

**(مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم نظام الرقابة الادارية)****((The responsibility of the auditor for the evaluation of the administrative control system))**

عبد الامير نجم عبد القاضي

أ.م.د. مصطفى كاظمي نجف ابادي

م.م. محمد جبار فشاخ

جامعة المصطفى العالمية

مركز بحوث الحوزة والجامعه

جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد

**الملخص:**

تتبع أهمية البحث من أنه يلقي الضوء على الرقابة الإدارية ومدى تأثير تقييمها بالشكل السليم على برنامج وأهداف عملية التدقيق. والتعرف على مفهوم الرقابة الادارية واهميتها وانواعها. والتعرف على مسؤولية مراقب الحسابات وانواعها. والتعرف على أهمية نظام الرقابة الادارية في عمل مراقب الحسابات ومدى تأثيرها في وضع برنامج التدقيق. والتعرف على أنواع المسؤوليات الملقاة على عاتق مراقب الحسابات بصورة عامة.

و تشير اجابات المستجيبين من افراد العينه الى ان تمثل كل من الرقابة الادارية والرقابة المحاسبية كوحده واحدة من اجل تحقيق اهداف المنشأة ولها دور مهم في تحقيق الاهداف المرسومة للمنشأة بكفاءه وفعاليه، وهناك مجموعه من الواجبات الاساسية على مراقب الحسابات مراعاتها بهدف الوصول للنتائج والاهداف المرسومه واعطاء تأكيد معقول عن مدى صدق وعداله القوائم المالية ، وان مراقب الحسابات مسؤل مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم نظام الرقابة الادارية بكافة تفاصيلها وانواعه أن الرقابة الادارية تحتوي على مجموعة من الاساليب والاجراءات اللازمه لتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة والحفاظ على ممتلكات المنشأة ، ومدقق الحسابات يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمه في الحصول على المعلومات التي تمكنه من ابداء رأيه الفني في البيانات المالية.

من الضروري ايجاد صيغ للتعاون المشترك بين الادارة وقسم الرقابه الادارية ومراقب الحسابات بهدف الوصول الى النتائج المطلوبة وتحقيق الغاية المتوخاة من عملية التدقيق وضمان حسن سير اعمال المنشأة وتحقيق الاهداف المرسومه. والعمل على توزيع الصلاحيات والمسؤوليات على العاملين كافة في الوحدات و الشعب الادارية والمحاسبية الذي من شأنه يحقق الضبط الداخلي ومن ثم ايجاد رقابه ذاتيه بين الموظفين. ويجب ان يكون هناك تكامل بين الرقابه الداخلية ونشاط الرقابه الادارية في رقابة اي مؤسسه حكوميه ولكي يتحقق هذا التكامل امكانية السيطرة على المعاملات الماليه كافة وسد الثغرات التي قد تؤدي الفساد المالي والاداري. ووضع هيكل تنظيمي سليم وواضح لتحديد خطوط السلطة والصلاحيه والمسؤولية ويحدد العلاقات الوظيفية بين مختلف الوحدات . وتحديد توصيف دقيق وواضح لجميع الوظائف للوحدة الإدارية بما يضمن تحديد واجبات ومسؤوليات كل وظيفية وبما يسهل عملية فصل الوظائف المتعارضة.

إن وجود نظام جيد للرقابة الادارية، هو مهم بالنسبة للمؤسسه، ومن مسؤوليتها أيضا السهر على مدى سلامة تطبيقه.

الكلمات المفتاحية :،مراقب الحسابات، مسؤولية مراقب الحسابات ، الرقابة الادارية، التدقيق الداخلي.

**Abstract:**

The importance of research stems from the fact that it sheds light on administrative control and the impact of evaluating it properly on the program and objectives of the audit process. And to identify the concept of administrative control and importance and types. Learn about the responsibility of the auditor and types. Identify the importance of the system of administrative control in the work of the auditor and its impact on the development of the audit program. And identify the types of responsibilities entrusted to the auditor in general. The responses of the respondents from the sample indicate that the administrative control and accounting control are represented as one unit in order to achieve the objectives of the establishment and have an important role in achieving the goals prescribed for the establishment efficiently and effectively. There are a set of basic duties on the auditor to observe them in order to reach the results and objectives prescribed and give confirmation And the auditor is fully responsible for the examination and evaluation of the administrative control system in all its details and types that administrative control contains a set of methods and procedures necessary to achieve efficiency in the use of Of the available resources and the preservation of the property of the establishment. The auditor shall perform the necessary professional care in obtaining the information that enables him to express his opinion in the financial statements.

It is necessary to find formulas for joint cooperation between the administration and the administrative control department and the auditor in order to reach the required results and achieve the objective of the audit process and ensure the proper functioning of the establishment and achieve the goals set. Achieves internal control and thus creates self-control among employees. There must be complementarity between internal control and administrative control activity in the control of any government institution. In order to achieve this integration, it is possible to control all financial transactions and fill gaps that may lead to financial and administrative corruption. And establish a sound and clear organizational structure to identify lines of authority, authority and responsibility and define functional relationships between different units. And to define a precise and clear description of all functions of the administrative unit to ensure the definition of the duties and responsibilities of each job and to facilitate the process of separating the conflicting jobs.

A good system of administrative control is important for the institution, and it is also its responsibility to ensure that its application is safe.

Keywords:, Auditor, Auditor's Responsibility, Administrative Control, Internal Audit.

## المقدمة

أن تشعب البناء التنظيمي للوحدات الاقتصادية وتعقده أدى إلى ضرورة تحديد المهام والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية (فرع- قسم-إدارة) ومن ثم حاجة الإدارة العامة إلى بيانات لاتخاذ القرارات المختلفة وحماية الأصول لدى تلك الوحدات على اختلاف القطاعات التي تنتمي لها تلك الوحدات وأهدافها ومن ثم فإن الرقابة الإدارية تشكل حجر الزاوية في تمكين الإدارة من إحكام سيطرتها على مجريات الأمور وأداء مختلف الوظائف بكفاءة عالية وانسيابية وفقا لما هو مخطط من الإدارة العليا لان الرقابة الإدارية تعمل على وضع الخطط موضع التنفيذ ومطابقتها مع الفعلي وكذلك تحديد الانحرافات والعمل على معالجتها .

## المبحث الاول

## منهجية البحث والدراسات السابقة

اولاً:- منهجية البحث:-

١- مشكلة البحث:-

تتمثل مشكلة البحث بالتساؤل الاتي :

مامدى مسؤولية مدققي ديوان الرقابة المالية عن تقويم نظام الرقابة الادارية؟.

٢- اهداف البحث:-

يرمى البحث إلى الاتي:-

- ١- التعرف على أهمية نظام الرقابة الادارية في عمل مراقب الحسابات ومدى تأثيرها في وضع برنامج التدقيق.
- ٢- التعرف على مسؤولية فحص نظام الرقابة الإدارية بالنسبة لمراقب الحسابات وما الآثار المترتبة عدم فحصها عند القيام بعمل .

٣- أهمية البحث :-

تتبع أهمية البحث من أنه يلقي الضوء على أهمية الرقابة الإدارية ومدى تأثير تقييمها بالشكل السليم برنامج وأهداف عملية التدقيق .

٤- فرضية البحث:-

يستند البحث إلى الفرضية التالية:-

أن مراقب الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية تفاصيلها وأنواعها كافة اذ أن لها تأثير كبير في تعزيز رأيه في البيانات المالية للمنشأة محل الفحص وتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق .

## ٥- حدود البحث :

الحدود المكانية :-تمثلت الحدود المكانية للبحث في الهيئات التابعة لديوان الرقابة المالية والإدارية، في مدينة النجف الاشرف.

الحدود الزمانية: ٢٠١٧

## ٦- مجتمع وعينة الدراسة:-

يتمثل مجتمع البحث بالهيئات التابعة لديوان الرقابة المالية والادارية وتم اختيار عينه منها

## ثانيا- الدراسات السابقة: -

١- (الجواوي، واخرون ٢٠١٧) يهدف البحث الى لفت انتباه المدققين الداخليين في القطاع العام العراقي لغرض تطوير ممارساتهم المهنية عن طريق الالتزام بمعيار التدقيق الداخلية الدولية ( IIA ) لما توفره من ارشادات وتوجيهات لنشاط المدقق الداخلي للحد من الممارسات الخاطئة وغير القانونية المتمثلة بالغش والاحتيال واستنتاج الباحث الى ان ارتباط اقسام التدقيق الداخلي بالادارة يشكل احد نقاط الضعف اذ يتاثر عملها بذلك، كون الادارة هي التي تكافؤ وتعاقب المدقق الداخلي.

٢- (ميلود، ٢٠٠٤) " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، هدفت الدراسة الى محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة ومدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة .

٣- (أبو سرعة ٢٠١٠)، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الإيجابي الذي يؤديه التكامل ما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، على مستوى ممارسي الوظائف (المراجع الداخلي والمراجع الخارجي) في مساعدتهما على إنجاز أعمالهما على أحسن وجه، ومن ثم تقديم نتائج أعمال مراجعتيهما بجودة عالية، بما يخدم فئات عديدة ، لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب .

٤- (تونسي ٢٠١٠) تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية:- إن أهمية البحث تكمن في إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد من أهم خطوات التدقيق، وذلك من أجل اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثمة تركيز عملية التدقيق على هذه المواطن ، يعبر هذا النظام عن خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها وتحقيق دقة إمكانية الاعتماد.على البيانات المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

٥- (الكحلوت ٢٠٠٤)مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك العاملة في فلسطين: يهدف البحث إلى دراسة مدى مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية وتحديد مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين تجاه فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين .فضلا عن استخلاص أهم المؤشرات المتعلقة بمهنة تدقيق الحسابات من عن طريق نتائج الدراسة النظرية.

٦- (حاتم كريم كاظم واخرون ٢٠١٢) دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق (دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الاشرف). وأشار البحث بأنه يجب على المدقق ابلاغ ادارة الوحدة الاقتصادية بكل نواحي الضعف والقصور الموجوده في نظام الرقابة الداخلية عن طريق تقرير يقدمه للادارة. وكذلك يركز بصفه اساسية على العناصر الهامة للرقابة الداخلية وهي حماية الاصول وضمان صحة البيانات المالية وكذلك التي لها علاقه بصحة القوائم المالية وبالنتيجة مايجب فحصه.

### ثامنا :- خصائص مجتمع البحث

#### ١- سنوات الخدمة في الديوان :-

#### جدول (١)

سنوات الخدمة	(٥-١) سنه	(١٠-٥) سنه	(١٥-١٠) سنه	اكثر من ١٥ سنه	المجموع
عدد المستجيبين في الديوان	٩	٤	٦	٦	٢٥

توضيح سنوات الخدمة في الديوان

#### ٢- التحصيل الدراسي في الديوان :-

#### جدول (٢)

توضيح التحصيل الدراسي لعينة الدراسة

سنوات الخدمة	اعدادية	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	اخرى	المجموع
عدد المستجيبين في الديوان	٠	٥	١٥	١	٤	٢٥

#### ٣- متوسط العمر للموظفين في الديوان

#### جدول (٣)

توضيح اعمار الموظفين في الديوان

سنوات الخدمة	اقل من ٢٥ سنه	٢٥-٣٠ سنه	٣٠-٣٥ سنه	اكثر من ٣٥ سنه	المجموع
عدد المستجيبين في الديوان	٣	٤	٣	١٥	٢٥

## المبحث الاول

### الرقابة الادارية

#### اولا-الرقابة الإدارية :-

أن أهم الأساليب التي اعتمدت في العصر الحالي لاسيما بعد ظهور الشركات الكبرى (الشركات المساهمة) منذ مطلع القرن العشرين وكذلك حاجة الجهات الداخلية والخارجية إلى بيانات دورية دقيقة وتحسين وتطوير إجراءات التدقيق . كل تلك العوامل أدت إلى الاعتماد بشكل كبير على أسلوب الرقابة الإدارية .

#### ثانيا:-مفهوم الرقابة الإدارية :-

تعرف الرقابة الإدارية بأنها خطة تنظيمية ومجموعة وسائل التنسيق والإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استعمال موارد وممتلكات المشروع استعمالا أمثل وهي تعتمد على الكشوفات الإحصائية والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية وغيرها من الوسائل اللازمة لتحقيق أهدافها (عبد الله، ٢٠١٠: ١٦٨) لقد عرف الفرنسي هنري فايول Henry Fayol الذي عاصر فريدريك تايلور في الولايات المتحدة، الرقابة الإدارية بأنها"التأكد مما أذا كان كل شي يحدث وفقا للخطة الموضوعية

والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها، وهي تطبيق على كل شي"\* (عباس، ٢٠١٠: ٢٢) كما عرفت الرقابة الإدارية بأنها كل الإجراءات والأساليب والسياسات والطرائق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية لأداء العمليات والالتزام بالقوانين والسياسات واللوائح التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهدافها المرسومة .(الصحن وآخرون، ٢٠٠٦: ١٩)وكما تعرف بأنها السياسات والخطط والوسائل والإجراءات التي تهتم أساسا بتعزيز الكفاية في الأعمال وتنمية روح التعاون والالتزام بتطبيق التعليمات والسياسات الإدارية ترتبط عادة بالسجلات والدفاتر المحاسبية بطريقة غير مباشرة وتتحقق بمجموعة الوسائل الآتية :- (الرماحي، ٢٠٠٩: ١٧٠)

١-التحليل الإحصائي ودراسة الزمن والحركة.

٢-برامج تدريب العاملين وتقارير الأداء.

٣-الموازنات التقديرية ورقابة الجودة .

٤-الرسوم البيانية ومعرفة التكاليف النمطية .

نستنتج من التعاريف المذكورة انفا أن الرقابة الإدارية مجموعة من الأساليب والإجراءات اللازمة لتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة والحفاظ على الممتلكات وتعتمد في ذلك على الكشوفات الإحصائية والموازنات التقديرية فضلا عن تنمية روح التعاون بين العاملين والالتزام بالسياسات الإدارية .

#### ثالثا- أهمية الرقابة الإدارية :-

١- أن العمل يقوم بتأديته عنصر بشري ، وهو بالنتيجة عرضه للخطأ والانحراف مما يستوجب مراقبته لتفادي الخطأ وتصحيح الانحرافات .

٢- وجود فاصل زمني بين عملية التخطيط بما ينطوي عليه من تحديد للأهداف ووضع لمستويات الأداء...الخ، وعمليات التنفيذ إذ قد يحدث العديد من التغيرات في بيئة العمل الداخلية أو الخارجية أو الاثنين معا، الأمر الذي ينتج عنه اختلاف بين

أداء المستهدف والأداء الفعلي، مما يتطلب تحديد أساليب هذه الاختلافات وكيفية علاجها أو تصحيحها، وهو الدور الذي تقوم به الرقابة.

٣- أن أتساع حجم المؤسسة وتتنوع أعمالها وتعدد العاملين فيها، يستوجب مراقبة أنشطتها للتأكد من أنها تسير على وفق الخطط الموضوعة، ومعرفة مشاكل التنفيذ والتصدي لها،

٤- يمكن أن يستدل على أهمية الرقابة في حالة تصور غيابها وما يمكن أن يترتب عليه من : (عبد العليم، ٢٠٠٠: ١٩٥\_١٩٦)

١- إسراف في استخدام الموارد المادية .

ب- ضياع الوقت أو عدم الكفاءة في استغلاله .

ج- البطء في استخدام الأعمال.

د- تدنى الإنتاجية .

هـ- ظهور العديد من المشكلات وتفاقمها .

و- عدم الوصول إلى الأهداف، ومن ثم صعوبة الحكم على فاعلية المنظمة .

رابعا-أنواع الرقابة الإدارية :-

هناك العديد من أنواع الرقابة الإدارية ويمكننا التعرف عليها وفق المعيار في تصنيفها، مثلا وفق معيار الزمن، الكمية، النوعية، التكلفة والشمولية، وسوف نستعرض بعض هذه الأنواع باستخدام المعايير السالفة الذكر وهي على أية حال معايير شائعة ومعروفة :

١- الرقابة من حيث توقيت حدوثها : (عباس، ٢٠١٠: ٢٤-٢٨)

على أساس هذه المعيار الزمني يمكن تصنيف الرقابة إلى ثلاثة أنواع :

أ- الرقابة الوقائية : هي الرقابة التي تقوم بالتنبؤ بوقوع الخطأ واكتشافه قبل حدوثه .

ب- الرقابة المتزامنة : هي الرقابة التي تكون أثناء سير العمل ومقارنة ما ينفذ مع ما خطط له .

ت- الرقابة اللاحقة : هي الرقابة التي تجري بعد تنفيذ الخطة من أجل تطابق الاداء الفعلي مع المعايير .

٢- الرقابة من حيث مستوياتها الإدارية : (عباس، ٢٠١٠: ٢٨)

تصنف الرقابة وفق هذا المعيار ضمن ثلاثة أنواع وهي :

أ- الرقابة على مستوى الفرد :- وهو تقييم أداء الأفراد العاملين ومعرفة مستوياتهم وسلوكهم مع المعايير الموضوعة .

ب- الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية:- التقييم الفعلي لكل إدارة على وفق ما وضع من معايير .

ث- الرقابة على مستوى المنشأة ككل :- هو مدى قدرة المنشأة في تحقيق أهدافها المرجوة منها .

٣- الرقابة من حيث مصدرها : يمكن تصنيف الرقابة وفق هذا المعيار إلى:-

أ -الرقابة الداخلية : هي الرقابة التي تتم من داخل المنشأة .

ب - الرقابة الخارجية : هي الرقابة التي تتم من خارج المنشأة.

- ٤- الرقابة من حيث نوعية الانحرافات : تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين هما:
- أ- الرقابة الإيجابية : تحديد الانحرافات الإيجابية من أجل تدعيمها.
- ب- الرقابة السلبية : هو تحديد الانحرافات السلبية من أجل علاجها ومنع تكرارها .
- ٥- الرقابة من حيث تنظيمها: تصنف الرقابة وفقا لهذا المعيار إلى ثلاثة أنواع :
- أ- الرقابة المفاجئة : تتم بصورة غير معلن عنها لمراقبة و ضبط العمل.
- ب- الرقابة الدورية : وتعمل حسب جدول زمني منتظم (يومي اسبوعي).
- ج- الرقابة المستمرة : التقييم المستمر للاداء.

#### خامسا- أهداف الرقابة الإدارية :-

أن للرقابة الإدارية مجموعة من الأهداف وهي :

- ١- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية لدى الإدارة العليا وتقييمها وإبداء الرأي فيها وتحليل الانحرافات وإيجاد معالجات لتجنبها مستقبلا وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المنشأة . (سرايا، ٢٠٠٧: ٨٦)
- ٢ - تخفيض احتمال حدوث مخالفات لأي تعليمات أو اللوائح أو نظم خاصة بالمنشأة. (أحمد، ٢٠٠٢: ٢٨).
- ٣- تنمية الكفاءة لإنتاجية . (الصحن وآخرون، ٢٠٠٦: ١٥٥)
- ٤- تحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والتعليمات الموضوعة من قبل الإدارة أو الأجهزة الحكومية أو الرقابية التي تخضع لها المنشأة . (ديري، ٢٠١٠: ١٦)

### المبحث الثاني

#### مسؤولية مراقب الحسابات

##### اولا- مسؤولية مراقب الحسابات:-

تعرف المسؤولية انها اقتراح امر بوجوب مؤاخذة فاعلة. وان مسؤوليه مراقب الحسابات تتلخص بان يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وابداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة القوائم المركز المالي للمنشأة وعلى نتيجة اعمالها، فالمدقق يفترض بان يكون خبير في شؤون التدقيق والمحاسبة ولذلك فان رايه في القوائم المالية هو راي مهني وبالنتيجة يجب ان تكون مراجعته للبيانات المالية مبنية على اساس علمي وعملي سليم. (الحسيني، ٢٠١١: ١١).

ونسنتج مما سبق ان المدقق يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على المعلومات التي تمكنه من ابداء رايه الفني في البيانات المالية.

##### ثانيا-انواع المسؤولية:-

بالرغم من تعين مراقب الحسابات بمعرفة الزبون لتدقيق سجلاته يبقى مسؤولا امام مجموعة اخرى من مستخدمي تقاريره يطلق عليها "الطرف الثالث" وعلية تقسم هذه المسؤوليات الى (زاهرة. ٢٠٠٩، ١٤١).

- ١- مسؤوليات المدقق الجنائية: تحدث عندما يكون الفعل موجه نحو المجتمع مثال.

أ- المخالفات الضريبية. تنحصر هذه المسؤولية بإرتكاب المراجع مخالفات كالاختيال على أنظمة الدولة والغش ويترتب عليها دفع تعويض أو السجن أو الاثنين معاً كان يساعد الشركة على التهرب من الضرائب عن طريق تخفيض الأرباح في حال الأرباح الصناعية والتجارية مما يضيع حقوق الدولة أو نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم.

ب- المخالفات المعتمدة والغش: وهنا تنطوي الجريمة على كل من الفعل النية الاجرامية ويعد التعمد العنصر الرئيس لاثبات المخالفة ويلزم القانون المدقق بالافصاح اذا توفرت الادلة الكافية عن استخدام المديرين الشركة كوسيلة لتحقيق مصالحهم على حساب حملة الاسهم.

٢- المسؤولية القانونية :

أ- استجابة المهنة لتزايد المساءلة القانونية:- ان استجابة المهنة جعلت العقوبات القضائية المفروضة على المحاسبين والمراجعين والدعاية التي احاطت بها الى اعادة فحص وتطوير معاييرها الفنية وتأكيد الالتزام بها.

ب - استجابة مهمة المد للاتجاه المتزايد نحو المقاضاة:

يوكد في هذا المجال كثرة الدعاوي القضائية ضد المدقق الى حد كبير الى زيادة حالات الافلاس في الشركات خلال مدة الكساد الاقتصادي السائدة والتي تنتج عن سوء ادارة او غش او تلاعب المديرين والعاملين في الشركات المفلسة وكان واجب المدقق ان يراعي الموضوعية الازمة في اداء مهمة او الشك في عمليات الزبون خلال فحصة للقوائم المالية.

٣-المسؤولية المدنية:

لقد نص قانون الشركات (٢٢) لسنة ١٩٩٧ على ان مدققي الحسابات مسؤولون عن الاخطاء التي يرتكبونها في عملهم وأركان المسؤولية المدنية ثلاثة هي (خالد، ١٩٩٩، ١٧٣) :

أ- وقوع المدقق في خطأ وأخلاله بالواجبات المحدده في القانون أو العقد.

ب- ضرر يصيب المدعي .

ج-رابطة سببيه بين الخطأ والضرر.

اما عبء اثبات ذلك فيقع على المدعي عملاً بأحكام العادلة "البينة على من إدعى واليمين على من أنكر" ويستطيع مدقق الحسابات رفع المسؤولية المدنيه في كل الحالات إذا استطاع أن يثبت أنه مارس حذره المهني وقام بجميع الالتزامات المترتبة بموجب القانون (٣٢) لعام ١٩٨٥ وقانون (٢٢) لعام ١٩٩٧ وسائر الواجبات الأخرى.

ثالثاً:العوامل التي تؤدي الى تعرض مراقب الحسابات للمسؤولية:-

١-العوامل التي تتعلق بالسلوك المهني لمراقب الحسابات على اعتبار أن مراقب الحسابات شخص يمارس عملاً مهنيًا يتعلق بالنواحي المالية الخاصة بالمشروع الذي يكلف بمراجعته، فمن المعايير المتعلقة به شخصياً .

أ- أن تكون له أهلية قانونية بممارسة العمل وأن يكون حسن السير والسلوك.

ب- كذلك يجب أن يتصف بالأمانة والشرف والصدق وعلى درجة عالية من الذكاء وحسن الادراك والتفهم .

ت- وأن يتولى تنفيذ المهمة المكلف بها بذهن منفتح، فلا يعتقد مثلاً عند بدئه العمل أن مهمته هي تصيد الأخطاء والانحرافات. ومن المعروف أن لمهنة المراجعة معايير للآداب والسلوك يتعارف ممارسوها والمستفيدون منها على ضرورة الالتزام بها، من أجل رفع مستوى أدائها، هذه المعايير هي:-

١- **الموضوعية في الاداء:-** لا بد وأن يكون عمل مراقب الحسابات دائماً مستنداً إلى أدلة يمكن الاقتناع بها وذلك عن طريق عملية المراجعة من بدايتها وحتى نهايتها بتقديم تقريره.

٢- **المحافظة على السرية:-** إن سرية المعلومات المتعلقة بنشاط العميل والتي تم الحصول عليها بحكم عمله كمراقب للحسابات من أساسيات السلوك المهني التي يجب أن يلتزم بها المراقب، والمقصود بسرية المعلومات، ألا يستفيد منها مراقب الحسابات أو أحد معاونيه شخصياً أو يستفيد منها الغير، ولكن من الجائز لمراقب الحسابات أن يفصح عن بعض المعلومات في الأحوال الاتية:-

أ- أن يرخص له بالافصاح.

ب- اذا كان واجب الافصاح بنص القانون، كما في حالة ضرورة تقديم القرائن والأدلة اثناء نظر احدي القضايا.

ج- اذا كان لمراقب الحسابات حق مهني بالافصاح عن المعلومات كما في حالة الدفاع عن نفسه اذا اتهم بالاهمال أو التقصير أو بعدم الالتزام بمعايير جودة الفحص والمراجعة التي يقوم بها.

ويلاحظ أن قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١ قد نص على أنه لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو في غيره أو إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبتة بالتعويض.

٣- **الدعاية والاعلان والحصول على عملاء:-** من المعروف أن ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة يمنع

الاعلان عن مكاتب المحاسبة كمبدأ عام فيما عدا ما يسمح به على وجه التحديد بالنسبة للدعاية كما يأتي:-

(1) أن يكون الهدف منها هو اعلام الجمهور بامور تمثل الواقع بصورة صادقة وغير مضللة أو مخادعة.

(2) أن تتم بصورة تتفق مع الذوق السليم.

(3) أن تتفق مع كرامة المهنة.

(4) أن تتجنب تكرار اسم المكتب اكثر من اللازم أو أى تمجيد ليس له ما يبرره بالمكتب.

على أنه يسمح بالدعاية اذا توافرت الشروط الموضحة المذكور انفا ولكن في الأحوال الاتية:-

أ- طلب تعيين موظفين بالمكتب.

ب- أن يقوم مراقب الحسابات نيابة عن العملاء بالنشر خاصة بالنسبة للوظائف الشاغرة لديهم.

• يمكن لمراقب الحسابات أن يبلغ الأطراف المهنية عن طريق أى وسيلة اعلامية برغبته في الانضمام كشريك أو بأنه يبحث عن وظيفة لها طابع محاسبة

• يمكن لمراقب الحسابات أن يصدر لعملائه أو لغير عملائه إعلام واقعي مصاغ بطريقة موضوعية عن الخدمات التي يقدمها المكتب، كما يمكنها إصدارها

• يمكن لمراقب الحسابات أن يسجل اسمه في دليل أو مرجع بشرط أن لا يعد ذلك كاعلان ترويجي عن المسجلين فيه.

• يمكن استخدام الصحف و المجلات المناسبة لاعلام الجمهور بتأسيس مكتب جديد أو تغيير الشركاء في المكتب أو تغيير عنوانه.

## ٤- الأتعاب والعمولات:-

إن من حق مراقب الحسابات أن يحصل على أتعاب مقابل الخدمات المؤداة للعملاء للقيام بتنفيذ مهمته، ولكن يجب أن تكون هذه الأتعاب انعكاساً عادلاً لقيمة العمل الذي تم لحساب العميل، ويتوقف ذلك على ضرورة أخذ العوامل التالية في الاعتبار:-

- المهارة والمعرفة اللازمات لنوع العمل الذي يتم القيام به.
  - مستوى التدريب والخبرة للفرد الذي يجب أن يقوم بالمهمة.
  - الوقت الضروري الذي ينفقه كل فرد مشترك في المهمة.
  - درجة المسؤولية التي ينطوى عليها العمل الذي يتم القيام به.
- وفي جميع الأحوال، يجب أن لا تكون الأتعاب المهنية لمكتب المحاسبة معلقة على شرط أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة. هذا وقد نص قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أن تعيين مراقب الحسابات أو تحديد أتعابه هو من اختصاص الجمعية العامة للمساهمين وهي بالتالي التي تقرر قيمتها في ضوء اقتراح مجلس الإدارة واستثناء من ذلك، أجاز نفس القانون أن تفوض الجمعية مجلس الإدارة في تعيين أو تحديد أتعاب مراقب الحسابات ولكن بشرط أن تحدد في هذا التفويض الحد الأقصى لقيمة الأتعاب. (منتدى. ٢٠٠٦: ٢-٤)

## ١- العوامل التي تتعلق بالمعايير لمدقق الحسابات في عملية التدقيق:-

هناك عدة معايير خاصة لمدقق الحسابات في عملية التدقيق وهي :- (المطارنه، ٢٠٠٦: ٣٣)

## ١-معايير عامه

- أ- يجب أن يكون المدقق شخصاً أو اشخاص لديهم خبره كافيه وتدريب مهني ملائم.
- ب- يجب أن يتوفر في المدقق الاستقلال الذهني خلال عملية التدقيق.
- ت- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمه للقيام بعملية الفحص وكذلك عند اعداد التقرير.

## ٢-معايير العمل الميداني

- أ. يجب ان يقسم التخطيط للعمل الذي سوف يقوم به المدقق وان يقوم بالاشراف على مساعديه بطريقة ملائمه.
- ب. يجب ان يقوم بدراسة كافية لنظام الرقابة الداخلية للاعتماد عليها عند القيام بالاختبارات .
- ج. يجب ان يحصل على ادله وقرائن اثبات كافية ومقنعة ،عن طريق فحص والملاحظة والاستفسار وارسال المصادقات .

## ٣- معايير اعداد التقارير

- أ. يجب ان يبين التقرير ما إذا جرى اعداد القوائم المالية على وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- ب. يجب ان يبين التقرير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية واستمراريتها.
- ج. يجب ان يبين التقرير مدى كفاية المعلومات (الافصاح عن المركز ونتيجة الاعمال )،أو يعد الافصاح كافيأ .

د. يجب ان يتبين تقرير المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل ، وفي حالة عدم ابداء الراي يجب ذكر الاسباب .

#### رابعاً: مسؤولية مراقب الحسابات عن فحص نظام الرقابة الادارية وأثار المترتبة في عدم فحصها:-

يرى ان كل من (الجعفري ٢٠٠٦: ٣) و(الخطيب والرفعي ١٩٩٨: ١٩٩) والمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (١٩٦٣: ٨٠) و(السباعي وعمرو ١٩٩٩: ٩٧) ان مراقب الحسابات لا يعد مسؤولاً عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس الرقابة الادارية .

لانه يهدف لتحقيق اكبر كفاية انتاجية وضمان لتنفيذ السياسات الادارية على وفق الخطط المرسومة ومثل هذا النظام لا يؤثر تأثيراً مباشراً في عملية التدقيق الذي يضعه المدقق للسير عليه أما اذا وجد المدقق للرقابة الادارية اي تأثير في مدى دلالة السجلات و القوائم المالية موضوع الفحص والتدقيق فان على المدقق ان يدخل هذه المسألة ضمن نطاق التدقيق.

### المبحث الثالث

شرح عينة البحث:-تم توزيع ٢٥ استبانة على موظفين الرقابة المالية والادارية لغرض التوصل الى التقييم الصحيح والموضوعي للبحث (مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم نظام الرقابة الادارية) وقد تم تحليلها على اساس النظام الاحصائي (SPSS) .

وان الاستبيان يختبر الفرضية الاتية: ان مراقب الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم نظام الرقابة الادارية بكافة تفاصيلها وانواعها ومجموعة عوامل منها:- (الجنس، العمر ، حاله الاجتماعية، المؤهل العلمي،الخبره العلمية) فبالنسبة لهذه العوامل كانت المعلومات عن المشتركين في هذه الاستبانة كالآتي :-

#### جدول (١)

الجنس			
ذكر	١٦	%٦٤	
انثى	٩	%٣٦	
العمر			
اقل من ٢٥ سنة	٣	%١٢	
٢٥-٣٠ سنة	٤	%١٦	
٣٠-٣٥ سنة	٣	%١٢	
اكثر من ٣٥ سنة	١٥	%٦٠	
المؤهل العلمي			
دبلوم	٥	%٢٠	
بكالوريوس	١٥	%٦٠	
ماجستير	١	%٤	
اخرى	٤	%١٦	
المهنة			
استاذ جامعي	٥	%٢٠	

مهني	١٩	%٧٦
اخرى	١	%٤
الخبرة العلمية		
٥-١ سنة	٩	%٣٦
١٠-٥ سنة	٤	%١٦
١٥-١٠ سنة	٦	%٢٤
اكثر من ١٥ سنة	٦	%٢٤

الجدول من إعداد الباحثين استناداً لنتائج التحليل الإحصائي

جدول (٢)

مستوى الاجابة	الأهمية النسبية	Mean	The Scale					العبارات		
			5	4	3	2	1			
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
غير موافق	0.42	2.12	15	6	3	1	0	التكرار	يوجد دور مهم للرقابه الاداريه في تحقيق الاهداف المرسومه لمؤسستكم بكفاءه وفاعلية.	1
			60%	24%	12%	4%	0	النسبة		
محايد	0.61	3.04	2	6	8	7	2	التكرار	مراقب الحسابات يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابه الادارية في مؤسستكم	2
			8%	24%	32%	28%	8%	النسبة		
موافق	0.69	3.44	0	8	4	7	6	التكرار	تعاون مستمر بين الرقابة الادارية والرقابه المحاسبية والضبط الداخلي تحقيق اهداف المؤسسة	3
			0	32%	16%	28%	24%	النسبة		
محايد	0.59	2.69	0	11	7	4	3	التكرار	يكمل نظام الرقابة الادارية الاعمال في اقسام انظمة الرقابة الداخلية	4
			0	44%	28%	16%	12%	النسبة		
موافق	0.47	2.36	7	9	4	3	2	التكرار		5

			28%	36%	16%	12%	8%	النسبة	تولي المؤسسة لنظام الرقابة الاداريه اهمية خاصة من ناحية التقييم والتفوييم	
موافق	0.78	3.88	0	1	7	7	9	التكرار	تفرض معايير التدقيق على مراقب الحسابات فحص وتقييم نظام الرقابة الادارية	6
			0	4%	28%	28%	36%	النسبة		
محايد	0.56	2.80	3	10	5	3	4	التكرار	ان مراقب الحسابات يتمتع باستقلالية تامة خلال تودية عمله.	7
			12%	40%	20%	12%	16%	النسبة		
موافق	0.78	3.88	0	3	6	7	9	التكرار	يتعرض مراقب الحسابات الى ضغوطات خارجية خلال فحص وتقييم انظمة الرقابة الداخلية	8
			0	%١٢	%٢٤	%٢٨	%٣٦	النسبة		
غير موافق	0.49	2.44	9	5	4	5	2	التكرار	يتم رفع تقرير مراقب الحسابات ومناقشته في الجمعية العمومية في المؤسسة.	9
			%٣٦	%٢٠	%١٦	%٢٠	%٨	النسبة		
موافق	0.81	4.04	0	3	4	7	11	التكرار	يتحمل مراقب الحسابات التبعات القانونية عن اهمال فحصه وتقييمه لانظمة الرقابة الاداريه وتقصره في بذل العناية المهنية اللازمه	10
			0	%١٢	%١٦	%٢٨	%٤٤	النسبة		
محايد	0.62	3.10	المتوسط الحسابي العام							

الجدول من إعداد الباحثين استناداً لنتائج التحليل الإحصائي

يتبين من الجدول (١) الخاص بالمتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة الآتي:-

- أ. يتبين من تحليل متغير الجنس أن نسبة الذكور لأفراد عينة البحث هي ٦٤% وكانت نسبة الاناث ٣٦%، ويلاحظ نسبة الذكور هي ضعف نسبة الاناث وهذا دليل على أن العاملين بمهنة مراقب الحسابات هي أكثر ملائمة للذكور وذلك تحملهم المسؤولية والضغوطات التي يتعرضون لها.
- ب. من تحليل متغير العمر نلاحظ أن نسبة أعمار افراد العينة التي أكثر من ٣٥ سنة هي النسبة الأكبر والتي بلغت ٦٠% من افراد العينة وهذا دليل على ان العاملين بمهنة مراقب حسابات هم من الناس المتزنين والذين لديهم خبرة وتجارب في الحياة العملية والعلمية.
- ت. يتبين من تحليل متغير المؤهل العلمي أن نسبة حملة شهادة البكالوريوس هي الأكثر والتي بلغت ٦٠% من أفراد العينة، وأن الصفة الغالبة للعاملين بمهنة مراقب حسابات من حملة شهادة البكالوريوس .
- ث. يتبين من التحليل لمتغير المهنة أو مكان العمل أن نسبة ٧٦% من أفراد العينة هم مهنيين والعاملين في مجال مراقب الحسابات وكانت نسبة الأكاديميين وأساتذة الجامعة ٢٠%، وهذا دليل على أن العينة تم انتقاؤها بدقة عالية وأخذ آراء المهتمين بمهنة مراقب الحسابات من أساتذة ومهنيين.
- ج. يتبين عن طريق التحليل لمتغير الخبرة العلمية هي ٣٦% النسبة الأكبر لافراد العينة الذين لديهم خبرة أقل من ٥ سنوات وكانت نسبة الافراد الذين لديهم خبرة من ٥ إلى ١٠ سنوات كانت ١٦% وهي الأقل والذين لديهم خبرة من ١٠ إلى ١٥ سنة كانت نسبتهم ٢٤% وهي نفسها لافراد العينة الذين يملكون خبر أكثر من ١٥ سنة، لذا يتبين أن هناك تنوع بين الخبرة لافراد العينة المستجابة وهذا يعطي انطباع جيد على أن العينية كانت من فئات مختلفة بالخبرة ولتنوع الارائهم وانعكاسها على اجاباتهم

وعن طريق الجدول (٢) الخاص بتحليل اجابات افراد العينة على اسئلة الاستبانة اتضح الآتي:-

١. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال الأول هو (٢.١٢) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٤٢% وبدرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (غير موافق) ، وهذا دليل على ضعف دور الرقابة الادارية في تحقيق أهداف المؤسسة.
٢. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال الثاني هو (٣.٠٤) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٦١% وبدرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (محايد) ، وهذا دليل على تفاوت الآراء بقيام مراقب الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية.
٣. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال الثالث هو (٣.٤٤) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٦٩% وبدرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (موافق) ، وهذا دليل على وجود تعاون مستمر بين جميع الجهات الرقابية لتحقيق اهداف المؤسسة.
٤. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال الرابع هو (٢.٦٩) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٥٩% وبدرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (محايد) ، وهذا دليل على عدم وجود التكامل التام بين نظام الرقابة الادارية واقسام الرقابة الداخلية.
٥. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال الخامس هو (٢.٣٦) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٤٧% وبدرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (غير موافق) ، وهذا دليل على عدم إيلاء المؤسسة أهمية للرقابة الإدارية من ناحية التقييم والتقييم .

٦. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال السادس هو (٣.٨٨) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٧٨% ودرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (موافق) ، وهذا دليل على فرض معايير التدقيق على مراقب الحسابات فحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية.
٧. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال السابع هو (٢.٨٠) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٥٦% ودرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (محايد) ، وهذا دليل على تفاوت الآراء بخصوص استقلالية مراقب الحسابات خلال أداء عمله .
٨. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال الثامن هو (٣.٨٨) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٧٨% ودرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (موافق) ، وهذا دليل على اتفاق افراد العينة إلى أن مراقب الحسابات يتعرض إلى ضغوط خارجية خلال عملية فحص وتقييم انظمة الرقابة الداخلية.
٩. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال التاسع هو (٢.٤٤) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٤٩% ودرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (غير موافق) ، وهذا دليل على عدم رفع تقارير مراقب الحسابات ومناقشتها في الجمعية العمومية.
١٠. يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي للسؤال العاشر هو (٤.٠٤) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٨١% ودرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (موافق) ، وهذا دليل على ضرورة تحمل مراقب الحسابات المسؤولية نتيجة إهماله لفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وعدم بذل عناية مهنية لازمة .
- ❖ وعن طريق ما تقدم يتبين من الجدول (٢) أن المتوسط الحسابي الأجمالي هو (٣.١٠) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الفرضي وذو أهمية نسبية ٦٢% ودرجة قبول على وفق مقياس ليركت الخماسي ضمن درجة (محايد) ، وهذا دليل على إثبات فرضية البحث والتي مفادها أن مراقب الحسابات مسؤول عن فحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية .

### الاستنتاجات:

١. تشير اجابات المستجيبين من افراد العينة الى ضعف دور الرقابه الاداريه في تحقيق الاهداف المرسومه للمؤسسة واعطاء تأكيد معقول عن مدى صدق وعداله القوائم المالية.
٢. تشير اجابات المستجيبين كانت متفاوتة الآراء بقيام مراقب الحسابات بفحص وتقيم نظام الرقابة الادارية بكافة تفاصيلها وانواعها اذ لها تأثير كبير في تعزيز رائية في البيانات المالية للمؤسسة محل الفحص وتحقيق الاهداف المرجوه من عملية التدقيق.
٣. تشير اجابات المستجيبين من افراد العينه الى ان كل من الرقابة الادارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي تعمل كوحده واحدة وهذا يعني وجود تعاون مستمر للجهات الرقابية في تحقيق اهداف المؤسسة.
٤. تشير اجابات المستجيبين من افراد العينه الى وجود تكامل نوعا ما بين كل من الرقابة الادارية وانظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة.
٥. تشير اجابات المستجيبين من افراد العينه الى عدم إيلاء المؤسسة أهمية للرقابة الادارية من ناحية التقييم والتقويم.
٦. تشير اجابات المستجيبين من افراد العينه الى ان المؤسسة تفرض معايير التدقيق على مراقب الحسابات خلال عملية الفحص والتقييم لنظام الرقابة الإدارية.

٧. تشير اجابات المستجيبين من افراد العينه الى تفاوت الآراء بخصوص استقلالية مراقب الحسابات الخارجي خلال أداء عمله في المؤسسة.
٨. تشير اجابات المستجيبين من افراد العينه الى اتفاقهم بأنه مراقب الحسابات الخارجي يتعرض إلى ضغوطات خارجية خلال عملية فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة.
٩. تشير اجابات المستجيبين من افراد العينه الى اتفاقهم بعدم رفع تقارير مراقب الحسابات ومناقشتها في المؤسسة.
١٠. تشير اجابات المستجيبين من افراد العينه الى اتفاقهم بأنه مراقب الحسابات الخارجي يتحمل المسؤولية نتيجة إهماله لفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة وعدم بذل عناية مهنية لازمة.

#### التوصيات:

١. تعزيز دور الرقابة الإدارية والاهتمام فيها لدى المؤسسة وذلك لتحقيق الاهداف المرسومه واعطاء تأكيد معقول عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.
٢. يجب على مراقب الحسابات زيادة فحص وتقييم نظام الرقابة الادارية بكافة تفاصيلها وانواعها اذ لها تأثير كبير في تعزيز رائية في البيانات المالية للمؤسسة محل الفحص وتحقيق الاهداف المرجوه من عملية التدقيق والاستعانة لتكنولوجيا المعلومات والبرماج الحديثة التي يتطلبها العمل.
٣. زيادة التعاون والاتفاق بين الرقابة الادارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي والعمل كوحده واحدة من اجل تحقيق اهداف المؤسسة .
٤. زيادة التكامل بين كل من الرقابة الادارية وانظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة وتبادل المعلومات والتواصل المستمر بينهما من أجل زيادة الرقابة على سير الاعمال في المؤسسة.
٥. على المؤسسة أن تولي أهمية للرقابة الادارية من ناحية تقييم الأداء وتقويم الانحرافات أول بأول ومعالجتها وتلافيتها مستقبلاً.
٦. ضرورة فرض المؤسسة معايير التدقيق المحلية والدولية على مراقب الحسابات خلال عملية الفحص والتقييم لنظام الرقابة الإدارية من أجل زيادة الثقة بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية .
٧. ضرورة استقلالية مراقب الحسابات الخارجي خلال أداء عمله في المؤسسة وعدم تأثره بالعلاقات الشخصية خلال تأدية عمله.
٨. مراقب الحسابات الخارجي يجب عدم يتعرضهُ إلى ضغوطات خارجية وداخلية خلال عملية فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة.
٩. ضرورة رفع تقارير مراقب الحسابات إلى الجمعية العامة ومجلس إدارة المؤسسة ومناقشتها وذلك للتوصل للحقائق عن المركز المالي للمؤسسة.
١٠. على مراقب الحسابات الخارجي بذل عناية مهنية لازمة خلال عمله وتحمله المسؤولية نتيجة إهماله لفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة.

## المصادر والمراجع

## أولاً:-المصادر باللغة العربية:-

أ-الكتب :

١. الخطيب والرفاعي ،خالد راغب وخليل محمود الرفاعي، جامعة الزرقاء الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان الاردن ،(١٩٩٨).
٢. ديربي، زاهد محمد، الرقابة الإدارية،عمان-دار المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠١٠.
٣. الدحوح،حسين أحمد وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.
٤. الرماحي ،نواف محمد عباس ،مراجعة المعاملات المالية ،الطبعة الاولى ،دار الصفاء للنشر والتوزيع -الاردن، ٢٠٠٩ .
٥. زاهرة عاطف، مراجعة الحسابات والتدقيق الطبعة الاولى، دار الياض للنشر والتوزيع\_ عمان الاردن . (٢٠٠٩).
٦. سرايا، محمد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإسكندرية، ٢٠٠٧ .
٧. سواد، زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الياض للنشر والتوزيع، عمان-الاردن، ٢٠٠٩ .
٨. عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات. الناحية النظرية، دار وائل للنشر سنة، ١٩٩٩.
٩. عباس،علي،الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال،أستاذ علم الإدارة جامعة الشرق الأوسط عمان- الأردن دار إثراء للنشر والتوزيع،الطبعة الثانية، ٢٠١٢.
١٠. عثمان ،عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، ١٩٩٩.
١١. الصحن، عبد الفتاح محمد، سرايا، محمد السيد، شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠٠٦.
١٢. المطارنه،غسان فلاح،تدقيق حسابات المعاصر ،الناحية النظرية، الطبعة الاولى، دار المسيرة عمان الاردن ،٢٠٠٦.
١٣. مهيب السباعي ووهبي عمرو، علم تدقيق الحسابات (عمان،دار الصفاء للنشر والتوزيع (١٩٩١).

## ب-الرسائل والاطاريح :-

١. أحمد، محسن بابقي عبد القادر(٢٠٠٢)، مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة' كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية .
٢. عزوز ميلود(٢٠٠٤)، دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير فرع ادارة اعمال ، جامعة الجزائر .
٣. جواد،فاطمة عبد ،(٢٠١٠)، أثر تكنولوجيا المعلومات في نظام الرقابة الداخلية والأمور المالية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول الذي اقامه المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية بالتعاون مع ديوان الرقابة والمالية/ونقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، رئيس إحصائيين أقدم، الهيئة العامة للضرائب/ قسم الإحصاء والأبحاث .
٤. شاهين،سمر محمد راغب (٢٠٠٧)، واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية، رسالة ماجستير في إدارة أعمال .

## ج-المجلات والمنتديات:-

١. الحسيني،هدى خليل ابراهيم' ديوان الرقابة المالية \_مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد٢٨، ٢٠١١).
٢. الجعفري،وسن عبد الحميد نجم، دور مراقب الحسابات ومسؤولية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، بغداد (٢٠٠٦).

٣. الحسابات واثرها على رضا العملاء، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين الشمس، العدد الثالث.
٤. (طلال الجاوي، وآخرون ٢٠١٧)، مدى تطبيق وحدات القطاع العام العراقية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية من وجهه نظر مدققي ديواف الرقابة المالية للحد من الغش والاحتيال (( دراسة تطبيقية في مديرية الرقابة المالية في كربلاء)).مجلة الادارة والاقتصاد، مجلد السادس، العدد الحادي والعشرون ٢٠١٧.
٥. (تونسي نجاة ٢٠١٠) تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية. رسالة دكتوراه.جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم.
٦. (خالد عمر الكحلوت :٢٠٠٤) مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين. قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية\_غزة.
٧. حاتم كريم كاظم وآخرون (٢٠١٢)، دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق (دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الاشرف). المجلة العراقية للعلوم الادارية،كلية الادارة والاقتصاد جامعه كربلاء، ٢٠١٢، المجلد ٨، العدد ٣٣.
٨. منتدى المحاسبين المصريين' قسم المحاسبة، مراقب الحسابات في مصر حقوقه وواجباته، ٢٠٠٦.

#### د- المصادر الاجنبية:-

1-Dewberry.C, 2004, statistical methods for organizationl reseaech :theory and practice ,first published in the taylor &france.