



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت



الكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

دور التدقيق الداخلي في تحسين مهمة المدقق الخارجي

تخصص : محاسبة جباية معمقة

شعبة : علوم مالية و محاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

• من إعداد:

• دربال جيلالي

• مولاي ملياني محمد

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذة(ة): ميسوط هاوارية

رئيسا

الأستاذة(ة): مالطي سناء

مشرفا

الأستاذة(ة): درويش عمار

ممتحنا

السنة الجامعية 2023/2022

لَا إِلَهَ إِلَّا اللَّهُ





شكر

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور

" مالطي سناء " على كل ما قدمته لي من توجيهات وإرشادات

قيمة فكانت لي السند الأساسي في إنجاز هذه المذكرة

كما أتوجه بالشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير بجامعة بلحاج بوشعيب بعين تموشنت

كما لا أنسى كل من ساعدني من قريب أو بعيد


إلى كل هؤلاء أسمي معاني الشكر والتقدير

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد
الحمد لله الذي وفقنا لثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة
الجهد والنجاح بفضلته تعالى

مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نورا لدربي
لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة وأخوات إلى
رفيقات المشوار اللاتي قاسمني لحظاته رعاهم الله ووفقهم:
وإلى كل قسم محاسبة وجباية وجميع الدفعة 2023 جامعة بلحاج بوشعيب عين
تموشنت

إلى كل من كان لهم أثر على حياتي، وإلى كل من أحبهم قلبي ونسيهم قلبي
دريال جيلالي



إهداء

إلى من كان معنى للصبر والتضحية، ووهبني شغف الإطلاع والمعرفة . أبي الغالي أطل الله
عمره .


إلى الحنان الدافئ والعطاء المتواصل إلى مداد روعي . أمي أطل الله بقاءها .

إلى من يرافقني دعاءها . جدتي أمد الله في عمرها .

إلى من وهبني الله نعمة وجودهم في حياتي . إخوتي .

أهدي ثمرة جهدي المتواضع .

مولاي ملياني محمد



المُلخَص

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر وذلك بإجراء دراسة ميدانية وإعداد استبانة إلكترونية وزعت على محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وأساتذة متخصصين في المجال في الجزائر. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أثر إيجابي للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إضافة إلى وجود أثر للتكامل في مجال بذل العناية المهنية على جودة التدقيق الخارجي، وعلى عكس ذلك أثبتت الدراسة عدم وجود أثر للتكامل في كل من مجال التخطيط المهمة التدقيق الخارجي وتقييم الرقابة الداخلية وإعداد تقرير التدقيق

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، العلاقة التكاملية، محافظي الحسابات، محاسب

معتمد

Abstract:

This study aimed to identify the impact of the integration between internal and external auditing in improving the quality of external auditing in Algeria. Therefore, we conducted a field study and prepared an electronic questionnaire distributed to the accounts conservers and certified accountants and specialized teachers in Algeria. The study concluded that there is a positive impact of integration between internal audit and external audit, and on the contrary the study proved that there is no effect of integration in each from the field of planning the audit process, evaluating internal control, and preparing the audit report.

Keywords: Internal Audit; External Audit; Relationship ; Accounts conservers; certified accountant

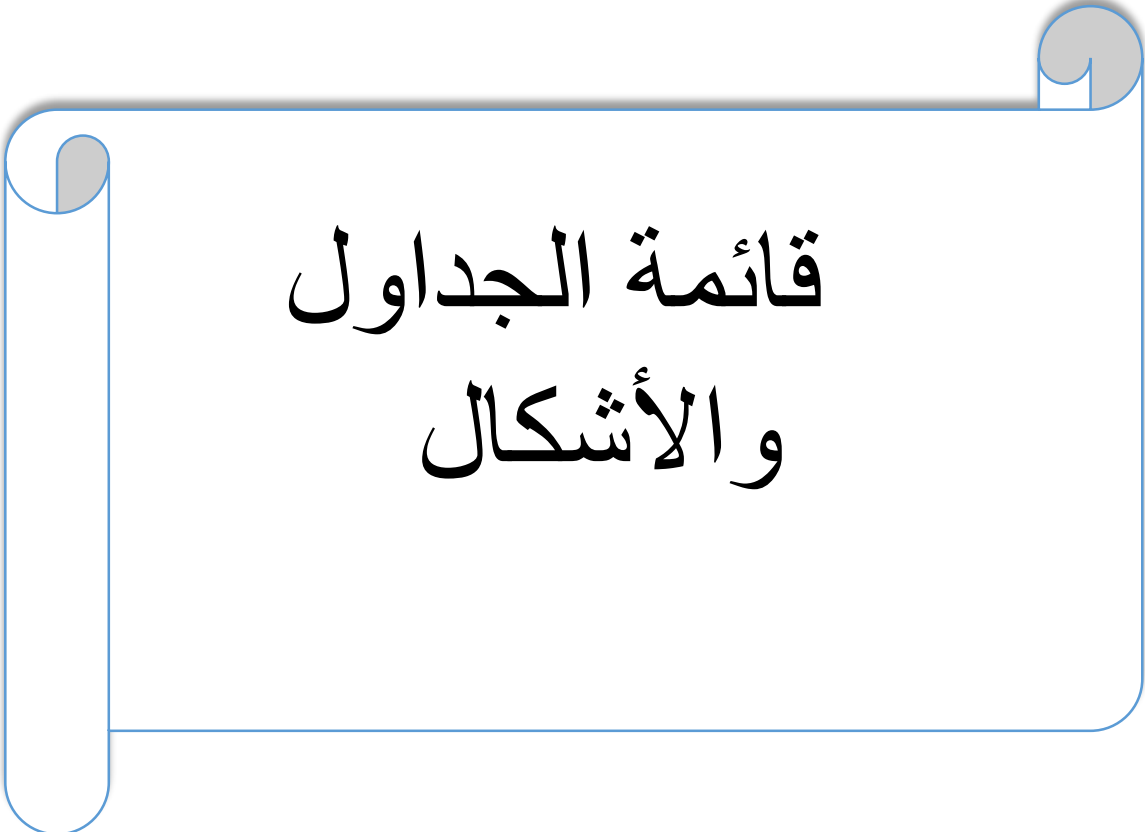
فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
أ	ملخص
ج	قائمة المحتويات
هـ	فهرس الجداول و الأشكال
1	المقدمة
4	الفصل الأول: الإطار النظري
5	تمهيد
5	المبحث الأول: عموميات حول المدقق الخارجي
5	المطلب الأول: المدقق الخارجي
7	المطلب الثاني: مسؤوليات وحقوق المدقق الخارجي
13	المطلب الثالث: عمل المدقق الخارجي
15	المبحث الثاني: للتدقيق الداخلي وأثره على أعمال المدقق الخارجي
15	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأنواعه
18	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
23	المطلب الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة وجودة المدقق الخارجي
28	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
28	المطلب الأول: دراسات باللغة العربية

قائمة المحتويات

31	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
34	المطلب الثالث: الفرق بين هذه الدراسة والدراسات السابق
35	الفصل الثاني: دراسة حالة
36	تمهيد
37	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
37	المطلب الأول: بيانات الدراسة
37	المطلب الثاني : قائمة الاستبيان
40	المطلب الثالث : مجتمع الدراسة و حدوده
42	المبحث الثاني : تحليل نتائج دراسة
42	المطلب الأول: خصائص العامة العينة.
48	المطلب الثاني : اختبار ثبات و صدق العينة و التحليل الإحصائي الوصفي و نتائج
65	المطلب الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة
68	خلاصة
70	الخاتمة
72	قائمة المراجع
77	الملاحق



قائمة الجداول
والأشكال

الصفحة	عنوان الجدول
38	جدول رقم 1-2 مقياس ليكارث الخماسي
39	جدول رقم 2-2 مجموع محاور و عدد فقرات كل محور .
40	جدول رقم 3-2 : الإحصائية الخاصة بالاستثمارات الاستبيان .
42	جدول رقم (4-2) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس
43	الجدول رقم (5-2) يبين عينة الدراسة حسب الفئة العمرية
44	الجدول رقم (6-2) توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي
45	الجدول رقم (7-2) توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص
46	الجدول رقم (8-2) توزيع عينة الدراسة حسب المهنة
47	الجدول رقم (9-2) خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية
48	الجدول رقم (10-2) توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق
51	جدول رقم (11-2) مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي
51	جدول رقم (12-2) نتائج آراء عينة الدراسة حول التدقيق الخارجي
53	جدول رقم (13-2) نتائج آراء عينة الدراسة حول التدقيق الداخلي
56	جدول رقم (14-2) نتائج آراء عينة الدراسة حول أثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
61	الجدول رقم (15-2) يوضح إختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بالتدقيق الخارجي
62	الجدول رقم (16-2) يوضح إختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بالتدقيق الداخلي
64	الجدول رقم (17-2) يوضح إختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بأثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
65	الجدول رقم (18-2) الإرتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع
66	جدول رقم (19-2) يوضح تحليل تباين حط الإنحدار

قائمة الجداول والأشكال

66	الجدول رقم (2-20) يوضح قيم معاملات خط الإنحدار
----	--

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل
21	شكل رقم 01: تطور أهداف التدقيق الداخلي
41	الشكل رقم (1-2) يمثل عينة الإحصائية الخاصة بإستثمارات الإستبيان
42	الشكل رقم (2-2) يمثل عينة الدراسة حسب الجنس
43	الشكل رقم (2-3) يمثل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية
44	الشكل رقم (2-4) : يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
45	الشكل رقم (2-5) يمثل توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص
46	الشكل رقم (2-6) يمثل عينة الدراسة حسب المهنة
47	الشكل رقم (2-7) يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
49	الشكل رقم (2-8) توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ
49	الشكل رقم (2-9) توزيع معامل الصدق

مقدمة

مقدمة عامة:

تقف المؤسسات الاقتصادية في كل أنحاء العالم، والمؤسسات الجزائرية بشكل خاص أمام تشابك المصالح والسرعة الكبيرة في اتخاذ القرارات التي تعتمد وبشكل رئيسي على المعلومات التي تجمعها المؤسسة وتعالجها وفقا للمعايير الدولية ومن أهم مراكز المعلومات وأكثرها حيوية قسم التدقيق والمحاسبة. هذا القسم يعتمد وبدرجة كبيرة على مدققين (مدقق داخلي ومدقق خارجي) يقفون على ضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية حيث يمكن من خلاله بناء معطيات واتخاذ قرارات مصيرية.

حيث يعتبر المدقق الداخلي من أكثر الأشخاص معرفة بظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها الذين يمكن الاعتماد عليهم والاستفادة منهم في القيام بمهامه، وذلك بعد تقييم أعمال المدقق الداخلي ومدى مناسبة عمله لأغراض التدقيق الخارجي. المحددات التي ولذلك تسمح مختلف المعايير الصادرة عن هيئات التدقيق المهنية وتشجع اعتماد المدقق الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي نظرا لتشابه المهام فيما بينهما وإمكانية تأثير طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الداخلي على أعمال المدقق الخارجي، إذ أضفت هاته الهيئات صفة الشرعية على علاقة الاعتماد ووفرت العديد من المعايير التي توضح حجم التعاون والتنسيق بينهما بناء على مجموعة من تساعد المدقق في عملية اتخاذ قرار الاعتماد على عمل المدقق الداخلي من عدمه، ومن أهم هذه المعايير ISA610 الذي يعتبر أن معرفة وخبرة المدقق الداخلي تساعد المدقق الخارجي في فهم طبيعة عمل المؤسسة والتأثير المحتمل لوظيفة التدقيق الداخلي على كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي وبالتالي التقليل من تداخل الأعمال وارتفاع الأتعاب.

لكن نجد أن هذه العملية يشكك كثيرون في جدواها نظرا لعدم استقلالية القوائم بها، ولذلك نجد أن المؤسسات في إطار استعانتها الإجبارية بمدققين خارجيين نكتشف أن هناك قصور أو عدم كفاءة القوائم على نظام الرقابة الداخلي، وذلك من خلال الملاحظات والتوصيات والتوجيهات المختلفة التي تعطي صورة تدل على إلزامية الاستعانة بمدقق خارجي ملتزم بقواعد المهنة .

وبالرغم من الاختلاف الواضح في هدف كل من المدقق الداخلي والخارجي، فإن ذلك لا ينفي بأن يعتمد المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهامه على البعض من أعمال التدقيق الداخلي، وذلك نظرا للمزايا التي يمكن أن يحققها هذا الاعتماد.

إشكالية الدراسة

من خلا ما سبق يتبين أهمية وضرة وجود خدمات الوظيفتين للمؤسسة، وأن المؤسسة في أمس الحاجة لخدماتهما معا، ليس هذا فحسب بل لابد من تضافر جهود الوظيفتين والتكامل بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما لما لذلك من دور كبير في تحقيقهما لأهدافهما بجودة عالية وحسن تسيير المؤسسة وبالتالي نجاحها في تحقيق أهدافها.

بغية الإمام بهذا الموضوع والخوض فيه بتفصيل أكثر، سنحاول من خلال هذا العمل الإجابة على سؤال الإشكالية التالي:

فيما يتمثل دور التدقيق الداخلي في تحسين مهمة المدقق الخارجي؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين كفاءة المدقق الداخلي وأعمال المدقق الخارجي

هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي وأعمال المدقق الخارجي

1. فرضيات الدراسة

تم صياغة فرضيات الدراسة بناء على الأسئلة المطروحة على النحو التالي:

الفرضية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين كفاءة المدقق الداخلي وأعمال المدقق الخارجي

الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي وأعمال المدقق الخارجي

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في تسليط الضوء على الدور الفعال الذي يتجسد من خلال العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي على ممارسي المهنتين (المدقق الداخلي والمدقق الخارجي) في مساعدتهما وتضافر جهودهما في إنجاز أعمالهما على أحسن وجه، وتأثيرهما على تحسين الرقابة الداخلية و الاعمال المحاسبية وبالتالي تقديم نتائج أعمال تدقيقهما بجودة عالية مما يخدم المؤسسة بالتحقيق الأمثل لأهدافها، الذي يكفل نجاحها ويضمن استمراريتها.

أهداف الدراسة

تتمثل أهم الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه الدراسة فيما يلي :

توضيح أهمية وفائدة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لصالح المؤسسة، ومدى ضرورة توفر خدمتهما معا في المؤسسة .

توضيح مفهوم العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وبيان أهميته وفائدته على عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

بيان الدور الكبير التي تؤديه لجان التدقيق في الربط والتنسيق بين مهام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

حدود الدراسة:

يمكن تحديد إطار الدراسة من خلال بعدين أساسيين هما:

البعد المكاني: تحاول هذه الدراسة استقصاء آساتذة جامعيين محافظي حسابات و وكذلك آراء المهنيين في مكتب المحاسبة الأستاذ عمر اوي بعين تموشنت.

البعد الزمني: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة من (01مارس إلى 01أفريل 2023)

هيكل الدراسة

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين، حيث قمنا بتخصيص الفصل الأول للدراسة النظرية والفصل الثاني للجانب التطبيقي، سبقتهم مقدمة وعقبته خاتمة.

قمنا في الفصل الأول المتمثل في الجانب النظري للدراسة بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول عموميات حول المدقق الخارجي، يليه المبحث الثاني المعنون بالتدقيق الداخلي وأثره على أعمال المدقق الخارجي، ثم يأتي المبحث الأخير المتمثل في الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني المتمثل في الجانب التطبيقي للدراسة، فقمنا بتقسيمه إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الاطار المنهجي للدراسة، يليه المبحث الثاني تحليل نتائج الدراسة

الفصل الأول:

الاطار النظري للتدقيق الخارجي

والتدقيق الداخلي

الفصل الأول: الإطار النظري

المبحث الأول: عموميات حول المدقق الخارجي

المطلب الأول: المدقق الخارجي

المدقق الخارجي هو شخص قانوني مستقل ومحايدين ليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة يعطي رأيه حول الحسابات السنوية متبعا خطوات لتنفيذ مهمته للمصادقة على شرعية القوائم المالية.

الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي

هو شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب او شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، أو يشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها ومتعلقة بشخص المدقق وفي التأهيل العلمي المناسب، وتدريب المهني المحدد، والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة الى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.¹

هو شخص مهني مستقل عن المؤسسة يقوم بعملية فحص إنتقادي للمعلومات والعمليات للتأكد من صحتها ومصداقيتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ومدى فاعليتهما لإبداء رأي في محايدين حول نتائج العمليات المنجزة وعدالة الحسابات.²

هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير التدقيق المتعارف عليها.³

الفرع الثاني: أهداف وأهمية المدقق الخارجي

أولا : اهداف التدقيق الخارجي

¹ رزق ابو الشحنة، مرجع سابق، ص 41، 42.

² محمد أمين لونيس، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية دراسة عينة من مكتب الخبرة المحاسبية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر 2016/2017، ص 09.

³ عبد العلي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد . الفساد المالي والإداري وملتقى وطني حول الحوكمة الشركات كالية للحد الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 6/7 ماي، 2012، ص 04

تتمثل اهداف التدقيق الخارجي عموما فيما يلي :

- 1 - ابداء الراي الفني المحايد على صدق البيانات والقوائم المالية لنتائج الاعمال والمركز المالي للمؤسسة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتقرير مدى الاعتماد عليها
- 2 - معرفة السوق الذي تنشط فيه المؤسسة والياته ودراسة البيئة المتغيرة.
- 3 - فحص عملية مخاطر الاعمال وتحقيق الجودة في التسيير .
- 4 - معرفة سلوك الافراد وتصرفاتهم والعمل على التقليل من الاحطاء والغش عن طريق الزيارات المفاجئة.
- 5 - الملكية والمديونية : من خلال التحقق من الملكية والمديونية وان الاصول الظاهرة بالميزانية هي ملك للمؤسسة وانه لا توجد عليها اي حقوق للغير.¹
- 6 - العرض والافصاح : فحص القوائم المالية في المؤسسة من اجل اعطاء المدقق الخارجي راي موضوعي في التقارير، بالإضافة الى التحقق من سلامة الحسابات.²
- 7 - الوجود والتحقق : ذلك من خلال التحقق والتأكد من ان الاصول موجودة بالفعل بتاريخ الميزانية التي تتم مراجعتها لإبداء الراي عليها وان مختلف العمليات سجلت اثناء فترة مجال التدقيق.³

ثانيا: اهمية المدقق الخارجي

يهدف التدقيق الداخلي الى خدمة عدة اطراف تستخدم القوائم المالية ومنهم:

- 1 -ادارة المؤسسة : تعتمد ادارة المؤسسة كليا على القوائم المالية لوضع الخطط ومراقبة الاداء وتقييمه، لذلك تحرص على ان تكون القوائم المالية تمت مراجعتها من قبل هيئة فنية محايدة.
- 2 - المستثمرون : هم كذلك المستفيدون من القوائم المالية عند اتخاذهم أي قرار ، من خلال توجيه مدخراتهم لتحقيق لهم اكبر عائد ممكن.
- 3 - البنوك التجارية : تعتمد بدورها على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة محايدة قبل اتخاذها أي قرار بخصوص منح القروض او تسهيلات ائتمانية للمؤسسات التي تتقدم اليها بهذا الطلب.

¹ يوسف محمود ، اساسيات الاطار النظري في مراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، مصر ، ط2 ، 2007 ، ص 13

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، بيروت الدار الجامعية، لبنان، 2001، ص189.

³ منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الاسكندرية، دار الجامعية ، 2001، ص 42 .

4 - الهيئات الحكومية واجهزة الدولة المختلفة: تستعمل القوائم المالية في اغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة ، فرض الضرائب ، تقرير الاعانات لبعض الصناعات¹.

5 - الزبائن : اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية ، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الاجل ، واذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي واساسي للبضاعة او المواد الاولية.²

6 - الدائنين والموردين : يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي 5 والقدرة على الوفاء بالالتزام ، وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، مما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة³.

المطلب الثاني: مسؤوليات وحقوق المدقق الخارجي

الفرع الأول: مسؤوليات محافظ الحسابات

تنحصر مسؤولية المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات الأساسية في إبداء الرأي المحايد على القوائم المالية التي بصدد مراجعتها لها، والتأكد من أنها معدة في ضوء تطبيق المعايير المعمول بها، والمعترف بها عامة.⁴

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

- مسؤولية فنية:

وهي التي تدخل في صميم عملية كمدقق حسابات قانوني للمؤسسة و التي تتلخص في محالين هما مسؤولية في التحقق من أن الشركة قد طبقت و بشكل سليم القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح و الأنظمة و العقود قد روعيت و طبقت تطبيقاً سليماً.⁵

- المسؤولية المدنية:

¹ خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية) ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الاردن ، 1999 ، ص 16.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار النهضة للنشر والتوزيع ، 2001 ، ص 12.

³ عبد الصمد نجم الجعفري، ايدار رشيد القريشي، " دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية " ، للمعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، ص54.

⁴ إلياس شاهدي و آخرون ، محافظ الحسابات و دوره في دعم و تحسين جودة المراجعة الخارجية، ص13.

⁵ سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1) مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، 2010 ، 110، بتصرف.

إن المدقق الخارجي مسؤول تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء والتقصير، وغير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.¹

- المسؤولية التأديبية:

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

- المسؤولية التأديبية:

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

- المسؤولية الجنائية

قد يجد المدقق الخارجي نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات ، في حالات التآمر مع الإدارة أو إغفاله وتغاضيه عن بعض الانحرافات الكذب في كتابة تقريره ، عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية الوكيل الجمهورية ، تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة ، وعدم احترام سر المهنة . 2 • حقوق المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)

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

- التحقق من موجودات المؤسسة والتزاماتها

الفرع الثاني: مهام المدقق الخارجي

¹ إلباس شاهدي و آخرون محافظ الحسابات و دوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، ص 13

عندما يكلف المدقق الخارجي بمهمة فحص وتدقيق إحدى الوحدات للمرة الأولى، لا بد له من القيام ببعض الخطوات التي تعتبر ضرورية لإتمام عمله وإنجازه على الوجه الأكمل وحسب متطلبات المهنة المتعارف عليها، فمن المراحل التي يمر بها المدقق الخارجي عادة هي كما يلي:

أولاً: قبول التكليف (المهمة)

وتشمل هذه المرحلة على الخطوات بدء من تلقي المدقق الخارجي للتكليف وانتهاء بقبول هذا التكليف ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:¹

- استلام خطاب التكليف
- الإمام بطبيعة نشاط العمل
- تقييم مخاطر التكليف
- تحديد احتياجات التكليف من الموارد البشرية والمالية
- تقييم مدى مقدرة المكتب
- الرد بقبول التكليف من خلال خطاب الارتباط

ثانياً: التخطيط والتوجيه

وتشمل هذه المرحلة مجموعة من الخطوات اللازمة لوضع خطة التدقيق المبدئية ثم النهائية، وصولاً لبرنامج التدقيق وموازنة الوقت ومن أهم هذه الخطوات ما يلي:²

- أداء الإجراءات التحليلية الأولية
- تحديد حدود الأهمية النسبية
- تحديد مستوى خطر التدقيق المقبول
- فهم الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية

¹ نصر علي عبد الوهاب المراجعة الخارجية الحديثة"، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص15-16

² علي عبد الوهاب، "مرجع سبق ذكره"، ص15-16

- تقييم مستوى خطر الرقابة
- تخطيط مستوى خطر الاكتشاف
- إعداد الخطة العامة لأعمال التدقيق وبرنامج التدقيق المبدئي
- أداء اختبارات الرقابة
- أداء الاختبارات الأساسية للعمليات
- تحديد احتمال تحريف القوائم المالية.

ثالثاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقييم الرقابة الداخلية يشكل بالنسبة للمراجع أهم مرحلة في مهمته من الناحية الوقائية يسمح له باكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركة من اجل اقتراح تحسينات لإصلاحها وتجنبها لاحقاً وبالتالي يجب عليه ليس فقط تحديد نقاط الضعف ولكن نقاط القوة في هذا النظام من اجل الحفاظ عليها وتقويتها لصالح الشركة من ناحية أخرى فان نتائج هذه المرحلة تحدد طبيعته ومدى تدخلاته التي سيتعين عليها تنفيذها لاحقاً في مرحلة مراقبه الحساب في الواقع إذا اظهر تقييم الرقابة الداخلية نقاط ضعف كبير يجب على المدقق بعد ذلك توسيع وتعميق ضوابطه.

1. تعريف الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المنظمة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان امكانيه السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية¹، بصفه عامه يمكن القول إن الرقابة الداخلية هي خطة تنظيميه وإجراءات ووسائل مبنية لأجل حماية الأصول والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءات الإنتاجية والالتزام بالسياسات المحاسبية.²

2 مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

¹ محمد التهامي طواد، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص-ص 85-86.

² غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر"، الطبعة الأولى، دار المسيرة عمان، الأردن، 2006، ص 207.

لتقييم هذا النظام يتبع المدقق نهجا منظما جيدا ويستخدم مجموعة من الأدوات والمتمثلة في:

أ. جمع الإجراءات **saisie des procédures**: يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه

لإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات المكتوبة والغير المكتوبة بها، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فانه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع أو يدمن ملخصا لها بعد القائمين على انجازها، كما يرسم خرائط التدفق أو ما يسمى مخطط السير ورسوم بيانية للوثائق المستعملة، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها تتضمن: تسجيل طلبية الزبون، تسليم سلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي.¹

ب اختبار الامثال (اختبار) المطابقة **tests de conformité** : يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة

فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من انه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من انه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعمليات ففي المثل السابق (عملية الزبائن يأخذ مراجع بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السلع وكذلك يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية.

ت. التقييم الأولي للرقابة الداخلية **Evaluation préliminaire du contrôle**

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة تتمثل في ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات ونقاط الضعف تتمثل في ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات ونقاط الضعف تتمثل في العيوب التي يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء والتزوير فتستعمل في هذه الخطوة غالبا الاستمارات المغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم (اليجابي) أو لا (سلبي).

ث اختبارات الاستمرارية **tests de permanence** : يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من

الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

¹ محمد بوتين، "مرجع سبق ذكره"، ص46.

رابعاً: مراقبة الحسابات

1. تحديد آثار تقييم الرقابة الداخلية

لقد سبق القول إن تقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل وتعقيد المهمة أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة، فالنظام الجيد يعني المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات كما إن النظام المليء بالعيوب خاصة النظرية أو التصويرية قد يؤدي إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.¹

2 اختبارات السريانية والتطابق **test de validation et de coherence**

تم اختبارات التطابق التجانس عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية الموازنات الإحصائيات التجارية، لوحة القيادة العقود ومحاضرات الاجتماعات وكذا القيام بمراجعة قياسية من سنة إلى أخرى، تدخل كل هذه الفحوص في إطار المراجعة التحليلية.

أما اختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

الرجوع إلى الوثائق الداخلية

إرسال الطلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم مثل الزبائن المردون، البنوك.

المشاهدة الميدانية بحضور عملية العد وتقييم المحزونات مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائياً بجرده

3. إنهاء عملية المراجعة

على المدقق أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية ومراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى هذه الأوراق كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع.

خامساً: أعمال نهاية المدة وإعداد التقرير

¹ محمد بوتين، "مرجع نفسه"، ص-ص 45-47.

1 أعمال نهاية المدة:¹

- فحص مجموع الحسابات السنوية.
- الأحداث اللاحقة مثل زيون مشكوك فيه قبل إقفال الحسابات السنوية أو أضرار أو حوادث تعرضت لها المؤسسة.
- رسالة التأكيد تقدمها الإدارة للمدقق لتستخدم كأدلة إثبات

2 تقرير المدقق:

تعد خطوة إعداد التقرير النهائي أهم خطوة يقوم بها المدقق الخارجي لأنه يعتبر الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها متخذو القرار ولأنه يمثل خلاصة عمله ككل وهو المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة اتصال يتم عبرها توصيل نتائج الفحص والتقييم بالاعتماد على أدلة الإثبات التي تم جمعها من خلال الرأي الفني المحايد عن سلامة القوائم المالية ومدى التمثيل الحقيقي للمركز المالي.²

المطلب الثالث: عمل المدقق الخارجي

الفرع الأول: خطوات عمل المدقق الخارجي

تتمثل في الخطوات التفصيلية التي ترتبط بوظيفتي الفحص والتحقيق ليتمكن المدقق من الحكم على عدالة لقوائم المالية تتمثل في:³

أولاً: قبول المهمة

يتأكد المدقق من أن المهمة ممكنة ويقوم بها على أكمل وجه وتوافر عنصرين أساسيين هما امتلاك الكفاءة الكافية والوقت الكافي لأداء المهمة.

ثانياً: توجيه وتخطيط المهمة

¹ حميدي احمد سعيد، "مطبوعة موجهة لسنة الثانية ماستر"، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2020، ص 24.

² عبد العال حماد، "التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل"، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص42.

³ بن صديق محمد واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري ومعايير الدولية للمراجعة رسالة ماجستير في علوم التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير جامعة أحمد بوقرة بومرداس الجزائر 2014/2015، ص35-37.

- إكتساب معرفة عامة حول المؤسسة ومحيطها.

حيث يسعى المدقق إلى الحصول على أكبر قدر من المعلومات الخاصة بالمؤسسة ومحيطها لغرض التعرف الجيد عليها وكذا الكشف عن المخاطر التي على أساس تحليلها يقوم بالتوجيه المهمة لإتمام عملية جمع المعلومات أثناء عملية التوجيه والتخطيط.

ثالثا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن الغرض من تقييم نظام الرقابة الداخلية مزدوج الأهداف من جهة مصداقية الإجراءات التي تؤدي بالمدقق للقيام بعينات صغيرة أثناء مراقبة الحسابات ومن جهة أخرى عدم فعالية الإجراءات تؤدي بمحافظ الحسابات إلى القيام بتوصيات لتحسين النظام والمساهمة في تحسين كفاءات المؤسسة بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

رابعا: المراقبة المباشرة للحسابات

يحتفظ المدقق في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة.

خامسا: رسالة التأكيد

يطلب محافظ الحسابات من المؤسسة محل الفحص تحرير رسالة ترضى من طرف الإدارة كدليل على إنهاء المهمة.

سادسا: تحرير تقرير التدقيق

ينتهي المدقق الخارجي مهمته عن طريق تحرير تقرير يدعى التقرير العام أين يزود المدقق الحسابات للمؤسسة محل التدقيق برأيه عن مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

الفرع الثاني: العناصر التي تشتمل عليها عملية التدقيق الخارجي

1 - الفحص: ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها ، اي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع ؛

2 - التحقق: يقصد به امكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة ، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة ، وهكذا فان الفحص والتحقيق وظيفتان

مترابطان بقصد تمكين المدقق من ابداء رأيه فيما اذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد افضت الى ثبات صورة عادلة لنتيجة اعمال المشروع ومركزه المالي ؛

3 - التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم الى من يهيمه الامر داخل

المشروع وخارجه وهو ختام عملية التحقيق، حيث يبين فيه المحقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة.¹

المبحث الثاني: للتدقيق الداخلي وأثره على أعمال المدقق الخارجي

كان ولا يزال التدقيق الداخلي من الوظائف الداخلية للمؤسسة والتي تعنى بالتحقيق في العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية وللتأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، ونظرا للتطورات التي حدثت في مجال المال والأعمال بصفة عامة وفي مجال التدقيق بصفة خاصة، تطور التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقا وأكثر شمولية إذ أصبح يشمل جميع مجالات عمل المؤسسة المالية والتشغيلية وعلى هذا الأساس أصبح لزاما على عاتق الإدارة العامة إقامة نظام سليم للتدقيق الداخلي يقوم على مبدأ الفحص والتحقيق والتأكد من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وكذا قياس صلاحيتهم وصلاحيه أداء وسائل الرقابة الداخلية و اقتراح التحسينات اللازمة حتى تصل المؤسسة إلى المستوى الذي تطمح إليه في رسالتها و رؤيتها في تحقيق أهدافها وخططها المستقبلية.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وأنواعه

سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم التدقيق الداخلي في الفرع الأول وأنواعه في المطلب الثاني.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي

ستورد فيما يلي مجموعة من التعريفات الجمعية واقتصاديين حيث تتوافق هذه التعريفات مع التطور التاريخي لهذا المفهوم .

1. تعريفات الهيئات ذات الصلة

¹ مصطفى يوسف الكاكي ، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، ط 1 ، الاردن ، 2014 ، ص 18

فحسب معهد المجمع العربي للمحاسبين فالتدقيق الداخلي هو: "نشاط تقييم قائم أو مقدم كخدمة للمؤسسة، وتشمل وظائفه من بين الأمور الأخرى، فحص وتقييم ومراقبة كفاية وفعالية الرقابة الداخلية¹."

أما معهد التدقيق الدولي AII 1999 م عرفه على أنه: "نشاط توكيدي استشاري وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها، فهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد طريقة ومنهج منظم وصارم لتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة بطريقة كفؤة²"

وحسب تعريف مجمع المدققين الداخليين بإنجلترا على أنه: "عملية تقييم مستمرة تنشأ داخل التنظيم، تهدف إلى خدمته وذلك عن طريق فحص وتقييم الأنشطة المختلفة وتوصيل نتائج هذا التدقيق"³

2-تعريفات بعض الاقتصاديين :

عرف Henning و William التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط توكيدي موضوعي مستقل يهدف إلى تقييم فعالية بيئة الرقابة الداخلية، وإضافة قيمة للمؤسسة من خلال تحسين عملياتها"⁴

كما عرفه Jacques Renard على أنه: "نشاط موضوعي مستقل يعطي للمؤسسة تأكيداً على 3

درجة السيطرة على عملياتها، وتقديم الاستشارة لتحسين عملياتها ويساهم في خلق قيمة مضافة للمؤسسة"⁵

وورد في تعريف رضا خلاصي على أن: "التدقيق الداخلي هو مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل

المؤسسة تنشئتها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"⁶

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات الصلة (الجزء الأول 2010)، ص 22

² Louis Vaurs, Audit Interne, (Eyrolles, Paris, 2007), P: 21.

³أحمد حلمي جمعة الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (ط1 سلسلة الكتب العلمية، الكتاب الرابع، دار صفاء للنشر، الأردن، 2009)، ص 28

⁴ Henning Kagrmann, William Kinneg. Karlgeinz Kiting, Op.Cit, P: 04..

⁵ Jacques Renard, Andit Interne: Ce Qui Fait Débat, (Maxima, Paris, 2003), P: 30.

⁶رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة دار، هومة، الجزائر، 2013، ص ص 33-34.

نلاحظ أنه لا يوجد اختلافات جوهرية بين التعريفات السابقة بل كلها تصب نحو قالب واحد ألا وهو أن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل موضوعي بالدرجة الأولى يهدف إلى إضافة قيمة مضافة للمؤسسة.

كخلاصة يمكن القول أن التدقيق الداخلي هو وظيفة إدارية تهدف إلى تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتقييم الأداء داخل المؤسسة وتميز به:

✓ الاستقلالية (نشاط مستقل عن الإدارة)؛

✓ الموضوعية

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

تتمثل أنواع التدقيق الداخلي في: ¹

1-التدقيق التشغيلي:

يهدف الى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الادارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من اجل سلوك نهج عمل واقعية، فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال (الأصول الثابتة، المستودعات .. الخ) عرف التدقيق التشغيلي على أنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والادارية ونتائج الأداء للنشاطات، أو الوحدات المختلفة زيادة لما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية.

2-تدقيق نظم المعلومات:

ان الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لاعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة، وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:

-فصل المهام

-اختفاء مسار التدقيق .

-تشغيل موحد للعمليات

¹خلف عبد الله الوردات التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدار الوراق، الطبعة الأولى، 2006، ص 56-59، (بتصرف)

-مباشرة الحاسب الآلي للعمليات

- تزايد فرص حدوث الاخطاء والتجاوزات .

-زيادة فرص المتابعة والإشراف الاداري

-اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة التامة في بيئة الحاسب

-زيادة فرص للقيام لمراجعة التحليلية

3-تدقيق الأداء:

ان الهدف من تدقيق الاداء هو التأكد من الفاعلية والكفاءة الاقتصادية لاداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين يطلق على هذا النوع من التدقيق الاداري لكونه يقوم بفحص شامل للاجراءات والأساليب الادارية وتتم في الآتي:

-تقييم الأداء حيث ادى توافق السياسات والخطط مع الاجراءات ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من. مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع ابراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري الموازنة).

-الحكم على الكفاية وترشيد الانفاق حصر أي في استخدام وارد المنشأة ورفع الكفاية الانتاجية من خلال تتبع الجهود المكرر الغير ضروري في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية

-التدقيق البيئي: يهدف من التدقيق البيئي قياس مدى الالتزام لأنظمة الخاصة لبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الانظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي الى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاشراف أو الانقراض وتحديد وتقييم المظاهر البيئية التالية: الضجيج المياه حروق، حروق المخلفات المواد الطبقة الأوزون، التدخين الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الانتاج والطاقة الكهربائية و المخلفات (النفايات الصلبة الخ، فعلى التدقيق الداخلي أن يتأكد . أنه المنشأة عملت على اعتماد مظاهر البيئة الهامة ضبط و السيطرة عليها لتحسين الأداء البيئي للمنشأة وكذلك أحد من الاحتياجات للأزمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها¹

¹ جعفري أسماء، التدقيق الداخلي المندمج كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018، ص 22

التدقيق المالي: يعرف التدقيق المالي بأنه التدقيق الذي يهتم يتتبع القيود المحاسبية للعمليات المتبادلة التي تكون الوحدة الاقتصادية طرف فيها والتحقق منها حسابيا ومستند ، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

نستعرض من خلال هذا المطلب أهمية نشاط التدقيق الداخلي وأهدافه .

الفرع الأول: أهمية التدقيق الداخلي

نشأ التدقيق الداخلي وتطور مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة إلى سلامة العمل، وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات، من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية

لقد تبوأَت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، بل كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة، بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاية إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها وكنشاط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية. وكنشاط إنشائي لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة، وذلك من خلال وضع برامج التدقيق. ثم تطور ليصبح نشاطا تأكديا لتطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، ونشاط استشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات. وكنشاط مستقل بارتباطه بأعلى مستوى إداري ونشاط موضوعي بأداء الأعمال الموكلة إليه جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واكتشاف الغش، وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما من شأنه تحسين العمل والأداء¹

¹خلف عبد الله الوردات التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006،

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه يمثل رقابة فعالة، تساعد المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكاتها وأصولها، إضافة إلى أنه يعتبر عين وأذن المدقق الخارجي، وأهم آليات الحكمة، لذلك فقد ظهرت وتطورت وازدادت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي¹:

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين؛

- ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها، وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة؛

- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي، وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات، وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها

- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير، وللتأكد من ذلك، لابد من سلامة نظام التدقيق الداخلي. فمسؤولية حماية أموال المؤسسة ومنع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على عاتق الإدارة، ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية، عليها توفير نظام سليم للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها، وكذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها، وحتى لا تتراكم آثارها؛

- انتهاج أسلوب اللامركزية واضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات للإدارات الفرعية بالمؤسسة.

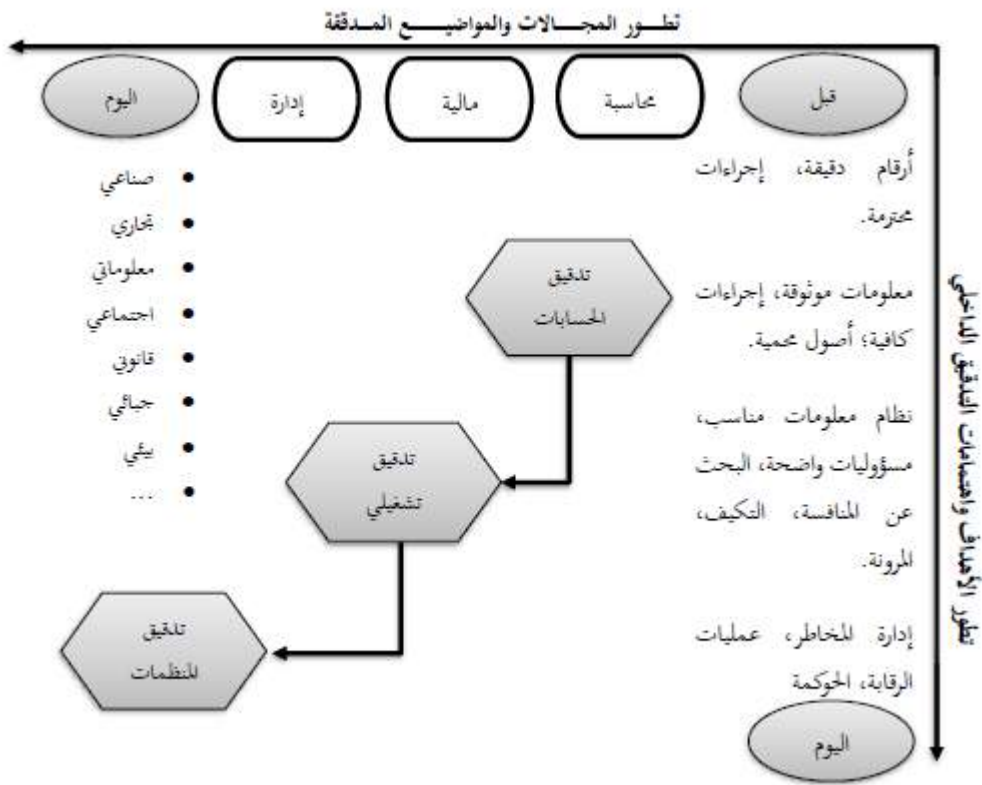
تزايدت أهمية مهنة التدقيق الداخلي في القرن الواحد والعشرين على ضوء الاهتمام بالفضائح المالية لمنظمات الأعمال الأمريكية، والرغبة في الحفاظ على القيمة الاقتصادية لهم، والحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح فيها، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال اليوم، أصبحت وظيفة الدعم الرئيسية للإدارة ولجنة التدقيق، مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وكل أصحاب المصلحة إذا تم تصميمها وتنفيذها بالشكل الصحيح.

قبل الإشارة إلى أهداف التدقيق الداخلي بالتفصيل حسب ما حددها الباحثون في هذا المجال، لا بد أن نشير أولا إلى أن أهداف التدقيق الداخلي تطورت مع التطور التاريخي الذي مر به، هذا الأخير الذي أصبح يحمل مفهوما واسعا وعنيا، ويلبي المتطلبات المتزايدة للتسيير، وخاصة الأكثر تعقيدا، كما أصبح يتدخل اليوم في كل مجالات

¹ ادم حديدي دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية - دراسة ميدانية، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 07 العدد، 01 جامعة زيان عاشور الجلفة الجزائر 2016، ص 05

المؤسسة، فكل كيان، نشاط ووظيفة وعملية هي معنية بإجراءات التدقيق الداخلي. يوضح الشكل التالي تطور أهداف التدقيق الداخلي مع التطور التاريخي له¹:

شكل رقم 01: تطور أهداف التدقيق الداخلي



المصدر:

¹ Pierre SCHICK et al. Audit interne et référentiels de risques: vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit, Edition Dunod, 2e édition, Paris, 2014, p. 31.

**Pierre SCHICK et al. Audit interne et référentiels de risques:
vers la maitrise des risques et la performance de l'audit, Edition
Dunod, 2ème édition, Paris, 2014, p. 31**

يتضح من خلال الشكل أعلاه، أن أهداف التدقيق الداخلي تطورت بتطور التدقيق في حد ذاته، بمعنى أن تطور التدقيق الداخلي من تدقيق حسابات يقتصر على الجانب المالي فقط، إلى تدقيق داخلي للمؤسسة والمخاطر، صاحبه تطور أيضا على مستوى الأهداف من التأكد من دقة الحسابات واحترام الإجراءات، إلى تقييم وتحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وكذلك حوكمة الشركات

يمكن أن يهدف التدقيق الداخلي إلى¹:

- ضمان أن الحسابات السنوية أو الموحدة تعطي صورة حقيقة للمؤسسة؛

- إعطاء حكم حول جودة التسيير؛

- تحسين أداء الجهة الخاضعة للتدقيق؛

- فحص ودراسة كل أو جزء من الحسابات السنوية أو الموحدة

وللتفصيل أكثر، يمكن القول أن أهداف التدقيق الداخلي تشتمل في الوقت الحالي ما يلي: ²

- تحديد ما إذا كانت الرقابة على البيانات المالية والتشغيلية تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن البيانات المالية والتشغيلية دقيقة وذات مصداقية؛

- تحديد ما إذا كانت الرقابة على الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط والقوانين والتشريعات تزود الإدارة بتأكيد معقول بالالتزام الفعلي هذه الأمور؛

- تحديد ما إذا كانت الرقابة على الأصول تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن الأصول موجودة ومحفوظة من الخسائر التي قد تتعرض لها من سرقة وحريق وسوء استخدام؛

¹ Alain MIKOL. Op. Cit., p. 735.

² Mark R. SIMMONS. Internal Audit Objectives. A Comparison of the Standards with the Integrated
<http://www.ina-le-disponible-Control-Internal-for-Framework-uru/inner-auditor/publication/foreign-mass-media-articles/simmons2/>.

- تحديد ما إذا كانت الرقابة على العمليات تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن الموارد الاقتصادية تستخدم باقتصاد وكفاءة؛

- تحديد ما إذا كانت الرقابة على العمليات والبرامج تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن العمليات والبرامج تمت مخطط لها، وأن نتائج العمليات تتطابق مع المعايير والأهداف المرسومة.

بالإضافة لذلك، يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي¹:

- التأكد مدى ملاءمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل من والتحقق من تطبيقها؛
- التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة؛
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات؛
- التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد عليها، من خلال مراجعة وفحص العمليات، ودراسة الضبط الداخلي، وتقييم إدارة المخاطر وتدقيق البيانات المالية
- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر؛
- مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر؛
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق، ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية وفي الأخير، يمكن حصر أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:
- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛
- تقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية؛

¹ الخلف عبد الله الوردات دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 37.

- تقييم وتحسين فعالية التحكم المؤسسي؛
- المساهمة في خلق قيمة مضافة للمؤسسة، والذي يعتبر هدفا أساسيا.

المطلب الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة وجودة المدقق الخارجي

التدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المؤسسة تقوم على تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفحص إدارة مخاطر المؤسسة وحوكمتها، وتقوم هذه الوظيفة بتقييم أعمال المؤسسة وتقديم إرشادات للإدارة العليا، وبالتالي يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي لضمان جودة تدقيق عالية.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين¹

✓ مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي التي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقوم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة التي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

✓ واجبات المدقق وفق هذا المعيار

يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي التي لها أهمية بالتدقيق الخارجي، وكذلك يجب على المدقق الخارجي تحديد:

- احتمالية ملائمة أعمال مدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة التدقيق الداخلي.
- في حالة تأكد ذلك، الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة ووزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الداخلي

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24/09/2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

قصد تحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين قد تكون ملائمة لاحتياجات التدقيق، على المدقق

الخارجي تقييم:

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم ، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة .
- احتمالية وجود تواصل فعلي بين مدققين الداخليين ومدققين الخارجيين.
- الكفاءات التقنية للمدققين الداخليين.
- إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة .
- إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي.
- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي .
- إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة المدقق الداخلي وإلى أي مدى.
- احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الأعمال مع توثيقها).
- تقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات وأرصدة الحسابات الخاصة والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشوف المالية.
- أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم هذه الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين.

الفرع الثاني: محددات استعمال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي

لا يستعمل المدقق الخارجي أعمال التدقيق الداخلي إلا إذا توفرت مجموعة من الشروط أهمها:

أولاً: كفاءة المدقق الداخلي

وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المهارات اللازمة لتنفيذ. مسؤولياتهم المهنية بفعالية، وتمتعهم بالمعرفة الكافية التي تمكنهم من اكتشاف مخاطر الاحتيال، وكذا مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بما مع توحي العناية المهنية اللازمة.¹

التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية الداخلية يساعد على ضمان كفاءته، كون أن هذه المعايير تحدد أربع مجالات لتنفيذ التدقيق الداخلي: وهي التبعية والتأهيل واستراتيجية التدقيق الداخلي وتقدير الكفاءة، وهذه الأخيرة تتطلب أن يكون التدقيق الداخلي خاضع للجنة المراجعة المستقلة مع توظيف مدققين داخليين لديهم أعلى المؤهلات المهنية.²

إن امتلاك مدراء التدقيق الداخلي لمهارات عامة كمهارة الاتصال والتفاوض والقيادة أكثر أهمية من المهارات السلوكية والفنية التي أشار إليها معهد المدققين الداخلي، فهذه المهارات تحقق متطلبات الكفاءة الإدارة موظفي التدقيق الداخلي ومهامهم.³

ثانيا: استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي

استقلالية المدقق الداخلي هي عدم التأثير على أداء وعمل وأراء المدققين الداخليين، فمن أجل تحقيق الدرجة اللازمة من الاستقلالية وتنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي بفعالية يحق لرئيس التدقيق الداخلي الإبلاغ عن نتائج عمله، ويجب عليه تقديم تقاريره إلى أعلى مستويات الإدارة حتى تكون له السلطة الكافية للوفاء بمسؤولياته.⁴

DINH, PHAM, & NGUYEN, 2021

إن قسم التدقيق الداخلي لا يتمتع بالموارد الكافية للقيام بمهامه باستقلالية، ما يجعل البحث عن الأدلة مهمة صعبة للمدققين الداخليين نتيجة غياب ميثاق التدقيق الداخلي ما يؤدي إلى ضعف في الاستقلال التنظيمي للمدققين الداخليين، لذا يجب تفعيل لجان التدقيق لتعزيز الحوكمة.⁵

¹ المجلس الوطني للمحاسبة، المعيار الجزائري للتدقيق 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين، وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ، 15 مارس 2017، الجزائر، ص 07.

² savčuk o: (2007), internal audit efficiency evaluation principles, journal of business economics and management, 08(04). retrieved 05/07/2021, pp 283–284.

³ Fourie, h and others: (2013), internal audit competencies: skills requirements for internal audit management in south africa, southern african journal of accountability and auditing research, 15, retrieved 05/07/2021, p83.

⁴ dinh t, pham d. & nguyen t: (2021), factors affecting the internal audit effectiveness of steel enterprises in vietnam, journal of asian finance, economics and business, 08(01). retrieved 05/07/2021, p173.

⁵ dawuda a, aninanya g, & erasm s: (2015), the organizational independence of internal auditors in ghana: empirical evidence from local government, asian journal of economic modelling, 3(4), retrieved 12/07/2021, p43.

لتحسين نظام حوكمة الشركات لا بد من تمتع المدققين الداخليين بالاستقلالية والموضوعية في تحديد نطاق عملهم، ويجب على معهد المدققين الداخليين تقديم الدعم الكاف لتفعيل معايير التدقيق الدولية واحترامها.¹

الفرع الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

يتم التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي بهدف منع ازدواجية الجهود من جهة، وريح الوقت من جهة ثانية، وكذلك تغطية أعمال المؤسسة لكافة أقسام المؤسسة وتخفيض التكلفة وتغطية كافة أنشطة المؤسسة.

يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة مدى فعالية وقوة نظام الرقابة الداخلية من عدمه، ونظراً لضيق الوقت لدى المدقق الخارجي، فإنه يعتمد في كثير من الأحيان على التدقيق الاختياري ولا يمكنه فعل ذلك إلا إذا تأكد من نزاهة عمل المدقق الداخلي، والذي يوجد كموظف داخل المؤسسة طول الفترة الزمنية وعلى مدار العام يضمن للمدقق الخارجي بأنه قام بإجراء التدقيق التحليلي التفصيلي.²

ويعتمد تكامل التدقيق الخارجي والداخلي على جودة هذا الأخير، حيث يتم قياس جودة التدقيق الداخلي باستخدام مقياس مركب الجودة التدقيق الداخلي كما يلي:

قياس جودة الكفاءة والعناية المهنية الواجبة: يشمل قياس الكفاءة والعناية المهنية اللازمة خمسة عناصر هي: الخلفية التعليمية المؤهلات العلمية التطوير المهني المستمر، خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق، والمعرفة ببرامج التدقيق بمساعدة الكمبيوتر.

قياس جودة استقلالية المدقق الداخلي: قياس استقلالية المدقق الداخلي يشمل سنة عناصر هي: تواتر حضور اجتماعات المجلس، القدرة على تقييم المعلومات الضرورية، عدم المشاركة في وظائف أخرى غير التدقيق، عدم المشاركة في تصميم إجراءات التدقيق الداخلي، تقديم التقارير إلى لجنة التدقيق، امتلاك سلطة تعيين أو عزل رئيس التدقيق الداخلي كسلطة الرقابة الداخلية.

قياس جودة أداء العمل للمدقق الداخلي: ويتم قياس جودة أداء العمل من عدة عناصر أهمها: تقرير التدقيق الداخلي استجابة الإدارة لتقارير التدقيق الداخلي، النسبة المئوية للوقت الذي يستخدمه التدقيق الداخلي في تقييم المخاطر والرقابة والحوكمة لقياس ضمان الجودة.

¹ Đorđević m., & Đukić t: (2017), independence and objectivity of internal auditors as determinants of their effectiveness, economics and organization, (03)14retrieved 12/07/2021, p140.

² بوقرة نبيل، دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية -المركب الصناعي التجاري الحضنة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2016-2017، ص9.

أن وجود لجنة التدقيق واستقلالية المدقق الداخلي تعتبر مهمة في التأثير على قرار المدقق الخارجي للاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، كما أن كفاءة المدقق كافية لأخذ المدقق الخارجي قرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: دراسات باللغة العربية

1. دراسة العايب عبد الرحمان، (2010) بعنوان "التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية" (مداخلة ضمن الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، جامعة سكيكدة، الجزائر).

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واقع التدقيق الداخلي في الجزائر ومقارنته بالممارسات السائدة مع بعض الدول الرائدة في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي كالولايات المتحدة وفرنسا وقطاع البنوك التجارية بالأردن. توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي بالجزائر لا يتناسب مع ما تقتضيه المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وكذلك مع أخلاقيات هذه المهنة. وأوصت الدراسة على ضرورة تكاتف الجهود للنهوض بواقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بالجزائر وفقا لما هو معمول دوليا من قبل ثلاثة أطراف رئيسية وهي الدولة ومسيري المؤسسات الاقتصادية وهيئات المشرفة على تطوير المهنة.

2. دراسة مزباني نور الدين (2012) بعنوان "ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية

الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية: دراسة ميدانية"

(مقال منشور بمجلة العلوم الإنسانية، العدد 28/27، جامعة بسكرة، الجزائر)

هدفت هذه الدراسة تشخيص واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية من خلال الوقوف على الممارسات الفعلية لأقسام التدقيق ومقارنتها بمتطلبات المعايير الدولية للممارسة المهنية.

خلصت الدراسة إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة تتمتع بفعالية مقبولة وتتوافق إلى حد كبير مع ما هو مطلوب في معايير التدقيق. وأوصت الدراسة على نشر ثقافة التدقيق بالمؤسسات الجزائرية وتوفير البيئة التنظيمية الملائمة لأداء دوره بفعالية.

3. صالح محمد يزيد (2016) بعنوان "واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية دراسة

ميدانية مقال منشور في مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية المجلد،

02 العدد 05 فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى الاستطلاع على واقع التدقيق الداخلي في مجموعة من الشركات الجزائرية وتحديد درجة توافق ممارساتها مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. تم التوصل إلى أن ممارسة التدقيق الداخلي بالشركات محل الدراسة تتوافق بدرجة كبيرة مع المعايير، وأوصت الدراسة على ضرورة وجود إلزام قانوني بتطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية وضرورة حرص المدققين على المتابعة المستمرة للمستجدات والتطورات في مجال التدقيق الداخلي.

4. طالب حسين سهام، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة و تدقيق بعنوان أثر المدقق الخارجي

نظام الرقابة اداخلية على تحسين جودة التدقيق -دراسة استطلاعية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-

هدفت هذه الدراسة في مجملها إلى تحديد مدى تأثير تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة عمله التدقيقي، و تم ذلك من خلال تحديد المعالم الأساسية للتدقيق الخارجي مع إبراز مدى أهمية أن يتميز عمل المدقق الخارجي بالجودة اللازمة، التي تفتح له المجال لتحقيق نتائج موثوقة في عمله أي تقديم رأي في محايد حول موثوقية القوائم المالية، فالجودة تضبط مستوى الأداء اللازم على المدقق تقديمه في إطار قيامه بمهامه عبر تقييمه الفعال للنظام الرقابي. وقد أكدت هذه الدراسة ميدانيا الأثر المهم الذي يقدمه تقييم نظام الرقابة الداخلية لنجاعة عمل المدقق الخارجي، فمن خلال قيام هذا الأخير بتقييم النظام الرقابي يحصل العديد من النتائج التي تخدمه في مجالات متعددة من عمله، منها التي تخص نجاعة عملية التخطيط، ومنها التي تخص ضبط الإجراءات الرقابية مع تفعيل أسلوب المعاينة، بالإضافة إلى توفير أدلة إثبات ملائمة، وأخيرا ضبط المخاطر التدقيقية مع تعزيز رأي المدقق حول موثوقية القوائم المالية، فكلها في النهاية تدعم عمل المدقق و تجلعه يتسم بالجودة اللازمة.

تطرقنا في هذه الدراسة إلى الإطار المنهجي للدراسة الميدانية من حيث التعريف مجتمع الدراسة، وتحديد حدود الدراسة ومتغيراتها المختلفة، كما أن هذا الفصل سيتناول كذلك الإطار المنهجي لإعداد الاستبيان، من خلال إبراز كيفية تحكيمه وإعداده، مع إظهار كيفية المعالجة الإحصائية التي قمت على مستوى البيانات المستخرجة منه، و أخيرا تطرقنا إلى وصف الخصائص الديمغرافية للخصائص مجتمع الدراسة، مع إثبات صدق وثبات الاستبيان وإبراز مدى قوة علاقة الارتباط بين مكوناته و قمنا بتحليل و إختبار صحة فرضيات الدراسة و الإشكالية الرئيسة و ذلك بالإعتماد على الإختبارات الإحصائية الملائمة مع تحديد الفروق الإحصائية لإختبار الفروض وفق متغيرات المراقبة الأفراد مجتمع الدراسة.

5. مريم واكر، عبد القادر عيادي، مقال منشور في جملة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات

بعنوان "أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على

أعمال التدقيق الداخلي"

تهدف هذه الدراسة إلى استقصاء أثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي لشرح متغيرات الدراسة - وتكوين الإطار النظري لها، والمنهج التحليلي لتفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وإمكانية اعتماد هذا الأخير على أنشطة التدقيق الداخلي، واختبار ذلك من خلال الدراسة التطبيقية على عدد من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات كعينة للدراسة بغرض الوصول إلى النتائج وتحليلها. حيث تم توزيع 221 إستبيان على عينة عشوائية من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات موزعين على مناطق مختلفة من الجزائر، في شكل ورقي (3) استبيانات أو إلكتروني 218 (استبيان، وتم استرجاع 86 استبيانا، وتمت معالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي Spss. وتظهر نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، وأن خاصية كفاءة المدقق الداخلي هي أكثر الخصائص التي تؤثر على قرار المدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الاعتماد.

6. شكري معمر سعاد ، رشام كهينة، مقال منشور في مجلة الاستراتيجية والتنمية، بعنوان "أثر كفاءة

المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي - دراسة

ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، من خلال التطرق لمحددات كفاءة المدقق الخارجي، وشروط الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي لتحسين جودة التدقيق كاستقلالية وموضوعية وكفاءة وجودة عمل التدقيق الداخلي، وذلك من خلال إعداد استبانة مكونة من جزأين كأداة لجمع البيانات من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالاعتماد على برنامج SPSS.V25 للتحليل الإحصائي للبيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha > 0.05$) لمحددات كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، حيث يوجد إدراك لعينة الدراسة بضرورة توفر كل من موضوعية واستقلالية وكفاءة وجودة عمل التدقيق الداخلي في قرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: الدراسات باللغات الأجنبية:

1. دراسة "al Twaijry.A.A.M" (2003) بعنوان "تطوير التدقيق الداخلي في السعودية

العربية: وجهة نظر النظرية المؤسسية" (مقال منشور في المجلة الإلكترونية

Critical Perspectives on Accounting, vol.14, DOI : 10.1016/S1045-

2354(02)00158-2

هدفت هذه الدراسة إجراء استكشاف حول واقع الممارسات المهنية بأقسام التدقيق الداخلي في القطاع العمومي بالسعودية العربية وتقييم مدى فعاليته وفقاً للمداخل الأربعة للنظرية المؤسسية المستمدة من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والمتمثلة في البيئة الملائمة ودعم الإدارة العليا لأقسام التدقيق والجودة العالية لموظفي أقسام التدقيق والجودة العالية في العملية التدقيقية. خلصت الدراسة إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي السعودي غير متطورة بشكل جيد، أما عن أسباب عدم إنشاء وحدات التدقيق في بعض الشركات يرجع إلى قناعة مدراءها بأن التدقيق الخارجي كفيل على القيام بأدوار التدقيق الداخلي. وفي المقابل أكد المدققون الخارجيون على أن السبب الرئيس في عدم إنشاء أقسام التدقيق هو التكلفة. وانتهت الدراسة على اقتراح العمل بالنظرية المؤسسية والامتثال للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يكفلان تلقي القيمة المضافة المنتظرة من قسم التدقيق الداخلي.

2. دراسة "M.Arena" (2006) بعنوان "التدقيق الداخلي في المنظمات الإيطالية دراسات ميدانية

عديدة" (مقال منشور في المجلة الإلكترونية

vol 21, N0 03, DOI Managerial Auditing Journal,

10.1108/02686900610653017

هدفت هذه الدراسة وصف مختلف خصائص أقسام التدقيق الداخلي في سنة شركات إيطالية والمصنفة ضمن كبرى الشركات في إيطاليا ووصف مدى تأثير التشريعات القانونية على تطورها (الأقسام) من الناحية العملية. توصلت الدراسة إلى أن للنص القانوني الصادر في 2001 الذي يلزم على التصميم الملائم والسليم لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات أثر بارز في تطور أقسام التدقيق، حيث تعاضد دور التدقيق الداخلي في تسيير الشركات جراء ذلك، بصفته المتعامل الرئيس مع أنظمة الرقابة. كما أكدت الدراسة إلى أن عامل أقدمية قسم التدقيق وخبرة المدققين أثر بالغ في تباين خصائص أقسام التدقيق. وفي الأخير أوصت الدراسة إلى اقتراح ثلاث عوامل تساعد على تطوير

أقسام التدقيق في المؤسسات البلجيكية هي ثقافة الموارد البشرية ودرجة تكوينها، روح القيادة لدى المدققين والتكامل مع الإدارة بما يضمن تحسين كل العمليات بالمؤسسة.

3. دراسة " Mishiel Suwaidan, Amer Qasim, External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation, 2010

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، وكذا الاعتماد على نهج أتعاب التدقيق الداخلي والخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين الأردنيين، وقد توصلت إلى أن موضوعية وكفاءة وأداء عمل المدققين الداخليين ووجود لجنة للتدقيق الداخلي عوامل تؤثر على قرار الاعتماد على المدقق الداخلي من جهة، ومن جهة نية فإن هذه العوامل تساهم في تفسير أتعاب التدقيق، ما يلاحظ من الدراسات السابقة أنها ركزت على أثر الاستقلالية والسلوك والمهارة على جودة التدقيق وتوصلت إلى أنها كلها تساهم في تحسين جودة التدقيق، وكذا دراسة العوامل المؤثرة على قرار استعمال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي، وقد توصلت إلى أن موضوعية وكفاءة ووجود اللجنة للتدقيق تساهم في اتخاذ قرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، بينما من خلال هاته الدراسة حاولت تحديد وتحليل محددات كفاءة المدقق الخارجي كشخص قائم على مهمة التدقيق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها لتحسين جودة التدقيق، وكذا تبيان دور العناية المهنية اللازمة والسلوك الأخلاقي في دعم كفاءة المدقق الخارجي، وكذا الالتزام بالمعيار الجزائري للتدقيق 610 مع تحديد شروط استخدام أعمال التدقيق الداخلي من استقلالية وكفاءة وموضوعية وجودة الأداء... الخ في تحسين جودة التدقيق ككل.

4. دراسة josiah mary and others, audit quality and auditor's independence 2020

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر الاستقلالية على جودة التدقيق بأخذ عينة من المدققين الداخليين والخارجيين باستخدام تقنية تقدير نمذجة المعادلة الهيكلية (SEM)، وقد توصلت إلى أن النزاهة تساعد المدقق على الالتزام بالمعايير الأخلاقية، وبالتالي كلما زادت نزاهة وموضوعية المدقق كلما زادت جودة التدقيق.

5. دراسة (Siti Rodziah Ahmad and others, Determinants of Performance Auditors' Work 2019

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر كل من المهارة والسلوك والمعرفة على أداء عمل المدققين، وتوصلت إلى أن المهارة والسلوك والمعرفة تؤثر إيجابيا في تحسين جودة التدقيق لذا يجب عليهم تحديث معارفهم لتحسين أدائهم

الدراسات	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
Schneider 1984	تمدجة تقييمات المراجعين الخارجيين للتدقيق الداخلي؛	تعال كفاءة المدقق الداخلي أهمية أكبر من لموضوعية قبل اتخاذ المدقق الخارجي قرار الاعتماد على عمل المدقق الداخلي؛
Schneider 1985	تحديد مدى اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي على ضوء SAS 09؛	تساوي محددات الدراسة (الكفاءة والموضوعية) من حيث أهميتها بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛
Maleta 1993	البحث في العوامل المؤثرة على قرار المدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛	تعال كفاءة المدقق الداخلي أهمية أكبر من لموضوعية قبل اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؛
Haron 2004	تحديد أي من متطلبات معيار التدقيق المالي MAI 610 يتم تطبيقها من قبل المدقق الخارجي قبل استخدامه لعمل المدقق الداخلي؛	يعتبر معيار كفاءة المدقق الداخلي الأكثر أهمية بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛
Suwaidan & Qasim 2010	البحث في تصورات المدقق الخارجي لأهمية بعض العناصر التي من شأنها التأثير على قرار الاعتماد على عمل المدقق الداخلي؛	ترتب الأهمية النسبية لمحددات الدراسة لكفاءة المدقق الداخلي أولاً، لموضوعيته؛
Desai 2010	الوصول إلى نموذج أمثل يوضح العلاقة بين العوامل المستند إليها عند تقسيم وظيفة التدقيق الداخلي؛	يعتبر معيار موضوعية المدقق الداخلي الأكثر أهمية بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛
Abbass & Aleqab 201	إيجاد العلاقة بين خصائص المدقق الداخلي ودرجة الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي على ضوء المعيار المصري EAS 610؛	وجود علاقة طردية بين بين خصائص المدقق الداخلي ودرجة الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي؛
مشتهي 2013	البحث في العوامل التي تؤثر على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؛	وجود تأثير إيجابي لخصائص المدقق الداخلي ودرجة الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي؛
Al-shukker & al 2018	دراسة العوامل المؤثرة في درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في شركات المساهمة الأردنية؛	ترتب الأهمية النسبية لمحددات الدراسة لموضوعية المدقق الداخلي أولاً، فكفاءته؛

تظهر الدراسات السابقة نتائج متفاوتة وغير قاطعة، ولا يوجد اتفاق عام حول العامل الأكثر تأثير على قرار المدقق الخارجي عند استعانته بأعمال المدقق الداخلي في مختلف البيئات التي تمت تغطيتها على غرار الولايات المتحدة وبعض من الدول العربية. وتقدم الدراسة الحالية نوعاً من التحليل للعلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، وإمكانية الاعتماد هذا الأخير على أنشطة التدقيق الداخلي، وما يميز الدراسة الحالية أن الدراسات السابقة تركز على إمكانية الاعتماد بالنظر إلى جودة نشاط التدقيق الداخلي (الكفاءة، الموضوعية، نطاق عمل التدقيق الداخلي، العناية المهنية) ... دون الإعتناء بمدخلات نشاط التدقيق الداخلي والمتمثلة في خصائص المدقق الداخلي (الكفاءة والموضوعية).

المطلب الثالث: الفرق بين هذه الدراسة والدراسات السابقة

إن أهم ما يميز موضوع دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة التي تطرقنا لها يمكن تلخيصه فيما يلي:

من حيث هدف الدراسة:

اختلفت أهداف الدراسات السابقة العربية منها الأجنبية من حيث العلاقة والأهمية والتأثير، فيما تعني دراستنا الحالية عن دور التدقيق الداخلي في تحسين مهمة المدقق الخارجي.

من حيث المنهجية:

مجمّل مناهج الدراسات السابقة التي تطرقنا إليها في بحثنا العلمي تتفق مع منهج الموضوع في الدراسة الحالية، إذ لجأ الباحثين إلى المنهج الوصفي التحليلي وصولاً لتحقيق الأهداف النظرية والعملية.

من حيث بيئة التطبيق:

اذ يلاحظ من الدراسات السابقة تعدد بيئات التطبيق، فمنها كانت في البيئة العربية من جهة ومن جهة أخرى طبقت في الشركات الصناعية والإنتاجية، وكذلك الحال بالنسبة للدراسات الأجنبية، أما بالنسبة للدراسة الحالية فقد تم التطبيق على البيئة المحاسبية وخصوصاً فيما يتعلق بمكاتب التدقيق والمحاسبة.

الفصل الثاني:

دراسة الحالة

تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث حيث تهدف هذه الدراسة الى التطرق لاستجابات التي تم التوصل اليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير الى دور التدقيق الداخلي في تحسين مهمة المدقق الخارجي و لقد استخدمنا أسلوب العينة، و ذلك لاختبار فرضيات الموضوع من خلال الاستبيان للخبراء المحاسبين و هذا من أجل تبين موضوع البحث.

ولالإلمام أكثر بالدراسة الميدانية حيث تم تقسيم الفصل الى

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المطلب الأول: بيانات الدراسة.

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.

المطلب الثالث: متجمع الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

المطلب الأول: خصائص العامة للعينة.

المطلب الثاني: لاختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الاحصائي الوصفي والنتائج الإحصائية للدراسة

المطلب الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين المتغيرات الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة دور التدقيق الداخلي في تحسين مهمة المدقق الخارجي وذلك من جهة نظر محاذبي الحسابات و أساتذة متخصصين في المجال .

المطلب الأول: بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي و المناهج التحليلية و ذلك تمشيا مع متطلبات البحث , باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث , وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق , و تتعلق بدور التدقيق الداخلي في تحسين مهمة المدقق الخارجي و ذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان اعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات :

الفرع الأول : البيانات الثانوية .

وهي تمثل بيانات الجانب النظري , و اعتمدت على مراجعة الكتب و مجالات و منشورات و الاطلاع على دراسات السابقة في مجال التدقيق .

الفرع الثاني : البيانات الأولية

وهي البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسي و التي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لخصر و تجميع البيانات و من ثم تعريفها و تحليلها بالاستخدام برنامج Excel 2013 و برنامج SPSS الإصدار 22.

المطلب الثاني : قائمة الاستبيان .

تناولنا في هذه المطلب كيفية إعداد الاستبيان و طرق معالجته .

الفرع الأول : إعداد قائمة الاستبيان

استعانا في إعداد القائمة , على الكتب و مراجع و الأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج و طريقة , حيث يمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستبيان , راعى في إعدادها أن تكون :

- أن تكون بسيطة و واضحة .
 - أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل
 - و قد تم توزيع قائمة الاستبيان على الأفراد العينة من خلال عدة جهات الأمر الذي يسهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن و ذلك باستعمال عدة طرق أهمها :
 - الاتصال مباشر بأفراد العينة.
 - إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب التدقيق
 - أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أساس مقياس ليكارث الخماسي (Likert scale) الذي يحتوي خمسة إجابات , و هذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق إليها من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول :
- جدول رقم 2-1 مقياس ليكارث الخماسي :

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	01	02	03	04	05

من إعداد الطالبين

الفرع الثاني : هيكل الاستبيان

احتواء الاستبيان على ستة وعشرون سؤال "26" توزعت على أربعة محاور رئيسية

المحور الأول : يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة متضمنة ثمانية أسئلة .

المحور الثاني : يضم أسئلة تتعلق بموضوع التدقيق الخارجي يشمل ستة أسئلة .

المحور الثالث : يضم أسئلة تتعلق بموضوع التدقيق الداخلي يشمل ستة أسئلة .

المحور الرابع : يظم أسئلة تتعلق بأثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و يشمل ستة "6" أسئلة .

جدول رقم 2-2 مجموع محاور و عدد فقرات كل محور .

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
1	المعلومات الشخصية	08
2	التدقيق الخارجي	06
3	التدقيق الداخلي	06
4	أثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	06

من إعداد الطالبين بناء على البيانات الاستبيان .

الفرع الثالث : معالجة الاستبيان .

و هي عملية فرز و تحليل الإجابات التي يتضمنها استمارة الاستبيان و هذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على معطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان

و بعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات , تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج spss لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول و ليترجمها الى معطيات و نتائج و كذا رسومات بيانية فيشكل أعمدة أو دوائر لتسهيل عملية الملاحظة وتحليل البيانات التي تم جمعها.

كما تم الاستخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب التالية :

1- الوسط الحسابي : يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة و ترتيب البنود و النتائج حسب أهميتها .

2- الانحراف المعياري : و يستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي .

3- اختبار ألفا كرونباخ : و ذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة بحيث بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة و للاستبانة بشكل العام و هي نسبة تدل على مستوى جيد

4- معامل الصدق : يقصد به قياس ما وضع لقياسه و يساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات .

5- تحليل الانحدار بسيط : يهدف الى الاختبار الدراسة .

6- One simple test : بهدف اختبار المعنوية.

المطلب الثالث : مجتمع الدراسة و حدوده

الفرع الأول : مجتمع الدراسة

حددنا في الاختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية و العملية و القدرة على التحكم فيما يتعلق بمهنة التدقيق.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من محافضي حسابات و أساتذة جامعيين من ولاية عين تموشنت , و قصدنا من تقسيم المجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة و ذات معرفة بموضوع الدراسة و الحصول على النتائج أكثر دقة .

الفرع الثاني : عينة الدراسة

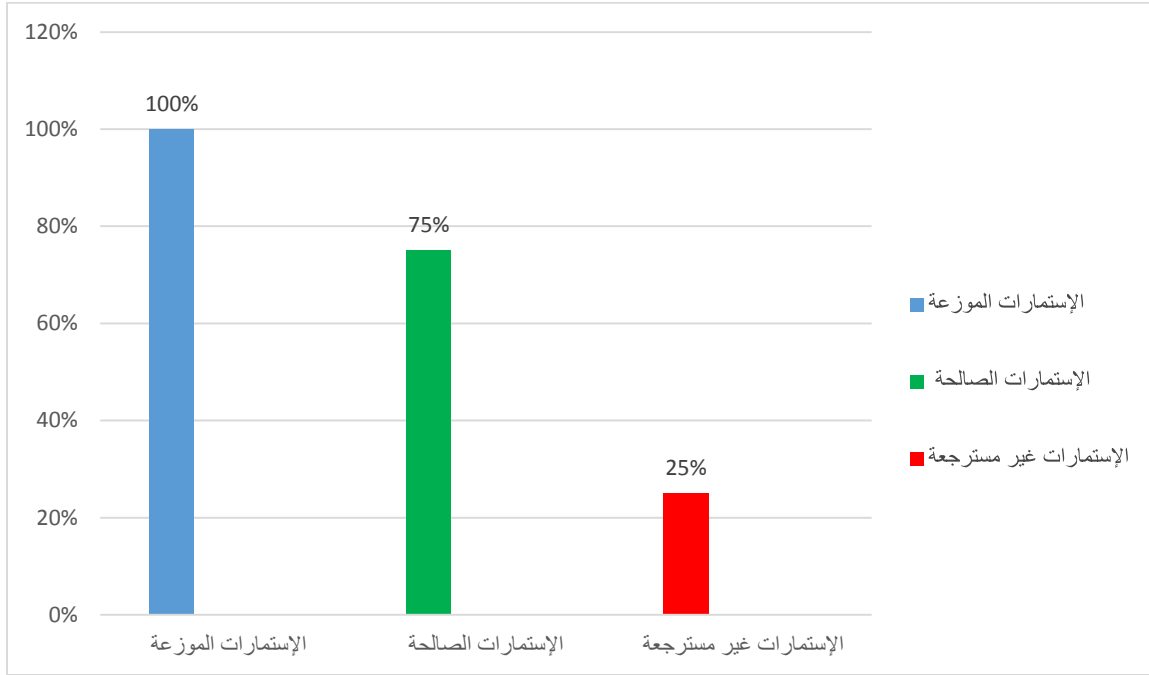
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فإنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع أربعين (40) استمارة و بعد عملية الفرز وجدنا أنه استرد منها ثلاثون (30) استمارة .

جدول رقم 2-3 : الإحصائية الخاصة بالاستمارات الاستبيان .

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100 %	40	عدد الاستمارات الموزعة

عدد الاستثمارات غير مسترجعة	10	25 %
عدد الاستثماراتصالحة	30	75 %

الشكل رقم (1-2) يمثل عينة الإحصائية الخاصة بإستثمارات الإستبيان



الفرع الثالث : حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيمايلي

- الحدود المكانية : تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة دور التدقيق الداخلي في تحسين مهمة المدقق الخارجي من وجهة نظر الأكاديميين و المهنيين ذوي الاختصاص .
- الحدود الزمنية : الحدود الزمنية يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من 2023/03/01 الى 2023/04/20 .
- الحدود البشرية : تستند هذه الدراسة لآراء و إجابات محافظي الحسابات و الأساتذة الأكاديميين في مجال التدقيق و الحائزين على شهادة ليسانس فما فوق و شهادات ذوي التخصص .
- الحدود الموضوعية :
- اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بالتدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي دون غيرها.

المبحث الثاني : تحليل نتائج دراسة

بعد عملية الفرز و تفرغ الاستبيان تحصلنا على نتائج آراء أفراد العينة وسوف نحاول خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية

المطلب الأول: الخصائص العامة العينة

تتمثل خصائص العينة في مايلي:

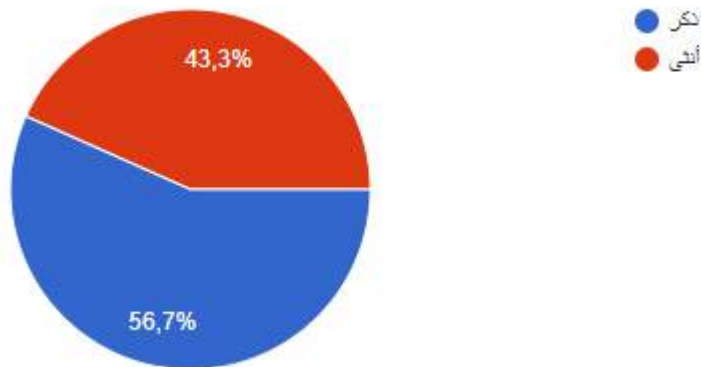
الفرع الأول: خصائص العينة من حيث الجنس

جدول رقم (2-4) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	العدد	
58,1%	17	ذكر
41,9%	13	أنثى
100 %	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات spss)

الشكل رقم (2-2) يمثل عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه)

من خلال الجدول و الدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس عينة الدراسة حيث نجد نسبة أكبر كانت ذكور بنسبة 56.7% وبالغ عددهم 17 فرد، وبينما بلغت النسبة الأقل للإناث وكانت بنسبة 43.3% وبالغ عددهم 13

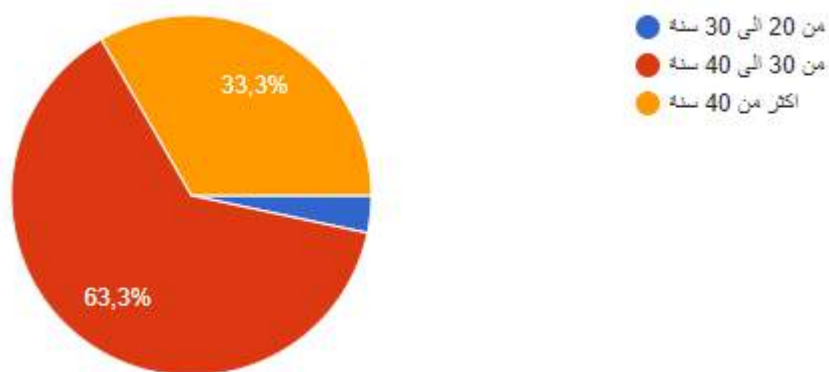
الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية

الجدول رقم (2-5) يبين عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

النسبة	العدد	الفئة العمرية
3.2%	01	من 20 إلى 30 سنة
61.3%	19	من 30 إلى 40 سنة
35.5%	10	أكثر من 40 سنة
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات spss)

الشكل رقم (2-3) يمثل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه)

من خلال الجدول و الدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة ، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للفئة من 30 إلى 40 سنة بنسبة 63.3% و تليها نسبة أكثر من 40 سنة بنسبة 33.3% ، أما 3.4% المتبقية حظيت بها الفئة التي أعمارها أقل من 30 سنة .

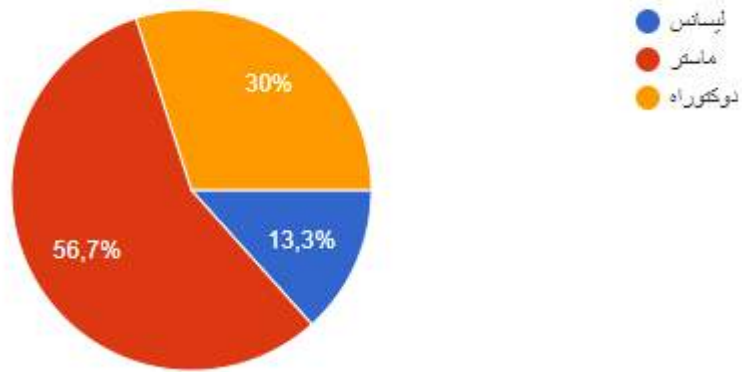
الفرع الثالث : خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

الجدول رقم (2-6) توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
12.9%	03	ليسانس
54.8%	17	ماستر
32.3%	10	دكتوراه
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة (بناءً على مخرجات spss)

الشكل رقم (2-4) : يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة (بناءً على الجدول أعلاه)

من خلال الجدول و الدائرة النسبية يتضح لنا توزيع نسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة ، حيث نجد أن أكثرهم متحصلين على شهادة ماستر حيث بلغت نسبة 56.7 % ، ثم فئة الحاصلين على شهادة دكتوراه بنسبة 30% .

أما ما نسبته 13.3% فيمثل فئة الحاصلين على شهادة ليسانس .

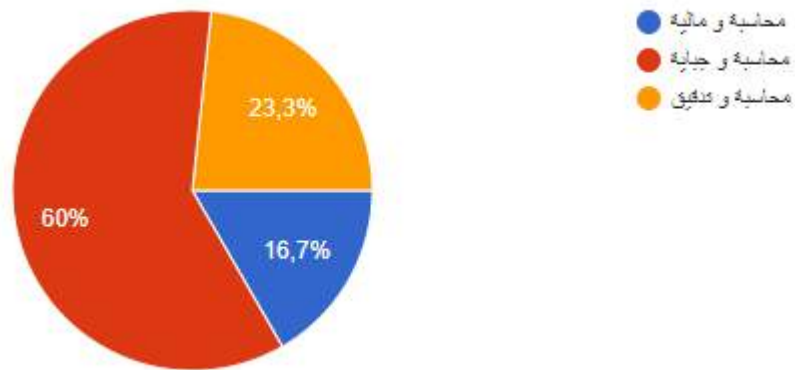
الفرع الرابع : خصائص العينة من حيث التخصص العلمي

الجدول رقم (2-7) توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة وجباية	18	58.1%
محاسبة وتدقيق	08	25.8%
محاسبة ومالية	04	16.1%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات spss)

الشكل رقم (2-5) يمثل توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه)

من خلال الجدول و الدائرة النسبة يتضح لنا توزيع النسب حسب تخصص أفراد العينة حيث نجد أن تخصص محاسبة جباية هي الأكبر و بالغ عددها 18 فرد بنسبة 60% ، ثم تليها فئة التخصص محاسبة و تدقيق بنسبة 23.3% بعدد 07 أفراد ، أما ما نسبته 16.7% فيمثل تخصص محاسبة و مالية بعدد 05 أفراد .

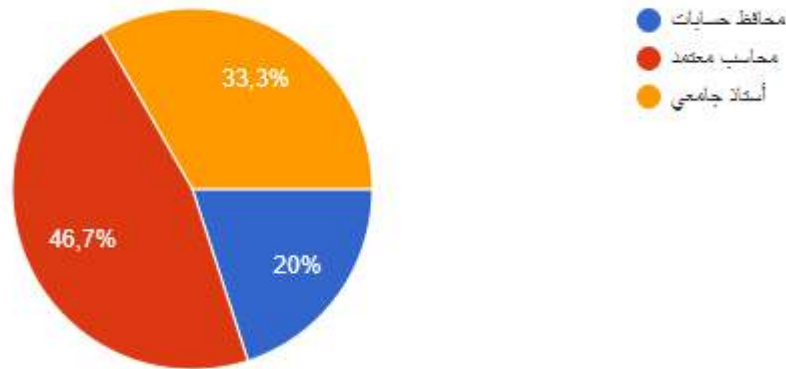
الفرع الخامس: خصائص العينة من حيث الشهادات

الجدول رقم(2-8) توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

التخصص	العدد	النسبة
محاسب معتمد	14	26.6%
محافظ حسابات	06	20%
أستاذ جامعي	10	43.4%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات spss)

الشكل رقم (2-6) يمثل عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه)

من خلال الجدول و الدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد

أن فئة محاسب معتمد هي الأكبر والبالغ عددها 14 محاسب معتمد بنسبة 46.7% ، أما ما نسبته 20% فيمثل نسبة محافظ الحسابات والبالغ عددهم 06، أما أستاذ جامعي فبلغ عددهم 10 أستاذ بنسبة 33.3% ،

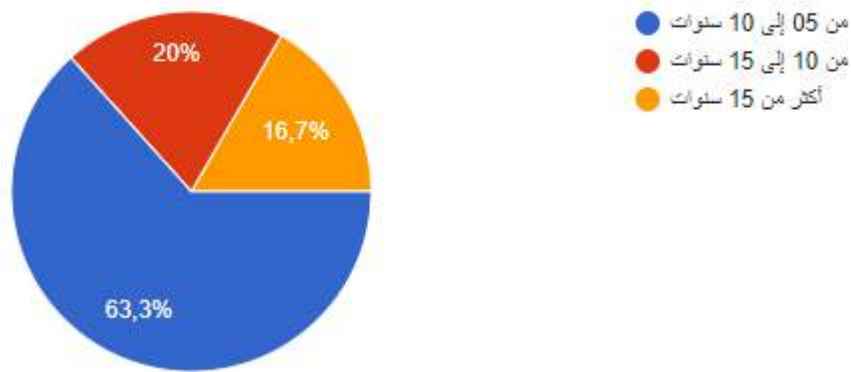
الفرع السادس: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

الجدول رقم (2-9) خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

السنوات	العدد	النسبة
من 05 إلى 10 سنوات	09	30%
من 10 إلى 15 سنة	14	46.7%
أكثر من 15 سنة	07	23.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات spss)

الشكل رقم (2-7) يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على الجدول أعلاه)

من خلال الجدول و الدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة 05 الى 10 سنوات بنسبة 63.3 % ، أما ما نسبته 20% فكان للفئة من 10 الى 15 سنوات ، و ما نسبته 16.7% فكانت لفئة أكثر من 15 سنة .

المطلب الثاني : اختبار ثبات و صدق العينة و التحليل الإحصائي الوصفي

و نتائج الإحصائية لدراسة.

الفرع الأول : الاختبار ثبات و صدق العينة

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس و عدم تناقضه مع نفسه ، أي أنه يعطي نفس النتائج إذ أعيد تطبيقه على نفس العينة ، و قد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان ، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح ، فإذا أنه لم يكن هناك ثبات فإن قيمة معامل تكون مساوية لصفر ، و على العكس اذ كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد صحيحة ، كلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا و كلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه و يساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

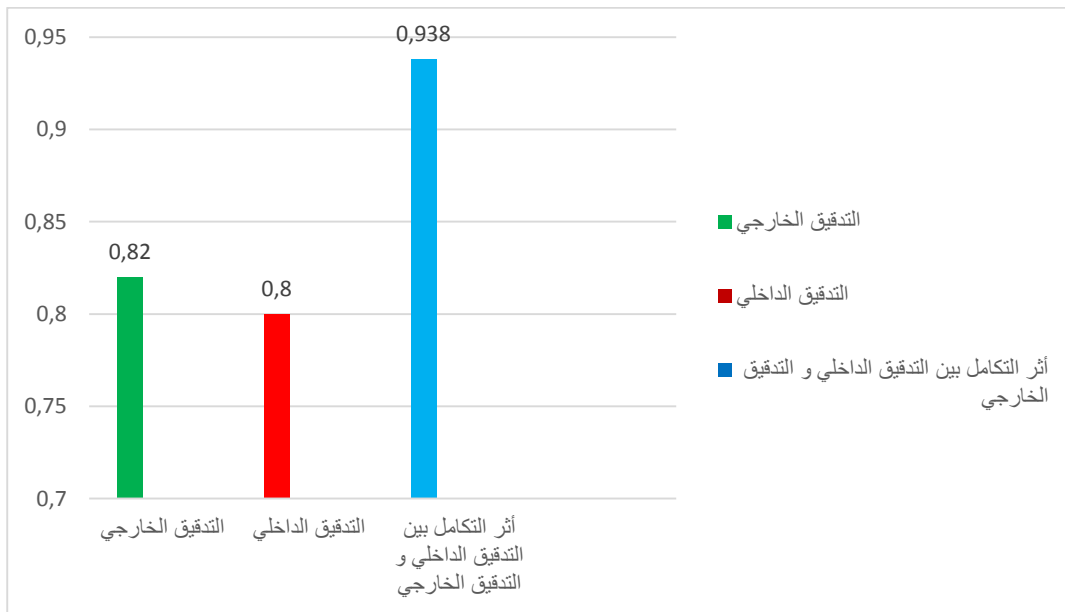
الجدول رقم (2-10) توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق

معامل الصدق	معامل الثبات لألفا كرونباخ	عدد الفقرات	محتوى المحور	محاور الإستبيام
0,905	0,820	06	التدقيق الخارجي	المحور الأول
0,894	0,800	06	التدقيق الداخلي	المحور الثاني

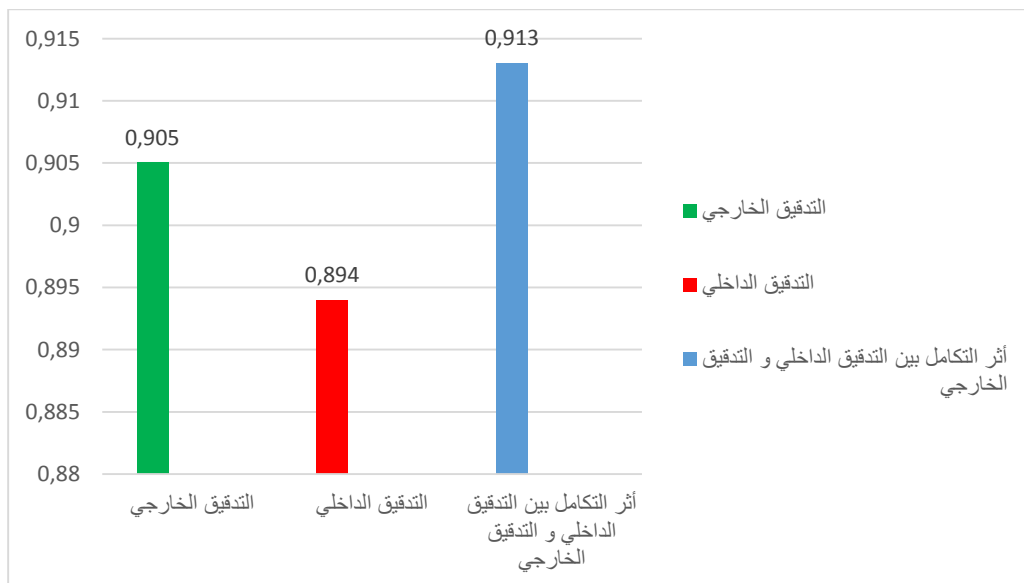
0,913	0,818	06	أثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	المحور الثالث
0,968	0,938	18	مجموع المحاور	

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات spss)

الشكل رقم (2-8) توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



الشكل رقم (2-9) توزيع معامل الصدق



يتضح من الجدول والشكلين البيانيين السابقين ما يلي :

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرو نباخ المحاور بين (0.800) و (0.820) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور (0.938) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات. لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين (0.894) و (0.913) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجد يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة. قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور (0.968) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

الفرع الثاني : التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم جمع نتائج الاستبيان في جداول و بوبت الإجابات على حسب تسلسل الأسئلة المدرجة في الاستبيان ، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة و ما تعلق بها من النسب المئوية و المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين و الأكاديميين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي و حسب أقل قيمة لتشتت و الذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي .

و باعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات التالية " موافق بشدة ، موافق ، محايد ، غير موافق ، موافق تماما " مقياس ترتيبي ، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان ، و هي : " موافق بشدة=1 ، موافق = 2 ، محايد =3 ، غير موافق =4 ، غير موافق تماما=5 " و بعد ذلك

وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولا، وهي عبارة عن حاصل قسمة . 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و 5 تمثل عدد الاختبارات وعند

قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي :

جدول رقم (2-11) مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي

الأهمية	الوسط الحسابي
غير موافق تماما	1 إلى أقل من 1.80
غير موافق	1.80 إلى أقل من 2.60
محايد	2.60 إلى أقل من 3.40
موافق	3.40 إلى أقل من 4.20
موافق بشدة	4.20 إلى 5

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة التدقيق الخارجي ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.765) والذي يقع بين (4.63) وأقل من (4.83) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارث الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا .

وموافقة أغلبية أفراد العينة على هو عملية يقوم بها المدقق المستقل بفحص قوائم المالية والسجلات المحاسبية بهدف إعطاء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية والحسابات والتزامها بمعايير المحاسبة، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب عالية في الأجوبة من أفراد العينة بلغ الانحراف المعياري العام وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

أولاً: التدقيق الخارجي

جدول رقم (2-12) نتائج آراء عينة الدراسة حول التدقيق الخارجي

مؤشرات إحصائية		الإستجابات						الفقرات
درجة	الانحراف معياري	متوسط الحسابي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
02	1,883	4,80	00	00	00	06	24	يلتزم المدقق الخارجي أثناء قيامه بعمله بموضوعية مما يؤثر إيجابا على جودة التدقيق الخارجي
05	1,867	4,76	00	00	00	10	20	الكفاءة العلمية للمدقق الخارجي تساهم إجابا في تحسين الجودة
04	1,872	4,78	00	00	00	08	22	خبرة المدقق الخارجي تساهم في حل بعض الإشكاليات وتساعد في ممارسة مهامه بدقة عالية
06	1,862	4,63	00	00	01	10	19	جمع مختلف أدلة الإثبات يساهم في جودة التدقيق الخارجي
03	1,878	4,79	00	00	00	13	17	يساهم إبداء الرأي الصائب الذي يتوصل إليه المدقق الخارجي في رفع من جودة التدقيق
01	1,893	4,83	00	00	00	18	12	تساهم عملية تخطيط لمهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي
	1,877	4,26				التدقيق الخارجي	حول	المتوسط العام

من إعداد الطلبة

- 1- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (4.83) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن عملية تخطيط لمهمة التدقيق الخارجي تساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي
- 2- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (4.80) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن المدقق الخارجي يلتزم أثناء قيامه بعمله بموضوعية مما يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق الخارجي.
- 3- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (4.79) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتعين التركيز بصفة أساسية على إبداء الرأي الصائب الذي يتوصل إليه المدقق الخارجي يساهم في رفع من جودة التدقيق. وهي نسبة تعتبر متوسطة.
4. في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (4.78) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه خبرة المدقق الخارجي تساهم في حل بعض الإشكاليات وتساعد في ممارسة مهامه بدقة عالية
- 5- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (4.76) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الكفاءة العلمية للمدقق الخارجي تساهم إيجاباً في تحسين الجودة
- 6- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (4.63) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على جمع مختلف أدلة الإثبات يساهم في جودة التدقيق الخارجي.

ثانيا: التدقيق الداخلي

جدول رقم (2-13) نتائج آراء عينة الدراسة حول التدقيق الداخلي

مؤشرات إحصائية			الإستجابات					الفقرات
درجة	الانحراف معياري	متوسط الحسابي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
04	1,873	4,67	00	01	02	11	16	يقوم التدقيق الداخلي بتحقيق في العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة وسلامة البيانات الحسابية والمالية
03	1,879	4,78	00	00	02	17	11	يهدف التدقيق الداخلي الى رفع كفاءة وفعالية مجلس الإدارة من خلال تقديم توصيات مجدية
01	1,891	4,83	00	00	00	19	11	يساعد التدقيق الداخلي في زيادة موثوقية التقارير المالية و منع الانحرافات و الأخطاء
06	1,712	4,58	00	01	02	10	17	يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في الرفع من جودة أعمالها من خلال تقني نظام الرقابة الداخلية
02	1,886	4,82	00	00	02	15	13	الاستعانة الشركة بالمدقق الداخلي يساعد في تحسين كفاءة نظام رقابة الداخلية
05	1,753	4,63	00	01	02	13	14	يهدف التدقيق الداخلي الى فحص و تقييم كافة الإجراءات لخدمة الأنشطة المؤسسة نفسها و ليس الإدارة أو أي جهة الأخرى
	1,832	4,72			الداخلي	التدقيق	حول	المتوسط العام

من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة التدقيق الداخلي ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.72) والذي يقع بين (4.58) وأقل من (4.83) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارث الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة وافق والتي تؤكد رضا .

وموافقة أغلبية أفراد العينة على المدقق الداخلي هو يساعد المؤسسة في تحقيق اهدافها يساهم هذا النشاط من خلال اتباع اسلوب منهجي منظم في تقويم وتحسن فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة و حوكمة.، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب عالية في الأجوبة من أفراد العينة بلغ الانحراف المعياري العام وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (4.83) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة

على أن التدقيق الداخلي يساعد في زيادة موثوقية التقارير المالية و منع الانحرافات و الأخطاء

2 في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (4.82) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على

أن الاستعانة الشركة بالمدقق الداخلي يساعد في تحسين كفاءة نظام رقابة الداخلية

3- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (4.78) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن

هدف التدقيق الداخلي الى رفع كفاءة وفعالية مجلس الإدارة من خلال تقديم توصيات مجدية.

4. في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (4.67) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن

التدقيق الداخلي يقوم بتحقيق في العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة وسلامة البيانات الحسابية والمالية.

5- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (4.63) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن

التدقيق الداخلي يهدف الى فحص و تقييم كافة الإجراءات لخدمة الأنشطة المؤسسة نفسها و ليس الإدارة أو أي جهة الأخرى.

6- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (4.58) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن

التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في الرفع من جودة أعمالها من خلال تقبي

نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

جدول رقم (2-14) نتائج آراء عينة الدراسة حول أثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق

الخارجي

مؤشرات إحصائية					الإستجابات			الفقرات
درجة	الانحراف معياري	متوسط الحسابي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
02	1,612	4,20	00	01	03	10	16	يساعد عمل المدقق الداخلي في توفير الوقت والجهد والتكلفة في عملية التخطيط التدقيق الخارجي
01	1,828	4,83	00	00	01	15	14	معرفة المدقق الخارجي مدى إستقلالية المدقق الداخلي من خلال موقعه في هيكل التنظيمي لشركة قبل إستخدام عمل هذا الأخير
04	1,783	4,17	00	01	02	15	12	التناسق والموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساهم في رفع جودة التدقيق الخارجي
03	1,658	4,19	00	01	01	15	13	تساهم الحوكمة متمثلة في مجلس الإدارة ونظام رقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي
06	0,918	4,08	00	01	02	16	11	يتم عقد إجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة
05	1,887	4,13	00	02	02	16	10	التقارير التي يرفعها المدقق الخارجي لإدارة المؤسسة تفيد المدقق الداخلي في معرفة الأخطاء المرتكبة من طرفه و تقدم التوصيات لمعالجتها
	1,6143	4,27	الخارجي	و	لتدقيق	التكامل	حول	المتوسط العام
			التدقيق	الداخلي	بين	أثر		

من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة التدقيق الداخلي ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.27) والذي يقع بين (4.08) وأقل من (4.83) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارث الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا . وموافقة أغلبية أفراد العينة على أن المدقق الخارجي يعتمد أثناء أدائه لمهامه على البعض من أعمال التدقيق الداخلي وذلك نظرا للمزايا التي يمكن أن يحققها هذا بالرغم من الاختلاف الواضح في أهداف بين كل مدقق، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب عالية في الأجوبة من أفراد العينة بلغ الانحراف المعياري العام وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- 1- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي (4.83) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن معرفة المدقق الخارجي بمدى استقلالية المدقق الداخلي من خلال موقعه في هيكل التنظيمي لشركة قبل استخدام عمل هذا الأخير .
- 2 في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي (4.20) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أن عمل المدقق الداخلي يساعد في توفير الوقت والجهد والتكلفة في عملية التخطيط التدقيق الخارجي
- 3- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي (4.19) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتعين التركيز بصفة أساسية تساهم الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة ونظام رقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي .
- 4 . في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي (4.17) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التناسق والموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساهم في رفع جودة التدقيق الخارجي
- 5- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي (4.13) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التقارير التي يرفعها المدقق الخارجي لإدارة المؤسسة تفيد المدقق الداخلي في معرفة الأخطاء المرتكبة من طرفه و تقديم التوصيات لمعالجتها .
- 6- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي (4.08) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على يتم عقد اجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة .

الفرع الثالث: النتائج الإحصائية للدراسة

بعدما قمنا بعرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان ، إعتمدنا على اختبار "T" للعينة البسيطة
 One Sampel T test عندى مستوى الدلالة 5% وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض
 الدراسة الموضحة من خلال أسئلة إستمارة الإستبيان
 وكانت قاعدة القرار متبعة كما يلي :

رفض الفرضية العلمية إذا كانت $\text{Sig}(\&) > 5\%$

قبول الفرضية العلمية إذا كانت $\text{Sig}(\&) < 5\%$

أولا النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم (2-15) يوضح إختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بالتدقيق الخارجي

القرار	الدلالة Sig	قيمة T	الفقرات	
قبول الفرضية H1	0.000	4.238	يلتزم المدقق الخارجي أثناء قيامه بعمله بموضوعية مما يؤثر إيجابا على جودة التدقيق الخارجي	01
قبول الفرضية H0	0.067	1.714	الكفاءة العلمية للمدقق الخارجي تساهم إجابا في تحسين الجودة	02
قبول الفرضية H0	0.627	1.428	خبرة المدقق الخارجي تساهم في حل بعض الإشكاليات وتساعدته في ممارسة مهامه بدقة عالية	03
قبول الفرضية H1	0.000	4.463	جمع مختلف أدلة الإثبات يساهم في جودة التدقيق الخارجي	04

قبول الفرضية H1	0.000	4.029	يساهم إبداء الرأي الصائب الذي يتوصل إليه المدقق الخارجي في رفع من جودة التدقيق	05
قبول الفرضية H1	0.000	4.816	تساهم عملية تخطيط المهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي	06
قبول الفرضية H1	0.000	4.637	القيمة العامة T لتدقيق الخارجي	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر جدول أعلاه نتائج اختبار "T" للعينة البسيطة، فتشير النتائج أن القيمة T العامة بلغت

(4.637) ومستوى الدلالة 0.000 (sig) وهي أقل من 0.05 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1

ثانيا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني

الجدول رقم (2-16) يوضح إختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بالتدقيق الداخلي

القرار	الدلالة Sig	قيمة T	الفقرات	
قبول الفرضية H1	0.031	2.236	يقوم التدقيق الداخلي بتحقيق في العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة وسلامة البيانات الحسائية والمالية	01
قبول الفرضية H0	0.000	3.863	يهدف التدقيق الداخلي الى رفع كفاءة وفعالية مجلس الإدارة من خلال تقديم توصيات مجدية	02

قبول الفرضية H1	0.014	2.681	يساعد التدقيق الداخلي في زيادة موثوقية التقارير المالية و منع الانحرافات و الأخطاء	03
قبول الفرضية H1	0.000	4.058	يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في الرفع من جودة أعمالها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية	04
قبول الفرضية H1	0.011	2.638	الاستعانة الشركة بالمدقق الداخلي يساعد في تحسين كفاءة نظام رقابة الداخلية	05
قبول الفرضية H1	0.000	4.548	يهدف التدقيق الداخلي الى فحص و تقييم كافة الإجراءات لخدمة الأنشطة المؤسسة نفسها و ليس الإدارة أو أي جهة الأخرى	06
قبول الفرضية H1	0.000	5.768	القيمة العامة T لتدقيق الداخلي	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر جدول أعلاه نتائج اختبار "T" للعينة البسيطة، فتشير النتائج أن القيمة T العامة بلغت

(5.768) ومستوى الدلالة 0.000 (sig) وهي أقل من 0.05 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1

ثالثا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثالث

الجدول رقم (2-17) يوضح إختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بأثر التكامل بين التدقيق الداخلي و

التدقيق الخارجي

القرار	الدلالة Sig	قيمة T	الفقرات	
قبول الفرضية OH	0.678	0.378	يساعد عمل المدقق الداخلي في توفير الوقت والجهد والتكلفة في عملية التخطيط التدقيق الخارجي	01
قبول الفرضية H1	0.083	1.652	معرفة المدقق الخارجي مدى إستقلالية المدقق الداخلي من خلال موقعه في هيكل التنظيمي لشركة قبل إستخدام عمل هذا الأخير	02
قبول الفرضية H1	0.003	3.481	التناسق والموائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساهم في رفع جودة التدقيق الخارجي	03
قبول الفرضية H1	0.000	4.628	تساهم الحوكمة متمثلة في مجلس الإدارة ونظام رقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي	04
قبول الفرضية H1	0.000	4.324	يتم عقد إجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة	05
قبول الفرضية H1	0.000	5.657	التقارير التي يرفعها المدقق الخارجي لإدارة المؤسسة تفيد المدقق الداخلي في معرفة الأخطاء المرتكبة من طرفه و تقديم التوصيات لمعالجتها	06

قبول الفرضية H1	0.000	4.853	القيمة العامة T لأثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي
--------------------	-------	-------	---

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر جدول أعلاه نتائج اختبار "T" للعينة البسيطة، فتشير النتائج أن القيمة T العامة بلغت (4.853) ومستوى الدلالة 0.000 (sig) وهي أقل من 0.05 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1

المطلب الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة

الفرع الأول: معامل الارتباط

الجدول رقم (2-18) الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع

نموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد الصحيح	تقدير الخطأ
01	0.879	0.758	0.738	0.33615

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط الخطي بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي هو (0.879) حيث يساهم التدقيق الداخلي بنسبة %77.6 في تحسين جودة التدقيق الخارجي

الفرع الثاني: تحليل تباين خط الانحدار

اختبار الفرضية:

الفرضية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين كفاءة المدقق الداخلي وأعمال المدقق الخارجي.

الفرضية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي وأعمال المدقق الخارجي.

جدول رقم (2-19) يوضح تحليل تباين خط الإنحدار

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F محسوبة	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	12.525	1	12.525	114.439	000
الخطأ	4.362	28	0.113		
المجموع	16.887	29			

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه نستنتج مايلي:

أن هناك تأثير التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي عند مستوى دلالة Sig=0.00 أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 5\%$ وبالتالي نقبل الفرضيتين التي تعبر على $\alpha < 0.05$

الفرع الثالث: دراسة معاملات خط الإنحدار: الجدول الموالي يوضح قيم معاملات خط

الإنحدار

الجدول رقم (2-20) يوضح قيم معاملات خط الإنحدار

نموذج	معاملات غير محددة		معاملات موحدة	T	مستوى الدلالة Sig
	B	الخطأ المعياري			
ث	0.80	0.37	0.87	2.904	0.00
ابت	0	9	2		8

0.00	10.74		0.76	0.81	المحو
0	8			6	ر الأول

من الجدول أعلام تلاحظ أن قيمة الثابت 0.799 الذي يمثل له من معادلة الخط المستقيم

$$Y = a + bx1$$

عندى دراسة قيمة sig للمحور المستقل المدقق الداخلي نجدها معنوية بـ 0.000 في أقل من مستوى المعنوية 0.05 وعليه فأنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة و $H1$ فتصبح معادلة الانحدار مبدئيا كمايلي:

$$Y=0.800+0.816X$$

وبالتالي تستنتج أن لتدقيق الداخلي دور كبيرة في تحسين مهام المدقق الخارجي وذلك من خلال وجود ارتباط مردي قوي بين المتغير المستقل المدقق الداخلي والمتغير التابع المدقق الخارجي أي كلما قلة التحريفات والمخاطر في المراجعة كلما كان تقرير ذات جودة عالية

الخلاصة

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق توزيع الإستبيان والتي تهدف إلى إبراز الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في تحسين مهام المدقق الخارجي وذلك عتي مجموعة من المهنيين والأكاديميين الممثلين في أساتذة الجامعة المتخصصين في المجال ومحافضي الحسابات ، وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الإستبيان والمدرجة في برنامج (spss22)، لاحظنا أن التدقيق الداخلي له دور كبير في تحسين جودة تقارير مدقق الخارجي.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

لقد أردنا في هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة في بداية العمل والمتمثلة في : دور التدقيق الداخلي في تحسين مهام المدقق الخارجي المؤسسة؟ بالإضافة إلى الأسئلة الفرعية، وقد قمنا بذلك من خلال تطرقنا إلى استعراض نشأة وتطور وظيفة التدقيق عبر مختلف الفترات الزمنية حتى ما وصلت إلى ما هي عليه في وقتنا الحالي. حيث أن نشأة التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي كان تبعا للتطور الاقتصادي والاجتماعي، وظهور المؤسسات التي تمنح أهمية كبيرة الحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها ونشاطاتها وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين لحاجتهم لخدمات التدقيق كما فمنا بشرح أهم جوانب كل من التدقيق الداخلي والخارجي من حيث المفهوم، الأهداف والأهمية بالإضافة إلى إبراز أهم جانب من هذه المذكرة والمتمثل في كيفية تأثير التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي. وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع من الجانب النظري في فصل الأول، والجانب التطبيقي في الفصل الثاني، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات المتمثلة في ما يلي:

و من خلال دراستنا توصلنا إلى العديد من النتائج التالية :

1/ إن التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، واعتماد مدقق الخارجي على أعمال مدقق الداخلي يساعد توفير الجهد والوقت والتكلفة في عملية التدقيق الخارجي .

2/ كلما زادت قوة العناية المهنية اللازمة التي يبدها المدقق الداخلي زاد اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي لأن هذا يساهم في التقليل من أتعاب التدقيق الخارجي وكذلك حجم العينة وإجراءات التدقيق الخارجي مما يساهم إيجابا في جودة التدقيق الخارجي.

3/ إن التكامل بين وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة التدقيق الخارجي يمنع ل

الازدواجية العمل وكذا يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، الأمر الذي يقوي وظيفة الرقابة في المؤسسة، فاعتماد المتفق الخارجي على أعمال للدقق الداخلي يخفض من الوقت والجهد وكذا الإجراءات التي يعتمد عليها هذا الأخير الأمر الذي يرفع من جودة التدقيق الخارجي.

4/ أهمية العلاقة بين كلا من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي تكمن في مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي، كونه متواجد بصفة دائمة في المؤسسة و هو على معرفة تامة بنقاط قوتها و ضعفها.

اختبار الفرضيات :

-بالنسبة للفرضية الأولى فقد ثبتت وتحققت صحتها إذن لا شك في أن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال تنفيذ كل منهما لمهمته يسعى إلى جمع الأدلة والقرائن الكافية لإصدار حكم العادل عن وضعية

-أما بالنسبة للفرضية الثانية : فقد ثبتت وتحققت صحتها إذن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في جعل المعلومات المحاسبية تعبر عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وخالية من أي تلاعب.

التوصيات البحث :

1/إلزام المؤسسات الاقتصادية بإنشاء قسم للتدقيق الداخلي خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم، وتوظيف الكفاءات وتأهيلها وتكوينها، ودعم استقلاليتهم للقيام بعملهم بكل موضوعية.

2/ضرورة وجود تشريع قانوني يلزم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة معا بما يساهم في الرفع من جودة عملية التدقيق.

3/ ضرورة تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجدي

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

المراجع باللغة الأجنبية:

dawuda a, aninanya g, & erasm s: (2015), the organizational independence of internal auditors in ghana: empirical evidence from local government, asian journal of economic modelling, 3(4), retrieved 12/07/2021.

dinh t, pham d. & nguyen t: (2021), factors affecting the internal audit effectiveness of steel enterprises in vietnam, journal of asian finance, economics and business, 08(01). retrieved 05/07/2021.

đorđević m., & đukić t: (2017), independence and objectivity of internal auditors as determinants of their effectiveness, economics and organization, (03)14retrieved 12/07/2021.

Fourie, h and others: (2013), internal audit competencies: skills requirements for internal audit management in south africa, southern african journal of accountability and auditing research, 15, retrieved 05/07/2021.

. Henning Kagrmann, William Kinnege. Karlgeinz Kiting, Op.Cit,

'Alain MIKOL. Op. Cit..

Jacques Renard, Andit Interne: Ce Qui Fait Débat, (Maxima, Paris, 2003).

Louis Vours, Audit Interne, (Eyrolles, Paris, 2007).

Mark R. SIMMONS. Internal Audit Objectives. A Comparison of the Standards with the Integrated [http://www.ina-le disponible](http://www.ina-le-disponible)

Control. Internal for Framework uru/inner auditor/publication/foreign mass media articles/simmons2/.

Pierre SCHICK et al. Audit interne et référentiels de risques: vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit, Edition Dunod, 2e édition, Paris, 2014.

savčuk: (2007), internal audit efficiency evaluation principles, journal of business economics and management, 08(04). retrieved 05/07/2021.

ثانيا: المراجع باللغة العربية

أحمد حلمي جمعة الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (ط1 سلسلة الكتب العلمية، الكتاب الرابع، دار صفاء للنشر، الأردن، 2009).

ادم حديدي دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية - دراسة ميدانية، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 07 العدد، 01 جامعة زيان عاشور الخلفة الجزائر 2016.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات الصلة (الجزء الأول 2010).

المجلس الوطني للمحاسبة، المعيار الجزائري للتدقيق 610ز استخدام أعمال المدققين الداخليين، وزارة المالية، المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ، 15 مارس 2017، الجزائر.

إلياس شاهدي و آخرون ، محافظ الحسابات و دوره في دعم و تحسين جودة المراجعة الخارجية،

المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

بن صديق محمد واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري ومعايير الدولية للمراجعة رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أحمد بوقرة بومرداس الجزائر 2014/2015.

قائمة المصادر والمراجع

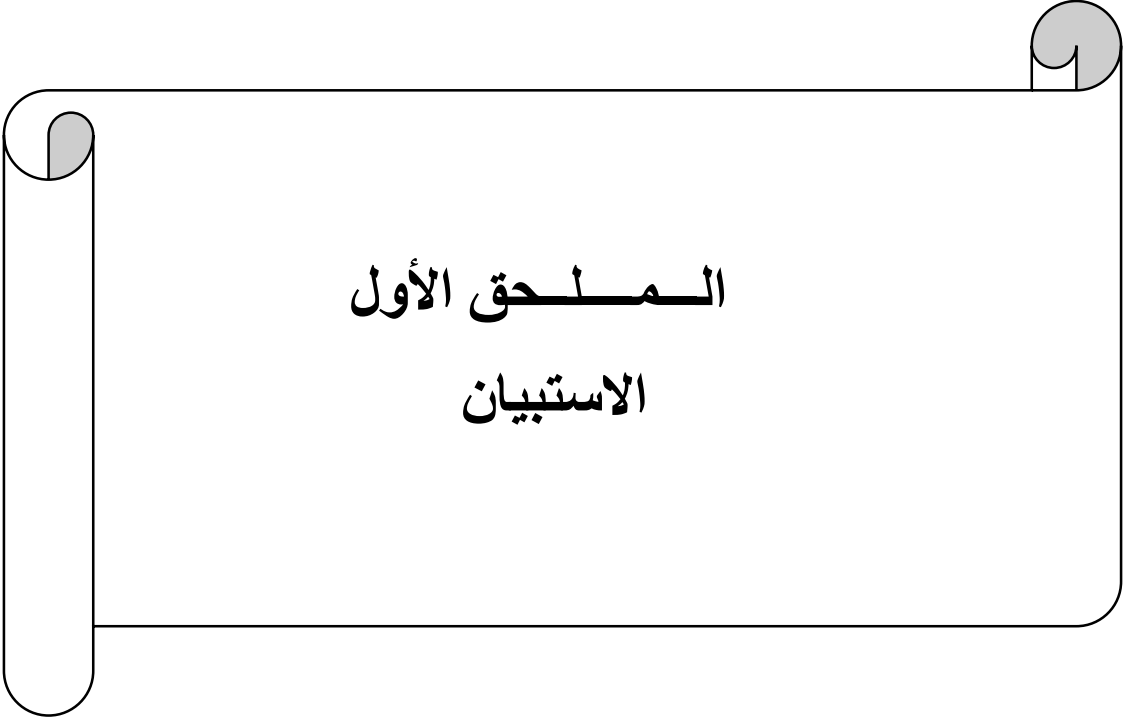
- بوقرة نبيل، دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية -المركب الصناعي التجاري الحضنة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2016-2017.
- جعفري أسماء، التدقيق الداخلي المدمج كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018.
- حميدي احمد سعيد، "مطبوعة موجهة لسنة الثانية ماستر"، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2020.
- خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية) ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الاردن ، 1999 .
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار النهضة للنشر والتوزيع ، 2001 .
- خلف عبد الله الوردات التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة دار ،هومة، الجزائر، (2013).
- سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1) مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن ، 2010، 110، بتصرف.
- عبد الصمد نجم الجعفري، ايداد رشيد القريشي، " دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية "، للمعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.
- عبد العال حماد، "التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل"، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- عبد العلي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد. الفساد المالي والإداري ملتقى وطني حول الحوكمة الشركات كالية للحد الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 6/7 ماي، 2012.
- غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر"، الطبعة الأولى، دار المسيرة عمان، الأردن، 2006.

قائمة المصادر والمراجع

- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، بيروت الدار الجامعية، لبنان، 2001.
- محمد التهامي طواه، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية دراسة عينة من مكتب الخبرة المحاسبية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر 2016/2017.
- مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ط 1، الاردن، 2014.
- منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الاسكندرية، دار الجامعية، 2001.
- نصر علي عبد الوهاب المراجعة الخارجية الحديثة"، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009.
- يوسف محمود، اساسيات الاطار النظري في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، ط 2، 2007.



قائمة الملاحق



الملحق الأول
الاستبيان

أولاً: المعلومات الشخصية

يرجى وضع العلامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

الجنس:

ذكر

أنثى

السن:

من 20 إلى 30 سنة

من 30 إلى 40 سنة

أكثر من 40 سنة

المؤهل العلمي:

ليسانس

ماجستير

الدكتوراة

التخصص الأكاديمي:

محاسبة ومالية

محاسبة وجباية

محاسبة وتدقيق

الوظيفة الحالية، أذكرها من فضلك

محافظ حسابات

محاسب معتمد

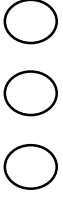
أستاذ جامعي

الخبرة المهنية

من 05 إلى 10 سنوات

من 10 إلى 15 سنوات

أكثر من 15 سنوات



ثانياً: المعلومات المتعلقة بالدراسة

المحور الأول: التدقيق الخارجي

التسلسل	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	يلتزم المدقق الخارجي أثناء قيامه بعمله بموضوعية مما يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق الخارجي					
02	الكفاءة العلمية للمدقق الخارجي تساهم إيجاباً في تحسين الجودة					
03	خبرة المدقق الخارجي تساهم في حل بعض الإشكاليات وتساعده في ممارسة مهامه بدقة عالية					

					جمع مختلف أدلة الإثبات يساهم في جودة التدقيق الخارجي	04
					يساهم إبداء الرأي الصائب الذي يتوصل إليه المدقق الخارجي في رفع من جودة التدقيق	05
					تساهم عملية تخطيط لمهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي	06

المحور الثاني: التدقيق الداخلي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	التسلسل
					يقوم التدقيق الداخلي بتحقيق في العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان	01

					دقة وسلامة البيانات الحاسوبية والمالية	
					يهدف التدقيق الداخلي الى رفع كفاءة وفعالية مجلس الإدارة من خلال تقديم توصيات مجدية	02
					يساعد التدقيق الداخلي في زيادة موثوقية التقارير المالية و منع الانحرافات و الأخطاء	03
					يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في الرفع من جودة أعمالها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية	04
					الاستعانة الشركة بالمدقق الداخلي يساعد في تحسين كفاءة	05

					نظام رقابة الداخلية	
					يهدف التدقيق الداخلي الى فحص و تقييم كافة الإجراءات لخدمة الأنشطة المؤسسة نفسها و ليس الإدارة أو أي جهة الأخرى	06


المحور الثالث: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	التسلسل
					يساعد عمل المدقق الداخلي في توفير الوقت والجهد والتكلفة في عملية التخطيط التدقيق الخارجي	01

					<p>معرفة المدقق الخارجي مدى إستقلالية المدقق الداخلي من خلال موقعه في هيكل التنظيمي لشركة قبل إستخدام عمل هذا الأخير</p>	02
					<p>التناسق والمواءمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساهم في رفع جودة التدقيق الخارجي</p>	03
					<p>تساهم الحوكمة متمثلة في مجلس الإدارة ونظام رقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي</p>	04
					<p>يتم عقد إجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة</p>	05

					التقارير التي يرفعها المدقق الخارجي لإدارة المؤسسة تفيد المدقق الداخلي في معرفة الأخطاء المرتكبة من طرفه و تقديم التوصيات لمعالجتها	06
--	--	--	--	--	--	----

نشكركم على تعاونكم معنا



الملحق الثاني
نتائج برنامج spss

الجنس

	frequency	percent
ذكر	17	56.7
أنثى	13	43.3
Total	30	100

التخصص

	frequency	percent
محاسبة وحباية	18	60.0
محاسبة مالية	05	16.7
محاسبة وتدقيق	07	23.3
Total	30	100

الشهادات المهنية

	frequency	percent
محافظ حسابات	06	20.0
محاسب معتمد	14	46.7
أستاذ جامعي	10	33.3
Total	30	100

الخبرة المهنية

	frequency	percent
من 05 إلى 10 سنوات	19	63.3
من 10 إلى 15 سنوات	06	20.0
أكثر من 15 سنوات	05	16.7
Total	30	100

العمر

	Frequency	percent
ليسانس	04	13.3
ماجستير	17	56.7
دكتوراه	09	30.0
Total	30	100

المؤهل

	frequency	percent
من 20 إلى 30 سنة	01	3.3
من 30 إلى 40 سنة	19	63.3
أكثر من 40 سنة	10	33.3
Total	30	100

a1

غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق محايد	00	00	00	00
موافق	06	20	20	20
موافق بشدة	24	80	80	100
Total	30		100	

a2

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق محايد	00	00	00	00
موافق	10	33.3	33.3	33.3
موافق بشدة	20	66.7	66.7	100
Total	30		100	

a3

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق محايد	00	00	00	00
موافق	08	26.7	26.7	26.7
موافق بشدة	22	73.3	73.3	100
Total	30	100	100	

a4

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	00	00	00	00
محايد	01	3.4	3.4	3.4
موافق	10	33.3	33.3	36.7
موافق بشدة	19	63.3	63.3	100
Total	30	100	100	

a5

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	00	00	00	00
محايد	00	00	00	00
موافق	13	43.3	43.3	43.3
موافق بشدة	17	56.7	56.7	100
Total	30	100	100	

a6

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	00	00	00	00
محايد	00	00	00	00
موافق	18	60	60	60
موافق بشدة	12	40	40	100
Total	30	100	100	

b1

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق محايد	01	3.3	3.3	3.3
موافق	02	6.7	6.7	10
موافق بشدة	11	36.7	36.7	46.7
Total	16	53.3	53.3	100
	30	100	100	

b2

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق محايد	00	00	00	00
موافق	02	6.7	6.7	6.7
موافق بشدة	17	56.7	56.7	62.14
Total	11	36.7	36.7	100
	30	100	100	

b3

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق محايد	00	00	00	00
موافق	00	00	00	00
موافق بشدة	19	63.3	63.3	63.3
Total	11	36.7	36.7	100
	30	100	100	

b4

	Frequency	Percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	01	3.3	3.3	3.3
محايد	02	6.7	6.7	10
موافق	10	33.3	33.3	43.3
موافق بشدة	17	56.7	56.7	100
Total	30	100	100	

b5

	Frequency	Percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	00	00	00	00
محايد	02	6.7	6.7	6.7
موافق	15	50	50	56.7
موافق بشدة	13	43.3	43.3	100
Total	30	100	100	

b6

	Frequency	Percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	01	3.3	3.3	3.3
محايد	02	6.7	6.7	10
موافق	13	43.3	43.3	53.3
موافق بشدة	14	46.7	46.7	100
Total	30	100	100	

c1

	Frequency	Percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	01	3.3	3.3	3.3
محايد	03	10	10	13.3
موافق	10	33.3	33.3	46.6
موافق بشدة	16	53.3	53.3	100
Total	30	100	100	

c2

	Frequency	Percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	00	00	00	00
محايد	01	3.3	3.3	3.3
موافق	15	50	50	53.3
موافق بشدة	14	46.7	46.7	100
Total	30	100	100	

c3

	Frequency	Percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	01	3.3	3.3	3.3
محايد	02	6.7	6.7	10
موافق	15	50	50	60
موافق بشدة	12	40	40	100
Total	30	100	100	

c4

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	01	3.3	3.3	3.3
محايد	01	3.3	3.3	6.6
موافق	15	50	50	53.6
موافق بشدة	13	43.3	43.3	100
Total	30	100	100	

c5

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	01	3.3	3.3	3.3
محايد	02	6.7	6.7	10
موافق	16	53.3	53.3	63.3
موافق بشدة	11	36.7	36.7	100
Total	30	100	100	

c6

	Frequency	percent	Valid percent	Cumulative percent
غير موافق تماما	00	00	00	00
غير موافق	02	6.7	6.7	6.7
محايد	02	6.7	6.7	12.14
موافق	16	53.3	53.3	65.17
موافق بشدة	10	33.3	33.3	100
Total		100	100	

Descriptive Statistics

	N	Minimum	maximum	Mean	Std Deviation
a1	40	1	5	4.80	1.883
a2	40	1	5	4.76	1.867
a3	40	1	5	4.78	1.872
a4	40	1	5	4.63	1.862
a5	40	1	5	4.79	1.878
a6	40	2	5	4.83	1.893
ma	40	1.83	4.89	4.26	1.877
Valid N (listwise)	40	1	5		

Descriptive Statistics

	N	Minimum	maximum	Mean	Std Deviation
b1	40	1	5	4.67	1.873
b2	40	1	5	4.78	1.879
b3	40	1	5	4.83	1.891
b4	40	1	5	4.58	1.712
b5	40	1	5	4.82	1.886
b6	40	2	5	4.63	1.753
mb	40	1.83	4.89	4.72	1.832
Valid N (listwise)	40	1	5		

	N	Minimum	maximum	Mean	Std Deviation
c1	40	1	5	4.20	1.612
c2	40	1	5	4.83	1.828
c3	40	1	5	4.17	1.783
c4	40	1	5	4.19	1.658
c5	40	1	5	4.08	.918
c6	40	2	5	4.13	1.887
mc	40	1.83	4.89	4.27	1.614
Valid N (listwise)	40	1	5		

Descriptive Statistics

Reliability Statistics

Cronobach's Alpha	N of items
.800	6

Reliability Statistics

Cronobach's Alpha	N of items
.824	6

Reliability Statistics

Cronobach's Alpha	N of items
.812	6

Reliability Statistics

Cronobach's Alpha	N of items
.927	6

Scale: ALL VARIABLES

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std Error of the Estimate
1	.879	.758	.738	.33615

ANOVA

Model		R	R Square	Adjusted R Square	Std Error of the Estimate
1	Regression	.879	.758	.738	.33615
	Residual				
	Total				

Coefficients

Model		Unstandardized Coefficients		t	Sig
		B	Std Error		
1	(Constant)	.800	.379	.872	.008

	mB	.816			10.748	.000
--	----	------	--	--	--------	------

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std Deviation	Std Error Mean
a1	30	4.80	1.883	.131
a2	30	4.76	1.867	.149
a3	30	4.78	1.872	.138
a4	30	4.63	1.862	.144
a5	30	4.79	1.878	.140
a6	30	4.83	1.893	.128
ma	30	4.26	1.877	.192

One Sample Test

Test Value

	Test Value						
	t	df	Sig (2-tailed)	Mean Defference	95% Confidence Interval of Difference		the
					Lower	Upper	
a1	4.238	29	.000	.800	.000	.93	
a2	1.714	29	.0067	.009	.067	1.12	
a3	1.428	29	.027	.49	.027	.89	
a4	4.463	29	.000	.63	.000	1.18	
a5	4.029	29	.000	.79	.000	1.28	
a6	4.816	29	.000	.83	.000	1.21	
ma	4.637	29	.000	.26	.000	1.0500	

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std Deviation	Std Error Mean
b1	30	4.67	.508	.46
b2	30	4.78	.612	.78
b3	30	4.83	.438	.95
b4	30	4.58	.618	.72
b5	30	4.82	.429	.58
b6	30	4.63	.492	.42
Mb	30	4.72	.4652	.8473

One Sample Test

	Test Value					
	t	df	Sig (2-tailed)	Mean Defference	95% Confidence	Interval of Difference
						the
b1		29	.031	.63	.500	.95
b2		29	.000	.78	.750	1.17
b3		29	.014	.81	.525	.91
b4		29	.000	.58	.800	1.24
b5		29	.011	.71	.215	1.49
b6		29	.000	.63	.651	1.21
Mb		29	.000	.72	.83562	1.0600

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std Deviation	Std Error Mean
c1	30	4.20	.518	.175
c2	30	4.83	.526	.183
c3	30	4.17	.453	.181
c4	30	4.19	.465	.191
c5	30	4.08	.428	.162
c6	30	4.13	.467	.153
mc	30	4.27	.48237	.10813

One Sample Test

	Test Value					
	t	df	Sig (2-tailed)	Mean Defference	95% Confidence Interval of Difference	
						the
c1	.378	29	.678	.658	.14	.86
c2	1.652	29	.083	.75	.22	.91
c3	3.481	29	.003	.14	.31	.83
c4	4.628	29	.000	.19	.13	.53
c5	4.324	29	.000	.08	.18	.48
c6	5.675	29	.000	.13	.76	.69
mc	4.853	29	.000	.27	.2701	.7856

