ٩٩٨ ٩٩٩ ١٠٠٠

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	9	17.3	17.3	17.3
محايد	11	21.2	21.2	38.5
موافق بشدة	22	42.3	42.3	80.8
غير موافق بشدة	10	19.2	19.2	100.0
Total	52	100.0	100.0	

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	32.7	32.7	32.7
غير موافق	17	32.7	32.7	65.4
محايد	12	23.1	23.1	88.5
موافق بشدة	5	9.6	9.6	98.1
غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	100.0
Total	52	100.0	100.0	

من أهم الوسائل التي تحقق التكامل بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي: (الاجتماعات الدورية بينهما، إطلاع كل منهما على برنامج وأوراق عمل الآخر)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	9.6	9.6	9.6
غير موافق	6	11.5	11.5	21.2
محايد	2	3.8	3.8	25.0
موافق بشدة	23	44.2	44.2	69.2
غير موافق بشدة	16	30.8	30.8	100.0
Total	52	100.0	100.0	

يعتبر الملف المشترك بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أهم وسيلة لتعزيز وزيادة درجة التكامل بينهما

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
غير موافق	4	7.7	7.7	9.6
محايد	3	5.8	5.8	15.4
موافق	27	51.9	51.9	67.3
موافق بشدة	17	32.7	32.7	100.0
Total	52	100.0	100.0	

البيانات حوكمة الشركات يوجد إلتزام بضرورة التكامل والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تنفيذ

مهامهما

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	1.9
غير موافق	5	9.6	9.6	11.5
محايد	8	15.4	15.4	26.9
موافق	22	42.3	42.3	69.2
موافق بشدة	16	30.8	30.8	100.0
Total	52	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الدلالة لجميع فقرات المحاور

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بمهامه بدون توجيه من المراجع الخارجي	52	1.00	5.00	3.9231	.90415
عمل المراجع الداخلي يساهم في تدنيّة المخاطر	52	3.00	5.00	4.4038	.56913
يؤدي المراجع الداخلي دوره بكل إستقلالية	52	2.00	5.00	3.5577	.99830
تستطيع المؤسسة أن تستغني عن مهام المراجع	52	1.00	5.00	1.7885	.80041
المراجعة الداخلية المحاسبية المتعارف عليها ويتابع كل ما هو جديد	52	2.00	5.00	4.3269	.73354

١٠٠٪ من المراجعة الخارجية ويرجع لها القرار الأخير في أي تغيير للخطة	52	1.00	5.00	3.3846	1.06925
يتحمل المراجع الخارجي مسؤولية وقوع الأخطاء والغش وعدم صدق القوائم المالية	52	1.00	5.00	3.1538	1.47375
يستغنى المراجع الخارجي عن أدلة الإثبات التي إستخدمها المراجع الداخلي	52	1.00	5.00	2.8462	1.25846
يؤثر المساهمون على إستقلالية المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه	52	1.00	5.00	2.4231	1.24217
يتحمل المراجع الخارجي بالدرجة الأولى الإفلاس المالي الذي تقع فيه الشركة	52	1.00	5.00	2.5000	1.36482
تعتبر المراجعة الداخلية والخارجية أحد دعائم تحقيق أهداف الحوكمة	52	4.00	5.00	4.4615	.50338
توزع المسؤوليات في الشركة وفق قوانين واجراءات العمل الداخلية والتي تخدم المصلحة العامة	52	3.00	5.00	4.1731	.43028
تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية آلية من آليات الحوكمة	52	3.00	5.00	4.4615	.57604
للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركة	52	1.00	5.00	4.1538	.80158
للمساهمين الحق في المشاركة في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة	52	1.00	5.00	3.6346	.92945
للمساهمين الحق في مراقبة وتوجيه الأسئلة المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركة	52	2.00	5.00	3.8269	.85683
للمساهمين الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك	52	2.00	5.00	3.9615	.83927
إلتزام الشركة بالشفافية التامة حول المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب وبالطرق المناسبة	52	2.00	5.00	4.2885	.63667
يقتصر دور المراجع الخارجي على تقليل من التعارض بين المسؤوليات في الشركة	52	1.00	5.00	4.1346	.90811
التحديد الدقيق والإفصاح عن هدف وإجراءات المراجعة	52	2.00	5.00	4.0962	.69338
تأسيسها					
يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجعين الداخليين، ودرجة كفاءتهم وخبرتهم العملية ومدى إستقلاليتهم	52	1.00	5.00	3.3654	1.17204
دقة وإتساع إجراءات المراجعة الداخلية تعتبر كأساس يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تنفيذ مهامه	52	1.00	5.00	3.8077	.99091

النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي هي فيما يقدمه المراجع الداخلي من تسهيلات للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه	52	1.00	5.00	4.0192	.87426
يتوقف تقرير المراجع الخارجي لمخاطر المراجعة المرغوبة، على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة لطبيعة العمل	52	1.00	5.00	3.8462	1.03629
يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة	52	2.00	5.00	4.2885	.80041
القانونية والثقة في القوائم المالية للشركة محل اهتمام المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	52	2.00	5.00	3.6346	.99072
من المراجع الداخلي تقييم أداء المراجع من أهم الوسائل التي تحقق التكامل بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	52	1.00	5.00	2.1538	1.05505
من أهم الوسائل التي تحقق التكامل بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي (الإجتماعات الدورية بينهما، إطلاع كل منهما على عمل الآخر)	52	1.00	5.00	3.7500	1.28147
يعتبر الملف المشترك بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أهم وسيلة لتعزيز وزيادة درجة التكامل بينهما	52	1.00	5.00	4.0577	.93753
في ظل حوكمة الشركات يوجد إلزام بضرورة التكامل والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تنفيذ مهامهما	52	1.00	5.00	3.9038	1.01479
Valid N (listwise)	52				

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الدلالة وقيمة T لجميع فقرات المحور الأول

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بمهامه بدون توجيه من المراجع الخارجي	31.289	51	.000	3.92308	3.6714	4.1748
عمل المراجع الداخلي يساهم في تدنية العمل	55.799	51	.000	4.40385	4.2454	4.5623

يؤدي المراجع الداخلي دوره بكل إستقلالية	25.699	51	.000	3.55769	3.2798	3.8356
تستطيع المؤسسة أن تستغني عن مهام التكنولوجيا لمهمة المراجعة الداخلية	16.113	51	.000	1.78846	1.5656	2.0113
يطبق المراجع الداخلي في عمله المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويتابع كل ما هو جديد	42.536	51	.000	4.32692	4.1227	4.5311
الداخلي ويرجع لها القرار الأخير في أي تغيير للخطة	22.826	51	.000	3.38462	3.0869	3.6823
يتحمل المراجع الخارجي مسؤولية وقوع المالية	15.432	51	.000	3.15385	2.7436	3.5641
يستغني المراجع الخارجي عن أدلة الإثبات التي إستخدمها المراجع الداخلي	16.309	51	.000	2.84615	2.4958	3.1965
يؤثر المساهمون على إستقلالية المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه	14.067	51	.000	2.42308	2.0773	2.7689
يتحمل المراجع الخارجي بالدرجة الإفلاس المالي الذي تقع فيه المساهمين	13.209	51	.000	2.50000	2.1200	2.8800

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الدلالة وقيمة T لجميع فقرات المحور الثاني

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تعتبر المراجعة الداخلية والخارجية أحد دعائم تحقيق أهداف الحوكمة	63.913	51	.000	4.46154	4.3214	4.6017
توزع المسؤوليات في الشركة قوانين وإجراءات العمل الداخلية والتي تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية آلية من آليات الحوكمة	69.937	51	.000	4.17308	4.0533	4.2929
للمساهمين الحق في الحصول على المساهمين في الشركة في انتخاب المساهمين	55.851	51	.000	4.46154	4.3012	4.6219
للمساهمين الحق في الحصول على المساهمين في الشركة في انتخاب المساهمين	37.368	51	.000	4.15385	3.9307	4.3770
للمساهمين الحق في الحصول على المساهمين في الشركة في انتخاب المساهمين	28.199	51	.000	3.63462	3.3759	3.8934

للمساهمين الحق في المراقبة و توجيه المساهمين في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك إلتزام الشركة بالشفافية التامة حول المعلومات المحاسبية في التوقيت الملائم	32.207	51	.000	3.82692	3.5884	4.0655
للمساهمين الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك إلتزام الشركة بالشفافية التامة حول المعلومات المحاسبية في التوقيت الملائم	34.038	51	.000	3.96154	3.7279	4.1952
للمساهمين الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك إلتزام الشركة بالشفافية التامة حول المعلومات المحاسبية في التوقيت الملائم	48.572	51	.000	4.28846	4.1112	4.4657
للمساهمين الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك إلتزام الشركة بالشفافية التامة حول المعلومات المحاسبية في التوقيت الملائم	32.832	51	.000	4.13462	3.8818	4.3874
للمساهمين الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقه وتعرضها للمخاطر ومحاسبة المتسببين في ذلك إلتزام الشركة بالشفافية التامة حول المعلومات المحاسبية في التوقيت الملائم	42.600	51	.000	4.09615	3.9031	4.2892

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى الدلالة وقيمة T لجميع فقرات المحور الثالث

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجعين الداخليين، ودرجة كفاءتهم وخبرتهم العملية ومدى إستقلاليتهم دقة وإتساع إجراءات المراجعة الداخلية تعتبر كأساس يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تنفيذ مهامه النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين هي فيما يقدمه المراجع الداخلي من تسهيلات للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه يتوقف تقرير المراجع الخارجي على حكمه المهني المراجعة المرغوبة، على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة لطبيعة أعمال المؤسسة محل المراجعة	20.706	51	.000	3.36538	3.0391	3.6917
يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجعين الداخليين، ودرجة كفاءتهم وخبرتهم العملية ومدى إستقلاليتهم دقة وإتساع إجراءات المراجعة الداخلية تعتبر كأساس يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تنفيذ مهامه النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين هي فيما يقدمه المراجع الداخلي من تسهيلات للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه يتوقف تقرير المراجع الخارجي على حكمه المهني المراجعة المرغوبة، على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة لطبيعة أعمال المؤسسة محل المراجعة	27.710	51	.000	3.80769	3.5318	4.0836
يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجعين الداخليين، ودرجة كفاءتهم وخبرتهم العملية ومدى إستقلاليتهم دقة وإتساع إجراءات المراجعة الداخلية تعتبر كأساس يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تنفيذ مهامه النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين هي فيما يقدمه المراجع الداخلي من تسهيلات للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه يتوقف تقرير المراجع الخارجي على حكمه المهني المراجعة المرغوبة، على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة لطبيعة أعمال المؤسسة محل المراجعة	33.152	51	.000	4.01923	3.7758	4.2626
يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجعين الداخليين، ودرجة كفاءتهم وخبرتهم العملية ومدى إستقلاليتهم دقة وإتساع إجراءات المراجعة الداخلية تعتبر كأساس يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تنفيذ مهامه النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين هي فيما يقدمه المراجع الداخلي من تسهيلات للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه يتوقف تقرير المراجع الخارجي على حكمه المهني المراجعة المرغوبة، على حكمه المهني وخبرته ودراسته للظروف المحيطة لطبيعة أعمال المؤسسة محل المراجعة	26.764	51	.000	3.84615	3.5576	4.1347

يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة	38.636	51	.000	4.28846	4.0656	4.5113
القانونية والثقة في القوائم المالية للشركة	26.455	51	.000	3.63462	3.3588	3.9104
الإدارة من المراجع الداخلي تقييم أداء	14.721	51	.000	2.15385	1.8601	2.4476
من أهم الوسائل التي تحقق التكامل بين	21.102	51	.000	3.75000	3.3932	4.1068
إطلاع كل منهما على برنامج وأوراق	31.210	51	.000	4.05769	3.7967	4.3187
يعتبر الملف المشترك بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أهم وسيلة لتعزيز وزيادة درجة التكامل بينهما	27.741	51	.000	3.90385	3.6213	4.1864
في ظل حوكمة الشركات يوجد إلزام بضرورة التكامل والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تنفيذ مهامهما						

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لجميع المحاور

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
T	52	2.40	4.20	3.2308	.38580
W	52	1.80	4.80	3.6827	.60867
Z	52	1.80	4.80	3.6827	.60867
Valid N (listwise)	52				

قيمة T لجميع المحاور

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
T	60.388	51	.000	3.23077	3.1234	3.3382
W	43.630	51	.000	3.68269	3.5132	3.8521
Z	43.630	51	.000	3.68269	3.5132	3.8521

