

جامعة محمد البشير الإبراهيمي- برج بوعريريج-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

شعبة علوم مالية ومحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة
الداخلية

إشراف الدكتور:

◉ د.بن خرناجي امينة

إعداد الطالبين:

◉ سهلي المبروك

◉ قرسي يوسف

أعضاء اللجنة:

الأستاذ: بوجلال أنفال.....رئيسا.

الأستاذ: بن خرناجي أمينة.....مقررا.

الأستاذ: طالب حسين سهام.....عضوا.

السنة الجامعية: 2021-2022

العلم دائماً

أهدي هذا العمل إلى كافة أفراد عائلتي الذين وقفوا إلى جانبي طيلة المشوار الدراسي.

إلى كافة من سرنا معاً في درب العلم و المعرفة إلى كل طلبة الدفعة، و كل الاصدقاء الذين تقاسمنا معهم طريق الأمل بغد أفضل كل باسمه....



شكر وتقدير

أول من يشكر وبحمده أناء الليل وأطراف النهار، هو العلي القهار الأول والأخر والظاهر والباطن الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى، وأغدق علينا علينا برزقه الذي لا يفنى، وأنار دروبنا، فله جزيل الحمد والثناء العظيم، هو الذي انعم علينا إذ أرسل فينا عبده ورسوله "محمد ابن عبد الله" عليه أزكى الصلوات واطهر التسليم أرسله بقرآنه المبين، فعلمنا ما لم نعلم، وحثنا على طلب العلم أينما وجد. لله الحمد كله والشكر كله أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لانجاز هذا العمل المتواضع.

وأتقدم بأرقى آيات الشكر والتقدير إلى الدكتورة المشرفة "أمينة بن خرناجي" التي ساعدتنا كثيرا في انجاز بحثنا .

كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب او بعيد، ونشكر كل أساتذة وطلبة قسم العلوم التجارية خاصة، وأساتذة وطلبة الجامعة عامة.

وفي الأخير لايسعنا إلا ان ندعو الله عز وجل ان يرزقنا السداد والرشاد وان يجعلنا هداة مهديين.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
	الإهداء
	الشكر والتقدير
II	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
من ب إلى ز	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية
10	تمهيد
11	المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية
11	المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية
12	المطلب الثاني : مكونات وأهداف نظام الرقابة الداخلية
18	المطلب الثالث : أنواع نظام الرقابة الداخلية وخصائصها
19	المبحث الثاني: ماهية المراجعة
19	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة
20	المطلب الثاني : أهداف المراجعة
21	المبحث الثالث: معايير المراجعة
22	المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة
24	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
25	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
26	المبحث الرابع: ماهية المراجعة الداخلية
26	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية
28	المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية
29	المطلب الثالث : أنواع ومبادئ المراجعة الداخلية
31	المطلب الرابع : العلاقة بين المراجعة نظام الرقابة الداخلية
33	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني : مدخل إلى المعايير الدولية للمراجعة الداخلية
35	تمهيد
36	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول معايير المراجعة الدولية
36	المطلب الأول : معايير المراجعة الدولية (نشأة، مفهوم، أهمية وأهداف)
39	المطلب الثاني : أسباب الطلب على المعايير المراجعة الدولية
40	المطلب الثالث : نطاق معايير المراجعة الدولية
43	المطلب الرابع: تبويب معايير المراجعة الدولية
43	المبحث الثاني : عملية إصدار المعايير المراجعة الدولية
44	المطلب الأول: الهيئات المكلفة بإعداد معايير المراجعة الدولية
45	المطلب الثاني : خطوات إصدار المعايير الدولية للمراجعة وكيفية تبنيها
47	المطلب الثالث : الأطراف المتبنية للمعايير المراجعة الدولية
48	المبحث الثالث: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية
48	المطلب الأول : معايير الصفات
51	المطلب الثاني: معايير الأداء
55	المطلب الثالث : معايير التنفيذ ومتطلبات فعالية المراجعة الداخلية في ضوء المعايير الدولية
60	خلاصة الفصل الثاني

	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
62	تمهيد
63	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
63	المطلب الأول: عينة وأدوات الدراسة
64	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
65	المبحث الثاني: ثبات والاتساق الداخلي للاستبيان
65	المطلب الأول: صدق المحكمين (تحكيم أداة الاستبيان)
65	المطلب الثاني: ثبات الاستبيان
66	المطلب الثالث: الاتساق الداخلي للاستبيان
66	المبحث الثالث: عرض النتائج واختبار الفرضيات
67	المطلب الأول: عرض البيانات العامة لعينة الدراسة
69	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة
77	المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة
83	خلاصة الفصل الثالث
35	خاتمة
90	قائمة المراجع
94	الملاحق
117	الملخص

قائمة الجداول

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
14	مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها	الجدول رقم (01-01)
32	علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية	الجدول رقم (01-02)
42	إطار عمل المعايير الدولية للمراجعة	الجدول رقم (02-01)
43	المعايير الدولية للمراجعة	الجدول رقم (02-02)
48	لائحة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (معايير الصفات)	الجدول رقم (02-03)
52	لائحة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (معايير الأداء)	الجدول رقم (02-04)
65	معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة	الجدول رقم (03-01)
66	يوضح الاتساق الداخلي لأداة الدراسة	الجدول رقم (03-02)
67	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	الجدول رقم (03-03)
67	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	الجدول رقم (03-04)
68	توزيع عينة الدراسة التخصص	الجدول رقم (03-05)
69	توزيع عينة الدراسة الوظيفة	الجدول رقم (03-06)
70	مقياس ليكارت الخماسي	الجدول رقم (03-07)
70	نتائج تحليل عبارات المحور الأول	الجدول رقم (08-03)
72	نتائج تحليل عبارات المحور الثاني	الجدول رقم (09-03)
73	نتائج تحليل عبارات المحور الثالث	الجدول رقم (10-03)
75	نتائج تحليل عبارات المحور الرابع	الجدول رقم (11-03)
77	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	الجدول رقم (03-12)
78	اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الأولى)	الجدول (03-13)
79	اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الثانية)	الجدول (03-14)
80	اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الثالثة)	الجدول (03-14)
81	ملخص الارتباط الخطي البسيط للفرضية الرابعة	الجدول رقم (03-15)

قائمة الأشكال

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	مقومات نظام الرقابة الداخلية	الشكل رقم (01-01)
22	معايير المراجعة المتعارف عليها	الشكل رقم (01-02)
67	التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	الشكل رقم (03-01)
67	التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	الشكل رقم (03-02)
68	التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة التخصص	الشكل رقم (03-03)
69	التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة الوظيفة	الشكل رقم (03-04)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
95	نموذج عن تقرير لشهادة دون تحفظات حسب (IFAC)	الملحق رقم (01)
96	الاستبيان	الملحق رقم (02)
102	نتائج الاستبيان باستعمال SPSS	الملحق رقم (03)

قائمة المختصرات

OECCA	Organisation des Experts et Exprts Comptables منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين
COSO	Committee of Sponsoring Organizations لجنة حماية المنظمات
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	International federation of accountants الاتحاد الدولي للمحاسبين
I.I.A	Institute of Internal Auditors معهد المراجعين الداخليين
TFACI	Institut français des auditeurs et contrôleurs internes المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية
IAPC	International auditing practices committee لجنة ممارسة التدقيق الدولي



المقدمة العامة

تمهيد:

صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية، فانقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كثيرة الحجم تتفصل فيها الملكية عن التسيير، وبقدر ما كانت هذه التطورات الاقتصادية حافزا كانت عملية المراجعة ضرورية لتزويد مختلف الأطراف الداخلية والخارجية، بمعلومات تساعد عملية اتخاذ القرار، لقد تزايد الاهتمام بالمراجعة نتيجة زيادة الحاجة للكشف عن النقائص وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة.

فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسة والقواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها، بغرض تقاضي مختلف الأخطاء وحماية ممتلكاتها. ففي مجمل القول هي أداة تساعد في إعطاء صورة صادقة لوضعية المؤسسة الاقتصادية نظرا لمكانة المعلومات المحاسبية للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة.

تعد المراجعة الداخلية بمثابة العين الساهرة على مصالح الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة، كما ظهرت في المؤسسات العالمية عدة مشاكل من تلاعب إفلاس وفضائح مالية بسبب نقص الإجراءات والممارسات في الإدارة مما ظهرت الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات المختلفة للمؤسسة بواجباتها وهذا من خلال التطوير في الإجراءات الرقابية وباعتبار المراجعة الداخلية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلاف وتحديد نقاط القوة وتشجيع الالتزامات بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية زاد الاهتمام بها، وخير ما يبرز ذلك هو مبادرة العديد من الهيئات الإقليمية والدولية للمراجعة في السنوات الأخيرة، إلى التوجه نحو العمل على تطوير معايير لممارسة مهنة المراجعة، بمعنى وضع معايير دولية للتطبيق في معظم أنحاء العالم، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** ممثلا بلجنة المراجعة الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتمت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة المراجعة (متطلبات التعليم والخبرة، السلوك المهني)، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات المراجعة تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير المراجعة الدولية .

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي :



1- طرح الإشكالية:

من هذا الإطار الفكري المتداخل، يمكن طرح الإشكالية التالية:

– ما هو دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟.

من أجل تبسيط إشكالية البحث، يمكن تقسيم الإشكالية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية:

2- الأسئلة الفرعية :

- هل توجد علاقة تكاملية المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
- فيما تكمن أهمية معايير المراجعة الدولية؟
- ما هي مختلف الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة؟
- هل تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفه مستقلة داخل المؤسسة الاقتصادية ؟
- ما مدى التزام مراجع الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الدولية ؟
- هل يؤثر التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية على تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

3- فرضيات البحث:

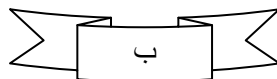
بناء على إشكالية البحث يمكن وضع الفرضيات الموالية:

- لا توجد هناك علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية؛
- تكمن أهمية معايير المراجعة الدولية في كونها المرشد الرئيسي لعمل مراجع الحسابات؛
- من أهم الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي، وجود فراغ قانوني وعدم وجود مصادر موثوقة للاسترشاد بها؛
- تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية غير مستقلة داخل المؤسسة ؛
- يلتزم مراجع الحسابات بمعايير المراجعة عند قيامه بعملية المراجعة ؛
- يؤثر التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية إيجابا على تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛

4- أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في أسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

أ- الأسباب الموضوعية



- الدور الكبير الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة؛
- المكانة التي تحظى بها المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- اهتمام المنظمات الدولية المتخصصة في ضرورة وضع معايير دولية تحكم مهنة المراجعة الداخلية؛

ب-المبررات الذاتية

- اعتباره موضوعا حساسا وله قيمة جوهرية في المؤسسات الاقتصادية؛
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال المراجعة ونظام الرقابة الداخلية؛
- الميول الشخصي للقيام بمثل هذه الدراسات؛
- الرغبة في التعرف أكثر على وظيفة المراجعة الداخلية نظر لإمكانية مزاوله هذه المهنة في المستقبل إن شاء الله؛

5- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث هذا في المراجعة الداخلية التي تعتبر كأداة مساعدة في إعطاء الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسات، فهي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماتها الاستشارية والتأكيدية والذي بدوره يعدّ أمرا مهما وحيويا يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المؤسسة والقيام بالتعديلات والتصحيحات الواجبة في وقتها.

6- أهداف الدراسة

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناولنا لهذا الموضوع في

- التعرف أكثر على المراجعة الداخلية، والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة؛
- تحديد العلاقة الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية؛
- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- إبراز الأهمية البالغة التي أصبحت تكتسبها معايير المراجعة الدولية؛
- توضيح أسباب إصدار معايير المراجعة الدولية؛

7- صعوبات البحث

- قلة الدراسات المتخصصة والمعمقة في هذا المجال من البحث ؛
- صعوبة الحصول على المعلومات بسبب رفض البعض ملء استمارة الاستبيان؛

8- حدود الدراسة:

– الحدود المكانية : اقتصرت هذه الدراسة على استقصاء آراء مجموعة من المهنيين كمحافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين والأساتذة في كافة ولايات الوطن من اجل تقييم دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؛

– الحدود الزمنية : امتدت الدراسة من 01 مارس 2022 إلى 02 جوان 2022 ؛

9- أدوات البحث

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات اللازمة كما يلي:

➤ المصادر الأولية :

والمتمثلة في الاستبيان حيث تم توزيعه الكترونيا على عينة معتبرة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين للإجابة على فرضيات البحث في الجانب التطبيقي؛

➤ المصادر الثانوية :

والمتمثلة في الكتب، المقالات العلمية، مذكرات التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع، بالإضافة إلى المجالات ومواقع الانترنت؛

10- المنهج المتبع

نظرا لطبيعة الموضوع ويقصد الإحاطة بكل جوانبه ومن اجل تحليل أبعاده والإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات حيث اعتمدت الدراسة في الفصل الأول والثاني على استخدام " المنهج التاريخي والمنهج الوصفي والمنهج التحليلي " .

كما لجأ الباحث إلى المنهج التاريخي في بعض جوانب الدراسة النظرية أين كان لا بد من تعقب تطور مفهوم وأهداف كل من المراجعة الداخلية، نظام الرقابة ومعايير المراجعة الدولية .

أما استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث انه يمكننا من توضيح جوانب الموضوع النظرية والذي يهتم بتجميع البيانات والمعلومات، من خلال الدراسات والكتب، المقالات العلمية، المداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، وتنظيمها بشكل تسلسلي والإحاطة بكافة المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية وكذلك معايير المراجعة الدولية.

أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج "الإحصائي التحليلي" حيث تمت معالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتج من الجزء النظري، وذلك بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) بالإضافة الى برنامج معالج الجداول EXCEL .

11- الدراسات السابقة

أ- الأستاذ الدكتور أمين السيد أحمد لطفي "المراجعة بين النظرية والتطبيق:

ركز في كتابه على خدمة المراجعة الحيادية التي يتم تقديمها عن طريق مكاتب المحاسبة والمراجعة مع الاهتمام بالجوانب النظرية والتطبيقية لها وذلك من خلال التعريف بالمراجعة وأهدافها ونوعها وعلاقتها بخدمات إبداء الرأي والتصديق وأيضا دراسة الإطار النظري للمراجعة واستعراض أهمية المراجعة الحيادية والإشارة إلى المراجعة في ظل بيئة عالمية ومتطلبات تأهيلها بالإضافة إلى التركيز على معايير المراجعة المهنية واستعراض المشكلات التي تواجهها مهنة المحاسبة والتنظيمات المؤثرة على مهنة المحاسبة ودراسة المراجعة المهنية وأهميتها على المستوى الدولي . إلى جانب إلقاء نظرة عامة على دليل السلوك المهني الأمريكي والدولي ومسؤوليات المراجع تجاه عملائه أو زملائه بالإضافة إلى توضيح المسؤوليات والممارسات الأخرى وتقييم مخاطر المراجعة .

ب- عزوز الميلود، " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات السنة الجامعية 2006/2007 جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة هدفت الدراسة إلى محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة .

ج- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية 2010/2011 حيث تطرقت المذكرة إلى البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي، وتبني المعايير الدولية للمراجعة، من خلال التطرق لكيفية صدورها، أهميتها و الانتقادات الموجهة لها، وعلاقتها بالمعايير المحاسبة الدولية، وقد عرض البحث المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي، وقد خلصت الدراسة إلى أن ممارسة المراجعة في الجزائر مختلفة عن ممارستها دوليا، ويستحسن تكيف المعايير الدولية للمراجعة مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمراجعين .

د- أحمد مخلوف (2007) بعنوان: "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير تخصص نقود ومالية .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهداف التدقيق الداخلي، وإجراءاته ومجال عمله في البنوك التجارية وذلك من خلال التعرف على المراجعة بشكل عام وما تقدمه من خدمات وطبيعتها وأهدافها وأنواعها وكذلك المعايير المتعارف عليها التي تعمل بموجبها .

في حين أن دراستنا تطرقت إلى دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية حيث ركزت دراستنا على وظيفة المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تحسين أداء وفعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، بالإضافة إلى اثر تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية على تحسين جودة المراجعة، باعتبار إن معايير المراجعة الدولية تحتوي على مجموعة من الإرشادات والتوجيهات التي تساعد المراجعين في أداء مهمتهم، والرفع من مستوى أداء عملهم .

12- هيكل الدراسة :

لإجابة عن إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى 3 فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي حيث تطرقنا في :

– **الفصل الأول : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية :** حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى نظام الرقابة الداخلية حيث تناولنا فيه نشأة ومفهوم ومكونات نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى مقوماتها وأنواعها، أما في المبحث الثاني فتحدثنا عن المراجعة بشكل عام حيث تناولنا فيه التطور التاريخي للمراجعة ومفهومها كما تم التطرق إلى أهدافها وأهميتها والفرضيات التي تقوم عليها، أما في المبحث الثالث تحدثنا عن معايير المراجعة وأنواعها، أما في المبحث الرابع تحدثنا فيه عن المراجعة الداخلية حيث تطرقنا فيه إلى نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية بالإضافة إلى أهدافها، مبادئها، الخدمات التي تقدمها وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية .

– **الفصل الثاني : مدخل إلى المعايير الدولية للمراجعة الداخلية :** حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى مفاهيم عامة حول معايير المراجعة الدولية تحدثنا فيه عن نشأة، مفهوم، أهمية وأهداف معايير المراجعة بالإضافة إلى أسباب الطلب على هذه المعايير ونطاق عملها ، أما في المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عملية إصدار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية حيث

تحدثنا فيه عن الهيئات المكلفة بإعداد معايير المراجعة الدولية بالإضافة إلى خطوات إصدار هذه الأخير والأطراف المتبينة لها أما في المبحث الثالث تحدثنا عن أنواع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية .

– **الفصل الثالث : دراسة ميدانية :** فقد خصص لتحليل وشرح الأسئلة التي تم طرحها في شكل استبيان حول دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و الأساتذة و المسيرين ، حيث تم تقسيم إلى ثلاث مباحث المبحث الأول الإطار المنهجي للدراسة تحدثنا فيه عن عينة وأدوات الدراسة بالإضافة إلى طريقة توزيع الاستبيان والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة أما في المبحث الثاني تحدثنا فيه عن مصداقية الاستبيان وأخيرا في المبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات .

الفصل الأول:

الإطار النظري لنظام الرقابة

الداخلية

تمهيد

أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية وتعقدتها، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها، وهو ما زاد من إمكانية توسع فجوة الخطر التي تهددها وبالتالي ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة الكافية على كل ذلك.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعدادة لبرنامج المراجعة، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية و المالية ومدى صحة تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، حيث تقوم المراجعة على مجموعة من الخصائص والفرضيات، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار التي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بالجانب التنفيذي لها، ومن المتعارف عليه علمياً أن الرقابة هي الأداة التي عن طريقها يمكن التأكد من تنفيذ المهام وفقاً للمخطط والبرامج المقررة وتقييم مستوى الأداء الذي يتم بمقتضاه التنفيذ داخل المؤسسات المختلفة.

ولدراسة أكثر تفصيلاً لما ذكر سابقاً، تم تقسيم الفصل الأول إلى أربعة مباحث .

المبحث الأول : مدخل لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني : ماهية المراجعة

المبحث الثالث : معايير المراجعة

المبحث الرابع : ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الأول : مدخل لنظام الرقابة الداخلية

في ظل التطور الاقتصادي وما صاحبه في كل الميادين الاقتصادية، ومن أجل ضمان الاستمرارية والنمو للمؤسسات، كان لازماً على هذه الأخيرة أن تصمم نظام فعال للرقابة الداخلية، ومن أجل إعطاء نظرة أوضح حول نظام الرقابة الداخلية سنتطرق في هذا الموضوع إلى مختلف المفاهيم الأساسية الخاصة بالموضوع .

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

سنتناول في هذا المطلب نشأة ومفهوم نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول : نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن كبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها و تنوع أعمالها من خلال الاندماج و التفرع و النمو الطبيعي، و كل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية و الموازنات و تقسيم العمل و غيرها.¹

أما بالنسبة للتوزيع و تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض من الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعو إلى توزيع السلطات و المسؤوليات على المديرية الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال و اتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.²

¹ خالد أمين. علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، ط 1، مطبعة الاتحاد، عمان 1980، ص 162

² صديقي. م، مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 83.

ومن العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة لصيانة و حماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد و يمنع حدوث الأخطاء و الغش أو تقليل احتمال ارتكابها.¹

الفرع الثاني : تعريف نظام الرقبة الداخلية

تطور تعريف نظام الرقابة الداخلية تاريخيا ليسار التطور الكبير في النشاط الاقتصادي و التجاري وما وافقه من نمو في حجم المؤسسات والوحدات الاقتصادية.

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية، إلا أننا سنورد مجموعة من التعاريف الأكاديمية التي يمكن اعتمادها.

التعريف الأول: يعتبر نظام الرقابة الداخلية التنظيم الإداري المؤسسة وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المؤسسة للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.²

التعريف الثاني: عرفت لجنة حماية المنظمات (COSO) "نظام الرقابة الداخلي هو عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها."³

من خلال التعريفات السابق يمكن استنتاج تعريف عام لنظام الرقابة الداخلية على انه نظام داخلي يعمل على الخطة التنظيمية، واستخدام كافة الإجراءات والوسائل التي من شأنها المحافظة على أصول المؤسسة، وضمنت صحة البيانات المحاسبية وتحقيق اكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة .

المطلب الثاني : مكونات وأهداف نظام الرقابة الداخلية

سننتظر في هذا المطلب إلى أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى مقوماتها .

¹ خالد أمين. علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، ط 1، مطبعة الاتحاد، عمان، مرجع سابق، ص 162

² الصبان، م س و القيومي ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، للدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، مرجع سبق ذكره، ص215

³ Mohamed Hamzaoui, **audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne**, Village mondial, 1er édition, France, 2006, p , 80.

الفرع الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام :

- زيادة الكفاءة الإنتاجية وتوفير الحماية اللازمة لأصول المؤسسة ؛
- التحقق من الالتزامات بالسياسات الإدارية والموضوعية ؛
- توفير الدقة وزيادة المصداقية في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها ؛
- تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين المنظمة ؛
- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ؛

الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر أساسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات **COSO** وقد تم تبنيها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** وتم بناؤها على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وهذه المكونات هي :

بيئة الرقابية، المراقبة والضبط، تقييم المخاطر، لمعلومات و الاتصال إضافة إلى التوجيه والمتابعة .
تشكل مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة إطارا متكاملا، تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأثير مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة، فبدون وجود رقابة فعالة على عنصر لن ينتج على العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن مجهوداتها علما أن البيئة الرقابية تعد المظلة أو القاعدة للمكونات الأخرى التي تعبر عن قيمة المؤسسة ففي ظل عدم وجود بيئة رقابية فعالة، فإن نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضبط رقابي فعال و ذو جودة ممتازة.

1. بيئة الرقابة : هو الجانب الرئيسي لإدارة المؤسسة، وتعرف أنها مجموعة الإجراءات والسياسات الرقابية التي تطبقها الإدارة أو المؤسسة لضمان أن تلك الإجراءات والسياسات التي تم تحديدها من قبل مجلس الإدارة والتي تعتبر ضرورية للتصدي للمخاطر، وتحقيق الأهداف المرسومة على أنها تنفذ بشكل فعال.¹

¹ Saidin, S. & Badara, M. (2013). **Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level.** Journal of Social and Development Sciences ,p16

2. **تقييم المخاطر** : هو نشاط تقييمي تقوم به الإدارة حيث يتم تحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة بإعداد البيانات المالية بما يتفق مع المعايير المحاسبية، ومن ثم تقوم الإدارة بتحديد طرق الاستجابة لهذه المخاطر بما يساعد في تخفيف حدة البيانات.¹
3. **المراقبة والضبط** : تعرف المراقبة والضبط هي عملية التقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية، لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مطلوب بالرقابة المستمرة للأنشطة والتقييمات الدورية المنفصلة، وتحديد مدى لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف الجديدة إذ أن إجراءات الرقابة عرضة للتقدم، فقد تصبح مع مرور الوقت غير مناسبة ويصعب الالتزام بها.²
4. **المعلومات والاتصال** : هي جميع الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل العمليات الخاصة بالوحدة الاقتصادية والخروج بتقرير شامل لتلك العمليات وهذا يتم عن طريق الاتصال والتبادل المعلومات بين القائمين على إعداد تلك.³
5. **التوجيه والمتابعة** : تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة.⁴

الجدول رقم (01-01) : مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها

مبادئ مكونات الرقابة	وصف مكونات الرقابة الداخلية	مكونات الرقابة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> - الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية؛ - ممارسة مسؤولية الإشراف؛ - الهيكل التنظيمي؛ - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل؛ - تحديد الصلاحيات والمسؤوليات للأفراد؛ 	<ul style="list-style-type: none"> السياسات والإجراءات والاتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها؛ 	<ul style="list-style-type: none"> بيئة الرقابة

¹ ذنبيات، علي عبد القادر، كفوس، نوال، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية، مجلة دراسات للعلوم الادارية، 2012، ص 29

² فضيلة، بوطورة، الشريف، بقة، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2015 ص 244

³ آلان عجب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، مجلة علوم إنسانية، 2010، ص 20

⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 212،

<p>تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر؛ تحديد الأهداف المناسبة قبل الشروع في العمل؛</p>	<p>تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر التأثير في إعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للمراجعة؛</p>	<p>تقييم المخاطر</p>
<p>إجراءات مستمرة أو منفصلة لأداء نظم الرقابة الداخلية؛ الفصل الكافي في الواجبات؛ الرقابة المادية على الأصول؛</p>	<p>الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي؛</p>	<p>المراقبة والضبط</p>
<p>استخدام المعلومات ذات الصلة والملائمة؛ التواصل مع الأطراف الداخلية والخارجية؛</p>	<p>الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل عمليات المؤسسة والتقرير عنها؛</p>	<p>المعلومات والاتصال</p>
<p>متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية؛</p>	<p>التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف؛</p>	<p>التوجيه والمتابعة</p>

المصدر : آلان عجيب مصطفى هلدني، نائر صبري محمود الغبان ، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، مجلة علوم إنسانية، 2010، ص11

الفرع الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية: لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية والمحاسبية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية، ويمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في ما يلي :

1. المقومات الإدارية

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق و الوسائل والتي تزيد من كفاءته والتي هي كما يلي :

- **هيكل تنظيمي كفاء :** إن وجود هيكل تنظيمي كفاء يؤدي إلى نظام رقابة فعالة كونه يحدد المسؤولية بدقة، وتعتبر عملية فصل المسؤوليات الوظيفية مهمة للحماية من الأخطاء سواء كانت معتمدة أو غير معتمدة وان هذا الهيكل يتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة النشاط القائم فيها؛¹
- **كفاءة الموظفين :** إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم و تنظيم إداري ملائم، و لكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين و رؤساء

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة، ط2، عمان، ص209

- الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة عالية من الكفاءة، فيجب أن يكون للمؤسسة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد وترقية الموظفين الحاليين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة؛¹
- **وجود مستويات ومعايير أداء سليمة :** إن سلامة الواجبات و الوظائف في كل قسم يتأثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات و تسجيلها و المحافظة على الأصول، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات و التسجيل كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات ؛
 - **حماية الأصول :** توفير الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس مما ينعكس على طبيعة على طبيعة المعلومات والتقارير ودرجة صحتها مع توفير حماية مادية للأصول ؛
 - **وجود قسم المراجعة الداخلية :** من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة المراجعة الداخلية مهمته الرئيسية تتمثل في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية؛²

2. المقومات المحاسبية

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق و الوسائل و التي يمكن تناولها على النحو التالي:

- **نظام محاسبي سليم :** لوجود نظام محاسبي سليم يجب أن تكون هناك علاقة تكاملية بين النظام المحاسبي لدى المؤسسة ونظام الرقابة الداخلية حيث يوفر النظام المحاسبي السليم الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، باعتبار أن اهتمام المؤسسة يتركز على التقارير والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم وغير ملائم؛³
- **الجرد الفعلي للأصول :** تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسمح بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، نفس المرجع السابق اعلاه، ص210

² علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO ، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية

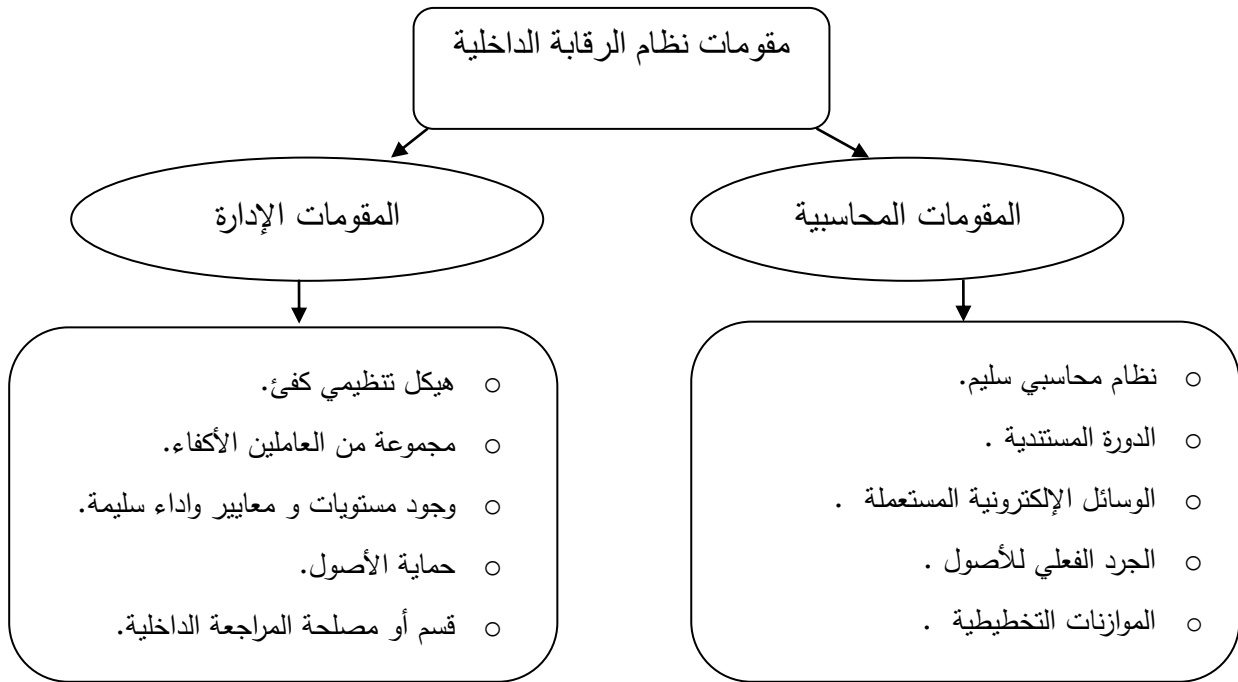
والإدارية، المجلد 09 ، العدد 71 ، العراق، ص 407

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، مرجع سابق، ص110_111

مسجل محاسبياً، كما إن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب ؛

- **الدورة المستندية** : إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات؛
- **الوسائل الإلكترونية المستعملة** : أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال، وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات خلال الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها؛
- **الموازنات التخطيطية** : يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديداً دقيقاً للتخطيط وأهدافه و وظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة و المسؤولية و وجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاماً كاملاً للرقابة و لكن جزءاً منه فقط ؛¹

● **الشكل رقم (01-01): مقومات نظام الرقابة الداخلية**



¹السوافيري وآخرون، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 30.

المصدر: السوافيري وآخرون، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره. ص36.

المطلب الثالث : أنواع نظام الرقابة الداخلية وخصائصها

سنتناول في هذا المطلب أنواع نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى خصائصها .

الفرع الأول : أنواع نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الإدارية: وهو يشمل على خطة التنظيم والوسائل الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.¹

نظام الرقابة المحاسبية: يقصد بها كل الطرق الوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة وضمان صحة التقارير والقوائم المالية التي تتم خلال مسار تدقيق الحسابات وتحقق هذه الرقابة عن طريق وجود خطط رئيسية و فرعية تحدد ناصر النشاط.²

نظام الضبط الداخلي: يقصد به مجموعة السياسات و الإجراءات التي تتبناها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمليات، و عدم حدوث الأخطاء، الغش، التلاعب أو الاختلاس في أصول المنشأة و سجلاتها و حساباتها .

الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في:³

1. الملائمة: على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.

¹محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص89
²قاسم محمد عبد الله البعاج، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي دراسة تطبيقية في قسم الرقابة و التدقيق الداخلي، مجلة القادسية، العدد4، المجلد 13، 2011، ص77
³عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص136-138.

2. **مقارنة العائد بالتكاليف** : إن عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبير كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.
3. **المرونة** : المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.
4. **الفعالية** : يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.
5. **الموضوعية** : تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية.¹

المبحث الثاني: ماهية المراجعة

كان لظهور الثورة الصناعية اثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها ، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة ، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم الحلول والنصح للإدارة من التلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة .

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة

سنتناول في هذا المطلب مفهوم المراجعة بالإضافة إلى الأهداف وأهميتها.

¹. جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص371.

الفرع الأول : مفهوم المراجعة.

1- التعريف الأول : عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية" المراجعة على أنها مجموعة منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "1.

2- التعريف ثاني: هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقادي منظما ، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة .2

3- استنتاج التعريف العام : المراجعة هي علم لها مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، يقوم المراجع بواسطتها بفحص انتقادي منظم للبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات المالية للمؤسسة، بهدف التحقق من صحة و سلامة القوائم المالية، حيث يعد تقرير فني محايد يبيد فيه رأيه وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم المالية .

المطلب الثاني : أهداف المراجعة

تطور المراجعة عبر الزمن انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة .

أ- الأهداف التقليدية

- التحقق من صحة ودقة الحسابات المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها ؛
- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش ؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي ؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات صارمة ؛
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم ؛
- تقدير التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة ؛

¹سمير الصبان ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعية بيروت ، 1990، ص18

²خالد امين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، ط 1، مطبعة الاتحاد، عمان،1980، مرجع سبق ذكره،، ص 10 .

كما يمكن التطرق إلى أهداف المراجعة عبر التاريخ ومدى الفحص وكذلك تطور أهمية الرقابة وأهمية الرقابة الداخلية عبر العصور من خلال الجدول الموالي:¹

ب- أهداف حديثة متطورة

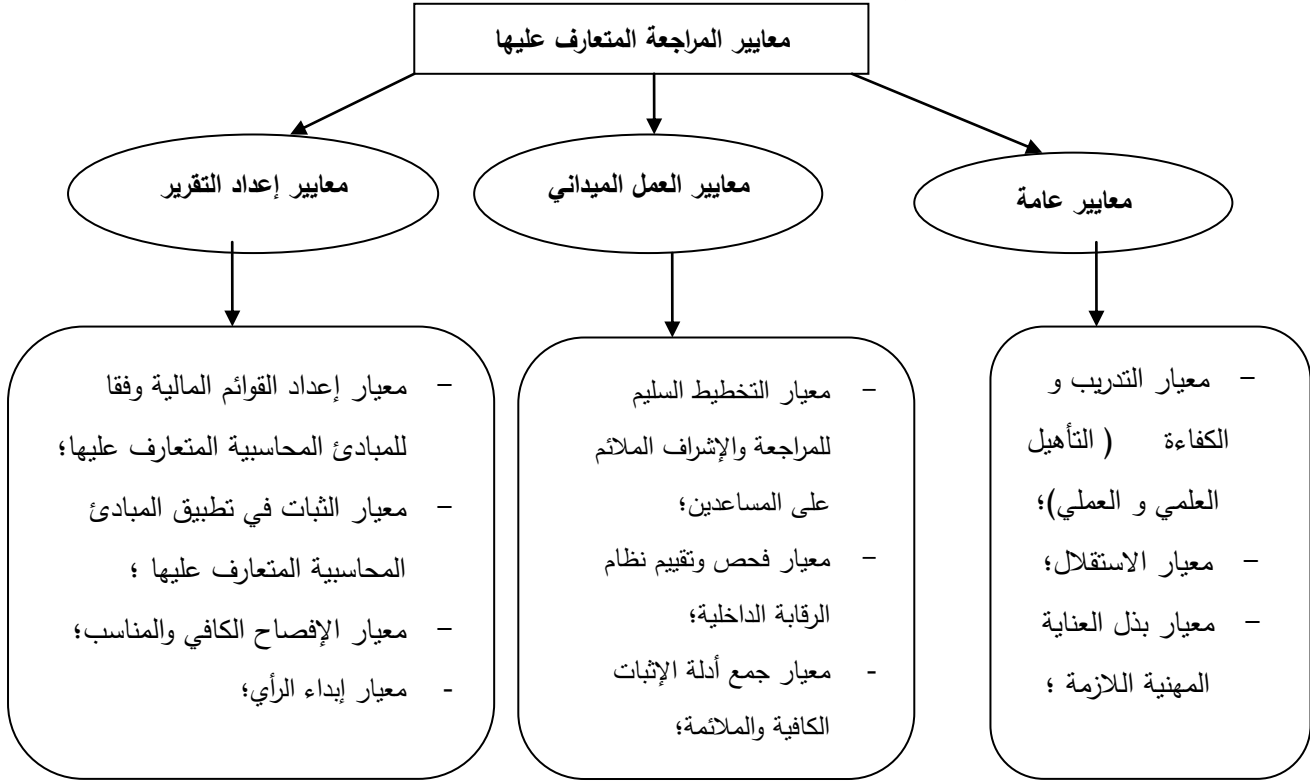
- مرتقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحراف ؛
- تقوية أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة ؛
- تقييم الأداء و نتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسة ؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميهما في اتخاذ القرارات ؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية ؛

المبحث الثالث: معايير المراجعة :

من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة وجود معايير ومبادئ علمية يعملون حسبها وهذه المبادئ والمعايير تكون متعارف عليها من قبل جميع الممارسين والعاملين في مجال معين، إذ هناك العديد من المهن لها معايير متعارف عليها ومن هذه المهن نجد المراجعة ففي معظم بلدان العالم توجد معايير مراجعة متعارف عليها وكل المراجعين والمحاسبين يعملون ما يرد في المعيار، وأول من اصدر هذه المعايير هو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، وصدرت سنة 1947 في كتيب تحت عنوان معايير المراجعة المتعارف عليها.²

¹الصبان محمد سمير ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003 ، ص5 .
² محي الدين عبد الرزاق حمزة، أصول مراجعة الحسابات، ط2 ، 2017 ، ص289

الشكل رقم (01-02): معايير المراجعة المتعارف عليها .



المصدر : أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسبي، احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص42.

تعتبر هذه المعايير بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، وهي عبارة عن أنماط التي يجب أن يحترمها المراجع ويعتمد عليها أثناء أدائه لمهمته، ومن هنا يتبين أن هذه المعايير تمثل مرجع لأعمال المراجعين.

المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة.

هي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي العلمي والعملي للمراجع و مدى استقلاليته وحياده أثناء تأدية مهامه وابداء رأيه الشخصي، وكذلك بذل العناية المهنية اللازمة .

1. معيار التدريب و الكفاءة (التأهيل العلمي و العملي) : يجب أن يكون المراجع مؤهلا تأهيلا علميا أي

يجب أن يكون متحصل على شهادة تؤهله قانونيا لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة وعلى أسس علمية سليمة.¹

كما يجب أن يكون له تأهيل عملي وكفاءة مهنية والتي تعني وجود خبرة فعالة في ميدان المراجعة، وان يظل ملما بالتطورات الحديثة في مجال المراجعة من خلال الملتقيات أو الندوات والترقيات الميدانية.

2. معيار الاستقلال : الاستقلال احد أهم المفاهيم في مهنة المراجعة، وهو يعني قدرة المراجع على أداء

مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف .

يعني هذا المعيار أن يحافظ المراجع على استقلاله تجاه جميع الأمور المتعلقة بمهمة المراجعة، وبدون هذا المعيار لا تكون هناك مراجعة، وينبغي توفر النقاط التالية لتحديد مدى استقلالية المراجع:²

- عدم وجود مصالح مادية للمدقق مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها ؛
- وجود استقلال ذاتي ؛

3- معيار بذل العناية المهنية اللازمة : يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و

المناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها، انطلاقا من كون أن المراجع لا بد أن يفهم بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملي و الاستقلال في أداء مهمته.

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول

المعلومات المالية و المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، تكون من خلال تحديد و أداء الاختبارات المطلوبة و اللازمة و محتوى و شكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات و السجلات المحاسبية يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
- الأخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد نقاط القوة و الضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات و غش و لا يمنع حدوث أخطاء؛

¹ Hammini Allé, **Le Control Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, (Office Des Publications

Universitaires ,Alger, 2003, P51

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية بالإسكندرية، 2004، ص 39

- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية؛

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

هي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال المراجع، وتقييم هيكل الرقابة الداخلية، وبتجميع أدلة الإثبات والأنشطة الأخرى اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة .

- 1- **معايير التخطيط و التوجيه لعملية المراجعة :** يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها و يأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة و الوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة.¹
 - 2- **معايير تقييم نظام الرقابة الداخلية :** يعتبر نظام الرقابة الداخلية أهم محدد لنوعية المراجعة المتنبأة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة ونوعية ومصداقية المعلومات لهذا يجب نقيم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة لتقرير مدى الاعتماد عليها وبقصد تحديد نطاق الاختبارات اللازم القيام بها لأن إجراءات المراجعة التي تستخدم في مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية قوي يختلف عن تلك التي تستخدم في مؤسسة لديها نظام رقابة داخلية ضعيفة.²
- ولقد تطرقنا إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية بالتفصيل في المبحث الأول .

- 3- **معايير جمع أدلة الإثبات :** يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية، أدلة الإثبات بمقدار و أدلة إثبات نوعية المراجعة التي يتم الحصول عليها ، فحتى يتم تحديد ما إذا كان دليل الإثبات كافي أم لا، يتعين على المراجع أن يمارس حكمه الشخصي في تحديد ما مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وذلك تأسيسا على طبيعة البند في الفحص و الأهمية النسبية للأخطاء و الغش المحتمل، و درجة المخاطر المرتبطة بالإضافة إلى أنواع وصلاحية أدلة الإثبات المتاحة.³

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص 45.

² F. JONO et Autres, **Guide Pratique pour le Contrôle Interne**, Edition Dunod, Paris France,1971,p16.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، ص 115، 116.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر معيار إعداد التقرير من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، و ذلك من خلال العناصر الآتية¹:

1- معيار إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها : وهي كتابة عن قواعد و أصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، و التي صادق عليها مؤلفون و هيئات يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أنها تمثل توجيهها سليما في التوصل إلى القرارات المالية، ويقصد بالمبادئ هنا ليس فقط القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا، ويحتم هذا أيضا على المراجع الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت المراجعة و إنما معرفة المبادئ البديلة أيضا.²

2- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية : يعني إثبات استخدام المؤسسة نفس المبادئ المحاسبية التي اتبعتها في إعداد القوائم المالية و التي تم تطبيقها في السنة السابقة. و يتطلب المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير ضرورة إيضاح تقرير المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت و متسق.

3- معيار الإفصاح الكافي (إظهار الواقع في التقرير): وهنا على المراجع أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية و يوضح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية.

و يعتمد هذا المعيار على قرار المدقق نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الإفصاح عنها.³

4- معيار إبداء الرأي: لا يعني هذا المعيار ضرورة الموافقة التامة على القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن لمراقب الحسابات إعطاء الموافقة التامة عليها، لا يستدعي رفضها نهائيا و لكن يكفي ذكر تحفظات عن الأمور التي لم يقتنع بها، أما الحالات التي يحق للمراقب أن يمتنع فيها عن إبداء الرأي فهي

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 53.

² - د. خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 30.

³ - د. خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص ص 20، 21.

الحالات التي لا يمكن ذكر تحفظات بشأنها كما هو الحال في حالات عدم وجود أنظمة للرقابة الداخلية مطبقة أو أن مخرجات النظام المحاسبي لا تمثل المدخلات بصورة كبيرة.¹

قد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** شكل و مضمون التقرير في إطار المراجعة الخارجية، انظر الملحق رقم (01) .

المبحث الرابع: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية احد أهم الأنظمة الرقابية التي تستخدمها الإدارة داخل المؤسسة، لما تلعبه من دور في دعم و مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وتحقيق اكبر فائدة للمؤسسة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية

سنتناول في هذا المطلب التطور التاريخي ومفهوم المراجعة الداخلية بالإضافة إلى أهميتها.

الفرع الأول : التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

مرت مهنة المراجعة الداخلية بكثير من المراحل، حيث ساهمت كثير من العوامل إلى ظهور الحاجة إلى وجود قسم المراجعة الداخلية داخل المؤسسة .

ظهرت المراجعة الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية، و من الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي الأزمة العالمية التي مست العالم ككل والولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص سنة 1929م، مما دفع بالمؤسسات إلى البحث عن كل سبيل بإمكانه التخفيض في تكاليفها، فرأت في المصاريف الناجمة عن كثرة الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي من جرد وتحليل الحسابات وغيرها تكاليف إضافية وتم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف موظفين داخليين ولاكن تحت إشراف المراجعة الخارجية، وهكذا ظهر المراجعين الداخليين الذين يقومون بأعمال المراجعة وهم تابعين للمؤسسة ويمثلون الأيدي المساعدة للمراجعين الخارجيين ، والذين يسمحون بتحقيق الهدف الرئيسي لوجودهم وهو التخفيض من أعباء المؤسسة، وهنا تكون المفهوم الأول للمراجعة الداخلية.²

¹ - محمد سمير الصبان، المرجع سابق ، ص ص 101، 102.

² Jaques Renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, Groupe Eyrolles, 8eme édition, Paris, France, 2013, p :23.

في سنة 1941 و كَوْنُوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (I.I.A) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها، وتم نشر كتاب عن المراجعة الداخلية بعنوان المراجعة الداخلية الحديثة، ويعتبر هذين الحدثين بمثابة علامة على إنشاء المراجعة الداخلية كمهنة، وقد تزايد عدد أعضاء معهد المراجعين الداخليين من 24 عضو سنة 1941 إلى ما يزيد عن 40000 عضو في مختلف دول العالم .

قام المعهد في سنة 1947 بإصدار قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية، وفي سنة 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة للمراجعة الداخلية، كما تم سنة 1964 اعتماد دليل لتعريف للمراجعة الداخلية، وفي سنة 1974 قام المعهد بتشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، والتي انتهت من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها سنة 1977 وتم التصديق عن هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين سنة 1978 وساهمت هذه المعايير في بزوغ مهنة المراجعة الداخلية .

في سنة 1981 تم ربط قسم المراجعة الداخلية مباشرة بأعلى مستويات الإدارة في المؤسسة، مما عزز من استقلالية وضيعة المراجعة الداخلية وموضوعية خدماتها، وفي سنة 1991 و تماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة، أصبحت المراجعة الداخلية تقدم خدمات جديدة للمؤسسة كالخدمات الاستثمارية مع ضرورة التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية، وفي سنة 1996 إصدار معهد المراجعين الداخليين دليل أخلاقيات المهنة الناظمة لسلوك المراجعين الداخليين ¹.

الفرع الثاني : مفهوم المراجعة الداخلية

التعريف الأول : عرف المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (TFACI) المراجعة الداخلية على إنها " نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات التي تقوم بها، وإعطاء نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة " ².

التعريف الثاني : المراجعة الداخلية هي وظيفة تابعة لإدارة المؤسسة لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبها للإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاءة الإنتاجية القصوى. ³

يتضح لنا من خلال التعاريف أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل، استشاري ، موضوعي، تأكيدي، تابع لأعلى مستويات الإدارة في المؤسسة، يعمل على فحص جميع أنشطتها، يقدم التوصيات والنصائح والاقتراحات للإدارة ، من أجل تحقيق الأهداف المسطرة .

¹ Pickett, K .H, Spencer, The Internal Auditing Handbook, Second Edition, John Wiley & Sons, UK, 2003, p14.

² (I F A C I) : www.ifaci.com/f.sommaire.htm. 12/11/2003 p:04

³ جمعة، احمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية، ط2 ، دارالصفاء للنشر والتوزيع ،عمان، 2015

الفرع الثالث: أهمية المراجعة الداخلية

تكمل أهمية المراجعة في مساعدة أعضاء الإدارة للقيام بمسؤولياتهم بشكل فعال عن طريق تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والمقترحات بالإضافة إلى تعليمات ملائمة بخصوص الأنشطة محل الفحص ويرتبط المراجعون الداخليون بكل مرحلة من نشاط المؤسسة والتي قد تمثل خدمة للإدارة ويمتد ذلك الارتباط إلى مدى واسع من السجلات المحاسبية والمالية إلى الحصول على فهم كامل للأعمال والأنشطة محل الفحص.¹

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهداف المراجعة الداخلية وخصائصها .

الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية

تطور مفهوم المراجعة الداخلية كان له اثر كذلك على تطور أهداف المراجعة، حيث كان هدفها الأساسي في السابق هو اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش، أما حالياً فهو المساهمة في تقويم نظام التسيير للإدارة وذلك بالقيام بالعديد من الدراسات والتقييمات والتحليلات، ويمكن تحديد مجموعة من الأهداف للمراجعة الداخلية :

- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة وتقييمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلاً²؛
- المحافظة على أموال المؤسسة و موجداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال ؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات حتى يمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات ؛
- التحقق من وجود حماية كافية للأصول المؤسسة ؛
- تقييم نظم الرقابة الداخلية؛

الفرع الثاني : خصائص المراجعة الداخلية

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن المراجعة الداخلية تتميز بمجموعة من الخصائص وهي ¹:

¹لطي، مرجع سابق، 2006، ص15

²زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الرياء، عمان، 2009، ص88.

- ❖ نشاط استشاري : لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- ❖ نشاط تأكيدي : اطمئنان الإدارة بان المخاطر المرتبطة بالمؤسسة يتم التعامل معها بشكل مناسب ؛
- ❖ نشاط مستقل : ارتباط وظيفه المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري داخل المؤسسة ؛
- ❖ موضوعي : أداء المراجع الأعمال الموكلة له بشكل موضوعي ومحاييد ؛

المطلب الثالث : أنواع ومبادئ المراجعة الداخلية

سننتظر في هذا المطلب إلى أنواع المراجعة الداخلية واهم مبادئها التي تركز بالأخص على عمل المراجع.

الفرع الأول : أنواع المراجعة الداخلية

تنقسم المراجعة الداخلية حسب طبيعة العمليات التي تقوم بها، والتي تؤدي إلى ضمان خدماتها وتحقيق أهداف المؤسسة.²

1. المراجعة الداخلية المالية: تعرف بأنها الفحص الكامل والمنظم الذي يقوم به المراجع الداخلي للقوائم المالية والسجلات المحاسبية وجميع العمليات المتعلقة بتلك التسجيلات، لتحديد مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2. المراجعة الداخلية التشغيلية : يهدف هذا النوع من المراجعة إلى وصف عملية المراجعة الداخلية لأي مؤسسة وتقييم عملياتها التشغيلية، وقد وسع هذا النوع من مجال المراجعة التقليدية والتي كانت تركز بصفة خاصة على المراجعة المالية المحاسبية .
3. المراجعة الداخلية الإدارية : في هذا النوع من المراجعة يجب على المراجع أن ينظر إلى نفسه على انه عضو في الفريق الإداري للمؤسسة، وعليه أن ينظر إلى الأمور التي يقوم بمراجعتها بنظرة إدارية بحت، وان يقوم بتحديد المجالات الإدارية التي يجب أن يقوم بمراجعتها على أساس خبرته الإدارية وليس المحاسبية أو المالية فقط، وعليه أن يقوم بتقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر في المؤسسة والرقابة.

¹ خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الورق، عمان، 2006، ص36
² أسامة عبد المنعم عبد الجبار، دورا المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركة المساهمة العامة الأردنية، مجلة الإدارة والاقتصاد العدد61 ، 2012 ، ص 64 -65

4. مراجعة الالتزام : في هذا النوع من المراجعة يجب على المراجع التأكد من كفاءة وجودة الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية ومدى الالتزام بها في المؤسسة، وكذلك التأكد من مدى ملائمة تلك الضوابط لعملياتها وأنشطتها وضمن الالتزام بالسياسات والإجراءات التي ترسمها الإدارة .
5. المراجعة الاجتماعية : تنظم أشكال المراجعة المطبقة في تسيير الظروف الاجتماعية للعمل والعمال داخل المؤسسة وتساهم في تحقيق الرفاهية .¹
6. مراجعة الجودة : هي عبارة عن فحص منهجي ومستقل لمجموع النشاطات ونتائج المؤسسة لتحديد مدى مطابقتها مع المعايير الخاصة بالجودة، وهي تضمن وتتحقق من أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة قد تمت على أكمل وجه وبأحسن صورة وكما كان مخططا لها .²
7. مراجعة إستراتيجية : هي المراجعة التي تعمل على تقديم الاقتراحات والتحسينات على الخيارات الإستراتيجية قصد مواجهة المحيط المتغير باستمرار سواء داخليا او خارجيا.
8. المراجعة البيئية : هي عبارة عن فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها.³

الفرع الثاني : مبادئ المراجعة الداخلية وأخلاقيات المهنة

وضع معهد المراجعين دليل جديد على مبادئ وأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية، وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية واثني عشر قاعدة سلوكية مقسمة وفقا للمبادئ الأربعة، وعليه يجب على المراجع الداخلي أن يتميز بما يلي .⁴

1. مبدأ الموضوعية : يجب على المراجع الداخلي مراعاة أعلى مستويات الموضوعية في جمع، وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العمل الذي يكون بصدد فحصه، كما عليه مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة وألا يتأثر في آراءه أو أحكامه بمصالحه الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين.

¹ Elisabeth Bertin, audit interne enjeux et pratique à l'international, Groupe Erolles, Paris-France, 2007, p.270.

² Michel Weill, l'audit stratégique, qualité et efficacité des organisation, AFNOR, 3eme éd, France, 2007, p : 39.

³ بن هاني أيوب ، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 55، 2014، ص293 .

⁴ The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, 2009, p1-2.

2. مبدأ السرية : يجب على المراجع أن يحترم قيمة المعلومات التي يحصلون عليها، وان لا يقوم بكشف عن أي معلومة دون أن يكون له السلطة التي تخول له القيام بذلك ما لم تكن متطلبات قانونية أو مهنية تلزمه بذلك .
3. مبدأ الكفاءة المهنية : يجب على المراجع الداخلي استخدام المهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات المراجعة الداخلية .
4. مبدأ النزاهة : تعتبر نزاهة المراجع الداخلي أساس الثقة والمصادقية عن الأحكام والقرارات التي يصدرها، وبالتالي عليه أن يتحلى بالنزاهة والشفافية عند القيام بجميع أعمال المراجعة، كما يجب أن تصاحبه هذه النزاهة خلال جميع مراحل عملية المراجعة .

المطلب الرابع : العلاقة بين المراجعة ونظام الرقابة الداخلية

تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التحقق من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، وأن هناك التزاماً قانونياً يقع على عاتقها بإمسك حسابات منتظمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية، ويمكن لمراجع الحسابات تقديم بعض النصائح والمقترحات لتطوير هذه البنية، إلا أن أهمية بنية الرقابة الداخلية بالنسبة إلى إدارة المؤسسة تختلف عن أهميتها بالنسبة إلى المراجع .

إن وجود نظام سليم وفعال لنظام رقابة داخلية يجب أن يحتوي على العناصر التالية¹.

- ✓ وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤولية ؛
- ✓ وجود نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة ؛
- ✓ وجود ممارسات إدارية سليمة يمكن معها القيام بالمهام والوظائف والواجبات لكل وحدة إدارية ؛
- ✓ وجود الشخص المناسب في المكان المناسب ؛
- ✓ وجود معايير واضحة لجودة الأداء ؛
- ✓ وجود نظام مراجعة داخلي جيد ومنتين على أساس مهني وفعال؛

و يمكن توضيح مقارنة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية من خلال الجدول التالي :

¹ خالد أمين عبد الله، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، ط1 ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية . والمصرفية، عمان، الأردن، 2002 ، ص 05

الجدول رقم (01-02) : علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة .	نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه ؛
مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها وبانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة بفاعلية.	تحديد الصلاحيات التي تخول للمراجعة القيام بتأدية عمليات المراجعة؛ إعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجع؛ تحديد نطاق عملية المراجعة اللازم لتأديتها؛
مسؤولية المراجع الداخلي	يجب أن يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة.	تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية؛ تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كفاية انجاز العمل؛
الأقسام	تقسم الرقابة الداخلية إلى: رقابة إدارية ورقابة محاسبية وضبط داخلي.	تقسم المراجعة الداخلية إلى: المراجع المالي و المراجع الإداري و المراجع الاستراتيجي.
الأدوات	الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي هدفها تأمين سلامة وتنفيذ عملياتها والمحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة لمعلومات.	المراجع الداخلي هدفه تقويم الأنظمة المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الأهداف.

المصدر : عطا الله احمد سويلم الحسبان : الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الرابطة، عمان، الأردن، 2009 ، ص64

خلاصة الفصل الأول :

تعتبر المراجعة الداخلية الأداة التي تعمل على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، تهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم ، ذلك بقيام المراجع بعمليات الفحص والتقييم للعمليات التي تقوم بها المؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها، ومنه نستطيع القول عامة بان المراجعة هو أسلوب من أساليب الرقابة تهدف إلى الحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد، التعليمات والمبادئ السابق تحديدها ورفع تقرير نتيجة الفحص إلى من يهمهم الأمر .

كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم و توجيه عملياتها و ليس نظاما مستقلا بحد ذاته، و هو مجموعة من الأعمال و الأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها، لا يشمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور و الإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي و التقارير المالية فقط، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية و التنظيمية، بداية من المخطط و برامج المؤسسة مرورا بالهيكل التنظيمي انتهاء بالوسائل و الأدوات اللازمة، أما بالنسبة للعلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية تظهر عند مقارنة مكونات كل منهما، وما يمكن استخلاصه هو أن المراجعة الداخلية ما هي إلى امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة إن أهم مهمة تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود كفاية الرقابة الداخلية .

الفصل الثاني

مدخل إلى المعايير الدولية

للمراجعة الداخلية

تمهيد:

كانت المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، وتتفاوت هذه الأحكام تفاوتاً كبيراً من مراجع إلى آخر تبعاً لنوعية تدريبه المهني والقدرات المهنية، فسعت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة إلى التقليل من مدى هذا التفاوت وزيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يتعلق بعمليات المراجعة وأوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون قاعدة يعتمد عليها .

تعتبر معايير المراجعة الدولية إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المراجع سواء أكان داخلياً أو خارجياً، وتساهم تلك المعايير في مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث تعتبر هذه المعايير أداة لقياس جودة عمل المراجع عند مراجعته لصدق وشرعية إعداد وعرض القوائم المالية .

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول معايير المراجعة الدولية

إن المراجع في البيئة الدولية وباعتباره القائم على وظيفة المراجعة، يسعى لتحقيق المراجعة الدولية من خلال محاولة تقليل التفاوت بينه وبين نظرائه من مختلف الدول، بالإضافة إلى نزع القيود والعوائق الجغرافية بالعمل على توحيد متطلبات التكوين وتحديد لمتطلبات التي من الممكن أن تحول لأي مراجع العمل في أي بلد محل اعتماده، ويتحقق هذا المسعى من خلال التوحيد الشامل للمعايير الدولية، والتي تصدرها مختلف الهيئات الدولية المتخصصة وهذا ما سنتطرق له في هذه المباحث .

المطلب الأول : معايير المراجعة الدولية (نشأة، مفهوم، أهمية وأهداف)

الفرع الأول : نشأة معايير المراجعة الدولية

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الدولي (ISA) تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبة تمثل 49 دولة، وقد انبثقت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير الدولية للمراجعة والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الاتحاد، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسة المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم ووصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 1988 وإلى 36 معيار سنة 2014 .

حظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للمراجعة باهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة المراجعة والمستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب أكثر إلى الموضوعية .¹

الفرع الثاني : مفهوم معايير المراجعة الدولية

تعددت التعاريف الخاصة بمعايير المراجعة الدولية وذلك باختلاف الرواد والهيئات الصادرة عنها، ويمكن إيجاز أهم هذه التعاريف .

1. **تعريف المعيار:** المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس ويغرف بأنه نموذج موضوع

بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس

وكمرشد لمدى فعالية الأداء بحيث انه يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، في قواعد عامة يتفق

¹سفالحو رشيدة، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة ، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016/2017، ص58

عليها ولا يجوز مخالفتها لضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة وتجنب المراجع المسؤولية في حالة التزامه بتطبيقها.¹

2. تعريف معايير المراجعة الدولية

التعريف الأول : " المعايير هي مجموعة القوانين والأنظمة والإجراءات الموضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق، بحيث تقوم بضبط مهنة المراجع المستقل مما توفر نوعاً من الثقة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الوفاء بالتزاماتهم".²

التعريف الثاني : عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFSC) " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق مراجعة البيانات المالية، والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات ".³

التعريف الثالث : عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) " تعبير على الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي ".⁴

الفرع الثالث : أهمية معايير المراجعة الدولية

يمكن أن نذكر أهمية المراجعة الدولية في النقاط التالية:⁵

- تشجيع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية؛
- تعتبر معايير المراجعة الدولية المكمل للمعايير الوطنية؛
- معايير المراجعة الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛

¹ فاتح سردوك، محاضرات المعايير الدولية للتدقيق، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2021/2022، ص1

² هادي التميمي، مدخل على التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان/الأردن، ط 3، 2006، ص30

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، 1994، ص04

³ د، القاضي حسن، د، دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق ط، عمان، 1999، ص 25

⁵ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية والية تطبيقها وفق للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجامعية الاسكندرية، 2002، ص 169

- انتشار الشركات المتعددة الجنسيات اوجب الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في تدقيق الحسابات؛

الفرع الرابع : أهداف المعايير الدولية للمراجعة

- تهدف المعايير الدولية للمراجعة إلى زيادة فعالية عمل المراجع، كما أن نطاقها واسع فهو يشمل كل الخدمات التي تقوم بها المراجع، ومن ذلك عمليات الفحص والتأكد والخدمات ذات العلاقات .
- كما تهدف المعايير الدولية للمراجعة إلى ما يلي:¹
- بيان المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة المراجعة الداخلية كما يجب ان تكون .
 - وضع إطار عام للأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة المراجعة الداخلية إلى أوسع مدى ممكن؛

- وضع أسس لقياس وتقييم أداء المراجعين الداخليين؛
- التأسيس لعمليات و معالجة تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال التحسينات عليها؛
- تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في المؤسسة لتحقيق حقيقة الدور ومسؤوليات المتعلقة بالتدقيق وتعزيز إدراكها لأهمية المساهمة في تحسين أداء المراجع الداخلي؛

الفرع الخامس : خصائص المعايير الدولية للمراجعة

- تتميز المعايير الدولية للمراجعة بجملة من الخصائص:²
- يعتبر المعايير هدفا مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه؛
 - يهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أداء عملهم المهني؛
 - يجب أن لا يتعارض المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق؛
 - يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق القبول العام أو عن طريق إصدار الهيئات المهنية أو العملية أو القوانين التشريعية؛
 - على التنظيمات المهنية أو المهنيين الممارسين وكذا الهيئات الحكومية الالتزام بتطبيق المعيار؛

¹ محمد العمري وفصل عبد الفتاح عبد الغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك البنمية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد3، 2006، 264 .

² محمد بن الصديق، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية جامعة احمد بوقرة ، بومرداس، 2015/2014، ص16 .

- المعايير تمثل الحد الأدنى للأداء المهني، فهي بمثابة خط دفاع أول ضد الإهمال والتقصير عند أداء مهام المراجعة؛

المطلب الثاني : أسباب الطلب على المعايير المراجعة الدولية

هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى ضرورة ظهور معايير دولية للمراجعة وهي :

1. الأسباب تاريخية :

هناك عدد من البلدان قدمت مساهمات لتطوير المحاسبة و المراجعة ففي القرنين الرابع عشر والخامس عشر كانت مدن إيطاليا هي الرائدة في التجارة وكذلك في المحاسبة حيث انتشرت الطرق الإيطالية لمسلك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج أولاً وفي باقي أوروبا وبعد ذلك حاول العالم، وفي القرن التاسع عشر أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية والتحت بها الولايات المتحدة الأمريكية، وكنيجة لذلك أصبحت الإنجليزية لغة مقررة كلغة المحاسبة حول العالم ، كما يمكن القول أن المفاهيم وتطبيقات المحاسبة من خلال العالم ترجع دون شك إلى المبادرات الأمريكية.¹

2. الشركات متعددة الجنسيات:

وسميت كذلك بالشركات الدولية وبالعبارة للجنسيات، وهي عبارة عن مؤسسة أو مجموعة من المؤسسات غالباً ما تكون كبيرة الحجم، وتتطلق من قاعدة وطنية كما تقييم في الخارج عدة فروع باعتماد إستراتيجية وتنظيم عالميين.² وهي تؤثر بقوة على الاقتصاد العالمي من خلال ما يصاحب نشاطها في شكل استثمارات من نقل التكنولوجيا والخيارات التسويقية والإدارية، ويضاف إلى ذلك أن هذه الشركات العملاقة ذات الإمكانيات التسويقية الهائلة تلعب دوراً في الثورة التكنولوجية.³ بالإضافة إلى تدفقات رؤوس الأموال على الصعيد الدولي من خلال إنشاء فروع لشركات متعددة الجنسيات في الأقاليم أو الدول التي يقدم وجود هذه الفروع مصلحة للشركة الأم، وعند ذلك يواجه الفروع مشكلة إعداد حساباته وقوائمه المالية في نهاية الدورة المحاسبية إذا أن الفرع ملزم بتطبيق القوانين المحلية الخاصة بالمقياس أو الإفصاح المحاسبي، وكذلك هو ملزم بتطبيق معيار المهنة السائد في بلد إقامته، إلا أن الإدارة المركزية بحاجة إلى توحيد القوائم المالية الفروع المختلفة مع المركز الرئيسي، وإن وجود اختلافات في معايير القياس والإفصاح يحتاج إلى إعداد

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، كلية

العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، كلية الجزائر 3 ، 2011، ص48

² شريفة جعدي وآخرون، اثر استثمار الشركات المتعددة الجنسيات على التنمية المحلية في الجنوب الشرقي الجزائري خلال الفترة (2006-2012)، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصاد، عدد1، ديسمبر 2014، ص16 .

³ عيد الحميد عبد المطلب، العولمة الاقتصادية،الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2008 ، ص30-31 .

تسويات محاسبية معقدة قبل إعداد القوائم المالية المركز والفروع مع بعضها البعض ومع تعاضم قوة هذه الشركات في الاقتصاد العالمي وهيمنتها على دول عديدة وكذلك لتسهيل عملية تدفق رؤوس الأموال بين مختلف الدول ظهرت الحاجة إلى معايير المحاسبة موحدة قابلة للفهم و المقارنة.¹

3. قابلية المقارنة :

تكون المعلومة المحاسبية والمالية ذات فائدة إذا كان بإمكان المستخدم أن يجري مقارنات بين نتائج المالية للوحدة المحاسبية من سنة لأخرى ، أو بين وحدات محاسبية أخرى، وأن الثبات في تطبيق الإجراءات المحاسبية يزيد من إمكانية عمل مثل هذه المقارنات، وتكون المعلومة المحاسبية والمالية قابلة للمقارنة إذا تم قياسها ونشرها بأساليب متشابهة أي يتم إعدادها وفق لمبادئ محاسبية متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً حتى يتمكن من تقديمها المستخدم بأفضل الوسائل التي تمكن من فهم محتواها.²

4. أسباب التناسق:

يمكن تعريف التناسق بأنه عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود. لدرجات اختلافها، وتحذر الإشارة إلا أن المشاكل الرئيسية لتلك. التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد ، ترجمة الوحدة الأجنبية ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة.³

ويكون التنسيق من خلال تطبيق نفس المعيار يتجاوز جنسية المؤسسات وحدودها الجغرافية والسياسية، يؤدي إلى توحيد الأسس والقواعد للممارسات المحاسبية وبالتالي تماثل وتوحيد القوائم المالية للمؤسسات.⁴

المطلب الثالث : نطاق معايير المراجعة الدولية

يتناول هذا المطلب نطاق المعايير الدولية للمراجعة والتي تنقسم إلى معيار تطبق في مؤسسات القطاع العام، لمعيار إطار أداء عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها.

¹ حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في العلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2012-2015، ص 79 .

² تجلاء نوبلي، استخدام الأدوات المحاسبية الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 79.

³ محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 49 .

⁴ علي بودلال، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 06 .

1- المعايير الدولية للمراجعة ومراجعة مؤسسات القطاع العام

ناقش معيار المراجعة الدولي الأول بعنوان الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة القوائم المالية هذا النوع أشار أن مبادئ المراجعة الأساسية التي نصت علي المعايير الدولية للمراجعة تسري لدى مراجعة مؤسسات القطاع العام.¹ مع إيضاح أهم الفروقات بين متطلبات مراجعة مؤسسات القطاع العام والخاص وهي كالتالي :

- تسري المبادئ الأساسية للمراجعة لدى مراجعة مؤسسات القطاع العام أو الخاص ويكون الفرق بين مراجعة مؤسسات العامة والخاصة في الهدف من إجراء المراجعة ومجال تطبيقها ، ورجع الاختلاف إلى أن مراجعة مؤسسات القطاع العام تكون إلزامية ولها متطلبات قانونية مختلفة مع اختلاف تقارير المراجعة التي تصدر على قوائمها المالية التي قد تتضمن تقارير مالية إضافية لا تصدرها مؤسسات القطاع الخاص ؛
- عند إجراء المراجعة على مؤسسات القطاع العام على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار المتطلبات القانونية والقرارات الوزارية التي تؤثر في الالتزام بإجراء مراجعة بالإضافة إلى متطلبات خاصة كمراعاة صالح الأمن القومي؛
- كما يؤدي الالتزام بإجراء المراجعة وزيادة متطلباتها إلى توسيع نطاق حرية المراجع في تحديد مستوى الأهمية النسبية وكذا الإبلاغ عن حالات الغش والخطأ المكتشفة؛

2- إطار أداء عملية المراجعة والخدمات المرتبطة بها

- يفرق هذا الإطار بين عمليات المراجعة والخدمات الأخرى ذات صلة ، يقصد بالخدمات ذات صلة ما يلي :
- الفحص المحدود .
 - إجراءات معينة متفق عليها .
 - إعداد الحسابات أو المعلومات المالية.
- والجدول التالي يوضح إطار عمل المعايير الدولية للمراجعة:

¹محمد بن الصديق، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص55 .

الجدول رقم (02-01) : إطار عمل المعايير الدولية للمراجعة :

الخدمات ذات العلاقة			المراجعة.	طبيعة الخدمات
إعدادات الحسابات	إجراءات متعلق عليها	الفحص المحدود	المراجعة	وجه المقارنة
غير مطلوب توفير أي تأكيدات	غير متوفر أي تأكيدات	درجة متوسطة من التأكيد	درجة عالية ولا كنها لا توفر تأكيدات مطلقة	مستوى الثقة أو التأكيد الذي يؤكد المراجع.
توفير المعلومات المستعدة من الحسابات التي يتم إعدادها	تقديم الحقائق التي اكتشافها عن تطبيق الإجراءات المحدد المتفق عليها	تأكيد سلبي تقدمه معلومات الإدارة	تأكيد إجباري كما توفره معلومات الإدارة	ما يوفره التقرير

المصدر : طارق عبد العلي حمادة، موسوعة معايير المراجعة، ج1 : مسؤوليات المراجع، تخطيط المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004، ص128 .

يلاحظ من الجدول أعلاه ما يلي :

- هدف عملية المراجعة هو تمكين المراجع من الحصول على مستوى مرتفع من الثقة في القوائم المالية التي يوجهها لكنه لا يرقى إلى الثقة المطلقة؛
 - يهدف الفحص المحدود إلى تمكين المراجع من الحصول على مستوى من الثقة بأن القوائم المالية خالية من أي انحرافات الجوهرية؛
 - لا تهدف الإجراءات المتفق عليها أو إعداد الحسابات إلى تغيير المراجع من أي تأكيد؛
- كما يلاحظ أن هذا الإطار لا يطبق في الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون مثل: خدمات الضرائب الاستشارات والخبرة المالية والمحاسبية؛¹

¹ طارق عبد العلي حمادة، موسوعة معايير المراجعة، مرجع سابق، ص 128.

المطلب الرابع: تبويب معايير المراجعة الدولية

لازمت معايير المراجعة الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات والتي يمكن تبويبها حسب الأرقام الموضوعية (100-4699) في الجدول التالي :

الجدول رقم (02-02) : المعايير الدولية للمراجعة

رقم المجموعة	عنوان المجموعة	رقم المجموعة	عنوان المجموعة
199-100	قضايا تمهيدية	899-800	معايير مجالات متخصصة
299-200	المسؤوليات	1100-1000	تفسيرات معايير المراجعة الدولية
499-300	تقييم المخاطر والاستجابة إلى هذه المخاطر	2699-2000	المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع
599-500	الإثبات في المراجعة	3699-3000	المعايير الدولية الخاصة بمهام التأكد الأخرى
699-600	استخدام عمل الآخرين	4699-4000	المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة
799-700	معايير نتائج وتقارير المراجعة والمجالات المتخصصة		

المصدر : علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، دار وائل، ط5، الأردن، 2015، ص 59.

المبحث الثاني : عملية إصدار المعايير المراجعة الدولية

إن أهمية معايير المراجعة الدولية جعلت المنظمات المهنية في الكثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، وأصبحت عملية إصدار هذه المعايير تكون على المستوى الدولي من قبل هيئات دولية، وذلك بعد بدراسة مفصلة لكي تسمح بالتطبيق في هيئات وطنية مختلفة مع الفهم بأن التنفيذ سيكون محكوماً بالبيئة التي يقوم فيها النشاط للمراجعة بمسؤولياته وطبقاً للقوانين والأنظمة المطبقة .

المطلب الأول: الهيئات المكلفة بإعداد معايير المراجعة الدولية

تتمثل المنظمات التي استهدفت وضع معايير المراجعة الدولية، وتهيئة المناخ اللازم لتغطيتها في

الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** ولجنة ممارسة التدقيق الدولي **IAPC**:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) : هو المنظمة التي ترعى مهمة المحاسبين في نطاق العالم، ويعمل الاتحاد مع أعضائه والمنتسبين له عددهم 157 المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة يمثل أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وأغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية، 2,5 مليون محاسب يعملون في مهنة مزاوله المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة و التجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية ولقد انبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة عام 1977، حيث وقع الاتفاق على تأسيس هذه المنظمة من قبل 63 منظمة مهنية من 49 دولة تمثل أكثر من نصف مليون محاسب قانوني، وقد سجل اتحاد المحاسبين الدولي كمنظمة مهنية وفقا لمواد القانون الدولي السويسري في محاكم جنيف سويسرا، كما تم توطين المكتب الإداري للاتحاد في نيويورك، ومهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير وتحسين مهمة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية متجانسة المصلحة العامة، ومن اجل تحقيق هذا الهدف استهدف الاتحاد أن يعمل على تعزيز المعايير المهنية وتطويرها من خلال إصدار دليل مهني وتقني وتشجيع تبني بيانات الاتحاد الدولي للمحاسبين، وفي سعيه إلى تحقيق هذه الأهداف وضع الاتحاد في عام 1977 برنامج مؤلفا من 12 نقطة أساسية أهمها¹:

- وضع دليل السلوك المهني المتقيد به من قبل المنظمات والأعضاء؛
- تطوير برامج المستوى المستمر والتدريب المهنية ؛
- جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة الخارجية بهدف رفع فعاليتها؛
- تنظيم وتعزيز تبادل المنشورات المهنية؛

2. لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)

¹منصور بن عمارة ومحمد حولي، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 ، ص 8 .

تعتبر إحدى اللجان المكونة للاتحاد الدولي للمحاسبين حيث تم منحها صلاحيات إصدار مسودات معايير المراجعة وخدمات التأكيد بالنيابة عن مجلس الاتحاد وتسعى هذه اللجنة إلى تحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير وتعزيزها .

يتم تعيين أعضائها من قبل منظمات أعضاء في الاتحاد يمثلون دولاً تختارها، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة، وذلك بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، تتكون هذه اللجنة في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من 13 دولة ابتداءً من 1994.

تبدأ إجراءات العمل في هذه اللجنة باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن تم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض، حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية بتحضير مسودات معايير وبيانات المراجعة ودراسة البيانات الأساسية التي تكون على شكل توصيات، دراسات أو معايير صادرة عن منظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية وهيئات أخرى، ومن ثم يتم إعداد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات لإبداء المنظمات الأعضاء لأرائها، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة معيار المراجعة الذي يعرض على أعضائها ليتم التصويت، فإذا وافق ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت وان لا يقل عدد الأصوات على تسعة ليتم إصدار المعيار وتحديد تاريخ سرياً له، وتكون لغة المعيار الإنجليزية وإعطاء الوقت الكافي لترجمته إلى اللغات الأخرى حيث يجب ذكر المنظمة التي قامت بالترجمة.¹ وقد أصدرت اللجنة حتى 1999 أربعة وثلاثون معياراً دولياً للمراجعة .

المطلب الثاني : خطوات إصدار المعايير الدولية للمراجعة وكيفية تبنيها

لإصدار المعايير الدولية للمراجعة هناك مجموعة من الخطوات يجب إتباعها، كما هناك حالات لكيفية تبني المعايير الدولية للمراجعة .

الفرع الأول: خطوات إصدار المعايير الدولية للمراجعة

لأجل بلوغ أهداف المعايير الدولية للمراجعة فإنه عادة ما يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي جديد للمراجعة:²

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار المواضيع التي تحتاج للقيام بدراسات مفصلة ومعقدة؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعقدة على الموضوع المختار؛

¹ حسين القاضي ومحمود حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، دار الثقافة والنشر، عمان، الأردن، 2012، ص111-112
² فايز سيح، ص91 .

- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتدقيق في صياغة المعيار ويتم إصداره في صورته النهائية؛
- تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بالتدقيق في صياغة المعيار ويتم إصداره في صورته النهائية؛

الفروع الثاني : كيفية تبني المعايير الدولية للمراجعة

نميز في ثلاثة حالات في كيفية تبني المعايير الدولية للمراجعة وهي¹:

1- التبني الكامل للمعيار:

تقوم بعض المؤسسات بتبني معيار المراجعة الدولية كلياً بنسبة 100% وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية ونذكر على سبيل المثال الأردن ولبنان.

2- استخدام معيار المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة :

إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للمراجعة دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية للمراجعة، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية، يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزام بمعايير المراجعة الدولية، ولا داعي لإجراءات مراجعة أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية .

3- استخدام معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة:

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية و معايير المراجعة الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير هذا الاختلاف، إن الهدف من ذلك هو تنبيه المراجع إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن المراجعة التي قام بها قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ، ففي حالة تطلب

¹ عبد الله احمد عمر بامشموس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، العدد 9، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، مارس

المعيار الدولي إجراءات مراجعة إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المراجع أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولي.

المطلب الثالث : الأطراف المتبنية للمعايير المراجعة الدولية

هناك مجموعة من الأطراف التي تبنت المعايير الدولية للمراجعة، نضرا المزاجية التي يحققها تبنيها

وهي:

الفرع الأول : الأطراف المتبنية للمعايير الدولية للمراجعة

لقد كان هناك قبول متزايد لمعايير المراجعة الدولية منذ إصدارها، حيث تم تبني واستخدام هذه المعايير من قبل:¹

- عدد من كبريات شركات المحاسبة الدولية كأساس لمعاييرها المستخدمة في المراجعة؛
- الشركات العامة التي تقدم تقارير عامة خارج بلدانها؛
- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض عمليات التمويل الدولي؛
- الشركات التي تصدر أوراق مالية لأغراض عمليات التمويل المحلي؛
- المنظمات العالمية وهيئات المحاسبة الوطنية التي تستخدم معايير المراجعة الدولية كأساس لمعايير المراجعة الوطنية؛

الفرع الثاني : مزايا تبني المعايير الدولية للمراجعة

إن تبني المعايير الدولية للمراجعة يقدم العديد من المزايا والمنافع لمكاتب المراجعة ومستخدمي القوائم

المالية حيث:²

- بالنسبة لمكاتب المراجعة التي تتبني المعايير فإن المنفعة الأساسية تتمثل في تسهيل المجال لهذه المكاتب بالعمل على المستوى الدولي، والتي تشترط شروط معينة توفرها المعايير الدولية، كما إن تبني المعايير من قبل المكاتب يجعل الطلب على أسهمها أكثر وخاصة من قبل المستثمرين الأجانب؛
- أما بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية فإن مزايا هذا التبني تتمثل في توفير تقارير مراجعة ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع المؤسسات الأخرى في دول أخرى، كما أن تبني معايير الدولية يوفر حد ادني من الإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة، كما تعتبر تقارير

¹ عبد الله احمد عمر بامشموس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، نفس المرجع السابق، ص 9

² فايز سياح، مرجع سابق، ص 215-216 .

المراجعة المعدة بناء على تلك المعايير أكثر سهولة للفهم ولاستيعاب من قبل المستخدمين الأجانب لتقارير المراجعة؛

- أما بالنسبة لمهنة المحاسبة و المراجعة خاصة فإن تبني المعايير الدولية يساعد على الارتقاء في المهنة من حيث توفير محاسبين مؤهلين قادرين على العمل وفق هذه المعايير في معظم دول العالم، كما يساعد على توحيد العديد من إجراءات المراجعة والمصطلحات المتعلقة بالمحاسبة و المراجعة بين الدول المختلفة، كما يساعد يبني المعايير الدولية على النهوض بمهنة المحاسبة و المراجعة في الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبة ومراجعة. خاصة بها، حيث تتميز المعايير الدولية بأنها وضعت بناء على ظروف واحتياجات معظم الدول ولم تكن موجهة إلى دول محددة، كما أنها تمتاز بقبولها وتبنيها من قبل العديد من دول العالم، مما يسهل مقارنة تقارير المراجعة بناءا عليها للمؤسسات من دول مختلفة؛
- المبحث الثالث: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.**

من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معين ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها ويسيرونها على هديها في كافة مراحل العمل ولمهنة المراجعة الداخلية معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم .

المطلب الأول : معايير الصفات

هو جدول يشمل كل معايير الصفات الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين ،بحيث نبين فيه رقم المعيار، اسم المعيار، محتوى المعيار « نركز في المحتوى على أهم النقاط الأساسية التي عالجه المعيار وبنوع من الاختصار » بالإضافة إلى بعض الخدمات التوكيدية والاستشارية المرفقة بكل معيار.

الجدول رقم (02-03) : لائحة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية(معايير الصفات)

رقم المعيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات توكيدية A خدمات استشارية C
1000	الأهداف، الصلاحيات والمسؤوليات .	يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية ضمن ميثاق المراجعة الداخلية. يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة	A 1000 تحديد طبيعة الخدمات التوكيدية في هذا الميثاق . A 1000 تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في هذا الميثاق.

	الداخلية بعض هذا الميثاق على الإدارة العليا للموافقة.		
	يجب الإقرار بكل من تعريف المراجعة الداخلية، ميثاق الأخلاقيات والمعايير في ميثاق المراجعة الداخلية وينبغي الرئيس التنفيذي للمراجعة مناقشة ذلك مع الإدارة العليا .	الإقرار بتعريف المراجعة الداخلية ميثاق الأخلاقيات . المهنة والمعايير في الميثاق	1010
A1100 المراجع هو الذي يحدد نطاق المراجعة، ولا يحدد نطاق المراجعة ، ولا احد يتدخل في إنجازه لأعماله .	يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا، وعلى المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية .	الاستقلالية والموضوعية	1100
	يجب أن يكون الرئيس التنفيذي للمراجعة تابعا لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي .	الاستقلالية التنظيمية	1110
	يجب على مسؤول المراجعة التفاعل المباشر مع الإدارة العليا	التفاعل المباشر مع الإدارة	1111
	يجب أن ينصف المراجع الداخلي بالحياد وعدم الانحياز	الموضوعية على المستوى الفردي	1120
A1130 يجب منع المراجع الداخلي من تقييم عمل كان مشرفا عليه . C1130 يمكن للمراجع الداخلي تقديم خدمات استشارية متعلقة بعمليات كان مشرفا عنها .	إذا حدث أي شيء يؤثر على الاستقلالية والموضوعية يجب الإفصاح عن ذلك للأطراف المعنية	التأثير على الاستقلالية	1130
	يجب إنجاز مهام المراجعة الداخلية بمهارات عناية تامة	المهارات والعناية المهنية اللازمة .	1200

<p>A1210 يجب ان يتمتع بمعرفة تمكنه من تقييم مخاطر الاحتيال .</p> <p>A1210 يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الحصول على المساعدة من أشخاص مؤهلين إذا تطلب الأمر ذلك</p> <p>C 1210 إذا افتقد المراجع الداخلي للمهارة يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة عدم قبول مهامهم الاستشارية</p>	<p>يجب ان يتمتع المراجع الداخلي بمهارات وكفاءات تمكنه من القيام بعمله.</p>	<p>المهارة</p>	<p>1210</p>
<p>على المراجع الداخلي بذل العناية اللازمة في عمله .</p> <p>يجب بذل جهد اللازم، أثناء المهام الاستشارية .</p> <p>التحليل .</p>	<p>العناية المهنية يجب على المراجع الداخلي بذلك مستوى من العناية المهنية أثناء عمله.</p>	<p>العناية المهنية</p>	<p>1220</p>
	<p>على المراجع الداخلي تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم عن طريق التكوين.</p>	<p>التكوين المهني المستمر</p>	<p>1230</p>
	<p>هذا بتصميم برنامج يمكن من تقييم مدى توافق نشاط المراجعة مع تعريفها ومع المعايير .</p>	<p>برنامج ضمان وتحسين الجودة</p>	<p>1300</p>
	<p>يجب أن يتضمن تقييمات داخلية وخارجية على سواء .</p>	<p>متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة .</p>	<p>1310</p>
	<p>تتضمن الإشراف ، المستمر على أداء نشاط المراجعة .</p>	<p>التقييمات الداخلية</p>	<p>1311</p>
	<p>تجري على الأقل مرة كل خمس</p>	<p>التقييمات الخارجية</p>	<p>1312</p>

	سنوات .		
1320	التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة	على الرئيس التنفيذي للمراجعة رفع هذا البرنامج للإدارة العليا .	
1321	الإفصاح عن التوافق	وذلك باستخدام عبارة مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية .	
1322	الإفصاح عن عدم التوافق	إذا كان هذا البرنامج غير موافق لهذه المعايير فعلى الرئيس التنفيذي للمراجعة الإفصاح عن ذلك	

المصدر : بلال براهيم، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015، ص50-51.

يلاحظ من خلال الجدول أن هناك 18 معيار دولي للمراجعة الداخلية، تسمى معايير الصفات التي من خلالها يتم تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، الذي يعتبر مستند رسمي يحدد أغراض وسلطات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية ، والذي يجب عرضه على الإدارة العليا للموافقة وهذا حسب المعيار (1000) بالإضافة إلى وجوب الإقرار بكل من تعريف المراجعة الداخلية، ميثاق الأخلاقيات والمعايير في ميثاق المراجعة الداخلية وذلك حسب المعيار (1010) بالإضافة إلى وجوب الاستقلالية استقلالية المراجع الداخلي و الرئيس التنفيذي للمراجعة وفقا للمعيارين (1100) و(1110) على التوالي، ويجب على مسؤول المراجعة الداخلية التفاعل مع الإدارة العليا وإنصافه بالحياد وإفصاحه عن حدوث أي شيء يؤثر على استقلاليته وفقا للمعايير (1111) و(1120) و(1130) على الترتيب، ويجب على المراجع الداخلي أن يصنف بمهارات وكفاءات وتحسينها عن طريق التكوين بالإضافة إلى إعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة يرفع إلى الإدارة العليا، يمكن من تقييم مدى توافق نشاط المراجعة مع تعريفها ومع المعايير، وهذا حسب المعيار (1200)، (1210)، (1220)، (1230)، و(1300) على التوالي بالإضافة إلى الإفصاح عن عدم التوافق وهذا حسب المعيار (1322) .

المطلب الثاني: معايير الأداء

هو جدول يمثل معايير الأداء الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، تبين فيه رقم المعيار، محتوى المعيار ،مستوى المعيار، محاولين استخراج الفكرة الأساسية التي عالجها المعيار بشكل مبسط ، بالإضافة إلى بعض الخدمات الاستشارية والتوكيدية المرفقة بكل معيار .

الجدول رقم(02-04): لائحة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (معايير الأداء).

رقم المعيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات توكيدية A خدمات استشارية C
2000	إدارة نشاط المراجعة الداخلية	يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة بفعالية من أجل خلق قيمة مضافة.	
2010	التخطيط	على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إعداد خطة مبنية على المخاطر وتحديد أولويات .	2010 A على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملائمة الضوابط الرقابة للتعامل مع المخاطر.
2020	التبليغ والموافقة	على الرئيس التنفيذي للمراجعة الإبلاغ عن التغييرات التي قد تطرأ في الخطة للإدارة العليا	
2030	إدارة الموارد	على الرئيس التنفيذي للمراجعة التأكد من أن الموارد كافية وتستعمل بفعالية في إنجاز الخطة .	
2040	السياسات والإجراءات	على الرئيس التنفيذي للمراجعة إعداد سياسات وإجراءات توجيه نشاط المراجعة.	
2100	طبيعة العمل	يقوم نشاط المراجعة بتقييم وتحسين كل من الحكومة، إدارة المخاطر والرقابة .	
2110	الحوكمة	على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مسار الحكومة وتقديم التوصيات لتحقيق الأهداف .	

	على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فعالية، والمساهمة في تحسين مسار إدارة المخاطر.	إدارة المخاطر	2120
A 2130 على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملائمة الضوابط الرقابة للتعامل مع المخاطر.	على نشاط المراجعة الداخلية مساعدة المؤسسة في الحفاظ على الضوابط الرقابة وتحسبها.	الرقابة	2130
	على المراجع الداخلي وضع مخطط لكل مهمة أهداف، نطاقها، مجال الزمني والموارد المخصصة	التخطيط للمهمة	2200
A 2210 على المراجع تقييم مخاطر أي نشاط سيراجع	يجب أن تكون أهداف كل مهمة مسطرة بوضوح	أهداف المهمة	2210
C2220 يجب التأكد من كفاية النطاق عند المهام الاستشارية .	يجب أن يكون نطاق المراجعة كافيًا لتحقيق أهداف هذه المهمة.	نطاق المهمة	2220
	على المراجع الداخلي تحديد الموارد اللازمة لتحقيق أهداف كل مهمة.	تخصيص الموارد للمهمة	2230
A 2240 يتضمن إجراءات تحليل، تقييم وتوثيق المعلومات	على المراجع الداخلي إعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة.	برنامج عمل المهمة	2240
	على المراجع الداخلي تحليل وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.	تنفيذ المهمة	2300
	على المراجع الداخلي تحديد كل المعلومات الكافية لمهمته	تحديد المعلومات	2310
	يجب أن تكون النتائج مركزة على تحليل مناسب	التحليل والتقييم	2320
	يجب أن تكون مهام المراجعة محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف.	الإشراف على المهمة	2340

	على المراجع الداخلي تبليغ نتائج المهمات	تبليغ النتائج	2400
A 2410 كل استنتاج يجب أن يكون مدعم بمعلومات كافية عنه	يجب أن تتضمن التبليغات أهداف المهمة، نطاقها، الاستنتاجات، التوصيات وخطة العمل.	معايير التبليغ	2410
	يجب أن تكون التبليغات صحيحة، موضوعية، واضحة، موجزة، كاملة وفي الوقت المناسب.	جودة التبليغات	2420
	في حالة أن برنامج ضمان وتحسين الجودة يطابق هذه المعايير.	الإفصاح عن التوافق	2430
A 2440 الرئيس التنفيذي هو المسؤول عن التبليغ	على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية تبليغ هذه النتائج للأطراف المعنية.	نشر النتائج	2440
	على الرئيس التنفيذي للمراجعة القيام بمتابعة النتائج	متابعة العمل	2500
	إذا قبلت الإدارة بمستوى مرتفع من المخاطر يراه المراجع غير مقبول، عليه إعادة مناقشة ذلك معها.	إبلاغ قبول المخاطر	2600

المصدر : بلال براج، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص 52-53 .

يلاحظ من خلال الجدول أن معايير الأداء للمراجعة الداخلية تتكون من 25 معيار دولي، حيث تبين كيفية أداء الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية نشاط المراجعة من أجل خلق قيمة مضافة، وقيامه بإعداد خطة مبنية على المخاطر وتحديد الأولويات والإبلاغ عن أي تغيرات والتأكد من أن الموارد كافية في إنجاز الخطة، وهذا حسب المعايير (2000) و(2010) و(2020) و(2030)، وعلى الرئيس التنفيذي إعداد سياسات وإجراءات لتوجيه نشاط المراجعة وذلك لتقييم وتحسين كل من الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة وتقديم التوصيات لتحقيق الأهداف والمساهمة في تحسين مسار إدارة المخاطر، وهذا حسب المعايير (2200)، وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة من خلال المعيار كما يجب عليه تبليغ نتائج المهمات حسب المعيار (2300)، كما يجب عليه تبليغ نتائج المهمات حسب المعيار (2400)، وعلى

الرئيس التنفيذي للمراجعة القيام بمتابعة النتائج حسب المعيار (2500)، وقيام المراجع بأداء رأيه في مستوى المخاطر ومناقشة ذلك مع الإدارة وهذا حسب المعيار (2600) .

المطلب الثالث : معايير التنفيذ ومتطلبات فعالية المراجعة الداخلية في ضوء المعايير الدولية

سوف نتطرق إلى تعريف معايير التنفيذ ومتطلبات فعالية المراجعة الداخلية في ظل معايير الدولية .

1. معايير التنفيذ :

هي التي تحدد متطلبات تطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمات المقدمة سواء كانت خدمات توكيدية A أو استشارية C.¹

2. متطلبات فعالية المراجعة الداخلية في ضوء المعايير الدولية :

يمكن تيوبب المتطلبات والشروط الكفيلة بتحقيق هذه الفعالية ،ضمن أربعة مستويات أساسية وهي :

أ- **نوعية المراجعين الداخليين** : تتوقف فعالية وضيعة المراجعة الداخلية على توفر صفات وقدرات شخصية معنية لدى المراجعين الداخليين، من شأنها ضمان التنفيذ الناجح لمهام المراجعة والقبول من كل أعضاء المؤسسة، حيث تتمثل هذه الصفات و القدرات في توفر الوعي الإداري والدافع الشخصي، والصبر والمثابرة.²

ويجب أن ينصف المراجعين الداخليين بالموضوعية التي تعرف على أنها الموقف العقلي وغير

المتحيز الذي يسمح المراجعين الداخليين بتنفيذ عمليات المراجعة، بطريقة يكون لديهم فيها أمان صادق بنتائج عملهم، ويجب على المراجعين الداخليين أن يكون لديهم المعرفة والمهارات والخبرة الضرورية لها، وان ينجزوا الواجبات وفقا للمعايير، وأن يعملوا باستمرار على تحسين كفاءتهم وفعاليتهم.³

ب- **الضوابط التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية** : إن توفر البيئة التنظيمية الملائمة لنشاط المراجعة

الداخلية تمثل إحدى المقومات الأساسية لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك أن هذه الأخيرة تعتبر جزءا

متمما في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولهذا اهتمت معايير المراجعة الداخلية الدولية بهذا الجانب اهتماما

خاصا، حيث أكدت على وجوب إعداد ميثاق المراجعة الداخلية وهي وثيقة رسمية تتم المصادقة عليها

واعتمادها من قبل مجلس الإدارة (أو لجنة المراجعة) والإدارة العليا للمؤسسة، طبقا لنص المعيار رقم 1000

¹ The institute of internal auditors, op cit, p1.

² جمعة هوام ونور الدين مزباني، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة، نقلا عن الموقع الالكتروني:

www.resarchate.net/profile/Djemaa-Haouam/publication/261512315-article-mez-houam-corrig AC,27/02/22

³ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية(الإنتنواصي)، استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام، ص 9 .

الذي ورد فيه «يجب تحديد الأهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية بوثيقة رسمية تتسجم مع المعايير، وعلى مسؤول المراجعة الداخلية إعادة النظر بصفة دورية في ميثاق المراجعة وتحويله للإدارة العليا ومجلس الإدارة للصادقة عليه»

وتعتبر استقلالية المراجع الداخلي من أهم أركانه، وقد ورد في تعريف المراجعة الداخلية بأنه 'نشاط تقييمي مستقل....."، فالاستقلالية تعبر عن وضع معين لنشاط المراجعة الداخلية، يتم الوصول إليه عن طريق وسائل معينة أهمها على الإطلاق إعداد ميثاق المراجعة الداخلية واختيار وضع تنظيمي مناسب لهذه الوضيفة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ولا يمكن المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بحرية وموضوعية، إلا إذا تمت وضيفة المراجعة الداخلية بمكانة تنظيمية ملائمة في المؤسسة، مهما كان حجمها، شكلها القانوني وطبيعة أهدافها، وإذا لم تكن كذلك فسوف يؤدي الوضع التنظيمي السيئ لهذه الوضيفة إلى سلبيات لا يستهان بها، نتيجة لفقدان مسؤول المراجع الداخلي الاتصال المباشر بالهيئات العليا (الإدارة، والإدارة العليا)، واستهانة الإدارة التنفيذية بالمراجعين الداخليين وعدم تعاونها معهم . لذلك أكد معيار رقم 1110 على أنه " يجب أن يكون مسؤول المراجعة الداخلية على اتصال بالمستوى الإجباري الذي يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بالاضطلاع بمسؤولياته .

وتتحدد الاستقلالية التنظيمية للمراجعة الداخلية بتحديد:¹

- المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي الذي ترتبط به إدارة المراجعة الداخلية؛
- الشخص أو الجهة المسؤولة في المؤسسة التي يرفع إليها مسؤول المراجعة الداخلية تقاريره عن عمليات المراجعة الداخلية؛
- ولم تحدد معايير المراجعة الدولية بوضوح الجهة التي ترتبط بها نشاط المراجعة الداخلية إداريا وظيفيا في ظل وجود عدة بدائل، لكل واحد منها مزايا ومساوئ تتعلق بمدى تأثير أي بديل على الاستقلالية وكفاءة انجاز مهام المراجعة الداخلية، إلا أن الاتجاه السائد حاليا" لممارسة المراجعة الداخلية على المستوى الدولي هو تبني فكرة أن الاستقلالية التنظيمية للمراجعة الداخلية تتحقق بوجود ارتباط مزدوج؛
- ارتباط إداري بالمدير العام للمؤسسة الذي تقع عليه المسؤولية الإدارية وتقديم المساعدة لنشاط المراجعة الداخلية عند الحاجة، باعتبار أن هذا الارتباط سيضمن دعم الإدارة العليا لهذا النشاط وتعاون جهات الخاضعة للمراجعة؛

¹ جمعة هوام ونور الدين مزياي، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة، نقلا عن الموقع الإلكتروني:

- ارتباط وظيفي بمجلس الإدارة، الذي يعمل على حماية المؤسسة من أي عمال غير مشروعة وهو الجهة التي يكون مسؤول المراجعة الداخلية على اتصال مباشرة بها بصفة منتظمة، ويرفع لها، تقارير المراجعة الداخلية كما ينص على ذلك المعيار رقم 1111 ؛

1) إدارة وظيفة الأنشطة الداخلية

يعتبر مدير المراجعة الداخلية مسؤولاً عن إدارة الأنشطة الداخلية بفعالية لضمان أنها قد أضافت قيمة للمؤسسة وذلك من خلال وضع الخطط اللازمة للقيام بوظيفة المراجعة الداخلية بهدف تحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية المتفقة مع أهداف المؤسسة، وضرورة اتصال المدير التنفيذي لوحدة المراجعة الداخلية للإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة لإبلاغهما بالخطط والتغيرات الجوهرية على الخطط والحصول على الموافقة، ويجب على مدير المراجعة الداخلية رفع تقارير بصورة دورية إلى مجلس الإدارة العليا، ويجب وتوفير تعليمات مكتوبة توضح السياسات والإجراءات لإرشاد المراجعين الداخليين.¹

2) الضوابط المنهجية في إنجاز مهام المراجعة الداخلية :

تختلف طريقة عمل المراجعين الداخليين تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها، إلا أنهم يخضعون في إنجاز مهام المراجعة إلى معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها، والتي تتضمن قواعد وإرشادات عامة يضمن الالتزام بها الانسجام في أعمال المراجعين وبالتالي إكمال المهمة بنجاح، وفي هذا السياق فإن فعالية المراجعة الداخلية تتأثر بشكل جوهري بالطريقة التي تؤدي بها . تتلخص الضوابط المنهجية التي يجب مراعاتها في إنجاز مهام المراجعة الداخلية، وفق قواعد وإرشادات معايير المراجعة الداخلية الدولية في ما يلي:

- تحديد الجهة المراد مراجعتها، وقد يكون ذلك ناتج عن رغبة مسؤول المراجعة الداخلية الذي يستند في اختياره على خطة المراجعين السنوية المصادق عليها من الهيئات العليا للمؤسسة، ويمكن أن يكون ذلك بناءً على طلب جهات أخرى داخل المؤسسة مثل الإدارة العليا والتي تريد رأي المراجعة في حالة أو مشكلة مستعجلة أو أن يكون بناءً على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة نفسها، والتي تطلب مساعدة التدقيق الداخلي بتقديم خدمات استشارية تتعلق بنظام الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر الخاصة بالنشاط الخاضع لإدارتها.²

¹ علي عبد الرحيم ريان، الأهمية النسبية للعوامل المحددة لفاعلية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2014 - 2013 ، ص 34 .

² جمعة هوام ونور الدين مزياي، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة، نقلا عن الموقع الإلكتروني:

www.resarchate.net/profile/Djemaa-Haouam/publication/261512315-article-mez-houam-corrig AC,27/02/22

- يعمل المراجع الداخلي أثناء المرحلة التمهيدية من المهمة على تحديد مجال المراجعة ، وتعيين الأشخاص المراد مقابلتهم، جمع الوثائق حول النظم المراد مراجعتها ، والحصول على المعلومات الرقمية والوصفية المجال المراد مراجعته ، ويتم تحليلها من أجل تحديد وتقييم المخاطر تطبيقات للمعيار (2210 A) الذي ينص على أنه يجب على المراجع الداخلي تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط الخاضع للمراجعة ، وهي خطوة ذات أهمية بالغة بالنسبة للمراجع الداخلي، حيث يستند عليها في إعداد برنامج تفصيلي للفحص وتساعد في توجيهه. وتوزيع الموارد المتخصصة لمهمة المراجعة على مناطق الخطر أكثر أهمية ، والتي هي بحاجة للمراجعة أكثر من غيرها. وبالتالي فإن عملية تحليل وتقييم المخاطر هي مرحلة مهمة تميز المراجعة الداخلية الفعالة اليوم، الذي أصبح يعتمد مقارنة حديثة تتمثل في المراجعة القائمة على المخاطر، بعد ما كانت نظم المقارنة الداخلية العامل المسيطر في تحسين أداء المراجعة الداخلية، وإدارة المخاطر المؤسسة فإن فحص وتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء مرحلة التعرف على النشاط أو الوحدة الخاضعة للمراجعة تساعد فريق المراجعة في تحديد التغطية المبرمجة للمراجعة ، وتحديد أهداف ومناطق الخطر في نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تحديد مستوى خطر الرقابة والخطر اللازم الخاص بهذا النشاط أو الوحدة كحل للمراجعة؛
- تبدأ مرحلة تنفيذ المهمة بإعداد "برنامج البحث " بشكل مكتوب ، من طرف فريق المراجعة وتحت إشراف رئيس المهمة، يتم إرساله إلى مسؤول المراجعة الداخلية للاطلاع والمصادقة عليه، طبقا للمعيار رقم (A2240) وتقع على رئيس مهمة مسؤولية الاحتفاظ به في ملف المراجعة، المكونة من أوراق العمل. يعتبر هذا البرنامج بمثابة داخلة تستعملها إدارة المراجعة الداخلية لمتابعة وتقييم أعمال المراجعين الداخليين، تتضمن هذه المرحلة الهامة وصف تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للمراجعة، ومن ثم إعادة تقييم درجة مخاطر، حيث ستحدد نتائج إعادة التقييم فيما إذا كان المراجع الداخلي سيقدر القيام باختبارات موسعة لنظام الرقابة الداخلية، أم سيكتفي باختبارات محدودة للتأكيد والتي تسمح نتائجها بتحرير تقرير المراجعة الخاصة بالمهمة؛
- من المتفق عليه في ميدان المراجعة عموما أن كل مهمة مراجعة يجب أن تنتهي بتقرير، هو وسيلة لتوصيل المنتج النهائي للمهمة المنجزة. وفي إطار مهام المراجعة الداخلية، تنطوي هذه المرحلة على تلخيص ماتم إنجازها من أعمال المراجعة ووضعها تحت تصرف الإدارة العليا والأطراف الأخرى المعنية بتلك المهمة ،ولهذا يمكن أن يكون التقرير أداة قوية لإبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة لما لهذا التقرير من الفوائد لجميع أعضاء المؤسسة، غير أن ذلك يتوقف على توفر مجموعة من الصفات النوعية

في محتوى التقرير النهائي للمراجعة الداخلية حددها المعيار رقم 2420 ألا وهي : الدقة، الموضوعية، الوضوح، الاختصار، الكمال، الأثر البناء، ويجب على مسؤول المهمة مناقشة النتائج مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة، وأخذ إجاباتهم وملاحظاتهم بعين الاعتبار قبل تحرير التقرير النهائي ونشره في الوقت المحدد والمناسب هو من صفات التقرير الجيد ،وبعبارة أخرى ،فإن تحقيق الفائدة من مهمة المراجع يقتضي في إصدار التقرير وإرساله إلى الجهات المعنية من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة بفعالية، وكل تأخير في إعداد التقرير النهائي ونشره سيجعله قليل الفائدة، لان الأحوال تكون قد تغيرت، والمعلومات أصبحت قديمة، وبالتالي فأي إجراء سيتخذ سيكون غير مناسب؛

- إن دور المراجع الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير النهائي للجهات المناسبة المهنية بالمهمة المكلفة بما كان ينص ذلك المعيار رقم 2240، وإنما عليه أن يتأكد من اتخاذ الإجراءات الصحيحة الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها وفي هذا الإطار، فقد أكد المعيار رقم 2500 بين مسؤولية الإدارة عن اتخاذ الإجراءات اللازمة استجابة لتقرير المراجعة الداخلية، وبين مسؤولية مدير المراجعة الداخلية عن تقييم الإجراءات التي اتخذت من قبل الإدارة باعتبار أن إدارة المراجعة الداخلية ليس لها أي سلطة تمكنها من فرض تنفيذ التوصيات والاقتراحات الواردة في التقرير النهائي لمهمة المراجعة، فما هي إلا وظيفة استشارية، وإذا قررت إدارة المؤسسة تحمل المخاطر عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها بسبب التكلفة أو أي سبب آخر، رغم أنها تمثل مخاطر غير مقبولة للمؤسسة، فيجب على المسؤول المراجعة الداخلية إخطار مجلس الإدارة بذلك طبقاً للمعيار رقم 2600، هنا تتأثر استقلالية المراجع الداخلي، وتصبح مقيدة بنشوء خلاف بينه وبين الإدارة العليا، والذي يجب أن يفصل في هذا الخلاف هو مجلس الإدارة ذاته أو لجنة المراجعة ، وهذا ما يجعل وجود هذه الأخيرة أمر ضروري لحماية استقلالية نشط المراجعة الداخلية في المؤسسة؛

خلاصة الفصل:

تعتبر معايير المراجعة الدولية إطار متجانس وقابلة للتطبيق عالميا، ووجودها يمكن أن يفيد في إعلام الغير وتعليمه أيضا مما يضيف مزيدا من الثقة في أداء من يمارسه، وتم إصدار معايير المراجعة الدولية عن طريق هيئات دولية، وقد حظيت المراجعة الداخلية بمعايير دولية خاصة بها تعتبر بمثابة دليل يرشد المراجعين الداخليين في ممارستهم المهنية، وفي بعض الأحيان تعتبر عند اللزوم بمثابة أدوات لقياس مدى قيام المراجعين الداخليين بأداء مهامهم، وهذه المعايير لها أهمية كبيرة في تطوير مهنة المراجعة وتوحيدها بين مختلف ممارسي المهنة وتقليل التفاوت في الأداء المهني بينهم، كما تهدف إلى عولمة مهنة المراجعة، وهذا ما يزيد من ثقة الجمهور المستفيد خصوصا مع زيادة الطلب على الخدمات التي تقدمها .

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية حول دور معايير

المراجعة الدولية في تفعيل نظام

الرقابة الداخلية

تمهيد

تطرقنا في هذا الفصل الى اهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل مراجع الحسابات كذلك معرفة مدى التزام مراجع الحسابات في تطبيق معايير المراجعة الدولية ، كذلك التعرف على دور ومهام واجراءات مراجع الحسابات عند تقييم الرقابة الداخلية، وذلك من خلال التقرب من المهنيين (محافظو حسابات، خبراء محاسبين كمحاسبين معتمدين)، باستخدام استبيان الذي يمكن أن يكون الخيار الملائم للدراسة في مدى تطابق الجانب النظري مع الدراسة الميدانية، كذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة والقيام بتحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية من خلال المنهج المتبع في الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجة الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج وتفسيرها، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثالث: عرض النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الثالث: عرض النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

يتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض مفصل للمنهجية والإجراءات المنهجية المتبعة في استقصاء وجهات نظر لمحاسبين وخبير محاسبي حول مدى دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: عينة وأدوات الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على عينة الدراسة بالإضافة أداة جمع البيانات.

أولاً: عينة الدراسة

للتعرف عن مدى دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية تم استقصاء وجهات نظر لمجموعة من محاسبين ومحافظ الحسابات والخبير المحاسبي ومجموع من الأساتذة في تخصص المحاسبة المالية المحاسبة المعمقة وذلك عن طريق الاستبيان الذي تم توزيعه بشكل الإلكتروني .

ثانياً: أدوات جمع البيانات

من أجل تيسير إجراءات الدراسة الميدانية والحصول على البيانات وجمعها وتحليلها لاستكمال الجانب التطبيقي للدراسة تم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع البيانات ودقة في تصميمه بما تم تناوله في الجانب النظري، وأيضاً الدراسات السابقة ومدى وضوح الأسئلة والعبارات الاستبيان لتمكن أفراد العينة المستجوبين من الإجابة عنه بكل بموضوعية بالإضافة إلى آراء والاقتراحات بعض الأساتذة المحكمين (أنظر الملحق رقم 02-) في ذلك للاستفادة من معلومات تساهم في تصميم الاستبيان وهذا من أجل التأكد من أنها تقيس فعلاً ما وضعت لقياسه ومدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية لعبارات الاستبيان وتحقيق أهدافها، تم الأخذ بوجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديل الاستبيان حيث تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتحسين أداة الدراسة وأنه خلصنا إلى بناء الاستبيان (أنظر الملحق رقم 03) متكون من 34 عبارة وتضمن الاستبيان جزئين على النحو التالي:

الجزء الأول: يتضمن البيانات الشخصية المتعلقة بالمعلومات العامة عن عينة الدراسة والتي تتمثل في: المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة المهنية، الوظيفة.

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

- **المحور الأول:** دور ومهام مراجع الحسابات في الجزائر؛
- **المحور الثاني:** أهمية معايير المراجعة الدولية؛
- **المحور الثالث:** مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية؛

▪ **المحور الرابع:** إجراءات المراجع عند تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

ثالثاً: طريقة توزيع الاستبيان

نظراً للظروف الحجر الصحي بسبب فيروس " كورونا 19 " وصعوبة الالتقاء بعنية الدراسة التي هي مجموع من محاسبين ومحافظ الحسابات وخبير محاسبي بالإضافة إلى أساتذة وطلاب جامعيين في التخصص، فإنه تم توزيع بطريقة غير مباشرة من تحويل الاستبيان الإلكتروني حيث تم إرسال رابط الاستبيان الإلكتروني عبر الايميل Email ومواقع التواصل الاجتماعي فيسبوك (Facebook). وفي نهاية تحصلنا على مجموع الردود بعدد بلغ 31 مستجوب محل الدراسة. وعند تنزيل ملف Excel من رابط الإلكتروني للاستبيان وبعد فحص جميع الردود تبين لنا أن الردود المستجوبين كلها صالحة للتحليل والمعالجة الإحصائية.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

من أجل تحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها اعتمدنا على برنامج الإعلام الآلي المسمى بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ($SPSS^1$). حيث استخدمنا إصدار الخامس والعشرون الذي ساعدنا على التعامل بسهولة مع مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لأهداف الدراسة، والتي يمكن أن نبرز أهمها من خلال الآتي:

- **معامل الثبات ألفا كرونباخ (α) (Cronbach's Alpha)** يستخدم هذا المقياس لتقدير ثبات الدراسة؛
- **معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient):** يستخدم لقياس قوة واتجاه العلاقات بين متغيرات الدراسة و لمعرفة مدى الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة؛
- **التكرارات والنسب المئوية:** تم الاعتماد عليها في محور البيانات العامة من الجزء الأول للاستبيان، من أجل وصف خصائص عينة الدراسة؛
- **المتوسط الحسابي (Mean):** تم استعماله لمعرفة متوسط إجابات المبحوثين حول عبارات ومحاور الاستبيان، ومن ثم معرفة ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن المحاور الدراسة؛
- **الانحراف المعياري (Std. Deviation):** يوضح التشتت في استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس؛
- **اختبار التوزيع الطبيعي:** لمعرفة التوزيع الطبيعي للبيانات الإحصائية؛

¹ Statistical Package for the Social Sciences

■ معامل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis) : يستعمل لتحديد درجة تأثير كل

متغير مستقل على حده على المتغير التابع؛

المبحث الثاني: ثبات والاتساق الداخلي للاستبيان

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على مدى مصداقية الاستبيان من خلال ثبات والاتساق الداخلي للاستبيان.

المطلب الأول: صدق المحكمين (تحكيم أداة الاستبيان)

بعد إعداد الأسئلة أداة الاستبيان في صورتها الأولية من أجل أخذها بعين الاعتبار وتأكيد مصداقيتها ومدى شموليتها لموضوع الدراسة فإنها تعرض مجموعة 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" (أنظر الملحق رقم 01).

المطلب الثاني: ثبات الاستبيان

بعد الثبات من الاختبارات الضرورية بحيث يعطي نتائج متقاربة أو نفس النتائج إذا طبق أكثر من مرة في ظروف مماثلة يسمح للباحث بتعميم نتائج بحثه ، وفيما يأتي سيتم اختبار الصدق والثبات لأداة هذه الدراسة، حيث يعتبر معامل ألفا كرونباخ من أكثر المعاملات استخداما من طرف الباحثين في اختبار ثبات أداة الدراسة، ويشترط في معامل ألفا كرونباخ أن يكون أكبر من أو يساوي¹ 0.6 الجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (03-01): معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

عبارات الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ
34	0.915

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ في جميع محاور الاستبيان وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 وأن القيمة إجمالية جميع عبارات الاستبيان بلغت 0.915 يدل على ثبات أداة الدراسة هذا يعني أن هناك صدق وثبات في المحاور وبالتالي يمكن القول أن الاستبيان يتمتع بالثبات.

¹ محمد عبد الفتاح، التحليل الإحصائي ببرنامج الـ SPSS، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2008، ص 23.

المطلب الثالث: الاتساق الداخلي للاستبيان

بعد التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان قمنا باختبار الاتساق الداخلي له، من أجل القيام بهذا الاختبار قمنا بحساب معامل الارتباط لبيرسون بين درجة الارتباط كل بعد من أبعاد المحور والدرجة الكلية لجميع عبارات هذا المحور وذلك لكل متغيرات الدراسة والنتائج المحصل عليها مبينة في الجداول التالية :

الجدول رقم (03-02): يوضح الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

الاتساق مع الدرجة الكلية للاستبيان		أبعاد ومحاور الاستبيان
Sig	Pearson Correlation	
0.000	0.696**	المحور الأول: دور ومهام مراجع الحسابات في الجزائر
0.000	0.865**	المحور الثاني: أهمية معايير المراجعة الدولية
0.000	0.833**	المحور الثالث: مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية
0.000	0.767**	المحور الرابع: إجراءات المراجع عند تقييم نظام الرقابة الداخلية.
**دال: أي يوجد ارتباط معنوي بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال معاملات الارتباطات الثنائية المبينة في الجدول أعلاه يتبين لنا أن محاور الدراسة تمتاز بالاتساق الداخلي حيث أن العلاقة الارتباط بين الدرجة الكلية لكل محور مع الدرجة الكلية للاستبيان دالة إحصائياً، إذ أن قيمة Sig (مستوى المعنوية) لقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون المحسوبة في كل عبارة من عبارات كل المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05، ومنه محاور الدراسة صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

المبحث الثالث: عرض النتائج واختبار الفرضيات

سننظر من خلال هذا المبحث لأهم خصائص عينة الدراسة من المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية بالإضافة لإتجاه العام لإجابات عينة الدراسة لنخلص في الأخير لأهم نتائج الدراسة من خلال اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: عرض البيانات العامة لعينة الدراسة

سنحاول من خلال هذا الجزء التعرف على توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات العامة من كما هو مبين في الجدول الموالي:

أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الشكل رقم (01-03): التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	الجدول رقم (03-03): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي		
	النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
	22,6	7	ليسانس
	71	22	ماستر
	6,5	2	شهادة مهنية
	100%	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي بأغلبية ماستر بعدد 22 ونسبة 71% تليها ليسانس بعدد 7 ونسبة 22.6% في حين شهادة مهنية بنسبة 6.5% من المجموع الإجمالي للنسب. والشكل يوضح ذلك.

ثانياً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الشكل رقم (02-03): التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	الجدول رقم (04-03): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية		
	النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
	19,4	6	أقل من 5 سنوات
	35,5	11	من 5 إلى 10 سنوات
	45,1	14	أكثر من 11 سنة

	41,9	13	من 11 إلى 15 سنة
	3,2	1	أكثر من 15 سنة
	%100	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نلاحظ أن عينة الدراسة توزعت حسب متغير الخبرة المهنية حيث أغلبية عينة الدراسة بخبرة مهنية من 11 إلى 15 سنة بعدد 13 ونسبة 41.9% تليها من 5 إلى 10 سنوات بعدد 11 ونسبة 35.5% في حين أقل من 5 سنوات بعدد 6 ونسبة 19.4% أما أكثر من 15 سنة بنسبة 3.2% المجموع الاجمالي للنسب ما ينعكس بالايجاب على الكفاءة المهنية لعينة هو مبين في الشكل أعلاه.

ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

الجدول رقم (03-05): توزيع عينة الدراسة التخصص	الشكل رقم (03-03): التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة التخصص	
	النسبة %	التكرار
محاسبة ومالية	61,3	19
اقتصاد	6,5	2
تسيير	6,5	2
تجارة	12,9	4
أخرى	12,9	4
المجموع	%100	31

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه تتوزع عينة الدراسة حسب التخصص بأغلبية محاسبة ومالية بعدد 19 ونسبة 61.3% تليها كل من تجارة وتخصصات أخرى بنسبة متساوية على التوالي, 12.9% بالإضافة لكل من اقتصاد وتسيير بنسبة متساوية 6.5% من المجموع الإجمالي للنسب، والشكل يوضح ذلك.

رابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الجدول رقم (03-06): توزيع عينة الدراسة الوظيفة	الشكل رقم (03-04): التمثيل البياني لتوزيع عينة الدراسة الوظيفة	
	النسبة %	التكرار
مدير	3,2	1
رئيس مصلحة أو قسم	9,7	3
محاسب	22,6	7
محافظة حسابات	3,2	1
خبير محاسبي	9,7	3
مراقب حسابات	6,5	2
مهنة أخرى	45,2	14
المجموع	100%	31

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

تتوزع عينة الدراسة المستجوبة حسب الوظيفة بأغلبية فئة مهنة أخرى بعدد 14 ونسبة 45.2% حيث تبين أن أغليبتهم من فئة طلاب الجامعيين وأساتذة في تخصص المحاسبة المعقدة والمحاسبة التحليلية بالإضافة لمتصرف إداري، أما الفئة الثانية محاسب بعدد 7 ونسبة 22.6% في حين كل من رئيس قسم أو مصلحة وخبير محاسبي بنسبة متساوية على التوالي: 9.7% أما مراقب الحسابات بعدد 2 ونسبة 6.5% في حين محافظ حسابات بنسبة 3.2% من المجموع الإجمالي للنسب. ما يدل على أنه هناك تجاوب للموضوع اتجاه العينة المستجوبة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاوير الدراسة

نقدم من خلال هذا الجزء تقدير الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة وذلك من خلال معرفة دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وذلك بحساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

لإجابات عينة الدراسة والجدول التالي يوضح ذلك. وقبل التطرق لتحليل لجميع عبارات محاور الدراسة نوضح مقياس الاستبيان الذي تم استعمال مقياس ليكارت الخماسي الذي من خلاله نبين الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة.

الجدول رقم (03-07): مقياس ليكارت الخماسي

الاتجاه العام للعينة	المتوسط الحسابي للمستويات الموافقة
منخفض جدا]1.80 - 1]
منخفض]2.60 - 1.81]
متوسط]3.40 - 2.61]
مرتفع]4.20 - 3.41]
مرتفع جدا]5 - 4.21]

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الاعتماد على المرجع: إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، درا الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 22.

أولاً: المحور الأول: دور وومهام مراجع الحسابات في الجزائر

سوف نحاول في هذا المحور ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول.

الجدول رقم(03-08) : نتائج تحليل عبارات المحور الأول

رقم	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
العبارة 01	التكرار	1	1	4	13	12	4.09	9780.	مرتفع	5
	النسبة %	3.2	3.2	12.9	41.9	38.7				
العبارة 02	التكرار	4	1	4	13	9	3.70	2950.	مرتفع	7
	النسبة %	12.9	3.2	12.9	41.9	29				
العبارة 03	التكرار	1	-	5	11	14	4.19	9450.	مرتفع	3
	النسبة %	3.2	-	16.1	35.5	45.2				
العبارة 04	التكرار	2	.	2	13	14	4.19	0460.	مرتفع	2
	النسبة %	6.5	.	6.5	41.9	45.2				
العبارة 05	التكرار	2	.	2	12	15	4.22	0.055	مرتفع	1
	النسبة %	6.5	.	6.5	38.7	48.4				
العبارة 06	التكرار	1	.	5	14	11	4.09	0.907	مرتفع	4

				35.5	45.2	16.1	.	3.2	النسبة %	
8	مرتفع	0.885	3.58	4	13	12	1	1	التكرار	العبرة 07
				12.9	41.9	38.7	3.2	3.2	النسبة %	
6	مرتفع	0.982	3.96	10	13	6	1	1	التكرار	العبرة 08
				32.3	41.9	19.4	3.2	3.2	النسبة %	
	مرتفع	0.666	4.00	-	-	-	-	-	التكرار	المحور الأول
				-	-	-	-	-	النسبة %	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه ، أن المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة للمحور الأول قد تراوحت بين 3.58؛ 4.22 وأن العبرة رقم (05) والتي تنص على فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسير للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.22 ونجد العبرة رقم 04 يبدي رأيه حول الحسابات السنوية بأنها منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات بالمرتبة الثانية من حيث أهميتها النسبية بمتوسط حسابي 4.19 ، وانحراف معياري 0.046. تليها العبرة رقم 03 "لكشف للجمعية العامة عن الأخطاء الهامة والمتعمدة والتي يتعرف عليها خلال مهمته"المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.19 وانحراف معياري 0.945 ، كما نجد أن إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين، هذا ما فسرتة العبرة رقم 06 بالمرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.907، كما نجد العبرة رقم 01 بالمرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.978 ما يدل على أنه تتم المصادقة على القوائم المالية، تليها العبرة رقم 08 بالمرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3.96 وانحراف معياري 0.982 ما يؤكد على أن المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة على علم بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وأخيراً نجد العبرة رقم 07 بالمرتبة الأخيرة من حيث أهميتها النسبية بمتوسط حسابي 3.58 وانحراف معياري 0.885، أي تقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيئات.

ثانيا: المحور الثاني: أهمية معايير المراجعة الدولية

سوف نحاول في هذا المحور ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني.

الجدول رقم(03-09) : نتائج تحليل عبارات المحور الثاني

رقم	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1	التكرار	.	.	1	16	14	4,41	,5640	مرتفع	1
	النسبة %	.	.	3.2	51.2	45.2				
3	التكرار	1	.	4	16	10	4,09	,8700	مرتفع	3
	النسبة %	1	.	12.9	51.6	32.2				
4	التكرار	1	2	4	13	11	4,00	,0320	مرتفع	4
	النسبة %	3.2	6.5	12.9	41.9	35.5				
2	التكرار	.	.	3	16	12	4,29	,6420	مرتفع	2
	النسبة %	.	.	9.7	51.6	38.7				
5	التكرار	2	.	7	13	9	3,87	,0560	مرتفع	5
	النسبة %	6.5	.	22.6	41.9	29				
6	التكرار	4	.	10	8	9	3,58	,2850	مرتفع	6
	النسبة %	12.9	.	32.3	25.8	29				
المحور الثاني	التكرار	-	-	-	-	-	4,04	,6110	مرتفع	
	النسبة %	-	-	-	-	-				

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

تشير معطيات الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني قد تراوحت بين 3,58؛ 4.41 وأن العبارة رقم 01 والتي تنص على أن معايير المراجعة الدولية تساعد في تحسين جودة المعلومات المالية.احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.41 ونجد العبارة رقم 04 يبدي رأيه حول عمل معايير المراجعة الدولية في رفع مستوى العمل المهني للمراجع بالمرتبة الثانية من حيث أهميتها النسبية بمتوسط حسابي 0.924، وانحراف معياري 0.642 تليها العبارة رقم 02 "معايير المراجعة الدولية هي أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات مراجعة الحسابات" المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.870 ، كما نجد أن معايير المراجعة الدولية تساهم في تقليل التفاوت

بين ممارسات المراجعين بين الدول، هذا ما فسرتة العبارة رقم 03 بالمرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 0.032، كما نجد العبارة رقم 05 بالمرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.87 وانحراف معياري 0.056 ما يدل على أن معايير المراجعة الدولية تعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر، تليها العبارة رقم 06 بالمرتبة السادسة و الأخيرة بمتوسط حسابي 3.58 وانحراف معياري 0.285 ما يؤكد على أن معايير المراجعة الدولية تعد المرشد الأساسي لمهنة المراجعة في الجزائر.

ثالثا: المحور الثالث: مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية

سوف نحاول في هذا المحور ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني.

الجدول رقم (03-10) : نتائج تحليل عبارات المحور الثالث

رقم	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
العبارة 01	التكرار	.	.	4	9	18	54,4	,7220	مرتفع	2
	النسبة %	.	.	12,9	29,0	58,1				
العبارة 02	التكرار	1	.	4	10	16	4,29	,9370	مرتفع	5
	النسبة %	3,2	.	12,9	32,3	51,6				
العبارة 03	التكرار	.	.	5	13	13	4,25	,7280	مرتفع	7
	النسبة %	.	.	16,1	41,9	41,9				
العبارة 04	التكرار	2	1	4	7	17	4,16	,1850	مرتفع	8
	النسبة %	6,5	3,2	12,9	22,6	54,8				
العبارة 05	التكرار	.	.	4	14	13	4,29	,6920	مرتفع	4
	النسبة %	.	.	12,9	45,2	41,9				

1	مرتفع	,1100	4,45	13	10	6	.	2	التكرار	العبارة 06
				41,9	32,3	19,4	.	6,5	النسبة %	
3	مرتفع	,0230	4,29	16	9	4	1	1	التكرار	العبارة 07
				51,6	29,0	12,9	3,2	3,2	النسبة %	
6	مرتفع	,1640	4,25	12	9	7	1	2	التكرار	العبارة 08
				38,7	29,0	22,6	3,2	6,5	النسبة %	
9	مرتفع	4,870	4,16	11	11	8	1		التكرار	العبارة 09
				35,5	35,5	25,8	3,2		النسبة %	
	مرتفع	,6450	4,29	--	-	-	-	-	التكرار	المحور الثالث
				-	-	-	-	-	النسبة %	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

نلاحظ من الجدول أعلاه ، أن المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث قد تراوحت بين 4.16؛ 4.45 وأن العبارة رقم 06 والتي تنص على اعتماد المراجع على معايير المراجعة الدولية في إعداد برنامج التدقيق قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.45 ونجد العبارة رقم 01 " يتطلب من المراجع أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً يؤهله قانونياً لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة وعلى أسس علمية سليمة" بالمرتبة الثانية من حيث أهميتها النسبية بمتوسط حسابي 4.45 ، وانحراف معياري 0.164 تليها العبارة " يعتمد مراجع الحسابات على معايير المراجعة في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية " المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.29 وانحراف معياري 0.023 ، كما نجد أن مراجع الحسابات تقوم بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لكي يستطيع أن يخرج الموظف باستنتاجات معقولة، هذا ما فسرتة العبارة رقم 05 بالمرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.29 وانحراف معياري 0.692، كما نجد العبارة رقم 02 بالمرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.29 وانحراف معياري 0.937 ما يدل على أن تكوين مراجع الحسابات يسمح بأداء عمل المراجعة على أحسن وجه ومن خلال الوعي بأهم القوانين والتشريعات المنصوص عليها، تليها العبارة رقم 04 بالمرتبة اثامنة و الأخيرة

بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.185 ما يؤكد على تطبيق واستخدام معايير المراجعة ستؤثر وبشكل ايجابي في عمل مراجع الحسابات.

رابعاً: المحور الرابع: إجراءات المراجع عند تقييم نظام الرقابة الداخلية

سوف نحاول في هذا المحور ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الرابع.

الجدول رقم(03-11) : نتائج تحليل عبارات المحور الرابع

رقم	المقياس	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب
العبارة 01	التكرار	2	1	3	13	12	4,03	,1100	مرتفع	4
	النسبة %	6,5	3,2	9,7	41,9	38,7				
العبارة 02	التكرار	.	.	10	16	5	3,83	,6870	مرتفع	8
	النسبة %	.	.	32,3	51,6	16,1				
العبارة 03	التكرار	.	1	11	14	5	3,74	,7730	مرتفع	10
	النسبة %	.	3,2	35,5	45,2	16,1				
العبارة 04	التكرار	1	.	11	14	5	3,70	,8630	مرتفع	11
	النسبة %	3,2	.	35,5	45,2	16,1				
العبارة 05	التكرار	.	.	11	17	3	3,74	,6300	مرتفع	9
	النسبة %	.	.	35,5	54,8	9,7				
العبارة 06	التكرار	.	.	6	18	7	4,03	,6570	مرتفع	5
	النسبة %	.	.	19,4	58,1	22,6				
العبارة	التكرار	1	.	6	14	10	4,03	,9120	مرتفع	6

				32,3	45, 2	19,4	.	3.2	النسبة %	07
2	مرتفع	,9210	4,12	12	13	5	.	1	التكرار	العبارة 08
				38,7	41, 9	16,1	.	3.2	النسبة %	
7	مرتفع	,8940	4,00	9	15	6	.	1	التكرار	العبارة 09
				29,0	48, 4	19,4	.	3.2	النسبة %	
3	مرتفع	,7890	4,09	10	15	5	.	1	التكرار	العبارة 10
				32,3	48, 4	16,1	.	3.2	النسبة %	
1	مرتفع	,6680	4,22	11	16	4	.	.	التكرار	العبارة 11
				35,5	51, 6	12,9	.	.	النسبة %	
	مرتفع	22,50	3,961 9						التكرار	المحور الرابع
				-	-	-	النسبة %			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة للمحور الرابع قد تراوحت بين 3,70؛4,22 وأن العبارة رقم (11) والتي تنص على أن المراجع يقدم اقتراحات للإدارة بغية تحسين نظام الرقابة الداخلية، احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.22 وانحراف معياري 0.668 ونجد العبارة رقم 08 "يقوم مراجع الحسابات بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات نظام الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية"، بالمرتبة الثانية من حيث أهميتها النسبية بمتوسط حسابي 4.12 وانحراف معياري 0.921، تليها العبارة رقم 10 و التي تنص على أن تقييم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يساعد الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية في النظام بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.789 ، كما نجد أنه لا يمكن للمراجع الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائياً حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز، هذا ما فسرتة العبارة رقم 01 بالمرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.03 وانحراف معياري 0.110، كما نجد العبارة

رقم 06 بالمرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.03 وانحراف معياري 0.657 ما يدل على أنه يقوم مراجع الحسابات بتحديد مخاطر الرقابة بدقة على مستوى البيانات المالية، تليها العبارة رقم 07 بالمرتبة السادسة بمتوسط حسابي 4.03 وانحراف معياري 0.912 ما يؤكد على أنه يقوم مراجع الحسابات بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف بنظام الرقابة الداخلية، وأخيراً نجد العبارة رقم 04 بالمرتبة الأخيرة من حيث أهميتها النسبية بمتوسط حسابي 3,70 وانحراف معياري 0,863، أي أنه يستخدم مراجع الحسابات أسلوب الملخص التذكيري في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: نتائج إختبار فرضيات الدراسة

عملنا في هذا الجانب على اختبار فرضيات الدراسة، حيث تركزت مهمة هذه الفقرة على اختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات الدراسة من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة.

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي

بهدف التحقق من موضوعية نتائج الدراسة، تم الاعتماد على اختبار التوزيع الأعتدالي للبيانات، هذا الأخير الذي يستخدم لمعرفة ما إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، والذي يؤثر بدوره على اختيار الاختبارات المطلوبة لاختبار الفرضيات، والجدول الموالي يلخص أهم النتائج.

الجدول رقم (03-12): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

Kolmogorov-Smirnov ^a		محاور الدراسة
Sig	قيمة Z	
0.136	0.925	المحور الأول: دور ومهام مراجع الحسابات في الجزائر
0.161	0.949	المحور الثاني: أهمية معايير المراجعة الدولية
0.126	0.919	المحور الثالث: مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية
0.101	0.942	المحور الرابع: إجراءات المراجع عند تقييم نظام الرقابة الداخلية.
0.230	0.955	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة Z المحسوبة قدرت بـ 0.955 حيث نجد مستوى المعنوية لكل من المحور 0.230 أكبر من 0.05، وبالتالي فإن بيانات العينة المدروسة تتبع التوزيع الطبيعي. ومنه نستنتج أن بيانات جميع محاور الاستبيان تتوزع طبيعياً، وبالتالي يمكن إجراء الاختبارات المعلمية عليها، ما يستوجب الاعتماد على الاختبارات المعلمية للإجابة على الفرضيات الموضوعة.

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة

1. نتائج اختبار الفرضية الأولى

نص الفرضية: يكمن دور ومهام مراجع الحسابات في فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة

الفرضية الصفرية (H_0): لا يكمن دور ومهام مراجع الحسابات في فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة

الفرضية البديلة (H_1): يكمن دور ومهام مراجع الحسابات في فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Sample-T-test) (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام للإجابات (المتوسط الإجمالي لفقرات محور الأول) مع المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05 وفقاً لبرنامج SPSS. والجدول التالي يبين نتائج هذا الاختبار:

الجدول (03-13): اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الأولى)

مستوى الثقة 95%		الفرق بين المتوسطين	مستوى الدلالة sig	درجات الحرية	قيمة T المحسوبة
القيمة القصوى	القيمة الدنيا				
1,2527	0,7635	1,00806	0,000	30	8,416

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتضح من خلال الجدول أن: قيمة الانحراف Sig=0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، ووفقاً لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول يكمن دور ومهام مراجع الحسابات في

فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة حسب وجهة نظر عينة الدراسة كما بين الجدول الفرق بين المتوسطين الحسابيين العام والفرضي و المقدر بـ (1.00806)، وهذا الفرق في حدود المجال [1.2527-0.7635] بمستوى ثقة (95 %)، ويدل على أن المتوسط العام للإجابات يفوق المتوسط الفرضي (3)، وتعتبر قيمة المتوسط الحسابي العام لمحور الأول والمقدر بـ (4.008) في حدود المجال [4.20-3.41]، ويمثل مستوى الموافقة مرتفعة حول فقرات محور دور ومهام مراجع الحسابات في الجزائر.

بناءً عليه قرار اختبار الفرضية الأولى: نرفض الفرضية الصفرية (H_0) نقبل الفرضية البديلة (H_1) يمكن دور ومهام مراجع الحسابات في فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة

2. نتائج اختبار الفرضية الثانية

نص الفرضية: تكمن أهمية معايير المراجعة الدولية في كونها المرشد الرئيسي لعمل مراجع الحسابات

الفرضية الصفرية (H_0): لا تكمن أهمية معايير المراجعة الدولية في كونها المرشد الرئيسي لعمل مراجع الحسابات

الفرضية البديلة (H_1): تكمن أهمية معايير المراجعة الدولية في كونها المرشد الرئيسي لعمل مراجع الحسابات لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Sample-T-test) (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام للإجابات (المتوسط الإجمالي لفقرات محور الثاني) مع المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05 وفقاً لبرنامج SPSS. والجدول التالي بين نتائج هذا الاختبار:

الجدول (03-14): اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الثانية)

قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى دلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%	
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى
9.496	30	0.000	1.04301	0.8187	1.2673

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتضح من خلال الجدول أن: قيمة الانحراف Sig=0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول تكمن أهمية معايير المراجعة الدولية في كونها المرشد الرئيسي لعمل مراجع الحسابات حسب وجهة نظر عينة الدراسة كما بين الجدول الفرق بين المتوسطين الحسابيين العام والفرضي و المقدر بـ (1.04301)، وهذا الفرق في حدود المجال [-0.8187-1.2673] بمستوى ثقة (95 %)، وبديل على أن المتوسط العام للإجابات يفوق المتوسط الفرضي (3)، وتعتبر قيمة المتوسط الحسابي العام لمحور الثاني والمقدر بـ (4.04) في حدود المجال [3.41-4.20]، ويمثل مستوى الموافقة مرتفعة حول فقرات محور أهمية معايير المراجعة الدولية .

بناءً عليه قرار اختبار الفرضية الثانية: نرفض الفرضية الصفرية (H_0) نقبل الفرضية البديلة (H_1) تكمن أهمية معايير المراجعة الدولية في كونها المرشد الرئيسي لعمل مراجع الحسابات

3. نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية: يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

الفرضية الصفرية (H_0): لا يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

الفرضية البديلة (H_1): يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One-Sample-T-test) (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام للإجابات (المتوسط الإجمالي لفقرات محور الثالث) مع المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05 ووفقا لبرنامج SPSS. والجدول التالي بين نتائج هذا الاختبار:

الجدول (03-14): اختبار (T) للعينة الواحدة لمقارنة متوسط الإجابات مع المتوسط الفرضي (الفرضية الثالثة)

قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%	
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى
10,199	30	0,000	1,18280	,9460	1,4196

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتضح من خلال الجدول أن: قيمة الانحراف Sig=0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية فإنه يمكن القول أنه يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية. حسب وجهة نظر عينة الدراسة كما بين الجدول الفرق بين المتوسطين الحسابيين العام والفرضي و المقدر بـ (1.18280)، وهذا الفرق في حدود المجال [0.9460-1.4196] بمستوى ثقة (95 %)، ويدل على أن المتوسط العام للإجابات يفوق المتوسط الفرضي (3)، وتعتبر قيمة المتوسط الحسابي العام لمحور الثالث والمقدر بـ (4.18) في حدود المجال [3.41-4.20]، ويمثل مستوى الموافقة مرتفعة حول فقرات محور مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية

بناءً عليه قرار اختبار الفرضية الثالثة: نرفض الفرضية الصفرية (H_0) نقبل الفرضية البديلة (H_1) يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

4. نتائج اختبار الفرضية الرابعة

نص الفرضية: يؤثر التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية إيجابا على تفعيل نظام الرقابة الداخلية نقوم بصياغتها إحصائيا كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يؤثر التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية إيجابا على تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الفرضية البديلة (H_1): يؤثر التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية إيجابا على تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (03-15): ملخص الارتباط الخطي البسيط للفرضية الرابعة

قرار الاختبار	قيمة F	معامل التفسير R^2	مستوى الدلالة) (sig)	معامل الانحدار (B)
(H_1)	15.700	0.351	0.001	0.479
معادلة نموذج الانحدار البسيط: $Y = 1.957 + 0.479x_4 + e_i$				

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتضح من الجدول أعلاه أنه يؤثر التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية إيجاباً على تفعيل نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وذلك استناداً إلى قيمة معامل الانحدار التي بلغت ($B=0.479$) دالة إحصائية أقل من (0.05)، كما بلغ معامل التفسير ($R^2=0.351$) أي أن لالتزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية يؤثر إيجابياً بنسبة (35.1%) على تفعيل نظام الرقابة الداخلية، كما أنه قدرت قيمة ($F=15.700$) بمستوى دلالة أقل من (0.05).

بناءً عليه قرار اختبار الفرضية الرابعة: أنه توجد علاقة تأثير دالة إحصائية ذات معنوية بين المتغيرات المدروسة وعليه نرفض الفرضية الصفرية (H_0) نقبل الفرضية البديلة (H_1) يؤثر التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية إيجاباً على تفعيل نظام الرقابة الداخلية

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال الفصل أن نبين دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية تم استقصاء وجهات نظر لمجموعة من محاسبين ومحافظ الحسابات والخبير المحاسبي ومجموع من الأساتذة في تخصص المحاسبة المالية المحاسبة المعمقة وذلك عن طريق الاستبيان الذي تم توزيعه بشكل الالكتروني وبعد تحليل البيانات بالبرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار 25، وقد أظهرت نتائج اختبار فرضيات الدراسة على أنه يكمن دور ومهام مراجع الحسابات في فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة، كما تكمن أهمية معايير المراجعة الدولية في كونها المرشد الرئيسي لعمل مراجع الحسابات، كما بينت نتائج الدراسة على أنه يلتزم مراجع الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية ويؤثر إيجابا التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية على تفعيل نظام الرقابة الداخلية .

الخاتمة

الخاتمة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير .

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيّد وتقسيم بناءً لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية وأدوات رقابة ملائمة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها.

كما تعتبر الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة، حيث نجد أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني قد نص على ضرورتها لعملية المراجعة، فالخطوة الأولى لعمل المراجع هي دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة المراد مراجعة حساباتها، وعلى ضوء هذه الدراسة يستطيع المراجع تحديد مدى فحصه واختباراته، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية جيد وذات كفاءة كلما قلل ذلك من الإجراءات والتفصيلات التي يقوم بها المراجع أثناء عملية المراجعة.

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية و الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام و أخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

اختبار الفرضيات

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

بالنسبة للفرضية الأولى و المتمثلة في كون " لا توجد هناك علاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

لنظام الرقابة الداخلية خطة تنظيمية ومجموعة من الأساليب والإجراءات التي تستخدمها الإدارة لحماية أصولها وضبط ومراجعة بياناتها المحاسبية والتأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليه، كما تعتمد في تحقيق كل ذلك على المراجعة الداخلية وذلك باعتبارها أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية، الغرض منها هو قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة والتأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة، ورفع التقارير إلى الإدارة العليا، وهذا ما ينفي الفرضية الأولى لبحثنا؛

أما بالنسبة للفرضية الثانية " تكمن أهمية معايير المراجعة الدولية في كونها المرشد الرئيسي لعمل مراجع الحسابات" تم التوصل من خلال الدراسة إلى الاتفاق مع مضمون هذه الفرضية وذلك باعتبار أن المراجعة الداخلية وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة تعبر عن نشاط داخلي مستقل وتضمن المعايير الدولية للمراجعة الداخلية حسن سير النشاط وتقييمه بطرق موحدة مهما توسع المجال الجغرافي للمؤسسة؛

أما الفرضية الثالثة "من أهم الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي، وجود فراغ قانوني وعدم وجود مصادر موثوقة للاسترشاد بها" من خلال دراستنا في ظل عدم تكييف آليات وضوابط قانونية ونظامية وإجرائية مع الظواهر الاقتصادية المختلفة، من عدم وجود أي تعليمة قانونية كانت أو نظامية تدعو إلى ضرورة التقيد بالمعايير الدولية للمراجعة مما يتيح صعوبات أمام المراجع في التقرير عن مخرجاته في ضوء ارتباط المراجع بمخاطر قد تؤدي إلى الفشل في إبداء الرأي السليم، وهذا ما يثبت الفرضية الثالثة لبحثنا؛

أما الفرضية الرابعة " تعتبر وضيفة المراجعة الداخلية غير مستقلة داخل المؤسسة" من خلال دراستنا يعتبر استقلال المراجع احد المعايير الهامة للمراجعة، لذلك يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا في أداء أعماله، من أجل إضفاء الموضوعية والمصداقية والشفافية على البيانات والمعلومات المالية المقدمة، ولكي يتمكن من تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، وهذا ما ينفي الفرضية الرابعة لبحثنا ؛

أما الفرضية الخامسة "يلتزم مراجع الحسابات بمعايير المراجعة عند قيامه بعملية المراجعة" من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا إلى أن المراجع يلتزم بمعايير المراجعة، فهذه الأخيرة تعتبر كمرشد يحتذي بها المراجع أثناء تأدية مهامه ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية؛

أما بخصوص الفرضية السادسة" يؤثر التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية إيجاباً على تفعيل نظام الرقابة الداخلية" من خلال الدراسة التطبيقية توصلنا إلى أن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية والالتزام مراجع الحسابات بتطبيقها يؤثر إيجاباً تحسين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يثبت صحة الفرضية ؛

النتائج العامة

من خلال بحثنا هذا تم المتوصل الى النتائج التالية:

➤ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية و بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب؛

➤ يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى؛

➤ وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء؛

➤ تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية، و حتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، و من أهم هذه الشروط نذكر:

- تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات و وظائف المؤسسة ؛

- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة و الإلمام بالميدان؛

- تخضع المراجعة الداخلية إلى معايير دولية تحدد مسؤولياتها وقواعد السلوك المهني التي يجب أن يتحلى بها المراجع؛
- التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة المراجعة، مما أدى إلى ضرورة انتهاز التوجه نحو التوحيد أو التوافق بين ممارسات المهنيين بين الدول؛

التوصيات والإقتراحات :

على الضوء النتائج المتوصل إليها يمكن طرح بعض التوصيات:

- زيادة درجة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية ومنحها الصلاحية الكاملة التي تساعد على القيام بالمهام والأعمال المخولة لها على أحسن وجه؛
- القيام بعمليات تدريب وتكوين مستمرة للمراجعين الداخليين من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم فيما يخص المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- تقديم التحفيزات المادية والمعنوية للمراجعين الداخليين من أجل خلق روح المسؤولية فيهم ودفعهم إلى الإحساس بأهمية دورهم في المؤسسة؛
- تحسين التعليم والتكوين المرتبط بالمراجع، من خلال اعتماد تدريس المناهج الدولية للمراجعة واعتماد سياسة الترقيات فضلا على ضرورة إعادة تكوين محافظي الحسابات غير الحاملين للشهادات الجامعية؛

آفاق الدراسة

من خلال تحليلنا لجوانب الموضوع تبين لنا وجود بعض النقاط تستدعي فتح أبواب و آفاق علمية جديدة نتيح للغير البحث و التوسع فيها و هي كالتالي:

- تكامل المراجعة الداخلية والخارجية من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؛
- نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ودوره في تحسين التسيير في المؤسسة؛
- واقع المراجعة الداخلية في ظل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مقارنة بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ؛
- تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل التجارة الالكترونية؛

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا- باللغة العربية

❖ الكتب

1. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة، ط2، عمان.
2. السوافيري وآخرون، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2002.
3. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
4. عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
5. جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004.
6. سمير الصبان ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعية بيروت ، 1990.
7. الصبان محمد سمير ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003 .
8. خالد امين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، ط 1، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980.
9. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية بالإسكندرية، 2004.
10. جمعة، احمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية، ط 2 ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان، 2015.
11. خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الورق، عمان، 2006.
12. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية، عمان، 2009.
13. خالد أمين عبد الله، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، 1 ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية، والمصرفية، عمان، الأردن، 2002 .
14. عطا الله احمد سويلم الحسبان : الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراية، عمان، الأردن، 2009.
15. فاتح سردوك، محاضرات المعايير الدولية للتدقيق، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2021/2022 .
16. هادي التميمي، مدخل على التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان/الأردن ، ط 3، 2006.
17. الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، 1994.
18. أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسبي، احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005 .
19. د، القاضي حسن، د، دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق ط، عمان، 1999.
20. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية والية تطبيقها وفق للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002.
21. محمد عبد الفتاح، التحليل الاحصائي ببرنامج SPSS، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2008.
22. إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، درا الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2013
23. عبد الحميد عبد المطلب، العولمة الاقتصادية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2008 .
24. طارق عبد العلي حمادة، موسوعة معايير المراجعة، ج 1 ، مسؤوليات المراجع، تخطيط المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004.
25. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، دار وائل، ط5، الأردن، 2015 .
26. جمعة هوام ونور الدين مزياني، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة، نقلا عن الموقع الالكتروني:

www.resarchate.net/profile/Djemaa-Haouam/publication/261512315-article-mez-houam-corrige
AC,27/02/22

❖ رسائل ماجستير و الدكتوراه

- 1- صديقي. م، مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.
- 2- محي الدين محمود عمر ،مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2008.

- 3- سفاحلو رشيدة، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017/2016 .
- 4- محمد بن الصديق، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2015/2014.
- 5- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، كلية الجزائر 3، 2011 .
- 6- حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في العلوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2015-2012.
- 7- نجلاء نويلي، استخدام الأدوات المحاسبية الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015-2014.
- 8- علي عبد الرحيم ريان، الأهمية النسبية للعوامل المحددة لفاعلية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2014 - 2013، ص 34 .
- 9- عمر شريقي، مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2003.
- 10- بلال براج، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2015-2014 .

❖ المجالات والملتقيات العلمية:

1. ذنبيات، علي عبد القادر، كفوس، نوال، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية، مجلة دراسات للعلوم الادارية، 2012 .
2. فضيلة، بوطورة، الشريف، بقة، دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2015 .
3. ألان عجيب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، مجلة علوم إنسانية، 2010.
4. علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 09، العراق، العدد 71 .
5. قاسم محمد عبد الله البعاج، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي دراسة تطبيقية في قسم الرقابة و التدقيق الداخلي، مجلة القادسية، العدد 4، المجلد 13، 2011.
6. ألقشي، ظاهر، أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم، مجلة المدقق، العدد 48_2001.
7. أسامة عبد المنعم عبد الجبار، دورا لمدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركة المساهمة العامة الأردنية، مجلة الإدارة والاقتصاد العدد 61، 2012 .
8. بن هاني أيوب، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 55، 2014،
9. محمد العمري وفصل عبد الفتاح عبد الغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، 2006 .
10. شريفة جعدي وآخرون، اثر استثمار الشركات المتعددة الجنسيات على التنمية المحلية في الجنوب الشرقي الجزائري خلال الفترة (2006-2012)، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصاد، عدد 1، ديسمبر 2014 .
11. علي بودلال، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
12. منصور بن عمارة ومحمد حولي، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 .
13. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإنتواصي)، استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام.

❖ ثانيا- باللغة الفرنسية:

Les livres

1. Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne, Village mondial, 1er édition, France, 2006.

2. Hammini Allel, Le Control Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, (Office Des Publications Universitaires ,Alger, 2003.
3. F. JONO et Autres, Guide Pratique pour le Contrôle Interne, Edition Dunod, Paris France,1971.
4. Jaques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, Groupe Eyrolles,8eme édition, Paris, France, 2013.
5. Pickett, K .H, Spencer, The Internal Auditing Handbook, Second Edition, John Wiley & Sons, UK, 2003.
6. Elisabeth Bertin, audit interne enjeux et pratique à l'international, Groupe Erolles, Paris-France, 2007.
7. Michel Weill, l'audit stratégique, qualité et efficacité des organisation, AFNOR, 3eme éd, France, 2007.
8. The Institute of Internal Auditors, Code of Ethics, 2009.
9. Statistical Package for the Social Sciences.

Sites internet

1. (I F A C I) : www.ifaci.com/f.sommaire.htm.
2. The institute of internal auditors, op cit.

les magazines

1. Saidin, S. & Badara, M. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. Journal of Social and Development Sciences .

الملاحق

الملحق رقم (01) : نموذج عن تقرير لشهادة دون تحفظات حسب (IFAC)

تقرير مراجعة موجه لـ.....

لقد قمنا بمراجعة القوائم المالية (أ) طبقا لمعايير المراجعة الدولية (ب).
وحسب رأينا، فإن القوائم المالية تعطي صورة صادقة و وافية للوضع المالية و نتائج العمليات للدورة المنصرمة من
.....إلى.....، و مطابقة لـ.....(ج)، و في ظل احترام (د).

المراجع

التاريخ

العنوان

(أ) تحديد القوائم المالية للمراجعة (مثلا تحديد الصفحات).

(ب) أو طبقا للقواعد و الممارسات المحلية المعمول بها.

(ج) ذكر المعايير الوطنية المطبقة أو الإشارة إلى معايير المحاسبة الدولية.

(د) الإشارة إلى النصوص القانونية و التنظيمات المعمول بها.



ملحق رقم (2): الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية



تخصص: محاسبة وجباية معمقة

السنة الثانية ماستر

استبيان علمي حول دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

السيدة/الآنسة الفاضلة، السيد الفاضل.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....

تحية طلابية عطرة وبعد.....

تعد الاستمارة التي بين أيديكم جزءا من بحث يندرج ضمن مشروع مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر تخصص: محاسبة وجباية معمقة، بعنوان " دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية"، والمعلومات التي يحتويها هذا الاستقصاء تعتبر ضرورية، لهذا نرجو من سيادتكم الإجابة عن جميع هذه الأسئلة بكل عناية ووضوح، ونحيطكم علماً أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.
تقبلوا منا خالص الشكر والتقدير.....

من إعداد الطلبة:

- المبروك سهلي.

- يوسف قرسي.

2023/2022

المعلومات العامة

1. المؤهل العلمي:

ليسانس ماجستير
دكتوراه شهادة مهنية أخرى.....
أخرى.....

2. التخصص:

محاسبة ومالية اقتصاد تسيير تجارة
أخرى.....

3. الخبرة:

أقل من 05 سنوات من 05-10 سنة
من 11-15 سنة أكثر من 15 سنة..

4. الوظيفة:

مدير رئيس مصلحة أو قسم محاسب
موظف حسابات خبير محاسب مراقب مهنة
أخرى.....

الرجاء وضع علامة X على الإجابة المناسبة

المحور الأول: دور ومهام مراجع الحسابات في الجزائر

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	العبارات
					1. المصادقة على القوائم المالية.
					2. مراقبة استمرارية المؤسسة.
					3. الكشف للجمعية العامة عن الأخطاء الهامة والمتعمدة والتي يتعرف عليها خلال مهمته.
					4. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
					5. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسير للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
					6. يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
					7. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيئات.
					8. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة بما نقص قد يكتشفه واطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

المحور الثاني: أهمية معايير المراجعة الدولية

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	العبارات

					1. تساعد معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية.
					2. معايير المراجعة الدولية هي أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات مراجعة الحسابات.
					3. معايير المراجعة الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين بين الدول.
					4. تعمل معايير المراجعة الدولية في رفع مستوى العمل المهني للمراجع.
					5. تعتبر معايير المراجعة الدولية الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر.
					6. تعد معايير المراجعة الدولية المرشد الأساسي لمهنة المراجعة في الجزائر.

المحور الثالث: مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	العبارات
					1. يتطلب من المراجع أن يكون مؤهلا تأهila علميا يؤهله قانونيا لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة وعلى أسس علمية سليمة.
					2. تكوين مراجع الحسابات يسمح له بأداء عمل المراجعة على أحسن وجه ومن خلال وعيه بأهم القوانين والتشريعات المنصوص عليها.
					3. يقوم المراجع ببذل العناية المهنية المعقولة أثناء تأدية مهمته.
					4. مراجع الحسابات يتمتع باستقلالية تامة في أداء مهامه.
					5. يقوم مراجع الحسابات بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لكي

					يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة.
					6. يعتمد المراجع على معايير المراجعة الدولية في إعداد برنامج التدقيق.
					7. يعد مراجع الحسابات الشخص المخول بأداء عمل المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة.
					8. يعتمد مراجع الحسابات على معايير المراجعة في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
					9. تطبيق واستخدام معايير المراجعة ستؤثر وبشكل ايجابي في عمل مراجع الحسابات.
					10. يعمل مراجع الحسابات على إعداد تقريره وفق معايير المراجعة الدولية.

المحور الرابع: إجراءات المراجع عند تقييم نظام الرقابة الداخلية.

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	العبارات
					1. لا يمكن للمراجع الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائيا حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز.
					2. يستخدم مراجع الحسابات أسلوب التقرير الوصفي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
					3. يستخدم مراجع الحسابات أسلوب الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

					4. يستخدم مراجع الحسابات أسلوب الملخص التذكيري في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
					5. يستخدم مراجع الحسابات أسلوب خرائط التدفقات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
					6. يقوم مراجع الحسابات بتحديد مخاطر الرقابة بدقة على مستوى البيانات المالية.
					7. يقوم مراجع الحسابات بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف بنظام الرقابة الداخلية.
					8. يقوم مراجع الحسابات بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات نظام الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية.
					9. يعتمد المراجع على المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية لفهم هيكلها.
					10. تقييم مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يساعد الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية في النظام.
					11. يقدم المراجع اقتراحات للإدارة بغية تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الملحق رقم(03): نتائج الاستبيان باستعمال SPSS

نتائج اختبار ألفا كرونباخ

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	31	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	31	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,915	34

نتائج اختبار الاتساق الداخلي

Correlations

		XXX1	XXX2	XXX3	XXX4	TOTAL
XXX1	Pearson Correlation	1	,461**	,342	,333	,696**
	Sig. (2-tailed)		,009	,060	,067	,000
	N	31	31	31	31	31
XXX2	Pearson Correlation	,461**	1	,695**	,578**	,865**
	Sig. (2-tailed)	,009		,000	,001	,000
	N	31	31	31	31	31
XXX3	Pearson Correlation	,342	,695**	1	,593**	,833**
	Sig. (2-tailed)	,060	,000		,000	,000
	N	31	31	31	31	31
XXX4	Pearson Correlation	,333	,578**	,593**	1	,767**
	Sig. (2-tailed)	,067	,001	,000		,000
	N	31	31	31	31	31
TOTAL	Pearson Correlation	,696**	,865**	,833**	,767**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	
	N	31	31	31	31	31

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

نتائج الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	7	22,6	22,6	22,6
	ماستر	22	71,0	71,0	93,5
	مهنية شهادة	2	6,5	6,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ومالية محاسبة	19	61,3	61,3	61,3
	اقتصاد	2	6,5	6,5	67,7
	تسيير	2	6,5	6,5	74,2
	تجارة	4	12,9	12,9	87,1
	أخرى	4	12,9	12,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	6	19,4	19,4	19,4
	سنوات 10 إلى 5 من	11	35,5	35,5	54,8
	سنة 15 إلى 11 من	13	41,9	41,9	96,8
	سنة 15 من أكثر	1	3,2	3,2	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير	1	3,2	3,2	3,2
	قسم أو مصلحة رئيس	3	9,7	9,7	12,9
	محاسب	7	22,6	22,6	35,5
	حسابات محافظ	1	3,2	3,2	38,7
	محاسبي خبير	3	9,7	9,7	48,4
	حسابات مراقب	2	6,5	6,5	54,8
	أخرى مهنة	14	45,2	45,2	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

نتائج الاتجاه العام لإجابات محاور الدراسة

المحور الأول

X1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
موافق غير	1	3,2	3,2	6,5
محايد	4	12,9	12,9	19,4
موافق	13	41,9	41,9	61,3
تماما موافق	12	38,7	38,7	100,0
Total	31	100,0	100,0	

X2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid تماما موافق غير	4	12,9	12,9	12,9
موافق غير	1	3,2	3,2	16,1
محايد	4	12,9	12,9	29,0
موافق	13	41,9	41,9	71,0
تماما موافق	9	29,0	29,0	100,0
Total	31	100,0	100,0	

X3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
محايد	5	16,1	16,1	19,4
موافق	11	35,5	35,5	54,8
تماما موافق	14	45,2	45,2	100,0
Total	31	100,0	100,0	

X4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid تماما موافق غير	2	6,5	6,5	6,5
محايد	2	6,5	6,5	12,9
موافق	13	41,9	41,9	54,8
تماما موافق	14	45,2	45,2	100,0

Total	31	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

X5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	2	6,5	6,5	6,5
	محايد	2	6,5	6,5	12,9
	موافق	12	38,7	38,7	51,6
	تماما موافق	15	48,4	48,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

X6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	5	16,1	16,1	19,4
	موافق	14	45,2	45,2	64,5
	تماما موافق	11	35,5	35,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

X7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	موافق غير	1	3,2	3,2	6,5
	محايد	12	38,7	38,7	45,2
	موافق	13	41,9	41,9	87,1
	تماما موافق	4	12,9	12,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

X8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	موافق غير	1	3,2	3,2	6,5
	محايد	6	19,4	19,4	25,8
	موافق	13	41,9	41,9	67,7
	تماما موافق	10	32,3	32,3	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

المحور الثاني:

M1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	3,2	3,2	3,2
	موافق	16	51,6	51,6	54,8
	تماما موافق	14	45,2	45,2	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

M2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	4	12,9	12,9	16,1
	موافق	16	51,6	51,6	67,7
	تماما موافق	10	32,3	32,3	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

M3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	موافق غير	2	6,5	6,5	9,7
	محايد	4	12,9	12,9	22,6
	موافق	13	41,9	41,9	64,5
	تماما موافق	11	35,5	35,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

M4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	9,7	9,7	9,7
	موافق	16	51,6	51,6	61,3
	تماما موافق	12	38,7	38,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

M5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	2	6,5	6,5	6,5
	محايد	7	22,6	22,6	29,0
	موافق	13	41,9	41,9	71,0
	تماما موافق	9	29,0	29,0	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

M6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	4	12,9	12,9	12,9
	محايد	10	32,3	32,3	45,2
	موافق	8	25,8	25,8	71,0
	تماما موافق	9	29,0	29,0	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

المحور الثالث:

Z1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	12,9	12,9	12,9
	موافق	9	29,0	29,0	41,9
	تماما موافق	18	58,1	58,1	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Z2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	4	12,9	12,9	16,1
	موافق	10	32,3	32,3	48,4
	تماما موافق	16	51,6	51,6	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Z3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	16,1	16,1	16,1

	موافق	13	41,9	41,9	58,1
	تماما موافق	13	41,9	41,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Z4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	2	6,5	6,5	6,5
	موافق غير	1	3,2	3,2	9,7
	محايد	4	12,9	12,9	22,6
	موافق	7	22,6	22,6	45,2
	تماما موافق	17	54,8	54,8	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Z5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	12,9	12,9	12,9
	موافق	14	45,2	45,2	58,1
	تماما موافق	13	41,9	41,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Z6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	2	6,5	6,5	6,5
	محايد	6	19,4	19,4	25,8
	موافق	10	32,3	32,3	58,1
	تماما موافق	13	41,9	41,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Z7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	موافق غير	1	3,2	3,2	6,5

	محايد	4	12,9	12,9	19,4
	موافق	9	29,0	29,0	48,4
	تماما موافق	16	51,6	51,6	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Z8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	2	6,5	6,5	6,5
	موافق غير	1	3,2	3,2	9,7
	محايد	7	22,6	22,6	32,3
	موافق	9	29,0	29,0	61,3
	تماما موافق	12	38,7	38,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Z9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	8	25,8	25,8	29,0
	موافق	11	35,5	35,5	64,5
	تماما موافق	11	35,5	35,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

المحور الرابع

R1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	2	6,5	6,5	6,5
	موافق غير	1	3,2	3,2	9,7
	محايد	3	9,7	9,7	19,4
	موافق	13	41,9	41,9	61,3
	تماما موافق	12	38,7	38,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

R2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	10	32,3	32,3	32,3
	موافق	16	51,6	51,6	83,9
	تماما موافق	5	16,1	16,1	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

R3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	11	35,5	35,5	38,7
	موافق	14	45,2	45,2	83,9
	تماما موافق	5	16,1	16,1	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

R4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	11	35,5	35,5	38,7
	موافق	14	45,2	45,2	83,9
	تماما موافق	5	16,1	16,1	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

R5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	11	35,5	35,5	35,5
	موافق	17	54,8	54,8	90,3
	تماما موافق	3	9,7	9,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

R6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	19,4	19,4	19,4
	موافق	18	58,1	58,1	77,4

تماما موافق	7	22,6	22,6	100,0
Total	31	100,0	100,0	

R7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	6	19,4	19,4	22,6
	موافق	14	45,2	45,2	67,7
	تماما موافق	10	32,3	32,3	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

R8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	5	16,1	16,1	19,4
	موافق	13	41,9	41,9	61,3
	تماما موافق	12	38,7	38,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

R9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تماما موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	6	19,4	19,4	22,6
	موافق	15	48,4	48,4	71,0
	تماما موافق	9	29,0	29,0	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

R10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3,2	3,2	3,2
	محايد	5	16,1	16,1	19,4
	موافق	15	48,4	48,4	67,7
	تماما موافق	10	32,3	32,3	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

R11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	12,9	12,9	12,9
	موافق	16	51,6	51,6	64,5
	تماما موافق	11	35,5	35,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
X1	31	4,0968	,97826
X2	31	3,7097	1,29598
X3	31	4,1935	,94585
X4	31	4,1935	1,04624
X5	31	4,2258	1,05545
X6	31	4,0968	,90755
X7	31	3,5806	,88597
X8	31	3,9677	,98265
XXX1	31	4,0081	,66688
Valid N (listwise)	31		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
M1	31	4,4194	,56416
M2	31	4,0968	,87005
M3	31	4,0000	,03280
M4	31	4,2903	,64258
M5	31	3,8710	,05647
M6	31	3,5806	,28515
XXX2	31	4,0430	,61157
Valid N (listwise)	31		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Z1	31	4,4516	,72290
Z2	31	4,2903	,93785
Z3	31	4,2581	,72882
Z4	31	4,1613	,18594
Z5	31	4,2903	,69251
Z6	31	4,0323	,11007

Z7	31	4,2258	,02338
Z8	31	3,9032	,16490
Z9	31	4,0323	,87498
XXX3	31	4,1828	,64569
Valid N (listwise)	31		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
R1	31	4,0323	,11007
R2	31	3,8387	,68784
R3	31	3,7419	,77321
R4	31	3,7097	,86385
R5	31	3,7419	,63075
R6	31	4,0323	,65746
R7	31	4,0323	,91228
R8	31	4,1290	,92166
R9	31	4,0000	,89443
R10	31	4,0968	,78972
R11	31	4,2258	,66881
XXX4	31	3,9619	,52211
Valid N (listwise)	31		

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
XXX1	,174	30	,121	,925	30	,136
XXX2	,144	30	,116	,949	30	,161
XXX3	,156	30	,061	,919	30	,126
XXX4	,159	30	,151	,942	30	,101
TOTAL	,176	30	,018	,955	30	,230

a. Lilliefors Significance Correction

نتائج اختبار الفرضية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
XXX1	31	4,0081	,66688	,11977

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
XXX1	8,416	30	,000	1,00806	,7635	1,2527

نتائج اختبار الفرضية الثانية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
XXX2	31	4,0430	,61157	,10984

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
XXX2	9,496	30	,000	1,04301	,8187	1,2673

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
XXX3	31	4,1828	,64569	,11597

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
XXX3	10,199	30	,000	1,18280	,9460	1,4196

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,593 ^a	,351	,329	,42773

a. Predictors: (Constant), XXX3

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	2,872	1	2,872	15,700	,000 ^b
	Residual	5,306	29	,183		
	Total	8,178	30			

a. Dependent Variable: XXX4

b. Predictors: (Constant), XXX3

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.
		B	Std. Error	Coefficients		
		Beta				
1	(Constant)	1,957	,512		3,825	,001
	XXX3	,479	,121	,593	3,962	,000

a. Dependent Variable: XXX4

المخلص

المخلص :

الهدف من خلال هذه الدراسة توضيح أهمية تطبيق معايير المراجعة الداخلية، اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة مقسمة على أربعة محاور حيث يصب كل محور في فكرة من فرضيات الدراسة، وقد تم توزيعه على مجموعة من المهنيين كالخبراء المحاسبين، محافظي حسابات، واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج " SPSS " وبرنامج " EXCEL "، واختبار الفرضيات استخدمنا اختبار T للعينة الواحدة . One-Sample Statistics

وقد خلصت دراستنا إلى أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المراجع الداخلي، وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية، المالية، التشغيلية والإدارية، و الكشف عن نقاط الضعف ، وتنبيه الإدارة بما قد تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة ذلك .

الكلمات المفتاحية : معايير المراجعة الداخلية، المراجعة الداخلية ، نظام الرقابة الداخلية، المراجع الداخلي.

Résumé

L'objectif de cette étude est de clarifier l'importance de l'application des normes d'audit interne, Dans notre étude, nous nous sommes appuyés sur un questionnaire qui comprenait des questions réparties en quatre axes, où chaque axe se déverse dans une des hypothèses de l'étude, Il a été distribué à un groupe de professionnels, tels que des comptables, des aides-comptables, et nous nous sommes appuyés, pour l'analyse du questionnaire, sur les programmes « SPSS » et « EXCEL » , Pour tester les hypothèses, nous avons utilisé un test T à un échantillon, One-Sample Statistics.

Notre étude a conclu que l'audit interne est l'un des outils du système de contrôle interne dont les missions sont réalisées par l'auditeur interne, L'établissement l'utilise afin d'évaluer la performance de ses différentes activités comptables, financières, opérationnelles et administratives, et de détecter les faiblesses, Alerter la direction des risques futurs auxquels elle pourrait être confrontée et faire les recommandations nécessaires pour y faire face.

Mots clés : Normes D'audit Interne, Audit Interne, Système de Contrôle Interne, Auditeur iInterne.