



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية  
فرع علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير  
بعنوان :

## دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية

"دراسة ميدانية لعينة من ممارسي المحاسبة بولاية ورقلة"

من إعداد الطالب : نورة بضياف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2016/05/24

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ / غوالي محمد بشير..... (أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

أ / الطاهر خامرة ..... (أستاذ مساعد أ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أ / صديقي فوئد..... (أستاذ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2016/2015

# الأهداء

انحني إجلالا إلى من أرى فيها ضياء الصراط وعمود الحياة ، إلى من أزارتني وساندتني طول المسار، إلى من أراها بحر الحنان وشاطئ الرعاية وفلك النصيحة والأمان .

إلى من حملتني وهنا على وهن وسهرت بسهري وفرحت لفرحي واحتضنت الإحزان من اجل سعادتي وعلمتني أن الإيمان نجاح و صبر ومفتاح العطاء و الحب

إلى حبيبي أمي

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء وجود الكرماء ونصح الحكماء وعطف الرحماء، إلى من واجها الصعب وتعب من اجلي ووفر إلي الراحة ولم يبخل علي بنعمة في سبيل العلم، وعلمني وتعلمت منه الحياة والتجارب وشجعني على المثابرة والاجتهاد

إلى أبي الفاضل

إلى من قاسموني الحياة بحلوها ومرها أخواتي

إلى رفقي الدرب وشريك الحياة زوجي الغالي

إلى ابنتي العزيزة والغالية

إلى أستاذ الفاضل والكريم وفقه الله في حياته

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى صديقتي الأعزاء على قلبي

بضياف نورة

# شكر وتقدير

نحمد والله سبحانه تعالى حمدا يليقوا لجلال وجه وعظيم سلطانه على نعمته وتوفيقه لي على إتمام هذه المذكرة .

واعترافا بالفضل و التقدير للجميل أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى إستاذي صاحب الصدر الرحب و الخلق الكريم الذي لم ييخل علينا بملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة كما أتقدم بأسمى عبارات الاحترام والتقدير لأعضاء اللجنة المناقشة الدين قبلوا بمناقشة هذه المذكرة

وفي الأخير اشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد ولو بكلمة أو ابتسامة على إتمام هذه الدراسة

بضياف نورة

## ملخص

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال التركيز على التزام مراجعو الحسابات بمسؤولياتهم المهنية وتعزيز قدراتهم في تقييم مخاطر نظام الرقابة الداخلية ومدى تطبيق مكوناته بشكل مفهوم وجيد، ولأجل هذا تم استخدام أداة الاستبيان التي تم توزيعها على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة (محاسب، محافظي الحسابات، أساتذة الجامعة)، ثم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (spss).

خلصت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالا التزام بمسؤوليات في المؤسسة وذلك من خلال ابدأ رأي سليم وواضح ذات مصداقية وأكثر شفافية.

**الكلمات المفتاحية :** مراجعة خارجية ، تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مسؤوليات المراجع الخارجي.

## Abstract

The study aims to shed light on the role of the external audit in the evaluation of internal control and economic institutions system, and by focusing on the commitment of the auditors of their responsibilities career and enhance their ability to assess the risk of the internal control system and the extent of the application of its components in the concept of good, and for Hedda questionnaire was used tool that was distributed on a sample of practitioners of the accounting profession (accountant, accounts of governors, university professors), and then analyzed using the statistical package for spss program)). The study concluded that the external auditor contribute to assessing the internal control system to abide by the responsibilities in the organization and Dalk through Start sound and clear opinion Aktar credible and transparent.

**Key words :** external review, evaluation of the internal control system, the responsibilities of the external auditor.

الفهرس

الصفحة	عنوان
/	الإهداء.....
/	الشكر.....
/	الملخص.....
/	الفهرس.....
/	قائمة الجداول.....
/	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية</b>	
5	تمهيد.....
6	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
6	المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية.....
6	الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية.....
7	الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية وأهدافها.....
9	الفرع الثالث : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
10	المطلب الثاني: مفاهيم حول المراجعة الخارجية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية.....
10	الفرع الأول تعريف المراجعة الخارجية.....
11	الفرع الثاني: أنواع المراجعة الخارجية وأهميتها.....
13	الفرع الثالث : مسؤوليات المراجع الخارجي القانوني.....
14	الفرع الرابع : العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.....
16	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
16	المطلب الأول : دراسة لها علاقة بالدراسة الحالية.....
19	المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة.....
21	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثاني : دراسة ميدانية لمساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات</b>	
23	تمهيد.....
24	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.....
24	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة.....
24	الفرع الأول : منهج الدراسة.....
24	الفرع الثاني : متغيرات الدراسة.....
24	الفرع الثالث : أدوات الدراسة.....
25	المطلب الثاني : الأساليب الإحصائية المستخدمة وثبات أداة الدراسة.....
25	الفرع الأول : أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة.....
25	أولاً: مقاييس التحليل الإحصائي الوصفي.....
26	ثانياً: التحليلات الإحصائية.....

26	ثالثاً : الطريقة المستخدمة في القياس.....
27	المطلب الثالث : أداة بناء الاستبيان.....
28	الفرع الأول : صدق محتوى الاستبيان.....
28	أولاً : صدق المحكمين.....
28	ثانياً : صدق الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء.....
29	ثالثاً : الصدق الداخلي لفقرات المتغيرات المستقلة:.....
31	الفرع الثاني : ثبات أداة الاستبيان.....
32	المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها.....
32	المطلب الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.....
33	المطلب الثاني : مساهمة المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية - دراسة وصفية -.....
34	الفرع الأول : دراسة مسؤوليات المراجع الخارجي.....
34	أولاً: بالنسبة لبعدها المسؤولية الفنية.....
35	ثانياً : بالنسبة لبعدها المسؤولية الأخلاقية.....
36	ثالثاً : بالنسبة لبعدها المسؤولية المدنية.....
37	رابعا : بالنسبة لبعدها المسؤولية الجنائية.....
37	الفرع الثاني: انعكاس مسؤوليات المراجع الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
37	أولاً : بالنسبة للبعد البيئي الرقابية :.....
39	ثانياً : بالنسبة للبعد تقدير المخاطر:.....
39	ثالثاً : بالنسبة للبعد الأنشطة الرقابية.....
40	رابعا : بالنسبة للبعد المعلومات والاتصال.....
41	خامسا : بالنسبة للبعد التوجيه والمتابعة.....
42	المطلب الثالث : اختبار الفروق لمساهمة المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة مقارنة..
42	الفرع الأول : اختبار الفروق حسب مستوى خبرة ممارسي المراجعة.....
42	أولاً : اختبار الفروق في مسؤوليات المراجع حسب الخبرة.....
43	ثانياً : اختبار الفروق في درجة انعكاس مسؤوليات المراجع على تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب الخبرة
44	الفرع الثاني : اختبار الفروق حسب المستوى العلمي لممارسي المراجعة.....
44	أولاً : اختبار الفروق في مسؤوليات المراجع حسب المستوى العلمي.....
45	ثانياً : اختبار الفروق في درجة انعكاس مسؤوليات المراجع على تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب المستوى.....
47	الفرع الثالث : اختبار الفروق حسب وظيفة ممارسي المراجعة.....
47	أولاً : اختبار الفروق في مسؤوليات المراجع حسب الوظيفة.....
48	ثانياً : اختبار الفروق في درجة انعكاس مسؤوليات المراجع على تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب الوظيفة.....
49	خلاصة الفصل.....
51	خاتمة.....
55	قائمة المراجع.....
58	الملاحق.....

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
19	مقارنة بين الدراسات السابقة	01
25	الاستبيانات الموزعة والمستردة من أفراد عينة الدراسة	1-2
27	الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة في قائمة الاستقصاء حسب لكرات الثلاثي	2-2
27	المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها	3-2
28	توزيع الفقرات على أبعاد المتغير المستقل	4-2
28	توزيع الفقرات على أبعاد المتغير التابع	5-2
29	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول التزام المراجع الخارجي	6-2
30	الصدق الداخلي لفقرات المحور تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية	7-2
31	معاملات ثبات الأداة حسب معادلة (الفاكرونباخ)	8-2
32	البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة	9-2
34	نتائج تحليل فقرات المسؤولية الفنية	10-2
35	نتائج تحليل فقرات المسؤولية الأخلاقية	11-2
36	نتائج تحليل الفروقات للمسؤولية المدنية	12-2
37	نتائج تحليل الفروقات للمسؤولية الجائية	13-2
38	نتائج تحليل الفروقات البيئة الرقابية	14-2
39	نتائج تحليل الفروقات لتقدير المخاطر	15-2
39	نتائج تحليل الفروقات للأنشطة الرقابية	16-2
40	نتائج تحليل الفروقات لبعد المعلومات والاتصال	17-2
41	نتائج تحليل الفروقات لبعد التوجيه والمتابعة	18-2
42	اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة على مستوى الخبرة المدرسة	19-2
43	اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية على مستوى الخبرة	20-2
43	يبين المقارنة البعدية على مستوى الخبرة بالنسبة للمسؤولية الفنية	21-2
44	يبين المقارنة البعدية على مستوى الخبرة بالنسبة للبيئة الرقابية	22-2
44	يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة بالنسبة للمستوى العلمي	23-2
45	يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية بالنسبة للمستوى العلمي	24-2
46	يبين المقارنة البعدية على المستوى العلمي بالنسبة لبعد المسؤولية المدنية	25-2
46	يبين المقارنة البعدية على المستوى العلمي بالنسبة لبعد البيئة الرقابية	26-2
46	يبين المقارنة البعدية على المستوى العلمي بالنسبة للمحور التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة	27-2
47	يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة بالنسبة للوظيفة	28-2
48	يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بالنسبة للوظيفة	29-2



كلايفائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	98 دملبض.0
58	الاستبيان	01
61	استمارة صدق المحكمين	02
62	الشكل المتوسط الحسابي للمسؤولية الفنية حسب الخبرة	03
63	الشكل المتوسط الحسابي للمسؤولية المدنية حسب المستوى العلمي	04
64	الشكل المتوسط الحسابي التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة حسب المستوى العلمي	05

# مقدمة

أ. توطئة

لقد شهدت المؤسسات الاقتصادية على مستوى الدولي تطور كبير، إلا أنها شهدت أيضا أزمات اقتصادية في بعض الدول وهذا راجع إلى ضعف الرقابة الداخلي داخل المؤسسة، ومن هنا يمكن اعتبار عملية تقييم الرقابة الداخلية الركيزة الهامة التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إعداده لبرامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سوف يقوم بها والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة.

تعتبر المراجعة الخارجية باختلاف طرقها أداة ضرورية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وذلك للتعامل مع المراجع الخارجي بمسؤولياته وتقييم نظام الرقابة الداخلية بتحديد أهم نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة إذ تساعد على تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها والعمل على تقليلها.

كما تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق هدف وجودها والذي يتمثل في تحقيق الربح، قصد مواصلة نشاطها من جهة، والتوسع والنمو في القطاع من جهة أخرى، فينبغي على المؤسسة انتهاز خطة إدارية جيدة لتحقيق هدفها، كما نتجه في بحثنا إلى نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بالمراجع الخارجي بصفة عامة وللتعرف على مدى تطبيق مسؤوليات المراجع الخارجي ودور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.

ب. طرح الإشكالية: من خلال الطرح السابق يمكن طرح الإشكالية على النحو التالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية ؟

وتتفرع الإشكالية السابقة إلى التساؤلات التالية :

1. ما مدى التزام المراجع الخارجي بمسؤولياته المهنية في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
2. ما مدى تأثير متغيري الخبرة والمستوى العلمي على المسؤوليات المهنية للمراجع الخارجي ؟
3. ما انعكاس مسؤوليات المراجع الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
4. ما مدى تأثير متغيري الخبرة والمستوى العلمي على انعكاس مسؤوليات المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

ت. فرضيات الدراسة :

1. يلتزم المراجع الخارجي بمسؤولياته المهنية
2. لا يختلف التزام المراجع الخارجي بمسؤولياته المهنية باختلاف الخبرة والمستوى العلمي
3. يساهم المراجع الخارجي من خلال التزامه بالمسؤوليات المهنية في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية.

4. لا تتأثر مساهمة المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بخبرة المراجع، بينما تتأثر بالمستوى العلمي للمراجع.

ث. مبررات اختيار الموضوع :

- هناك مجموعة من الأسباب التي دعت لاختيار هذا الموضوع والتي يمكننا أن نوجزها فيما يلي :
1. عدم وجود التطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية من قبل المؤسسات الاقتصادية؛
  2. الاهتمام المتزايد مؤخراً بهذا النوع من المواضيع والرغبة في طرحه وإسقاطه على واقع المحافظين؛
  3. الحاجة الماسة للمراجعة الخارجية من قبل المؤسسات الاقتصادية؛

ج. أهداف الدراسة :

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1. محاولة إظهار وإبراز دورا لمراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة؛
2. محاولة إبراز مسؤوليات المراجع الخارجي في المؤسسة ؛
3. إعطاء اقتراحات وتوصيات حول منهجية المراجعة؛

ح. أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية الدراسة كون المرجعة الخارجية من أهم المواضيع المطروحة على مستوى الممارسة العلمية والفكر المحاسبي، حيث نلاحظ العديد من الأزمات المالية مردها الثغرات الموجودة على مستوى المعايير المراجعة لمحدث إيزن مثلا، وتسعى الجزائر إلى تبني هذه المعايير التي من شأنها أن تضيء المصدقية أكثر على القوائم المالية.

خ. حدود الدراسة :

1. الحدود المكانية : عينة من ممارسي الحاسب على مستوى ولاية ورقلة؛
2. الحدود الزمنية : تم إجراء هذه الدراسة في سنة 2016، وذلك في الفترة الممتدة من 24 مارس إلى غاية 24 أبريل.

د. المنهج البحث المستخدم:

من اجل الوقوف على حيثيات الموضوع وللإجابة على تساؤلات الدراسة سيتم استخدام المنهج الوصفي و التحليلي في الجانب النظري، كما انتهجنا أسلوب دراسة الحالة في الدراسة ميدانية في عينة من ممارسي مهنة المحاسبة، وذلك من خلال استخدام استمارة الاستبيان ومعالجتها بالبرنامج الإحصائي (SPSS).

ذ. مرجعية الدراسة :

اعتمدنا في بحثنا على مجموعة من الدراسات متمثلة في مذكرات، وتميز هذه الدراسات بتنوعها من حيث اللغة المعتمدة ومن حيث حداثتها، وتم توظيفها وتحليلها ومقارنتها مع الدراسة الحالية بهدف الخروج بنتائج دقيقة تعكس المساهمة الفعلية لمحافظي الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ر. صعوبة الدراسة: تكمن أهم الصعوبات التي واجهتنا في الدراسة فيما يلي :

- صعوبة استرداد استمارات الاستبيان من قبل المستجوبين نظر لعدم تواجدهم في مكان واحد؛
- التجاوب الجد سلبى مع قائمة الاستقصاء من بعض أفراد العينة وهذا بالرغم من المستوى العلمي والمهني الحائزين عليه، وهم من أكثر من فئات المجتمع تأثرا بمستجدات المراجعة والبيئة الرقابية؛

ز. هيكل الدراسة :

بغية معالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين ، خصص الفصل الأول لدراسة الجانب النظري للبحث من خلال المبحث الأول الذي يعالج موضوع المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية ، ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى الدراسات السابقة التي عالجت موضوع البحث ومقارنتها بالدراسة الحالية ، لنعرض في الفصل الثاني الدراسة الميدانية التي قمنا بها، فتطرقنا في المبحث الأول للإجراءات المنهجية المتبعة في دراستنا الميدانية من خلال توضيح الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية أما بالنسبة للمبحث الثاني حاولنا فيه عرض ومناقشة نتائج الدراسة المتوصل إليها.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية  
والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية  
في تقييم نظام الرقابة الداخلية



**تمهيد :**

تعتبر المراجعة الخارجية أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية و تكتسب مكانة مستقلة في المجتمع، ولقد كان لتطور الاقتصادي أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير ولهذا أصبح من الضروري وجود مراجع يقدم النصح لإدارة من اجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تظهر في المؤسسة من خلال المراجعة ودلائك بالاعتماد على مجموعة من الإجراءات والوسائل. حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

**المبحث الأول:** الأدبيات النظرية لمساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

**المبحث الثاني:** الأدبيات التطبيقية لمساهم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية



## المبحث الأول الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية

تلعب المراجعة الخارجية دوراً مهماً في المؤسسة، إذ أنها تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف من أجل المساهمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، لذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول والمطلب الثاني التطرق إلى مفاهيم حول المراجعة الخارجية .

### المطلب الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة منهجية أو طريقة تسيير عليها للوصول إلى ما هو مطلوب لمعرفة هذا سنتطرق في هـ ذا الفرع إلى مفهوم مكونات نظام الرقابة الداخلية وأهدافها أساليب تقييمه.

### الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

قدمت عدت تعاريف لنظام الرقابة الداخلية نذكر منها ما يلي:

- **التعريف الأول:** هي إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة وبرامج المشروع أو الوحدة أو الإدارة المعنية.<sup>1</sup>
  - **التعريف الثاني:** حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين A.I.C.P.A الرقابة الداخلية تشمل على الخطة تنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية الأصول وضبط و مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.<sup>2</sup>
  - **التعريف الثالث:** حسب منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية و الإبقاء عليه، وتطبيق تعليمات الإدارة و تحسين الأداء.<sup>3</sup>
- من خلال ما سبق فنظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن خطة تتبعها المؤسسة من أجل ضمان الوصول إلى الأهداف تتمثل في التسيير الفعال واحترام السياسات و مصداقية المعلومات و اكتشاف الغش والأخطاء و تحسين الأداء.

1 محمد الصحن عبد الفتاح وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية 2006، ص144 .

2 خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 1998، ص 167 .

3 عروب حسناء، أثر نظام الرقابة الداخلية في أداء الموارد البشرية، دراسة حالة مركز الزيت بنفطال -وحدة تقترت-شهادة ماستر، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير، جامعة ورقلة 2014/2015، ص04.

## الفرع الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية وأهدافها:

إن نظام الرقابة الداخلية في جل المؤسسات، يتشكل من خمسة مكونات تقسمها الإدارة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، يمكن تلخيصها فيما يلي:

### أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض تشكل إطار متكامل لها، ثم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات CONSO كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين icpa وتم بناؤها اعتماداً على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في: البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات، الاتصال بالإضافة إلى التوجيه والمتابعة<sup>1</sup>.

تعتبر البيئة الرقابية كمظلة أو قاعدة لمكونات الأخرى، ففي حالة وجود بيئة رقابية فعال فالنتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضبط رقابي فعال ذو جودة.

**1. البيئة الرقابية :** تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هاداه العنصر الهام يكون حتماً سبباً في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي المكونات قوية، و تحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على النظام الرقابة الداخلية وتمثل الرقابة الداخلية انعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق الرقابة الداخلية فعالة يتطلب الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة إذا ما كانت الرقابة الداخلية مصممة جيد بشكل صحيح فإن الالتزام يجب أن يبدأ من الأعلى انطلاقاً من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل منظمة ، وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي: الالتزام بالكفاءة ؛ النزاهة والقيم الأخلاقية ؛ فلسفة الإدارة والنمط التشغيلي ؛ الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات.

**2. تقدير المخاطر :** مثلما يقدر المراجعون المخاطر المراجعة، لمخاطر التعبير عن الرأي غير متحفظ عن القوائم المالية التي بها أخطاء جوهرية، فإن المديرين يقدرون مخاطر الأعمال، ومخاطر عدم بلوغ المؤسسة لأهدافها كما عليها تقدير العوامل الداخلية والخارجية والضغوطات المؤثرة عليها، وعلى الرقابة الداخلية مساعدة هؤلاء المديرين في تقدير وإدارة هذه المخاطر ، وحتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بوضوح بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية المتعلقة باستخدام الفعال والكفاء للموارد المتاحة كما عليها توصيل هذه الأهداف إلى جميع الأشخاص في المؤسسة بطريقة مناسبة.

<sup>1</sup> برايج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ، دراسة عينة من المراجعين الداخليين، شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015/2014، ص ص 11، 13.

**3. الأنشطة الرقابية :** تعرف الأنشطة الرقابية بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات

الإدارة، وعلى سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة لذلك فان أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية، التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي<sup>1</sup>

**3-1مراجعة الأداء :** تشمل أنشطة الرقابة هنا على مراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتوقعات

والأداء الفترات السابقة ومختلف البيانات التشغيلية والمادية فيما بينها مع تحليل العلاقات والإجراءات استقصاء وتوضيح ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات .

**3-2 معالجة المعلومات :** تعمل العناصر الرقابة على الفحص الدقة واكتمال المعلومات من خلال مجموعتين

. عناصر الرقابة التطبيق وتطبيق على معالجة التطبيق الفردية التي تساعد على ضمان الحصول على معلومات وتفويضها، وإنها مسجلة و معالجة بشكل كامل ودقيق؛

. عناصر الرقابة العامة، وهي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر الرقابة التطبيق وذلك لضمان التشغيل الصحيح والمستمر لنظم المعلومات؛

**3-3 الرقابة العامة** تشمل هذه الأنشطة وتوفير الحماية والاستغلال الأمثل للأصول وتقديم التسهيلات للوصول

إلى السجلات والبرامج والملفات المحاسبية ، والقيام بالجرد والمقارنة الدورية ؛

**3-4 فصل الواجبات:** إن توكيل أفراد مختلفين مسؤولين التصريح بالمعاملات وتسجيل المعلومات والاحتفاظ

بالأصول في عهدتهم بقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أثناء التنفيذ العادي لمهامه؛

**4. المعلومات والاتصال :** يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية

الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية.

تقييم المراجع لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملائمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة وتوجد

عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة هي:

- هل تصل المعلومات في الوقت المناسب لإفراد الدين هم بحاجة إليها ؟

- هل المعلومات المحصل عليها تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة ؟

- هل يتم توضيح المهام للمسؤولين بشكل الجيد ؟

- هل توجد أدوات تندر وتنبه وجود أمور غير موافقة عليها ؟

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 14، 16.

5. التوجيه والمتابعة : تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة.

ثانيا: أهداف نظام الرقبة الداخلية : أجمعت تعاريف النظام على الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي: <sup>1</sup>

1. التحكم في المؤسسة، حماية أصولها من السرقة وسوء لاستعمال؛
2. ضمان نوعية و مصداقية المعلومات ودقتها؛
3. الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحسينها وزيادة الكفاءة الإنتاجية؛
4. تشجيع الالتزام بالسياسات و الإجراءات الإداري.

### الفرع الثالث أساليب تقييم نظام الرقبة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع ومن المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب و التي من أهمها نذكر ما يلي:

#### أولا . الأسلوب المصفي للوقابة الداخلية .

يقوم المدقق حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية لرقابة الداخلية، يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبدالك يستوضح للمدقق كيفية سير العملية و الإجراءات التي يمر بها و المستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المدقق أو مساعديه بتسجيل الإجابات، لذلك يقوم المدقق بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها و يحدد ما أداكان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية . <sup>2</sup>

ثانيا . خراط التدفق.

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المدقق بفحص كل الدورات الاستغلال و التي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية (manuels des procedures intenes) في حالة وجوده بالمؤسسة وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، و الهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات انطلاقا من حدوث صفحات مع طرف إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها . <sup>3</sup>

<sup>1</sup> Louis GALLOIS Théorie et pretique de l'audit interne, éditions d organisation, édition N7, pris 2009, p 170.

<sup>2</sup> جبرو محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين التنظير والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق ، عمان 2000، ص 113.

<sup>3</sup> BVatude Daniel, LAudit comptable et financier, Nathan, paris 1997 p 58.

### ثالث . أسلوب قوائم الاستقصاء.

تسمى كذلك قوائم الاستبيان ، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة و التدقيق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية ن عمليات الشراء و البيع ، أرصدة الدائنين و البنوك ... الخ<sup>1</sup>

### المطلب الثاني مفاهيم حول المراجعة الخارجية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية

إن المراجعة الخارجية تلعب دوراً مهماً في المؤسسة سواء داخلياً أو خارجياً خاصة النقاط الحساسة مثل نظام الرقابة الداخلية والذي بدوره يمثل نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة ، ولهذا سنعرض في هذا المبحث أساسيات ومفاهيم حول المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية .

### الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية :

صدرت عدة تعاريف أهمها :

**التعريف الأول** تعرف المراجعة بصورة رئيسية بأنها "فحص المعلومات أو البيانات من قبل مستقل ومحايد لأي مؤسسة لغرض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني"<sup>2</sup>.

**التعريف الثاني** : عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنها (عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم التوصل لنتائج تلك الأطراف المعنية .<sup>3</sup>

**التعريف الثالث** : عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استناداً على معايير التقييم ، وتقدير مصداقية وفعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم .<sup>4</sup>

وفي الأخير نجد بان المراجعة الخارجية تشمل على عملية فحص السجلات و الفواتير، ومن ثم يقوم المراجع بالنزول إلى الميدان للقيام بعملية الفحص الذاتي للعينة المختارة ، حيث يعد تقرير فني محايد مبدئياً فيه رأيه، ويجب أداء عملية المراجعة بواسطة شخص وكفى ومستقل.

<sup>1</sup> - جربوع محمود يوسف، مرجع سبق ذكره ، ص 116.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن 2004، ص20.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهرو مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، بن عكنون، الجزائر 2003، ص09.

<sup>4</sup> المرجع السابق، ص10.

## الفرع الثاني: أنواع المراجعة الخارجية وأهميتها

هناك عدة أنواع للمراجعة لان لها أهمية كبيرة بالنسبة إلى المؤسسة و تقسم كالتالي :

### أولاً: أنواع المراجعة: <sup>1</sup>

وتقسم أنواع المراجعة فيما يلي :

#### 1 من حيث القائم بعملية المراجعة:

أ- المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من الخارج المؤسسة أو الشركة حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة.

ب- المراجعة الداخلية : تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدى الإدارة بالمعلومات المستمرة وتهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية و المالية والعمليات التشغيلية الأخرى .

#### 2 من حيث الإلزام القانوني :

أ- المراجعة الإلزامية : وهي المراجعة يحتم القانون القيام بها، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته و اعتماد القوائم المالية الختامية له.

ب - المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية) : وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء.

#### 3 من حيث مجال أو نطاق المراجعة :

أ - المراجعة الكاملة : وهي التي تخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ، ولا تضع الغدارة أو الجهة التي تعين المراجع، أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع.

ب - المراجعة الجزئية : وهي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع، على بعض العمليات دون غيرها.

#### 4 من حيث مدى الفحص أو حجم الاختيارات :

أ - المراجعة الشاملة أو التفصيلية : وهي أن يقوم المراجع بمراجعة جمع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص40، 48 .

ب - المراجعة الاختيارية : يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة)

لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة التعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي تم

اختيارها من هذا الجزء ( المجتمع )؛

## 5 من حيث توقيت العملية المراجعة و إجراء اختبارات :

أ - المراجعة النهائية : وتتميز تك المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية .

ب - المراجعة المستمرة: وفي هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يكون بطريقة منظمة وفقا للبرنامج زمني محدد مسبقا.

## ثانيا : أهمية المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة تخدم العديد من الأطراف في المؤسسة وخارجها، التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف نذكر ما يلي :

- ❖ **إدارة المؤسسة :** تعتبر المراجعة الخارجية مهمة لإدارة المشروع، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات المستقبلية و الرقابة على التخطيط يجعل من عمل المراجع حافزا للقيام بهذه المهام، كدالك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة<sup>1</sup>.
- ❖ **المؤسسات المالية و التجارية والصناعية :** تعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات حتى أنها تعتمد في عملية اتخاذ القرارات منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل .
- ❖ **الجهات الحكومية :** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة و التخطيط، فرض الضرائب، منح القروض و الدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات و النقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف من الأخر، وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن أهمية المراجعة تكمن في أن مراجعي الحسابات المستقلون يساعدون في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسة المالية كدالك مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة و الكفاءة عند التطبيق العادل لنظام الضريبي، كما أنه يساعد على إتحاد القرارات الإدارية السليمة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عوض لبيب فتح الله الديب و أحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص ص 32، 33.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطاحن ، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسير، الأردن 2006، ص 13.

❖ أهمية المراجعة لاقتصاد الوطني : تخدم المراجعة الخارجية الاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدمتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، ومن خلال مساهمتها الكبيرة والفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب، و يعتبر المراجع خير عون للدولة لتنفيذ خططها و الكشف عن أي انحراف مالي و معالجته تقويمه بسرعة الممكنة لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي و تنمية الاقتصاد وتحقيق الرفاهية للمواطنين<sup>1</sup>

### الفرع الثالث : مسؤوليات المراجع الخارجي القانوني

في نهاية عملية المراجعة، يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقريره النهائي، فقد يحمل المشروع مسؤوليات المراجع الخارجي عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير وتمثل مسؤوليات المراجع الخارجي في الآتي :

- المسؤولية الفنية :** تتعلق هذه المسؤولية بأهم وجبات المراجع الخارجي، التي تلخص في الآتي<sup>2</sup> :
- مسؤولية في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد المبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
  - المسؤولية في التحقق من أن النصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود و يره من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم .

### المسؤولية الأخلاقية (التأديبية) :

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بالأخلاقيات وكرامة المهنة، فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وأدبيات وواجبات السلوك المهني لإعطاء المهنة على سبيل المثال حسب القانون رقم 10-01 يتحمل المحاسب والخبير المحاسب والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية عن مخالفتهم أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عن ممارسة وظائفهم وتمثل في العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها، فتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم فإن قام المراجع بارتكاب أي من الأعمال المخلة بالقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة .

### المسؤولية المدنية :

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤولية تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية ، فهي تنطوي على مخالفة حقوق العميل المراجعة أو الطرف الثالث ويقتصر العقاب هنا على دفع و

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، عمان 2010، ص 17، 18.

<sup>2</sup> بوبكر أبي مولود، مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر 2015، ص 7، 8.



تعويض المادي والمعنوي جراء الذي لحق هؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير في ما يلي نوضح نوعين من المسؤوليات :<sup>1</sup>

- مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه عملائه : قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المراجع الظاهرة؛
- مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه الطرف الثالث إن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير من اتجاه الطرف الثالث من المستخدمين القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بنيت بينهم وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافه الغش وتلاعب في عملية المرجعة فان السبب الرئيسي هو الفشل المراجع بدل العناية المهنية الكافية لقيام بالمهام الموكلة إليه.

**المسؤولية الجنائية :** لقد سبق وأوضحنا في الفقرة السابقة أن المسؤولية المدنية للمراجع تتمثل في مسؤوليته اتجاه عملائه وطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية والتي تعطي الحق لطرف المتضرر الحصول على تعويضات يتناسب مع حجم ذلك الضرر فالمسؤولية الجنائية هي شخصية خلاف المسؤولية المدنية لذلك نجد المراجع نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته لبض النصوص القانونية مثل : تأمر المراجع مع الإدارة حول أرباح المؤسسة ؛ إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبتها بعض المسؤولين في المؤسسة ؛ الكذب في كتابة تقرير وعدم احترام السر المهنية.

#### الفرع الرابع: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية

وتتلخص علاقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية في العناصر التالية:

##### أولاً : الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :<sup>2</sup>

يهتم المراجع بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المشروع بغرض الإلمام بخلفية ومعلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية وطبيعة تدفق المعلومات من ناحية أخرى.

##### 1. طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة :

- أ. التعرف على طبيعة الدورة المستندة لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها؛
- ب. التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في المستندات و طريقة معالجتها وتحليلها؛
- ت. التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي، وهي مجموعة القوائم والتقارير المالية.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 09.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتبة الجامعية الحديث الإسكندرية 2007، ص 88.

## 2. طبيعة النظام الرقابي الداخلي المطبق والبيئة الرقابية التي يعمل فيها المراجع: <sup>1</sup>

- أ. التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مستويات إدارية؛
- ب. التعرف على توزيع وطبيعة خطوط الإيصال و المسؤولية داخل المؤسسة ؛
- ت. التعرف على طرق الإشراف و الإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة؛
- ج. التعرف على وظائف وخدمات المراجعة الداخلية ؛

### ثانيا : نتيجة الفحص المبدئي :

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المراجع يصل إلى احد الاستنتاجين التاليين:

### 1. عدم الاعتماد على نظم الرقابة :

يصل المراجع إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

- أ. لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي؛
  - ب. أي أن عملية تقييم التفصيلي أو دراسة إضافية لنظام سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير من المنافع المتوقعة .
- وبناء على هاته النتائج يتوقف المراجع عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية،  
وبدالك يقوم المراجع بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية.

### 2. الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يصل هذا المراجع إلى الاستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته، وفي هذا المجال يركز المراجع في فحصه لنظام على أساليب و إجراءات معينة يكون قد تم وضعها للوقاية من الأخطاء ويتضمن ما يلي :

- أ. الاستفسار من موظفي المؤسسة و العاملين فيها ،
- ب. فحص المستندات الدالة على حدوث عمليات معينة ؛
- ج. مراقبة بعض العمليات عن قرب وحركة تداول الأصول؛

### ثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: <sup>2</sup>

#### 1. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

ويقوم هذا الإجراء بناء على التقييم المبدئي ونتائج الاختبارات، وبناء على هذا التقييم يستطيع المراجع أن يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة وهما:

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص89، 90.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا ، نفس المرجع السابق ، ص ص91 93.

أ. تحديد مقدار الدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها ؛

ب. التعرف على مواطن ضعف النظام، حيث ينبغي على المراجع عند اكتشافه لمواطن الضعف أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة من خلال التقرير يتضمن بعض التوصيات اللازمة للقضاء على مواطن الضعف .

**2. المخاطر المحيطة بعملية المراجعة :** يهدف المراجع من خلال عملية التقييم و من خلال إعداد خطة

لجمع الأدلة لتحقيق بعض الاطمئنان نحو المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية.

أ. مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛

ب. مخاطر احتمال عدم الكفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء ؛

**رابعا : القيود :** يوجد العديد من القيود التي تحد من مدى اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية نتيجة لعدة أخطاء ومن أهمها:

أ. عدم فهم بعض العاملين لتعليمات و الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية؛

ب. سوء الحكم والتقدير الشخصي لبعض العمليات و الإجراءات من طرف الأفراد العاملين ؛

ت. عدم قيام العاملين بوظائفهم ومهامهم بعناية وجهد كافي؛

ث. واطؤ بين الشخصين أو أكثر بغرض التلاعب في السجلات و الدفاتر المحاسبية؛

ج. قد تقوم الغدارة في بعض الحالات بالتحايل على نظام الرقابة الداخلية بارتكاب بعض الأخطاء أو المخالفات تكون في مقدرتها إخفائها بحيث يمكن معرفة أمرها بعد ذلك .

**المبحث الثاني:** الأدبيات التطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن الجهود المبذولة من طرف الباحثين في مختلف العلوم تزيد من ثقافتنا ومستوانا العلمي والعملي ولهذا سنعرض بعض الدراسات التي تناولت مثل هذا الموضوع سابقا وهو دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.

**المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة**

يتضمن بعض الدراسات السابقة كالأتي :

**الدراسة الأولى:** بوبكر أبي مولود(2015)، بعنوان:(مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش)

وتتمثل هذه دراسة التي بعنوان مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش دراسة ميدانية لعينة من

محافظي الحسابات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارة ، تخصص دراسات محاسبية و جباية

معمقة بجامعة ورقلة سنة 2015/2014 والذي عالج الإشكالية التالية : ما مدى مسؤولية المراجع الخارجي

في اكتشاف الغش ؟ تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مسؤوليات المراجع الخارجي حول الكشف عن

الغش من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى التزام المراجعون الحسابات بمسؤولياتهم المهنية إلى تعزيز قدراتهم في تحديد مخاطر العوامل التي تؤدي إلى اكتشافه، اتبع الباحث في دراسته لإحاطة بمختلف الجوانب على المنهج الوصفي التحليلي المناسب لذلك من خلال طرح الموضوع من الجانب العلمي اعتمدت الدراسة على أداة الاستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين لتقصي آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة وتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائي spss حيث توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- إظهار أن الإدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية والمحاطة عليه ومراعاة تطبيقها، وأنها هي المسؤولة عن وجود الغش والتحليل في القوائم المالية؛
- إظهار أهم المخاطر التي يمكن للمراجع الخارجي أن يكتشفها؛
- الوقوف على أهم الجوانب المهنية المتعلقة بأداء المراجعة الحسابات؛

الدراسة الثانية : براىح بلال(2015)، بعنوان: (تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية)

وتمتلك هذه دراسة التي بعنوان تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات دراسة عينة من محافظين الحسابات الداخليين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، علوم تجارية، تخصص فحص محاسبي جامعة محمد بوقرة، بومرداس، سنة 2015/2014 والذي عالج الإشكالية التالية : ما مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ومبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظوراً للمراجع الداخلي ؟

يهدف هذا البحث إلى إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية من خلال عمل المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية اعتمد الباحث فيما يخص الفصلين النظريين على كل من المنهجين التاريخي والوصفي التحليلي وبالنسبة للفصل التطبيقي فقد اعتمد على المنهج الاستقرائي وأستعمل الأدوات التالية المسح المكتبي ، شبكة الانترنت الاستبيان ، أدوات التحليل الإحصائي ، وتمثل الأهداف المنظرة من تناولنا لهذا الموضوع :

- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية ؛
- التعرف أكثر على المراجعة، المراجع الداخلي والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة؛
- تحديد العلاقة الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية؛
- تحديد الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛

الدراسة الثالثة : زكريا قلالة (2014)، بعنوان: ( دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية)

وتمتلك هذه دراسة بعنوان دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مجموعة من المراجعين الخارجيين في ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، علوم تجارية ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس، سنة 2014 / 2013 والذي عالج الإشكالية التالية : ما هو دورا الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟ اتبع الباحث في دراسته على الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي في الجانب النظري للإجابة على إشكالية الموضوع ومن اجل دراسة الحالة استعنا باستبيان لتحديد العلاقة بين المتغيرين في الحياة العملية وذلك بتحليلها باستخدام برنامج إحصائي sbsb نسخة 16 إلى يساعدنا في عملية التحليل وتحديد درجة الارتباط بين المتغيرين وتمثلت النتائج المنتظرة في :

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

- محاولة إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق نظام رقابة داخلية كفي ؛

- إظهار الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؛

الدراسة الرابعة: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة (2010)، بعنوان: ( التكامل بين المراجعة الداخلية

والمراجعة الخارجية )

وتمتلك هذه الدراسة التي بعنوان التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة kbmj مجني وحازم حسن وشركائهم . محاسبون قانونيين . إدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، علوم تجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 ، سنة 2010/2009 والذي عالج الإشكالية التالية : ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة ؟ لإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية اعتمد الباحث في هذه لدراسة على المنهج التاريخي في تناولنا مراحل المراجعة وعلى المنهج الوصفي والتحليل في بقيت الفصول النظرية أما الفصل الأخير المتعلق بدراسة الحالة فقد قمنا بجمع بين المنهج الوصفي والتحليل إلى جانب المنهج دراسة الحالة وجهتي الدراسة الميدانية مقارنة مع ما تم عرضه في الجانب النظري وتمثلت النتائج المنتظرة في :

- توضيح أهمية وفائدة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لصالح المؤسسة ومدى توفير خدمتهما معا لمؤسسة ؛

- توضيح مدى التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية وبيان أهميته وفائدته ؛

- تحديد مجالات أوجه التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ومد استفادة كل منهما من الأخرى ؛

- محاولة تقديم التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة درجة الاعتماد كل من المراجعة الخارجي والمراجعة الداخلي على عمل الآخر بما يحقق أعلى فعالية و فائدة ممكنة لطرفين والمؤسسة؛

خلصت الدراسة إلى انه رغم تعديل المعايير وتراكم النصوص القانونية مدة 10 سنوات، إلا إن هذه

المعايير لاتساهم بشكل ملحوظ في تقليل من مخاطر المراجعة ،وسبب يعود حسب الباحث في أن مهنة لمراجعة

تتم وفق نفس الأساليب و الإجراءات و مراحل العمل وهي ذاتها على الدوام .

تعتبر الدراسة مهمة إلا أن احترام المعايير المراجعة تمثل الحد الأدنى لأداء المهني لمحافظين الحسابات إن هناك عوامل

أخرى تساهم في ضبط وتقليل مخاطر المراجعة غير المعايير .

### المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

بعد اطلاعنا على الدراسات السابقة يوجد أوجه شبه واختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة نلخصها

فيما يلي :

الجدول رقم (1) : مقارنة بين الدراسات السابقة

أوجه الاختلاف	أوجه التشبه	الدراسات السابقة
<p>- عاجل مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش</p> <p>- إظهار أن الإدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، وأنها هي المسؤولة عن وجود الغش والتحليل في القوائم المالية</p>	<p>- اعتمد الباحث في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الجانب العلمي على أداة الاستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين</p> <p>- التزام المراجعون الحسابات بمسؤولياتهم المهنية في أداء مهامه</p>	<p>دراسة الطالب بوبكر أبي مولود</p>

<p>- عالج مدى تنفيذ مهام المراجعة الداخلية ومبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة - العلاقة الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية</p>	<p>- تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية - اعتمد الباحث في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الجانب العلمي على أداة الاستبيان الموجه للمراجعين الداخليين</p>	<p>دراسة الطالب براهيم بلال</p>
	<p>- دور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلي - إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق نظام رقابة داخلية كفى - اعتمد الباحث في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الجانب العلمي على أداة الاستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين</p>	<p>دراسة الطالب زكريا قلاله</p>
<p>- مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة - تمت معالجة الفصل الأخير بدراسة الميدانية مقارنة مع ما تم تعرضه في الجانب النظري</p>	<p>- تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للمؤسسة</p>	<p>دراسة الطالب عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة</p>

المصدر : من إعداد الطالبة

### خلاصة الفصل :

إن هدف المراجعة الخارجية من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، هو تحسين وتعديل الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف الإدارة ويهدف بالدرجة الأولى إلى السهر على حماية أصولها وممتلكاتها من الضياع والإهمال ، و ذلك بموافقة منفذي الرقابة في تنفيذ المهام والمسؤوليات ، وذلك باستخدام مجموعة من الوسائل والأدوات وتقديم النصائح والتعديلات حول العمليات التي تمت مراجعتها ، بتكليف من الإدارة أو بقوة القانون . وعلى كل حال يجب أن يقوم المراجع بجميع النشاطات التي تساهم في ضمان تقييم صحيح ودقيق لنظام الرقابة الداخلية، ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق وظيفتين رئيسيتين وهما:

- حماية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام؛
- تنمية الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة، وضمان تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة؛



الفصل الثاني : دراسة ميدانية  
لمساهمة المراجعة الخارجية في تقييم  
نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات

تمهيد :

بعد تحديد الإطار النظري العام لهذه الدراسة في الفصل الأول، سنحاول في الفصل الثاني إبراز دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة لعينة من محافظي الحسابات وأساتذة الجامعة بورقلة، حيث تأتي أهمية هذا الفصل التطبيقي للربط بين الدراسة النظرية والواقع العلمي في المؤسسات الاقتصادية ولدراسة هذا الجانب من البحث اعتمدنا على المعلومات المقدمة من خلال القيام بالمقابلات الشخصية مع محافظي الحسابات كما قمنا بتوزيع استبيان على محافظي الحسابات وأساتذة الجامعة وتم تحليل النتائج عن طريق برنامج (SPSS) وفي الأخير تم تحليل أهم النتائج واستخلاص النتائج المتعلقة بالدراسة .

وسيتم في هذا الفصل التطرق إلى:

**المبحث الأول** الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

**المبحث الثاني** نتائج الدراسة ومناقشتها.

### المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

سنحاول من هذا المبحث تحديد الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية لهذا الموضوع قصد تنظيم المعلومات من أجل الوصول إلى الحقائق والنتائج وستتعرف على الطريقة والأدوات المستخدمة في دراستنا بغية التعريف بها.

#### المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة

سنحاول التطرق إلى أدوات الدراسة من خلال الفروع التالية :

#### الفرع الأول : أدوات ومنهج الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة سوف نتبنى منهجاً علمياً متنوعاً نظراً لتنوع الدراسة في حد ذاتها، فاعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك بهدف التعبير عن الظاهرة كميًا وكيفيًا، فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة وحجمها ودرجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى، كما يتم التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح أما ما يتعلق بأداة الدراسة فتم الاعتماد على أداة الاستبيان نظراً لتناسبها مع الدراسة وخاصة أنها تهدف إلى التحكم في المراجعة الخارجية تجاه نظام الرقابة الداخلية، فالدافع لاستخدام هذه الأداة يرجع لعدة اعتبارات وأهمها طبيعة متغيرات الدراسة (متغيرات نوعية) من جهة، وخصائص مجتمع الدراسة والذين يعرف عنهم انشغالهم الدائم كون الاستبيان موجه إلى محافظين الحسابات .

#### الفرع الثاني : متغيرات الدراسة

**المتغير المستقل:** المراجعة الخارجية، بحيث يجب على المراجع الخارجي الالتزام بالمسؤولية وشمل جملة من الأبعاد المتمثلة في : المسؤولية الفنية ؛ المسؤولية الأخلاقية ؛ المسؤولية المدنية ؛ المسؤولية الجنائية.

**المتغير التابع:** نظام الرقابة الداخلية ، لتقييمه بالمراجعة الخارجية والذي يشمل جملة من الأبعاد المتمثلة في : البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، التوجيه والمتابعة.

#### الفرع الثالث: أدوات الدراسة

للقوف على واقع السياسات المراجعة الخارجية بالمؤسسة محل الدراسة تم الاعتماد على العديد من الأدوات والمصادر الميدانية للحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة والتي تمثلت في المقابلات الشخصية مع محافظي الحسابات للحصول على المعلومات اللازمة لإجراء هذه الدراسة ، حيث اعتمدنا أيضاً على الوثائق المعمول بها في المؤسسة محل الدراسة والتي لها علاقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

كما قمنا في دراستنا هذه بالاستعانة بالاستبيان أو كما يشير إليه البعض بمصطلح الاستبانة، الاستقصاء وهي عبارة عن نموذج به مجموعة من الأسئلة توجه إلى أفراد العينة من أجل الحصول على معلومات حول الموضوع أو مشكلة أو موقف ، وتم استخدامها كأداة أساسية لجمع المعلومات وذلك لما تنطوي عليه من أسئلة حددت من قبلنا حتى تمكننا من الحصول على إجابات لهذه الأسئلة ، وتشكل المعطيات الأساسية التي نطلق منه في تحليل الظاهرة موضوع الدراسة .

ولهذا الغرض تم تصميم استبيان في دراستنا هذه بغرض جمع المعلومات

- بعد توزيع الاستبيان كانت الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل كما يلي :

الجدول (1-2): الاستبيانات الموزعة والمستردة من أفراد عينة الدراسة

النسبة	ممارسي المحاسبة	البيان
100%	40	الاستبيانات الموزعة
93.66%	37	الاستبيانات المستردة
90.66%	34	الاستبيانات القابلة للتحليل
	ورقلة	المنطقة

المصدر: من إعداد الطالبة

تم توزيع 40 استبيان على عينة المكونة من ممارسي المحاسبة عة وحدة ورقلة ، وقد تم استرجاع 37 منها وبعد مراجعتها تم قبول 34 فقط مما يدل على التجاوب الكبير والالتزام من جانب المحافظين .

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة وثبات أداة الدراسة

وتمثل هذا في أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة و

الفرع الأول أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة

لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية، وهذا بالاستعانة بحزمة البرامج التطبيقية الإحصائية في مجال العلوم الاجتماعية والمعروفة تجارياً باسم : SPSS Win Version 20 (Statistical Package for Social Science)، كما تمت الاستعانة ببرنامج XLSTAT الإصدار 8.

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة فرضياتها تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي وهي :

أولاً- مقاييس التحليل الإحصائي الوصفي : تم استخدام جملة من معاملات التحليل الإحصائي تتمثل فيما يلي :

1 - التكرارات والنسب المئوية: للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة المستهدفة؛

2 - المتوسط الحسابي المرجح: وذلك لمعرفة اتجاهات أفراد الدراسة نحو كل فقرة أو بعد مع العلم أنه يساعد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط مرجح.

3 - الانحراف المعياري: وذلك بغية التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة نحو كل فقرة، ويلاحظ أيضاً أن الانحراف المعياري يوضح أيضاً التشتت في استجابات أفراد الدراسة، وكما هو معلوم كلما اقتربت قيمته من الصفر، فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، أما إذا كانت قيمته تساوي الواحد أو أكبر، فذلك يعني عدم تركيز الإجابات وتشتتها.

ثانياً- التحليلات الإحصائية: أهم المعاملات الإحصائية التي تم استعمالها في الدراسة ما يلي:

1- معامل الثبات كرونباخ ألفا للتأكد من ثبات أداة الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمته بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد فهذا يعني ثباتاً أكبر للأداة وفق ما يلي:  
- إذا كان معامل كرونباخ ألفا أقل من (0.6) فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ضعيف، الأمر الذي يلزم إعادة النظر في بناء أداة الدراسة؛

- إذا كان معامل كرونباخ ألفا يتراوح بين 0.6 و 0.7 فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات مقبول؛

- إذا كان معامل كرونباخ ألفا يتراوح بين 0.7 و 0.8 فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات جيد؛

- إذا كان معامل كرونباخ ألفا أكبر من (0.80) فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ممتاز.

2- مصفوفة ارتباط بيرسون pearson لاختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع؛

3- اختبار ANOVA الأحادي لمقارنة المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

### ثالثاً : الطريقة المستخدمة في القياس

بناء على طبيعة البيانات التي يراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة، تم الاعتماد على الأداة الأكثر ملاءمة لتحقيق أهداف هذه الدراسة والمتمثلة في قائمة الاستقصاء، وذلك لعدم توافر المعلومات الأساسية المرتبطة بالموضوع كبيانات منشورة، إضافة إلى صعوبة الحصول عليها عن طريق المقابلات الشخصية، أو الزيارات الميدانية، أو الملاحظة الشخصية، وعليه تم تصميم قائمة استقصاء بالاعتماد على الدراسات التي تناولت المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية والدراسات المتعلقة بالتحكم في نظام الرقابة الداخلية .

استخدمنا في هذه الدراسة قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات وزعت على عينة الدراسة، وجاءت الأسئلة أو الفقرات لكل الأبعاد (المتغير المستقل والتابع) مغلقة ومصممة وفقاً لمقياس ليكرت الثلاثي لتناسبه لمثل هذه الدراسات، وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة كما يلي: (غير موافق، محايد، موافق)، ومن أجل تحديد الاتجاه أعطينا لاحتمالات الإجابات الثلاثة السابقة أوزان محددة كما هو موضح في الجدول الآتي :

الجدول رقم : (2-2) الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة في قائمة الاستقصاء حسب لكرات الثلاثي

الأوزان	الرأي
1	غير موافق
2	محايد
3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح لتحديد الاتجاه العام للإجابات، حيث يحدد بناء على مجال وقوع قيمة المتوسط المرجح كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم ( 2-3) : المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها

الاتجاه	المتوسط المرجح
غير موافق	1.66-1
محايد	2.33-1.67
موافق	3-2.34

المصدر من إعداد الطالبة

### المطلب الثالث : أداة بناء الاستبيان

تم تصميم قائمة استقصاء ذات علاقة بتحديد أبعاد المتغير التابع نظام الرقابة الداخلية للتمكن من معرفة الأبعاد التي تتخذها المؤسسات الاقتصادية ومقارنتها مع نظرت ممارسي المحاسبة الحسابات بغية معرفة الفروقات بينهما وبالتالي إمكانية موائمتها وبهدف التحكم في المراجعة ، تم التطرق إلى تأثير المتغيرات المستقلة الخارجية والداخلية على المتغير التابع، وبالتالي إمكانية تغييره من بعد معين إلى آخر من أجل تحسينه، وتحقيقا لهذا الغرض قمنا بتحديد المجالات الرئيسية لمختلف المتغيرات وذلك بمراجعة العديد من الدراسات والأبحاث العلمية ذات الصلة بالموضوع فضلا عن مناقشة أصحاب التخصص.

من أجل استفتاء جميع الأبعاد واختبار فرضيات الدراسة تم تصميم قائمة الاستقصاء المكونة من الأجزاء

التالية : حيث خصص الاستبيان لمعرفة إبراز دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة لعينة من محافظي الحسابات وأساتذة الجامعة بورقلة .

ويتكون الاستبيان من جزئين :

**الجزء الأول** ويتعلق بالمعلومات الشخصية لعينة ممارسي المحاسبة ورقلة مثل الجنس ، العمر ، المستوى التعليمي الوظيفة ، مدة الخبرة في العمل .

**الجزء الثاني** ويتكون من محورين **المحور الأول** : يتعلق التزام مراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة ويضم 12 عبارة، **المحور الثاني** يتعلق بتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية 15 عبارة

الجدول : رقم (2-4) يوضح توزيع الفقرات على أبعاد المتغير المستقل

الرقم	بمسؤوليات المراجع الخارجي	الفقرات
01	المسؤولية الفنية	من 1 إلى 03
02	المسؤولية الأخلاقية	من 04 إلى 06
03	المسؤولية المدنية	من 07 إلى 09
04	المسؤولية الجنائية	من 10 إلى 12

المصدر من إعداد الطالبة

الجدول : رقم (2-5) يوضح توزيع الفقرات على أبعاد المتغير التابع

الرقم	تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية	الفقرات
01	البيئة الرقابية	من 1 إلى 03
02	تقدير المخاطر	من 04 إلى 05
03	الأنشطة الرقابية	من 06 إلى 09
04	المعلومات والاتصال	من 10 إلى 12
05	التوجيه والمتابعة	من 13 إلى 15

المصدر من إعداد الطالبة

### الفرع الاول : صدق محتوى الاستبيان

قامت الباحثة بإجراء عدد من الاختبارات على الاستبيان للتأكد من صحته وثباته مستخدمتاً في ذلك

تحكيم الاستبيان من خلال محكمين بالإضافة للاختبارات الإحصائية اللازمة للتحقق من الصدق والثبات.

#### أولاً. صدق المحكمين

ولغرض معرفة مدى وضوح أسئلة الاستبيان فقد تم عرضها على الأستاذ المشرف وأساتذة متخصصين في

هذا المجال، وبعد ذلك تم صياغة العبارات بشكل أكثر وضوحاً وبساطة لتظهر في شكلها النهائي .

ثانياً. صدق الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء : بعد التأكد من الصدق الظاهري لقائمة الاستقصاء تم

أيضاً اختبار الصدق البنائي أو الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء حيث تم حساب درجة ارتباط كل فقرة

بالدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الذي تنتمي إليه، وللقيام بهذا الاختبار قمنا بحساب معامل ارتباط بيرسون بين

درجة كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية لجميع فقرات هذا المحور وذلك لكل محور من محاور الدراسة على

النحو التالي : أ- الصدق الداخلي لفقرات المتغير التابع: يتعلق بالمحور الأول التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته

في المؤسسة وفيما يلي درجة ارتباطها مع مختلف أبعاد المحور:

الجدول رقم (2-6) : الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول التزام المراجع الخارجي

المجال	الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
التزام المراجع الخارجي بمسؤولية في المؤسسة	1	المراجع الخارجي يتحقق من أن المؤسسة تعمل بالمبادئ المحاسبية بشكل جيد	0,59**	0,00
	2	المراجع الخارجي يتحقق من أن النصوص والقوانين تطبق بشكل سليم	0,52**	0,00
	3	تحقق المراجع الخارجي من أن الوثائق والعقود التي تنظم سير العمل مصادق عليها.	0,85**	0,00
المسؤولية الفنية	درجة ارتباط المسؤولية الفنية بالمراجعة الخارجية			0,23
	4	يتميز المراجع الخارجي بالأخلاقيات المهنية في عمله	0,74**	0,00
	5	التزام المراجع الخارجي بتأدية واجباته على أكمل وجه	0,81**	0,00
	6	تفرض على المراجع الخارجي عقوبة تأديبية عند قيامه بمخالفة أو تقصير في.	0,67**	0,00
	درجة ارتباط المسؤولية الأخلاقية بالمراجعة الخارجية			0,00
	7	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية تجاه العميل إذا كان هناك إهمال.	0,63**	0,00
المسؤولية المدنية	8	يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن تقصيره.	0,51**	0,00
	9	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية في حالة تلاعب في القوائم المحاسبية نتيجة عدم وجود عقد مع الطرف الثالث	0,41**	0,01
	درجة ارتباط المسؤولية المدنية بالمراجعة الخارجية			0,00
مسؤولية جنائية	10	يتحمل المراجع الخارجي الانحرافات التي قام بها المسؤلون داخل المؤسسة.	0,62**	0,00
	11	يبتعد المراجع الخارجي عن الغش في كتابة تقرير وعدم احترام السر المهنية	0,53**	0,00
	12	يعاقب جنائياً المراجع الخارجي في حالة مؤامرة مع الإدارة حول الأرباح المؤسسة.	0,48**	0,00
	درجة ارتباط المسؤولية جنائية بالمراجعة الخارجية			0,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

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

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

يبين الجدول رقم (2-6) تحليل معاملات الارتباط في المتغير المستقل حيث يبين ارتباط كل فقرة ببعدها من جهة، وارتباط كل بعد بالمتغير المستقل في المجال (التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة) من جهة أخرى والتي تظهر لفقراته المرتبطة بالأبعاد التالية ( المسؤولية الفنية، المسؤولية الأخلاقية، المسؤولية المدنية، المسؤولية الجنائية)، بتمثيل جيد تعكس مختلف المحور كون معامل الارتباط لهذه الفقرات أغلبها محصور بين 0.5 و 0.85، وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه، كما أن هذه الأبعاد تعكس المتغير المستقل كون معاملات ارتباطها في أغلبها تفوق 0.5. ومنه نستنتج أن المراجع الخارج يتميز بمسؤولية تجاه عمله.

ثالثاً. الصدق الداخلي لفقرات المتغيرات المستقلة: تعرضنا في تحليل الدراسات السابقة إلى مناقشة في تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، والتي تم تقسيمها مكونات نظام الرقابة الداخلية إلى: البيئة الرقابية، تقدير المخاطر الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال التوجيه والمتابعة؛ وقبل



الشروع في تحليل هذه المتغيرات من المهم التأكد بأن الفقرات المعتمدة تعكس العوامل المحددة نظرياً، وهذا ما نسعى إلى تحقيقه من خلال هذا العنصر على النحو التالي:

الجدول رقم (2-7) : الصدق الداخلي لفقرات المحور تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية

المجال	الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
البيئة	1	يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى التزام المسؤولين والعمال بالكفاءة لتحقيق بيئة رقابية	0,55**	0,00
	2	يقوم المراجع الخارجي بمراقبة القيم الأخلاقية والنزاهة في أداء مختلف المهام.	0,76**	0,00
	3	يضبط المراجع الخارجي السلوك التسيير في المؤسسة.	0,77**	0,00
تقدير المخاطر	درجة ارتباط البيئة الرقابية لتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية		0,55**	0,00
	4	يدرس المراجع الخارجي إجراءات تقييم المخاطر	0,90**	0,00
	5	يهتم المراجع الخارجي بمدى سلامة إدارة المخاطر في المؤسسة.	0,88**	0,00
	درجة ارتباط البيئة الرقابية لتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية		0,77**	0,00
	6	يهتم المراجع الخارجي بالدورة المستندية في المؤسسة.	0,61**	0,00
الإنشطة الرقابية	7	. يهتم المراجع الخارجي بمدى فصل المهام في المؤسسة	0,68**	0,00
	8	يراقب المراجع الخارجي السجلات المالية وعمليات البيع والشراء.	0,37**	0,02
	9	يهتم المراجع الخارجي بمستويات تفويض السلطة في المؤسسة	0,53**	0,00
	درجة ارتباط الأنشطة الرقابية لتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية		0,56**	0,00
	10	. يهتم المراجع الخارجي بنظم المعلومات الموجودة في المؤسسة.	0,68**	0,00
	11	يهتم المراجع الخارجي من طبيعة اتصال في المؤسسة.	0,76**	0,00
المعلومات والاتصال	12	يتحقق المراجع الخارجي من نوعية المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ القرار داخل المؤسسة	0,51**	0,00
	درجة ارتباط المعلومات والاتصال لتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية		0,56**	0,00
	13	يقدر المراجع الخارجي جودة الأداء ورقابته باستمرار	0,62**	0,00
التوجيه والمتابعة	41	يهتم المراجع الخارجي بإجراءات تشكيل اللجان خاصة.	0,55**	0,00
	51	متابعة المراجع الخارجي لتقارير الدورية لمختلف أنشطة المؤسسة.	0,81**	0,00
	درجة ارتباط التوجيه والمتابعة لتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية		0,51**	0,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

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

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

يبين الجدول رقم ( 2-7) تحليل معاملات الارتباط في المتغير المستقل حيث يبين ارتباط كل فقرة

بعدها من جهة، وارتباط كل بعد بالمتغير المستقل في المجال ( تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية) من جهة أخرى، والتي تظهر لفقراته المرتبطة بالأبعاد التالية ( البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، التوجيه والمتابعة ) بتمثيل جيد، تعكس مختلف المحور، كون معامل الارتباط لهذه الفقرات محصور بين 0.5 و 0.88 ، وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه،

كما أن هذه الأبعاد تعكس المتغير المستقل كون معاملات ارتباطها في أغلبها تفوق 0.5 وبالتالي نجد أن للمراجع الخارجي له دور في تعزيز نظام الرقابة.

### الفرع الثاني : ثبات أداة الاستبيان

يقيس الثبات مدى استقرار أداة الدراسة وعدم تناقضها، حيث يوضح ما إذا كانت قائمة الاستقصاء ستعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها على نفس أفراد العينة وهناك العديد من الاختبارات التي تسمح بقياس ثبات الاستبيان منها تقنية التجزئة النصفية، وتقنية الإشكالية البديلة، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على معامل الثبات الداخلي الفا لصاحبه كرونباخ والذي يعتبر أحد أهم وسائل قياس الثبات الداخلي ويعبر عنه بالصيغة :

$$\alpha = n \frac{n}{n-1} \left( 1 - \frac{\sum_i V_i}{V_t} \right)$$

حيث يمثل :

n : عدد فقرات الاستبيان

$V_i$  : تباين نتيجة الفقرات

$V_t$  : التباين الكلي للاستبيان

الجدول رقم (2-8) : يوضح معاملات ثبات الأداة حسب معادلة (الفا كرونباخ)

المحاور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
المعامل الكلي	27	0.63

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (2-8) أن معامل الثبات الكلي بلغ 0.63 في العينة الجزائرية و 0.85 في العينة الأجنبية العاملة في الجزائر، وهذا يمثل قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي، وبالتالي النسبة مقبولة لأغراض التحليل.

## المبحث الثاني : نتائج الدراسة ومناقشتها

يقدم هذا المبحث عرض لنتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل إليها من خلال جمع البيانات وتحليلها ومناقشتها وللوصول إلى نفي أو إثبات الفرضية من خلال استنتاجات الدراسة.

### المطلب الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

يتم في هذا المطلب تحليل الصفات الشخصية لعينة الدراسة الذين تم استقصائهم بهدف التعرف على بعض الحقائق الأساسية المتعلقة بهذه العينة، وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن المستجوبين وطبيعة البيانات التي تتم معالجتها كونها صادرة من ممارسين مختصين أم غير ذلك كما يتم معرفة اتجاهاتهم اتجاه المراجعة الخارجية، وذلك من خلال تحليل الجزء الأول من قائمة الاستقصاء والمتعلقة بالمعلومات الشخصية للمستجوبين والمتمثلة في خمسة متغيرات وهي الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبر، الوظيفة، اتجاه المراجعة الخارجية، كما نشير أيضا أن من شأن هذه المعلومات أن تعطينا الفروقات بين العينتين المدروستين ومدى إمكانية إجراء مقارنات بخصوصهما، وفيما يلي العرض الذي يبين خصائص عيني الدراسة :

الجدول رقم (2-9) يوضح البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
1	الجنس	الذكور	30	88,2
		الإناث	4	11,8
2	الخبرة	أقل من 05 سنوات	6	17,6
		من 6 إلى 10 سنوات	16	47,1
		من 11 سنة فأكثر	12	35,3
3	العمر	أقل من 30 سنة	2	5,9
		من 30 سنة إلى 50 سنة	24	70,6
		أكثر من 51 سنة	8	23,5
4	المستوى التعليمي	ليسانس	13	38,2
		ماجستير	14	41,2
		دكتورا	7	20,6
5	الوظيفة	أستاذ جامعي	11	32,4
		محاسب	11	32,4
		محافظ حسابات	9	26,5
		خبير محاسب	3	8,8

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يظهر من الجدول السابق رقم (2-9) أن غالبية الأفراد كانوا من فئة الذكور بنسبة (88,2%) في حين بلغت نسبة الإناث (11,8%).

وفيما يتعلق بمتغير الخبرة فقد تحصلت الفئة العمرية (من 6 إلى 10 سنوات) أعلى نسبة بواقع (47,1%) تم يلي الفئة (من 11 سنة فأكثر) بنسبة (35,3%) من أفراد عينة الدراسة.

وفيما يتعلق فقد تحصلت الفئة العمرية من (30 سنة إلى 50 سنة) أعلى نسبة بواقع (70,6%) تم يلي الفئة العمرية أكثر من 51 سنة بنسبة (23,5%) من أفراد عينة الدراسة.

وبالنسبة لمتغير للمستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة فقد وجد أن (2%, 41) مستواهم الدراسي ماجستير و نسبة (38,2%) مستواهم ليسانس أما فكان نسبة الدكتور (8,8%).

### المطلب الثاني : مساهمة المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية - دراسة وصفية -

يتم من خلال هذا الفرع دراسة اتجاهات عينة الدراسة نحو مختلف أبعاد التزام المراجع الخارجي بمسؤولياته بالمؤسسة.

#### الفرع الأول : دراسة مسؤوليات المراجع الخارجي

ويتم دراستها على مستوى كل بعد للمسؤوليات المراجع الخارجي

أولاً: بالنسبة لبعد المسؤولية الفنية :

الجدول رقم (2-10) : نتائج تحليل فقرات المسؤولية الفنية

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق	متوسط الحسابي $\bar{x}$	انحراف معياري $\delta$	الدرجة
1	المراجع الخارجي يتحقق من أن المؤسسة تعمل بالمبادئ المحاسبية بشكل جيد.	تكرار	1	33	2,97	0,17	موافق
		النسبة	2,9	97,1			
2	المراجع الخارجي يتحقق من أن النصوص والقوانين تطبق بشكل سليم.	تكرار	3	31	2,91	0,28	موافق
		النسبة	8,8	91,2			
3	تتحقق المراجع الخارجي من أن الوثائق والعقود التي تنظم سير العمل مصادق عليها.	تكرار	3	28	2,73	0,61	موافق
		النسبة	8,8	82,4			
	المسؤولية الفنية				2,87	0,259	موافق

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-10) الاتجاه العام لبعدها المسؤولية الفنية بمتوسط الحسابي 2,87 وانحراف معياري 2,87 وفقاً لمقياس ليكرت الثلاثي بدرجة موافق في المجال { 2.34 - 3 }؛ حيث نجد الفقرة رقم (01) المتمثلة في (المراجع الخارجي يتحقق من أن المؤسسة تعمل بالمبادئ المحاسبية بشكل جيد). أكبر بمتوسط الحسابي 2,97 وانحراف معياري 0,17 أصغر فقرة رقم (03) المتمثلة في (تحقق المراجع الخارجي من أن الوثائق والعقود التي تنظم سير العمل مصادق عليها) بمتوسط الحسابي 2,73 وانحراف معياري 0,61؛ كما يوضح هذا المحور لبعدها المسؤولية الفنية بقبول جيد بأن المراجع عند التزامه بمبدأ المبدأ يؤدي عمله في المؤسسة على أكمل وجه.

ثانياً : بالنسبة لبعدها المسؤولية الأخلاقية:

الجدول رقم (2-11) : نتائج تحليل فقرات المسؤولية الأخلاقية

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق	متوسط الحسابي $\bar{x}$	الانحراف المعياري $\delta$	الدرجة
1	يتميز المراجع الخارجي بالأخلاقيات المهنية في عمله	1	4	29	2,82	0,45	موافق
	النسبة	2,9	11,8	85,3			
2	التزام المراجع الخارجي بتأدية واجباته على أكمل وجه	2	3	29	2,79	0,53	موافق
	النسبة	5,9	8,8	85,3			
3	تفرض على المراجع الخارجي عقوبة تأديبية عند قيامه بمخالفة أو تقصير في	5	8	21	2,47	0,74	موافق
	النسبة	14,7	23,5	61,8			
موافق	المسؤولية الأخلاقية				2,69	0,42	

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-11) الاتجاه العام لبعدها المسؤولية الأخلاقية بمتوسط الحسابي 2,69 وانحراف معياري 0,42 وفقاً لمقياس ليكرت الثلاثي بدرجة موافق في المجال { 2.34 - 3 }؛ حيث نجد الفقرة رقم (01) المتمثلة في (يتميز المراجع الخارجي بالأخلاقيات المهنية في عمله). أكبر بمتوسط الحسابي 2,82 وانحراف معياري 0,42 أصغر فقرة رقم (03) المتمثلة في (تفرض على المراجع الخارجي عقوبة تأديبية عند قيامه بمخالفة أو تقصير في) بمتوسط الحساب 2,47 وانحراف معياري 0,74؛ كما يوضح هذا المحور لبعدها المسؤولية الأخلاقية بقبول جيد يوضح هذا بأن المراجع الخارجي يتميز بالموضوعية والنزاهة في عمله داخل المؤسسة .

ثالثا : بالنسبة لبعء المسؤولية المدنية:

الجدول رقم (2-12): نتائج تحليل الفروقات للمسؤولية المدنية

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق	متوسط الحسابي $\bar{x}$	الانحراف المعياري $\delta$	الدرجة
1	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية تجاه العميل إذا كان هناك إهمال	9	5	20	2,32	0,87	محايد
	النسبة	26,5	14,7	58,8			
2	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن تقصيره	4	2	28	2,70	0,67	موافق
	النسبة	11,8	5,9	82,4			
3	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية في حالة تلاعب في القوائم المحاسبية نتيجة عدم وجود عقد مع الطرف الثالث	13	7	14	2,02	0,90	محايد
	النسبة	38,2	20,6	14,2			
المسؤولية المدنية					2,35	0,42	موافق

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-12) الاتجاه العام لبعء المسؤولية المدنية بمتوسط الحسابي 2,35 وانحراف معياري

0,42 وفقاً لمقياس ليكرت الثلاثي بدرجة موافق في المجال 2.34-3؛ حيث نجد الفقرة رقم (02) المتمثلة في (يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن تقصيره). أكبر بمتوسط الحسابي 2,70 وانحراف معياري 0,67 وأصغر فقرة رقم (03) المتمثلة في (يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية في حالة تلاعب في القوائم المحاسبية نتيجة عدم وجود عقد مع الطرف الثالث) بمتوسط الحساب 2,02 وانحراف معياري 0,90 بدرجة محايد كما يوضح هذا المحور لبعء المسؤولية المدنية بقبول جيد يوضح هذا بأن المراجع الخارجي يتقن ويركز في أداء عمله لتجنب الوقوع في الأخطاء داخل المؤسسة .

رابعا : بالنسبة لبعء المسؤولية الجنائية:

الجدول رقم (2-13): نتائج تحليل الفروقات للمسؤولية الجائبة

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق	متوسط الحسابي $\bar{x}$	الانحراف المعياري $\delta$	الدرجة
1	يتحمل المراجع الخارجي الانحرافات التي قام بها المسئولين داخل المؤسسة	15	5	14	1,9706	,93696 0	محايد
		44.1	14.7	41.2			
2	يبتعد المراجع الخارجي عن الغش في كتابة تقرير وعدم احترام السر المهنية	5	4	24	2,588 2	0,7433 6	موافق
		14.7	11.8	73.5			
3	يعاقب جنائيا المراجع الخارجي في حالة مؤامرة مع الإدارة حول الأرباح المؤسسة	4	2	28	2,705 9	0,6755 2	موافق
		11.8	5.9	82.4			
	المسؤولية الجنائية						
					2,4216	,45177 0	موافق

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-13) الاتجاه العام لبعدها المسؤولية الجنائية بمتوسط الحسابي 2,42 وانحراف معياري 0,45 ووفقا لمقياس ليكرت الثلاثي بدرجة موافق في المجال { 3 - 2.34 } حيث نجد الفقرة رقم (03) المتمثلة في (يعاقب جنائيا المراجع الخارجي في حالة مؤامرة مع الإدارة حول الأرباح المؤسسة). أكبر بمتوسط الحسابي 2,70 وانحراف معياري 0,67 وأصغر فقرة رقم (01) المتمثلة في (يتحمل المراجع الخارجي الانحرافات التي قام بها المسئولين داخل المؤسسة) بمتوسط الحساب 1.976 وانحراف معياري 0,93؛ بدرجة محايد كما يوضح هذا المحور لبعدها المسؤولية الجنائية بقبول ويوضح هذا بأن المراجع الخارجي عليه الابتعاد على كل ما هو غير قانوني في عمله داخل المؤسسة .

### الفرع الثاني: انعكاس مسؤوليات المراجع الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتم من خلال هذا الفرع دراسة اتجاهات عينة الدراسة نحو مختلف أبعاد تقييم المراجعة الخارجية لنظام

الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

أولا : بالنسبة للبعد البيئة الرقابية :

الجدول رقم (2-14): نتائج تحليل الفروقات البيئة الرقابية

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري $\delta$	الدرجة
1	يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى التزام المسؤولين والعمال بالكفاءة لتحقيق بيئة رقابية	5	7	22	2,50	0,74	موافق
	النسبة	14,7	20,6	64,7			
2	يقوم المراجع الخارجي بمراقبة القيم الأخلاقية والنزاهة في أداء مختلف المهام	9	8	17	2,23	0,85	محايد
	النسبة	26,5	23,5	50,0			
3	يضبط المراجع الخارجي السلوك التسيير في المؤسسة	14	7	13	1,97	0,90	محايد
	النسبة	41,2	20,6	38,2			
	البيئة الرقابية				2,23	0,58	محايد

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم ( 2-14) الاتجاه العام لبعده البيئة الرقابية بمتوسط الحسابي 2,23 وانحراف معياري 0,589 وفقاً لمقياس ليكرت الثلاثي بدرجة محايد في المجال { 1.67-2.33 } حيث نجد الفقرة رقم ( 01) المتمثلة في (يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى التزام المسؤولين والعمال بالكفاءة لتحقيق بيئة رقابية) أكبر بمتوسط الحسابي 2,50 وانحراف معياري 0,74 بدرجة موافق وأصغر فقرة رقم (03) المتمثلة في (يتحمل المراجع الخارجي الانحرافات التي قام بها المسؤولين داخل المؤسسة) بمتوسط الحساب 1,97 وانحراف معياري 0,90؛ بدرجة محايد كما يوضح هذا المحور لبعده البيئة الرقابية بدرجة محايد ويوضح هذا بأن المراجعة الخارجية ليس هي المسير بل هي مراقبة و مراجعة لنظام الرقابة للإدارة داخل المؤسسة

ثانياً : بالنسبة للبعد تقدير المخاطر:

الجدول رقم (2-15): نتائج تحليل الفروقات لتقدير المخاطر

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري $\delta$	الدرجة
1	يدرس المراجع الخارجي إجراءات تقييم المخاطر	13	4	17	2,11	0,94	محايد
	النسبة	38;2	11,8	50,0			
2	يهتم المراجع الخارجي بمدى سلامة إدارة المخاطر في المؤسسة	8	7	19	2,32	0,84	محايد
	النسبة	23;5	22;6	55;9			



تقدير المخاطر	2,22	0,79	محايد
---------------	------	------	-------

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-15) الاتجاه العام لبعده تقدير المخاطر بمتوسط الحسابي 2,226 وانحراف معياري 0,79 وفقاً لمقياس ليكرت الثلاثي بدرجة محايد في المجال {1.67-2.33} حيث نجد الفقرة رقم (02) المتمثلة في (يهتم المراجع الخارجي بمدى سلامة إدارة المخاطر في المؤسسة) أكبر بمتوسط الحسابي 2,32 وانحراف معياري 0,84 بدرجة محايد وأصغر فقرة رقم (01) المتمثلة في (يهتم المراجع الخارجي بمدى سلامة إدارة المخاطر في المؤسسة) بمتوسط الحساب 2,11 وانحراف معياري 0,94 بدرجة محايد كما يوضح هذا المحور لبعده تقدير المخاطر بدرجة محايد ويوضح هذا بأن المراجعة الخارجية ليس لها دخل في تسيير و تقدير المخاطر داخل المؤسسة.

### ثالثاً : بالنسبة للبعده الأنشطة الرقابية

الجدول رقم (2-16): نتائج تحليل الفروقات للأنشطة الرقابية

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق	متوسط الحسابي $\bar{x}$	الانحراف المعياري $\delta$	الدرجة
1	يهتم المراجع الخارجي بالدورة المستندية في المؤسسة.	5	3	26	2,61	0,73	موافق
		14,7	8,8	76,5			
2	يهتم المراجع الخارجي بمدى فصل المهام في المؤسسة	8	4	22	2,41	0,85	موافق
		23,5	11,8	64,7			
3	يراقب المراجع الخارجي السجلات المالية وعمليات البيع والشراء	4		30	2,76	0,65	موافق
		11,8		88,2			
4	يهتم المراجع الخارجي بمستويات تفويض السلطة في المؤسسة	4	4	26	2,64	0,69	موافق
		11,8	11,8	76,5			
	الأنشطة الرقابية				2,61	0,41	موافق

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-16) الاتجاه العام لبعده الأنشطة الرقابية بمتوسط الحسابي 2,61 وانحراف 0,41 معياري وفقاً لمقياس ليكرت الثلاثي بدرجة موافق في المجال {2.34-3} ؛ حيث نجد الفقرة رقم (03) المتمثلة في (يراقب المراجع الخارجي السجلات المالية وعمليات البيع والشراء) أكبر متوسط الحسابي 2,76 وانحراف

معياري 0,65 وأصغر فقرة رقم (02) المتمثلة في (يهتم المراجع الخارجي بمدى فصل المهام في المؤسسة) متوسط الحساب 2,41 وانحراف معياري 0,85؛ كما يوضح هذا المحور لبعده الأنشطة الرقابية بقبول جيد يوضح هذا بأن المراجعة الخارجية تقييم الأنشطة الرقابية بشكل جيد وبدقة داخل المؤسسة .

رابعا : بالنسبة للبعد المعلومات والاتصال :

الجدول رقم (2-17): نتائج تحليل الفروقات المعلومات والاتصال

الدرجة	$\delta$	$\bar{x}$	موافق	محايد	غير موافق	الفقرات		الرقم
موافق	0,89	2,41	23	2	9	تكرار	يهتم المراجع الخارجي بنظم المعلومات الموجودة في المؤسسة	1
			67,6	5,9	26,5	النسبة		
محايد	0,86	2,08	14	9	11	تكرار	يهتم المراجع الخارجي من طبيعة اتصال في المؤسسة	2
			41,2	32,4	26,5	النسبة		
موافق	0,74	2,55	24	5	5	تكرار	يتحقق المراجع الخارجي من نوعية المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ القرار داخل المؤسسة	3
			70,7	14,7	14,7	النسبة		
موافق	0,55	2,35	المعلومات والاتصال					

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-17) الاتجاه العام لبعده المعلومات والاتصال بمتوسط الحسابي 2,35 وانحراف معياري 0,55 وفقا لمقياس ليكرت الثلاثي بدرجة موافق في المجال { 3 - 2.34 } حيث نجد الفقرة رقم (03) المتمثلة في (يتحقق المراجع الخارجي من نوعية المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ القرار داخل المؤسسة) أكبر بمتوسط الحسابي 2,55 وانحراف معياري 0,74 وأصغر فقرة رقم (02) المتمثلة في (يهتم المراجع الخارجي من طبيعة اتصال في المؤسسة) بمتوسط الحساب 2,08 وانحراف معياري 0,86؛ بدرجة موافق كما يوضح هذا المحور لبعده المعلومات والاتصال بقبول ويوضح هذا بأن المراجعة الخارجية تهتم بنظم المعلومات الموجودة في المؤسسة وعليه يتم على أساسها اتخاذ القرار داخل المؤسسة .

خامسا : بالنسبة للبعد التوجيه والمتابعة

الجدول رقم (2-18): نتائج تحليل الفروقات لبعده التوجيه والمتابعة

الدرجة	$\delta$	$\bar{x}$	موافق	محايد	غير موافق	الفقرات		الرقم
موافق	0,78	2,41	20	8	6	تكرار	يقدر المراجع الخارجي جودة الأداء ورقابته	1
			58,8	23,5	17,6	النسبة		

							باستمرار	
محايد	1,67	1,67	7	9	18	تكرار	يهتم المراجع الخارجي بإجراءات تشكيل اللجان خاصة.	2
			20,6	26,5	52;9	النسبة		
محايد	0,93	2,17	18	4	12	تكرار	متابعة المراجع الخارجي لتقارير الدورية لمختلف أنشطة المؤسسة	3
			52,6	11,8	35;3	النسبة		
محايد	0,56	2,08	التوجيه والمتابعة					

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-18) الاتجاه العام للبعد التوجيه والمتابعة بمتوسط الحسابي 2,08 وانحراف معياري 0,56 وفقا لمقياس ليكرت الثلاثي بدرجة محايد في المجال {1.67-2.33} حيث نجد الفقرة رقم (01) المتمثلة في (يقدر المراجع الخارجي جودة الأداء ورقابته باستمرار) أكبر بمتوسط الحسابي 2,41 وانحراف معياري 0,78 بدرجة موافق وأصغر فقرة رقم (02) المتمثلة في (يهتم المراجع الخارجي بإجراءات تشكيل اللجان خاصة). بمتوسط الحساب 1,67 وانحراف معياري 1,67؛ بدرجة محايد كما يوضح هذا المحور للبعد التوجيه والمتابعة بدرجة محايد ويوضح هذا بأن المراجعة الخارجية لا تهتم بالتوجيه والمتابعة لنظام الرقابة داخل المؤسسة .

المطلب الثالث : اختبار الفروق لمساهمة المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

#### - دراسة مقارنة -

يهتم هذا العنصر بتحليل الفروق في اختلاف أبعاد المراجعة الخارجية حسب العينة المدروسة، وهذا التحليل يفيد في فعالية العوامل المدروسة.

الفرع الأول : اختبار الفروق حسب مستوى خبرة ممارسي المراجعة

أولا : اختبار الفروق في مسؤوليات المراجع حسب الخبرة

الجدول رقم (2-19): يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
المسؤولية الفنية	4,85	33	0,01
المسؤولية الأخلاقية	0,37	33	0,68

0,96	33	0,03	المسؤولية المدنية
0,97	33	0,03	المسؤولية الجنائية
0,37	33	1,01	التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-19) أثر متغير الخبرة في درجة التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) كالتالي :

**H<sub>0</sub>** : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أبعاد التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة

**H<sub>1</sub>** : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أبعاد التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة  
يبين الجدول رقم (2-19) أن قيم (F) غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.37 \geq \alpha$ ) على مستوى جميع الأبعاد للمراجع الخارجي بمسؤوليته وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين المراجع الخارجي بمسؤوليته وعلى مستوى الخبرة المدروسة. +/

ثانياً : اختبار الفروق في درجة انعكاس مسؤوليات المراجع على تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب الخبرة

الجدول رقم (2-20): يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ومستوى الخبرة .

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
البيئة الرقابية	3,07	33	0,06
تقدير المخاطر	0,59	33	0,55
الأنشطة الرقابية	1,32	33	0,28
المعلومات والاتصال	0,85	33	0,28
التوجيه والمتابعة	0,67	33	0,51
تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية	0,62	33	0,54

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-20) أثر متغير الخبرة في درجة تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) كالتالي :

**H<sub>0</sub>** : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أبعاد تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية

في المؤسسة الاقتصادية **H<sub>1</sub>** : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أبعاد تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

يبين الجدول رقم (2-20) أن قيم (F) غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.54 \geq \alpha$ ) على مستوى جميع الأبعاد بتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى الخبرة المدروسة.

الجدول رقم (2-21): يبين المقارنة البعدية على مستوى الخبرة بالنسبة للمسؤولية الفنية

الدلالة الإحصائية	العينة المدروسة	Variable dépendante الخبرة	المسؤولية الفنية
0.002	من 6 إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	
0.024	من 11 سنة فأكثر		

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-21) أثر متغير الخبرة المهنية في الأبعاد المتعلقة بمبدأ المسؤولية الفنية، في المؤسسة، والتي تظهر فروق على مستوى الخبرة المهنية، ويرجع هذا الاختلاف لصالح المحافظين والمهنيين تفوق خبرتهم من 6 إلى 10 سنوات من الملحق رقم 03 في الملحق رقم باعتبار قيمة المتوسط الحسابي تفوق متوسط العينة أقل من 5 سنوات و من 11 سنة فأكثر، كما يوضحه الجدول، وتفسر هذه النتيجة كون العينة المدروسة تلتزم بمسؤوليتها الفنية بتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية بشكل جيد وهذا راجع لخبرتهم يعكس العينة من 5 سنوات و من 11 سنة فأكثر

الجدول رقم (2-22): يبين المقارنة البعدية على مستوى الخبرة بالنسبة للبيئة الرقابية

الدلالة الإحصائية	العينة المدروسة	Variable dépendante الخبرة	البيئة الرقابية
0.031	من 11 سنة فأكثر	من 6 إلى 10 سنوات	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-22) أثر متغير الخبرة المهنية في الأبعاد المتعلقة بمبدأ البيئة الرقابية، في المؤسسة، والتي تظهر فروق على مستوى الخبرة المهنية، ويرجع هذا الاختلاف لصالح المحافظين والمهنيين تفوق خبرتهم من 6 إلى 10 سنوات من الملحق رقم 03 باعتبار قيمة المتوسط الحسابي تفوق متوسط العينة من 11 سنة فأكثر، كما يوضحه الجدول، وتفسر هذه النتيجة كون العينة المدروسة بان البيئة الرقابية لها دور في تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية بشكل جيد وهذا راجع لخبرتهم.

الفرع الثاني: اختبار الفروق حسب المستوى العلمي لممارسي المراجعة

أولاً: اختبار الفروق في مسؤوليات المراجع حسب المستوى العلمي

الجدول رقم (2-23): يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة بالنسبة للمستوى العلمي

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
المسؤولية الفنية	1,72	33	0,19
المسؤولية الأخلاقية	0,46	33	0,63
المسؤولية المدنية	3,31	33	0,04
المسؤولية الجنائية	0,22	33	0,79
التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة	0,61	33	0,54

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-23) أثر متغير المستوى العلمي في درجة التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة ، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) كالتالي :

**H<sub>0</sub>** : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أبعاد التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة

**H<sub>1</sub>** : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أنماط التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة  
يبين الجدول رقم (2-23) أن قيم (F) غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.54 \geq \alpha$ ) على مستوى جميع الأبعاد المراجع الخارجي بمسؤوليته وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين المراجع الخارجي بمسؤوليته وعلى مستوى العلمي المدروسة.

ثانياً : اختبار الفروق في درجة انعكاس مسؤوليات المراجع على تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب المستوى

الجدول رقم (2-24): يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية بالنسبة للمستوى العلمي

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
البيئة الرقابية	2,83	33	0,07
تقدير المخاطر	0,21	33	0,80
الأنشطة الرقابية	2,20	33	0,17
المعلومات والاتصال	2,13	33	0,13
التوجيه والمتابعة	0,84	33	0,43
تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية	3,44	33	0,04

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-24) أثر متغير المستوى العلمي في درجة تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) كالتالي:

$H_0$  : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام إدارة الجودة ترجع لمصلحة المؤسسة.

$H_1$  : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام إدارة الجودة ترجع لمصلحة المؤسسة.

يبين الجدول رقم (2-24) أن قيم (F) دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.04 \geq \alpha$ ) على مستوى جميع أبعاد تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية وعليه نقبل الفرضية البديلة مما يعني بأنه توجد فروق في درجة تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية باختلاف المستوى العلمي وهذا مما يعني أن العينة المدروسة تقوم بتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة

الجدول رقم (2-25): يبين المقارنة البعدية على المستوى العلمي بالنسبة لبعد المسؤولية المدنية

الدلالة الإحصائية	العينة المدروسة	Variable dépendante	المسؤولية المدنية
		المستوى	
0,01	دكتوراه	ماجستير	

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-25) أثر متغير متغير الخبرة المهنية في الأبعاد المتعلقة بمبدأ المسؤولية المدنية، في المؤسسة، والتي تظهر فروق على مستوى العلمي، ويرجع هذا الاختلاف لصالح المحافظين والمهنيين يفوق مستواهم العلمي دكتوراه من الملحق رقم 04 باعتبار قيمة المتوسط الحسابي تفوق متوسط ماجستير، كما يوضحه الجدول أعلاه، وتفسر هذه النتيجة كون العينة المدروسة تلتزم بمسؤوليتها المدنية بالتزام المراجع الخارجي بمسؤولياته بشكل جيد وهذا راجع لمستواهم العلمي عكس أصحاب ماجستير.

الجدول رقم (2-26): يبين المقارنة البعدية على المستوى العلمي بالنسبة لبعد البيئة الرقابية

الدلالة الإحصائية	العينة المدروسة	Variable dépendante	البيئة الرقابية
		المستوى	
0,02	دكتوراه	ليسانس	

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-26) أثر متغير متغير الخبرة المهنية في الأبعاد المتعلقة بمبدأ البيئة الرقابية، في المؤسسة، والتي تظهر فروق على مستوى العلمي، ويرجع هذا الاختلاف لصالح المحافظين والمهنيين يفوق مستواهم العلمي دكتوراه من الملحق رقم 04 باعتبار قيمة المتوسط الحسابي تفوق متوسط ليسانس، كما يوضحه الجدول، وتفسر هذه النتيجة كون العينة المدروسة تهتم بالبيئة الرقابية بتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية بشكل جيد وهذا راجع لمستواهم العلمي عكس أصحاب ليسانس.

الجدول رقم (2-27): يبين المقارنة البعدية على المستوى العلمي بالنسبة للمحور التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة

الدلالة الإحصائية	العينة المدروسة	Variable dépendante	التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة
0,01	دكتوراه	المستوى ليسانس	

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-27) أثر متغير المستوى العلمي في المحور المتعلقة التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة، في المؤسسة، والتي تظهر فروق على مستوى العلمي، ويرجع هذا الاختلاف لصالح المحافظين والمهنيين يفوق مستواهم العلمي دكتوراه من الملحق رقم 05 اعتبار قيمة المتوسط الحسابي تفوق متوسط ليسانس، كما يوضحه الجدول، وتفسر هذه النتيجة كون العينة المدروسة التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة شكل جيد وهذا راجع لخبرتهم لمستواهم العلمي عكس أصحاب ليسانس  
 الفرع الثالث : اختبار الفروق حسب وظيفة ممارسي المراجعة  
 أولاً : اختبار الفروق في مسؤوليات المراجع حسب الوظيفة

الجدول رقم (2-28): يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة بالنسبة للوظيفة

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
المسؤولية الفنية	0,21	33	0,88
المسؤولية الأخلاقية	0,56	33	0,641
المسؤولية المدنية	0,08	33	0,968
المسؤولية الجنائية	0,86	33	0,47
التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة	0,813	33	0,49

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-28) أثر متغير الخبرة في درجة التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة ، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) كالتالي :

$H_0$  : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أبعاد التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة

$H_1$  : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أبعاد التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة



يبين الجدول رقم (2-28) أن قيم (F) غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.49 \geq \alpha$ ) على مستوى جميع الأبعاد المراجع الخارجي بمسؤوليته وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين المراجع الخارجي بمسؤوليته وعلى مستوى الوظيفة المدروسة.

ثانياً : اختبار الفروق في درجة انعكاس مسؤوليات المراجع على تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب الوظيفة الجدول رقم (2-29): يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لاختلاف تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بالنسبة للوظيفة

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
البيئة الرقابية	0,82	33	0,49
تقدير المخاطر	0,75	33	0,52
الأنشطة الرقابية	1,18	33	0,33
المعلومات والاتصال	1,35	33	0,27
التوجيه والمتابعة	0,24	33	0,86
تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية	0,20	33	0,89

المصدر من إعداد الطالبة بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (2-29) أثر متغير الخبرة في درجة تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) كالتالي:

$H_0$  : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أبعاد تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

$H_1$  : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة اختلاف أبعاد تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

يبين الجدول رقم (2-29) أن قيم (F) غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.89 \geq \alpha$ ) على مستوى جميع الأبعاد تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى الوظيفة المدروسة،

## خلاصة الفصل :

بعد ما تعرضنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري توصلنا إلى أن المراجعة الخارجية الجيدة هي التي تبين مدى كفاءة وفعالية وظيفة الرقابة الداخلية أي مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها وذلك باستغلالها الأمثل للموارد المتاحة لديها وهذا من خلال قيام المؤسسة بالتقييم الدوري لأدائها وللتنتائج المحققة وذلك بقيامها بالمراجعة الشاملة والدورية لمجمل النظم الرقابية الداخلية وهذا لا يتم إلا من خلال التطبيق الجيد لعناصر المراجعة الخارجية . وقد حاولنا من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على عينة من محافظتي الحسابات والأساتذة الجامعيين الجزائر وقصد الاطلاع على دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وذلك بالاعتماد على الاستبيان والنتائج المتحصل عليها من هذه الأداة وبعد تحليلها وتفسيرها و توصلنا إلى:

بان المراجع الخارجي يلتزم بالمسؤوليات في عمله داخل المؤسسة وهذا يؤدي إلى تعزيز و يقوي من نظام الرقابة الداخلي، و وجدنا بان تقييم نظام الرقابة الداخلي يعود لمراجعة الخارجية المطبقة بكل موضوعية وصدق ونزاهة من اجل وصول المؤسسة إلى هدفها المراد.

خاتمة

تمنح المؤسسات أهمية كبير لحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفظا على بقائها واستمرارها ، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال ، وكفيل بالحماية حقوق هذه المؤسسات ومجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ، ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية، من حالات الأخطاء والغش والتزوير ، وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد المسؤوليات وتظهر أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسات نظر لما لها من اثر في السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة ، وأداة للمراجعة الداخلية التي تستعين بخدماتها والتي بدورها تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة، فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية و كفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام ، وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يتم بها النظام . حيث كانت الإشكالية العامة للبحث كما يلي : ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية ؟

### - نتائج اختبار الفرضيات

- بعد استيفاء البحث من خلال فصلين الأول نظري والثاني تطبيقي، تمكنا من التوصل إلى النتائج التالية:
- نصت الفرضية الأولى على أنه ( يلتزم المرجع الخارجي بمسؤولياته المهنية) وهي فرضية صحيحة وذلك من خلال النتائج التي توصلنا إليها أنه هناك اهتمام كبير من قبل المراجعين الخارجيين محل الدراسة بمسؤوليات المرجع الخارجي حيث بلغ المتوسط العام أكبر وهذا راجع لمدى كفاءة وحرص المراجعين الخارجيين على التزامهم بالمسؤوليات وسعيها المستمر لتحسين عملهم .
- الفرضية الثانية فهي ( لا يختلف التزام المرجع الخارجي بمسؤولياته المهنية باختلاف الخبرة و المستوى العلمي) وهي قيم غير دالة إحصائيا على مستوى جميع الأبعاد للمراجع الخارجي بمسؤوليته وعليه نقبل فرضية العدم على مستوى الخبرة المدروسة، وكذلك بالنسبة للمستوى العلمي .
- الفرضية الثالثة: (يساهم المراجع الخارجي من خلال التزامه بالمسؤوليات المهنية في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية) وهي فرضية صحيحة وذلك من خلال النتائج التي توصلنا إليها أنه هناك دور كبير من قبل المراجعين الخارجيين محل الدراسة بتقييم نظام الرقابة حيث بلغ المتوسط العام أكبر وهذا راجع لمدى كفاءة وحرص المراجعين الخارجيين على أدائهم وسعيها المستمر لتحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال مختلف الوسائل .
- الفرضية الرابعة: (لا تتأثر مساهمة المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لخبرة المراجع بينما تتأثر بالمستوى العلمي للمراجع ) وهي قيم دال إحصائيا على مستوى جميع أبعاد تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية وعليه نقبل الفرضية البديلة على مستوى العلمي أما بالنسبة إلى مستوى الخبرة قيم غير دالة إحصائيا على مستوى جميع الأبعاد بتقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية وعليه نقبل فرضية العدم.

## - نتائج الدراسة

ومن خلال دراستنا للفصل الثاني، الدراسة الميدانية قمنا بإسقاط المفاهيم النظرية على الوحدة العملية لعينة

الدراسة، وقد اتضح لنا ما يلي:

- يلتزم المراجع الخارجي بعد المسؤولية الفنية بشكل جيد لان الاتجاه العام بمتوسط الحسابي كبير و هذا يوضح بدرجة موافق بقبول جيد أما بالنسبة لتحليل الفروقات نجد بأنه يوجد اختلاف بالتزام المراجع الخارجي بالمسؤولية الفنية على مستوى الخبرة بينما لا يتأثر بالمستوى العلمي للمراجع؛
- أما بعد المسؤولية الأخلاقية يلتزم به المراجع الخارجي بشكل جيد لان الاتجاه العام بمتوسط الحسابي أكبر وهذا يوضح بدرجة موافق بقبول جيد أما بالنسبة لتحليل الفروقات نجد بأنه لا يوجد اختلاف بالتزام المراجع الخارجي بالمسؤولية الأخلاقية على مستوى الخبرة والمستوى العلمي للمراجع؛
- يلتزم المراجع الخارجي بالمسؤولية المدنية داخل المؤسسة وذلك بمتوسط الحسابي أكبر وهذا يوضح بدرجة موافق بقبول جيد أما بالنسبة لتحليل الفروقات نجد بأن هـ لا يوجد اختلاف بالتزام المراجع الخارجي بالمسؤولية المدنية على مستوى الخبرة بينما يتأثر بالمستوى العلمي للمراجع؛
- يلتزم المراجع الخارجي للمسؤولية الجنائية و هذا بمتوسط الحسابي أكبر وهذا يوضح بدرجة موافق بقبول جيد أما بالنسبة لتحليل الفروقات نجد بأنه لا يوجد اختلاف بالتزام المراجع الخارجي بالمسؤولية الجنائية على مستوى الخبرة والمستوى العلمي للمراجع؛
- نجد بان البيئة الرقابية غير كافية في مراجعة نظام الرقابة الداخلية وذلك بمتوسط حسابي متوسط و هذا يوضح بدرجة محايد بقبول متوسط أما بالنسبة لتحليل الفروقات نجد بأنه يوجد اختلاف بمساهمة المراجع الخارجي بتقييم في البيئة الرقابية على مستوى الخبرة والمستوى العلمي للمراجع؛
- نجد بان تقدير المخاطر غير كافية في مراجعة نظام الرقابة الداخلية وذلك بمتوسط الحسابي متوسط و هذا يوضح بدرجة محايد بقبول متوسط أما بالنسبة لتحليل الفروقات نجد بأنه لا يوجد اختلاف بمساهمة المراجع الخارجي بتقييم في تقدير المخاطر على مستوى الخبرة والمستوى العلمي للمراجع؛
- نجد بان الأنشطة الرقابية تتوفر في مراجعة نظام الرقابة الداخلية وذلك بمتوسط حسابي أكبر وهذا يوضح بدرجة موافق بقبول جيد أما بالنسبة لتحليل الفروقات نجد بأن هـ لا يوجد اختلاف بمساهمة المراجع الخارجي بتقييم في الأنشطة الرقابية على مستوى الخبرة والمستوى العلمي للمراجع؛
- نجد بان المعلومات والاتصال تتوفر في مراجعة نظام الرقابة الداخلية وذلك بمتوسط الحسابي أكبر وهذا يوضح بدرجة موافق بقبول جيد أما بالنسبة لتحليل الفروقات نجد بأنه غير كافية في مراجعة نظام الرقابة الداخلية وذلك
- نجد بان التوجيه والمتابعة غير كافية في مراجعة نظام الرقابة الداخلية وذلك بمتوسط الحسابي متوسط و هذا يوضح بدرجة محايد بقبول متوسط أما بالنسبة لتحليل الفروقات نجد بأنه لا يوجد اختلاف بمساهمة المراجع الخارجي بتقييم في التوجيه والمتابعة على مستوى الخبرة والمستوى العلمي للمراجع؛

- التوصيات

من خلال الدراسة التي قمنا بها قدم بعض التوصيات تنفيذ المؤسسة الاقتصادية في تحقيق فعالية كبيرة في نظامها الداخلي ونذكرها في ما يلي

- 01 - يجب على المؤسسة استعمال أساليب متابعة حديثة لنظام الرقابة الداخلية ؛
- 02 - يجب على المراجعين الخارجيين تقدير المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها المؤسسة؛
- 03 - وضع قوانين وضوابط لتحديد مسؤوليات المراجع الخارجي ؛
- 04 - تفعيل الاستقلالية لتعزيز الموثوقية في تقرير المراجع الخارجي ؛
- 05 - يجب توجيهه و إشعار مختلف أقسام المؤسسة بضرورة توفير كل المعلومات الجيدة التي يطلبها النظام؛

آفاق الدراسة

بعد قيامنا لهذه الدراسة التي نعتقد أنها لم تنهي الموضوع بل فتحت بابا للمناقشة العلاقة بين المتغيرين نجد انه من الضروري توجيه الباحثين لمواصلة الدراسات المكملة له في هذا المجال نقترح المواضيع التالية :

- مساهمة المراجع الخارجي في تحديد عيوب ونقائص نظام الرقابة الداخلية ؛
- دور أنظمة الرقابة في التحكم في المخاطر ؛
- أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحسين مخرجات نظام الرقابة الداخلية؛
- نظام الرقابة الداخلية وأثره على الملمومة المحاسبية؛

# المصادر والمراجع

✓ الكتب باللغة العربية:

1. جربو محمود يوسف: مراجعة الحسابات بين التنظير والتطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الطبعة الأولى 2000 .
2. خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وئيل للنشر والتوزيع ، عمان ، 1998 .
3. سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد وديان ، تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي لنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى عمان 2010 .
4. عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية ( الدار الجامعية ، 2004 .
5. عوض لبيب فتح الله الديب ، أحمد محمد كامل سالييم ، أصول المراجعة الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية
6. غسان فلاخ المطاحن ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، دار المسير ، الأردن ، 2006 .
7. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، لمراجعة والتدقيق الحسابات ن، الإطار النظري والممارسات التطبيقية بن عكنون ، الجزائر ، 2003 .
8. محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ندار النشر المكتبة الجامعي الحديث الإسكندرية 2007 .
9. محمد الصحن عبد الفتاح ، د/ محمد السيد سرايا ، د /فتح رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية المكتب الجامعية الحديثة، 2006 .
10. هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، عمان ، الأردن ، 2004 .

✓ مذكرات:

11. رابع بلال ، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات ، رسالة ماستر ، الاقتصادية كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس، 2015/2014 .
12. بوبكر أبي مولود ، مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش ، رسالة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلم التجارية و علوم التسيير جامعة ورقلة ، 2015/2014 .
13. زكريا قلالة ، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مجموعة من المراجعين الخارجين في ولاية بسكرة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم تجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد بوقرة ، بومرداس، سنة 2014/2013 .
14. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، بعنوان التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة kbmj مجني وحازم حسن وشركائهم . محاسبون قانونيين . إدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة الاستثمار في الجمهورية اليمنية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم تجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، سنة 2010/2009 .



15. عروب حسناء، أثر نظام الرقابة الداخلية في أداء الموارد البشرية، دراسة حالة مركز الزيت بنفطال - وحدة تقرت - شهادة ماستر، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير، جامعة ورقلة 2014/2015.  
✓ مراجع باللغة الفرنسية:

16. BVatude Daniel, **LAudit comptable et financier**, Nathan, paris 1997.

17 Louis GALLOIS **Théorie et pretique de l'audit interne**, éditions d organisation, édition N7, pris 2009.

الملاحق

. جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير



تخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

تحت إشراف الأستاذ : خامرة الطاهر

قسم : علوم التسيير

دراسة للطالب : بضياف نورة

### إستبيان

## السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

### بعد التحية :

أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كجزء من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة الماستر في تدقيق و مراقبة التسيير من خلال مذكرة بعنوان : دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلي بالموئسة الاقتصادية وهذه الاستمارة موجهة لإفراد مجتمع الدراسة والمتمثلين في ممارسي المحاسبة لأنهم يمثلون مهنة المراجعة الخارجية، فأرجو من سيادتكم المحترمة الإجابة عن الأسئلة الواردة في الاستمارة بهدف اعتمادها كمصدر للبيانات اللازمة لإعداد البحث ، لدى أرجو التكرم بقراءة العبارات بدقة والإجابة عنها بموضوعية ،علمنا بأن هذه البيانات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وستكون دقة إجاباتكم ومساهماتكم عوناً كبيراً لي في التوصل إلى نتائج موضوعية وعملية ، وفي الأخير تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

1- الجنس: ذكر  أنثى

2- الخبرة: أقل من 5 سنوات  من 6 إلى 10 سنوات  من 11 سنة فأكثر

3- العمر: أقل من 30  من 30 إلى 50  أكثر من 51 سنة

4- المستوى العلمي: ليسانس  ماجستير  دكتورا

5- الوظيفة: أستاذ جامعي  محاسب  محافظ حسابات  خبير محاسب

## المحور الأول: التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة

موافق	محايد	غير موافق	الفقرات	الرقم	
			المراجع الخارجي يتحقق من أن المؤسسة تعمل بالمبادئ المحاسبية بشكل جيد.	01	مسؤولية فنية
			المراجع الخارجي يتحقق من أن النصوص والقوانين تطبق بشكل سليم .	02	
			تحقق المراجع الخارجي من أن الوثائق والعقود التي تنظم سير العمل مصادق عليها.	03	
			يتميز المراجع الخارجي بالأخلاقيات المهنية في عمله .	04	مسؤولية
			التزام المراجع الخارجي بتأدية واجباته على أكمل وجه.	05	
			تفرض على المراجع الخارجي عقوبة تأديبية عند قيامه بمخالفة أو تقصير في.	06	أخلاقية
			يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية تجاه العميل إذا كان هناك إهمال .	07	مسؤولية مدنية
			يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن تقصيره .	08	
			يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية في حالة تلاعب في القوائم المحاسبية نتيجة عدم وجود عقد مع الطرف الثالث .	09	
			يتحمل المراجع الخارجي الانحرافات التي قام بها المسئولين داخل المؤسسة.	10	مسؤولية
			يبتعد المراجع الخارجي عن الغش في كتابة تقرير وعدم احترام السر المهنية .	11	جنائية
			يعاقب جنائيا المراجع الخارجي في حالة مؤامرة مع الإدارة حول الأرباح المؤسسة.	12	

المحور الثاني: تقييم المراجعة الخارجية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية:

موافق	محايد	غير موافق	الفقرات	الرقم	
			يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى التزام المسؤولين والعمال بالكفاءة لتحقيق بيئة رقابية.	01	البيئة الرقابية
			يقوم المراجع الخارجي بمراقبة القيم الأخلاقية والنزاهة في أداء مختلف المهام.	02	
			يضبط المراجع الخارجي السلوك التسيير في المؤسسة.	03	
			يدرس المراجع الخارجي إجراءات تقييم المخاطر	04	تقدير المخاطر
			. يهتم المراجع الخارجي بمدى سلامة إدارة المخاطر في المؤسسة	05	
			يهتم المراجع الخارجي بالدورة المستندية في المؤسسة.	06	الأنشطة الرقابية
			يهتم المراجع الخارجي بمدى فصل المهام في المؤسسة.	07	
			يراقب المراجع الخارجي السجلات المالية وعمليات البيع والشراء.	08	
			يهتم المراجع الخارجي بمستويات تفويض السلطة في المؤسسة .	09	
			يهتم المراجع الخارجي بنظم المعلومات الموجودة في المؤسسة.	10	المعلومات والاتصال
			يهتم المراجع الخارجي من طبيعة اتصال في المؤسسة.	11	
			يتحقق المراجع الخارجي من نوعية المعلومات التي يتم على أساسها اتخاذ القرار داخل المؤسسة.	12	
			يقدر المراجع الخارجي جودة الأداء ورقابته باستمرار.	13	التوجيه والمتابعة
			يهتم المراجع الخارجي بإجراءات تشكيل اللجان خاصة.	14	
			متابعة المراجع الخارجي لتقارير الدورية لمختلف أنشطة المؤسسة.	15	

## الملحق رقم 02

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

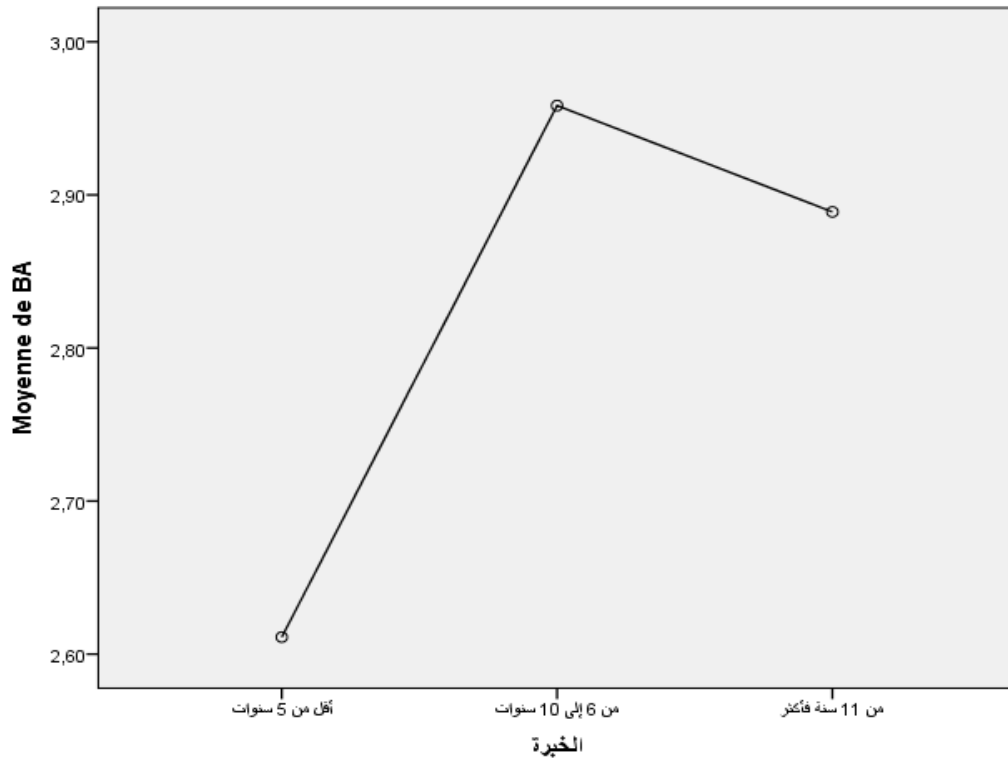
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

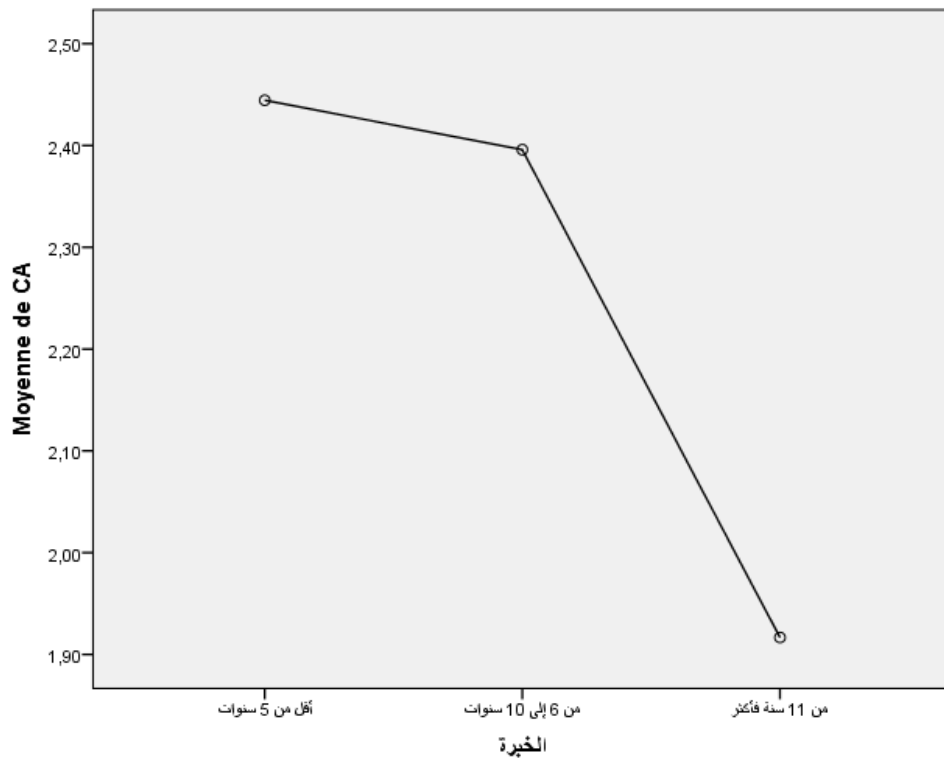
## استمارة صدق المحكمين

الرقم	المحكم	الدرجة	القسم	الجامعة
01	مقدم خالد	أستاذ محاضر	قسم العلوم	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
02	قوجيل محمد	أستاذ محاضر	قسم العلوم	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
03	بابنات عبد الرحمان	أستاذ محاضر	قسم العلوم	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
04	بن مالك محمد حسان	أستاذ محاضر	قسم العلوم	جامعة قاصدي مرباح ورقلة

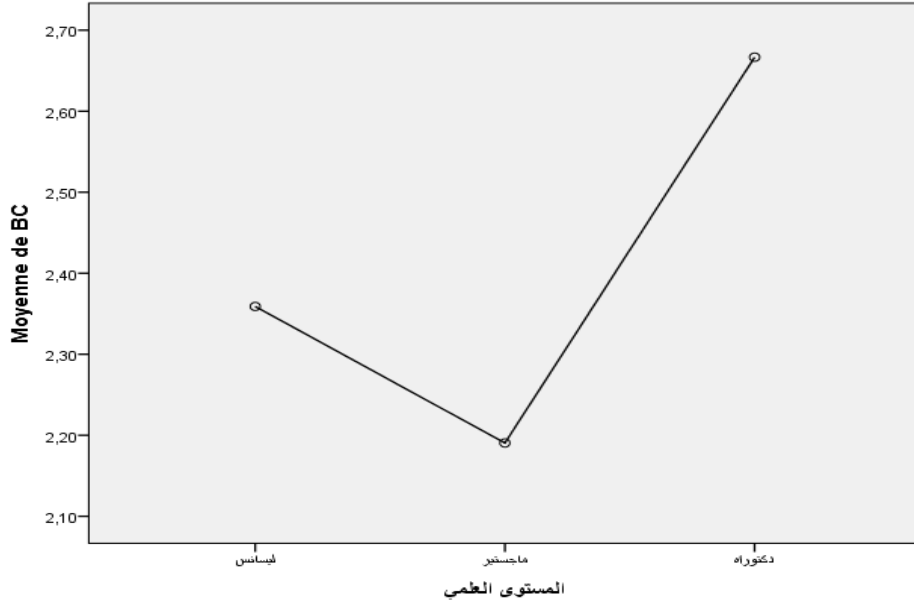
### Diagrammes des moyennes



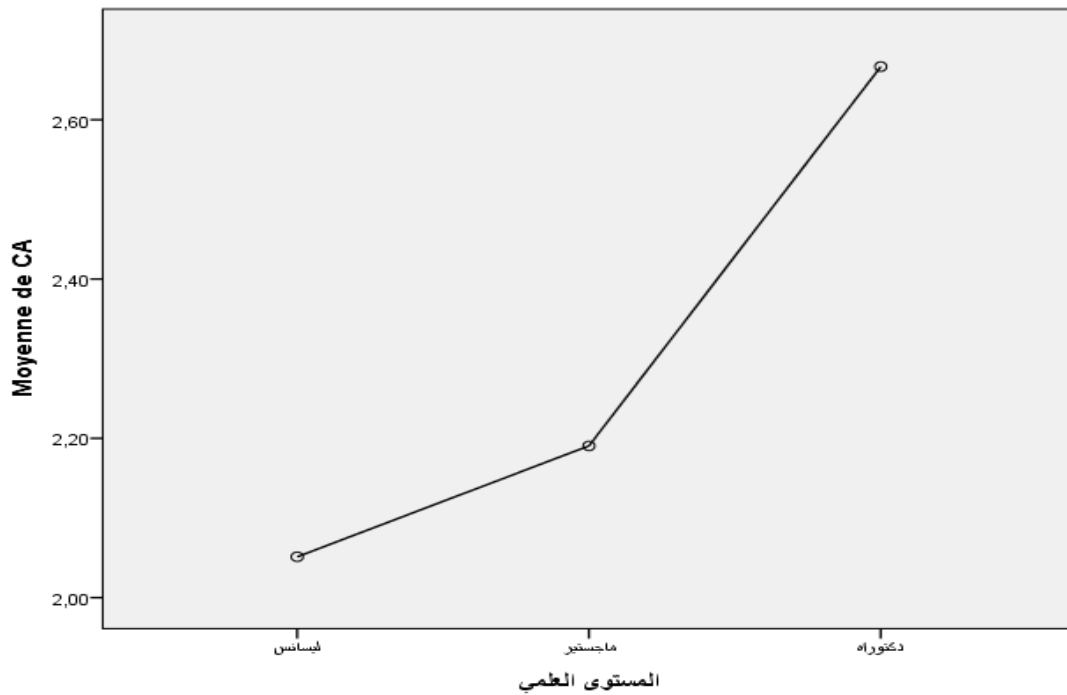
### المتوسط الحسابي للبيئة الرقابية حسب الخبرة



الملحق رقم 04 المتوسط الحسابي للمسؤولية المدنية حسب المستوى العلمي



المتوسط الحسابي للبيئة الرقابية حسب المستوى العلمي





الملحق رقم 05 المتوسط الحسابي التزام المراجع الخارجي بمسؤوليته في المؤسسة حسب المستوى العلمي

