

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم الاقتصادية، علوم التجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة
تخصص: تدقيق و مراقبة التسيير
بعنوان:

**متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي بالمؤسسات
الصغيرة و المتوسطة**
(دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بولاية غرداية)

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: 2018/05/19

من إعداد الطالبين

- دحمان احمد

- بن قايد الطاهر

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الصفة	الجامعة	الأستاذ
رئيسا	جامعة غرداية	بوخاري عبد الحميد
مشرفا و مقررا	جامعة غرداية	بن نوي مصطفى
مناقشا	جامعة غرداية	مراكشي عبد الحميد
مناقشا	جامعة غرداية	هندي كريم

السنة الجامعية: 2017/2018

إهداء

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله،
الحمد لله وكفى و الصلاة والسلام على اشرف خلق الله
أما بعد أهدي ثمرة جهدي إلي:

التي تحثني من حنانها و عطفها والتي هي هبة الله و كمال
الود، إلي أغلى مخلوقة على وجه الأرض أمي الحبيبة.
إلي من يمتلأ عزمًا وقوة و الذي أوطاني بالعلم و حبه و
يتدفق حلمًا و سماحة أبي الغالي حفظه الله و رحمه.
إلي زوجتي العزيزة و إلي ابني معاد وأخوتي و إلي عائلة
دحمان .

والى جميع الأصدقاء كل واحد باسمه و إلي كل من جمعني
معه علاقة ود و صداقة.

والى كل طلبة السنة الثانية ماستر تدقيق و مراقبة التسيير.

احمد

إهداء

الحمد لله الذي هدانا لهذا و ما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، الحمد لله وكفى و الصلاة والسلام على اشرف خلق الله

أما بعد أهدي ثمرة جهدي إلى:

التي غدتني من حنانها و عطفها والتي هي هبة الله و كمال الود، إلى أغلى مخلوقة على وجه الأرض أمي الحبيبة.

إلى من يمتلأ عزيمة وقوة و الذي أوصاني بالعلم و حبه و يتدفق حلما و سماحة أبي الغالي حفظه الله و رعاه.

إلى زوجتي العزيزة و إلى ابنائي وأخوتي و إلى عائلة بن قايد .

والى جميع الأصدقاء كل واحد باسمه و إلى كل من جمعني معه علاقة ود و صداقة.

والى كل طلبة السنة الثانية ماستر تدقيق و مراقبة التسيير.

الطاهر

شكر و عرفان

الحمد لله الذي بفضلہ تتم الصالحات

نشكر الله الذي هدانا لإتمام هذا العمل المتواضع

كما نتقدم بشكرنا لأستاذنا المشرفه بن نوي مصطفى

الذي تابع وصح، و موظفوا المديرية العمومية

الذين وجهونا بحسن الإرشاد.

كما نشكر جميع مسيروا المؤسسات و محاسبيهم و

مكاتبها فما فضوا الحسابات و المحاسبين المعتمدين

الذين فتحوا لنا أبوابهم و ساعدونا بالأجابة على

الاستبيانات بكل عناية.

و كما نتقدم بتهنئتنا إلى كل من أمد إلينا بالنصائح

والإرشادات و كل من ساعدنا من قريب أو بعيد

و إلى كل أساتذة كلية علوم التسيير و إلى لجنة

المناقشة التي تقدمت لمناقشتنا سدد الله خطاهم

ورعاهم.

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال
XIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة المختصرات
أ	مقدمة
06	الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية
07	المبحث الأول: التدقيق المحاسبي الداخلي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة
07	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسات الصغيرة و المتوسطة
15	المطلب الثاني: متطلبات التدقيق المحاسبي الداخلي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة
30	المبحث الثاني: دراسات سابقة
30	المطلب الأول: الدراسات السابقة الوطنية
34	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية
40	خلاصة الفصل
41	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
42	المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة
42	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
44	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
50	المبحث الثاني: تحليل و مناقشة النتائج
48	المطلب الأول: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية
60	المطلب الثاني: اختبار و تحليل فرضيات الدراسة
65	خلاصة الفصل
67	الخاتمة
71	قائمة المراجع

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و المتطلبات التي تساعد على إنجاح مهمة التدقيق المحاسبي الداخلي بمهذه المؤسسات حيث قمنا بإجراء مسح لعينة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لولاية غرداية، لنرى ما مدى جاهزية هذه المؤسسات إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات من خلال استبانة و وزعت على هذه العينة، إضافة إلى إجراء بعض المقابلات مع مسيري بعض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة عمومية و خاصة، و بعد عملية تفرغ البيانات و معالجتها باستعمال الأساليب الإحصائية توصلنا إلى أن هذه المؤسسات لها جاهزية لكن ليس بكل معاييرها التي تحتاجها لإنجاح مهمة التدقيق المحاسبي الداخلي، فقد استنتجنا أن هناك معوقات خارجة عن نطاقها و ليست بالمعوقات الكبيرة، حيث أن إصلاحها يستلزم تكثيف الجهود لوصول هذه المؤسسات إلى مصف المؤسسات في الدول المتقدمة

الكلمات المفتاحية: مؤسسات صغيرة و متوسطة – متطلبات التدقيق المحاسبي الداخلي – تدقيق محاسبي داخلي – معايير التدقيق الداخلي – منهجية التدقيق الداخلي

Résumer :

Le but de cette étude est de mettre en évidence la profession d'audit interne dans les petites et moyennes entreprises et les exigences qui contribuent à la réussite de la fonction d'audit interne dans ces institutions

Nous avons mené une enquête auprès d'un échantillon de petites et moyennes entreprises dans la wilaya de Ghardaïa pour voir dans quelle mesure ces institutions sont prêtes à établir un audit interne dans ces institutions, à travers un questionnaire distribué à cet échantillon et à mener des entretiens avec certaines petites et moyennes entreprises.

Après le processus de déchargement et de traitement des données par des méthodes statistiques, nous avons constaté que ces institutions sont prêtes mais non par tous les critères nécessaires à la réussite de la tâche, nous avons conclu qu'il y a des obstacles hors de portée et pas de grands obstacles. International et avancé

Mots clé :

Petites et moyennes entreprises – Exigences d'audite comptable interne – Audit interne – Normes d'audite interne - Méthodologie d'audite interne.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	تصنيف الم ص م من المنظور الجزائري	1-1
12	عدد الم ص م , حسب الطبيعة القانونية للسداسي الثاني لسنة 2017	2-1
13	توزيع الم ص م على حسب الحجم	3-1
20	معايير الصفات للتدقيق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية إصدار 2016	4-1
22	معايير الأداء للتدقيق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية إصدار 2016	5-1
24	العناصر الضرورية لمرحلة التخطيط	6-1
44	إحصائيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لولاية غرداية حسب قطاع النشاط	1-2
44	إحصائيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لولاية غرداية حسب التصنيف	2-2
45	مقياس ليكارت الخماسي	3-2
46	الاستبيانات الموزعة على أفراد مجتمع الدراسة	4-2
46	معامل ألفا كرونباخ	5-2
47	معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول	6-2
48	معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني	7-2
49-48	معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث	8-2
57-56	نتائج المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الأول: جاهزية المؤسسات لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي	9-2
59-58	نتائج المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثاني: مدى اهتمام وإدراك المؤسسات بأهمية وتطوير قسم التدقيق المحاسبي الداخلي	10-2
61-60	نتائج المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثالث: معوقات التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة	11-2
63	اختبار توزيع البيانات	12-2
63	اختبار تي Test T للمحور الأول	13-2
64	اختبار تي (Test T) للمحور الثاني	14-2
64	تحليل التباين 'anov'	15-2
64	درجة نتائج الفروقات في عينة لدراسة حسب معيار الكفاءة المهنية	16-2

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	تطور تعداد الم ص م من سنة 2013 إلى سنة 2017	1-1
14	توزيع الم ص م الخاصة حسب قطاع النشاط لسنة 2017	2-1
14	توزيع الم ص م حسب المناطق الجهوية لسنة 2017	3-1
21	معايير الصفات للتدقيق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية	4-1
23	معايير الأداء للتدقيق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية	5-1
50	تمثيل بياني للعينة من ناحية الجنس	1-2
50	التمثيل البياني للعينة من ناحية المستوى الوظيفي	2-2
51	تمثيل بياني للعينة من ناحية المستوى التعليمي	3-2
51	التمثيل البياني للعينة من النموذج القانوني للمؤسسة	4-2
52	التمثيل البياني للعينة حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة	5-2
52	التمثيل البياني للعينة من نوع المؤسسة	6-2
53	التمثيل البياني للعينة من عدد موظفي مؤسسة	7-2
53	التمثيل البياني للعينة حسب رقم أعمال المؤسسة	8-2
54	التمثيل البياني للعينة للسؤال هل توجد وظيفة للتدقيق الداخلي بمؤسستكم	9-2
54	التمثيل البياني للعينة للسؤال من يقوم بعملية التدقيق المحاسبي على وثائق المؤسسة	10-2
57	التمثيل البياني لجاهزية المؤسسات لاعتماد التدقيق المحاسبي الداخلي	11-2
60	التمثيل البياني لمدى اهتمام و إدراك المؤسسات بأهمية التدقيق المحاسبي	12-2
62	التمثيل البياني لمحور معوقات التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الص و م	13-2

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	الاستبيان
02	جدول معامل ألفا كرونباخ Spss
03	جدول معاملات الارتباط المتوسط الحسابي بين كل عبارة من عبارات المحاور الثلاثة مخرجات SPSS
04	جدول اختبار توزيع البيانات من مخرجات SPSS
05	جدول اختبار تي Test T للمحاور الثلاثة من مخرجات SPSS
06	جدول تحليل التباين anova من مخرجات SPSS
07	جدول تحليل التباين one way anova من مخرجات SPSS

المقدمة

أ- توطئة:

إن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من أهم المواضيع التي تم دراستها، لما لها من تأثير مباشر على الاقتصاد و خلق القيمة المضافة لاقتصاديات الدول، وكذا نظامها الداخلي ككل ماله من أهمية في تحسين بيئتها الاقتصادية و من الأنظمة الداخلية للمؤسسة التدقيق المحاسبي الداخلي.

لذا ارتأينا إلى دراسة هذا الموضوع الحساس في المؤسسات، و في كل هذا أصبح تطوير و تحسين النظام المحاسبي من مهام و مسؤولية التدقيق المحاسبي الداخلي، بهدف المحافظة على الموارد المتاحة كونها إحدى آليات الرقابة الداخلية من أجل ترشيد الأداء المالي للمؤسسة و الوصول للأهداف المسطرة من قبل الإدارة المركزية.

ب- إشكالية الدراسة:

وبناء على ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ولاية غرداية ؟

ومن خلال الإشكالية نطرح الأسئلة التالية:

- هل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مستعدة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي ؟
- ما مدى إدراك المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي ؟
- ما معايير التدقيق الداخلي و منهجيته الممكن تطبيقها في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ؟

ت- الفرضيات:

قصد الإجابة على تساؤلات الدراسة انطلقنا من الفرضيات التالية

- H⁰ /1 . هناك جاهزية بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي.
- H1 . ليس هناك جاهزية بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي.
- H⁰ /2 . المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لها إدراك و تسعى إلى تطوير مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي.
- H1 . المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لیس لها إدراك و لا تسعى إلى تطوير مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي.
- H⁰ /3 . هناك معوقات خارجة عن نطاق المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تحول دون تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي.
- H1 . ليس هناك معوقات خارجة عن نطاق المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تحول دون تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي.

ث- مبررات اختيار الموضوع:

1/ تتمثل في أن التدقيق المحاسبي الداخلي هو من الوظائف الحديثة التي تلقى اهتمام كبير من طرف المؤسسات و المهنيين لما لها من أهمية.

2/ ازدياد، توسع و تعقد الأعمال مما أدى للحاجة لمدقق محاسبي لتفادي الأخطاء و معالجتها.

ج- أهداف الدراسة و أهميتها:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على معايير التدقيق و منهجيته ،

أما الهدف الرئيسي فهو يتمثل في بيان مدى جاهزية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لاعتماد التدقيق المحاسبي الداخلي وبيان أيضا هل هناك إدراك و اهتمام من قبل هذه المؤسسات بأهمية التدقيق المحاسبي، و المعوقات التي تحول دون تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي.

أما أهمية الدراسة فتكمن في:

- أهمية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
- التدقيق المحاسبي من أهم الوظائف في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
- تبيان أهمية التدقيق المحاسبي الداخلي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

ح- حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في: مسيري المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و اطاراتهم المحاسبية، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، وذلك على مستوى ولاية غرداية.

أما الفترة الزمنية فكانت من 20 مارس إلى 30 أبريل 2018 وهي فترة بناء الاستبيان ليمت توزيعها ثم الدراسة الإحصائية.

خ- منهج البحث و الأدوات المستخدمة:

قمنا في هذه الدراسة أولا بالزيارة الميدانية لبعض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة العمومية و الخاصة بالولاية بعد أن تم الموافقة لنا على عنوان الدراسة، فارتأينا أن نقوم بدراسة مدى جاهزية هذه المؤسسات لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي، فاتبنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي، أمّا من حيث طبيعتها فهي ميدانية و تحليلية، و بالنسبة للأدوات المستخدمة فكانت عبارة عن استبانة وزعت على عينة من المجتمع، أما تحليلها فاستخدمت الأدوات الإحصائية الوصفية مثل المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري وذلك عن طريق برنامج التحليل الإحصائي (SPSS).

د- مرجعية الدراسة:

تمثلت في مختلف المجلات الصادرة من مختلف الجامعات و التي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي الداخلي، بالإضافة إلى البحوث الجامعية و الكتب و المراجع الوطنية و الأجنبية التي لها صلة بموضوع التدقيق المحاسبي الداخلي.

ذ- صعوبات البحث:

في خلال دراستنا واجهتنا بعض الصعوبات و من بينها :

- ليس هناك هيئة للإحصاء تجمع كل مهن المؤسسات بالإضافة إلى أن الإحصاءات بين المديرية متضاربة مما صعب علينا اختيار المجتمع

- الرد على الاستبيانات كانت بنسبة ضعيفة عبر الايميل و غير منتظمة بالإضافة إلى أن العناوين و أرقام الهواتف خاطئة مما صعب علينا الوصول إلى فئة كبيرة من المؤسسات .

ر- هيكل البحث:

لمعالجة الموضوع و الإلمام بجميع محتوياته ارتأينا إلى تقسيم البحث على فصلين نظري و تطبيقي:

الفصل النظري: ويتضمن هذا الفصل مبحثين، المبحث الأول خاص بمفاهيم نظرية حول المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالإضافة إلى دواعي إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، و بالنسبة إلى المطلب الثاني معايير و منهجية التدقيق الداخلي، أما المبحث الثاني فتطرقتنا فيه إلى المقارنة بين الدراسات السابقة الوطنية و الأجنبية، و قمنا باستخراج أوجه الشبه و الاختلاف.

الفصل التطبيقي:

فقد تطرقنا للدراسة الميدانية، حيث قمنا بتحليل آراء عينة مجتمع الدراسة (من مسيرو المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، و إطاراتهم المحاسبية، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين) حول متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ثم استخراج النتائج النهائية والإجابة عن الإشكالية و الفرضيات المطروحة.

الفصل الأول: الاطار النظري

و التطبيقي للتدقيق المحاسبي

الداخلي بالمؤسسات الصغيرة

و المتوسطة

تمهيد

لقد عرف قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة منعرجات هامة في إطار موجبات التكيف التي فرضتها الإصلاحات الاقتصادية الجديدة، حتى يقوم بدوره كأداة محركة وموجهة للعجلة الاقتصادية، حيث تواجه المؤسسات عدة مخاطر من بينها المنافسة، وهذا ما استدعى ضرورة إيجاد آليات للتسيير والرقابة أكثر فاعلية حتى تتمكن من مواجهة هذه المخاطر، كما أن غرس ثقافة الرقابة والتدقيق في كل مستويات المسؤولية بالهيكل التنظيمي، سيمكن حتما المؤسسة من تحقيق الكفاءة والفعالية اللازمة لمواجهة المنافسة، وحتى تتمكن المؤسسة من الوصول إلى الهدف عليها امتلاك نظام رقابة يسمح بتحقيق ذلك، و من هذا النظام يوجد التدقيق المحاسبي الداخلي و هذا ما سوف نتطرق إليه في هذا الفصل و الذي انقسم إلى مبحثين:

المبحث الأول: التدقيق المحاسبي الداخلي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

أما بالنسبة للمبحث الثاني فقد تطرقنا إلى : الدراسات السابقة الوطنية و الأجنبية

المبحث الأول : التدقيق المحاسبي الداخلي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

سنحاول في هذا المبحث التعرف على قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر و التدقيق المحاسبي الداخلي و أهدافه وأهميته وكذا مدخل نظري لمعايير و منهجية التدقيق المصادرة عن المنظمات الدولية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

لقد أصبحت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أداة فعالة في تحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي لدول العالم، خاصة الدول النامية وذلك بالنظر لمزاياها وخصائصها، كتوفيرها لمناصب الشغل والمساهمة الفعالة في تحسين مستوى المؤشرات الاقتصادية مثل الناتج الوطني الخام والقيمة المضافة وتحسين مستوى الصادرات.....

وقد أتى هذا المطلب للتعرف على قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر من خلال تعرضنا إلى:

الفرع الأول : التعريف ، الأهداف و خصائص الم ص م

1 - تعريف الم ص م:

لا يوجد تعريف دقيق للم ص م، فالمؤسسات التي تعتبر في الدول المتقدمة صغرى، تعتبرها الدول النامية كبرى، كما يوجد أكثر من تعريف في الدولة الواحدة. و لقد تبنت الدول معايير مختلفة لتعريفها و من أهم المعايير الشائعة :
معيار العمال، معيار رأس المال، معيار المبيعات و الإيرادات، معيار الإنتاج، معيار التقنية المستخدمة، معيار استهلاك الطاقة و لكن أكثر المعايير شيوعا هو عدد العاملين، و هنا يوجد أيضا اختلاف حول الحد الأعلى و الأدنى لعدد العاملين و رغم هذا الاختلاف يمكن سرد بعض التعاريف نذكر منها:

-أما في بلدان شرق آسيا

و في دراسة عن الم ص م قام بها إتحاد دول بلدان جنوب شرق آسيا ASEAN فقد اعتبر أن الم ص م هي التي يكون عدد عمالها أقل من 100 عامل،¹ و أما

- تعريف الاتحاد الأوروبي للم ص م :

قد فرق بين مشروع و آخر على أساس رأس المال وعدد العاملين، فعرف المشروع الذي يعمل فيه اقل من 9 عمال بالمشروع الصغير جدا، أما المشروع الذي يعمل فيه ما بين 10 إلى 99 عاملاً فهو مشروع صغير، بينما المشروع المتوسط فهو الذي يوظف فيه ما بين 100 إلى 499 عاملاً.²

¹ محمد راتول، بعض التجارب الدولية في دعم وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الدروس المستفادة، ملتقى متطلبات تأهيل الم ص م في الدول العربية، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي، يومي 17 و 18 أفريل 2006 ، صص 172-173

² مناوور حداد، دور البنوك والمؤسسات المالية في تمويل المشروعات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الدولي "متطلبات تأهيل الم ص م في الدول العربية" جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 17,18 افريل 2006 , ص 20

-تعريف الجزائر للم ص م :

وفقا للقانون رقم 17-02 المؤرخ في 11 يناير 2017 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير الم ص م، وكما نصت عليه المادة 5 :¹
تعرف الم ص م مهما كانت طبيعتها القانونية، بأنها مؤسسة إنتاج سلع و/أو الخدمات :

-تشغل من واحد إلى مائتين وخمسين شخصا

-لا يتجاوز رقم اعمالها السنوي أربعة ملايين دج، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مليار دج

-تستوفي معيار الاستقلالية و هو حسب النقطة 3 من نفس المادة : (كل مؤسسة لا يمتلك راسمالها بمقدار 25 % فما أكثر من قبل مؤسسة او مجموعة مؤسسات اخرى، لا ينطبق عليها تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة)

الجدول(1-1) : تصنيف الم ص م من المنظور الجزائري

المؤسسات	عدد العمال	رقم اعمال السنوي دج	الحصيلة السنوية دج
المصغرة	من 1 الى 9	اقل من 40 مليون	لا يتجاوز 20 مليون
الصغيرة	10 الى 49	من 40 مليون الى 400 مليون	من 20 مليون الى 200 مليون
المتوسطة	50 الى 250	400 مليون الى 4 ملايين	200 مليون الى 1 مليار

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القانون التوجيهي رقم 17-02 المؤرخ في 11 يناير 2017، المتعلق بتطوير الم ص م،
الجريدة الرسمية العدد 02

الصادر في 2017/01/11 , ص5

2 - خصائص الم ص م:

تتميز الم ص م عن المؤسسات الكبيرة بخصائص كثيرة ومتعددة، نذكر منها :

أولا .من حيث الحجم:

يمثل الحجم خاصية مهمة للأعمال المتوسطة و الصغيرة فقد ترى الإدارة و المالكين ضرورة بقاء المنظمة متوسطة أو صغيرة و لا تتطلع أن تأخذ حجما آخر².

ثانيا .من حيث سهولة التكوين:

إن منظمات الأعمال الصغيرة و المتوسطة يسهل إيجادها من الناحية القانونية و الفعلية، وهذا الأمر نجده متجسد في أغلب الدول وقوانينها الخاصة بمزاولة الأعمال و الأنشطة التجارية و الخدمية.

إن متطلبات التكوين عادة ما تتسم بالبساطة و السهولة و الوضوح و التحديد فيكفي الحافز الفردي أو الجماعي الصغير أن يكون وراء قيام أعمال صغيرة تنطلق لاحقا إلى شركات ومنظمات متوسطة الحجم³.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون التوجيهي رقم 17-02 المؤرخ في 2017/01/10 المتعلق بتطوير الم ص م ، العدد 2 ، الصادر

في 11 يناير 2017 ، ص5

² خير الدين كواش، واقع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص : اقتصاد نقدي وبنكي، جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة، 2016-2017 ، ص 8 .

³ طاهر محسن منصور الغالي، منظمات الأعمال المتوسطة والصغيرة، جامعة الأردن، الطبعة الأولى، 2009 ، ص02.

ثالثا .من حيث اختلاف أشكال الملكية:

يرتبط انخفاض الحجم المطلق لرأس المال اللازم لإقامة وتشغيل مؤسسات صغيرة بأشكال معينة للملكية والتي تتمثل في الغالب في الملكية الفردية أو العائلية أو في شركات أشخاص، وتساعد هذه الأنماط من الملكية على استيعاب وإبراز الخبرات والمهارات التنظيمية والإدارية في البيئة المحلية وعلى تنميتها.

رابعا .من حيث الاستهلاك الضعيف لرأس المال :

لا تحتاج الم ص م إلى رأسمال كبير من أجل تكوينها، بالإضافة إلى سرعة استرجاع المال المستثمر لأنها لا تحتاج إلى فترة زمنية كبيرة من أجل تحقيق المردودية.

خامسا .من حيث سهولة الإدارة و بساطة الهيكل التنظيمي :

يقوم بالإدارة شخص واحد عادة أو عدد قليل من الأشخاص لذلك تتسم هذه الإدارة بالمرونة وسهولة اتخاذ القرار، وقوة العلاقة بين أصحاب المشروع و العاملين وارتفاع مستوى الاتصال في الاتجاهين بسبب قصر الهيكل التنظيمي لقلة المستويات الإدارية.

سادسا ١. من حيث لمعرفة التفصيلية بالعملاء والسوق:

سوق الم ص م محدودة نسبيا و المعرفة الشخصية للعملاء تجعل من الممكن التعرف على شخصياتهم واحتياجاتهم التفصيلية و تحليلها و دراسة توجهها وبالتالي سرعة الاستجابة لأي تغير فيها.

سابعا .من حيث مرونة كبيرة :

تتميز الإدارة في الم ص م بالمرونة و القدرة على التكيف مع ظروف العمل، فيمكن أن تغير حجم إنتاجها حتى يتوافق مع متطلبات السوق المتقلبة إضافة إلى الطابع غير الرسمي في التعامل سواء مع العملاء أو العاملين.

ثامنا .من حيث سهولة الدخول للسوق والخروج منه :

إن درجة المخاطرة في الم ص م ليست كبيرة، خاصة مخاطر السوق نظرا لسهولة الدخول والخروج من السوق لنقص نسبة الأصول الثابتة إلى الأصول الكلية في أغلب الأحيان.

تاسعا .من حيث مركز التدريب الذاتي :

إن طابع الم ص م يجعلها مركزا ذاتيا للتدريب والتكوين للمالكها والعاملين فيها، وذلك جراء مزاولتهم نشاطهم الإنتاجي باستمرار، وهذا ما يساعدهم في الحصول على المزيد من المعلومات والمعرفة¹.

3 – أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة :

تلقي الم ص م اهتمام متزايدا في مختلف دول العالم إلا أن منطلق هذا الاهتمام وسببه يختلفان في الدول المتقدمة عنهما في النامية.

أولا .أهميتها في الدول النامية:

تكمُن أهميتها فيما يلي²:

-تستخدم الم ص م فنونا إنتاجية بسيطة نسبيا تتميز بارتفاع كثافة العمل مما يساعد الدول النامية في مواجهة مشكلة البطالة دون تكبد تكاليف رأسمالية عالية

¹ مرجع سبق ذكره , طاهر محسن منصور الغالي ، ص 9

² حكيم شبوطي، الدور التنموي والاجتماعي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة

محمد خيضر، بسكرة، العدد الثالث، جوان 2008 ، ص 214

- تتميز الم ص م بالانتشار الجغرافي مما يساعد على تقليل التفاوتات الإقليمية وتحقيق التنمية المكانية المتوازنة وخدمة الأسواق المحدودة التي لا تغري المؤسسات الكبيرة بالتوطن بالقرب منها أو بالتعامل معها.

- تقوم الم ص م بتلبية احتياجات الأسواق من السلع والخدمات المتخصصة التي ترتبط بأذواق وتفضيل المستهلكين بدرجة أكبر من المؤسسات الكبيرة نظرا للاتصال المباشر بين أصحابها والعملاء.

- يوفر قطاع الأعمال الصغيرة والمتوسطة فرصا عديدة للعمل لبعض الفئات، وبصفه خاصة النساء والشباب وجموع النازحين من المناطق الريفية غير المؤهلين بعد الانضمام إلى قطاع الأعمال الكبيرة والقطاع المنظم بصفة عامة.

- تقوم الم ص م بدور هام في تنمية المدن الثانوية مما يساعد على التخفيف من حدة التمركز العمراني والتحضر الزائد لعواصم الدول ومدنها الرئيسية.

ثانيا . أهميتها في الدول المتقدمة :

تحتل الم ص م مكانة هامة و متزايدة في الدول الصناعية والمتقدمة من خلال مشاركتها في:¹

- التجديد والابتكار ورفع الكفاءة الإنتاجية لتنمية القدرات التصديرية في الأسواق الخارجية، وتدعيم الأوضاع التنافسية للدول المتقدمة تجاه الدول الأخرى.

- تحسين فاعلية الشركات الكبيرة بإعادة النظر في أحجام الوحدات الإنتاجية التابعة لها وتجزئتها لوحدة صغيرة ذات كفاءة أعلى، وتدعيم روابطها الخلفية والأمامية مع الشركات الأم.

- توفير العديد من فرص العمل الجديدة للحد من مشكلة البطالة الناجمة عن الانتشار السريع للتقنية في مختلف القطاعات الاقتصادية.

- زيادة الاستثمار الأجنبي المباشر والدخول في مشروعات مشتركة في الدول المضيفة، بدلا من الاعتماد المطلق على الشركات كبيرة الحجم وعلى نظم التصدير و التراخيص التي تواجهها صعوبات في ظل التكتلات الاقتصادية الإقليمية القائمة.

الفرع الثاني : واقع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالجزائر:

قبل أن نتطرق لواقع قطاع الم ص م في الجزائر، يجب أن نذكر بأهم أنواع الم ص م في الجزائر، والتي تدخل ضمن الإحصاء الذي تقوم به مختلف هيئات و هيكل الدعم الخاصة بتنمية وتطوير هذا القطاع، وحسب الوزارة المعنية فإن الم ص م تقسم إلى قسمين، وهي كالتالي:

أ- **المؤسسات الخاصة:** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للأفراد أو الخواص وهي تمثل النسبة الأكبر من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فهي تمثل نسبة 99.98% من مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب إحصائيات سنة 2017، وتنقسم إلى مؤسسات أشخاص معنوية ومؤسسات أشخاص طبيعية (مهن حرة)، والمؤسسات ذات النشاط الحرّفي وهي كل مؤسسة يغلب عليها العمل اليدوي،

ب- **المؤسسات العامة:** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها كاملة أو جزء كبير منها للدولة، وهي تمثل نسبة ضعيفة جدا 0.02% من مجموع الم ص م، حسب إحصائيات سنة 2017

¹ مرجع سبق ذكره ، حكيم شبوطي ، ص 215

1-1- تطور م ص م في الجزائر:

لقد بلغ عدد الم ص م ، في الجزائر لسنة 2017 ، ما عدده 1 060 289 مؤسسة صغيرة ومتوسطة تشغل حوالي 2 601 958 عاملا ، مقسمة بين مؤسسات صغيرة ومتوسطة خاصة، تشغل 2 578 279 عامل، بنسبة تقدر ب 99,01 % ، أما بالنسبة للم ص م ، التابعة للقطاع العام، فهي تشغل ما يقدر ب 23 679 مؤسسة أي ما نسبته 0,09 % ، والجدول الموالي يوضح العدد الإجمالي للمؤسسات حسب الطبيعة القانونية.

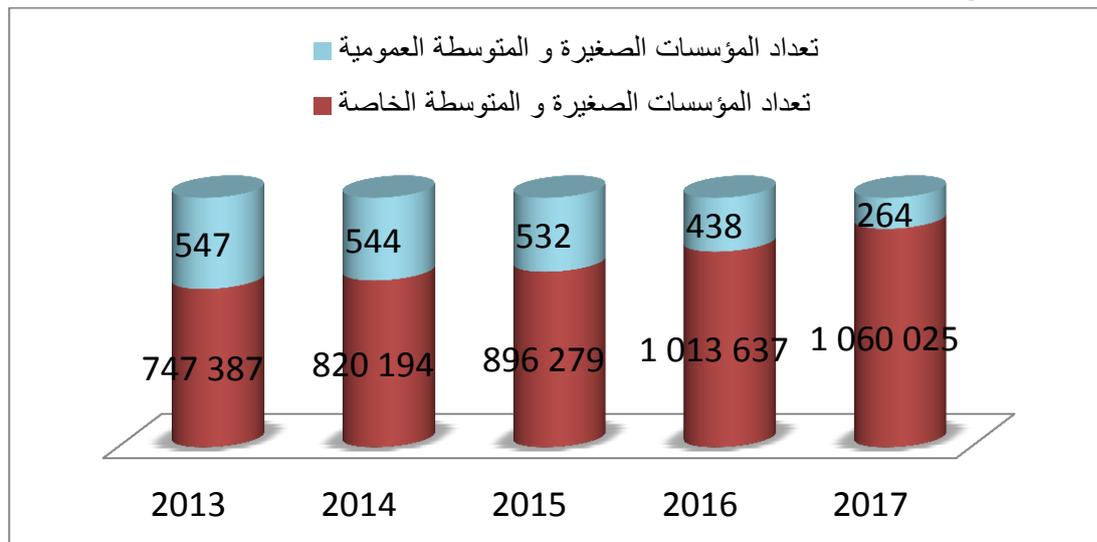
الجدول رقم (1-2) : عدد الم ص م حسب الطبيعة القانونية للسداسي الثاني لسنة 2017

النسبة	العدد	طبيعة المؤسسة	
56,19%	595 810	شخص معنوية	مؤسسات خاصة
20,79%	220 516	شخص طبيعي	
22,98%	243 699	مهن حرفية	
0,02%	264	شخص معنوي	مؤسسات عمومية
100%	1 060 289	المجموع الكلي	

Source: Ministère de l'industrie et des mines, Bulletin de statistique de la PME, N031, 2017

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الم ص م التابعة للقطاع الخاص هي المكون الرئيسي لهذا القطاع ما نسبته 99,98 % منها ما نسبته 56.19 % شخص معنوي، والباقي إما شخص طبيعي (مهن حرة) وذلك ب 20.79 % و مهن حرفية بنسبة 22,98 % ، أما بالنسبة للم ص م التابعة للقطاع العام، بالرغم من أنها لا يتوفر فيها عنصر الاستقلالية إلا أنها تدرج حسب إحصائيات الوزارة المعنية ضمن تعداد الم ص م في الجزائر وهي تمثل نسبة ضئيلة تقدر ب 0.02 % . وللتعرف أكثر على التطور العددي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، سوف نحاول دراسة تطورها خلال الخمس سنوات السابقة منذ سنة 2013 ، وهذا حسب الإحصائيات المتوفرة.

الشكل 1-1 : يوضح تطور تعداد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من سنة 2013 الى سنة 2017



المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على

Ministère de l'industrie et des mines, Bulletin de statistique de la PME, N°31,2017

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، الذي يوضح تطور عدد للم ص م الخاصة والعمومية في الجزائر، إن عددها في القطاع الخاص في ارتفاع مستمر منذ سنة 2013 إلى غاية 2017، أما بالنسبة للمؤسسات العمومية الصغيرة و المتوسطة فتضائل حجمها إلى النصف تقريبا

2-1- توزيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على حسب الحجم:

مع نهاية السداسي الثاني لسنة 2017 توزعت الم ص م ما بين 97,7 % مؤسسات مصغرة و التي تبقى مسيطرة في المستوى الاقتصادي، متبوعة ب 2 % مؤسسات صغيرة و 0,03 % مؤسسات متوسطة.

الجدول رقم (1-3) توزيع للم ص م على حسب الحجم :

النسبة	عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة	طبيعة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة
97,7 %	1 035 891	المؤسسات المصغرة (عدد العمال اقل من 10)
2 %	21 202	المؤسسات الصغيرة (عدد العمال من 10 الى 49)
0,03 %	3 196	المؤسسات المتوسطة (عدد العمال من 50 الى 250)

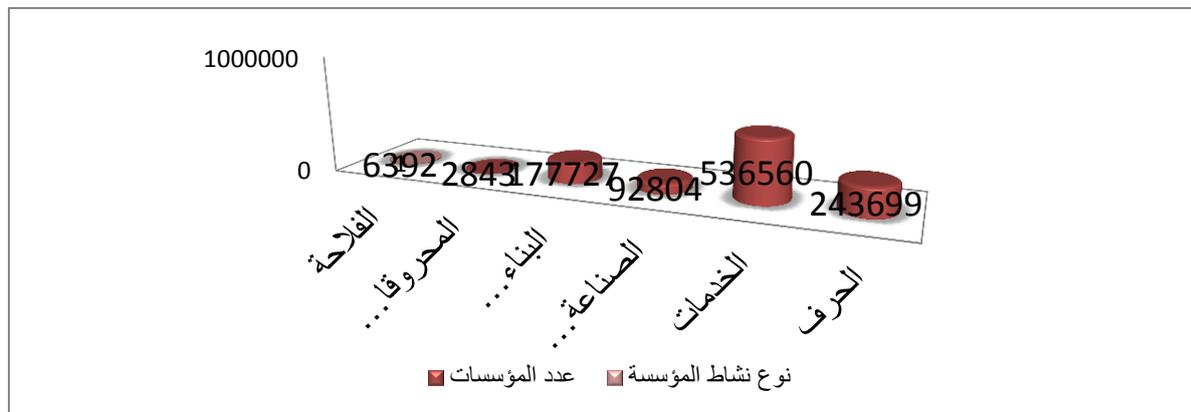
المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على

Ministère de l'industrie et des mines, Bulletin de statistique de la PME, N°31,2017

يتبن من خلال الجدول ان المسيطر على حجم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هي المؤسسات المصغرة

3-1- عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب قطاع النشاط :

الشكل 1-2 يوضح توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب النشاط لسنة 2017



المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على

Ministère de l'industrie et des mines, Bulletin de statistique de la PME, N°31,2017

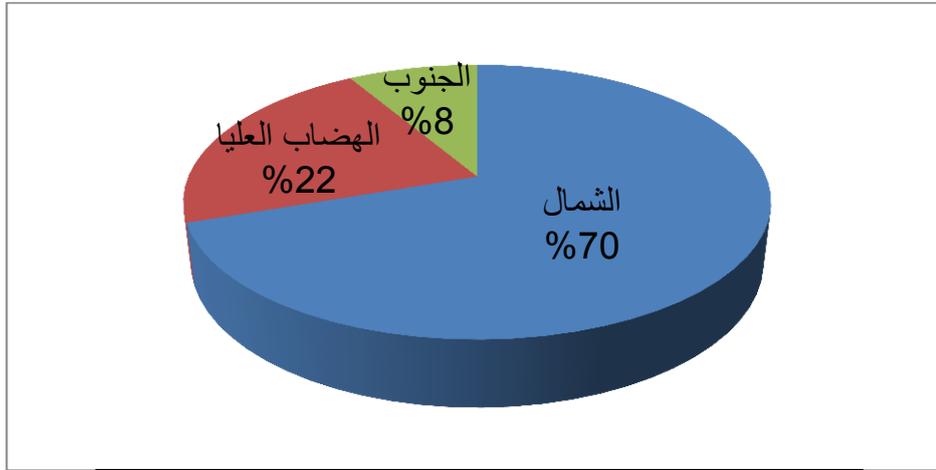
تنشط الم ص م ، في الجزائر في خمسة قطاعات أساسية تتمثل في : الخدمات، الفلاحة، المحروقات و الطاقة و المناجم والخدمات المتصلة، البناء والأشغال العمومية، الصناعة والخدمات و المهن الحرفية ، وذلك بنسب متفاوتة، والذي سوف نلاحظه من خلال الشكل اعلاه :

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أنه خلال هذه الفترة، أن نسبة المؤسسات تبقى مرتفعة في قطاع الخدمات فهي تمثل 50,62 %، وهي النسبة الأكبر التي تشكل قطاع الم ص م ، في الجزائر ، وهذا راجع إلى المحيط الاقتصادي ، وكذا طبيعة المؤسسات الخدمية التي يكون هامش الربح مرتفع مقارنة بباقي القطاعات الأخرى، يليها قطاع المهن الحرفية بنسبة تقدر ب 22,99 %، وهذا راجع إلى سياسة الدولة الأخيرة في تشجيع المهن الحرفية لترقية قطاع السياحة، ثم يليها البناء و الأشغال العمومية وذلك بنسبة تقدر ب 16,77 %، ثم تليها قطاع الصناعة بنسبة 8,75 % وهي نسبة منخفضة وذلك لأنها مازالت لم ترق للأهداف المسطرة من قبل الدولة للنهوض بقطاع الصناعة ، أما قطاع الفلاحة والمحروقات فهما القطاعين الذين يمثلان 0,6 % ، 0,27 % على التوالي، وهي نسبة ضعيفة مقارنة بالإمكانات الطبيعية المتوفرة في الجزائر.

1-4- توزيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب المناطق الجهوية للبلاد:

تتمركز أغلب الم ص م ، في المناطق الشمالية أكثر منها في المناطق الجنوبية، وهذا التمرکز حسب ما توفره كل منطقة من متطلبات ضرورية لمزاولة مثل هذا النوع من المؤسسات لأنشطتها، والشكل الموالي يوضح هذا :

الشكل 1-3 يوضح توزيع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب المناطق الجهوية



المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على

Ministère de l'industrie et des mines, Bulletin de statistique de la PME, N°31,2017
من الشكل أعلاه نلاحظ أن النسبة الأكبر للم ص م تقع في منطقة الشمال بنسبة 70 % ب 415 242 مؤسسة، وهذا راجع إلى الإمكانات المتوفرة و الكثافة السكانية العالية تليها منطقة الهضاب العليا وذلك بنسبة 22 % ب 129 767 مؤسسة ، وأخيرا منطقة الجنوب وذلك ب 50 801 مؤسسة بنسبة 8 % .

الفرع الثالث : أهمية انشاء التدقيق المحاسبي الداخلي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية وقد بلغت أهمية التدقيق ذروتها للأسباب التالية:¹

1- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية:

وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المنشأة فإنها تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

2- كبر حجم المنشأة وانتشارها جغرافيا:

إن كبر حجم المنشأة وتعدد منتجاتها وتشابك معاملها وحاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بانتظار حتى يتم تدقيق القيود من قبل مدقق الحسابات الخارجي لذا تحتاج تلك المنشآت إلى أعمال التدقيق الداخلي للتأكد من صحة بياناتها المالية والمحاسبية أول بأول.

3- تحول التدقيق الخارجي إلى أسلوب (التدقيق الاختياري)

يعتمد حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومن المكونات الرئيسة لتنظيم الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من المنشأة التي لا يوجد بها مدقق داخلي.

4- توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها:

تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة وفي الغالب فإن الإدارة العليا تحصل على المعلومات من مصدرين:
-معلومات من الإدارات التنفيذية.

-معلومات واردة في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين.

5- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية:

لقد ترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المنشأة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المنشآت بالتأكد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعت من خطط وسياسات عامة وان تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع منها على رأس مال المستثمر وتستخدم مواردها بكفاءة وتحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين الحين والآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقا لمعايير الأداء الموجودة عهدت بها إلى دائرة التدقيق الداخلي.

من خلال عرض هذه الأهمية للتدقيق الداخلي التي تؤدي إلى ضرورة أو تساعد على إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة فإننا نعرض في المطلب الثاني متطلبات مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي للم ص م .

¹ أمين بن سعيد، تقرير تربية الخبرة المحاسبية رقم:05، نقلا عن العمرات احمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي ، <https://accdiscussion.com/acc13082.html> ، منتدى المحاسب العربي، ص 39 ، تاريخ الاطلاع، 2018/06/02 .

المطلب الثاني : متطلبات التدقيق المحاسبي الداخلي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

لقد مرت مهنة التدقيق الداخلي بالكثير من المراحل ، عرفت خلالها تطورات على المستوى النظري والعلمي متأثرة بعوامل اقتصادية،اجتماعية،إدارية و تكنولوجية ولعل أهم تلك المراحل هي ظهور وظيفة التدقيق الداخلي ، و الجزائر هي إحدى الدول التي مسها هذا التغيير

الفرع الأول : التعريف ، المبادئ و أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

قصد الاطلاع على مهنة التدقيق الداخلي يمكن التطرق لتعريفها ، مبادئها و أخلاقيات التي تضبطها

1 - تعريف التدقيق الداخلي

يمكن تقديم بعض التعاريف منها

- عرفه معهد المدققين الداخليين IIA على انه " نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر و الرقابة."¹

- و عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية على أن الرقابة الداخلية هي "عملية ينفذها مجلس الإدارة وموظفو الكيان ، ويهدف إلى توفير ضمان معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات والإبلاغ والامتثال." ²

و يمكننا إعطاء هذا التعريف للتدقيق الداخلي على انه وظيفة تمارس داخل المؤسسة وفق معايير أو متطلبات تنظيمية تسعى إلى الرقابة و التوجيه واكتشاف الأخطاء و التلاعب و الإبلاغ عنها

من خلال هذه التعاريف تبين مبادئ و أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

2 - مبادئ المراجع الداخلي و أخلاقياته المهنية

مهنة المراجعة الداخلية تقوم على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر ،الرقابة و الحوكمة فلا بد من وجود مجموعة من المبادئ والأخلاقيات التي تضمن ذلك، وعليه فعلى المراجع الداخلي أن يكون يتميز بما يلي :

أولاً - الاستقلالية : وتتمثل في القواعد التالية:

-أداء مهامه بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية ؛

-الالتزام بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح كما يتوفر له من معلومات وفقاً للقوانين المعمول بها وأصول المهنة

-أن لا يعتمد أن يكون طرفاً في أي نشاط غير مشروع و لا يقوم بأي أفعال او تصرفات تسعى إلى مهنة المراجعة الداخلية أو إلى المؤسسة التي يعمل إلى صالحها ،

-أن يراعي و يساهم في تحقيق الأهداف المشروعة و السليمة للمؤسسة التي يعمل لصالحها

ثانياً - الموضوعية : وتتمثل قواعد الموضوعية فيما يلي :

-ألا يشارك في أي نشاط أو علاقة تسيء أو يتوقع أن تسيء إلى تقييمه المحايد ،و ذلك بعدم المشاركة في

¹ <https://global.theiia.org/translations/Pages/Arabic-Translations.aspx>. Site de institute de internal auditors
Vesite le site 10/04/2018, P21:13

² <https://www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-internes/>. Site de Institute français du l'audit et control internes Vesit le site 10/04/2018

الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعمل لصالحها

-ألا يقبل أي شيء من شأنه أن يسيء أو يتوقع ان يسيء لتقديره المهني

-أن يفصح عن كافة الحقائق والتاقد يكون عدم الإفصاح عنها تحريفا او تشويها لتقارير حول الأنشطة التي تجري مراجعتها.

ثالثا - السرية : وتمثل قواعد السرية فيما يلي :

-يجب أن يكون حذرا في استخدام المعلومات التي يحصل عليها في سياق أداء عمله

-عدم استخدام تلك المعلومات لأجل أي منفعة شخصية ،أو على نحو من شأنه مخالفة القوانين أو الإساءة

لمشروعية و أخلاقية أهداف المؤسسة التي يعمل لصالحها

رابعا - الكفاءة : وتمثل قواعد الكفاءة فيما يلي :

-ألا يؤدي سوى الخدمات التي تكون لديه المعرفة و المهارة والخبرة اللازمة لها ؛

-أن يؤدي خدمات المراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

-أن يعمل باستمرار على تحسين مهارته وجودة الخدمات التي يؤديها

خامسا - النزاهة : تعتبر نزاهة المراجع الداخلي أساس الثقة والمصادقية عن الأحكام و القرارات التي يصدرها ،وبالتالي يجب عليه أن يتحلى بالنزاهة خلال جميع مراحل عملية المراجعة .

سادسا - الحياد : على المراجع الداخلي أداء مهامه بكل أمانة و دقة و حياد ، كما يجب أن تكون التقارير المعدة من قبله كاملة

واضحة ،دقيقة و مقدمة في الوقت المناسب ، ولكي تكون المراجعة الداخلية حيادية و موضوعية يجب أن تكون مستقلة سواء من

ناحية تنظيم الأنشطة أو من ناحية التبعية بحيث يجب أن تكون تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا .

الفرع الثاني : التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر و الهيئة المشرفة عليه :

في دراستنا لهذه النقطة سنقوم بالتطرق إلى التطور الذي شهدته مهنة التدقيق الداخلي وفق الحقب و المراحل التي مرت بها

المؤسسات الجزائرية، و التي قسمناها إلى ثلاثة مراحل وهي :

المرحلة الأولى : قبل 1988

إن النظام السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الاشتراكي و الذي يمتاز بالطابع العمومي و

يخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط و التوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات التابعة لها ، لقد كانت

المؤسسات العمومية التابعة لها تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة في وضعه القانوني خاص بهذه الهيئة ، على ضرورة أن يخضع

التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس ، حيث نصت المادة 36 من القانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن يتولى

توجيه أشغال الرقابة الداخلية و الخارجية للهيئات و المصالح المالية ، وهي بذلك تشرف على تنفيذ و استغلال نتائج أعمالها ، ومنه

نستنتج انه بهذا الشكل ، فان الإدارة العليا المسؤولة من إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي ، تفقد مسؤوليتها على الوظيفة و ذلك يجعلها

تحت سلطة و مسؤولية مجلس المحاسبة بدلا من سلطة و مسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها و مجالات تدخلها .¹

¹ يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية) ، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ، جامعة

- المرحلة الثانية : 1995/1988

منذ أن اختارت الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي ، قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق ، ما يعني انفتاح الجزائر على الاستثمار الخاص المحلي والأجنبي وكان من بين هذه القوانين ، قانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الذي كرس في مادته 40 إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، وقد جاء فيه ما يلي : " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها " انطلاقا من نص هذه المادة ، تمثل مهام وظيفة التدقيق الداخلي في المساعدة على تطوير و تحسين بشكل مستمر طرق العمل ، و أساليب التسيير في هذه المؤسسات ، كما يساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية من رقابة مجلس المحاسبة¹

- المرحلة الثالثة : من 1995 إلى يومنا هذا

حيث شهدت سنة 1995 إلغاء كل قوانين الإصلاحات الاقتصادية بما فيها قانون 01/88 و تعويضها بالأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 و المتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة ، إن المميز لهذه المرحلة بالرغم من إلغاء المادة 40 إلا أن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي ، ومن بين هذه التعليمات² :

- التعليم رقم 36/STP/DPE97 المؤرخة في 17 فيفري 1998 الصادرة من المجلس الوطني لمساهمة الدولة ،
- التعليمة الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمة الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003 ،
- التعليم رقم 03/02 المؤرخة يوم 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك ، و المؤسسات المالية،
- التعليم رقم 07/SG/79 يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات و المتضمنة وضع مصلحة التدقيق الداخلي و تقوية أنظمة الرقابة الداخلية ،
- و قد اقر المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 29 فيفري 2009 المحدد لكيفية مراقبة و تدقيق التسيير للمؤسسات الاقتصادية ، من طرف المفتشية العامة للمالية ضمنا بضرورة إنشاء هيكل للتدقيق الداخلي في المؤسسات و الاهتمام بها ، حيث
- نصت في المادة 02 منه على أن عمليات الرقابة و التدقيق التسيير تشمل عدة ميادين و ذكر منها سير الرقابة الداخلية و هيكل التدقيق الداخلي³

2 - الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر:

أنشئت جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين AACIA رسميا في 19 جويلية 1993 من طرف مجموعة من المدققين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية و مالية جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة ، يرأس هذه الجمعية محمد مزيان و الرئيس الشرفي

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية ، قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، العدد 2 ، الصادرة في 13 جانفي 1988 ، ص 36 .

² الجريدة الرسمية الجزائرية ، الأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 و المتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة المؤرخ في 27/09/1995 ، العدد 55 ، الصادرة في 27 سبتمبر 1995 ، ص 6 .

³ الجريدة الرسمية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 22/02/2009 المتعلق بشروط و كفاءات رقابة و تدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات الاقتصادية، العدد 11 ، الصادر في 4 مارس 2009 ، ص 18

- نور الدين خطال ، وهي هيئة غير حكومية مستقلة مقرها شركة سيدار بمدينة عنابة ، تضم حوالي 140 مدققا داخليا ، وهذه الجمعية تعدت الحدود منذ 1995 ولها علاقة تعاون مع مجموعة من الجمعيات في امريكا ، كندا ، لكسمبورغ ، فرنسا ، سويسرا، تونس، المغرب ، مالي، الكاميرون و السنغال ، وهي تعمل على وضع معايير التدقيق الداخلي في الجزائر ، كما تسعى لتحقيق ما يلي :¹
- ترقية و تطوير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي ،
 - خلق و تدعيم العلاقات ما بين المدققين الداخليين ، ما يمكن من التعاون و تبادل المعارف ،
 - اقتراح محاور التكوين و تحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي ،
 - جمع و توزيع الدوريات و المراجع المتخصصة في التدقيق الداخلي ،
 - خلق و تدعيم العلاقات مع جمعيات وطنية و أجنبية ذات أهداف مماثلة ،
 - البحث و تطوير المبادئ و القواعد المنهجية و الالتزام بأخلاقيات المهنة ،
 - العمل على تنظيم ملتقيات بين المدققين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات من اجل تبادل الخبرات و الأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للتدقيق الداخلي ،
 - برمجة دورات تكوينية في مهنة التدقيق الداخلي منذ جانفي 2009 بالتعاون مع المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة IFACI ،
 - مساعدة المؤسسات على إنشاء ميثاق التدقيق الداخلي ،

الفرع الثالث : معايير و منهجية عمل المدقق الداخلي

1 - معايير التدقيق المحاسبي الداخلي²

- تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة أو لصالح منشآت تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المنشأة أو من خارجها . حيث يتمثل الغرض من المعايير في:
- توجيه الالتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية.
 - توفير إطار مرجعي لأداء و تطوير مجال واسع للقيمة المضافة لنشاطات التدقيق الداخلي.
 - إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي.
 - تعزيز تحسين عمليات و مسارات المنشأة

و تستند المعايير على مجموعة مبادئ و متطلبات إلزامية تتكوّن من:

-**تصريحات:** تحدد المتطلبات الجوهرية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي القابلة للتطبيق و تقييم فعالية أداءها دوليا وعلى المستوى التنظيمي والفردى.

-**تفسيرات :** تُوضّح العبارات والمصطلحات الواردة في المعايير

تتألف المعايير من قسمين أساسيين : معايير الصفات و معايير الأداء .

معايير الصفات : تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي .

معايير الأداء : تتناول طبيعة التدقيق الداخلي و تحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدّمة . هذا وتُطبّق معايير الصفات و معايير الأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي.

¹ www.association des auditeurs consultants algériens.dz, visite le site 20/03/2018

² النسخة المترجمة لمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي لسنة 2016 ، معهد المدققين الداخليين IIA ،

03/04/2018 تم معاينة الموقع في <https://global.theia.org/translations/Pages/Arabic-Translations.aspx> ،

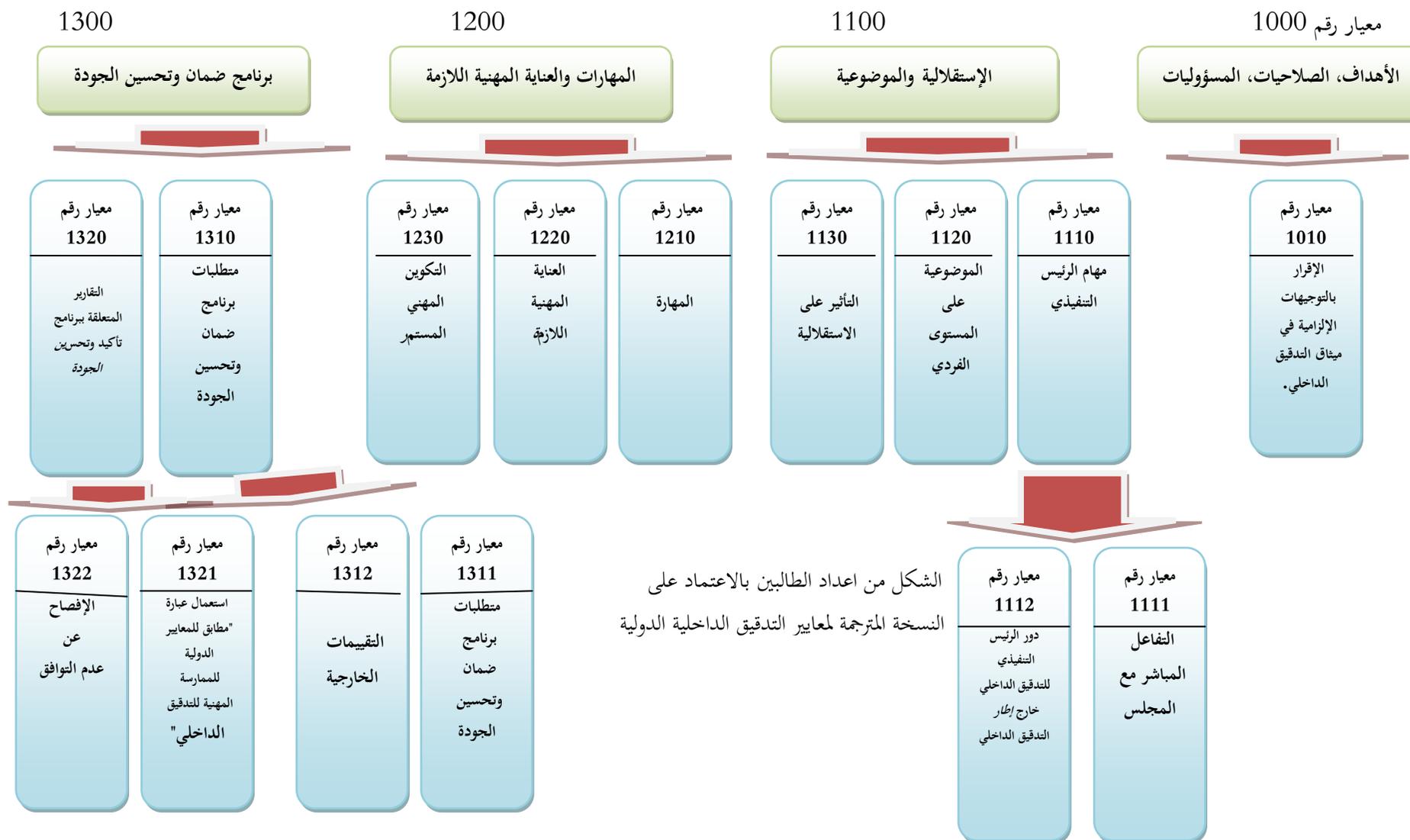
أولاً : معايير الصفات

الجدول (1-4) يوضح : معايير الصفات للتدقيق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية إصدار 2016

رقم المعيار	موضوع المعيار	شرح المعيار
1000	الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات	يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي
1100	الاستقلالية والموضوعية	يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية
1200	المهارات والعناية المهنية اللازمة	يجب إنجاز مهمّات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة.
1300	برنامج ضمان وتحسين الجودة	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يُعدّ ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة

من إعداد الطالبين: بالاعتماد على النسخة المترجمة لمعايير التدقيق الداخلية لسنة 2016

شكل رقم (1-4) يوضح : معايير الصفات للتدقيق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية



الشكل من اعداد الطالبين بالاعتماد على النسخة المترجمة لمعايير التدقيق الداخلية الدولية

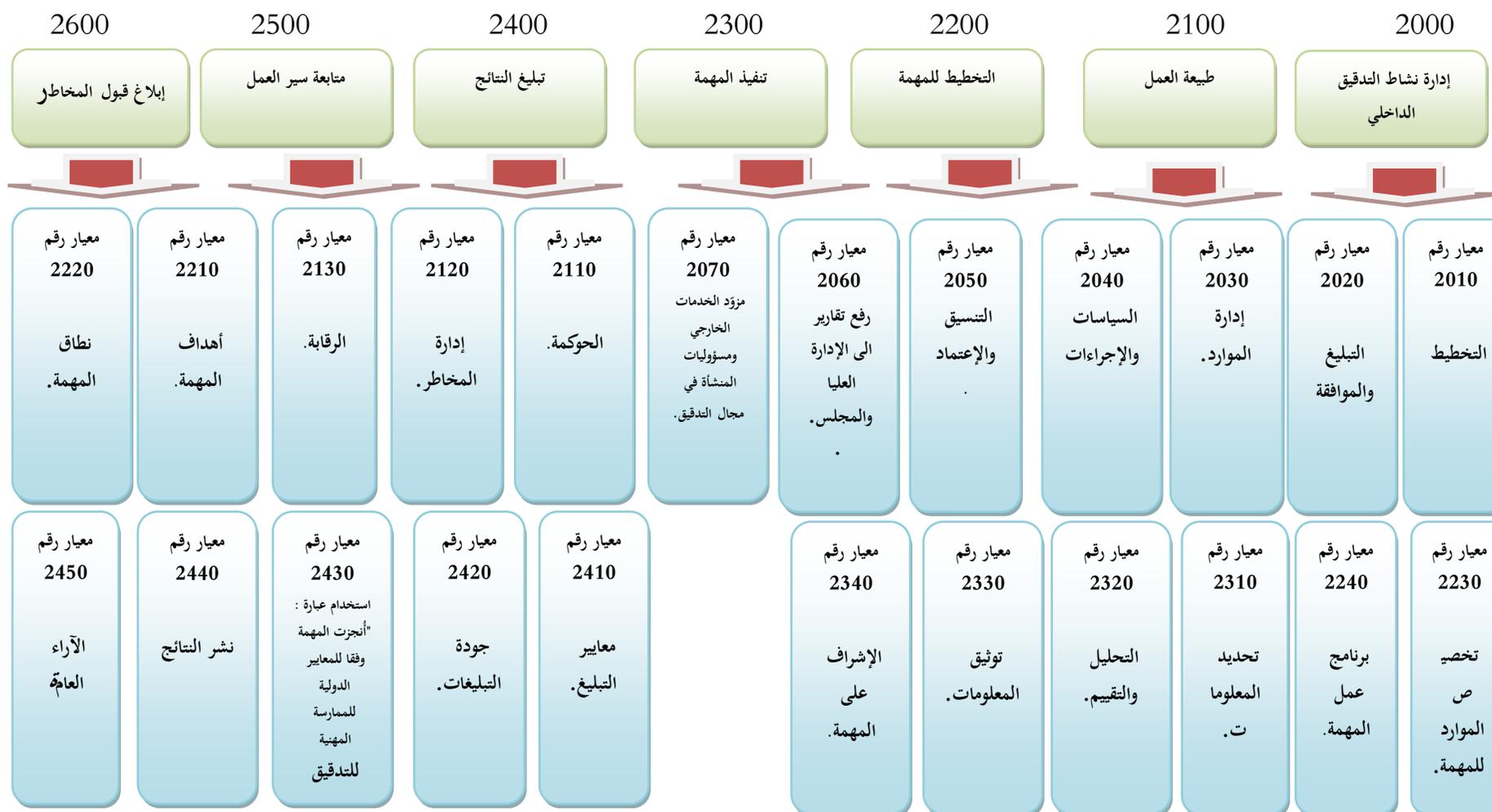
ثانيا : معايير الأداء

الجدول (1-5) يوضح : معايير الأداء للتدقيق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية إصدار 2016

رقم المعيار	موضوع المعيار	شرح المعيار
2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق بفعالية من أجل ضمان أنه يضيف قيمة للمنشأة
2100	طبيعة العمل	يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المنشأة
2200	التخطيط للمهمة	يجب على المدققين الداخليين أن يعدوا مخططاً موثقاً لكل مهمة تدقيق. ويتضمن المخطط أهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة
2300	تنفيذ المهمة	يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.
2400	تبلغ النتائج	يجب على المدققين الداخليين أن يبلغوا نتائج المهمات
2500	متابعة سير العمل	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يُعدّ ويضع ويقوم بتعيين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها الى الإدارة.
2600	إبلاغ قبول المخاطر	عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للمنشأة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يناقش الأمر مع الإدارة، وإذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإشكال لم يُحلّ فإنه يجب عليه إبلاغ المجلس بذلك.

من إعداد الطالبين: بالاعتماد على النسخة المترجمة لمعايير التدقيق الداخلية لسنة 2016

شكل رقم (1-5) يوضح : معايير الأداء للتدقيق الداخلي حسب معايير التدقيق الدولية حسب الإصدار 2016



الشكل من اعداد الطالبين بالاعتماد على النسخة المترجمة لمعايير التدقيق الداخلية الدولية الصادرة سنة 2016

2 - منهجية عمل المدقق المحاسبي الداخلي :

يكون ذلك وفق مجموعة من المراحل

المرحلة التمهيديّة : المبادئ الأساسية للمنهجية

الخمسة التي يجب مراعاتها قبل البدا بالتحليل هي ¹ :

البساطة، الدقة، القبول الضروري للنسبية. المفردات والقدرة على التكيف والشفافية، هذه هي الموضوعات

- البساطة : مهمتها عندما ينطبق على تقنية لا تزال قيد التطوير مثل التدقيق الداخلي، والتي تتضارب حولها الدراسات

والنظريات والتجارب المختلفة، لكن بطريقة بسيطة لا تعني عدم وجود طريقة ،

- الدقة : يتطلب تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي أكبر قدر منا لصرامة و تطبيقها يجب أن يخضع للقواعد، لقد رأينا أن وظيفة

التدقيق الداخلي يجب أن تحترم المعايير المهنية، وهذه المعايير لا تحدد منهجية دقيقة و لكنها مفروضة ،

- نسق المفردات : جميع المصطلحات الأساسية يجب أن يكون معترف بها من قبل الجميع، فبمجرد تناولنا للممارسات

والخبرات اليومية للمنظمات، نلتزم بأسماء مختلفة، هذه التسميات تعني في بعض الأحيان نفس الشيء ،

- التكيف : على المدقق الداخلي أن يستخدم بشكل طبيعي طريقة يجب أن تكون قابلة للتكيف مع هذه البيئة ،

- الشفافية : إن مسار المهمة واستخدام أدوات معينة تميز بالبساطة و الشفافية التي يجب أن تتوفر في المدقق ،

المرحلة الأولى : مرحلة التحضير

تتضمن مرحلة التحضير " وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي معيار رقم 2010 في شأن التخطيط " العناصر التالية الجدول

(1-6) العناصر الضرورية لمرحلة التخطيط

العنصر	الوصف	المخرجات
التحليل الاستراتيجي	-الاتصالات المبدئية والإجراءات الإدارية مع الإدارات المعنية -تفهم الأهداف والاستراتيجيات والمبادرات -توثيق الأنشطة والعمليات وتفهم الإجراءات	-تفهم الأهداف - الاستراتيجيات - المبادرات -تحديد نقاط القوة والضعف والمعوقات - والتحديات. نموذج الاستبيانات
تقييم المخاطر	-تفهم المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الإدارة -ترتيب المخاطر حسب جوهريتها ومدى تأثيرها على الأنشطة المختلفة -ربط الأنشطة بالمخاطر المختلفة وتحديد مدى احتمالية وحدوث كل خطر من المخاطر على حده	-سجل المخاطر حسب ترتيب وتقييم كل خطر من المخاطر على حده وربطه بالأنشطة المختلفة.
إعداد خطة التدقيق الداخلي	-تحديد الأنشطة القابلة للتدقيق -تحديد الموارد والتوقيات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق - إعداد خطة التدقيق واعتمادها من الإدارة العليا	-خطة التدقيق الداخلي

¹Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Editions d'Organisation, Paris, Septième édition, Paris, 2010

من اعدد الطالبين من خلال ميثاق التدقيق الداخلي للحكومة للاتحادية سنة 2013
وفيما يلي شرح تفصيلي لكل مرحلة من المراحل السابقة:

1) التحليل الاستراتيجي : أهم إجراءات التحليل الإستراتيجي

1 - المعلومات الأساسية

-قرارات التأسيس والهياكل التنظيمية والسياسات والإجراءات المتبعة ،

-تقارير الجهات الرقابية ،

-تقارير التدقيق الداخلي السابقة ،

-التغييرات الجوهرية في بيئة العمل (الإدارة - البيئة المحيطة - القوانين واللوائح المنظمة - الخ...)¹ ،

2 - إجراء المقابلات

يتم حصر كافة البيانات في ضوء الاجتماعات مع مسؤولي الأنشطة وكذلك المعلومات الأساسية التي تم الاطلاع عليها ، للوصول

إلى تفهم كامل لما يلي:

-الأهداف

-الاستراتيجيات

-الإدارات والأقسام

-العمليات والأنشطة

-المبادرات

-نقاط القوة والضعف

-التحديات والمعوقات

وينبغي على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بكل منهم ،
ويتعين على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته،

2) تقييم المخاطر : إن الغرض من تقييم المخاطر هو المساعدة على:

-تفهم العمليات والأنشطة الرئيسية والفرعية وكيفية ربطها مع الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية للجهة المدقق عليها ،

-تفهم المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف كل نشاط على حده ،

-إعداد خطة التدقيق الداخلي وفقاً لتصنيف الأنشطة بناء على المخاطر المتعلقة بها ،

وخلال عملية تقييم المخاطر يتم التعرض لأنواع المخاطر التالية:

أ - الخطر المتأصل:

الخطر المتأصل هو الخطر الناتج عن طبيعة النشاط بغض النظر عن إجراءات الرقابة المتبعة وكذلك البيئة المحيطة والأخطاء البشرية

¹موقع قسكاس، منهجية التدقيق للحكومة الاتحادية ، <http://qistas.com/legislations/uae/view/21198> ، الامارات العربية

ب - الخطر المتبقى :

الخطر المتبقى هو الخطر الذي يبقى بعد الأخذ في الإعتبار جميع أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها وأية إجراءات أخرى اتخذتها الإدارة لتجنب المخاطر التي تم تحديدها مسبقاً،

و تتمثل خطوات عملية لتقييم المخاطر في :¹

الخطوة الأولى: تحديد المخاطر

وحتى تكون عملية تحديد المخاطر أكثر فعالية ، فإنه يفضل الاعتماد على أكثر من أسلوب من تلك الأساليب وذلك كما يلي:

1 - المقابلات :

عند الإعداد للمقابلات المتعلقة بعملية تحديد الخطر يجب أن يتم التأكد من التالي:

-تحديد الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية للجهة المعنية ،

-الربط بين الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية للجهة ككل وبين مبادرات الإدارة لتحقيق تلك الأهداف ،

-تحديد البيئة الخارجية ومدى تأثيرها على تحقيق أهداف الجهة المعنية ،

-تحديد المخاطر الداخلية التي يمكن أن تواجه تحقيق مبادرات الإدارة ،

2 - ورش العمل :

الهدف من ورش العمل هو المساعدة في توحيد مفهوم عملية تقييم المخاطر وكذلك مفهوم الخطر وذلك بغرض تخفيف حدة الاعتماد على الحكم الشخصي للأفراد في مرحلة التقييم.

3 - إستبيانات التقييم الذاتي :

تعتبر عملية استبيانات التقييم الذاتي للأنشطة والمخاطر المتعلقة بها عملية جوهرية ، حيث يتم استخدامها للتأكيد على البيانات التي تم التوصل إليها خلال كافة المراحل السابقة ضمن عملية التحليل الإستراتيجي والمقابلات الأخرى التي قد تتم خلال عملية تقييم المخاطر ، كما أنه يجب إعداد تلك الاستبيانات وتحليلها بطريقة تضمن سلامة ودقة البيانات وسهولة عملية تقييم الخطر.

الخطوة الثانية: تحديد الأنشطة القابلة للتدقيق

العمليات والأنشطة القابلة للتدقيق هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يتم اتباعها من قبل مجموعة من الموظفين لإتمام نشاط معين ، ويجب أن تساهم تلك الأنشطة في تحقيق أهداف الإدارة ،

-الجانب المالي (اعداد وتنفيذ الميزانية - الإيراد المتوقع والفعلي - الحساب الختامي - الحسابات تحت التسوية والاقفالات الشهرية - الرواتب الشهرية....) ،

-الجانب الإداري (تعيينات - استقالات - إجراءات - ترقية - نهاية خدمة....) ،

-الجانب التشغيلي (مدى تعقد العمليات والإجراءات - حجم المعاملات - الربط بين البيانات....) ،

-جانب النظم والمعلومات (النظم المستخدمة - الربط بين الأنظمة المختلفة - صلاحيات الدخول على الأنظمة².....) ،

¹ مرجع سبق ذكره ، موقع قسكاس ،ص17

الخطوة الثالثة: تقييم الخطر وسجل المخاطر

بعد الانتهاء من عملية تحديد المخاطر وكذلك تحديد العمليات والأنشطة القابلة للتدقيق ، ينبغي تقييم تلك المخاطر التي تتعرض لها الأنشطة ، ويتم تقييم تلك المخاطر عن طريق قياس احتمالية تعرض الأنشطة لتلك المخاطر (الاحتمالية) وكذلك قياس التأثير الناتج عن التعرض لتلك المخاطر .

الخطوة الرابعة: متابعة المخاطر وإعادة التقييم

وعليه تظهر الحاجة إلى التقييم المستمر لتلك المخاطر مما سيؤدي إلى إعادة ترتيب الأولويات للأنشطة الخاضعة للتدقيق وبالتالي سيكون له انعكاس على خطة التدقيق الداخلي السنوية .

كما أنه من خلال تنفيذ خطة التدقيق الداخلي السنوية ، فإنه من الممكن أن يؤدي تنفيذ التدقيق على بعض الأنشطة إلى الحصول على بيانات أخرى إضافية لم تلاحظ في مرحلة تقييم المخاطر ، بالإضافة إلى إمكانية اكتشاف عدم فعالية إجراءات الرقابة الموضوعة¹ .

3) إعداد خطة التدقيق الداخلي

يتم إعداد خطة التدقيق الداخلي وفقاً لنتائج تقييم المخاطر ، على أن تغطي تلك الخطة فترة من سنتين إلى ثلاث سنوات بالإضافة إلى ذلك أن تكون مرنة بما فيه الكفاية لاستيعاب أية تغيرات قد تطرأ ، ويتم اعتمادها من الإدارة العليا

الخطوة الأولى: إدراج نتائج عملية تقييم المخاطر في خطة التدقيق الداخلي

يتم أخذ نتائج عملية تقييم المخاطر في الحسبان عند إعداد خطة التدقيق الداخلي بغرض التأكد من تغطية كافة المخاطر المتعلقة بالأنشطة ،

الخطة الثانية: تحديد الأنشطة الواجب إدراجها في خطة التدقيق الداخلي:

هناك العديد من الأسس التي يتم إتباعها لضمان إضافة القيمة إلى الجهة المعنية وتلبية توقعات الإدارة العليا من مكاتب التدقيق الداخلي بالإضافة إلى تغطية الأنشطة التي تتعرض لمخاطر عالية والتي يكون لها تأثير كبير على تحقيق أهداف الجهة المعنية ، وتمثل تلك الأسس فيما يلي:

- نتائج عملية تقييم المخاطر ،

- توجهات الإدارة العليا والإدارة التنفيذية ،

الخطوة الثالثة: تحديد توقيت التدقيق والموارد المطلوبة :

- الوقت اللازم للتخطيط لعملية التدقيق ،

- الوقت اللازم لتنفيذ عملية التدقيق ،

- الوقت اللازم للانتهاء من إعداد التقارير ،

- الوقت اللازم لمناقشة الملاحظات والتقارير مع الجهة المدقق عليها ،

- الوقت اللازم لتحديث خطة التدقيق في حالة وجود تغييرات ،

- الوقت اللازم للتدريب والتطوير¹

¹ مرجع سبق ذكره ، موقع فسكاس ، ص 18

- الوقت اللازم للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بتنفيذ التدقيق (الانتقال - إجراء المقابلات والزيارات مع الموظفين - إعداد متطلبات التدقيق.....) ،

الخطوة الرابعة: اعتماد خطة التدقيق

يجب اعتماد خطة التدقيق الداخلي عن فترة من سنة إلى ثلاث سنوات من الإدارة العليا ، كما يجب أن تشمل تلك الخطة على ما يلي:

1 - الأنشطة المقترحة للتدقيق عليها

2 - توقيت كل نشاط على حده (توزيع الأنشطة على مدار الخطة المعتمدة)

3 - الفترة الزمنية اللازمة لكل نشاط

الخطوة الخامسة: تحديث خطة التدقيق الداخلي (عملية إعادة تقييم الخطة)

فإنه يمكن تعديل خطة التدقيق الداخلي في حالة وجود تغيير جوهري في تقييم درجة تعرض الأنشطة للمخاطر المختلفة والذي ينتج من خلال إجراءات التدقيق الداخلي ،

المرحلة الثانية : تنفيذ المهمة

تعتبر مرحلة تنفيذ عملية التدقيق أطول وأهم مرحلة في سيرورة التدقيق الداخلي، لأهميتها في كتابة تقرير تدقيق المنتج النهائي للمهمة، ولهذا يجب أن تحظى بالعناية اللازمة من كل الأطراف ذات العلاقة بالمهمة .وخلال هذه المرحلة يتحول فريق المهمة من العمل المكتبي النظري إلى العمل الميداني .²

1 - إعداد برنامج التدقيق:

يدعى أيضا مخطط التنفيذ وكذلك برنامج العمل، ويتم إعداده من طرف فريق التدقيق وتحت إشراف رئيس المهمة، ويتم إرساله إلى مسؤول التدقيق الداخلي للإطلاع عليه طبقا للمعيار رقم 2240 ، وتقع على رئيس المهمة مسؤولية الاحتفاظ به في ملف التدقيق ، و يتضمن هذا المخطط النقاط التالية :وثيقة تعاقدية، مخطط عمل، دليل مرشد، نقطة انطلاق في بناء استمارة الرقابة الداخلية، متابعة للمهمة.³

✓ استبيان الرقابة الداخلية:

يعتبر استبيان الرقابة الداخلية من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المدققين الداخليين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على المسيرين لتلقي الإجابة عليها، ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية المطبقة، وتتعلق أسئلة استبيان الرقابة الداخلية بالنواحي التنظيمية، التشغيلية، نظم المعلومات، العاملين، الوسائل المادية للوحدة الخاضعة للتدقيق، وتبنى الاستمارة من خلال طرح مجموعة من الأسئلة .

¹ مرجع سبق ذكره موقع قسكاس ,ص21

² عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، الإسناد الخارجي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الداخلي وجودة المراجعة، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد1 ، 2001، ص 170 .

³ صالح محمد يزيد ، اثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة 2015-2016، ص79

2- العمل الميداني :¹

ويكون مرتكزا على :

✓ الملاحظة الفورية:

أول الاختبارات التي يقوم بها المدقق الملاحظة الفورية، وهي تختلف عن الملاحظات الأخرى بأنها آلية، وهنا يكون للخبرة دور كبير، فالمدقق المتمكن يمكنه ملاحظة المحيط بمجرد وصوله ووضع تقييمات أو إحصاءات مبدئية ،

✓ الملاحظة المحددة:

من خلال تحديد مواطن الخطر واستمارة الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بإجراء وتنفيذ اختبارات، فيقوم باختبار بعض العمليات والإجراءات المرتبطة بفترات معينة، هذا الاختبار يجب أن يكون موضوعي من أجل بلورة رأيه حول سير العمليات بموضوعية،

✓ ورقة كشف وتحليل المشكلات:

هي وثيقة عمل موحدة، أين يقوم المدقق بتوثيق كل خلل، كما تلخص كل مرحلة من مراحل عمليات التدخل الميداني، وتمثل وسيلة تواصل بين المدقق والوظيفة المعنية بعملية التدقيق، تسمى في بعض المراجع بوثيقة الحدث، وثيقة تحليل، ورقة تحليل الرقابة الداخلية، إذ تنجز إلى خمسة أقسام : المشكلات، الملاحظات، الأسباب، العواقب والآثار، التوصيات ،

3 - إعداد التقرير النهائي وتقديم النتائج

تتطلب هذه المرحلة القدرة على الإنشاء والصياغة الأدبية بالإضافة إلى التحاور الذي يبقى موجودا خلال هذه المرحلة،

✓ مشروع تقرير المدقق:

حيث يكون فيه جميع الملاحظات المسجلة ليتم المصادقة عليه، فلا يمكن اعتباره نهائيا حتى و ان تضمن مصادقة خاصة. هذه الوثيقة وان احتوت على توصيات المدقق، فإنها لا تتضمن إجابات المؤسسة، و لا تتضمن مخطط العمل والذي يعتبر أحد ملاحق التقرير النهائي، أين تشير المؤسسة متى ومن سيقوم بتنفيذ التوصيات المقبولة ،

✓ الاجتماع الختامي:

يضم نفس الأعضاء الذين نشطوا الاجتماع الافتتاحي، أو الذين استمعوا لمخطط المدقق عن البداية، فيبدون رأيهم حول ما قام به فريق التدقيق، بالإضافة لفريق التدقيق أو لمصالح والأقسام المدققة ،

✓ تقرير التدقيق الداخلي:

يسمح التقرير للمدقق بإبداء رأيه (كتابيا) حول البيانات والقوائم المالية والمواضيع الأخرى التي كانت محل التدقيق، فهو يلخص مهمة التدقيق، ويعتبر وسيلة بين المدقق والجمهور، وفيما يلي مبادئ التقرير:

- لا وجود للتدقيق الداخلي من دون تقرير التدقيق الداخلي ،
- وثيقة نهائية : فهو آخر عقد لمهمة التدقيق، والتي لا تنتهي إلا باقتراحات وتوصيات ،

¹ مرجع سبق ذكره ، صالح محمد يزيد ، ص 54

- عرض مسبق للمؤسسة : فمن المفترض أن النقاط تم عرضها خلال الاجتماع الختامي ،
- حق المؤسسة في الإجابة : للمؤسسة الحق في الرد إما شفاهيا أو كتابيا ،

الفصول الرئيسية لشكل تقرير التدقيق تتمثل في النقاط الأربعة التالية:

الورقة الخارجية ورسالة الإحالة: عادة ما يكون تقرير التدقيق مرفق برسالة إحالة، أما الصفحة الأولى فتحوي على:

- عنوان المهمة وتاريخ إرسال التقرير، كما يتم التذكير بالمهمة ،
- أسماء المدققين المساهمين في العمل ورؤساء المهمة ،
- أسماء المستفيدين من تقرير التدقيق ،

المقدمة والملخص: يبدأ هذا الجزء بفهرس مفصل للتقرير، والذي يكون ضروري بالنسبة للتقارير كبيرة الحجم التي تحتوي على ملاحق كثيرة ،

التقرير التفصيلي: هو الوثيقة التفصيلية والكاملة، الموجهة بالدرجة الأولى للمؤسسة المدققة، ويشمل

الملاحظات، التوصيات، بحيث يحترم التسلسل المعروض في الفهرس ،

خلاصة خطة العمل والملاحق: الهدف من هذا الجزء ليس تكرار ما تم عرضه، ولكن اقتراح مهمات أخرى والتي ظهرت الحاجة لها من خلال هذه المهمة، أو التذكير بتاريخ المهمة القادمة ،

4 - متابعة نتائج المهمة

وتعرف مرحلة المتابعة بأنها " العملية التي من خلالها يتأكد المدقق الداخلي من تنفيذ الإجراءات المقترحة من قبل الإدارة المسؤولة عن المجال الذي تم تدقيقه، أو إن الإجراءات المنفذة ملائمة وفعالة ، وقد أكد المعيار 2500 على وجوب وضع مسؤول التدقيق الداخلي سيرورة المتابعة والمراقبة، والتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلا الإجراءات اللازمة ، أما بالنسبة للإدارة فيمكن حصر استجابتها تجاه التقرير النهائي للتدقيق الداخلي في ثلاث مواقف ممكنة وهي:

- قبول الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف يأتي بعد اقتناع مسؤولي المؤسسة الخاضعة للتدقيق بما ورد في تقرير التدقيق أثناء الاجتماع النهائي ،
- قبول الاقتراحات بشكل جزئي، نظرا لعدم اقتناع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق أو الإدارة العليا ببعض الاقتراحات، باعتبارها غير ملائمة لظروف المؤسسة ،
- رفض الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف استثنائي، فلا يمكن القيام بمهمة التدقيق وما تتطلبه من موارد، ثم تكون النتيجة رفض الاقتراحات¹

¹ مرجع سبق ذكره ، صالح محمد يزيد ، ص 57

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الأول : الدراسات الوطنية

1 - دراسة عمر شريقي ، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة و دوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 2015/07 .

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور التدقيق الداخلي كأحد الآليات المهمة في تطبيق نظام الحوكمة فعال وفي الرفع من فعالية الأداء داخل المؤسسات مبرزة العلاقة بين التدقيق الداخلي ، و مختلف الآليات الأخرى للحوكمة من مجلس الادرة و لجنة التدقيق و التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات وفي ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA ، وقد قسمت هذه الدراسة إلى خمسة محاور وهي :

أولاً : الحوكمة مفهومها ، معاييرها ، محدادتها ، دوافع انتشارها و اهميتها ،

ثانياً : مفهوم و أنواع التدقيق الداخلي و الخدمات التي يقدمها للمؤسسة ،

ثالثاً : التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات لإرساء نظام حوكمة فعال و علاقته بالآليات الأخرى للحوكمة ،

رابعاً : الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، و المعايير الدولية للتدقيق الداخلي و دوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة ،

خامساً : النتائج و المناقشات

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج النظرية الآتية نذكر بعضها منها:

إن إطار الحوكمة الشركات يشجع على استخدام الفعال للموارد و يبحث أيضا على نظم المحاسبة و المسائلة عن إدارة هذه الموارد مما يعمل على التقريب من مصالح الشركات و الأفراد و المجتمع ،

بالإضافة إلى أن نظام الرقابة الداخلية و لجان التدقيق داخل الشركات يلعبان دورا كبيرا في تفعيل أسلوب حوكمة الشركات من خلال دراسة المخاطر و القيام بعملية الربط بين مجلس الإدارة و المدقق الخارجي و الإشراف على العلاقة بين المدقق الخارجي و المدقق الداخلي و تحقيق الاستقلالية لهما للوصول إلى الشفافية و الإفصاح الكامل بالقوائم المالية من خلال جودة الأداء المهني يعتبر التدقيق الداخلي اليوم وظيفة الدعم الرئيسية للإدارة و لجنة التدقيق و مجلس الإدارة و التدقيق الخارجي ، إذ يلعب دور المفتاح في إرساء نظام الحوكمة فعال بالمؤسسات ،

إن التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات لم يعد دوره يقتصر على فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية بل أصبح يقدم

خدمات تأكيدية و خدمات استشارية تتركز على تحسين الأداء داخل الشركة و زيادة قيمتها ،

نلاحظ أن هذه الدراسة قد تناولت جوانب الحديثة للحوكمة و علاقتها بالتدقيق الداخلي للرفع من الأداء للمؤسسات ، غير أن هذه الدراسة اكتفت بالجانب النظري دون الاستعانة بالجانب التطبيقي

2 - زوهري جلييلة ، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر ، جامعة جيلالي ليايس بسيدي

بلعباس، مجلة الباحث الاقتصادي ، العدد 04 / ديسمبر 2015

اندرجت إشكالية هذه الدراسة البحثية على :

ما مدى مساهمة الإصلاحات المحاسبية المالية الجزائرية في تفعيل مهنة التدقيق على مستوى المؤسسات الاقتصادية و للإجابة على

هذه الإشكالية انطلقت هذه الدراسة من خلال الفرضيتين الآتيتين

الفرضية الأولى : إصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر لن يؤدي ثماره ما لم يصاحبه إصلاحات جذرية على مهنة التدقيق و المراجعة المالية

الفرضية الثانية : تدعيم سياسة الإفصاح المالي وجود القوائم المالية تقوم أساسا على فعالية الرقابة الداخلية و الخارجية للمؤسسات الاقتصادية

أما من الجانب النظري فقد تطرقت الدراسة من خلال بعض المحاور التي لها علاقة بالموضوع

أولا : ماهية التدقيق المالي و المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ،

ثانيا : معايير التدقيق الدولية و إشكالية الإفصاح المحاسبي ،

ثالثا : التوجه المحاسبي في الجزائر ،

رابعا : انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ،

أما من الجانب الميداني للدراسة فقد قام الباحث دراسة استبانه تمس خلايا التدقيق على مستوى مؤسسة شيالي المتخصصة في إنتاج الأنابيب البلاستيكية بالمنطقة الصناعية بولاية سيدي بلعباس ، وقد مرت مرحلة الدراسة من خلال ، المراحل المتبعة لإتمام عملية التدقيق داخل المؤسسة شيالي ثم استنتجت الباحث نقاط قوة و الضعف للتدقيق بالشركة، وقد خلص الباحث إلى أن : تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ منذ سنة 2010 يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية ، سواء من حيث الإطار التصوري ، المبادئ و القواعد المحاسبية و القوائم المالية، وهو ما نتج عنه تغير في الممارسات و التطبيقات المحاسبية و لهذا فان التزام المؤسسات بتطبيق مبادئ و شروط الإفصاح المالي سيتولد عنه معلومات مالية موثوقة ، و بالتالي نسبة الإفصاح المالي تتعلق بدرجة منفعة المعلومة المالية المحسدة في القوائم المالية بالنسبة لمتخذي القرار ، وان حرص المؤسسات على معايير التدقيق الممتهنة من طرف المتخصصين على المنهجية العلمية و المعتمدة بالدرجة الأولى على عملية التدقيق الداخلي سيمكن هذه المؤسسات من تجنب إي اختلالات مالية و محاسبية قد تؤدي إلى إعداد قوائم مالية مشكوك فيها . نلاحظ من خلال هذه الدراسة أن ، اهتمام الباحث بالتوحيد للممارسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي الذي يحقق التوحيد و التوافق الدولي المحاسبي للمهنة ، غير أنه أغفل جانبا مهما متمثلا بالمقارنة بمجموعة من المؤسسات لتعميم النتائج على باقي المؤسسات الجزائرية .

3 - دراسة لغراب الشافعي ، بعنوان "التدقيق المحاسبي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة - حالة الجزائر -" مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماستر في تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة غرداية ، سنة 2014

تعلقت هذه الدراسة بمعرفة آراء ممارسي مهنة المحاسبة من خبراء محاسبين، و محافظي الحسابات، و محاسبين معتمدين، و المحاسبين بالمؤسسات بالإضافة من له علاقة بالموضوع بتراب الولاية لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات الصغيرة و المتوسطة للتدقيق المحاسبي قام الباحث بالاعتماد على منهجين للدراسة ، منهج وصفي و اتبع من خلاله على الاطلاع على الكتب و البحوث و الدراسات السابقة و الأطروحات ، ومنهج استقرائي و ذلك من خلال المعلومات و الإحصائيات التي تم الحصول عليها عن طريق الاستبانه التي صممت من اجل البحث

وقد توصل الباحث من خلال ما صاغه من فرضيات إلى النتائج التالية :

- إن أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة يعتبر وسيلة مهمة يمكن من خلالها اكتشاف التلاعب و الأخطاء بالقوائم المالية بالإضافة إلى أن التدقيق المحاسبي يخدم جهات كثيرة ذات العلاقة مع المؤسسة ،

- أما الفرضية الثانية فهي أن هناك توافق نسبي بين التدقيق المحاسبي في الجزائر و معايير التدقيق الدولية , حيث تبين إن الجزائر كغيرها من الدول تحاول تكييف بيئتها المؤسسية مع المعايير المحاسبية الدولية ،
- أيضا ما توصل إليه من نتائج حسب الفرضية الثالثة وهي أن هناك ارتباط بين التدقيق المحاسبي و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من خلال اعتماد على مدققين قليلو الخبرة فقط .
وقد استنتج الباحث أن :

لابد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية و العملية لدى ممارسي المهنة بما يتناسب و التطورات الاقتصادية الدولية أيضا أن التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الدولية يعاني من قصورا يجعل المهنة و المدققين امام صعوبات تؤثر على فعالية المعلومات المالية

نلاحظ من خلال هذه الدراسة أن ، الباحث قد تطرق إلى الموضوع من كل الجوانب المهمة له من الممارسات الدولية للتدقيق المحاسبي بالإضافة إلى إسقاط الجانب النظري على التطبيقي وقد وفق فيه إلى حد ما ، إلى انه أهمل الجانب الأخر في الدراسة وهو ما جاهزية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لممارسة التدقيق المحاسبي, أو أين وصلت هذه المؤسسات في تطبيق التدقيق المحاسبي .
4 - محمد حسان بن مالك , كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،

عبد الله مايو، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، خصائص المحاسبة في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية ، دراسة عينة من المؤسسات، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 2016/02

تطرق الباحثان في هذه الدراسة إلى معرفة بعض الحقائق المحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، خاصة الاحتياجات المحاسبية لهذا النوع من المؤسسات و العوائق التي تواجهها في تطبيق النظام المحاسبي المالي ،
استعملا في هذه الدراسة مجموعة من البيانات الثانوية المتحصل عليها من بعض الدراسات السابقة ومنشورات وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، بالإضافة إلى البيانات الأولية المجمعة بالاعتماد على وثائق المؤسسة و المتمثلة في قوائمها المالية، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية ، و توجيه استبيان للمسيرين و المكلفين بالمحاسبة في العينة، وقد لاحظ الباحثان من خلال المعلومات المجمعة إلى أن :

المستوى التعليمي للمسير والمكلف بالمحاسبة:

المستوى التعليمي للمسير في المؤسسات جامعي أو مستوى ثانوي ،
معظم المكلفين بالمحاسبة في المؤسسات يحملون شهادة جامعية دون اعتماد ،

المحاسبة في مؤسسات العينة:

حجم المؤسسات لا يؤثر في ترتيب أهمية السجلات المحاسبية ، حيث تعتبر مصالح الضرائب أهم وأول مستفيد من القوائم المالية أن المحاسبة أداة جبائية في الأساس
القوائم المالية :

درجة تفصيل الحسابات في الغالب تكون في حدود رتبين وهذا ما يكرس فكرة بساطة أعمال هذا النوع من المؤسسات.
من خلال الملاحظات السابقة استنتج الباحثان

أن المسيرين و ملاك المؤسسات يرون أن مهمتهم تنتهي بمجرد تسليم المستندات المتعلقة بالتسجيلات المحاسبية و لا يولون الاهتمام بالقوائم المالية المستخرجة .

نلاحظ من هذه الدراسة التي قام بها الباحثان الى ان , الدراسة قد شخصت الواقع للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في اعتماد المحاسبة و مدى تطبيقها و مدى الاهتمام بها من طرف المسيرين و المحاسبين .

5 – علي نبيل بلعور , أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر: تقييم من خلال نهج FDH

أداء المشاريع الصغيرة والمتوسطة في الجزائر: تقييم من خلال نهج FDH , جامعة محمد بوقرة, بومرداس, مجلة الباحث, العدد 2014/14

Performance des PME Algériennes : évaluation par l'approche FDH Performance of Algerian SME: evaluation by the FDH approach

Ali Nabil BELOUARD

Université M'hamed Bouguara Boumerdès, Algérie

انطلقت هذه الدراسة من إشكالية :

ما مدى فعالية هذه الشركات في استخدام المدخلات في الإنتاج؟

وللإجابة على هذه الإشكالية و الغرض من هذه الورقة هو تطبيق تحليل الحدود اللامعلمية لتقييم أداء الشركات الجزائرية الصغيرة

الخاصة، ولتوضيح ذلك من خلال تطبيق على عينة من الشركات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لتقييم أدائها بشكل صحيح،

و لتقييم هذا الأداء للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب هذه الدراسة اعتمدت على طريقة علمية إحصائية تسمى طريقة

FDH , و تتمثل هذه الطريقة في :

طريقة هال التخلص المجاني من تولكينز :

هذه الطريقة غير ثابتة تختلف عن طرق غير ثابتة أخرى ، من خلال التحلي عن فرضية التحذب التي تتطلبها الطرق الأخرى،

تعتبر طريقة FDH نسخة أكثر عمومية من نموذج DEA لأنها تعتمد فقط على افتراض لا ثبات لمجموعة الإنتاج ،

لتوضيح مبدأ طريقة FDH المحددة أعلاه، من أجل تقدير الكفاءة التقنية ، على عينة من الشركات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية

الخاصة حيث يتم استخدام حدود جميع إمكانات الإنتاج لتقييم كفاءة أنشطة الإنتاج المرصودة من خلال علاقة رياضية ، حيث

يتكون نموذج هذه الدراسة البحثية من 265 شركة جزائرية خاصة من نوع الشركات الصغيرة والمتوسطة، هي مستعرضة بالنسبة

لسنة واحدة ، التي نشرها المركز الوطني للسجل التجاري (B.O.A.L). النشرة الرسمية للإعلانات القانونية ،

وفيما يلي نورد المدخلات والمخرجات لوصف النشاط الإنتاجي للشركات الصغيرة والمتوسطة التي تم تحليلها.

مخرج واحد : حجم الأعمال

ثلاثة مدخلات: الأول يمثل كشوف المرتبات (Input1) للشركة ، والثاني هو مخزون رأس المال (Input2) والثالث هو

الاستهلاك الوسيط (Input3).

تستخدم الشركات في عينتنا هذه المدخلات الثلاثة لإنتاج ناتج واحد هو رقم أعمال، وبعد الدراسة استنتج الباحث أن

ما مجموع 210 من مجموع 265 من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية ليس لها كفاءة و فعالية والاستخدام غير الفعال

للموارد ، أي أنها ليست على حدود أفضل الممارسات ؛ في حين أن 55 مؤسسة صغيرة ومتوسطة فقط تتمتع بدرجة من الكفاءة

فإن لدى 55 مؤسسة صغيرة ومتوسطة درجة من الكفاءة في مدخلات تساوي الفائدة مما يعني أنها تحقق الاستخدام الأمثل

لمدخلاتها في العملية الإنتاجية

يمكن تفسير النتائج التي تم الحصول عليها من خلال حقيقة أن معظم الشركات قيد الدراسة تتميز بعدم الكفاءة الفنية الموجهة نحو المدخلات، أي أنهم لا يستخدمون مواردهم على النحو الأمثل ، أي أنهم يعملون تحت حدود أفضل الممارسات. نلاحظ من خلال هذه الدراسة أن الباحث اعتمد طريقة رياضية في تقييم أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية ، لكنه لم يراعي الجانب في الارتباب في التصريحات في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية BOAL حي أن معظم الشركات لا تقوم بالتصريح الحقيقي في هذه النشرة

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

1 - محمد عبدو المحمدي , فيوزاب دونزا, جيريت سارنس, دراسة مقارنة لنضج التدقيق الداخلي (نظرة عامة عالمية على عمليات التدقيق الداخلي والتخطيط), **CBOK** للدراسات و الابحاث **IIA**, 2015

Mohammad Abdolmohammadi , Giuseppe D'Onza, Gerrit Sarens, Étude comparative de la maturité de l'audit interne, Panorama mondial des processus et de la planification de l'audit, **CBOK**, 2015

تطرق هذه الدراسة لمعرفة مدى نضج التدقيق الداخلي حول العالم من خلال التساؤل التالي :

ما هو مستوى نضج قسم التدقيق الداخلي؟

هذا هو السؤال الذي تسعى هذه الوثيقة للإجابة عليه بناءً على مساهمات أكثر من 2500 من مديري التدقيق الداخلي في قاعدة بيانات هيئة المعارف المشتركة (CBOK) ، و تدعم هذه النتائج كذلك بالمقابلات التي أجريت مع مديري المراجعة الداخلية في مناطق مختلفة من العالم الذين تبادلوا وجهات نظرهم حول نضج وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث أن تقييم هذا النضج مهم لأنه يساعد على وضع استراتيجيات لسد الفجوات بين توقعات الجودة المتوقعة من التدقيق الداخلي والواقع، و يتم تطوير مؤشرات النضج لمساعدة أصحاب المصلحة الرئيسيين على تحديد ما إذا كانوا يستطيعون الاعتماد على الخدمات المقدمة من قبل قسم التدقيق الداخلي الخاص بهم وكيف يمكنهم ذلك، تهدف هذه المؤشرات أيضًا إلى توجيه مديري المراجعة الداخلية في تطوير نضج خدمتهم ، يغطي هذا البحث العديد من قطاعات الأعمال من مناطق مختلفة من العالم ، يقوم المؤلفون بتحليل تأثير حجم وعمر خدمة المراجعة الداخلية للحسابات ، وحجم المنظمة والامتثال للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية للتدقيق الداخلي ، و يتم تنظيم هذا البحث في سبعة أقسام من البيانات ومن خلال جمع البيانات تحصل الباحثون على أن :

محاذاة المراجعة الداخلية مع الخطة الإستراتيجية للمنظمة

في المتوسط ، أفاد 55٪ من مديري المراجعة الداخلية أن قسم التدقيق الداخلي لديهم متوافق تمامًا أو يكاد يتماشى مع الخطة الإستراتيجية لمؤسستهم وتظهر استجابات المسح وجود اختلافات حسب منطقة العالم، المنطقة التي توجد فيها أعلى نسبة من خدمات المراجعة الداخلية التي تتماشى بالكامل أو شبه تامة مع الخطة الإستراتيجية للمنظمة هي أمريكا اللاتينية والكاربي (70٪) ، تليها إفريقيا جنوب الصحراء (65٪) ، هذه النتائج تشير إلى أن الدول التي اعتمدت أساليب المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة قد اختارت مباشرة التوافق مع الخطة الإستراتيجية، ومع ذلك من الممكن أيضًا أن تكون النتيجة بسبب الحجم الصغير للعينات ، والذي سيتطلب مزيدًا من البحث

تقييم المخاطر

تؤكد غالبية مديري التدقيق الداخلي الذين شملهم الاستطلاع أن استخدام تقييم شامل للمخاطر هو علامة على نضج خدمة التدقيق الداخلي ومع ذلك ، يجب أن يكون لدى المنظمة الناضجة رؤية استشرافية وفهم أعمالها بالإضافة إلى المخاطر الناشئة التي ستصبح فاعلية الضوابط عنصراً أساسياً في أي نجاح.

مهارات التدقيق الداخلي

إن ملائمة ملف المدققين الداخليين هو مؤشر على نضج الخدمة، أفادت الدراسة أن 53٪ من متوسط مراجعي الحسابات الداخليين في العالم أن موظفيهم لديهم توازن بين مهارات التدقيق التقليدية والمعرفة الجديدة، و 34٪ من الحالات ، و يتمتع الموظفون بمظهر أكثر تقليدية في المحاسبة والتدقيق حيث يؤكد العديد من مديري التدقيق الداخلي الذين تمت مقابلتهم هو أكثر انتشاراً في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا (62 ٪) وكذلك في أوروبا (62 ٪) وأقل شيوعاً في أفريقيا جنوب الصحراء (44 ٪) وشرق آسيا والمحيط الهادئ (43 ٪).

تخطيط المراجعة الداخلية

خلص الباحثون ان أكثر من نصف (59٪) من المشاركين في المراجعة الداخلية للحسابات يشيرون إلى أنهم يجرون مراجعات سنوية رسمية دورية (36٪) أو تقييمات مستمرة (23٪)، يمكن أن يكون تقييم المخاطر هذا جزءاً من تحديث الخطة (المستوى العام) أو تحديث المخاطر المحددة (المستوى التفصيلي) ، ومن المثير للاهتمام ملاحظة أن ما مجموعه 9 ٪ من مديري المراجعة الداخلية المشمولة بالمسح في جميع الأقاليم لا يحدثون تقييماتهم للمخاطر. يتناقض هذا الوضع وفقاً للمناطق. على سبيل المثال ، بالنسبة للتقييمات المستمرة ، فإن أفريقيا جنوب الصحراء الكبرى لديها أعلى درجة (39٪) وأمريكا الشمالية هي الأدنى (14٪).

إجراءات التدقيق

استنتج الباحثون ان كلما كبرت خدمة التدقيق الداخلي ، كلما ازدادت توثيق ومراقبة التدقيق حيث أعطى المسح أن (73٪) لأقدم خدمات التدقيق مقابل 42٪ لآخرها)

استخدام نظم المعلومات

39٪ من المشاركين في المراجعة الداخلية للحسابات الذين شملهم الاستطلاع ذكروا أن خدمتهم تعتمد على نظم المعلومات المناسبة أو تستخدم على نطاق واسع أنظمة المعلومات ، بما في ذلك استخراج البيانات وتحليلها، ما يقرب من ربع (23 ٪) من المستجيبين يشيرون إلى أنهم يستخدمون فقط النظم والعمليات اليدوية

برنامج ضمان الجودة وتحسينه

يشير حسب هذه الدراسة أن ثلث مديري المراجعة الداخلية (34٪) تقريباً إلى أن لديهم برنامجاً جيداً لضمان الجودة وتحسينه ، بما في ذلك مراجعة خارجية للجودة وقد استنتج الباحثون على ان من المرجح أن الخدمات الصغيرة لا تتمتع في كثير من الأحيان بالقدرة على توفير مجموعة متنوعة من الخبرات ، والتي يمكن أن تساعد في نقل شعور أقل نضجاً عندما يكون قسم التدقيق الداخلي صغيراً جداً ، فإنه لا يملك الموارد اللازمة للطرق والممارسات المتطورة ؛ المهارات غير كافية لتوسيع الأنشطة وتلبية توقعات

لتوفير الخدمة الناضجة للتدقيق الداخلي يجب أن يكون لديها الأشخاص المناسبون الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة ، مع التدريب المتين للحفاظ على مواكبتهم ، والتشارك في المصادر لدمج الموارد المناسبة وفقاً للموضوع نلاحظ أن هذه الدراسة قامت بمسح كل دول العالم تقريباً في معرفة مدى تطبيق معايير التدقيق من طرف ممارسوا مهنة التدقيق و مسيرو الشركات و مدى وصولها إلى النضج في التطبيق و قناعتهم به ، و هذه الدراسة هي تابعة و مكتملة إلى دراسات سابقة قامت بها لسنة 2006 و سنة 2010 ، و تبين أنها في تطور و زيادة مستمرة في النضج ، لكن أرى أن هذه الدراسة أغفلت عن المعوقات التي حالة دون نضج التدقيق الداخلي في بعض دول العالم

2 - عبد القادر عبيد علي ، فرح اراج، عائشة بن لوتا، ممارسات إدارة المخاطر ودور المراجعة الداخلية، (منظور الإمارات العربية المتحدة على المؤسسات غير المالية)، تم نشره من قبل جمعية التدقيق الداخلي في دولة الإمارات العربية المتحدة، 2015

Abdulqader Obaid Ali, Farah Araj, Ayesha Binlootah, Risk management practices and the role of internal audit, A UAE perspective on non-financial institutions, Published by the UAE Internal Audit Association, 2015

هذا هو أول تقرير بحثي من قبل جمعية التدقيق الداخلي للإمارات العربية المتحدة - الأكاديمية الدولية لأمن المعلومات وأول تقرير بحثي عن إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية لدولة الإمارات العربية المتحدة ، يبحث هذا التقرير ممارسات إدارة المخاطر ودور التدقيق الداخلي ، بناءً على دراسة استقصائية للمؤسسات غير المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة، تم إجراء الاستبيان من خلال إدارة استطلاع عبر الإنترنت في الفترة من سبتمبر إلى نوفمبر 2014، وشملت العينة من 90 مديراً تنفيذياً للتدقيق الداخلي، وقد احتوى على ثلاثة أقسام

- القسم 2 - حالة نضج إدارة المخاطر
 - الأقسام من 3 إلى 5 - إطار إدارة المخاطر ، التنظيم والعمليات
 - القسم 6 - دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
- وبشكل عام ، تكشف نتائج المسح 77 ٪ من الكيانات المشمولة في المسح قامت إما بتنفيذ برنامج إدارة المخاطر كلياً أو جزئياً، إن إدارة المخاطر تحظى باهتمام في غالبية المنظمات التي شملتها الدراسة، ومع ذلك ، فإن ممارسات إدارة المخاطر لا تزال تتطور ولم تنضج، تشير النتائج أيضاً إلى احتمال عدم فهم أهمية إدارة المخاطر على سبيل المثال ، يتمثل أحد التحديات الرئيسية التي تواجه إدارة المخاطر في عدم وجود رعاية و دعم من المجالس والإدارة التنفيذية ، وهو ما يُرجح في الغالب إلى قلة الوعي، علاوة على ذلك ، في غالبية المنظمات ، تقتصر جهود إدارة المخاطر على تقييمات المخاطر ، وقد قامت بعض المنظمات التي شملتها الدراسة فقط بوضع جميع المكونات والعمليات الحيوية اللازمة لتمكين برنامج فعال لإدارة المخاطر، علاوة على ذلك ، تكشف نتائج الاستطلاع أيضاً أن مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية هما المسؤولان عن تحسين إدارة البيئة، حيث هناك فرص كبيرة في مجال إدارة المخاطر، التي يمكن أن تساهم فيها مهام المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ما يلي:
- مواصلة تعزيز الوعي بشأن المخاطر وأهمية إدارة المخاطر في جميع أنحاء المنظمة، يجب أن تأخذ مهام التدقيق الداخلي المبادرة لتعليم وتدريب مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية حول مفاهيم ومبادئ إدارة المخاطر،
 - يجب أن تركز مهام التدقيق الداخلي بشكل أكبر على أنشطة الاستشارات أو حتى توسيع دعم التنفيذ لتعزيز عمليات إدارة المخاطر ، مع ضمان إجراءات وقائية كافية لتجنب أي إعاقه للاستقلال والموضوعية،

- في المؤسسات التي لا تتمتع بإدارة مخاطر رسمية ووظيفة مخاطر مكرسة، ينبغي أن تضطلع وظائف المرتبطة الداخلية تدور رائد في عمليات إدارة المخاطر، هذا لا يعني أن التدقيق الداخلي سيدير المخاطر،
- تقدم ضمانات حول الإطار العام للإدارة و الإجراءات كما هو مطلوب من قبل معيار IIA 2120 - إدارة المخاطر وتوصيل النتائج إلى مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية،
- بالإضافة إلى ذلك، يمكن للتدقيق الداخلي أن يقدم تأكيداً على كيفية استجابة المنظمات للمفاهيم الناشئة مثل تدقيق ثقافة المخاطر ، ومدى كفاية بيانات قبول المخاطر ، وتكامل جهود إدارة المخاطر عبر الشركة،
- تشير هذه النتائج إلى ضرورة تعزيز قدرات المراجعة الداخلية للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المسؤوليات المتعلقة بإدارة المخاطر نلاحظ انه هذه الدراسة، قد تناولت جانب المخاطر و هو الجانب الأهم الذي تركز عليه وظيفة التدقيق الداخلي، أيضا تناولت المؤسسات الغير مالية ،
- نلاحظ من خلال هذه الدراسة أن الباحثون ركزوا على جانب المهمة للتدقيق الداخلي وهي الأهم في التدقيق الداخلي و نرى من خلال المسح الذي قاموا به فان التدقيق الداخلي في دولة الإمارات له تضح كبير مقارنة بالجزائر إضافة إلى انه في تطور و بتطبيق معايير التدقيق الدولية و منهجيتها
- 3- آراء و رأى عالمية، الارتقاء بالأثر الاستراتيجي للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين، العدد السادس، 2016
- معهد المدققين الداخليين IIA جمعية مهنية عالمية تضم أكثر من 190 000 عضو في أكثر من 170 دولة و إقليمًا، و يعد معهد المدققين الداخليين الجهة الرائدة الداعمة و التعليمية التي تضع المعايير و تجري الأبحاث في ما يخص التدقيق الداخلي، وهذه الدراسة هي احد الموضوعات التي قامت بالبحث فيها :
- حيث انطلقت هذه الدراسة من التساؤل التالي :
- كيف نترك أثرًا استراتيجيًا على المؤسسة؟ و للإجابة على هذا التساؤل قام الباحثون بطرح التساؤلات التالية :
- هل يفهم الرؤساء التنفيذيون للتدقيق المهمة الإستراتيجية للمؤسسة على مستوى عميق؟ هل يفهم الرؤساء التنفيذيون للتدقيق وجهة نظر الرئيس التنفيذي ومجلس الإدارة التي تنطرق إلى المشكلات الأساسية؟ هل التدقيق الداخلي متسق مع ميثاق هد اللازم لكي يصبح شريك المهمة الإستراتيجية ؟ هل التدقيق الداخلي توقعي واستباقي (وليس تفاعليًا)؟ هل يقدم الرئيس التنفيذي للتدقيق ضمانات بشأن إدارة المخاطر؟
- تقول لوز داري بيدويا بيدويا، من مؤسسة " Audilimited Organización Corona " في كولومبيا: من المستحيل تدقيق عملية ما دون فهم أهداف العملية وقواعد الحوكمة وسياقها في المجال، وهكذا الحال بالنسبة للعمل، وعليه، تتمثل الخطوة الرئيسية الأولى للارتقاء إلى شريك استراتيجي في درجة النجاح فهم المهمة الإستراتيجية للمؤسسة والأهداف المحددة لإنجاز هذه المهمة والمقاييس التي على أساسها تقاس درجة النجاح،
- يشدد أوليفر ديتيرل، من وكالة " Bundesagentur für Arbeit " بألمانيا، على أهمية تفاعل الرئيس التنفيذي للتدقيق مع مجلس الإدارة" على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يفهم العمل من منظور مجلس الإدارة "،
- يعرّف جيوفاني غروسو ، الرئيس الشرفي لمعهد المدققين الداخليين بإيطاليا، التفاعل الشخص ي بكونه مهارة ذات أهمية عظيمة للتدقيق الداخلي" يتطلب هذا الدور الاستراتيجي الجديد تطوير سلوكٍ يقتضي ضمناً مقدرة أعلى على التعامل مع التفاعلات الصعبة بين الأشخاص والشجاعة على مواجهة خطر تفسير دور جديد تمامًا بمرجعية تاريخية محدودة جدًا".

و تتمثل مهمة التدقيق الداخلي في تعزيز القيمة المؤسسية وحمايتها من خلال توفير التأكيد وتقديم المشورة والرؤية الموضوعية القائمة على المخاطر، ويمكن إجراء ذلك من خلال أساليب إدارة المخاطر والمراقبة والحوكمة بالإضافة إلى عمليات تضمن دراية الرئيس التنفيذي ومجلس الإدارة والإدارة بمجموعة من المخاطر الإستراتيجية والتشغيلية الرئيسية التي تواجه المؤسسة، وما إذا كانت تدار بشكل جيد أم لا، وقد خلص الباحثون إلى إن :

يدرك الرؤساء التنفيذيون للتدقيق قيمتهم الإستراتيجية عن طريق تحديد المخاطر الإستراتيجية التي تواجهها المؤسسة بتقييم كيفية إدارة المخاطر وتقديم حلول إلى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والتي تعمل على تحسين إدارة المخاطر التي تؤثر على المهام الإستراتيجية، كما يمكن أيضاً أن يقدم الرئيس التنفيذي للتدقيق المشورة بشأن فرص المؤسسة لاستخدام أساليب المخاطرة الذكية كميزة تنافسية ،

وبالتالي فإن الرغبة في إدراج التدقيق الداخلي من البداية ليس أمراً شائعاً للغاية، حيث ينبغي أن يقدم التدقيق الداخلي فهماً متعمقاً لإستراتيجية المؤسسة والأهداف التي تدعمها والمخاطر التي تؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف والاستجابات للمخاطر التي حددتها الإدارة، وينبغي أن يكون هذا الفهم مدعوماً بفهم شامل للأعمال والصناعة ذات الصلة وتوقعات أصحاب المصلحة ،

حيث تكمن الفكرة في تسهيل قدرة التدقيق الداخلي على التكيف مع الأولويات المتغيرة للمؤسسة و الرغبة في التعلم وإجراء الأمور الصحيحة والتمتع بإدارة قوية، ويحتاج الرؤساء التنفيذيون للتدقيق رفع جميع هذه الصفات إلى مستوى الشريك الاستراتيجي والمستشار الموثوق، والمواءمة بين إستراتيجية التدقيق الداخلي وإستراتيجية العمل، وبطبيعة الحال، لن يكون الطريق دائماً سهلاً، يجب بذل جهد متواصل،

فمن وجهة نظرهم، يؤدي الجمع بين التدقيق الداخلي والإستراتيجية إلى تجنب أمرين سلبيين، أمر سلبي للمدققين، نظراً لأن البقاء خارج الإستراتيجية يجرمهم من فرصة الحصول على مظهر وصورة مهنية أفضل، وأمر سلبي للمؤسسات، نظراً لأن العديد من المبادرات تفشل جراء عدم وجود الضوابط والتوازنات المهنية التي يمكن أن يوفرها التدقيق الداخلي، وينبغي

– وضع الخطط اللازمة لتحسين خدمات التدقيق

– تغيير الخطوات المتعاقبة القابلة للإدارة

– ومواصلة تقديم خدمة متميزة بشكل عام

نلاحظ من خلال هذه الدراسة هو تحليل الإستراتيجية للتدقيق الداخلي و مدى فهمها من طرف الرؤساء التنفيذيون، حيث اعتمدت هذه الدراسة على آراء بعض المديرين التنفيذيين من مختلف بلدان الرائدة في مهنة التدقيق الداخلي و عبروا عن آرائهم في الخطة الإستراتيجية للتدقيق الداخلي

4 – رافد عبيد النواس، مسؤولية مراقب الحسابات في تقويم مخاطر المشروعات الصغيرة، مجلة المحاسب، نقابة

المدققين العراقيين، المجلد 23 – العدد 46 ديسمبر 2016

يهدف هذه البحث إلى بيان مسؤولية مراقب الحسابات في تقويم مخاطر المشروعات الصغيرة و المتوسطة و ذلك باعتماد برنامج التدقيق المستند للمخاطر و الذي يوفر المعلومات المفيدة عن تقويم المخاطر التي تتعرض لها المشروعات، وقد انطلق الباحث من الإشكالية التالية :

بالنظر إلى ما تتمتع به المشروعات الصغيرة و المتوسطة من خصائص تتعلق بالنواحي التنظيمية و الشخصية فضلا عن دورها في زيادة القيمة المضافة للإنتاج لكونها احد المكونات الأساسية في الحياة الاقتصادية و تعرضها للعديد من المخاطر ذات العلاقة بالنواحي الأنفة الذكر الأمر الذي يتوجب من مراقب الحسابات الانتباه إلى هذه المخاطر و تحديدها ووضع برنامج التدقيق الملائم لغرض تقويمها

و لغرض الإجابة على الإشكالية تناول الباحث ماهية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ثم عرج على مهام محافظ الحسابات في تقييم المنشآت الصغيرة الحجم وفق أسلوب إدارة المخاطر و قد خلص الباحث إلى النتائج التالية :

-إن معايير التدقيق الدولية يمكن تطبيقها بأية منشأة بغض النظر عن حجمها أو شكلها ،

- تمتلك المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مجموعة من الخصائص التي تتطلب من المدقق مراعاتها عند تصميم برامجه و تنفيذها و تتمثل بالدرجة الأولى محدودية الفصل بين الواجبات و هيمنة الإدارة العليا أو المالك على كافة النواحي الخاصة بهذه المشروعات، - ينعكس تأثير حواص المنشآت الصغيرة و المتوسطة على طريقة تدقيق البيانات المالية مما يتطلب من المدقق الاخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل عند تدقيقه بياناتها ،

نلاحظ أن الدراسة هذه خلصت إلى أن معايير التدقيق الداخلي و منهجيتها يمكن تطبيقها على كل المنشآت أو المؤسسات بغض النظر عن حجمها صغيرة أو متوسطة أو كبيرة لكن الباحث قام بالدراسة من الجانب النظري دون التطبيقي

5 - فاطمة جاسم محمد، اثر التمكين على التكامل المهني ما بين المحاسب و المدقق، جامعة البصرة، العراق، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2017

التمكين هو منح العاملين السلطة بحدود معينة لإشراكهم في صنع القرارات التي تخص وظائفهم مع خلق ثقة متبادلة و متكاملة بينهم بما يعزز و يطور قدراتهم بما يتوافق مع الاحتياجات التي ستعود بأثر ايجابي على كل من المنظمة و العاملين (السعد زيد الصادق، الأنماط القيادية و تأثيرها في الالتزام التنظيمي من خلال تمكين العاملين، 2014)

حيث يقول الباحث أن موضوع التمكين حاز في الآونة الأخيرة اهتماما كبيرا من قبل الكثير من الباحثين و الكتاب و خصوصا في مجال الإدارة و قدمت إبعاد متعددة للتمكين منها التأهيل العلمي، الخبرة و المهارة و التدريب و التطوير بالإضافة إلى التخصص و الالتزام بالقوانين و التشريعات و المعايير، إذ جاء هذه البحث ليسلط الضوء على كل من التمكين و التكامل المهني، من خلال التطرق إلى مجموعة من الآراء من اعدد الباحثين و الكتاب و تحليلها بما يتفق مع الجانب المحاسبي و التدقيقي على التكامل المهني بالاعتماد على استبانة كأداة رئيسية لجمع آراء العاملين في القطاع أ لاستخراجي و الصناعي، الصحي و التعليمي و عدد من مراقبي الحسابات و قد توصل الباحث إلى النتائج التالية :

-من خلال الاطلاع على العديد من الأدبيات الإدارية ذات العلاقة بالتمكين و جد الباحث أن هناك عدم اتفاق بين معظم الباحثين حول إبعاد التمكين

- إن علاقة التمكين للمنظمة ككل بالتكامل المهني بين المحاسب و المدقق تنشأ من كون المحاسبة و ما يرتبط بها من أنظمة و التدقيق كليهما جزء من المنظمة

- هناك ضعف في الاهتمام في جانب التدريب قياسا إلى الأبعاد الأخرى و يمكن أن يكون السبب هو اعتماد المنظمات على ما هو جاهز من أفكار و ممارسات

نلاحظ أن هذه الدراسة جمعت بين النظري و التطبيقي في مجال العلاقة بين المحاسب و المدقق

خلاصة :

التدقيق المحاسبي الداخلي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة يتلخص في تقييم حقيقي للنظام بقصد الكشف عن مواطن الضعف و الخلل، و التي تأثر سلبا على استمرارية عوائد المؤسسة كنظام، إضافة إلى أنه يقيس درجة المصدقية و الثقة التي يمكن منحها للجهاز المحاسبي، و باعتبار التدقيق المحاسبي الداخلي نشاطا موضوعي و فعال صمم لإضافة قيمة و تحسين أداء المؤسسة و مساعدتها في تحقيق الأهداف من خلال توفير أساليب رقابية تقييميه و تحسن فعالية العمليات المحاسبية. و من خلال دراستنا تبين جليا الدور الذي يقوم المدقق المحاسبي الداخلي للمشروع في جميع الأنشطة وخاصة المالية منها.

الفصل الثاني: الدراسة
الميدانية و التطبيقية لعينة من
المؤسسات الصغيرة و
المتوسطة بغرداية

تمهيد

غرض تدعيم الدراسة النظرية و إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع ، قمنا بإعداد استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة و التدقيق في ولاية غرداية ، والتي تم تضمينها ثلاثة محاور أساسية تخص كلا من مدى جاهزية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لاعتماد التدقيق المحاسبي الداخلي ، مدى اهتمام و إدراك المؤسسات بأهمية و تطوير قسم التدقيق الداخلي ، إضافة إلى معوقات التدقيق المحاسبي الداخلي بهذه المؤسسات ، ومحاولة إسقاطهما على الواقع الجزائري مع استيضاح الاختلافات إن وجدت واستطلاع مدى ضرورة و إمكانية لحاق الجزائر بالركب الدولي باعتبار أن تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي هو عبارة عن منهجية دولية متفق عليها لإصدار قوائم مالية حقيقية و شفافة ، فان الفئة المعنية بهذه التغيرات هي فئة المهنيين، الأمر الذي استوجب اعتماد منهج عن طريق استمارة الاستبيان بغية عدم إغفال آراء هذه الفئة ، من خلال تخصيص جزء لا بأس به من الاستمارات الموزعة إلى مسيري الشركات و المحاسبين بهذه المؤسسات و خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في ولاية غرداية.

تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية ، وتم بناؤه بالتسلسل وفقا لمراحل ، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية ، مراحل بناء أداة الدراسة ، ومن ثم معالجة وتحليل النتائج ، فكان الشكل العام للفصل كالآتي:

المبحث الأول : الطريقة المتبعة و أساليب الدراسة

المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول : الطريقة المتبعة و أساليب الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض منهج الدراسة المتبع، ومجتمع الدراسة وعينتها، و أدوات الدراسة و من أين تم الحصول على المعلومات، و المعالجة الإحصائية المتبعة، و فحص صدق أداة الدراسة و ثباتها.

المطلب الأول: العينة و الطريقة المتبعة في الدراسة

أولا : نظرة عامة حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية غرداية

1 - حسب قطاع النشاط

الجدول رقم (1-2) إحصائيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لولاية غرداية حسب قطاع النشاط

نوع المؤسسة	صناعي	خدمي	سياحي	مقاوله	تجارة	زراعة	المجموع
عدد	618	1458	184	1626	1315	67	5268

الجدول من إعداد الطالبين حسب نشرية مديرية الصناعة و المناجم في 2017/12/31 لولاية غرداية

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه مؤسسات الأشغال العمومية و البناء هي المسيطرة على الأعمال في الولاية بعدد 1626 ثم تليها التجارة ب 1315 و يمكن تفسير هذا إلى توجه الدولة الأخير في الانتعاش الاقتصادي إضافة إلى حكم المنطقة في التجارة لان الولاية هي منطقة العبور للصحراء , وأيضا المؤسسات الخدمية بعدد 1458 مؤسسة، ثم المؤسسات الصناعية و ذلك بما تحوزه الولاية من كم هائل في ميدان الصناعة و الريادة في هذا المجال، حتى أن هذه المؤسسات حسب مقابلتنا لهم و تصريحهم أنهم يصدرن إلى كل الولايات الجزائرية وحتى إلى الخارج من كل أنواع الصناعة، ثم المؤسسات السياحية و لا يخفى علينا أن الولاية هي رائدة في مجال السياحة ب184 مؤسسة، ثم المؤسسات الزراعية بعدد 67 لان القطاع هو في حد ذاته في الولاية و نرى أن العدد لباس به و ذلك من خلال توجه الدولة إلى دعم هذا القطاع.

2 - حسب الحجم

الجدول رقم (2-2) إحصائيات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لولاية غرداية حسب الحجم

نشاط المؤسسة	مصغرة	صغيرة	متوسطة	المجموع
عدد	4984	274	52	5310

الجدول من إعداد الطالبين حسب نشرية مديرية الصناعة و المناجم في 2017/12/31 لولاية غرداية

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه إن المسيطر على المؤسسات و هي المؤسسات المصغرة و ذلك يتبع إحصائيات الوطنية، وهو طبيعي، ثم تليها المؤسسات الصغيرة ب 274 مؤسسة، ثم المتوسطة من خاصة و عمومية ب 52 مؤسسة ، لكن حسب مقابلتنا إلى المديرية الولائية حسب تصريحهم إلى أن هذه التصريحات ليست مضبوطة على الواقع لان ليس هناك هيئة خاصة بالإحصاء و ضبط المعلومات، ولاحظنا ذلك من خلال أن مديرية الصناعة و الناجم لها إحصاء و صندوق الضمان لهم إحصاء من عدد المؤسسات و مديرية النقل لها إحصاء، و المركز الولائي للسجل التجاري لا يقوم بالتصريح بدعوى أسرار المهنيين، إضافة إلى انه يمكن أن نجد مؤسسة واحدة لها عدة نشاطات .

ثانيا : منهج الدراسة: للوصول إلى أهداف دراستنا استخدمنا المنهج التحليلي الوصفي، لتحليل ودراسة المعطيات المتحصل عليها و المتعلقة ب: متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي في المؤسسات الم ص م , لذلك قمنا بتوزيع استبيانات (تجدون الاستبيان

موضح في قائمة الملاحق) على مجتمع الدراسة للحصول على البيانات اللازمة و التي تخص موضوع الدراسة، و من ثم تفرغها و تحليلها باستخدام برنامج الاختبارات الإحصائية spss النسخة 21، وهذا للإجابة على العبارات المطروحة قيد الدراسة.
 ثالثا : مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من الأشخاص الذين لهم علاقة بممارسة مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي و هم مسيرو المؤسسات والإطارات المحاسبة في المؤسسات الم ص م ، و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و ذلك في ولاية غرداية.
 حيث اعتمدنا على الطريقة الطبقيّة العشوائية في اختيار العينة
 رابعا : أداة الدراسة:

لدراسة المعطيات و البيانات المتحصل عليها بواسطة توزيع الاستبيان على مجتمع المعنى بموضوع التدقيق المحاسبي الداخلي و بناء على فرضيات الدراسة: قمنا بتصميم الاستبيان و تقسيمه إلى أربعة أجزاء و هي:

- ✓ الجزء الأول: يتكون من المعلومات خاصة بالمؤسسة و الشخصية للمستجوب
- ✓ المحور الأول: و يحتوي على 08 عبارات حول مدى جاهزية المؤسسات لتطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة،
- ✓ المحور الثاني: يتفرع إلى 08 عبارات حول مدى اهتمام وإدراك المؤسسات بأهمية وتطوير قسم التدقيق المحاسبي الداخلي،

✓ المحور الثالث : يتفرع إلى 08 عبارات حول معوقات التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،

كانت إجابات كل سؤال من الأجزاء وفق مقياس ليكارت الخماسي (likart scale) بحيث كل سؤال يحتمل خمسة إجابات كما هو مبين في الجدول رقم (2-3)، ولتحديد المتوسط الحسابي نطرح أكبر قيمة في المقياس من أصغر قيمة فنجد: $5-1=4$ وهي عدد المسافات الموجودة، ثم لتحديد طول الخلية نقوم بقسمة أكبر عدد في المقياس على النتيجة المتحصل عليها سلفا فنجد: $4/5=0.8$ ، نضيف القيمة المتحصل عليها و هي طول الخلية إلى أقل قيمة في المقياس ثم القيمة التي تليها كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم (2-3) مقياس ليكارت الخماسي

البيان	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
القيمة	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	من 4.21 إلى 5	من 3.41 إلى 4.2	من 2.61 إلى 3.4	من 1.81 إلى 2.6	من 1 إلى 1.8

المصدر: إعداد الطالبين باعتماد على مقياس لكارث الخماسي

خامسا - تحكيم الاستبيان:

من أجل تصحيح الاستبيان و تقويمه تم عرض الاستبيان على الأساتذة حيث تم حذف بعض المصطلحات و الفقرات ، و إضافة بعض العبارات إلى أن توصلنا إلى النموذج النهائي للاستبيان.
 مرفقة في الملاحق

سادسا - توزيع الاستبيان:

في عملية توزيع الاستبيان وزعنا 75 استبيان على الذين لهم علاقة بممارسة مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي و هم مسيرو المؤسسات والإطارات المحاسبة في المؤسسات الم ص م , و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، استرجعنا 38 استبيان صالح للدراسة أما الاستبيانات الأخرى فمنها ما لم يسترجع أو منها إجابات عشوائية غير صالحة.

الجدول رقم (2-4) الاستبيانات الموزعة على أفراد مجتمع الدراسة

نسبتها %	عددها	أنواع الاستبيانات
4 %	3	الاستبيانات المهملة
45 %	34	الاستبيانات التي لم تسترجع
50 %	38	الاستبيانات الصالحة للتحليل
100 %	75	الاستبيانات الموزعة

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

1- تحليل مصداقية الاستبيان:

أجرينا اختبارا لمصداقية الاستبيان بواسطة معامل ألفا كرونباخ، فكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (2-5) معامل ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,727	38

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

من خلال الجدول رقم 05 يتضح لنا، معامل ألفا كرونباخ ككل بلغ 0,727 و هي قيمة مقبولة من الناحية الاقتصادية للدراسة الحالية، كونها تفوق القيمة المقبولة $0,727 < 0.10$ و من هذه القيمة نكون قد تأكدنا من مصداقية الاستبانة التي تعالج لنا موضوعنا متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي في الم ص م، مما يعطي الاستبيان مصداقية للدراسة و تحليل النتائج و بالتالي الإجابة على الإشكالية قيد الدراسة.

2- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

نستطيع من خلال معامل الارتباط بيرسون نتأكد من الاتساق الداخلي للاستبيان، و ذلك بحساب معامل الارتباط بيرسون بين كل الفقرات فنجد :

الجدول رقم (2-6) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول.

الرقم	متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
1	تقوم المؤسسة بتطبيق اغلب أحكام و قواعد النظام المحاسبي المالي	0,026	,360*
2	تمتلك المؤسسة موظفين بقسم المحاسبة لديهم المعرفة الكافية بإجراءات التدقيق المحاسبي الداخلي	0,001	,499**
3	نظام معلومات المؤسسة مؤهل للقيام بالتدقيق المحاسبي الداخلي	0,000	,558**
4	مهمة التدقيق المحاسبي في وثائق و مستندات المؤسسة توجهها سياسة الإدارة و فلسفتها	0,000	,707**
5	موظفوا المؤسسة لهم تأهيل و مهارات بالإضافة للنزاهة و الأخلاق	0,000	,644**
6	مهمة التدقيق المحاسبي الداخلي عادة توجهها الإدارة المركزية	0,111	0,262
7	وظيفة التدقيق المحاسبي تستلزم ميزانية إضافية	0,877	0,025
8	هيكل المؤسسة عنصر غير مؤثر على إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي	0,113	0,261

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

يقول المفسرون اذا مستوى المعنوية اقل من القيمة 0,05 أو 5% فان العلاقة قوية أو ارتباط قوي

إما اذا كان مستوى المعنوية اقل من القيمة 0,01 أو 1% فان العلاقة قوية أو ارتباط قوي جدا

نلاحظ من خلال الجدول رقم 06 إن العبارات 2,3,4,5, عندها مستوى الدلالة اقل من القيمة 0,01 مما يفسر بان الارتباط بين موضوع المحور و العبارات هو قوي جدا حيث نلاحظ أن معامل الارتباط في هذه العبارات هو يكاد يقترب من القيمة واحد فهنا نقول أن العلاقة قوية جدا

أما العبارة رقم 1 و التي تقول بان تقوم المؤسسة بتطبيق اغلب أحكام و قواعد النظام المحاسبي المالي عندها مستوى دلالة اقل من القيمة 0,05 بان الارتباط بين موضوع المحور و العبارة هو قوي حيث نلاحظ ان معامل الارتباط في هذه العبارة هو يكاد يقترب من القيمة واحد فهنا نقول أن العلاقة قوية بقيمة (0,360)

أما العبارات 6,7,8 , عندها مستوى الدلالة أكبر من القيمة 0,05 مما يفسر بان العبارات ليس لها علاقة بموضوع المحور فهنا يقول المفسرون بان نستبعد هذه العبارات أي بان نحذفها لكي لا تؤثر على التحليل

الجدول رقم (2-7) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني.

الرقم	مدى اهتمام وإدراك المؤسسات بأهمية وتطوير قسم التدقيق المحاسبي الداخلي	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
9	يتميز مسيرو الشركة بالخبرة و الكفاءة اللازمة	0,038	,337*
10	يتميز مسيرو الشركة بتخصصات أكاديمية واعية لأهمية التدقيق الداخلي	0,001	,501**
11	تركيز الملكية و الإدارة في يد المدير المالك يساعد في الفحص و الرقابة	0,005	,441**
12	يوجد إدراك من قبل عمال المؤسسة بأهمية وجود التدقيق الداخلي	0,000	,758**
13	يتلقى بعض موظفي المؤسسة للدورات التدريبية الكافية للقيام بأعمال الرقابة بشكل جيد	0,000	,535**
14	تهتم و تسعى المؤسسة لتطوير أداء التدقيق المحاسبي الداخلي المتميز	0,014	,393*
15	إعداد التقارير المالية للمؤسسة له أهمية بالغة لتفادي الأخطاء و الغش	0,000	,759**
16	يسعى مسيرو المؤسسة إلى اكتشاف الأخطاء و التلاعب بقوائمها المالية و تصحيحها	0,41	0,136

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم 07 أن العبارات 10,11,12,13,15, عندنا مستوى الدلالة اقل من القيمة 0,01 مما يفسر بان الارتباط بين موضوع المحور و العبارات هو قوي جدا حيث نلاحظ إن معامل الارتباط في هذه العبارات هو يكاد يقترب من القيمة واحد فهنا نقول إن العلاقة قوية جدا

إما العبارتين رقم 14 و9 عندنا مستوى دلالة اقل من القيمة 0,05 بان الارتباط بين موضوع المحور و العبارة هو قوي حيث نلاحظ أن معامل الارتباط في هذه العبارة هو يكاد يقترب من القيمة واحد فهنا نقول أن العلاقة قوية بين القيمتين (0,39) و (0,33) أما العبارة 16 , عندنا مستوى الدلالة أكبر من القيمة 0,05 مما يفسر بان العبارة ليس لها علاقة بموضوع المحور فهنا يقول المفسرون بان نستبعد هذه العبارات أي بان نحذفها

الجدول رقم (2-8) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث.

الرقم	معوقات التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة	القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط
17	المؤسسة لاتعمل على توفير بيئة للتدقيق المحاسبي الداخلي لتواكب ما هو معمول به دوليا	0,062	0,304
18	اعداد التقارير المالية في المؤسسة يقوم بها المحاسب المعتمد دون سواه	0,000	,567**
19	ليس هناك قواعد للمحاسبة المبسطة تلزم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بها	0,000	,547**
20	نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قد لا يتماشى مع معايير التدقيق الدولية بشكل	0,000	,753**

	مناسب	
21	لا يوجد وعي كامل بأهمية التدقيق المحاسبي الداخلي	0,000 ,589**
22	أرى انه يجب على المؤسسة الاعتماد على تجارب مكاتب التدقيق أجنبية لاكتساب الخبرة أكثر	0,003 ,456**
23	لا توجد معايير و قوانين جزائرية معتمد للتدقيق الداخلي	0,070 0,296
24	ضعف دور النقابات المهنية في تطوير وزيادة مستوى الوعي بأهمية التدقيق الداخلي و تنمية روح التعامل	0,112 0,261

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم 08 أن العبارات 22,21,20,19,18, عند مستوى الدلالة اقل من القيمة 0,01 مما يفسر بان الارتباط بين موضوع المحور و العبارات هو قوي جدا حيث نلاحظ أن معامل الارتباط في هذه العبارات هو يكاد يقترب من القيمة واحد فهنا نقول أن العلاقة قوية جدا
أما العبارات 24,23,17 , عندها مستوى الدلالة أكبر من القيمة 0,05 مما يفسر بان العبارات ليس لها علاقة بموضوع المحور فهنا يقول المفسرون بان نستبعد هذه العبارات أي بان نحذفها

المبحث الثاني: تحليل و مناقشة النتائج

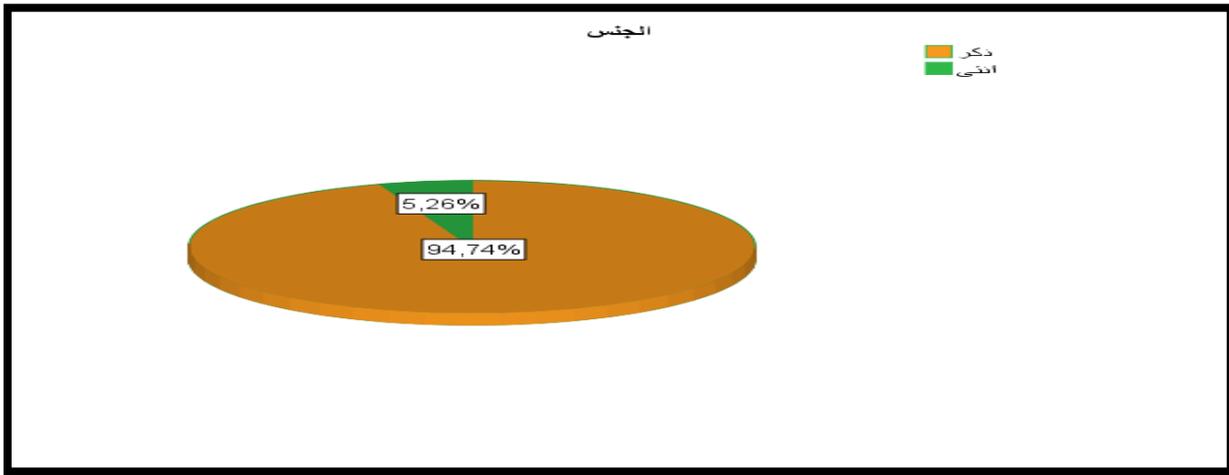
ستطرق في هذا المبحث إلى التحليل الإحصائي لبيانات عينات المجتمع الدراسي، و البيانات الخاصة بمحاور الدراسة لمعالجتها إحصائيا لنفي أو إثبات صحة الفرضيات.

المطلب الأول: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية

الفرع الأول: تحليل خصائص عينة الدراسة.

1- عرض و تحليل النتائج المتعلقة بالجنس

الشكل رقم (2-1) تمثيل بياني للعينة من ناحية الجنس

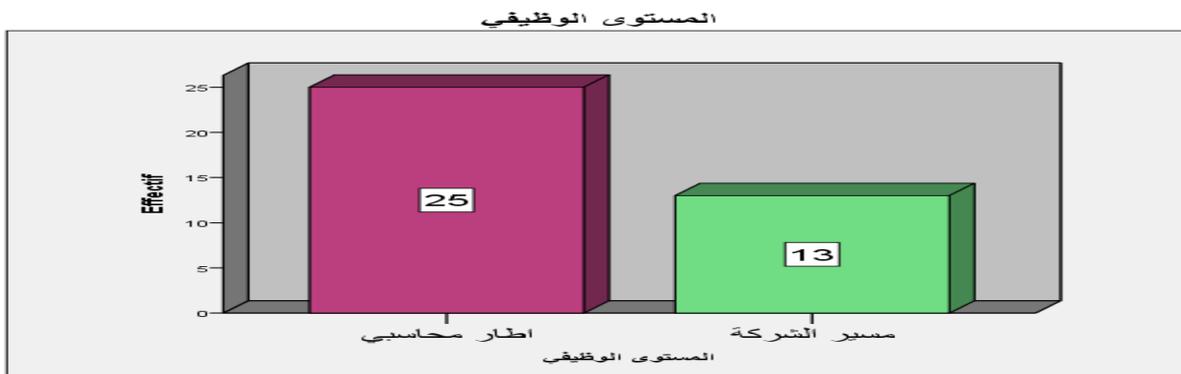


الرسم البياني من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

من خلال الشكل (1) نلاحظ أن عناصر عينة الدراسة أغلبيتهم ذكور، حيث بلغ عدد الذكور بنسبة 94,7% أما الإناث فبلغ عددهم بنسبة 6,3%، و هذا التفاوت بين عدد الذكور و الإناث يمكن تفسيره بان العنصر النسوي لا يجذب العمل في المؤسسات الخاصة حيث أن العينة تقريبا كلها مؤسسات خاصة

2- عرض و تحليل النتائج المتعلقة بالمستوى الوظيفي:

الشكل رقم (2-2) التمثيل البياني للعينة من ناحية المستوى الوظيفي

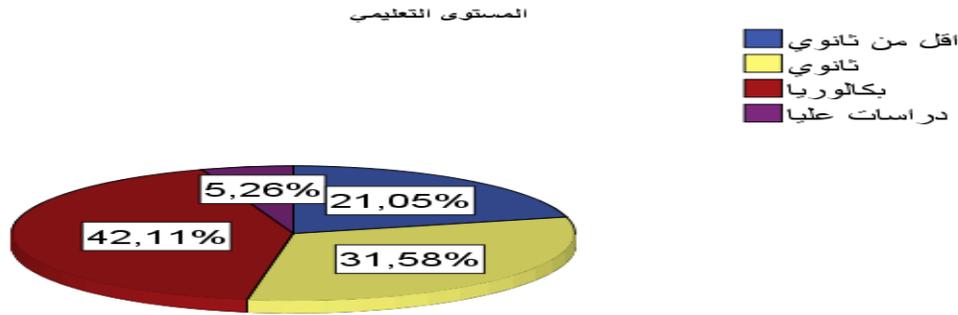


الشكل من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الشكل رقم (2)، أن فئة الإطار المحاسبي أكثر تكرار ب 25، ثم يليها فئة مسيري الشركة ب 13 تكراراً، و هذا التفاوت راجع إلى أن الإجابة على الاستبانة كانت من طرف المحاسبين لان المسيرين يوجه الإجابة على الاستبانة الى إطاراتهم المحاسبية ، أما 13 تكراراً فهي المؤسسات التي ليس لها عامل إطار محاسبي و هي المؤسسات الصغيرة حيث أجاب مسيرو الشركة أو محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

3- عرض و تحليل النتائج المتعلقة المستوى التعليمي:

الشكل رقم (2-3) تمثيل بياني للعينة من ناحية المستوى التعليمي

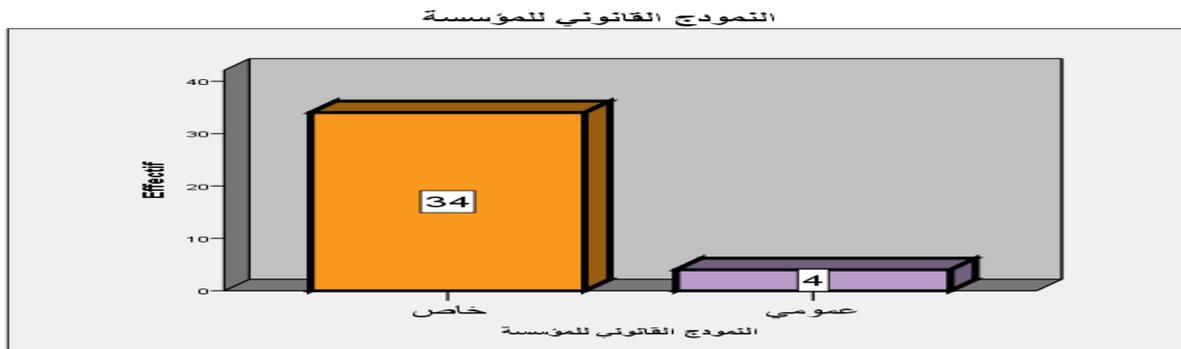


الرسم البياني من إعداد الطالبين اعتماداً على برنامج spss

نلاحظ من خلال الشكل رقم 03 أن المستوى التعليمي بكالوريا فما فوق حاز على أكبر قدر من التكرارات و بنسبة 42,11 % ، أما المستوى التعليمي ثانوي بنسبة 31,7 %، أما المستوى التعليمي اقل من ثانوي بنسبة 21 %، أما الدراسات العليا فهي بنسبة 5,2 % و هذا الاختلاف يمكن تفسيره في أن كل أنواع المستويات التعليمية هي موظفة في هذه العينة و هذا الاختلاف في التوظيف هو راجع إلى توافر كل شهادة.

4- عرض و تحليل النتائج المتعلقة النموذج القانوني للمؤسسة:

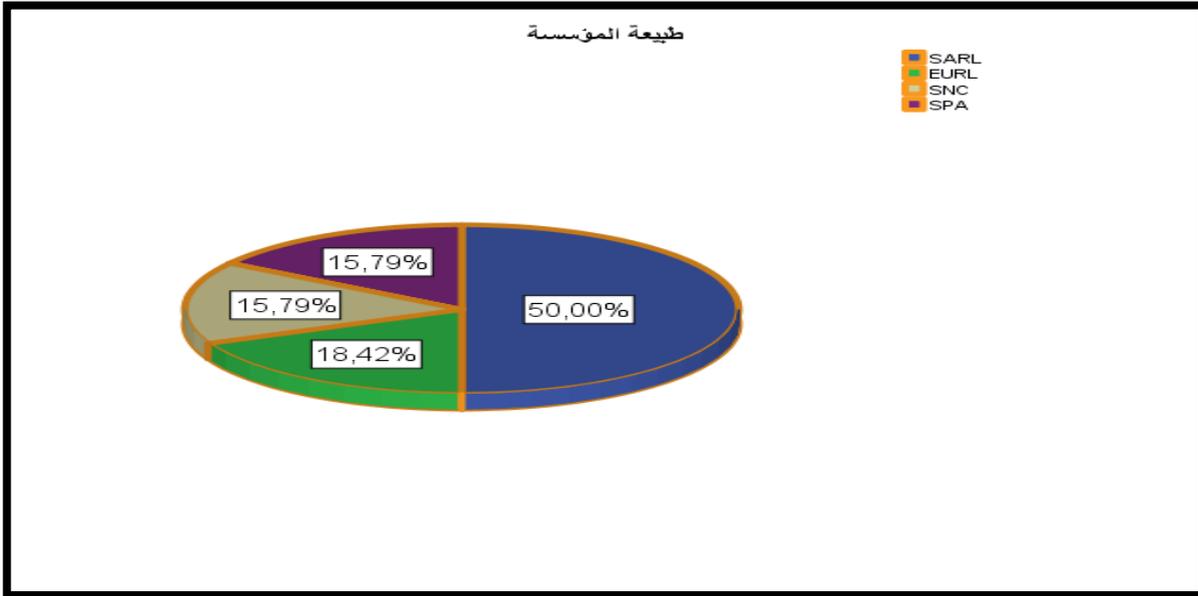
الشكل رقم (2-4) التمثيل البياني للعينة حسب النموذج القانوني للمؤسسة



الشكل من إعداد الطالبين اعتماداً على برنامج spss

نلاحظ من خلال الشكل رقم 04 أن المؤسسات الخاصة هي من تسيطر على مجموع المؤسسات و هذه النتيجة طبيعية لان الاحصائيات تنص على أن المؤسسات الخاصة هي من تسيطر على الأعمال في الجزائر كما تطرقنا إليه في النظري و ذلك بتكرار 34 ، أما المؤسسات العمومية فهي 4 تكرارات.

5- عرض و تحليل النتائج المتعلقة بنوع طبيعة المؤسسة :
الشكل رقم (2-5) التمثيل البياني للعينة من نوع طبيعة المؤسسة

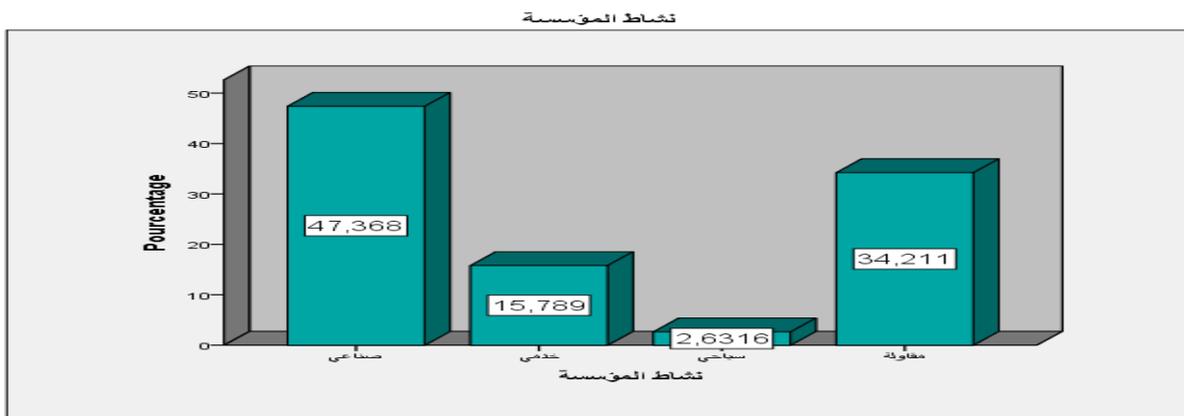


الرسم البياني من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الشكل رقم 05 أن المؤسسات يغلب عليها نموذج المؤسسة ذات المسؤولية محدودة SARL بنسبة 50 % تليها النماذج SPA, SNS, EURL بنسب متقاربة، حيث يمكن تفسير هذا من خلال المقابلات التي أجريناها مع بعض مسيري المؤسسات حيث طرحنا عليهم السؤال (لم اعتمدتم نموذج sarl) فأجابوا بان نموذج sarl بسيط التعامل و يمكن به الاندماج

6- عرض و تحليل النتائج المتعلقة نوع نشاط المؤسسة :

الشكل رقم (2-6) التمثيل البياني للعينة نوع نشاط المؤسسة

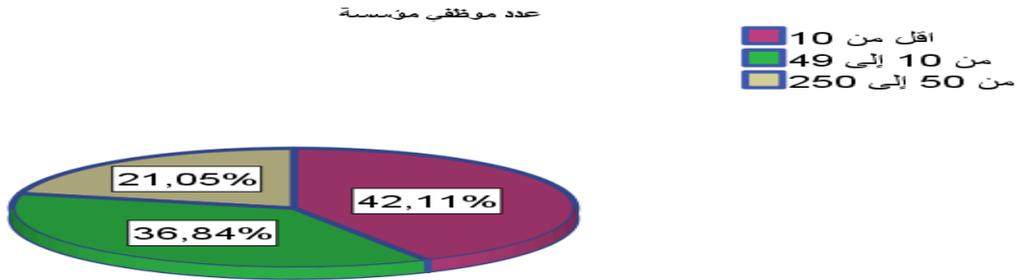


الشكل من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الشكل رقم 06 أن المؤسسات يغلب عليها الصناعي بنسبة 47,4 % , هذا يمكن تفسيره أن الإجابات و الردود على الاستبيان كما أسلفنا في المعوقات لم تكن منتظمة حيث أن النتائج غير مطابقة إلى الإحصائيات حيث نرى أنها عشوائية .

7- عرض و تحليل النتائج المتعلقة بعدد موظفي مؤسسة:

الشكل رقم (2-7) التمثيل البياني للعينة حسب عدد موظفي مؤسسة

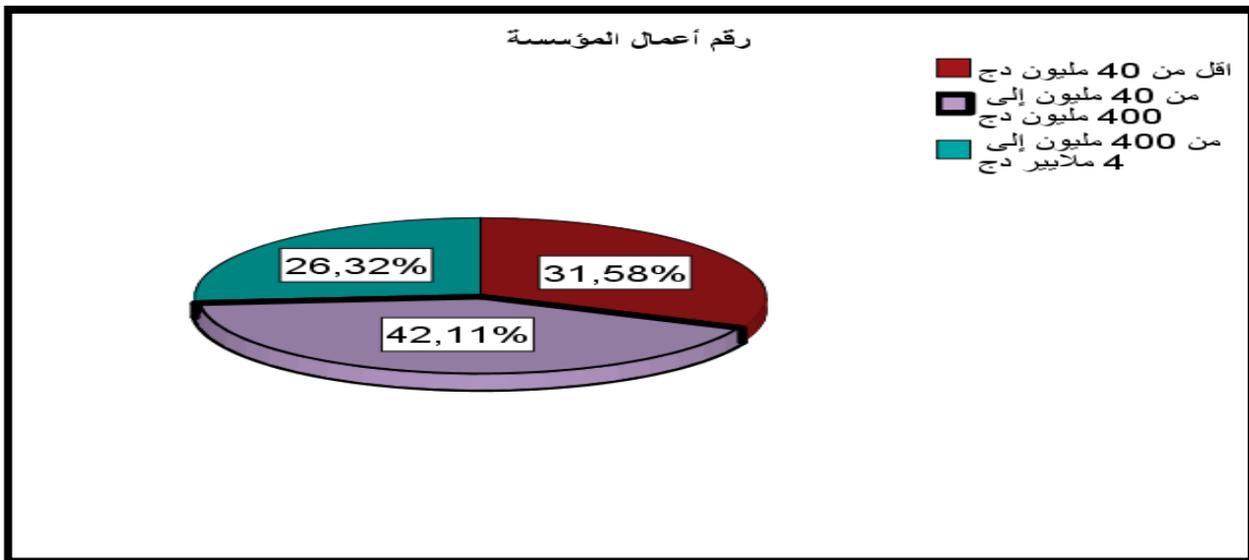


الرسم البياني من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الشكل رقم 07 أن المؤسسات التي لديها عدد عمال اقل من 10 بنسبة 42 % وهذا غير طبيعي حسب الإحصائيات لان الإجابات على الاستبيان كما أسلفنا فهي غير منتظمة، مكن لا تؤثر على التحليل، أما المؤسسات التي لديها عدد عمال ما بين 10 و 49 عامل بنسبة 37 % و هي تمثل المؤسسات الصغيرة ، أما المؤسسات المتوسطة فهي تمثل نسبة 21 % .

8- عرض و تحليل النتائج المتعلقة برقم أعمال المؤسسة:

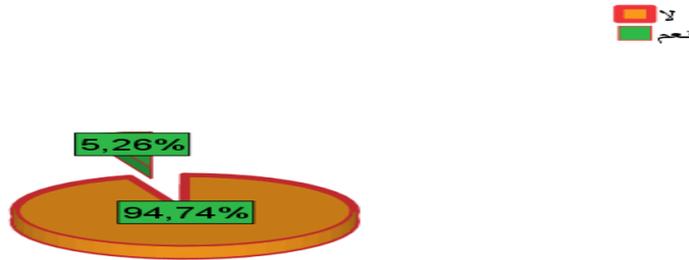
الشكل رقم (2-8) التمثيل البياني للعينة حسب رقم أعمال المؤسسة



الرسم البياني من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الشكل رقم 08 أن المؤسسات التي لديها رقم أعمال اقل من 40 مليون تمثل ما بنسبة 31,5 % وهذا غير طبيعي حسب الإحصائيات وهذا راجع إلى العشوائية في الردود على الاستبيان، أما المؤسسات التي لديها رقم أعمال ما بين 40 و 400 مليون دج تمثل نسبة 42 % و هي تمثل المؤسسات الصغيرة , أما المؤسسات المتوسطة فهي تمثل نسبة 26,5 %

9- عرض و تحليل النتائج المتعلقة بالسؤال هل توجد وظيفة للتدقيق الداخلي بمؤسستكم:
الشكل رقم (2-9) التمثيل البياني للسؤال هل توجد وظيفة للتدقيق الداخلي بمؤسستكم

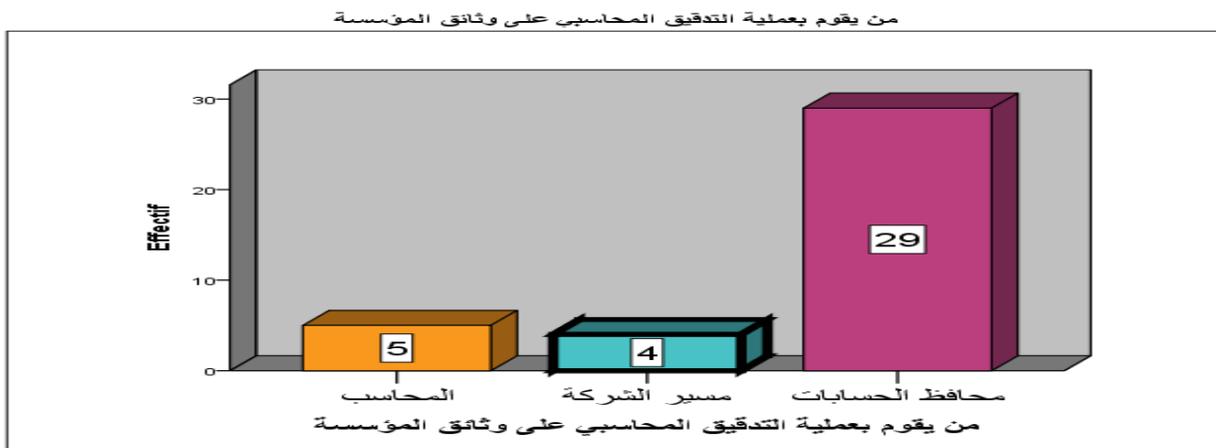


الشكل من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الشكل رقم 09 أن المؤسسات التي صرحت بان ليس لديها وظيفة للتدقيق الداخلي ما نسبته 5,2% ، أما بالنسبة إلى وجود وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة فقد صرحت مؤسستين خاصتين بان لديها وظيفة للتدقيق المحاسبي ما نسبته 94,8%، فمن هنا يمكن أن نستنتج أن معظم المؤسسات الخاصة و العمومية بتراب الولاية ليس لها وظيفة للتدقيق المحاسبي أما بالنسبة إلى المقابلة التي أجريتها فقد اكتشفنا أن :

بالنسبة إلى المؤسسات العمومية فقد صرحوا بان وظيفة التدقيق الداخلي متواجدة على المستوى المركزي وهي مؤسسة ENAG و مؤسسة فندق الجنوب التابعة إلى مؤسسة التسيير السياحي، أما مؤسسة الحمامات المعدنية فهي تابعة إلى بلدية زلفانة بمجلس إدارتها التي يرأسه المدير للحمامات، حيث صرح المحاسب أن التدقيق الداخلي كوظيفة غير معتمدة عندهم و إنما المحاسب المعتمد من يعد التقارير المالية و محافظ الحسابات من يؤشر عليها، أما بالنسبة إلى المؤسسات الخاصة التي قابلناها فإنها لا تعتمد التدقيق الداخلي

10- عرض و تحليل النتائج المتعلقة بالسؤال من يقوم بعملية التدقيق المحاسبي على وثائق المؤسسة:
الشكل رقم (2-9) التمثيل البياني للسؤال من يقوم بعملية التدقيق المحاسبي على وثائق المؤسسة



الشكل من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الشكل رقم 10 أن المؤسسات التي صرحت بان محافظ الحسابات من يقوم بمتابعة مستندات و وثائق المؤسسة و تقاريرها المالية هي 29 مؤسسة، أما التي تراقب و تفحص الوثائق من طرف المحاسب هي 5 مؤسسات، أما المسير من يقوم بفحص الوثائق هي 4 مؤسسات وهي المؤسسات المصغرة التي لا تحوي إطار محاسب ، أما ما لاحظناه من خلال المقابلة فان :

بالنسبة إلى المؤسسات العمومية فان المحاسبين صرحوا أن هناك رقابة وفحص للوثائق المحاسبية و اكتشاف الأخطاء و تصحيحها و يتحملون تبعات الأخطاء و يعدون التقارير المالية السنوية، و يقوم محافظ الحسابات بالمتابعة .

أما بالنسبة إلى المؤسسات الخاصة التي أجريناها معهم المقابلة و هي مؤسسات متخصصة في الصناعة و الأشغال العمومية علما أن لديها رقم أعمال يعد ضخم و رائدة في المجال، إلا أنهم صرحوا بان لديهم تدقيق على الوثائق إلا من ناحية الأسعار للشراء و البيع و الحساب النهائي للفواتير أما الباقي يقوم به المحاسب المعتمد، و قد أكدوا بان كل ما يهمهم هي التصريحات الجبائية و التهرب الجبائي لان الغرامات الجبائية هي محففة في حقهم حسب ما صرحوا .

أما المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات الذين أجرينا معهم المقابلة صرحوا بان لديهم التدقيق في السجلات و الوثائق لكن ليس لهم دراية بكل تفاصيل المعايير الدولية للتدقيق حيث أن بعضهم هو محافظ حسابات و محاسب معتمد في ختم واحد و يقوم بالعملين الفرع الثاني: عرض و تحليل النتائج المتعلقة بإجابات عينات المجتمع المدروسة.

بعد عرض و تحليل النتائج المتعلقة بعينات مجتمع الدراسة سنقوم في الفرع الثاني بعرض و تحليل خصائص إجابات عينات الدراسة في محاور الدراسة وهما: المحور الأول يتكون من 08 أسئلة تحت عنوان متطلبات التدقيق المحاسبي الداخلي، و المحور الثاني الذي يحتوي على 08 أسئلة تحت عنوان مدى اهتمام وإدراك المؤسسات بأهمية وتطوير قسم التدقيق المحاسبي الداخلي و المحور الثالث الذي يحتوي على 08 أسئلة تحت عنوان معوقات التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة. حيث نقوم بحساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل جزء من أجزاء المحاور، لتحديد الإجابة العامة لكل جزء منه لاستخلاص النتائج و التوصيات المقترحة من طرفنا.

و لتحديد الإجابة العامة لكل جزء من المحاور سنقوم بإسقاط الوسط الحسابي لكل جزء من أجزاء المحاور على متوسط الحسابي المرجح حسب مقياس ليكارت الخماسي (Likart Scale) الذي يتطلب خمسة إجابات في تصميمنا للأسئلة كما هو موضح في الجدول رقم (3) و الفئات مقسمة كما هو مبين:

❖ الفئة الأولى > من 1 إلى 1.8 < الإجابة غير موافق تماما.

❖ لفئة الثانية > من 1.81 إلى 2.6 < الإجابة غير موافق.

❖ الفئة الثالثة > من 2.61 إلى 3.4 < الإجابة موافق الى حد ما.

❖ الفئة الرابعة > من 3.41 إلى 4.2 < الإجابة موافق.

❖ الفئة الخامسة > من 4.21 إلى 5 < الإجابة موافق تماما.

لقد قمنا باستخراج النتائج المتحصل عليها بعد تفرغ بيانات الاستبيانات القابلة للتحليل و الدراسة.

1- تحليل العبارات الخاصة بالمحور الأول:

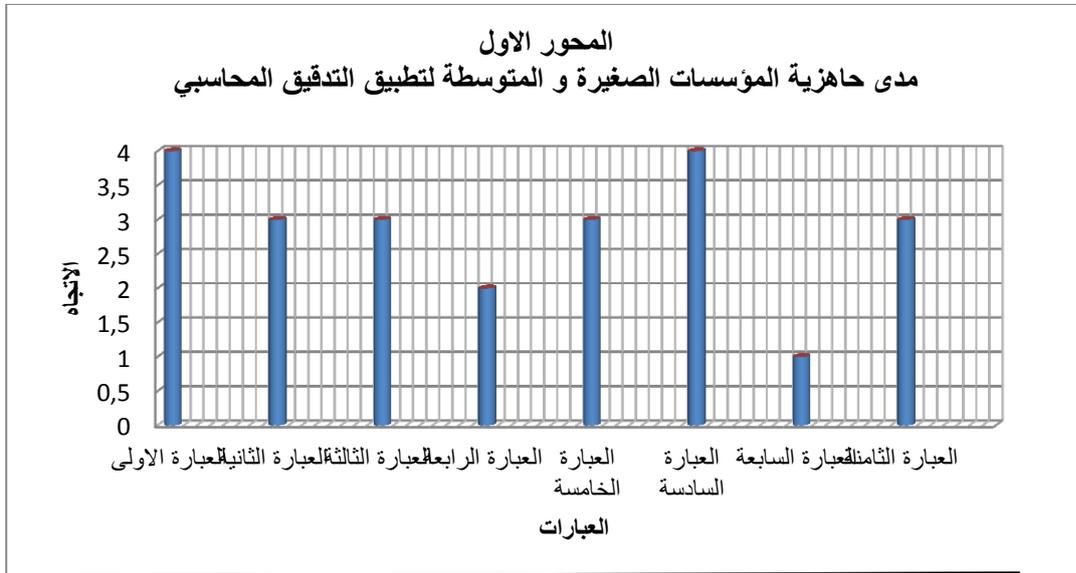
الجدول رقم (2-9) نتائج المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الأول: جاهزية المؤسسات لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
موافق	0,686	4,45	0	0	4	13	21	تقوم المؤسسة بتطبيق اغلب أحكام و قواعد النظام المحاسبي المالي
			0	0	10,5	34,2	55,3	
موافق إلى حد ما	0,669	3,34	2	0	23	11	2	تمتلك المؤسسة موظفين بقسم المحاسبة لديهم المعرفة الكافية بإجراءات التدقيق المحاسبي الداخلي
			5,3	0	60,5	28,9	5,3	
موافق إلى حد ما	0,981	3,11	2	7	17	9	3	نظام معلومات المؤسسة مؤهل للقيام بالتدقيق المحاسبي الداخلي
			5,3	18,4	44,7	23,7	7,9	
غير موافق	1,228	2,29	12	12	8	3	3	مهمة التدقيق المحاسبي في وثائق و مستندات المؤسسة توجهها سياسة الإدارة و فلسفتها
			31,6	31,6	21,1	7,9	7,9	
موافق إلى حد ما	0,735	3	0	8	24	4	2	موظفي المؤسسة لهم تأهيل و مهارات بالإضافة للنزاهة و الأخلاق
			0	21,1	63,2	10,5	5,3	

موافق	0,741	4,13	0	0	8	17	13	مهمة التدقيق المحاسبي الداخلي عادة توجهها الإدارة المركزية
			0	0	21,1	44,7	34,2	
غير موافق	0,5	2,42	0	22	16	0	0	وظيفة التدقيق المحاسبي تستلزم ميزانية إضافية
			0	57,9	42,1	0	0	
موافق إلى حد ما	0,686	3,55	0	0	21	13	4	هيكل المؤسسة عنصر غير مؤثر على إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي
			0	0	55,3	34,2	10,5	
موافق إلى حد ما		0,83	3,21	الاتجاه العام للعينة				

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

الشكل رقم (2-11) التمثيل البياني لمحور جاهزية المؤسسات لاعتماد التدقيق المحاسبي الداخلي



الرسم البياني من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS و EXEL

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه و الرسم البياني أن العبارة الأولى كانت الإجابة من طرف العينة المبحوثة بموافق وهو هل المؤسسات تطبق قواعد النظام المحاسبي المالي و قد أجاب 21 بموافق تماما و 13 بموافق إلى أن 4 مؤسسات إجابة بموافق إلى حد ما و هو ما يستنتج بان النظام المحاسبي المالي هو يطبق في المؤسسات و لكن ليس بكل قواعده،

و حسب المقابلة التي أجريناها فان بعض المحاسبين صرحوا بأنهم يطبقون النظام لكن ليس بكل قواعده حسبهم هناك نقص في التكوين و إلى حد الان لم يتمكنوا من بعض قواعده ، أيضا نستنتج من خلال الجدول و الرسم البياني بان العبارة الثانية و المتعلقة بالمؤسسة لها موظفين بقسم المالية و المحاسبة لديهم المعرفة الكافية بإجراءات التدقيق المحاسبي الداخلي فأجاب 23 بموافق إلى حد ما و 11 بموافق و 2 بموافق تماما إن المؤسسات ليس لها الجاهزية التامة للقيام بأعمال التدقيق المحاسبي الداخلي، أيضا عندما نلاحظ العبارة مهمة التدقيق المحاسبي توجهها سياسة و فلسفة الإدارة بان اتجاه العينة في هذه العبارة هو غير موافق مما نستنتج أن المؤسسات ليس لها فلسفة و لا توجه إلى تطوير عملية التدقيق المحاسبي الداخلي، في الأخير و بإيجاز من خلال المسح الذي قمنا به و من خلال إجابات العينة المبحوثة إن اتجاه المحور الأول هو موافق إلى حد ما و من خلال المقابلات التي أجريناها مع بعض المحاسبين إن مؤسسات العينة ليس لها كل الجاهزية لإنشاء وظيفة التدقيق المحاسبي الداخلي أي أنها ليست بكل الجاهزية لذلك.

2- تحليل العبارات الخاصة بالمحور الثاني:

الجدول رقم (2-10) نتائج المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثاني: مدى اهتمام وإدراك

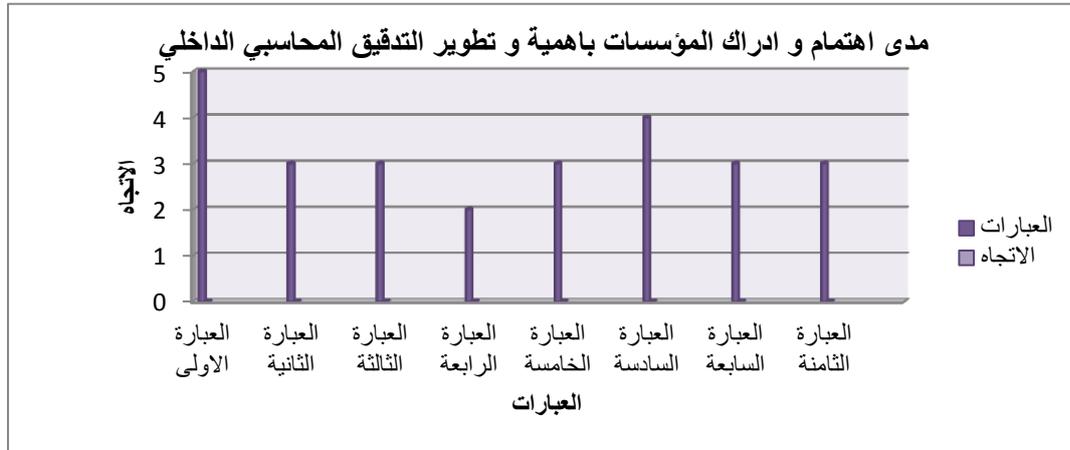
المؤسسات بأهمية وتطوير قسم التدقيق المحاسبي الداخلي

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق تماما	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	مدى اهتمام وإدراك المؤسسات بأهمية وتطوير قسم التدقيق المحاسبي الداخلي
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
موافق تماما	0,714	4,37	0	0	5	14	19	يتميز مسيرو الشركة بالخبرة و الكفاءة اللازمة
			0	0	13,2	37	50	
موافق إلى حد ما	0,683	3,42	0	2	20	14	2	يتميز مسيرو الشركة بتخصصات أكاديمية واعية لأهمية التدقيق الداخلي
			0	5,3	52,6	37	5,3	
موافق إلى حد ما	0,969	3,08	2	7	18	8	3	تركيز الملكية و الإدارة في يد المدير المالك يساعد في الفحص و الرقابة
			5,3	18,4	47,4	21	7,9	

غير موافق	0,957	2,05	12	16	6	4	0	يوجد إدراك من قبل عمال المؤسسة بأهمية وجود التدقيق الداخلي
			31,6	42,1	15,8	11	0	
موافق إلى حد ما	0,677	2,97	0	8	24	5	1	يتلقى بعض موظفو المؤسسة للدورات التدريبية الكافية للقيام بأعمال الرقابة بشكل جيد
			0	21,1	63,2	13	2,6	
موافق	0,733	4,05	0	0	9	18	11	تهتم و تسعى المؤسسة لتطوير أداء التدقيق المحاسبي الداخلي المتميز
			0	0	23,7	47	29	
موافق إلى حد ما	1,25	2,24	2	0	20	14	2	إعداد التقارير المالية للمؤسسة له أهمية بالغة لتفادي الأخطاء و الغش
			5,3	0	52,6	37	5,3	
موافق إلى حد ما	0,686	3,55	0	0	21	13	4	يسعى مسيرو المؤسسة إلى اكتشاف الأخطاء و التلاعب بقوائمها المالية و تصحيحها
			0	0	55,3	34	11	
موافق إلى حد ما		0,77	3,28	الاتجاه العام للعينة				

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

الشكل رقم (2-12) التمثيل البياني مدى اهتمام و إدراك المؤسسات بأهمية التدقيق المحاسبي الداخلي



الرسم البياني من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS و EXEL

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه و الرسم البياني أن اتجاه العينة هو موافق إلى حد ما، مما تستنتجه أن المؤسسات للعينة المبحوثة تسعى إلى تحسين و تطوير أدائها في الجانب المحاسبي و هذا ما يعبر عنه في العبارات الموجه من خلال الاستبيان فمثلا نلاحظ العبارة تسعى المؤسسة إلى تحسين و تطوير أداء التدقيق المحاسبي المتميز حيث أجاب 18 بموافق و 11 بموافق تماما و ذلك بعد أن قمنا نحن الطالبين بتبيان لهم أهمية التدقيق المحاسبي الداخلي و شرحنا لهم ماهية و فوائد التدقيق المحاسبي وما يوتر بإيجابيات حول القوائم المالية،

3- تحليل العبارات الخاصة بالمحور الثالث :

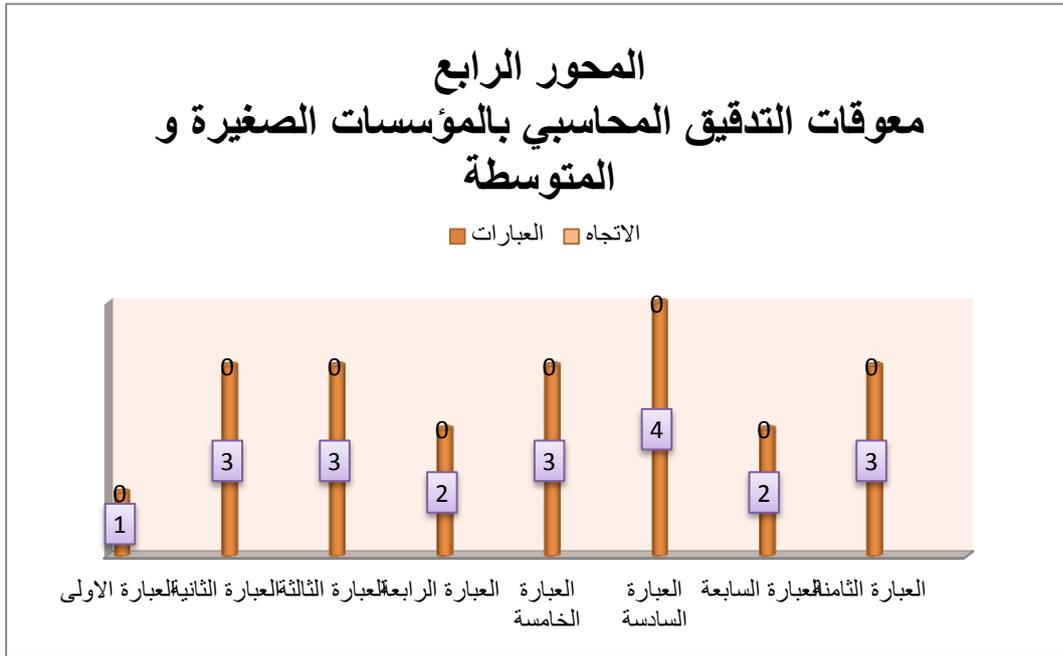
الجدول رقم (2-11) نتائج المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الرابع: معوقات التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق تماما		موافق إلى حد ما		موافق تماما		معوقات التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
موافق تماما	0,675	4,37	0	0	4	16	18	المؤسسة لا تعمل على توفير بيئة للتدقيق المحاسبي الداخلي لتواكب ما هو معمول به دوليا	
			0	0	10,5	42,1	47,4		
موافق إلى حد ما	0,683	3,42	0	2	20	14	2	اعداد التقارير المالية في المؤسسة يقوم بها المحاسب المعتمد دون سواه	
				5,3	52,6	36,8	5,3		

موافق إلى حد ما	0,945	3,16	2	5	19	9	3	ليس هناك قواعد للمحاسبة المبسطة تلزم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بها
			5,3	13,2	50	23,7	7,9	
غير موافق	1,18	2,32	10	15	7	3	3	نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قد لا يتماشى مع معايير التدقيق الدولية بشكل مناسب
			26,3	39,5	18,4	7,9	7,9	
موافق إلى حد ما	0,81	2,87	0	13	19	4	2	لا يوجد وعي كامل بأهمية التدقيق المحاسبي الداخلي
			0	34,2	50	10,5	5,3	
موافق	0,704	4,13	0	0	7	19	12	أرى انه يجب على المؤسسة الاعتماد على تجارب مكاتب التدقيق الأجنبية لاكتساب الخبرة أكثر
			0	0	18,4	50	31,6	
غير موافق	0,22	2,05	0	36	2	0	0	توجد معايير و قوانين جزائرية معتمد للتدقيق الداخلي
				94,7	5,3	0	0	
موافق إلى حد ما	0,786	3,37	0	4	19	12	3	ضعف دور النقابات المهنية في تطوير وزيادة مستوى الوعي بأهمية التدقيق الداخلي و تنمية روح التعامل
			0	10,5	50	31,6	7,9	
موافق إلى حد ما	0,77	3,21	الاتجاه العام للعينة					

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

الشكل رقم (2-13) التمثيل البياني لمحور معوقات التدقيق المحاسبي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة



الرسم البياني من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS و EXEL

نلاحظ من خلال الجدول و الرسم البياني أن عبارة واحدة كانت الإجابة بنسبة 50 % بموافق و هي العبارة المتعلقة أرى انه يجب على المؤسسة الاعتماد على تجارب مكاتب التدقيق الأجنبية لاكتساب الخبرة أكثر و أجاب 31 % بموافق تماماً، أما العبارة نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قد لا يتماشى مع معايير التدقيق الدولية بشكل مناسب فقد أجيب عليها بنسبة 39,5 % بغير موافق و اتجاه العبارة هو غير موافق،

أما باقي العبارات فقد أجيب عليها بموافق إلى حد ما مما نستنتج أن اتجاه المحور هو موافق إلى حد ما مما يفسر أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لها معوقات تحول دون تطوير الجانب المحاسبي لديها و جانب التدقيق المحاسبي، لكن حسب المسح و المقابلات التي أجريناها فان المؤسسات لها معوقات و هذه المعوقات هي تؤول إلى جانب القوانين و سياسة الدولة في تسيير المنظومة المحاسبية

المطلب الثاني: اختبار و تحليل فرضيات الدراسة

أولاً: عرض الفرضيات

- 1- الفرضية الأولى: هناك جاهزية بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي.
- 2- الفرضية الثانية: المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لها إدراك و تسعى إلى تطوير مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي.
- 3- الفرضية الثالثة: هناك معوقات خارج نطاق المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تحول دون تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي .

ثانيا: اختبار الفرضيات:

1- اختبار توزيع البيانات

سنعرض اختبار توزيع البيانات لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات تشترط أن يتم تحديد توزيع البيانات طبيعي او غير طبيعي للتعامل معه، و ذلك ما يبينه الجدول ادناه
الجدول رقم (2-12) اختبار توزيع البيانات

المحاور	عدد العبارات	المعنوية
المحور الأول	08	,020
المحور الثاني	08	,048
المحور الثالث	08	,003
متوسط المحاور	38	,032

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

بما أن العينة هي اقل من 50 فإننا نتبع التوزيع Shapiro-Wilk حيث نلاحظ أن المحور الأول و الثاني من خلال الجدول اعلاه إن قيمتهم أكبر من مستوى الدلالة 0,05 فهما يتبعان التوزيع الطبيعي، أما المحور الثالث فمستوى الدلالة من خلال الجدول اعلاه هو اقل من 0,05 فهو يتبع التوزيع غير طبيعي، أما متوسط المحاور الثلاثة فهو يتبع التوزيع الطبيعي، لاختبار صحة الفرضيات نعتمد على نتائج البرنامج الإحصائي SPSS و التي تتمثل في القيمة الاحتمالية و الانحراف المعياري، وكذا الدراسات السابقة التي تتناول موضوع قيد الدراسة، و رأينا المتواضع ككوننا قمنا بمقابلات مع مسيرو المؤسسات و محاسبهم و محافظي الحسابات، لتحليل فرضيات الدراسة و اكتشاف مدى صحتها أو إلغائها :

2 - الفرضية الأولى:

الجدول رقم (2-13) اختبار تي Test T للمحور الأول

المحاور	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	المعنوية
المحور الاول	3,2862	% 53,7	,000

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-13) يتبين بان المتوسط المرجح للمحور الأول يساوي إلى 3,2862 و بانحراف معياري % 53,7 حيث نرى أن مستوى المعنوية هو اقل من 0,05 فمن هنا نرفض الفرضية العدمية H^0 و نقبل الفرضية $H1$ ، التي تنص على ان ليس هناك جاهزية بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي، و أيضا على حسب دراستنا و لقاءاتنا مع مسيري المؤسسات و المحاسبين و محافظي الحسابات فأنتهم أكدوا بان ليس هناك جاهزية كاملة لمؤسساتهم لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي

3 - الفرضية الثانية:

الجدول رقم (2-14) اختبار تي (Test T) للمحور الثاني

المعنوية	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	المحاور
,003	% 41,7	3,2171	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-14) يتبين بان المتوسط المرجح للمحور الثاني يساوي إلى 3,2171 و بانحراف معياري % 41,7 حيث نرى ان مستوى المعنوية هو اقل من 0,05 فمن هنا نرفض الفرضية العدمية H^0 و نقبل الفرضية $H1$ التي تقول بان المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ليس لها إدراك ولا تسعى إلى تطوير مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي ، و منه نستنتج بان مؤسسات العينة ليس لها إدراك بأهمية التدقيق المحاسبي ولا تسعى إلى تطويره ،

4 - الفرضية الثالثة:

أما الفرضية الثالثة فهي تتبع الاختبار الغير طبيعي، فنحري عليها الاختبار غير الطبيعي فأعطينا النتيجة بمستوى معنوية 0,256 , الجدول بالملحقات (جدول التوزيع غير الطبيعي) نرى انه أكبر من مستوى الدلالة 0,05 فمن هنا نقل الفرضية $H1$ و نرفض الفرضية العدمية، فنستنتج أن هناك معوقات تحول دون اعتماد التدقيق المحاسبي الداخلي

5- اختبار تأثير فرضية المتغير المستقل على المتغير التابع:

الجدول رقم (2-15) تحليل التباين anova لتقدير العلاقة بين متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة و مدى جاهزية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
الانحدار	4,477	1	4,477	674,802	0.000
البواقي	,239	36	,007		
الكلي	4,716	37			

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ في الجدول رقم(2-15) لتحليل التباين anova نجد أن قيمة مستوى المعنوية اقل من مستوى الدلالة 0,05، و بالتالي قبول فرضية أنه هناك علاقة بين متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة و مدى جاهزية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي

6 - عرض و تحليل نتائج الفروق في عينة الدراسة:

الجدول رقم(2-16) يوضح درجة نتائج الفروقات في عينة الدراسة حسب معيار الكفاءة المهنية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
الانحدار	4,630	1	,210	36,962	0.000
البواقي	,085	36	,006		
الكلي	4,716	37			

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ في الجدول رقم(2-15) لتحليل التباين one way anova نجد أن قيمة مستوى المعنوية اقل من مستوى الدلالة 0.05، و بالتالي قبول فرضية أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين عينات مجتمع الدراسة التي تنص على متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة و مدى جاهزية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي

خلاصة:

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع مع مسيري المؤسسات و المحاسبين و محافظي الحسابات على اختلاف مؤهلاتهم وخبراتهم ، وخلصت هذه الدراسة إلى:
اتفق أفراد عينة الدراسة إلى أن هناك جاهزية لمؤسساتهم لاعتماد التدقيق المحاسبي الداخلي و لكن ليس بكل الجاهزية الكاملة حيث أن هناك نقص في أداء العمل المحاسبي ، هذا بالنسبة إلى محور الجاهزية و الأداء،
أما بالنسبة إلى محور مدى إدراك و اهتمام هذه المؤسسات بتطوير المهنة فقد أفادت هذه الدراسة للعينة المبحوثة إلى أن هناك اهتمام لكن تشوبه معوقات خارجة عن مجال سيطرتهم
حيث اجمعوا تقريبا إلى أن هناك معوقات تتمثل في أن ليس هناك منهجية موضوعة للتدقيق المحاسبي الداخلي بالإضافة إلى ضعف النقابات و الهيئات المهنية و غيابها تماما عن الوسط

الختمة

الخاتمة:

من خلال النمو الذي يشهده الاقتصاد الجزائري ارتأينا التركيز على مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لما له من تأثير على الأطراف الداخلية و الخارجية للمؤسسة حيث نجده مهم جدا خاصة في إعداد قوائم مالية تخلو من الخطأ و إتباع المنهج الدولي في تسيير المؤسسات.

و لقد استنتجنا انه من خلال تناول و استعراض فصول هذه المذكرة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة، و المتمثلة في ما متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، وفي هذا السياق تم التطرق إلى مفهوم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و إحصائياتها، وكذا وضحنا العوامل المساعدة على إنشاء قسم للتدقيق الداخلي بالإضافة إلى معايير التدقيق الداخلي و منهجية التدقيق الداخلي كل هذه تناولناه في الفصل الأول .

أما في الفصل الثاني التطبيقي قمنا بالدراسة الميدانية للمجتمع من مسيري المؤسسات و إطاراتهم المحاسبية ، و محافظو الحسابات و المحاسبين المعتمدين، حيث تم توزيع 75 استبيان على عينة الدراسة و تم استرجاع 38 استبيان صالح للدراسة وقد تم التحليل بواسطة برنامج التحليل الإحصائي spss.

لقد قمنا في هذه الدراسة بمحاولة إعطاء صورة عن مدى جاهزية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية لاعتماد أو إنشاء قسم للتدقيق المحاسبي الداخلي وقد تبين أن هذه المؤسسات لها جاهزية تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي، إضافة إلى أننا أبرزنا مدى إدراك هذه المؤسسات لأهمية و تطوير هذه المهنة، و المعوقات التي تشوبها إلى عدم تطبيق التدقيق المحاسبي على وثائقها الإلزامية ، و ذلك من اجل الوصول الى نتيجة تساعد الباحثين و الطلاب في هذه الموضوع.

اختبار فرضيات الدراسة:

بعد الدراسة التحليلية التي أجريناها على مجتمع الدراسة، و الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا، سمحت لنا للوصول إلى النتائج التالية:

- الفرضية الأولى:

حيث نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة :

ليس هناك جاهزية بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي.

- الفرضية الثانية:

و نقبل الفرضية البديلة H1 القائلة

أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ليس لها إدراك و لا تسعى إلى تطوير مهنة التدقيق المحاسبي الداخلي و التدقيق .

- الفرضية الثالثة:

و نقبل الفرضية العدمية H⁰ القائلة

هناك معوقات خارج عن نطاق المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تحول دون تطبيق التدقيق المحاسبي.

نتائج الدراسة:

- المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تحتل نسبة كبيرة في الاقتصاد الجزائري من ناحية عددها خاصة المؤسسات المصغرة،
- المعهد الدولي للمدققين الداخليين هو الذي يقوم بإصدار معايير التدقيق الداخلي و هي تعتبر هذه المعايير بمثابة القوانين و التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق الداخلي و التي تجعل المؤسسات في الريادة ،
- المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية لها جاهزية لتطبيق التدقيق الداخلي لكن ليس بالجاهزية التامة ،
- عدم توفر معايير و منهجية للتدقيق الداخلي بالجزائر للمؤسسات لتوفير الجو المناسب لممارسة التدقيق المحاسبي الداخلي و هذا لفائدة جميع الأطراف،
- هناك نقص في الكفاءة المهنية و وعي المسيرين،
- هناك نقص في الوعي لدى مسيري المؤسسات على ضرورة توفير الإمكانيات و الظروف الملائمة للمدقق المحاسبي الداخلي لمزاولة نشاطه في ظروف جيدة،
- لا بد من الاعتماد على المكاتب الأجنبية للتدقيق الداخلي لاكتساب الخبرة في مجال المنهجية،
- ضرورة اعتماد محاسبة مبسطة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتسهيل المهمة المحاسبية عليهم،

التوصيات:

- بناء على ما تم الوصول إليه من نتائج نقدم بعض التوصيات منها،
- هناك نقص في كفاءة و وعي المسيرين بجد تداركه من خلال الأيام الدراسية و الندوات ،
- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق المحاسبي الداخلي و تفعيل دورها لما لها من اثر ايجابي في تحقيق الأهداف المسطرة و كذا تحسين الوضعية الاقتصادية لها،
- ضرورة اعتماد محاسبة مبسطة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتسهيل المهمة المحاسبية عليهم،
- زيادة تفعيل المنظمات المهنية الخاصة بالتدقيق لما لها من تأثير في الوعي،
- إعداد منهجية للمحاسبة المبسطة كما يطبق بالدول المتقدمة،
- نشر ثقافة التدقيق المحاسبي الداخلي أي مساعدة المحاسبين في عملهم بمختلف الوسائل و لكل المستويات الإدارية بما فيهم العاملين،

أفاق الدراسة:

- يعد موضوع التدقيق المحاسبي الداخلي موضوع شاسع لا نستطيع الإلمام بجميع جوانبه بدراسة واحدة، فلا بد من دراسات أخرى تعطي للموضوع ثراء أكثر و لهذا أقترح بعض العناوين لإخواني الطلبة ممكن يستفيدون منها عند اختيار مواضيع بحوثهم:
- الأساليب الحديثة للتدقيق المحاسبي الداخلي.
- كيف تساهم وظيفة التدقيق المحاسبي الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة الصغيرة و المتوسطة.
- دور المحاسبة المبسطة في زيادة أداء التدقيق.

المراجع:

أ- الكتب باللغة العربية

1 - طاهر محسن منصور الغالي، منظمات الأعمال المتوسطة والصغيرة، جامعة الأردن، الطبعة الأولى، 2009

ب- الاطروحات و المذكرات:

1- خير الدين كواش , واقع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة, مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية, تخصص: اقتصاد نقدي وبنكي, جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة , 2016-2017

ج- المجالات:

1 - شبوطي حكيم, الدور التنموي والاجتماعي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الثالث، جوان 2008 .
2- يزيد صالحلي, عبد الله مايو, واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية) , مجلة أداء المؤسسات الجزائرية , العدد 2016/09

د - الملتقيات

1 - محمد راتول, بعض التجارب الدولية في دعم وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الدروس المستفادة، ملتقى متطلبات تأهيل الم ص م في الدول العربية، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي . يومي 17 و 18 أفريل 2006 .
2- مناور حداد، دور البنوك والمؤسسات المالية في تمويل المشروعات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الدولي " متطلبات تأهيل الم ص م في الدول العربية " جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 17,18 افريل 2006

هـ - القوانين و التشريعات و المرسوم

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون التوجيهي رقم 17-02 المؤرخ في 10/01/2017 المتعلق بترقية الاستثمار، العدد 2، الصادر في 11 يناير 2017
2- الجريدة الرسمية الجزائرية , قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية , العدد 2 , الصادرة في 13 جانفي 1988
3- الجريدة الرسمية الجزائرية , الامر الرئاسي رقم 95/25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 و المتضمن تسيير رؤؤس الاموال المنقولة ملك للدولة المؤرخة في 27/09/1995 , العدد 55 , الصادرة في 27 سبتمبر 1995
4- الجريدة الرسمية الجزائرية, مرسوم تنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 22/02/2009 المتعلق شروط و كفاءات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية, العدد 11 , الصادر في 4 مارس 2009

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1 - Ministère de l'industrie et des mines, Bulletin de statistique de la PME, N031, 2017

2 - Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'Organisation, Paris, Septième édition, Paris, 2010

ثالثاً- المواقع الالكترونية

- 1 - أمين بن سعيد، تقرير تربص الخبرة المحاسبية رقم:05، نقلا عن العمرات احمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي ، <https://accdiscussion.com/acc13082.html>، منتدى المحاسب العربي،
- 2-[www.association des auditeurs consultants algeriens.dz](http://www.association-des-auditeurs-consultants-algeriens.dz)
- 3- [https : // global.theiia.org/translations/Pages/Arabic-Translations.aspx](https://global.theiia.org/translations/Pages/Arabic-Translations.aspx). Site de institute de internal auditors
- 4- [https : // www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-internes/](https://www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-internes/). Site de Institute français du l'audit et control internes
- 5 - النسخة المترجمة لمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي لسنة 2016 ، معهد المدققين الداخليين IIA ، <https://global.theiia.org/translations/Pages/Arabic-Translations.aspx>
- 6 - موقع فسكاس, منهجية التدقيق للحكومة الاتحادية ، <http://qistas.com/legislations/uae/view/21198>، الامارات العربية المتحدة

قائمة الملاحق



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و التسيير

قسم علوم التسيير

استبيان (استمارة)

أخي الموظف أختي الموظفة , مسير الشركة السلام عليكم.

يقوم الطالب بإجراء دراسة ميدانية في إطار التحضير لمذكرة التخرج، والتي تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق و مراقبة التسيير بعنوان:

متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

لي الشرف العظيم أن أقدم لسيادتكم المحترمة بهذا الاستبيان للحصول على المعلومات اللازمة للدراسة لذلك نرجو من سيادتكم الموقرة قراءة الأسئلة بدقة والإجابة عليها بكل شفافية و موضوعية لأن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، علما أن آراءكم و إجاباتكم ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط و ستحظى بالسرية التامة.

الأستاذ المشرف : بن نوي مصطفى

الطالب : دحمان احمد , بن قايد الطاهر

الايمل : dehmin47@gmail.com

معلومات خاصة عن عينة الدراسة: (أرجو من سيادتكم وضع علامة (X) في الخانات التي ترونها مناسبة للإجابة)

- 1/ الجنس: ذكر أنثى
- 2/ المستوى الوظيفي: إطار محاسبي مدقق داخلي مسير الشركة
- 3/ المستوى التعليمي: اقل من ثانوي ثانوي بكالوريا دراسات عليا
- 4/ النموذج القانوني للمؤسسة: خاص عمومي
- 5/ نوع المؤسسة: SARL EURL SNC SPA
- 6/ نوع نشاط المؤسسة: صناعي خدمي سياحي مقاول
- 7/ عدد موظفي مؤسسة: اقل من 10 من 10 إلى 49 من 50 إلى 250
- 8/ رقم أعمال المؤسسة: اقل من 40 مليون دج من 40 مليون إلى 400 مليون دج من 400 مليون إلى 4 ملايين دج
- 9/ هل توجد وظيفة للتدقيق الداخلي بمؤسستكم: نعم لا

إذا كانت الإجابة على السؤال رقم 9 ب لا , من يقوم بعملية التدقيق المحاسبي على وثائق المؤسسة

- المحاسب مسير الشركة محافظ الحسابات

المحور الأول: مدى جاهزية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
1	تقوم المؤسسة بتطبيق اغلب أحكام و قواعد النظام المحاسبي المالي					
2	تمتلك المؤسسة موظفين بقسم المحاسبة لديهم المعرفة الكافية بإجراءات التدقيق المحاسبي الداخلي					
3	نظام معلومات المؤسسة مؤهل للقيام بالتدقيق المحاسبي الداخلي					
4	مهمة التدقيق المحاسبي في وثائق و مستندات المؤسسة توجهها سياسة الإدارة و فلسفتها					
5	موظفوا المؤسسة لهم تأهيل و مهارات بالإضافة للنزاهة و الأخلاق					
6	مهمة التدقيق المحاسبي الداخلي عادة توجهها الإدارة المركزية					
7	وظيفة التدقيق المحاسبي تستلزم ميزانية إضافية					
8	هيكل المؤسسة عنصر غير مؤثر على إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي					

المحور الثاني: مدى اهتمام وإدراك المؤسسات بأهمية وتطوير قسم التدقيق المحاسبي الداخلي

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
01	يتميز مسيرو الشركة بالخبرة و الكفاءة اللازمة					
02	يتميز مسيرو الشركة بتخصصات أكاديمية واعية لأهمية التدقيق الداخلي					
03	تركيز الملكية و الإدارة في يد المدير المالك يساعد في الفحص و الرقابة					
04	يوجد إدراك من قبل عمال المؤسسة بأهمية وجود التدقيق الداخلي					

					يتلقى بعض موظفو المؤسسة للدورات التدريبية الكافية للقيام بأعمال الرقابة بشكل جيد	05
					تهتم و تسعى المؤسسة لتطوير أداء التدقيق المحاسبي الداخلي المتميز	06
					إعداد التقارير المالية للمؤسسة له أهمية بالغة لتفادي الأخطاء و الغش	07
					يسعى مسيرو المؤسسة إلى اكتشاف الأخطاء و التلاعب بقوائمها المالية و تصحيحها	08

المحور الثالث: معوقات تطبيق التدقيق المحاسبي الداخلي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماما
01	المؤسسة لا تعمل على توفير بيئة للتدقيق المحاسبي الداخلي لتواكب ما هو معمول به دوليا					
02	اعداد التقارير المالية في المؤسسة يقوم بها المحاسب المعتمد دون سواه					
03	ليس هناك قواعد للمحاسبة المبسطة تلزم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بها					
04	نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قد لا يتماشى مع معايير التدقيق الدولية بشكل مناسب					
05	لا يوجد وعي كامل بأهمية التدقيق المحاسبي الداخلي					
06	أرى انه يجب على المؤسسة الاعتماد على تجارب مكاتب التدقيق الأجنبية لاكتساب الخبرة أكثر					
07	لا توجد معايير و قوانين جزائرية معتمد للتدقيق الداخلي					
08	ضعف دور النقابات المهنية في تطوير وزيادة مستوى الوعي بأهمية التدقيق الداخلي و تنمية روح التعامل					

شاكرًا لكم حسن تعاونكم ،،،

			الداخلي			جيد			تصحيحها
الاهتمام	1	,337	,501	,441	,758	,535	,393	,759	,136
		,038	,001	,006	,000	,001	,015	,000	,415
يتميز مسيرو الشركة بالخبرة و الكفاءة اللازمة	,337	1	,228	,035	-,029	,244	,220	-,078	,015
	,038		,169	,835	,862	,139	,184	,642	,931
يتميز مسيرو الشركة بتخصصات أكاديمية واعية لأهمية التدقيق الداخلي	,501	1	,228	,112	,213	,083	,278	,218	,009
	,001		,169	,504	,199	,620	,091	,188	,957
تركيز الملكية و الإدارة في يد المدير المالك يساعد في الفحص و الرقابة	,441		,035	1	,199	,127	-,234	,156	,177
	,006		,835	,504	,230	,448	,157	,350	,289
يوجد إدراك من قبل عمال المؤسسة بأهمية وجود التدقيق الداخلي	,758	-,029	,213	,199	1	,294	,188	,916	-,169
	,000		,862	,199	,230	,073	,257	,000	,310
يتلقى بعض موظفو المؤسسة للدورات التدريبية الكافية للقيام بأعمال الرقابة بشكل جيد	,535	,244	,083	,127	,294	1	,275	,257	-,026
	,001		,139	,620	,448	,073	,095	,120	,877
تهتم و تسعى المؤسسة لتطوير أداء التدقيق المحاسبي الداخلي المتميز	,393	,220	,278	-,234	,188	,275	1	,214	-,221
	,015		,184	,091	,157	,257	,095	,198	,183
إعداد التقارير المالية للمؤسسة له أهمية بالغة لتفادي الأخطاء و الغش	,759	-,078	,218	,156	,916	,257	,214	1	-,069
	,000		,642	,188	,350	,000	,120	,198	,680
يسعى مسيرو المؤسسة إلى اكتشاف الأخطاء و التلاعب بقوائمها المالية و تصحيحها	,136	,015	,009	,177	-,169	-,026	-,221	-,069	1
	,415		,931	,957	,289	,310	,877	,183	,680

Corrélations

		المعوقات	المؤسسة لاتعمل على توفير بيئة للتدقيق المحاسبي الداخلي لتواكب ما هو معمول به دوليا	اعداد التقارير المالية في المؤسسة يقوم بها المحاسب المعتمد دون سواء	ليس هناك قواعد للمحاسبة المبسطة تلزم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بها	نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قد لا يتماشى مع معايير التدقيق الدولية بشكل مناسب	لا يوجد وعي كامل بأهمية التدقيق المحاسبي الداخلي	أرى انه يجب على المؤسسة الاعتماد على تجارب مكاتب التدقيق الأجنبية لاكتساب الخبرة أكثر	لا توجد معايير و قوانين جزائرية معتمد للتدقيق الداخلي	ضعف دور النقابات المهنية في تطوير وزيادة مستوى الوعي بأهمية التدقيق الداخلي و تنمية روح التعامل
المعوقات	1	,305	,567	,547	,753	,589	,456	,296	,262	
		,063	,000	,000	,000	,000	,004	,071	,112	
المؤسسة لاتعمل على توفير بيئة للتدقيق المحاسبي الداخلي لتواكب ما هو معمول به دوليا	,305	1	,065	,076	,087	,091	-,105	,047	,043	
	,063		,699	,651	,604	,587	,531	,781	,798	
اعداد التقارير المالية في المؤسسة يقوم بها المحاسب المعتمد دون سواء	,567	,065	1	,187	,331	,054	,500	,202	,005	
	,000		,699	,260	,042	,748	,001	,223	,975	
ليس هناك قواعد للمحاسبة المبسطة تلزم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بها	,547	,076	,187	1	,195	,239	,009	,213	,102	
	,000		,651	,260	,240	,148	,959	,200	,544	
نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة قد لا يتماشى مع معايير التدقيق الدولية بشكل مناسب	,753	,087	,331	,195	1	,381	,337	,238	,075	
	,000		,604	,042	,240	,018	,039	,150	,656	
لا يوجد وعي كامل بأهمية التدقيق المحاسبي الداخلي	,589	,091	,054	,239	,381	1	,268	,039	,036	
	,000		,587	,748	,148	,018	,104	,817	,831	
أرى انه يجب على المؤسسة الاعتماد على تجارب مكاتب التدقيق الأجنبية لاكتساب الخبرة أكثر	,456	-,105	,500	,009	,337	,268	1	,125	-,285	
	,004		,531	,001	,959	,039	,104	,455	,082	
لا توجد معايير و قوانين جزائرية معتمد للتدقيق الداخلي	,296	,047	,202	,213	,238	,039	,125	1	-,112	
	,071		,781	,223	,200	,150	,817	,455	,503	
ضعف دور النقابات المهنية في تطوير وزيادة مستوى الوعي بأهمية التدقيق	,262	,043	,005	,102	,075	,036	-,285	-,112	1	
	,112		,798	,975	,544	,656	,831	,082	,503	

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	36	94,7	94,7	94,7
Valide انثى	2	5,3	5,3	100,0
Total	38	100,0	100,0	

المستوى الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
اطار محاسبي	25	65,8	65,8	65,8
Valide مسير الشركة	13	34,2	34,2	100,0
Total	38	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
اقل من ثانوي	8	21,1	21,1	21,1
ثانوي	12	31,6	31,6	52,6
بكالوريا	16	42,1	42,1	94,7
دراسات عليا	2	5,3	5,3	100,0
Total	38	100,0	100,0	

النموذج القانوني للمؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
V خاص	34	89,5	89,5	89,5
al عمومي	4	10,5	10,5	100,0
id Total	38	100,0	100,0	

طبيعة المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
SARL	19	50,0	50,0	50,0
Valide EURL	7	18,4	18,4	68,4
SNC	6	15,8	15,8	84,2
SPA	6	15,8	15,8	100,0

Total	38	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

نشاط المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
صناعي	18	47,4	47,4	47,4
خدمي	6	15,8	15,8	63,2
سياحي	1	2,6	2,6	65,8
مقولة	13	34,2	34,2	100,0
Total	38	100,0	100,0	

عدد موظفي مؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
اقل من 10	16	42,1	42,1	42,1
من 10 إلى 49	14	36,8	36,8	78,9
من 50 إلى 250	8	21,1	21,1	100,0
Total	38	100,0	100,0	

رقم أعمال المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
اقل من 40 مليون دج	12	31,6	31,6	31,6
من 40 مليون إلى 400 مليون دج	16	42,1	42,1	73,7
من 400 مليون إلى 4 ملايين دج	10	26,3	26,3	100,0
Total	38	100,0	100,0	

هل توجد وظيفة للتدقيق الداخلي بمؤسستكم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
لا	36	94,7	94,7	94,7
نعم	2	5,3	5,3	100,0
Total	38	100,0	100,0	

من يقوم بعملية التدقيق المحاسبي على وثائق المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
المحاسب	5	13,2	13,2	13,2
مسير الشركة	4	10,5	10,5	23,7
محافظ الحسابات	29	76,3	76,3	100,0
Total	38	100,0	100,0	

جدول اختبار توزيع البيانات

Corrélations

TES T

Statistiques sur échantillon unique

	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المتطلبات	3,2379	,37480	,06080

Test sur échantillon unique

	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
				Inférieure	Supérieure
المتطلبات	37	,000	,23794	,1147	,3611

	المتطلبات	الجاهزية	الاهتمام	المعوقات
الجاهزية	1	,974**	,966**	,972**
		,000	,000	,000
	,974**	1	,908**	,937**
	,000		,000	,000
الاهتمام	,966**	,908**	1	,898**
	,000	,000		,000
المعوقات	,972**	,937**	,898**	1
	,000	,000	,000	

Tests de normalité

			Shapiro-Wilk		
	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
الجاهزية	38	,006	,930	38	,020
الاهتمام	38	,003	,942	38	,048
المعوقات	38	,009	,904	38	,003
المتطلبات	38	,003	,936	38	,032

جدول اختبار تي Test T للمحاور الثلاثة

TEST

Statistiques sur échantillon unique

	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الجاهزية	3,2862	,35701	,05791

Test sur échantillon unique

	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
				Inférieure	Supérieure
الجاهزية	37	,000	,28618	,1688	,4035

TES
T

Statistiques sur échantillon unique
ANOVA à 1 facteur

	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الاهتمام	3,2171	,41680	,06761

Test sur échantillon unique

	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
				Inférieure	Supérieure
الاهتمام	37	,003	,21711	,0801	,3541

Tests non paramétrique

Test binomial

	Modalité	N	Proportion observée.	Test de proportion	Signification exacte (bilatérale)
المعوقات	<= 3	15	,39	,50	,256
	> 3	23	,61		
		38	1,00		

جدول تحليل التباين anova

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1	,281	,116		2,414	,021
	,928	,036	,974	25,977	,000

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4,477	1	4,477	674,802	,000 ^b
Résidu	,239	36	,007		
Total	4,716	37			

المتطلبات

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter- groupes	4,630	22	,210	36,962	,000
Intra- groupes	,085	15	,006		
Total	4,716	37			