



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي -الطور الثاني-

في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق

بعنوان:

## مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

بالمؤسسة الاقتصادية " دراسة ميدانية في الفترة من مارس إلى افريل من سنة

" 2024

من إعداد الطالبين:

راجحي عبد الكريم - خلادي نور الدين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: ..2024/06/23..

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د /..العربي قزون.....(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د / مسعود كسكس..... (أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

د /..لبوز نوح.....(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

2024/2023





جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي -الطور الثاني-

في الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق

بعنوان:



## مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

بالمؤسسة الاقتصادية " دراسة ميدانية في الفترة من مارس إلى افريل من سنة

" 2024

من إعداد الطالبين:

رابحي عبد الكريم - خلادي نور الدين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/23..

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د /..العربي قزون.....(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د / مسعود كسكس..... (أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

د /..لبوز نوح.....(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

2024/2023

## الإهداء

حمداً لله وشكراً جزيلاً لخالتي ومولاي باسط اليدين بالعطايا والنعمة مالك الملك ذو الجلال والإكرام ، بعد طول الصبر والعناء وفقني الله إلى

هذا العطاء

أما بعد:

أهدي تحياتي وثمره جدي

إلى رسول السلام وباهدي الأنام إلى منبع النور ومزيل الظلام ---- حبيبي يا رسول الله عليك الصلاة والسلام -----

أهدي هذه الصفحات المتواضعة-----

إلى من كانت أول صبري وسهرت من أجلي الليلي --- إلى من أوصاني ربي بها---- ومنتختني كل نفيس وغالي --- إلى من جعل

الله الحجة تحت أقدامها --- إلى الغالية دوماً وأبداً --- أُمِّي الغالية ---

إلى قرّة عيني وو مبيض وجداني وصانع أحلامي وكياني من تعلمت منه معنى الكفاح والصبر وكان قبسا ينير مسيرتي --- وشمعة تحترق

لتضيء دربي --- أُمِّي الغالي رحمه الله وطيب ثراه.

إلى أعلى نعم في الكون وشموع بيتي وأعز ما في سريري زوجتي الغالية

وبناتي الحبيبات قرّة عيني :

غزلان قطر الندى - ونور الايمان - وسعيدة - ورتيل

أخي وزوجته وابنته رنيم - أختي وابنها أنس... حفظهم الله

إلى كل الأهل والأقارب ؛ إلى أفراد العائلة صغيرا وكبيراً.

إلى كل الأساتذة كلبية

إلى كل من عرفني فابتسم --- إلى كل من غرس في سما فلم يندثر ---

إلى كل من عرفني من قريب أو من بعيد، إلى كل من يقدر العلم ويسعى في طلبه.

نورالدين خلادي

إلى كل من أدركم القلب --- ولم يدركم القلم ---

الإهداء

أهدي هذا العمل:

إلى التي أنارت دربي و طريقي بدعواتها طوال حياتي، منبع الحب والحنان لا يكفيا أي إهداء أو تقدير، ولا أستطيع رد

فضلها طوال حياتي والدي العزيزة

إلى الذي أردت أن أحقق له حلمه، إلى من أستمد منه قوتي

إلى الذي كان لي السند الأول والأخير للوصول إلى ما أنا فيه الآن

والدي العزيز

رحمه الله وطيب ثراه

إلى إخوتي وأخواتي سندي في الحياة وإلى أزواجهم إلى كل أصدقائي وزملائي

إلى كل من يعرفه قلبي ولم يذكرهم قلبي

إلى كل طالب علم

عبد الكريم رابحي



## شكر و عرفان

الحمد لله الذي انعم علينا بنعمة العقل وأهدانا القوة والصبر لإتمام هذا العمل فهو وحده جل جلاله له حمدا يليق بكماله وثناء يليق بعظمته وفضله

نشكر الله الواحد الاحد الذي رزقنا من العلم ما لم تكن نعلم وهدانا الى صراطه المستقيم

وجعلنا من امة حبيبه المصطفى صلى الله عليه وسلم وعملا بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم

من لا يشكر الناس لا يشكر الله

من صنع لكم معروفا فكافئوه فان لم تكافئوه فادعوا له حتى تروا انكم كافأتموه

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير الى الأستاذ المشرف مسعود كسكس

على توجيهات ونصائح ونزوة من الله ان يوفقه ويسدد خطاه

كما نتقدم بحبيل الشكر والعرفان الى جميع الأساتذة الافاضل الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي دون استثناء.

والى كل من كان له الفضل في مساعدتنا سواء من قريب او من بعيد ولو بكلمة طيبة

في الأخير نسأل الله القدير ان يوفقنا لما يحب ويرضى انه ولي ذلك والقادر عليه

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مستوى الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية وأثر المراجعة الخارجية على الرقابة الداخلية والتحقق من وجود علاقة بين كل من المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية وذلك من خلال المنهج الوصفي و تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع المعلومات و خلصت دراستنا إلى أن المراجعة الخارجية لها دور فعال وتأثير مهم في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات وأن مستوى الرقابة الداخلية مرتفع جدا وأن هناك علاقة إحصائية بين كل من المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية وهناك أيضا تأثير ذو دلالة إحصائية بينهما.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية، نظام رقابة داخلية، تقييم، مراجع خارجي.

## Summary:

This study aimed to understand the level of internal control in economic institutions and the impact of external auditing on internal control. It also examined the existence of a relationship between external auditing and internal control. Using a descriptive approach and questionnaire as tools for gathering information, our study concluded that external auditing plays an effective role and has a significant impact in improving internal control systems within institutions. It found that the level of internal control is very high and that there is a statistical relationship between external auditing and internal control, with a statistically significant effect between them.

Keywords: external audit, internal control system, evaluation, external auditor.





## قائمة المحتويات

الرقم	البيان
VII	الملخص .....
IX	قائمة المحتويات .....
X	قائمة الجداول .....
XI	قائمة الاشكال البيانية .....
XII	قائمة الاختصارات .....
أ	المقدمة .....
<b>الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية</b>	
3	المبحث الأول: الادبيات النظرية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية
3	المطلب الاول: نظام الرقابة الداخلية
15	المطلب الثاني: المراجعة الخارجية
29	المطلب الثالث: العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية ودور المراجع في تحسينها
38	المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية
38	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
41	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة غير العربية
42	المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية
<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات</b>	
47	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
53	المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها.
76	الخاتمة .....
79	المراجع .....
82	قائمة الملاحق .....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
15	أهم مراحل التطور التاريخي للمراجعة	1-1
29	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	2-1
48	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة	1-2
49	توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي	2-2
50	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح	3-2
52	نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ	4-2
54	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	5-2
55	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	6-2
56	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	7-2
57	توزيع عينة الدراسة الخبرة المهنية	8-2
58	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الأول للمحور الأول	9-2
59	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني للمحور الأول	10-2
60	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثالث للمحور الأول	11-2
62	ترتيب الأهمية النسبية لأبعاد المراجعة الخارجية	12-2
63	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الأول للمحور الثاني	13-2
64	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني للمحور الثاني	14-2
65	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثالث للمحور الثاني	15-2
66	ترتيب الأهمية النسبية لأبعاد الرقابة الداخلية	16-2
68	تحليل التباين لمستوى التحضير لعملية المراجعة ومستوى تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%	17-2
69	الانحدار المتعدد لتحضير لعملية المراجعة	18-2
70	تحليل التباين لمستوى إجراءات عملية المراجعة ومستوى جودة نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%.	19-2
70	الانحدار المتعدد لإجراءات المراجعة الخارجية	20-2
71	تحليل التباين لمستوى إتمام عملية المراجعة ومستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%	21-2
72	الانحدار المتعدد لإجراءات المراجعة الخارجية	22-2

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
7	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	1-1
9	مكونات نظام الرقابة الداخلية	2-1
14	مقومات نظام الرقابة الداخلية	3-1
17	عملية المراجعة	4-1
18	المفاهيم المرتبطة بعملية المراجعة	5-1
21	معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها	6-1
28	مراحل وخطوات اداء عملية المراجعة الخارجية	7-1
31	علاقة نظام الرقابة الداخلية بعمليات المراجعة الخارجية	8-1
37	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	9-1

قائمة الاختصارات

المصطلح باللغة الأجنبية	الدلالة	الاختصار
federation of International Accountants	الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة	IFAC
American Institute of Certified Public Accountant	مجلس معايير المحاسبة الأمريكية	AICPA
	منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين	OECCA
Committee of sponsoring organization of the trade way commission	لجنة رعاية المؤسسات الأمريكية	COSO
Statistical package for the social sciences	التحليل الاحصائي للعلوم الاجتماعية	Spss



# مقدمة

تواجه الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر العديد من التحديات بسبب التغيرات الكبيرة و المتسارعة التي طرأت على بيئة الاعمال ، فضلا عن تضارب المصالح و تعدد الجهات المؤثرة و المتأثرة بأنشطة الوحدة ، و فضلا عن زيادة حالات الأخطاء و المخالفات ، بات من الضروري تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع الخارجي للتكيف و التواصل مع هذه البيئة الديناميكية ، و تحقيق مستوى عال الشفافية في الإبلاغ المالي ، إذ يقوم المراجع بفحص الحسابات بطريقة موضوعية للتأكد من مدى صحة و صدق الإفصاحات التي تضمنتها و إبداء رأيه بكل حرية و استقلالية و ذلك بهدف اكتشاف مواضع الغش و الأخطاء و الحد من ظاهرة الفساد و الحفاظ على أموال المؤسسة ، فنتائج عمل المراجع وتوصياته تعود بالفائدة على المؤسسة بالدرجة الأولى من خلال التقارير التي ترفع إليها و التي تبرز أوجه القوة و أوجه الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية و سيرورة العمل داخل المؤسسة ، كما لها دور على أصحاب رؤوس الأموال و المساهمين لتأكد أن استثماراتهم في الطريق الصحيح ، و من جهة أخرى فإن مصداقية هذه الكشوفات المالية تساعد المستثمرين على اتخاذ قراراتهم ، كما أن التقارير ذات الجودة العالية لها تأثير علي ردود أفعال المستثمرين و المساهمين في السوق المالية مما يؤثر على قيمة الأسهم ، فكان عمل المراجع بمثابة الضمان لسلامة و شرعية القوائم المالية من خلال التقارير المالية ، فأصبحت المراجعة تلعب دورا بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق التقدم و النمو لكل المؤسسات .

## 2\_ طرح الإشكالية

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

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

### ➤ الأسئلة الفرعية:

وتتفرع الاشكالية السابقة إلى التساؤلات التالية:

- 1 - كيف تؤثر مرحلة الاعداد والتحضير لعملية المراجعة الخارجية على تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- 2 \_ ما مدى تأثير الاجراءات المعتمدة في عملية المراجعة الخارجية على جودة نظام الرقابة الداخلية؟
- 3 \_ ما مدى مساهمة المراجع الخارجي في التأثير على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند الانتهاء من عملية المراجعة؟

### 3\_فرضيات الدراسة:

- 1 - تؤثر مرحلة الاعداد والتحضير لعملية المراجعة على تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 2 - هناك تأثير كبير من الاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية في جودة نظام الرقابة الداخلية.
- 3 - يساهم التقرير المعتمد من طرف المراجع وملاحظاته في التأثير على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند نهاية عملية المراجعة.

#### 4- أهمية وأهداف الدراسة:

##### ➤ أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية لما له من دور كبير على المؤسسة في تحقيق التقدم والنمو لكل المؤسسات،

##### ➤ أهداف الدراسة:

اهداف الدراسة يتمثل الهدف الرئيسي معرفة مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

- التعرف على أهم الاساليب والأدوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة.

- الرغبة في التعرف أكثر على عمل المراجع الخارجي ومدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

#### 5- مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

مبررات ودوافع إختيار الموضوع :إختيار الموضوع كان على أساس عدة مبررات ودوافع موضوعية وأخرى ذاتية منها :الاهتمام بمجال المراجعة والتدقيق المحاسبي ومدى تلاؤمه مع التخصص الذي ندرس فيه التطرق لهذا الموضوع بغية لفتح مجال البحث أمام المهتمين مسبقا.

الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

#### 6-حدود الدراسة:

وتشمل مايلي :

- الحدود المكانية: في الجانب الميداني سيتم إجراء دراسة ميدانية من خلال استبانة إلكترونية.

- الحدود الزمانية: انجاز الدراسة ككل يتزامن مع السنة الجامعية 2023 - 2024 لإجراء الدراسة الميدانية.



## 7- منهجية الدراسة:

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة، وكذا اختبار فرضياتها المتبناة يعتمد البحث على المنهج الوصفي لكونه أكثر المناهج استخداماً في الدراسات ولأنه يتناسب مع الظاهرة موضوع الدراسة من خلال الاستعانة بالمصادر ذات العلاقة بالتدقيق المحاسبي من دراسات متخصصة ومراجع علمية وكذلك الرجوع إلى الدراسات السابقة في الجانب النظري. كما سيتم الاعتماد على دراسة حالة في الجانب التطبيقي ومحاولة منا لإسقاط مختلف المفاهيم النظرية على الدراسة الميدانية التي سيتم الاعتماد فيها على الاستبانة الموزعة على شخصيات موضوع الدراسة.

## 8 - صعوبات الدراسة:

خلال إعدادنا للرسالة واجهتنا مجموعة من الصعوبات نوجزها فيما يلي:

- صعوبة الحصول على مراجع حديثة بصفة عامة.
- عدم قدرتنا على التحكم في الوقت بسبب ضغوط الحياة الاجتماعية والوظيفية.

## 9- هيكل الدراسة:

بغرض الوصول إلى هدف الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة من خلال المحاولة للتطرق إلى جميع جوانب الدراسة تم الاعتماد على خطة وفق التقسيم التالي:

**الفصل الأول:** بعنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، من خلال تقسيمه لمبحثين، المبحث الأول الأدبيات النظرية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح الإطار المفاهيمي في حين المبحث الثاني الدراسات السابقة لموضوع الدراسة

**الفصل الثاني:** دراسة تطبيقية وميدانية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية وقد قسمنا الفصل الثاني الى مبحثين المبحث الاول طرحنا فيه الطريقة والأدوات الدراسة والمبحث الثاني طرحنا فيه تحليل النتائج ومناقشتها

خاتمة

# الفصل الاول

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

تمهيد

اصبح نظام الرقابة الداخلية يشكل احد الدعائم الاساسية للإدارة العليا، و الذي تطور مع تطور المؤسسات الاقتصادية، ادى هذا الأخير إلى تحقيق اهدافها من خلال إرساء سياسات و إجراءات تعمل على ضبط الاعمال و منع الاخطاء والتلاعبات، أو اكتشافها فور وقوعها و العمل على تصحيحها بالإضافة إلى التكيف مع التغيرات و المستجدات التي تفرضها البيئة أولاً بأول.

ولفهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية لابد من توضيح أهم المفاهيم التي تكون ضمن مجال الرقابة، و مدى كفاءة و فعالية هذا النظام و إلى جانب ذلك إبراز المقومات و الاجراءات الأساسية و الأدوات التي تستعمل لعمل نظام الرقابة الداخلية .

و لتقديم نظام الرقابة الداخلية بصورة اوضح تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين خصص المبحث الاول لنظام الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية و العلاقة بينهما و المبحث الثاني الدراسات السابقة التي تمحورت حول موضوع بحثنا .

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

المبحث الاول : الادبيات النظرية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

المطلب الاول : نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية مكانة هامة لدى المؤسسات ، فهي خط الدفاع الاول الذي يحمي مصالح المتعاملين بصفة خاصة و كافة الاطراف ذات صلة بالمؤسسة ، حيث توفر الحماية لأصولها و تضمن دقة البيانات المحاسبية و الحد من الأخطاء و حالات الغش و التلاعب . وعلى هذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى كل من مفهوم نظام الرقابة الداخلية و اهدافها و خصائصها بالإضافة إلى التطرق إلى مكوناتها.

الفرع الاول : التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية ومفهومها

أولاً : التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية :

مراحل تطور ظهور نظام الرقابة الداخلية

مرحلة بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية: حيث بدأ الاهتمام في الأول بوضع القواعد التي تضمن سلامة تنفيذ العمليات وهي :

فصل الاختصاصات داخل المؤسسة وتقسيم العمل بين الموظفين، بحيث ينفذ كل منهم جزءاً من العملية الأمر الذي أدى إلى تحقيق الرقابة التلقائية وهو ما أصبح يعرف فيما بعد باسم الضبط الداخلي .

وجود نظام محاسبي سليم، يتضمن القواعد الكفيلة بمراقبة الأعمال بعد تسجيلها في الدفاتر المحاسبية في المؤسسات، ومن أهم هذه القواعد<sup>1</sup> :

- إتباع طريقة القيد المزدوج لتسجيل العمليات؛

- استعمال الحسابات الإجمالية في المراقبة؛

- استخدام موازين المراجعة وموازن الحسابات الإجمالية؛

- استخدام طريقة الجرد المستمر؛

- إتباع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

- اعتماد العمليات بواسطة أشخاص مسؤولين.<sup>2</sup>

ب. مرحلة ظهور الرقابة الإدارية والمحاسبية والمالية :

لقد تطور نظام الرقابة الداخلية بشكل واسع مع التطور الاقتصادي و اعتماد أسلوب التخطيط أساساً لرسم السياسات و إتخاذ القرارات لذلك أصبحت الرقابة تهتم بشؤون رفع الكفاءة الإنتاجية والخدمات المقدمة ، وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية من قبل السلطات العليا في المؤسسة الاقتصادية، وبمهمة المهام أصبحت الرقابة الداخلية تتعلق بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية ، ولا شك في أن الرقابة الإدارية ظهرت نتيجة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وحاجتها إلى البيانات لإستخدامها في أغراض التخطيط العام على مستوى الدولة ولأغراض الضرائب والإشراف على نشاطات ومشاريع ذات الطابع الاقتصادي<sup>3</sup> .

و من العوامل التي ساعدت في ظهور الرقابة الداخلية :

-كبر حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2008 ، ص: 15

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق تم ذكره ، ص: 15

<sup>3</sup> حمدي السقا، أصول المراجعة، دار ابن حيان، دمشق سوريا، 1997، ص: 109

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

- اضطراب الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة من أجل اتخاذ القرارات اللازمة ولتصحيح الانحرافات؛<sup>1</sup>
- حاجة إدارة المؤسسة إلى صيانة أموالها؛
- حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة وذلك لفرض الضرائب وترشيد الاستهلاك والتسعير وحصر الاقتصاد وتوجيهه<sup>2</sup>.

### ثانيا : تعريف نظام الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية عدة تعاريف نظرا لمراحل تطورها وتضارب آراء المتخصصين والمتمرسين في هذا الميدان (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، مراجعين داخليين (...))، فيما يلي مجموعة من التعاريف :

**تعريف الأول :** عرف من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة ( IFAC ) على أنها " كافة السياسات و الإجراءات و الضوابط الداخلية التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان إلى الوصول إلى هذه الإدارة و هو إدارة العمل بشكل منظم و كفى و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول و منع و اكتشاف الغش و الخطأ ، و دقة و اكتمال السجلات المحاسبية ، و إعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب".<sup>3</sup>

**تعريف الثاني :** حسب المعهد الأمريكي ( AICPA ) " تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصوله ، و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية ، و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاءة الإنتاجية ، و تشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعية ".<sup>4</sup>

**تعريف الثالث :** حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة .<sup>5</sup>

**تعريف الرابع :** يشير تعريف ( COSO ) بوضوح إلى أن الرقابة الداخلية هي عمليات وليس نظاما وان مسؤولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين وذلك بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول حول الوصول إلى كفاءة وفعالية العمليات وجودة وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة ، كما يوضح التعريف أن هدف نظام الرقابة الداخلية هو تقديم تأكيد معقول وليس تأكيدا مطلقا بخصوص الأهداف المرجوة من الرقابة .<sup>6</sup>

كما يمكن تعريفه أيضا على أنه: "الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المؤسسة للمحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءات الإنتاجية وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية ".<sup>7</sup>

1 خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 1998، ص 162:

2 توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص: 106 .

3 خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق تم ذكره ، ص: 167 .

4 محمد التهامي طواهر ، و مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون الجزائر ، 2003 ، ص: 84.

5 نفس المرجع ، ص 84 .

6 محمد التهامي طواهر مرجع سابق تم ذكره ، ص: 85 .

7 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص: 207.

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

وأيضاً يعرف على أنه: "كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها ولضمان إدارة كفوة في العمل".<sup>1</sup>

من خلال مما سبق يمكن قول على أنها " ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها "

الفرع الثاني : خصائص و إجراءات نظام الرقابة الداخلية و أهدافها.

### أولاً : خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توفرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالاً وجيداً في تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة وهي كالتالي<sup>2</sup> :

✓ **خطة تنظيمية** : تقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، بحيث لا تتركز على العملية بكاملها في قسم واحد، وأهمية اهتمام النظام فيما يخص تقسيم الوظائف؛ حتى لا يسيطر قسم ما على السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي يقوم بها، ويجب أن تكون مرنة، كما يجب أن تكون بسيطة وواضحة، حتى يفهمها العاملون بالمشروع .

✓ **نظام لتحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات**: بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات .

✓ **قواعد ثابتة تتبع عند أداء الوظائف والمهام لكل قسم من الأقسام التنظيمية**: فسلامة أداء الواجبات والوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فاعلية الرقابة الداخلية، وعلى كفاية العمليات الناشئة عن هذا الأداء .

✓ **تأهيل مجموعة من الأفراد للقيام بالمسؤوليات الملقاة**: ويتم ذلك عن طريق إعداد برامج تدريبية للموظفين الحاليين لرفع

كفاءتهم، أما الجدد فيجب اختيارهم بدقة، حتى لا يتم تعيين أشخاص غير مؤهلين تأهيلاً يسمح لهم بتحمل مسؤوليات و وظائف حساسة.

### ثانياً : إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتمثل أساساً في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة .

### (أ) : الإجراءات التنظيمية والإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وإجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع ، الأردن، 2009، ص: 56.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2003 ، ص: 239.

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

الخطوات الواجب إتباعها لإعداد والقيام بعملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وبالتالي يمكن إظهار هذه الإجراءات في مجموعة من النقاط هي :

### 1 تحديد الاختصاصات

إن تحقيق أهداف المؤسسة يكون حتماً عبر تضافر الجهد داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يمس بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بما .

### 2 تقسيم العمل

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويمنع من تداخل وتضارب مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، الغش والتلاعبات داخل المؤسسة .

### 3 توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من أجل تحديد تبعية الإهمال والأخطاء، وعملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح وبيّن تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته والتزاماته تجاهها، فيحاسب و يُراقب في حدود هذا المجال، وهذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة مرتكب الخطأ وعدم استطاعته التهرب منه من جهة .

### 4 إعطاء تعليمات صريحة

يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، وينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى منفيديها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، ولكي تكون هذه التعليمات صريحة ويستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف .

### 5 مراقبة الموظفين ورفع مستوى كفاءة أدائهم

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، كالتدريب ودوران المناوب والتقييم الدوري، لأن السير الجيد لأي نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تعتبر الكفاءة والمميزات الفردية من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام<sup>1</sup>.

(ب) : الإجراءات المحاسبية:

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ،

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

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجدد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به<sup>1</sup>.

### 1 التسجيل الفوري للعمليات

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، ويجب أن يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعها، والسرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تزيد من سرعة ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها هذا التسجيل المحاسبي

### 2 التأكد من صحة المستندات

المستندات هي مجموعة من البيانات المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، ويجب مراعاة بعض المبادئ عند تصميمها، بحيث يجب أن تتميز ب :  
- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.  
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها .

### 3 إجراءات المطابقة الدورية

تعتبر المطابقة الدورية من أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية، ويمكن أن تكون هذه المستندات غير صحيحة مما يؤثر سلباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي أي القوائم والتقارير المالية الختامية، وبهذا جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية للكشف عن ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع، كالمقارنة مثلاً بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات وما تم على مستوى البنك فعلاً، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم والتقارير المالية الختامية.

### 4 عدم إشراك موظف في مراقبة عمله

وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي، فعند حدوث أي خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطأه، وكذلك إذا حدث تلاعب فالحاسب يغطيه كونه صدر منه، وبالتالي وضع هذا الإجراء للقضاء على هذه الإشكالية .

### ج) : الإجراءات العامة:

- هي الإجراءات المكتملة للإجراءات السابقة، والتي تتمثل في :
- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها .
  - التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع والتبittات أو الأوراق المالية؛ وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد والصادر .

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره ، ص: 113



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

الشكل (1-1) : إجراءات نظام الرقابة الداخلية



ثالثا : أهداف نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة أهداف لنظام الرقابة الداخلية نذكر منها :<sup>1</sup>

1- التحكم في المؤسسة :

يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقها من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فإن تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة والمسيرين.

2- حماية أصول المشروع :

ويقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية، ونجد في هذا المجال حامين:

الحماية الأولى : (حماية مادية)

ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف اذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصا لذلك

الحماية الثانية : (حماية محاسبية)

ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها الى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات .

3- ضمان الدقة وجودة المعلومات :

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص: 72 .

## الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة، وبالتالي ينتج عنها اتخاذ قرارات صائبة في معظمها، فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المؤسسة وعلى المتعاملين معها والذي بدوره يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة.

### 4- تحسين ورفع الأداء :

وهذا ما نلاحظه من خلال التعاريف السابقة من حيث نجد أنها ركزت على عنصر رفع الكفاءة الانتاجية للمؤسسة التي هي قدرة المؤسسة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيز والذي يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذا جودة عالية من الكم والكيف .

الفرع الثالث : مكونات نظام الرقابة الداخلية و مقوماتها .

اولا : مكونات نظام الرقابة الداخلية

الشكل رقم (1-2): مكونات نظام الرقابة الداخلية

	الامتثال	التقارير	عمل	استراتيجية	
القطاعات	بيئة الرقابة				بيئة الرقابة
	الأهداف				تقييم المخاطر
الانقسامات	تحديد المخاطر				أنشطة الرقابة
	تقييم المخاطر				
مجالات العمل	الخطوات				المعلومات والاتصالات
	أنشطة الرقابة				
فرع	المعلومات والاتصالات				المراقبة
	المراقبة				

Source :Price water House Cooper : Système de contrôle interne p 9 .

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

### 1. البيئة الرقابية:

وتعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته للمؤسسة، وللبيئة الرقابية تأثير على فعاليته على بعض إجراءات الرقابة، وتتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة مثل وظيفة مجلس الإدارة واللجان التابعة له، أسلوب التشغيل والهيكلة التنظيمي للمؤسسة.

### 2. تقييم المخاطر:

حيث يفتح نظام الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المحيط الداخلي أو الخارجي، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة بالأهداف المحددة في خطط طويلة الأجل وتحليلها للتعرف على الخطر الذي تحمله من حيث أهميته وتقدير احتمال حدوثه وكيفية إدارته والخطوات والإجراءات الواجب القيام بها.

### 3. الأنشطة الرقابية:

- Price water House Cooper, Ibid, p 9.

وتعني كل السياسات والإجراءات التي اعتمدها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة، بغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة، وتتضمن إجراءات رقابية محددة مثل: تقديم التقارير وفحص السجلات المحاسبية والسيطرة على تطبيقاتها، بيئة نظم المعلومات المحاسبية حيث الأنشطة الرقابية المصممة لمنع واكتشاف الأخطاء في البيانات المحاسبية التي تسهم في عمل قوائم مالية موثوق فيها.

### 4. المعلومات والاتصال:

إذ يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى أطراف أخرى يحتاجونها داخل المؤسسة و في شكل إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية وإنجاز المسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم بإتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية، أما بالنسبة للاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكيد على وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها.

### 5. التوجيه والمتابعة:

يقصد به المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات نظام الرقابة الداخلية لتحقيق من فاعلية وكفاءة هذا النظام، ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية طبيعة أنشطة المؤسسة، ومن الإجراءات المستخدمة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للمراجعة الداخلية والتي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، ويجب أن تتم العملية بواسطة أفراد مؤهلين كذلك وخاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية..

### ثانيا: مقومات نظام الرقابة الداخلية .

إن وجود نظام أقوى للمراقبة الداخلية، يعتمد على النموذج المحاسبي، من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية، من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، وبالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق

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

الأهداف المتوخاة منه، تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح<sup>1</sup>، لذلك سنتطرق إلى مقومات نظام الرقابة الجيد والذي بدوره ينقسم إلى قسمين.

### أ: المقومات المحاسبية والمالية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات المحاسبية والمالية، التي نوجزها في ما يلي:

#### 1- الدليل المحاسبي.

ويعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل، تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها فيما بعد يدويا أو إلكترونيا، وأيضا لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة إدارة المنشأة<sup>2</sup>

أثناء إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة العنصرين التاليين<sup>3</sup>:

➤ أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي.

➤ ضرورة توفر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ مثل حساب:

إجمالي الموردين، حساب إجمالي العملاء، لأنها تساعد في اكتشاف الأخطاء غير العمدية وخيانة الأمانة.

ويعتبر هذا الأسلوب وسيلة وقائية ضد الغش أو التلاعب، كما يمكن من خلاله أن تستعيد المؤسسة قيمة الخسائر الناتجة عن أي غش أو تلاعب من جانب موظفي المؤسسة فغالبا ما تؤمن المؤسسة مثلا: أمناء الصندوق الصرافين ضد خيانة الأمانة<sup>4</sup>.

#### 2- الدورة المستندية.

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما انها تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، ولذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية، بالإضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه وتداوله وأيضا ترقيم هذه المستندات لتسهيل عملية الرقابة، وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية ومنع المسؤولية المزدوجة عنها، كذلك ينبغي تمييز المستندات بالوضوح والبساطة في التصميم والاستخدام.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد السيد سرايا مرجع سبق ذكره، ص: 378.

<sup>3</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 190.

<sup>4</sup> وليام توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989، ص: 379.

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

إن إنشاء الدورة المستندية يمثل أساسا يجب المحافظة عليه، فلا تتم عملية الرقابة إلا بوجودها خاصة في نطاق التحصيل والصرف والشراء والبيع والتخزين، مع مراعاة خطوط السلطة والمسؤولية عند إنشائها<sup>1</sup>.

### 3- المجموعة الدفترية الدفترية.

وفق طبيعة المنظمة وأنشطتها، تعد وتجهز مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية كذلك يجب مراعاة بعض المتطلبات الرئيسية عند تجهيز المجموعة الدفترية، مثل ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة والتركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، كذلك ينبغي أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم قصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

### 4- الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة.

أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال كما هو الحال في آلات عد النقدية المحصلة وتسجيلها، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسوب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها، وأن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم.<sup>2</sup>

حيث يسمح استخدام كافة الوسائل الآلية توفير ما يأتي:<sup>3</sup>

- دقة وسرعة المعالجة.
  - سهولة الحصول على المعلومات.
  - حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.
  - توفير الوقت.
  - تدعيم العمل بكفاءة.
  - نقص تكلفة المعالجة.
  - التحكم في المعلومات.
- ### 5- الجرد الفعلي للأصول.

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للوحدة الاقتصادية، بإمكانية جردها الفعلي كالنقدية بالخزينة والمخزون بأنواعه الثلاثة والأوراق المالية والتجارية ومعظم عناصر الأصول الثابتة كالأراضي المباني، السيارات، الآلات والأثاث.

1 عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري ، مرجع سابق ، ص: 190 .

2 فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص: 72.

3 محمد التوهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 102 103.

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

كما وأن نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الحسابية التي تشملها السجلات المحاسبية، إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول<sup>1</sup>

### 6- الموازنة التخطيطية.

الموازنة تمثل خطة كمية ومالية للمشروع ككل، ولوحداته الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة، ويمكن القول أن الموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة معينة، فالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي، فإن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنة من بيانات تقريرية موضوعة مسبقاً، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها.

### ثالثاً : المقومات الإدارية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية .

يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته ويمكن عرضها على النحو الموالي:

#### أ : هيكل تنظيمي كفاء:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي منظمة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفاء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة، وتتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشأة وحجمها ومدى الانتشار الجغرافي لها وعدد القطاعات أو الفروع، ويجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيساً يتابعه ويقوم بأدائه باستمرار، وضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة، أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة، ومن ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل التنظيمي الكفاء على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة، تتناسب وقدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة<sup>2</sup>

#### ب : توافر الموظفين الأكفاء:

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة الموظفين بالمؤسسة، والذين تقع عليهم مسؤولية تنفيذهم لعملهم، إذ يجب على المؤسسة أن تتبع سياسات سليمة في تعيين موظفين جدد، أو ترقية موظفيها الحاليين من خلال إعداد برامج تدريبية لهم بصفة مستمرة لتطوير كفاءتهم و مهاراتهم ، إلى جانب ضرورة توفر المؤهلات الكافية لدي موظفي المؤسسة، يجب التأمين على المسؤولين، عن الاحتفاظ بالأصول و حيازتها ضد خيانة الأمانة.

لذلك يمكن القول أن تواجد مجموعة من الموظفين، على درجة عالية من الكفاءة والقدرات والثقة عاملاً مهماً لنظام الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، أيضاً حتى وفي ظل وجود ضوابط رقابية عالية، فإن ضعف قدرات الموظفين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء للتغلب على هذه الضوابط.

إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب دائماً برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الاقتصادية، كذلك وجود نظام متكامل للحوافز على مختلف المستويات يقوم بتشجيع مختلف الكفاءات في مجال العمل خاصة في العمل الرقابي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، 2004، ص: 193

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 18.

<sup>3</sup> بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة المسيلة، سنة 2007، ص: 42.

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

ج: معايير أداء سليمة:

إن وجود هيكل كفاء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية، لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات<sup>1</sup>.

د: مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول:

من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وجود مجموعة من السياسات والإجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو اختلاسها، وتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما كان التنظيم الذي تعتمده المنظمة لا مركزي، حيث هناك بعد في المسافات بين الوحدات والسياسات الموضوعية هي ترجمة للأهداف المخططة، بينما الإجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ بها تلك السياسات الموضوعية وبصورة أخرى فإن السياسة هي الهدف الذي تسعى إليه المنشأة، أما الإجراء فهو طريقة التنفيذ لهذا الهدف<sup>2</sup>.

كل من السياسة والإجراء أداة جيدة لنظام الرقابة الإدارية، إذ تتطلب حماية الأصول ومنع تبديدها توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام والتقارير المتداولة بينها، فقد تكون هذه الإجراءات في صورة رسومات معينة واضحة تحدد مسارها كيفية تنفيذها<sup>3</sup>.

ر: قسم المراجعة الداخلية :

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد، وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة، وكذا التأكد وبشكل مستمر من مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام، أيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات، وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهمات الرقابة الداخلية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد النهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

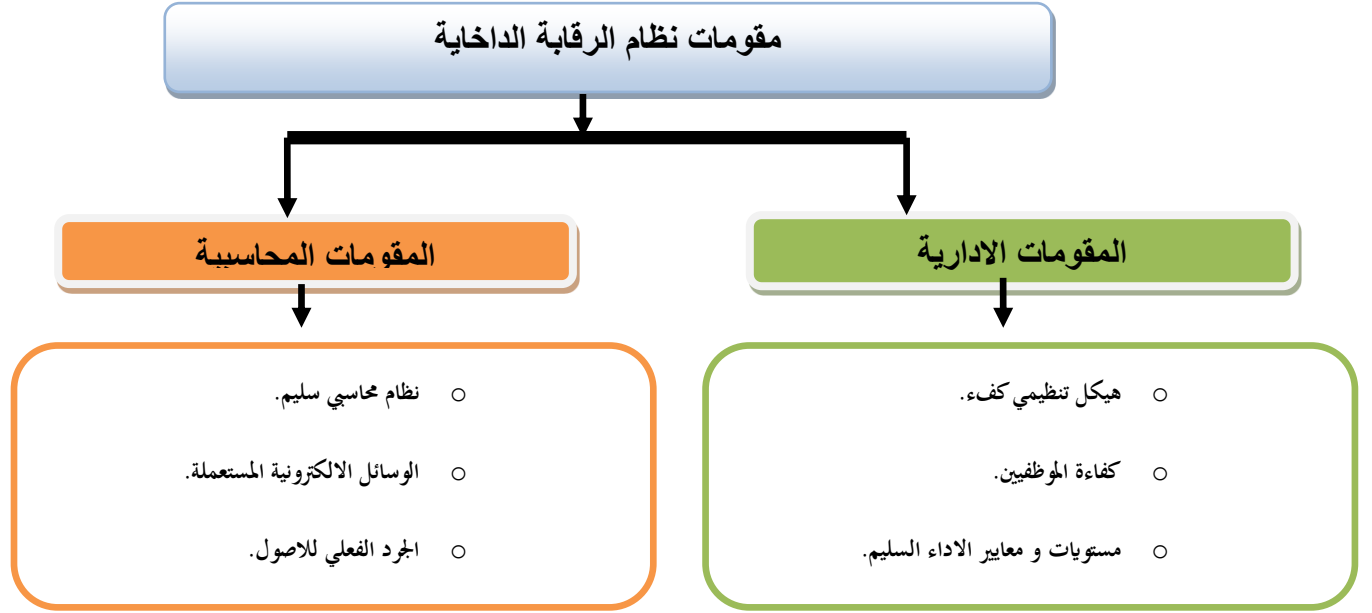
<sup>2</sup> فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سابق، 2002، ص: 72.

<sup>3</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، 2004، ص ص: 198- 199.

<sup>4</sup> احمد نور و آخرون ، الرقابة و مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، 1989 ، ص: 34 .

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

الشكل رقم (1-3): يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على - بديرة فارس، بيطار بهاء الدين، دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة تخرج شهادة ماستر تدقيق ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، دفعة 2018، ص14-ص17

المطلب الثاني : المراجعة الخارجية

الفرع الاول : ماهية المراجعة الخارجية

أولا : لمحة تاريخية حول المراجعة الخارجية

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني "الشخص الذي يتحدث بصوت عال"، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما أن عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، وكان الهدف الرئيسي للمراجعة اكتشاف الغش والأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها، ورغم ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور النظام الضريبي لم تتغير هذه الأهداف، ولكن التغير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم والبيانات المحاسبية بغرض منع واكتشاف الغش والخطأ، وكذلك الحاجة إلى تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحيد وهذا ما جاء به قانون الشركات الإنجليزي سنة 1862<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص: 17.



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

وفي الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وكذلك الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي، وأن أول من اعترف بهذه الأهمية هو الأستاذ دسكي ، كما أن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والمؤسسات الاقتصادية .

والجدول(1-1) التالي يبين أهم مراحل التطور التاريخي للمراجعة :

المدة	الأمم بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 1700 م إلى 2000 ق.م	الملك , الامبراطور ، الكنيسة ، الحكومة	رجل الدين	معاينة الساريقين علي اختلاس الاموال ، حماية الاصول
من 1700 الى 1850	الحكومة ، المساهمين	المحاسب	منع الغش و معاينة فاعليه ، حماية الاصول
من 1850 الي 1900	الحكومة ، المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 الى 1940	الحكومة ، المساهمين	شخص مهني في المحاسبة	تجنب الغش و الاخطاء ، الشهادة على صدق و مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 الى 1970	الحكومة ، البنوك ، المساهمين	شخص مهني في المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 الى 1990	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة .
إبتداء من 1990	الحكومة ، هيئات اخرى و المساهمين .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي .

المصدر : محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص 7-8

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

### ثانيا: مفهوم المراجعة الخارجية

قبل تعريف المراجعة الخارجية نقوم بتعريف المراجعة بصفة عامة، فلقد عرفت الجمعية الأمريكية المحاسبية على أنها " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية<sup>1</sup> .

أما المراجعة الخارجية تعتبر نوع من أنواع المراجعة ولقد عرفت على أنها " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام<sup>2</sup> .

عرفت المراجعة الخارجية أيضا على أنها " عملية منظمة لجمع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة لشخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد من مدى تمثيل وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في حدود المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات<sup>3</sup> .

كما عرفت منظمة العمل الفرنسية على أنها " مسعى وطريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم<sup>4</sup> .

أيضا عرفها كل من Germond " و Bonnault " على أنها " اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في إعطاء الصورة الصادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة<sup>5</sup> .

ومن خلال التعريف نجد أن عملية المراجعة الخارجية تشمل على<sup>6</sup>:

**الفحص:** ويعني التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها أي فحص قياسي الحسابات للعمليات المالية الخاصة للمشروع؛

**التحقيق:** يعني إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لا عمل المشروع بفترة مالية معينة؛

**التقرير:** هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم لمن يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية المراجعة من خلال الرأي الفني للمراجع.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 09 .

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن رجب السيد راشد وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص: 11

<sup>3</sup> أحمد البدري، شحاتة السيد شحاتة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 13 .

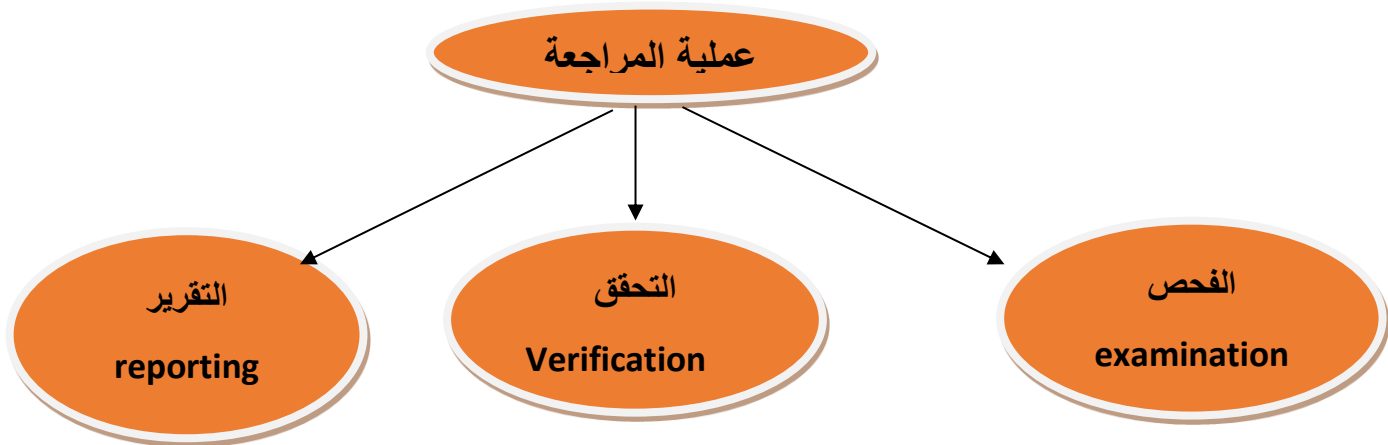
<sup>4</sup> محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 10 .

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص: 9.

<sup>6</sup> . ناصر مراد، عجيلة محمد، بن نوي مصطفى، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري - رؤية استشرافية، الملتقى الوطني الرابع حول، التأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الاغواط، يومي 10-21 نوفمبر 2013.

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

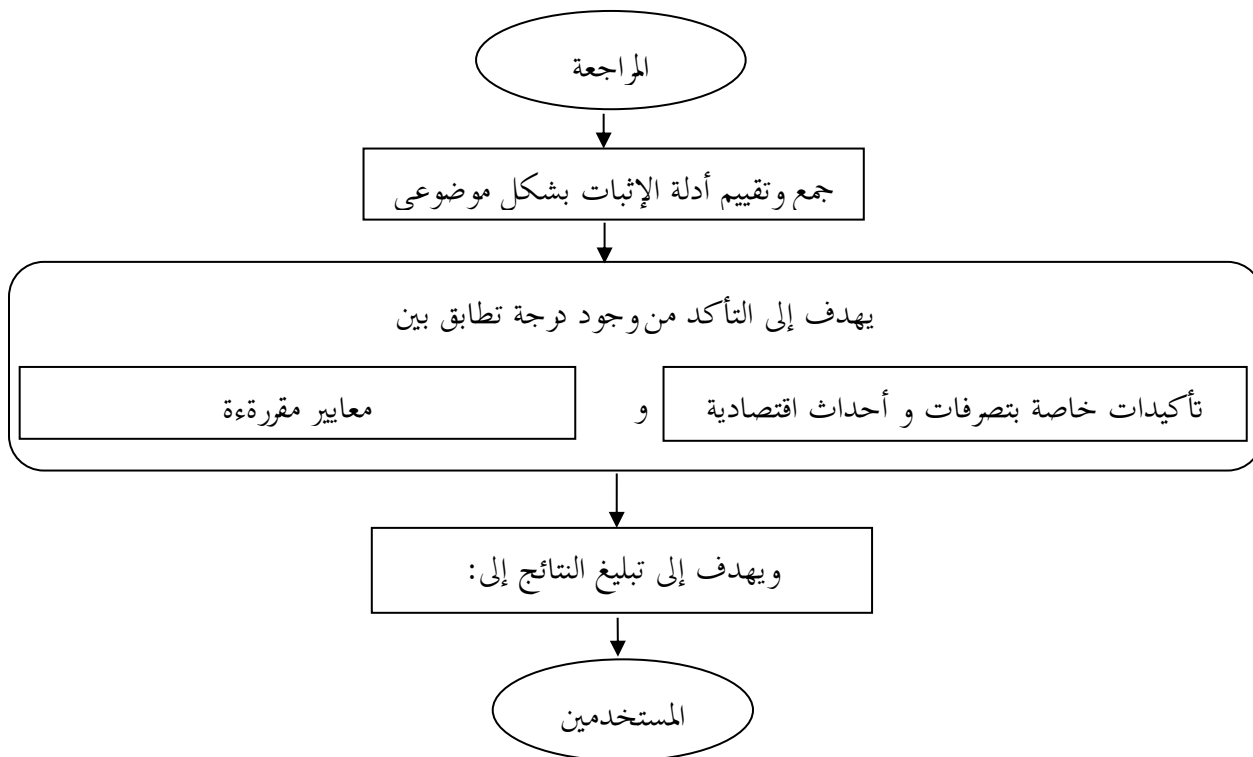
الشكل (1-4): عملية المراجعة :



المصدر : من إعداد الطالبين

مما سبق يمكن تعريف المراجعة على أنها مهنة وعملية فنية يقوم بها شخص مؤهل وذو كفاءة التأكد من صحة في مجال التدقيق، حيث يقوم بفحص ومراجعة البيانات والسجلات المحاسبية بغرض سلامة العمليات التي تم تسجيلها، ومدى إتباع المعايير المتفق عليها والمقبولة قبولاً عاماً، ومدى مصداقية الإفصاح عن القوائم المالية و صافي المركز المالي للمؤسسة ، و يقوم بهذه الاجراءات من خلال عملية التدقيق و ذلك في شكل تقرير يقدمه الى الاطراف المعنية .

الشكل رقم (1-5): المفاهيم المرتبطة بعملية المراجعة:



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، 2006، ص 20.

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

طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على أدلة الإثبات التي تستمد جذورها إلى المنطق، ويكون ذلك بشكل موضوعي و إن قابلية التقييم ستعمل على مد المراجع بالأدلة لتأكد من وجود درجة تطابق بين تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية ومعايير مقرررة وكل هذا يهدف إلى إبداء المراجع رأيه في مدى سلامة أدلة الإثبات وتبليغ النتائج للمستخدمين لأنها هي الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين .

### ثالثا : أنواع المراجعة الخارجية

إن للمراجعة الخارجية في الواقع تنقسم إلى ثلاثة أنواع سنقوم بتوضيحها كالآتي :

**المراجعة القانونية :** وهي مراجعة التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها .

**المراجعة التعاقدية (الإختيارية):** يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع إختياريا وفقا لعقد يبرم بين المراجع وزبونه، ويقوم المراجع بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الإتفاق المبرم بين الطرفين .

**الخبرة القضائية :** يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها<sup>1</sup> .

### الفرع الثاني: مبادئ و فروض المراجعة الخارجية.

مبادئ، فروض المراجعة الخارجية وأنواعه.

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

### أولاً: مبادئ المراجعة الخارجية

تجدر الإشارة عند تناولنا لمبادئ المراجعة الخارجية أنه يمكننا تحديد أركانها وهي: ركن الفحص وركن التقريري .

### أ : المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

**1. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعنى هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية الناجمة عن هذه الآثار من جهة أخرى .

<sup>1</sup> شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف1، سنة 2011، ص: 27-28

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

2. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يقصد بهذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير .

3. مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة التقليل من عنصر التقدير الشخصي أثناء الفحص إلى أقصى حد ممكن، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية نسبية كبيرة وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها .

4. مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المنشأة إلى جانب فحص الكفاءة الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع فيما يخص أحداث المنشأة، كما تعتبر هذه الكفاءة كمؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة .

ب: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

ويمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup> :

1. مبدأ كفاءة الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المراجع الخارجي أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة إلى جميع المستخدمين لها في صورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذا التقريري .

2. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كلما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت - في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

3. مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع الخارجي وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية .

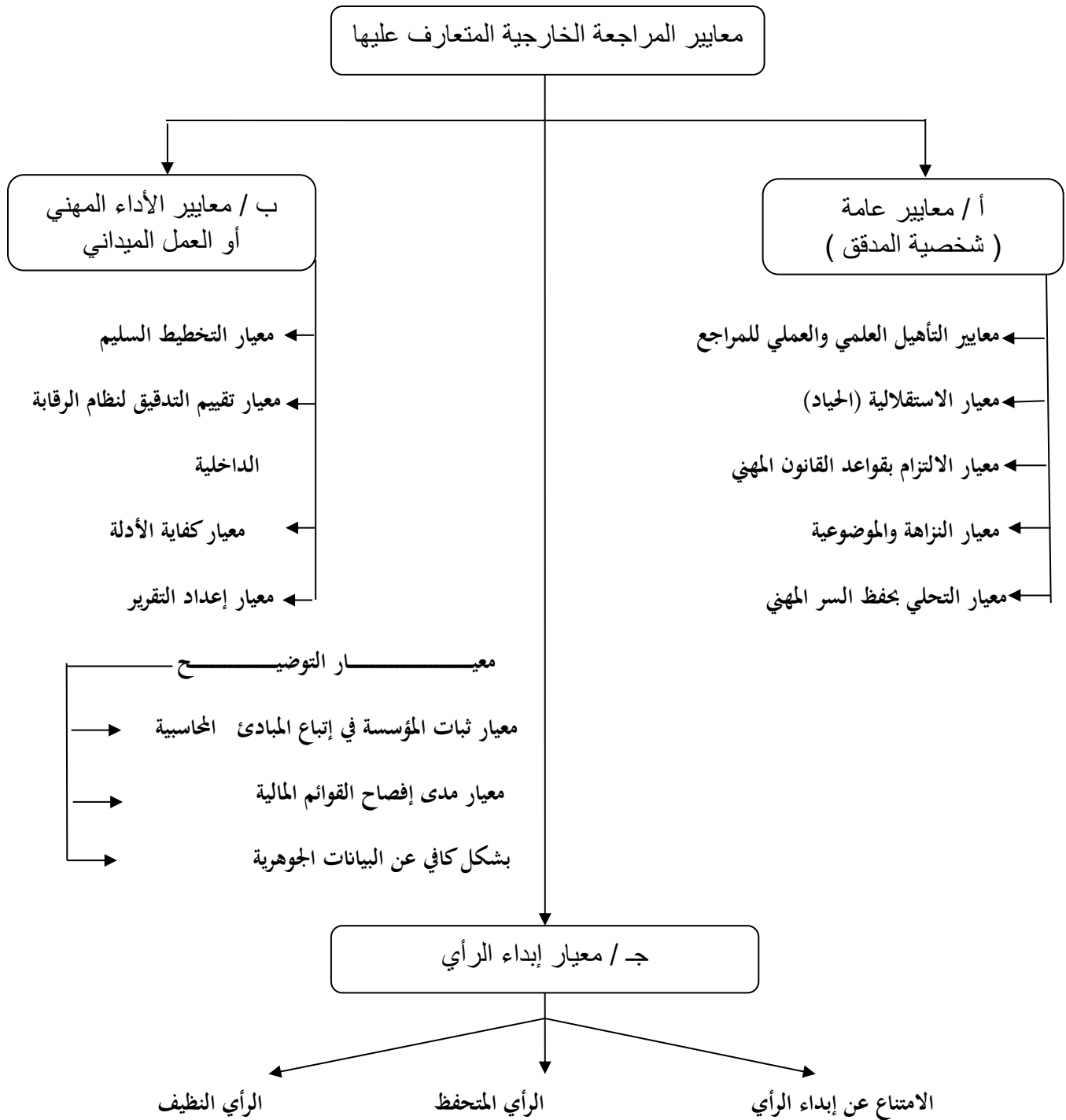
4. مبدأ السببية : يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه المراجع، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية. وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهييات، وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي .

ثانياً: معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها:

<sup>1</sup> احمد حلمى جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000، ص: 23- 25

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

شكل رقم (1-6): معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها



المصدر: عبد الرحمان بابنات, ناصر دادي عدون, التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر, دار المحمدية العامة, الجزائر, 2008.

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

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها ، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة كما هو موضح في الشكل الموالي:

إنطلاق من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثال مجمع المحاسبين و المدققين الأمريكيين، ومحافظي الحسابات الفرنسيين والنصب القانوني لمهني التدقيق في الجزائر، يمكن إختصار معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات التالية حسب الشكل أعلاه<sup>1</sup>:

### ❖ المجموعة الأولى: المعايير العامة

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من قانون رقم 208/91، والمادة 67 من قانون 301/10؛
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

### ❖ المجموعة الثانية: معايير الأداء المهني أو العمل

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا، بطريقة مناسبة وفعالة؛
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الإعتماد عليه وتحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 401/10؛
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقتنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والإستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

### ❖ المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم إستخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 501/10؛

<sup>1</sup>مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص.ص 65-66.

<sup>2</sup>الجريدة الرسمية، قانون 08/91، عدد 20، مؤرخة في 1991/05/01، ص.ص 651.

<sup>3</sup>الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، مؤرخة في 2010/07/19، ص.ص 11.

<sup>4</sup>المرجع السابق : ص.ص 07.

<sup>5</sup>نفس المرجع والصفحة سابقا.

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

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

### الفرع الثالث : تقارير المراجعة الخارجية

#### أولا : أنواع التقارير

عموما سنركز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير المتمثلة فيما يلي 1:

#### 1- التقرير النظيف

يصدر المراجع رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

- ❖ أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- ❖ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛
- ❖ صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- ❖ حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

#### 2- التقرير التحفظي

يقوم مراجع الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

#### 3- التقرير السالب

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2011 : ص43.



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

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

### 4- تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مراجع الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- ❖ وجود قيود مفروضة على عمل المراجع تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالعملاء المدنيين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة؛
- ❖ وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الإختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم.... وغيرها؛
- ❖ في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية . في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛
- ❖ عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك؛
- ❖ غالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها<sup>1</sup>.

### ثانيا : العناصر الرئيسية لتقارير المراجعة الخارجية

يتضمن تقرير مراجع الحسابات العناصر الرئيسية التالية<sup>2</sup>:

#### أ- عنوان التقرير

حيث يعنون التقرير بعبارة ( تقرير مراجع الحسابات).

#### ب- الموجه إليهم التقرير

يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية.

#### ج- الفقرة الافتتاحية

تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي:

<sup>1</sup> نفس المرجع والصفحة سابقا.

<sup>2</sup> <http://www.aadd2.com/vb/t79934.html>

أطلع عليه بتاريخ 2015/04/15

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

- أن يحدد تقرير مراجع الحسابات القوائم المالية التي تمت مراجعتها؛

- وجود عبارة تفيد بأن القوائم المالية هي مسئولية إدارة المنشأة، وعبارة أخرى تفيد أن مسئولية مراجع الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناء على مراجعته لها.

### د- فقرة النطاق

وتشمل ما يلي:

- وصفًا لنطاق المراجعة، بتوضيح أن المراجعة قد تمت في ضوء القوانين واللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مراجع الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة؛

- يتضمن التقرير عبارة تفيد أن المراجعة قد خططت ونفذت، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية؛  
- وصفًا لعملية المراجعة متضمنًا:

❖ أن الفحص قد تم على أساس الإختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم، والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية؛

❖ تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛

❖ تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدم في إعداد القوائم المالية؛

❖ تقييم عرض القوائم المالية ككل.

- فقرة تفيد أن مراجع الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة، وكذلك بيانًا بأن أعمال المراجعة التي قام بها توفر أساسًا مناسبًا لإبداء الرأي على القوائم المالية.

### هـ- فقرة الرأي

تتضمن ما يلي:

- رأيًا صريحًا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقًا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛

- رأيًا عن مدى تمشي القوائم المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها؛

و- تاريخ التقرير - عنوان مراجع الحسابات - توقيع مراجع الحسابات.

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

### ثالثا : فروض المراجعة الخارجية

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتمثل الفروض التجريبية للمراجعة الخارجية فيما يلي<sup>1</sup> :

**1. قابلية البيانات المالية للفحص:** من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة، ويعتبر هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية التي يمكن أن يسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتمثل هذه المعايير فيما يلي :

- الملائمة: ذلك و يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها .

- القابلية للفحص: ويعني بذلك أنه إذا قام شخصان - أو أكثر- بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها .

- البعد عن التحيز: ويعني بذلك تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .

- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية .

**2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع الخارجي والإدارة :** من الواضح أنه يوجد تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراجع الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المحاسبية التي ترتبط بري مراجع الحسابات، وذلك بغرض تقديم المشروع ونجاحه، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها .

ووفقا لهذا الفرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة، فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما، فإدارة المشروع قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراجع الخارجي وفي هذه الحالة يجب على المراجع الخارجي أن يكون متيقظا لهذا الاحتمال، وفي ظل غياب الفرض، يستلزم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها، بل وإعداد السجلات والقوائم بنفسه قبل فحصها وإبداء الرأي .

ومن ناحية أخرى فان وجود هذا الفرض سوف يقودنا إلى افتراضات ثانوية من حيث رشادة الإدارة عند شراء الأصول، وفي إدارة الأعمال الخاصة بالمشروع، وتنفيذ الالتزامات، وبالتالي سوف يجعل من استخدام المراجعة الاختيارية أمرا مستحبا وتكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية .

**3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء:** غير عادية أو تواطئية يعتبر هذا الفرض ضروري ومهم في تحديد نطاق المراجعة، حيث أنه يجعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من المراجع الخارجي عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره، ويطلع على كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء .

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان واخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 25-31

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

ويثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع الخارجي اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاءة الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها، ولذلك يجب على المراجع التركيز في هذا المجال على درجة العناية المهنية أثناء مزاوله عمله حتى يكون هذا الفرض ذو قيمة حقيقية .

**4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:** يبنى هذا الفرض على أساس أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحذف) احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص، ويقصد بهذا الفرض أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يستبعد إمكان حدوثه، فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، كما أن وجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة اقتصادية و عملية، وذلك من خلال إمكان استخدام المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة التفصيلية (الشاملة).

**5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها،** يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: يقوم هذا الفرض على أساس أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعتبر كمعيار يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي ويعني هذا الفرض أن المراجع الخارجي يسترشد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة مواقف معينة، وفي الوقت نفسه تكون سند لتدعيم وتبرير آراءه، ويثير هذا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ قاصرة (عاجزة) أو غير موجودة، وفي هذه الحالة سوف يعتمد إلى حد كبير على الأحكام الشخصية .

**6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك:** يقوم هذا الفرض على أحد المبادئ المحاسبية الأساسية والهامة والمتمثل في مبدأ الاستمرارية، ويعني هذا الفرض أن المراجع الخارجي إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل يثبت عكس ذلك والعكس صحيح، فإذا اتضح للمراجع أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في القيم أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة فإنه يجب أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار .

**7. عند مزاوله المراجع الخارجي لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط:** يقصد بهذا الفرض أنه رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المراجع الخارجي تأديتها لعمله، فلنن عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها ، ويزيد هذا الفرض التأكيد على ضرورة استقلال المراجع الخارجي حيث يمثل استقلال المراجع سندا أساسيا لحياذية وفاعلية عملية المراجعة .

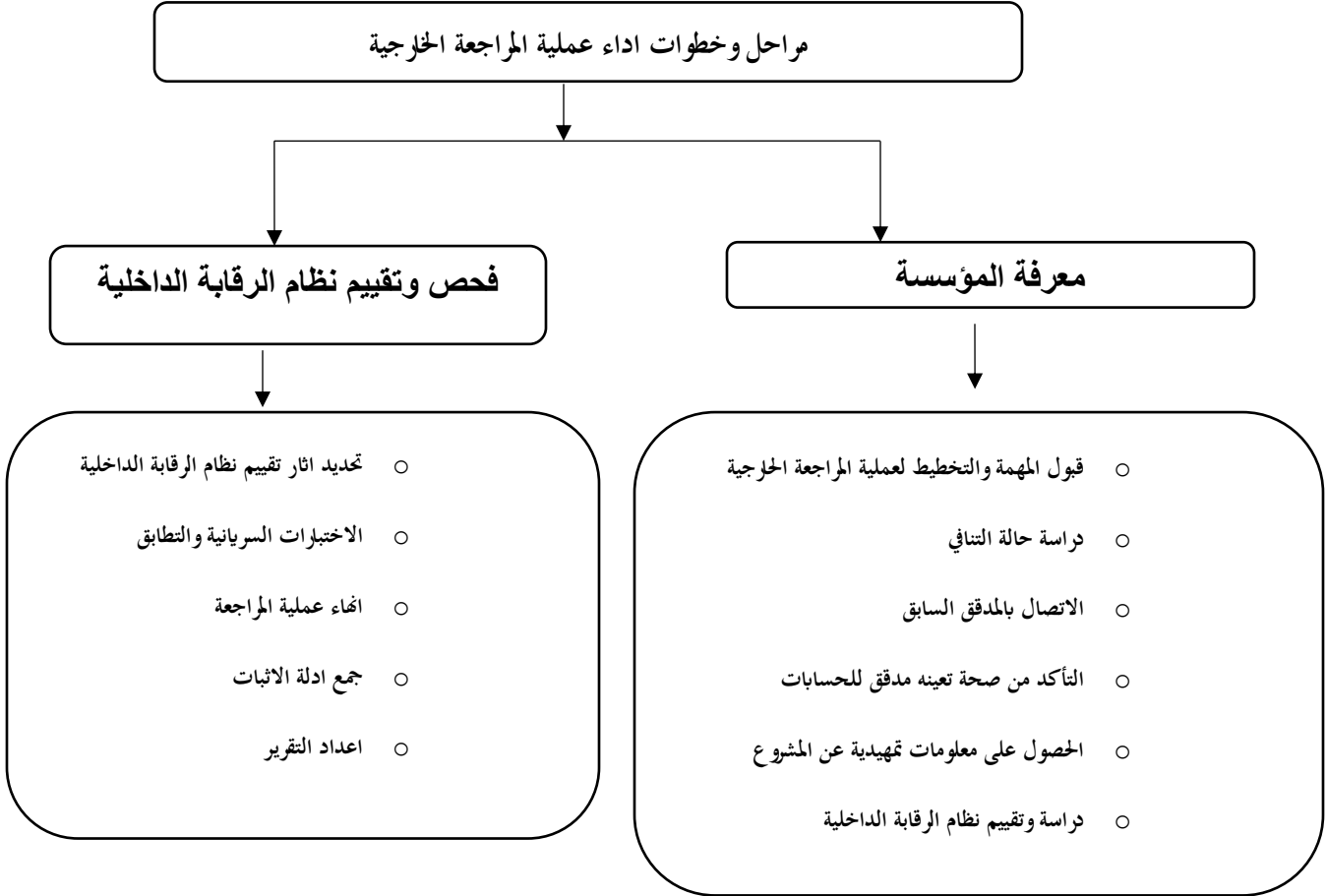
**8. أن يلتزم المراجع الخارجي بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد:** يقوم هذا الفرض على أن المراجع الخارجي يفترض أن يكون ملما وملتزما بالتزامات مهنة المراجعة التي حددتها المنظمات والهيئات المهنية ذات الاختصاص، ومن تلك الالتزامات معايير المراجعة المتعارف عليها، بما من شأنه أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية، فإذا أخل المراجع بواجباته المهنية أو لم يفي بها على الوجه المطلوب فإنه يتعرض للمساءلة المهنية وتحميله مسؤولية ذلك .

### الفرع الرابع : خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية

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

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

الشكل رقم (1-7): مراحل وخطوات اداء عملية المراجعة الخارجية



المصدر : من اعداد الطالبين

أولاً: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة :

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة المراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته. أما نوعية ومقدار هذه المعلومات التي يجب عليه القيام بجمعها فيتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع.<sup>1</sup>

ثانياً: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع بعدة خطوات عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والتي يظهرها الشكل التالي :

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 67

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

الجدول رقم (1-2): دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

جمع الإجراءات	- إستعمال خرائط تتابع ما بين المصالح . - ملخص إجراءات ، ملخصات الأدلة الكبيرة.
اختبارات التطبيق ( الفعلي )	- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام و حقيقته .
تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام - نقاط ضعف النظام
إختبارات الاستمرارية	- إختبارات للتأكيد من تطبيق نقاط القوة في الواقع .
تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام - ضعف و قصور النظام - النتائج

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائى، 2005، ص 71.

ثالثا: جمع أدلة الإثبات وتكوين الملف الجاري :

الدليل هو كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين في موضوع متنازع فيه، وبالتالي فهو يقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية يعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزعات الموضوعية والتنبؤات.<sup>1</sup>

المطلب الثالث : العلاقة بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية و دور المراجع في تقييمها

الفرع الاول : العلاقة التكاملية بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية

إن لوجود العلاقة التكاملية بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية أهمية بالغة بالنسبة للطرفين لما لها من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة على تحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص، وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام، وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية.

اولا : أوجه التكامل بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية

تتمثل أهمية التكامل بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في عدة جوانب لعل أهمه اما يلي :

يدخل نظام الرقابة الداخلية الذي تمارسه الإدارة من خلال موظفيها ضمن نطاق عمل المدقق الخارجى، الأمر الذي يتطلب تنسيقا بين المدقق الداخلى والخارجي بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين، حيث أن من مهام المدققين الخارجيين والداخليين فحص مدى فاعلية النظام وتحديد نقاط القوة والضعف به، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف الفاعلية، فإن حجم تغطية عمليات التدقيق الخارجى تكون أوسع منها في حال لو كان نظام الرقابة الداخلية أكثر فاعلية وذلك بهدف تغطية أوجه النقص المترتبة على ضعف نظام الرقابة الداخلية .

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

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

يقوم المدقق الداخلي بمهام محددة معاونة للمدقق الخارجي سواء تحت إشرافه أو بدون إشراف المدقق الخارجي، وذلك بحكم كونه موظف من بين موظفي المنشأة، ويقع عليه العبء الأكبر في تدقيق جميع العمليات التي تتم خلال السنة مهما كانت طبيعتها، كما يقدم المساعدة للمدقق الخارجي في تجهيز أي بيانات أو معلومات بحكم أنه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي .

**ثانيا : أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في عمل مراجع الحسابات :**

توجد عدة فوائد تعود على مراجع الحسابات عند كفاءة هذه الأنظمة ودقتها، ومن هذه الفوائد :

زيادة الاعتماد على السجلات المحاسبية عن طريق الثقة فيما تحتوي عليه من بيانات، مما يقلل من مدى الاختبارات التي يقوم بها مراجع الحسابات؛

ضعف احتمال عدم اكتشاف أي عجز أو اختلاس يحدث في أصول المنشأة؛

وتتبع العلاقة بين مراجع الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية من ناحيتين هما :

أن مهام مراجع الحسابات تقوم أساسا على الحكم على مدى صدق المعلومات التي تظهرها القوائم الختامية في تصوير نتيجة النشاط والمركز المالي في نهاية الفترة المالية، وكذا الحكم على مدى انتظام وسلامة المجموعة الدفترية؛

ويلاحظ أن سلامة وانتظام المجموعة الدفترية يدعو إلى الاطمئنان على البيانات التي تظهرها القوائم الختامية، كما أن الحكم على سلامة المجموعة الدفترية يرتبط بأسلوب الأداء الذي يتم به تسجيل العمليات المالية، وهذا يرتبط بدوره بأنظمة الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية .

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

ومن هذا يتضح أن مراجع الحسابات عليه أن يقوم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للحكم على مدى سلامة وانتظام المجموعة الدفترية، ولتبيان ما اتخذته الإدارة في مجال المحافظة على الموارد المالية وحسن استخدامها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن نتائج هذا التقييم ستحدد نطاق الاختبارات التي يقوم بها . كما أن هدف مراجع الحسابات من فحص أنظمة الرقابة الداخلية داخل المنشأة ليس هو مجرد إعداد برنامج المراجعة أو تحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها، بل أن الغرض أيضا هو التعرف على نقاط الضعف الموجودة في هذه الأنظمة ورفعها إلى مجلس الإدارة وإبداء النصح بالوسائل التي يعتقد أنها كفيلة لمعالجتها وتحقيق رقابة دقيقة وفعالة<sup>1</sup>.

**ثالثا : الإجراءات المتبعة من طرف المراجع لنظام الرقابة الداخلية.**

أ : مسؤولية المراجع الخارجي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية :<sup>2</sup> إن نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق الخارجي هي تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، وهو الأساس الذي يبنى عليه برنامج التدقيق في تحديد نسبة الاختبارات والعينات، وعليه كلما كان نظام الرقابة الداخلية متينا ومتناسكا كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوبه في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وعلى حجم العينة المختارة، وكلما كان ضعيفا كلما سعى المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة، وذلك بهدف تقديم رأيه في البيانات المالية بصورة عامة.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص: 245 .

<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ، ص: 143 .

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

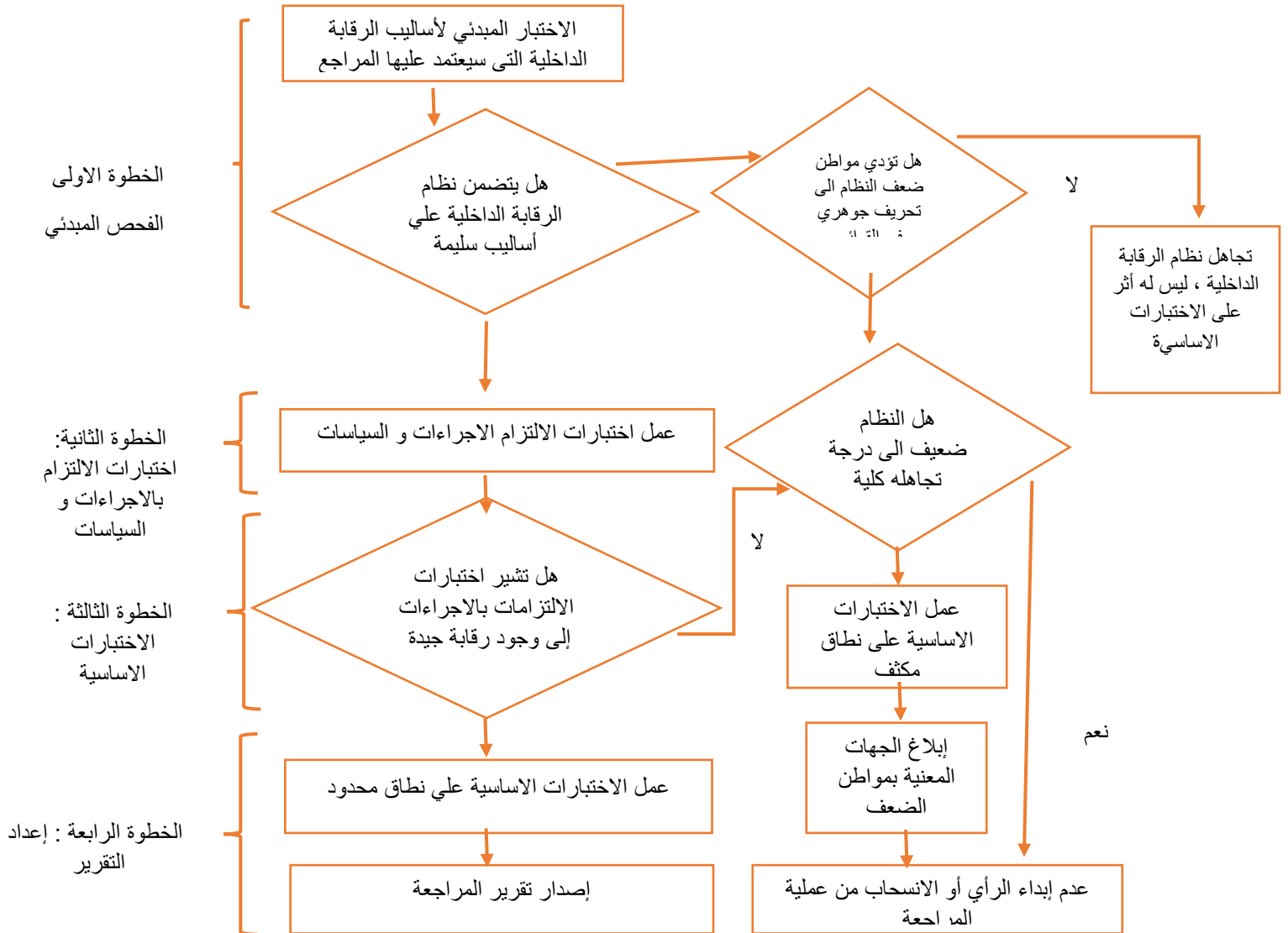
ب : الإجراءات المتبعة من طرف المراجع الخارجي لفهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة : يقوم المراجع الخارجي بمرافقة تطبيق نظام الرقابة الداخلية والسعي إلى تطويره وتغيير نقاط الضعف إلى نقاط قوة في حين يقوم المراجع الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية :

✚ تحديد أنواع التحريفات الممكنة؛

✚ مراعاة العوامل التي تؤثر على مخاطر حدوث تحريفات هامة؛

✚ تصميم اختبارات التحقق؛

الشكل (1-8): يوضح علاقة نظام الرقابة الداخلية بعمليات المراجعة الخارجية .



المصدر : وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب : احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989 ،

ص. 341



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

### الفرع الثاني : مساهمة المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية، المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيمًا جيدًا، لا بد أن تتوفر على وسائل وإجراءات رقابية، من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد والصحيح أي التأكد من نظام الرقابة الداخلية وفاعليته. ومن هنا نستطيع القول إنه يوجد مدخلين لاختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية. المدخل الأول شخصي يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع في تحديد مدى الفحص، وإجراء التقييم اللاحق للنتائج المتواصل إليها. والثاني مدخل إحصائي يعتمد على الأدوات الإحصائية، بصدد تحديد إجراءات المراجعة الاختبارية وإجراء الاختبارات.

### أولاً : أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية.

يستخدم المرجعون عدة أساليب وأدوات لدراسة إجراءات نظام الرقابة الداخلية والتعرف عليها بهدف الحكم على فاعلية وأداء النظام، في إنتاج البيانات المحاسبية السليمة والمحافظة على أصول المؤسسة، وبهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف التي تتطلب فحصاً وتحصيماً دقيقين ولتحديد نطاق المراجعة.<sup>1</sup>

**1- طريقة التقرير الوصفي:** تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق شرح تدفق البيانات، وعن طرق تحديد مركز السلطة والمسؤولية لكل دور عمليات.

حيث يقوم المراجع بوصف نظام الرقابة، بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة فإنه يعد وصفاً مكتوباً للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أية حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية إلى سوء فهم للنظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام.

**2- طريقة الاستقصاء:** تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة، تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دور عمليات، والبيانات الواردة ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل، وخطواته المتبعة في مركز النشاط، ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة، بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية وهي:<sup>2</sup>

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال، والتحقق التي تتم للتأكد منها.
  - التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة، ونواحي الضعف الجسيمة، في إجراءات الرقابة الداخلية.
  - احتواءها على وصف تفصيلي، لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.
- كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالآتي:

- مدى صحة النظام المحاسبي.
- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي.

<sup>1</sup> جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، 2012، ص: 212.

<sup>2</sup> حسين القاضي، حسين ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان- الأردن، دار الوراق للنشر والتوزيع، 1999، ص: 275.

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

- المشتريات والمبيعات.
- المخزونات.
- المدفوعات النقدية.
- المقبوضات النقدية.
- الرواتب والأجور وما يتبعها.

**3- طريقة خرائط التدفق:** ان خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين، ولدور عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبياً.<sup>1</sup>

وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي، وطريق الاستبيان (الاستقصاء)، بأنها توضح خط سير العمليات، بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها (يدويًا، آليًا، إلكترونيًا)، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والإلكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز متعارف عليها عالميًا تختلف عن الرموز المستخدمة في إعداد خرائط الإجراءات.

### 4- أهمية خرائط التدفق والمراجعة:

يستفيد مراجع الحسابات من خرائط التدفق في الأمور التالية:<sup>2</sup>

- تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات، لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية.
- تعتبر خرائط التدفق مفيدة، في إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة.
- يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه القصور، في نظم الرقابة الداخلية بسرعة.
- تميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة، يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمها بسهولة، وهذا عند استخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يمكن أن تنجز دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقاً للمراحل الجوهرية التالية.<sup>3</sup>

### 1- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية:

على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية، والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمؤسسة (المنشأة)، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة به، ويجب أن يتم ذلك لأحد السببين:

— للتأكد من إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية، كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الاختبارات التحليلية.

<sup>1</sup> حسين القاضي، حسين ممدوح، مرجع سبق ذكره، ص 276.

<sup>2</sup> رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000، ص: 95.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1991، ص: 14-15.

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

يساعد المراجع في تصميم الاختبارات التحليلية، في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية، لدرجة يمكن الاعتماد عليها. ولاكتساب المعرفة المناسبة، والفهم الكافي حول الرقابة الداخلية المحاسبية، على المراجع أن يكمل الاستقصاء حول الرقابة، ويعد خرائط التدفق للأنظمة ويقوم بالتوصيف الدقيق، المحدد لعناصر هذا النظام، ومع ذلك قد يتعرف المراجع في بعض الحالات خلال المرحلة المبدئية من المراجعة على أنه لا يمكن الاعتماد على نظام المراقبة المحاسبية الداخلي، وذلك لأنه وحدة نظام ضعيف جدا، وفي هذه الحالة يبرر التساؤل عن الحد الأدنى من الدراسة و التقييم، الذي يعتبر كافيا لمقابلة متطلبات المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، إن ذلك الحد الأدنى هو الذي يمكن المراجع من الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات.

ويمكن أن تضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة العناصر التالية:

– الهيكل التنظيمي.

– الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية.

– الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.

ويتضمن فهم تدفق العمليات معرفة ما يلي:

– أنواع العمليات التي تنجز في المنشأة.

– طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

ويمكن تحقيق هذا الفهم الأساسي، خلال الخبرة السابقة حول هذا النظام، والاستفسارات والملاحظات، أو إجراء مسح شامل لعملية إعداد المستندات في المنشأة (المؤسسة)، أو المستندات الخاصة بالمراجع السابق.

### 2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

يمكن للمراجع أن يعد تقييما مبدئيا، لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.<sup>1</sup>

ومن الناحية الفنية يمكن اعتبار هذا الأسلوب جانبا من اختبارات الالتزام، يتم قبل عملية التقييم المبدئي، خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ما هي مكونات النظام الجيد في التصميم وللنظام الجيد التصميم ميزات مثل: أفراد أكفاء قادرين، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة... وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر، 2014، ص: 64.

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

### 3- إجراء اختبارات المراجعة:<sup>1</sup>

يمكننا التمييز بين الاختبارات التي يتضمنها فكر المراجعة، والدراسات الخاصة بها من الناحية العملية والنظرية، وبين تلك الاختبارات التي تلقى مجالا واسعا في التطبيق العملي، ونعرضها على النحو التالي:

- إجراءات المراجعة التحليلية: وهي تشمل تحليلا لمعادلات والاتجاهات، لأغراض المقارنة مع السنوات السابقة، أو المقارنة بمعايير القطاع وتساعد هذه الاختبارات المراجع، في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وحينما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع، فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.

- اختبارات الالتزام: وتصمم هذه الاختبارات، للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق، وتتم اختبارات الالتزام بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة: تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية جودة تنفيذ إجراءات الرقابة. الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة.

- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية - جودة تنفيذ إجراءات الرقابة - الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة.

ثالثا: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة.

تمر الإجراءات التنفيذية بعدة مراحل هي كالآتي:<sup>2</sup>

#### 1- إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام المختلفة، بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين، بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية حتى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح، يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارة و الموظفين، بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
  - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
  - وظيفة تنفيذ العمليات.
  - وظيفة الاحتفاظ بعهددة الأصول.
  - وظيفة القيد و المحاسبة.
- تنظيم الأقسام، بحيث يجتمع الموظفين الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة .
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل، بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات صريحة، بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات، لما قام به من عمل.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 65-66.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

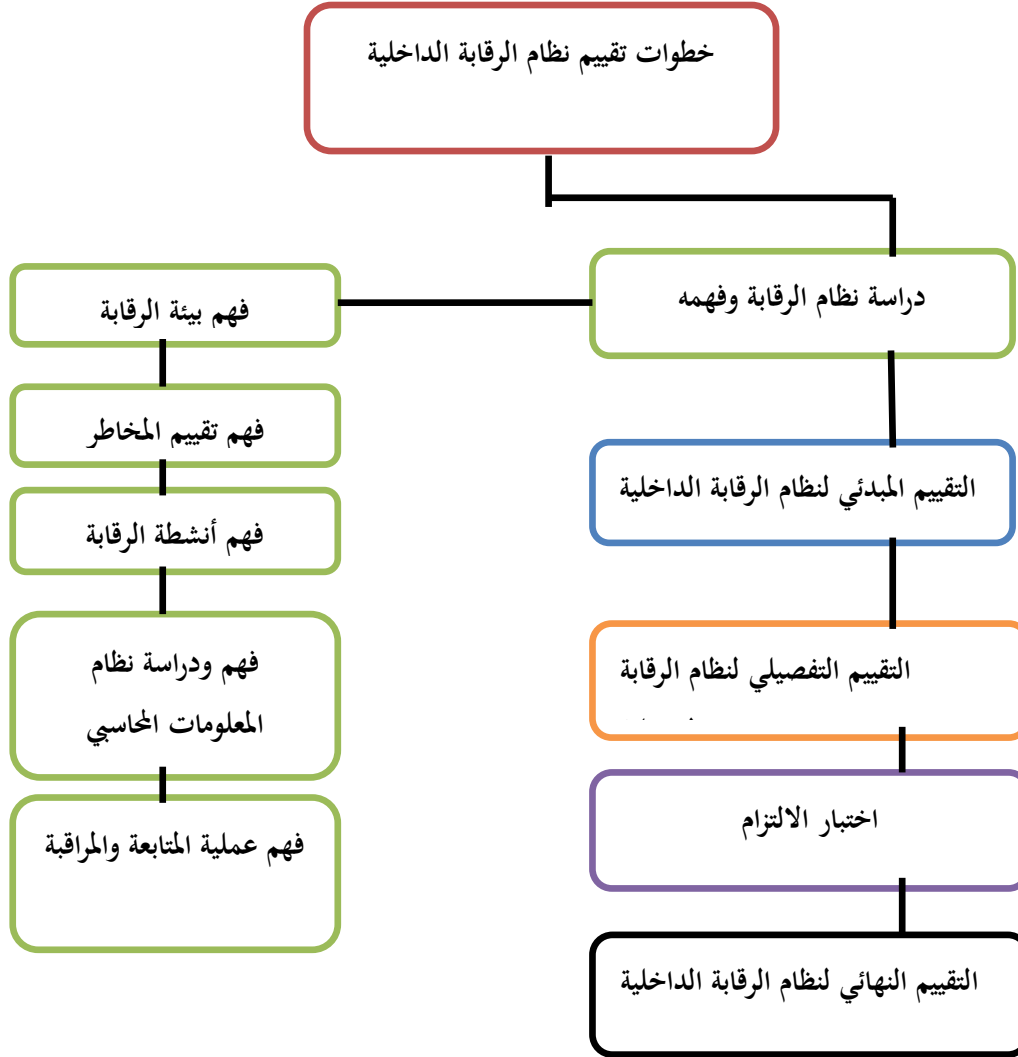
## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- استخراج المستندات من أصل وعدة صور، وأحيانا من عدة ألوان تختص كل إدارة معينة بصور ذات لون معين.
  - إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر، بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
  - ضرورة حصول كل موظف على إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالمداومة أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.
- 2- إجراءات محاسبية:** وتضم النواحي التالية:
- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة.
  - إصدار التعليمات بعد إثبات أي مستند، ما لم يكن معتمدا لدى الموظفين المسؤولين، ومرفقة بالوثائق الأخرى المؤيدة.
  - عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
  - استعمال الآلات الحسابية مما يسهل الضبط الحسابي، ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في إنجاز العمل.
  - استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري، مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية... الخ.
  - إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج، وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات، كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء... الخ.
  - القيام بجدد دوري مفاجئ، للنقدية والبضاعة والاستثمارات، ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.
- 3- إجراءات عامة:** وتضم النواحي التالية:
- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهدة نقدية، أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
  - وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
  - استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الاعتماد، متماشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود خمس مائة دينار، بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود ألف دينار وهكذا.
  - استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن النقدية... الخ.
  - استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص بالمشروع، في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول، بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما تساعد هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.
- 4- اختبار التحقق:** هو إجراء يصمم لاختبار الخطأ في المقدار النقدي، والذي يؤثر مباشرة على العرض العادل للأرصدة الظاهر في القوائم المالية، وتعتبر هذه الأخطاء والتي سيشار إليها غالبا، على إنها أخطاء نقدية، مؤشر واضح على تحريف الحسابات، والسؤال الوحيد الذي يجب على المراجع الإجابة عليه هو: هل الأخطاء جوهرية بدرجة كافية لكي تبرر الإفصاح عنها؟

## الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

5- تقسيم نتائج دراسة واختبار النظام: بعد إكمال تقسيم الرقابة الداخلية المحاسبية، وإجراء اختبارات الالتزام، يستطيع المراجع تصميم اختبارات التحقق على أساسه، وتؤثر نقاط الضعف والقوة التي أكشفها المراجع خلال عملية التقييم، وإجراء هذه الاختبارات، على طبيعة وتوقيت وإطار إجراءات المراجعة، سيوضح الشكل التالي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (1-9): يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبين

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

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

يتناول هذا المبحث الدراسات السابقة العربية و الاجنبية و التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة الحالية ، يتم عرض الدراسات ترتيبا زمنيا من الاحداث الي الاقدم ، و التعقيب علي الدراسات السابقة من حيث الهدف ، المنهج ، العينة ، و أهم النتائج ، و توضيح أوجه الاختلاف و بينها وبين الدراسات الحالية ، وكذلك تحديد موقع هذه الدراسة من الدراسات السابقة ، و أوجه الاستفادة منها .

#### المطلب الاول : الدراسات السابقة باللغة العربية

##### 1-الدراسات العربية :

النتائج	الهدف	العينة وحدود الدراسة	المنهج المتبع واداة الدراسة و ادوات الاحصائية	العنوان	السنة	اسم المؤلف	الرقم
بناءا علي نتائج الفرضية خلصة الى يكمن دور و مهام مراجع الحسابات في فحص و تقييم و سائل و أنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة-تكمين اهمية معايير المراجعة الدولية في كونها المرشد الرئيسي لعمل مراجع الحسابات - يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية - يؤثر التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة	ان الهدف من الدراسة هو : - التعرف أكثر علي المراجعة الداخلية ، و المعايير التي تحكم مهنة المراجعة - تحديد العلاقة الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية	محافظ الحسابات حدود المكانية و الزمانية استقصاء مجموعة من المهنيين في كافة ولاية الوطن تاريخ من 03/01 الي 2022/05/2	المنهج التاريخي و الوصفي و المنهج الاحصائي التحليلي ،الاستبانة ، برنامج SPSS EXCEL المتوسط الحسابي ، معامل الارتباط بيرسن اختبار ألفا ،	دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية	2022	سهلي المبروك قرسي يوسف	1

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

الدولية إيجابا علي تفعيل نظام الرقابة الداخلية			كرونباخ ، الأنحدار الخطي				
<p>بعد تحليل النتائج المتحصل عليها من طرف إجابات بعض الموظفين في شتى أقسام هذه المؤسسة ، تم إكتشاف نقاط القوة و ضعف نظام الرقابة الخاصة بقسم المشتريات و المخزونات و المبيعات ، توصلت الدراسة إلى انا هناك تناسق بين أعمال المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، و أنهما أدوات رقابية تخدم الادارة في المؤسسة و تستخدم لتعزيز و تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال مراجعة كافة أنشطة المؤسسة حيث أن المراجعة الداخلية و الخارجية وظيفتان متكاملتان لا تستغني واحدة عن الأخرى .</p>	<p>توظيف مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و بيان أهمية و فائدة كل منهما – تحديد مجالات التكامل بين المراجع الداخلي و الخارجي و مدى استفادة كل طرف من عمل الآخر</p>	<p>المسيرين و المحاسبين داخل مؤسسة محل الدراسة ، مؤسسة الاسمنت ، أربعة ايام من شهر افريل</p>	<p>المنهج الوصفي ، المنهج الاستقرائي التحليلي</p>	<p>أثر التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة شركة الاسمنت –تبسة-</p>	<p>2022</p>	<p>حناشي إلهام، لبري عزيزة</p>	<p>2</p>
<p>التأكد على عدم اقتصار استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام</p>	<p>إبراز دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، بيان مدى مسؤولية المدقق الخارجي من حيث ابداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية</p>	<p>المسيرين و المحاسبين داخل مؤسسة محل الدراسة</p>	<p>المنهج الوصفي التحليلي ، منهج دراسة حالة ، استبيان لبعض المصالح ( طريقة الاستقصاء)</p>	<p>دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة بلاستي أنابيب ذ م م -</p>	<p>2018</p>	<p>بشيرة نين و آخرون</p>	<p>3</p>



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

الرقابة الداخلية وهذا ما تم ملاحظته من خلال التقييم.							
يكمُن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات ، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة ان احترام امكانيات و حجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الاساسية لتجسيد الاهداف من وراء انشاء هذا البرنامج ، فهو يعتبر كوسيلة و قائية يقلل من احتمال الوقوع في الاخطاء.	الى ابراز طبيعة الرقابة الداخلية و الاساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة	المسييرين و المحاسبين داخل مؤسسة محل الدراسة	المنهج وصفي التحليلي ، منهج الاستقصاء و منهج الاستنتاج اسلوب المقابلة	دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية بمؤسسة مركب الملح لوطاية - بسكرة -	2016	ميمون حسام الدين	4
المراجعة الخارجية تحتل مكانة هامة في المؤسسة الاقتصادية ، مراجعي الحسابات يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية وفقا للمعايير المتعارف عليها .	معرفة المكانة التي تحتلها المراجعة الخارجية و مدى مساهمتها في المؤسسات الاقتصادية الناشطة على مستوى ولاية جيجل	مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ، مراجعة حسابات ولاية جيجل 32 عينة	المنهج الوصفي التحليلي ، منهج دراسة حالة ، المسح المكتبي ، الاستبان ، برنامج الإحصائي spss	مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية	2014	هارون كريش و آخرون	5

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

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة غير العربية

الرقم	اسم المؤلف	السنة	العنوان	المنهج المتبع واداة الدراسة و ادوات الاحصائية	العينة وحدود الدراسة	الهدف	النتائج
1	أشديان أنجربني بانجساوان	2022	نظام الرقابة الداخلية ورأي مراجعي الحسابات: حالة من جنوب سولاويزي في إندونيسيا	البحث كمي تحليل البيانات باستخدام الانحدار اللوجستي الترتيبي	الحكومات المحلية في جنوب سولاويزي باندونيسيا	إلى اختبار أثر نظام الرقابة الداخلية على رأي مراجعي الحسابات	أن نظام الرقابة الداخلية الذي تم تحديده من خلال نقاط الضعف في نظام المحاسبة وإعداد التقارير، ونظام مراقبة تنفيذ موازنة الإيرادات والنفقات، وهيكل الرقابة الداخلية، لها آثار سلبية على رأي التدقيق في البيانات المالية. كلما زادت نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، كلما زادت صعوبة حصول الحكومات المحلية على رأي غير متحفظ
2	مريم شقرون	2014	<b>le rôle de l'audit interne dans le pilotage et le performance du système de contrôle</b> :cas d'un échantillons d'entreprises algérienne	استبيان المنهج الوصفي	المديرين والمدققين الداخليين	تهدف هذه الدراسة في ما إذا كانت وظيفة الدراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية العممة تساعد على كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.	انه من الرغم وظيفة الدراجعة الداخلية بو نوع من مرحلة التعلم، إلا انو يوفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية و الكفاءة.

## الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

				Thèse de doctorat En Sciences de gestion , Université Abou Baker Belkhaide de telemcen		
--	--	--	--	---	--	--

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

في ضوء استعراض الدراسات السابقة تم مناقشتها من خلال المحاور التالية

<p>- تتفق الدراسة الحالية مع دراسة السابقة ابراز مكانة ودور الفعال الذي تحتله المراجعة في المؤسسة الاقتصادية و مساهمتها في تحسين نظام الرقابة الداخلية</p>	<p>اولا : من حيث الهدف</p>
<p>- اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة السابقة في المنهج المتبع حيث اتفقت معظم الدراسة من حيث اعتماد المنهج الوصفي في مايتعلق بالمعلومات المحتوات في الشق النظري، و بعض الدراسات في مايتعلق بالشق التطبيقي .</p> <p>- و اختلفت مع دراسة بشيرة نين و آخرون اعتمدت في جانب التطبيقي علي دراسة حالة</p>	<p>ثانيا : من حيث المنهج</p>
<p>- اشتركت الدراسة الحالية مع دراسة السابقة من حيث العينة كانت معظم دراسات تعتمد علي نفس العينة</p> <p>- و قد تباين حجم العينة من دراسة و اخرى</p>	<p>ثالثا : من حيث العينة</p>
<p>تشابهت الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة من حيث المضمون و تقسيم البحث حيث انها قدمت مفهوم المراجعة و نظام الرقابة الداخلية و التفاصيل المتعلقة بما</p>	<p>رابعا: من حيث المضمون</p>

## الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

من خلال الجدول أعلاه يمكن توضيح موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في النقاط التالية :

- طبقت هذه الدراسة في بيئة وتوقيت مختلف عن غيرها في كونها عالجت موضوع في غاية الاهمية وهو مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

- التعرف على مجموعة من المحاسبين ومحافظي حسابات على مستوى ولاية ورقلة ومعرفة رأيهم في مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

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

### ملخص الفصل الأول :

تم التطرق في هذا الفصل إلى البعد النظري لكل متغيرات الدراسة، المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، من خلاله نستنتج ان عملية المراجعة الخارجية تساهم بشكل فعال في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الاهداف بشكل عام لنجاح المؤسسة، فالرقابة الداخلية بدورها تعمل بالدرجة الاولى على حماية المؤسسة بصفة عامة وكذلك حماية اصولها واموالها ومساعدة اعضائها في تنفيذ مهامهم بصفة خاصة، وتنمية الكفاءة الانتاجية للمؤسسة وتتضمن تحقيق السياسات والاهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة.

## الفصل الثاني

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

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق إلى المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، والدراسات السابقة لتجسيد هذه المفاهيم وبعية الإمام بموضوع الدراسة وتكملة للجانب النظري قمنا بربط الجانب النظري بالجانب الميداني من أجل التأكد من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الجانب النظري، ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً تم إدراج هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين تطبيقيين بالشكل الآتي:

**المبحث الأول:** يتم التطرق إلى الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة وسنتطرق فيه إلى (منهج الدراسة، متغيرات الدراسة، وكذا الأدوات المستعملة)

**المبحث الثاني:** عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة.

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

### المبحث الأول: الطريقة والأدوات

يتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض مفصل للمنهجية والإجراءات التي تم الاعتماد عليها في تنفيذ مجتمع وعينة الدراسة، أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي لإجابات بيانات العينة الدراسة، من حيث تحديد على محاور الاستبيان للعينة، والأساليب المعتمدة في المعالجة الإحصائية.

### المطلب الأول: عينة ومجتمع الدراسة وأداتها

#### أولاً: عينة ومجتمع الدراسة

تعتبر عملية اختيار عينة البحث خطوة من خطوات البحث ذاته والتي يستوجب ربطها بالهدف الرئيسي له، على اعتبار العينة هي مجموعة جزئية من الأفراد أو المشاهدات أو الظواهر التي تشكل مجتمع البحث، فبدلاً من إجراء الدراسة على كامل مفردات المجتمع يتم اختيار جزء من تلك المفردات بطرق علمية، هذا بشرط أن تمثل العينة جميع المفردات أو العناصر المكونة للمجتمع الأصلي تمثيلاً صادقا، وحتى تكون العينة ممثلة للمجتمع الذي سحبت منه يجب أن يكون هناك:

- تجانس صفات وخصائص مفردات العينة ومفردات مجتمع البحث؛

- تكافؤ فرص الظهور في العينة لجميع مفردات المجتمع؛

- عدم التحيز في اختيار مفردات المجتمع.

وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليلاً لتنتائج المتحصل عليها وذلك باستخدام برنامج (Microsoft Office Excel) إصدار 2010، والبرنامج الإحصائي (SPSS) نسخة 26 وذلك قصد التأكد من ثبات الاستبيان واختبار الفرضيات للإجابة على إشكالية الدراسة.

يتمثل مجتمع هذه الدراسة في محافظ الحسابات وخبير محاسبي ومحاسب معتمد وأستاذ جامعي، وقد اخترنا هذه الفئة تحديداً، لأنها تمثل المجتمع المناسب الذي تتوفر فيه متطلبات الدراسة، من كونهم يمتلكون الخبرات والمعارف والمهارات التي تتطلبها الكفاءة، وبما أنه يتعذر على الدراسة أن تشمل جميع أفراد المجتمع المستهدف فقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية، وفي ذلك قمنا بتوزيع 46 استبانة وتم استرجاع 40 استبانة، ويعد استبعاد 04. منها لعدم مطابقتها للشروط المطلوبة، تمت الدراسة على 37 استبانة نهائية



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

الجدول رقم (2-1) : الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة

النسبة %	العدد	البيان
100%	46	عدد الاستبيانات الموزعة
10.87%	5	عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة
8.70%	4	عدد الاستبيانات الملغاة
80.43%	37	عدد الاستبيانات المستخدمة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الاستبيانات الموزعة: 46 (100%) و يمثل إجمالي عدد الاستبيانات التي تم توزيعها على المشاركين. وضع نسبة 100% يعني أنه هو الأساس الذي نُحسب عليه باقي النسب عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة: 5 (10.87%) هذا يشير إلى أن 5 من الاستبيانات التي تم توزيعها لم يتم استرجاعها أو أنها فقدت لأسباب مختلفة. نسبة 10.87% تدل على خسارة نسبية صغيرة من الاستبيانات، مما قد يؤثر على تمثيل النتائج النهائية للمسح. عدد الاستبيانات الملغاة: 4 (8.70%) يتم إلغاء الاستبيانات عادة بسبب أخطاء في الإدخال أو عدم اكتمال الإجابات. نسبة 8.70% تعبر عن عدد معقول من الاستبيانات التي لا يمكن الاعتماد عليها لأسباب تقنية أو خطأ من المشاركين. عدد الاستبيانات المستخدمة: 37 (80.43%) هذه النسبة تمثل الاستبيانات التي تم استرجاعها بشكل صحيح وكانت مؤهلة للتحليل. نسبة 80.43% تدل على أن الغالبية العظمى من الاستبيانات التي تم توزيعها كانت صالحة للاستخدام، وهي نسبة جيدة تعكس النجاح النسبي في جمع البيانات.

### ثانياً: أداة الدراسة

بناء على طبيعة المعلومات المراد جمعها وعلى المنهج المتبع في الدراسة، تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لهذه الدراسة، وقد تم تصميمه بعد الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.<sup>1</sup>

بالإضافة إلى المقابلات التي أجريت مع بعض الأساتذة المختصين في ذلك للاستفادة من معلومات تساهم في تصميم الاستبانة حيث تم توظيفها داخل محاوره ليقدّم للعينة بالكلية محل الدراسة.

<sup>1</sup> هاي غريب، محاضرات في مهارات التفكير والبحث العلمي، ملحق البحث العلم، 2009، ص 85.

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

تضمنت الاستبانة جزئين على النحو التالي:

الجزء الأول: يتضمن البيانات الشخصية المتعلقة بالخصائص الديمغرافية عن أفراد عينة الدراسة (السن والمستوى التعليمي والوظيفة والخبرة المهنية)

الجزء الثاني: يشتمل على متغيرات الدراسة، وبدورها تم تقسيمها إلى محورين كما يلي:

المحور الأول: يتعلق بالمتغير المستقل للدراسة المتمثل في المراجعة الخارجية والذي احتوى على 17 عبارة قسمت على ثلاث (03) أبعاد رئيسية كما يلي:

• البعد الأول: ويمثل التحضير لعملية المراجعة احتوى على اربع (04) عبارات.

• البعد الثاني: ويمثل اجراءات المراجعة الخارجية احتوى على سبعة (07) عبارات.

• البعد الثالث: ويمثل اتمام عملية المراجعة احتوى على ستة (06) عبارات.

المحور الثاني: يتعلق بالمتغير التابع للدراسة المتمثل في نظام الرقابة الداخلية والذي احتوى على 16 عبارة. قسمت على ثلاث

(03) أبعاد رئيسية كما يلي:

• البعد الأول: ويمثل خصائص نظام الرقابة الداخلية احتوى على اربع (04) عبارات.

• البعد الثاني: ويمثل فعالية نظام الرقابة الداخلية احتوى على اربع (04) عبارات.

• البعد الثالث: ويمثل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية احتوى على ثمانية (08) عبارات.

أي أن الاستبانة قد تضمنت 33 عبارة حول موضوع الدراسة والتي يمكن الإجابة عليها باعتماد مقياس ليكرت Scale Likert الخماسي، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل الاختيارات التالية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتمثل رقميا (1,2,3,4,5) على التوالي:

جدول رقم (2-2): توزيع درجات مقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	بدائل القياس
05	04	03	02	01	الدرجة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقياس ليكرت Scale Likert

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

لإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان 1 : فانه تم اعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث: المدى: لتحديد مجالات لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى و يساوي = (أعلى درجة في مقياس - أدنى درجة في مقياس) = (5-1) = 4 وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس، طول الفئة =  $4/5 = 0.8$  وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا:  $1+0.8=1.80$  فنحصل على مجال { 1 - 1.80 } وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جدا . وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

جدول رقم (2-3): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح

مجال المتوسط الحسابي	اتجاه العام
من 01 إلى 1.80 درجة	درجة منخفضة جدا
من 1.81 إلى 2.60 درجة	درجة منخفضة
من 2.61 إلى 3.40 درجة	درجة متوسطة
من 3.41 إلى 4.20 درجة	درجة عالية
من 4.21 إلى 5 درجة	درجة عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مقياس ليكرت (scale Likert)

ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار اقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

**المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية المستخدمة**

لتحليل بيانات أفراد العينة تمت الاستعانة بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، ومن أهم الأساليب الإحصائية التي وظفت في هذه الدراسة :

-أساليب الإحصاء الوصفي .

<sup>1</sup> مصطفى طويطي، وعيل ميلود: أسلوب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية منظور الإحصائي ، محاضرات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2013/2014، ص 110-111

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

-أساليب الإحصاء الاستدلالي .

### الفرع الأول : أساليب الإحصاء الوصفي

1. التكرار والنسب المئوية : استخدم التكرار والنسب المئوية لوصف خصائص عينة البحث، وتحديد إجابات أفرادها إزاء محاور البحث الرئيسية .
2. الانحراف المعياري: حيث استخدم بهدف التعرف على مدى انحراف إجابات أفراد الدراسة في كل فقرة، وكذلك يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها.
3. المتوسط الحسابي : هو مقياس من مقياس النزعة المركزية، والذي يستخدم في المعالجة الإحصائية للعبارات التي تضمنت مقياس ليكارت في الإجابة عن عباراته .

### الفرع الثاني: أساليب الإحصاء الاستدلالي

1. اختبار ألفا كرونباخ: ويستخدم لمعرفة صدق وثبات البيانات؛
2. الانحدار البسيط والمتعدد : وهو يعتمد في دراسة المتغيرين أحدهما مستقل والآخر تابع، وذلك لإيجاد علاقة بين هذين المتغيرين، كما يساهم في تفسير التغير الذي قد يطرأ على المتغير التابع تبعاً للمتغير المستقل، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة .
3. معامل الارتباط بيرسون: لتأكيد الصدق وإثبات أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، كما تم استخدام معامل الارتباط لتحديد العلاقة والارتباط بين متغيرات الدراسة.
4. اختبارات الفروض المعلمية والغير معلمية : من أجل اختبار الدلالة الاحصائية للفروق في متغيرات الدراسة حسب متغيرات ديموغرافية (اشكالية).

يتم في هذا المطلب معرفة مدى الاعتماد على استبيان الدراسة من خلال اختبار ثبات وصدق الاستبيان

لتحليل نتائج المتوسط الحسابي للعبارات التي استخدم فيها مقياس ليكارت الخماسي، تم استخدام المعادلة التالية :

لمعرفة حدود مجال كل خيار من الخيارات التي يحتويها مقياس ليكارت الخماسي :

$$\text{طول الفئة} = \text{المدى} / \text{قيمة الفئة الأعلى} \quad (01)$$

حيث أن المدى = قيمة الفئة الأعلى - قيمة الفئة الأدنى

$$\text{ويتطبيق المعادلة (01) أعلاه، وجد طول الفئة مساوياً : طول الفئة} = 5 / (1-5) = 0.8$$

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

وتم اخضاع البيانات الى عملية التحليل الاحصائي بالاستعانة ببرنامج التحليل الاحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS نسخة 26 وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية كما هو موضح في مايلي:

### الفرع الثاني: تقدير ثبات الأداة

سنحاول في هذا الجزء التعرف على مدى الاعتماد على أداة جمع البيانات في الدراسة والتحليل من خلال قياس مدى صدقها وثباتها، وذلك من خلال توضيح صدق المحكمين أو صدق المحتوى للاستبيان بالإضافة إلى اختبار كل من ثبات والاتساق الداخلي لأبعاده ومحاوره كما يلي.

#### 1- صدق المحكمين (تحكيم أداة الاستبيان)

بعد إعداد أسئلة أداة الاستبيان في صورتها الأولية من اجل أخذها بعين الاعتبار وتأكيد مصداقيتها ومدى شموليتها لموضوع الدراسة فإنها تعرض لمجموعة من الأساتذة المحكمين المتخصصين، أو ما يعرف صدق المحكمين يقصد به: "المظهر العام للاستبيان من حيث المفردات وكيفية صياغتها، ودقتها وموضوعاتها ومدى مناسبة الأداة للغرض الذي وضع لأجله " سواء من جانبها الاقتصادي أو الإحصائي (أنظر الملحق )".

#### 2- صدق وثبات أداة الدراسة ( الاستبانة)

سنحاول من خلال هذا الجزء أن نبين مدى ثبات الاستبيان ومصداقيته للعمل في الموضوع من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ حيث كلما كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من 0.6% كلما كان الاستبيان صالحا للدراسة ويتمتع بالثبات.

#### ➤ ثبات الاستبيان

تم فحص عبارات الاستبيان من خلال مقياس ألفا كرونباخ<sup>1</sup>، الموضح في الجدول الموالي وذلك لحساب ثبات المقياس فلوحظ أن معامل الثبات ألفا هي 0.939 أي بنسبة 93.9% وتعد هذه النسبة ذات دلالة إحصائية عالية ومقبولة كما تعني درجة كبيرة من المصدقية في الإجابات مما يشير إلى وجود علاقة اتساق وترابط جيد بين عبارات الاستبيان، وبالتالي فإنه يمكن تعميم نتائج الدراسة على جميع مجتمع الدراسة .

<sup>1</sup> - أنظر الملحق

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

الجدول رقم (2-4) يوضح نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	محاور الدراسة
0.836	17	المحور الأول: المراجعة الخارجية
0.936	16	المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية
0.939	33	الإستبيان ككل

المصدر : من إعداد الطالبين اعتماداً على مخرجات SPSS

من الجدول اعلاه نلاحظ معامل ألفا كرونباخ الذي استخدم لقياس مدى الاتساق الداخلي للاستبيان، أو بمعنى آخر، مدى تجانس الأسئلة التي تقيس نفس المفهوم. معامل ألفا كرونباخ بقيمة 0.939 يعتبر ممتازاً، إذ يُظهر أن الأسئلة ضمن الاستبيان تتمتع باتساق عالٍ جداً، مما يعني أنها تقيس بشكل فعال ومتسق المفهوم أو السمة المراد دراستها.

القيمة 0.939 تعد عالية جداً في الأبحاث الاجتماعية والنفسية، حيث تُشير إلى أن الاستبيان يمكن الاعتماد عليه في توفير بيانات ذات جودة عالية. هذا المستوى من الاتساق يساعد في تعزيز مصداقية نتائج البحث العنصر "33" يشير على الأرجح إلى عدد الأسئلة أو العبارات في الاستبيان التي تم تقييمها لحساب هذا المعامل. وجود 33 سؤالاً يدل على أن الاستبيان شامل ويغطي الأبعاد المختلفة للمفهوم المراد قياسه.

وبالتالي فإن دراستنا تتمتع بموثوقية عالية، مما يجعل البيانات المجمعة منه قوية ويمكن الاعتماد عليها في التحليلات اللاحقة. استخدام هذا الاستبيان يُعتبر مثالاً لجمع بيانات دقيقة وموثوقة

### المبحث الثاني : نتائج الدراسة ومناقشتها

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

#### **المطلب الثالث : عرض الخصائص الشخصية والوظيفية للعينة:**

يتم في هذا الجزء الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة من خلال عرض وتحليل البيانات الشخصية والوظيفية الست لعينة الدراسة من حيث محل الدراسة، السن، المستوى التعليمي، الوظيفة الحالية، والخبرة المهنية.

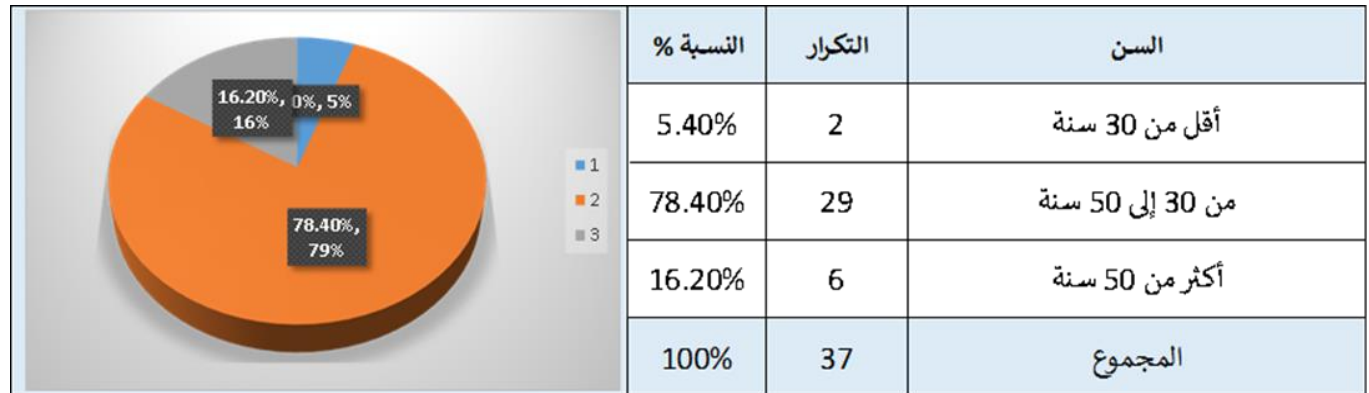
## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات

الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

تتمثل هذه الخصائص في السن، المستوى التعليمي، الوظيفة الحالية، والخبرة المهنية حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

جدول رقم(2-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.V26

يظهر من الجدول السابق رقم (4): التوزيع العمري للمشاركين في الاستبيان حيث أظهر أن الفئة أقل من 30 سنة: (5.4%)

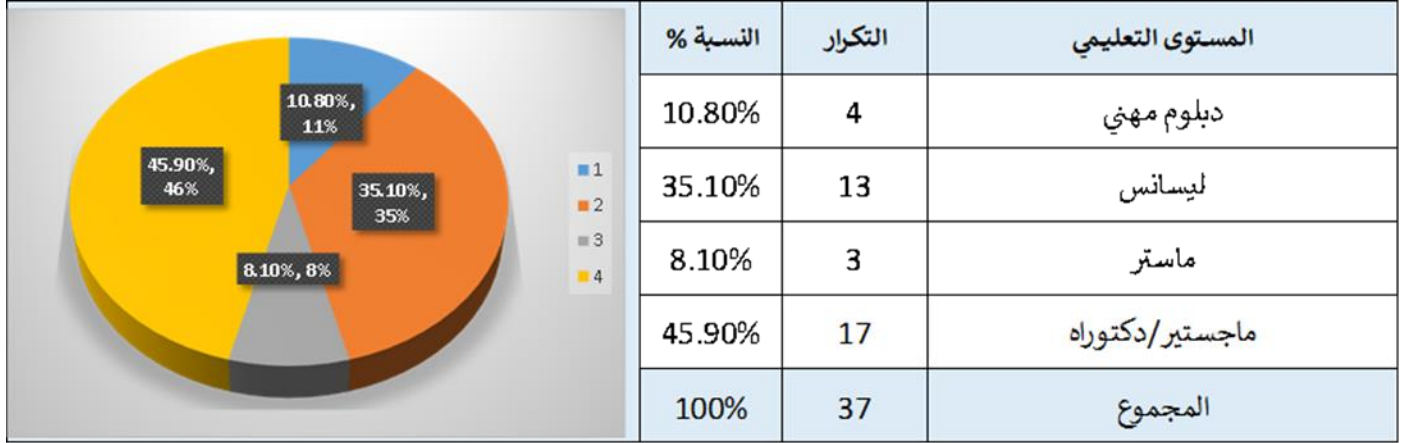
2 مشاركين هذه الفئة العمرية تمثل النسبة الأقل بين المشاركين. حصولك على مشاركتين فقط من هذه الفئة يشير إلى أن الاستبيان قد يكون موجهاً بشكل أكبر للفئات العمرية الأكبر، أو أن هذه الفئة لم تتفاعل بشكل كبير مع الاستبيان. أما فئة من 30 سنة إلى 50 سنة: (78.4%) 29 مشاركين هذه الفئة العمرية تمثل الغالبية العظمى من المشاركين. نسبة (78.4%) تدل على أن الاستبيان لاقى قبولاً واسعاً وتفاعلاً كبيراً من هذه الفئة، مما يمكن أن يعكس اهتمامهم بموضوع الاستبيان أو أن توزيع الاستبيان كان مستهدفاً لهذه الفئة بشكل خاص. أكثر من 50 سنة: (16.2%) 6 مشاركين هذه الفئة تمثل نسبة متوسطة من المشاركين. تفاعل 6 أفراد من هذه الفئة يعطي فكرة عن تنوع المشاركين في الاستبيان ويقدم بيانات من مجموعة عمرية أكبر، مما يساعد في تعميم النتائج بشكل أفضل. المجموع: (100%) 37 مشاركين.

العدد الإجمالي للمشاركين في الاستبيان هو 37، وهذا يمثل (100%) من المجموع. الجدول يظهر بوضوح التوزيع النسبي والفعلي للمشاركين حسب فئاتهم العمرية.

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

2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

جدول رقم (2-6) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.V26

الجدول أعلاه يوضح توزيع المؤهلات العلمية للمشاركين في الاستبيان حيث أظهرت النتائج أن عدد المتحصلين على دبلوم مهني

(10.8%) 4 مشاركين نسبة صغيرة من المشاركين تملك دبلوم مهني. وجود 4 مشاركين فقط من هذه الفئة يعني أن الاستبيان قد لا يعكس بشكل كامل وجهات نظر أصحاب المهن الفنية أو التقنية ليسانس: (35.1%) 13 مشاركين هذه الفئة تشمل أكبر عدد من المشاركين في الاستبيان. الأشخاص الحاصلين على درجة الليسانس يمثلون الغالبية الكبيرة، وهذا يظهر أن الاستبيان قد نجح في جذب مشاركة كبيرة من خريجي الجامعات. ماستر: (8.1%) 3 مشاركين عدد قليل من المشاركين يحملون درجة الماستر. وجود 3 مشاركين فقط يعني أن رؤى وأراء هذه الفئة قد لا تكون ممثلة بقوة في نتائج الاستبيان. ماجستير/دكتوراه: (45.9%) 17 مشاركين قرابة نصف المشاركين في الاستبيان يملكون درجات علمية متقدمة (ماجستير أو دكتوراه). هذه النسبة العالية تعكس تفاعل قوي من قبل الأكاديميين والمتخصصين ذوي التعليم العالي.

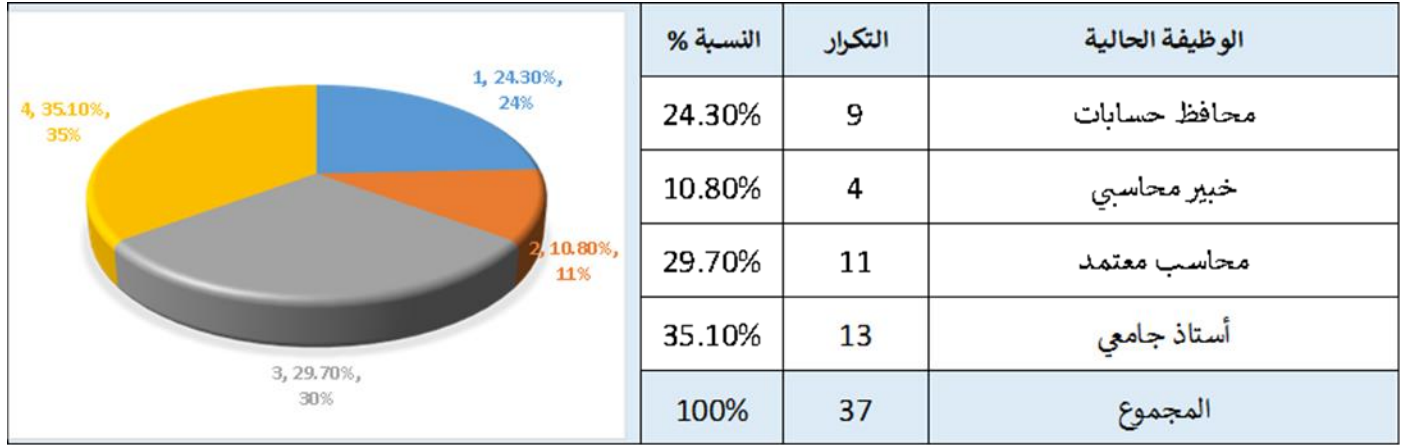
التوزيع المؤهلي للمشاركين في الاستبيان يظهر تنوعاً في المستويات التعليمية، مع تمثيل قوي لحملة الدرجات العليا. هذا التنوع يمكن أن يعطي بعداً غنياً للبيانات ويساعد في تحليل تأثير المستوى التعليمي على الردود. ومع ذلك، قد يكون هناك تحيز نحو الآراء والأفكار الصادرة من أصحاب الدرجات العليا، ويجب الأخذ في الاعتبار هذا التحيز عند تحليل النتائج واستخلاص الاستنتاجات.



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

### 3. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

جدول رقم (2-7) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية



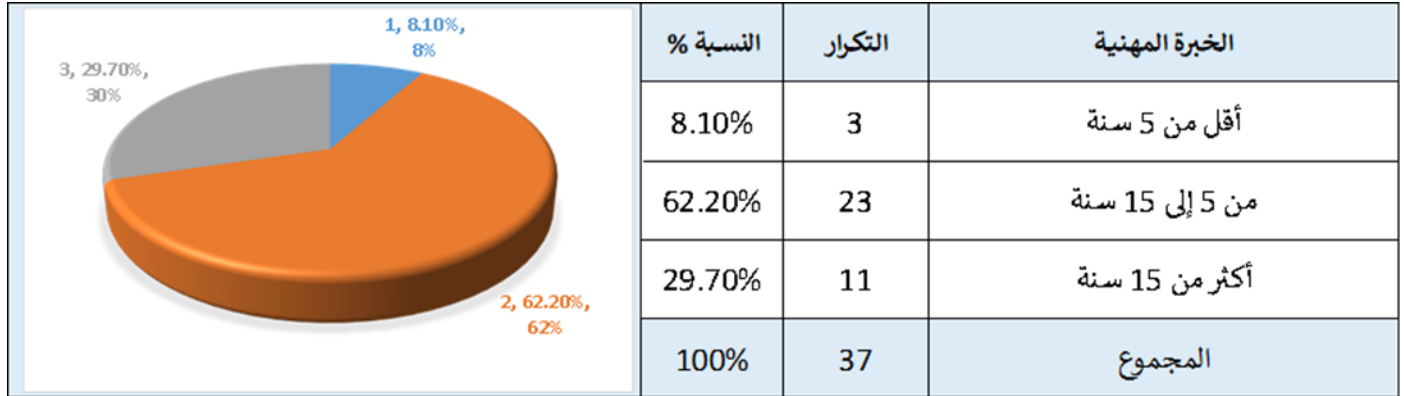
المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Sps. V26

الجدول اعلاه يظهر توزيع المشاركين في الاستبيان حسب الوظيفة الحالية حيث أظهرت النتائج أن محافظ الحسابات (24.3%) 9 مشاركين من هذه الفئة تمثل ما يقارب ربع المشاركين وتشير إلى تمثيل جيد للأشخاص الذين يعملون في مراقبة الحسابات وإدارتها ضمن الشركات أو المؤسسات. خبير محاسبي: (10.8%) 4 مشاركين وجود 4 خبراء محاسبين يظهر أن هناك تمثيل للمختصين في المجالات المحاسبية الأكثر تعمقاً، ممن لديهم خبرة واسعة في مجالات محددة من المحاسبة. محاسب معتمد: (29.7%) 11 مشاركين هذه الفئة تمثل النسبة الأكبر بين المشاركين، مما يعكس تفاعل الأشخاص الذين يحملون شهادات مهنية في المحاسبة ويعملون غالباً في تحليل البيانات المالية وإعداد التقارير. أستاذ جامعي: (35.1%) 13 مشاركين تمثل الأساتذة الجامعيين يشكل النسبة الأعلى في هذه العينة، مما يشير إلى أن الاستبيان قد نجح في جذب اهتمام المتخصصين والأكاديميين الذين يعملون في تعليم المحاسبة أو البحث فيها. حيث يظهر تنوعاً كبيراً في المهن المرتبطة بالمجال المحاسبي بين المشاركين. الأغلبية العظمى من المشاركين تنتمي لمهن ذات صلة مباشرة بالمحاسبة والتدريس الجامعي، مما يعكس التركيز المهني للمستطلعين. هذا التنوع يساعد في جمع آراء ومعلومات من ذوي الخبرات المختلفة في المجال، مما يمكن أن يعزز دقة وعمق التحليلات المستندة إلى نتائج الاستبيان.

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

### 4. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

جدول رقم (2-8) : توزيع عينة الدراسة الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.V26

الجدول أعلاه يمثل توزيع الخبرة المهنية للمشاركين في الاستبيان حيث أظهر أن فئة أقل من 05 سنوات: (8.1%) 3 مشاركين من هذه الفئة تمثل نسبة صغيرة من المشاركين، مما يشير إلى أن الأشخاص الجدد في المجال لم يشكلوا جزءاً كبيراً من العينة. قد يعني ذلك أن الاستبيان كان أكثر جاذبية للمحترفين ذوي الخبرة الأكبر. 5 إلى 15 سنوات: (62.2%) 23 مشاركين هذه الفئة تشمل الغالبية العظمى من المشاركين. تمثيل قوي للمحترفين في منتصف مسيرتهم المهنية يظهر أن الاستبيان نجح في جذب أفراد لديهم خبرة كافية لتقديم تقييمات موثوقة ومفيدة حول المواضيع المطروحة. أكثر من 15 سنة: (29.7%) 11 مشاركين

المشاركون ذوو الخبرة الطويلة يمثلون نسبة كبيرة، وهذا يعني أن الاستبيان تضمن أيضاً آراء من الخبراء الذين لديهم فهم عميق ومعرفة واسعة في المجال. التوزيع العام للخبرة المهنية بين المشاركين يعكس تنوعاً في المستويات الوظيفية والخبرة. الغالبية العظمى من المشاركين تمتلك خبرة تتراوح بين 5 إلى 15 سنوات، مما يشير إلى أن هؤلاء المحترفين قد تراكمت لديهم معرفة كافية لتقديم إسهامات قيمة في الاستبيان. وجود نسبة جيدة من الأشخاص ذوي الخبرة الطويلة يعزز قيمة البيانات المجمعة، بينما وجود نسبة أقل من الجدد يمكن أن يشير إلى حاجة لجذب المزيد من الأفراد في بداية مسيرتهم المهنية في استطلاعات مستقبلية لتحقيق توازن أكبر.

### الفرع الأول : تقييم مستوى تطبيق كل من عناصر المراجعة الخارجية في المؤسسات محل الدراسة

سنحاول من خلال هذا الجزء تقدير الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة وذلك من خلال تقييم مستوى تطبيق عناصر المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية وذلك بحساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وتقدير الاتجاه العام للإجابات الخاصة بأفراد العينة.

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

حيث يوضح المتوسط الحسابي لكل فقرة معدل درجات الموافقة للعينة عليها، بمعنى أنه كلما كان المعدل أكبر كلما كان العنصر المقاس أكثر تطبيقاً في المؤسسات محل الدراسة ويوضح الانحراف المعياري درجة الاختلاف والتجانس بين آراء العينة رأياً أنه كلما كانت نسبة الانحراف إلى المتوسط (معامل التشتت النسبي) كلما ما يكون أقل كلما ما تكون العينة أكثر اتفاقاً حول الفقرة.

من خلال هذا المنطلق يمكن تقدير الاتجاه العام حول آراء العينة حول تطبيق كل عنصر وكل بعد من أبعاد المراجعة الخارجية بواسطة مقياس ليكارت الخماسي وقبل التطرق لتحليل أبعاد المتغير المستقل نوضح مقياس الاستبيان الذي تم استعمال مقياس ليكارت الخماسي الذي من خلاله نبين الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة

### - البعد الأول: التحضير لعملية المراجعة

الجدول رقم (2-9) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الأول للمحور الأول

العبارات	الترتيب حسب الأولوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
مدى إمتثال و إلتزام المؤسسة للقوانين.	1	4.54	0.505	مرتفع جداً
مراجعة تقارير المراجعين السابقين.	2	4.46	0.505	
القيام بالزيارة و التعرف على النواحي الفنية.	3	4.46	0.558	
اتباع خطة منهجية و اساليب للتقييم.	4	4.41	0.498	
البعد الأول: التحضير لعملية المراجعة.				مرتفع جداً
		4.4662	0.38262	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

نلاحظ من الجدول أعلاه والذي يتضمن عبارات البعد تقييمات لمختلف الجوانب المتعلقة بعملية المراجعة ضمن مؤسسة، مع التركيز على الاتجاه العام "مرتفع جداً" ومعدلات التقييم لكل عبارة. حيث أظهرت العبارة الأولى مدى الامتثال والالتزام بالقوانين بمتوسط الحسابي 4.54 وانحراف المعياري 0.505 هذا العنصر حصل على أعلى تقييم متوسط بين العبارات المدرجة، مما يشير إلى أن الامتثال والالتزام بالقوانين يُعتبر الأكثر أهمية بالنسبة للمجيبين. مراجعة تقارير المراجعين السابقين بمتوسط الحسابي 4.46 وانحراف المعياري 0.505: تُظهر هذه العبارة أن هناك تقدير مرتفع لأهمية مراجعة الأعمال السابقة لتعزيز فعالية العمليات الحالية.

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

القيام بالزيارة والتعرف على النواحي الفنية: المتوسط الحسابي 4.46 : الانحراف المعياري 0.558 : يعكس المتوسط العالي والانحراف المعياري النسبي أهمية الزيارات الميدانية لفهم النواحي الفنية بشكل مباشر. اتباع خطة منهجية وأساليب للتقييم بمتوسط الحسابي 4.41 : الانحراف المعياري 0.498 : الأولوية 4 : هذا يدل على التقدير العالي لأهمية وجود منهجية محددة وواضحة في التقييم والمراجعة. البعد الأول: التحضير لعملية المراجعة: المتوسط الحسابي 4.4662 : الانحراف المعياري 0.38262 يظهر هذا التقييم أهمية التحضير المسبق للمراجعة كجزء لا يتجزأ من نجاح العملية بأكملها الجدول يكشف عن تقدير مرتفع جدا لعناصر مختلفة في عملية المراجعة، مع التركيز بشكل خاص على الامتثال للقوانين والأنظمة. الانحرافات المعيارية المنخفضة نسبياً تشير إلى اتفاق واسع بين المحييين حول أهمية هذه الجوانب. الاستجابات تعكس أيضاً الاعتقاد بأن التحضير الجيد والفهم العميق للتفاصيل الفنية يعتبران حيويين لضمان إجراء مراجعات فعالة وشاملة.

### 2 - البعد الثاني: إجراءات المراجعة الخارجية

جدول رقم (2-10) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني للمحور الأول

العبارات	الترتيب حسب الأولوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
نوعية المعلومات و البحث عن احتمالية الغش.	1	4.27	0.902	مرتفع
حجم المؤسسة و تأثيره على المراجعة.	2	4.24	0.760	
تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية.	3	4.24	0.723	
مساهمة المنهجية في التقييم و تعزيز نظام الرقابة .	4	4.14	0.751	مرتفع
المتابعة لتقارير الدورية لمختلف أنشط المؤسسة.	5	4.11	0.936	
كثرة التواجد بالمؤسسة يحسن من جودة المراجعة.	6	4.11	0.994	
التأكد من توفر فريق كفاء للمراجعة.	7	3.89	1.125	
البعد الثاني: إجراءات عملية المراجعة.		4.1429	0.57044	مرتفع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V26

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

الجدول أعلاه يظهر البعد الثاني للمحور الأول، الذي يتعلق بإجراءات المراجعة الخارجية. يظهر التقييم العالي للعديد من الجوانب ذات الصلة بنجاح المراجعة. إليك تحليل الترتيب والمعدلات والانحرافات المعيارية لكل عبارة نوعية المعلومات والبحث عن احتمالية الغش المتوسط الحسابي 4.27 الانحراف المعياري: 0.902 هذا يعكس أهمية كبيرة يعطيها المشاركون لجودة المعلومات والحذر من الغش، مما يشير إلى الحاجة لتقييم دقيق وحساس للمعلومات خلال المراجعات. حجم المؤسسة وتأثيره على المراجعة المتوسط الحسابي 4.24 الانحراف المعياري 0.760: تأثير حجم المؤسسة على عمليات المراجعة يعتبر عاملاً مهماً، حيث يمكن أن يحدد نطاق وعمق المراجعة المطلوبة. تقييم مدى كفاية الإجراءات المتوسط الحسابي 4.24: الانحراف المعياري 0.723: يبرز هذا العنصر الأهمية المعطاة لتقييم كفاية الإجراءات الرقابية الموجودة داخل المؤسسة. مساهمة المنهجية في التقييم وتعزيز نظام الرقابة المتوسط الحسابي: 4.14 الانحراف المعياري 0.751: الأولوية 4: هذا يدل على تقدير لأهمية المنهجيات المستخدمة في تحسين الرقابة والتقييم. المتابعة الدورية لمختلف أنشطة المؤسسة: المتوسط الحسابي 4.11: الانحراف المعياري 0.936: الأولوية 5: تُظهر البيانات أهمية المتابعة المستمرة للأنشطة داخل المؤسسة لضمان التقييم الفعال والمراجعة. كثرة التواجد بالمؤسسة يحسن من جودة المراجعة: المتوسط الحسابي 4.11: الانحراف المعياري 0.994: الوجود المتكرر والمتابعة المباشرة داخل المؤسسة يعزز من جودة ودقة المراجعة. التأكد من توفر فريق كفاء للمراجعة: المتوسط الحسابي 3.89: الانحراف المعياري 1.125: يعتبر الأدنى تقييماً، لكن لا يزال يُعد مهماً للتأكد من أن الفريق المراجع يملك الكفاءات اللازمة.

الجدول يوضح تقييماً عالياً للعديد من الجوانب المتعلقة بالمراجعة الخارجية، مع التركيز بشكل خاص على جودة المعلومات وتأثير حجم المؤسسة. الانحرافات المعيارية العالية بعض الشيء في بعض العناصر تشير إلى تباين آراء المحييين، مما يقدم فرصة لمزيد من التحليل لفهم أسباب هذا التباين وكيف يمكن أن يؤثر على الإجراءات المراجعة.

### 3 - البعد الثالث: إتمام عملية المراجعة

جدول رقم (2-11): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثالث للمحور الأول

العبارات	الترتيب حسب الأولوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
أهمية تقرير المراجع في تحسين مخرجات نظام الرقابة الداخلية.	1	4.46	0.558	3 رقم 1
تقييم وتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية.	2	4.46	0.558	
تقديم توصيات وخطة عمل لتحسين نظام الرقابة الداخلية.	3	4.46	0.558	
إعداد التقرير النهائي في الوقت المناسب.	4	4.41	0.644	
تقديم تقرير يوضح كفاءة أو عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية.	5	4.27	0.732	

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

	0.796	4.24	6	يحتوي التقرير على رأي في محايد وكنتم أسرار المؤسسة.
مرتفع جدا	<b>0.44594</b>	<b>4.3829</b>		البعد الثالث: إتمام عملية المراجعة.

**المصدر:** من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

الجدول التالي يتناول البعد الثالث من المحور الأول، وهو مرتبط بإتمام عملية المراجعة. يتم فيه تقييم مختلف الجوانب التي تؤثر على نجاح المراجعة النهائية وكيفية تأثيرها على تحسين النظم الرقابية داخل المؤسسة. العبارة الأولى أهمية تقرير المراجع في تحسين مخرجات نظام الرقابة الداخلية المتوسط الحسابي 4.46 الانحراف المعياري 0.558 هذا يظهر تقديراً عالياً لتأثير تقرير المراجع على تعزيز فعالية النظم الرقابية، مما يساعد في تحديد وتصحيح النقصان. تقييم وتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية المتوسط الحسابي 4.46 الانحراف المعياري 0.558 تكرر هذه العبارة من البعد السابق يؤكد على أهمية تقييم وتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية تقديم توصيات وخطة عمل لتحسين نظام الرقابة الداخلية المتوسط الحسابي 4.46 الانحراف المعياري 0.558 الأولوية 3: هذا يعكس اهتماماً مستمراً بتقديم توصيات وخطة عمل لتحسين نظام الرقابة الداخلية إعداد التقرير النهائي في الوقت المناسب المتوسط الحسابي 4.41 الانحراف المعياري 0.644 هذه العبارة تشير إلى تقدير عالٍ لأهمية إعداد التقرير النهائي في الوقت المناسب تقديم تقرير يوضح كفاءة أو عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية المتوسط الحسابي 4.27 الانحراف المعياري 0.732 الأولوية 5: تكرر هذه العبارة من البعد السابق يؤكد على أهمية تقديم تقرير يوضح كفاءة أو عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية يحتوي التقرير على رأي في محايد وكنتم أسرار المؤسسة المتوسط الحسابي 4.24 الانحراف المعياري 0.796 تشير إلى أن التقرير لا بد ان يحتوي على رأي في محايد وكنتم أسرار المؤسسة. البيانات توضح التقدير العالي للعناصر المختلفة التي تؤثر على إتمام عملية المراجعة بنجاح. الاهتمام المركز على تقرير المراجع وتأثيره على تحسين النظم الداخلية يظهر الربط القوي بين نواتج المراجعة وتحسين العمليات الرقابية. الانحرافات المعيارية المتوسطة تشير إلى توافق نسبي بين المشاركين حول هذه الجوانب، مما يعكس وجهة نظر مشتركة حول أهمية هذه العوامل في تحسين جودة المراجعات.

**الفرع الثاني : الجوانب الأكثر أهمية في عملية المراجعة الخارجية في المؤسسات محل الدراسة**

بعد عرض أبعاد المراجعة الخارجية واتجاه افراد العينة ودرجة موافقتهم عليها كل على حدى تنطرق في هذا الجزء للأبعاد الأكثر أهمية في عملية المراجعة الخارجية حسب درجة الأهمية من خلال الجدول التالي:

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

جدول رقم (2-12) : ترتيب الأهمية النسبية لأبعاد المراجعة الخارجية

الترتيب حسب الأولوية	محاور الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1	التحضير لعملية المراجعة الخارجية.	4.4662	0.38262	مرتفع جدا
2	إتمام عملية المراجعة الخارجية.	4.3829	0.44594	مرتفع جدا
3	إجراءات عملية المراجعة الخارجية.	4.1429	0.57044	مرتفع

**المصدر:** من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن اتجاهات جميع أفراد العينة كان فب البعد المتعلق بالتحضير لعملية المراجعة الخارجية بمعدل 4.4662 بدرجة مرتفعة جدا وإتجاه نحو الموافقة في مختلف عناصره حسب سلم ليكارت الخماسي، وهو ما يفسر أن التحضير لعملية المراجعة يحظى بالاهتمام الكبير بالدرجة الأولى ثم تليه البعد الثاني وبدرجة مرتفعة جدا بمعدل أقل ثم البعد الثالث والذي يتمثل في إجراءات عملية المراجعة الخارجية بدرجة مرتفعة ولكن بمعدل 4.1429.

**المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة**

بعدها تطرقنا لمتغير الدراسة المستقل والمتعلق بالمراجعة الخارجية في المؤسسات في المطلب الأول، سنحاول استعراض نتائج وتحليل العناصر المتعلقة بالمتغير التابع والخاص بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة، وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

**الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة**

سنحاول في هذا الجزء الإجابة عن الإشكالية الثانية والمتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة وتحليل العناصر المتعلقة بالمحور الثاني من خلال تحديد الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة من خلال الجدول التالي:

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

- البعد الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم (2-13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الأول للمحور الثاني

العبارة	الترتيب حسب الأولوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
يعتبر وسيلة تساعد على تحقيق الأهداف المؤسسة .	1	4.32	0.784	مرتفع
إستمارية المؤسسة بوجود نظام كفاء للرقابة.	2	4.30	0.777	
تشجيع الموظفين بالإلتزام بإجراءات النظام.	3	4.24	0.830	
لكل مؤسسة نظام رقابة داخلي خاص بها.	4	4.14	0.855	مرتفع
البعد الأول: خصائص نظام الرقبة الداخلية.				مرتفع جدا

**المصدر:** من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

الجدول التالي يتناول البعد الأول للمحور الثاني، المتعلق بخصائص نظام الرقابة الداخلية وكيفية تأثيرها على تحقيق أهداف المؤسسة. يوضح الجدول تقييمات العينة لأهمية مختلف جوانب نظام الرقابة الداخلية. إليك تحليل البيانات المقدمة: يعتبر وسيلة تساعد على تحقيق الأهداف المؤسسة المتوسط الحسابي 4.32 الانحراف المعياري 0.784: هذه العبارة تحصل على أعلى تقييم، مما يعكس إدراك المجيبين لأهمية نظام الرقابة الداخلية كأداة أساسية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة استمرارية المؤسسة بوجود نظام كفاء للرقابة المتوسط الحسابي 4.30 الانحراف المعياري 0.777: تُظهر هذه العبارة تقديراً عالياً للدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في ضمان استمرارية المؤسسة واستقرارها، مما يشير إلى الفهم العميق لأهمية الرقابة في بقاء ونمو المؤسسات. تشجيع الموظفين بالإلتزام بإجراءات النظام المتوسط الحسابي 4.24 الانحراف المعياري 0.830 هذه العبارة تعكس أهمية تحفيز وتشجيع الموظفين على الإلتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية كجزء من ثقافة المؤسسة والتزامها بالمعايير لكل مؤسسة نظام رقابة داخلي خاص بها المتوسط الحسابي 4.14 الانحراف المعياري 0.855 تقدير هذه العبارة يُظهر الاعتراف بالتنوع والفردية في أنظمة الرقابة الداخلية بين المؤسسات، مما يدل على وجود فهم لكيفية تكيف كل مؤسسة لنظام رقابي يتناسب مع طبيعتها واحتياجاتها.



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

البيانات تشير إلى تقدير عالي لأهمية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف المؤسسية وضمان استمراريتها. المشاركون يظهرون فهمًا واضحًا لكيفية تأثير نظام الرقابة على الأداء العام للمؤسسة وأهمية توافر نظام رقابي فعال ومنتكف مع خصوصيات كل مؤسسة. الانحرافات المعيارية المعتدلة تشير إلى وجود تباين نسبي في الآراء، مما يعكس التنوع في التجارب والتفسيرات بين المجيبين.

### - البعد الثاني : فعالية نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم (2-14) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني للمحور الثاني

العبارات	الترتيب حسب الأولوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
تعزيز كفاءة وفعاليات العمليات و تحسين إتخاذ القرار .	1	4.41	0.644	مرتفع
تتبعكس فعالية النظام على كفاءة الأنظمة المحاسبية.	2	4.30	0.740	
يحدد النظام المهام و المسؤوليات و يختار الموظفين.	3	4.22	0.672	
يساعد المسيرين في إتخاذ القرار من خلال المعلومات.	4	4.19	0.908	مرتفع
البعد الثاني: فعالية نظام الرقبة الداخلية.				مرتفع جدا

### المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

الجدول التالي يوضح إجابات بالبعد الثاني، المتمحور حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات. يظهر التقييم العالي لأهمية وفعالية مكونات مختلفة من نظام الرقابة الداخلية. إليك تحليل وتعليق على البيانات المقدمة تعزيز كفاءة وفعاليات العمليات وتحسين إتخاذ القرار: المتوسط الحسابي 4.41 الانحراف المعياري 0.644: هذه العبارة تحصل على أعلى تقييم، مما يعكس الإدراك بتعزيز كفاءة وفعاليات العمليات وايضا في تحسين إتخاذ القرار في المؤسسة، تتبعكس فعالية النظام على كفاءة الأنظمة المحاسبية: المتوسط الحسابي 4.30: الانحراف المعياري 0.740 تعكس العبارة أهمية فعالية النظام الرقابي والتي تتبعكس على كفاءة الانظمة المحاسبية في المؤسسة يحدد النظام المهام والمسؤوليات ويختار الموظفين: المتوسط الحسابي 4.22 الانحراف المعياري : 0.672 تشير هذه العبارة إلى أهمية تحديد المسؤوليات و إختيار الموظفين،. يساعد المسيرين في إتخاذ القرار من خلال المعلومات: المتوسط الحسابي : 4.19 الانحراف المعياري 0.908: هذه العبارة تعكس في مساعدة المسيرين في إتخاذ القرار من خلال المعلومات ، مما يؤكد على أهمية المعلومات في إتخاذ القرار بما يتناسب مع النظام الرقابي في مؤسسة.

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

2- التقييمات المرتفعة تعكس التقدير الكبير لأهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات وتأثيره الإيجابي على الأداء والاستقرار. الانحرافات المعيارية، بالرغم من أنها تظهر بعض التباين في الآراء، لا تزال تشير إلى وجود إجماع عام حول الفعالية العالية لأنظمة الرقابة الداخلية. هذه البيانات توفر فهماً عميقاً لكيفية تقييم الأفراد للجوانب المختلفة للرقابة الداخلية وأهميتها في تعزيز الأداء المؤسسي.

### - البعد الثالث: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم (2-15) : نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثالث للمحور الثاني

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الترتيب حسب الأولوية	العبارات
مرتفع جدا	0.644	4.41	1	فحص و تحليل النظام نقطة بداية للمراجع .
	0.588	4.35	2	تقرير المراجع يساعد على الحكم على فعاليته و تقييم كفاءته .
	0.747	4.32	3	يوضح المراجع سوء تطبيق الاجراءات التنظيمية في النظام .
	0.784	4.32	4	تقديم المعلومات حول المخاطر للإدار و مساعدتها في إتخاذ القرار .
	0.702	4.30	5	الفحص الجيد للنظام يقلل من الخاطر و إرتكاب الاخطاء .
	0.618	4.30	6	تأخذ الإدارة الملاحظات التي يقدمها المراجع .
	0.652	4.27	7	يقيم المراجع مدى إلتزام المؤسسة بمعايير القابة الداخلية .
مرتفع	0.887	4.14	8	يعزز المراجع ثقة المستثمرين و الدانين و العملاء بالمؤسسة .
مرتفع جدا	0.50985	4.3007		البعد الثالث: فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

الجدول الذي قدمته يوضح تقييمات لعدة جوانب حيوية تخص فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ضمن المؤسسات. هذه التقييمات تبرز كيف يُنظر إلى دور المراجع في تحسين النظام الرقابي وضمان تطبيقه بشكل فعال. إليك تحليل وتعليق على البيانات المقدمة: فحص وتحليل النظام نقطة بداية للمراجع: المتوسط الحسابي 4.41 : الانحراف المعياري 0.644 هذا التقييم يبرز أهمية الفحص المبدئي للنظام كأساس لأي عمليات مراجعة لاحقة، مؤكداً على أنه

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

الخطوة الأولى الضرورية لفهم وتقييم النظام الرقابي الحالي. تقرير المراجع يساعد على الحكم على فعاليته وتقييم كفاءته: المتوسط الحسابي 4.35: الانحراف المعياري 0.588: يظهر هذا التقييم القيمة الكبيرة لتقرير المراجع في تقديم تقييم موضوعي لفعالية وكفاءة النظام الرقابي، وكيف يمكن لهذه المعلومات أن تساعد الإدارة في فهم وتحسين النظام. يوضح المراجع سوء تطبيق الإجراءات التنظيمية في النظام: المتوسط الحسابي 4.32: الانحراف المعياري 0.747 هذه النتيجة تعكس الدور الحاسم للمراجع في تحديد النقاط الضعيفة أو الأخطاء في تطبيق الإجراءات التنظيمية، والذي يعتبر أساسيًا لتحسين وضمان تنفيذ السياسات بشكل صحيح. تقديم المعلومات حول المخاطر للإدارة ومساعدتها في اتخاذ القرار: المتوسط الحسابي 4.32: الانحراف المعياري: 0.784 هذه العبارة تؤكد على أهمية دور المراجع في تقديم معلومات حول المخاطر المحتملة للإدارة، مما يمكنها من اتخاذ قرارات مستنيرة لمواجهة هذه المخاطر.

الجدول يوضح الاعتراف الواسع بأهمية المراجعة في تحليل وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية. كل جانب من جوانب المراجعة المذكورة يلعب دورًا محوريًا في ضمان التطبيق الفعال للإجراءات وفي تعزيز الثقة بين الإدارة والأطراف المعنية الأخرى. الانحرافات المعيارية تظهر تباينًا نسبيًا في الآراء، ولكن الاتجاه العام يبقى مرتفعًا جدًا، مما يدل على تقدير كبير لهذه الجوانب في تعزيز الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المؤسسي.

### جدول رقم (2-16): ترتيب الأهمية النسبة لأبعاد نظام الرقابة الداخلية

الترتيب حسب الأولوية	محاور الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1	فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية .	4.3007	0.50985	مرتفع جدا
2	فعالية نظام الرقبة الداخلية .	4.2770	0.59740	مرتفع جدا
3	خصائص نظام الرقبة الداخلية.	4.2500	0.63465	مرتفع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

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

المطلب الثالث: تقدير مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة.

بعدها تطرقنا ودراستنا في المطلبين السابقين لكل من متغيري الدراسة المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة كل على حدا، نحاول فيه هذا المطلب دراسة وتقدير مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة، وهذا للإجابة على الإشكالية الرئيسية.

الفرع الأول: تقدير مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

في هذا الجانب نحاول الاجابة على الاشكالية الرئيسية والمتعلقة بين متغيري الدراسة المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية وذلك باستخدام الأدوات التي تتيحها نظرية الإحصاء الاستدلالي في قياس العلاقة بين متغيرين:

الارتباط الخطي لبيرسون: والذي تقيس اشارته طبيعة وقوة العلاقة

الانحدار الخطي: والذي يكتب العلاقة بين المتغيرين على شكل معادلة توضح التغير في نظام الرقابة الداخلية عند تغيير المراجعة الخارجية.

اختبار فرضيات الدراسة

نقوم بإختبار فرضيات الدراسة الرئيسة والفرعية من خلال استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد وتحليل الانحدار الخطي المتعدد

الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسية

والتي تنقسم إلى الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد تأثير مرحلة الاعداد والتحضير لعملية المراجعة على تقييم نظام الرقابة الداخلية.

**H0:** لا يوجد دلالة احصائية للارتباط الخطي بين التحضير لعملية المراجعة الخارجية و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

**H1:** يوجد دلالة احصائية للارتباط الخطي بين التحضير لعملية المراجعة الخارجية و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

معامل الارتباط بيرسون

مستوى المعنوية الاختبار Sig	معامل الارتباط بيرسون بين التحضير لعملية المراجعة الخارجية و تقييم نظام الرقابة الداخلية
0.041	0.289

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

من خلال مصفوفة الارتباط بين المتغيرين التحضير لعملية المراجعة الخارجية و تقييم نظام الرقابة الداخلية يتضح أن:

$Sig=0.041$  وهي أصغر من 0.05 وعليه نرفض  $H_0$  لا توجد دلالة.

**نص الفرضية:** يوجد تأثير مرحلة الاعداد والتحضير لعملية المراجعة على تقييم نظام الرقابة الداخلية.

نقوم بصياغتها إحصائيا كما يلي:

**الفرضية الصفرية ( $H_0$ ):** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتحضير لعملية المراجعة الخارجية و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

**الفرضية البديلة ( $H_1$ ):** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتحضير لعملية المراجعة الخارجية و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

**الجدول (2-17):** تحليل التباين لمستوى التحضير لعملية المراجعة ومستوى تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%.

مجموع المربع	درجة الحرية	متوسط المربع	اختبار F	درجة المعنوية Sig
0.784	1	0.784	3.198	0.082
8.575	35	0.245		
9.358	36			

**المصدر :** من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

حسب جدول ANOVA بما أن قيمة F الحسابية هي (3.198) بدرجة معنوية  $Sig=0.082$  أكبر من المعنوية المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل  $H_0$  ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$  القائلة بأنه توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التحضير لعملية المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%.

وهي علاقة طردية ضعيفة بين التحضير لعملية المراجعة الخارجية و تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما يظهره الجدول التالي:

**الجدول (2-18):** الانحدار المتعدد لتحضير لعملية المراجعة

البيان	Bêta	R2	R	Sig
التحضير لعملية المراجعة	0.289	0.084	0.289	0.082

**المصدر :** من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

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

قدر معامل التحديد،  $R^2=0.084$  والذي يفسر على أن 8.4% التغيرات الحاصلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية ترجع إلى التحضير لعملية المراجعة و 91.6% ترجع إلى عوامل تفسيرية أخرى، كما قدرت درجة  $B\hat{e}t\alpha$  بـ 28.9% وهذا يمثل وجود زيادة بـ 28.9% في التحضير لعملية المراجعة والذي يؤدي إلى الزيادة في تقييم نظام الرقابة الداخلية بـ 28.9% وهذا يعني رفض الفرضية الفرعية الأولى.

**2. الفرضية الفرعية الثانية :** هناك تأثير كبير من الاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية في جودة نظام الرقابة الداخلية.

**H0:** لا يوجد دلالة احصائية للارتباط الخطي بين الاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية.

**H1:** يوجد دلالة احصائية للارتباط الخطي بين الاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية.

معامل الارتباط بيرسون

مستوى المعنوية الاختبار Sig	معامل الارتباط بيرسون بين الاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية
0.000	0.551

من خلال مصفوفة الارتباط بين المتغيرين الاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية يتضح أن:

$Sig=0.000$  وهي أصغر من 0.05 وعليه نرفض  $H_0$  لا توجد دلالة.

**نص الفرضية:** هناك تأثير كبير من الاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية في جودة نظام الرقابة الداخلية.

نقوم بصياغتها إحصائيا كما يلي:

**الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتحضير لاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية.

**الفرضية البديلة (H1):** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتحضير لاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية.

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

الجدول (2-19): تحليل التباين لمستوى إجراءات عملية المراجعة ومستوى جودة نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%.

مجموع المربع	درجة الحرية	متوسط المربع	اختبار F	درجة المعنوية Sig
4.399	1	4.399	15.243	0.000
10.101	35			
14.500	36	0.289		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

حسب جدول ANOVA بما أن قيمة F الحسابية هي (15.243) بدرجة معنوية Sig=0.000 أصغر من المعنوية المعتمدة في الدراسة فإننا نرفض H<sub>0</sub> ونقبل الفرضية البديلة H<sub>1</sub> القائلة بأنه توجد علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة إحصائية بين الاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%.

وهي علاقة طردية قوية بين إجراءات المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما يظهره الجدول التالي:

الجدول (2-20): الانحدار المتعدد لإجراءات المراجعة الخارجية

البيان	Bêta	R <sup>2</sup>	R	Sig
إجراءات عملية المراجعة	0.551	0.303	0.551	0.000

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

قدر معامل التحديد، R<sup>2</sup>=0.303 والذي يفسر على أن 30.3% التغيرات الحاصلة في جودة نظام الرقابة الداخلية ترجع إلى الإجراءات المعتمدة في المراجعة الخارجية و 69.7% ترجع إلى عوامل تفسيرية أخرى، كما قدرت درجة Bêta بـ 55.1% وهذا يمثل وجود زيادة بـ 55.1% في التحضير لعملية المراجعة والذي يؤدي إلى الزيادة في تقييم نظام الرقابة الداخلية بـ 55.1% وهذا يعني قبول الفرضية الفرعية الثانية.

3. الفرضية الفرعية الثالثة : يساهم التقرير المعتمد من طرف المراجع وملاحظاته في التأثير على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند نهاية عملية المراجعة.

H<sub>0</sub>: لا يوجد دلالة احصائية للارتباط الخطي بين إتمام لعملية المراجعة الخارجية و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

H<sub>1</sub>: يوجد دلالة احصائية للارتباط الخطي بين إتمام لعملية المراجعة الخارجية و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

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

معامل الارتباط بيرسون

مستوى المعنوية الاختبار Sig	معامل الارتباط بيرسون بين إتمام لعملية المراجعة الخارجية و فعالية نظام الرقابة الداخلية
0.000	0.594

من خلال مصفوفة الارتباط بين المتغيرين إتمام لعملية المراجعة الخارجية و فعالية نظام الرقابة الداخلية يتضح أن:

Sig=0.000 وهي أصغر من 0.05 وعليه نرفض  $H_0$  لا توجد دلالة.

**نص الفرضية:** يساهم التقرير المعتمد من طرف المراجع وملاحظاته في التأثير على فعالية نظام الرقابة الداخلية عند نهاية عملية المراجعة.

نقوم بصياغتها إحصائيا كما يلي:

**الفرضية الصفرية ( $H_0$ ):** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإتمام لعملية المراجعة الخارجية و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

**الفرضية البديلة ( $H_1$ ):** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإتمام لعملية المراجعة الخارجية و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الجدول (2-21): تحليل التباين لمستوى إتمام عملية المراجعة ومستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5% .

مجموع المربع	درجة الحرية	متوسط المربع	اختبار F	درجة المعنوية Sig	
4.539	1	4.539	19.119	0.000	بين المجموعات خارج المجموعات المجموع
8.309	35	0.237			
12.848	36				

**المصدر :** من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

حسب جدول ANOVA بما أن قيمة F الحسابية هي (19.119) بدرجة معنوية Sig=0.000 أصغر من المعنوية المعتمدة في الدراسة فإننا نرفض  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  القائلة بأنه توجد علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة إحصائية بين الاجراءات المعتمدة لعملية المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية 5%.

وهي علاقة طردية قوية بين إجراءات المراجعة الخارجية و جودة نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما يظهره الجدول التالي:



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

الجدول ( 2-22 ): الانحدار المتعدد لإجراءات المراجعة الخارجية

البيان	Bêta	R2	R	Sig
إتمام عملية المراجعة	0.594	0.353	0.594	0.000

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS

قدر معامل التحديد،  $R^2=0.353$  والذي يفسر على أن 35.3% التغيرات الحاصلة في جودة نظام الرقابة الداخلية ترجع إلى الإجراءات المعتمدة في المراجعة الخارجية و 64.7% ترجع إلى عوامل تفسيرية أخرى، كما قدرت درجة  $Bêta$  بـ 59.4% وهذا يمثل وجود زيادة بـ 59.4% في التحضير لعملية المراجعة والذي يؤدي إلى الزيادة في تقييم نظام الرقابة الداخلية بـ 59.4% وهذا يعني قبول الفرضية الفرعية الثانية.

اختبار الفرضية الرئيسية :

للإجابة على الأشكال الرئيسية يمكن الاستعانة بمعاملات الارتباط الخطي للعلاقة بين متوسط اجابات المحور الأول (المراجعة الخارجية) ومتوسط اجابات المحور الثاني (نظام الرقابة الداخلية) والموضحة في:

**H0:** لا يوجد دلالة احصائية للارتباط الخطي بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

**H1:** يوجد دلالة احصائية للارتباط الخطي بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية.

من خلال مصفوفة الارتباط بين المتغيرين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية يتضح أن:

معامل الارتباط بيرسون

معامل الارتباط بيرسون بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية	مستوى المعنوية الاختبار Sig
0.768	0.00

$Sig=0.000$  وهي أصغر من 0.05 وعليه نرفض  $H_0$  لا توجد دلالة.

نص الفرضية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية في قطاع المؤسسات الإقتصادية.

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

نقوم بصياغتها إحصائياً كما يلي:

الفرضية الصفيرية (H0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية في قطاع المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية البديلة (H1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية في قطاع المؤسسات الاقتصادية.

معامل الارتباط بيرسون الذي قدمته يبلغ 0.768 مع مستوى دلالة إحصائية (Sig) يساوي 0.00 بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية. هذه النتائج تشير إلى علاقة قوية ومعنوية بين هذين العنصرين. إليك تفسيراً لهذه النتائج:

معامل الارتباط بيرسون (0.768) هذه القيمة تدل على وجود علاقة إيجابية قوية بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية. هذا يعني أن تحسينات أو تغييرات في نظام الرقابة الداخلية قد ترتبط ارتباطاً وثيقاً بتغييرات أو نتائج المراجعة الخارجية.

مستوى الدلالة 0.00: هذه النتيجة تعني أن الارتباط بين المتغيرين ليس نتيجة صدفة ولديه معنوية إحصائية قوية. عادةً، يُعتبر مستوى الدلالة أقل من 0.05 (5%) كمؤشر على معنوية النتائج.

العلاقة القوية بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية تؤكد على أهمية كل منهما في تحسين الآخر. المراجعة الخارجية تعتمد بشكل كبير على فعالية نظام الرقابة الداخلية لضمان صحة ودقة البيانات المالية والتشغيلية للمؤسسة. في المقابل، توفر المراجعة الخارجية تغذية راجعة حيوية يمكن استخدامها لتحسين وتعزيز نظام الرقابة الداخلية.

بناءً على هذه النتائج، يمكن للمؤسسات أن تستفيد من التركيز على تعزيز نظام الرقابة الداخلية كوسيلة لتحسين نتائج المراجعة الخارجية وبالتالي زيادة الثقة لدى الأطراف الخارجية مثل المستثمرين والمقرضين.

الإيجاد الخطي:

المتغيرات	معامل الإيجاد B	Beta	قيم t المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الثابت	0.278-		0.432-	0.669
المراجعة الخارجية	1.060	0.768	7.096	0.00

الجدول التالي يحتوي على نتائج تحليل الانحدار الخطي، مركزاً على العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية

الثابت (-0.278): معامل الانحدار B: -0.278 يشير إلى أن قيمة المتغير التابع ستتنخفض بمقدار 0.278 عندما تكون جميع المتغيرات المستقلة صفر.

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

قيمة  $t: -0.432$  وهي دالة على النسبة بين قيمة المعامل وخطأه القياسي. مستوى الدلالة  $sig: 0.669$  يشير إلى أن المعامل ليس معنويًا إحصائيًا، أي لا توجد أدلة كافية لرفض الفرضية القائلة بأن المعامل يساوي صفر.

المراجعة الخارجية (1.060): معامل الانحدار  $B: 1.060$  يعني أنه مع كل زيادة وحدة واحدة في المراجعة الخارجية، يُتوقع زيادة المتغير التابع بمقدار 1.060 وحدة، بشرط ثبات العوامل الأخرى.

$Beta (\beta): 0.768$  يعكس قوة واتجاه العلاقة بين المراجعة الخارجية والمتغير التابع، مؤكدًا على أن المراجعة الخارجية لها تأثير قوي وإيجابي. قيمة  $t: 7.096$  تعبر عن الأهمية الإحصائية لمعامل الانحدار وتؤكد أن المعامل معنوي إحصائيًا. مستوى الدلالة  $sig: 0.00$  يشير إلى أن المعامل معنوي إحصائيًا بدرجة عالية، ويمكننا رفض الفرضية القائلة بأن المعامل يساوي صفر.

نتائج تحليل الانحدار تظهر أن المراجعة الخارجية لها تأثير إيجابي ومعنوي على المتغير التابع المدروس، وهذا يعزز من الفهم بأن المراجعة الخارجية تلعب دورًا مهمًا في النظام الذي تم تقييمه. الثابت غير معنوي، مما قد يشير إلى أن نموذج الانحدار يعتمد بشكل كبير على مدخلات المتغيرات المستقلة لتقدير المتغير التابع .

## خاتمة

### خاتمة:

يمكن القول إن المراجعة الخارجية تلعب دورًا حيويًا في تقييم وتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية من خلال التحليل الدقيق والفحص المنهجي، تساهم المراجعة الخارجية في كشف الثغرات والنواقص التي قد تعترض النظام، مما يوفر فرصة ذهبية للمؤسسات لتحسين آلياتها الرقابية وتعزيز شفافيتها وموثوقيتها هذه المساهمة لا تقتصر على الحفاظ على الأصول وتحسين الأداء فحسب، بل تمتد لتشمل تعزيز ثقة الأطراف المعنية والمستثمرين في الإدارة والسياسات المالية للمؤسسة. وفي ظل التحديات المعاصرة، يتأكد أكثر فأكثر أهمية تطوير الممارسات الرقابية وتحديثها بما يتماشى مع المعايير الدولية للمراجعة والرقابة، لضمان استمرارية ونجاح المؤسسات في بيئة اقتصادية متغيرة ومتطورة.

### نتائج الدراسة:

النقاط التالية تلخص النتائج التي توصلت إليها الدراسة بطريقة أكثر وضوحًا:

المراجعة الخارجية تؤدي دورًا حاسمًا في تعزيز الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية، حيث تساعد في رفع مستوى الشفافية والموثوقية في الأنظمة المالية والمحاسبية.

تمتلك المراجعة الخارجية تأثيرًا ملموسًا وذا دلالة إحصائية على جودة وفعالية الرقابة الداخلية، مما ينعكس إيجابًا على الأداء العام للمؤسسة.

يستخدم المراجعون الخارجيون مجموعة من الأساليب المتنوعة والمتقدمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لضمان الدقة والكفاءة في عمليات التقييم.

العلاقة بين المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية تُظهر ارتباطًا إيجابيًا، حيث تعزز المراجعة الخارجية من كفاءة الرقابة الداخلية وتساهم في تقليل المخاطر والأخطاء المحتملة.

تُظهر النتائج أهمية دور المراجع الخارجي في تقديم توصيات وملاحظات قيمة تساعد في تحسين الإجراءات والسياسات الرقابية داخل المؤسسات.

اعتماد المراجعة الخارجية كأداة أساسية في التقييم يُساهم في تعزيز ثقة الجهات المعنية، بما في ذلك المستثمرين والمساهمين، في البيانات المالية للمؤسسة.

الدراسة توصي بالاستمرارية والتطوير المستمر لممارسات المراجعة الخارجية لتتوافق مع المعايير الدولية ولتلبية متطلبات البيئة الاقتصادية المتغيرة.

الدراسة كشفت عن وجود مستوى مرتفع من الفعالية في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات المدروسة، وذلك استنادًا إلى تحليل المتوسطات الحسابية لمختلف جوانب هذا النظام.

تم العثور على علاقة ذات أهمية إحصائية بين الرقابة المتمثلة في المراجعة الخارجية ونجاعة نظام الرقابة الداخلية.

الدراسة أظهرت أيضًا وجود تأثير ملحوظ وذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية على تحسين وتعزيز نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات.

## خاتمة

### التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. تعزيز دور المراجعة الخارجية كأداة أساسية للرقابة وتقييم الأداء الداخلي، وذلك لضمان الشفافية والموثوقية في الأنظمة المالية والمحاسبية.
2. تحديث وتطوير الأنظمة الرقابية بشكل دوري لتتوافق مع أحدث المعايير الدولية وأفضل الممارسات، مما يساعد على تعزيز كفاءتها وفعاليتها.
3. التدريب المستمر للمراجعين الخارجيين في برامج التدريب المستمر للمراجعين الخارجيين لضمان اطلاعهم المستمر على التطورات في مجالات المحاسبة والرقابة الداخلية.
4. استخدام تقنيات متقدمة في المراجعة لتعزيز الدقة والكفاءة في جمع البيانات وتحليلها.
5. إنشاء آليات مراقبة داخلية فعالة لتحديد وتخفيف المخاطر المحتملة بسرعة وكفاءة.
6. تعزيز الشفافية والمساءلة في جميع عملياتها لتعزيز الثقة بين جميع الأطراف المعنية، بما في ذلك المستثمرين والمساهمين.
7. تبني نظام تقييم دوري يساعد على الكشف المبكر عن الأخطاء والمشكلات وتصحيحها في وقت مبكر.

### آفاق البحث:

يمكن صياغة بعض الاقتراحات لأفاق البحث المستقبلية:

1. إجراء دراسات مقارنة تشمل مؤسسات من مختلف البلدان لفهم كيفية تأثير الاختلافات الثقافية والتنظيمية على فعالية المراجعة الخارجية وأنظمة الرقابة الداخلية.
2. استكشاف العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية والأداء المالي للمؤسسات، مع التركيز على الكيفية التي يمكن بها لتحسينات الرقابة الداخلية أن تؤدي إلى نتائج مالية أفضل.
3. دراسة تأثير تكنولوجيا المعلومات والأنظمة الحديثة، مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الكبيرة، في تعزيز فعالية المراجعة الخارجية وتقييم الرقابة الداخلية.
4. تحليل كيفية تأثير التغيرات في التنظيمات والقوانين المحلية والدولية على ممارسات المراجعة الخارجية ونظم الرقابة الداخلية.
5. استكشاف كيف يمكن للرقابة الداخلية الفعالة أن تساهم في تحقيق أهداف الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية للشركات.
6. دراسة تأثير برامج تدريب المراجعين والعاملين في الرقابة الداخلية على تحسين جودة وفعالية الرقابة والمراجعة في المؤسسات الاقتصادية.

## خاتمة

7. تقييم خصوصيات وتحديات الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسات غير الربحية، والتي قد تختلف عن المؤسسات الربحية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### المراجع:

- عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2008 .
- حمدي السقا، أصول المراجعة، دار ابن حيان، دمشق سوريا، 1997.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 1998 .
- توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014 .
- محمد التهامي طواهر ، و مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون الجزائر ، 2003 .
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن 2006.
- عطا الله أحمد سويلم الحسان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الرابة للنشر والتوزي ، الأردن، 2009.
- محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2003.
- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الورقة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ، 2006 .
- فتحى رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002 .
- عبد الفتاح محمد الصحن وفتحى رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- وليام توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حامد حجج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989.
- فتحى رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- عبد الوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003.
- بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة المسيلة، سنة 2007.
- احمد نور و آخرون ، الرقابة و مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية 1989 .
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006.



## قائمة المراجع

- أحمد البدرى، شحاتة السيد شحاتة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003 .
- ناصر مراد، عجيلة محمد، بن نوي مصطفى، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري - رؤية استشرافية، الملتقى الوطني الرابع حول، التأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الازمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الاغواط، يومي 10-21 نوفمبر 2013.
- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، سنة 2011 .
- احمد حلمى جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000.
- مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.
- الجريدة الرسمية، قانون 08/91، عدد 20، مؤرخة في 1991/05/01.
- الجريدة الرسمية، قانون 01/10، عدد 42، مؤرخة في 2010/07/19.
- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2011.
- محمد سمير الصبان وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 .
- جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، 2012.
- حسين القاضي، حسين ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان - الأردن، دار الوراق للنشر والتوزيع، 1999.
- رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإبراهيمية، الإسكندرية 2000.
- عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1991.
- محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر 2014.
- هاي غريب، محاضرات في مهارات التفكير والبحث العلمي، ملتقى البحث العلمي 2009.
- مصطف طويطي، وعيل ميلود: أسلوب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية منظور الإحصائي، محاضرات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2013 / 2014

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,939	33

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المؤسسة والتزام امثال مدى من التحقق المالية واللوائح للقوانين	37	4,54	,505
قبل السابقين المراجعين تقارير مراجعة العمل بدء	37	4,46	,505
للمؤسسة استطلاعية بزيارة القيام القيام عند الفنية النواحي على والتعرف بمهامه	37	4,46	,558
للتقييم واساليب وطرق منهجية خطة اتباع	37	4,41	,498
<b>N valide (liste)</b>	<b>37</b>		

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
احتمالات عن والبحث المؤسسة يداخل الفحص عند الغش	37	4,27	,902
المراجعة عملية على المؤسسة حجم تأثير الخارجية	37	4,24	,760
اجراءات كفاية مدى تقييم على يعمل الداخلية الرقابة	37	4,24	,723
في المراجع ينتهجها التي منهجية تساهم الداخلية الرقابة نظام وتعزيز تقييم	37	4,14	,751
الدورية لتقارير الخارجي المراجع متابعة المؤسسة أنشطة لمختلف	37	4,11	,936
بالمؤسسة الخارجي المراجع تواجد كثرة المراجعة عملية جودة من يحسن	37	4,11	,994
على تتوفر المؤسسة ان من المراجع تأكد الداخلية للمراجعة كفاء فريق	37	3,89	1,125
<b>N valide (liste)</b>	<b>37</b>		

## قائمة الملاحق

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تحسين في المراجع تقرير اهمية الداخلية الرقابة نظام مخرجات	37	4,46	,558
وتحديد بتقييم الخارجي المراجع يقوم الرقابة نظام في الموجودة الانحرافات الداخلية	37	4,46	,558
الرقابة نظام لتحسين توصيات تقديم هذه لتنفيذ عمل خطة تقديم و الداخلية التوصيات	37	4,46	,558
تقريره بإعداد الخارجي المراجع يقوم المناسب الوقت في النهائي	37	4,41	,644
تقرير بتقديم الخارجي المراجع يقوم الرقابة نظام كفاءة عدم او كفاءة يوضح الداخلية	37	4,27	,732
على الخارجي المراجع تقرير يحتوى المؤسسات الاسرار كتم و محايد فني رأي معها المتعاقد	37	4,24	,796
N valide (liste)	37		

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المراجعة لعملية التحضير	37	4,4662	,38262
المراجعة عملية إتمام	37	4,3829	,44594
الخارجية المراجعة إجراءات	37	4,1429	,57044
N valide (liste)	37		

## قائمة الملاحق

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
اهداف تحقيق على تساعد وسيلة يعتبر المؤسسة	37	4,32	,784
يؤدي الداخلية للرقابة كفاء نظام وجود القوة نقاط وابرار المؤسسة استمرار الى النظام لهذا والضعف	37	4,30	,777
الالتزام على المؤسسة موظفي تشجيع الداخلية الرقابة باجراءات	37	4,24	,830
بها خاص داخلي رقابة نظام مؤسسة لكل	37	4,14	,855
N valide (liste)	37		

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
في العمليات وفعاليات كفاءة تعزيز صنع اتخاذ عملية تحسين و المؤسسة القرار	37	4,41	,644
على الداخلية الرقابة نظام فعالية تنعكس المحاسبية الانظمة كفاءة	37	4,30	,740
المهام بتحديد الداخلية الرقابة نظام يتسم الهيكل في وظيفة لكل والمسؤوليات موظفين اختيار في والمساهمة التنظيمي اكفاء	37	4,22	,672
من القرار اتخاذ على المسيرين يساعد في اللازمة بالمعلومات امدادهم خلال المناسب الوقت	37	4,19	,908
N valide (liste)	37		

## قائمة الملاحق

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الداخلية رقابة نظام تحليل و فحص يعتبر الخارجي المراجع لمهام البداية نقطة	37	4,41	,644
على الحكم في المراجعة تقرير يساعد و الداخلية الرقابة نظام وقوة فعالية مدى ملائمة أدوات و بأساليب كفاءته تقييم	37	4,35	,588
سوء بتوضيح الخارجي المراجع يقوم نظام في التنظيمية الاجراءات تطبيق الداخلية الرقابة	37	4,32	,747
حول للادارة هامة معلومات تقديم و المؤسسة تواجهها التي المخاطر القرارات اتخاذ في الادارة مساعدة منها لتقليل المناسبة	37	4,32	,784
يقلل الداخلية الرقابة لنظام الجيد الفحص وتحديد والعش الاخطاء ارتكاب من الرقابة نظام مدخلات ونقصان عيوب الداخلية	37	4,30	,702
الاعتبار بعين المؤسسة ادارة تأخذ المراجع يقدمها التي الملاحظات الداخلية الرقابة نظام بخصوص	37	4,30	,618
التزام مدى بتقييم الخارجي المراجع يقوم الداخلية الرقابة بمعايير المؤسسة	37	4,27	,652
ثقة بتعزيز الخارجي المراجع يقوم بالمؤسسة والعملاء والدائنين المستثمرين	37	4,14	,887
N valide (liste)	37		

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الداخلية الرقابة نظام تقييم و فحص	37	4,3007	,50985
الداخلية الرقابة نظام فعالية	37	4,2770	,59740
الداخلية الرقابة نظام خصائص	37	4,2500	,63465
N valide (liste)	37		

## قائمة الملاحق

### Corrélations

		الخارجية المراجعة	الدخلية الرقابة نظام
الخارجية المراجعة	Corrélation de Pearson	1	,768**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	37	37
الدخلية الرقابة نظام	Corrélation de Pearson	,768**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	37	37

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

### Corrélations

		المراجعة الخارجية	لعملية التحضير المراجعة	المراجعة إجراءات الخارجية	عملية إتمام المراجعة	الرقابة نظام الدخلية
الخارجية المراجعة	Corrélation de Pearson	1	,561**	,898**	,793**	,768**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	37	37	37	37	37
المراجعة لعملية التحضير	Corrélation de Pearson	,561**	1	,336*	,302	,331*
	Sig. (bilatérale)	,000		,042	,070	,045
	N	37	37	37	37	37
المراجعة إجراءات الخارجية	Corrélation de Pearson	,898**	,336*	1	,517**	,676**
	Sig. (bilatérale)	,000	,042		,001	,000
	N	37	37	37	37	37
المراجعة عملية إتمام	Corrélation de Pearson	,793**	,302	,517**	1	,686**
	Sig. (bilatérale)	,000	,070	,001		,000
	N	37	37	37	37	37
الدخلية الرقابة نظام	Corrélation de Pearson	,768**	,331*	,676**	,686**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,045	,000	,000	
	N	37	37	37	37	37

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

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

## قائمة الملاحق

### Corrélations

		الخارجية المراجعة	الدخلية الرقابة نظام	الرقابة نظام خصائص الداخلية	الرقابة نظام فعالية الداخلية	نظام تقييم و فحص الداخلية الرقابة
الخارجية المراجعة	Corrélation de Pearson	1	,768**	,640**	,737**	,775**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	37	37	37	37	37
الدخلية الرقابة نظام	Corrélation de Pearson	,768**	1	,932**	,946**	,955**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000
	N	37	37	37	37	37
الداخلية الرقابة نظام خصائص	Corrélation de Pearson	,640**	,932**	1	,884**	,807**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000
	N	37	37	37	37	37
الداخلية الرقابة نظام فعالية	Corrélation de Pearson	,737**	,946**	,884**	1	,842**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000
	N	37	37	37	37	37
الداخلية الرقابة نظام تقييم و فحص	Corrélation de Pearson	,775**	,955**	,807**	,842**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	37	37	37	37	37

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

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F
						Variation de F	ddl1	ddl2	
1	,768 <sup>a</sup>	,590	,578	,34596	,590	50,352	1	35	,000

a. Prédicteurs : (Constante), الخارجية المراجعة



## قائمة الملاحق

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,027	1	6,027	50,352	,000 <sup>b</sup>
	de Student	4,189	35	,120		
	Total	10,216	36			

a. Variable dépendante : الداخلية الرقابة نظام

b. Prédicteurs : (Constante), الخارجية المراجعة

### Coefficients<sup>a</sup>

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-,278	,645		-,432	,669
	الخارجية المراجعة	1,060	,149	,768	7,096	,000

a. Variable dépendante : الداخلية الرقابة نظام

### Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية	4.3007	.50985	37
التحضير لعملية المراجعة	4.4662	.38262	37

## قائمة الملاحق

### Corrélations

	فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية	التحضير لعملية المراجعة
Corrélation de Pearson	فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية	.289
	التحضير لعملية المراجعة	1.000
Sig. (unilatéral)	فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية	.041
	التحضير لعملية المراجعة	.
N	فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية	37
	التحضير لعملية المراجعة	37

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R- deux	R- deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R- deux	Variation de F	ddl 1	Modifier les statistiques		Sig. Variation de F
								ddl2		
1	.289 <sup>a</sup>	.084	.058	.49496	.084	3.198	1	35		.082

a. Prédicteurs : (Constante), التحضير لعملية المراجعة

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	.784	1	.784	3.198	.082 <sup>b</sup>
	de Student	8.575	35	.245		
	Total	9.358	36			

a. Variable dépendante : فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

b. Prédicteurs : (Constante), التحضير لعملية المراجعة

### Coefficients<sup>a</sup>

## قائمة الملاحق

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2.579	.966	2.668	.011
	التحضير لعملية المراجعة	.386	.216	.289	.082

a. Variable dépendante : فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية :

### Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
خصائص نظام الرقابة الداخلية	4.2500	.63465	37
إجراءات المراجعة الخارجية	4.1429	.57044	37

### Corrélations

	خصائص نظام الرقابة الداخلية	إجراءات المراجعة الخارجية
Corrélation de Pearson	خصائص نظام الرقابة الداخلية	1.000
	إجراءات المراجعة الخارجية	.551
Sig. (unilatéral)	خصائص نظام الرقابة الداخلية	.000
	إجراءات المراجعة الخارجية	.000
N	خصائص نظام الرقابة الداخلية	37
	إجراءات المراجعة الخارجية	37

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F
						Variation de F	ddl1	ddl2	
1	.551 <sup>a</sup>	.303	.283	.53721	.303	15.243	1	35	.000

a. Prédicteurs : (Constante), إجراءات المراجعة الخارجية

## قائمة الملاحق

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4.399	1	4.399	15.243	.000 <sup>b</sup>
	de Student	10.101	35	.289		
	Total	14.500	36			

a. Variable dépendante : خصائص نظام الرقابة الداخلية

b. Prédicteurs : (Constante), إجراءات المراجعة الخارجية

### Coefficients<sup>a</sup>

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard			
1	(Constante)	1.711	.656		2.608	.013
	إجراءات المراجعة الخارجية	.613	.157	.551	3.904	.000

a. Variable dépendante : خصائص نظام الرقابة الداخلية

### Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
فعالية نظام الرقابة الداخلية	4.2770	.59740	37
إتمام عملية المراجعة	4.3829	.44594	37

### Corrélations

	فعالية نظام الرقابة الداخلية	إتمام عملية المراجعة
Corrélation de Pearson	1.000	.594
	.594	1.000
Sig. (unilatéral)	.	.000
	.000	.
N	37	37
	37	37

## قائمة الملاحق

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Variation de F	Modifier les statistiques		Sig. Variation de F
							ddl1	ddl2	
1	.594 a	.353	.335	.48724	.353	19.119	1	35	.000

a. Prédicteurs : (Constante), إتمام عملية المراجعة

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4.539	1	4.539	19.119	.000 <sup>b</sup>
	de Student	8.309	35	.237		
	Total	12.848	36			

a. Variable dépendante : فعالية نظام الرقابة الداخلية

b. Prédicteurs : (Constante), إتمام عملية المراجعة

### Coefficients<sup>a</sup>

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard			
1	(Constante)	.787	.802		.981	.333
	إتمام عملية المراجعة	.796	.182	.594	4.373	.000

a. Variable dépendante : فعالية نظام الرقابة الداخلية

## قائمة الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة



## استمارة صدق المحكمين

الرقم	المحكم	الدرجة	القسم	الجامعة
01	مايو عبد الله	استاذ	قسم علوم التسيير	قاصدي مرباح ورقلة
02	بعيليش نورالدين	استاذ محاضر ب	قسم العلوم الاقتصادية	قاصدي مرباح ورقلة
03	كسكس مسعود	استاذ محاضر ب	قسم العلوم المالية والمحاسبة	قاصدي مرباح ورقلة
04	خجاج مراد	استاذ محاضر ب	قسم العلوم الاقتصادية	قاصدي مرباح ورقلة

## قائمة الملاحق



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

استبيان

السادة الأفاضل ، السيدات الفضليات :

السلام عليكم :

في إطار استكمال متطلبات نيل شهادة الماستر ، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي سيوجه لدعم مذكرة التخرج تحت عنوان **مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، لذا نرجو من سيادتكم الإجابة على عبارات الاستبيان وذلك بوضع العلامة (x) أمام الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم بصدق وموضوعية كما نحيطكم علما أن الغاية من إجراء هذا الاستبيان هي غاية علمية بحثية وسوف يتم التعامل مع إجاباتكم وفقا لقواعد الأمانة والنزاهة العلمية والسرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

في الأخير لكم منا خالص الشكر والتقدير .

**التخصص: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق**

**الطالبين : خلادي نور الدين ، رابحي عبد الكريم**

**المحور الاول : المراجعة الخارجية**

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
<b><u>التحضير لعملية المراجعة</u></b>						
1	القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية عند القيام بمهامه					
2	التحقق من مدى امتثال والتزام المؤسسة للقوانين واللوائح المالية المعمول بها واعتماد على المبادئ المحاسبية وقواعد النظام المحاسبي المالي					
3	مراجعة تقارير المراجعين السابقين قبل بدء العمل					
4	اتباع خطة منهجية وطرق واساليب للتقييم					
<b><u>اجراءات المراجعة الخارجية</u></b>						
5	كثرة تواجد المراجع الخارجي بالمؤسسة يحسن من جودة عملية المراجعة والحصول على الدعم الكافي من الادارة للقيام بعمله					

## قائمة الملاحق

					تساهم منهجية التي ينتهجها المراجع في تقييم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة	6
					يعمل على تقييم مدى كفاية اجراءات الرقابة الداخلية	7
					تأثير حجم المؤسسة على عملية المراجعة الخارجية	8
					يتحقق المراجع الخارجي من نوعية المعلومات التي يتم على اساسها اتخاذ القرار داخل المؤسسة والبحث عن احتمالات الغش عند الفحص	9
					تأكد المراجع من ان المؤسسة تتوفر على فريق كفاء للمراجعة الداخلية	10
					متابعة المراجع الخارجي لتقارير الدورية لمختلف أنشطة المؤسسة واختبار كفاية مكونات نظام الرقابة الداخلية	11
<b>اتمام عملية المراجعة</b>						
					يحتوى تقرير المراجع الخارجي على رأي فني محايد و كتم الاسرار المؤسسات المتعاقد معها	12
					يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقريره النهائي في الوقت المناسب و يشير فيه على كل التجاوزات والتلاعبات والايخطاء مهما كان حجمها	13
					يقوم المراجع الخارجي بتقييم وتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية و اعداد تقريره يتضمن كل تفاصيل عن الاوضاع و إعطاء صورة تقييمية للمؤسسة	14
					اهمية تقرير المراجع الخارجي في تحسين مخرجات نظام الرقابة الداخلية	15
					تقديم توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية و تقديم خطة عمل لتنفيذ هذه التوصيات	16
					يقوم المراجع الخارجي بتقديم تقرير يوضح كفاءة او عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية و اقتراح اجراءات جديدة لتعزيز كفاءة وفعالية هذا النظام	17

## المحور الثاني : نظام الرقابة الداخلية

لرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>خصائص نظام الرقابة الداخلية</b>						
01	لكل مؤسسة نظام رقابة داخلي خاص بها					
02	يعتبر وسيلة تساعد على تحقيق اهداف المؤسسة					



## قائمة الملاحق

					وجود نظام كفاء للرقابة الداخلية يؤدي الى استمرار المؤسسة وابرار نقاط القوة والضعف لهذا النظام	03
					تشجيع موظفي المؤسسة على الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية نشر الوعي باهميتها بينهم و خلق بيئة عمل امنة وفعالة	04
<u>فعالية نظام الرقابة الداخلية</u>						
					تنعكس فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الانظمة المحاسبية و تقييم المادي والمعنوي لأصول المؤسسة و حمايتها	05
					يتسم نظام الرقابة الداخلية بتحديد المهام والمسؤوليات لكل وظيفة في الهيكل التنظيمي والمساهمة في اختيار موظفين اكفاء	06
					يساعد المسيرين على اتخاذ القرار من خلال امدادهم بالمعلومات اللازمة في الوقت المناسب	07
					تعزير كفاءة وفعاليات العمليات في المؤسسة و تحسين عملية اتخاذ صنع القرار	08
<u>فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية</u>						
					يعتبر فحص و تحليل نظام رقابة الداخلية نقطة البداية لمهام المراجع الخارجي و الاساس الذي يرتكز عليه اثناء إعداده لبرنامج عمله	09
					يساعد تقرير المراجعة في الحكم على مدى فعالية وقوة نظام الرقابة الداخلية و تقييم كفاءته بأساليب و أدوات ملائمة	10
					الفحص الجيد لنظام الرقابة الداخلية يقلل من ارتكاب الاخطاء والغش و تحديد عيوب و نقاط مدخلات نظام الرقابة الداخلية	11
					يقوم المراجع الخارجي بتوضيح سوء تطبيق الاجراءات التنظيمية في نظام الرقابة الداخلية	12
					تأخذ ادارة المؤسسة بعين الاعتبار الملاحظات التي يقدمها المراجع بخصوص نظام الرقابة الداخلية	13
					يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى التزام المؤسسة بمعايير الرقابة الداخلية و تقديم ملاحظات وتوصيات لتحسين اداء الادارة وتقديم المساعدة في ذلك	14
					يقوم المراجع الخارجي بتعزيز ثقة المستثمرين والدائنين والعملاء بالمؤسسة في سلامة ودقة البيانات المالية و تحسين صورة وسمعة المؤسسة ورفع مستوى الشفافية و جذب الاستثمارات	15
					تقديم معلومات هامة للادارة حول المخاطر التي تواجهها المؤسسة و مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات المناسبة لتقليل منها	16

## قائمة الملاحق

### البيانات الشخصية

1 . السن :

أقل من 30 سنة  من 30 الى 50 سنة  أكثر من 50 سنة

2 . المستوى التعليمي :

دبلوم مهني  ليسانس  ماستر  ماجستير / دكتوراه

3 . الوظيفة الحالية :

محافظ حسابات  خبير محاسبي  محاسب معتمد  أستاذ جامعي

4 . الخبرة المهنية :

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 15 سنوات  أكثر من 15 سنة

## الفهرس

الرقم	البيان
VII	الملخص .....
IX	قائمة المحتويات .....
X	قائمة الجداول .....
XI	قائمة الاشكال البيانية .....
XII	قائمة الاختصارات .....
أ	المقدمة .....
<b>الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية</b>	
3	المبحث الأول: الادبيات النظرية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية
3	المطلب الاول: نظام الرقابة الداخلية
15	المطلب الثاني: المراجعة الخارجية
29	المطلب الثالث: العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية ودور المراجع في تحسينها
38	المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية
38	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
41	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة غير العربية
42	المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية
<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات</b>	
47	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
53	المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها.
76	الخاتمة .....
79	المراجع .....
82	قائمة الملاحق .....

## الفهرس

