



المركز الجامعي بلحاج بوشعيب - عين تموشنت -
معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

دور المدقق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

-دراسة ميدانية-

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

إشراف الأستاذ:

كوديد سفيان

إعداد الطالبان:

- قديري هاجر.

أعضاء لجنة المناقشة

- محروز وفاء.

رئيسا	أستاذ محاضر	د. قريش محمد
مشرفا	أستاذ محاضر	د. كوديد سفيان
ممتحنا	أستاذ محاضر	د. درويش عمار

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر و التقدير

نشكر الله عز وجل الذي وفقنا وأعاننا ورزقنا القوة و الصبر والإرادة الى انجاز هذا العمل المتواضع سبحانه.

نرفع أسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان الى من وجهنا وصوبنا وقدم لنا المساعدة بدون أي تأخير أستاذنا الكريم "كوديد سفيان" أطاله الله في عمره.

ونتقدم بالشكر الجزيل والكبير الى الاستاذ "بوغازي" لما قدمه لنا من توجيهات التي لولاها ما أتمنا عملنا، أدام الله عليه الصحة والعافية جزاه الله خير جزاء.

كما نتقد بالشكر الجزيل الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها، حفظهم الله.

وتحياتنا الى كل الاساتذة وطلبة وعمال قسم العلوم الاقتصادية بالجامعة بلحاج

بوشعيب.



إهداء

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووقفنا في هذا ولم نكن لنصل اليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

الى من جعلت الجنة تحت أقدامها، الى التي حملتني وهنا على وهن ، الى التي كافحت وثابرت وتعبت لتزاني اليوم أتوج بالنجاح الي قرّة عيني -أمي الغالية- أطال الله في عمرها.

الى من علمني العطاء دون انتظار، الى من لأحمل اسمه بكل افتخار، أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار - والدي العزيز - أطال الله في عمره.

الى ذات القلب الحنون جدتي فاطمة، والى ذات الروح الطيبة عزيزة، والى بركة العائلة جدي أبو بكر وعبد القادر والى عائلة قديري وبركان وبوغزال و بلحاج .

الى أعلى كنز وهبه الله لي في هذه الدنيا الى من أتقاسم معهم الدم والروح الى اخوتي: عبد الرزاق، دعاء، أسمهان، أبو البكر الصديق .

الى من رزقه الله لي في هذه الحياة صدفة ليصبح أعلى انسان، الى سندي و قوتي زوجي الكريم خاصة، وعائلة زرقاوي عامة.

الى التي كان لها في حياتي لمسة والتي تقاسمت معي عناء الدراسة الى رفيقتي وفاء والى كافة عائلة محروز.

الى من جمعتني معهم مقاعد الدراسة وتقاسمتنا عناء جمع المعلومات بحلوها ومرها الى الصديقتين عفاف وحياة.

الى صديقات الطفولة ياسمين، جيهان، مريم، سماح، ياسمين، سعيده.

هاجر

إهداء

"الهي" لا يطيب الليل الا بطاعتك ولا يطيب النهار الا بشكرك ولا تطيب الجنة الا برؤيتك جل جلالك

الى نبي الرحمة ونور العالمين "سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

الى من كرمه الله وجعله أوسط أبواب الجنة، الى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم، الى من كافح معي

وساندني وزرع في روحي حب العلم، الى الذي تحمل معي عناء كل سنين الدراسة لما قدمه لي من تضحيات ها انت

اليوم تقطف ثمارا انت زرعتهما وسقيتها "والدي الغالي"

الى التي أوصى الله عليها والأنبياء وجعل الجنة تحت أقدامها، ولولا دعمها وإيمانها بنجاحي ما أنا هنا اليوم، الى التي

سهرت معي الليالي الطويلة، وكانت لي السند في الأيام المريرة، التي تقاسمت معي الدم والروح، الى شريان فؤادي و بلسم

جراحي "أمي الغالية"

الى أعظم امرأة عرفتها، الى جوهرة العائلة، الى التي كان دعائها سر نجاحنا الى "جدتي" رحمها الله

إلى رمز القوة في عائلتي، الى من جعله الله قطعة من قلبي، الى من أرى في عينيه حب الأب "عمي سعيد"

الى من رعنتي رعاية الام، الى الشمعة التي تنير حياتي، الى "أختي العزيزة وزوجها الكريم"

الى عزوتي وعمادي في الحياة، الى الذين لا يعوضهم لا مال ولا جاه، الى الذين ساندوني قلبا و قالبا، احمد الله على هذه

النعمة التي رزقني اياها الله، الى اخوتي "علي" عبد الرحمن" صلاح الدين"

الى اللواتي وضعتن الدنيا صدفة في حياتنا ليصبحن بمقام الاخوات الى "سمية" "آمال" "نور الهدى"

الى الأخت و الصديقة، الى من تقاسمت معها عناء الدراسة، الى رفيقة العمر هاجر و عائلة قديري

الى من تقاسمت معهن رحلة البحث بجلوها ومرها، الى "خيرة" "حياة" "عفاف"

والى من زاد حلاوة حياتنا، الى ورود العائلة "آدم" "يوسف" "جمانة" "طارق" "ايمان" "مسك" "يقين"

وفاء

الصفحة	العنوان
II	شكر وتقدير
III	الإهداءات
V	الفهرس العام
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة المختصرات
XIII	قائمة الملاحق
XV	الملخص
أ-هـ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
2	تمهيد الفصل الأول
3	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي
3	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق و تعريفه
6	المطلب الثاني: أهداف،فروض و خصائص التدقيق الخارجي
9	المطلب الثالث: مفهوم،حقوق وواجبات المدقق الخارجي
11	المبحث الثاني: المعايير المهنية التي تحكم التدقيق الخارجي
11	المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي الدولية

15	المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية(الإصدارات الأربعة)
27	المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر
29	المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الخارجي
29	المطلب الأول:مراحل التدقيق الخارجي
33	المطلب الثاني: مفهوم أدلة الإثبات و أنواعها
37	المطلب الثالث:الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق الخارجي
42	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية
44	تمهيد الفصل الثاني
45	المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
45	المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
46	المطلب الثاني: العوامل و الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية
47	المطلب الثالث: أنواع و أهداف نظام الرقابة الداخلية
49	المبحث الثاني: مكونات،مقومات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية
49	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
51	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية و إجراءاته
54	المطلب الثالث: الوسائل المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية
55	المبحث الثالث:تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية
56	المطلب الأول: ماهية تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية

57	المطلب الثاني: وسائل تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية
58	المطلب الثالث: مراحل تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية
60	المطلب الرابع: دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي.
65	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية
67	تمهيد الفصل الثالث
68	المبحث الأول: الهيكل العام للدراسة
68	المطلب الأول: أداة الدراسة و الأساليب الإحصائية المستخدمة
70	المطلب الثاني: الدراسة الوصفية لعينة الدراسة
74	المبحث الثاني: قياس صدق و ثبات الدراسة
74	المطلب الأول: اختبار الاتساق الداخلي
77	المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان(ألفا كرونباخ)
80	المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات
80	المطلب الأول: نتائج أفراد عينة الدراسة
84	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
90	خلاصة الفصل الثالث
92	خاتمة عامة
95	قائمة المراجع
99	الملاحق

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
3	توضيح التطور التاريخي للتدقيق	01-01
5	أنواع المراجعة الخارجية	02-01
45	التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية	01-02
69	توزيعات مقياس ليكارت الخماسي	01-03
70	إحصائيات خاصة باستمارة الاستبيان	02-03
74	معاملات الارتباط الفقرات لسبيرمان للمحور الأول	03-03
75	معاملات الارتباط الفقرات لسبيرمان للمحور الثاني	04-03
76	معاملات الارتباط الفقرات لسبيرمان للمحور الثالث	05-03
77	نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الأول	06-03
78	نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الثاني	07-03
79	نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الثالث	08-03
80	نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الأول	09-03
81	نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الثاني	10-03
82	نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الثالث	11-03
85	تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الأول	12-03
86	تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثاني	13-03
87	تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثالث	14-03

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
12	معايير التدقيق المتعارف عليها	01-01
32	منهج المراجعة الخارجية	02-01
54	إجراءات نظام الرقابة الخارجية	01-02
64	خطوات دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية	02-02
71	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	01-03
72	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	02-03
73	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	03-03
73	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	04-03

قائمة المختصرات

الرمز	المدلول	المعنى باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الاتحاد الدولي للمحاسبين
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	الرقم
100	الاستبيان	01
128	برنامج الإحصاء SPSS	02

يلعب التدقيق الخارجي دورا مهما للتحكم في نظام المؤسسة الاقتصادية، إذ يعتبر القاسم المشترك بين الإدارة والمالكين لما يضيفه من مصداقية و موثوقية في التقارير المالية، وذلك بعد معاينة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بعد تحديد الاختلالات و تصحيحها .

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر هذا النظام من النظم الأساسية والمهمة التي تحدد المسار الصحيح للمدقق الخارجي لانجاز عمله ويكون ذلك عبر تقرير يحرره هذا الأخير.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي، الرقابة الداخلية، الأداء، المعايير.

Résumé:

L'audit externe joue un rôle important dans le contrôle du système de l'institution économique, car il est le dénominateur commun entre la direction et les propriétaires en raison de la crédibilité et de la fiabilité des rapports financiers, une fois que l'auditeur externe a examiné le système de contrôle interne après avoir identifié et corrigé les déséquilibres.

Cette étude visait à mettre en évidence le rôle de l'auditeur externe dans l'amélioration du système de contrôle interne, car ce système est considéré comme l'un des systèmes de base et importants qui déterminent la bonne voie pour que l'auditeur externe accomplisse son travail et qui passe par un rapport édité par ce dernier.

Mots clés: audit externe, auditeur externe, contrôle interne, performance, normes.

Summary:

External audit plays an important role in controlling the system of the economic institution, as it is the common denominator between management and owners due to the credibility and reliability of the financial reports, after the external auditor examines the internal control system after identifying and correcting imbalances.

This study aimed to highlight the role of the external auditor in improving the internal control system, as this system is considered one of the basic and important systems that determine the correct path for the external auditor to accomplish his work and that is through a report edited by the latter.

Key words: external audit, external auditor, internal control, performance, standards.

إن التطور الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية سواء كان محاسبيا أو إداريا أدى إلى ظهور مهنة التدقيق كمهنة مساعدة إلا أن مع مرور الوقت أصبحت هذه الأخيرة من الوظائف الرئيسية في المؤسسة.

إذ تعد عملية التدقيق الخارجي في إبداء الرأي الفني الحيادي عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة و صحيحة و عادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق وفقا للمعايير المعمول و المنصوص عليها و المتعارف عليها على المستوى المحلي أو الدولي ، كذلك تظهر أي حالات غش أو مخالفة عند القيام بمهمة التدقيق الموضوعي و تنجز هذه العملية من قبل شخص مستقل و محايد يطلق عليه مصطلح المدقق الخارجي الذي تركز مهمته في عملية فحص و مراجعة نتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية وذلك من خلال القواعد التي تحكم طبيعة مهنة التدقيق.

و من المهام التي جاء بها التدقيق الخارجي هي دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ تعتبر هذه الأخيرة مرتبط الفرس للمدقق لأنه منها يتم تحديد مدى قوة و ضعف النظام و تعد من النقاط الأساسية التي تنطلق منها مهمته.

و تكون عملية التدقيق ناجحة و ذلك بتناسق ضوابط نظام الرقابة الداخلية مع المقومات و الإجراءات و بتفاعل كل هذا يمكن للمدقق الخارجي أن يبدي رأيه السليم من خلال تقرير يوضح فيه كل ما تم تقييمه.

ومما سبق ذكره فان إشكالية بحثنا التي نسعى إلى الإجابة عليها قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي على النحو

التالي:

فيما يتمثل دور المدقق الخارجي في تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

للإجابة على هذه الاشكالية تم تقسيمها الى الاسئلة الفرعية التالية:

- 1- ماهو التدقيق والمدقق الخارجي وماهي المعايير التي تضبطه في الجزائر؟
- 2- ما هو نظام الرقابة الداخلية وما أهميته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية؟
- 3- كيف يساهم المدقق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية؟

فرضيات الدراسة:

بغية الاجابة على الاسئلة الفرعية السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- 1- للمدقق الخارجي دور فعال في المؤسسة الاقتصادية وفقا للرأي الفني المحايد الذي يقدمه طبقا للمعايير المتعارف عليها التي تضبط الممارسة المهنية له.
- 2- يعتبر نظام الرقابة الداخلية ركيزة اساسية ودعامة داخل المؤسسة وذات أهمية بالغة.
- 3- يمكن للمراجع الخارجي من خلال دراسته لنظام الرقابة الداخلية بصفة خاصة ومن تصحيح أداء ومسار المؤسسة.

حدود الدراسة:

وعلى هذا المنوال فان اطار هذه الدراسة يتمحور حول دور المدقق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية بطرح الاستبيان فمن حيث الاطار المكاني فسيتم اسقاط بحثنا على مجتمع الدراسة المتمثل في مجموعة من المدققين الخارجيين المخول لهم ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بولاية عين تيموشنت أما من حيث الاطار الزماني فان عملية توزيع الاستبيان ستكون خلال الفترة الممتدة (2019-2020).

أسباب اختيار الموضوع:

هناك جملة من الاسباب التي دفعت بنا الى اختيار هذا الموضوع نذكر منها ما يلي:

- موضوع المراجعة الخارجية يتناسب مع طبيعة الاختصاص.
- الحاجة الماسة للمراجعة الخارجية والضعف التي تعانيه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال نظرا لحداتها.
- أهمية التدقيق الخارجي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بسبب تزايد أهمية المعلومات المحاسبية بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها المحيط التي تنشط فيه.

الاسباب الذاتية:

- الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع .

- وضع هذا العمل في يد زملائنا الاعزاء وممتني هذه المهنة.

أهداف الدراسة:

- تحديد مفهوم المراجعة الخارجية والتعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية وتوضيح أهميته في حكم مهنة المدقق الخارجي وتحقيق نتائج جيدة.
- توضيح دور مساهمة المدقق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

منهج الدراسة :

للإجابة على هذه التساؤلات، وإثبات أو نفي الفرضيات وتحليل النقاط المدرجة في البحث، اعتمدت دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي في تقديم مختلف المفاهيم وتوضيح الاطار النظري والعملية الذي نقوم عليه مهنة مراجعة الحسابات من معايير واجراءات وطرق ممارستها المهنية واعتمدنا الدراسة على أداة الاستبيان الموجهة للمراجعين الخارجيين لتقصي فيما يتعلق بجوانب الدراسة وتم اختيار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الاحصائية spss.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع والبحوث الجامعية في مجال المراجعة الخارجية.
- الفرق بين الجانب النظري للموضوع و العملي اذ يتطلب الخبرة المهنية الحالية.
- أزمة فيروس covid-19 المستجد الذي سبب أزمة عالمية ومحلية مما أدى توقف كل الأنشطة وهذا ما صعب التنقل و التواصل مع عينة الدراسة .
- غياب مهنة التدقيق عامة و الخارجي خاصة في أغلب المؤسسات الاقتصادية.
- عدم وجود مترجم باللغة الأجنبية بشكل مناسب.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة ارتأينا أن يكون تقسيم هذا الموضوع الى ثلاثة فصول بعد المقدمة على النحو التالي:

الفصل الاول: الاطار النظري للتدقيق الخارجي.

حولنا من خلال هذا الفصل التطرق الى ثلاث مباحث الاول عموميات حول التدقيق الخارجي ، والثاني حول المعايير المهنية التي تحكم التدقيق الخارجي، والثالث حول أساسيات التدقيق الخارجي.

الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية.

حيث تمت معالجة هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث، حيث يتناول المبحث الاول عموميات حول نظام الرقابة الداخلية، والمبحث الثاني مكونات نظام الرقابة الداخلية مقوماته واجراءاته، والمبحث الثالث تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث:

تطرقنا في هذا الفصل الى ثلاث مباحث؛ حيث يعالج المبحث الاول مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني اختبارات حول الاستبيان، والمبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق

الخارجي

تمهيد:

للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة في الحياة الاقتصادية ودور محوري في المؤسسة، ويعزز هذا الدور تقرير المدقق الخارجي اذ يعتبر أنسب الوسائل التي تقوم بفحص مستقل للبيانات المالية التي أعدتها المؤسسة لإعطاء صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة الذي يزيد الثقة في القوائم المالية، لأنه يبدي رأي فني محايد حسب ادلة الاثبات المجمعة من طرفه وفقا للمعايير المتفق عليها، ولهذا سوف نستعرض الجوانب الاساسية للتدقيق الخارجي حيث تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: المعايير المهنية التي تحكم التدقيق الخارجي.

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي و محافظ الحسابات

تتم عملية المراجعة الخارجية بفحص القوائم المالية و البحث في أنظمة الرقابة الداخلية و السجلات و الدفاتر لتبرير الرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي حول سلامة و عدالة القوائم المالية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق و تعريفه

أولاً: التطور التاريخي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع و قد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها ، و هكذا نجد كلمة مراجعة

" تدقيق "، "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" و معناها يستمع.¹

جدول رقم(1-1) يوضح التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل دين، كاتب.	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.

¹ أحمد فايد نور دين ، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، دار الجنان للنشر و التوزيع الطبعة الأولى 2015، ص7.

من 1940 إلى 1970	الحكومة ، البنوك و المساهمين .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة .	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية .
من 1970 إلى 1990	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة .	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة .
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة .	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي .

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة

الرابعة، ص 7.

ثانيا: تعريف التدقيق الخارجي

تعرف المراجعة الخارجية عموما بأنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق مؤهل و حيادي للتحقق من صحة المعلومات و كافة البيانات المحاسبية الأخرى، عن طريق جمع و تقييم أدلة إثبات المراجعة مع تقرير نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرار.¹

كما تعرف على أنها فحص مستقل للقوائم المالية و كل التسجيلات و العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، من طرف مراجع مستقل مؤهل ذو خبرة ، من أجل ضمان مصداقية القوائم المالية و التقارير الإدارية الأخرى ، لوضع كامل مسؤولية المؤسسة في تسيير أموال المقرضين و أيضا السماح باكتشاف ضعف و عيوب أنظمة الرقابة الداخلية.²

¹ إلياس شاهدي و آخرون، محافظ الحسابات و دوره في دعم و تحسين جودة المراجعة الخارجي، "مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية" جامعة الشهيد لخضر حمه، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 02، 2017، ص 8.

² صبرينة العايب، "المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي الجديد" مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق ، قسم العلوم الاقتصادية ، مدرسة الدكتوراه فرع تحليل استراتيجي، صناعي، مالي و حاسبي، جامعة العربي بن مهيدي ، أم بواقي، السن الجامعية 2012-2013، ص 35.

أما جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) عرفته على أنه: "عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بالأنشطة و الأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"¹.

ثالثا: أنواع المراجعة الخارجية

جدول رقم (01-02) يمثل أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية: ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و الصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات.	إعلام العدالة و إرشادها حول أوضاع مالية و محاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة و المساهمين	تامة من حيث المبدأ تام	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة	التسجيل مبدئيا لكن له تقديم إرشادات التسيير	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس

¹ محمد بن لدغم و محمد أمين لعرجي، "مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد: 06، العدد: 2 ديسمبر 2018، ص 82.

القضائي		محافظي الحسابات	
م.غ	لا	نعم	إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة
بحسب النتائج مبدئياً	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوعية المهمة	بحسب الوسائل	الإلتزام
مدنية ، جنائية، تأديبية	مدنية ، جنائية، تأديبية	مدنية ، جنائية، تأديبية	المسؤولية
من طرف القاضي المشرف على الخبرات	محددة في العقد	مهمة تأسيسية ، عادة من طرف طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	التسريح
اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي	محددة في العقد	قانون رسمي	الأتعاب
طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	طريقة العمل المتبعة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن

عكنون-الجزائر، الطبعة الثالثة، ص 2. بتصرف

المطلب الثاني: أهداف، فروض و خصائص التدقيق الخارجي

أولاً: الأهداف التدقيق الخارجي

يمكن تحديد أهداف عملية التدقيق الخارجي كما جاءت بمعايير التدقيق الدولية في الآتي:¹

- يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ، و التأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛

- تقديم التقارير المختلفة و ملأ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق الخارجي؛

¹ مروة مويسي و عجيلة محمد، ركائز و مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2018، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي ، الجزائر، ص 215-216.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها ، ومدى تحقيق الأهداف ، تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها؛
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش بوضع إجراءات و ضوابط تحول دون ذلك؛
- اكتشاف ماقد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء و غش؛
- مراجعة كافة الأحداث و الوقائع المالية و غير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي و الإداري؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

ثانيا: فروض التدقيق

إن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق و نوعية المشاكل التي تتعامل معها ، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة ، تتمثل الفروض في مايلي¹ :

1- قابلية البيانات المالية للفحص:

إن لم تكن البيانات و القوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة ، و ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، و الخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات و مستخدميها و تتمثل هذه المعايير في:

- الملائمة: ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية و ارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

¹ أحمد قايد نوردين، مرجع سبق ذكره، ص ص 12- 14، بتصرف.

-القابلية للفحص: أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.

-البعد عن التحيز: بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.

-القابلية للقياس الكمي: القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية و هي خاصة يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب و مصلحة إدارة المشروع:

من الواضح أنه توجد علاقة تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومدقق الحسابات فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة، ويجعل من استخدام التدقيق أمراً مستحباً وان تكون عملية التدقيق اقتصادية وعملية.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

ضرورة هذا الفرض مثل ضرورة الفرض السابق في جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مدقق الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع من اختباره، وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء، وهنا تبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء. لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.

4- وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

إن وجود النظام السليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه. فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية التدقيق عملية واقتصادية كباقي الفروض

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية

للمركز المالي ونتائج الأعمال

يعني هذا الفرض أن مدققي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون سندا لتعضيد آرائهم كما أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب أن تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

إن هذا الفرض مستمد من فرض محاسبي وهو فرض استمرار المشروع. يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح إلى مدقق الحسابات أن إدارة المشروع رشيد، في تصرفاتها (مثلاً عند شراء أحد الأصول) وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، والعكس صحيح.

ثالثاً: مزايا التدقيق الخارجي

1- مزايا داخلية تعود بالنفع على أصحاب المشروع منها¹:

- تمكن أصحاب المشروع من معرفة ومتابعة سير العمل في المشروع؛
 - اعتبار البيانات التي خضعت للتفتيش والمراجعة أداة صالحة لرسم الخطط واتخاذ الإجراءات المناسبة؛
 - اكتشاف الثغرات ونواحي القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
 - انتظام أعمال المحاسبة لشعور موظفي المحاسبة بخضوعهم إلى أعمال المراجعة.
- 2- ومزايا خارجية تعود بالنفع على الغير وتعتمد بشكل رئيسي على المعطيات والبيانات المحاسبية التي توفرها المحاسبة وتؤكد صحتها المراجعة التي تخدم العديد من الجهات التي تستخدم هذه المعطيات والبيانات المحاسبية في رسم خططها المستقبلية ومن هذه الجهات ما يلي²:
- فئة المستثمرين: أي كل شخص أو جهة تملك رأس مال ترغب في استثماره في مشروع اقتصادي مناسب.
 - البنوك على اختلاف أنواعها: من أجل معرفة وتحديد المركز المالي للمنشأة وكذلك القدرة على سداد الديون المقترضة من هذه البنوك.

- رجال التجارة والاقتصاد: من أجل المنشورات والدراسات الاقتصادية لاختيار المجال الاقتصادي الأنسب.

- الدوائر المالية: من أجل تحديد مبالغ الضرائب بشكل صحيح وسليم.
- رجال العلم والأكاديميين، اتحادات العمال، الهيئات الحكومية والمدراء.

المطلب الثالث: مفهوم ، حقوق و واجبات المدقق الخارجي

أولاً: تعريف المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)

¹ عاصم إحسان عدنان، مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الفلسطينية المتعاملة في التجارة الالكترونية، مذكرة لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، سبتمبر 2016، ص 35. بتصرف.

² عاصم إحسان عدنان، مرجع سبق ذكره، ص 36.

يعرف القانون 01/10 أن مهنة محافظ الحسابات على أنه:

" يعرف محافظ الحسابات في القانون الجزائري حسب المادة 27 من القانون 91/08 على أنه كل شخص يمارس باسمه الخاص أو تحت مسؤولية مهنة الشهادة بإثبات صحة و صدق البيانات و حسابات المؤسسات الاقتصادية و المالية و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها "

" هو ذلك الشخص الذي يكون قانوني و مستقل و محايد و ليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة، و يمكن الاعتماد عليه، حيث تعرض عليه كافة البيانات و المعلومات المحاسبية و المالية وأن تحمل هذه المعلومات المحاسبية رأيه المكتوب و الموقع منه بشأها"¹.

ثانيا: مسؤوليات و حقوق المدقق الخارجي

• مسؤوليات محافظ الحسابات

تنحصر مسؤولية المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات الأساسية في إبداء الرأي المحايد على القوائم المالية التي بصدد مراجعتها لها، والتأكد من أنها معدة في ضوء تطبيق المعايير المعمول بها، والمعترف بها عامة².

إضافة إلى أن هناك تعدد للمسؤوليات التي يتحملها المدقق الخارجي الخارج أثناء قيامه بعملية مراجعة الحسابات نجد أهمها ما يلي:

- مسؤولية فنية:

و هي التي تدخل في صميم عملية كمدقق حسابات قانوني للمؤسسة و التي تتلخص في مجالين هما مسؤولية في التحقق من أن الشركة قد طبقت و بشكل سليم القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين و اللوائح و الأنظمة و العقود قد روعيت و طبقت تطبيقا سليما³.

- المسؤولية المدنية:

إن المدقق الخارجي مسؤول تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء والتقصير، وغير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، من تلك الأخطاء وذلك التقصير⁴.

¹ إلياس شاهدي و آخرون ، محافظ الحسابات و دوره في دعم و تحسين جودة المراجعة الخارجية، "مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية" جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، الجزائر ، العدد 10 ، الجزء 02 ، 2017 ، ص 09 ، بتصرف .

² إلياس شاهدي و آخرون ، محافظ الحسابات و دوره في دعم و تحسين جودة المراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1) مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان -الأردن ، 2010، ص 110 ، بتصرف.

⁴ إلياس شاهدي و آخرون، محافظ الحسابات و دوره في دعم و تحسين جودة المراجعة الخارجية، ص 13.

- المسؤولية التأديبية:

إذا أخل المدقق الخارجي، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها . فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة¹.

- المسؤولية الجنائية

قد يجد المدقق الخارجي نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات ، في حالات التآمر مع الإدارة أو إغفاله و تغاضيه عن بعض الانحرافات ،الكذب في كتابة تقريره ، عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية الوكيل الجمهورية، تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة، وعدم احترام سر المهنة².

• حقوق المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)

- حق الإطلاع على جميع دفاتر و سجلات و مستندات الشركة تحت المراجعة في أي وقت سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية بالإضافة لجميع المراسلات الواردة و الصادرة و أي مستندات أخرى يرى ضرورتها ؛
- حق طلب جميع البيانات و المعلومات و الإيضاحات التي يراها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة؛
- التحقق من موجودات المؤسسة و التزاماتها

المبحث الثاني: المعايير المهنية التي تحكم التدقيق الخارجي

تعتبر المعايير الدولية و المحلية أداة فعالة تحكم قواعد مهنة التدقيق و تحدد مهمة المدقق الخارجي بكونه رجل قانون ، محترف ، متخصص و مستقل في أداء مهامه.

المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي الدولية

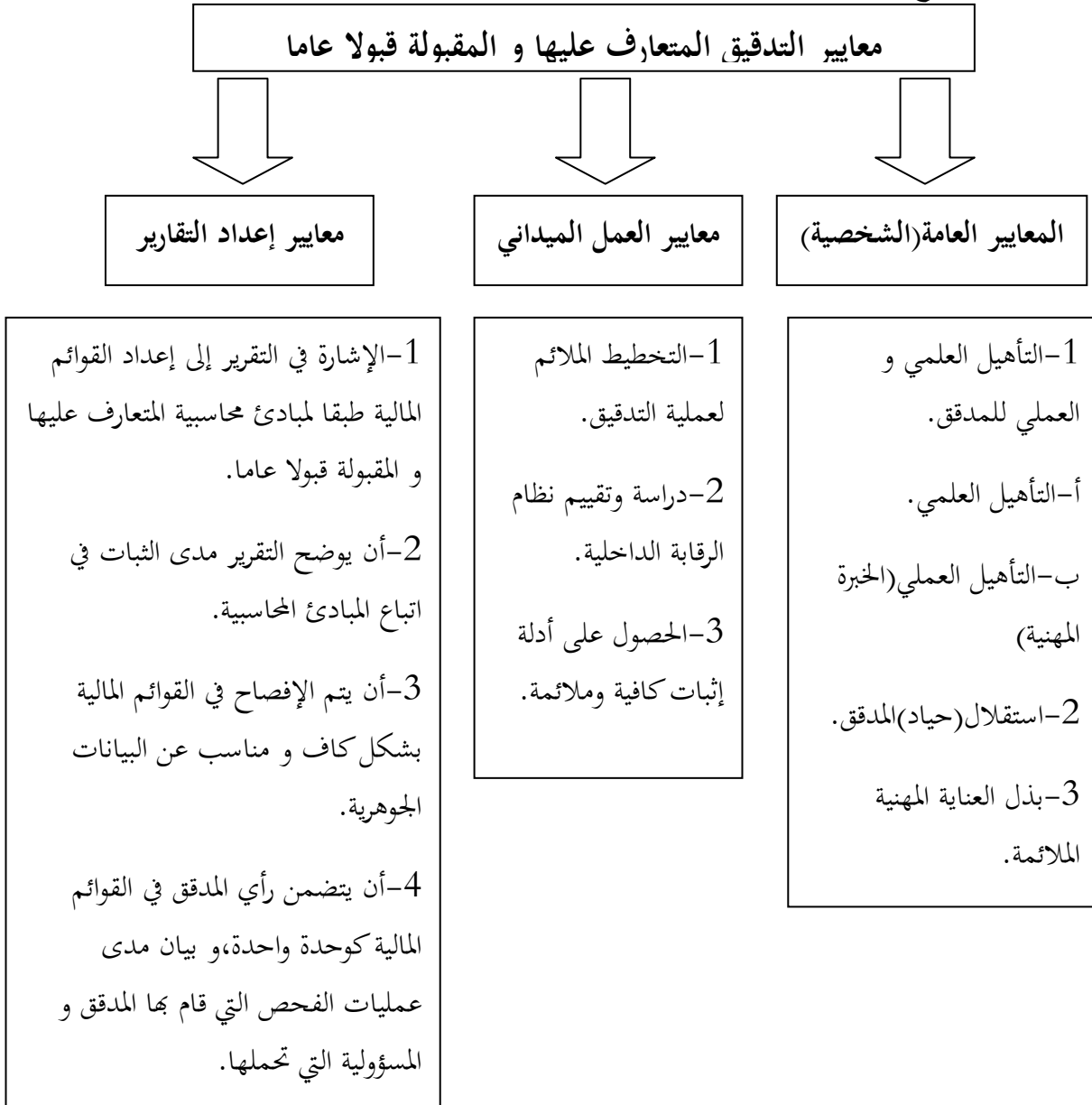
أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألفت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصبحت و مازالت المرجع الأساسي لكل مزاول المهنة ، و تشمل ثلاثة معايير هي: المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير إعدادا التقرير، ويوضح الشكل التالي هذه المعايير³:

¹ إلياس شاهدي و آخرون، محافظ الحسابات و دوره في دعم و تحسين جودة المراجعة الخارجية، ص 13.

² سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، ص ص 111-112 ، بتصرف.

³ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2015، الأردن عمان، ص 120.

شكل(1-1) يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً



المصدر: رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2015، الأردن عمان، ص

.120

أولاً: المعايير العامة

1- معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية:

بحكم المهام المنوطة للمدقق الخارجي إبان عملية المراجعة، بات من الأجدر عي هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية و الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام و الكفاء بهذه المهمة¹:

أ- من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلًا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

ب- من ناحية التأهيل العملي و الكفاءة المهنية: أن يكون قد أنهى التبرص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه خبرة (10) عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

2- معيار الاستقلال:

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقي للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى اعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المدقق، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع²:

أ- عدم وجود مصالح مادية للمدقق: ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها و أن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع ، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

ب- وجود استقلال ذاتي: يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

¹ محمد تهايمي طواهي ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2005، الجزائر، ص 39.

² محمد تهايمي طواهي ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

3- معيار العناية المهنية: يعني أن يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة الى غاية الانتهاء منها، انطلاقاً من كون أن المدقق الخارجي لا بد أن يفى بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي ال استقلال في أداء مهمته، يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي¹:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
- التقييم العميق لنظام الرقابة لداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف ، الذي يستغل لحدوث تلاعبات و غش و لا يمنع حدوث أخطاء؛
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

ثانياً: معايير العمل الميداني

و تتضمن مايلي²:

- 1- التخطيط الملائم لعملية التدقيق: يجب وضع مخطط واف لعملية التدقيق كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذي قد يستعين بهم المدقق؛
- 2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب القيام بدراسة وافية و إجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساساً للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق و ليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال تدقيق الحسابات؛
- 3- الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة : يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة و ذلك للمعاينة و الملاحظة و التحريات و الاثباتات التي من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها.

¹ محمد تهايمي طواهي ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 42- 43 .
² خالد أمين عبدالله، "علم تدقيق الحسابات-الناحية العملية" دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى م1999، ص 17.

ثالثا: معايير إعداد التقارير

و تتضمن مايلي¹:

- 1- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- 2- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابق؛
- 3- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما ام يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك؛
- 4- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل، أو امتناعه عن إبداء الرأي. وفي الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية الأربعة.

أولا: المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ 04 فيفري 2016.

1- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

نتطرق في هذا المعيار لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه².

- مجال تطبيقه:

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة و عند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة ؛
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات و الشروط الخاصة بالمهمة ؛
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

¹ خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص 17.
² المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزير المالية.

- الأهداف:

إن هدف المدقق هو قبول متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق و الإدارة، و عند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق؛
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام و الشروط المعروضة في رسالة المهمة؛
- يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 505: التأكيدات الخارجية

نتطرق في هذا المعيار لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹.

- مجال تطبيقه:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

- الهدف:

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.

3- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 560: الأحداث اللاحقة.

نتطرق في هذا المعيار لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه².

¹ المقرر رقم 002، مرجع سبق ذكره.
² المقرر رقم 002، مرجع سبق ذكره، ص 2.

- مجال التطبيق:

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

- الأحداث اللاحقة:

قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات و يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) و تاريخ تقرير المدقق؛
- بعد تاريخ تقريره إلى غاية اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.

- الأهداف:

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) و تاريخ تقريره، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بما قبل ذلك التاريخ.

4- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 580 التصريحات الكتابية

في هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

- مجال التطبيق:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

¹المقرر رقم 002، مرجع سبق ذكره، ص 2.

- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيّد هذا المعيار.

- التصريحات الكتابية كعنصر مقنع:

- التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.
- بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنّها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إلا إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة و أثر العناصر المقنعة الأخرى و التي جمعها المدقق و المتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكدات الخاصة.

- الأهداف:

أهداف المدقق هي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا و إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

ثانيا: المجموعة الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

1- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 500 العناصر المقنعة

في هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

¹ مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزير المالية.

- مجال التطبيق:

- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه؛
- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

- الأهداف:

يهدف المدقق إلى تصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق و التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة و التي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

هذا المعيار تنطبق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

- مجال التطبيق:

- يدرس المعيار م.ج.ت 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية؛
- يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة؛
- تعالج على حدى المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

- هدف و رزنامة التخطيط:

يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجيات عامة التدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق، في هذا النحو، على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛
- التعرف على المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسب؛
- التنظيم و التسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة و ذات كفاءة.

¹ مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص3.

كما أن التخطيط الملائم يساعده في:

- اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات و الكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، مع التوجيه الصحيح للمهام؛
- التسيير و الإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة و مراجعة أعمالهم؛
- تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع و الخبراء، إن أمكن ذلك طبيعة و امتداد التخطيط يتغيران حسب حجم و درجة تعقيد الكيان .

3- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 510 مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية.

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

- مجال التطبيق:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.
- تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة و التي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل :

الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات و الالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق؛

- تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف"

- الهدف:

يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العت=ناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تسمح بضمأن أن:

¹ مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص3.

- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح و أنها لا تحتوي على على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.
- الطرق المحاسبية الملائمة و التي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة و تم عرضه بشكل صحيح و يكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

4- المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)700 "تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية"

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

- مجال التطبيق:

يعالج المعيار م.ج.ت 700 ماييلي:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛
- شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

- الأهداف:

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجموعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

ثالثا: المجموعة الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.

¹ مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص3.

1- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 520 "الإجراءات التحليلية"

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

- مجال التطبيق:

• يعالج هذا المعيار:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛

- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

• تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان و محيطه لاعتبارها إجراءات

لتقييم المخاطر(و التي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين

الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

• الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات

مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة و ذلك

باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات

الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

- الأهداف:

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، عليه

كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين

معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 570 "استمرارية الاستغلال"

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

¹ المقرر رقم 23 المؤرخ في 1 مارس 2017 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزير المالية.

- مجال التطبيق:

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

- الأهداف:

أهداف المدقق هي مايلي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛و ذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها؛
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

3- المعيار الجزائري للتدقيق(م.ج.ت)610" استخدام أعمال المدققين الداخليين"

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه²

- مجال التطبيق:

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

- الأهداف:

¹ المقرر رقم 23 ، مرجع سبق ذكره،ص3.

² المقرر رقم 23 ، مرجع سبق ذكره،ص3.

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي و خلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية و إلى مدى، تستخدم الأعمال الخاصة المدققين الداخليين؛
 - في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.
- 4- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

- مجال التطبيق:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.
 - لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:
- * يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمت معالجتها في المعيار 220؛
- * يستخدم المدقق أعمالاً لشخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمت معالجتها في المعيار 500.
- الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

- الأهداف:

اهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعين؛

¹ المقرر رقم 23 ، مرجع سبق ذكره، ص3.

- تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

رابعا: المجموعة الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

1- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 230 "وثائق التدقيق"

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

- مجال التطبيق:

- يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.
- لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار من جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية و القانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

- الأهداف:

أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفا كافيا و ملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق و أدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أرو النقاط المهمة و التي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية و التفتيشات المنحزة تطبيقا للمعيار (م.ج.ن.1) أو النصوص القانونية و التنظيمية.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 501 "العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة"

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه²

- مجال التطبيق:

¹ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الصادر عن وزير المالية، ص 3، 4.
² مقرر رقم 77، مرجع سبق ذكره، ص 3.

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

- الأهداف:

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة:

- وجود المخزونات و حالتها؛
- اكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان؛
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 530 "السبر في التدقيق"

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

- مجال التطبيق:

- يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.
- يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي و الغير الإحصائي لتحديد و اختيار عينة ما، و وضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية و تقييم نتائج السبر.
- يتم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و إنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة و التي يؤسس عليها رأيه.

يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كليات التطبيق على الوسائل و التي يعد السبر في التدقيق جزءا منها، و هذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

- الأهداف:

¹ مقرر رقم 77 ، مرجع سبق ذكره، ص 3.

يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

4- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية الواردة المتعلقة بها"

هذا المعيار نتطرق لعنصرين مهمين هما مجال التطبيق و الهدف الذي يرمي إليه¹

-مجال التطبيق:

يعالج المعيار م.ج.ت 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية ، و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

و تحديدا، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315،330 ، و معايير أخرى ، التقديرات المحاسبية.

-الأهداف:

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المنقعة و الكافية للتحقق من أن :

- التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة.
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة و هذا في المرجع المحاسبي المطبق.

المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن فحصه لنظام المعلومات المحاسبية و ذلك لاستعمال أحد أنواع التقارير التالية²:

¹مقرر رقم 77 ، مرجع سبق ذكره، ص ص3،4.
²محمد تهايمي طواهي ،مرجع سبق ذكره، ص ص 55- 57.

- 1- التقرير النظيف:** يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته و إجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية ، وقد يتمتع المدقق عن إصدار التقرير النظيف نظراً للاعتبارات التالية:
- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً؛
 - عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛
 - عدم كفاية الأدلة و الإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
 - غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب.
- 2- التقرير التحفظي:** يعتبر التقرير التحفظي امتداداً لمعدل للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و في هذا الإطار يشير المدقق على هذه التحفظات بكل وضوح و صراحة و يحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية و على القوائم المالية للمؤسسة و المركز المالي لها.
- 3- التقرير السالب:** يصدر المدقق هذا التقرير، إذا قام بعملية المراجعة و وفقاً لمعاييرها و رأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقاً لمعالجة سليمة و لم يراع في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً، كأن يقيم و يسجل جزءاً كبيراً من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلاً عن التكلفة الحقيقية لها أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإيرادية على أنها مصروفات رأسمالية.
- 4- تقرير عدم إبداء الرأي:** إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المدقق ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة و البراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن إرادة هذه الأخيرة و المراجع على حد سواء.

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الخارجي

يحتاج المدقق الخارجي لمجموعة من المحددات الأساسية والقيود التي تحدد مهامه الأولى في المؤسسة محل المراجعة إلى نهاية مهمته عند إبداء رأيه الفني المحايد.

المطلب الأول: مراحل عملية التدقيق الخارجي

يمر المدقق أثناء أدائه لمهامه بأربع مراحل رئيسية تتمثل في:

1- التعرف على المؤسسة

يهتم المدقق الخارجي في مهمته لبعض النقاط الخاصة عند التعرف على المؤسسة¹:

- بعد التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته على المراجع الخارجي الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة طبيعة النشاط المؤسسة أو المجمع، هيكلها، التنظيم العام لها، سياستها، تنظيمها الإداري والمحاسبي؛

- الممارسات المحاسبية؛

- المدد الزمنية وفترات إنتاج المعلومات المالية والتسييرية؛

- وجود نظام الرقابة الداخلية الأساسية؛

- تدخل محترفين من خارج المؤسسة؛

وهذا ما يمكنه، بعد إنجاز هذه المرحلة، من تحضير الملف الدائم وبرنامج عمله العام.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

إن المدقق الخارجي قبل البدء في عملية المراجعة يجب عليه أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة التي محل المراجعة، وعلى أساس هذه الدراسة يحدد المدقق نوعية وحجم العينات التي يقو بمراجعتها ويضع برنامج

¹ صبرينة العايب، مرجع سبق ذكره، ص46.

المراجعة، عندما يقوم المدقق الخارجي بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة التي محل التدقيق فإنه يهدف من وراء ذلك إلى التعرف على النقاط التالية¹:

- مدى كفاية هذا النظام من ناحية التصميم؛
- ملائمة هذا النظام لطبيعة وحجم المؤسسة التي محل التدقيق؛
- مدى الالتزام بتنفيذ هذا النظام؛
- التعرف على نواحي الضعف في النظام وما قد يوجد به من ثغرات.

3- فحص حسابات المؤسسة الاقتصادية

إنها مرحلة فحص الحسابات، وقد تتسع أو تضيق الأشغال فيها بحسب النتائج التي توصل إليها المدقق في المرحلتين السابقتين، فعلى المراجع في هذه المرحلة مراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج، وذلك باستعمال تقنيات السبر وإتباع النهج الذي يراه مناسباً لذلك والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة إثبات وإصدار تقريره عن النتائج التي توصل إليها².

يلجأ المدقق الخارجي عند فحص الحسابات إلى تطبيق بعض الاختبارات التي تساعد في أداء مهمته على أكمل وجه، نذكر من بين هذه الاختبارات ما يلي³:

أ- اختبارات التطابق والسريانية:

يتمثل دورها في التأكد أن وصف الإجراءات قد تم بطريقة صحيحة مطابقة للإجراءات المعمول بها في المؤسسة كما تسمح هاته الاختبارات في تفحص الوجود الفعلي لهذه الإجراءات، وليس التأكد من أنها مطابقة فعلاً من جهة، و من جهة أخرى اكتشاف الإجراءات التي لم يتعرف عليها المراجع من خلال الإجراءات.

ب- إنهاء عملية المراجعة

¹ إلياس شاهدي، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 15.
² صبرينة العايب، مرجع سبق ذكره، ص 47.
³ إلياس شاهدي، مرجع سبق ذكره، ص 15-16.

على المدقق الخارجي في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية و كافة القوائم المالية المتواجدة بين يديه لخص في الأخير إلى تقرير شامل و عام يعبر عن مدي مصداقيتها و تماشيها مع القانون و العرف المحاسبي و ذلك لإنهاء المهمة.

4- تقرير المدقق الخارجي

يبين تقرير المدقق الخارجي نطاق عمله الذي قام به و يبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي و نتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق¹.

¹ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، الطبعة الأولى، عمان، دار الراية للنشر، 2009، ص 197.

شكل رقم (01-02) يوضح منهج المراجعة الخارجية.

مسلك المراجع العام	
الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	
1- أشغال أولية: التعرف على الوثائق الخارجية	
2- اتصالات أولى مع المؤسسة: التعرف على الوثائق الداخلية، حوار، زيارات ميدانية... تحديد المقاييس، إعادة نظر في برنامج التدخل.	
فحص وتقييم الإجراءات:	
3- جمع الإجراءات: استعمال خرائط التدافع، كتابة ملخصات إجراءات، ملخص إجراءات الأدلة الكبيرة الحجم	
4- اختبارات التطبيق (الفهم): تتبع بعض العمليات للتأكد من وجود ومن حقيقة النظام	
5- تقييم أولى لنظام المراقبة الداخلية: نقاط القوة للنظام نقاط ضعف (التصور)	
6- اختبارات الاستمرارية: اختبارات للتأكد من أن نقاط مطابقة	
7- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط قوة النظام، ضعف التطبيق وضعف التصور:	
ضعف النظام ككل وجود حلول عدم وجود حلول	
فحص الحسابات:	
8- تحديد آثار تقييم نظام المراقبة الداخلية: تخفيف البرنامج، تدعيم البرنامج (اختبارات إضافية) رفض المصادقة	
9- اختبارات السريانية والتطبيق: حسب الحالة وبصفة مكتملة أحيانا	
- اختبارات التطبيق (إعادة نظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)	
- اختبارات التطبيق بواسطة الوثائق الداخلية	
- اختبارات التطبيق بواسطة المصادقات الخارجية	
- اختبارات التطبيق عن طريق المشاهدة المادية	
10- إنهاء عملية المراجعة - التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة	
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية	
- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية	
- إعادة نظر في أوراق العمل - إصدار الرأي	

المصدر: محمد بوتين، 2000، ص50.

المطلب الثاني: مفهوم أدلة الإثبات و أنواعها

أولاً: تعريف أدلة الإثبات

تمثل أدلة الإثبات جوهر عملية التدقيق الخارجي بداية من عملية تجميعها إلى غاية تقييمها، تعد بمثابة برهان يقدم و يساهم في تكوين الاعتقاد السليم، و إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة بأنها "معلومات يعتمد عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات من شأنها أن تشكل أساساً لرأيه و من هذه الأدلة المعلومات، المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تقوم عليها القوائم المالية، و كذلك معلومات من مصادر أخرى"¹.

و تعرف أدلة الإثبات في التدقيق بأنها كل ما يمكن أن يؤثر على حكم و تقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية².

من التعريفين السابقين نستنتج أن أدلة الإثبات تعبر بالغة الأهمية في عملية التدقيق الخارجي من حيث المصدقية التي تقدمها المعلومات أثناء الفحص التي تساعد المدقق الخارجي في تحرير تقريره و تقديمه للمؤسسة.

ثانياً: أنواع أدلة الإثبات

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات المتاحة أمام المراجع للاختيار من بينها، من أهمها³:

- 1- الجرد الفعلي؛
- 2- المصادقات؛
- 3- الفحص المستندي؛
- 4- المراجعة التحليلية؛
- 5- الاستفسار عن العميل؛

¹ بن لدغم محمد، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل.م.د، تخصص إدارة المنظمات، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2017/2018، ص 119.

² بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2011، ص 34.

³ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة-مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، 2007، ص 197.

6- المراجعة الحسابية؛

7- الملاحظات.

1- الجرد الفعلي

يصلح الجرد الفعلي للأصول الملموسة للتحقق من وجود الأصل، فيمكن جرد المخزون السلعي و النقدية و الاستثمارات في الأسهم و أوراق القبض و غيرها من الأصول الثابتة، و يعتبر الجرد أكثر الأدلة وثوقا للتحقق من وجود الأصول، و يمكن أيضا استخدام الجرد الفعلي للتحقق من مقدار الأصل (عدد وحدات المخزون، و عدد السيارات، و عدد الآلات) و حالة الأصل (سليم أو عادي، متقادم، تالف)، و لكن الوجود الفعلي للأصل لا يعني بالضرورة أن المؤسسة تمتلكه فقد توجد بضاعة لدى المؤسسة على سبيل الأمانة أو لإجراء عمليات صناعية عليها، و في أحوال كثيرة يصعب (إن لم يكن مستحيلا) على المراجع أن يحكم على الخصائص الوصفية للأصل (التقادم أو التلف) لعدم توافر المؤهلات أو الخبرات. و على سبيل المثال، قد يصعب على المراجع التفرقة بين الزجاج أو الألماس و بالتالي فإن الدليل الناتج عن جرده لمخزون من الألماس يفتقر إلى الوثوق و غالبا ما يلجأ المراجع إلى الحصول على شهادة أو رأي خبير¹.

2- المصادقات

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق، ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات م مصدر مستقل عن المراجع، ينظر إليها على أنها دليل قوي و يتم استخدامه كثيرا بواسطة المدققين، و برغم ذلك تكون المصادقات دليلا مكلفا نسبيا عند التوصل إليه و قد لا يكون ملائما أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات، و لذلك لا يتم استخدام المصادقات، يقوم المدققون عادة بالحصول على استجابة كتابية و ليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا، و تكون المصادقات المكتوبة أيسر للفحص من قبل مشرفي فريق المراجعة بما يمكنهم من تقديم دعم أفضل عند الضرورة لإثبات الحصول على المصادقات².

3- الفحص المستندي

¹ حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص ص 197-198.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة-مدخل متكامل، الجزء الأول، دار المريخ للنشر الرياض المملكة العربية السعودية، 2002، ص 246.

يتمثل الفحص المستندي في قيام المدقق بفحص المستندات و دفاتر العميل للتحقق من المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية و التعرف على أنشطة العميل، و تحديد مدى القيد في الدفاتر بطريقة منظمة، و يتاح أمام المراجع قدر هائل من المستندات نظرا لأن كل عملية مقيدة في دفاتر العميل لها أكثر من مستند واحد يؤيدها، فعلى سبيل المثال، يحتفظ العميل بأوامر العملاء، و مستندات الشحن، و صور فواتير البيع لكل عملية بيع، و وجود أكثر من مستند لكل عملية بيع تساعد المراجع للتحقق من دقة دفاتر البيع فيما يتعلق بعمليات البيع، و يستخدم الفحص المستندي على نطاق واسع في كل عملية مراجعة لأنه متاح و معد سياقاً نسبة المراجع بتكلفة منخفضة نسبياً، و أحيانا قد لا يكون الفحص المستندي هو النوع المعقول المتاح من الأدلة، و يمكن تقسيم المستندات حسب مصدرها إلى نوعين¹ :

مستندات داخلية: يتم إعدادها و استخدامها من منشأة العميل، و ثم الاحتفاظ بها و لم ترسل إلى طرف خارج المنشأة مثل العملاء أو الموزعين و من أمثلة المستندات الداخلية نجد صور فواتير البيع و بطاقات الوقت للعاملين و تقارير فحص و استلام البضاعة.

مستندات خارجية: يتم إعدادها بواسطة أطراف من خارج المؤسسة (الطرف الآخر للمؤسسة) و في بعض الأحوال ينتهي الحال بالمستندات الخارجية إلى ورودها إلى منشأة العميل، و من أمثلة المستندات الخارجية التي يحتفظ بها العميل، فواتير الموردين، أوراق الدفع الملغاة، بوالص التأمين، و كذلك الشيكات الملغاة تنشأ الشيكات بواسطة العميل و تذهب لطرف خارجي، و تلغى و تعود ثانية للعميل.

4- المراجعة التحليلية

تتمثل إجراءات المراجعة التحليلية في المقارنات و إنشاء العلاقات لتحديد مدى معقولية أرصدة الحسابات أو غيرها من البيانات و من أمثلة إجراءات المراجعة التحليلية مقارنة نسبة مجمل الربح في العام الحالي (مجمل الربح+ المبيعات) مع نسبة مجمل الربح في السنة السابقة. و تستخدم إجراءات المراجعة التحليلية في الواقع العملي بشكل كبير، و ازداد استخدامها مع توفر الكمبيوتر و البرامج الجاهزة اللازمة لإجراء العمليات الحسابية².

5- الاستفسار عن العميل

¹ حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص 201-202.

² حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص 203.

يتم من خلال الاستفسار الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل كرد على أسئلة المراجع، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار، فلا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد و يمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل، و بالتالي، عندما يحصل المراجع على دليل عن طريق الاستفسار، فمن الضروري أن يحصل على أدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى، و للتوضيح، إذا أراد المراجع أن يحصل على معلومات عن طرق تسجيل و رقابة العمليات المحاسبية لدى العميل، يجب أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للعميل عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، و فيما بعد يؤدي المدقق اختبارات المراجعة باستخدام التوثيق و الملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها و صرح وفقاً لمتطلبات الرقابة الداخلية¹.

6- المراجعة الحسابية

تتضمن المراجعة الحسابية فحص عينة من العمليات الحسابية (عمليات الجمع في دفاتر و ميزان المراجعة عى سبيل المثال) و الترحيل من دفتر اليومية إلى الأستاذ العام خلال فترة المراجعة، و قد تشمل المراجعة الحسابية إعادة جمع فواتير البيع و التحقق من صحة احتساب الخصم المسموح به، إعادة جمع قوائم المخزون، إعادة تجميع دفتر اليومية، التحقق من مجاميع اليومية المساعدة، و التحقق من حساب اهتلاك الأصول و المصروفات المدفوعة مقدماً، و قد يقوم المدقق الخارجي أيضاً بإجراء مطابقات مثل مطابقة دفتر اليوميات الآجلة مع دفتر أستاذ مساعد المدينين، و مطابقة إجمالي أرصدة حسابات العملاء الفردية المستخرج من دفتر أستاذ مساعد المدينين، و تتم معظم عمليات المطابقة و اختبار الدقة الحسابية باستخدام الكمبيوتر، و برنامج المراجعة الخاص بالعميل².

7- الملاحظة

يتم استخدام الملاحظة لتقييم أنشطة معينة، و توجد طوال المراجعة فرص لممارسة المشاهدة، و السمع و اللمس و الشم لتقييم الأمور على مدى واسع، و على سبيل المثال يمكن للمدقق أن يقوم بزيارة مصنع ليكون انطباعاً معيناً بوجه عام عن التجهيزات الخاصة للعميل، و يمكن للمدقق ملاحظة الصداً على آلة معينة لتقييم ما إذا كان يجب تكهينها، و أيضاً يمكن للمدقق أن يتابع تنفيذ بعض المهام المحاسبية لتحديد ما إذا كان الشخص المسؤول عن هذه

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، ص 249.

² حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص 206-207.

المهام يؤديها كما يجب أم لا، ولا تكفي الملاحظة بمفردها فمن الضروري أن يتبع الانطباع الأولى الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمه و مع ذلك تعد الملاحظة أمر مفيدا في معظم أجزاء المراجعة¹.

المطلب الثالث: الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق

من المفيد الإشارة هنا إلى الإجراءات التنظيمية لعملية التدقيق و المتمثلة في²:

أولا: خطة التدقيق

تحدد خطة التدقيق التي يضعها المدقق في ضوء ما تسفر عنه عملية الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للوحدة التي هي محل الفحص و التدقيق، و الإطار العام الذي تتضمنه خطة التدقيق هو:

- 1- **تحديد الأهداف:** على المدقق أن يحدد أهداف التدقيق باعتبارها المحدد الأساسي لخطوات التدقيق التي يضعها، و تتحدد هذه الأهداف في ضوء نوع التدقيق الذي سوف يمارسه هل هو تدقيق شامل أو تدقيق جزئي يتعلق بنشاط معين.
- 2- **الإجراءات التنفيذية:** بعد أن يقوم المدقق بدراسة الوحدة التي سيقوم بتدقيق حساباتها أو تدقيق جزء معين من النشاط هو قيامه بدراسة الخريطة التنظيمية و القوانين و الأنظمة و التعليمات المطبقة في الوحدة و كذلك دراسة عدد من ميزانياتها و كشوفاتها الختامية لسنوات سابقة و كذلك قيامه بفحص نظام الرقابة الداخلية.
- 3- **التوقيت الزمني:** إن تحديد المدقق للخطوات التنفيذية للتدقيق و الفحص الذي سيقوم به لا بد و أن يرتبط بتوقيت زمني معين و ذلك بالنظر إلى احتمالات استغراق أية عملية لوقت كبير يخل بتنفيذ برنامج التدقيق بأكمله و بالتالي يؤخر الإنتهاء من عملية التدقيق في الوقت المناسب و من الطبيعي أن المدقق عندما يعين لكل عملية وقتا محددرا يراعي في ذلك التسلسل المنطقي لبعض العمليات و إمكانية استخدام نتائج خطوة في إنجاز خطوة أخرى.

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، ص ص 248-249

² عبدالرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة/قسم المحاسبة، الطبعة الأولى، الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، 1999، ص ص 64-71.

4- التحديد الواضح لمسؤولية كل فرد من فريق التدقيق: على الأغلب يتم إنجاز عملية التدقيق بواسطة فريق عمل تتوسع بين أعضائه المهام والمسؤوليات و يجب أن تحدد تحديدا واضحا فيكلف موظف بالقيام بتدقيق العمليات النقدية و ثان بتدقيق العمليات الآجلة و ثالث بتدقيق العمليات المخزنية و رابع بتدقيق الإيرادات و المصروفات، و من المفروض أن يكون واضحا لدى كل منهم أهداف العملية المكلف بها و نطاق تنفيذها و توقيت إنجازها و يكون كل فريق عمل برئاسة مدقق أو مراقب للحسابات ينسق في جهوداتهم و يحاول حل المشاكل التي تواجههم أثناء تأديتهم لعملهم.

ثانيا: أوراق عمل التدقيق

1- ما المقصود بأوراق العمل: يحتاج المدقق إلى أوراق يحتفظ بها و التي تمثل الإجراءات و الاختبارات التي قام بها و المعلومات التي حصل عليها و النتائج التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق، و عليه من المستندات بالإضافة إلى الجداول و المذكرات التي يعدها أو يحصل عليها و هي بذلك تعتبر سجل كاملا للعمل الذي أنجزه.

2- الغرض منها:

- تحتوي على تفصيل كامل للعمل الذي أنجز و النتائج التي توصل إليها المدقق و التي سوف يدونها في تقريره.
- تكون بمثابة سجل يحتوي على كافة تفاصيل المعلومات الظاهرة في كشف الميزانية و الحسابات الختامية بحيث يمكن الحصول على أي تفصيل يطلب من أوراق العمل.
- تساعد المدقق في معرفة ما إذا كان العمل الذي أنجز من قبل موظفيه كاف و مدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها.
- وجود أوراق العمل يسهل في تدقيق السنوات التالية و ذلك لأن إجراءات التدقيق تتشابه من سنة إلى أخرى.
- أوراق العمل تساعد المدقق على إعادة النظر في برنامج التدقيق للتحقق من مدى كفايته و يدخل ما يراه ضروريا و مناسبا.
- أوراق العمل تعتبر دليل إثبات ماديا إذا ما طعنت أية جهة بأداء و عمل المدقق.

ثالثا: مذكرات التدقيق

أحيانا يصادف المدقق أثناء قيامه بإتمام عملية التدقيق متعددة قد نحتاج إلى استفسار و إيضاح من قبل المسؤولين أو إلى إعادة فحص، وكذلك مسائل اخرى قد يشك في صحتها، وإذا لم يتمكن من الحصول على البيانات و الإيضاحات الكافية فورا فيجب عليه أن يسجلها في مذكراته حتى لا يهمل العودة إليها ومن المستحسن أن يقوم المدقق بحل المشاكل التي تواجهه أثناء تنفيذه لعملية التدقيق أولا بأول إلا أن كثرة الاتصال بموظفي الوحدة لعرض استفساراته قد يكون سببا في تعطيل عملهم. كما أن هناك بيانات ومعلومات تصادفه أثناء قيامه بعملية التدقيق التفصيلي أثناء السنة قد يحتاج إليها في التدقيق النهائي أو في أثناء تحقيقه لبند الموجودات أو المطلوبات و التي يجب الرجوع إليها عند الحاجة لها.

و من الأمثلة على المسائل التي تدون في مذكرات المدقق:

- الأخطاء التي حدثت في الحسابات و متابعة تصحيحها.

- نقاط الضعف التي لاحظها في نظام الرقابة الداخلية.

- الملاحظات الخاصة بتسوية كشف حساب المصرف و بالأخص تصفية الصكوك المعلقة.

- الاقتراحات الخاصة بتعديل برنامج التدقيق.

رابعا: ملفات التدقيق

المدقق يحتفظ لكل وحدة مكلف بتدقيق حساباتها بملفات مختلفة و هي:

1- الملف الدائم لكل عملية يرفق بها العقود و المستندات و البيانات التي يرى ضرورة الرجوع إليها باستمرار.

2- الملف السنوي حيث يفتح ملفا لكل سنة من سنوات التدقيق يرفق بع كشف الميزانية و حساب النتيجة و أوراق التدقيق و الملاحظات و الكشوفات و البيانات المالية و التفصيلات الخاصة بحسابات تلك السنة.

3- ملف المراسلات و يحتوي على جميع الرسائل الواردة من الوحدة و صور من الرسائل الصادرة منع إلى الوحدة و ترتب حسب التاريخ بعد تسجيلها في دفتر الوارد و الصادر.

خامسا: شهادات التدقيق

إن إدارة الوحدة هي المسؤولة عن الحسابات الختامية فهي التي تقوم بإعدادها و تقديمها إلى المدقق لأجل فحصها و تدقيقها و إعداد تقرير عنها. و بالنظر إلى أن بعض المعاملات أو الأحداث و الالتزامات قد لاتصل إلى المدقق بسبب عدم إثباتها في الدفاتر و السجلات أو عدم وجود أي دليل يشير إليها كما هو الحال في حالة الاتفاق على شراء بعض من الموجودات الثابتة أو إنفاق بعض المصروفات أو وصول بعض من القوائم من الغير بخصوص بعض البضائع دون تسجيلها بالدفاتر و السجلات فإن المدقق لكي يحدد مسؤوليته يطلب شهادات من الإدارة بهذا الشأن، و هناك شهادات أخرى يطلبها المدقق من الغير عن طريق الوحدة على أن ترسل إليه مباشرة و ذلك للتأكد من صحة بعض الحسابات و التحقق منها مثل شهادات المصارف عن أرصدة الوحدة لديها و شهادات بالأوراق المالية التي تعود ملكيتها للوحدة و لكنها موجودة لديه للحفاظ أو لقاء الحصول على قروض. أي أنه يوجد هناك نوعان من الشهادات:

- 1- النوع الأول تقدمه الإدارة إلى المدقق مثل الشهادات الخاصة بالموجودات الثابتة و بضاعة آخر المدة و المدينين و الدائنين و الالتزامات و المستحقات و يطلق على هذا النوع بالشهادات الداخلية.
- 2- النوع الثاني يحصل عليها المدقق من الغير شهادات خارجية مثل شهادات المصارف و الوكلاء و الأطراف الموجود لديها بضائع تعود للوحدة و الشهادات العقارية التي تطلب من مديريات التسجيل العقاري و المصادقات على أرصدة المدينين و الدائنين و ترسل هذا النوع من المصادقات إلى المدقق مباشرة بناء على طلب من الوحدة.

سادسا: برنامج التدقيق

ليس بإمكان المدقق أن يقوم بنفسه بفحص كل الأحداث المالية المثبتة بالدفاتر و السجلات و بشكل تفصيلي و لذلك فإنه عادة يستعين بمندوبين أو مساعدين يعهد إليهم بإنجاز جزء من المعاملات التي يراها متناسبة مع مؤهلاتهم العلمية و العملية، و لأجل أن يتمكن هؤلاء المندوبين و المساعدين من القيام بعملهم على خير ما يرام و كذلك لأجل أن يطمئن المدقق من أنهم قد قاموا بتأدية ما يجب عليهم من جهة أخرى نرى ضرورة وجود برنامج للتدقيق يسير عليه المندوبون و المساعدون عند تأديتهم لعملهم، و في الحياة العملية يقوم المدقق بزيارة

الوحدة المطلوب تدقيقها للمرة الأولى و بعد أن يتعرف على طبيعة العمل و الدفاتر و السجلات و المستندات المستخدمة و الموظفين الذين لهم حق التوقيع عن المنشأة و بعد قيامه بفحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يقوم برسم برنامج التدقيق الذي ينوي تنفيذه في تدقيق هذه الوحدة، ويعتبر هذا البرنامج أساسا للتدقيق المقبل حيث يدخل عليه ما يراه من تعديلات من وقت لآخر لكي يجعله ملائما لطبيعة المنشأة و متمشيا مع التطورات التي تحدث فيه.

خلاصة الفصل:

برزت وظيفة التدقيق الخارجي وأخذت مكانة بارزة في اغلب المؤسسات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليست كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تقييمي لفحص كافة الأنشطة والعمليات، بحيث يعتبر التدقيق الخارجي كجرس انذار مبكر للمؤسسات، كونه يهتم لمعالجة الانحرافات المالية وذلك من خلال تطبيق المعايير المهنية بكل اتقان وموضوعية، وتكون مهنة التدقيق سارية بشكل محكم وجيد الا بوجود مدقق خارجي يتحلّى ببعض الصفات وأن يتمتع ببعض الحقوق والواجبات التي تؤهله على أتم وجه وبشكل موضوعي وفعال وملتزم. وبناء على ما سبق نقول أن عملية التدقيق هي مهنة عريقة وضرورية وهامة في المؤسسات الاقتصادية الا أن للمدقق الخارجي مسؤولية في دراسة نظام الرقابة الداخلية؛ وهذا ما سوف نتطرق اليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي جعل نظام الرقابة الداخلية من النظم الرئيسية والمهمة الذي على أساسه يستند المدقق الخارجي للحكم على مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية لضمان الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة و ذلك من خلال تحليل مكونات هذا النظام و ذلك للتحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و ذلك بعد تقييم أداء الوظائف و مختلف السياسات التي وضعت لخلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها ،ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية سنتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:

المبحث الأول:عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني:مكونات،مقومات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث:تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام مراقب الحسابات والأساس الذي يتركز عليه عند اعداده لبرنامج التدقيق، وتحديد مدى الاختبارات التي سيقوم بها.

المطلب الاول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

شهد نظام الرقابة الداخلية تطوراً تاريخياً هاماً في المفاهيم و الأهداف، وتمثل فيما يلي:

أولاً: التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية

جدول رقم(02-01) يوضح التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية

المرحلة	المميزات	الهدف
قبل سنة 1500 قبل الميلاد	- تحقيق مفصل لكل عملية أو حدث.	- منع الاختلاسات و التلاعبات.
من سنة 1500 إلى سنة 1750	- اتساع استخدام الرقابة و التركيز على فحص الأحداث المالية.	- الرقابة المالية. - منع الاختلاسات و التلاعبات بسبب انفصال الملكية عن الإدارة.
من 1750 إلى يومنا هذا	- مهنة التدقيق كرقابة خارجية. - الاعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري و لازم لأي تنظيم محاسبي.	- فحص الأحداث بالخصوص عند بروز المؤسسات الكبيرة و انتقال الإدارة إلى الأفراد المهنيين و غياب أصحاب رأسمال.

المصدر: من اعداد الطالبتين.

ثانيا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعرف الرقابة الداخلية حسب التعريف الذي وضعته جمعية المدققين الامركيين¹: الرقابة الداخلية عبارة عن الإجراءات و الوسائل المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على الأصول الأخرى و النقدية، بالإضافة إلى التأكد من الدقة في تسجيل العمليات المحاسبية في الدفاتر، و نتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي و الإداري. و يعرف المعيار رقم 400 من معايير المراجعة الدولية الرقابة الداخلية على أنها: مجموعة السياسات و الإجراءات التي تعتمد عليها المؤسسة في الوصول إلى هدفها المتمثل في ضمان إدارة منظمة و كفاءة العمل، المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول و منع اكتشاف الغش و الأخطاء و كذا مراقبة دقة و مصداقية المعلومات المحاسبية و تهيئتها في الوقت المناسب².

الرقابة هي إجراء أو عمل تقوم به الإدارة لضمان انجاز الأهداف المرسومة. و قد أدى ظهور المؤسسات الكبيرة إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظاما يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها. و الرقابة الداخلية تعتبر مرادفا للرقابة داخل التنظيم و قد ارتبطت الرقابة الداخلية في مراحلها الأولى بحماية النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضة للتلاعب و الاختلاس³.

نستخلص من هذه التعاريف السابقة بأن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و الوسائل التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية ممتلكاتها وأموالها من النهب و الغش ، والتأكد من صحة مستنداتها وقوائمها.

المطلب الثاني: العوامل و الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية.

يمكن إيجاز العوامل و الأسباب التي أدت إلى ظهور نظم الرقابة الداخلية و اتساع نطاقها فيما يلي⁴:

1/ كبر حجم المؤسسات في الحياة الاقتصادية الحديثة إلى الحد الذي أصبح معه من المتعذر على إدارة المؤسسة التعرف على أوجه نشاطها المختلفة و نتائج أعمالها عن طريق الاتصال الشخصي لذلك برزت أهمية تواجد الرقابة الداخلية كأداة تستخدمها الإدارة، بقصد التأكد من صحة ما تحتويه الكشوف و الإحصائيات و التقارير من البيانات أو الأرقام، و من حولها من أي خطأ أو تلاعب.

¹ مصطفى صالح سلامة، "مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية"، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون و موزعون، عمان، الاردن، 2010، ص126.

² طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.

³ أحمد فايد نور الدين، "مفاهيم في الرقابة الداخلية"، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017.

⁴ سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات (1)" ، مرجع سبق ذكره، ص169.

2/ اهتمام الإدارة العليا و رغبتها في التأكد من قيام إدارات المؤسسة بتنفيذ المخطط لهم لتحقيق الأهداف العامة، في حدود الاختصاصات المفوضة لهم، و التأكد من حماية أموال المؤسسة من فرص الغش و التلاعب.

3/ إشراف الدولة على المؤسسات التي لها مساس بمصالح و مرافق الدولة العامة، و حاجة الجهات الحكومية التي لها حق الإشراف إلي البيانات و المعلومات و التقارير اللازمة للتخطيط القومي.

4/ التحول الذي طرأ على عملية تدقيق الحسابات إذ بعد أن كانت تتم بشكل شامل تفصيلي، أصبحت تقوم و تعتمد على أسلوب الاختبارات و العينات، و هذا يتحدد على ضوء نتائج قيام مدقق الحسابات بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية موضوع مدقق الحسابات.

المطلب الثالث: أنواع و أهداف نظام الرقابة الداخلية.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها كالآتي:

أولاً: أنواع نظام الرقابة الداخلية.

تقسم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية¹:

1/ **الرقابة الإدارية:** و تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية من تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية و هي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائلاً متعددة مثل الكشوفات الإحصائية و دراسات الوقت و الحركة، و تقارير الأداء، و الرقابة على الجودة، و الموازنات التقديرية، و التكاليف المعيارية و استخدام الخرائط و الرسوم البيانية و برامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

2/ **الرقابة المحاسبية:** و تشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة للبيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها و يضم هذا النوع وسائل متعددة منها- على سبيل المثال- إتباع نظام القيد المزدوج و استخدام حسابات المراقبة (الإجمالية) وإتباع موازين المراجعة الدورية و إتباع نظام المصادقات، و اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، و وجود نظام مستندي سليم و نظام التدقيق الداخلي، و فصل الواجبات بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج و التخزين.

¹ أحمد قايد نور الدين، "مفاهيم في الرقابة الداخلية"، الطبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص 98-99.

3/ الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات.

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية.

مما تقدم يتضح أ لأهداف الرقابة الداخلية تطورت وأصبحت تهدف الى تحقيق ما يلي¹:

- 1/ حماية أصول المؤسسة من السرقة و الاختلاس و التلاعب.
 - 2/ ضمان تحقيق الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة المعلومات و التقارير التي يتم إعدادها داخل المؤسسة.
 - 3/ ضمان صحة و سلامة نظم التخطيط و الرقابة و تقييم و تنمية الكفاية الإنتاجية و الكفاءة الإدارية.
 - 4/ ضمان تحقيق السير حسب السياسات الإدارية و تنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة، و ضمان توفير المعلومات الملائمة التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة.
- يتضح من أهداف الرقابة الداخلية بالمفهوم الحديث أنها تغطي كافة جوانب التنظيم ونشاطاته الداخلية، ليس فقط فيم يتعلق بالنظام المحاسبي، وإنما الاهتمام بالنظام الإداري و الوظائف المرتبطة به، وبذلك أصبحت الرقابة الداخلية بمثابة الوسيلة الفعالة، التي تمكن من توفير المعلومات الملائمة، والحماية اللازمة لكافة الأصول، وتقييم أداء كافة المستويات الإدارية ومراكز المسؤولة التابعة لها، ومن ثم المساعدة في اتخاذ القرارات المشتقة من أهداف المؤسسة

ثالثا: حدود نظام الرقابة الداخلية:

من الملاحظ أنه مهما كانت الرقابة الداخلية مصممة ومطبقة بشكل مناسب، إلا أنها تعمل على تزويد المؤسسة بتأكيد معقول وليس تأكيد مطلق يساعد في تحقيق أهدافها، ويرجع السبب في ذلك الى وجود بعض القيود التي تحد من فعالية هذه الرقابة مثل¹:

¹ سامي محمد الوقاد، لوي محمد وديان، "تدقيق الحسابات(1)"، مرجع سبق ذكره، ص171.

1. الاخطاء الحكمية: قد تتاثر فعالية الرقابة الداخلية بسبب اتخاذ الادارة لقرارات مكمية لا تمثل الواقع، أو لاداء مهام روتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات أو لضيق الزمن، أو لأية ضغوط أخرى.
2. فهم الموظفين الخاطئ للتعليمات: قد ينهار نظام الرقابة الداخلية بسبب فهم الموظفين الخاطئ لتعليمات الادارة، أو لارتكابهم أخطاء نتيجة الاهمال أو عدم التركيز أو الاعياء، أو بسبب التغيرات المؤقتة أو الدائمة التي تحدث في مكونات أو في النظم أو الاجراءات.
3. احتمال حدوث تواطؤ من بعض الموظفين لابطال اجراءات الرقابة الداخلية سواء كان ذلك مع أطراف من داخل أو خارج المؤسسة، مما يؤثر على الرقابة الداخلية.
4. احتمال تجاوز الادارة للاجراءات الرقابية المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات، أو احتمال تقادم السياسات والاجراءات بشكل كاف نسبة لتغير الاصول، ا وان يتدهور تطبيق الاجراءات مع مرور الزمن، مما يؤثر على الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: مكونات الرقابة الداخلية، مقوماته وإجراءاته.

تكون الرقابة الداخلية مصممة ومطبقة بشكل مناسب وذلك بتفاعل اجراءاتها مع مكوناتها، وذلك عبر ملائمة المقومات مع الوسائل المستخدمة لنجاح نظام الرقابة الداخلية المطموح اليه.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

يتكون نظام الرقابة الداخلية على مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها ودراستها بعناية عند تصميم أو تنفيذ أي نظام رقابي، حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية، وهي كالاتي²:

1/ **البيئة الرقابية:** تعتبر البيئة الرقابية الايجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما و بيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

- نزاهة الإدارة والمواطنين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.

¹ رزق ابو زيد الشحنة، "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، مرجع سبق ذكره، ص 210 .
² عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الاردن، 2009، ص 50.

- التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم بالقيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير تطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة.
- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية و إدارة الأفراد وغيرها.
- الهيكل التنظيمي للشركة التي يحدد إطار للادارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة.
- أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف و التدريب و غيرها.
- علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة.

2/ تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطاً لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطوط الأداء الطويلة الأجل ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على آثارها وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها.

3/ المعلومات والاتصال: يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة، وذلك يشكل إطاراً زمنياً يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالإحداث الداخلية والخارجية، إما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعالاً عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس بشكل أفقي، إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب من جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتنمية المعلومات الهامة لتحقيق أحسن اتصال مهم وموثق به ومستمر لهذه المعلومات.

4/ الأنشطة الرقابية: تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة، ويجب أن تكون النشاطات الرقابية كفئة في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة، أن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثال هذه

النشاطات الرقابية: المصادقات، التأكيدات، مراجعة الأداء والحفاظ على إجراءات الأمن والحفاظ على سجلات بصفة عامة.

5/ مراقبة الأنشطة الرقابية: تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن

أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى ثم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية، يجب أن تشمل أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع و على الإداريين أن:

- يقيموا بشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك ما بين التصور والتوصيات التي قدمها المدققون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال المؤسسة.
- تحديد الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات التدقيق وأعمال المراجعة الأخرى.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية واجراءاته.

سنتناول في هذا المطلب مقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية كالاتي:

أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

ان وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة وتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها من جهة أخرى. فمقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى تعكس قوة وفعالية هذا المبنى و العكس صحيح وسوف نتطرق الى مقومات هذا النظام التي المثلة في¹:

1/ الخطة التنظيمية: يبين الهيكل التنظيمي توزيع السلطات والمسؤوليات على الوظائف بالمستويات الإدارية المختلفة كما تبين وسائل الاتصال الرسمي بينهم ومستويات الإشراف عليهم ومن خلال الهيكل التنظيمي يتم تحديد المسؤوليات والواجبات الخاصة بكل وظيفة منها بحيث تتناسب مع مقدرة الفرد الواحد، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه ولا بد أن تراعي فيه البساطة والمرونة القادمة أي تطورات مستقبلية.

2/ نظام محاسبي سليم:

¹ أحمد قايد نور الدين، "مفاهيم في الرقابة الداخلية"، مرجع سبق ذكره، ص196.

- أ. مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجة المحاسبية لعمليات المؤسسة.
- ب. مجموعة مستندية، وتشمل المستندات الأصلية التي تحتوي على بيانات المؤسسة وغيرها.
- ت. مجموعة دفترية تتضمن دفاتر اليومية والأستاذ.
- ث. الدليل المحاسبي: يتضمن قائمة بأسماء الحسابات الإجمالية الفرعية.
- ج. القوائم المالية والتقارير الأخرى وتشمل قائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي والتقارير.
- ح. يقسم العمل المحاسبي بين الموظفين وذلك لكي يدقق كل موظف عمل الموظف الذي سبقه تجنباً للأخطاء والتزوير.

3/ اختيار الموظفين الأكفاء: ان العامل الكفاء يلعب دوراً مهماً في انجاز وتحقيق مبيعات المؤسسة. لذلك يعتبر العامل أحد المقومات الأساسية الذي يركز عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال ويراعي في الاختيار مايلي:

- أ. شهادات في ميدان العمل.
- ب. خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.
- ت. الالتزام بالسياسات المرسومة.
- ث. احترام نظام التدريب.

ثانياً إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

1/ إجراءات تنظيمية ادارية: تضم الاجراءات التنظيمية الادارية النواحي الاتية¹:

- تحديد اختصاصات الادارات والاقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الادارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - ✓ وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
 - ✓ وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول.

¹ محمد صالح سلامة، "مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية"، دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، الاردن، 2010، ص ص 21-23.

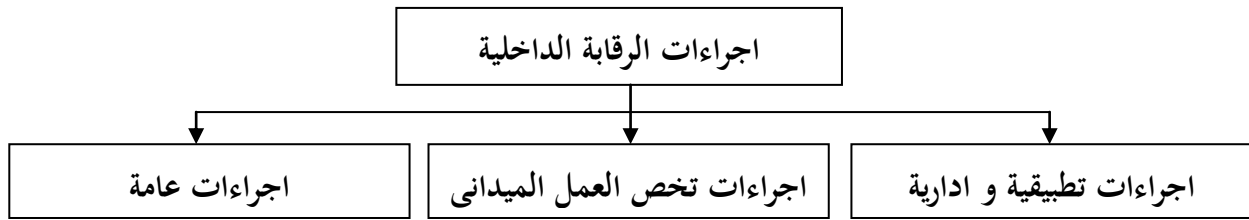
✓ وظيفة القيد والتسجيل.

- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة أو صالة واحدة.
 - إيجاد روتين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي الا بموافقة شخص آخر مسؤول.
 - اعطاء تعليمات صريحة بان يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
 - اجراء حركة التنقلات بين الموظفين من حين لآخر وبحيث لا يتعارض ذلك مع السير الحسن للعمل.
- 2/ اجراءات تخص العمل المحاسبي:** وتخص الاجراءات المحاسبية النواحي الاتية¹:
- اصدار تعليمات بموجب اثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لان هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد ادارة المشروع على الحصول على ماتريده من عمليات بسرعة.
 - اصدار التعليمات بعدم اثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا بين الموظفين والمسؤولين.
 - عدم اشراك اي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب ان يراجعه موظف اخر.
 - استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطا ويقيد الى سرعة انجاز العمل.
 - القيام بمجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الارصدة الدفترية.
 - اجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والارصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء.
- 3/ اجراءات عامة:** وتضم الاجراءات العامة النواحي التالية:
- التامين على ممتلكات المؤسسة ضد كل الاخطار.
 - التامين على الموظفين الذين يجوزتهم عهد النقدية أو بضائع أوراق مالية أو تجارية.
 - وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
 - استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما رئيس الدائرة يختص باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.

- استخدام نظام للتفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الاصول تناط بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تناط هذه السلطة الى قسم المراجعة الداخلية.

وفيما يلي شكل يوضح كافة اجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق اليها:

شكل رقم (02-02): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



- تحديد الاختصاصات.
- التسجيل الفوري للعمليات.
- التأمين على ممتلكات المؤسسة.
- تقسيم العمل.
- التأكد من صحة المستندات.
- اعتماد رقابة مزدوجة.
- توزيع المسؤوليات.
- اجراء المطابقات الدورية.
- ادخال الاعلام الالي.
- اعطاء تعليمات صريحة.
- عدم اشراك أي موظف في مراقبة عمله.
- اجراء حركة التنقلات بين العاملين.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سبق ذكره، ص123.

المطلب الثالث: الوسائل المستخدمة في النظام الرقابة الداخلية.

لنظام الرقابة الداخلية عدة وسائل يعتمد عليها، لاختبار مدى تأدية نظام الرقابة الداخلية، للأهداف المنوطة به وتمثل هذه الوسائل فيما يلي¹:

1/ خطة تنظيمية: نستخلص من التعريف السابق، أن للقيام بالرقابة الداخلية يجب توفير خطة تنظيمية، تستجيب في كل الحالات إلى القرارات التي تتخذها الإدارة، محاولة منها توجيهها نحو ما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، وتحدد الركائز الأساسية التي يجب أن تتوفر في الخطة التنظيمية و هي كالاتي:

- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة؛

¹ عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص ص 55-56.

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف مستوياته مع إبراز العلاقة التسلسلية بين مختلف المستويات والأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.

حيث أن هذه الوسيلة، تعتمد على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال ما يلي:

- العمل على رفع فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية؛
- وجود وحدات قياس، تمكن من تحديد نتائج الأنشطة المختلفة للمؤسسة؛
- العمل على حماية أصول المؤسسة، من خلال تقسيم العمل.

2/ المناهج والإجراءات: تعتبر المناهج والإجراءات، من أهم الوسائل التي يعتمد عليها المديرون في

تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية، ففهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية، إذ تشمل الطرق كل من طريقة الاستغلال، الإنتاج، والبيع، كما تعمل المؤسسة على وضع إجراءات، من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة، أو محاولة التعديل في إجراء ما، لتحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية، من تحقيق الهدف العام للمؤسسة.

3/ أنشطة التحقق و التنقيط: إن كل الطرق والإجراءات، تعمل على ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية،

ومن هنا يجب التحقق بعد إنجاز عملية ما، وتحليل أنشطتها من أجل ضمان رقابة جيدة وكذلك من أجل التوصل إلى نتائج صحيحة.

إن هذا الاختبار يظهر مدى الالتزام بالشروط الموضوعية داخل النظام، وكذا احترام الواجبات و الإجراءات داخل المؤسسة.

إن نشاط التحقق يبدأ من أول خطوة في إنجاز العمل، حيث يقوم به الشخص المسؤول على إنجازها، وهذا يدعى بالتحقيق الشخصي وفي بعض الأحيان التحقق يسند إلى طرف آخر .

ثم نمر إلى عملية التنقيط فيما يخص مراقبة المعلومات و البيانات المحاسبية أي مطابقة البيانات و المعلومات في الواقع مع ما هو مسجل، وهذا العمل يسند إلى شخص آخر غير الذي أنجزها.

المبحث الثالث: تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة من أهم النظم التي من خلالها يتم تحديد المراحل الأساسية لبرنامج عمل المدقق الخارجي، ولهذا يقوم هذا الأخير بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية.

سوف نتطرق في هذا المطلب الى تعريف تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد أهميته كآلي:

أولاً: تعريف تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تعريف تقييم الاداء أنه عبارة عن عملية فحص وتحليل وقياس النتائج المحققة، والتي تمت بجهود الافراد المسؤولين عن الاداء في ظل ظروف معينة وأوقات محددة وامكانيات مناسبة متاحة، بهدف الكشف عن القصور أو الانحرافات، وتحليل أسبابها والمسؤول عنها، ومن خلاله يمكن الحكم على درجة الكفاءة التي نفذت بها الاهداف¹.

وحسب "A.BURLAND": فنظام تقييم الاداء عبارة عن مجموعة من التقنيات في تركيب متناسق تهدف الى تقييم سلوكيات ونشاطات معينة انطلاقاً من مؤشرات كمية في ظرف زمني معين.²

ومنه نستنتج: "ان تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تقنية وقاعدة يستعين بها المسيرين و المسؤولين لتحديد مدى فعالية وكفاءة هذا النظام المتبع من قبل هذه المؤسسة."

ثانياً: اهمية تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية:

1. يساعد على توجيه نظر الادارة العليا الى مراكز المسؤولية التي أكثر حاجة الى الاشراف.
2. يعمل على ترشيد الطاقة البشرية بالمؤسسة وكذلك غير المنتجة التي يتطلب الامر الاستغناء عنها أو محاولة اصلاحها لزيادة كفاءتها، حيث أن تقييم الأداء يمثل أساساً موضوعياً لوضع الحوافز والمكافآت التشجيعية.
3. توفير الاساس السليم لاقامة نظام سليم وفعال.
4. يفيد تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية ادارة المؤسسة في اتخاذ القرارات من خلال تزويدها بالمعلومات اللازمة سواء في حالات التطوير أو التوسع أو الاستثمارات الجديدة.

¹ سامي محمد الوقاد، لوي محمد الوديان، مرجع سبق ذكره، ص 191.

² عزوز ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 57.

5. يساعد المؤسسة على الاستمرار من خلال تحسين أداءها وتلافيها لجوانب القصور.

المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يستخدم المراجع لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية الوسائل الآتية¹:

1. **قوائم الاستقصاء:** وتتضمن هذه القوائم مجموعة من الاسئلة، موضوعة بعناية ودراسة، بحيث تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وتوزع على العاملين لمعرفة ردودهم، ثم تحلل تلك الاجابات للوقوف على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وتكون تلك الاسئلة مقسمة الى اجزاء يخصص كل منها لمجموعة من الاسئلة تتعلق باحدى مجالات النشاط، وتصمم هذه الاسئلة بطريقة يمكن معها الاجابة بنعم أو لا، حيث أن النفي قد يعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية، بينما الاجابة ب"نعم" تدل على اتباع الاجراء السليم.
 2. **التقرير الوصفي (المذكرة المكتوبة):** تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريق قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب ان الاسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي الاسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الاجابة على أسئلتها مملة وروتينية، الامر الذي يؤدي الى عدم الجدية في الاجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالاجابة.
- وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الاجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الاقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، الملاحظة، الاختبار، الاستفسار وكذلك عن طريق السندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة. وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم، ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة عن اجراءات الرقابة الداخلية الخاصة لكل بند، ومن ثمة يستحسن مواطن الضعف ان وجدت والتي يجب أن يأخذها في الاعتبار عند فحصه واختباره لتلك البنود.

¹ محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة واليات التطبيق"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص192.

3. **المقابلات:** يقوم المراجع فيها باجراء مقابلات مع الموظفين، وذلك بعد أن يتم تحديد موعد معهم ويكون موضوع المقابلة أسئلة يقوم المراجع بطرحها ليتلقى أجوبة شفوية تساعد المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية.
4. **شبكة تحليل المهام:** عبارة عن جدول ذو مدخلين تمثل الاسطر فيها الوظائف بينما الأعمدة الاشخاص المكلفين بهذه الوظيفة والشخص المكلف بها.
5. **خرائط التدفق:** خرائط التدفق رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل الوثائق والمستندات، التقارير والمسؤوليات ومناصب العمل، ومسار تدفقها داخل التنظيم، أي ترجمة جميع الاجراءات المتبعة في المؤسسة، كما يتم من خلالها اظهار الدولة الكاملة لكل مستند أو سجل فتسمح بذلك من فهم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك الى ايصال وصف النظام الى ملء من يهمله الامر والمساعدة في تقييم هذا النظام.
6. **يجب مراعاة عند اعداد الخرائط شمولها لثلاثة عناصر أساسية.**
 - أ. **الرموز:** لا بد من استخدام مجموعة من الرموز للتعبير عن المفردات و الخطوات والاعمال التي تؤدي ويجب وضع لكل رمز تعريف، يوضح كيفية استخدامه.
 - ب. **خطوات التدفق:** تستعمل لظهار كيفية الربط بين السجلات و المستندات، ويمكن التفريق بين نوعين من هذه الخطوط، يتمثل النوع الاول في خطوط متواصلة للتعبير عن تدفق المستندات والنوع الثاني في خطوط متقطعة يعبر عن تدفق المعلومات.
 - ت. **مجالات المسؤولية:** تظهر خريطة التدفق مجالات المسؤولية في شكل أعمدة، أو قطاعات رأسية يتم تدفق المستندات أفقيا خلالها(من اليسار الى اليمين).

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

من أجل دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال الخطوات التالية¹:

• الخطوة الاولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة)، عن طريق الاستفسار من الاشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع الى المستندات التي

¹ عبد الفتاح الصحن، كمال أبو زيد، "المراجعة علما وعملا"، الدار الجامعية، بيروت، 1991 ص ص 214-216.

توصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية يستطيع مدقق الحسابات استخدام العديد من الاساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق وغيرها.

تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية الى تحديد النواحي التي يرغب المدقق الاعتماد عليها في عملية التوقف، وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها:

- التصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية؛
- ان ذلك يتطلب مجهود أكبر عند القيام بالاختبارات والفحص مما يترتب عليه تجاوز الجهد للوفر المتحقق.

● الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة.

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لاوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف و القوة فيما يسمى باوراق تدقيق الجسر، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالاجراءات اللاحقة للتدقيق، وعلى المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية.

● الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام.

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق اجراءات واساليب الرقابة، ويجب على الادارة أن تحت الموظفين على الالتزام بهذه الاجراءات والاساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحدة منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وماهو المطلوب منه.

تتم اختبارات الالتزام بالدرجة الاولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة وهي كالآتي:

1. تكرار القيام باجراءات الرقابة الضرورية، قبل ان يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالاجراءات المعدة مقدما، ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان.
2. جودة تنفيذ اجراءات الرقابة حتى مع تنفيذ اجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري انجازها بطريقة معينة لأنها الطريقة الصحيحة، ويمكن اختيار جودة اجراءات الرقابة، على سبيل المثال بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها عند اعتماد المبيعات الاجلة وفحص تفاصيل المستندات.

3. الافراد الذين يقومون باجراء الرقابة، يجب ان يكون الشخص المسؤول عن اجراء الرقابة مستقبلا عن الوظائف التي لايجوز ضمها الى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة، ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات مثال على ذلك، هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات النقدية أستاذ مساعد حسابات العملاء، ويمكن اختبار التوقيعات على المستندات لتحديد الافراد الذين انجزوا الاجراء المعين، بالاضافة الى تشجيع الادارة على الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية الا أنه يجب على مدقق الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الاجراءات، ويمكن لمدقق الحسابات اختبار الالتزام باجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة من هذه المستندات بواسطة الطرق الاحصائية ومن الممكن أن تكون خطوات اختبار الالتزام باجراءات الرقابة على النحو التالي:

- أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة؛
- أن يحدد الصفات المراد اختبارها و الانحرافات عنها؛
- أن يتم تحديد حجم العينة؛
- أن يقوم اختيار العينة؛
- أن يتم فحص اجراءات الرقابة؛
- أن يتم تقييم أدلة الاثبات.

المطلب الرابع: دراسة الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي.

يقوم المدقق الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية حسب الخطوات الآتية¹:

- **الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:** يهتم المدقق بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بغرض الامام بالمعلومات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى، ويساعد المدقق على ما يلي:

1. **طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية:** التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال مايلي:

¹ محمد سرايا، "أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص ص 89-91.

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها، وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة؛
 - التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها(يدويا أو الكترونيا)؛
 - التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها، والغرض من اعدادها وطبيعة مستخدميهها.
2. طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية: التي يعمل فيها المدقق بما يساعده على مايلي:

- التعرف على الهيكل الاداري للمؤسسة وما يحتويه من مسؤوليات ادارية متعددة؛
- التعرف على توزيع خطوط المسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها أفقيا ورأسيا؛
- التعرف على طبيعة الاشراف والادارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة؛
- التعرف على وظائف وخدمات التدقيق الداخلي في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة؛
- التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها؛
- التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة يدويا والكترونيا.

- نتيجة الفحص المبدئي: بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المدقق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل الى أحد الاستنتاجين التاليين:

1. الاستنتاج الاول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق الى هذا الاستنتاج عندما يتوصل الى أن النظام القائم من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل الى النتائج التالية:

- لاجدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الاساسية للتدقيق؛
- أن اي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة اضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

وبناء على هاتين النتيجةين يتوقف المدقق عن اجراء أية دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الاساسية بدون الاعتماد كلي على أي اجراء من اجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة، وفي هذا المجال يعرض المدقق الاسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

2. الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

ويصل المدقق الى هذا الاستنتاج عندما يتوصل الى ان نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية اساليب واجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود اخطاء ومخالفات جوهرية.

• التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

ويقوم المدقق باجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالاجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما كالآتي:

- تحديد مقدار الادلة المفصلة التي تتعلق بارصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق؛
- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لادارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بابلاغ ادارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

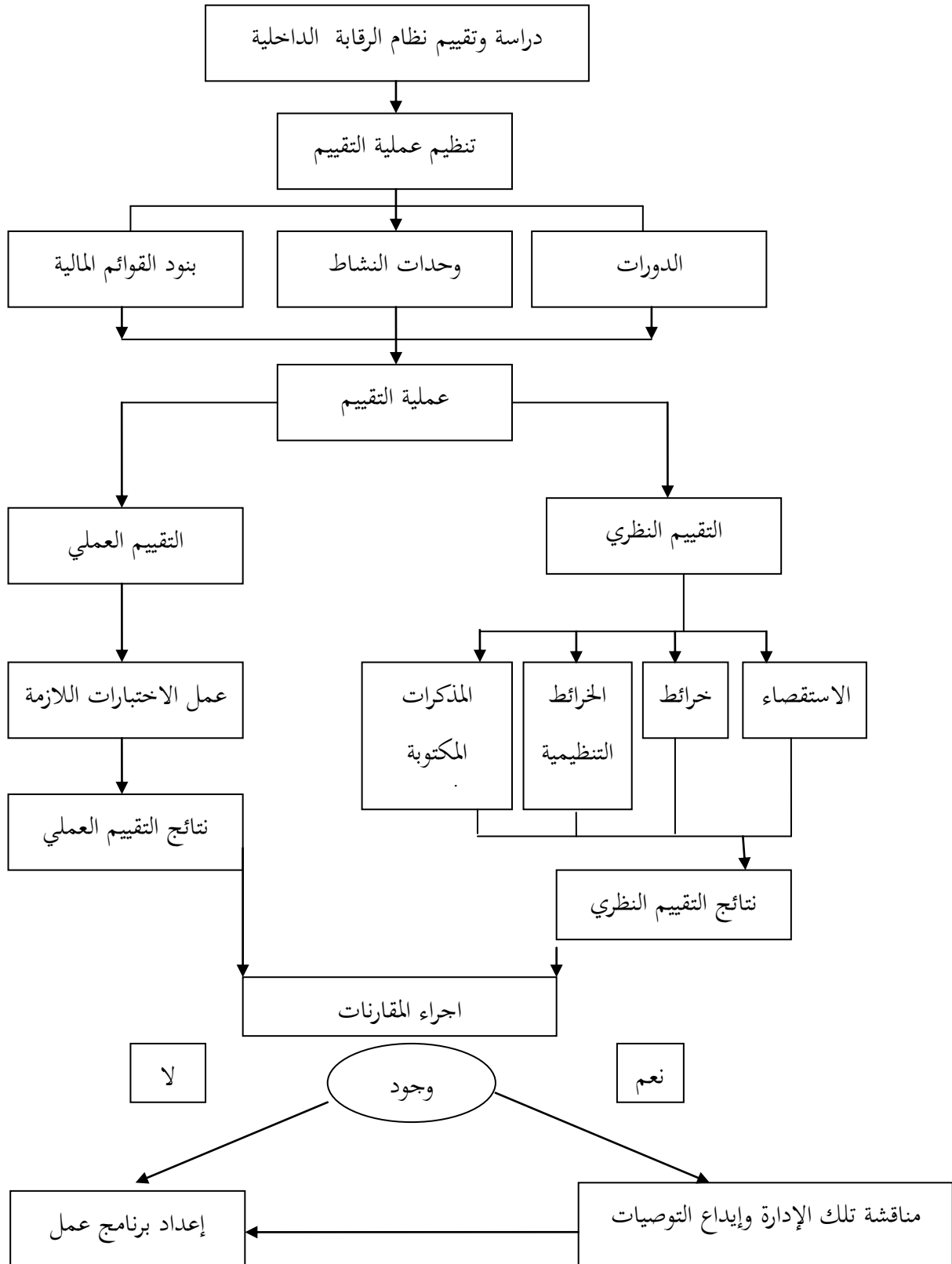
• المخاطر المحيطة بعملية التدقيق الخارجي:

يهدف المدقق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال اعداد خطة ملائمة لجمع أدلة التدقيق الى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بابداء رأيه بخصوص القوائم المالية:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛
- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات التدقيق لاكتشاف تلك الاخطاء.

ويمكن تلخيص خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل الآتي:

الشكل رقم (02-03): خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وجراءات، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، ط2008، 5، ص81.

خلاصة الفصل:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير في أي مؤسسة بحيث يعد من النظم الرئيسية و الهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي، في حين أول عمل يستهل به هذا الأخير هو تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق من خلال استخراج نقاط القوة و الضعف لهذا النظام، بحيث يستعمل المدقق الخارجي أثناء أداء مهمته مجموعة من الأدوات و الوسائل و يتبع عدة مراحل للوصول للحكم النهائي على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بهدف الوصول إلى حماية الأصول و الموجودات و كذا التحقق من صحة البيانات المحاسبية و الإحصائية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

تمهيد:

تناولنا في الجانب النظري التدقيق الخارجي بصفة عامة والمدقق الخارجي بصفة خاصة والرقابة الداخلية، وكذلك المعايير المتعارف عليها التي تحكم هذه المهنة باعتبارها أداة من الأدوات الإدارية وكذلك مسؤوليات المدقق الخارجي وحقوقه التي تخوله لتنفيذ مهامه.

ونعلم كذلك أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر ركيزة أساسية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة نظرا لحدثة الأساليب والأدوات الرقابية التي يمكن لها اكتشاف الأخطاء و المشاكل.

ولهذا أسقطنا الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال توزيع الاستبيان على مجموعة من المدققين الخارجيين، حيث نتناول فيه وصفا لمنهج الدراسة، وكتدعيم للعمل الميداني، وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل نتائج الاستبيان والتعليق عليها والتأكد من صدق الاستبيان واختبار الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS وبرنامج EXCEL.

ولدراسة أعمق لهذا الموضوع تم تقسيم هذا الموضوع إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الاول: الهيكل العام للدراسة.

المبحث الثاني: قياس صدق و ثبات الدراسة.

المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات.

المبحث الأول: الهيكل العام للدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم ووصف عينة و مجتمع الدراسة ، كذلك أداة الدراسة المستخدمة و ثبات صدقها و ثباتها و طرق إعدادها.

المطلب الأول: أداة الدراسة و الأساليب الإحصائية المستخدمة

للوصول إلى النتائج التي نهدف إليها استخدمنا الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS الإصدار الخامس و العشرون (25)، و ذلك لتوظيف البيانات المتحصل عليها في إطار أهداف الدراسة.

1. تصميم الأداة المستخدمة في جمع المعلومات

بغرض تحقيق أهداف الدراسة التي نقوم بها تم الاعتماد على مجموعة من الوسائل و الأدوات في جمع البيانات و المعلومات الخاصة بالدراسة، و هذا للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها و المتمثلة في الأدوات التالية:

- **المقابلة:** لقد قمنا بهذا الصدد إجراء سلسلة من المقابلات تمثل الحوار فيها حول تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، بحيث تم استخلاص وجهات نظر مختلف الأطراف للحصول على معرفة خاصة في شكل تفاصيل و تفسيرات لموضوع الدراسة.

- **الاستبيان:** تم تصميم الاستبيان الذي يتضمن العديد من الفقرات المتعلقة بموضوع الدراسة و فرضياته، بالإضافة إلى بعض الأسئلة التي تتناول خصائص عينة الدراسة: تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة لاستكمال الدراسة الميدانية التي تمت على مستوى المدققين الخارجيين و خبراء في المجال و التي تدخل في إطار دراستنا حول "دور المدقق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" و التي تنقسم إلى جزئين:

الجزء الأول: متعلق بالبيانات الشخصية و التي تتمثل في العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات

الخبرة، التخصص، نوع نشاط المؤسسة.

الجزء الثاني: تتكون من ثلاثة محاور هي:

المحور الأول: بعنوان دراسة التدقيق الخارجي و استقلالته و الذي يحتوي على خمسة فقرات (5).

المحور الثاني: بعنوان دراسة نظام الرقابة الداخلية و الذي يحتوي على تسعة فقرات (9).

المحور الثالث: بعنوان دراسة إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية و الذي يحتوي على سبعة فقرات (7).

2. مقياس ليكارت الخماسي:

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات وذلك لقياس استجابات الأفراد أو العينة لفقرات الاستبيان حسب الجدول رقم 01-0 التالي:

الجدول رقم (01-03): يمثل توزيعات مقياس ليكارت الخماسي

المقياس	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الأوزان	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين

تمت عملية ضبط الاستبيان قبل توزيعه على العينة المستهدفة لأنها تعتبر خطوة مهمة كونها وسيلة قياس عملية يعتمد عليها في جمع المعلومات، و للتحقق من مصداقية الاستبانة و الارتباط بين أسئلتها تم عرضها على مجموعة من الأساتذة في التخصص بهدف تحكيمها و إبداء آرائهم حول سلامة صياغتها بنائيا و لغويا و ترابط فقراتها، اختيرت الفقرات التي أجمعوا عليها و عدلت هذه الفقرات التي اقترح تعديلها، حيث أصبحت عدد الفقرات في صورتها النهائية (21) فقرة.

3. المعالجة الإحصائية

لقد قمنا باستخدام الأساليب الإحصائية لتفريغ و تحليل بيانات و معالجة معلومات الاستبانة من خلال برنامج الإحصاء SPSS على النحو التالي:

- معامل الارتباط سيرمان: يستخدم لقياس قوة الارتباط بين المعدل الكلي للمحور و بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة الذي تنتمي إليه، أي صدق الاتساق الداخلي.
- معامل ألفا كرونباخ: يستخدم للتأكد من درجة ثبات المقياس.

- المتوسطات و الانحرافات المعيارية: استخدمت المتوسطات الحسابية للتعرف على اتجاهات عينة الدراسة نحو الفقرات التي تقيس المتغيرات كما استخدمت الانحرافات المعيارية لبيان مدى تشتت أو تقارب إجابات عينة الدراسة.

المطلب الثاني: الدراسة الوصفية لعينة الدراسة

1. عينة الدراسة

نلخص المعطيات المتعلقة بعينة الدراسة كما يلي في جدول:

الجدول رقم (03-02): يوضح إحصائيات خاصة باستمارة الاستبيان

النسبة	التكرار	البيان
%100	40	عدد الاستثمارات الموزعة
%80	32	عدد الاستثمارات المسترجعة
%20	8	عدد الاستثمارات المفقودة أو المهملة
%0	0	عدد الاستثمارات الملغاة
%80	32	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبين

نستنتج من الجدول أعلاه أنه لم يتم استرجاع كل الاستبيانات المتمثلة في (40) استبانة حيث فقدت (08) استبيانات و بقيت (32) استبانة صالحة للدراسة.

2. حدود الدراسة

- الحدود الزمنية: تمت هذه الدراسة خلال الممتدة من 2020/08/20 إلى غاية 2020/06/04

- الحدود المكانية: يتكون المجتمع الإحصائي من مجموعة من المدققين الخارجين و خبراء في المجال.

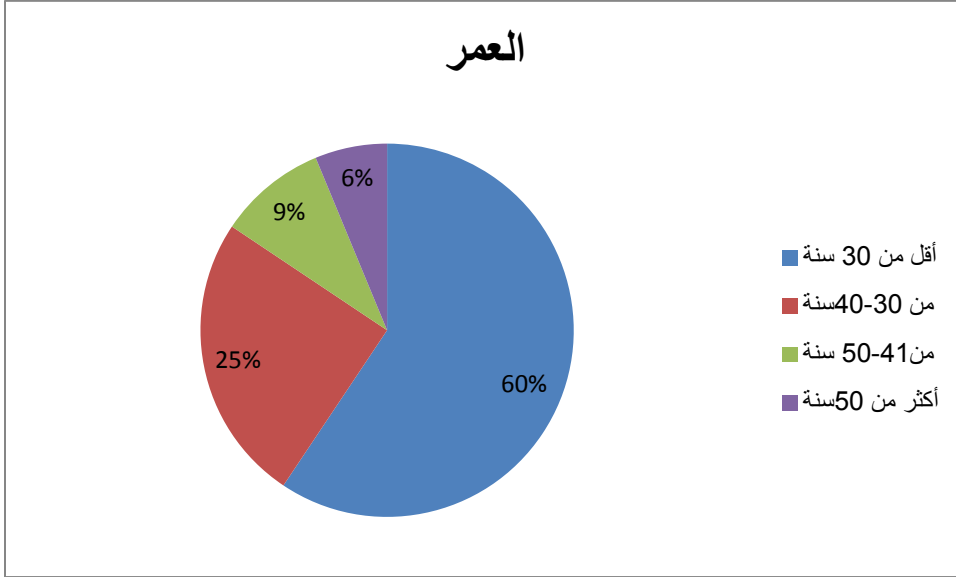
3. البيانات الديمغرافية

نوضح في هذا القسم البيانات الديمغرافية للعينة المدروسة:

3.1 العمر

كان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر كمايلي:

الشكل رقم(3-01) توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



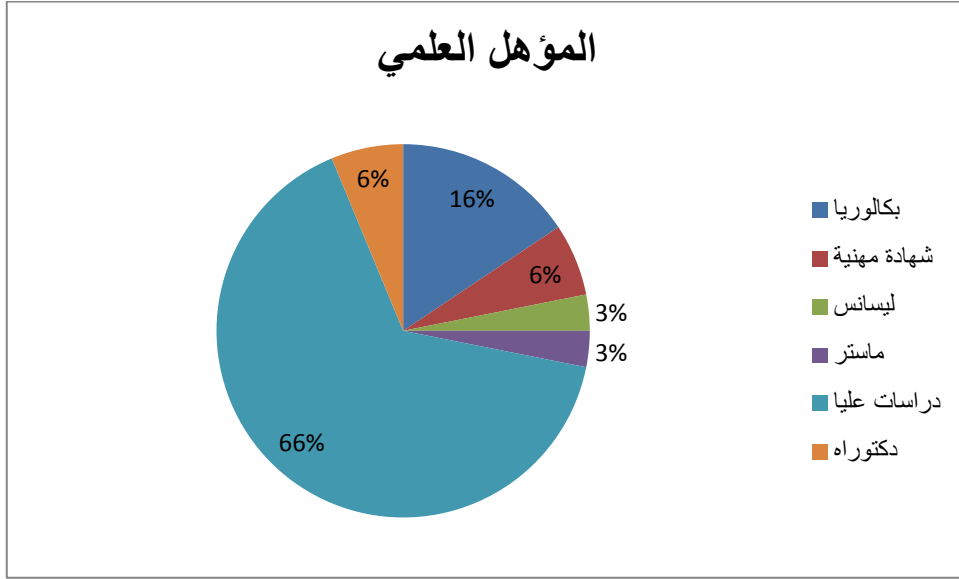
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الشكل رقم (03-01) يتضح لنا توزيع عمر أفراد العينة و تتمثل بنسبة (60%) للفتة أقل من 30 سنة مما يدل على زيادة اهتمام المحاسبين لهذا المجال، في حين بلغت نسبة الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30 إلى أقل من 40 سنة (25%) هذا ما يدعم فئة الشباب للتخصص أكثر ، أما فئة 41 إلى أقل من 50 سنة بنسبة (9%) ، أما الذين تفوق أعمارهم من 50 سنة و أكثر فتمثل نسبتهم (6%) مما يدعم وجود أصحاب الخبرات في هذا المجال و يساهم في تأطير الفئات الصاعدة.

3.2 المؤهل العلمي

كان توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي كمايلي:

الشكل رقم (03-02) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



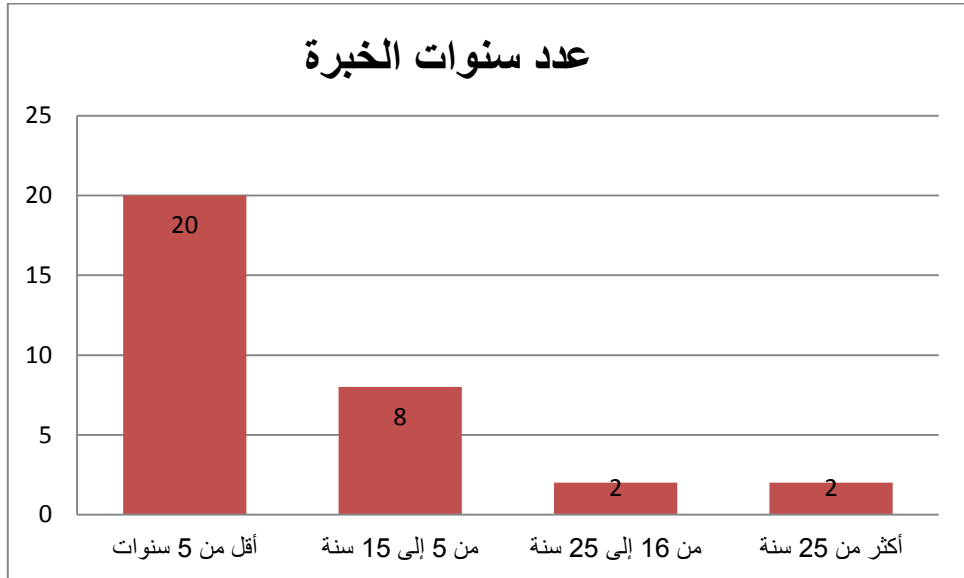
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الشكل (03-02) نلاحظ أن عدد الأفراد حاملي ليسانس و ماستر هو 1 أي بنسبة (01%) أما دراسات عليا فعدد الأفراد هو 21 بنسبة (65.6%) و دكتوراه فعددهم قدر بـ 2 بنسبة (6.3%) أما البكالوريا و أصحاب الشهادات المهنية فقدروا على الترتيب 5 و 2 بالنسب التالية (15.6%) و (6%) و هذا ما يدل على وجود اهتمام بالجانب العلمي.

3.3 عدد سنوات الخبرة

كان توزيع أفراد العينة حسب المتغير عدد سنوات الخبرة كمايلي:

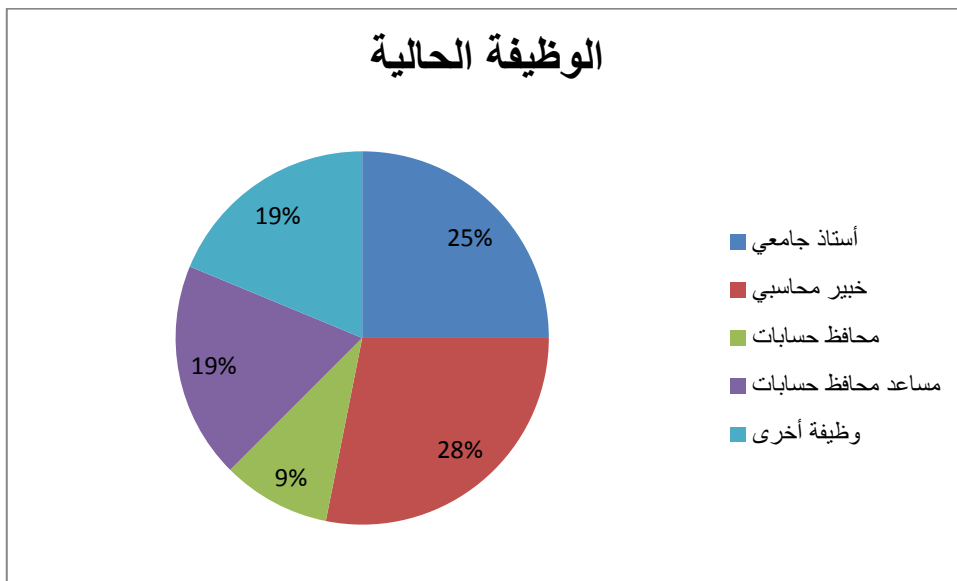
الشكل رقم (03-03) توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على مخرجات SPSS

من خلال الشكل (03-03) نلاحظ أن النسب لعدد سنوات الخبرة كانت متفاوتة حيث كانت النسبة (62.5%) من 01 إلى 05 سنوات، و (25%) من 05 إلى 15 سنة ، أما فئة من 16 إلى 25 سنة و أكثر من 25 سنة كانت نسبتهم (6.3%) ما يفسر وجود مهارات مكتسبة من قبل.

الشكل رقم (04-03) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على مخرجات SPSS

نلاحظ من الشكل (03-04) أن عدد الأساتذة الجامعيين عددهم 08 أساتذة بنسبة (25%) و عدد الخبراء المحاسبين هو 09 خبراء بنسبة (28.1%) ، عدد محافظي الحسابات 03 بنسبة (9%)، في حين عدد مساعدي محافظ الحسابات هو 06 بنسبة (19%) ، و نجد من هم في وظائف أخرى 06 بنسبة (19%) و هذا ما يدل على تناسب الوظائف مع التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: قياس صدق و ثبات الدراسة

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى الأساليب التي تستخدم من صدق و ثبات أداة الدراسة عن طريق الاستعانة بمعامل الارتباط سييرمان و معامل ألفا كرومباخ

المطلب الأول: اختبار الاتساق الداخلي

يقصد به قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه.

1. اختبار الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول رقم(03-03) معاملات الارتباط سييرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الأول و المعدل الكلي للمحور:

الجدول رقم(03-03) معاملات الارتباط سييرمان

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط سييرمان	مستوى الدلالة
01	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية و النزاهة و الموضوعية في عمله.	0.643	0.000
02	عدم وجود تعارض بين المدقق الخارجي و إدارة المؤسسة يمكنه من إصدار رأي فني محايد.	0.582	0.000
03	عزل المدقق الخارجي إذا لم ينفذ مطالب و توجيهات المؤسسة.	0.366	0.039
04	وجود علاقة شخصية بين المدقق الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلبا على استقلاليته.	0.685	0.000
05	المدقق الخارجي قادر على اتخاذ قراراته دون ضغوط أو تأثيرات.	0.281	0.120

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد علي مخرجات SPSS

من خلال الشكل (03-03) الذي يوضح معاملات الارتباط سبيرمان لفقرات المحور الأول ككل و الذي يتعلق باستقلالية المدقق الخارجي في إبداء رأيه المحايد نلاحظ وجود ارتباط بين هذه الفقرات و المعدل الكلي للمحور الأول، و تتراوح قيمة معاملات الارتباط بين (0.366-0.685) و هذا ما يعبر عن اتساق هذه الفقرات مع المحور، فهي تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه و تعبر عن موضوع المحور ككل، ما عدا الفقرة رقم 05 التي لا يوجد ارتباط بينها و بين المحور الأول بمعامل ارتباط يقدر بـ 0.281 و مستوى معنوية 0.120 و بالتالي ستحذف من الدراسة.

2. اختبار اتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول (03-04) معاملات الارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني و معدل الكلي للمحور كما يلي:

الجدول رقم (03-04) يوضح ارتباط الفقرات للمحور الثاني للدراسة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
01	وجود دور لبيئة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.	0.744	0.000
02	دور طبيعة المعلومات و اتصالات الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.	0.648	0.000
03	متابعة و تحديث إجراءات أنشطة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.	0.472	0.006
04	التزام الإدارة بتوظيف العاملين الماليين ذو الخبرات و المهارات العالية.	0.443	0.011
05	وجود قسم التدقيق في المؤسسة يدعم عمل المدقق الخارجي.	0.366	0.039
06	التزام الإدارة بالاستقامة و الأمانة و الإخلاص يوفر بيئة رقابية تزيد من أداء المدقق الخارجي.	0.521	0.002
07	تؤدي المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعمال إلى التقليل من الأخطاء.	0.460	0.008

0.000	0.710	08 تساعد المعلومات التي يحتويها المركز المالي في عملية التخطيط و التنبؤ.
0.000	0.727	09 ثبات السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة يجعل الأداء المالي يسير بشكل صحيح.

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (03-04) الذي يوضح معاملات ارتباط سبيرمان لفقرات المحور الثاني مع المحور ككل و الذي يتعلق بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية حيث نلاحظ وجود ارتباط بين هذه الفقرات و المعدل الكلي للمحور الثاني، وتتراوح قيمة معاملات الارتباط بين (0.366-0.744) و هذا ما يعبر عن ارتباط هذه الفقرات مع المحور فهي بذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه و تعبر عن الموضوع ككل.

3. اختبار اتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

4. يوضح الجدول (03-05) معاملات الارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث و معدل الكلي للمحور كما يلي:

الجدول رقم (03-05) يوضح ارتباط الفقرات للمحور الثالث للدراسة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
01	يهتم المدقق الخارجي بعملية تقدير نظام الرقابة الداخلية قبل الشروع في عملية التدقيق.	0.495	0.004
02	يقوم المدقق الخارجي بعمل زيارات متكررة للمؤسسة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت.	0.581	0.000
03	في حال التأكد من وجود غش و تصرفات غير قانونية بعد صدور التقرير يقوم المدقق الخارجي بالبحث في الأمر مع الإدارة و التعديل.	0.639	0.000
04	يتأكد المدقق الخارجي من كفاية الوسائل المستخدمة في حماية التبيئات المالية و العينية.	0.653	0.000
05	يقوم المدقق الخارجي بمطابقة الأصول عن طريق الجرد المفاجئ و الدوري.	0.685	0.000

0.000	0.721	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية الخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترة السابقة.	06
0.002	0.521	يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مستمرة و تقييم دوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية.	07

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (03-05) الذي يوضح معاملات سبيرمان لفقرات المحور الثالث مع المحور ككل و الذي يتعلق بإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي نلاحظ وجود ارتباط بين هذه الفقرات و المعدل الكلي للمحور الثالث، و تتراوح قيمة معاملات الارتباط فيما بين (0.521-0.721) و هذا ما يعبر عن اتساق هذه الفقرات مع المحور، فهي بذلك تعتبر صادقة لما وضعت لقياسه و تعبر عن موضوع المحور ككل.

المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان (ألفا كرومباخ)

لقد تم الاستعانة بمعامل ألفا كرومباخ حيث أن قيمته تتراوح بين (0-1) فكلما اقتربت من (1) دلت على وجود ثبات عالي، و كلما اقتربت من (0) دلت على وجود ثبات منعدم.

1. اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان للمحور الأول باستعمال معامل ألفا كرومباخ:

الجدول رقم (03-06) يوضح نتائج ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الأول

ألفا كرومباخ	الفقرات	الرقم
0.754	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية و النزاهة و الموضوعية في عمله.	01
0.729	عدم وجود تعارض بين المدقق الخارجي و إدارة المؤسسة يمكنه من إصدار رأي في محايد.	02
0.760	عزل المدقق الخارجي إذا لم ينفذ مطالب و توجيهات المؤسسة.	03
0.745	وجود علاقة شخصية بين المدقق الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلبا على استقلاليته.	04
0.759	جميع فقرات المحور الأول	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (03-06) يبين معاملات ألفا كرومباخ لكل فقرة من فقرات المحور الأول (المدقق الخارجي و مسؤوليته) و بم أن ألفا كرومباخ لكل فقرة أكبر من (0.60) فهذا يدل على أن كل فقرة من الفقرات تتميز بمعامل ثبات جيد و اتساق عالي و هي صالحة للدراسة و التحليل.

و نلاحظ أيضا من خلال الجدول أعلاه أن أعلى قيمة لمعامل ألفا كرومباخ تساوي 0.760 المقابل للفقرة رقم 03 ، و هذا ما يدل على أنه لو تم حذف هذه الفقرة ما يزيد من ثبات أداة القياس.

2. اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان للمحور الثاني باستعمال معامل ألفا كرومباخ:

الجدول رقم (03-07) يوضح نتائج ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الثاني

الرقم	الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
01	وجود دور لبيئة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.	0.702
02	دور طبيعة المعلومات و اتصالات الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.	0.721
03	متابعة و تحديث إجراءات أنشطة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.	0.736
04	التزام الإدارة بتوظيف العاملين الماليين ذو الخبرات و المهارات العالية.	0.712
05	وجود قسم التدقيق في المؤسسة يدعم عمل المدقق الخارجي.	0.725
06	التزام الإدارة بالاستقامة و الأمانة و الإخلاص يوفر بيئة رقابية تزيد من أداء المدقق الخارجي.	0.693
07	تؤدي المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعمال إلى التقليل من الأخطاء.	0.723
08	تساعد المعلومات التي يحتويها المركز المالي في عملية التخطيط و التنبؤ.	0.703
09	ثبات السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة يجعل الأداء المالي يسير بشكل صحيح.	0.714
	جميع فقرات المحور الثاني	0.733

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (03-07) يبين معاملات ألفا كرونباخ لكل فقرة من فقرات المحور الثاني (نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية)، و بما أن ألفا كرونباخ لكل فقرة أكبر من (0.60) فهذا يدل على أن كل فقرة من الفقرات تتميز بمعامل ثبات جيد و اتساق عالي و هي صالحة للدراسة و التحليل.

3. اختبار ثبات الاستبيان الفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي اختبار ثبات الاستبيان للمحور الأول باستعمال معامل ألفا كرومباخ:

الجدول رقم (03-08) يوضح نتائج ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان للمحور الثالث

الرقم	الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
01	يهتم المدقق الخارجي بعملية تقدير نظام الرقابة الداخلية قبل الشروع في عملية التدقيق.	0.701
02	يقوم المدقق الخارجي بعمل زيارات متكررة للمؤسسة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت.	0.724
03	في حال التأكد من وجود غش و تصرفات غير قانونية بعد صدور التقرير يقوم المدقق الخارجي بالبحث في الأمر مع الإدارة و التعديل.	0.735
04	يتأكد المدقق الخارجي من كفاية الوسائل المستخدمة في حماية التثبيات المالية و العينية.	0.723
05	يقوم المدقق الخارجي بمطابقة الأصول عن طريق الجرد المفاجئ و الدوري.	0.701
06	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية الخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.	0.712
07	يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مستمرة و تقييم دوري لمختلف مكونات نظام الرقابة	0.718
	جميع فقرات المحور الثالث	0.717

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (03-08) يبين معاملات ألفا كرونباخ لكل فقرة من فقرات المحور الثاني (إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية)، و بما أن ألفا كرونباخ لكل فقرة أكبر من (0.60) فهذا يدل على أن كل فقرة من الفقرات تتميز بمعامل ثبات جيد و اتساق عالي و هي صالحة للدراسة و التحليل.

المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل نتائج الاستبيان، وذلك من خلال إجابات أفراد العينة عن أسئلة الدراسة و استعراض أبرز نتائج الاستبانة و التي تم التوصل إليها.

المطلب الأول: نتائج أفراد عينة الدراسة

سيتم التطرق إلى نتائج إجابات أفراد عين الدراسة كالتالي:

1. نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور الأول

يوضح الجدول رقم (03-09) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (03-09) يوضح نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الأول

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبية المئوية	الفقرة
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
32	1	3	3	22	3	التكرار	الفقرة 01
100	3.1	9.4	9.4	68.8	9.4	النسبة	
32	1	6	6	17	2	التكرار	الفقرة 02
100	3.1	18.8	18.8	53.1	6.3	النسبة	
32	1	12	7	10	2	التكرار	الفقرة 03
100	3.1	37.5	21.9	31.3	6.3	النسبة	
32	2	6	5	13	6	التكرار	الفقرة 04
100	6.3	18.8	15.6	40.6	18.8	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات SPSS

من خلال ملاحظة الجدول رقم (03-09) الذي يمثل نتائج العينة و إجاباتهم عن فقرات المحور الأول تركزت نسبة الإجابة في الفقرة الأولى (01) في إجابة موافق 68.8% في حين نسبة غير موافق بلغت 9.4% و ذلك بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية (02) فقد تركزت نسبة الإجابة موافق 53.1% أما نسبة غير

موافق بلغت 18.8% و ذلك بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) تركزت نسبة الإجابة غير موافق 37.5% و نسبة موافق بشدة 6.3% بإجمالي عينة الدراسي، الفقرة الرابعة (04) تركزت نسبة الإجابة موافق 40.6% أما نسبة غير موافق قدرت 18.8% و ذلك بإجمالي عينة الدراسة.

2. نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (03-10) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم (03-10) يوضح نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الثاني

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبة المئوية	الفقرة
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
32	0	4	5	19	4	التكرار	الفقرة 01
100	00	12.5	15.6	59.4	12.5	النسبة	
32	1	3	5	19	4	التكرار	الفقرة 02
100	3.1	9.4	15.6	59.4	12.5	النسبة	
32	0	7	8	13	4	التكرار	الفقرة 03
100	00	21.9	25	40.6	12.5	النسبة	
32	1	4	7	15	5	التكرار	الفقرة 04
100	3.1	12.5	21.9	46.9	15.6	النسبة	
32	1	0	3	18	10	التكرار	الفقرة 05
100	3.1	00	9.4	56.3	31.3	النسبة	
32	1	0	3	19	6	التكرار	الفقرة 06
100	3.1	00	9.4	59.4	28.1	النسبة	
32	0	1	7	17	7	التكرار	الفقرة 07
100	00	3.1	21.9	53.1	21.9	النسبة	
32	2	3	7	14	6	التكرار	الفقرة 08
100	6.3	9.4	21.9	43.8	18.8	النسبة	
32	0	5	6	15	6	التكرار	الفقرة 09

100	00	15.6	18.8	46.9	18.8	النسبة
-----	----	------	------	------	------	--------

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات SPSS

من خلال ملاحظة الجدول رقم (03-10) الذي يمثل نتائج أفراد العينة و إجاباتهم عن فقرات المحور الثاني تركزت نسبة الإجابة في الفقرة الأولى (01) على إجابة موافق 59.4% في حين نسبة محايد بلغت 15.6% من إجمالي عينة الدراسة، الفقرة الثانية (02) تركزت على نسبة الإجابة موافق 59.4% أما نسبة الإجابة محايد قدرت بـ 15.6% و ذلك بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) تركزت الإجابة موافق على هذه الفقرة 40.6% أما نسبة الإجابة محايد قدرت بـ 25% من إجمالي عينة الدراسة، في حين الفقرة الرابعة (04) تركزت نسبة الإجابة موافق 46.9% في حين بلغت نسبة غير موافق بـ 12.5% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة الخامسة (05) تركزت نسبة الإجابة 56.3% في حين كانت الإجابة منعدمة في غير موافق 00% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة السادسة (06) تركزت نسبة الإجابة موافق بـ 59.4% بينما بلغت نسبة الإجابة محايد 9.4% و انعدمت النسبة عند الإجابة غير موافق بإجمالي عينة الدراسة، بينما الفقرة السابعة (07) تركزت على نسبة الإجابة موافق 53.1% بينما بلغت نسبة الإجابة محايد بـ 21.9% و انعدمت عند الإجابة غير موافق بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة الثامنة (08) تركزت على نسبة الإجابة موافق بـ 43.8% بينما بلغت نسبة الإجابة محايد 6.3% بإجمالي عين الدراسة، و أخيرا الفقرة التاسعة (09) تركزت نسبة الإجابة موافق 46.9% في حين بلغت نسبة الإجابة محايد 18.8% و انعدمت عند غير موافق بإجمالي عينة الدراسة.

نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور الثالث

يوضح الجدول رقم (03-11) إجابات أفراد العينة المدروسة حول المحور الثالث كما يلي:

الجدول رقم (03-11) يوضح نتائج أفراد العينة عن فقرات المحور الثالث

المجموع	الإجابات					التكرارات النسبة المئوية	الفقرة
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
32	1	3	4	18	6	التكرار	الفقرة 01
100	3.1	9.4	12.5	56.3	18.8	النسبة	
32	0	6	6	13	7	التكرار	الفقرة 02

100	00	18.8	18.8	40.6	21.9	النسبة	
32	2	4	5	13	8	التكرار	الفقرة 03
100	6.3	12.5	15.6	40.6	25.0	النسبة	
32	0	1	6	19	6	التكرار	الفقرة 04
100	00	3.1	18.8	59.4	18.8	النسبة	
32	2	1	6	20	3	التكرار	الفقرة 05
100	6.3	3.1	18.8	62.5	9.4	النسبة	
32	0	3	6	18	5	التكرار	الفقرة 06
100	00	9.4	18.8	56.3	15.6	النسبة	
32	0	4	5	20	3	التكرار	الفقرة 07
100	00	12.5	15.6	62.5	9.4	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (03-11) الذي يشمل نتائج العينة و إجاباتهم عن فقرات المحور الثالث و تركزت الفقرة الأولى (01) على نسبة الإجابة موافق 56.3% في حين نسبة محايد بلغت 12.5% من إجمالي عينة الدراسة، الفقرة الثانية (02) تركزت على نسبة الإجابة موافق 40.6% أما نسبة الإجابة محايد قدرت بـ 18.8% و انعدمت عند الإجابة غير موافق و ذلك بإجمالي عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) تركزت الإجابة موافق على هذه الفقرة 40.6% أما نسبة الإجابة محايد قدرت بـ 15.6% من إجمالي عينة الدراسة، في حين الفقرة الرابعة (04) تركزت نسبة الإجابة موافق 59.4% في حين بلغت نسبة غير موافق بـ 18.8% و انعدمت عند الإجابة غير موافق و بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة الخامسة (05) تركزت نسبة الإجابة 62.5% في حين كانت الإجابة محايد بنسبة 18.8% بإجمالي عينة الدراسة، الفقرة السادسة (06) تركزت نسبة الإجابة موافق بـ 56.3% بينما بلغت نسبة الإجابة محايد 18.8% و انعدمت النسبة عند الإجابة غير موافق و ذلك بإجمالي عينة الدراسة، بينما الفقرة السابعة (07) تركزت على نسبة الإجابة موافق 62.5% بينما بلغت نسبة الإجابة محايد بـ 15.6% و انعدمت عند الإجابة غير موافق و ذلك بإجمالي عينة الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

بعد تفرغ البيانات في البرنامج تمت عملية حساب كل حساب كل المتوسطات الحسابي و الانحرافات المعيارية لكل عبارة من عبارات الاستمارة وفقا لكل محور، و ذلك باستخدام اختبار t للعينة الواحدة (one sample test) و هذا لتحليل فقرات الاستبانة، و تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 و الوزن النسبي أكبر من 60% و تكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 و الوزن النسبي أقل من 60% ، و تكون الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

حتى نقوم باختيار الفرضيات نقوم أولا بتحديد هذه الأخيرة نقوم بالخطوات التالية:

-**تعيين الفئات:** عدد الفئات هو خمس (05) فئات، حيث إجابة غير موافق تماما تمثل الفئة رقم (01) و إجابة غير موافق تمثل الفئة (02) و محايد تمثل الفئة رقم (03) و موافق و تمثل الفئة رقم (04) أما الإجابة موافق تماما فتمثل الفئة (05).

-**حساب المدى:** المشاهدة الأعلى - المشاهدة الأدنى.

$$\text{المدى} = 5 - 1$$

$$\text{المدى} = 4$$

- **حساب طول الفئة:** حيث طول الفئة يساوي المدى/عدد الفئات.

$$\text{طول الفئة} = 4/5$$

$$\text{طول الفئة} = 0.8$$

تعيين الفئات: و اعتمادا على سبق نحدد الفئات

الفئة 01]1-1.8]، و تمثلا الإجابات غير موافق تماما.

الفئة 02]1.8-2.6]، و تمثل الإجابات غير موافق.

الفئة 03]2.6-3.4]، و تمثل الإجابات محايد.

الفئة 04]3.4-4.2]، و تمثل الإجابات موافق.

الفئة 05]4.2-5]، و تمثل الإجابات موافق تماما.

1. اختبار فرضيات المحور الأول

سنقوم باختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول و ذلك باستخدام t.text حيث يجب التذكير أولاً بالفرضيات المتعلقة بهذا المحور و هي كما يلي:

الفرضية H0: لا يوجد تأثير لاستقلالية المدقق الخارجي في أداء مهامه.

الفرضية H1: يوجد تأثير لاستقلالية المدقق الخارجي في أداء مهامه.

و الجدول رقم (03-12) يوضع اختبار T.text للمحور الأول كما يلي:

جدول رقم (03-12) يوضح تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الأول

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة
الفقرة 01	3.7188	0.88843	0.71875	4.576	0.000	موافق
الفقرة 02	3.4063	0.97912	0.40625	2.347	0.025	موافق
الفقرة 03	3.0000	1.04727	0.00000	0.000	1.000	موافق
الفقرة 04	3.4688	1.19094	0.46875	2.227	0.033	موافق
المعدل الكلي للمحور	3.3984	0.62817	0.39844	3.588	0.001	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق (03-12) نلاحظ أن الفقرة 01 بلغ الوزن النسبي 0.718 و هو أكبر من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون

على محتوى هذه الفقرة، نلاحظ أن الفقرة 02 بلغ الوزن النسبي 0.406 و هو أصغر من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.025 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، نلاحظ أن الفقرة 03 انعدم فيها الوزن النسبي و قدر مستوى الدلالة ب 1 و هي أكبر من 0.05 مما يدل على حيادية الفقرة، أي أن أفراد العينة لا يوافقون على محتوى هذه الفقرة، نلاحظ أن الفقرة 04 بلغ الوزن النسبي 0.468 و هو أقل من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.033 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة ، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

من خلال نتائج الجدول رقم (03-12) يتبين أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم الفقرات الخاصة بالمحور الأول، مما يؤكد وجود تأثير لاستقلالية المدقق الخارجي في أداء مهامه.

2. اختبار فرضيات المحور الثاني

سنقوم باختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني وذلك باستخدام t.text حيث يجب التذكير أولاً بالفرضيات المتعلقة بهذا المحور وهي كما يلي:

الفرضية H0: لا يوجد اهتمام بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرضية H1: يوجد اهتمام بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

والجدول رقم (03-13) يوضح اختبار T.text للمحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم (03-13) يوضح تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثاني

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة
الفقرة 01	3.7188	0.85135	0.71875	4.776	0.000	موافق
الفقرة 02	3.6875	0.93109	0.68750	4.177	0.000	موافق
الفقرة 03	3.4375	0.98169	0.43750	2.521	0.017	موافق
الفقرة 04	3.5938	1.01153	0.59375	3.320	0.002	موافق
الفقرة 05	4.1250	0.83280	1.12500	7.642	0.000	موافق
الفقرة 06	4.0938	0.81752	1.09375	7.568	0.000	موافق

الفقرة 07	3.9375	0.75935	0.93750	6.984	0.000	موافق
الفقرة 08	3.5938	1.10306	0.59375	3.045	0.000	موافق
الفقرة 09	3.6875	0.96512	0.68750	4.030	0.000	موافق
المعدل الكلي للمحور	3.7639	0.53900	0.76389	8.017	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق (03-13) نلاحظ أن الفقرة 01 بلغ الوزن النسبي 0.718 و هو أكبر من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، نلاحظ أن الفقرة 02 بلغ الوزن النسبي 0.687 و هو أكبر من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، نلاحظ أن الفقرة 03 قدر فيها الوزن النسبي ب 0.437 و قدر مستوى الدلالة ب 0.017 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، نلاحظ أن الفقرة 04 بلغ الوزن النسبي 0.593 و هو أقل من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 05 قدرت قيمة t ب 7.642 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.521 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 06 قدرت قيمة t ب 7.568 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.521 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 07 قدرت قيمة t ب 6.984 وهي أكبر من t الجدولية 2.521 ما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 08 بلغ وزنها النسبي 0.59375 وهو أقل من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية هذه الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 09 قدرت قيمة t ب 4.030 وهي أكبر من t الجدولية 2.521 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الثاني من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.76389 ومستوى الدلالة 0.000 ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة في يوجد اهتمام بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

من خلال نتائج الجدول رقم (03-12) يتبين أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم الفقرات الخاصة بالمحور الأول، مما يؤكد وجود تأثير لاستقلالية المدقق الخارجي في أداء مهامه.

3. اختبار فرضيات المحور الثالث

سنقوم باختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثالث وذلك باستخدام T.text حيث يجب التذكير أولاً بالفرضيات المتعلقة بهذا المحور وهي كمايلي:

الفرضية H0: لا يوجد تأثير في إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية من طرف المدقق الخارجي.

الفرضية H1: يوجد تأثير في إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية من طرف المدقق الخارجي.

والجدول رقم (03-14) يوضح إختيبار T.text للمحور الثالث كمايلي:

الجدول رقم (03-14) يوضح تحليل نتائج أفراد العينة حول إجاباتهم عن فقرات المحور الثالث

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	إجابات أفراد العينة
الفقرة 01	3.7813	0.97499	0.78125	4.533	0.000	موافق
الفقرة 02	3.6563	1.03517	0.65625	3.586	0.001	موافق
الفقرة 03	3.6563	1.18074	0.65625	3.144	0.004	موافق
الفقرة 04	3.9375	0.71561	0.93750	7.411	0.000	موافق
الفقرة 05	3.6563	0.93703	0.65625	3.962	0.000	موافق
الفقرة 06	3.7813	0.83219	0.78125	5.311	0.000	موافق
الفقرة 07	3.6875	0.82060	0.68750	4.739	0.000	موافق
المعدل الكلي للمحور	3.7366	0.57155	0.73661	7.290	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق (03-14) نلاحظ أن الفقرة 01 بلغ الوزن النسبي 0.781 و هو أكبر من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، نلاحظ أن الفقرة 02 بلغ الوزن النسبي 0.656 و هو أكبر من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.001 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، نلاحظ أن الفقرة 03 قدر فيها الوزن النسبي ب 0.656 و قدر مستوى الدلالة ب 0.004 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، نلاحظ أن الفقرة 04 بلغ الوزن النسبي 0.937 و هو أكبر من 0.6 و قدر مستوى الدلالة ب 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة ، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 05 قدرت قيمة t ب 3.962 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 3.586 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 06 قدرت قيمة t ب 5.311 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 3.586 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة 07 قدرت قيمة t ب 4.739 وهي أكبر من t الجدولية 3.586 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الثالث من خلال جميع الفقرات أن الوزن النسبي بلغ 0.73661 ومستوى الدلالة 0.000 ووفقا لذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والمتمثلة في وجود تأثير في إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية من طرف المدقق الخارجي.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل اسقاط الجانب النظري من موضوع دور المدقق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية على الجانب التطبيقي، حيث عالجنا تأثير دور المدقق الخارجي ومدى مساهمته في تعزيز الرقابة الداخلية وذلك من خلال دراسة استبائية تم توزيعها على عينة الدراسة لإبداء رأيهم حول نجاعة ومساهمة التدقيق الخارجي في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية المؤسسة محل التدقيق .

الخاتمة العامة

الخاتمة:

يعد نظام الرقابة الداخلية نظام مهم وفعال لحماية حقوق وممتلكات المؤسسة نتيجة لما شهده العالم من توسع الأنشطة الاقتصادية وكبر حجمها وتوزعها جغرافيا، وهذا ما ولد انفصال الملكية عن الإدارة، ليتيح المجال للتدقيق الخارجي كونه هيئة محايدة غايتها كشف الأخطاء والوقوف على شفافية وصحة القوائم المالية الصادرة من طرف المؤسسة، ويقدم هذا التوجيه في شكل تقرير يحرره المدقق الخارجي الذي يتصف بالحياد والنزاهة والاستقلالية لتستعين به المؤسسة محل التدقيق لاتخاذ القرارات التي تحدد به مسارها لتحقيق الاستمرارية.

وعلى هذا السياق عاجلت هذه الدراسة "دور المراجع الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية" تأثير المدقق الخارجي خاصة والتدقيق الخارجي عامة على تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية، من خلال شقين الشق النظري الذي تناول فصلين، الفصل الأول تمحور حول الايطار النظري للتدقيق الخارجي والمعايير التي تلزم المدقق الخارجي في أداء مهمته بالإضافة إلى العناصر التي تحكم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. الفصل الثاني تناول نظام الرقابة الداخلية، تم التطرق إلى عموميات نظام الرقابة الداخلية ومكوناته، المقومات والإجراءات بالإضافة إلى تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية، أما الجانب التطبيقي تضمن فصلا تناول فيه الدراسة الميدانية من خلال توزيع مجموعة من الأسئلة وزعت في شكل استبيان على عينة من المدققين الخارجيين و مساعدي المدقق الخارجي والخبراء المحاسبين وبعض الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والتدقيق لإبداء رأيهم حول دور المدقق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، والتي من خلالها توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة الحث إلى الآتي:

أظهرت نتائج الفرضيات أنه يوجد تأثير في استقلالية المراجع الخارجي في أداء مهامه وفق ما تنص عليه مهمته، و أن اهتمامه بنظام الرقابة الداخلية يعد من من أولوياته في تحديد مسار و توجيه المؤسسة، و لا ننسى بالذكر إجراءات تقييمها التي تعد جوهر الموضوع للخروج بتقرير نظيف يسعى إلى الزيادة في القيمة المضافة المتمثلة في مساعدة و توجيه المؤسسة في تحقيق هدفها المتمثل في الاستمرارية.

نتائج البحث المتوصل إليها:

- يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية الخطوة الأولى والأساسية التي يتركز عليها المدقق الخارجي عند أداءه لمهامه.
- يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية الفحص والتدقيق، ومن خلاله يمكن توجيه مسار أداء المؤسسة وتحقيق الاستمرارية.
- العمل بشكل شفاف بين المدقق الخارجي ومسيري المؤسسة يؤدي الى اكتشاف الأخطاء والمخاطر التي تحيط بالمؤسسة والتقليل منها الأمر الذي يؤدي الى تقوية وتحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تمارس مهنة التدقيق من قبل المدقق الخارجي والذي يكون مستقل عن المؤسسة، مهمته تقديم ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق من خلال تقرير يصدره يتضمن رأيه المحايد حول مدى صحة ومصداقية تلك القوائم المالية.

اقتراحات البحث:

قادنا هذا البحث إلى اقتراح جملة من الاقتراحات تتلخص في النقاط التالية:

- تدعيم استقلالية المدقق الخارجي فيما يضمن صحة وعدالة القوائم المالية المقدمة للتدقيق.
- تقديم الدعم للمدقق الخارجي من خلال توفير المعلومات اللازمة وإزاحة العراقيل التي تواجهه في أداء مهامه.
- على المسيرين إتباع توصيات المدقق الخارجي.
- اللجوء إلى إتباع نماذج وطرق رقابية حديثة، التي من شأنها التقليل من الثغرات والاختلاسات والمساعدة في تدعيم نظام الرقابة الداخلية.

آفاق البحث:

ويمكن في نهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديرة بالاهتمام هي:

- انعكاسات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على التدقيق الخارجي في الجزائر.
- دور لجان التدقيق في زيادة استقلال التدقيق الخارجي، ومدى استفادة المؤسسة منها.
- مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على تقارير المراجع الخارجي في الجزائر.

قائمة المراجع

الكتب

- 1- سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1) مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ،عمان -الأردن ، 2010
- 2- رزق أبو زيد الشحنة،تدقيق الحسابات،دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2015،الأردن عمان
- 3- محمد تهامي طواهري ومسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية 2005 ،الجزائر
- 4- خالد أمين عبدالله، "علم تدقيق الحسابات-الناحية العملية" دار وائل للنشر،عمان،الطبعة الأولى م1999
- 5- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق،الطبعة الأولى ،عمان ،دار الياض للنشر،2009
- 6- حاتم محمد الشيشيني،أساسيات المراجعة-مدخل معاصر،الطبعة الأولى،المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، 2007
- 7- ألفين أرينز،جيمس لوبك،المراجعة-مدخل متكامل،الجزء الأول، دار المريخ للنشر الرياض المملكة العربية السعودية،2002
- 8- عبدالرزاق محمد عثمان،أصول التدقيق و الرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة/قسم المحاسبة،الطبعة الأولى ،الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية و الاقتصادية،1999
- 9- مصطفى صالح سلامة، "مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية"، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون و موزعون، عمان، الاردن، 2010
- 10- طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 11- أحمد قايد نور الدين، "مفاهيم في الرقابة الداخلية"، الطبعة الاولى، دار الاعصار العلمي، عمان، الأردن،2017

12- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، "الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الاردن، 2009

13- محمد صالح سلامة، "مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية"، دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، الاردن، 2010

14- محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة واليات التطبيق"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000

15- محمد سرايا، "أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007

16- عبد الفتاح الصحن، كمال أبو زيد، "المراجعة علما وعملا"، الدار الجامعية، بيروت، 1991

المذكرات

1- صبرينة العايب، "المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام

المحاسبي المالي الجديد" مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم الاقتصادية، مدرسة الدكتوراه فرع تحليل استراتيجي، صناعي، مالي و حاسبي، جامعة العربي بن مهدي، أم بواقي، السن الجامعية 2012-2013

2- عاصم إحسان عدنان، مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الفلسطينية المتعاملة في التجارة الالكترونية، مذكرة لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، سبتمبر 2016

3- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2011

4- بن لدغم محمد، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل.م.د، تخصص إدارة المنظمات، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2017/2018

المقالات

- 1- إلياس شاهدي و آخرون، محافظ الحسابات و دوره في دعم و تحسين جودة المراجعة الخارجي، "مجلة الدراسات الإقتصادية و المالية " جامعة الشهيد لخضر حمه، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 02 ، 2017
- 2- مروة موسى و عجيله محمد، ركائز و مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2018، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي ، الجزائر
- 3- محمد بن لدغم و محمد أمين لعريجي ، "مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" مجلة التكامل الاقتصاد، المجلد: 06، العدد: 2 ديسمبر 2018

المناشير و المقررات

- 1-المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزير المالية.
- 2-مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزير المالية.
- 3-المقرر رقم 23 المؤرخ في 1 مارس 2017 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزير المالية.
- 4-مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزير المالية .

الملاحق



المركز الجامعي بلحاج بوشعيب

معهد العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير



قسم علوم التسيير

استبيان

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته ، أما بعد

في إطار التحضير لمذكرة التخرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية الموسومة بعنوان " دور المدقق الخارجي في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية" تهدف هذه الدراسة لمعرفة آرائكم حول دور المدقق الخارجي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية .

لذا نرجو منكم التكرم بالإجابة عن أسئلة الاستبيان بدقة من خلال وضع إشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم.

إليكُم منا فائق الاحترام و التقدير

من إعداد الطالبتين

- قديري هاجر

تحت إشراف الأستاذ:

- محروز وفاء

كوديد سفيان

السنة الجامعية 2020/2019

I. المحور الديمغرافي:

- 1-الجنس: ذكر أنثى
- 2-العمر: أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة
- من 41 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة
- 3-المؤهل العلمي: بكالوريا شهادة مهنية
- دراسات عليا مؤهل آخر:
- 4-الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 15 سنة
- من 16 إلى 25 سنة أكثر من 25 سنة
- 5-الوظيفة الحالية: مساعد محافظ حسابات محافظ حسابات
- خبير محاسبي وظيفة أخرى اذكرها:

II. المحور الأول:التدقيق الخارجي و استقلاليتة.

الفقرة	الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير محايد	غير موافق بشدة
الخارجي و	1	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية و النزاهة و الموضوعية في عمله.					
	2	عدم وجود تعارض بين المدقق الخارجي و إدارة المؤسسة يمكنه من إصدار رأي فني محايد.					

الملاحق

					عزل المدقق الخارجي إذا لم ينفذ مطالب و توجيهات المؤسسة.	3
					وجود علاقة شخصية بين المدقق الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلبا على استقلاليتته.	4
					المدقق الخارجي قادر على اتخاذ قراراته دون ضغوط أو تأثيرات.	5

.III المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية

غير موافق بشدة	غير محايد	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة	الرقم	الفقرات
					وجود دور لبيئة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.	1	نظام الرقابة الداخلية
					دور طبيعة المعلومات و اتصالات الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.	2	
					متابعة و تحديث إجراءات أنشطة الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.	3	
					التزام الإدارة بتوظيف العاملين الماليين ذو الخبرات و المهارات العالية.	4	
					وجود قسم التدقيق في المؤسسة يدعم عمل المدقق الخارجي.	5	
					التزام الإدارة بالاستقامة و الأمانة و الإخلاص يوفر بيئة رقابية تزيد من أداء المدقق الخارجي.	6	
					تؤدي المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعمال إلى التقليل من الأخطاء.	7	
					تساعد المعلومات التي يحتويها المركز المالي في	8	

الملاحق

					عملية التخطيط و التنبؤ.		
					ثبات السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة يجعل الأداء المالي يسير بشكل صحيح.	9	

IV. المحور الثالث: إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية

غير موافق بشدة	غير محايد	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات	الرقم	الفقرات
					يهتم المدقق الخارجي بعملية تقدير نظام الرقابة الداخلية قبل الشروع في عملية التدقيق.	1	إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية
					يقوم المدقق الخارجي بعمل زيارات متكررة للمؤسسة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت.	2	
					في حال التأكد من وجود غش و تصرفات غير قانونية بعد صدور التقرير يقوم المدقق الخارجي بالبحث في الأمر مع الإدارة و التعديل.	3	
					يتأكد المدقق الخارجي من كفاية الوسائل المستخدمة في حماية التثبيات المالية و العينية.	4	
					يقوم المدقق الخارجي بمطابقة الأصول عن طريق الجرد المفاجئ و الدوري.	5	
					يقوم المدقق الخارجي بدراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية الخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.	6	

الملاحق

					يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مستمرة و تقييم دوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية.	7	
--	--	--	--	--	--	---	--

الأساتذة المحكمين:

- بوغازي اسماعيل.

- قريش محمد.

- عمار درويش.

SPSS مخرجات -2

Corrélations

			A1	A2	A3	A4
Rho de Spearman	A1	Coefficient de corrélation	1,000	,235	,022	,439*
		Sig. (bilatéral)	.	,196	,904	,012
		N	32	32	32	32
	A2	Coefficient de corrélation	,235	1,000	,117	,283
		Sig. (bilatéral)	,196	.	,524	,116
		N	32	32	32	32
	A3	Coefficient de corrélation	,022	,117	1,000	-,156
		Sig. (bilatéral)	,904	,524	.	,393
		N	32	32	32	32
	A4	Coefficient de corrélation	,439*	,283	-,156	1,000
		Sig. (bilatéral)	,012	,116	,393	.
		N	32	32	32	32
	A5	Coefficient de corrélation	,142	-,102	-,049	,044
		Sig. (bilatéral)	,438	,578	,788	,812
		N	32	32	32	32
	A	Coefficient de corrélation	,643**	,582**	,366*	,685**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,039	,000
		N	32	32	32	32

Corrélations

			A5	A
Rho de Spearman	A1	Coefficient de corrélation	,142	,643**
		Sig. (bilatéral)	,438	,000
		N	32	32
	A2	Coefficient de corrélation	-,102	,582**
		Sig. (bilatéral)	,578	,000
		N	32	32
	A3	Coefficient de corrélation	-,049	,366*
		Sig. (bilatéral)	,788	,039
		N	32	32
	A4	Coefficient de corrélation	,044	,685**
		Sig. (bilatéral)	,812	,000
		N	32	32
	A5	Coefficient de corrélation	1,000	,281
		Sig. (bilatéral)	.	,120
		N	32	32
	A	Coefficient de corrélation	,281	1,000
		Sig. (bilatéral)	,120	.
		N	32	32

Corrélations

			B1	B2	B3	B4
Rho de Spearman	B1	Coefficient de corrélation	1,000	,667**	,410 ⁺	,341
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,020	,056
		N	32	32	32	32
	B2	Coefficient de corrélation	,667**	1,000	,272	,498**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,133	,004
		N	32	32	32	32
	B3	Coefficient de corrélation	,410 ⁺	,272	1,000	-,195
		Sig. (bilatéral)	,020	,133	.	,286
		N	32	32	32	32
	B4	Coefficient de corrélation	,341	,498**	-,195	1,000
		Sig. (bilatéral)	,056	,004	,286	.
		N	32	32	32	32
	B5	Coefficient de corrélation	,214	,063	-,084	,135
		Sig. (bilatéral)	,239	,733	,649	,461
		N	32	32	32	32
	B6	Coefficient de corrélation	,360 ⁺	,165	,113	,221
		Sig. (bilatéral)	,043	,366	,537	,224
		N	32	32	32	32
	B7	Coefficient de corrélation	,255	,243	,002	,112
		Sig. (bilatéral)	,160	,181	,993	,541
		N	32	32	32	32

الملاحق

B8	Coefficient de corrélation	,323	,310	,229	,094
	Sig. (bilatéral)	,072	,084	,207	,609
	N	32	32	32	32
B9	Coefficient de corrélation	,492**	,469**	,147	,273
	Sig. (bilatéral)	,004	,007	,423	,130
	N	32	32	32	32
B	Coefficient de corrélation	,744**	,648**	,472**	,443*
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,006	,011
	N	32	32	32	32

Corrélations

			B5	B6	B7	B8
Rho de Spearman	B1	Coefficient de corrélation	,214	,360*	,255	,323
		Sig. (bilatéral)	,239	,043	,160	,072
		N	32	32	32	32
	B2	Coefficient de corrélation	,063	,165	,243	,310
		Sig. (bilatéral)	,733	,366	,181	,084
		N	32	32	32	32
	B3	Coefficient de corrélation	-,084	,113	,002	,229
		Sig. (bilatéral)	,649	,537	,993	,207
		N	32	32	32	32
	B4	Coefficient de corrélation	,135	,221	,112	,094
		Sig. (bilatéral)	,461	,224	,541	,609
		N	32	32	32	32
	B5	Coefficient de corrélation	1,000	,568**	-,014	,165
		Sig. (bilatéral)	.	,001	,937	,368

الملاحق

	N	32	32	32	32
B6	Coefficient de corrélation	,568**	1,000	,340	,368*
	Sig. (bilatéral)	,001	.	,057	,038
	N	32	32	32	32
B7	Coefficient de corrélation	-,014	,340	1,000	,637**
	Sig. (bilatéral)	,937	,057	.	,000
	N	32	32	32	32
B8	Coefficient de corrélation	,165	,368*	,637**	1,000
	Sig. (bilatéral)	,368	,038	,000	.
	N	32	32	32	32
B9	Coefficient de corrélation	,436*	,512**	,337	,445*
	Sig. (bilatéral)	,013	,003	,059	,011
	N	32	32	32	32
B	Coefficient de corrélation	,366*	,521**	,460**	,710**
	Sig. (bilatéral)	,039	,002	,008	,000
	N	32	32	32	32

Corrélations

			B9	B
Rho de Spearman	B1	Coefficient de corrélation	,492**	,744**
		Sig. (bilatéral)	,004	,000
		N	32	32
	B2	Coefficient de corrélation	,469**	,648**
		Sig. (bilatéral)	,007	,000
		N	32	32
	B3	Coefficient de corrélation	,147	,472**

الملاحق

	Sig. (bilatéral)	,423	,006
	N	32	32
B4	Coefficient de corrélation	,273	,443*
	Sig. (bilatéral)	,130	,011
	N	32	32
B5	Coefficient de corrélation	,436*	,366*
	Sig. (bilatéral)	,013	,039
	N	32	32
B6	Coefficient de corrélation	,512**	,521**
	Sig. (bilatéral)	,003	,002
	N	32	32
B7	Coefficient de corrélation	,337	,460**
	Sig. (bilatéral)	,059	,008
	N	32	32
B8	Coefficient de corrélation	,445*	,710**
	Sig. (bilatéral)	,011	,000
	N	32	32
B9	Coefficient de corrélation	1,000	,727**
	Sig. (bilatéral)	.	,000
	N	32	32
B	Coefficient de corrélation	,727**	1,000
	Sig. (bilatéral)	,000	.
	N	32	32

Corrélations

C1	C2	C3	C4
----	----	----	----

الملاحق

Rho de Spearman	C1	Coefficient de corrélation	1,000	,349	,073	,474**
		Sig. (bilatéral)	.	,050	,690	,006
		N	32	32	32	32
	C2	Coefficient de corrélation	,349	1,000	,434*	,279
		Sig. (bilatéral)	,050	.	,013	,122
		N	32	32	32	32
	C3	Coefficient de corrélation	,073	,434*	1,000	,316
		Sig. (bilatéral)	,690	,013	.	,078
		N	32	32	32	32
	C4	Coefficient de corrélation	,474**	,279	,316	1,000
		Sig. (bilatéral)	,006	,122	,078	.
		N	32	32	32	32
	C5	Coefficient de corrélation	,371*	,114	,383*	,583**
		Sig. (bilatéral)	,037	,534	,031	,000
		N	32	32	32	32
	C6	Coefficient de corrélation	,291	,378*	,524**	,449**
		Sig. (bilatéral)	,106	,033	,002	,010
		N	32	32	32	32
	C7	Coefficient de corrélation	,136	,157	,208	,238
		Sig. (bilatéral)	,458	,390	,253	,190
		N	32	32	32	32
	C	Coefficient de corrélation	,495**	,581**	,639**	,653**
		Sig. (bilatéral)	,004	,000	,000	,000
		N	32	32	32	32

Corrélations

الملاحق

			C5	C6	C7	C
Rho de Spearman	C1	Coefficient de corrélation	,371 [*]	,291	,136	,495 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	,037	,106	,458	,004
		N	32	32	32	32
	C2	Coefficient de corrélation	,114	,378 [*]	,157	,581 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	,534	,033	,390	,000
		N	32	32	32	32
	C3	Coefficient de corrélation	,383 [*]	,524 ^{**}	,208	,639 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	,031	,002	,253	,000
		N	32	32	32	32
	C4	Coefficient de corrélation	,583 ^{**}	,449 ^{**}	,238	,653 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	,000	,010	,190	,000
		N	32	32	32	32
	C5	Coefficient de corrélation	1,000	,483 ^{**}	,391 [*]	,685 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	.	,005	,027	,000
		N	32	32	32	32
	C6	Coefficient de corrélation	,483 ^{**}	1,000	,452 ^{**}	,721 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	,005	.	,009	,000
		N	32	32	32	32
	C7	Coefficient de corrélation	,391 [*]	,452 ^{**}	1,000	,521 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	,027	,009	.	,002
		N	32	32	32	32
C	Coefficient de corrélation	,685 ^{**}	,721 ^{**}	,521 ^{**}	1,000	
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,002	.	
	N	32	32	32	32	

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,433	4

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
A1	9,8750	3,919	,456	,171
A2	10,1875	4,028	,338	,270
A3	10,5938	5,539	-,065	,643
A4	10,1250	3,403	,340	,246

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,759	9

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
--	---	--	--	--

الملاحق

B1	30,1563	17,814	,695	,698
B2	30,1875	18,480	,523	,722
B3	30,4375	21,093	,164	,780
B4	30,2813	19,176	,376	,747
B5	29,7500	21,419	,184	,771
B6	29,7813	18,886	,560	,719
B7	29,9375	20,190	,405	,742
B8	30,2813	17,822	,483	,729
B9	30,1875	17,512	,630	,703

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,717	7

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
C1	22,3750	12,435	,381	,696
C2	22,5000	11,742	,450	,679
C3	22,5000	11,290	,419	,692
C4	22,2188	13,209	,440	,686
C5	22,5000	12,258	,438	,682
C6	22,3750	11,661	,643	,636
C7	22,4688	13,612	,284	,715

Statistiques de fiabilité

الملاحق

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,733	20

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
A1	69,9063	60,539	-,130	,754
A2	70,2188	55,338	,222	,729
A3	70,6250	60,758	-,142	,760
A4	70,1563	56,717	,078	,745
B1	69,9063	51,894	,564	,702
B2	69,9375	54,383	,312	,721
B3	70,1875	56,673	,128	,736
B4	70,0313	52,418	,416	,712
B5	69,5000	55,548	,265	,725
B6	69,5313	50,773	,694	,693
B7	69,6875	55,577	,298	,723
B8	70,0313	50,547	,495	,703
B9	69,9375	53,028	,396	,714
C1	69,8438	51,104	,536	,701
C2	69,9688	54,225	,278	,724
C3	69,9688	54,934	,183	,735
C4	69,6875	55,899	,292	,723
C5	69,9688	51,257	,551	,701
C6	69,8438	53,555	,434	,712

الملاحق

C7	69,9375	54,512	,359	,718
----	---------	--------	------	------

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		A	B	C
N		32	32	32
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,3984	3,7639	3,7366
	Ecart type	,62817	,53900	,57155
Différences les plus extrêmes	Absolue	,150	,135	,172
	Positif	,081	,081	,106
	Négatif	-,150	-,135	-,172
Statistiques de test		,150	,135	,172
Sig. asymptotique (bilatérale)		,066 ^c	,144 ^c	,017 ^c

Statistiques

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	الخبرة المهنية	الوظيفة الحالية
N	Valide	32	32	32	32	32
	Manquant	0	0	0	0	0

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	15	46,9	46,9	46,9
	أنثى	17	53,1	53,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	19	59,4	59,4	59,4
	من 30 إلى 40 سنة	8	25,0	25,0	84,4

الملاحق

من 41 إلى 50 سنة	3	9,4	9,4	93,8
أكثر من 50 سنة	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide بكالوريا	5	15,6	15,6	15,6
شهادة مهنية	2	6,3	6,3	21,9
ليسانس	1	3,1	3,1	25,0
ماستر	1	3,1	3,1	28,1
دراسات عليا	21	65,6	65,6	93,8
دكتوراه	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	20	62,5	62,5	62,5
من 5 إلى 15 سنة	8	25,0	25,0	87,5
من 16 إلى 25 سنة	2	6,3	6,3	93,8
أكثر من 25 سنة	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

الوظيفة الحالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أستاذ جامعي	8	25,0	25,0	25,0
خبير محاسبي	9	28,1	28,1	53,1
محافظ حسابات	3	9,4	9,4	62,5

الملاحق

مساعد محافظ حسابات	6	18,8	18,8	81,3
وظيفة أخرى	6	18,8	18,8	100,0
Total	32	100,0	100,0	

A1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	3	9,4	9,4	12,5
	محايد	3	9,4	9,4	21,9
	موافق	22	68,8	68,8	90,6
	موافق بشدة	3	9,4	9,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

A2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	6	18,8	18,8	21,9
	محايد	6	18,8	18,8	40,6
	موافق	17	53,1	53,1	93,8
	موافق بشدة	2	6,3	6,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	12	37,5	37,5	40,6
	محايد	7	21,9	21,9	62,5

الملاحق

موافق	10	31,3	31,3	93,8
موافق بشدة	2	6,3	6,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

A4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6,3	6,3	6,3
	غير موافق	6	18,8	18,8	25,0
	محايد	5	15,6	15,6	40,6
	موافق	13	40,6	40,6	81,3
	موافق بشدة	6	18,8	18,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

B1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	12,5	12,5	12,5
	محايد	5	15,6	15,6	28,1
	موافق	19	59,4	59,4	87,5
	موافق بشدة	4	12,5	12,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

B2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	3	9,4	9,4	12,5
	محايد	5	15,6	15,6	28,1
	موافق	19	59,4	59,4	87,5

الملاحق

موافق بشدة	4	12,5	12,5	100,0
Total	32	100,0	100,0	

B3

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	7	21,9	21,9	21,9
محايد	8	25,0	25,0	46,9
موافق	13	40,6	40,6	87,5
موافق بشدة	4	12,5	12,5	100,0
Total	32	100,0	100,0	

B4

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	3,1	3,1	3,1
غير موافق	4	12,5	12,5	15,6
محايد	7	21,9	21,9	37,5
موافق	15	46,9	46,9	84,4
موافق بشدة	5	15,6	15,6	100,0
Total	32	100,0	100,0	

B5

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	3,1	3,1	3,1
محايد	3	9,4	9,4	12,5
موافق	18	56,3	56,3	68,8
موافق بشدة	10	31,3	31,3	100,0

الملاحق

Total	32	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

B6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,1	3,1	3,1
	محايد	3	9,4	9,4	12,5
	موافق	19	59,4	59,4	71,9
	موافق بشدة	9	28,1	28,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

B7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,1	3,1	3,1
	محايد	7	21,9	21,9	25,0
	موافق	17	53,1	53,1	78,1
	موافق بشدة	7	21,9	21,9	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

B8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6,3	6,3	6,3
	غير موافق	3	9,4	9,4	15,6
	محايد	7	21,9	21,9	37,5
	موافق	14	43,8	43,8	81,3
	موافق بشدة	6	18,8	18,8	100,0

الملاحق

Total	32	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

B9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	15,6	15,6	15,6
	محايد	6	18,8	18,8	34,4
	موافق	15	46,9	46,9	81,3
	موافق بشدة	6	18,8	18,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

C1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	3	9,4	9,4	12,5
	محايد	4	12,5	12,5	25,0
	موافق	18	56,3	56,3	81,3
	موافق بشدة	6	18,8	18,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

C2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	18,8	18,8	18,8
	محايد	6	18,8	18,8	37,5
	موافق	13	40,6	40,6	78,1
	موافق بشدة	7	21,9	21,9	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

C3

الملاحق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6,3	6,3	6,3
	غير موافق	4	12,5	12,5	18,8
	محايد	5	15,6	15,6	34,4
	موافق	13	40,6	40,6	75,0
	موافق بشدة	8	25,0	25,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

C4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,1	3,1	3,1
	محايد	6	18,8	18,8	21,9
	موافق	19	59,4	59,4	81,3
	موافق بشدة	6	18,8	18,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

C5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	6,3	6,3	6,3
	غير موافق	1	3,1	3,1	9,4
	محايد	6	18,8	18,8	28,1
	موافق	20	62,5	62,5	90,6
	موافق بشدة	3	9,4	9,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

C6

الملاحق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	9,4	9,4	9,4
	محايد	6	18,8	18,8	28,1
	موافق	18	56,3	56,3	84,4
	موافق بشدة	5	15,6	15,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

C7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	12,5	12,5	12,5
	محايد	5	15,6	15,6	28,1
	موافق	20	62,5	62,5	90,6
	موافق بشدة	3	9,4	9,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
A1	32	3,7188	,88843	,15705
A2	32	3,4063	,97912	,17309
A3	32	3,0000	1,04727	,18513
A4	32	3,4688	1,19094	,21053
A	32	3,3984	,62817	,11105

Valeur de test = 3

t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
				Inférieur	Supérieur

الملاحق

A1	4,576	31	,000	,71875	,3984	1,0391
A2	2,347	31	,025	,40625	,0532	,7593
A3	,000	31	1,000	,00000	-,3776	,3776
A4	2,227	31	,033	,46875	,0394	,8981
A	3,588	31	,001	,39844	,1720	,6249

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
B1	32	3,7188	,85135	,15050
B2	32	3,6875	,93109	,16460
B3	32	3,4375	,98169	,17354
B4	32	3,5938	1,01153	,17881
B5	32	4,1250	,83280	,14722
B6	32	4,0938	,81752	,14452
B7	32	3,9375	,75935	,13424
B8	32	3,5938	1,10306	,19499
B9	32	3,6875	,96512	,17061
B	32	3,7639	,53900	,09528

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
B1	4,776	31	,000	,71875	,4118	1,0257
B2	4,177	31	,000	,68750	,3518	1,0232
B3	2,521	31	,017	,43750	,0836	,7914

الملاحق

B4	3,320	31	,002	,59375	,2291	,9584
B5	7,642	31	,000	1,12500	,8247	1,4253
B6	7,568	31	,000	1,09375	,7990	1,3885
B7	6,984	31	,000	,93750	,6637	1,2113
B8	3,045	31	,005	,59375	,1961	,9914
B9	4,030	31	,000	,68750	,3395	1,0355
B	8,017	31	,000	,76389	,5696	,9582

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
C1	32	3,7813	,97499	,17236
C2	32	3,6563	1,03517	,18299
C3	32	3,6563	1,18074	,20873
C4	32	3,9375	,71561	,12650
C5	32	3,6563	,93703	,16564
C6	32	3,7813	,83219	,14711
C7	32	3,6875	,82060	,14506
C	32	3,7366	,57155	,10104

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
C1	4,533	31	,000	,78125	,4297	1,1328
C2	3,586	31	,001	,65625	,2830	1,0295
C3	3,144	31	,004	,65625	,2305	1,0820

الملاحق

C4	7,411	31	,000	,93750	,6795	1,1955
C5	3,962	31	,000	,65625	,3184	,9941
C6	5,311	31	,000	,78125	,4812	1,0813
C7	4,739	31	,000	,68750	,3916	,9834
C	7,290	31	,000	,73661	,5305	,9427