

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
المدرسة العليا لإدارة الأعمال - تلمسان-



# مذكرة

تخرج لنيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير  
التخصص : ادارة و استراتيجيات المؤسسات.

## بغنوان:

دور التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية  
دراسة حالة- المؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته- واد  
سلي - الشلف

إعداد الطالب: بلحاج عدة سمير.

المناقشة بتاريخ : 2021/07/08

## لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	أستاذ محاضر (أ)	د. صحراوي سعيد
مشرفة	أستاذ محاضر (أ)	د. شقرون مريم
ممتحنة	أستاذ محاضر (أ)	د. كيبيري فتيحة

السنة الجامعية: 2021/2020

## الشكر والتقدير

بعد الحمد لله تعالى الذي أولاني نعمة التوفيق والسداد

و الصلاة و السلام على سيدنا محمد أشرف الخلق أجمعين

و على آله و صحبه وسلم، أما بعد.....

يسعدني أن أشكر المدرسة العليا لإدارة الأعمال بتلمسان و كل الأساتذة و الطلبة على مساعدتهم لي

كذلك العائلة الكريمة أتمنى لهم كل التوفيق و النجاح في حياتهم

و أخيرا كل الوفاء و التقدير للجيل الصاعد لهم مني كل الشكر

كما اشكر الاستاذة المشرفة دكتورة شقرون مريم و كل اعضاء المناقشة اتمنى لهم التوفيق في حياتهم اللهم

اني أسألك التوفيق و النجاح سبحانهك اللهم و بحمدك أشهد أن لا إله إلا الله أستغفرك و اتوب إليك.



# الإهداء

إلى أحب الناس إلى قلبي وإلى والديا أطال الله في عمرهما وعائلتي

إلى كل أصدقائي الاعزاء

إلى كل من ساعدني وكان معي لإتمام هذا العمل

لهم مني كل الامتنان و التقدير

اللهم اني اسألك التوفيق لكل ما تحبه و ترضاه

## خطة البحث

09	.....مقدمة عامة
10	.....الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي
10	.....المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي
17	.....المبحث الثاني: وظائف و معايير التدقيق و الالتزامات المدقق
26	.....المبحث الثالث: مراحل أداء عملية التدقيق المحاسبي
36	.....ملخص الفصل:
36	.....الفصل الثاني: الاطار النظري نظام الرقابة الداخلية
38	.....تمهيد
39	.....المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية
43	.....المبحث الثاني: محددات وأدوات نظام الرقابة الداخلية
51	.....المبحث الثالث: إطار الرقابة الداخلية حسب "COSO"
57	.....ملخص الفصل:
57	.....الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الصناعية للاسمنت و مشتقاته- الشلف
59	.....تمهيد
60	.....المبحث الأول : تقديم عام عن مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف (ECDE)
72	.....المبحث الثاني: الاطار المنهجي للدراسة
75	.....المبحث الثالث: عرض و مناقشة النتائج
Erreur !	.....خاتمة عامة

**Signet non défini.**

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
66	تطور الانتاج بالمؤسسة	(1)
68	تطور رقم الاعمال بالمؤسسة	(2)
70	توزيع الاستبيان	(3)
71	مقياس ليكرت الخماسي	(4)
72	درجة الاستجابة	(5)
73	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	(6)
74	توزيع عينة الدراسة حسب السن	(7)
75	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	(8)
76	توزيع عينة الدراسة حسب نوع الوظيفة	(9)
77	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل	(10)
78	معامل الثبات الفا كرو نباخ لقياس اداة الدراسة	(11)
79	ميزان تقديري وفقا لقياس ليكرت الخماسي	(12)
80	تحليل نتائج السؤال 1	(13)
81	تحليل نتائج السؤال 2	(14)
82	تحليل نتائج السؤال 3	(15)
83	تحليل نتائج السؤال 4	(16)
84	تحليل نتائج السؤال 5	(17)
85	تحليل نتائج السؤال 6	(18)
87	تحليل نتائج السؤال 7	(19)

88	تحليل نتائج السؤال 8	(20)
89	تحليل نتائج السؤال 9	(21)
90	تحليل نتائج السؤال 10	(22)
91	تحليل نتائج السؤال 11	(23)
92	تحليل نتائج السؤال 12	(24)
93	تحليل نتائج السؤال 13	(25)
94	اتجاه العام لأسئلة الاستبيان ككل	(26)
94	نتائج اختبار كا <sup>2</sup>	(27)

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
12	مراحل عملية التدقيق	(1)
46	يوضح اجراءات نظام الرقابة الداخلية	(2)
53	الرقابة الادارية و المحاسبية و اهم الوسائل لتحقيق اهدافها	(3)
60	مناطق توزيع الاسمنت في الولايات المجاورة	(4)
69	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة	(5)
73	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	(6)
74	توزيع عينة الدراسة حسب السن	(7)
75	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	(8)
76	توزيع عينة الدراسة حسب نوع الوظيفة	(9)
77	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل	(10)
80	نسب الاستجابة على السؤال 1	(11)
81	نسب الاستجابة على السؤال 2	(12)
82	نسب الاستجابة على السؤال 3	(13)
84	نسب الاستجابة على السؤال 4	(14)
85	نسب الاستجابة على السؤال 5	(15)
86	نسب الاستجابة على السؤال 6	(16)
87	نسب الاستجابة على السؤال 7	(17)
88	نسب الاستجابة على السؤال 8	(18)
89	نسب الاستجابة على السؤال 9	(19)
90	نسب الاستجابة على السؤال 10	(20)
91	نسب الاستجابة على السؤال 11	(21)

92	نسب الاستجابة على السؤال 12	(22)
93	نسب الاستجابة على السؤال 13	(23)

## قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
الاستبيان	(1)
مخرجات SPSS	(2)

# مقدمة عامة

### مقدمة عامة

تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم أو أمس القريب فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي ، منذ بدأ الفرد مزاولته نشاطه الإشباع حاجاته وحاجات غيره . بدأ تدقيق الحسابات في شكل مراجعة فردية، أي قام الفرد بمعاودة النظر فيما قام به من عمل سواء بينه وبين نفسه، أو بينه وبين تعاليم الخالق سبحانه وتعالى أو بينه وبين الآخرين ، وذلك التقييم نتائج عمله وتصرفاته، وتحديد الآثار المترتبة على تلك النتائج للكشف عما وقع فيه من أخطاء، فالحقيقة المسلم بها أن كل عمل يقوم به أي فرد ينعكس عليه بشكل أو بآخر وقد يصيبه بنفع أو بضرر، فان كان ناتج العمل نفع له أحبه وأستمر فيه، أما إذا كان ناتج العمل ضره فإنه يسعى إلى معالجته وتصويبه لمنع حدوثه مستقبلاً<sup>1</sup>.

كان تدقيق الحسابات في العصور القديمة تتم عن طريق السمع ثم أخذت شكل آخر يتم عن طريق أن يقوم كل كاتب بمراجعة عمل الآخر وفي عصر الإغريق كان تدقيق الحسابات تتم بواسطة مجموعة من الموظفين أطلق عليهم في حينه مجلس تدقيق الحسابات، وفي عصر الرومان كان هناك مجلس شيوخ يقوم بمهمة تدقيق الحسابات واعتماد الحسابات في العصور الوسطى برزت الحاجة إلى وجود نظام علمي موحد للتنظيم المحاسبي، ولذلك بدأت أهمية تدقيق الحسابات تزداد وأدرك الكثيرون أهمية الخدمات التي تقدمها، ومع بداية القرن الثالث عشر الميلادي أخذ الاهتمام بتدقيق الحسابات يتزايد ووضعت لها أسس لترشد مدقق الحسابات في عمله.

ومع بداية القرن السابع عشر الميلادي برز مدقق الحسابتين المهتمين إلى الوجود، وبظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى تكوين الشركات الكبرى الصناعية، وذلك منذ بداية القرن التاسع عشر ازداد الاهتمام بأنظمة المحاسبة وتدقيق الحسابات معاً، ومع انتشار الشركات وتنوع أعمالها وتعقد وتشابك عملياتها وتوسعها، ومع ما تميزت به الشركات بانفصال الملكية عن الإدارة، و بالمسؤولية المحدودة للمساهمين برزت الحاجة إلى الاستعانة بأداة مهنية لها من الكفاءة ما

<sup>1</sup>: فضل مسعد محمد و راغب الخطيب خالد ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، قسم المحاسبة، الطبعة الاولى، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، جامعة

يمكنها من فحص أعمال الشركات وبت الطمأنينة في نفوس المساهمين، وقد روى أن تكون هذه الأداة ممثلة في عدد المحاسبين المدربين والمؤهلين عمليا وعلميا، اطلق عليهم مراقبو الحسابات او مدققو الحسابات.

فتدقيق الحسابات كمهنة تؤدي خدمات إلى جهات عديدة داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها، ولا شك أنها بتقديم خدماتها تخدم الاقتصاد القومي في أي مجتمع من المجتمعات وعلى ذلك ينبغي تطويرها مع كل تغير وتطور.

من جهة أخرى ظهرت الرقابة الداخلية منذ عام 1905م، حيث أصدر "داكسي" (Disksee) تناول فيه أهمية وضرورة تواجد رقابة الداخلية في المنشآت، وتعد الرقابة الداخلية من المقومات الرئيسي والأساسية التي ينبغي توافرها بالنسبة لأي تنظيم إداري سليم في المنشأة، ورغم تطبيق أنظمة حديثة كأدوات ووسائل تساعد في تحقيق الرقابة الداخلية مثل: الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، إلا ان الملاحظ ولازالت المراقبة الداخلية تنصب في معظم الحالات على العناصر لإنتاج وتكلفته، وتطوير نظام الرقابة الداخلية يتطلب ربط الأهداف والخطط بالأفراد حسب موقعهم في المستويات الإدارية، بحيث يكون كل رئيس مركز مسؤولية، في وضع يمكنه من تحقيق الرقابة الفعالة<sup>2</sup>.

كما تواجه الشركات تغيرات سريعة ذات آثار بالغة الأهمية على المنظمات عبر العالم، و ذلك لتطوير هيكلها واعادة هندسة عملياتها، حيث تمثل الرقابة الداخلية مراقبة نظامية حديثة وفعالة للتدقيق يهدف إلى التركيز على المخاطر التي قد تحول دون تحقيق تلك الأهداف و تعد من أهم الموضوعات التي تشغل رجال الفكر المحاسبي والمالي والاقتصادي ويعد بناء أنظمة الرقابة الداخلية أمراً أساسياً لغرض تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة والمتمثلة في كفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية وموثوقية التقارير المالية والالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، وهي أهم ركن من أركان الإدارة الحديثة، و عند وجود نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية في أي شركة يساعد على اكتشاف أخطاء قبل حدوثها حتى يمكن تجنبها، ومن ناحية أخرى فان الرقابة الداخلية الفعالة ضرورية لضمان تحقيق أفضل النتائج للشركات، ومع تطور الاعمال واتساع حجم المشاريع في دول العالم كان لا بد من متابعة الاعمال المحاسبية والقواعد المهنية التي تعمل على ضبط الإجراءات

<sup>2</sup> بوندت اسماء، محاولة صياغة مؤشرات جودة التدقيق، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، الجزائر، السنة الجامعية 2015/2016.

والسياسات لتنظيم عمل المحاسبين ولكي يتم التأكد من ذلك بدأت تظهر القوانين والأنظمة الرقابية التي تسعى الى تحقيق عمليات الضبط وأصبح ما يعرف بأنظمة الرقابة الداخلية.

و هناك علاقة وطيدة بين التدقيق المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية فان تدقيق المحاسبي يتميز بطبيعة تحليلية انتقادية، حيث يقوم على الفحص والقياس وتقييم، باعتباره يساهم في نظام الرقابة الداخلية الذي بدوره يعتبر ركيزة اساسية في التنظيم و التسيير المؤسسات و تنفيذ البرامج و الانظمة الداخلية التي تساعد الموظفين داخل المؤسسة بالعمل المستمر و المنظم

**مشكلة دراسة:**

بعد ظهور عدة مشاكل في عدد من الشركات الكبرى في العالم، الامر الذي ادى الى خلق وسيلة فعالة لحماية الشركات و المؤسسات الكبرى، و ذلك بالاعتماد على التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية، و من أنواع التدقيق نجد التدقيق المحاسبي الذي يعتبر ركيزة أساسية في المؤسسة، فمشكلة تحديد المؤشرات التدقيق المحاسبي امر ذو اهمية كبيرة، في ضوء ما سبق فان اشكالية الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيسي الاتي:

**كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة "ECDE"؟**

يندرج ضمن الإشكالية السابقة جملة من التساؤلات الفرعية التالية :

كيف تتم عملية تدقيق الحسابات بصفة عامة ؟

ما هي اهمية التدقيق الحسابات؟

فيما تتمثل محددات و ادوات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟

**فرضية الدراسة:**

يقوم التدقيق المحاسبي بتحسين نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة "ECDE".

❖ دوافع اختيار موضوع دراسة:

- الأهمية التي يتميز بها التدقيق المحاسبي و الرقابة الداخلية في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة.
- توضيح اهم العمليات التي يقوم بها مدقق الحسابات و اكتشاف الاخطاء.
- حسن التسيير و التنظيم و تفادي الوقوع في الاخطاء.

❖ أهمية الدراسة:

مهنة التدقيق المحاسبي و الرقابة الداخلية لهما اهمية كبيرة و ذلك من خلال الطلب المتزايد في علم الاقتصاد. و تظهر اهمية هذه الدراسة من خلال تعزيز الثقافة التدقيق المحاسبي و هو يلعب دور بارز في تحقيق النزاهة و نظام الرقابة شامل و تحديد جوانب المسؤولية المهنية الملقاة على عاتق مدققي الحسابات.

❖ دراسات سابقة:

1- رعدة ابراهيم المدهون، اطروحة ماجستير، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، الجامعة الاسلامية، غزة، سنة 2014/2015،

نتائج الدراسة

أثر الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الفعالية للمصارف من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض أتعاب المدقق الخارجي و ركزت الدراسة على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة<sup>3</sup>.

2- بودنت اسماء، شهادة دكتوراه، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2015/2016،

أهداف الدراسة:

<sup>3</sup> رعدة إبراهيم المدهون، مذكرة ماجستير، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، الجامعة الاسلامية، غزة، 2014.

تهدف الى إجراء دراسة تحليلية للجوانب والزوايا المختلفة لتقييم أو الحكم على جودة عملية التدقيق المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق والوصول بها إلى المستوى المطلوب و تم استخدام الوصفي التحليلي لعرض الجوانب المتعلقة بالتدقيق وجودة التدقيق وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات التي تناولت هذا الموضوع<sup>4</sup>.

3- صابرين رشاد ابو صافي، اطروحة ماجيستر، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع إطار "COSO" سنة 2019 ،

### أهداف الدراسة و نتائجها:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة العاملة في قطاع غزة مع إطار "COSO" ، واستخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي معتمداً على الاستبانة والمقابلة كأدوات لجمع البيانات<sup>5</sup>.

### ❖ هيكل الدراسة:

الفصل الاول يتناول الاطار النظري للتدقيق المحاسبي و فيه سنتطرق الى ثلاثة مباحث، المبحث الاول يتناول التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي و مفهومه و انواعه، اما المبحث الثاني فيتناول فروض و معايير التدقيق المحاسبي و الحقوق و الواجبات. و في المبحث الثالث فيه مراحل اداء عملية التدقيق المحاسبي، كذلك الفصل الثاني يدرس أساسيات الرقابة الداخلية، يتكون من ثلاث مباحث، الاول حول ماهية الرقابة الداخلية و اهميتها، و المبحث الثاني يدرس محددات و ادوات نظام الرقابة الداخلية، اما في المبحث الثالث فيه اطار الرقابة الداخلية "COSO".

<sup>4</sup> بوندت اسماء، محاولة صياغة مؤشرات جودة التدقيق، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، الجزائر، السنة الجامعية 2016/2015.

<sup>5</sup> صابرين رشاد أبو صافي، مذكرة ماجيستر، مدى قواعد نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة، كلية اقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2019.

**الفصل الأول:**  
**الاطار النظري للتدقيق**  
**المحاسبي**

### تمهيد

حظي التدقيق باهتمام عدة هيئات حكومية ومهنية وكذا أكاديمية، نظرا لأهميته البالغة بالنسبة للكيان ومختلف الجهات المستفيدة من خدماته، ويعتبر التدقيق المحاسبي أقدم وأول نوع من أنواع التدقيق، كما أنه ساهم في ظهور الأنواع الأخرى للتدقيق، حيث يعالج كل منها بندا معينا داخل الكيان ينسجم مع طبيعة هذا النوع بإتباع منهجية علمية باستخدام أدوات معينة تقنية وإحصائية، و يعتبر التدقيق داخل أي مؤسسة المكون الأساسي فيها لما يتميز به من مميزات تعكس النشاط الاقتصادي فيها، ونظرا لأهميته الكبيرة خاصة داخل الكيانات الكبيرة مما يوفره من سلامة واستقرار وضعها المالي من جهة والمحافظة على حقوق أصحاب المصلحة من جهة أخرى، وعلى أساس ذلك يكون المتوقع من هذه المهنة أن تقدم خدماتها على مستوى عال من الكفاءة لضمان تحسين المصدقية لهذه المهنة من ناحية ومن أجل مواكبة التطورات التي تشهدها كافة المهن من ناحية أخرى، كما يعتبر التدقيق المحاسبي من أقدم أنواع التدقيق وقد ساهم في ظهور وتطور العديد من أنواع التدقيق على مر العصور، فالتدقيق المحاسبي بشكل عام هو العملية المنظمة والمنهجية التي يتم بواسطتها جمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة، وبناء على ذلك فإن مهمة مدقق الحسابات تمكنه من استخدام كافة إجراءات التدقيق التي يجب الاستعانة بها على جمع القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي الفني والمحايد.

و لقد تطرقت في هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الاول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: وظائف و معايير التدقيق و الالتزامات المدقق.

المبحث الثالث: مراحل أداء عملية التدقيق المحاسبي.

### الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

في هذا الفصل سنتطرق الى مدخل حول التدقيق المحاسبي و مفهومه و انواعه و اهمية التدقيق و اهدافه.

#### المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي:

نظرا للدور الذي يلعبه التدقيق في مساعدة الأطراف المختلفة باتخاذ القرارات المناسبة سنتناول في هذا المبحث الحديث عن بداية ظهور التدقيق المحاسبي وكذلك مختلف المفاهيم المتعلقة به وإبراز أهم المعايير المتعلقة بالتدقيق المحاسبي و كيفية أداء التدقيق.

#### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي:

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى، والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود، وتطور التدقيق مع تطور تلك الشركات، يعود التدقيق في شكله إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر. والمتتبع لتطور التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذا الأخير جاء نتيجة للحاجة الماسة

له، و كلمة التدقيق " AUDIT " مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" والتي تعني الاستماع، قد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر كانوا يقومون بتعيين شخص لتسجيل الأموال الواردة ويقوم شخص آخر بعملية التدقيق لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل، وكذلك قدامى اليونان كانوا يعينون موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل.

أما بالنسبة للرومان قاموا بوضع نظام يفصل عن المصروفات والمقبوضات. كما نجد أن في العصر الإسلامي تمت ممارسة هذه الوظيفة من طرف عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) حيث جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات وتدقيقها وكان الغرض الرئيسي هو اكتشاف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Lionel. C et Gerard. V, **Audit et control Interne Aspects Financiers**, Opération et Stratégiques, 4eme Edition, Dalloze, Paris, France, 1992.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

مع ظهور الثورة الصناعية وتطور الصناعة والتجارة أدى إلى زيادة نشاط المؤسسات وكذلك ازدياد الفجوة بين المالكين والإدارة وبالرغم من ذلك بقي هدف التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش، وجاء التغيير خلال هذه الفترة إلى غاية 1851م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من صحة القوائم المحاسبية من أجل منع واكتشاف الغش والخطأ وكذلك التغيير الآخر الذي جاء بضرورة الحاجة إلى تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص محايد وهذا ما جاء به قانون الشركات التجاري الانجليزي لسنة 1862 م حيث أدى هذا إلى تطوير مهنة التدقيق. إلا أنه خلال هذه الفترة لم يتم الاعتراف بالرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد بأنها تتم بواسطة القيد المزدوج في الفترة ما بين 1911 و 1933 تم الاعتراف بضرورة الرقابة الداخلية وفائدتها داخل المؤسسة أيضا زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي. أما الفترة بعد سنة 1933م شهدت بان الغرض الرئيسي للتدقيق ليس فقط اكتشاف الغش والخطأ بل يتمثل في تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي، وقد تم تأكيد ذلك من قبل الجمعيات المهنية العالمية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي و انواعه.

#### 1- مفهوم التدقيق المحاسبي:

هناك عدة مفاهيم للتدقيق المحاسبي سنذكر البعض منها " علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم الأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي<sup>2</sup>.

#### التعريف الثاني:

يقصد بتدقيق الحسابات فحص الانظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحساب و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقائيا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو الخسارة عن تلك الفترة.

<sup>1</sup> بوندت اسماء، محاولة صياغة مؤشرات جودة التدقيق، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، الجزائر، السنة الجامعية 2015/2016،

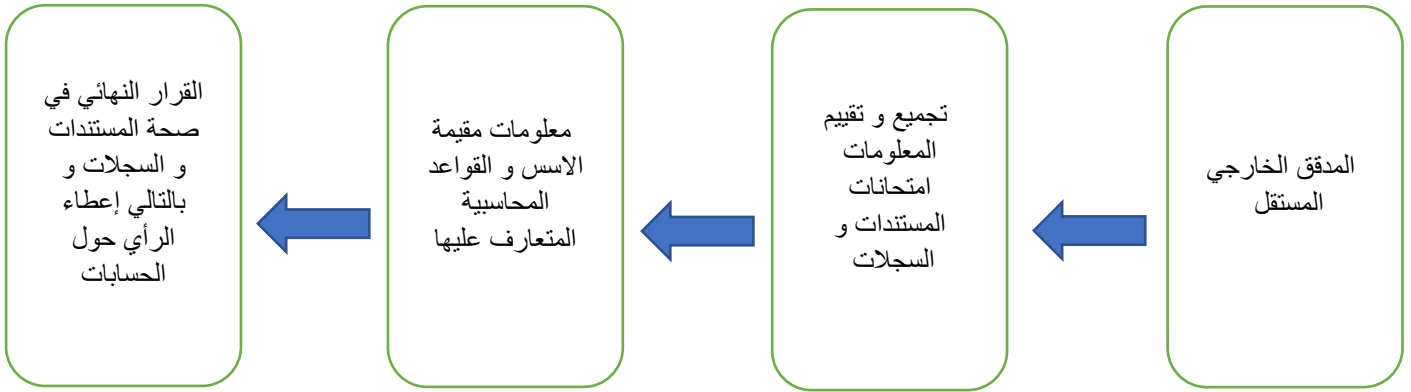
ص5،4،3.

<sup>2</sup> مرجع الانف ذكره، ص7

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

و التعريف الحديث هو ان التدقيق يمثل الإجراءات التي يتبعها الشخص مستقل مؤهل محايد لتجميع و تقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة ( معلومات عن طريق كميات أو مبالغ )، تعود لمنشأة معينة و ذلك بغرض القيام باتخاذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات و الأسس و القواعد التي يجب إتباعها من قبل المنشأة و ذلك للوصول الى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة<sup>1</sup>.

الشكل رقم (1): مراحل عملية التدقيق.



المصدر: فضل مسعد محمد و راغب الخطيب خالد ، كتاب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، قسم المحاسبة، الطبعة الاولى، دار الكنوز العلمية للنشر و التوزيع، جامعة البتراء، 2009م.

<sup>1</sup> H Bouquin, J.C BECOUR. **Audit opérationnel**, 2<sup>eme</sup> Edition, Economica, Paris, 1996

انواع التدقيق المحاسبي: للتدقيق عدة أنواع يمكن استعراضها فيما يلي:

### الفرع الأول: من حيث نطاق عملية التدقيق:

1. **تدقيق كامل:** في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد اذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع

العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.

ويتعين على المدقق تقديم في نهاية الأمر رأي فني ومحايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن

نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختياراته، حيث أن مسؤوليته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص،

ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات.

2. **تدقيق جزئي:** هو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق بحيث يقتصر عمل المدقق على تدقيق

بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات، وعليه فان مسؤولية المدقق تنحصر في

مجال الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود التدقيق والهدف لمراد تحقيقه، ويتعين على المدقق

من ناحية أخرى أن يبرز فتقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به

من قوائم ومعلومات .

### الفرع الثاني: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

1. **التدقيق المستمر:** يقوم فيه المدقق ومساعديه بإجراء عمليات الفحص والاختبارات باستمرار على مدار السنة أو خلال

فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات

وعادة ما يتم ذلك بطريقة منظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا<sup>1</sup>.

2. **التدقيق النهائي:** هو الذي يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية وإعداد

القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ويلجأ المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات

صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

<sup>1</sup>بودنت اسماء، مرجع سبق ذكره، ص14

### الفرع الثالث: من حيث القائمين بعملية التدقيق:

**1. التدقيق الداخلي:** قد يتم التدقيق من قبل شخص من داخل المؤسسة نفسها؛ حيث يقوم بعملية فحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي، وهو يعتبر إحدى أدوات الرقابة بيد الإدارة؛ كونه يتم من قبل شخص يعتبر موظفا في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة.

**2. التدقيق الخارجي:** يتم هذا النوع من التدقيق من طرف شخص المدقق الخارجي وهو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، ويقوم بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية قبل إبداء رأيه. وينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاث أقسام:

■ **التدقيق القانوني:** وهي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

■ **التدقيق التعاقدية:** هي التي يقوم بها محترف بطلب من الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

■ **الخبرة القضائية:** هي التي يقوم محترف خارجي بطلب من المحكمة.

د- من حيث الإلزام: ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

**1. التدقيق الإلزامي:** يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

### التدقيق الاختياري:

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، و تكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، و تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق. ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات لمحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، و التي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة

انفصال أو انضمام شريك جديد . أما في حالة المؤسسات الفردية، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: الاهداف و أهمية التدقيق المحاسبي:

#### اولا: اهداف التدقيق:

من خلال التطور التاريخي للتدقيق وكذلك التعريف المقدمة يتضح لنا تطور أهداف هذا الأخير من فترة زمنية إلى أخرى، ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى مجموعتين :

#### أ- أهداف تقليدية:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة<sup>2</sup>.

#### ب- أهداف حديثة:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتهما و أسبابها.
- تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.
- تحقيق أقصى رفاهية لجميع أفراد المجتمع<sup>3</sup>.

وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الانجليزي، ولقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم

<sup>1</sup> بوندنت اسماء، مرجع سبق ذكره ،ص15"

<sup>2</sup> ، مرجع الانف ذكر ص12

<sup>3</sup> كمال الدين دهاوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة (الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006) ص18.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200فقرة (2) على أن هدف التدقيق للقوائم المالية أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية.

### ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي:

- يلعب التدقيق دورا هاما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وكذلك في الاقتصاد، وتكمن أيضا أهمية التدقيق في كونه يسعى إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة:
- اعتماد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء.
  - إن الملاك والمستخدمين يلجؤون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى قوة المركز المالي لأجل اتخاذ قرارات بشأن توزيع مدخراتهم واستثماراتهم .
  - يعتبر التدقيق المحاسبي هاما بالنسبة للبنوك التجارية والصناعية حيث تعتمد القوائم المالية المراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر و التوزيع، جامعة البتراء- قسم المحاسبة، الطبعة الاولى 2009م، ص120.

### المبحث الثاني: وظائف و معايير التدقيق و الالتزامات المدقق

في هذا المبحث سنتناول وظائف و معايير و اهميتهما و حقوق المدقق و واجباته.

#### المطلب الاول: وظائف و معايير التدقيق المحاسبي:

أولاً: وظائف التدقيق: يمكن تلخيصها في<sup>1</sup>:

أ. الفحص والتقييم: يقوم على معرفة مدى صحة المعلومات المحاسبية بالخصوص، ويعتمد على الدقة وصحة قانونية المستندات.

ب. التحليل: ويعتمد على أدوات التحليل المالي، المقارنات، وتحليل النتائج.

ج. الالتزام: وهو مدى التزام الفاعلية داخل المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة وتنفيذ العمليات وفق النظم الموضوعة أو القرارات المتخذة.

د. التقييم: وهو مدى كفاءة البيانات والخطط في تحقيق الأهداف.

هـ. التقرير: ويضم المشاكل التي تواجهها المنظمة، وأسبابها، ونقاط الضعف، وحتى نقاط القوة.

#### ثانياً : معايير أداء مهنة تدقيق الحسابات

##### 1. تعريف معايير الأداء:

يعني المعيار لغويًا نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء . فيقال: عاير بين المكياين أي أمتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعاير المكيايل والميزان أي امتحنه لمعرفة صحته. و الملاحظة أنه عند التعبير عن معايير أداء مهنة تدقيق الحسابات تم استخدام اصطلاحات مختلفة مثل مستويات الأداء المهني، والمستوى العام المقبول في تدقيق الحسابات، كما استخدام البعض اصطلاحين معها معايير أو مستويات الأداء المهني على أنهما مترادفان. والمناسب من وجهة نظر الألفاظ العربية، هو استخدام كلمة معايير باعتبارها تعطي المعنى المطلوب. أما كلمة مستوى تعني درجة قد يصل إليها المدقق بعد معايرة أدائه بواسطة معايير أداء محددة.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص134.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

ويعني ذلك أن معايير الأداء هي التي تقيس مدى ارتقاء أداء المدقق إلى مستوى الأداء المهني المتعارف عليه. ويمكن القول أن معايير الأداء هي مقاييس للأداء، تحدد الأهداف وتوضح أساليب تحقيقها، وتعتبر قواعد عامة متفقا عليها تمثل مقاييس لا يجوز مخالفتها وينبغي مراعاة عدم الخلط بين مفهوم كل من المعايير والمستوى، كما لا يجب الخلط بين تعريف كل من معايير أداء مهنة تدقيق الحسابات وبين إجراءات تدقيق الحسابات، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي<sup>1</sup>:

**2. تعريف معايير أداء مهنة تدقيق الحسابات:** هي نموذج أو ( مثال ) يوضح القواعد العامة لأداء عملية تدقيق الحسابات، موضوع بواسطة المنظمات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة ، كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، وهي تمثل ما يجب على المدقق إتباعه.

أما إجراءات تدقيق الحسابات : تمثل مجموعة خطوات التنفيذ ، التي تتبع في تدقيق الحسابات والتي يصممها المدقق ، حتى تغطي جميع ما يفترض فيه أدائه من الوجهة الفنية أثناء تدقيق الحسابات. بمعنى أنها تمثل الإجراءات التفصيلية لعملية تدقيق الحسابات، والتي تختلف تبعا لاختلاف الموضوع الذي يتعرض المدقق لفحصه.

و يعني ذلك ان الاجراءات هي ذلك الجزء الذي يخضع للتقدير الشخصي للمدقق، و طبيعي يختلف بالاختلاف كل حالة يقوم المدقق بتدقيقها. وتجدر الإشارة إلى أن الهدف من إيجاد معايير أداء المهنة تدقيق الحسابات هي تهذيب التقدير الشخصي للتدقيق دون إلغائه. كما أنه لكي تصبح المعايير نماذج مرشدة للعمل في تدقيق الحسابات ومقاييس سليمة في الأداء، فإنها يجب أن توضح الأهداف المطلوب أن تحقق وأساليب تحقيقها. إذ أن تحديد الهدف من كل عملية هو نصف طريق الوصول إلى المقياس السليم لأدائها.

ومما لا شك فيه أن الهدف هو في حد ذاته أحد المقاييس الأساسية التي تمكن من قياس مدى سلامة الأداء. يضاف إلى ذلك أنه لكي تكون معايير أداء مهنة تدقيق الحسابات متعارف عليها ينبغي أن يكون هناك اتفاق بين أعضاء المهنة على هذه المعايير، إما عن طريق العرف المهني أو المنظمات المهنية أو التشريع.

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثانية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا: دار وائل للنشر 2004، ص37.

### 3. أهمية وأهداف معايير أداء مهنة تدقيق الحسابات :

سيق الإشارة إلى أن عملية تدقيق الحسابات تعتمد في القيام بها على المجهود الذهني بصفة أساسية. ويترتب على ذلك خضوع عملية تدقيق الحسابات لقدر كبير من التقدير الشخصي يلجأ إليه المدقق في عمله ويصدر حكمه بناء عليه. وأن كان هذا في حد ذاته له مميزاته من حيث المرونة وإتاحة الفرصة لإبراز الكفايات وتحمل مسؤولية العمل كاملة، إلا أن التوسع في التقدير الشخصي يؤدي إلى عدد كبير من الصعوبات لعل أهمها :

ماهي صعوبات التقدير الشخصي ؟

- صعوبة مقارنة الأداء، لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة، تبعاً لاختلاف التقدير الشخصي.
- صعوبة الحكم على مدى كفاية الأداء قضائياً ومهنياً.
- احتمال تحميل المدقق بمسئوليات إضافية.
- صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة، لخضوعها لقدر كبير من الشخصي و اختلاف وجهات النظر . و المتفق عليه أن وجود معايير المهنة تدقيق الحسابات الهدف منها هو تهذيب التقدير الشخصي للمدقق دون إلغائه<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق المحاسبي و المسؤولية التي عليه

في هذا المطلب سنتطرق الى حقوق المدقق و واجباته و المسؤولية التي عليه في المؤسسة:

#### اولاً: حقوق مدقق الحسابات:

تمثلت حقوق مدقق الحسابات بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة لكونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمنشأة . لذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك . وقد

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص121 و 122.

تم التطرق لبعض حقوق المدقق في المادة 193 من قانون الشركات رقم ( 22 ) لسنة 1997 ويمكن ذكر أهم حقوق مدقق الحسابات على النحو التالي<sup>1</sup>:

**1- حق الاطلاع:** يحق لمدقق الحسابات الخارجي الاطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت . ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المنشأة ومتطلبات قانون الشركات . كذلك يعني هذا أنه من حق المدقق زيارة المنشأة للاطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون إخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوى لدى المدقق عن حالات تلاعب أو غش ورأى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة . أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المنشأة مسبقاً والاتفاق على موعد زيارته الاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال المنشأة ، وليتمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص. و في حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المنشأة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكاف لتجهيزها فإنه يجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة وإلى الجمعية العمومية للمساهمين.

**2- حق طلب البيانات والإيضاحات:** يحق لمدققي الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب.

ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق. في حالة رفض إدارة المنشأة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية المدقق الحسابات فإنه يحق إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

**3- حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:** من حق مدقق الحسابات الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

<sup>1</sup> مرجع الانف ذكر ص73.

4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة ، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة وذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم ، وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

5- حق مناقشة اقتراح عزلة : يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكره خطية ترسل إلى المنشأة ، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين. يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفية أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.

6- حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه: يحق لمدقق الحسابات قانونية أن يحتجز الأوراق والمستندات المطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

7- تحديد وقت الجرد: يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

### ثانيا: واجبات مدقق الحسابات: "Auditor's Duties"

هناك عدد من الواجبات الأساسية لمدقق الحسابات الخارجي والتي ينص قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على جزء من هذه الواجبات، يمكن ذكر أهم واجبات مدقق الحسابات على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### 1- إعداد التقرير:

يعتبر إعداد التقرير الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، فقد نصت المادة 193 فقره ( ز ) من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 على أنه " يقدم مدققو

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب. مرجع سبق ذكره، ص76.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

الحسابات تقرير خطيا موجها للهيئة العامة وعليهم أو من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة ، ذلك يعني أن تقرير المدقق يجب أن يحتوي على رأيه الفني المحايد " عما توصل إليه من خلال الفحص" ويجب على مدقق يتلو تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين والرد على التساؤلات التي يبديها الحضور في التقرير، كذلك نصت المادة 195 من قانون الشركات على ما يلي :

أ- مع مراعاة أحكام قانون مهنة تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون أو نظام آخر له علاقة بهذه المهنة ، يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات ما يلي<sup>1</sup>:

- 1- أنه قد يحصل على المعلومات والبيانات والايضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.
- 2- أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وأن البيانات المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة ، تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بصورة عادلة وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة . القيود و الدفاتر.
- 3- أن إجراءات التدقيق التي قام بها لحسابات الشركة تعتبر كافية برأيه التشكل أساسا معقولا لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالميا .
- 4- أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجهة للهيئة العامة تتفق مع القيود الشركة وسجلاتها.
- 5- المخالفة لأحكام هذا القانون أو نظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق ولها أثر جوهري على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي وما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة ، وذلك في حدود المعلومات التي توفرت لديه أو التي يتوجب عليه معرفتها بحكم واجباته على مدقق الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية :

- المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة .

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية، عمان، دار وائل للنشر، 2000ص15.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

- المصادقة على ميزانية حساب الأرباح والخسائر وتدقيقاتها النقدية مع التحفظ مع بيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة. المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدقيقاتها النقدية ، وردها إلى مجلس الإدارة وبيان الأسباب الموجبة لرفضه التوصية على الميزانية .

### 2- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين:

يجب على مدقق الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة تقريره والتأكد من محتوياته ويقوم مدقق الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المنشأة . لذلك فقد نصت المادة 198 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 " على مجلس إدارة الشركة أن يزود مدقق الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى المدقق أو من يمثله حضور هذا الاجتماع".

مما سبق نجد ربما لا يتمكن مدقق الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس المنشأة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من أعضاء الجمعية.

عند حضور المدقق أو من ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من عدد من الأمور منها:

- صحة إجراءات الدعوة للاجتماع.

- التأكد من تدوين محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.

- التوقيع على المحاضر الساقلة الذكر مع رئيس الجمعية وسكرتيرها.

- كذلك التحقق من صحة الاجتماع قانونا و النصاب<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص93.

### 3- التدقيق والتحقيق في أصول وخصوم الشركة:

يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات مدقق الحسابات وذلك كونه مطالبة بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشأة، ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة واستقلالية لا بد وأن يقوم بفحص والتحقق من أصول المنشأة وخصومها<sup>1</sup>.

### 4- مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها:

من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة والتحقيق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات المادة ( 193 ) الفقرة ( أ ) أنه من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

### 5- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة:

من واجبات مدقق الحسابات أن يقوم بفحص الأنظمة المالية للشركة محل التدقيق والنظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمتها نصت المادة ( 193 ) من قانون الشركات فقرة ( أ ) على أنه يتولى مدققو الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة والأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

### 6- الالتزام بأصول المهنة : يجب على مدقق الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق وأن يراعي مصالح العميل ، فقد

نصت المادة ( 24 ) من القانون العام المؤقت رقم ( 73 ) لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه ، وقبل منحه إجازة المزاولة ، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس اليمين التالية "أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي بشرف وأمانة تحيز وأن أتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها وأن أحافظ على أسرار المهنة وأدابها وقواعدها " .

<sup>1</sup> أحمد محمد صالح الجلال، رسالة دكتوراه، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010ص39.

### ثالثاً: مسؤولية مدقق الحسابات :

تهدف عملية التدقيق إلى إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير المدقق حيث أنه يعتبر رسالة المدقق لمستخدمي القوائم المالية ، ويرافق تقرير مدقق الحسابات القوائم المالية المدققة مما يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف ذوي العلاقة في محتويات هذه التقارير. وتتبع مسؤولية مدقق الحسابات من تصرفاته ومدى التزامه بأداب وسلوك المهنة ، وكذلك الفحص الذي يقوم به وما إذا كان يتفق مع معايير التدقيق المتعارف عليها . وبما أنه هناك عقد بين مدقق الحسابات وبين المنشأة ( العميل ) ومسؤولية المدقق تتحدد على أساس هذا العقد ، وعند توقيع المدقق على العقد ، فيجب عليه أن يؤدي عمله بعناية ومهارة وفقاً للأصول المهنية ، وعند وجود أي حالة إهمال من قبل المدقق فإنه يتم مساءلته ، كون مسؤولاً عن هذا الإهمال ، كذلك لم يهمل المشرع مسؤولية مدقق الحسابات<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق و المحاسبة:

المحاسبة والتدقيق يمكن أن نشير إلى أن هناك محاولات من الهيئات العلمية والمهنية والباحثين في العديد من دول العالم لإيجاد نظرية للتدقيق ، وعلى الرغم مما تحظى به النظرية المحاسبية ، إلا أن القليل قد أعطى لنظرية التدقيق ، حيث فإن الإلمام بالمفاهيم الأساسية للتدقيق لا يتم التوصل إليه إلا عن طريق نظرية المحاسبة مع اعترافنا بوجود إطار لنظرية التدقيق ، واتجاهات بحثية معاصرة لوضع نظرية للرقابة على الحسابات تستند على مدخلين هما :

• المدخل الكمي.

• المدخل السلوكي.

لذلك توجد علاقة وطيدة بين المحاسبة والتدقيق غير أن طبيعة كل منهما له ما يميزه عن الآخر، فالمحاسبة عمل إنشائي "Constructive" بينما التدقيق عمل تحليلي "Analytical" وهذا من ناحية، كما أن المحاسب موظف لدى المنشأة تنحصر مهمته في الاتفاق أو العقد أو على ضوء القانون من ناحية أخرى ، كما أن وظيفة المحاسبة هي القياس والاتصال بينما وظيفة التدقيق هي التحقق والتقرير، مع ملاحظة أن عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب. واليوم تشير الاتجاهات

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب. مرجع سبق ذكره، ص80.

البحثية إلى أن التدقيق اصبح له إطار نظريا يتضمن مجموعة من المفاهيم .والفروض والمبادئ كما أن له إطار تطبيقيا يتضمن مجموعة المصطلحات والأساليب وإجراءات الرقابة ( المستندية - الحسابية والفنية ... وغير ذلك ) ومستويات للرقابة على الجودة<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: مراحل أداء عملية التدقيق المحاسبي

في هذا المبحث سندرس مراحل عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق المحاسبي في المؤسسة.

#### المطلب الاول: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

هناك عدد من الخطوات للتخطيط التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل البدا في التنفيذ اجراءات من بينها:

- الاتصال بالمدقق السابق.
- التأكد من نطاق عملية التدقيق.
- الاتصال مع المؤسسة محل التدقيق.
- فحص التنظيم الاداري

عند الانتهاء من هذه الخطوات يقوم المدقق بوضع خطة عمل لإتمام الاجراءات لعملية التدقيق و من بين ما يتضمنه:

- الخطوات و الاجراءات الفنية الواجب لاتباعها لتحقيق الاهداف.
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة.
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة.
- توقيع الشخص المسؤول عن انجاز الاجراء.

فهذه البرامج و الخطط اداة رقابة تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق و يمكن تصنيف نوعين من البرامج التدقيق<sup>2</sup>:

1. برامج التدقيق ثابتة او مرسومة مقدما.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة. مدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر و التوزيع- عمان، 1430/2009.

<sup>2</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، الأردن، دار الراية للنشر، 2009،ص79.

2. برامج التدقيق المتدرجة.

برامج تدقيق ثابتة او مرسومة مقدما: هي برامج تحتوي على كافة الاجراءات و الخطوات التي تدخل في كافة عملية التدقيق، يتقدمها المدقق و مساعدوه اثناء ادائهم لمهامهم.

برامج تدقيق متدرجة: تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص و التدقيق و ترك الخطوط التفصيلية الواجب اتباعها، أي يتم تقريرها اثناء القيام بعملية التدقيق. كذلك يجب على المدقق الاشراف على مهمة التدقيق أي المتابعة و تقسيم للمهام بين اعضاء فرقته حسب الخبرة و الكفاءة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: مرحلة جمع ادلة الاثبات

#### الفرع الاول: مرحلة جمع الادلة:

هي كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول الى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدم البرهان و بالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و اصدار الحكم المطلوب القائم على اسباب موضوعية. بعكس الاسباب التي تعتمد على الميول و النزاعات من ينفذ القرار.

#### الفرع الثاني: انواع ادلة الاثبات:

هناك اشكال مختلفة التي يمكن للمدقق استخدامها اهمها:

أ - **المستندات:** يعتمد المدقق على المستندات لأنها اكثر انواع ادلة و هي ثلاثة انواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة و مستعملة داخلها كفاتير الشراء.
- مستندات معدة داخل المؤسسة و مستعملة خارجها كفاتير البيع .
- مستندات معدة و مستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر الحسابية.

<sup>1</sup> بوندت اسماء، مرجع يبق ذكره، ص30،31.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

يتمحور عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية و القانونية لانه يمكن لاي شخص تزويد المستندات .

### ب- الفحص المادي:

يقصد به قيام المدقق بحصر أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، ويرتبط بفحص كل من المخزون و النقدية و التحقق من وجود الأوراق المالية و اوراق القبض و أصول ثابتة ملموسة .

### ج-المصادقات:

هي استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة متعاملين معها من أجل تزويده بالمعلومات، وتكون اجابات تصريحية او كتابية و تعد من اقوى الأدلة و قد تكون ( ايجابية، سلبية، عمياء).

### د- الفحص التحليلي:

يقصد به استخدام مقارنات و علاقات لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية

### هـ-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

هي سلامة انتظام الدفاتر و السجلات المحاسبية و ما تحتويه من البيانات و خلوها من الأخطاء و الغش و التلاعب و يجب أن يكون منفذا و موضوعا حيز التطبيق العملي .

### و- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:

تصاحب النشاطات في المؤسسات كبيرة الحجم عمليات حسابية ينجم عنها أخطاء، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الانجاز.

### ي- الاستفسارات من العميل:

هي توجيه المدقق مجموعة من الاسئلة و ذلك للحصول على معلومات شفوية او مكتوبة من العميل. و تعتبر الاستفسارات اقل صلاحية من الادلة الاخرى<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: مرحلة اعداد تقرير مدقق الحسابات

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية. يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل، ويعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال<sup>3</sup>. بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر او لضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، الالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه. يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

<sup>1</sup>بودنت اسماء، مرجع سبق ذكره، ص33،34.

- تقرير نظيف.
- تقرير تحفظي.
- تقرير سالب.
- الامتناع عن إبداء الرأي<sup>1</sup>.

**المطلب الرابع: مبادئ العامة للتدقيق و المعايير الدولية.**

**الفرع الاول: مبادئ العامة للتدقيق:**

يجدر الإشارة إلى أن مبادئ تدقيق الحسابات تتطلب تحديد أركانها وهي:

- ركن الفحص.
- ركن التقرير.

وبناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما<sup>2</sup>:

**أولاً : مبادئ التدقيق المتعلقة بركن الفحص:**

**1-مبدأ تكامل الإدارة الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة و أثارها الفعلية و المحتملة على كيانها، و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

**2-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:**

ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية و الفرعية، و كذلك جميع التقارير المالية المعدة من طرف المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و تلك التقارير.

**3-مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي

---

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص81.

<sup>2</sup> داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002ص29-28.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

أو التميّز أثناء الفحص، وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي م أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق و تدّ عمه خصوصا اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

**4-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة، و هذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

### ثانيا: مبادئ التدقيق المتعلقة بركن التقرير:

**1-مبدأ كفاية الاتصال:** و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية، تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

**2-مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح مدقق الحسابات عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة محل التدقيق، ومدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغيّر فيها، و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، و إبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات المحاسبية.

**3-مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

**4-مبدأ السببية:** و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، و أن تبنى تحفظاته و مقترحاته على أسباب حقيقية موضوعية. وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم و بديهيات و مصادرت المجال، و أن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات و الطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية و هذه القضايا قد تكون غائية أو سببية.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

هذا و قد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

- الاستقلالية.
- الكرامة (النزاهة).
- الموضوعية.
- الكفاءة المهنية و العناية المطلوبة.
- السرية.
- السلوك المهني.
- المعايير الفنية.

و ذلك بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية، و الأدلة المرتبطة بها (التفسيرات، الجوانب المادية...) مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط و تنفيذ عملية التدقيق بنظرة الحذر المهني مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: معايير الدولية للتدقيق:

ان معايير التدقيق الدولية تصف عموما المبادئ والممارسات الأساسية الصادرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و التي من المتوقع أن يتم تبني جزء هام منها من طرف الجهات الحكومية المختصة في الجزائر .  
ونظرا لأهمية مهنة التدقيق، وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على القوائم المالية، عن طريق إرساء قواعد وأصول

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد. محاضرات في التدقيق المحاسبي، جامعة يحي فارس بالمدينة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، سنة 2018/2017، ص49-50.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

ممارسة مكتوبة لهذه المهنة من طرف اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين، وكان من أهم أهدافها الرئيسية تحسين جودة وحدة ممارسة المهنة في العالم من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

إصدار معايير دولية للتدقيق و الخدمات ذات العلاقة.

إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

تتمية دعم المعايير الدولية للتدقيق و الخدمات ذات العلاقة من قبل المشرعين و أسواق الأوراق المالية.

وعليه سنسلط الضوء من خلال هذا المبحث إلى المبادئ العامة ومسؤوليات المدقق في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني

إلى خطوات التدقيق في سياق معايير التدقيق الدولية، ثم إلى معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية.

### منهجية التدقيق في سياق معايير التدقيق الدولية:

إن المدقق يرافق الكيان أو المؤسسة أثناء حياتها<sup>2</sup>:

-إنشاء الكيان.

-قفل حسابات السنة المالية.

-زيادة أو تخفيض رأس المال "Coup d'accordéon"

-إصدار أسهم أو التزامات.

-تحويل الشكل القانوني للشركة.

-تسديد قسائم وحصص الأرباح.

-الاندماج.

-الدخول إلى السوق المالي.

-إعلان حالة الطوارئ.

نذكر ر بأن هدف التدقيق في النهاية هو تمكين المدقق من إعطاء رأي حول البيانات المالية حسب المعيار الدولي رقم

<sup>1</sup> بن عيسى رقيق، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية، شهادة ماجستير ، جامعة المدينة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2009/2010. ص 123/124.

<sup>2</sup> عبيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية، بالمملكة العربية السعودية ، الإدارة العامة للبحوث ، طبعة الاولى، الرياض، 1994 ص 41، 42.

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

2400 و الذي ينص على « أن هدف عمليات المراجعة على البيانات المالية هو تمكين الممارس، استنادا لإجراءات لا توفر كافة الأدلة التي تتطلبها عملية التدقيق، من بيان فيما إذا كان هناك أي شيء قد أثار انتباه الممارس، والذي يسبب اعتقاد الممارس بأن البيانات المالية لم يتم إعدادها، من كافة الجوانب الأساسية وفقا لإطار محدد للتقارير المالية ، فالمدقق مطالب اليوم أكثر من أي وقت مضى مراعاة مخاطر وجود تضليل أو خطأ في القوائم المالية في مرحلة التخطيط ، بل في جميع عمليات التدقيق حسب المعيار الدولي الخاص بالتضليل والخطأ.

إن عدم قدرة المدققين على اكتشاف حالات الغش والتضليل في القوائم المالية من قبل إدارة الكيان أدى بالعديد من الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بإصدار تعليمات أكثر تفصيلاً ووضوحاً تعنى بوضع حدود دنيا لإجراءات التدقيق " Auditing Procedures الواجب على مدقق الحسابات الالتزام بها كدليل على إتباع المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها، ومنها ما قام به مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والمتعلق بالأخذ في الاعتبار الغش عند تدقيق القوائم المالية نظراً لتزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات، «ويتضمن المعيار توضيحاً لمفهوم الغش والفرق بينه وبين الخطأ غير المقصود، وإيضاحاً لمفهوم التضليل في القوائم المالية والفرق بينه وبين إساءة استخدام الأصول، وتحديدًا لمؤشرات الخطر الدالة على احتمال وجود إقرار مالي مضلل ولمؤشرات الخطر الدالة على إساءة استعمال الأصول، وبناء على ما تقدم، فإن مدقق الحسابات الكفاء يسعى بكل ما في وسعه الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة من خلال إتباعه لمنهجية التدقيق التي تطرقنا إليها في الفصل الأول، والتي لا تختلف مع التدقيق المعاصر، إذ يكفي التأقلم مع خصوصيات الواقع الجديد، «وفي هذا الصدد لا بد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي أنه ونتيجة للتطور التكنولوجي الهائل فقد تلاشى مبدأ أساسي للمدقق وهو مبدأ الفصل بين الوظائف كما اختفى التوثيق التقليدي والمسار المرئي للتدقيق ففي السابق كان من السهل مراقبة تعارض الوظائف في الكيان من خلال هذا المبدأ ويمكن للمدقق أيضا تتبع العمليات والوثائق مرئيا ومراجعتها وتدقيقها، لكن اليوم في ظل بيئة إلكترونية وانتشار الإنترنت في العمليات والأنشطة، ولأجل مواجهة أنواع جديدة من المخاطر التي تتعلق بمدى سلامة ودقة وأمن تلك النظم أصبح من الضروري وضع نظم للرقابة الوقائية.

ومثال على ذلك : باستخدام المعلوماتية يأخذ الزبون ما شاء من البضاعة (دون إعداد الفاتورة) ويذهب إلى الصندوق حيث تقرأ اللاصقة الإلكترونية من قبل الحاسوب (code à barre) فتظهر على الشاشة كل المعلومات الخاصة لكل بضاعة،

## الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي

---

وبعد الدفع يأخذ مشترياته. إن أمين الصندوق قد عوض 3 أو 4 أشخاص وأن الحاسوب قد عوض آخرون إذ قد يسجل قيود المبيعات وتكلفة المبيعات ورصيد المخازن.

### ملخص الفصل:

على ضوء ما درسناه من هذا الفصل يمكن القول بأنه بسبب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال وكذلك دخول التكنولوجيا والحاسوب تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من البقاء على اكتشاف الأخطاء والمخالفات وغيرها من الأعمال ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصر التي تتلاءم و بيئة الأعمال الحالية. و اتضح لنا كذلك أن عملية التدقيق تساعد على تطوير نظام الرقابة الداخلية و توفير معلومات صحيحة ومؤكدّة عن وضعية المؤسسة، واعطاء صورة حقيقية عن التقارير التي يقوم بإعدادها المدقق، حيث أن الهدف من إعداد التقرير هو إعطاء رأي المهني حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، لذلك كان لابد من المدقق التمتع بالخبرة و الاستقلالية و أيضا احترام جميع المعايير المتعارف عليها وذلك لتسهيل عليه القيام بمهامه واضفاء الثقة والمصداقية للمعلومات المقدمة للأطراف ذات الصلة.

## الفصل الثاني:

الاطار النظري

لنظام الرقابة الداخلية

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

---

### تمهيد:

ظهرت الرقابة الداخلية منذ عام 1905م، حيث أصدر "داكسي" (Disksee) تناول فيه اهمية وضرورة تواجد رقابة الداخلية في المنشآت، وتعد الرقابة الداخلية من المقومات الرئيسي والأساسية التي ينبغي توافرها بالنسبة لأي تنظيم إداري سليم في المنشأة، ورغم تطبيق أنظمة حديثة كأدوات ووسائل تساعد في تحقيق الرقابة الداخلية مثل: الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، إلا ان الملاحظ ولازالت المراقبة الداخلية تنصب في معظم الحالات على العناصر لإنتاج وتكلفته، وتطوير نظام الرقابة الداخلية يتطلب ربط الأهداف والخطط بالأفراد حسب موقعهم في المستويات الإدارية، بحيث يكون كل رئيس مركز مسؤولية، في وضع يمكنه من تحقيق الرقابة الفعالة.

بناء على ما سبق يتناول هذا الفصل ثلاثة مباحث، الأول يدرس ماهية الرقابة الداخلية واهميتها، والثاني يتناول

محددات وأدوات نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث فيدرس إطار الرقابة الداخلية COSO.

### المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

المفاهيم التقليدية للرقابة الداخلية اهتمت بوضع الطرق والأساليب والمقاييس، التي يمكن من التركيز على مقارنة الداء الفعلي بالأداء المخطط والكشف وتحليل الأخطاء والانحرافات بينهم، بغية حماية موارد المنشأة وضمان صحة التقارير والقوائم المختلفة.

### المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية

#### 1. مفهوم الرقابة الداخلية:

أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين تعريف للرقابة الداخلية بأنها:

مجموعة مقاييس والطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها وضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات<sup>1</sup>.

#### ب. تعريف آخر:

هي عملية تصميم وتنفيذ من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد المعقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بما يلي:

- موثوقية تقديم البيانات المالية.

- فاعلية و كفاءة العمليات.

- الامتثال للقوانين والأنظمة.

ويتبع ذلك ان الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تعهد تحقيق أي من هذه الأهداف<sup>2</sup>.

و عرفت ايضا: المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من لرمل الإجراءات و الرقبات

المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من<sup>1</sup>:

<sup>1</sup>محمد فضيل مسعد و خالد راغب خطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفية للنشر والتوزيع، جامعة البتراء، 2009م ص192.

<sup>2</sup>أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009م، ص195.

حماية الأصول.

صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.

التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة.

تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.

### المطلب الثاني: أهمية وخصائص الرقابة الداخلية

#### الفرع الأول: أهمية الرقابة الداخلية

في البداية كانت لا توجد أهمية كبيرة لأنظمة الرقابة الداخلية، نظرا لعدم وجود بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة شخصية. اي المالك هو الذي يقوم بالرقابة على أنشطة المنشأة، وبعد ذلك ظهر ما يعرف بـ "Control" ، والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية، وتحديد شخص مسؤول عن مراقبة هذه العمليات، ولكن الفوائض المالية والاحتيايل التي حدثت في السنوات الأخيرة.

أظهرت ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من المنشآت، مما أدى إلى الاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة، فهي تعتبر خط دفاع أو ضد الفشل في المنشآت، وتقوم المنشآت الناجحة بتطبيق نظام الرقابة الداخلي الفعال، ويعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصرا أساسيا وركيزة فعالة في نظام الحوكمة و دعم إنجازات وأهداف المنشأة وتعظيم ربحية وتقليل المخاطر وتوفير الوقت والتكلفة وخلق الميزة التنافسية للمنشأة<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: انواع الرقابة الداخلية

1. من حيث طبيعتها: تقسم إلى ثلاثة انواع<sup>3</sup>:

أ. الرقابة المحاسبية:

<sup>1</sup> J. E. Combes et M. C Labrousse Publi . Audit Financier et Contrôle de Gestion, Union éditions, 1997, P 17.

<sup>2</sup> رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص 67.

<sup>3</sup> ناريمان طعمة، مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص88،87.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

يقصد بها كافة الإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية موارد المنشأة، وضمان صحة التقارير والقوائم المالية، والتحقق من كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها وفق نظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وتعتبر الإدارة أو إدارة الحسابات هي المسؤولة عن وضع نظام سليم للمحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية.

### ب. الرقابة الإدارية:

هي خطة التنظيم وما يرتبط بها من إجراءات تختص بالعمليات القرارية، والتي تؤدي إلى سيطرة الإدارة وتحكمها في هذه العمليات وتهدف إلى التحقق من كفاءة أداء القرارات التشغيلية في المنشأة، والتحقق من الالتزام بالقوانين التي وضعتها إدارة المنشأة.

### ت. الضبط الداخلي:

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المنشأة من الاختلاس أو سوء الاستخدام ومن بين هذه الوسائل:

- المراقبة الذاتية وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات.
- استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة.
- التأمين على الممتلكات والموظفين.

2. من حيث التوقيت: وتشمل ثلاثة أنواع وهي<sup>1</sup>:

### أ. الرقابة الوقائية:

هي التي تضمن سير الأعمال بالشكل الصحيح، وذلك بضبط قواعد والإجراءات التي تنظم العمل وتمنع التدخلات، وهي بذلك تستبِق حدوث الأخطاء وتستمد قوتها من كفاءة الموظفين وخبرتهم ونزاهتهم.

ب. الرقابة التحذيرية: وهي الرقابة المتزامنة مع التنفيذ أو الانجاز، أي تركز على ما يجري أثناء التنفيذ وهذا النوع من الرقابة هو أكثر الأنواع استخداماً، وتسمى أيضاً الرقابة الكاشفة بحيث تعمل على اكتشاف المشكلات في الأداء حال حدوثها في وقت مبكر، مما يسمح بمعالجتها وتعديل الضوابط لمنع وقوع مثل هذه الأمور.

<sup>1</sup> ناريمان طعمة، مرجع سبق ذكره، ص 90، 91.

### ت. الرقابة اللاحقة:

يتمثل دورها في ما بعد الانجاز العمل المطلوب، وتتم عن طريق الفحص والمراجعة العمليات المالية، وذلك للكشف عما وقع من مخالفات وانحرافات<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

#### الفرع الأول: أهداف الرقابة الداخلية:

1. يتضح أن أهداف الرقابة الداخلية تطورت وأصبحت تهدف إلى:
  - حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس و التلاعب.
  - ضمان تحقيق الدقة لحسابية للبيانات المحاسبية.
  - ضمان صحة وسلامة نظم التخطيط والرقابة وتقييم الإنتاجية والكفاءة الإدارية.
  - ضمان تحقيق السير حسب السياسات الإدارية وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة، وضمان توفير المعلومات الملائمة التي تمكن من اتخاذ القرارات السليمة.
- وأهداف الرقابة الداخلية بالمفهوم الحديث، أنها تغطي جوانب التنظيم ونشاطات الداخلية، ليس فقط بما يتعلق بالنظام الإداري والوظائف المرتبطة به، واصبحت الرقابة الداخلية بمثابة وسليمة فعالة التي تمكن من توفير المعلومات الملائمة، والحماية اللازمة لكافة الأصول<sup>2</sup>.

#### أهداف أخرى:

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة: تتبع المنشآت العديد من القوانين كقانون الضرائب والتأمين وقوانين الحريات العامة المدنية وحماية البيئة.
- فعالية وكفاءة العمليات: توضع عناصر الرقابة الداخلية بالمنشأة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفاء للموارد حتى يتم تحقيق أهدافها.

<sup>1</sup> رغدة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 70.

<sup>2</sup> محمد فضل مسعد، و خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 193-194.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

- الثقة بالقوائم المالية: الثقة بالقوائم المالية تقع على عاتق الإدارة، وكذلك المسؤولية القانونية المهنية، وذلك للتأكد من عرض معلومات المدرجة بالقوائم المالية<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: محددات وأدوات نظام الرقابة الداخلية

هذا المبحث سنتطرق إلى محددات نظام الرقابة الداخلية.

#### المطلب الأول: محددات نظام الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية لا يعمل بصورة مرضية لأسباب عدّة ومن هذه الأسباب ما يلي:

- إمكانية الخطأ انساني الناتج من عدم الانتباه، غياب الذهن الخطأ في التقرير وسوء فهم التعليمات.
- احتمالات تخطي التعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج المنشأة أو مع الموظفين من داخل المنشأة.
- إمكانية أن شخصا مسؤولا أو أن الإدارة العليا تقوم بإساءة استعمال سلطتها وتخطي إجراءات الرقابة الداخلية.
- إمكانية أن تصبح الإجراءات الرقابية غير كافية لغرض نظرا للتغيير في الظروف، وتوسيع نشاط المنشأة.<sup>2</sup>
- وقد تبين لنا أن فاعلية الرقابة الداخلية لا تعني تلقائيا النجاح المالي للمنشأة بسبب المحددات الموروثة كالأخطاء التي يقوم بها بعض الأفراد أو التجاوزات الإدارة أو قيد التكلفة والمنفعة من تشغيل النظام.

#### المطلب الثاني: أدوات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية

أولا: ادوات نظام الرقابة الداخلية:

##### 1- الضبط الداخلي

- هو نظام يربط مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى ضبط عمليات المؤسسة أو مراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك بجعل كل موظف يراجع أو يراقب بواسطة موظف آخر لضمان سير أعمال المؤسسة<sup>3</sup>.

يشمل مجموعة من القواعد تتمثل في:

<sup>1</sup> رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 66.

<sup>2</sup> إبراهيم المدهون رغبة، مرجع سبق ذكره، ص 74.

<sup>3</sup> عبد الصمد أ.ن، محاضرات مقياس التدقيق والمراقبة الداخلية، ص 12.

## الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

### أ. قواعد عامة:

وتتضمن النواحي الآتية:

- الأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار والإجراءات التي تتخذها المؤسسة لحماية الأصول المحافظة عليها داخل المؤسسة.
- التأمين على الموظفين الذين في حوزته عهدة نقدية أو أوراق مالية أو تجارية وغيرها ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام سليم بمراقبة البريد الوارد والصادر.
- اعتماد أسلوب الرقابة المزدوجة الذي يعتمد على اشتراك أكثر من شخص لإنجاز عملية معينة.

### ب. قواعد إدارية:

- تتعلق بإجراءات تحديد الاختصاصات لإدارات مختلفة وتحديد الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات، وأن لا ينفرد شخص واحد بالقيام بعملية ما من أولها لآخرها لأن الجميع بين هذه المراحل في يد شخص واحد يشكل خطر على المؤسسة، كما يجب أن تكون التوجيهات الموضوعية دقيقة وواضحة ومفهومة لإشباعها من قبل الموظفين.

### ت. قواعد محاسبية:

تتعلق بالتعليمات التي يجب أن يصدرها المسؤول عن قسم المحاسبة وتتمثل في:

- وجوب إثبات العمليات المحاسبية بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش.
- عمل مطابقات الأصول في الأرصدة والدفاتر والسجلات الموجودة في المؤسسة.
- عدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمد من الموظفين المسؤولين.

### 2- التدقيق الداخلي:

- ازدادت أهمية التدقيق نتيجة اتساع حجم المؤسسة، وتعدد تشابك المعاملات فيها وسعي المؤسسة إلى الخطط على أصولها وحمايتها من الاختلاس والسرقة وسوء الاستعمال.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

وفضلا عن أهمية وجود قسم للتدقيق الداخلي لإدارة المؤسسة نظرا لحاجتها إلى بيانات دورية دقيقة التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات، وحاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة، وذلك لغرض الضرائب وترشيد الاستهلاك والتسعير وحصر الاقتصاد والتوجيه.

يقوم التدقيق الداخلي بإدخال التحسينات على طرق الإدارية والرقابية، وبذلك نستطيع أن نقول بأن التدقيق الداخلي يدعم سلامة ومثانة نظام الرقابة الداخلية وذلك للأسباب الآتية:

- بسبب وجود المدقق الداخلي باستمرار داخل المؤسسة، يستطيع الإلمام الكافي بالأنشطة والإجراءات والمشاكل التي يواجهها التطبيق العملي في المؤسسة.
- وبذلك فهو أقدر على تفهم هذه النواحي من المدقق الخارجي.
- يتم التدقيق الداخلي بصورة منتظمة ومستمرة خلال العام فبإمكانية اكتشاف الأخطاء أو الغش أو الانحرافات عن السياسات الموسومة المتاحة للمدقق الداخلي تكون بشكل أفضل منه للمدقق الخارجي.
- ولكل يؤدي التدقيق الداخلي دورا فاعلا في تدعيم نظام الرقابة الداخلية من الضروري أن تتوفر فيه شروط ندرجها فيما يلي:
  - ✓ توافر الخبرة العملية والعلمية لموظفي التدقيق الداخلي.
  - ✓ رسم الخطط المحكمة للعمل وتوزيعها على المساعدين ومتابعتهم باستمرار.
  - ✓ إعداد التقارير الدورية اللازمة عن عمليات التدقيق في مواعيدها وأن تكون هذه التقارير وافية وشاملة ونافعة.
  - ✓ يجب أن يتوافر عنصر الاستقلال في المدقق الداخلي وذلك بأن يكون اتصاله المباشر مع المدير العام أو مع رئيس مجلس الإدارة.

أما أهم أنواع التدقيق الداخلي فهي:

### أ. التدقيق المحاسبي (المالي):

ويقصد به تدقيق العمليات المالية والحسابات السنوية بغرض التأكد من صحة تشجيعها من ناحية، والتأكد من وجود حماية كافية للأصول من ناحية أخرى، وإعطاء رأي مبرر حول انتظام العمليات ومصداقية القوائم المالية.

### ب. التدقيق الإداري:

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

---

هو وسيلة التي عن طريقها يمكن للإدارة اكتشاف المشاكل الإدارية قبل حدوثها ويسمى هذا النوع بالتحقيق الدوري المنظم لأهداف، سياسات وخطط المؤسسة، ومدى التقيد بها، وذلك لغرض تحسين علاقتها بعالمها الخارجي.

### ت. التحقيق العملي:

ظهر هذا النوع نتيجة لضرورة حماية مصاح المؤسسة ومختلف أصولها وضمان مصداقية المعلومات، وهو فحص نظامي لنشاطات المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار غاياتها وأهدافها<sup>1</sup>.

### ثانياً: اجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تعتمد الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على التنفيذ الجيد للعمليات داخل الوحدة الاقتصادية، وتتمثل أساساً في كل من:

(الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية، الإجراءات العامة) والشكل التالي يوضح إجراءات نظام الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

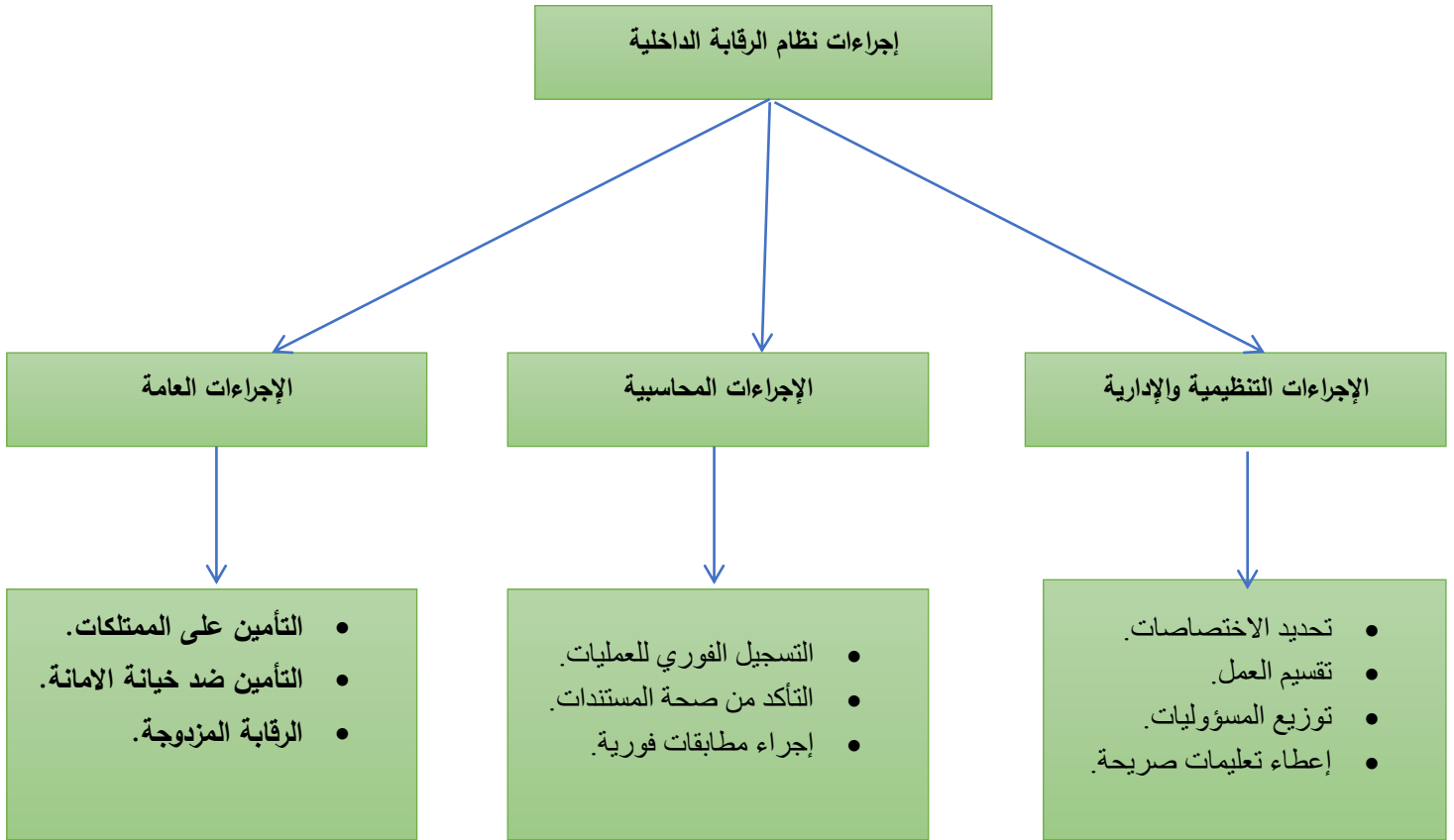
---

<sup>1</sup> عبد الصمد أ.ن. مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

<sup>2</sup> الجابري محمد، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، صنعاء، اليمن، 2015، ص106.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

الشكل (2): يوضح اجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: عبد الصمد أ.ن، محاضرات مقياس التدقيق و المراقبة الداخلية.

### ثالثاً: تقييم نظم الرقابة الداخلية:

تتكون معايير تقييم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، بمنشآت قطاع الأعمال، من مجموعتين: تتبلور الأولى منها، في معايير تقييم مكونات أنظمة الرقابة الداخلية، والتي ترتبط بتقويم كل من: البيئة الرقابية، وتقدير المخاطر، والأنشطة الرقابية، وإدارة المعلومات وعمليات الاتصال، وواقع التنفيذ الفعلي لأنظمة الرقابة الموضوعية، وذلك بالإضافة الى مراقبة ومتابعة الأنشطة الرقابية بينما تتمثل الثانية في معايير تقويم المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية، و التي ترتبط بكل من: المقومات الإدارية، والمقومات المحاسبية، والضوابط الرقابية لتقنية المعلومات ولقيام بتقويم دقيق لنظام الرقابة الداخلية أنه يمكن ذلك

من خلال<sup>1</sup>:

أولاً: يجب على الإدارة التقييم الدقيق لتصميم نظم الرقابة الداخلية والتي تتعلق بالمقومات المحاسبية لإصدار التقارير المالية:

فيما يخص معايير تقييم المقومات المحاسبية، فإنها تدور حول تقييم كل من: مدي كفاءة وملاءمة دليل الحسابات، والمجموعات والدورات المستندية، والمجموعة الدفترية، ومجموعة التقارير الداخلية والخارجية، ومدي كفاءة وملاءمة أساليب الجرد الفعلي للأصول، حيث تتكاتف تلك المحاور في إمكانية إتاحة الفرصة للحكم الصائب والتقييم السليم، لدرجة كفاءة تصميم وأداء النظام المحاسبي للمنشأة، بما يتيح الفرصة الكافية، للحكم على مدي عدالة التقارير المالية المعدة بصورة دورية، ومدي وفائها بمتطلبات الإفصاح المحاسبي العادل والمتعارف عليه، وبمتطلبات الشفافية و الحوكمة.

ثانياً: يجب التحقق من فعالية تشغيل تلك الضوابط والالتزام بها:

على مستوى معايير تقييم الضوابط الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية، فإنها تتعلق بالمقومات الأساسية لتلك الأنظمة، والتي تتمثل في كل من: المقومات الإدارية، والمقومات المحاسبية، والضوابط الرقابية لتقنية المعلومات. فأما فيما يختص بمعايير تقييم المقومات الإدارية.

فإنها تدور حول تقييم كل من: مدى توافر هيكل تنظيمي واضح ومناسب للمنشأة، وذلك من حيث سلامة ودقة ووضوح، عمليات تحديد اختصاصات ومسئوليات كافة المستويات الإدارية، وكافة العاملين بالمنشأة، ومدى توافر دليل موثق لتحديد الاختصاصات والمسؤوليات، ومدى تفويض السلطات، ومدى مرونة الخطة التنظيمية والاستقلال الوظيفي لمختلف الإدارات، وكذلك مستوى كفاءة وأمانة وموثوقية العاملين، بمختلف المستويات الإدارية والوظيفية للمنشأة، ومدى توافر معايير مناسبة لتقييم أداء العاملين والمستويات الإدارية للمنشأة، ومدى وضوح وسلامة الفصل بين الوظائف المتعارضة، وكذلك مدى توافر منهجية سليمة لتغيير واجبات العاملين، للحيلولة دون إمكانية التستر على احتمالات وجود احتيال أو غش أو تلاعب، و مدى توافر تنظيم داخلي مناسب لإدارة أو أقسام المنشأة، وكذلك مدى توافر منهجية التأمين ضد المخاطر، ومدى توافر وسائل الحماية المناسبة لأصول وممتلكات المنشأة، ومدى توافر وتنفيذ خطط الرقابة الحدية، والرقابة المزدوجة، وكذلك مدى

<sup>1</sup> التميمي محمد، مفاهيم التدقيق المتقدمة طبعة الاولى، مطابع الشمس، عمان، 2010، ص84.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

توافر إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية للمنشأة.

### رابعاً: أسباب التهديدات التي تواجه نظام الرقابة الداخلية:

مهما بلغت قوة نظام الرقابة الذي تضعه الإدارة فإنها لن تستطيع الحصول على تأكيد مطلق على تحقيق أهدافها وتطبيق النظام بشكل كامل، وإنما تحصل على تأكيد معقول وذلك للأسباب التالية<sup>1</sup>:

1. وجود المحددات المتوارثة في أي نظام رقابي، ومن المتعارف عليه أن العنصر البشري يعاني من القصور في العديد من النواحي سواء كان ذلك يتعلق بارتكاب الأخطاء، أو عدم الكفاءة؛ وبالتالي عدم فهم التعليمات بشكل مناسب، وكذلك يعد نقص المعلومات وعدم الالتزام بالوقت من المحددات المذكورة.
2. إمكانية التواطؤ ما بين الموظفين الذين يقومون بوظائف متعارضة، مما يجعل أي نظام رقابي يعاني صعوبات في اكتشاف ومنع الحوادث، لأنه يرافقها أسلوب محكم في التغطية على مثل تلك الحوادث.
3. عدم التزام الإدارة بالتعليمات التي قامت بوضعها، والقيام باختراق نظام الرقابة الداخلية مما قد يفتح المجال أمام الآخرين لعدم الالتزام بالتعليمات ما دام أن واضع التعليمات لا يلتزم بها.
4. التغييرات والتحديثات التكنولوجية التي تحدث في بيئة العمل والتي قد تجعل أي نظام رقابة داخلية غير مؤهل لتوفير الرقابة المناسبة ما لم يتم تطويره وتحديثه.
5. التكلفة مقابل المنفعة، إن التصميم المناسب للنظام وشموليته قد يصعب تحقيقهما بسبب التكاليف التي قد تزيد عن المنافع، إن الفصل المناسب بين الوظائف المتعارضة يكلف الشركة تكاليف إضافية.

<sup>1</sup> شعت محمد، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2017، ص 97

### المطلب الثالث: المعالم الأساسية للرقابة الداخلية وخصائصها

#### الفرع الأول: المعالم الأساسية للرقابة الداخلية:

هي أحد وظائف المنشأة التي تعمل على المراجعة الشاملة للأداء وليس من الضروري وجود إدارة مستقلة للرقابة الداخلية وفيها<sup>1</sup>:

- أ. تصميم النظم المختلفة بحيث تحقق الضبط الداخلي.
  - ب. وضع اللوائح التي تتضمن القواعد والتوصيف الوظيفي الدقيق للأعمال.
  - ت. قسم المراجعة الداخلية.
1. يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى:
    - أ. حماية الموجودات من السرقة و الضياع.
    - ب. تحقيق الدقة في البيانات واكتشاف الأخطاء.
  2. يتمثل عمل الرقابة الداخلية في مراجعة وتقييم الأهداف والنظم والأساليب وتقديم الارشادات، وبذلك للاستخدام الموارد المتاحة بطريقة الأفضل.
  3. تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من القواعد يطلق عليها أسس ومعايير المحاسبة والمراجعة.

#### الفرع الثاني: خصائص الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص تتمثل في<sup>2</sup>:

1. الملائمة: على المؤسسة استعمال نظام رقابي يناسب عملها وحجمها، يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد.
2. مقارنة العائد بالتكاليف: في المؤسسة أي عمل تجاري يقوم على مقارنة العوائد بالتكاليف، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسة على المقارنة ويكون تكلفتها أقل من عائداتها وذلك لتحقيق الربح.

<sup>1</sup> صابرين رشاد أبو صافي، مدى قواعد نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة، كلية اقتصاد والعلوم الإدارية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2019، ص 30.

<sup>2</sup> نفس المصدر الانف الذكر، ص 26.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

3. **المرونة:** هي أن تكون احتياجات المؤسسة مناسبة بأسلوب الرقابة، بحيث يجب التعديل والتطوير حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

4. **الفعالية:** وهي استخدام نظام رقابي متطور قادر على اكتشاف الأخطاء قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب متطور تضمن عدم ظهورها، ومعالجة الأخطاء بأقل تكلفة وأسرع وقت وأقل جهد.

5. **الموضوعية:** هي أن يكون المرؤوس خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء.

وأن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على المعلومات دقيقة وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها.

### المبحث الثالث: إطار الرقابة الداخلية حسب "COSO"

تقرير لجنة COSO هي وحدة اللجان المنبثقة عن لجنة (Tread way) ظهرت في سبتمبر 1992، وقد وضع هذا التقرير تعريف شامل للرقابة الداخلية، مع وضع توصيف لهيكل الرقابة ومكوناته الخمس.

كما عرف تقرير لجنة COSO هيكل الرقابة الداخلية بأنه: " عملية يتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق ثلاثة أهداف وهي:

- تحقيق الكفاءة وفعالية الأنشطة و العمليات.

- إمكانية الاعتماد على القوائم المالية والتأكد على أنه قد تم إعدادها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية.

- الالتزام بالقوانين واللوائح التي تخضع لها الشركة.

وتتأثر الرقابة الداخلية بالقرارات التي يتخذها المرؤوسون في إطار القواعد الرئيسية للرقابة حسب "COSO" ومقومات الرقابة وأهدافها وضوابطها.

### المطلب الأول: القواعد الرئيسية لمفهوم الرقابة وفق لجنة "COSO"

1. الرقابة الداخلية هي عمليات: يجب أن تكون الرقابة جزءا من عمليات المؤسسة وليست مضافة لإجراءات الاعتيادية.

2. تتأثر الرقابة الداخلية بالأفراد: تأثر بأفراد المؤسسة سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة الذين يقومون بالتوجيهات وإصدارها،

ووضع الاستراتيجيات، أو افراد في المؤسسة حيث أنهم يقومون بالتنفيذ السياسات والتوجيهات الصادرة .

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

3. الرقابة الداخلية تزود مجلس الإدارة والإدارة العليا بتأكيد المعقول، أي لا تزودهم بتأكيد تام حول تحقيق الأهداف وذلك للأسباب التالية:

- أ. إمكانية وجود عيوب في نظام الرقابة أو اختراقها.
- ب. إمكانية تجاوز نظام الرقابة من قبل الإدارة.
- ت. أن الرقابة الداخلية تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها. سواء الأهداف التشغيلية متعلقة بكفاءة وفعالية استخدام الموارد المالية المتعلقة بالقوائم المالية، أو الأهداف المتعلقة بتحقيق الالتزام بالقوانين<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مقومات و عناصر الرقابة الداخلية

#### أولاً: مقومات الرقابة الداخلية

يقصد بالمقومات الرئيسية في اي نظام للرقابة، مجموعة القواعد العامة التي ينبغي توافرها كحد أدنى لقيام نظام سليم فعال للرقابة.

وعلى الرغم من أنه لا يمكن وضع نظام مثالي للرقابة الداخلية يفي باحتياجات المنشأة على اختلاف أنواعها بسبب ظروف الخاصة بكل منشأة والتي قد تختلف عن غيرها من المنشآت، على اختلاف أنواعها، إلا أن هناك مجموعة من القواعد العامة الأساسية التي يمكن اعتبارها مقومات أساسية يبنى عليها أي نظام متكامل فعال للرقابة الداخلية.

وقد حدد المحاسبين الأمريكيين المقومات الرئيسية الواجب توافرها في اي نظام للرقابة الداخلية فيما يلي:

1 . خطة تنظيمية توفر تقسيماً سليماً للمسؤوليات الوظيفية وتحديد واضحاً للمسؤوليات في حدود هذا التقسيم، بما يتماشى مع السياسات الإدارية.

2 نظام محاسبي سليم يكفل تحقيق الرقابة على الأصول والإيرادات و النفقات.

3 اتباع أساليب سليمة للعمل في كل الإدارة، بما يكفل اتخاذ الخطوات اللازمة لاعتماد العمليات ذات القيم المالية، وتسجيلها والمحافظة على الأصول والتأكد من سلامة هذه العمليات، ويتم ذلك عن طريق تقسيم الواجبات والمسؤوليات، بحيث لا يقوم فرد واحد بعملية من أولها لآخرها.

<sup>1</sup> صابرين رشاد ابو صافي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

4 أن يتوافر لدا المنشأة مجموعة من العاملين تتناسب كفاءاتهم مع المسؤولين الملقاة على عاتقهم داخل نطاق مسؤولياتهم.

كما حددت المقومات الأساسية على النحو التالي:

- خطة تنظيمية يراعي فيها تسلسل الاختصاصات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح.
- برنامج مرسوم يضمن حسن اختيار الموظفين وكفاية تدريبهم على طبيعة الأعمال التي يؤديونها، وعلاقة هذه الأعمال بالمنشأة ككل.
- نظام محاسبي سليم يستند على مجموعة متناسقة متكاملة من الدفاتر والسجلات لجمع وتبويب وتلخيص البيانات بدقة و سهولة.
- تدقيق دقيقة للعمليات في صورة تقارير ويداوإ إحصائية على المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة.
- مجموعة من وسائل الضبط الداخلي للمحافظة على ممتلكات المنشأة وحماية أموالها.
- مجموعة من وسائل المحاسبة الآلية وغيرها لضبط الحسابات وضمان توازنها<sup>1</sup>.

### ثانيا: عناصر الرقابة الداخلية

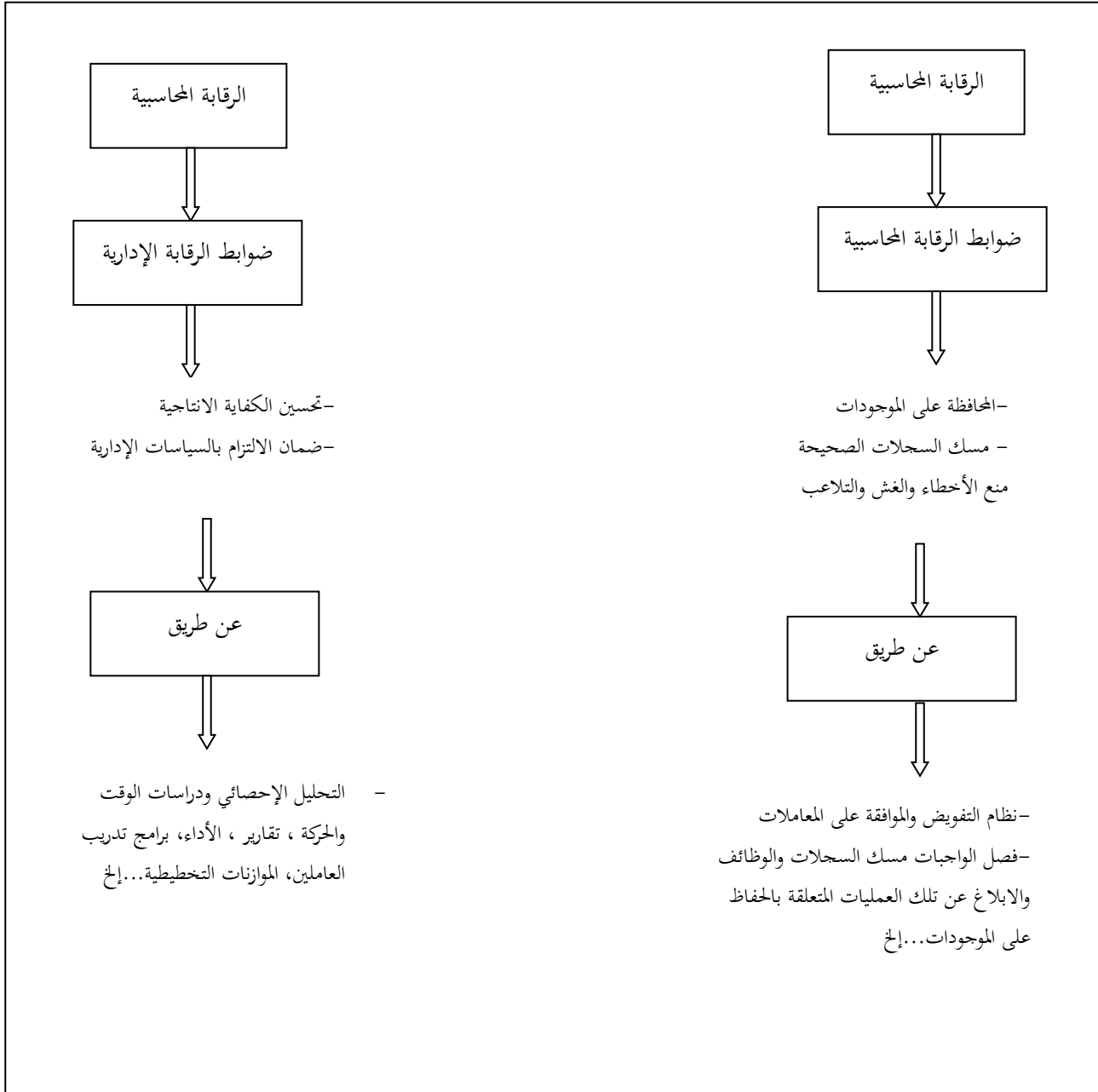
تأخذ الرقابة الداخلية وجهين رئيسيين يمثلان عناصرهما الرئيسية أولهما الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تحسين كفاءة الإدارة في المؤسسة والالتزام بالسياسات والخطط، والثاني الرقابة المحاسبية التي تهدف إلى حماية الأصول المؤسسة والمحافظة عليها وإلى دقة البيانات المحاسبية، وبصفة عامة فإن عناصر الرقابة الداخلية كافة تشترك في تحقيق أهداف الرقابة كافة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد، و خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 197-198.

<sup>2</sup> أ. ن. عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 9.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

الشكل رقم (3): الرقابة الإدارية والمحاسبية وأهم الوسائل لتحقيق أهدافها<sup>1</sup>



<sup>1</sup>آلان عجيب مصطفى هلندي، د ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، مجلة علوم إنسانية، العراق، سنة 2009، ص9.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

وفق لتقرير لجنة "COSO" فإن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في ثلاث أهداف رئيسية هي:

**أولاً: المصدقية التقارير المالية:** تتمثل مسؤولية إدارة الشركة بإعداد التقارير والقوائم المالية للمستفيدين منها، والأطراف المتعاملة كالدائنين والمساهمين والمستثمرين، وعليه يتوجب على الإدارة تقديم المعلومات الفعلية والتي تخلو من الغش والتلاعب، ويتحقق هذا من خلال توفير نظام فعال للرقابة الداخلية.

**ثانياً: الكفاءة والفعالية في العمليات:** وتتحدد الكفاءة والفعالية من خلال نوعية المعلومات المقدمة سواء كانت مالية أو غير مالية والتي تتعلق بعمليات وأنشطة الشركة، فكلما كانت دقيقة وواضحة أدى ذلك إلى المساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة بكفاءة وفعالية بما يتلاءم مع طبيعة لأهداف المحددة من قبل الشركة.

**ثالثاً: الالتزام بالقواعد والقوانين :** تلتزم المادة (404) من قانون (SIX/Sarbanes-oxleyact) جميع الشركات العامة بإصدار التقارير المتعلقة بكفاءة الرقابة الداخلية، كما و تعتبر الشركات العامة والخاصة والمنظمات غير الربحية ملزمة باتباع القوانين والأنظمة المحاسبية سواء كانت مباشرة مثل القوانين المستعملة بضريبة الدخل، او غير مباشرة مثل قانون حقوق المدينة<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: الضوابط الرقابية وفق مفهوم (COSO controls internal)

**أولاً: مفهوم الضوابط الرقابية:**

تعتبر الضوابط الرقابية عموماً بانها: (الإجراءات والسياسات التي يتم بناءها عند تصميم أنظمة الرقابة الداخلية، ضمن الأنشطة الرقابية ، ويجري من خلالها التأكد من تحقيق أهداف المؤسسة في صنع الأخطاء قبل حدوثها وكشفها عند الحدوث، وتدخل هذه الإجراءات ضمن مكونات نظام الرقابة الداخلية كجزء من العمليات والأنشطة داخل المؤسسة، وليست إجراءات إضافية، فهي تدخل ضمن جميع مستويات الأنشطة داخل المؤسسة.

<sup>1</sup> صابرين رشاد أبو صافي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

ثانيا: أنواع الضوابط الفنية في المؤسسات:

### 1. الضوابط الوقائية(Preventire controls):

وهي الضوابط التي يتم وضعها لمنع حدوث أخطاء وانحرافات، ويتم بناءها ضمن النظام، بحيث تكون جزءا من الأعمال الاعتيادية للمؤسسة، مثل الفصل بين الوظائف المتعارضين، والرقابة الثنائية على الأعمال الهامة، وسياسة تدريب الموظفين، وتفويض مناسب للإصلاحات، وتوثيق كافي للمستندات، والسجلات، ووجود أنظمة ولوائح وتعليمات تفصيلية، والحماية المادية للموجودات، ووجود أجهزة إنذار للسرقة والحريق ووجود سريّة للدخول إلى انظمة الحاسوب.

### 2. الضوابط الكاشفة(Derective controls):

وهي الضوابط التي يتم تصميمها في النظام ليتم تصميمها في النظام ليتم من خلالها كشف الأخطاء والانحرافات عند وقوعها مثل تقييم الداء، وإجراء المطابقات بين الحسابات (البنوك، الذمم المدينة، والذمم الدائنة)، والمصادقات لتعزيز الأرصدة والجرد الفعلي للنقدية، وتقارير الحاسوب التي تبين: حدود العمليات، ومحاولات الدخول غير المشروع والتعديل على البيانات، ووجود كاميرات مراقبة.

### 3. الضوابط التصحيحية(Corrective control):

وهي الضوابط التي يتم تصميمها في النظام للتأكد من ان الإجراءات التصحيحية للانحرافات قد تم اتخاذها أو أن هذه الانحرافات لم تحدث ثانية، وهذه الضوابط تتعامل مع الانحرافات بعد اكتشافها ومن الأمثلة عليها: وجود نظام لمعالجة الأخطاء والانحرافات المكتشفة، ونظام متابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وقيام الإدارة بمراجعة إجراءات التصحيح للتأكد من سلامتها وكفائتها، ويمكن إضافة إجراءات رادعة بل وكفؤ وتدقيق خارجي فعال<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> صابرين رشاد أبو صافي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

## الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

---

### ملخص الفصل:

تعتبر الرقابة أو المتابعة وظيفة أساسية لسائر العمليات الإدارية كالتخطيط والتنظيم والتنفيذ وذلك لكون الرقابة تهتم بضرورة سير العمل في هذه المجالات طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الخطط التي وضعت لها، فالرقابة تكتشف الأخطاء من أجل تصحيحها وتطويرها فضلاً عن المحاسبة عليها حتى لا تتكرر ممن وقع فيها ولكي يرتدع غيره من ارتكابها، ولقد ازدادت أهمية نظام الرقابة الداخلية مع التطور والتقدم الذي طرأ على مفهومه نتيجة لكبر حجم المنشآت وتعقد عملياتها، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية جزء منهم من كل نظام تستخدمه المنشأة لتنظيم وتوجيه عملياتها، وينبغي أن تهتم به كافة المنشآت لكونه نظاماً يضبط الأداء ويضمن تحقيق الأهداف المرسومة، ويتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة الاجراءات والوسائل التي تحدث بشكل مستمر خلال عمليات المنشأة وتتبناها الإدارة في وضع الخطة التنظيمية لغرض حماية الموجودات، والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية، وتحقيق الكفاية الانتاجية القصوى، وضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية.

**الفصل الثالث:**

**دراسة حالة للمؤسسة الصناعية**

**للإسمنت و مشتقاته - الشلف**

#### تمهيد:

إن الحديث عن مؤسسة صناعية يعني التطرق إلى ما يسمه بمصنع المستقبل ، ومن الخصائص الأساسية لمثل هذا المصنع الاتجاه نحو السوق أي المستهلك ، حيث تعتبر مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف الأكثر أهمية في الوطن فهي تشغل أكثر من 16% من السوق الوطني ، فهي توفر الاسمنت لمختلف الولايات ، وكذا توفيرها لمناصب عمل هامة و معتبرة ، حيث أن التعريف بالمؤسسة محل الدراسة إضافة إلى كونه ضروري من أجل الوقوف على دراسة الحالة المعتمدة ، إلا أنه في نفس الوقت يعتبر تمهيد لمتابعة عملية تدقيق المعلومات المحاسبية ، حيث أنه من الضروري أن تكون لدى المدقق الداخلي صورة كاملة عن المؤسسة بمختلف أبعادها ، و سيتم تتبع إنتاج المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة وصولاً إلى عملية التجميع لإنتاج القوائم المالية.

و ستطرق في هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الاول: تقديم عام عن مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف و اهدافها و مهامها

المبحث الثاني: التعريف بالعينة و مجتمع الدراسة.

المبحث الثالث: عرض و مناقشة النتائج.

## المبحث الأول : تقديم عام عن مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف (ECDE):

سنتناول في هذا المبحث ملخص عام عن المؤسسة "ECDE" و أهدافها.

### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف و أهدافها

#### أولا : التعريف بمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف

تقع مؤسسة الاسمنت و مشتقاته غرب ولاية الشلف على بعد 9 كلم من عاصمة الولاية بمنطقة واد سلي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي 325/82 المؤرخ في 1982/10/30 ، وذلك إثر هيكلية الشركة الأم "الشركة الوطنية لمواد البناء" SNMC" أصبحت هذه المؤسسة عمومية مستقلة ذات طابع صناعي تجاري (EPIC) عن طريق عقد موثق في 1989/10/09، نشاطها الرئيسي هو إنتاج الاسمنت و تسويقه ، تغطي المؤسسة مساحة حوالي 40 هكتار و يقدر رأس مالها الحالي 6.241.000.000 د.ج.

#### ثانيا: أهداف مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف و مهامها

إن الهدف الرئيسي الذي أنشئت من أجله المؤسسة هو تغطية متطلبات السوق الوطنية في مجال اختصاصها وعمل مؤسسة الاسمنت و مشتقاته يخصص ما يلي:

1. استخراج المواد الأولية: يتم استخراج المواد الأولية من المحجر ثم تحويلها وتستخدم في ذلك أربع مواد أولية

رئيسية:

- الحجر الكلسي : يؤتى به من المحاجر على بعد 6 كلم.
- الطين: يؤتى به من المحاجر على بعد 6 كلم.
- الرمل: يؤتى به من المحاجر على بعد 10 كلم.
- الجير: يؤتى به من المحاجر على بعد 34 كلم.

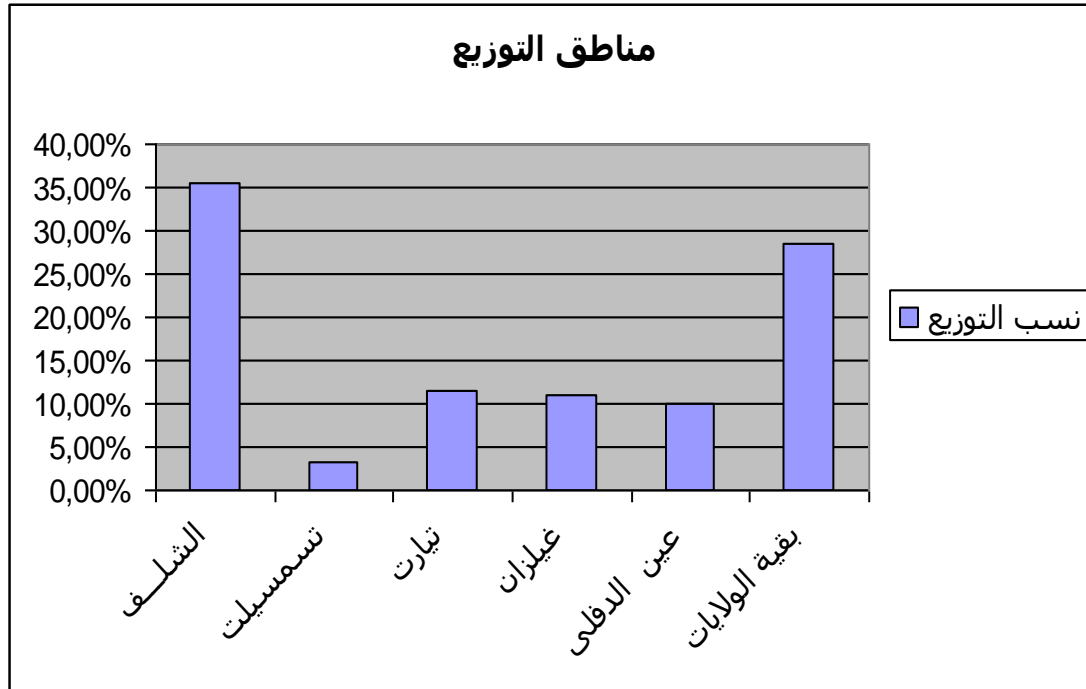
2. الإنتاج: النشاط الرئيسي و الأساسي هو إنتاج و تسويق الإسمنت ، بالإضافة إلى استغلال و تسيير

النشاطات الصناعية المتعلقة بالإنتاج.

\* و يتم في الآونة الأخيرة تطوير الإسمنت إلى نوعية "البورتلاند" التي تحمل عبارة من أحسن منتجات الإسمنت على المستوى الوطني ، و تقدر الطاقة الإنتاجية أكثر من 2.200.000 طن سنويا، و يضم المصنع خطين إنتاجيين تصل قدرة الواحدة منها 5000 طن يوميا.

**التوزيع:** تضع المؤسسة حاليا في السوق الوطني أكثر من 2.200.000 طن سنويا من الإسمنت أي ما يعادل 12% من الإنتاج الوطني ، حيث قامت المؤسسة من أجل توسيع نشاطها بفتح نقاط بيع في مختلف الولايات التي تعاني عجزا في هذه المادة و التي هي في معظم الأحيان تكون خارج منطقتها التجارية أو لتدعيم برنامج رئيس الجمهورية و هي: نقطة بيع الشلف ، غليزان ، العاصمة ، بومرداس ، عين الدفلى، تمنراست، تيمون، عين صالح ، غرداية، تيارت، الاغواط، تسمسليت و توزع منتجاتها على كما يلي في:

الشكل رقم (4): مناطق التوزيع للإسمنت في الولايات المجاورة.



المصدر: من قسم التسويق بالمؤسسة

التعليق:

- نلاحظ من خلال الشكل البياني الذي يوضح مناطق توزيع منتجات مؤسسة الاسمنت بالشلف أنه يتم توزيع الاسمنت بنسبة كبيرة في ولاية الشلف تقدر بـ 35.45% بكمية 872.266 طن سنويا و هي تحتل المرتبة الأولى في توزيع المنتج لها.

- يتم توزيع الاسمنت بنسبة 10.12% في ولاية عين الدفلى بكمية 249.093 طن سنويا، و كذا توزيع المنتج بنسبة 10.89% في ولاية غليزان بكمية 267.961 طن سنويا.

أما في ولاية تيارت فيوزع لها المنتج بنسبة 11.59% بكمية 284.825 طن سنويا، وفي ولاية تيسمسيلت فيوزع لها المنتج بنسبة قليلة مقارنة بالولايات الأربعة الأولى و تقدر بـ 3.33% أي بكمية 82.604 طن سنويا، أما الباقي الذي يمثل نسبة 28.62% فيوزع على باقي ولايات الوطن بكمية 703.427 طن سنويا.

3. نشاط المؤسسة: نشاطها الأساسي يكمن في استخراج المواد الأولية من محاجرها و تحويلها إلى إسمنت

"البورت لأندي" و من مهامها:

- استخراج و استغلال المواد الأولية.
- استغلال و تسيير النشاطات المتعلقة بالإنتاج.
- الإسمنت الخاص - الحصى - الجير.
- عمال المؤسسة فيقدر في سنة 2020 بـ 58 عامل في مديرية المالية و المحاسبية.

**المطلب الثاني: شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف (ECDE):**

❖ **المدير العام:** يدير المؤسسة مدير عام يشتغل في نفس الوقت وظيفة رئيس مجلس الإدارة حيث يتولى القيام

بالمهام التالية:

- له سلطة التعيين و العزل و ذلك في إطار التنظيم و نصوص الاتفاقيات الجماعية.

- يبرم الاتفاقيات و العقود معا سواء كانت أطراف محلية، وطنية، دولية.
- يمثل المؤسسة في كل المهام المدنية و أمام العدالة.
- ❖ **خلية التدقيق:** و تضم مسؤول التدقيق و المدقق الداخلي تقوم بمراجعة كل المديرية الموجودة في المؤسسة و ذلك من خلال تدقيق التسجيلات المحاسبية و كل العمليات التي تقوم بها خلال السنة و الحرص على دقتها و مطابقتها للقوانين و النظام الداخلي للمؤسسة و كذا دقتها الحسابية.
- ❖ **الأمانة:** تقوم بمعالجة البريد أو الصادر من محيط المؤسسة، وكذلك ترتيب الوثائق و تنظيمها داخل الأمانة بالإضافة إلى استقبال مختلف المراسلات الصادرة من مختلف الإدارات.
- ❖ **خلية الاتصالات:** من مهامها تسهيل عملية الاتصالات بين المؤسسة و مختلف المتعاملين الاقتصاديين.
- ❖ **المستشار القانوني:** يقوم بالنظر في المشاكل القائمة بين المؤسسة و محيطها ثم يقدم التوصيات المناسبة للرئيس المدير العام.
- ❖ **مديرية التخطيط و التنظيم:** تشرف على كل خلية التخطيط الإحصائي و خلية الإعلام و كذلك خلية التنظيم و تتمثل مهامها الأساسية في القيام بما يلي:
  - إجراء البحوث المتعلقة بتطوير الإنتاج و الإنتاجية.
  - إجراء البحوث المتعلقة بتطوير القوة العاملة و كفاءتها.
  - إجراء البحوث المتعلقة بمدى استخدام الطاقة الإنتاجية.
  - القيام بالإحصائيات التي يتطلبها الديوان الوطني للإحصائيات أو الهيئات الرسمية الأخرى.
  - وضع الأعمال التنظيمية للمؤسسة.
  - وضع إجراءات تسيير المؤسسة لمصالح مدير المصنع.
  - جمع المعطيات الإحصائية.
  - إصدار تقارير النشاطات الدورية.
  - إصدار الخطط السنوية و الميزانيات التقديرية.

- البرمجة المعلوماتية.
- تنمية برامج تطبيقات التسيير.
- تأهيل مستعملي الإعلام الآلي حول البرامج الخاصة بالتسيير.
- إعداد و تحسين الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- إصدار ميزانيات التسيير و كذا خطة العمل الخاصة بالعمال المنفذين.
- ❖ **مديرية المحاسبة و المالية:** وتضم فرعين الأول للمحاسبة و الثاني للمالية و تقوم هذه المديرية بالمهام

التالية:

- إعداد جداول أجور العمال و الموظفين و متابعة ما يطرأ عليها من تعديلات.
- إعداد جميع الاستثمارات و الكشوف التي تطلبها مؤسسة الضمان الاجتماعي.
- دفع كل التكاليف المتمثلة في النقل.
- تقدير الميزانيات.
- تصدر ميزانية الصندوق و تقوم بمراقبتها.
- مسك الدفتر اليومي و دفتر الجرد المرقم و السهر على دقة عمليات البيع.
- ❖ **مديرية الموارد البشرية:** تعتبر النواة الأساسية للمؤسسة حيث تسهر على توفير القوى العاملة و التكفل

بالجانب الاجتماعي للعامل من أجور ، عطل ، من مهامها ما يلي:

- الاشتراك في وضع مقاييس اختيار العاملين و توظيفهم.
- متابعة تنفيذ القرارات و التعليمات الخاصة بالشغل.
- الاشتراك في وضع مقاييس الترقية و قياس الكفاءة.
- دراسة المشاكل الخاصة بالعمال.

وتتضمن فرع تسيير المستخدمين، التكوين، و فرع الوسائل العامة الذي يقوم بصيانة العتاد و الآلات الخاصة، متابعتها، مراقبتها، والعمل على تصليحها.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

❖ **مديرية المصنع:** تقوم بتسيير المصنع بوجه عام بما في ذلك طريقة صنع الإسمنت من تجميع موادها الأولية حتى تصبح منتج جاهز للبيع، و كذلك تكمن مهمتها في إصدار الأوامر و التوصيات و كذلك مراقبة تسيير العملية الإنتاجية التي تكون بواسطة المصلحة التقنية التي تهتم بمراقبة عمليات الإنتاجية وكذا نوعية المنتج عن طريق المعاينة المخبرية و هذه المصلحة تضم ثلاثة أقسام وهي:

✓ **قسم الإنتاج:** المكون من 4 فروع : فرع المحجرة ، إنتاج "الكلنكر" فرع إنتاج الإسمنت، والفرع المتقن.

✓ **قسم المحجرة:** يضم دائرتين الأولى للصيانة و الثانية لاستغلال المحجرة.

✓ **قسم الصيانة:** على هذا المستوى يتم تصليح أي عطل في الآلات و المعدات فهناك مراقبة أسبوعية.

للتمكن من إصلاح العطب و استبدال قطع الغيار أو غيرها من المستلزمات و لهذا وضعت خلية تسيير المخزون تحت إشراف قسم الصيانة.

❖ **مديرية التموين:** تضم فرع التموين و تكمن مهمتها في السهر على توفير الموارد و المعدات الداخلية في الإنتاج كما يقوم بتصنيف الموردين حسب نوعية و ثمن البضاعة، وتقوم بـ:

- تحرير طلبات الشراء.
- تحرير وصل الاستلام.
- تحرير فواتير الشراء.
- الحرص على طلب الصك.
- تحرير وصل الطلبية.
- الحرص على المادة المطلوبة و الكمية و السعر و تاريخ الوصول.
- فحص مواصفات السلعة المراد شراؤها.
- الحرص على نوعية السلعة.
- الحرص على وصول نوعية السلعة.
- الحرص على وصول طلب الشراء الخارجي.

❖ **مديرية التطوير:** تتمثل مهامها في متابعة مشاريع المؤسسة و البحث عن المتعاملين الاقتصاديين سواء كانوا من داخل الوطن أو أجنب و اختيارهم قائم على أساس:

جودة العمل المتقدم، آجال تنفيذ العمل، السعر، كما تعمل على البحث عن أسواق داخلية و خارجية جديدة و هي تضم فرعين: فرع متابعة المشاريع، فرع الدراسات و التعهد.

❖ **مسؤول تسيير الجودة:** مكلف بمتابعة جودة المنتج و كتابة تقارير الجودة للجنة مراقبة الجودة (ISO9001) حيث من المعروف تقسيم الهيكل التنظيمي هو الطريقة التي تمكن المؤسسة من تطبيق البرامج التي تضعها أي هو مخطط لتسيير المؤسسة يبنى على علاقات سليمة الاستشارية و الوظيفية التي تشرح تناسب المهام مع الأقسام المختلفة المشكلة للمؤسسة.

إن الهيكل الموجود لدينا مبني على أساس الوظائف أي التنظيم القائم داخل المؤسسة هو تنظيم وظيفي الذي يظهر من خلال ثلاثة مستويات و بذلك فهو يتركز على العمليات التي تقوم بها المؤسسة، هذا من أجل اتخاذ القرارات و تطبيقها ميدانيا، كما يحدد لكل قسم من الأقسام المختلفة المشكلة للمؤسسة.

❖ **مديرية التجارة:** تتمثل مهامها في تسويق المنتج و استقبال المتعاملين التجاريين في هذا المجال ، و القيام

ب :

- استقبال ملف الزبائن على مستوى الإدارة.
- مراقبة عملية الشحن.
- تقييد عملية البيع من البداية حتى النهاية.
- برمجة الملفات الخاصة بالزبائن.
- مراقبة سند الوزن المطابقة للشروط المنصوص عليها.
- جرد العمليات الخاصة بالبيع.
- دراسة مشاريع الاستثمار من حيث كمية الاسمنت.

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

▪ فحص الفواتير و مطابقتها لللكوك المقدمة من طرف الزبائن.

ترتيب الملفات الخاصة بالزبائن و ختمها.

الجدول رقم(1): تطور الإنتاج بالمؤسسة. الوحدة = (طن).

التوزيع	الإسمنت	الكلنكر	السنة	التوزيع	الإسمنت	الكلنكر	السنة
611875	622018	50220 7	<b>2012</b>	425107	470751	46945 4	<b>200</b> <b>0</b>
1029666	104354 1	91349 4	<b>2013</b>	109287 5	106121 8	10752 85	<b>200</b> <b>2</b>
1248718	122743 5	10613 42	<b>2014</b>	832445	876424	91275 9	<b>200</b> <b>4</b>
1038173	104701 2	94567 8	<b>2015</b>	102357 5	100328 5	95113 5	<b>200</b> <b>6</b>
1354446	135192 4	12003 63	<b>2016</b>	123670 3	122437 0	11505 20	<b>200</b> <b>8</b>
2420750	182508 0	16761 05	<b>2017</b>	803301	844480	71729 0	<b>201</b> <b>0</b>
2090876	224688 6	20226 04	<b>2018</b>	800103	805010	77474 0	<b>201</b> <b>1</b>

المصدر: قسم الإنتاج بالمؤسسة.

**التعليق:**

نلاحظ من خلال الجدول أن إنتاج المؤسسة كان يتطور من سنة إلى أخرى ،حيث هناك ثروة كبيرة في الطاقة الإنتاجية و هذا راجع إلى اهتمام المؤسسة بقسم الإنتاج حسب الهيكل التنظيمي للمؤسسة و هذا بعصرنة الآلات و معدات الإنتاج و كذلك مواكبة التطور التكنولوجي حيث أن المؤسسة اقتتت آلات متطورة جدا و هذا في إطار العملية التي تقوم بها المؤسسة و هي تجديد داخلي للمؤسسة ، و هذا من أجل تغطية السوق المحلي حيث نلاحظ أن الطلب على ما تنتجه المؤسسة كبير على ما تعرضه (الطلب<العرض) فإن كل ما ينتج يباع ، و حسب المقابلة الشخصية التي قمنا بها نلاحظ أن المؤسسة تقوم بتلبية الطلب حسب الأولويات للمشاريع الحكومية ،إذا أن المؤسسة في سنة 2017 قامت بإنتاج أقصى طاقة إنتاجية و هذه سابقة لم تعرفها المؤسسة من قبل ، و هذا لإرضاء زبائننا إذ أنه لا يمكنها ذلك إلا من خلال ما تقوم به من تحديث لآلاتها و قوة الصيانة التي تقوم بها و حصرها على متابعتها للعملية الإنتاجية بفعالية و كفاءة في الأداء.

ثانيا: تطور رقم الأعمال:

الجدول رقم (2): تطور رقم الأعمال بالمؤسسة (الوحدة: 10<sup>3</sup> دج).

رقم الأعمال	السنة
3.457.125	2010
6.285.094	2011
7.248.216	2012
7.852.892	2013
8.813.716	2014
9.218.105	2015
9.234.012	2016
8.436.369	2017
9.658.524	2018

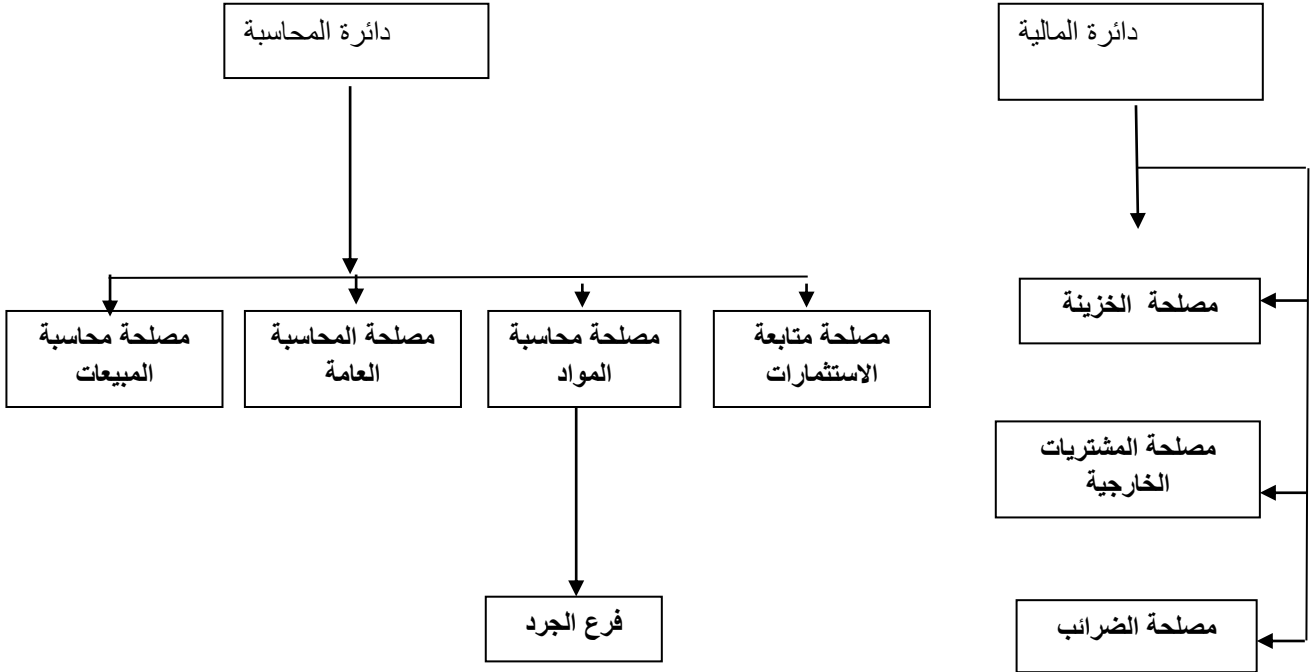
المصدر: قسم المالية في المؤسسة.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن رقم الأعمال في تصاعد مستمر خلال سنة (2010-2011-2012) غير أنه في سنة 2017 عرف رقم الأعمال الانخفاض و هذا راجع إلى نقص في المبيعات، ثم عاود الارتفاع في سنة 2018.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف (GIKA):

شكل رقم(5): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: مديرية المالية و المحاسبة بالمؤسسة

### مهنة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الصناعية للإسمنت بشلف:

يتواجد على مستوى الهيكل التنظيمي لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بشلف مدقق يقوم بتدقيق جميع الوظائف والعمليات التي تتم على مستوى هذه المؤسسة، ونظرا لكبر حجم مؤسسة الإسمنت وتنوع نشاطاتها، يتم اقتراح تدعيم خلية التدقيق في هذه المؤسسة بمدقق المحاسبي والمالي، ومدقق الأداء، وذلك من أجل تسهيل وتفعيل عمليات التدقيق التي تكتسي اهمية بالغة في اتخاذ القرارات المناسبة والسير الحسن للمؤسسة.

يقوم المدقق المحاسبي بتقييم كل طرق العمل ولإجراءات والتعليمات المعمول بها في المؤسسة قصد الوقوف على آثار الحسابات والقوائم المالية، بعد جمع مختلف الاجراءات يحاول المدقق المحاسبي فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق و ذلك من خلال قيام بالاختبارات أي انه تأكد من فهم كل اجزائه بعد تتبعه لمختلف العمليات.

يتم إعداد برنامج التدقيق المحاسبي وفق البرنامج الشامل للتدقيق الداخلي.

يتضمن تقدير الوقت لكل جزء من أجزاء التدقيق ليساعد في الضبط و المراجعة و نوعية الانجاز في مهمة التدقيق.

يتم إعداد برنامج التدقيق الاول ثم يتم تحديثه دوريا أو سنويا على ضوء معطيات جديدة.

تنفيذ جميع المهام الموكلة اليه من طرف مدير التدقيق و احترام البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي على مدار العام.

المحافظة على الوسائل الموضوعية تحت تصرفه. احترام قواعد السلوك وفقا لأخلاقية الدهنة.

## المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

### المطلب الأول: منهجية الدراسة:

قمت بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و هذا لتجسيد موضوع الدراسة و تحقيق النتائج المرجوة، حيث اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي بهدف تأكيد فرضيات البحث من خلال دراسة ميدانية لمدى تفعيل دور التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته "GIKA" و ذلك من خلال توزيع الاستبيان على عينة من موظفين المؤسسة، و اعتمدت على برنامج التحليل الاحصائي SPSS

### متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: التدقيق المحاسبي.

المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية.

### التعريف بالعينة و مجتمع الدراسة

تتمثل عينة الدراسة في موظفين المؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف (ECDE) من موظفين اداريين اطارات و رؤساء مصلحة بحيث تم توزيع الاستبيان على عينة حجمها 40 موظف من أصل 58 موظف، إلا انه تم استرداد 34 استمارة كما هو موضح في الجدول التالي :

### الجدول (3): توزيع الاستبيان

40	مجموع الاستبيانات الموزعة
34	مجموع الاستبيانات المسترجعة
34	مجموع الاستبيانات الصحيحة

المصدر: من إعداد الطالب.

### 1. حدود الدراسة:

اهتمت الدراسة بدور التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتمثلت حدود هذه الدراسة فيما يلي :

- أ. الحدود الزمنية : تم إعداد هذا الاستبيان في اواخر شهر ماي و توزيعه ثم جمع البيانات وتحليلها .
- ب. الحدود المكانية :اشتملت الدراسة على موظفين مديرية المؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بشلف .
- ت. الحدود الموضوعية : اهتمت الدراسة بالإجابة على الموضوع النظري للبحث المقدم حول دور التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الثاني : أدوات الدراسة وقياس صدق الاستبيان

تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي من اجل قياس اجابات المسترجعة للأسئلة الاستبيان و ذلك كما هو

موضح في الجدول الاتي:

#### الجدول رقم (4) : مقياس ليكارت الخماسي

الإستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر : من اعداد الطالب

لتحليل اجابات المستقصيين تم استخدام الادوات الاحصائية التالية:

- سلم ليكارت الخماسي.
- المتوسط الحسابي لأسئلة الاستبيان.
- الانحراف المعياري لأسئلة الاستبيان.
- النسب المئوية والتكرارات .

- اختبار الفا كرو نباخ "cronbach's alpha" لمعرفة ثبات أسئلة الاستبيان.

وقد تم حساب درجة الموافقة من خلال الطريقة الآتية:

درجة الموافقة = (الحد الأعلى-الحد الأدنى)/عدد المستويات

$$\text{درجة الموافقة} = 0.8 = 5 / (1 - 5)$$

نضيف النتيجة 0.8 بالتدرج الى الفئات ابتداء من الفئة الأولى كما يلي:

الجدول رقم (5): درجة الاستجابة

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
درجة الاستجابة	5	4	3	2	1
الوسط الحسابي	من 4.2 الى 5	من 3.4 الى 4.2	من 2.6 الى 3.4	من 1.8 الى 2.6	من 1 الى 1.8
درجة الموافقة	مرتفعة جدا	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا

المصدر من اعداد الطالب

### المطلب الثالث : الاستبيان

- نوع الاستبيان: خماسي حسب سلم ليكارت الخماسي و فيه أسئلة مغلقة.
- هيكل الاستبيان : يتكون الاستبيان من 13 سؤال بحيث استعمل فيه الطالب الأسئلة المغلقة لتسهيل الاجابة و مساعدة المستقصيين على الإجابة ، كما تمت صياغة هذه الاسئلة بناء على مقياس ليكارت الخماسي المقسم الى خمس أوزان.
- كما تم تقسيم الاستبيان الى محورين، الاول خاص بالمعلومات الشخصية التي تخص عينة البحث و التي تشمل كل من : الجنس ، السن، المستوى التعليمي، نوع الوظيفة، عدد سنوات العمل.
- اما المحور الثاني: تضمن عبارات تخص متغيرات الدراسة بحيث يشمل 13 السؤال.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

كما تم تقسيم هذا الاستبيان وفق متغيرات الدراسة الى متغير مؤثر و هو التدقيق المحاسبي و آخر متأثر و هو نظام الرقابة الداخلية.

### ■ تحكيم الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان على العينة تم عرضه على الأستاذة المشرفة وذلك من اجل تحكيمه ، و التقيد بنصائحها و ملاحظاتها و الاسترشاد بخبرتها في مدى مناسبة أسئلة الاستبيان لموضوع الدراسة.

### المبحث الثالث: عرض و مناقشة النتائج

قمت بتحليل الاستبيان من خلال برنامج "SPSS" الاحصائي من اجل اختبار صحة الفرضيات من عدمها و القيام بالتحليلات الاحصائية للبيانات التي تم جمعها من الدراسة الميدانية.

### المطلب الاول: تحليل المعلومات الشخصية

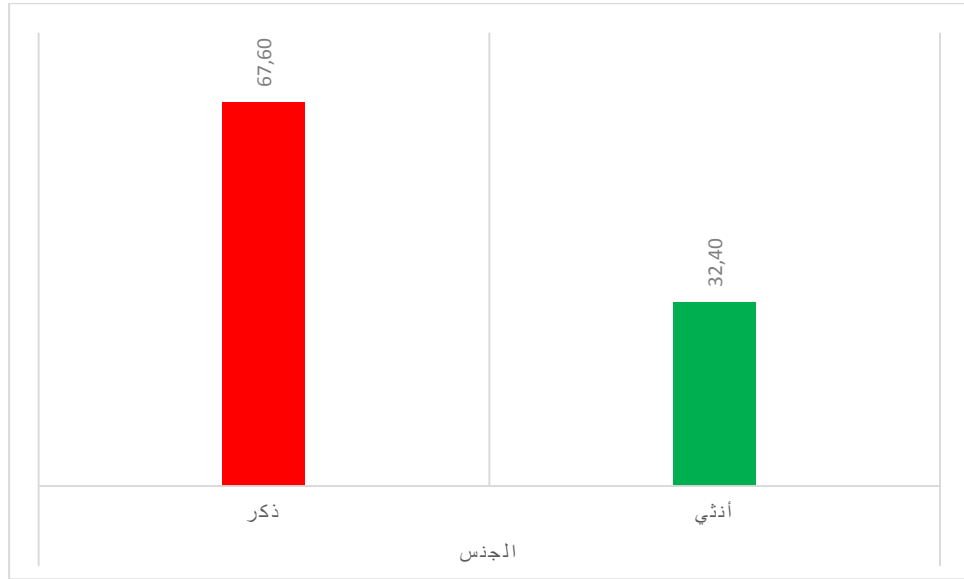
الجدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب النوع

النوع	التكرار	النسبة
ذكر	23	67.60
أنثي	11	32.40
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم 06: توزيع عينة الدراسة حسب النوع

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

يتضح من خلال الجدول رقم (01) أن 23 من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته 67.60 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة ذكور بينما 11 يمثلون ما نسبته 32.40% إناث، و ذلك لان المؤسسة صناعية تعتمد اكثر على ذكور.

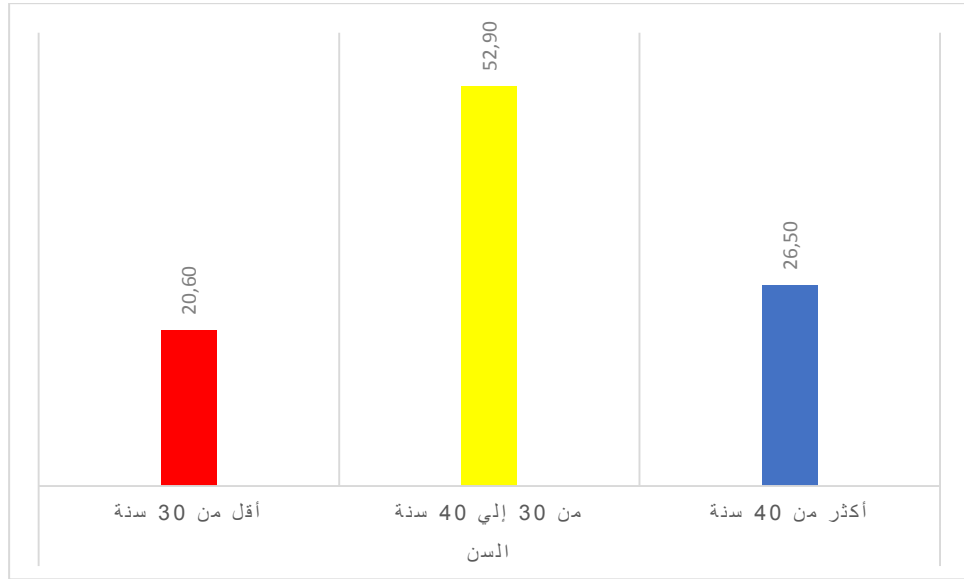
الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب السن

السن	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	07	20.60
من 30 إلى 40 سنة	18	52.90
أكثر من 40 سنة	09	26.50
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب السن

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

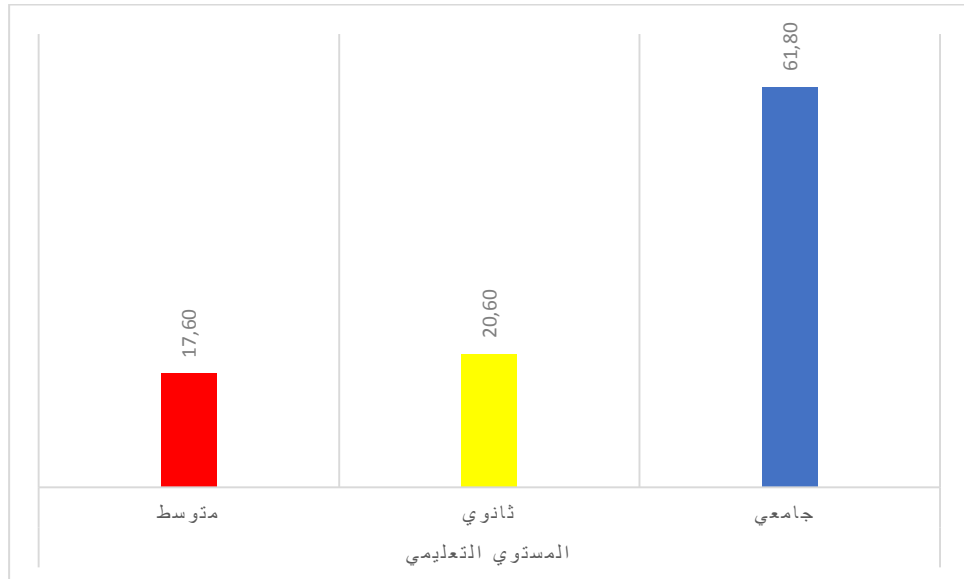
من خلال الجدول رقم (06) نلاحظ أن الفئة من 30 إلى 40 سنة تمثل 52.90% ثم الفئة أكثر من 40 سنة بنسبة 26.50% ثم الفئة أقل من 30 سنة بنسبة 20.60%.

الجدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	المستوي التعليمي
17.60	06	متوسط
20.60	07	ثانوي
61.80	21	جامعي
100	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

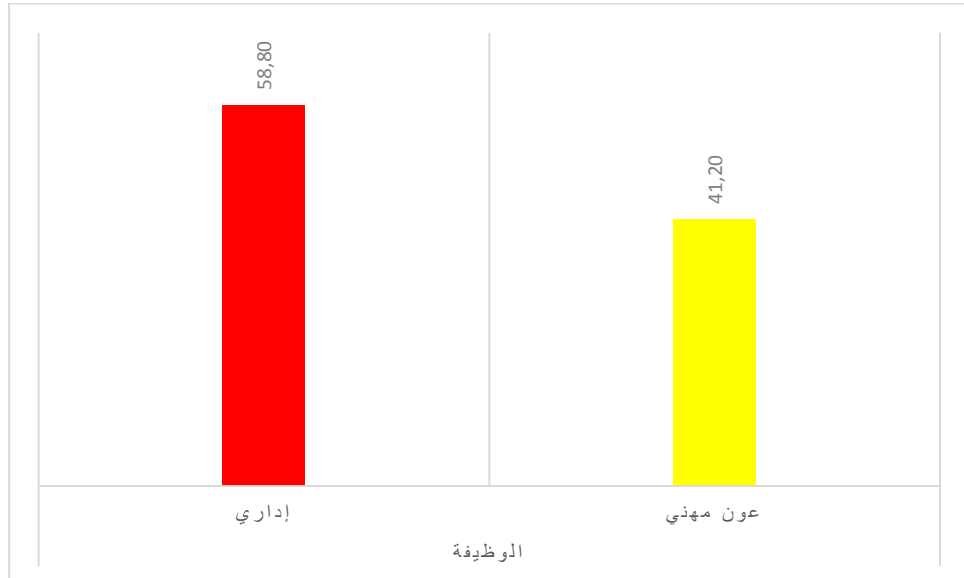
من خلال الجدول رقم (03) نلاحظ أن الفئة التي تملك المستوى "جامعي" تأتي في المرتبة الأولى بنسبة 61.80% ثم تأتي في المرتبة الثانية "ثانوي" بنسبة 20.60% ثم تأتي في المرتبة الثالثة "متوسط" بنسبة 17.60%. و منه نستنتج ان المؤسسة تعتمد على اصحاب الكفاءات و الشهادات العليا.

الجدول رقم (9): توزيع عينة الدراسة حسب نوع الوظيفة

نوع الوظيفة	التكرار	النسبة
إداري	20	58.80
عون مهني	14	41.20
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (9): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

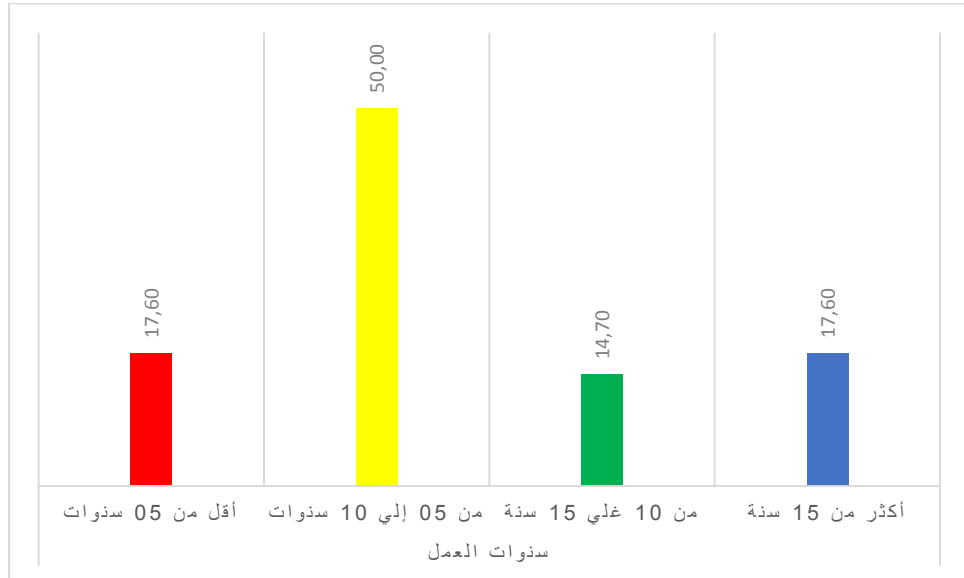
من خلال الجدول رقم (04) نلاحظ أن الفئة التي تملك الوظيفة "إداري" تأتي في المرتبة الأولى بنسبة 58.80 % و ذلك لان اغلبية الموظفين جامعيين، ثم تأتي في المرتبة الثانية "عون مهني" بنسبة 41.20 %

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل

عدد سنوات العمل	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	06	17.60
من 05 إلى 10 سنوات	17	50.00
من 10 إلى 15 سنة	05	14.70
أكثر من 15 سنة	06	17.60
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات العمل



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

من خلال الجدول رقم (05) نلاحظ أن الفئة التي تملك سنوات العمل "من 05 إلى 10 سنوات" تأتي في المرتبة الأولى بنسبة 50.00% ثم تأتي في المرتبة الثانية "أقل من خمس سنوات" و "أكثر من 15 سنة" بنسبة 17.60% ثم الفئة من "عشرة إلى خمسة سنة" بنسبة 14.70%.

### المطلب الثاني: تحليل أسئلة الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بتحليل جميع أسئلة الاستبيان و كذلك اختبار و تحليل فرضيات.

### نتائج الثبات و الاتساق للاستبيان:

#### معامل الثبات ألفا كرو نباخ

#### Reliability Analysis Cronbach's Alpha

يستخدم معامل الثبات ألفا كرو نباخ Cronbach's Alpha عندما نود قياس ثبات التقديرات التي نحصل عليها من الاختبارات أو الاستبيانات (أو محاورها) التي تقيس موضوعا يفترض تجانس مفرداته.

حتى تكون قيمة المعامل مقبولة يجب ان تكون قيمته أكبر من 70 % لقبول ثبات الاستبيان و تمريره علي كامل العينة.

لقياس مدي ثبات أداة الدراسة نقوم بحساب قيمة معامل الثبات ألفا "كرو نباخ" Cronbach's Alpha لعينة مكونة من 34.

الجدول رقم (11): معامل الثبات ألفا كرو نباخ "Cronbach's Alpha" لقياس أداة الدراسة

### الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

المحاور	عدد العبارات	ثبات المحور
الثبات العام للاستبيان	13	78.60

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

يتضح من خلال الجدول رقم (11) أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة مرتفع حيث بلغت % 78.60 لإجمالي أسئلة الاستبيان الـ 13. و هذا يدل علي أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة بحسب مقياس داتلي و الذي اعتمد 70 % كحد أدني.

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

تم تقسيم الاستبيان إلى مقياس خماسي علي النحو التالي:

• **الجدول رقم (12):** ميزان تقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	المتوسط المرجح بالأوزان	طول الفترة	المستوي
غير موافق بشدة	من 1 إلي 1.79	0.79	منخفض
	من 1.80 إلي 2.59	0.79	
محايد	من 2.60 إلي 3.39	0.79	متوسط
موافق	من 3.40 إلي 4.19	0.79	مرتفع
	من 4.20 إلي 5.00	0.80	

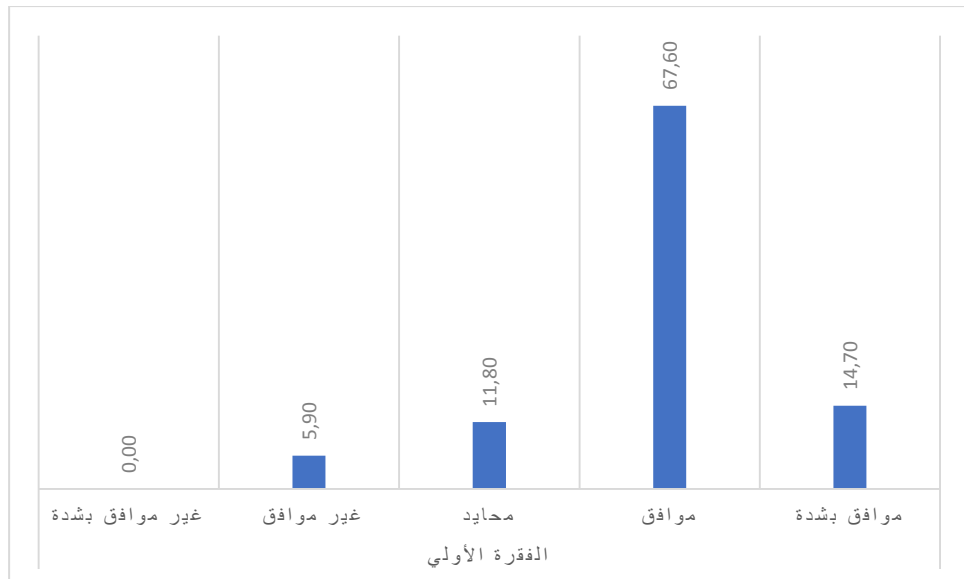
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الجدول رقم (13): يبين تحليل نتائج السؤال 1

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	ينفذ المدقق المحاسبي العمل وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية اللازمة
مرتفع	78.20	3.91	0.712	34	05	23	04	02	00	التكرار
				100	14.70	67.60	11.80	5.90	0.00	النسبة %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (11): نسب الاستجابة علي السؤال 1



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

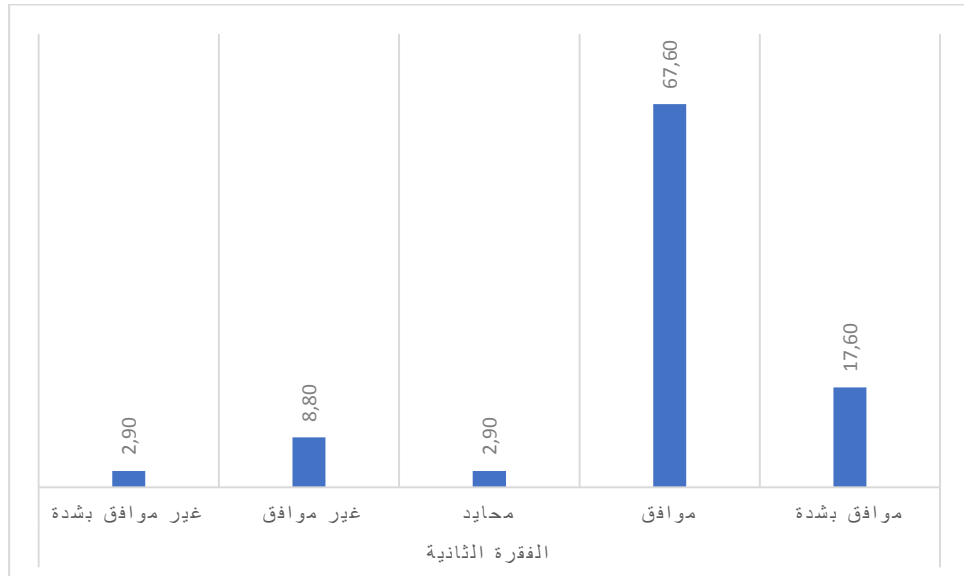
أجاب 67.60% من أفراد الدراسة بـ "موافق" ثم 14.70% بـ "موافق بشدة" ثم 11.80% بـ "محايد" ثم 5.90% بـ "غير موافق". كما بلغ المتوسط الحسابي 3.91 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق". وقدّر الانحراف المعياري بـ 0.712 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 78.20 لصالح "موافق".

الجدول رقم (14): يبين تحليل نتائج السؤال 2

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	يلتزم المدقق المحاسبي عند القيام بعمله بسياسات وإجراءات برنامج المعتمد.
مرتفع	77.60	3.88	0.913	34	06	23	01	03	01	التكرار
				100	17.60	67.60	2.90	8.80	2.90	النسبة %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (12): نسب الاستجابة علي السؤال 2



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

### الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

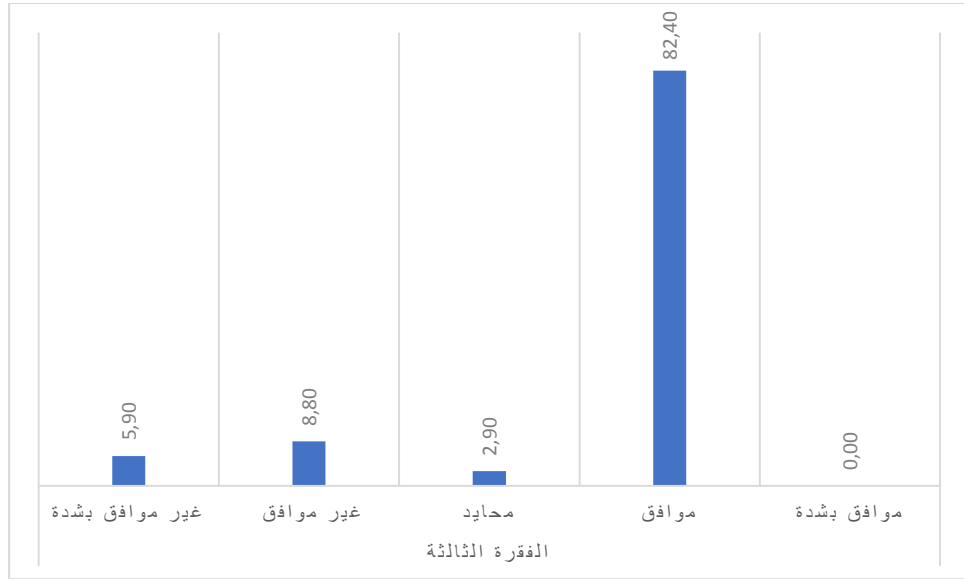
من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ ان اغلبية افراد العينة أجابوا ب "موافق" حيث بلغت نسبتهم 67.60% اي ما يعادل 23 موظف من افراد العينة، تلتها نسبة 17.60% اجابوا ب "موافق بشدة" اي ما يعادل 6 موظفين من افراد العينة، ثم 8.80% اجابوا ب "غير موافق" اي ما يعادل 03 موظفين من افراد العينة، ثم 2.90% ب "غير موافق بشدة" و "محايد". كما بلغ المتوسط الحسابي 3.88 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق". وقدّر الانحراف المعياري ب 0.913 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 77.60 لصالح "موافق".

الجدول رقم (15): يبين تحليل نتائج السؤال 3

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	يصدر المدقق المحاسبي تقريره وفقا لنتائج الفحص و التدقيق و بموضوعية.
مرتفع	72.40	3.62	0.888	34	00	28	01	03	02	التكرار
				100	0.00	82.40	2.90	8.80	5.90	النسبة %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (13): نسب الاستجابة علي السؤال 3



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن 82.40% من أفراد الدراسة اجابوا ب "موافق" اي ما يعادل 28 موظف بالمؤسسة، ثم 8.80 % اجابوا ب "غير موافق" ثم 5.90% ب "غير موافق بشدة" ثم 2.90% ب "محايد". كما بلغ المتوسط الحسابي 3.62 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق". وقدر الانحراف المعياري ب 0.888 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 72.40 لصالح "موافق".

الجدول رقم (16): يبين تحليل نتائج السؤال 4

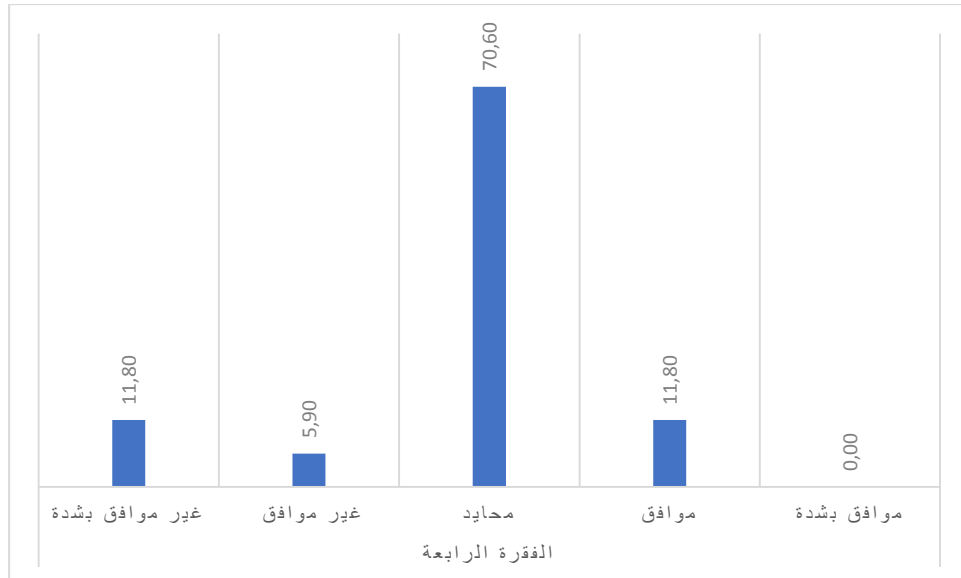
المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	يقوم المدقق المحاسبي بطرح الأسئلة اللازمة على فريق التدقيق للتأكد من التزامهم بقواعد

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية										
مرتفع	76.40	3.82	0.797	34	00	04	24	02	04	التكرار
				100	0.0	11.8	70.6	5.9	11.8	النسبة %
					0	0	0	0	0	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (14): نسب الاستجابة علي السؤال 4



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

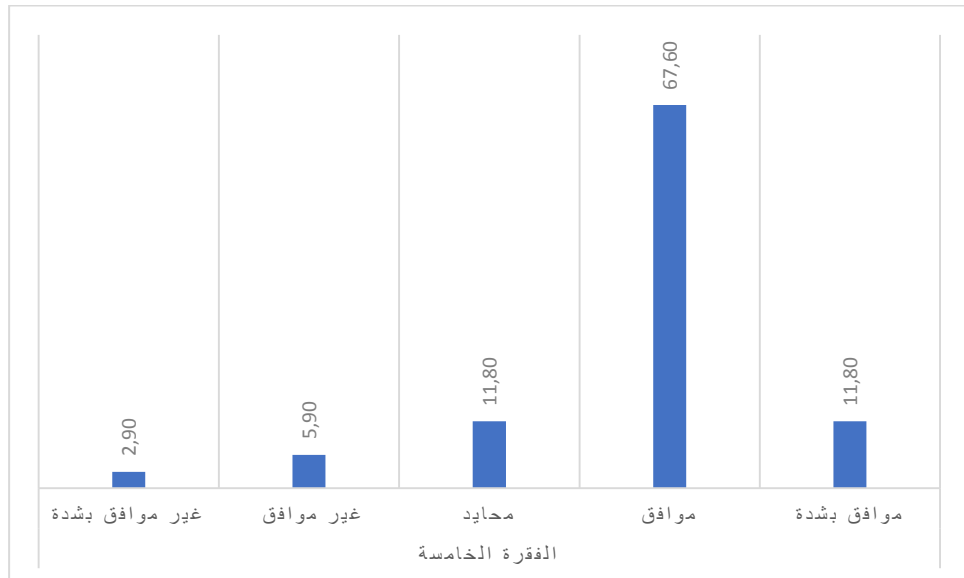
من الجدول رقم (11) أجابوا 70.60% من أفراد الدراسة ب "محايد" ثم 11.80 % ب "موافق " و "غير موافق بشدة" ثم 5.90 % ب "غير موافق" . كما بلغ المتوسط الحسابي 3.82 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق". وقدّر الانحراف المعياري ب 0.797 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 76.40% لصالح "موافق".

الجدول رقم (17): يبين تحليل نتائج السؤال 5

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	يتحمل المدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الفساد المالي.
مرتفع	75.80	3.79	0.845	34	04	23	04	02	01	التكرار
				100	11.80	67.60	11.80	5.90	2.90	النسبة %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (15): نسب الاستجابة علي السؤال 5



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

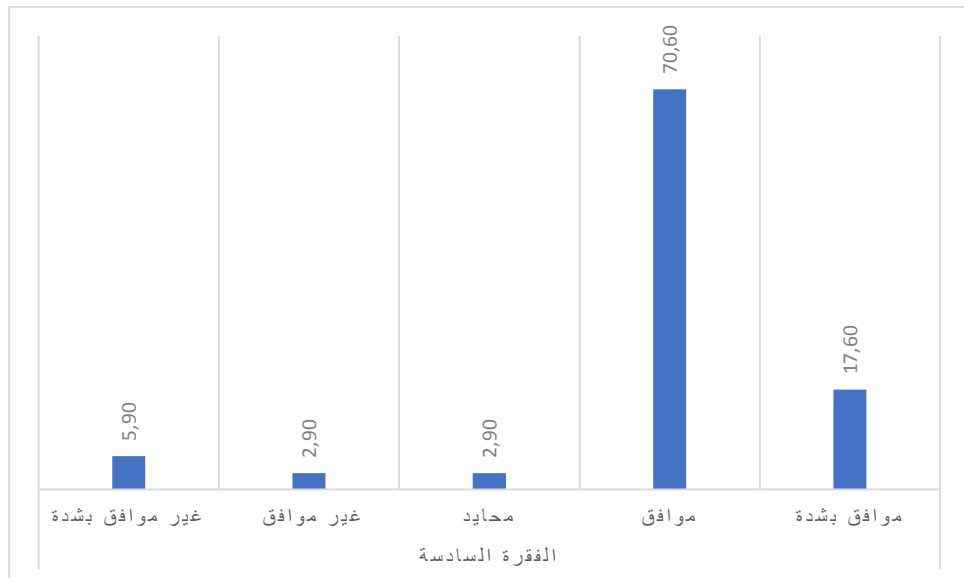
نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن 67.60 % من أفراد الدراسة اجابوا ب "موافق" ثم 11.80 % ب "موافق بشدة" و "محايد" ثم 5.90 % ب "غير موافق" ثم 2.90 % ب "غير موافق بشدة". كما بلغ المتوسط الحسابي 3.79 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق". وقد قدر الانحراف المعياري ب 0.845 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 75.80 لصالح "موافق".

الجدول رقم (18): يبين تحليل نتائج السؤال 6

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	يملك المدقق المحاسبي في اختيار الميادين و الأنشطة التي يجب فحصها
مرتفع		3.91	0.933	34	06	24	01	01	02	التكرار
				100	17.6	70.6	2.9	2.9	5.9	النسبة %
					0	0	0	0	0	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (16): نسب الاستجابة علي السؤال 6



لدينا من الجدول رقم (13) نسبة 70.60% من أفراد الدراسة اجابوا ب "موافق" ثم 14.70% ب "موافق بشدة" ثم 11.80% ب "محايد" ثم 5.90% ب "غير موافق". كما بلغ المتوسط الحسابي 3.91 أي أن اتجاه

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

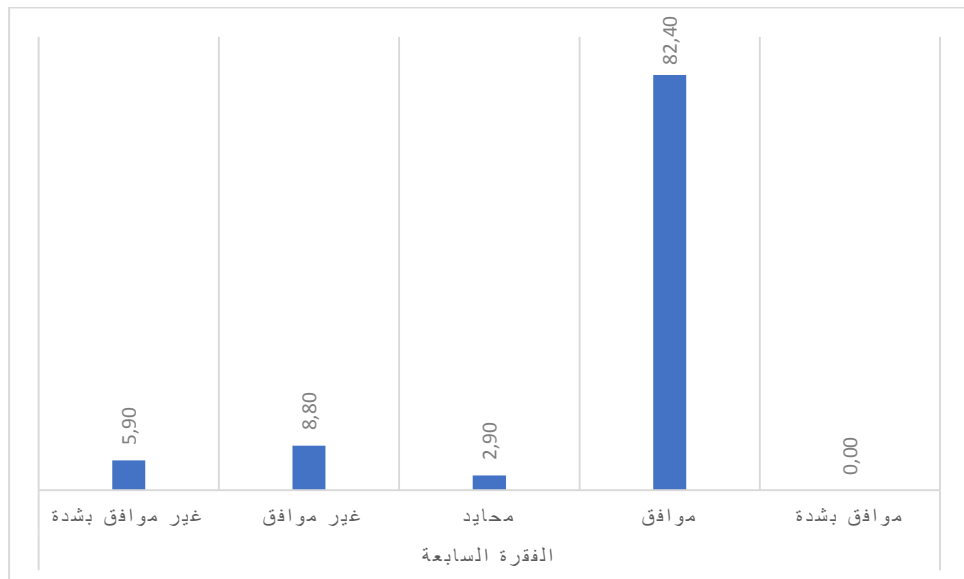
السؤال هو "موافق". وقد قدر الانحراف المعياري ب 0.712 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 78.20 لصالح "موافق"

الجدول رقم (19): يبين تحليل نتائج السؤال 7

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	لا تأثر العلاقات الشخصية بين موظفي المؤسسة و المدقق على عملية التدقيق
مرتفع	72.40	3.62	0.888	34	00	28	01	03	02	التكرار
				100	0.0	82.4	2.9	8.8	5.9	النسبة %
					0	0	0	0	0	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (17): نسب الاستجابة علي السؤال 7



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

## الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

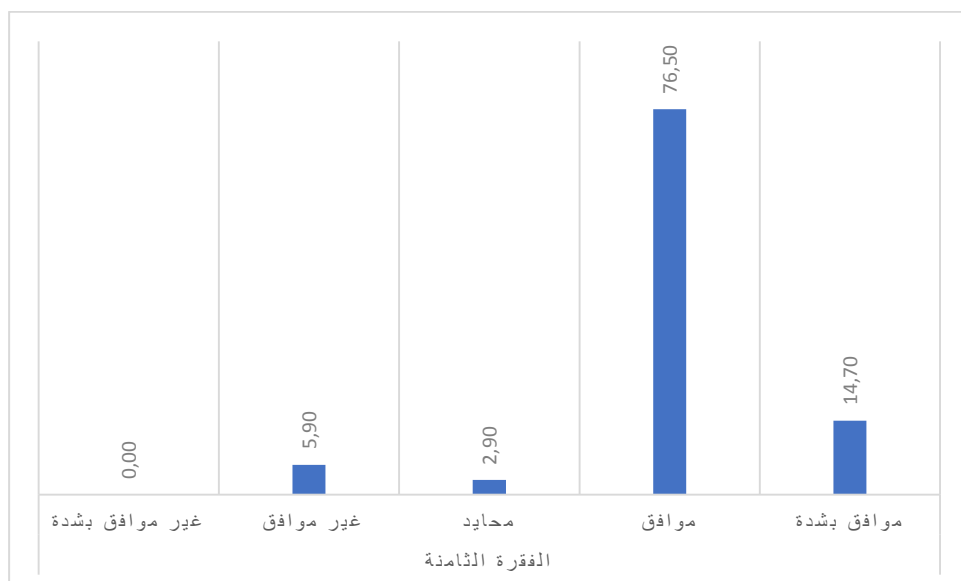
من خلال الجدول رقم(14) أن 82.40 % من أفراد الدراسة اجابوا ب "موافق" ثم 8.80 % ب "غير موافق" ثم 5.90 % ب "غير موافق بشدة" ثم 2.90 % ب "محايد". كما بلغ المتوسط الحسابي 3.62 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق". وقدّر الانحراف المعياري ب 0.888 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 72.40 لصالح "موافق".

الجدول رقم (20): يبين تحليل نتائج السؤال 8

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	يقوم المدقق المحاسبي بالتخطيط لكل عملية تدقيق على حدى
مرتفع	80.00	4.00	0.651	34	05	26	01	02	00	التكرار
				100	14.7	76.5	2.9	5.9	0.0	النسبة %
					0	0	0	0	0	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (18): نسب الاستجابة على السؤال 8



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

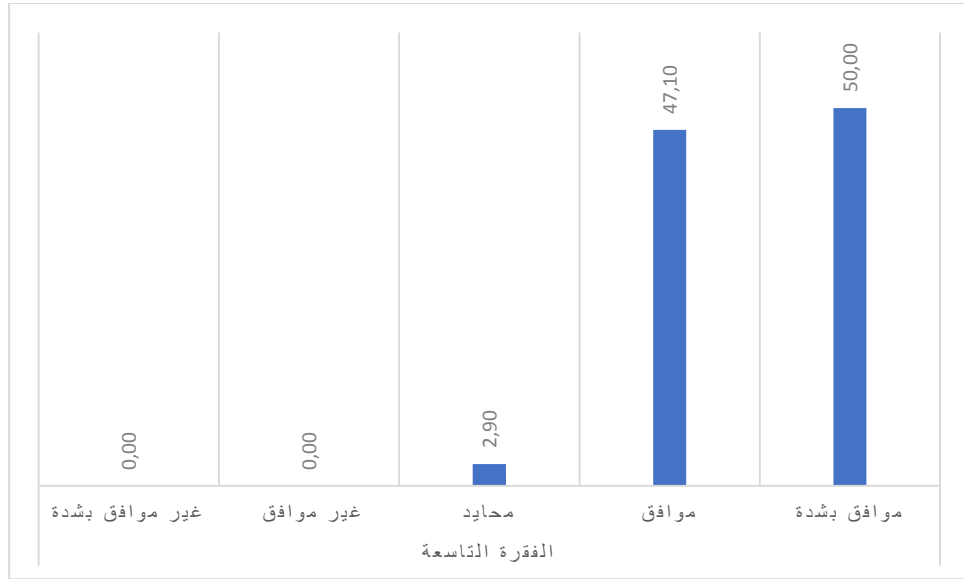
أجاب 76.50% من أفراد الدراسة ب "موافق" ثم 14.70% ب "موافق بشدة" ثم 5.90% ب "غير موافق" ثم 2.90% ب "محايد". كما بلغ المتوسط الحسابي 4.00 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق بشدة". وقدر الانحراف المعياري ب 0.651 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 78.20 لصالح "موافق بشدة".

الجدول رقم (21): يبين تحليل نتائج السؤال 9

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	يتضمن التقرير النهائي عن عملية التدقيق الراي الشامل للمدقق
مرتفع	89.40	4.47	0.563	34	17	16	01	00	00	التكرار
				100	50.00	47.10	2.90	0.00	0.00	النسبة %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (19): نسب الاستجابة علي السؤال 9



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

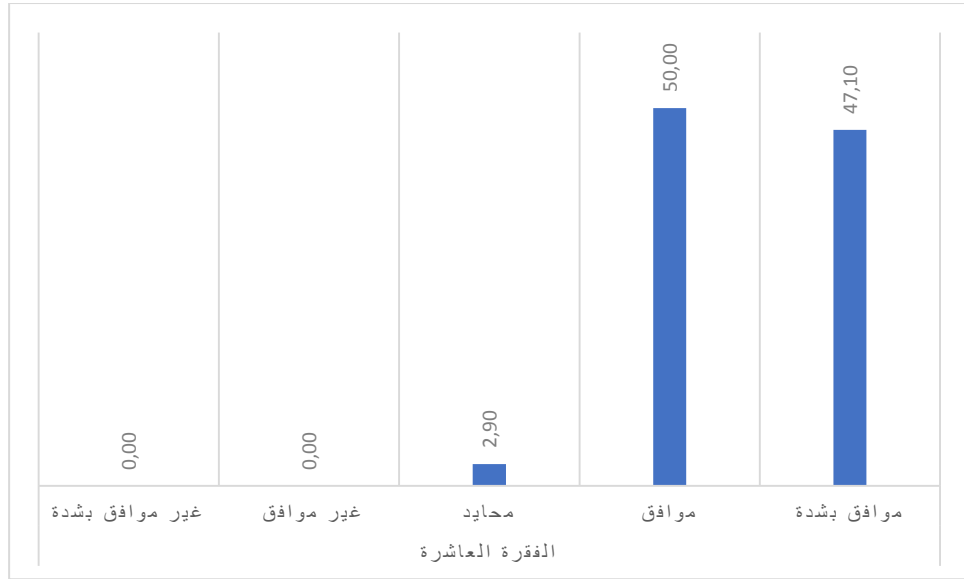
أجاب 50.00% من أفراد الدراسة ب "موافق بشدة" ثم 47.10% ب "موافق" ثم 2.90% ب "محايد". كما بلغ المتوسط الحسابي 4.47 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق بشدة". وقد قدر الانحراف المعياري ب 0.563 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 89.40 لصالح "موافق بشدة".

الجدول رقم (22): يبين تحليل نتائج السؤال 10

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	جودة عمل المدقق المحاسبي له أثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية
مرتفع	88.80	4.44	0.561	34	16	17	01	00	00	التكرار
				100	47.10	50.00	2.90	0.00	0.00	النسبة %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (20): نسب الاستجابة علي السؤال 10



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

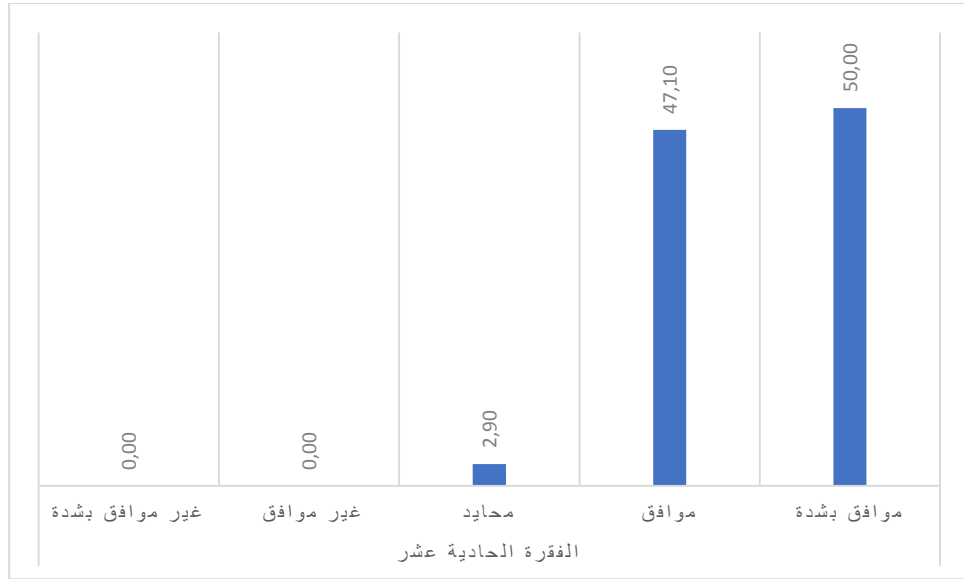
أجاب 50.00% من أفراد الدراسة ب "موافق" ثم 47.10% ب "موافق بشدة" ثم 2.90% ب "محايد" 5.90 كما بلغ المتوسط الحسابي 4.44 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق بشدة". وقدّر الانحراف المعياري ب 0.561 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 88.80 لصالح "موافق بشدة".

الجدول رقم (23): يبين تحليل نتائج السؤال 11

المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التدقيق المستمر له دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية
مرتفع	89.40	4.47	0.563	34	17	16	01	00	00	التكرار
				100	50.00	47.10	2.90	0.00	0.00	النسبة %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (21): نسب الاستجابة علي السؤال 11



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

أجاب 50.00% من أفراد الدراسة بـ "موافق بشدة" ثم 47.10% بـ "موافق" ثم 2.90% بـ "محايد". كما بلغ المتوسط الحسابي 4.47 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق بشدة". وقد قدر الانحراف المعياري بـ 0.563 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 89.40 لصالح "موافق بشدة".

الجدول رقم (24): يبين تحليل نتائج السؤال 12

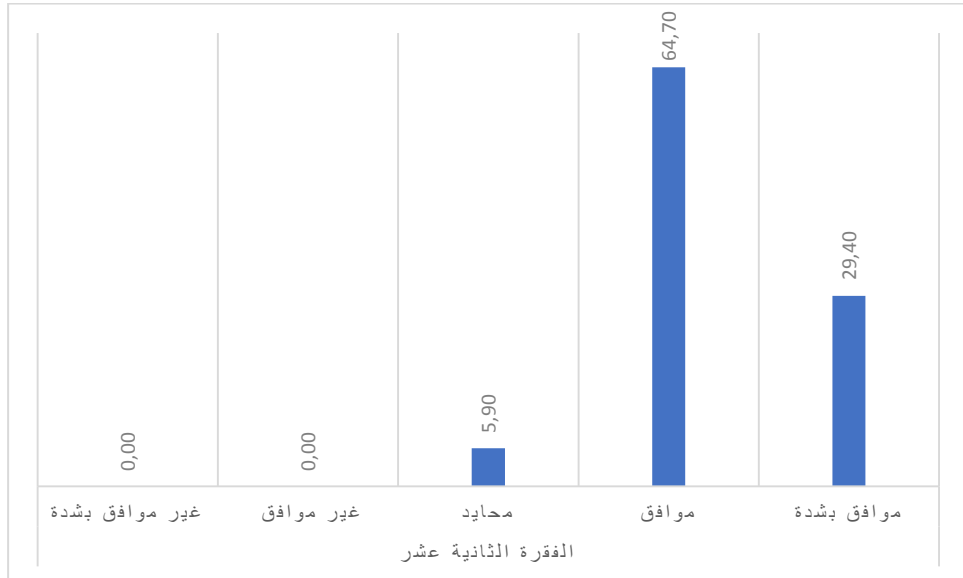
المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المدقق المحاسبي يقيم ملائمة اليات الرقابة الداخلية المختارة لمواجهة الاخطار المتعلقة بالقيادة و العمليات و نظام المعلومات بالمؤسسة.
مرتفع	84.80	4.24	0.554	34	10	22	02	00	00	التكرار

### الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

				100	29.	64.	5.9	0.0	0.0	النسبة %
					40	70	0	0	0	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (22): نسب الاستجابة علي السؤال 12



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

أجاب 64.70% من أفراد الدراسة ب "موافق" ثم 29.40% ب "موافق بشدة" ثم 5.90% ب "محايد". كما بلغ المتوسط الحسابي 4.24 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق بشدة". وقد قدر الانحراف المعياري ب 0.554 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 84.80 لصالح "موافق بشدة".

الجدول رقم (25): يبين تحليل نتائج السؤال 13

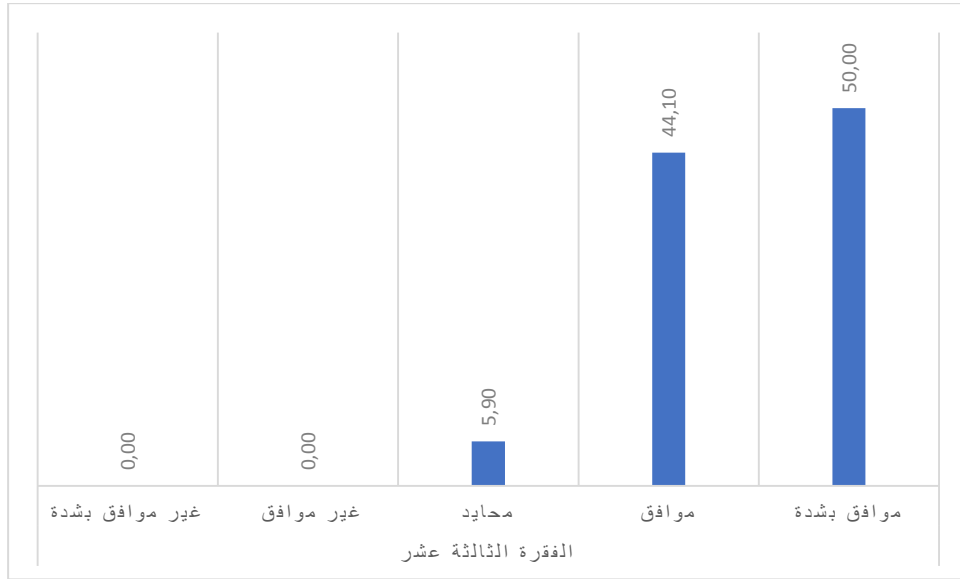
المستوي	نسبة الاستجابة	المتوسط	الانحراف المعياري	المجموع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	حسب رأيك هل التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

مرتفع	88.80	4.44	0.613	34	17	15	02	00	00	التكرار
				100	50.0	44.1	5.9	0.0	0.0	النسبة %
					0	0	0	0	0	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الشكل رقم (23): نسب الاستجابة علي السؤال 13



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

أجاب 50.00% من أفراد الدراسة ب "موافق بشدة" ثم 44.10% ب "موافق" ثم 5.90% ب "محايد". كما بلغ المتوسط الحسابي 4.44 أي أن اتجاه السؤال هو "موافق بشدة". وقد قدر الانحراف المعياري ب 0.613 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها. كما بلغت نسبة الاستجابة 88.80 لصالح "موافق بشدة"

المطلب الثالث: اختبار و تحليل الفرضيات

أولاً: الاتجاه العام لأسئلة الاستبيان ككل:

الجدول رقم(26): الاتجاه العام لأسئلة الاستبيان ككل

أسئلة الاستبيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوي
	4.047	0.393	80.94

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بالشلف

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي للمحور الثاني و البالغة 2.743 تنتمي إلى المجال [3.40: 4.19] وهذا ما يدل على أن اتجاه مرتفع.

تحليل الفرضية:

يقوم التدقيق المحاسبي بتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة "ECDE".

الجدول رقم(27): نتائج اختبار كاي مربع

المجموع	السؤال 10: جودة عمل المدقق المحاسبي له اثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟										السؤال 13 حسب رايك هل التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟	
	غير موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		موافق بشدة			
%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	التكرارات و النسب %
0.00	00	0.00	00	0.00	00	0.00	00	0.00	00	0.00	00	غير موافق بشدة
0.00	00	0.00	00	0.00	00	0.00	00	0.00	00	0.00	00	غير موافق
5.90	02	0.00	00	5.90	02	0.00	00	0.00	00	0.00	00	محايد
44.10	15	11.80	04	29.40	10	2.90	01	0.00	00	0.00	00	موافق
50.00	17	35.30	12	14.70	05	0.00	00	0.00	00	0.00	00	موافق بشدة
100	34	47.10	16	50.00	17	2.90	01	0.00	00	0.00	00	المجموع
كا <sup>2</sup> الجدولية: 7.797				درجة الحرية: 04				كا <sup>2</sup> المحسوبة: 8.808				
مستوي الدلالة الإحصائية = 0.066												
معامل الارتباط بيرسون = 0.475												

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS و برنامج Excel

من خلال نتائج إختبار كاي مربع تبين لنا أنه هناك فروق ذات دلالة إحصائية بحيث أن قيمة كاي مربع المحسوبة 8.808 و هي أكبر من قيمة كاي مربع الجدولية عند درجة الحرية 04 و مستوى الدلالة 10% أي 7.797 و عليه يمكن القول أن السؤال رقم 13 و السؤال رقم 10 متغيران مرتبطان في العينة محل الدراسة.

- من خلال النتائج الجدول رقم (27) يتضح لنا ان نسبة 47.10% اي ما يعادل 16 فرد من افراد العينة اكدوا موافقتهم بشدة على ان جودة المدقق المحاسبي له اثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية، و 50% ايضا اجابوا ب"موافق" اي ما يعادل 17 فرد من افراد العينة، و 2.9% بمحايد.
- نسبة 50% اي ما يعادل 17 فرد من افراد العينة اكدوا بموافقتهم بشدة مع 44.10% اي ما يعادل 15 فرد من افراد العينة اجابوا ب "موافق" على ان التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- من خلال كا<sup>2</sup> تبين لنا ان هناك فروق ذات دلالة احصائية بحيث ان قيمة كا<sup>2</sup> المحسوبة (8.808) فاقت قيمة كا<sup>2</sup> الجدولية التي بقيمة (7.797) عند درجة الحرية 4 و عند مستوى الدلالة الاحصائية 0.066 و عليه يمكن ان نقول لا توجد استقلالية و ان للمتغيرين علاقة الارتباط بينهما و منه نستنتج ان التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

#### خلاصة نتائج الفرضية:

اثبت نتائج اختبار كا<sup>2</sup> و النسب المئوية صحة الفرضية الاولى بأن التدقيق المحاسبي يقوم بتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة حيث يعتبر التدقيق المحاسبي معيار مهم في المؤسسة في تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية.

### ملخص الفصل:

تضمن هذا الفصل دراسة ميدانية قمت بها لدى المؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بشلف ، حيث تطرقت الى تقديم المؤسسة الصناعية و ذكر اهدافها و مهامها و شرح الهيكل التنظيمي و بعض الاحصائيات و أدوات الدراسة وقياس صدق الاستبيان، و تم ذلك من خلال تصميم استبيان و توزيعه لدى عينة من اداريين و رؤساء مصلحة كما اظهرت النتائج و تحليل اسئلة الاستبيان ان دور التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة له اثر كبير، و كذلك وجود علاقة ذات دلالة احصائية قوية لدور التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال نتائج "SPSS" و حسب ما بينته الفرضية الاولى ان التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و يساعد كل الموظفين الاداريين على ضبط الانظمة و البرامج المؤسسة.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

على ضوء ما تقدم في دراستنا للموضوع و هو دور التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية تم تقسيم الموضوع الى جانبين، الاول نظري و ثاني تطبيقي، في الجانب النظري تطرقنا الى فصلين، في الفصل الاول الاطار النظري للتدقيق المحاسبي حيث تناولنا فيه التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي و كذلك حقوق و التزامات المدقق و مراحل عملية التدقيق، ومنه استنتجنا ان للتدقيق المحاسبي دورا هاما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وكذلك في الاقتصاد. و تكمن أيضا أهمية التدقيق في كونه يسعى إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها و اعتماد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء إن موضوع التدقيق المحاسبي من المواضيع التي نالت اهتمام من الباحثين و المهنيين في مجال المحاسبة و تدقيق الحسابات، حيث شهد تطورا سريعا على مستوى الوظائف، مما تبين ان التدقيق المحاسبي له دور كبير و بارز في المؤسسة.

اما في الفصل الثاني تناولنا نظام الرقابة الداخلية المتمثل في المتغير الثاني، و تمت دراسة ماهية الرقابة الداخلية ككل من محددات و أدوات و كذلك اطار الرقابة الداخلية وفق لجنة "COSO" من القواعد الرئيسية و مقومات الرقابة و عناصرها و اهدافها، و تعتبر الرقابة أو المتابعة وظيفة أساسية لسائر العمليات الإدارية كالتخطيط والتنظيم والتنفيذ وذلك لكون الرقابة تهتم بضرورة سير العمل في هذه المجالات طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الخطط التي وضعت لها، فالرقابة تكتشف الأخطاء من أجل تصحيحها وتطويرها فضلاً عن المحاسبة عليها حتى لا تتكرر ممن وقع فيها ولكي يرتدع غيره من ارتكابها، ولقد ازدادت أهمية نظام الرقابة الداخلية مع التطور والتقدم الذي طرأ على مفهومه نتيجة لكبر حجم المنشآت وتعقد عملياتها.

اما الجانب التطبيقي و دراسة الميدانية على مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، و ذلك كم اجل معرفة العلاقة بين التدقيق المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و تم التطرق الى ثلاث مباحث، اولا تقديم عام عن مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، و ذلك بذكر اهداف المؤسسة و مهامها، وثانيا الاطار المنهجي للدراسة و قياس صدق الاستبيان، و تم ذلك من خلال تصميم استبيان و توزيعه لدى عينة من اداريين، و اخيرا عرض و مناقشة النتائج

و من النتائج التي خرجنا بها نذكر النقاط التالية:

- ينفذ المدقق المحاسبي العمل وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية اللازمة.
  - يلتزم المدقق المحاسبي عند القيام بعمله بسياسات وإجراءات برنامج المعتمد.
  - يصدر المدقق المحاسبي تقريره وفقا لنتائج الفحص و التدقيق و بموضوعية.
  - يقوم المدقق المحاسبي بطرح الأسئلة اللازمة على فريق التدقيق للتأكد من التزامهم بقواعد السلوك المهني و المتطلبات الأخلاقية.
  - يتحمل المدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الفساد المالي.
  - لا تأثر العلاقات الشخصية بين موظفي المؤسسة و المدقق على عملية التدقيق.
  - التدقيق المستمر له دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
  - تحسين نظام الرقابة الداخلية يزيد من كفاءة و جودة عمل الموظفين.
- اما النتائج من الدراسة الميدانية ملخصة في النقاط التالية:
- سجل الجرد التثبيات غير محين.
  - يتم حساب الاهتلاك الحسابات الاستثمارات بطريقة غير محوسبة.
  - برنامج المحاسبة المطبق في المؤسسة غير معتمد و غير مأمّن.
  - لا يتم تنفيذ استخراج الجرائد المساعدة، دفاتر الكبيرة، الميزان العام في الاوقات المحددة قانونا.
  - يظهر بيان التسوية المصرفية لحساب الايرادات الشطب و الحمل الزائد و يظهر فرق مبلغ قديم ليس له ما يبرره.
  - عمليات استرداد مبالغ حساب الايرادات لا تتم بطريقة دورية.
  - يواجه فريق الجرد المسؤول عن سحب و تحديد التناقضات بين المخزون المادي و المحاسبي صعوبة كبيرة في تحديد عدد من الاستثمارات سبب عدم وجود رقم تسجيل (code) في بيانات الجرد المادي المقدمة من الاشخاص المسؤولين في الهيئة.

- تبين لنا ان العديد من العناصر ذات الطبيعة الاستهلاكية اعتبرتھا الهيئة المالية الاستثمارات مثل: أقفال، صمامات، بطاريات.....

#### التوصيات:

- ❖ على الهيئة المالية تحسين سجل الجرد التثبيات.
- ❖ من افضل حوسبة اهتلاك الاستثمار.
- ❖ يجب اعتماد و تأمين برنامج جديد للمحاسبة المطبقة في مديرية المالية و المحاسبة.
- ❖ اقترح على مديرية المالية و المحاسبة استخراج الجرائد المساعدة و الدفاتر الكبيرة في الاوقات القانونية المحددة.
- ❖ على المسؤولين في استخراج بيان التسوية المصرفية لحساب الايرادات تجنب الشطب و الحمل الزائد، و تبرير فرق المبلغ القديم.
- ❖ يجب تفعيل عمليات استرداد مبالغ حساب الايرادات بطريقة دورية.
- ❖ لتسهيل عمل فريق الجرد المسؤول عن تحديد الفرق بين المخزون المادي و المحاسبي يجب اظهار رقم التسجيل في البيانات الجرد المادي المقدمة من الاشخاص المسؤولين في الهيئة.
- ❖ على هيئة المالية و المحاسبة ايجاد آلية وفقا لقانون التجاري لتحديد عناصر ذات الطبيعة الاستهلاكية و الاخرى ذات الاستثمارات.

## قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية:

### 1- الكتب:

- احمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر و التوزيع عمان، 1430/2009.
- بوتين محمد ، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- التميمي محمد، مفاهيم التدقيق المتقدمة، الطبعة الاولى، مطابع الشمس، عمان، 2010م.
- التميمي هادي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثانية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، دار وائل للنشر، 2004.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات الدالية ، الجزء الثاني ، الطبعة الثانية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002.
- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار الراء للنشر، الأردن، 2009.
- عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية، الإدارة العامة للبحوث، طبعة الاولى ،الرياض، المملكة العربية السعودية، 1994.
- فضل مسعد محمد و راغب الخطيب خالد ، كتاب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، جامعة البتراء - قسم المحاسبة، الطبعة الاولى، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر و التوزيع، 1430 هـ 2009م.
- كمال الدين دهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، (الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث) 2006.

### 2- الرسائل و اطروحات:

- أ.ن عبد الصمد ، محاضرات مقياس التدقيق و المراقبة الداخلية.

## قائمة المراجع

- إبراهيم المدهون رعدة ، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
- بودنت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات جودة التدقيق، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2016/2015.
- الجابري محمد، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، صنعاء، اليمن، 2015.
- رشاد أبو صافي صابرين ، مدى قواعد نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاصة، مذكرة ماجستير، كلية اقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية بغزة، 2019.
- رقيق بن عيسى ، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية، شهادة ماجستير، جامعة المدينة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2010/2009.
- شعت محمد، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2017.
- طعمة ناريمان ، مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2003.
- محمد صالح الجلال أحمد تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010.

### 3- محاضرات و مقالات:

- ألان عجيب مصطفى هلندي، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، مجلة علوم إنسانية، العراق، 2009.

## قائمة المراجع

---

- عمر علي عبد الصمد، 2018/2017، محاضرات في التدقيق المحاسبي، جامعة يحي فارس بالمدينة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر.

### 4- مراجع باللغة الفرنسية:

- 1- J. E. Combes et M. C Labrousse Publi . Audit Financier et Contrôle de Gestion, Union éditions, 1997.
- 2- Lionel. C et Gerard. V, **Audit et control Interne Aspects Financiers**, Opération et Stratégiques, 4<sup>eme</sup> Edition, Dalloze, Paris, France, 1992

# الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



المدرسة العليا لإدارة الأعمال - تلمسان -

في إطار إنجاز مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص: ادارة و استراتيجيات المؤسسات بالمدرسة العليا لإدارة الأعمال- تلمسان- حول موضوع الدراسة الحامل للعنوان: دور التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإلتزام البحث والتوصل إلى نتائج علمية و تحليلها و تفسيرها نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بتمعن و دقة. ونحيطكم علما بأن جميع المعلومات التي تقدمونها لن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي، ونشكركم مسبقا على حسن تعاونكم.

يرجى الإجابة على الأسئلة التالية بوضع علامة (X) داخل الخانة المقابل للإجابة الصحيحة.

أولا: أسئلة متعلقة بالمعلومات الشخصية.

✓ النوع:  ذكر:  أنثى:

✓ السن:  أقل من 30 سنة:  من 30 إلى 40:

أكثر من 40:

✓ المستوى التعليمي:

متوسط:  ثانوي:  جامعي:

## الملاحق

✓ نوع الوظيفة:

إداري:

عون مهني:

- عدد سنوات العمل:

من 05 سنوات إلى 10:

أقل من 05 سنوات:

أكثر من 15 سنة:

من 10 إلى 15 سنة:

Direction					المسيرين والإداريين
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					• ينفذ المدقق المحاسبي العمل وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية اللازمة.
					• يلتزم المدقق المحاسبي عند القيام بعمله بسياسات وإجراءات برنامج المعتمد.
					• يصدر المدقق الحاسبي تقريره وفقا لنتائج الفحص و التدقيق و بموضوعية.
					• يقوم المدقق المحاسبي بطرح الأسئلة اللازمة على فريق التدقيق للتأكد من التزامهم بقواعد السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية.
					• يتحمل المدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الفساد المالي.

## الملاحق

					<ul style="list-style-type: none"><li>• يملك المدقق المحاسبي في اختيار الميادين و الانشطة التي يجب فحصها.</li></ul>
					<ul style="list-style-type: none"><li>• لا تاتر العلاقات الشخصية بين موظفي المؤسسة و المدقق على عملية التدقيق.</li></ul>
					<ul style="list-style-type: none"><li>• يقوم المدقق المحاسبي بالتخطيط لكل عملية تدقيق على حدى.</li></ul>
					<ul style="list-style-type: none"><li>• يتضمن التقرير النهائي عن عملية التدقيق الراي الشامل للمدقق.</li></ul>
					<ul style="list-style-type: none"><li>• جودة عمل المدقق المحاسبي له اثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية.</li></ul>
					<ul style="list-style-type: none"><li>• التدقيق المستمر له دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية.</li></ul>
					<ul style="list-style-type: none"><li>• المدقق المحاسبي يقيم ملائمة اليات الرقابة الداخلية المختارة لمواجهة الاخطار المتعلقة بالقيادة و العمليات و نظام المعلومات بالمؤسسة.</li></ul>
					<ul style="list-style-type: none"><li>• حسب رايك هل التدقيق المحاسبي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية</li></ul>

## الملاحق

### Statistics

		الجنس	السن	المستوي التعليمي	نوع الوظيفة	عدد سنوات العمل
N	Valid	34	34	34	34	34
	Missing	0	0	0	0	0

### الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	23	67.6	67.6	67.6
	أنثي	11	32.4	32.4	100.0
Total		34	100.0	100.0	

### نوع الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	إداري	20	58.8	58.8	58.8
	عون مهني	14	41.2	41.2	100.0
Total		34	100.0	100.0	

### السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	7	20.6	20.6	20.6
	من 30 إلى 40 سنة	18	52.9	52.9	73.5
	أكثر من 40 سنة	9	26.5	26.5	100.0
Total		34	100.0	100.0	

### المستوي التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	متوسط	6	17.6	17.6	17.6
	ثانوي	7	20.6	20.6	38.2
	جامعي	21	61.8	61.8	100.0
Total		34	100.0	100.0	

### عدد سنوات العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من خمس سنوات	6	17.6	17.6	17.6

## الملاحق

من خمسة إلى عشر سنوات	17	50.0	50.0	67.6
من 10 إلى 15 سنة	5	14.7	14.7	82.4
أكثر من 15 سنة	6	17.6	17.6	100.0
Total	34	100.0	100.0	

نتائج الثبات

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.786	13

التحليل الوصفي لفقرات الإستبيان

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q1	34	2	5	3.91	.712
q2	34	1	5	3.88	.913
q3	34	1	4	3.62	.888
q4	34	2	5	3.82	.797
q5	34	1	5	3.79	.845
q6	34	1	5	3.91	.933
q7	34	1	4	3.62	.888
q8	34	2	5	4.00	.651
q9	34	3	5	4.47	.563
q10	34	3	5	4.44	.561
q11	34	3	5	4.47	.563
q12	34	3	5	4.24	.554
q13	34	3	5	4.44	.613
Valid N (listwise)	34				

### q1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	5.9	5.9	5.9
محايد	4	11.8	11.8	17.6
موافق	23	67.6	67.6	85.3
موافق بشدة	5	14.7	14.7	100.0

## الملاحق

Total	34	100.0	100.0	
-------	----	-------	-------	--

### q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	3	8.8	8.8	11.8
	محايد	1	2.9	2.9	14.7
	موافق	23	67.6	67.6	82.4
	موافق بشدة	6	17.6	17.6	100.0
Total		34	100.0	100.0	

### q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.9	5.9	5.9
	غير موافق	3	8.8	8.8	14.7
	محايد	1	2.9	2.9	17.6
	موافق	28	82.4	82.4	100.0
	Total		34	100.0	100.0

### q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	11.8	11.8	11.8
	محايد	2	5.9	5.9	17.6
	موافق	24	70.6	70.6	88.2
	موافق بشدة	4	11.8	11.8	100.0
	Total		34	100.0	100.0

### q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	2	5.9	5.9	8.8
	محايد	4	11.8	11.8	20.6
	موافق	23	67.6	67.6	88.2
	موافق بشدة	4	11.8	11.8	100.0
Total		34	100.0	100.0	

## الملاحق

### q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.9	5.9	5.9
	غير موافق	1	2.9	2.9	8.8
	محايد	1	2.9	2.9	11.8
	موافق	24	70.6	70.6	82.4
	موافق بشدة	6	17.6	17.6	100.0
Total		34	100.0	100.0	

### q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.9	5.9	5.9
	غير موافق	3	8.8	8.8	14.7
	محايد	1	2.9	2.9	17.6
	موافق	28	82.4	82.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.9	5.9	5.9
	محايد	1	2.9	2.9	8.8
	موافق	26	76.5	76.5	85.3
	موافق بشدة	5	14.7	14.7	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### q9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	2.9	2.9	2.9
	موافق	16	47.1	47.1	50.0
	موافق بشدة	17	50.0	50.0	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	2.9	2.9	2.9

## الملاحق

موافق	17	50.0	50.0	52.9
موافق بشدة	16	47.1	47.1	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	2.9	2.9	2.9
	موافق	16	47.1	47.1	50.0
	موافق بشدة	17	50.0	50.0	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	5.9	5.9	5.9
	موافق	22	64.7	64.7	70.6
	موافق بشدة	10	29.4	29.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### q13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	5.9	5.9	5.9
	موافق	15	44.1	44.1	50.0
	موافق بشدة	17	50.0	50.0	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
mean	34	2.46	4.54	4.0475	.39361
Valid N (listwise)	34				



# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

III	الشكر والتقدير
III	الإهداء
II	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
09	تمهيد
10	<b>الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي</b>
10	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي
10	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي
11	المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي و انواعه.
15	المطلب الثالث:الاهداف و أهمية التدقيق المحاسبي
17	<b>المبحث الثاني: وظائف و معايير التدقيق و الالتزامات المدقق</b>
17	المطلب الاول: وظائف و معايير التدقيق المحاسبي
19	المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق المحاسبي و المسؤولية التي عليه
25	المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق و المحاسبة
26	<b>المبحث الثالث: مراحل أداء عملية التدقيق المحاسبي</b>
26	المطلب الاول: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق
27	المطلب الثاني: مرحلة جمع ادلة الاثبات
29	المطلب الثالث: مرحلة اعداد تقرير مدقق الحسابات
30	المطلب الرابع: مبادئ العامة للتدقيق و المعايير الدولية.

ملخص الفصل: 36 .....

الفصل الثاني: الاطار النظري نظام الرقابة الداخلية..... 36

تمهيد: 38 .....

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية..... 39

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية..... 39

المطلب الثاني: أهمية وخصائص الرقابة الداخلية..... 40

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية..... 41

المبحث الثاني: محددات وأدوات نظام الرقابة الداخلية..... 43

المطلب الأول: محددات نظام الرقابة الداخلية..... 42

المطلب الثاني: أدوات و اجراءات نظام الرقابة الداخلية..... 43

المطلب الثالث: المعالم الأساسية للرقابة الداخلية و خصائصها..... 50

المبحث الثالث: إطار الرقابة الداخلية حسب "COSO"..... 51

المطلب الأول: القواعد الرئيسية لمفهوم الرقابة وفق لجنة "COSO"..... 51

المطلب الثاني: مقومات الرقابة الداخلية..... 52

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية وفق إطار COSO..... 55

المطلب الرابع: الضوابط الرقابية وفق مفهوم (COSO controls internal)..... 55

ملخص الفصل: 57 .....

الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الصناعية للاسمنت و مشتقاته - الشلف..... 57

تمهيد: 59 .....

المبحث الأول : تقديم عام عن مؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف (ECDE)..... 60

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف و أهدافها..... 60

المطلب الثاني: شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف (ECDE)..... 62

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف (GIKA).....70

المبحث الثاني: الاطار المنهجي للدراسة .....72

المطلب الاول: التعريف بالعينة و مجتمع الدراسة.....72

المطلب الثاني : أدوات الدراسة وقياس صدق الاستبيان .....73

المطلب الثالث : الاستبيان.....72

المبحث الثالث: عرض و مناقشة النتائج.....75

المطلب الاول: تحليل المعلومات الشخصية .....75

المطلب الثاني: تحليل أسئلة الاستبيان.....80

المطلب الثالث: اختبار و تحليل الفرضيات .....97

**خاتمة عامة**.....**Erreur ! Signet non défini**

**قائمة المراجع**.....**Erreur ! Signet non défini**

## الملخص:

يعتبر التدقيق المحاسبي ركيزة أساسية في المؤسسة لما له من علاقة وطيدة و مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية، و هذا الأخير يعتبر وظيفة أساسية لسائر العمليات الإدارية كالتخطيط والتنظيم والتنفيذ و ذلك لحسن تسيير المنشأة و ضبط البرامج و انظمة المؤسسة بطريقة صحيحة، و تهدف دراستنا الى معرفة دور التدقيق المحاسبي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، و اتبعت المنهج الوصفي التحليلي لتحليل النتائج المتحصل عليها من الاستبيان الموزع على الموظفين في المؤسسة الصناعية للإسمنت و مشتقاته بشلف، و كانت النتائج على ان التدقيق المحاسبي دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق المحاسبي، الرقابة الداخلية، تسيير المنشأة، انظمة المؤسسة، العمليات الادارية.

## Résumé :

L'audit comptable est considéré comme un pilier dans l'entreprise en raison de sa relation étroite et liée au système de contrôle interne, ce dernier étant une fonction essentielle pour tous les autres processus administratifs tels que la planification, l'organisation et la mise en œuvre, pour la bonne gestion de l'installation et le bon contrôle des programmes et des systèmes de l'institution. Notre étude vise à connaître le rôle de l'audit comptable dans l'amélioration du système de contrôle interne de l'entreprise, en utilisant l'approche analytique descriptive pour analyser les résultats obtenus à partir du questionnaire distribué aux employés dans le l'implantation industrielle du ciment et de ses dérivés à Chlef. Les résultats montrent que l'audit comptable joue un rôle important dans l'amélioration du système de contrôle interne

**Mots clés :** Audit comptable, contrôle interne, gestion d'entreprise, systèmes d'entreprise, processus administratifs.

