وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية –الجزائر–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير مخبر البحث في السياحة، الإقليم والمؤسسات

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،

شعبة: العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية متقدمة

بعنـوان:

دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية

(دراسة ميدانية) الفترة ما بين 2014–2017

من إعداد الطالبة: تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

مروة مويسي محمد عجيلة

تمت مناقشتها وأنجزت علنا في يوم الثلاثاء بتاريخ: 29 محرّم 1440 الموافق لـ 09 أكتوبر 2018

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

رقم	اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
01	أ.د/سليمان بلعور	أستاذ التعليم العالي	غرداية	رئيسا
02	أ.د/محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	غرداية	مشرفا ومقررا
03	أ.د/ محمد البشير غوالي	أستاذ التعليم العالي	ورقلة	مناقشا
04	أ.د/ معمر قربة	أستاذ التعليم العالي	الأغواط	مناقشا
05	د/ عبد المجيد تيماوي	أستاذ محاضر أ	غرداية	مناقشا
06	د/ مهدي شرقي	أستاذ محاضر أ	غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 1439/ 1440هـ– 2018/2017م

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية –الجزائر–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير مخبر البحث في السياحة، الإقليم والمؤسسات

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،

شعبة: العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية متقدمة

بعنـوان:

دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية

(دراسة ميدانية) الفترة ما بين 2014–2017

من إعداد الطالبة: تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

مروة مويسي محمد عجيلة

تمت مناقشتها وأنجزت علنا في يوم الثلاثاء بتاريخ: 29 محرّم 1440 الموافق لـ 09 أكتوبر 2018

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

رقم	اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
01	أ.د/سليمان بلعور	أستاذ التعليم العالي	غرداية	رئيسا
02	أ.د/محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	غرداية	مشرفا ومقررا
03	أ.د/ محمد البشير غوالي	أستاذ التعليم العالي	ورقلة	مناقشا
04	أ.د/ معمر قربة	أستاذ التعليم العالي	الأغواط	مناقشا
05	د/ عبد المجيد تيماوي	أستاذ محاضر أ	غرداية	مناقشا
06	د/ مهدي شرقي	أستاذ محاضر أ	غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 1439/ 1440هـ– 2018/2017م

الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله

أهدي عملي هذا:

إلى أمي الحبيبة وأبي الغالي أطال الله في عمرهما وأمدهما بالتقوى والعافية

إلى أخي وأختي حفظهما الله

إلى من أحبهم في الله ويحبونني في الله

تمت بحمد لله

مروة

الشكر و التقدير

بسم الله والحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله، يا ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

بداية يطيب لنا بعد شكر الله عزوجل، أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والامتنان لعائلتي جزاهم الله عنا كل خير.

نوجه التحية الكبيرة الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور المشرف على قبوله الإشراف على هذا العمل أولا، وعلى الملاحظات والتوجيهات ثانيا، بالإضافة إلى التحفيز والدعم المعنوي والعلمي الذي رافقنا به منذ سنوات فقد كان نعم السند في انجاز ومناقشة أطروحة الدكتوراه.

لا يفوتنا أن نشكر مسبقا أعضاء لجنة المناقشة كل باسمه ومقامه والتي شرفتنا بالوقت والجهد الذي خصصوه في سبيل خدمة البحث العلمي.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا وساهم وقدم لنا يد العون والإرشاد لإخراج هذا العمل.

نسأل الله سبحانه وتعالى أن ينفعنا بما علمنا و أن يبارك لنا في أعمالنا

اللهم صل وسلم وبارك على الحبيب المصطفى ما شاء الله لا قوة إلا بالله، والكمال لله عزوجل

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

الطالبة: مروة مويسي

الملخص:

عرف العالم بأسره في الآونة الأخيرة تطورا سريعا ومذهلا في كافة المجالات السياسية، الثقافية، الاجتماعية و كذا الاقتصادية و لقد مس هذا التطور المؤسسات الاقتصادية التي أخذت تتنوع من حيث الحجم والشكل والعمليات التي تمارسها ضمن نشاطها الاستغلالي ،ومع اشتداد حدة المنافسة و انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة و ما تسببه من تعذر التحكم الجيد لأصحاب رأس المال في إدارة مؤسساتهم، ألحت الضرورة إلى تطوير مختلف الأنظمة الرقابية المطبقة داخل المؤسسة الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة طبيعة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي هذا من جهة ومن جهة أخرى معرفة قيمة المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تقصي وجهة نظر المدققين الداخلين والمحاسبين على مستوى بعض المؤسسات الاقتصادية والمدققين الخارجين سواء داخل المؤسسة الاقتصادية أو خارجها و الخبراء المحاسبين في مكاتب ولاية غرداية –الجزائر–، ولتحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات تمت الاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات الواردة في الاستبيان حيث بلغ عدد الاستبانات المسترجعة والقابلة للتحليل 201 استبانة، حيث استخدمنا مقاييس الاحصائية المناسبة منها المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار t، اختبار ألفا كرونباخ واختبار الثبات عن طريق التجزئة النصفية وذلك من أجل اختبار صحة الفرضيات والوصول إلى النتائج التي خلصت لها الدراسة، وفي سبيل ذلك تم الاستعانة بمجموعة من الأساليبالاحصائية للمساعدة على التحليل أهمها: أساليب الاحصاء الوصفي، كما اعتمدت الطالبة في اختبار فرضياتها على الاختبار الاحصائي ذو الحدين(Test Binomial) المناسب لاختبار البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي ومن بين أهم نتائج الدراسة النظرية التي تم الت وصل إليها التالي :درجة اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية يتوقف على عدة عوامل من بينها :عدد المدققين الداخلين، طبيعة درجة مؤهلاتهم العلمية، مدى عمق واتساع ودقة إجراءات عملية التدقيق الداخلية، درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المدققين الداخلين، الخبرة التي اكتسبوها في مجال التدقيق الداخلي.

أما فيما يخص نتائج الدراسة التطبيقية(نتائج اختبار الفرضيات)فقد تم إثبات الفرضيات المطروحة وهي محققة وصحيحة فيمكن القول أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يحقق عدة فوائد في قيمة المؤسسة الاقتصادية نذكر من بينهاحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع، تقليل التكلفة، إعطاء صورة حسنة وسمعة طيبة، تحقيق مردودية وربح كبير وسريع، تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي بالإضافة التغطية الشاملة لكافة أنشطة للمؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق، تدقيق داخلي، تدقيق خارجي، لجان التدقيق، قيمة المؤسسة الاقتصادية، فحص، تقييم، إبداء الرأي.

The Summary:

Recently the entire world has known speedy and amazing development in all fields i.e. Political, Cultural, Social and Economical, this development has affected the economic enterprise that took diversity in terms of size, shape and operations that she practiced within her exploitive activity, with the intensive competitiveness and the separation of the capital from the management which resulted in the loss of the tight control of the owners of the capital over their enterprises, it becomes a requirement to develop different supervisory systems applied inside the economic enterprise.

On the one hand , this study aimed to know the integrated nature of the relation between the internal and external auditing , on the other hand, to know the value of the economic enterprise through the investigation of the external auditors and accountants ' views at the level of the economic enterprise and the external auditing either within the enterprise or outside and the expert accountants in the Wilaya of Ghardaia –Algeria-, in order to achieve the aim of the study and to test the hypothesis we have used the Social Packaging of Sociological (SPSS)Sciences to analyse the data contained in the survey, these collected questionnaire reached 201 ones through which we have used the appropriate statistical measures among which the arithmetic average, the standard deviation, the T test, Alfa Konback test and the stationary test through the halved retail in order to test the correctness of the hypotheses so to achieve the findings of study, In addition, a number of statistical methods were used to assist in the analysis. The most important of these were the methods of descriptive statistics. The student also used the test binomial test to test the data that does not follow the normal distribution. Among the most important results of the theoretical study, The extent to which the internal auditor approves the work of the external auditor in the economic institution depends on several factors, including: the number of internal auditors, the nature of the degree of their scientific qualifications, the depth, breadth and accuracy of the internal audit procedures, the degree of independence enjoyed by the auditor Qqan entrants, the experience they have gained in the field of internal audit. As for the results of the applied study (the results of the hypothesis test), it is possible to say that the integration of internal and external audit achieves several benefits in the value of the economic institution, including the protection of its property from embezzlement, manipulation and loss, reducing cost, giving a good image and reputation , Achieving high profitability and profitability, strengthening and strengthening the internal control system in addition to the comprehensive coverage of all activities of the economic institution.

The Key Words: Auditing, Internal auditing, External auditing, The accountant, The expert accountant, The commission of auditing, The value of the economic enterprise, Commissioner accounts, Analysis, Evaluation, express opinions.

الملخص:

عرف العالم بأسره في الآونة الأخيرة تطورا سريعا ومذهلا في كافة المجالات السياسية، الثقافية، الاجتماعية و كذا الاقتصادية و لقد مس هذا التطور المؤسسات الاقتصادية التي أخذت تتنوع من حيث الحجم والشكل والعمليات التي تمارسها ضمن نشاطها الاستغلالي ،ومع اشتداد حدة المنافسة و انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة و ما تسببه من تعذر التحكم الجيد لأصحاب رأس المال في إدارة مؤسساتهم، ألحت الضرورة إلى تطوير مختلف الأنظمة الرقابية المطبقة داخل المؤسسة الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة طبيعة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي هذا من جهة ومن جهة أخرى معرفة قيمة المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تقصي وجهة نظر المدققين الداخلين والمحاسبين على مستوى بعض المؤسسات الاقتصادية والمدققين الخارجين سواء داخل المؤسسة الاقتصادية أو خارجها و الخبراء المحاسبين في مكاتب ولاية غرداية –الجزائر–، ولتحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات تمت الاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات الواردة في الاستبيان حيث بلغ عدد الاستبانات المسترجعة والقابلة للتحليل 201 استبانة، حيث استخدمنا مقاييس الاحصائية المناسبة منها المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار t، اختبار ألفا كرونباخ واختبار الثبات عن طريق التجزئة النصفية وذلك من أجل اختبار صحة الفرضيات والوصول إلى النتائج التي خلصت لها الدراسة، وفي سبيل ذلك تم الاستعانة بمجموعة من الأساليبالاحصائية للمساعدة على التحليل أهمها: أساليب الاحصاء الوصفي، كما اعتمدت الطالبة في اختبار فرضياتها على الاختبار الاحصائي ذو الحدين(Test Binomial) المناسب لاختبار البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي ومن بين أهم نتائج الدراسة النظرية التي تم الت وصل إليها التالي :درجة اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية يتوقف على عدة عوامل من بينها :عدد المدققين الداخلين، طبيعة درجة مؤهلاتهم العلمية، مدى عمق واتساع ودقة إجراءات عملية التدقيق الداخلية، درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المدققين الداخلين، الخبرة التي اكتسبوها في مجال التدقيق الداخلي.

أما فيما يخص نتائج الدراسة التطبيقية(نتائج اختبار الفرضيات)فقد تم إثبات الفرضيات المطروحة وهي محققة وصحيحة فيمكن القول أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يحقق عدة فوائد في قيمة المؤسسة الاقتصادية نذكر من بينهاحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع، تقليل التكلفة، إعطاء صورة حسنة وسمعة طيبة، تحقيق مردودية وربح كبير وسريع، تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي بالإضافة التغطية الشاملة لكافة أنشطة للمؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق، تدقيق داخلي، تدقيق خارجي، لجان التدقيق، قيمة المؤسسة الاقتصادية، فحص، تقييم، إبداء الرأي.

The Summary:

Recently the entire world has known speedy and amazing development in all fields i.e. Political, Cultural, Social and Economical, this development has affected the economic enterprise that took diversity in terms of size, shape and operations that she practiced within her exploitive activity, with the intensive competitiveness and the separation of the capital from the management which resulted in the loss of the tight control of the owners of the capital over their enterprises, it becomes a requirement to develop different supervisory systems applied inside the economic enterprise.

On the one hand , this study aimed to know the integrated nature of the relation between the internal and external auditing , on the other hand, to know the value of the economic enterprise through the investigation of the external auditors and accountants ' views at the level of the economic enterprise and the external auditing either within the enterprise or outside and the expert accountants in the Wilaya of Ghardaia –Algeria-, in order to achieve the aim of the study and to test the hypothesis we have used the Social Packaging of Sociological (SPSS)Sciences to analyse the data contained in the survey, these collected questionnaire reached 201 ones through which we have used the appropriate statistical measures among which the arithmetic average, the standard deviation, the T test, Alfa Konback test and the stationary test through the halved retail in order to test the correctness of the hypotheses so to achieve the findings of study, In addition, a number of statistical methods were used to assist in the analysis. The most important of these were the methods of descriptive statistics. The student also used the test binomial test to test the data that does not follow the normal distribution. Among the most important results of the theoretical study, The extent to which the internal auditor approves the work of the external auditor in the economic institution depends on several factors, including: the number of internal auditors, the nature of the degree of their scientific qualifications, the depth, breadth and accuracy of the internal audit procedures, the degree of independence enjoyed by the auditor Qqan entrants, the experience they have gained in the field of internal audit. As for the results of the applied study (the results of the hypothesis test), it is possible to say that the integration of internal and external audit achieves several benefits in the value of the economic institution, including the protection of its property from embezzlement, manipulation and loss, reducing cost, giving a good image and reputation , Achieving high profitability and profitability, strengthening and strengthening the internal control system in addition to the comprehensive coverage of all activities of the economic institution.

The Key Words: Auditing, Internal auditing, External auditing, The accountant, The expert accountant, The commission of auditing, The value of the economic enterprise, Commissioner accounts, Analysis, Evaluation, express opinions.

المحتويات

البيان	الصفحة
الإهداء	I
الشكر والتقدير	II
الملخص	III
المحتويات	V
قائمة الجداول	XIII
قائمة الأشكال	X
قائمة الملاحق	XI
قائمة الاختصارات	XII
المقدمة	أ-ط
الفصل الأول: البناء الفكري والنظري للتدقيق الداخلي والخارجي	47-1
تمهيد الفصل الأول	02
المبحث الأول: البناء النظري للتدقيق	03
المطلب الأول: البعد التاريخي وماهية للتدقيق	03
المطلب الثاني: التدقيق (الأهمية، الأهداف، المزايا)	08
المطلب الثالث: معايير وأنواع التدقيق	11
المبحث الثاني: المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي	30
المطلب الأول: التدقيق الداخلي (المفاهيم و الأنواع)	30
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي	32
المطلب الثالث: التدقيق الداخلي (الأهداف، الأهمية)	33
المبحث الثالث: عموميات حول التدقيق الخارجي	40
المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي	40
المطلب الثاني: التدقيق الخارجي (الأهداف والأهمية)	41
المطلب الثالث: حقوق و واجبات التدقيق الخارجي	44
خلاصة الفصل الأول	47
الفصل الثاني: الاطار النظري للقيمة المؤسسة منظور المالي	84-49
تمهيد الفصل الثاني	49
المبحث الأول: قيمة المؤسسة من وجهة النظر الاقتصادية	50

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن القيمة في الفكر الاقتصادي	50
المطلب الثاني: مدخل للقيمة المؤسسة في الفكر المالي	54
المطلب الثالث: مؤشرات إنشاء القيمة	59
المبحث الثاني: تقييم المؤسسات بالطرق المعتمدة على منظور الذمة المالية	67
المطلب الأول: تقييم المؤسسات وعناصر الاستثمارات المادية	67
المطلب الثاني: عناصر الاستثمارات المعنوية	72
المطلب الثالث: عناصر الأصول الأخرى	74
المبحث الثالث: تقييم المؤسسات بالطرق المرتكزة على مقاربة التوقعات (ربح/تدفقات) وفائض القيمة	77
المطلب الأول: الطرق المرتكزة على مقاربة الربح	77
المطلب الثاني: الطرق المرتكزة على التدفقات	79
المطلب الثالث: طرق التقييم المرتكزة على فائض القيمة Good Will	81
خلاصة الفصل الثاني	84
الفصل الثالث: دراسة تأثير التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية	114-86
تمهيد الفصل الثالث	86
المبحث الأول: المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي	87
المطلب الأول: العوامل المؤثرة في تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.	87
المطلب الثاني: ارتباطات التدقيق الداخلي والخارجي	91
المطلب الثالث: مزايا تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي	92
المبحث الثاني: دور لجان التدقيق في تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	93
المطلب الأول: ماهية لجان التدقيق	94
المطلب الثاني: العوامل التي أدت إلى نشأة لجان التدقيق	97
المطلب الثالث: دور لجنة التدقيق في دعم استقلال المدقق الخارجي	97
المبحث الثالث: دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية	100
المطلب الأول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	100
المطلب الثاني: العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي	101
المطلب الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي	101
خلاصة الفصل الثالث	114
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	189-116

تمهيد الفصل الرابع	116
المبحث الأول: الطريقة والادوات	117
المطلب الأول: طرق الدراسة الميدانية	117
المطلب الثاني: أهداف ومنهجية الدراسة الميدانية	118
المطلب الثالث: متغيرات وحدود الدراسة الميدانية	119
المبحث الثاني: أداة، مجتمع وعينة الدراسة الميدانية	124
المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية (الاستبانة)	124
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية	125
المطلب الثالث: مقياس الدراسة	127
المبحث الثالث: النتائج ومناقشتها	138
المطلب الأول: ثبات وصدق أداة الدراسة	138
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	146
المطلب الثالث: النتائج ومناقشتها	175
خلاصة الفصل الرابع	189
الخاتمة	187
قائمة المصادر والمراجع	203
الملاحق (الاستبانة، مخرجات SPSS)	217
قائمة الأساتذة المحكمين	238
الفهرس	239

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	الاختلاف بين المحاسبة والتدقيق	15
2-1	المقارنة بين التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدي، الخبرة القضائية	28
3-1	مهنة التدقيق الداخلي	35-36
4-1	المقارنة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية	38-39
1-2	نقاط القوة ونقاط الضعف لكل مؤشر من مؤشرات إنشاء القيمة	64
1-3	أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي	89
2-3	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	90
1-4	يوضح تصنيف استمارات الاستبانة الموزعة بشكل مفصل	118
2-4	تصنيف استمارات الاستبانة الموزعة	126
3-4	توزيع الدرجات وفق مقياس ليكارت الخماسي	127
4-4	مجالات المتوسط الحسابي والنسبي حسب مقياس ليكارت الخماسي.	128
5-4	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	129
6-4	توزيع أفراد العينة حسب العمر	129
7-4	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	130
8-4	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	131
9-4	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	132
10-4	اختبار صدق الاتساق الداخلي للفقرات المحور الأول	134
11-4	احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول	135
12-4	ثبات استبانة الدراسة بطريقة معامل ألفا كرونباخ	140
13-4	ثبات استبانة الدراسة بطريقة التجزئة النصفية	141
14-4	اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	142
15-4	اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث	143
16-4	اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع	144
17-4	اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس	145
18-4	اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات محاور الدراسة	146

4–19	احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني	147
4–20	اختبار صحة الفرضية الأولى	151
4–21	احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث	155–154
4–22	اختبار صحة الفرضية الثانية	158
4–23	احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الرابع	162–161
4–24	اختبار صحة الفرضية الثالثة	165
4–25	احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الخامس	168
4–26	اختبار صحة الفرضية الرابعة	172

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	نموذج الدراسة.	حـ
2-4	يمثل متغيرات الدراسة.	121
3-4	متعلق بأفراد العينة حسب الجنس.	129
4-4	متعلق بأفراد العينة حسب العمر.	130
5-4	متعلق بأفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	131
6-4	متعلق بأفراد العينة حسب سنوات الخبرة.	132
7-4	متعلق بأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.	133

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان.
02	اختبار الثبات باستخدام معامل ألفا كروبناخ.
03	اختبار الثبات عن طريق التجزئة النصفية.
04	صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة.
05	صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة.
06	اختبار اعتدالية التوزيع.
07	التكرارات والنسب والوسط الحسابي والانحراف المعياري.
08	اختبار فرضيات البحث.

قائمة الاختصارات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية (الانجليزية أو الفرنسية)	تفسير الاختصار باللغة العربية
USA	United States Of America	الولايات المتحدة الامريكية
AAA	American Accounting Associator	جمعية المحاسبة الأمريكية
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	المبادئ والقواعد الأساسية المقبولة قبولا عاما للتدقيق المتعارف عليها
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	مجمع أو معهد المحاسبين الأمريكيين
ASB	Audit Standards Board	مجلس معايير التدقيق
SEC	Securities And Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية الأمريكية
IIA	The Institute Of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
EdECE	Européenne Des Experts Comptables Economiques	المحاسبين الاقتصاديين الأوروبيين الخبراء
ISO	Organisation internationale de normalisation	المنظمة الدولية للتوحيد القياسي
I.E.C	International Electromechanical Commitee	اللجنة الدولية وللإلكتروميكانيك
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير اعداد التقارير المالية
IFAC	International Federation Of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
م.ب	Ressources Humaines	الموارد البشرية
ا.م.ب	Gestion Des Ressources Humaines	ادراة الموارد البشرية
ت د	Audit Interne	تدقيق داخلي
ت خ	Audit Externe	تدقيق خارجي

المقدمة

أ. **توطئة:**

إن مهمة التدقيق مهنة كغيرها من المهن لها مكانة وأهمية كبيرة في المجتمعات سواء نامية أو متطورة، وقد تطورت مهنة التدقيق مع تطور الزمن فأصبحت المؤسسة الاقتصادية بحاجة إلى وجود طرف ثالث لتأكد من سلامة ودقة المركز المالي أمرا حتميا، فالتدقيق اجباري له دور كبير في المؤسسات الاقتصادية نظرا لما يقدمه من فوائد، إيجابيات، معلومات ومعارف إلى الأطراف ذوي العلاقة تبلورت فكرة الموضوع من وجود فجوة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نظرا لنقص التنسيق وضعف الاتصال بينهما، إن الطرف ثالث أصبح ضروري وأكيد في كل مؤسسة اقتصادية وهذا لضمان سلامة وصحة القوائم المالية والمركز المالي، فالتدقيق الداخلي يهتم باكتشاف الأخطاء وغش نظام الرقابة الداخلي. أما التدقيق الخارجي فهو المحصلة النهاية.

التدقيق الداخلي وحده لا يكفي فهو بحاجة إلى التدقيق الخارجي والعكس، المدقق الخارجي قد لا يكتشف أخطاء أو غش نظام الرقابة الداخلي في الوقت المناسب لذا يلجأ إلى تدقيق داخلي، إلا أن استقلالية وحيادة المدقق الخارجي تساعده في إبداء رأيه بكل شفافية ومصداقية وموضوعية، ولابد من أن يقوم بأداء عمله بكل جدية وبدون حيازة، حيث تدور فكرة الموضوع حول القصور في الاتصال والتنسيق وهذا راجع للفجوة بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

مع إزياد حجم المؤسسات الاقتصادية وتوسعها في الأنشطة الاقتصادية في شتى المجالات جغرافيا وظهور شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة إضافة إلى فصل الملكية عن الإدارة مما زاد في أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق بشقيه داخلي و خارجي في رفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية وتحسين صورتها وسمعتها للمساهمين ومستخدمي القوائم المالية (الأطراف ذوي العلاقة أي أصحاب المصالح ومستفدين من عملية التدقيق) من خلال التقارير التي يقدمها المدققين داخلي وخارجي وإبداء رأيه الفني والمحايد عن مدى ملاءمة وصحة القوائم المالية لهذه المؤسسة الاقتصادية.

ب. **الاشكال الرئيسي:**

تأتي هذه الدراسة للوقوف بشيء من التحليل على أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي والذي يساعد على تحقيق الأهداف والتفوق على الصعيد المحلي والإقليمي والعالمي. والدور الأساسي الذي تلعبه وظيفة التدقيق سوءا داخلي و خارجي في عملية تقييم الأداء ونظام الرقابة الداخلي من أجل اتخاذ الإجراءات والقرارات اللازمة والضرورية عن طريق إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق القوائم المالية مما يعطي الثقة لمستخدمي هذه القوائم، وعليه انطلقت الفكرة من إشكالية رئيسية للموضوع على النحو التالي:

كيف يؤثر تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية مجال الدراسة؟

ت. الأسئلة الفرعية:

من خلال تقديم الإشكالية الأساسية المطروحة تتفرع الأسئلة الفرعية الموالية:

1) كيف يساهم التدقيق الداخلي و الخارجي في تحسين صورة المؤسسة الاقتصادية؟
2) هل يوجد فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة محل البحث؟
3) ما مدى تأثير اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي و أثره في رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية؟
4) ماهي طبيعة العلاقة التي تربط بين التدقيق الداخلي و الخارجي وكيف يؤثر في رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية؟

ث. الفرضيات:

بناء على ما سبق وللإجابة على الإشكالية المطروحة و التساؤلات المقدمة ننطلق من الفرضيات الأتية:

الفرضية الأولى: المؤسسة الاقتصادية لديها وعي كاف بأهمية وضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي.

الفرضية العدمية الأولى: المؤسسة الاقتصادية ليس لديها وعي كاف بأهمية وضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي.

الفرضية البديلة الأولى: المؤسسة الاقتصادية لديها وعي كاف بأهمية وضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي.

الفرضية الثانية: توجد فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).

الفرضية العدمية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).

الفرضية البديلة الثانية: توجد فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).

الفرضية الثالثة: يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير بالتنسيق والاتصال مع المدقق الداخلي.

الفرضية العدمية الثالثة: لا يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير بالتنسيق والاتصال مع المدقق الداخلي.

الفرضية البديلة الثالثة: يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير بالتنسيق والاتصال مع المدقق الداخلي.

الفرضية الرابعة: تظافر الجهود والعناية والنزاهة المهنية يحقق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يؤثر على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

الفرضية العدمية الرابعة: تظافر الجهود والعناية والنزاهة المهنية لا يحقق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يؤثر على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

الفرضية البديلة الرابعة: تظافر الجهود والعناية والنزاهة المهنية يحقق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يؤثر على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

ج. الأهمية:

تنبع أهمية الموضوع في كونه يلقى الضوء على التدقيق باعتباره أحد أهم الوسائل التي تعطي معلومات عن صحة وسلامة القوائم المالية إضافة إلى المركز المالي، كما تهدف إلى ما يلي:

- ربط الفجوة بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يجبر المدقق الخارجي العمل والتنسيق مع المدقق الداخلي.
- معرفة العوامل، المتطلبات والأسباب التي تساعد على تحقيق التكامل بين تقرير التدقيق الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية.
- محاولة تحقيق تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية .
- التعرف على مفهوم التدقيق بصفة عامة.
- التعرف على المعايير التي تحكم التدقيق الداخلي و الخارجي في المؤسسة الاقتصادية.
- بيان اهمية التكامل بين تقرير التدقيق الداخلي و الخارجي في المؤسسة الاقتصادية.

ح. الأهداف:

بناء على تقديم الاشكالية المطروحة والفرضيات المقدمة يمكن إعطاء أو تقديم أهدف دراسة هذا الموضوع كما يلي:

- التوصل إلى نتائج يمكن من خلالها الإجابة على التساؤلات والتحقق من صحة الفرضيات المقترحة.
- التعرف على أهمية وجود التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي ودوره في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.
- إبراز دور التدقيق الداخلي و الخارجي في المؤسسة الاقتصادية.
- معرفة كيفية تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي.
- بيان فوائد التكامل بين تقارير المدقق الداخلي و الخارجي.

خ. اسباب اختيار الموضوع:

من خلال تقديم أهداف وأهمية الدراسة يمكن اختيار مبررات وأسباب اختيار هذا الموضوع و نذكر منها:

أسباب علمية (موضوعية): لقد تم اختيار موضوع " دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية (دراسة ميدانية) الفترة ما بين 2014-2017 " لأسباب عدة يمكن اجمالها فيما يلي:

- الحاجة الماسة للوجود المدققين الداخلي والخارجي في المؤسسات الاقتصادية.

- ضعف الاتصال والتنسيق بين المدققين الداخلي والخارجي في بعض المؤسسات الاقتصادية.
- وضع بعض المقترحات من أجل تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي.
- عدم إعطاء المؤسسات الاقتصادية أهمية للتدقيق الداخلي و الخارجي بشكل كافي.
- اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالحصول على شهادة الإيزو جعل من تظافر جهود التدقيق الداخلي و الخارجي أمرا ضروري وأكيد، وبتالي رفع قيمتها في السوق وزيادة أسهمها.
- إبراز دور التنسيق والاشتراك في الاتصال والعمل مما يحقق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

أسباب شخصية (الذاتية): من بين أهم الدوافع للاختيار هذا الموضوع منها:

- الميول الشخصي والرغبة في البحث والاطلاع خصوصا فيما يتعلق بمجال التدقيق.
- توافق الموضوع مع تخصص المحاسبة والجبائية إلى حد ما.
- أهمية وحداثة الموضوع نسبيا خصوصا في الوقت الراهن وفي ظل معايير المحاسبة الدولية.
- إبراز امكانية تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي ودوره في تحسين صورة وقيمة المؤسسة الاقتصادية.

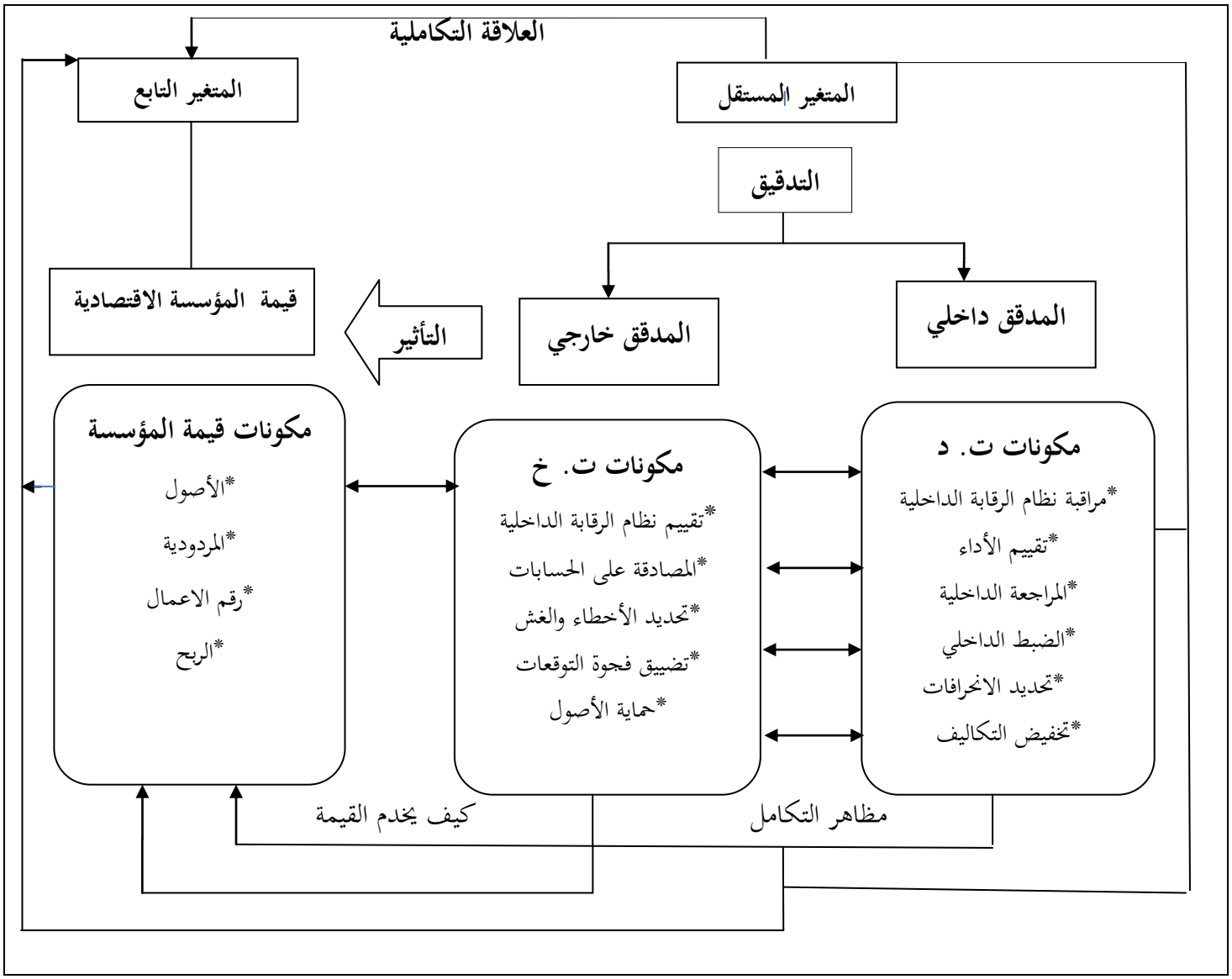
د. حدود الدراسة:

الإطار المكاني والزماني لهذا الدراسة تتمثل في:

✧ **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية للبحث في فئات عينة الدراسة التي شملها الاستطلاع ضمن البيئة الجزائرية عامة وبيئة الصحراوية وولاية غرداية خاصة، حيث تم الاعتماد على وجهة نظر أصحاب مهنة التدقيق والمحاسبة (محاسبين، خبراء محاسبين، مدقق داخلي، مدقق خارجي، أستاذ في المحاسبة والتدقيق...إلخ).

✧ **الحدود الزمنية:** الحدود الزمنية للبحث يمكن حصرها في الفترة الممتدة من سنة 2014 إلى غاية 2017.

ذ. نموذج الدراسة: الشكل رقم 1: يمثل نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مجموعة من المراجع.

ر. منهج الدراسة:

إن الهدف من الموضوع هو إجراء تحليل علمي ومنهجي، فقصد الدراسة وللإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التاريخي، (وذلك في الجانب النظري)، من خلال مسح النظري والدراسات السابقة التي سيتم الاعتماد عليها في الدراسة وتتمثل في المذكرات والكتب ومواقع الالكترونية التي تناولت موضوع مشابه إضافة إلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي (دراسة ميدانية) من خلال تصميم استبانة لتقصي وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين على حد سواء، واجراء مقابلة مع الأطراف

ذوي العلاقة (من مدقق داخلي وخارجي، محاسب، خبير محاسبي، مراقب مالي، مفتش، مدير، مدير فرع.. الخ) ومقارنتها للحصول على النتائج.

وبتالي فقد استخدمنا منهجين في هذه الدراسة وهما:

1) **المنهج الوصفي:** اتبعنا هذا المنهج في إنجاز كل من الفصل الأول والمتعلق بالبناء الفكري و النظري للتدقيق الداخلي والخارجي، بالإضافة إلى الفصل الثاني المرتبط بالإطار النظري للقيمة المؤسسة منظور المالي، وكذلك الفصل الثالث الذي يتحدث عن دراسة تأثير التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية.
2) **منهج دراسة الحالة:** طبيعة موضوع الدراسة تقتضي القيام بإجراء دراسة ميدانية، وهو ما تجسد في الفصل الرابع حيث تم عرض وتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة.

ز. مرجعية الدراسة: لقد اعتمدنا في موضوعنا على مراجع مختلفة من بينها:

1) **المصادر الأولية:** وتتمثل في المقابلة مع المدققين الداخليين والخارجيين ومحاسبين وخبراء محاسبين والتي من خلالها تم جمع معلومات تدعم الأجوبة المتحصل عليها من خلال الاستبانة الموجه لهم، كما تم طرح مجموعة من الأسئلة المختلفة غير الاستبانة والغرض الأساسي من المقابلة الشخصية هو التأكد من صحة البيانات والإجابات المتحصل عليها.
2) **المصادر الثانوية:** وتتمثل في الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

س. أدوات الدراسة:

استخدمت الطالبة كل الأدوات المتاحة والمناسبة لطبيعة موضوع الدراسة، والتي يمكن حصرها في الأدوات الموالية:

- الكتب التي لها علاقة بالدراسة.
- البحوث والمقالات المنشورة بالمجلات المحكمة.
- الأطروحات والرسائل الجامعية.
- المداخلات في الملتقيات الوطنية والدولية المحكمة.
- المقالات المنشورة في المواقع الإلكترونية.
- استمارة استبان الدراسة الميدانية التي تمت معالجتها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS.

ش. التعريفات الإجرائية:

التكامل: ويعني التنسيق والانسجام بين جميع الاطراف الفاعلة، وفي المعجم اللغوي تكامل، يتكامل، تكاملا، فهو مُتكامِل، تكاملتِ الأشياءُ أي كمّل بعضُها بعضًا بحيث لم تحتج إلى ما يُكمّلها من خارجها، يعني جمع المكونات ليكمل بعضها بعضا.

التدقيق: هي العملية المنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.

التدقيق الداخلي: هو وظيفة مستقلة تنشأ داخل المؤسسة، فهو نشاط موضوعي واستشاري، يعطي ضمان عن مدى صحة وسلامة مختلف الاعمال التي تقوم بها المؤسسة، حيث يقوم بها و موظف تابع للمؤسسة (مستقل نسبيا)، ولقد تم ربط المدقق الداخلي تنظيماً بلجنة التدقيق لكي يضمن نوع من الاستقلال عن الإدارة ويكون مسؤولا تجاه لجنة التدقيق وليس المدير العام أو رئيس المؤسسة كما كان سابقاً. ويساعد على تحقيق الاهداف بواسطة أسلوب منظم ومنضبط لتقييم وتطوير فعالية الانشطة وإدارة المخاطر والرقابة والتحكم المؤسسي والغرض منه التحسين.

التدقيق الخارجي: هو عملية تتم بواسطة شخص خارج المؤسسة (مستقل كليا) من أجل فحص البيانات و تقييم نظام الرقابة الداخلية لإبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق الأحداث و انتظام الأعمال الاقتصادية لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى الأطراف الخارجية.

محافظ الحسابات: يعرف محافظ الحسابات في القانون الجزائري حسب المادة 27 من القانون 08/91 على أنه كل شخص يمارس باسمه الخاص أو تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بإثبات صحة وصدق البيانات وحسابات المؤسسات الاقتصادية والمالية وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريع المعمول به.

المحاسب: المحاسب هو ممارس في مجال المحاسبة، والذي هو مسئول عن القياس، الإفصاح أو توفير ضمانات حول المعلومات المالية التي تساعد المديرين والمستثمرين وسلطات الضرائب وغيرها من صناع القرار على اتخاذ قرارات تخصيص الموارد. كلمة محاسب مشتق من الكلمة الفرنسية Compter التي هي مستمده من أصل الكلمة اللاتينية Computare، كانت الكلمة سابقا مكتوبة باللغة الإنجليزية باسم Accomptant، ولكن مع الوقت تغيرت الكلمة، التي كانت دائما تنطق بإسقاط p، وأصبحت تتغير تدريجيا، سواء في النطق والهجاء لتصل لشكلها الحالي.

الخبير المحاسبي: يمارس الخبير المحاسب مهامه داخل هيئة الخبراء المحاسبين. والخبراء المحاسبين هم جميعا أعضاء هيئة منظمة صفة الخبراء المحاسبين هي محررة بموجب قانون مشار إليه.

لجان التدقيق: هي تلك اللجنة المنبثقة من مجلس الإدارة، تتكون من أعضاء غير تنفيذين عددهم ثلاثة، خمسة أو سبعة أعضاء من مجلس الإدارة من غير المديرين، تعمل كحلقة وصل بين الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ومسؤوليتها تتمثل في فحص التقارير المالية المرحلية والسنوية، بالإضافة إلى التأكد من مدى فاعلية إجراءات كلا من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

معايير التدقيق الدولية: هي المبادئ والممارسات الأساسية الصادرة عن اللجنة الدولية للممارسة مهنة التدقيق المشكلة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والتي من المتوقع أن يتبعها أعضاء الجمعيات المهنية عند قيامهم بأعمال التدقيق.

القيمة: يمكن أن نقول أن القيمة عبارة عن مبلغ يدفع مقابل أصل، أو الحق في الحصول على عوائد مستقبلية من وراء استخدام ذلك الأصل، والقيمة تختلف عن السعر الذي يمثل المبلغ المدفوع للحصول على أصل ما، أي القيمة موجودة في جوهر ولب الشيء وبحدوث عملية التبادل يتم تحويلها إلى سعر.

مفهوم قيمة المؤسسة في الفكر المالي: ربط الفكر المالي القيمة بمفهوم المؤسسة من خلال محاولة التطرق إلى القيمة المتعلقة بالمؤسسة، وفي ظل وجود نظرية مالية أو فكر مالي باعتباره مجالا واسعا وأكاديميا منفصلا عن الاقتصاد، وبروز تطوره عبر مراحل عكس تطور البحث في هذا المجال، والذي لمس في بداية القرن العشرين (20) على الخمسينات من هذه الفترة وبذلك تعتبر قيمة المؤسسة في المبلغ النقدي العادل الذي خلص إلى خبير متخصص، حيث يحظى ذلك المبلغ بالقبول العام لدى مختلف الأطراف المعنية بها عند كل مرحلة من طلب قياسها الذي يعكس القيمة العادلة لكافة موارد وإمكانيات المؤسسة المستغلة في تنظيمها القائمين وذلك في ظل مفهوم استمرارية النشاط.

ص.هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول ثلاث فصول نظرية وفصل تطبيقي.

بالنسبة إلى الفصل الأول يتم التعرف على الإطار النظري والمفاهيمي للتدقيق ومن خلال المبحث الأول، أما المبحث الثاني: النظرة الشاملة للتدقيق الداخلي. وفيما يتعلق بالمبحث الثالث: مدخل عام للتدقيق الخارجي، كما تم تقسيم كل مبحث إلى ثلاث مطالب.

في الفصل الثاني تم التعرف على قيمة المؤسسة من خلال ثلاث مباحث، المبحث الأول: قيمة المؤسسة من وجهة نظر اقتصادية، بالإضافة إلى المبحث الثاني: تقييم المؤسسات بالطرق المعتمدة على منظور الذمة المالية، أما المبحث الثالث: قيمة المؤسسة وفق النظريات المالية المعاصرة وكل مبحث مقسم إلى ثلاث مطالب.

الفصل الثالث فتم التعرض إلى ثلاث مباحث كالتالي، المبحث الأول: المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي، وتم تقسيمه أيضا إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول: العوامل المؤثرة في تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، أما المطلب الثاني: ارتباطات التدقيق الداخلي والخارجي، وفي المطلب الثالث: مزايا تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، وفيما يخص المبحث الثاني: دور لجان التدقيق في تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، وتم تقسمه بدوره إلى المطالب الثالثة الموالية، المطلب الأول: ماهية لجان التدقيق، أما المطلب الثاني: العوامل التي أدت إلى نشأة لجان التدقيق، المطلب الثالث: دور لجنة التدقيق في دعم استقلال المدقق الخارجي. أما بالنسبة للمبحث الثالث: دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، المطلب الأول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، أما المطلب الثاني: العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي، وبالنسبة إلى المطلب الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي.

أما الفصل الرابع: الدراسة الميدانية حيث تم التعرف من خلال هذا الفصل إلى ثلاث مباحث سيتم التعرف عليها، المبحث الأول: الطريقة والادوات، المطلب الأول: طرق الدراسة الميدانية. المطلب الثاني: أهداف ومنهجية الدراسة الميدانية، المطلب الثالث: متغيرات وحدود الدراسة الميدانية، المبحث الثاني: أداة، مجتمع وعينة الدراسة الميدانية. المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية (الاستبانة)، المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية، المطلب الثالث: مقياس الدراسة، المبحث الثالث: النتائج ومناقشتها، المطلب الأول: ثبات وصدق أداة الدراسة، المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة، المطلب الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

ض.الدراسات السابقة:

- **الدراسات باللغة العربية:**

الدراسة الأولى: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، وهي عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، بعنوان: **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم (محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمينة)**، جامعة الجزائر 3، 2010.

تطرق الباحث إلى دراسة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، باعتبارها من المؤسسات النموذجية والرائدة في مجال عملها في اليمن والمشهورتين على المستوى المحلي والخارجي، و كنموذجين مثاليين لتطبيق دراسة الحالة العملية عليهما حيث قام بدراسة وتحليل مستوى التكامل بين هاتين الجهتين أثناء تنفيذها لمهامها، كون شركة KPMC مجني وحازم حسن وشركاهم هي التي تتولى أعمال المراجعة الخارجية للبنك، فتعرض إلى تعريف الشركة والبنك، الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة، أوجه التكامل بين مراجعي الشركة الخارجيين والمراجعين الداخليين للبنك من خلال دراسة التقارير التي يقدمها المراجعين حيث وضح استفادة المراجعين الداخليين للبنك من عمل مراجعي الشركة الخارجيين. وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

1/ تعتبر شركة KPMC مجني وحازم حسن وشركائهم محاسبون قانونيون هي الشركة الأولى المتميزة في أعمال المراجعة الخارجية في اليمن، فهي تقدم خدماتها لنسبة كبيرة من المؤسسات العاملة في اليمن، ومنها بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار. حيث تم التعاقد مع الشركة لتتولى أعمال المراجعة الخارجية للبنك، حرصا من أصحاب البنك على استمرار البنك في نجاحه ومواجهته للمنافسة الصعبة مع البنوك الأخرى العاملة في مجال العمل المصرفي في اليمن. وذلك لما تتمتع به الشركة من تأهيل وخبرة عالية في مجال المراجعة، كونها فرع لشركة KPMCالعالمية إحدى الشركات الأربع الماسكة لزمام المحاسبة والمراجعة في العالم.

2/ أما إدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار، أحد البنوك الرئيسية الكبيرة والمتميزة في مجال العمل المصرفي في اليمن، بشكل عام تدارس مهامها بشكل يفوق درجة الجيد، لما تتمتع به من استقلالية وموضوعية مناسبتين أثناء تنفيذها لمهامها.

3/ بالنسبة لمستوى التكامل والتنسيق المتحقق بين مراجعي الشركة الخارجيين والمراجعين الداخليين للبنك، ومدى اعتماد كل منهما على عمل الأخر أثناء تأدية مهام مراجعته للبنك، فإن ذلك متوفر في أوجه عديدة ولكن ليس بالشكل الذي يجب أن يكون عليو لعدة أسباب والتي أهمها:

- عدم وجود الثقة الكاملة المتبادلة بين الطرفين.
- عدم وجود تشريع محلي ملزم للمراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين (إلزام أدبي) بضرورة التكامل والتعاون فيما بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما. مع ذلك إلا أنه يمكننا القول بأن مستوى التكامل المتحقق بين الطرفين جيد ومرضي ونأمل أن يزيد لما فيه فائدة وجودة نتائج أعمال الطرفين، وكذلك فائدة البنك بشكل عام.

✓ **الدراسة الثانية:** نيفين عبد القادر حمزة ابراهيم حال: **استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة بور سعيد، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، 2014.

هي عبارة عن رسالة ماجستير حيث تطرقت الباحثة من خلال هذا البحث إلى ثلاث فصول عالجت فيها أهم المتغيرات الخاصة بها، فهدف هذا البحث إلى عرض مقومات وخصائص مقياس القيمة الاقتصادية المضافة، حيث تم التركيز على تحقيق أهم هدف ألا وهو التأصيل العلمي لمفهوم نموذج القيمة الاقتصادية المضافة كمقياس جديد وحديث للأداء المحاسبي المالي للمنشأة، بدلا من المقاييس التقليدية الحالية والتي تعتمد على الربحية، ويمكن تحقيق هذا الهدف العام من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- ✘ مناقشة قصور مقاييس تقييم الأداء التقليدية، ودوافع التحول لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة.
- ✘ تركيز الضوء على فعالية استخدام نموذج القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات، وخلق وتحسين قيمة الشركة.

حيث حاولت الباحثة معالجة الاشكالية الرئيسية من خلال طرح مجموعة من الفروض، وتم اختبار هذه الفروض عمليا في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية، اتبعت الباحثة من خلال هذا البحث المنهج العلمي المعاصر القائم على المزج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، وذلك على النحو الموالي: المنهج الاستقرائي من خلال استقراء المراجع العلمية والدراسات المحاسبية السابقة والتي تناولت موضوع البحث بصورة أكاديمية، ودراسة وتحليل الكتابات العلمية التي احتوت عليها هذه المراجع من كتب ودوريات وبحوث عربية وأجنبية وذلك بهدف بلورة الجانب النظري لهذا البحث.

وقد توصل البحث إلى تقييم عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية حيث يرى خبراء المالية أن الاعتماد على المقاييس التقليدية المبنية على البيانات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية هي السبب الرئيسي في اخفاق وفشل تلك المقاييس، ولذلك توجه مدخل القيمة الاقتصادية المضافة إلى تعديل تلك البيانات لتعكس القيمة الاقتصادية لها، وعليه تناولت

الباحثة مقارنة موضوعية بين نتائج حساب القيمة الاقتصادية المضافة للشركات محل التطبيق وبين أهم تلك النماذج التقليدية في تقييم الأداء المحاسبي للشركات باستخدام البيانات المحاسبية وأيضا الاقتصادية، إلى تقييم وعرض الدراسة التطبيقية، وقد وقع اختيار الباحثة على معدل العائد على رأس المال المستثمر، ويعود السبب الأساسي لاختيار هذا المقياس إلى الأسباب التالية:

- يقيس كفاءة التشغيل لإدارة الشركة.
- يظل إلى الآن مقياسا مستخدما في معظم الشركات الكبرى.
- أنه يعتمد على ناتج البيانات المعدلة، وبالتالي فهو المقياس الأمثل كقاعدة للدراسة المقارنة.

وقد قامت الباحثة باحتساب القيمة الاقتصادية المضافة خلال الفترة ما بين 2008-2011.

✓ **الدراسة الثالثة:** علي عبد القادر ذنيبات، وباسل خالد شناق: **تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دارسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن،** مجلة الأردنية في ادارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، 2006.

استهدفت هذه الدارسة إلى بيان مدى الاختلاف في تطبيق المعيار باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، كما هدفت إلى قياس الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين. ولتحقيق أهداف الدارسة، تم تصميم استبانتين وزعت الأولى على عينة من المدققين الخارجيين، والثانية على عينة من المدققين الداخليين، وتم استخدام الإحصاء الوصفي والاختبارات اللامعلمية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وقد توصلت الدارسة إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610، حيث كانت آراء المدققين الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار بدرجة أعلى من المتوسط، بينما كانت آراء المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار أقل من المتوسط، وبينت الدارسة كذلك عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار بسبب الاختلاف في العوامل الشخصية للمدققين الخارجيين، من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، وكذلك عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وبينت النتائج أن معيار الوضع التنظيمي هو الأهم من بين الأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي. وانتهت الدارسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها:

*ضرورة تعزيز درجة تطبيق المعيار الدولي ذي الرقم 610.

* توضيح مفهوم العلاقة التي تربط بين كل من المدققين الداخليين ومجالات التعاون بينهم وضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بتعزيز أقسام التدقيق الداخلي.

- **الدراسات باللغة الأجنبية:**

✓ **الدراسة الأولى:**

CHEKROUN Meriem: **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, THESE DE DOCTORAT EN SCIENCES DE GESTION LMD, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2014.

وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه حيث تناولت الباحثة في دراستها ثلاث أبواب، فكان الهدف من الدراسة هو تسليط الضوء على دور وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة وأداء نظام الرقابة الداخلية دراسة عينة الشركات الجزائرية، حيث اعتمدت الباحثة على التحليل النظري والتطبيقي، وقد خلصت الدراسة إلى التالي:

من أجل تحقيق الأهداف التي وضعتها المؤسسة لابد أولا وقبل كل شيء إدارة ومراقبة أداء المؤسسة أي التحقق من أن نظام الرقابة الداخلي فعال وكفئ.

إن المؤسسة تسعى جاهدة لتطوير حجمها والخوض في المنافسة وذلك من خلال إدخال تكنولوجيات جديدة من المعلومات والاتصالات وادخال تعديلات وتغيرات في الاستراتيجيات أو الأهداف المعتمدة، حيث أن متابعة الأحداث الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية يمكن أن تجعل نظام الرقابة الداخلي غير ملائمة للسياق والمخاطر المتكبدة، في هذه الحالة يجب على المدقق الداخلي أن يكون حذر ويقظ في نفس الوقت وذلك للمساعدة المؤسسة على التكييف مع هذا النظام الجديد من خلال تقديم توصيات واقتراحات والمشورات، لأن وظيفة التدقيق الداخلي آلية تسمح بالمحافظة على سلامة أداء نظام التحكم الداخلي وتعزيزه.

في الجزائر من أجل تحقيق التنمية عامة والنمو الاقتصادي على وجه الخصوص ومع ظهور مصطلح العولمة الذي جعل العالم كقرية واحدة التي تحفز على المنافسة وظهور ثقافة الشفافية والجودة، على المؤسسات الجزائرية التكيف على المستجدات ومواكبة التطورات والقيام بالعديد من الاصلاحات لتعزيز قدرتها التنافسية، ومن بين هذه الاصلاحات إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي القادرة على قيادة نظام الرقابة الداخلي لكي تجعلها ذات كفاءة وفعالية، لا سيما في بيئة تميزت المخاطرة وعدم اليقين والتغيرات السريعة، على سبيل المثال تبني تطبيق معايير محاسبة جديدة IAS/IFRS[1] والذي يستدعي مراجعة نظام المعلومات لذا فعلى المدقق تقديم المساعدة اللازمة لمواجهة عوامل الخطر الداخلي.

على المدقق الداخلي ابلاغ الجهات المعنية بالإرشادات الضرورية، فالمدقق الداخلي لم يعد قادرا على الابلاغ على نقاط الضعف في الرقابة الداخلية فيجب عليه أن يلعب دور اضافي من أجل تعزيز المؤسسة وتحقيق قيمة مضافة، وعليه يتم استدعاء المدقق الداخلي لتحقيق ذلك فهو يلعب دور مستشارا داخليا حقيقيا فهو يتبع المنهج الاستشاري فإذا كان الدور الرئيسي للمدقق الداخلي هو منح المؤسسة ضمانا معقولا لدرجة اتقان عملياتها ودورها لذا يجب عدم اهمال هذا الغرض.

وقد قامت الباحثة بإثبات ونفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة من خلال تقديم بعض الاسهامات والتي هي:

[1]**:IAS:** International Accounting Standards معايير المحاسبة الدولية.

IFRS: International Financial Reporting Standards معايير اعداد التقارير المالية.

1) المساهمة الأولى: إن التدقيق الداخلي هو جزء من الإدارة وبالتالي فهو يشرح كفاءة وفعالية المؤسسة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

2) المساهمة الثانية: إن كفاءة وفعالية هي التي تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها من خلال الترابط وذلك بالتنسيق المكونات الخمسة التالية (بيئة المراقبة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، فضلا عن التحكم) وعن طريق تكامل الضوابط.

3) تتعلق المساهمة الثالثة باستقلال المدقق الداخلي تحت المعيار 1110 الذي ينص على أن خدمة التدقيق الداخلي يجب أن تكون موجودة في المستوى الهرمي للمؤسسة يسمح لها بتنفيذ مسؤولياتها، فمن الضروري على المدقق الداخلي المحافظة على العلاقة مع مجلس الإدارة والاستفادة من الدعم المقدم من برنامج المنح الصغيرة والجمعية العامة لمواصلة تعزيز استقلالية المدقق الداخلي للوقوف على علم بالمشاكل ذات الاهتمام المشترك، هذا يسمح بإنشاء بيئة ملائمة ومواتية لعزيز وظيفة التدقيق الداخلي التي تعطي قيمة وإضافة للمؤسسة.

الدراسة الثانية:

Lois Munro ،Jenny Stewart: **External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities**, University Australia, July 2009.

وهي عبارة عن ورقة عمل حيث قام الباحثان من خلالها بدراسة تأثير الاستعانة بمصادر خارجية لمراجعة حسابات المؤسسة بإشراك المدقق الداخلي من خلال التشاور بشأن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من خلال اختبار عدة عوامل تؤثر على الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي التي تم الاطلاع عليها بالفعل، واستخدام المدقق الداخلي كمساعد حيث يتم التمييز بين تقييم السيطرة والاختبار الجوهري، حيث أن المشاركة وتبادل الآراء والتشاور له تأثير حيث يتم الاعتماد على عمل المدقق الداخلي واستخدامه كمساعد لتقييم نظام الرقابة الداخلي، ولكن يتم استخدام مدقق الحسابات الخارجي بشكل أكبر من مدقق الداخلي لان مهمتهم المصادقة على صحة تقييم نظام الرقابة الداخلي بشكل عام.

حسب الباحثين يؤثر الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي (حسب معيار التدقيق الدولي رقم 610)، ومن تم فإن مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي هو قرار تخطيطي رئيسي للتدقيق والمراجعة والذي يمكن أن يكون له تأثير كبير على أتعاب وأجر التدقيق، غير أنه في السنوات الأخيرة تم تمديد أنشطة التدقيق الداخلي بحيث لم يعد للوظيفة تركيز ضيق استنادا إلى تقييم وتعزيز الضوابط الداخلية، وينعكس ذلك من خلال تعريف معهد التدقيق الداخلي (IIA) للتدقيق الداخلي الذي يشدد على التدقيق الداخلي هو نشاط ضمان ونشاط استشاري يلعب دور اساسي ورئيسي في إدارة المؤسسة وإدارة المخاطر.

وقد خلصت هذه الورقة البحثية إلى أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يساهم بشكل كبير في تحقيق أهداف المؤسسة، حيث كان هناك مجموعة من القيود والتي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تفسير النتائج وهي حجم

العينة كان صغير نسبيا، كما هو الحال مع جميع التصاميم التجريبية، قد لا تكون نتائج دراسة قابلة للتعميم، وعلى الرغم من هذه القيود فإن نتائج دراسة هاذان الباحثان لها آثار مهمة على المهتمين والمؤسسات وغيرهم من المعنين بدور التدقيق في حكومة الشركات أدت الحاجة إلى حكم قوي إلى زيادة تكاليف الامتثال وبالتالي لا يزال تحديد العلاقة أو التوازن الأكثر كفاءة وفعالية بين المدقق الداخلي والخارجي يشكل تحديا، حيث تبرز هذه الورقة البحثية بعض العوامل الإضافية التي يمكن أن تؤثر على اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في بيئة الحوكمة الحالية، عندما ينخرط المدقق الداخلي في الاستشارات في الأنظمة، ومن المحتمل أن يقلل احتمال وجود تهديد ذاتي للتدقيق في مساهمة التدقيق الخارجي، على المؤسسة أن تأخذ في الاعتبار القيمة المضافة التي يمكن تحقيقها من خلال الاعتماد على الأنشطة الاستشارية التي تقدمها مهنة التدقيق التي يمكن أن تنشأ بسبب عدم الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي والخارجي.

ولقد أبرزت هذه الورقة عددا من الفرص لمزيد من البحث حيث يمكن إجراء بحث لدراسة الجوانب الأخرى للعوامل التي تم استكشافها في هذه الدراسة، فعلى سبيل المثال فحصت الدراسة الحالية مشاركة التدقيق الداخلي في الاستشارات المتعلقة مباشرة بالنظام المالي للعميل، بينما بينت الدراسات الأخرى لم تتطرق لذلك نسبيا.

هناك عدة أنواع للعمل الاستشاري التي يمكن دراستها في سياق اعتماد المدقق الخارجي، وتجدر الاشارة إلى أن المدقق الداخلي يلعب دورا متزايد الأهمية في إدارة المخاطر ولكننا لا نعرف الكثير عن كيفية تأثير ذلك على قرارات المدقق الخارجي لاعتماد على عملهم، كما تمت دراسة الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي حيث أصبحت المؤسسات تشترك في الخدمات المقدمة من طرف المدقق الداخلي ودوره في تقديم الاستشارة والتأثير على ممارسة وقرارات اعتماد المدقق الخارجي غير مكتشف نسبيا.

- ✓ **الدراسة الثالثة:**

Jean-François Nanterme :**AUDITS INTERNES ET EXTERNES** ،Chargé de cours Université Nancy 1 et Université Strasbourg.

حاولت هذه الدراسة التعرف على مفهوم التدقيق ككل، فمن خلال هذه الدراسة تم التطرق إلى أكثر أنواع التدقيق شيوعا وهي: تدقيق المالي، التدقيق الاجتماعي، تدقيق نظم المعلومات، تدقيق الجودة وغيرها.

كما تم توضيح أهم وبعض المصطلحات والمرادفات التي لها علاقة بالتدقيق مثل: التقييم، الفحص، المراجعة والتشخيص ومن الضروري عدم الخلط بين هذه الكلمات، فالتقييم يهدف إلى تحديد ولو بالتقريب ما إذا كانت الممارسة جيدة وتتم وفق ما هو مخطط له وما يجب أن يكون، يمكن أن يتم ذلك في شكل أكثر أو أقل رسمية، مع أو بدون النصوص المرجعية كما يمكن أن تكون مستقلة، ويمكن لقسم الإدارة تقييم العمل كل أسبوع إذا كان العمل قد تم بشكل صائب وصحيح.

التفتيش وهو إجراء مراقبة يمكن أن تقوم به الادارة للتحقق من تطبيق الإلزامي للأوامر واحترام اللوائح ومعرفة استخدام الممارسات وغيرها. المراجعة وهي الممارسة الصارمة والمخططة والتي تستخدم بشكل منهجي محدد ويتم تنفيذها بشكل مستقل وموضوعي لضمان أفضل النتائج، المصداقية والفعالية هوما أساس عملية التحليل. ويمكن تجاوز هذه المفاهيم في بعض الأحيان عندما تنطوي عملية التدقيق على مكون تنظيمي.

إن عملية تدقيق الجودة تتم من قبل فريق متخصص لا يتحمل مسؤولية مباشرة عن العمليات والاجراءات والقطاعات والتي سيتم تدقيقها ويفضل أن تتم العملية بمساعدة وبالتعاون مع موظفي الذين لهم علاقة مع تلك القطاعات.

وقد خلصت الدراسة إلى أن ممارسة مهنة التدقيق تسمح بمعرفة الوضعية المالية الحقيقة للمؤسسة بالإضافة إلى معرفة الممارسات التي تقوم بها ومعرفة ما إذا كان النظام الداخلي والخارجي للمؤسسة قادرا على مواصلة العمل ومطبقا وفق الجودة المطلوبة، كما يسمح بإجراء التحسينات والتعديلات المطلوبة، كما يسعى التدقيق الخارجي إلى معرفة القيمة الحقيقة لتنظيم نظام الإدارة الخاص بالمؤسسة، وتقوم هذه العملية وفق معايير محددة مسبقا وهي معايير التدقيق ومعايير الجودة على حد سواء، وبغض النظر عن الجودة اللازمة الواجب توفرها في نظام المؤسسة والتي يتم تدقيق جميع أعمالها تساهم عملية التدقيق في تحديد النقائص من أجل إلحاق موظفي المؤسسة بالدورات التدريبية والتكوينية وتعتبر جزء من ثقافة الخبرة المهنية للمدقق، مما يسمح بتحقيق الأهداف الداخلية والخارجية من خلال تنفيذ سياسة الجودة ويتم قياسه من خلال دراسة مقارنة بين النسيج الاقتصادي والاجتماعي بمنظور خارجي وهو التدقيق الخارجي حيث يكون له نظرة مستقلة ورؤية محايدة حيث يشهد على صحة وسلامة النظام.

المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة، فدراستنا تقريبا لها علاقة بالدراسات السابقة إلى حد ما إلا أن هناك اختلاف في وجهات النظر بين الباحثين فكل له رأيه الخاص في الموضوع حاولنا في دراستنا أن نربط العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وقيمة المؤسسة الاقتصادية من أجل معرفة النتائج المتوقعة من هذا التوافق حيث تطرقنا إلى أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق والداخلي والعلاقة تكاملية بينهما، و من بين ايجابيات دراستنا هي معرفة القيمة المضافة التي تعطيها للمؤسسة الاقتصادية حيث توصلنا نسبيا أنه هناك علاقة ايجابية بين التدقيق الداخلي والخارجي وهو ما يعطي قيمة مضافة للمؤسسة الاقتصادية وصمعة وشهرة لها مما يؤثر على قيمتها في السوق المالي، ومن هنا يجدر الإشارة إلى حوكمة الشركات التي لها علاقة بموضوعنا نسبيا لأن الحوكمة هي تلك القوانين والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء من خلال اختيار الأساليب الملائمة والمناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة الاقتصادية، وبمعنى أصح فالحوكمة تعني الرشادة وهي وجود نظام يتحكم في العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة الاقتصادية على المدى الطويل والبعيد وتحديد المسؤولية والمسؤول، وتزايدت الحاجة إلى حوكمة الشركات في العديد من القضايا والاقتصاديات الناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارت الاقتصادية والأزمات المالية الحاصلة واليت شهدتها عدة دول، بالاضافة إلى الانهيارات المالية والمحاسبية.

الفصل الأول:

البناء الفكري والنظري

للتدقيق الداخلي

والخارجي

تمهيد الفصل الأول:

التدقيق هو استكمال لما قام به المحاسب يعني أن عملية التدقيق هي مكملة ومحصلة لعمل المحاسب وبتالي لا يمكن الاستغناء عن كلاهما، فعمل المدقق يبدأ حين ينتهي عمل المحاسب وعليه يمكن أن نقول أن المدقق يتعين عليه الإلتزام باتباع مجموعة من المعايير الدولية متعارف عليها ومعمول بها على كل المستويات، فمعايير عموما تصدر من طرف هيئات ومنظمات متعارف عليها مختصة ومحترفة هدفها تحقيق الهدف المنشود من عملية التدقيق والذي يتمثل في الرأي الحيادي المستقل الذي يصدره مدعما بالأدلة والبراهين حول القوائم المالية العامة المتعلقة بمؤسسة اقتصادية معينة، فالاسترشاد بأخلاقيات المهنية في عملية التدقيق لها تأثير إيجابي أكيد يعني أنه لا يقول بعملية التضليل وهنا يظهر دور معايير مهنة التدقيق

حيث أن مهنة التدقيق سواء منه الداخلي أو الخارجي ظهرت جليا بعد تعدد و توالي الأزمات و الفضائح المالية التي مست كبرى الشركات عبر العالم العربي والغربي، و التي من أحد أسبابه الفساد المالي والمحاسبي وحتى الإداري ويرجع سببه إلى فشل فرض ضوابط صارمة على مهنة التدقيق حيث وجهت أصابع الاتهام في الفساد إلى دور مدقق الحسابات على خلفية تأكيدهم على صحة الحسابات و القوائم المالية و ما تحويه من بيانات ومعلومات لا تعكس في جوانب عدة منها حقيقة الوضع. وعليه تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث على الشكل التالي:

- **المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للتدقيق.**
- **المبحث الثاني: النظرة الشاملة للتدقيق الداخلي.**
- **المبحث الثالث: مدخل عام للتدقيق الخارجي.**

المبحث الأول: البناء النظري للتدقيق.

التدقيق* من الدراسات التي حظيت باهتمام الكثير خصوصا مع انتشار فضائح المؤسسات العالمية عبر وسائل الاعلام وارتفاع عدد قضايا الغش والتلاعب في المحاكم الدولية، حيث لعب التدقيق الداخلي والخارجي دورا الكبير عبر الزمن فقد ساهم في تطور العديد من مجالات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية. ولكي تتم هذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

المطلب الأول: البعد التاريخي وماهية للتدقيق.

في هذا المطلب سيتم التعرف على أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق، كما هو معروف أن مهنة التدقيق عرفت تطورا هائلا عبر مرور الزمن، فأصبح ضروري تعيين طرف مستقل يتولى مهمة التدقيق في المؤسسات لأنه يعطي ضمان وثقة للمستعمل هذه المعلومات.

❖ **البعد التاريخي التدقيق.**

يقول أرسطو في مقولته الشهيرة "إذا أردت أن تفهم أي شيء فتتبع تاريخيه" نفهم من هذه المقولة أنه من أجل استيعاب وتوضيح أي ظاهرة سيساعد على فهم حاضرها والتنبؤ بمستقبلها لابد من معرفة تاريخها، والتدقيق ظاهرة لا يمكن استثناءها، حيث أن التدقيق مصطلح قديم قدم الانسان وتطور مفهومه مع تطور النشاط الاقتصادي و أصل التدقيق يعود للعصور الوسطى وفي المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول المؤسسات الكبرى إلى حيز الوجود.[1]

- **المرحلة الأولى: قبل 1500م:** كان الهدف من عملية التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس[2] ولم يكن معترف بيه في تلك الحقبة لأنه كان ضمني وكانت تتم عملية التدقيق والمراجعة بشكل مفصل، كان سيدنا يوسف أمين على خزائن مصر استنادا من القرآن الكريم حيث كان حافظ الحساب، في عهد الصحابة أيضا ومن خلال السيرة ندرك أنه كانت هناك مبادئ للتدقيق والمحاسبة ولكن بدون سجلات و

*: توحيد المصطلحات تم استخدام مصطلح التدقيق بدلا من مصطلح المراجعة، المقارنة بين "التدقيق" (Audit) و"المراجعة" (Review): هناك من يقول لا يوجد هناك اختلاف جوهري، فالاختلاف يكمن في اللفظ اللغوي حيث نرى أن الشرق العربي و بعض دول العالم العربي مثل مصر بحكم أنها كانت السباقة يستعملون مصطلح "المراجعة" أو المراجع، أما بالنسبة للأردن ولبنان و الدول الفرنكوفونية فيستعملون مصطلح "التدقيق" أو المدقق، وتجدر الاشارة إلى أن مصطلح "التدقيق" يستعمل في اللغة الاجنبية كترجمة للمصطلح العالمي Audit، بينما مصطلح "المراجعة" فترجمته Review. وهناك من يقول أن "التدقيق" هو أشمل وأوسع نطاقا من حيث الاستعمال كما أنه أعمق تحليلا من "المراجعة"، فعليه سيتم استخدام مصطلح "التدقيق" بدلا من "المراجعة" في هذه الدراسة.

[1]: غسان فلاح المطارنة: **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص 13.

[2]: محمد الفاتح المغربي: **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، مصر، 2018، ص 24.

قيود، حيث أن مفهوم العلم لم يكن في ذلك العهد ولم يكن علم بمعنى الحديث في الوقت الحالي فمنذ الثورة الصناعية تغيرت المفاهيم.

المرحلة الثانية: الفترة من العصر القديم إلى سنة 1500م: ظهرت مهنة التدقيق نتيجة الحاجة إلى خدمات التدقيق، فيعتبر التدقيق كنتيجة نهائية للمحاسبة*[1] ففي هذه الفترة كان التدقيق بسيط، حيث كان الهدف من عمل المدقق هو الدقة و منع الأخطاء والغش والتلاعب بالدفاتر. فقد كانت ممارسة مهنة التدقيق عن طريق الاستماع حيث تتم قراءة الحسابات بصوت عالي فيستعمل المدقق تجربته وخبرته لمعرفة ما مدى دقة ما كان يسمعه، وهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي، أصحاب المال، رؤساء القبائل، الحكومات وذلك لتفقد ممتلكاتهم ومراقبة أعمالهم الفلاحية لم يكن هناك نظام رقابة داخلي.[2]

مما ميز هذه الفترة من وجهة نظر الطالبة أن التدقيق كان موجود منذ خلق الله عزوجل الانسان، وميلاد المسيح عليه السلام حيث مهدت هذه الفترة إلى ضرورة وجود التدقيق، التدقيق ليس وليد اليوم أو الأمس فقد عرفه الانسان منذ بدأ بمزاولة نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره.

المرحلة الثالثة: الفترة ما بين 1500 و1850م: تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج* في القرن الخامس عشر[3] ومع ظهور شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة، إضافة إلى فصل الملكية عن التسيير تدريجيا (بسبب عدم قدرة المساهمين على التسيير) جعل من الشركاء يستعينون بطرف ثالث للتأكد من صحة وسلامة السجلات ومنع الغش والأخطاء، حيث توسعت عملية التدقيق من النشاط التجاري لتشمل النشاط الصناعي مما زاد في أهمية الدور الذي تلعبه عملية التدقيق، إضافة إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.[4]

---

*المحاسبة: هي علم وفن يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها وتبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها حيث تتمكن المؤسسة من تحديد اراداتها وتكاليفها ومن ثم استخراج نتيجة أعمال الوحدة من ربح أو خسارة .

[1]: رأفت سلامة محمود و آخرون: **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص 17.

[2]: بوبكر عميروش: **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا (سطيف)**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معقمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 3.

*: لقد بقيت نظرية القيد المزدوج منذ القرن الخامس عشر وحتى وقتنا الحاضر هي العمود الفقري الذي تقوم عليه المحاسبة وعلى الرغم من التطور الهائل والتقدم التكنولوجي و استخدام الآلات الحاسبة الإلكترونية المتطورة في القرن الواحد والعشرين فإن القيد المزدوج ما زال يشكل أساسا فريدا لتسجيل العمليات المالية.

[3]: رأفت سلامة محمود وآخرون: **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص 16.

[4]: عمر شريفي: **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية –**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1-، 2012، ص7.

وترى الطالبة أن من الأسباب التي زادت من أهمية الاهتمام بالمدقق* والتدقيق هو الحاجة إلى وجود طرف محايد عن المؤسسة، حيث أن حجم المؤسسة كان صغيرا نسبيا فالمالك كان مالكا ومسيرا في نفس الوقت لان رأس المال محدودا نسبيا، وبظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أصبحت شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة بتوسيع دائرة الملكية فزادت الحاجة إلى وجود التدقيق.

المرحلة الرابعة: الفترة ما بين 1850 و1905م: بعد النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة والانفصال الكلي بين الملكية والادارة، إضافة إلى حاجة أصحاب المشاريع والمؤسسات إلى شخص حيادي يحافظ على أموالهم الخاصة، وذلك بعد اصدار قوانين تلزم المؤسسات على ضرورة تعيين مدقق الحسابات، ما يميز هذه الفترة هو تأسيس أول منظمة مهنية للمحاسبة والمراجعة تحت اسم جمعية المحاسبين القانونين سنة 1853 فأصبحت مهنة التدقيق إلزامية واجبارية في كل شركات المساهمة في بريطانيا، كما تم إصدار أول كتاب بعنوان المراجعون واجباتهم ومسؤولياتهم.[1]

نرى أن مهنة التدقيق في هذه الفترة كانت إجبارية بحكم القانون باعتبارها مهنة التأكيد والمصادقة على مدى شرعية وصحة القوائم المالية.

المرحلة الخامسة: الفترة من 1950 إلى غاية اليوم: تطورت مهنة التدقيق فأصبحت من المهن العريقة خصوصا الدول المتقدمة وحتى العالم العربي حيث كانت مصر السباقة في تنظيم مهنة التدقيق فقد كانت المهنة تمارس دون تنظيم إلى غاية إصدار القانون رقم (01) الذي نظم ممارسة المهنة[2]، ومع ازدياد حجم المؤسسات وتوسعها في جميع الانشطة جغرافيا وظهور أنظمة الرقابة الداخلية أصبح الاعتماد على التدقيق بشكل كبير، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إعطاء رأيه الفني المحايد حول صحة وصدق القوائم المالية ومدى تمثيليتها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.[3]

تعددت الآراء واختلفت وجهات النظر حول التطور التاريخي للتدقيق نظرا لأهمية التدقيق ولدور المدقق، بالإضافة إلى زيادة عدد المهتمين بهذه المهنة، فهناك من قسم مراحل تطور التاريخي للتدقيق إلى خمسة مراحل وهناك من يرى أنها مرت بستة مراحل فكل حسب وجهة نظره، عموما نرى أن مهنة التدقيق عرفت تطورا واضحا من خلال من تم عرضه ونظرا للتطور السريع الذي عرفه العالم.

---

*: يقوم بعملية التدقيق شخص محترف بصفة دورية ومستمرة يكون خبيرا، كفئ ومؤهلا علميا وعمليا مستقلا حيث يحكم بنظرة محايدة وموضوعية على مدى شرعية وانتظامية الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة ما، واعداد تقرير مفصل وشامل على العمليات التي قامت بها المؤسسة ويتضمن مجموعة من الحجج والأدلة والبراهين.

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

[2]: خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص 21.

[3]: **مرجع سبق ذكره**، ص 21.

❖ **ماهية التدقيق.****

من أجل التعرف أكثر على مفهوم التدقيق لابد من التطرق له لغة واصطلاحا:

☑ **التدقيق لغة:** لو نرجع إلى جذور التدقيق "Auditing" فنجد أنه يعود إلى قدماء المصريين Ancient Egypt Authorities و العهد اليوناني أو الإغريقي، حيث كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة[1] بعد ذلك الرومان ثم الاقطاع من النبلاء الانجليز الذين عينوا مدققين لمراجعة حساباتهم Review[2] فمصطلح التدقيق مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" وترجمتها يستمع ويعني في اللغة الفرنسية écouter، حيث كان المدقق في تلك الفترة يكتفي بالاستماع إلى الأحداث وحسابات المؤسسة التي كانت تتلى عليه، ومن خلال تجربته وخبرته سيتحقق من صحة هذه البيانات والمعلومات المقدمة له ومن تم ابلاغ الأطراف المهتمين بالنتيجة.[3]

☑ **التدقيق اصطلاحا:** تعددت تعاريفه وتنوعت الهيئات والأطراف التي اهتمت به وعليه سيتم أخذ التعاريف التالية و يمكن استخلاص تعريف شامل في الأخير:

تعريف 01: التدقيق في مؤسسة ما، يعتبر بمثابة ضمان لها، لأنه يقوم بدراسة أعمالها ونتائج أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها، وطريقة الرقابة و الاشراف عليها إضافة إلى فحص سجلاتها والقيود المحاسبية فيها، مستنداتها و حساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها قصد التحقق والتأكد من أن الأعمال تتم وفق ما هو مخطط لها ووفق التشريعات والقوانين المعمول بها، ولا توجد أي مخالفة لان المدقق سيشهد و يصادق في الاخير على شرعية وانتظامية المعلومات فمن الضروري أن تمثل المركز المالي للمؤسسة تمثيلا صحيحا وحقيقيا وبدون أي مبالغة أو تقصير.[4]

ومن خلال التعريف السابق نلاحظ أن التدقيق يعتبر بمثابة جهاز أو جرس إنذار حيث يدق ناقوس خطر للمؤسسة حيث أن الأطراف ذوي العلاقة من ملاك، المساهمين ومستثمرين، البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى، الزبائن، الدائنين والموردين، العاملين، سيكونون مطمئنين على أموالهم وأملاكهم واستثماراتهم.

---

*: سبب وجود التدقيق وما الحاجة التي أدت إلى ضرورة وجوده؟

السبب الأساسي لوجود مهنة التدقيق هو فصل الملكية عن الإدارة، وظهور الأسواق المالية أو ما تسمى بالبورصة ووجود الأرقام وضرورة الافصاح عنها، اضافة إلى ظهور نظرية الوكالة والتي مفادها انفصال الملكية عن الإدارة وسلطة الرقابة واتخاذ القرارات، والحاجة إلى وجود طرف ثالث محايد يصادق على صحة وانتظامية القوائم والتقارير المالية للمؤسسة، إذا كان المدقق يعمل تحت سلطة إدارة المؤسسة يتقاضى أجرا أما إذا كان مكلف من ملاك المؤسسة وله عمله الخارجي المستقل يتقاضى اتعاب.

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 3.

[2]: أحمد حلمي جمعة: **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2015، ص 30.

[3] : Stdy TYBC Accountancy Auditing II (PDF), P 3 .

[4]:زاهرة توفيق سواد: **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 17.

تعريف 02: التدقيق بصفة عامة يتمثل في المراجعة العمليات بالاعتماد على الأدلة والبراهين، وهو عملية منهجية منتظمة بخطوات ثابتة من أجل الحصول على رأي حيادي موضوعي عن طريق تقييم المعلومات أو البيانات ومعرفة درجة امتثالها للمعايير المحددة سلفا، وإبلاغ النتائج للمستخدمين المهتمين.[1]

تعريف 03: هو الفحص المهني المتخصص للمعلومات حول عمليات أو وظائف معينة من أجل اصدار رأي فني موضوعي، مسؤول ومستقل عن هذه المعلومات (مالية) مقارنة بإطار مرجعي أو معياري وهذا الرأي يزيد من القيمة الاستعمالية للمعلومات المعنية.[2]

تعريف 04: التدقيق هو نشاط مستقل موضوعي يعطي المؤسسة درجة من ضمان السيطرة على عملياتها.[3]

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن التدقيق:

- التدقيق عملية منهجية منتظمة بخطوات ثابتة.
- التدقيق وظيفة مستقلة يقوم بها مختص كفئ، ولا يقتصر على الجانب المالي بل تعدت ذلك.
- يعتمد على جمع القرائن والأدلة والوثائق وتقييمها بموضوعية وحيادية.
- اصدار حكم موضوعي باعتماد على المعايير تستخدم كأساس للتقييم.
- تقديم التقارير أو نتائج الفحص إلى الأطراف المعنية.

تعريف 05: تعريف صدر عن لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA*) عام 1973 حيث عرفت التدقيق هو عملية نظامية منهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والمتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وايصال النتائج إلى أصحاب العلاقة.[4]

ويعتبر هذا التعريف من أدق و أشمل التعاريف، حيث أنه ملم ليلائم الأغراض المختلفة من عملية التدقيق والأمور المختلفة التي يمكن التعرض لها في عملية التدقيق كما يحتوي هذا التعريف على مجموعة من الخصائص نذكر منها:

✓ عرفته على أنه عملية منهجية منتظمة يعني بناء على تخطيط مسبق بخطوات منطقية مترابطة ومنسقة.

---

[1] : Petrascu Daniela : **INTERNAL AUDIT: DEFINING, OBJECTIVES, FUNCTIONS, AND STAGES**, Studies in Business and Economics, p239.

[2]: عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا: **الرقابة والمراجعة الداخلية (على المستوى الجزئي والكلي)**، بدون طبعة، مطبعة التوني، الإسكندرية، بدون سنة، ص9.

[3] : The Institute of Internal Auditors : **Normes Internationales pour la Pratique professionnelle de l'audit Interne**, florida, USA, Octobre, 2008, p 19.

* :AAA : American Accounting Associator

[4]:محمد أمين مازون: **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر -3-، 2010، ص 4.

أكبر عشرة شركات التدقيق الدولية: 01 برايس واترهاوس كوبر الدولية، 02ديليوت توش الدولية، 03ارنست اند يونج الدولية04، كي بي ام جي الدولية، 05بي دي او الدولية، 06جرانت ثورنتون الدولية، 07بي كي ار الدولية، 08هوروث الدولية، 09آر.أس.أم انترناشيونال، 10يو اتش واي.

✓ يعتمد على منهج موضوعي في الحصول على الأدلة والقرائن وتقيمها بشفافية واستقلالية أي عرض المعلومات بدون تحييز لطرف معين أو الحاق الضرر لصالح أو ضد شخص أو مؤسسة ما.

تعريف 06: التدقيق هو عملية نظامية تعمل من خلال اتباع منهج موضوعي بغية الحصول على أدلة عن المعلومات مقدمة حول أحداث وتصرفات اقتصادية تهدف للتحقق من درجة التوافق (التطابق) بين هذه المعلومات المقدمة والمعايير المحددة، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي هذه المعلومات ومن تهمه.[1]

وكخلاصة لما سبق يمكن القول بأن التدقيق هو:

علم وفن جمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة تطابقها مع المعايير الموضوعة، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.

Audit is a comprehensive process where a review of the operations related to the institution based on a specific reference in favor of a specific destination.

المطلب الثاني: التدقيق (الأهمية، الأهداف، المزايا).

❖ **أهمية التدقيق.**

تظهر أهمية التدقيق باعتبار أنها وسيلة لا غاية تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف يتم الاستفادة من مختلف القوائم المالية التي تم تدقيقها فعلى أساسها تتخذ القرارات سواء على المدى القصير أو البعيد سيساعد أيضا على رسم سياسات واستراتيجيات المؤسسة، وعليه فأهمية التدقيق حسب الجهات المستفيدة من خدماته هي:[2]

1) أصحاب المؤسسة (الملاك): سوءا كان أفردا أو شركاء أو مساهمين فتقرير المدقق يعتبر كأداة فعالة تعطي ضمان عن مدى سلامة وصدق استثمارات اموالهم في المؤسسة .

2) إدارة المؤسسة: بالرغم من أن إدارة المؤسسة تعتمد في وضع سياساتها وخططها ومراقبة وتقييم الأداء على نظم المعلومات المحاسبية إلا أنها تحرص على أن يتم تدقيق تلك المعلومات من طرف جهة أو هيئة فنية محايدة ومستقلة كليا عن المؤسسة وعليه لابد عليها من الاستعانة بالمدقق مستقل من خارج المؤسسة فاستقلالية وحيادية المدقق يضفي ثقة ويزيد من درجة الاعتماد على هذه المعلومات، فهذه المعلومات المحاسبية التي تمت تدقيقها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة المؤسسة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة كما سيساعد مجلس الإدارة في عملية اتخاذ القرار بإعادة انتخابهم أو استبدالهم.

[1] : Committee On Basic Auditing Concepts, A Statement Of Basic Auditing Concepts, AAA, 1973, p 33.

[2]: أيمن محمد نمر الشنطي: **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية**، جامعة البلقاء التطبيقية كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية، بدون سنة، ص ص333 334.

كما يلعب التدقيق دورا هاما في تلبية حاجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسة ويمكن تجسيد أهميتها من خلال ما يلي:[1]

- ✓ تمكن الملاك أو المساهمين من الاطمئنان على سلامة استثماراتهم في المؤسسة.
- ✓ تمكن المؤسسة من الاستفادة من البيانات المحاسبية التي تمت مراجعتها لأغراض التخطيط والرقابة ومتابعة أعمال المؤسسة.
- ✓ تلبية احتياجات الجهات الحكومية من معلومات متعلقة بالمؤسسة.
- ✓ تساعد النقابات والجمعيات المهنية والعمالية من التحقق من حسن سير أعمال المؤسسة، وقدرتها على تحقيق التوظيف والعمالة المستمرة.
- ✓ زيادة إمكانية الحصول على القروض من المصارف ومؤسسات الإقراض، كون القوائم المالية للمؤسسة تتمتع بدرجة عالية من المصداقية.
- ✓ توفر القوائم المالية المدققة لأطراف هم بحاجة إليها كشركات التأمين في حالة تعويض الخسائر، البائعين والمشترين للمؤسسة، الشركاء في حالة انضمام شريك جديد.

❖ **أهداف التدقيق.**

تتمثل أهداف التدقيق فيما يلي:

- 👍 تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- 👍 تحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات والتأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات المؤسسة.
- 👍 حماية الأصول وتحقيق أكبر قدر من الانتاجية عن طريق تقليص التبذير على مستوى مختلف أنشطة المؤسسة.
- 👍 الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية والخروج براي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر.
- 👍 الوصول إلى الأهداف والغايات ومراقبة الخطط الموضوعة من قبل أصحاب المؤسسة ومتابعة تنفيذها.
- 👍 تحديد مواطن الخطر.
- 👍 منع واكتشاف الغش والاحتيال وتقليل فرص ارتكاب الأخطاء من خلال الزيارات التي يقوم بها المدقق للمؤسسة.
- 👍 تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة للأهداف المرسومة.

[1]: سفير محمد، رزقي إسماعيل: **مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 5-2013/05/6، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، بدون سنة، ص ص 4 5.

- اكتشاف أي انحراف في تنفيذ خطط وسياسات المؤسسة لضمان عدم ضياع أموال المؤسسة.
- تدقيق جميع المعلومات المالية التي تعرض على الإدارة العليا للتأكد من صحتها و دقتها.
- منع أي غش أو تحريف تتعرض له البيانات المالية.
- حماية أصول المؤسسة من التعرض للنهب والسرقة.
- تقييم أداء العاملين الإداري و المالي بالمؤسسة، و مدى تحملهم للمسؤوليات الموكلة لهم.
- الاستعانة بالبيانات والمعلومات المحاسبية الصحيحة فقط في اتخاذ القرارات الإدارية.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية للمؤسسة.
- تدقيق جميع مصروفات وإيرادات المؤسسة للتأكد من أنها جميعاً تذهب إلى مكانها الصحيح.[1]

ومن بين الأنشطة التي تنطوي عليها مهنة التدقيق التالي:

- ✓ مراجعة وتقييم ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية.
- ✓ تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والاجراءات الموضوعة.
- ✓ تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول بصفة عامة.
- ✓ تحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من سجلات المؤسسة.
- ✓ تحديد كيفية الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.

❖ **مزايا التدقيق.**

من بين المزايا المحققة من عملية التدقيق ما يلي:[2]

1) اكتشاف الأخطاء والتلاعب المحتمل وقوعه من قبل الموظفين في المؤسسة.
2) سهوله الحصول على القروض والسلفيات بسهوله إذا كانت حساباتها مدققة بدقة.
3) يساعد على تحديد ضريبة الدخل على المؤسسة بوضوح ويسر عند قيامها بتدقيق حساباتها.
4) في حالة بيع المؤسسة يمكن ببساطة تحديد ثمن شرائها في حالة وجود سجلات وحسابات قد تم تدقيقها.
5) عند حدوث خلاف بين المؤسسة والموظفين حول الأجور والرواتب يمكن الاستعانة بالحسابات المدققة
6) احتمال تعرض المؤسسة لخسائر نتيجة الكوارث الطبيعية (حريق، فيضانات...)، فإن يسهل على شركة التأمين تحديد التعويضات عند وجود حسابات مدققة بشكل جيد.

---

[1]: وليد خالد حميد العازمي: **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، بدون سنة، ص ص 16 17.

[2]: غسان فلاح المطارنة: **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1426/2006، ص 22.

7) التدقيق أفضل أداة للحكم على مدى التزام المؤسسة بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والقوانين والتشريعات المعمول بها في دولة المؤسسة.[1]

8) الاستفادة من خبرات المدقق الذي يقوم باستمرار بتدقيق الحسابات ويستطيع تقديم النصائح والاقتراحات والمشورة عند وجود خلل أو مواطن ضعف في النظام المحاسبي أو الإداري للمؤسسة.

أهم ميزة للتدقيق الخارجي كونه نظاما يؤكد أن المؤسسة إما التزمت أو خالفت دستور المحاسبة (الإطار المفاهمي للمحاسبة المالية) وبتالي يعتبر كحارس أمين يراقب الأمور عن كثب ويبلغ عن أية مخالفات أي بإمكانه منعها، ولكنه بمجرد علم الأخرين بأنه قد يردعهم عن ارتكاب أية مخالفات، وبتالي فإن ثقة الآخرين بهذا الحارس وجعلهم يعتمدون على المعلومات التي يراقبها بشكل مهني متخصص مما يجعل القرارات المبنية على تلك المعلومات قرارات ناجعة.[2]

المطلب الثالث: معايير وأنواع التدقيق.

❖ **المعايير العامة للتدقيق المتعارف عليها* (GAAS*).**

معايير التدقيق بصفة عامة بمثابة مفاهيم أساسية سيرشد بها المدقق في تقييم عمله للتأكد من أن مستوى أداه المهني يتفق مع مستويات الأداء التي تلقى قبولا عاما بين أعضاء المهنة.[3]

تنقسم معايير مهنة التدقيق إلى عشر معايير وكان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين السباق في وضع هذه المعايير بصورة شاملة ومتكاملة، حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر عام 1948 إقرار تسعة معايير وفي نوفمبر عام 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير وفي هذا الصدد صدر في كتيب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" عام 1954، لقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) قائمة بمعايير التدقيق حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات رئيسية كالتالي: [4]

- المجموعة الأولى: المعايير الشخصية العامة Personal Standards

---

[1]: فيصل دبيان عوض المطيري: **أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012، ص 17.

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

*: تم اصدار أول نشرة أولية من نشرات معايير التدقيق سنة 1972 وتمثل كافة الايضاحات أكثر التدقيق الرسمي المتاح، وتصدر هذه النشرات عن مجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين وتمثل تفسيرات للمعايير التدقيق المتعارف عليها وتعرف هذه الايضاحات على أنها معايير التدقيق GAAS بالرغم من أنها ليست من معايير التدقيق العشر المتعارف عليها وسيشار إليها على أنها معايير التدقيق طبقا لما هو متعارف عليه في ممارسة مهنة التدقيق.

*: GAAS: Generally Accepted Auditing Standards.

[3]: محمد عباس حجازي: **المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية**، مكتبة التجارة و التعاون، بدون بلد، 1980، ص98.

[4]: سهام أكرم عمر الطويل: **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 31.

- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني (الأداء المهني) Standards Of Field Work
- المجموعة الثالثة: معايير التقرير (إعداد تقرير) Standards Of Reporting

وتتضمن هذه المجموعات عشرة معايير يمكن ايجازها فيما يلي:

- المجموعة الأولى: المعايير الشخصية (العامة) Personale Standards: وهذه المعايير متعلقة بالأشخاص أو الشخص القائم بعملية التدقيق وسميت بالشخصية (العامة) لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقياس من أجل تقييم مدى كفاءة المدقق، ونوعية العمل الذي يقوم به، فالمجموعة الأولى تتعلق بالتكوين الذاتي و الشخصي للمدقق، وهي تتضمن جملة من المعايير كما يلي:
  - المعيار الأول: التدريب الفني والكفاءة المهنية للمدقق (التأهيل المهني)

1) التأهيل العلمي والعملي للمدقق:

يجب أن يكون المدقق على درجة عالية من التعليم العالي وقدر كاف من التأهيل في مجال المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى بعض الجوانب المتربطة بالعلوم الأخرى كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الإحصاء والاقتصاد.

ضرورة التأهيل العملي أي على الشخص الذي يريد أن يكون مدققا الالتحاق ببرامج للتدريب العملي لمدة معينة ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف مختص مهني ذو خبرة كبيرة. مع الاستمرار في عملية التكوين عن طريق المشاركة في الملتقيات وفرص التكوين المختلفة من أجل تحديث معلوماته ومعرفته العلمية والعملية وذلك لمواكبة أخر المستجدات.[1]

2) استقلالية وحيادية المدقق:

الاستقلال والحياد من أهم المفاهيم في ممارسة مهنة التدقيق ويشير إلى قدرة المدقق على أداء عمله بكل نزاهة وموضوعية دون أي تحييز إلى طرف معين.

وتعني استقلال المدقق* أن يكون صادقا أمين، نزيه و لديه ضمير بحيث يكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين ولا يتأثر بمصالح مادية (شخصية) أو نفوذ أو علاقة قرابة مع ممثلي أو عمال المؤسسة التي يقوم بالتدقيق عليها كي لا يؤثر على الرأي الذي يقوم بإصداره ويعتبر جوهر عملية التدقيق، فعليه أن يصدر حكمه بكل قناعة وبالاعتماد على المعايير المهنية وبتالي لا يكتم ولا يحرف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات أو يتوطئ مع

---

[1]: عيد حامد معيوف الشمرى: **معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية (دراسة تحليلية مقارنة)**، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، 1414هـ/1994م، ص 43.

*: **الاستقلال المادي**: يعني عدم وجود مصالح مادية أو أقارب يؤثرون على رأيه الفني المحايد.

الاستقلال الذاتي أو المهني: ويدل على تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد فعلى المدقق أن يحافظ على اتجاه غير متحيز عند أداء عمله في كل مرحلة.

أي شخص أو جهة معينة. (الحياد والموضوعية والاستقلالية تعني أن يكون المدقق محايدا مستقلا وموضوعيا عند أداءه لمهامه وإبداء رأيه).[1]

ويركز معيار الاستقلال على جانبين هما:

لابد أن يكون المدقق مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من القانون 08/91 والمادة 67 من القانون 01/10.[2]

وعلى هذا الأساس أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC*) قرار يحتم بضرورة الافصاح عن الأسباب من وراء تغيير المدقق وتحديد أي اختلافات في الرأي بين المدقق وإدارة المؤسسة، ومن أجل معرفة مدى استقلالية المدقق حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية ثلاث جوانب وهي :

- الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق.
- الاستقلال عند القيام بالفحص.
- الاستقلال عند إصدار التقرير.

3) بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعد السلوك المهني:

ويشير هذا المعيار إلى ضرورة التزام المدقق بمستوى معيين عند القيام بفحص وتدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسة واعداد التقرير ويعني تقديم معلومات صحيحة وصادقة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة لخدمة الأطراف ذات المصلحة وحمايتهم بمعنى أن يقوم المدقق بالتدقيق وفق القانون ولا يتدخل في خارج العمل المطلوب منه، في حدود عمله ووفق البرنامج والقانون ووفق صلاحياته والمسؤولية القانونية والمهنية الموكلة إليه، وهذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذي يتم ويجب أن يتفق الأداء المهني مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

4) الالتزام بالنزاهة والموضوعية:

على المدقق أن يلتزم بجانب الحياد والنزاهة ويصدر رأيه بموضوعية وشفافية بالاعتماد على المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة عند القيام بإبداء الرأي في القوائم المالية والسجلات المحاسبية واعداد التقارير ولكي تتحقق الفائدة المرجوة من هذا المعيار لابد من تحديد العناية.

- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني أو الأداء المهني:

---

[1]: محمد سمير الصبان، عبد العظيم هلال: **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص74.

[2]: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 03 من القانون 91/ 08 والمادة 67 من القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق لـ29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42.

*: SEC: US Securities and Exchange Commission .

ويتعلق بتنفيذ عملية التدقيق وفق خطة مرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات وتتمثل هذه المعايير في:

- قاعدة التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الدقيق على المساعدين: على المدقق أن يقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وفق خطة ملائمة وأن يحسن الإشراف على مساعديه ويتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم ويتطلب التخطيط السليم لعملية التدقيق أن يقوم المدقق بدراسة يتجسد في برنامج التدقيق الذي يعده المدقق يتضمن البعد الزمني وطبيعة السجلات الواجب فحصها من خلال برنامج واضح الأبعاد مع تخصيص مساعدين للأعمال المختلفة والإشراف على هؤلاء من أجل أداء العمل بالشكل المطلوب.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: فعلى المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي والاجراءات والسياسات في المؤسسة محل التدقيق من اجل تحديد درجة الاعتماد عليه وهذا لتخطيط التدقيق، وتحديد طبيعته، وتوقيت التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.
- الحصول على كافة الأدلة: يعني أن المدقق يقوم بتجميع كافة الأدلة الملائمة والتي تمكنه من ابداء رايه الفني المحايد في القوائم المالية.
- توثيق العمل.

✘ المجموعة الثالثة: معيار اعداد التقرير:[1]

التوضيح في التقرير ما اذا كانت القوائم المالية تم اعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يوضح التقرير ما اذا كانت المبادئ التي تم اعتماد عليها من قبل هي نفسها لم تتغير من سنة إلى أخرى (الاستمرارية في المبادئ المحاسبية).

التقرير عن مدى الإفصاح المحاسبي بشكل كافي (يعني غير مضللة وسليمة) ويقرر مدى صحة المعلومات والبيانات.

إبداء رأي من خلال اصدار حكم معللا عن عدالة القوائم المالية في التقرير الذي يصدره وإن لم يستطع الادلال بشهادته يجب أن يبين الأسباب والدوافع الامتناع عن إعداد تقرير، بحكم أن المدقق قد وافق على ارتباط اسمه بالبيانات المالية المتعلقة بالقوائم فعليه أن يوضح في تقريره خصائص عمل المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها ، يجب أن يبين التقرير الذي يصدره المدقق بشكل واضح وقاطع لطبيعة الفحص الذي قام به، يوضح مجالات التي قام بفحصها، درجة المسؤولية التي تقع على عاتقه، ويمكن أن يصدر المدقق ثلاث أشكال وهي: ايجابي (الغير متحفظ)، متحفظ، سلبي، الامتناع عن إبداء الرأي.

[1]: أمين السيد أحمد لطفي: **فلسفة المراجعة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، بدون سنة، ص 190.

الجدول رقم (1-1) يبين الاختلاف بين المحاسبة والتدقيق.

المحاسبة	التدقيق
تحليل الأحداث والعمليات التي قامت بها المؤسسة.	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي للعميل إضافة إلى اكتشاف وتقليل المخاطر.
تسجيل وتلخيص البيانات في السجلات المحاسبية.	جمع الأدلة حول الأحداث والمعلومات المقدمة في القوائم المالية.
تجهيز المعلومات المالية.	تحديد درجة عدالة القوائم المالية وفقا لمدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.
اعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.	اعداد تقرير التدقيق متضمنا أهم النتائج والتوصيات.
توزيع القوائم المالية وتقرير المدقق على المساهمين في التقرير السنوي.	تقديم التقرير إلى العميل.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على كمال خليفة أبو زيد وآخرون: **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)**، دار المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الإسكندرية، 2008، ص 25.

من خلال الجدول أعلاه يمكن تحديد الفرق بين التدقيق والمحاسبة، فالمحاسبة تقوم بتوفير أنواع معينة من المعلومات الكمية كما تعمل على تحديد وقياس المعلومات المحاسبية حتى يتمكن المستفيدون من هذه المعلومات من اتخاذ قرارات رشيدة، والمحاسب لابد من أن يكون ملما ومتعمق في المبادئ و القواعد المحاسبية و قادرا على تصميم النظم المساعدة له في أداء عمله على اكمل وجه و بتكلفه معقوله.

أما التدقيق فهو عملية جمع الادلة لمعرفه ما اذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها تعكس واقع المؤسسة من خلال تحديد نوع و حجم الأدلة التي يجب جمعها للتوصل إلى استنتاج ملائم بعد اختبار الأدلة ويقوم بهذه العملية شخص مهني محترف بكل جدارة و خبيرا في جمع و تفسير الأدلة.

❖ أنواع التدقيق.

للتدقيق أوجه مختلفة، وبتالي يمكن التمييز بين أنواع مختلفة للتدقيق حيث تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها وتم تقسيمها حسب وجهات نظر كل باحث على النحو التالي:

1) التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة: وينقسم بدوره إلى:[1]

1-1) تدقيق المؤسسات العمومية: تتم عملية التدقيق في المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف

[1]: يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة: **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية (دراسة مقارنة)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2015/2014، ص 32.

عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة التدقيق واحدة في كلتا الحالتين من أمثلة المؤسسات العامة الجامعات..الخ.

1-2) تدقيق المؤسسات الخاصة: هي عملية تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو مؤسسات فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب هذه المؤسسات، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعين مدقق خارجي ليدقق لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المدقق والمهمة المسندة إليه.[1]

2) التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق:[2] وتنقسم بدورها إلى:

1-2) التدقيق الكامل: يقوم المدقق من خلال هذا النوع بفحص القيود والمستندات والسجلات بغرض التوصل إلى رأي فني محايد حول مدى صحة، صدق وتمثيلة القوائم المالية بالإجمال، حيث أن عمل المدقق غير محدد فهو يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع الأحداث والعمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المحاسبية (أي التدقيق بشكل كلي بنسبة 100%).

وعلى المدقق تقديم تقرير مفصل وشامل في نهاية الأمر من خلال ابداء رأيه الفني الموضوعي والمحايد يبين فيه مدى عدالة وصدق القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، فمسؤولية المدقق تغطي كامل المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص حيث يقوم المدقق في هذه الحالة باستخدام أسلوب العينات عند اجراء الاختبارات. فإتباع أسلوب العينات والاختبار في عملية التدقيق ساعد المؤسسة بالاهتمام أكثر بنظام الرقابة الداخلية بحكم أن كمية اختبارات حجم العينة يعتمد بشكل كبير في اختيارها على قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

فمن خلالها يمكن معرفة درجة قوة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وعليه معرفة حالة ضعف وقوة تلك الأنظمة وبتالي يتضح الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في اختلاف نطاق عملية التدقيق وللمدقق الحق في تقرير نطاق التدقيق.

2-2) التدقيق الجزئي: فعمل المدقق من خلال هذا النوع يقتصر على بعض القيود والعمليات أو البنود دون غيرها فيبرم عقد مع المؤسسة يحدد فيه القسم المراد تدقيقه فمثلا: يقوم المدقق باختيار قسم من الأقسام الموجودة في المؤسسة ويقوم بالتدقيق كل ما فيها من سجلات ودفاتر محاسبية كأن يختار جرد المخازن

---

[1]: زاهرة توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص 2.

[2]: عمر ديلمي: **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة من خلال الاستبيان)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008، ص 7.

مثلا، وفي هذه الحالة لا يستطيع الخروج برأي حول القوائم المالية كلها، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع في العقد الذي يحدد نطاق التدقيق.[1]

3) التدقيق من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:[2] وتنقسم بدورها إلى:

3-1) التدقيق الشامل: وهذا النوع من التدقيق سائد منذ بداية ممارسة مهنة التدقيق، حيث يقوم المدقق بفحص جميع قيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وخالية من الأخطاء والغش، فهذا النوع من التدقيق يتماشى مع المؤسسات الصغيرة ويناسب المؤسسات ذات الحجم الكبير نظرا لزيادة أعباء التدقيق بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق دائما على مراعاتهما باستمرار.

3-2) التدقيق الاختباري: وهي التي تعمد على اقناع المدقق بمدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية حيث تتم باتباع احدى الأساليب التالية:

- التقدير الشخصي (العينات الحكمية).
- علم الاحصاء (العينات الاحصائية).

حيث يعتمد المدقق في استخدامه لهذه الاساليب على خبرته ومدى المامه ومعرفته بالمفاهيم الاحصائية المهمة على سبيل المثال: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي، معامل بيرسون... بالإضافة إلى طرق اختيار العينات الاحصائية... الخ، وهنا يجب التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من جهة والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختباري من جهة أخرى وذلك لتجنب الخلط بينهما، فالتدقيق الكامل يكون تفصيلي عندما يتم فحص كل القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، في حين يكون اختباري في حالة ما إذا تم فحص جزء معين ومحدد من هذه القيود والسجلات.

4) التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق وإجراء الاختبارات: فتنقسم بدورها إلى:

4-1) التدقيق النهائي: يتم هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية للمؤسسة،[3] ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة وهذا النوع من التدقيق له ميزاته و عيوبه.[4]

---

[1]: توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري: **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 1991، ص 19.

[2]: عبد الرحمان بابنات: **دور المراجعة في التأهيل الاداري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأغواط)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 2005/2004، ص 8.

[3]: مدونة صالح محمد القرا، نقلا من الموقع: http://sqarra.wordpress.com/auditt/، شوهد بتاريخ: 2016/08/09، 38m: 17 :h.

[4]: نقلا من الموقع: http://www.startimes.com/?t=18497349، شوهد بتاريخ: 2016/05/06، 04m: 17 :h، ص 8.

من بين المزايا التي يحققها التدقيق النهائي هي:

1. تقليل احتمالات التلاعب و تعديل البيانات و الأرقام التي يتم التدقيق عليها، حيث أن جميع الحسابات يكون قد تم تسويتها و إقفالها.
2. عدم وجود ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقق و مساعديه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة و لن يحتاجوا إلى السجلات و الدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال.
3. إن إجراء المراجعة بصورة متواصلة خلال فترة زمنية محددة يضعف من احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات المختلفة.

أما عيوب التدقيق النهائي فهي:

1. التأخر في تقديم تقرير التدقيق.
2. الفشل في اكتشاف الأخطاء و التلاعب في حال وقوع العملية، بالإضافة الى عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الخطاء.
3. قد يؤدي إلى ارباك في العمل و إرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسة التي يقوم بالتدقيق حساباتها واحدة أو متقاربة.

2-4) التدقيق المستمر:[1] تتم عملية الفحص و إجراء الاختبارات في هذا النوع من التدقيق بصفة مستمرة و على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ يقوم المدقق بزيارة المؤسسة خلال فترات متعددة خلال السنة المالية للقيام بعملية التدقيق و فحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، و عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق أخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لأعداد القوائم المالية الختامية.

ومن مزايا التدقيق المستمر: يمكن حصر المزايا التي يقدمها أسلوب التدقيق المستمرة في النقاط التالية:

1. طول الفترة التي تتم فيها عملية التدقيق، يساعد المدقق على التوسع في نطاق الفحص و زيادة حجم الاختبارات و المجالات التي تخضع للتحقيق.
2. يتيح للمدقق عرض القوائم المالية الختامية و إبدأ ملاحظاته عليها في وقت مبكر.
3. اكتشاف الأخطاء و التلاعب أولا بأول، أي عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الخطأ و تاريخ اكتشافه، مما يساعد على اقتراح سبل العلاج و تفادي حدوثها في المستقبل.
4. تواجد المدقق و مساعديه في المؤسسة باستمرار أو على فترات منتظمة خلال السنة المالية يكون له أثر نفسي على سلوك العاملين من حيث درجة الاهتمام بأداء الأعمال المطلوبة منهم

[1]: نقلا من الموقع: http://www.startimes.com/?t=18497349، شوهد بتاريخ: 2016/05/06، 11m :18 :h، ص 9.

خشية اكتشاف ما يقع منهم من أخطاء بسرعة و أولا بأول، و هذا و لا شك سيؤدي خفض احتمال وجود الخطأ و التلاعب.

5. تنظيم العمل في مكتب التدقيق دون ضغط أو إرهاق، توزيع الأعمال على العاملين بالمكتب يحقق حسن سير العمل وارتفاع مستوى الأداء.

أما عيوب التدقيق المستمر فهي:

و على الرغم من المزايا التي يقدمها التدقيق المستمر فإن له أيضا بعض العيوب والتي نوجزها فيما يلي:

1. إتاحة الفرصة للإمكانية تعديل الأرقام التي يتم تدقيقها سواء لتغطية بعض الأخطاء و الاختلاسات أو لتسوية بعض المواقف و خاصة أن المدقق لن يعود مرة أخرى للمفردات التي تمت مراجعتها في فترة سابقة.

2. عدم القيام باختبارات التدقيق بصورة متصلة، مما يعني انقطاع الفحوص من مرحلة معينة على أن يستكمل في موعد لاحق، هذا لا شك قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالتدقيق لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص، وخاصة الاختبارات التي تحتاج إلى فترات زمنية طويلة نسبيا لإتمامها، و كذلك قد يترتب على ذلك السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة عن إتمام بعض الاختبارات مما قد يستغله العاملين بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض و إخفاء بعض الحقائق.

3. حضور المدقق بصورة متكررة خلال السنة المالية قد يؤدي إلى ارتباك العمل داخل الإدارات المختلفة و خاصة إدارة الحسابات.

4. تردد المدقق بصورة منتظمة و متكررة على المؤسسة قد يؤدي إلى قيام صداقات و علاقات شخصية بين القائمين بعملية التدقيق و الخاضعين لها، مما يؤثر على حياد و استقلال المراجع عند إبداء الرأي.

إن هذه التقسيمات متداخلة ومترابطة إلى حد كبير فمثلا يمكن للعملية التدقيق أن تكون كاملة مستمرة و خارجية في نفس الوقت، كما يمكن أن تكون داخلية وكاملة وذلك لأغراض أخرى.

4-3) الفحص الخاص: الفحص الخاص هو أحد أنواع التدقيق وقد يكون لأحد الأسباب التالية:

1/ يكون لحساب فرد أو مؤسسة لمعرفة اتجاه الأرباح الحقيقية بقصد الشراء أو المشاركة أو الإندماج.

2/ أن يكون الفحص لحساب شريك جديد أو شريك يريد الانفصال.

3/ فحص الميزانية لحساب بنك أو ممول لغرض معين.

4/ فحص الحسابات لغرض تقييم الأسهم.

5/ فحص الحسابات بغرض اكتشاف خطأ أو في حالة وجود غش.

6/ فحص الحسابات بقصد وضع نظام جديد للمحاسبة.

7/ فحص الميزانية من أجل معرفة المركز المالي للمؤسسة.

8/ فحص ضريبي للتأكد من صحة وانتظام الحسابات.

9/ فحص الحسابات والدفاتر بواسطة خبير لإعطاء رأي قضائي.[1]

5) التدقيق من حيث الالزام القانوني لعملية التدقيق:[2] فيمكن التمييز بين نوعين هما:

5-1) التدقيق الالزامي: وهو ذلك التدقيق الذي يفرضه القانون في كل مؤسسة فهو تدقيق اجباري بحكم القانون تلتزم به بعض أنواع المؤسسات بقوة القانون، كما هو الحال بالنسبة لشركات المساهمة في الجزائر والتي تلتزم بتعين مندوب الحسابات في قانونها التأسيسي وفقا لنص المادة رقم 609 من القانون التجاري الجزائري والذي يتولى تدقيق حساباتها.

5-2) التدقيق الاختياري: وهو ذلك التدقيق الذي تقوم به المؤسسة بمحض ارادتها دون الزام قانوني بل بطلب من الشركاء أو الملاك من أجل الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة فعلى سبيل المثال شركات التضامن في الجزائر لا يلزمها القانون اطلاقا بتعين مدقق بل لها حرية الاختيار في ذلك أو شركات المسؤولية المحدودة قبل صدور قانون المالية لسنة 2006 الذي تضمن إلزام هذه الشركات بتعين مندوب الحسابات وقد يكون كاملا أو جزئيا.

6) التدقيق من حيث الهدف من التدقيق: ويتفرع إلى:[3]

6-1) التدقيق المالي:* **Audit Financier** وهو فحص مهني يقوم به مهني مختص كفئ مستقل من أجل إصدار رأي مبرر، ويقتصر فحص المدقق في هذه الحالة على إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وصدق القوائم المالية والحسابات الظاهرة بها ومدى تمثيلها عن الوضعية الحقيقة والحالية للمؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها بالنسبة للسنة المعنية بالتدقيق، فيعتمد في عمله على جمع الأدلة والقرائن المبررة والتي يدعم بها رأيه وذلك في اطار القوانين والتشريعات والممارسات المعمول بها في البلد المتواجدة بها المؤسسة وينقسم بدوره التدقيق المالي إلى: تدقيق مالي خارجي، تدقيق مالي داخلي.

وعليه يمكن أخذ أمثلة عن عمليات التدقيق المالي على النحو التالي:

---

[1]: نفس المرجع السابق، شوهد بتاريخ: 2016/05/06، 54 m: 10 : h.

[2]:نقلا من الموقع: www.pdffactory.com ، شوهد بتاريخ: 2016/05/06، 15m :02 :h، ص 1.

[3]: رأفت سلامة محمود: **مرجع سبق ذكره**، ص ص 39 40.

* **التدقيق المالي:** و يقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، و مدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. وينقسم التدقيق المالي بدوره إلى:

التدقيق المستندي (التقليدي): ويتركز في تدقيق النواحي الشكلية، الموضوعية و القانونية للمستندات المؤدية للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات المحاسبية المحتوة في تلك المستندات من حيث العمليات الأربعة (الجمع، الطرح، الضرب والقسمة).

التدقيق الفني: ويتركز في البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون اغلب الحوار بين إدارة المؤسسة و المدقق في قضايا نسب المعادلة للإهلاك و اقتطاع احتياطات ومدى اقتناء المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعماله.

- ✓ تدقيق مالي لمحاسبة الأعباء الاجتماعية بغرض التحقق من أن القوانين الاجتماعية يتم الالتزام بها ومحترمة.
- ✓ تدقيق مالي للوثائق الجبائية بغرض التحقق من صحة حساب الضريبة على أرباح المؤسسات.
- ✓ تدقيق مالي لحسابات العملاء لغرض التحقق من أن تقييم العملاء المشكوك فيهم تم بطريقة حذرة وعليه يمكن القول أن كل تحليل أو فحص أو دراسة لكل أو جزء من النظام المحاسبي أو القوائم المالية للمؤسسة معينة يمكن أن نعتبره تدقيق مالي، كما نعتبر أن مهمة التدقيق المالي هي مقدمة لمهمة تدقيق عملياتي أو تدقيق التسيير.

2-6) تدقيق العمليات:Audit Opération هو التدقيق الذي يهتم بالناحية التسيير على مستوى مختلف أنشطة المؤسسة فيقوم بدراسة مدى نجاعة تطبيق سياسات الادارة، كما يقوم بتزويد متخذي القرارات عبر مستويات الهرم التنظيمي المختلفة من خلال تحليل وتقديم الاقتراحات بغية تحسين تلك الأنشطة وتطوير المؤسسة، وعليه فإن تدقيق العمليات يتعدى الجانب المالية ليشمل جميع العمليات حيث يركز على تدقيق الكفاءة والفعالية ويشمل ما يلي:

- ❖ تقييم كلي للهيكل التنظيمي للمؤسسة أو لأحد أقسامه.
- ❖ اختبار الخطط والسياسات المتبعة.
- ❖ تقييم مدى كفاءة وفعالية الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.[1]

التدقيق الإداري* **(التسيير)**: و يقصد به تدقيق النواحي الإدارية في المؤسسة، للتأكد من أن الإدارة في المؤسسة تعمل نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة (الكفاءة الإدارية) بتحقيق أقصى منفعة أو عائد بأقل تكلفة ولهذا يطلق على هذا النوع من التدقيق تدقيق الكفاءة.[2]

---

[1]: هادي التميمي: **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، بدون طبعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص ص 23.

*: يمكن اعتبار التدقيق الاداري مظلة تحمي المؤسسة من هدر وتبذير مواردها المتنوعة، كما يساعد تقرير المدقق الاداري متخذي القرارات من خلال التوصيات والاقتراحات التي يقدمها عن طريق تزويرهم بكافة المعلومات عن مدى تحقيق الأهداف بفعالية و بأقل التكاليف واستخدام مواردها بكفاءة.

[2]:عادل حسن عبد القادر النصيرات: **مدى ادراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل انفاق المال العام**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية عضو اتحاد الجامعات العربية، عضو الاتحاد الدولي للجامعات، الأردن، 2006، ص 27.

تدقيق الأهداف أو تدقيق الفعالية: و يقصد به التحقق والتأكد من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفا والمخطط لها قد تحققت فعلا فالهدف من عملية التدقيق ليس تصيد الأخطاء و انما تحسين الأداء و تحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية*.[1]

3-6) التدقيق القانوني: و يقصد به تأكد من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية و الإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.[2]

7) التدقيق من حيث ميدان التدقيق:* وبدوره ينقسم إلى:

1-7) التدقيق المحاسبي: التقرير المالي السنوي لكل مؤسسة ينبغي أن يتضمن (وهذا شرط قانوني) قائمة تعدها جهة خارجية مستقلة تفيد بأن السجلات المحاسبية للشركة تم تدقيقها وأنها منسجة مع المعايير المحاسبية المعمول بها.[3]

---

*الفعالية Effectiveness: ويقصد بها الفعالية الفاعلية أوتأثير Do The Right Things وتعني فعل الأشياء الصحيحة، أي مدى ملاءمة الأهداف المختارة ومدى النجاح في تحقيق هذه الأهداف يعني بجودة.

الكفاءة Efficiency: Do The Things Right وتعني فعل الأشياء على الوجه الصحيح، هي الاستغلال العقلاني والأمثل والاقتصادي لموارد المؤسسة، وهي مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها بأقل تكلفة وأقل وقت ممكن. حسن استغلال الموارد المتاحة لتحقيق أهداف معينة. كما هناك فئة تقول أن الكفاءة يقصد بها الخبرة.

ببساطه الفعالية أنك تحقق أهدافك المخططة و الكفاءة أنك تحققها باستخدام أقل الموارد الممكنة.

[1]: عادل حسن عبد القادر النصيرات، **نفس المرجع السابق**، ص 27.

[2]: نقلا من الموقع: http://islamfin.go-forum.net/t1104-topic، شوهد بتاريخ: 2016/06/11 29m :00 :h.

*: التدقيق في الفكر التقليدية (المالي) يوجد هناك تدقيق داخلي وتدقيق خارجي، ومع التطور ظهرت أنواع أخرى للتدقيق وهي:

التدقيق البنكي: L'audit bancaire هو عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات، الحسابات، الدفاتر المتعلقة بالبنك فحصا انتقاديا منتظما من أجل اصدار حكم معلل محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وعن الوضع الحالي للبنك في نهاية فترة زمنية معلومة أو مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة.

التدقيق الشرعي: l'audit Shari'a أصعب أنواع التدقيق هو التدقيق الشرعي لأنه متعلق بأحكام الشريعة الاسلامية أي التأكد من مدى الالتزام بالمعايير الشرعي يقوم به شخص مهني مستقل وكفئ، وهناك تدقيق شرعي داخلي يهدف إلى مساعدة الادارة التنفيذية للمؤسسة على الالتزام بأحكام الشريعة الاسلامية، تفحص وتراجع بدقة كما تكشف الاخطاء بشكل فوري وتقوم بتصحيحه بشكل سريع، وهو متعلق بنظام الرقابة الشرعية فهو واسع، تدقيق شرعي خارجي هدفه التأكد من التزام المؤسسة بالأحكام الشريعة الاسلامية واعطاء تقرير لكل المتعاملين مع المؤسسة يفصح فيه عن مدى التزام المؤسسة بالمبادئ الاسلامية، مرجعيته هي ما يصدر عن الهيئة الشرعية للمؤسسة أو ما تم اعتماده المؤسسات الرقابية ولإشرافيه في الدولة من قرارات أو معايير شرعية. قامت هيئة المحاسبة والمراجعة الاسلامية بإصدار معايير خاصة بالتدقيق الشرعي.

تدقيق نظم المعلومات:Information systems auditing هو تدقيق يتحقق من الأمان و النزاهة في أنظمة معالجة البيانات و في البيانات التي تصدر عن تلك الأنظمة و يتضمن ذلك تحديد كون السجلات و التقارير المالية و التشغيلية تتضمن معلومات دقيقة و موثوقة و تامة و مفيدة و متاحة في الوقت المناسب.

كما هناك أنوع متنوعة للتدقيق لا يمكن حصرها في دراسة واحدة.

[3]: بهاء زكي محمد: **دليل عمل التدقيق الاداري**، مكتب المفتش العام، بدون بلد، 2007، ص 8.

7-2) التدقيق الاجتماعي (تدقيق الموارد البشرية): Audit Social تدقيق م ب* من المفاهيم الحديثة في إ م ب* ويهتم هذا النوع من التدقيق بالجانب الاجتماعي على سبيل المثال (تدقيق أجور العمال، التأمينات المختلفة للأشخاص، تدقيق التصريحات الاجتماعية Déclaration Social، تدقيق شروط لعمل كدرجة الخطر الناتج عن هذا العمل، السن القانوني للعمل كشرط منع استغلال الأطفال بالأجور الزهيدة .[1]

7-3) التدقيق البيئي: Audit Environnemental عرفه معهد المراجعين الداخليين: بأنه الجزء المتكامل من نظام الإدارة البيئية، وعليه يمكن للإدارة المؤسسة أن تحدد ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية و ملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية إضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية للمؤسسة.[2]

7-4) تدقيق الاستراتيجية*: Strategic Audit ظهر هذا النوع من التدقيق بناء على طلب من معهد المراجعين الداخليين لدفاع عن مناهج دراسة الأساليب القياس التي يمكن تطبيقها للتأكد من مدى الالتزام بالخطة الاستراتيجية للمؤسسة عند التطبيق، وبتالي يهتم بتدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وماهي التغيرات التي يجب ادخالها على المؤسسة من أجل مواجهة المحيط المعقد والمتغير، المسيطر، الغامض رغبة في التطور أو البقاء والاستمرار على الأقل.[3]

7-5) تدقيق الجودة: Audit Qualité هو فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير للجودة معينة ليتم ابداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم انجازها

---

*: م ب: الموارد البشرية.

*: إ م ب: إدارة الموارد البشرية.

[1]: عمر محمد آدم الإمام، الطاهر أحمد محمد علي: **نحو إطار نظري لتدقيق الموارد البشرية**، مجلة العلوم الاقتصادية، (01) Vol 14، السودان، 2013، ص 112.

[2]: نقلا من الموقع: www.pdffactory.com ، شوهد بتاريخ: 2016/05/07، h : 00 : 47m، ص 2.

*: يعتبر التدقيق الاستراتيجي أحد الفروع الرئيسية للتدقيق الإداري والتي تستخدم كوسيلة تشخيصية لتحديد المجالات التي تنطوي على المشاكل التي يمكن أن تواجهها المؤسسة، وبتالي فالتدقيق الاستراتيجي شكل من أشكال التدقيق الاداري الذي يتسم بالنظرة الشمولية وتقديم وتقييم متكامل للموقف الاستراتيجي للمؤسسة بالمقارنة مع التدقيق الاداري الذي يتسم بقدر مرتفع من التخصص وعليه فالتدقيق الاستراتيجي متعلق بالعوامل الداخلية والعوامل الخارجية وعمليات الاختيار والتنفيذ الاستراتيجي بالإضافة إلى عمليات التقييم والرقابة، ومن تم فإنها تغطي الملامح الرئيسية لعملية الادارة الاستراتيجية وتضعها في اطار عملية اتخاذ القرارات.

[3]: أحمد شوقي سليمان: **دراسات في المراجعة والإدارة**، نقلا من الموقع: https://sites.google.com/site/shawky0007/home/almrajte-alastratyjyte، شوهد بتاريخ: 2016/08/09 45m: 21 : h.

للمزيد من المعلومات حول التدقيق الاستراتيجي يرجى الاطلاع على:

سكاك مراد: **التدقيق الاستراتيجي ودوره في الادارة الاستراتيجية للمؤسسات دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 15، 2015.

بفاعلية، إضافة إلى تدقيق مدى الالتزام بمعايير الجودة المطبقة في المؤسسة، حيث يقوم به مدقق الجودة* على المستويين الداخلي أو الخارجي أو فريق التدقيق، فهو جزء يحتل أهمية خاصة في نظام إدارة الجودة وعنصر رئيسي في معايير نظام الجودة الخاصة بالأيزو 9001.[1]

6-7) التدقيق التسويقي: Marketing Audit هو فحص شامل، مستقل، نظامي كما أنه دوري، منهجي حيادي مستمر للبيئة التسويقية المختلفة للمؤسسة من ناحية، الأهداف والسياسات، الاستراتيجيات والأنشطة التسويقية للمؤسسة من ناحية أخرى، فمن خلاله يمكن تحديد وتشخيص الانحرافات، المشكلات والفرص ووضع خطة عملية مقترحة من أجل تحسين الأداء التسويقي و ضمان السير الحسن والصحيح للمؤسسة، كما أن التدقيق التسويقي يتصف بالديمومة والاستمرارية يقوم به خبراء على شكل هيئات من داخل وخارج المؤسسة.[2]

7-7) التدقيق الجبائي: Audit Fiscal هي عملية فحص انتقادية للحالة الجبائية للمؤسسة ويتفرع من هذا التدقيق نوعين وذلك من حيث الجهات التي تقوم بعملية التدقيق الجبائي هما:[3]

- **النوع الأول:** وهو التدقيق الذي تقوم به مصلحة الضرائب حيث تقوم بمراجعة السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة معتمدة في ذلك على التشريعات والقوانين الجبائية المعمول بها، يشمل هذا النوع من التدقيق جميع العمليات أو السجلات الخاصة بكل أربعة سنوات إلا أنه قد تم جعل هذا النوع من التدقيق سنويا.
- **النوع الثاني:** والذي تقوم به المؤسسة في حد ذاتها بواسطة مختص سواء كان جهة داخلية، خلية التدقيق الداخلية، أو جهة خارجية (محافظ حسابات) بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه من أجل الفحص الانتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة والغرض منه تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة (إذ يكتفي المدقق في هذه الحالة بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

---

*: مدقق الجودة L'auditeur Qualité وهو شخص مؤهل يعمل على تدقيق نظام الجودة في مؤسسة ما وهذا وفقا لمعيار ISO 10011، ويعمل على مراجعة إدارة الجودة وضمان الجودة وهذا وفقا لمعيار ISO 9000 إن الهدف من هذا الفحص هو أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا للمعايير معينة من الجودة أم لا.

[1]: نقلا من الموقع: www.ar,wikipidia.org، شوهد بتاريخ: 2016/05/13، 25m: 10 h.

[2] : silvia klincekova, jarmila salgov cova: **the role of marketing audit and value of information** , International for Innovation Education and Research, Vol 02 (01), 2014 International educative research, foundation and publisher, p8.

[3]: نقلا من الموقع: http://alghailiauditor.blogspot.com/201/05/blog-post_5838.html?m=1، شوهد بتاريخ: 2016/08/09 05m: 18 h.

7-8) تدقيق الاعلام الآلي (الالكتروني): (في ظل استخدام الحاسوب*) Automation Audit ظهر هذا النوع من التدقيق في العقدين المنصرمين[1] وجاء هذا النوع كنتيجة للتطور الحاصل في معالجة البيانات باستخدام الاعلام الآلي وما له من خصوصية يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار أثناء تنفيذه للمهام مثل التعرض للقرصنة الالكترونية أو وجود فيروسات... (له تأثير ايجابي لأنه يعطي دقة في اخراج البيانات وتبويبها وبتالي جودة عملية التدقيق).[2]

7-9) تدقيق الاستدامة: التدقيق في التنمية المستدامة فرض نفسه خاصة في ظل المستجدات التي عرفتها الدولة على المستويين الاقتصادي والاجتماعي وباعتبار أن التنمية المستدامة مفهوم شامل يرتبط أساسا[3] باستمرارية الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والمؤسسية والبيئية للمجتمع فهي تمكن المجتمع وأفراده ومؤسساته من تلبية احتياجاتهم والتعبير عن وجودهم الفعلي في الوقت الحالي مع مراعاة حقوق الأجيال القادمة في عيش حياة كريمة وعليه يمكن معرفة أهداف التنمية المستدامة التي تتقاطع ودور التدقيق على النحو التالي:

يساهم التدقيق في التنمية المستدامة من خلال بعدها البيئي في تحقيق العديد من الأهداف البيئية منها:

- الاستخدام العقلاني والرشيد للموارد الطبيعية.
- عدم تعارض التدبير الإداري مع القدرة المحدودة للبيئة.
- التوفيق بين التنمية الاقتصادية (الموارد المالية) والمحافظة على البيئة مع مراعاة حقوق الاجيال القادمة في الموارد الطبيعية.

البعد الاقتصادي تهدف التنمية المستدامة بالنسبة للبلدان الغنية إلى إجراء تخفيضات متواصلة في مستويات استهلاك الطاقة والموارد الطبيعية والتي تصل إلى أضعاف أضعافها في الدول الغنية مقارنة بالدول الفقيرة وبالتالي

---

*: مسؤولية المدقق بصفة عامة لا تتغير حسب طريقة تشغيل البيانات المحاسبية واعداد الدفاتر والسجلات أي أنه يبدي رأيه الفني المحايد من خلال اتباع معايير التدقيق المتعارف عليها سواء تم تشغيل البيانات المحاسبية يدويا، أو الكترونيا .

[1]: طلال حمدونه، علام حمدان: **مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول، يناير 2008، ص 914.

[2]: أيمن عبد الله محمد أبو بكر، نقلا من الموقع: https://ay83m.wordpress.com/2012/05/19/، شوهد بتاريخ: 13/ 2016/08 43m :04 :h.

[3]: عتيق السعيد، نقلا من الموقع: http://www.marocdroit.com/، شوهد بتاريخ: 11/ 06/ 2016 28m :14 :h .

خطر التدقيق: هو الخطر المترتب على احتمال قيام المدقق بإبداء راي غير سليم على القوائم المالية وكلما كان المراجع حريصا على ابداء رأي سليم كلما كان خطا التدقيق منخفضا خطا التدقيق هو مكمل لنسبة التأكد ويختلف عن نسبة التحريف في تدقيق حساب بند معين فحساب مثل النقدية من الممكن خطر التدقيق به 5% فنسبة التأكد هي المكملة وهي 95% وخطر التدقيق على وجه العموم يختلف مسئوليته بين المدقق ونظم الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف فهناك بنود يصعب تدقيقها وحده وهناك بنود يسهل تدقيقها مثل الأراضي فتجد خطر التدقيق منخفض جدا في الأراضي ومرتفع في الحسابات الأخرى.

يساهم التدقيق في البعد الاقتصادي من خلال ترشيد النفقات والتحول من التبذير إلى التذبير العمومي الجيد والارتقاء بالإدارات إلى مصاف الادارات المنتجة والمقاولة.

البعد الاجتماعي إن التنمية المستدامة تتضمن تنمية بشرية تهدف إلى تحسين الخدمات العمومية فضلا عن دور المقاربة التشاركية حيث تؤكد تعريفات التنمية المستدامة على أن التنمية ينبغي أن تكون بالمشاركة بحيث يتشارك الناس في صنع القرارات التنموية التي تؤثر على حياتهم وبالتالي يشكل الانسان محور التعريفات المقدمة حول التنمية المستدامة ويعد عنصر العدالة والانصاف والمساواة من خلال انصاف الأجيال اللاحقة والتي يجب أخذ مصالحها في الاعتبار وفقا لتعريفات التنمية المستدامة، اضافة إلى انصاف من يعيشون اليوم ولا يجدون فرصا متساوية مع غيرهم في الحصول على الخدمات الاجتماعية.

البعد التكنولوجي: تعمل التنمية المستدامة على تحقيق تحول سريع في القاعدة التكنولوجية للمجتمعات الادارية، إلى تكنولوجيا جديدة كفئ وقادرة على الحد من التلوث البيئي وهو دور الادارة الالكترونية ومدى مساهمة التدقيق (التدقيق المعلوماتي) في تجويد الأداء الإداري وتحسين المجال التكنولوجي الذي تستهدفه التنمية المستدامة وسيلة هامة لتوفيق بين أهداف التنمية والقيود التي تفرضها البيئة بحيث لا تتحقق التنمية الادارية على حساب البيئة. وعليه يمكن اجمال مكونات التنمية المستدامة وجوهر التدقيق في: الاستدامة المؤسسية، الاستدامة الاقتصادية، الاستدامة البشرية.

إن موضوع التدقيق يبين المساهمة في ترسيخ وتحقيق التنمية المستدامة، وباعتبار أن سياسية التدقيق تعتبر الركيزة الأساسية في الادارات كما تعد أداة تعمل على تطويرها وتحديثها سعيا إلى تحقيق مستويات عالية من الكفاءة والفعالية في الأداء. ونظرا لتطور الكبير الذي عرفته الإدارات بحيث نجد تعددا في المهام المنوطة بها وضخامة الموارد المتاحة لها وحجم الاستثمارات المخصصة لها والمشروعات والبرامج المسندة لها، أصبح من الضروري اللجوء إلى نظام رقابي حديث يعمل على ضبط الأداء الإداري والتقليل من امكانيات الغش والاختلاس وحماية الأموال العمومية، كذلك الارتقاء بالأداء الإداري إلى جودة عالية تتماشى مع المتطلبات والحاجات المستمر للمواطن، ويعكس الترابط بين التدقيق والتنمية المستدامة أبعاد قانونية مختلفة واجتماعية تتقاطع فيه ويدمج بين الحياة الادارية والحياة الاجتماعية على اعتبار أن تحقيق التنمية المستدامة رهين بفعالية النظم الادارية القادرة على خلق مناخ تنموي يعمل على التطوير الايجابي للحياة الاجتماعية والاقتصادية.

8) التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق: وتنقسم إلى:

8-1) التدقيق الخارجي: Audit Externe وهو ذلك التدقيق الذي يقوم به شخص مهني متخصص يكون مؤهلا علميا وعمليا يكون من خارج المؤسسة بغية الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، اضافة إلى فحص السجلات المحاسبية من أجل إصدار رأي فني محايد موضوعي حول مدى تعبير المعلومات المالية

على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، والذي تبنى عليه القرارات الداخلية (المساهمين، المسيرين) وخارجية(البنوك، مصلحة الضرائب، البورصة...)[1]

ويمكن تقسيم التدقيق الخارجي إلى ثلاث أنواع على النحو التالي:

- **التدقيق القانوني: Audit Légal** وهو التدقيق الذي يفرضه القانون (اجباري بحكم القانون) ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات Le Commissaire Aux Comptes*.[2]
- **التدقيق التعاقدي أو الاختياري: Audit Contractuel** حيث يقوم به شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من ادارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، والذي يمكن تجديده سنويا.[3]
- **الخبرة القضائية المحاسبية: Expertise Judiciaire Accounting** يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها (عادة يكون في حالة التصفية).[4]

---

[1]: نقلا من الموقع: http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/rouabhioffi/section4.html، شوهد بتاريخ: 2016/10/14، 17 : h 56m: .

*: محافظ الحسابات مصطلح اقتبس من المصطلح الفرنسي Commissair Aux Comptes فقد حدد القانون 01/10 والذي ألغى القانون 08/91، محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. وهذا المصطلح غير متفق عليه في اللغة العربية سواء في التشريع الوطني أو في التشريع المقارن، فالمشرع الجزائري يستخدم مصطلح محافظ الحسابات تارة ومصطلح مندوب الحسابات تارة أخرى، أما المشرع المصري فيستخدم مصطلح مراقب الحسابات أو مفوض المراقبة، وبالنسبة للمشرع المصري فيستعمل مصطلح مراقب الحسابات أو ما يسمى بمفوض المراقبة، وبالنسبة للمشرع اللبناني والأردني فيطلق عليه تسمية مدقق الحسابات، أما بالنسبة للمشرع المغربي فيستخدم مصطلح مندوب الحسابات. وتمت ممارسة مهنة محافظ الحسابات بصفة قانونية منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكان ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية حيث تم العمل بها إلى غاية إنشاء القانون التجاري الجزائري بعد الاستقلال.

[2]: مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والادارية: نقلا من الموقع: https://sqarra.wordpress.com/auditttt/، شوهد بتاريخ: 2016/09/05، 12m :12 :h.

[3]: سميرة بوعكاز: **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2015/2014، ص 71.

[4]: **نفس المرجع السابق**، ص 72.

الجدول رقم (1-2) المقارنة بين التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدي، الخبرة القضائية المحاسبية.

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	الخبرة القضائية المحاسبية
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وهدف الحسابات والصورة الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الادارة	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الادارة	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الاطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا في الجمعية الوطنية	ينبغي احترامه
ارسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (غادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج، حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبه	مدنية، جنائية، تأديبه	مدنية، جنائية، تأديبه
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاة بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانوني رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القضاء
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

Source : Nacer Eddine Sadi Et Ali Mazouz, La Pratique Du Commissariat Aux Comptes En Algerie, Edition SNC, Tome1, 1993, P P 37 38.

8-2) التدقيق الداخلي: Audit Interne وهو وظيفة تنشأ داخل المؤسسة يتولى القيام بها شخص ينتمي للمؤسسة وهي وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، وتقع في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحت سلطة الإدارة العليا فقط وفي مستوى أعلى من الوظائف الأخرى.[1]

9) التدقيق من حيث درجة شمولية التدقيق ومدى مسؤولية المدقق:

9-1) التدقيق عادي: الغرض من هذا النوع من التدقيق هو التأكد من مدى صحة القوائم المالية ومدى دلالتها للمركز المالي ونتيجة الأعمال الختامية مع ابداً رأي مدقق فني محايد وفق هذا التدقيق يعتبر المدقق مسؤول عن أي اهمال أو تقصير في ممارسته مهنته.

9-2) التدقيق لغرض معين: الهدف منه هو البحث عن حقيقة أو نتيجة معينة، ويكون هذا الفحص قد سبقه فحص أو تدقيق عادي مثال ذلك فحص الدفاتر بغية اكتشاف الغش أو الاختلاف أو تحديد قيمة الشهرة، أو قيمة السهم.[2]

[1]: نقلا من الموقع: http://www.aazs.net/t2982-topic ، شوهد بتاريخ: 2016/12/03، 41m: 15 h

[2]: نقلا من الموقع: http://www.forum.educ40.net/showthead.php?t=5176، شوهد بتاريخ: 2016/08/05، 32m: 21 h.

المبحث الثاني: المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي.

في هذا المبحث سنتعرف على أهم المفاهيم التي تناولها المؤلفين والباحثين والتي ترتبط بالتدقيق الداخلي على النحو التالي.

المطلب الأول: التدقيق الداخلي (المفاهيم و الأنواع).

❖ **ماهية التدقيق الداخلي.**

تنوعت التعريفات المتعلقة بالتدقيق الداخلي على النحو التالي:

تعريف 01: من أوائل تعاريف التدقيق الداخلي هي "عملية المراجعة التي يقوم به موظف من داخل المؤسسة على عكس التي يقوم بها المدقق الخارجي." فهذا التعريف أظهر الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي من الناحية الشخصية وليست الموضوعية وبتالي لم يظهر طبيعة التدقيق الداخلية وأهدافها. [1]

تعريف02: يمكن تعريفه بأنها نشاط كغيره من الأنشطة أخرى داخل المؤسسة، يهدف إلى مراجعة وتقييم نظام المحاسبة ومختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة، كما يخدم جميع مستويات الإدارة، ويتعلق الأمر بقياس الكفاءة التي تتناسب مع مصلحة المؤسسة. [2]

تعريف 03: التدقيق الداخلي هو ضمان وتقديم الاستشارات والاقتراحات موضوعي مستقل، يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، كما يساعد على تنظيم إنجاز أهدافها من خلال نهج منتظم، ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية و الحوكمة.[3]

تعريف 04: التدقيق الداخلي هو عملية تقييمية، لدى المدقق الداخلي* الحق والحرية المطلقة نسبيا في الوصول الكامل والحر وغير المقيد إلى المعلومات بما في ذلك السجلات وملفات الكمبيوتر، والملكية، والعاملين في المؤسسة تسمح بمراقبة جميع السياسات والإجراءات والممارسات لأي نشاط أو برنامج أو وظيفة.

---

[1]: كمال محمد سعيد كامل النونو: **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 20.

[2] : Jean Jacquesp Baudet (expert comptable, conseil fiscal, CIA , CISA, CGAP, CCSA , Maitre De Conférence Invité à La Louvain School Of Managmet) : **Le Contrôle Interne (Slides)**, Institut Des Expert Comptables Et Conseils Fiscaux, Septembre 2012, p 12.

[3]: منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، محمد هاشم الحموي: **أساسيات المراجعة**، مركز القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1999، ص6.

*: المدقق الداخلي: هو شخص مهني مؤهل يتم اختياره من قبل مجلس الإدارة يشغل وظيفته فيقوم بالتحقق والتأكد من أن جميع الأنظمة والاجراءات تتم وفق ما هو مخطط له، تحليل وتصحيح الأخطاء والانحرافات، بالإضافة إلى اكتشاف الغش والتلاعب من خلال إعداد تقرير مفصل يبين فيه نقاط القوى ونقاط الضعف يحدد الخطأ ويعرف سببه ومن هو مسببه من خلال تقديمه للاقتراحات والتوصيات، ويطلق عليه بوليس أو شرطي المؤسسة فيعتبر بمثابة العين الساهرة على حماية أصول وممتلكات المؤسسة (العين الثالثة لإدارة العليا) المدقق الداخلي يتقاضى أجرا لقاء عمله.

** : IIA: The Institute of Internal Auditors.

تعريف 05: ولقد عرفه معهد المدققين الداخليين **IIA: على أنه نشاط استشاري تأكيدي مستقل، موضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، كما يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطرة والرقابة.[1]

تعريف 06: نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المؤسسة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة إكساب المؤسسة آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة المؤسسة.

من خلال التعريفات السابقة نستنتج:

التدقيق الداخلي هو مهنة تعمل على مساعدة مجلس الادارة في أداء والإشراف والإدارة ومسؤوليات التشغيل الخاصة بهم من خلال عمليات التدقيق ومشاورات تهدف إلى تقييم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك فعالية وكفاءة العمليات المستقلة.

Internal audit is the systematic examination of the operations of the organization process has this kind of scrutiny arose due to the large size of the institutions which necessitated an instrument of prevention and control to ensure the verification of Project operations and seriousness immediately upon completion.

❖ **أنواع التدقيق الداخلي.**

في هذا الصدد حدد الباحثون والمهتمون أنواع التدقيق الداخلي بنوعين هما كالاتي:[2]

التدقيق الداخلي المالي Auditing Financial، التدقيق الداخلي التشغيلي Auditing Operiational، ولقد أضيف نوع ثالث من التدقيق وهو تدقيق المهمات الخاصة Assignments Audit وسيتم التطرق إلى كل منها بشكل مفصل على النحو التالي:

1) **التدقيق الداخلي المالي:** وهو الذي يعبر عن المدخل التقليدي في التدقيق الداخلي ولقد تم تعريفه هو الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المرتبطة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الادارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقا.

ويشمل هذا النوع من التدقيق نوعين آخرين هما:

** : IIA: The Institute of Internal Auditors.

[1]: محمد فلاق: **التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001**، مداخلة من الملتقى الوطني الثامن حول مهنة في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ، جامعة 20 أوت1955 سكيكدة، يومي 11/ 12 أكتوبر 2010، ص 4.

[2]: سينا أحمد عبد الغفور الراوي: **استخدام منهج سيجما ستة Six Sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على الجودة والتميز في محافظة عمان)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص ص 40- 42.

1-1) التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف: ويعد أحد مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك من خلال تعين أو تكليف أحد الموظفين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة وصحة الاجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.

2-1) التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف: وهذا النوع ينفذ حسب خطة تدقيق داخلي وذلك باختيار عينات ممثلة للمجتمع وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك للتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسيير وفق اللوائح والقوانين والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف.

ويعتبر التدقيق الداخلي أداة مهمة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان إلى دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المالي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس.

2) التدقيق الداخلي التشغيلي: وهو المجال الغير تقليدي للتدقيق الداخلي ونشأ هذا النوع كوليد للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي وقد أطلق عليه أسماء أخرى كالتدقيق الإدارية أو مراجعة الأداء، ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم أعمال المؤسسة ككل لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك باتباع خطة معدة مسبقا ومتفق عليها مع الجهات العليا في المؤسسة.

ولقد عرف هذا النوع من التدقيق على أنه الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المؤسسة ككل، لتقييم مختلف الأنظمة، ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية من أخل التحقق من كفاء واقتصادية العمليات التشغيلية.

3) التدقيق الداخلي لأغراض خاصة: وهذا النوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تقوم الإدارة العليا بتكليفه للقيام بها، ويتفق من حيث الأسلوب و النطاق مع نوعين السابقين، إلا أنه يختلف من حيث الوقت فغالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي (غير مخطط له)، و يعتبر كعملية تفتيش فجائية هدفها اكتشاف الفساد والمتسبب به أو في حال وجود غش فيقوم بإجراء التحقيقات المتعلقة به.[1]

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي .

❖ **دور التدقيق الداخلي.**[2]

❶ بحكم أن التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري تأكيدي موضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة إلى عمليات المؤسسة وتحسينها، كما يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال الاعتماد على منهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.

[1]: سينا أحمد عبد الغفور الراوي: **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

[2] : INTOSAI General Secretariat-Rechnungshof (Austrian Court Of Audit) DAMPFSCHIFFSTRASSE2 A-1033 VIENNA AUSTRIA Page Webb http://www.intosai.org, p p 2 3.

❷ كما تتضمن عملية التدقيق الداخلي معرفة وتحليل نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة مع النظر بشكل خاص في الحوكمة والثقافة التنظيمية والتهديدات والفرص للتحسين في المؤسسة واتباع الاستراتيجية الملائمة والجيدة التي تؤثر في المؤسسة وتصبح قادرة على تحقيق غاياتها.

- يمكن من خلالها تحليل ما إذا كانت إدارة المخاطر تحدد المخاطر وتضع الضوابط قيد التطبيق لإدارة الأموال العامة بكفاءة وفعالية.
- يعمل التدقيق الداخلي مع تلك الجهات الداخلية المسؤولة عن الحوكمة مثل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا أو مع هيئة الاشراف الخارجية من أجل التأكد من تصميم وتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية المناسبة، وبهذا يمكن للتدقيق الداخلي أن يساعد في انجاز الغايات والأهداف وتقوية الضوابط وتحسين كفاءة وفعالية العمليات والالتزام بالسلطات، من المهم التوضيح أنه بينما قد يقدم التدقيق الداخلي مساعدة في مجال الرقابة الداخلية إلا أنه يجب ألا يقوم بأي واجبات إدارية أو تشغيلية.

المطلب الثالث: التدقيق الداخلي (الأهداف، الأهمية).

❖ **أهداف التدقيق الداخلي:**

باعتبار أن التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية مستقلة داخل المؤسسة تم الاعتراف بها كمهنة حديثة خلال الخمسين سنة الماضية، وبتالي فهدفها الأساسي يتمثل في:

يهدف بالدرجة الأولى لإعطاء قيمة مضافة للمؤسسة.

يقدم خدمات استشارية وتوكيدية لإدارة بالإضافة إلى مساعدة الأفراد داخل المؤسسة للقيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه وبدرجة عالية من الكفاءة، من خلال طريقة التحليل، التقييم، التوصيات والاقتراحات، تقديم المشورة والمعلومات المتعلقة بكل نشاط تم التدقيق عليه.[1]

فحص الأنظمة المحاسبية وإجراءاتها والسياسات الإدارية المرسومة بهدف التحقق من تنفيذها طبقا لما هو مخطط له، واكتشاف أي انحرافات عن التنفيذ كما أن المدقق الداخلي معني بمنع ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب في الدفاتر وفحص وتقييم وسائل الرقابة الداخلية بقصد تدعيمها وتحسينها واقتراح ما يراه كفيلا لتعديلها وتطويرها.

تقديم تقرير شامل مفصل حول العمليات التي قامت بها المؤسسة حيث يقوم المدقق من خلاله بتقديم الاقتراحات والارشادات للمجلس الادارة.

[1]: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون: **الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث**، بدون طبعة، الإسكندرية، 2006، ص 220.
انهارت العديد من المؤسسات على مستوى العالم في وقت متقارب ومن أهم هذه المؤسسات: Tyco في اليابان وParmalat في ايطاليا وXerox وEnron وWorld Com وAdelphia في الوم أ وذلك بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية.

الجهة التي تعمل لحسابها والمستفيدة من عملها المدقق الداخلي موظف بالمؤسسة يخضع لسلطة إدارتها وتوجيهاتها، وبالتالي فهو في خدمة الإدارة العليا للمؤسسة، ويسعى جاهدا للوفاء بكل احتياجاتها، واليها يقدم نتائج فحصه ومراجعته.

كما يمكن اضافة أهداف أخرى للتدقيق الداخلي وهي:

مراجعة جميع العمليات المالية في المؤسسة وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ولتحقيق ذلك يتم التأكد مما يلي:

1- تقييم وإبداء رأي فني محايد وموضوعي حيال العمليات والاجراءات التي قامت بها المؤسسة بالإضافة إلى التحقق من تنفيذ الخطط و الأهداف وتحليل الانحرافات التي حالت دون تحقيقها، وهنا يقوم المسئولون عن التدقيق الداخلي من خلال كتابة تقرير مفصل دوري عن تقييمهم للخطط المنفذة.

2- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المشروع التي يتخللها قبض للنقود والعمليات التي يتخللها صرف للنقود، وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدى في النهاية منع الغش والتزوير والتلاعب واكتشاف الأخطاء وهذا يؤدى إلى تعزيز الثقة في الدفاتر والسجلات ، وكذلك في البيانات والمعلومات.

3- التحقق من وجود نظام حماية كافية لحماية أصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة.

4- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة.

5- تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسئولية.

6- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.

7- التحقق من أن المصروفات لا تنفق إلا في الأغراض الهامة والتأكد من تحصيل الإيرادات.

❖ **أهمية التدقيق الداخلي:**

يمكن اجمال أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة من خلال تقديم الخدمات الموالية:[1]

1.خدمة وقائية: التدقيق الداخلي يعمل على تقديم ضمان وتأكيد على وجود الحماية الكافية للأصول وحمايتها.

2.خدمة تقييميه: تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدي الالتزام بالسياسات الإدارية.

3.خدمات استشارية: وذلك من خلال اقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة.

4. حماية السياسة الإدارية من الانحراف عن التطبيق الفعلي فالتدقيق الداخلي يعمل على ضبط.

[1]: كمال محمد سعيد كامل النونو: **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2009، ص ص25 26.

كما هناك عوامل أخرى أدت إلى زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي نذكر منها:

- **انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة:** نتج عن كبر حجم المشروعات وتناثرها جغرافيًا إلى أن فوضت الإدارة العليا الإدارات المركزية في بعض السلطات، وعلى الرغم من تفويض السلطات، إلا أنه ما يزال يترتب على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة، وحتى تتمكن الإدارة من الرقابة كان لابد من استحدث وسيلة رقابية تحقق ذلك مثل التدقيق الداخلي.
- **كبر حجم المشروعات الحديثة وتعقد عملياتها:** نتيجة كبر حجم المشروعات وظهور شركات المساهمة وكذلك الشركات المتعددة الجنسيات والشركات الدولية والتي تمتاز بتعدد عملياتها وجنسية مالكيها وانتشار فروعها في دول العالم المختلفة أدى إلى ظهور الحاجة لتحقيق الرقابة على تلك الفروع وزيادة قدرة الإدارة على مراقبة جميع النشاطات.
- **التحول إلى التدقيق الاختباري:** لقد ترتب على كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها وزيادة حجمها أنه لم يعد المدقق قادر على القيام بالتدقيق الكامل، وبدأ يتحول إلى نظام التدقيق الاختياري أي الاعتماد على عينه تمثل المجموع ا لكلي يفترض أنه أصدق تمثيل ولكي يتحقق الغرض السابق لابد من توافر نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن أهم الركائز التي يستند عليها قيام نظام سليم للرقابة الداخلية وهو وجود تدقيق داخلي في المؤسسة.
- **ظهور المنشآت ذات الفروع والشركات متعددة الجنسيات:** إن كبر حجم المشروعات ترتب عليه إنشاء فروع لها في مناطق مختلفة ومتباعدة، وقد بدأت الإدارة المركزية لهذه المنشآت في استخدام المراجع الداخلي للسفر إلى مقر الفروع لمتابعة أعمالها، وسمي المدقق "بالمدقق المتجول "، وسرعان ما طلبت الإدارة من المدقق خدمات أخرى للإدارة، مثل إيضاح مدى الالتزام بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات.[1]

جدول رقم (1–3) يوضح مهنة التدقيق الداخلي

	التدقيق الداخلي
هدفه الأساسي	*خدمة الإدارة من أجل تحقيق أهدافها. *التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الادارية من قبل الإدارة. *تحليل الانحرافات وتقديم الاقتراحات لتجنب الوقوع في الانحرافات مستقبلاً وسد الثغرات التي تؤدى إلى ضياع أموال المؤسسة.
نطاق عمله	نطاق العمل التدقيق الداخلي يتضمن مراجعة تفصيلية شاملة نظرا لما يتاح للمدقق الداخلي من وقت وإمكانيات تمكنه من تحقيق ذلك يعني مسؤولية عامة على عكس المدقق الخارجي.

[1]: كمال محمد سعيد كامل النونو: **مرجع سبق ذكره**، ص 27.

الجهة التي يعمل لحسابها والمستفيدة من عمله	الادرة العليا ولجان التدقيق.
الجزء من التنظيم الذي يتم تقييمه	يقوم بفحص وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومعرفة نوعية الأداء في تنفيذ المهام المحددة، وبتالي فيمكن القول أن الرقابة الداخلية جزءا مكملا للروتين الإداري وعليه فلابد من أن تعمل بشكل مستقل بغض النظر عما إذا نفذ التدقيق الداخلي أم لا، ولا يمكن لأي نظام رقابة داخلي فعال أن يحل محل التدقيق الداخلي فوجود إدارة التدقيق الداخلي تزيد من مثانة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية.
الأساليب المطبقة	يقوم بأخذ عينات اختبارية.
الاستقلالية	مستقل جزئيا فهو تابع لمجلس الادارة ولجنة التدقيق، إلا أنه كإدارة (قسم أو وظيفة فهو مستقل كليا).
توقيت الفحص	يكون بصفة دورية ومستمرة.
طريقة إعداد برنامج العمل	يقوم بإعداد خطة عمل يوضح فيها برنامج عمله بالاعتماد على خرائط التدفق.
مؤهلاته	*قدر واف من التأهيل العلمي والعملي ويكون مدرب على القيام بعمله على أكمل وجه بما يتناسب مع أهمية الخدمة التي يؤديها. (كفئ) *تعتمد المهنة للقيام بها على المجهود الذهني بصفة خاصة. *وجود مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة. *أن تكون هناك مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني.
تطوره الزمني	1950 فحص السجلات المحاسبية 1960 فحص الالتزام. 1970 اختبار الإجراءات 1980 تقييم الرقابة. 1990 تقييم إدارة المخاطر 2000 دعم إدارة المخاطر. 2005 إلى يومنا هذا إضافة القيمة.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مجموعة من المراجع.

من خلال الجدول أعلاه نرى أن مهنة التدقيق الداخلي ساهمت وبشكل كبير في تحسين عمليات واجراءات المؤسسة، حيث أن التدقيق الداخلي ومن خلال تطوره الزمني متعارف عليه منذ القدم فقد تغيير حسب الحاجة التي يسعى إلى تحقيقها وبتالي فالخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي هي كالتالي:[1]

[1]: عطاالله أحمد سويلم الحسبان: **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، 2009، ص ص 62 .63

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تحديد قابلية المعلومات للاعتماد عليها.
- تحقيق حماية الأصول من السرقة والحريق والتصرفات الغير قانونية.
- تمكين الالتزام بالإجراءات الموضوعة وفي حال عدم الالتزام بذلك على المدقق الداخلي تحديد أسبابه.
- تحقيق الوصول إلى الأهداف والغايات وعلى المدقق التأكد من أن البرامج و عمليات التشغيل قد تم تنفيذها على أكمل وجه ووفق ما خطط لها.
- توفير الاستخدام الأمثل للموارد.
- تحديد مواطن الخطر بما يوجب تعميم خطة التدقيق للمدقق الداخلي بشكل يأخذ بالاعتبار مواطن الخطر وكيفية التعامل معها.
- تحقيق منع واكتشاف الغش والاحتيال.

يجب أن يكون تقرير المدقق الداخلي واضحا لا غموض فيه وتصاغ محتوياته بلغة سلسلة وواضحة وتتصف بالحيادية والموضوعية، حيث يركز على هدف معين كما يجب أن يحتوى التقرير على توصيات واقتراحات للتحسين، وتحديد الانحرافات المختلفة كما يجب أن يحتوى على وسائل ايضاحية مثل الشرح، التلخيص، رسوم بيانية... ونتيجة للتطورات على أعمال ونشاطات المؤسسة فإن مديري التدقيق مصممون على تحسين تقاريرهم التدقيقية ومن الوسائل المقترحة لذلك:

- تحديد وتشخيص خصائص التقرير الذي يلي احتياجات الأطراف موضع التدقيق.
- توصيل الاجراءات والتوقعات بالنسبة لتقارير التدقيق إلى الموظفين.
- استعمال نماذج موحدة للتقرير.
- العمل على زيادة الاعتماد على الموظفين شخصيا في كتابة التقرير.
- المساعدة في تدريب أعضاء جدد من الموظفين في كتابة التقرير.

وهناك بعض الخصائص لتقرير المدقق الداخلي في بيئة عمل تكنولوجيا المعلومات هي:

- توفير الربط الألي بين العمل المنجز وجمع المعلومات وتقييمات المدقق والمعلومات المستعملة في المؤسسة.
- سماح التقرير للمشرفين لاكتشاف المشاكل ومحاولة توفير المصادر المناسبة لحلولها.
- تضمين التقرير وسائل الربط لوثائق أوراق عمل المدققين والرسومات وتجميع المعلومات حول التغييرات الطارئة على أعمال المؤسسة والناتجة عن تكنولوجيا المعلومات.
- عمل تقرير بمشاركة التدقيق الداخلي بالمؤسسة مع ادارتها عن طريق فرض رقابة لتحديد الأشخاص المصرح لهم بالاطلاع على تقرير المدقق الداخلي.

- احتواء التقرير تأكيدا لسياسات أمن المعلومات ومدى الثقة بالمعلومات وتحديد المخاطر المتعلقة بالعمل والناتجة على الأغلب عن تكنولوجيا المعلومات.

معايير التدقيق الداخلي:[1]

تطور مفهوم التدقيق الداخلي بحيث كان آخر مفهوم هو الذي صدر عن معهد المدققين الداخليين في نهاية 2001 ونتيجة لتطور مفهوم التدقيق الداخلي فإن معايير التدقيق الداخلي أيضا تغيرت إلى ثلاثة معايير هي:

معايير وصفية: وتهتم بشخصية المدقق وصفات الادارة التي تنفذ عملية التدقيق الداخلي ومن أهم هذه المعايير: مسؤوليات المدقق الداخلي، وكفاية والعناية المهنية، ورقابة الجودة، تطوير البرامج.

معايير الأداء: وتصف نشاط التدقيق الداخلي وكيفية أداء عملية التدقيق بحيث يمكن قياس هذا الأداء ومن أمثله هذه المعايير: إدارة نشاط التدقيق الداخلي وطبيعة العمل وتخطيط العملية التدقيقية، وتنفيذ المهمة، توصيل النتائج، مراقبة الانجاز، وقبول الادارة للمخاطر.

معايير تطبيقية: أما المعايير التطبيقية فإنها تميز بين النوعين السابقين حسب طبيعة نشاط عملية التدقيق من حيث النشاط التوكيدي أو النشاط الاستشاري، كما يلحق بهذه المعايير إرشادات أو دليل تفسير المعايير وشرح آلية تطبيق المعايير لنشاط معين أو منطقة جغرافية معينة.

الجدول رقم (1-4): متعلق بالمقارنة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.

المكونات	الرقابة الداخلية	التدقيق الداخلي
المفهوم	تشمل خطة تنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة الهدف منها حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الانتاجية، تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة.	نشاط تأكيدي استشاري موضوعي مستقل مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم للتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه.
مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها وبانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة بفعالية.	تحديد الصلاحيات للقيام بتأدية عمليات التدقيق. اعطاءه الحق بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض التدقيق. تحديد نطاق عملية التدقيق اللازم لتأديتها.

[1]: كريمة علي الحوهر وآخرون: **التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات بحوث محكمة منتقاة**، بدون طبعة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، القاهرة، 2012، ص 10.

مسؤولية المدقق الداخلي	يجب أن يتضمن مجال عمله فحص وتقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة.	تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل.
الأقسام	تقسم الرقابة الداخلية إلى: رقابة إدارية ورقابة محاسبية وضبط داخلي.	يقسم التدقيق الداخلي إلى تدقيق مالي والتدقيق الإداري والتدقيق الاستراتيجي.
الأدوات	الرقابة المالية والادارية والضبط الداخلي الهدف منها هو تأمين سلامة وتنفيذ عملياتها والمحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	الهدف من التدقيق الداخلي تقييم الأنظمة المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها للأهداف.

المصدر: عطا الله أحمد سويلم الحسبان: **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، بدون طبعة، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 64.

باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي هدفها الأساسي يتمثل في تقديم خدمات استشارية وتأكيدية موضوعية حول إدارة المخاطر و نظام الرقابة الداخلية ومختلف عمليات التي قامت بها المؤسسة، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية الموجهة لخدمة الزبون تتطلب توافر مجموعتين من المعايير هي:

معايير السمات: متمثلة في سمات أو الخصائص الجهات التي تؤدي أنشطة التدقيق الداخلي.

معايير الأداء: التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس التي يتم من خلالها تقويم أداء تلك الأنشطة.[1]

[1]: كريمة علي الحوهر وآخرون: **التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات بحوث محكمة منتقاة**، بدون طبعة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، 2012، القاهرة، ص 11.

المبحث الثالث: عموميات حول التدقيق الخارجي.

المدقق الخارجي المستقل هو ذلك الشخص المؤهل علميا وعمليا، ويكون مستقل كليا حيث يقوم بتدقيق البيانات المالية والمحاسبية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته وعلى سبيل المثال (مدقق حسابات مؤسسات المساهمة العامة) الذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته أو إلى مجلس الإدارة والمساهمين.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي.

في هذا المطلب سيتم التعرف على مفهوم التدقيق الداخلي حسب وجهات نظر الباحثين المختلفة:

❖ **مفهوم التدقيق الخارجي.**

تعريف 01: هو عملية منهجية يقوم بها شخص خارجي مستقل يقوم بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم وسلامة القوائم و التقارير المالية وحسابات المؤسسة والتزامها بمعايير المحاسبة المقبولة عموما أو معايير التقارير المالية الدولية.[1]

تعريف 02: هي مهنة مستقلة الهدف الرئيسي منها هو فحص البيانات المحاسبية للمؤسسة وغيرها من الأدلة مما يسمح للمدقق الخارجي م ابداء رأيه الفني المحايد عن مدى ملائمتها، وعليه يمكن تحديد مدى نجاح الإدارة في تمثيلها للملاك، أو مدى نهوض الإدارة بالوكالة الممنوحة لها بالنيابة ع ملاك المؤسسة، ويعتبر تقرير المدقق الخارجي بمثابة دليل على القيام بعملية التدقيق على أكمل وجه ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية، ويكون تقرير المدقق الخارجي إما في شكل مختصر أو في شكل مطول، فيقتصر التقرير المختصر عادة على عبارة موجزة عن نطاق الفحص ورأي المدقق الخارجي المستقل اعتمادا على هذا الفحص وعن مدى دقة وصدق تمثيل القوائم المالية للواقع، ويحتوي التقرير المطول أيضا على نطاق الفحص ورأي المدقق الخارجي كما في حالة التقرير المختصر ولكنه يتضمن أيضا معلومات وبيانات اضافية متعلقة بالفحص والقوائم المالية التي يمكن أن تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.[2]

تعريف 03: عرف الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين التدقيق الخارجي بأنه Union EdECE et UEC* "مدى قدرة المدقق الخارجي* على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة

---

[1]: نقلا من الموقع: http://ar.wikipedia.org/wiki/، شوهد بتاريخ: 2016/05/16، 22m: 22: h.

[2]: أحمد نور: **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، بدون طبعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1996، ص ص9 10.

*: EdECE : Européenne des Experts Comptables Economiques.

*: المدقق الخارجي هو شخص مهنئ كفئ مستقلا كليا على المؤسسة يمتلك المهارات والمؤهلات التي تمكنه من فهم المعايير التي يجب استخدامها، وهو شخص مخول بالقيام بتدقيق العمليات المالية أو الحسابات أو البيانات المالية والتحقق من مدى صحتها ومشروعيتها وسلامتها بصورة دورية على الغالب، ويجب أن يكون هذا الشخص مدربا على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب معايير عامة وشخصية.

الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه".[1]

تعريف 04: وعرف التدقيق الخارجي أيضا بأنه: "هي عملية يقوم بها شخص من خارج المؤسسة فيقوم باختبار مدى صدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف عمليات وأنشطتها".[2]

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص تعريف شامل لمهنة التدقيق الخارجي:

هي عملية يقوم بها شخص له الحرية المطلقة في إبداء رأيه، حيث يقوم بتدقيق العمليات المالية والحسابات والبيانات المحاسبية، التحقق من مدى صحتها ومشروعيتها التأكد من سلامتها فمن الضروري أن تكون خالية من الأخطاء والعش، وذلك بصورة دورية ومستمرة، فالمدقق الخارجي لابد أن يكون مدربا تدريبا جيدا على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب المعايير العامة والشخصية.

External audit as a selective examination neutral books and records and documents created by an external person under a contract paid him fees for quality Examination is required of him in order to express an opinion Technical neutral for honesty and fairness of the financial reports Property during a certain period.

المطلب الثاني: التدقيق الخارجي (الأهداف والأهمية).

إن التدقيق الخارجي نشأ بنشوء الحضارة الإنسانية وتطور بتطورها، وكذلك بالنسبة لأهدافه وأهميته، وفيما يلي سنتعرض إلى أهداف وأهمية التدقيق الخارجي.

❖ **أهداف التدقيق الخارجي.**

تمثل أهداف التدقيق الخارجي فيما يلي:[3]

- يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق الخارجي؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

[1] : Bernard GERMOND , **Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, Dunod, Paris, 1991, p28.

[2] : Groupe Consultatif d'assurance aux plus pauvre, **Audit externe des institutions de micro finance guide pratique,** France, série n 03 outil technique, 2000, p7.

[3]: نواف محمد عباس الرماحي: **مراجعة المعاملات المالية**، بدون طبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 20 21.

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛
- اعتماد الإدارة على عملية التدقيق الخارجي في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل؛
- تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة؛
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة؛

بالإضافة إلى الأهداف السابقة السالفة الذكر هناك مجموعة أخرى يسعى المدقق الخارجي دائما للتأكد من تحققها عند قيامه بعمله في المؤسسة تتمثل هذه الأهداف في:[1]

❖ **الوجود:**

يسعى المدقق الخارجي إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة (الملموسة)، أما بالنسبة للعناصر الأخرى (غير الملموسة) مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي والصحيح في دفاتر وسجلات المؤسسة، وهذا بغرض التحقق من أنها ليست وهمية.

❖ **الملكية:**

يجب على المدقق الخارجي أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية. فعلى سبيل المثال تمثل عقود الإيجار وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول المشترات عن طريق عقود الإيجار التمويلية.

[1]: وليم توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد: **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكتاب الأول، دار المريخ ،مصر، 2003، من ص 309 إلى ص 312.

أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب على المدقق أن يتحقق من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر، فعلى سبيل المثال يتحقق المدقق من أن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين، وهذا يتحقق من خلال ما يُعرف بالمصادقات.

- **استقلال الفترة المالية:** يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق الخارجي التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل اية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن كل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.
- **التقييم:*** يجب على المدقق الخارجي أن يتأكد من صحة التقييم سواء بالنسبة للأصول أو بالنسبة للخصوم، وأن هذا التقييم كان حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك من خلال فحص أدلة الإثبات المستندية كالعقود وفواتير البيع والشراء....الخ.
- **الشمولية:** يتحقق المدقق الخارجي من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة، تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الف ترة، وكذلك من خلال التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسابات.
- **الإفصاح:** يجب أن يتأكد المدقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[1]
- **أهمية التدقيق الخارجي.**

يعين المدقق الخارجي من قبل الهيئة العمومية للمساهمين ويكون مسؤولا عن تحقيق ما يلي:[2]

ادراة المشروع: تعتمد إدارة المشروع كل الاعتماد على البيانات المحاسبية والمالية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ومن هنا تحرص أن تلك البيانات التي تم تدقيقها من طرف مدقق الحسابات المحايد

---

*: الفرق بين "التقويم" و"التقييم": "التقويم" مصطلح أشمل وأعم من "التقييم" حيث نجد أن هناك خلط بين المصطلحين فيعتقد البعض أن المصطلحين يعطيان معنى متشابها، فكلاهما يصدر حكما ولكن "التقييم" يصدر حكما ولا يعلله أما "التقويم" يصدر حكما ويعلله أي يعالج، "التقويم" مصطلح مشتق من فعل قوم أي صحح وعدل وأحسن، حيث أن عمر ابن الخطاب رضى الله عنه عندما خاطب المسلمين قال "من رأى منكم فيا اعوجاجا فليقومني"، وبالرغم من أن المصطلحين يفيدان في بيان قيمة الشيء إلا أن "التقويم" خاص ويستخدم في العملية التدريسية وتعني التحسين أو التعديل وهي الصحيحة لغويا والأكثر انتشارا بين الناس وتعني بالإضافة إلى بيان قيمة الشيء تعديل أو تصحيح ما أعوج منه أما كلمة "التقييم" فتدل على إعطاء قيمة للشيء، حيث لا يقف "التقويم" عند حد بيان قيمة شيء ما، بل لابد كذلك من محاولة إصلاحه وتعديله بعد الحكم عليه ويرى بعض النحاة أن كلمة "التقييم" خطأ فيستحسنون استعمال "تقويم " بدلا منها والواقع هو أن "التقييم" منشق من القيمة، و"التقويم" من القوام، ومعنى الأول التقدير والتثمين، ومعنى الثاني التعديل.

[1]: وليم توماس، أمرسون هنكي، **مرجع سبق ذكره**، ص 12.

[2]: نقلا من الموقع: http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/rouabhioffi/section4.html ، شوهد بتاريخ: 2016/10/15، 17m :16 h.

والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات كما يزيد من درجة الاعتماد عليها، وتستخدم ايضا إدارة المشروع البيانات الواردة بالقوائم المالية والمحاسبية والتي خضعت للتدقيق في أغراض التخطيط ورسم سياسات المستقبلية واتخاذ القرارات.

- **المستثمرين**: يعد تقرير الذي يصدره المدقق الخارجي أداة فعالة بالنسبة للمساهمين حيث يعتمدون عليه في ابقاء اعضاء مجلس الادارة أو سحب الثقة منهم واعادة انتخاب مجلس إدارة آخر.

أما بالنسبة للمستثمرين الجدد فيعتمدون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات حيث تحقق لهم أكبر ربح و عائد ممكن.

- **البنوك**: تطلب المؤسسات الحصول على قروض من البنوك والمؤسسات المصرفية وقبل الموافقة على منح تلك القروض، فإنها تقوم بشخيص وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة وتستفيد من القوائم المالية المصادق عليها وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسة على تسديد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة، لأن تقرير المدقق الخارجي يساعد البنك على اتخاذ قرارات منح القروض والتسهيلات البنكية.
- **الهيئات الحكومية**: تعتمد أجهزة الدولة كمصلحة الضرائب على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض مثل فرض الضرائب والرقابة.. الخ ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأغراض دون وجود بيانات مصادق عليها ومعتمدة من جهات محايدة ومستقلة.

المطلب الثالث: حقوق و واجبات التدقيق الخارجي.

❖ **واجبات التدقيق الخارجي.**

يعتبر التدقيق الخارجي من المهن العالمية والعريقة وهي في تطور مستمر يواكب التطور الذي حصل في الفنون والعلوم الأخرى حيث كان الهدف الرئيسي لعملية التدقيق مقتصرا على اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس، وبعدها تطورت أهداف المدقق وواجباته، فأصبح مسئولا عن اكتشاف الأخطاء بمختلف أنواعها بالإضافة إلى اكتشافه للغش والتلاعب وأصبحت من واجباته الأساسية تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي للمؤسسة ومدى تمثيلية لحقيقة الوضع المالي لها، والمساعدة في عمليات تقييم المؤسسة ماليا واداريا وتقييم مدى قدرة المؤسسات على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية.

وتتمثل واجبات مدقق الخارجي من أهداف التدقيق الخارجي وهي كالآتي:

1) مراقبة أعمال المؤسسات.
2) تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.[1]

[1]: رغدة ابراهيم المدهون: **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دارسة تطبيقية)**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 1435/2014، ص 41.

3) الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها على أعمال المؤسسة ودوائرها.
4) فحص الأنظمة المالية والادارية للمؤسسة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أموالها.
5) التحقق من الموجودات في المؤسسة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على المؤسسة وصحتها.
6) الاطلاع على قرارات مجلس الادارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة ومختلف البيانات الضرورية التي يطلبها العمل والتي من المفروض الحصول عليها والتحدث عنها.
7) أية واجبات أخرى يترتب على المدقق الخارجي التقيد بها بموجب القانون المحلي وقانون مهنة التدقيق والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.[1]
8) التقيد بقواعد السلوك المهني الوارد في قانون مهنة تدقيق الحسابات ونظام والتعليمات الضرورية للجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.
9) متابعة تطوير وتأهل مهارته الفنية ومواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وذلك من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.[2]

❖ **حقوق المدقق الخارجي:**

لكي يتمكن المدقق الخارجي من أداء واجباته على أكمل وجه فإنه يحق للمدقق الخارجي أن يطلب و يطلع على كافة المعلومات اللازمة من المؤسسة لكي يكمل اجراءات الفحص واعداد تقريره، حيث يتمتع المدقق بالحقوق التي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في اطار العقد المبرم بينه وبين المؤسسة فمثلا يحق له الاطلاع على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر في أي وقت وفي عين المكان وبصفة عامة على كل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والتابعين للمؤسسة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل الفحوصات التي يراها لازمة ويمكنه أيضا الامتناع عن ابدا الرأي في القوائم المالية اذا لم يستطيع تكوين رأي حولها وعليه ذكر الاسباب التي عرقلت عمله وبتالي يمكن ايجاز حقوق المدقق الخارجي كما يلي:

1) حق إجراء الجرد لخزائن المؤسسة في الوقت الذي يراه مناسبا للتأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع المؤسسة.
2) حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين لانعقاد وذلك في الحالات التي لا تحتمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 42.
[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

3) حق الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الادارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة الى القوائم المالية المرفقة.

4) كما يحق للمدقق الخارجي الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت سواء المحاسبية منها والغير محاسبية بالإضافة إلى محاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين للتأكد من مدى التقيد بنظام ومتطلبات قانون الشركات وليتمكن من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي ويحق له ايضا طلب البيانات والايضاحات من إدارة المؤسسة والتي يراها ضرورة للقيام بعمله بالشكل المناسب، وعلى مجلس الادارة وتزويده بكل ذلك.[1]

[1]: رغدة ابراهيم المدهون، **مرجع سبق ذكره**، ص 43.

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر التدقيق بشكليه الداخلي والخارجي ممارسة منتظمة يهدف ويسعى للخروج بتأكيد معقول عن سلامة وعدالة القوائم المالية ومصداقية الإبلاغ المالي، وبحكم أن المدقق الخارجي هو الممثل الرئيسي للمساهمين وراعيا لمصالحهم فيجب عليه أن يقوم بإبداء رأيه بشكل مستقل ومحايد أي دون تأثير لأي طرف مرتبط بمصلحته ورغابته أو من قبل الإدارة في الوحدة الاقتصادية، إن ظهور التدقيق بشقيه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتطورهما حتى وصلتا إلى ما هما عليه اليوم، جاء تبعا وتلبيتا للتطور المستمر لحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها وانفصال الملكية عن الإدارة، وقد كان ظهور التدقيق الخارجي قبل ظهور التدقيق الداخلية بوقت طويل، نتيجة لتولد حاجة المجتمع إلى التدقيق الخارجي قبل حاجته للتدقيق الداخلي، فلكل منهما أهدافها، مسؤولياتها، صلاحياتها ومنهجيتها التنفيذية الخاصة بها المشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمها.

ظهر التدقيق الداخلي كوظيفة مستقلة بعد ظهور وتواجد تدقيق الحسابات الخارجي بزمن طويل، وقد أدت عوامل وأسباب كثيرة ومتعددة إلى ضرورة تواجده خاصة بعد كبر حجم المؤسسات وتوسعها، نظرا لأهمية التي تتمتع بها وظيفة التدقيق الداخلي ومالها من دور في تحقيق أهداف المؤسسات، تقوم عملية التدقيق الداخلي على مقارنة ما هو مخطط بما هو فعلي، وقد بدأ التدقيق الداخلي في البدايات الأولى لنشأتها وكان المدقق الداخلي يتصيد الأخطاء وكان يطلق عليه مدقق الأرقام، وكانت وظيفة المدقق الداخلي أقرب إلى الحماية الأمر الذي أدى إلى تسمية المدقق الداخلي بجاسوس الإدارة العليا.

حيث يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من صحة وصدق القوائم المالية لذا يجب أن يكون مستقلا ذهنيا وظاهريا ونقصد بالاستقلال العقلي (الذهني) أي الحالة العقلية التي تتيح للمدقق الخارجي تقديم رأي بدون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمه المهني، وتتيح له بأن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والشك المهني. أما الاستقلال الظاهري يعني بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بقدر يظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته واستقلاليته من وجه نظر الغير وبما تقلل من نزاهته وموضوعيته لدى إبداء الرأي حول البيانات المالية.

الفصل الثاني

الاطار النظري للقيمة

المؤسسة منظور المالي

تمهيد الفصل الثاني:

يعتبر تقييم المؤسسات أحد أهم المسائل في مجال الادارة المالية حيث لم تعد تحديد الأرباح الصافية التي يمكن أن تحقيقها المؤسسة الاقتصادية في الوقت الراهن مؤشرا كافيا لمعرفة قيمتها لأن الناتج المحاسبية المعطاة لا تعكس الواقع السوقي حيث يمكنها أن تخفي عدة نقائص كعدم كفاية الاستثمار المادي والمعنوي المتجدد ومن حيث تحجيم القيمة أو تشويهها حيث قام العديد من الممارسين والمحللين الماليين بعرض مجموعة من الطرائق الحديثة من أجل تقييم التي استطاعت أن تعالج بعض نقاط ضعف المأخوذة على الطرق التقليدية كأن تراعي مثل بعض المؤشرات الخاصة كأخطار النمو وتحافظ على ديمومة واستمرارية النتائج المحققة بالإضافة إلى ذلك فهي لا تأخذ بعين الاعتبار المعطيات المحاسبية التي لا تطبق الواقع الاقتصادي وبالنظر إلى ما سبق تم تقسيم الفصل الموالي:

- **المبحث الأول: قيمة المؤسسة من وجهة النظر الاقتصادية.**
- **المبحث الثاني: تقييم المؤسسات بالطرق المعتمدة على منظور الذمة المالية.**
- **المبحث الثالث: قيمة المؤسسة وفق النظريات المالية المعاصرة.**

المبحث الأول: قيمة المؤسسة من وجهة النظر الاقتصادية.

يعتقد الكثيرون أن مفهوم القيمة مفهوم واسع ويقتصر على المؤسسة فقط بينما هو مفهوم عام يشمل كل شيء حيث يحتل موضوع القيمة مكانة هامة في مراكز القيادة والتسيير داخل المؤسسات الاقتصادية فالتسيير بالقيمة أصبح ميزة مرتبطة بالمؤسسات الكبرى كمحاولة للانتقال بالوظيفة المالية من النشاط المحاسبي نحو النشاط الاقتصادي والذي يؤدي إلى القيمة حيث أصبحت المؤسسات تأخر به كمؤشر نمطي في التقييم وكمقياس شامل يساهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الشاملة والدائمة وبناءا على سبق يجب أن نعرف مفهوم القيمة la valeur كالآتي.

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن القيمة في الفكر الاقتصادي.

❖ **مفهوم القيمة.**

تعريف 01: قيمة الشيء في اللغة تعبر عن قدره وقيمة المتاع ثمنه يقال قيمة المرء ما يحسنه، وما لشيء من قيمة يعني ما له ثبات ودوام على الأمر، والقيمة مرادفة للثمن، إلا أن الثمن قد يكون مساويا للقيم أو زائدا عليها أو ناقصا عنها، والفرق بينهما أنّ ما يقدر عوضا للشيء في عقد البيع يسمى ثمنا له (النقود)، بينما القيمة تطلق على كل ما هو جدير باهتمام المرء وعنايته، لاعتبارات اقتصادية أو سيكولوجية أو اجتماعية، أو أخلاقية أو جمالية.

من خلال هذا التعريف ترى الطالبة أن مفهوم القيمة واسع وشاسع لا يقتصر على المؤسسة فقط بل يتعدها حيث له عدة تعريفات في الكثير من المجالات ففي الفلسفة تعتبر القيم جزءا من الأخلاق، ويمكن تعريفها بأنها مفاهيم تختص بغايات يسعى إليها الفرد كغايات جديرة بالرغبة سواء كانت هذه الغايات تطلب لذاتها أو لغايات أبعد منها، أما في الاقتصاد فتعني القيمة مقدار ما تضيفه السلع والخدمات إلى الأشياء، و في علم النفس، القيمة شيء هام في حياة الإنسان وهي التي توجه وترشد السلوك الإنساني، في علم الاجتماع، تعتبر القيم حقائق أساسية في البناء الاجتماعي.

تعريف 02: القيمة la valeur كلمة متكونة من ستة أحرف معناها ثري ومتعددة في أبعادها واستعمالاتها إلا أنه في أيامنا هذه نسجل توظيفها في عبر موضعها في كثير من الأحيان، فضلا عن ذلك فإن تحليلها بالفهرس الكلمات المتداولة من قبل الباحثين والمهتمين والخبراء والمؤلفين في أشهر كتبهم الحديثة في مجال مناجمت المؤسسات يبرز الصدى والأهمية المتناهية التي تحملها هذه الكلمة المتمثلة في القيمة.[1]

[1]: جمال خنشور: **أثر القيمة (الزبون والمفاهيم المحاذية لها على مردودية المؤسسة)**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 10، جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2006، ص 378.

تعريف 03: يمكن أن نقول أن القيمة* عبارة عن مبلغ يدفع مقابل أصل، أو الحق في الحصول على عوائد مستقبلية من وراء استخدام ذلك الأصل، والقيمة تختلف عن السعر الذي يمثل المبلغ المدفوع للحصول على أصل ما، أي القيمة موجودة في جوهر ولب الشيء وبحدوث عملية التبادل يتم تحويلها إلى سعر.[1]

تعريف 04: لم يتجادل الاقتصاديون والمفكرون عبر تاريخ التفكير الاقتصادي حول أي من المفاهيم المرتبطة بالعلم الاقتصاد أكثر من تجادلهم حول مفهوم القيمة ذلك أن هذا المفهوم يرتبط بالعلوم الأخرى كالفلسفة وعلم الاجتماع والقانون بل إن مفهوم القيمة وما يتعلق بها رتب ظهور مذاهب مختلفة في الاقتصاد ارتبط خلالها بنظرتها إلى مفهوم القيمة وكيفية تمديدها.

تعريف 05: يقصد بالقيمة مقدار ما تساويه كل سلعة مقارنة بالسلع الأخرى أي النسب التي يتم على أساسها مبادلة هذه السلع بعضها ببعض ولهذا نجد أن نظرية القيمة نتجت أساسا من حاجة الإنسان إلى مبادلة ما لديه بما لدى الآخرين وهى حاجة إنسانية ضرورية بسبب حاجة الفرد إلى سلع وخدمات في حياته اليومية يعجز بقدرته الذاتية عن إنتاجها بينما يزيد ما ينتجه عن حاجته فيلجأ إلى مبادلة ما لديه بما لدى غيره وهو تصرف إنساني اقتصادي ظهر بظهور المجتمع المدني لدى بني البشر منذ آلاف السنين لتطور نظرية القيمة .[2]

تعريف 06: قيمة المؤسسة* هي جميع أصول المؤسسة مطروح منها أي التزامات أو ديون على المؤسسة وتحسب عند بيع المؤسسة أو عند دمج مؤسستين مع بعضهما أو عند دخول شريك للمؤسسة في شركات التضامن من أجل حساب حصته بالمؤسسة.[3]

من خلال التعاريف السابقة الذكر نرى أن قيمة هي:

تعتبر القيمة من المفاهيم المعقدة كون كل باحث يحدد مفهومها حسب وجهة نظره التي ينظر إليها وبذلك يكون التقييم أكثر تعقيدا إلا أن مفهوم القيمة ليس واضح ومباشر بحكم أنه يتوقف على العديد من العوامل والمفاهيم الداخلة في تحديده.

Value is a Ray not happened is the price at the event is meant here is the rate of pay, which are based on the swap operation in the stock market.

---

*: القيمة تعرضت للكثير من الجدل والتحليل في القرن التاسع عشر (19) حيث اتسم بظهور الكثير من الاقتصاديين الذين تركوا بصماتهم في تاريخ الفكر الاقتصادي.

[1]: بلخير بكاري: **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لقطاع المحروقات في الجزائر دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)**، أطروحة دكتوراه، 2010/2009، ص 13.

[2]: عبد اللطيف أطلوبة: **تطور نظرية القيمة**، نقلا من الموقع: http://www.jolyana.com/veiwpage.aspx?sf=1508 ، بتاريخ: 2017/02/22، 29m :19 h.

*: هناك عدة طرق للتقييم المؤسسات منها: طريقة صافي الأصل المحاسبي المصحح، طريقة الذمة المالية، طريقة فائض القيمة، طريقة التدفقات النقدية، طريقة الأوراق المالية. تقييم المؤسسة يكون لأغراض البيع أو الاندماج أو التصفية هذه الدوافع التي تؤدي إلى التقييم.

[3]: نقلا من الموقع: https://www.bayt.com/ar/specialties/q/129199 ، شوهد بتاريخ: 2016/11/16، 57m :h18.

❖ **أنواع القيمة.**

هناك أنواع مختلفة للقيمة نذكر منها:

- قيمة التبادل valeur d'échange.
- قيمة الاستعمال valeur d'usage.
- القيمة المقدرة valeur estimative.

1) **قيمة التبادل valeur d'échange**: وهي تلك القيمة التي يستعد المستهلك لدفعها من أجل الحصول على منتوج أو خدمة ما مقدمة، وهو ما يستدعي نقطة التعادل من طرف البائع والمشتري.

2) **قيمة الاستعمال valeur d'usage**: وتعني قيمة المنفعة التي يحققها المستهلك من المنتوج، حتى ولو كان المنتوج قديما وعديم قيمة التبادل وهو النموذج الأكثر شيوعا ويتفرع منها:[1]

2-1) قيمة السوق valeur vénale: تتمثل في سعر البيع لسلعة (أصل) أو مؤسسة في السوق طبقا لقانون العرض والطلب.

2-2) القيمة الجديدة valeur à neuf: وتعتمد على معرفة جميع التكاليف الضرورية الواجب إنفاقها لحيازة أو تكوين أصل جديد مماثل للأصل محل التقييم.[2]

2-3) قيمة الحيازة valeur d' acquisition: ويطلق عليها القيمة الدفترية وهي تعبر عن مفهوم محاسبي وضريبي فقط وليس تقويمي أو اقتصادي.[3]

2-4) قيمة الاستغلال valeur d'utilisation: يتم من خلالها تحديد تكاليف اقتناء استثمار يضاهي الاستثمار محل التقييم من حيث الخصائص التقنية.[4]

3) **القيمة المقدرة valeur estimative**: وتخص نظرة البائع للقيمة التي يجنيها من بيع منتوج ما أو تقديم خدمة ما، بعد توقعه للمنفعة التي يبحث عنها المستهلك.

3-1) قيمة التصفية Valeur de liquidation: وهي تلك القيمة التي على أساسها يتم بيع أصول المؤسسة كلا على حدا وبالحالة التي هي عليها وهذه القيمة لا يمكن استخدمها كأساس للتقييم إلا إذا كانت المؤسسة غير قادرة على الاستمرار في مزاولة نشاطها لاعتبارات فنية أو تسويقية

---

[1]: عبد الغني دادن: **قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية دراسة حالة بورصتي الجزائر وباريس**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص ص 101 102.

[2]: هواري سويسي: **تقييم المؤسسة ودوره في اتحاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 65.

[3]: طارق عبد العال حماد: **التقييم وإعادة هيكلة الشركات**، بدون طبعة، الدار الجامعية، بدون بلد، 2008، ص 17.

[4]: عبد الغني دادن: **مرجع سبق ذكره**، ص 102.

أو غيرها من الأسباب أيضا من دواعي استخدام قيمة التصفية هو وقوع خسائر متكررة تتخبط فيها أو الإعلان عن وضعية مالية مشكوك فيها.[1]

2-3) القيمة المصفاة Valeur liquidative: نظرا للصعوبات المالية التي قد تتعرض لها المؤسسة في النشاط الاستغلالي، لذا فيمكن أن تتنازل عن أصل معين، كقرار استراتيجي لمواجهة الصعاب، وفي هذه الحالة تتنازل المؤسسة عن الأصل بأقل خسارة ممكنة في حين إذا حققت إيراد إيجابي، مقارنة مع قيمة الإهتلاكات المتبقية، فالصفقة تكون مربحة للمؤسسة ويدرج الفارق في إيرادات خارج الاستغلال. ويكمن الفرق بين قيمة التصفية والقيمة المصفاة في الأسلوب الأول تكون المؤسسة في حالة تصفية أو إفلاس أو ما شابه ذلك، غير أن الوضع في الثانية يختلف، نظرا لاستمرار النشاط بشكل عادي لكن يتخلله بعض الصعاب.

هناك قيم أخرى تتخذها المؤسسة بالإضافة الى القيم الاخرى نذكر من أهمها:

- ✓ **قيمة التأمين Valeur d'assurance**: تحدد هذه القيمة عن طريق تقرير خبير التأمين في إطار التعاقد بين مؤسسة التأمين والزبون لتغطية خطر أو مخاطر مرتبطة بأصل معين.
- ✓ **قيمة الاستثمارية valeur d'investissement**: وهي عبارة عن قيمة المنافع المستقبلية المتأتية من حيازة أصل معين لمشتري ما (مستثمر).
- ✓ **قيمة النفاية أو القيمة المتبقية valeur des déchets ou de la valeur résiduelle**: المبلغ الممكن تحقيقه عند بيع أصل أو التصرف فيه بأي صورة أخرى بعد أن يصبح عديم الفائدة للمالك الحالي ويقرر إخراجه من الخدمة؛ وهي تختلف عن مفهوم قيمة الخردة التي تفترض أن الأصل أصبح عديم الفائدة لأي شخص وفي أي غرض.
- ✓ **القيمة السوقية valeur de marché**: وهي مصطلح يشير الى قيمة تفاوضية معترف بها في السوق في لحظة معينة أما التعريف المتعارف عليه بوجه عام للقيمة السوقية هو:

المبلغ المعبر عنه نقدا أو بما يعادل النقد الذي يتم به انتقال ملكية أصل ما من بائع راغب الى مشتري راغب ويتوفر لدى كل منهما معلومات معقولة عن كافة الحقائق ذات الصلة ولا يخضع أي منهما لأي نوع من الإكراه،[2] وتعتبر ايضا من أهم طرق التقييم، حيث تعبر عن قيمة المؤسسة في السوق التي من خلالها تسمح بالانتقال الملكية من المشتري إلى البائع، كما تعرف أيضا بالقيمة النقدية.[3]

---

[1]: بلخير بكاري: **مرجع سبق ذكره**، ص16.

[2]: Laurent BATSCH La théorie de: **la valeur de l'entreprise**, cahiers de recherché, Université de paris Dauphine p1.

[3]: عبد الكريم بوحادرة: **أثر اختيار الهيكل المالي على قيمة المؤسسة: دور سياسة توزيعات الأرباح في تحديد القيمة السوقية للسهم (مع دراسة حالة)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2012/2011، ص 65.

- ✓ **قيمة الكسر Valeur à la casse**: وهي المبلغ الممكن تحقيقه عند بيع الأصل بعد أن أصبح عديم الفائدة للمالك الحالي ويتقرر إخراجه من الخدمة، علما أن هذه القيمة تختلف عن قيمة الخردة التي تفترض أن الأصل أصبح عديم الفائدة لأي مالك جديد وفي أي غرض حيث أنه في حالة تقييم المؤسسة لغرض الخوصصة الجزئية أو الكلية أو الاندماج يكون من المفيد بالنسبة للمشتري أن يعرف قيمة نفاية تلك المعدات.[1]
- ✓ **قيمة التأمين Valeur d'assurance**: ونعني بها القيمة التي تحديدها عن طريق تقرير خبرة وتتجلي هذه القيمة عند تقييم المؤسسات وذلك من خلال علمية مراجعة التغطية التأمينية للمباني والمعدات.[2]

المطلب الثاني: مدخل للقيمة المؤسسة في الفكر المالي.

لا يزال مفهوم قيمة المؤسسة محل اهتمام العديد من الباحثين والأكاديميين والخبراء المحاسبين كون أن معظم القرارات المالية سواء الداخلية كانت أو الخارجية، ذات الأجل الطويل أو القصير، تبنى على أساس قيمة المؤسسة لما لها من انعكاسات بالغة الأهمية للمهتمين بشؤون المؤسسة.[3]

❖ **قيمة المؤسسة في الفكر المالي.**

إن تعظيم قيمة المؤسسة يؤدي إلى تعزيز قدراتها التنافسية و الاندماج في الأسواق العالمية، وبعد انفصال الملكية عن الإدارة فإن عملية الرقابة في المؤسسة أعلنت عن بروز هدف تعظيم قيمة المؤسسة عبر معيار مالي وهو خلق القيمة في المؤسسة، حيث أننا نجد أن قيمة المؤسسة حسب المنظرين والمحللين الماليين تتحدد من خلال العائد و المخاطرة الناتجة عن القرارات المالية حيث يتم قياس خلق القيمة عن طريق مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة الذي يتوافق مع الاقتصاديات الانتقالية.[4]

مفهوم الوظيفة المالية: تعتبر الوظيفة المالية واحدة من أهم الوظائف في نشاط المؤسسة، فلا يمكن لأي مؤسسة أن تقوم بنشاطها من إنتاج أو بالحصول أو غيرها من الوظائف الأخرى دون توافر الأموال اللازمة تمويل أوجه النشاط المتنوعة، إلا أن مفهومها يطرح مشاكل عديدة تبرز على مستوى النظرية، أكثر ما تبرز على المستوى التطبيقي لتسيير المؤسسات، فالوظيفة المالية تعني مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في اجمالها على البحث عن الأموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة في إطار محيطها المالي، بعد تحديد الحاجات التي تريدها من الأموال خلال برامجها وخططها الاستثمارية، وكذا برامج تمويلها وحاجاتها اليومية[5] أي أنها الوظيفة التي تهتم بالحصول على

---

[1] :CHOINEL Alain, **Introduction à l'Ingénierie Financière**, édition la Revue Banque, Paris, 1991, P . 126.

[2]: بلخير بكاري: **نفس المرجع السابق**، ص16.

[3]: عبد الغني دادن: **قراءة في الأداء المالي وقيمة المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 04، 2006، ص 43.

[4]: رزقي محمد: **أثر القرارات المالية على قيمة المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة ببرج بوعريريج**، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008/2007، ص 13.

[5]: **نفس المرجع السابق**، ص 285.

الأموال اللازمة للمؤسسة، وإدارة الأموال، فهي وظيفة تختص باتخاذ القرارات في مجال الاستثمار، وفي مجال التمويل، كما تختص بالتخطيط المالي والرقابة المالية.[1]

من التعاريف نستنتج أن الوظيفة المالية تتألف من عمليات اتخاذ القرارات المتعلقة بتقرير حجم الأموال اللازمة، وكيفية الحصول عليها واستثمار الأموال المتاحة، إذ أن قرارات الاستثمار التي من خلالها تتحدد أنواع الأصول الثابتة أو المتداولة الواجب اقتناؤها، وحجم كل منها والمبرر الاقتصادي لاقتناء كل منها، وكذا المكاسب المتوقعة والمخاطر المرتبطة باقتناء كل أصل من الأصول، أما بالنسبة قرارات التمويل فيتم من خلالها تحديد الطريقة المثلى لتمويل أصل أو مجموعة من الأصول، وكذا المخاطر المالية المرتبطة بكل تمويل إلى جانب معرفة مصادر الحصول عل مختلف أنواع الأموال الممكنة، وتكلفة الحصول عليها، وهذا بغرض تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة وهو البقاء والاستمرار والنمو.[2]

مفهوم قيمة المؤسسة في الفكر المالي: ربط الفكر المالي القيمة بمفهوم المؤسسة من خلال محاولة التطرق إلى القيمة المتعلقة بالمؤسسة، وفي ظل وجود نظرية مالية أو فكر مالي باعتباره مجالا واسعا وأكاديميا منفصلا عن الاقتصاد، وبروز تطوره عبر مراحل عكس تطور البحث في هذا المجال، والذي لمس في بداية القرن العشرين (20) على الخمسينات من هذه الفترة[3] وبذلك تعتبر قيمة المؤسسة في المبلغ النقدي العادل الذي خلص إلى خبير متخصص، حيث يحظى ذلك المبلغ بالقبول العام لدى مختلف الأطراف المعنية بها عند كل مرحلة من طلب قياسها الذي يعكس القيمة العادلة لكافة موارد وإمكانيات المؤسسة المستغلة في تنظيمها القائمين وذلك في ظل مفهوم استمرارية النشاط.[4]

تحليل مفهوم قيمة المؤسسة في الفكر المالي: ينصرف الفكر المالي في دراسة القيمة إلى القيمة المرتبطة بالمؤسسة، وذلك على عكس النظرية والقيمة في الفكر الاقتصادي التي كانت تدور حول قيمة السلعة. وعلى ذلك سوف لن ينتج عنه اختلاف في المبدأ بين النظرة إلى قيمة السلعة وقيمة المؤسسة، باعتبار أنّ المؤسسة مكونة من مجموعة من عوامل الإنتاج من بينها السلع بمفهومها الواسع سواء كانت استثمارات أو غير ذلك أو الأصول بمفهوم أشمل، وعليه تحاول النظرية المالية (الفكر المالي) التطرق إلى القيمة المتعلقة بالمؤسسة في إطار ما

---

[1]: جميل أحمد توفيق علي شريف، **الإدارة المالية**، بدون طبعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1980، ص 18.

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

[3]: هواري سويسي: **مرجع سبق ذكره**، من ص إلى ص 17 27.

[4]: **مرجع سبق ذكره**، ص 37.

للمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على:

سويسي هواري، كماسي محمد الأمين: **إشكالية تقييم المؤسسات مع الاشارة إلى حالة الجزائر**، الملتقى الوطني الأول حول اشكالية تقييم المؤسسات، جامعة سكيكدة، سبتمبر 2005.

يعرف بنظرية قيمة المؤسسة التي تستمد مرجعيتها في الأساس من الفكر الاقتصادي في الجانب النظري، كما نجدها تستعير جانبا من أدوات القياس في الفكر المحاسبي.[1]

أفرزت الانتقادات الموجهة للربح كهدف تسعى المؤسسة إلى تحقيقه، ظهور تعظيم قيمة المؤسسة كبديل للهدف السابقة، فالقيمة قبل أن تكون هدفا للمؤسسة كانت موضوع دراسة في النظرية المالية، ويرجع الفضل في ظهور مفهوم القيمة الذّي يعد أساس النظرية المالية إلى الاقتصادي جون بار وليامس"John Burr Williams، وذلك سنة 1938، حيث بين بأن قيمة الأصل (مادي أو مالي) تتحدد انطلاقا من قيمة جميع التدفقات المالية المقدرة التي يطرحها هذا الأصل، وتعود أصول هذه الفكرة إلى أعمال الاقتصادي إرفينق فيشر Irving Fisher الذي وضع سنة 1907 أسس تحليل القيمة المالية التي تعتبر ركيزة نظرية الاستثمار، وما ينبغي الإشارة إليه، هو أن أحد لم يسبق جون بار وليامس John Burr Williams في تطوير المفهوم بشكله الكامل، وخاصة عند تحديد القيمة الجوهرية الحقيقية Intrinsèque للسهم عن طريق ما يعرف بنموذج استحداث توزيعات الأرباح، والذي أدخلت عليه تحسينات من طرف "م.ج.قودرن M.J.Gordon، إ.شبيرو E.Shapiro سنة 1956 حيث أصبحت قيمة السهم بمقتضاها تساوي مجموع توزيعات الأرباح المستحدثة مضافا عليها معدل نمو الأرباح ويمول نظرية القيم كل من أعمال فيشر و وليامس و قوردن تعد أصول نظرية القيمة في إطار النظرية المالية، كما نجد أنه ابتداء من سنة 1958 تاريخ ظهور مقال مودجلياني، ميلر Miler ، Modigliani حول تكلفة رأس المال، مالية المؤسسة ونظرية الاستثمار الذي يعتبر ثورة في مجال مالية المؤسسة، حيث بدأت النظرية المالية تدرس بشكل عام، وبدقة أكثر موضوع تأثيرات القرارات المالية على قيمة المؤسسة، حيث بدأت النظرية المالية تدرس بشكل عام وبدقة أكثر موضوع تأثير القرارات المالية على قيمة المؤسسة، حيث تمت دراسة نوعين من القرارات المالية في تأثيرها على قيمة المؤسسة علاوة على قرارات الاستثمار والمتمثلين في الهيكل المالي وسياسة توزيع الأرباح، والإشكال المطروح في هذا الإطار هو:[2]

- ❖ فيما يتعلق بالهيكل المالي، هو معرفة النسبة التي يمكن للمؤسسة أن تغير وفقها هيكلها المالي (التوليفة أموال خاصة، ديون)، ومدى تأثيرها المحتمل على تكلفة لرأس المال، ومن ثم تأثيرها على قيمة المؤسسة.
- ❖ فيما يرتبط بسياسة توزيع الأرباح، هو البحث عن دور توزيعات الأرباح في تحديد قيمة السهم.

فانطلاقا من ظهور النظرية المالية الحديثة بإدخالها حالة عدم التأكد في الدراسات والنماذج المستعملة، ومن الثورة الجديدة في مالية المؤسسة من خلال المعالجة الجديدة والمبتكرة للقرارات المالية الكبرى (خاصة منها ما يرتبط بالهيكل المالي) من جهة، ومع محدودية وكثرة الانتقادات الموجهة للربح كهدف للمؤسسة، وعليه أصبح الاهتمام يركز على تأثير الهيكل المالي وقرارات الاستثمار وباقي القرارات المالية على قيمة المؤسسة.

---

[1]: إبراهيم الدسوقي عبد المنعم: **المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية وأثره على قياس قيمة المنشأة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة القاهرة، 1995، ص ص7 10.

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

وعليه يمكن القول أن نظرية قيمة المؤسسة ظهرت كما هي عليه الآن مع ظهور النظرية المالية الحديثة، بالتحديد مع بداية دراسات مودجليلني وميلر سنة 1958، أما مفهوم القيمة في المالية التي تمثل إطار لقيمة المؤسسة من خلال القياس، فقد ظهر مع أعمال وليامس سنة 1938.[1]

❖ **طرق تحديد قيمة المؤسسة.**

هناك العديد من الطرق في إيجاد وتحديد قيمة المؤسسة، نذكر أهمها:[2]

1) **الطريقة المحاسبية Les Méthodes Comptables ou Patrimoniales**: وتعتمد هذه الطريقة على استخدام الميزانية في التقدير، ويتم من خلالها تحديد القيمة الصافية للأصول اعتمادا على الميزانية بعد رصد الأرباح : وإجراء بعض التعديلات لأكثر دقة، وذلك باستعمال العلاقة الآتية:

القيمة الصافية المصححة للأصل = القيمة الحقيقية للأصل – ديون ومؤونات خطر ونقل.

ويتم إيجاد هذه القيمة بعد إجراء مجموعة من التعديلات في الميزانية، عن طريق معالجة مجموعة من البنود المتعلقة بها مثل الأصول المعنوية، المخزونات والمؤونات إضافة إلى توزيعات الأرباح الواجبة الدفع، فالمؤسسة تقيم اعتبارا من أهم العوامل الداخلة في عملياتها الإنتاجية، فمن خلال هذه الطريقة فإن قيمة المؤسسة تكون مساوية لمجموع الأصول المكونة لها، وهذا بعد الأخذ بعين الاعتبار للتعديلات الواجب إدراجها في قيم الميزانية، وتعتبر الميزانية أساس إيجاد قيمة المؤسسة وفق هذه الطريقة.

2) **طريقة شهرة المحل La méthode de l'écart d'acquisition**: باعتبار أن الطريقة السابقة تعمل على تحقيق الأرباح في المستقبل من قبل المؤسسة، كما أنها لا تأخذ بعين الاعتبار للأصول البشرية، لذا فوفق هذه الطريقة يتم حساب قيمة المؤسسة كما يلي، وهذا بعد المرور بعدة مراحل:

ايجاد عائد شهرة المحل وذلك بالاعتماد على المعادلة التالية:

$$r_{E=} R_E \text{ net d'impôt/actif économique}$$

r_E: المردودية.

R_E: نتيجة الاستغلال.

ولكن نظرا لوجود بعض الاخطار التي يتعرض لها الاستثمار، فإن المردودية تختلف بين ما تعرفه المؤسسة وما يطلبه المستثمرين، لذا يصبح عائد شهرة المحل وفق ما يلي:

$$\text{Rent de Good Will} = \text{Actif ecconomique } (r_E - r_{E'})$$

حيث أن $r_{E'}$: المردودية المتوقعة من المستثمرين.

---

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

[2]: عبد الكريم بوحادرة: **مرجع سبق ذكره**، ص ص 66 67، نقلا من: Jean BARREAU & Jaqueline DELAHAYE- op cit – p 302.

تم يتم في المرحلة الثانية تحسين عائد شهرة المحل وذلك من أجل الحصول على قيمة شهرة المحل، ويتم ذلك وفق المعادلة التالية:

$$\text{Good Will= rent de Good Will } [[1-(1+t)-n]/t]$$

حيث: n: المدة.

t: معدل التحيين.

ولكن في هذه المرحلة قد تواجهنا مشكلتين أساسيتين وهما: اختيار معدل التحيين، وهنا لابد من استعمال تكلفة رأس المال مضافا إليه نسبة معينة أخذا في عين الاعتبار للأخطار التي قد تواجه المؤسسة، أما بالنسبة للمشكل الثاني فهو ممثلا في تحديد مدة التحيين، والتي تمثل الفترة التي يكون فيها الأصل قادرا على خلق قيمة إضافية وفي مرحلة أخيرة يتم تحديد قيمة المؤسسة اعتمادا على شهرة المحل، والتي تعبر عنها المعادلة التالية:

$$\text{Valeur de l'Enterprise = Actif net comptale corrige + Good Wil}$$

ونستخلص مما سبق أن هذه الطريقة هي تكملة للطريقة السابقة وهذا عن طريق عملية التصحيح.

3) **التقييم عن طريق التدفقات النقدية (Cash Flow)**: في هذه الطريقة يتم الاعتماد على مبدأ أن قيمة المؤسسة تكون مساوية للقيمة الحالية لتدفقاتها النقدية المستقبلية والقيمة النهائية المتوقعة، وتعبر هذه التدفقات على مجموع التدفقات النقدية الناتجة عن العمليات الاستغلالية والاستثمارية ويتم استخدام هذه العلاقة في تحديد القيمة:[1]

$$\text{Valeur}=\sum_{p=1}^{n}\frac{Fp}{(1+t)p}+\frac{VRn}{(1+t)n}-D_1$$

حيث أن:

F_P: التدفقات النقدية للسنة P.

V_{Rn}: القيمة المتبقية عند السنة n.

t: معدل العائد المتوقع.

D: قيمة الديون الابتدائية للمؤسسة.

ويجب إضافة قيمة المؤسسة المخصومة عند نهاية المدة، ويتم خصم سواء قيمة المؤسسة عند نهاية المدة أو مختلف التدفقات النقدية الناتجة باعتماد معدل خصم محدد ويستعمل في الغالب تكلفة التمويل، هذا بعد إضافة معدل معين يتناسب والأخطار التي تكون المؤسسة عرضة لها وحسب ما يتطلع إليه المستثمرين. وتعد التدفقات النقدية المتاحة (Free Cash Flow) المعمول بها من قبل المؤسسة، والتي تتحدد عن طريق مختلف أنشطة المؤسسة الاستغلالية أو الاستثمارية ويمكن ايجادها من خلال اتباع الخطوات الموالية:[2]

- نتيجة الاستغلال الصافية RN

[1]: Norbert GUEDJ- FINANCE D'ENTREPRISE: les règles du jeu-Editions d'organisation, paris- 2eme édition, 2001, p471.

[2]: Jean BARREAU & Jaqueline DELAHAYE- op cit, p307.

- +الاهتلاكات
- =التدفقات النقدية
- -Δاحتياجات رأس مال العامل للاستغلال BFRE
- +تنازل عن الاصول بعد الضريبة CESSION D'actif
- -الاستثمارات
- =التدفقات النقدية المتاحة FREE CASH FLOW

وباعتبار أن هذه الطريقة تقوم في أساسها على التوقعات للتدفقات النقدية المستقبلية من جهة، مع الصعوبة في تحديد قيمة المؤسسة عند نهاية المدة، الأمر الذي يحد من دقة هذه الطريقة خاصة وأن المدة التي يتم الاعتماد عليها في تحديد قيمة المؤسسة غالبا ما تكون محدودة.

المطلب الثالث: مؤشرات إنشاء القيمة.

تعتبر المؤسسة من المنظور النظامي مجموعة من الأنظمة الفرعية (Sous-Système) نظام تسويقي، نظام إنتاجي، نظام مالي، نظام محاسبي...، تعتبر كبنك للمعلومات أو للمعطيات تتمثل مخرجاته أساسا في القوائم المالية، وهي بمثابة المادة الأولية لعمل المحلل المالي أو المقيم، للقيام بعملية التحليل والتقييم لابد من تحليل القوائم المالية مع الأخذ في عين الاعتبار معلومات أخرى (كلية، جزيئة، مالية، اقتصادية، ظاهرة، كامنة...) للحكم على الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة أو المحفظة محل التقييم بكل نجاعة وفعالية ذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدوات المتمثلة أساسا في مؤشرات إنشاء القيمة وتقيم الأداء وهي:[1]

❖ **مؤشرات خلق القيمة وتقييم الأداء المالي للمؤسسات والأوراق المالية.**

لقياس إنشاء القيمة على مستوى المؤسسات والأوراق المالية هناك العديد من المؤشرات تختلف بحسب طبيعة مكوناتها حيث نجد مؤشرات ذات طبيعة محاسبية، مالية، مهجنة، بورصية، عرفت هذه المؤشرات تطورا كبيرا خلال السنوات الأخيرة.

1/ **المؤشرات ذات طبيعة المحاسبية:** استعملت هذه المؤشرات من قبل في منتصف الثمانيات، حيث تتمثل هذه المؤشرات أساسا في النتيجة الصافية ربحية السهم الواحد، الفائض الاجمالي لاستغلال، تدفقات خزينة الاستغلال، والأموال الخاصة للسهم الواحد CPPA، حيث أخذت كقيم مطلقة دون الأخذ بمبدأ النسبية الذي تطرق إليه ريكاردو منذ زمن بعيد، مما أدى إلى ظهور جيل آخر تمثل أساسا في المردودية الاقتصادية، المردودية المالية، أثر الرافعة، وتتمثل هذه المؤشرات في:

[1]: علي بن الضب: **دراسة تأثير الهيكل المالي وسياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسة الاقتصادية المدرجة بالبورصة (دراسة حالة عينة من الشركات المدرجة بسوق الكويت لأوراق المالية خلال الفترة 2006/2008**، مذكرة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2009/2008، ص 6.

1-1/ **ربحية السهم الواحد (BPA/EPS*)**: هذا المؤشر يتمثل في النتيجة الصافية للسهم الواحد ربح/ خسارة لسنة معينة، نظرا لأهمية البالغة له على الرغم من النقائص التي تشوبه، غالبا يتم تقسيم النتيجة الصافية للدورة على عدد الأسهم، إلا أنه يوجد اختلاف في التطبيقات فيما يتعلق بالمحاسبة في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS حدد المعيار المحاسبي الدولي (IFRS 33) مفهوم وكيفية حساب هذا المؤشر، حيث يشترط عند حسابه طرح توزيعات الأسهم الممتازة، والآثار المترتبة عن إصدارها من جهة، وحسابه لنشاط الاستغلال وللنشاط الاجمالي من جهة أخرى، كما يجبر هذا المعيار المؤسسات المطبقة للمعايير المسعرة، وغير المسعرة الاعلان عن ربحية السهم.[1]

1-2/ **معدلات المردودية (ROCE, ROE)**: تعتبر المردوديات الجيل الثاني من المؤشرات المحاسبية حيث أنها تعمل بمبدأ النسبية الذي يقيس الفعالية، من خلال تقسيم النتائج المحققة على الأصول المستخدمة أو الأموال المستثمرة، أما المردودية الاقتصادية فهي حاصل قسمة نتيجة الاستغلال بعد الضريبة النظرية على الأصل الاقتصادي والمردودية المالية عبارة عن حاصل قسمة النتيجة الصافية على الأموال الخاصة، تستخدم المردودية المالية أو مردودية الأموال الخاصة بكثرة في المؤسسات المالية كالبنوك وشركات التأمين... وغيرها.[2]

1-3/ **التدفق النقدي المتولد عن الاستثمار (CFROI)**: يحسب هذا المؤشر عن طريق قسمة الفائض الاجمالي للاستغلال على الأصل اقتصادي بقيمة الاجمالية بالعلاقة التالية:

$$CFROI = \frac{EBE}{I+BFR} \dots (1-1)$$

يستخدم هذا المؤشر عادة بالقطاعات التي بها اهتلاكات ومؤونات لا تترجم بالضرورة التدني الفعلي للأصول مثل قطاع الفندقة.[3]

1-4/ **الأموال الخاصة للسهم الواحد (CPPA)**: يعطي هذا المؤشر صورة عن ذمة المساهم، يسمى بالإنجليزية(Price To Book Ratio) واستخدامه يشبه إلى حد كبير استخدام مضاعف السعر إلى العائد (PER) وله حالتان:

- مؤشر CPPA أكبر من الواحد، يعني المردودية المتوقعة للأموال الخاصة أكبر من المردودية المفروضة هناك إنشاء للقيمة.
- المؤشر أقل من الواحد دليل على أن المردودية المتوقعة للأموال الخاصة أقل من المردودية المفروضة.[4]

---

*: Benefice Par Action (BPA) Ou Earning Per Share (EPS)

[1]: علي بن الضب: **مرجع سبق ذكره**، ص 7، نقلا من: Philippe Tourron Et Hubert Tondeur : Comptabilité En IFRS, Edition dorganisation, Paris, 2004, p391.

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 7(بتصرف)

[3]: **مرجع سبق ذكره**، ص 7 (بتصرف)، نقلا من: Pierre VERNIMEN , Op.cit, p635.

[4]: **مرجع سبق ذكره**، ص 8 (بتصرف)، نقلا من: Idem.

2/ **المؤشرات ذات الطبيعة المالية:** يترجم هذا المؤشر عملية إنشاء/ تدمير القيمة الناتج عن استخدام الموارد المالية بالمؤسسة، وذلك عن طريق حساب الفرق بين قيمة الأصل الاقتصادي المتمثلة في التدفقات المستقبلية المستحدثة بتكلفة التمويل والقيمة المحاسبية للأصل الاقتصادي.[1]

2-1/ **القيمة الحالية الصافية (VAN)**: يعتبر مؤشر القيمة الحالية الصافية (VAN) المؤشر الوحيد ذو الطبيعة المالية كونه يأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود (الاستحداث)، بالإضافة إلى البعد التوقعي الخارجي، ضف إلى ذلك معدل الاستحداث المتمثل في تكلفة التمويل والتي يصعب تحديدها عند الاعتماد على الاوراق المالية المهجنة* في التمويل. [2]

3/ **المؤشرات ذات الطبيعة المهجنة (محاسبة/مالية)**: بعد ما تناولنا عرض المؤشرات المحاسبية في البداية تم التعرض للمؤشرات المالية، نحاول التطرق في هذه الخطوة إلى بعض المؤشرات التي جمعت بين النوعين السابقين، والمتمثلة أساسا في القيمة الاقتصادية المضافة* (EVA) ومعدل التدفق النقدي المتولد عن الاستثمار (CFROI).*

3-1/ **القيمة المضافة الاقتصادية أو الربح الاقتصادي (EVA/PE)**: تتمثل في الفرق بين تكلفة الأموال والمردودية الاقتصادية مضروبا في الأصل الاقتصادي، حيث تقيس مدى إنشاء/تدمير القيمة من طرف المؤسسة خلال دورة واحدة، كما أنها تأخذ في الحسبان تكلفة الاستدانة وتكلفة الأموال الخاصة ويحسب هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$EVA = AE.(Re-K) \ldots (2-1)$$

المؤشر المالي السابق الذكر هو في الحقيقة إلا استحداث لهذا المؤشر، حيث نكتب:

---

[1]: علي بن الضب: **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

*: مثل السندات القابلة للتحويل إلى أسهم، المشتقات المالية.

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 8.

*: يعد مقياس القيمة الاقتصادية المضافة EVA من أكثر المقاييس انتشارا، وبالرغم من شيوع مفهوم القيمة المضافة في الفكر الاقتصادي منذ العصر الاقتصادي الكلاسيكي Marshall، Hamiltan واللذين قدما شرحا للوحدات لتعظيم الثروة، واعتبروا أن الربح الوحيد الذي يقلل ربحك هو تكلفة رأس المال، إلا أن الاهتمام الحالي لهذا المفهوم في الفكر المحاسبي يرجع إلى شركةStern Stewart وهي شركة استشارية أمريكية، أسسها كل من G.Bennett Stewart و Joel Stern وذلك لخدمة الإدارة المالية ولتطوير قياس الأداء, وقد قامت هذه الشركة بنشر هذا المفهوم و تسجيل طريقة حسابه كعلامة تجارية مميزة تحت مسمىEVA في أ واخر الثمانينات من القرن الماضي. ولقد عرفها كل من Stewart & Stern هي مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي، حيث يرتبط بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب و تكلفة رأس المال المستثمر، التي تحسب عن طريق المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال WACC.

للمزيد من المعلومات عن القيمة المضافة يرجى الاطلاع على:

صفاء أحمد شحاتة: **أسس تقييم أداء المتعلم وقياس فعالية المؤسسة التعليمية (مدخل تقييم القيمة المضافة)**، المجلة الدولية للأبحاث التربوية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد 31، 2012.

*: الفرق بينه وبين سابقه الاستحداث الاول ساكن وهذا ديناميكي (يأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للنقود)، (مقتبس).

$$VAN = \sum_{i=1}^{i=N} \frac{EVA}{(1+K)i} \dots (3-1)$$

ينصح عند حساب هذا المؤشر القيام بمجموعة من التعديلات على بعض الحسابات بالقوائم وذلك من أجل اعطاء قراءة اقتصادية لعناصر الميزانية وتتمثل أساسا في:[1]

- ✓ الخسائر الاستثنائية للسنوات السابقة لابد من إعادة معالجتها وإضافتها للأصل الاقتصادي.
- ✓ فائض القيمة (goodwill) لابد من ارجاعه في شكله الخام وتصحيح التدهور للاهتلاك المتراكم وكذلك (badwill) لابد من معالجته.
- ✓ معالجة المؤونات الخاصة بالضريبة المؤجلة، والاهتلاكات مع التدهور الفعلي للاستثمارات، وتكلفة الأموال المجمدة في المخزونات مع تكلفة الفرصة البديلة في توظيف الأموال.

3-2/ **معدل التدفق النقدي العائد من الاستثمار (CFROI)**: يعد هذا المؤشر بمثابة معدل المردودية الداخلي* (TRI) للاستثمارات المتواجدة بالمؤسسة حيث يساوي هذا المعدل بين قيمة الأصل الاجمالية (قبل الاهتلاكات والمؤونات وتصحيحات التضخم) وسلسلة من فائض خزينة الاستغلال بعد الضريبة النظرية على مدى حياة الأصل الاقتصادي، يتم في الأخير مقارنة هذا المؤشر مع تكلفة رأس المال (K) أين نميز بين حالتين هما:

- ❖ مؤشر CFROI أكبر من تكلفة التمويل، دليل على أن هناك إنشاء للقيمة.
- ❖ المؤشر أقل من تكلفة التمويل، يوجد هناك تدمير للقيمة.

شهدت عملية التمويل عن طريق اللجوء إلى أسواق المال بعد منتصف التسعينيات نمو كبيرا، حيث تجاوزت هذه النسبة 65% خلال الفترة 1993-2003 في المنطقة الأوربية والشكل التالي يعرض هذا التطور:[2]

يتضح من الشكل أعلاه والذي يبين نتائج دراسة MCKINSEY أن نسبة التمويل بواسطة الديون البنكية في تراجع بنسبة تتدهور بلغت 41 %ما بين 1993-1980 وبأكثر من 9% ما بين 1993-2003 وبالمقابل زيادة في نسبة التمويل عن طريق الأسهم بمعدل نمو بلغ 50 %، 33.33% خلال الفترتين السابقتين على التوالي وهو ما أدى إلى بروز مؤشرات ذات طبيعة بورصية.

4/ **المؤشرات ذات الطبيعة البورصية:** دفع هذا النمو المتزايد لنسبة التمويل عن طريق الأسهم إلى البحث عن مؤشرات إنشاء القيمة على مستوى الأسواق المالية وهي:

---

[1]: علي بن الضب: **مرجع سبق ذكره**، ص 9.

*: مرتبط بالاستثمارات العينية أو الحقيقية، يقابله في الاستثمارات المالية (TRA).

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 9.

للمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على:

علي بن الضب، سيدي محمد عواد: **تكلفة رأس المال ومؤشرات إنشاء القيمة (دراسة تطبيقية ببورصة الدار البيضاء)**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة الجزائر، العدد الثاني، 2012.

4-1/ **القيمة المضافة السوقية (MVA)**: يتم تطبيق هذا المؤشر على مستوى المؤسسات المدرجة بالبورصة، حيث يمكن اعتبار المؤسسة منشئة للقيمة إذا كان الفرق بين القيمة السوقية للأصل الاقتصادي (الرسملة البورصية مضافا إليها قيمة الاستدانة الصافية) وبين القيمة المحاسبية له موجب تماما، يتم في معظم الحالات افتراض وجود مساواة بين القيمة السوقية والمبلغ المحاسبي للاستدانة الصافية، أين تصبح القيمة المضافة السوقية عبارة عن الفرق بين الرسملة البورصية والمبلغ المحاسبي للأموال الخاصة[1] وتحسب بالعلاقة التالية:

$$MVA = CB - MCCP \ldots (4-1)$$

حيث أن:

CB: الرسملة البورصية.

MCCP: المبلغ المحاسبي للأموال الخاصة.

MVA: القيمة المضافة السوقية.

لتفادي فرض المساواة بين القيمة والمبلغ المحاسبي للاستدانة الصافية، يتم عادة استحداث القيمة المضافة السوقية بتكلفة رأس المال، وذلك بالعلاقة الموالية:

$$MVA = \sum_{i=0}^{\infty} \frac{\text{EVA}}{(1+k)i} \ldots (5-1)$$

4-2/ **عائد المساهم الكلي TSR (Total Shareholder Return)**: يهدف هذا المؤشر إلى إعطاء صورة عن الأداء التاريخي والحالي، بسبب أن القيمة السوقية ليست دائما ذات مدلول جيد خاصة في وقت الازمات أي تكون الأسعار متذبذبة كثيرا حيث تكون تكلفة التمويل مرتفعة بسبب زيادة المخاطر تم تطبيق هذا المؤشر من طرف BCG (Boston Consulting Group) حيث يكمن الفرق بينه وبين TRA حيث يعتمد على الأداء التاريخي بعد عملية الاستثمار على عكس TRI الذي يعتمد على المردودية وتدفقات الخزينة المتوقعة مستقبلا. يتمثل هذا المؤشر في معدل نمو سعر السهم السوقي مضافا التوزيعات منسوبة إلى السعر وهو في الحقيقة لا يختلف عن معدل المردودية المفروض ولإعطائه معنوية أكثر يستحسن حسابه على فترات طويلة من 5 إلى 10 سنوات كمتوسط حسابي، حيث يخفض التغيرات السعرية الشاردة ويحسب بالعلاقة التالية:[2]

$$TSR = \frac{(P0+D-P1)}{P0} \ldots (6\text{-}1)$$

[1]: علي بن الضب: **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

[2]: علي بن الضب: **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

لمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على:

LITOLFF Laurent, VALLEE Rodolphe : Conservatoire National des Arts et Métiers, Mémoir DESS Finance d'entreprise, Octobre 2004, disponible sur : www.vernimmen.net .

بعد ما تعرضنا لمؤشرات انشاء القيمة بمختلف أنواعها المحاسبية، المالية، المهجنة والبورصية الخاصة بالمؤسسات والأوراق المالية وتطورها التاريخي، يبقى الإشكال المطروح حول تقييم مؤشرات التقييم، والجدول التالي يمثل بدوره تقييما لهذه المؤشرات أين تم حصر نقاط القوة والضعف لكل مؤشر.

الجدول (2-1): يمثل نقاط القوة ونقاط الضعف لكل مؤشر من مؤشرات إنشاء القيمة.

المؤشر	نقاط القوة	نقاط الضعف
MVA	-يقيس إنشاء القيمة المتراكم وليس السنوي. -البساطة وسهولة الحساب.	-مشكل كفاءة السوق المالي. -لا يمكن تطبيقه بالمؤسسات غير المسعرة.
EVA/PE	-لا يتأثر بتذبذبات الأسعار. -يمكن استعماله للمؤسسات غير المسعرة. التركيز على دورة الاستغلال واستبعاد الدورات الأخرى.	-يصعب تحديد K عند استخدام الأوراق المالية المهجنة. -لا يأخذ في الحسبان المصاريف المالية والاهتلاكات. -ساكن كونه يخص دورة واحدة.
TSR	-الاعتماد على المدى الطويل وقياس الأداء التاريخي. -التعبير عن مردودية المساهمين.	-يتأثر بالتغيرات السعرية. -اعتماد على أسعار خلال فترة قصيرة.
VAN/NPV	-الأخذ في الحسبان التوقعات المستقبلية وتكلفة الأموال. -اعتماده على التحيين اعتبار القيمة الزمنية للنقود.	-صعوبة الاستخدام من طرف المحلل الخارجي.
BPA/EPS	-بساطة وسهولة الحساب. -يسمح بحساب المضاعف PER	-اهمال جانب المخاطرة. -عدم مراعاة الأموال المستثمرة وتكلفتها. -يشمل كل الدورات خاصة الاستثنائية.
Re, Rcp	-سهولة الحساب. -يسمحا بحساب أثر الرفع المالي.	-محاسبي، ولا يراعي البعد المالي ولا السوقي. -ساكن.

Source : Pierre VERNIMEN, Op cit, p638.

بعد الانتهاء من الجزء المخصص للمؤشرات إنشاء القيمة على مستوى المؤسسات والأوراق المالية، وتقييمها نحاول تسليط الضوء على مؤشرات إنشاء القيمة وتقييم أداء المحافظ المالية والتي هي عبارة عن توليفات من الاوراق المالية.

❖ **مؤشرات إنشاء القيمة وتقييم أداء المحافظ المالية.**

لقياس مدى إنشاء المحافظ المالية للقيمة هناك أسلوبان، أسلوب بسيط يرتكز على العائد فقط، وأسلوب آخر يأخذ في الحسبان الثنائية عائد/مخاطرة، والذي يحتوي على مؤشرات JENSENS, TREYNORS SHARPES.

1/**المؤشرات المرتكزة على العائد:**

حسب هذا النوع نقول أن هناك إنشاء للقيمة إذا كانت القيمة السوقية للمحفظة المالية ذات معدل نمو موجب تماما ويتم حساب هذا المؤشر كما يلي:

$$R=\frac{P1-P0}{P0}...(7-1)$$

ما يعاب على هذا النوع من المؤشر أن لا يأخذ في الحسبان التدفقات النقدية المتمثلة في التوزيعات والضرائب المفروضة على فائض القيمة*، هذا من جهة ومن جهة أخرى مشكل كفاءة السوق المالي يقتضى التمعن الجيد في هذا المؤشر بعدم وجود اختلاف بينه وبين مؤشر (MVA) سالف الذكر، وكنتيجة لهذه النقائص استحدث مؤشر آخر وهو:

$$E(R)=\frac{P1+D-P0}{P0}...(8-1)$$

لتفادي تأثير الارتفاع الشاذ للأسعار ينصح باستخدام المتوسط الهندسي، بالرغم من تجاوز نقائص الأول يبقى المؤشران بسيطان بسبب عدم الأخذ بعين الاعتبار درجة المخاطرة، وهو ما تضمنه الجيل الثاني من هذه المؤشرات.

2/ **المؤشرات المرتكزة على العائد والمخاطرة:** تحت هذا النوع هناك ثلاث مؤشرات وهي مؤشر SHARPES ومؤشر TREYNORS ومؤشر JENSENS

2-1/ **مؤشر SHARPES:** يعتمد هذا النوع من المؤشر على قياس المخاطر الكلية للمحفظة باستخدام الانحراف المعياري σ حيث يقيس المردودية الاضافية التي تحققها المحفظة نتيجة كل وحدة مخاطرة كلية ويحسب بالعلاقة التالية:

$$I_{SH}=\frac{E(Rp)-E(RSR)}{\sigma Rp}...(9-1)$$

تختلف الأوراق المالية من ناحية درجة المخاطرة والمعبر عنها بـ σ، لذلك لابد من استخدام هذا المؤشر بحذر حيث يشترط تجانس الانواع للأوراق المالية للحكم بشكل صحيح ومنه القرار الناجع، ما يعاب على I_{SH} أنه يعتمد على الانحراف المعياري لقياس المخاطر على الرغم من أن بناء المحفظة مبني على مبدأ التنويع مما يعني أنه لا وجود

*: للمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على: غصون شنار، **حلقة بحث هندسة القيمة**، جامعة دمشق، نقلا من الموقع: www.drzidan.com، شوهد بتاريخ: 2017/03/14، 51m: 14 :h.

للمخاطر غير النظامية (الخاصة)، لتبقى المخاطر النظامية والتي تقاس بمعامل β وهو ما قام به TREYNORS لحساب مؤشره.

2-2/ **مؤشر TREYNORS**: يعتمد هذا المؤشر على قياس المخاطر المنتظمة للمحفظة باستخدام المعامل ،بحيث يقيس المردودية الاضافية التي تحققها المحفظة نتيجة كل وحدة مخاطرة نظامية باعتبار أنه لا وجود للمخاطر غير المنتظمة بسبب التنويع الجيد للمحفظة المالية حيث يتم حسابه بالعلاقة التالية:

$$I_{TR}=\frac{E(RP)-E(RSR)}{\beta} \ldots(10-1)$$

2-3/ **مؤشر JENSENS**: اعتمد المؤشران السابقان على الفرق بين مردودية المحفظة ومردودية الأصل بدون مخطر دون التفرقة بين علاوة المخطر الاجمالية وعلاوة مخطر السوق وهو ما قام به JENSENS.

يتم حساب هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$\propto= (E(R_P)-E(R_{SR}))-\beta\ [E(R_{P)-}\ E(R_{SR)}\ ] \ldots(11-1)$$

نلاحظ من خلال هذه العلاقة أن هذا المؤشر ما هو إلا تعبير عن انحراف المردودية المتوقعة عن الفعلية وله ثلاث حالات:

- ☑ موجب: دليل على أن هناك إنشاء للقيمة وأداء جيد/مقبول.
- ☑ معدوم: دليل على أن ليس هناك إنشاء ولا تدمير للقيمة.
- ☑ سالب: دليل على أن هناك تدمير للقيمة وأداء غير جيد/غير مقبول.

المبحث الثاني: تقييم المؤسسات بالطرق المعتمدة على منظور الذمة المالية.

في هذا المبحث سنتناول مفهوم تقييم المؤسسات بالطرق المعتمدة على منظور الذمة المالية حيث تهدف طرق التقييم التي تركز على الذمة المالية إلى إعطاء قيمة كلية للمؤسسة والتي تكون محل بحث واهتمام الكثير من الباحثين والمهتمين حيث تتميز هذه الطرق بالبساطة أي تعتمد في دراستها على قيم كل من الأصول والخصوم المسجلة في ميزانية المؤسسة ولكن قبل التطرق إلى طرق المعتمدة على منظور الذمة المالية لا بد من التعرض إلى مفهوم تقييم المؤسسات حيث سنتناول مفهوم المؤسسة باعتبارها كيان مستقل ومنفصل عن مالكيتها وفي عيون القانون فإن المؤسسة هي شخص مصطنع يمتلك الكثير من الحقوق والمسؤوليات للشخص الحقيقي.

المطلب الأول: تقييم المؤسسات وعناصر الاستثمارات المادية.

❖ **ماهية تقييم المؤسسات.**

قبل التعرف على مفهوم تقييم المؤسسات يجب أن نعرف ما هو مفهوم التقييم.

أولا: مفهوم التقييم.

هناك اتفاق بين جميع علماء الاقتصاد على أن تعريف التقييم هو اعطاء قيمة للعناصر المراد تقييمها بحيث تعبر هذه القيمة عن سعر التوازن الذي يقبل على الشاري بالشراء وعلى البائع بالبيع والتقييم عملية تقنية تستعمل بطرق ممنهجة ووسائل وأدوات من أجل تحديد مجال تمكن من ضمنه القيمة المراد الوصول إليها.[1]

ويعرف التقييم أيضا بأنه عملية تحليلية من طرف شخص ذو خبرة ومتخصص يهدف إلى تحقيق هدف معين ويتمثل في تحديد قيمة معينة لتحقيق شيء معين خلال فترة معينة، من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص الخصائص الأساسية لعملية التقييم وهي: المقيم، الهدف، المؤسسة محل التقييم، الفترة الزمنية للتقييم، قيمة المؤسسة.[2]

تتحدد قيمة المؤسسة من خلال تقييم مختلف اصولها المالية من أسهم عادية وممتازة، سندات وكذلك الديون هذا في حال كونها أوراق مالية متداولة أما في حال عدم تداولها فيتم تقييم المؤسسة ككل واحدة مجموعة من الطرق.

تعتبر عملية التقييم كوسيلة في حد ذاتها وليست غاية أو هدف فهي تستعمل قصد الوقوف على قيمة المؤسسة ذلك لأغراض مختلفة، و تعتبر قيمة المؤسسة السوقية من أهم طرق التقييم.

---

[1]: مليكة زغيب: **مشاكل تقييم المؤسسة الصناعية مع دراسة حالة مؤسسة الصيانة الصناعية**، الملتقى الدول حول اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس، سطيف، من 03 إلى 07 أكتوبر 2004، ص 2.

[2]: علي بن الضب: **مرجع سبق ذكره**، ص 20.

ثانيا: صعوبات وأسباب تقييم المؤسسات.

1) الصعوبات:

من بين الصعوبات التي تواجه عملية التقييم بالنسبة للمؤسسات نجد:[1]

- تعدد الطرق المستخدمة في تقييم المؤسسات وبالتالي صعوبة اختيار الطريقة أو الطرق الملائمة لذلك.
- صعوبة تحديد القيمة المباشرة إذ أن ذلك يتم انطلاقا من مجال القيم الذي يضم مجموعة من القيم المحصورة بداخله.
- من الصعب اختيار إحدى القيم من مجموعة القيم.

2) أسباب تقييم المؤسسة: من بين الاسباب تقييم المؤسسة أهمها:

- التقييم لأغراض التفاوض يكون فيه طرفان ويتميز بالظرفية وهدفه المباشر هو اتمام صفقة (عندما تقرر المؤسسة التنازل عن المؤسسة أو جزء منها).
- التقييم لغرض اتخاذ القرار ينقسم بدوره إلى قسمين:
  - من وجهة نظر المساهم (تسير المحفظة الاستثمارية): يكون بالنسبة للمؤسسات المسعرة يتميز بالدورية ذو تكلفة أقل يقوم به محلل مالي.
  - من وجهة مسير المؤسسة (التقييم لأغراض التسيير): يكون بشكل دوري معناه عملية اتخاذ القرار، يستعمل لترشيد قرارات المؤسسة، وهو ما يعرف بأدبيات التسيير بالقيمة تتم من خلال محلل داخلي.
  - التقييم لأغراض أخرى: يقوم به أي شخص له علاقة بالمؤسسة كالبنوك والعملاء والضرائب للقيام بإجراءات اتجاه المؤسسة.[2]

ثالثا: تعريف المؤسسة.

المؤسسة كوحدة قانونية منفصلة تمتلك خاصية في اسمها الخاص، لذلك فإن موجودات المؤسسة تعود للمؤسسة نفسها وليست إلى المالكين.

بالإضافة إلى أن المؤسسة تمتلك حالة قانونية في المحكمة أي أنها تقاضي أو تقاضا وكوحدة قانونية فالمؤسسة تدخل في العقود وتكون مسؤولة عن ديونها الخاصة وتدفع ضرائب الدخل عن أرباحها. وبتالي فإن المؤسسة تعد

---

[1]: طارق عبد العال: **تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصصة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 13.

للمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على:

هواري سويسي: **أهمية تقييم المؤسسات في اتخاذ قرارات الاستثمار المالي**، مجلة الباحث، عدد 5، 2007.

[2]: هوراي سويسي: **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في ظل التحولات الاقتصادية بالجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 44.

للمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع على:

بكاري بلخير: **أهمية مقاربة التدفقات في تقييم المؤسسة دراسة تطبيقية لإحدى المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات**، مجلة الباحث، العدد 10، 2012.

شخصا معنويا تنشأ باسم القانون ويكون لها كيان له القدرة على الاستمرارية إلى أن تجري تصفيتها وفقا للإجراءات القانونية.

إن أهم ميزة للمؤسسة تتمثل في أنها منفصلة انفصالا كليا عن الاشخاص الذين يجتمعون معا لتشكيلها، وهذا ما يعطيها صفة التعاقب المستمر أي أن أعمالها لا تتأثر بأي شيء قد يحدث لأعضائها.

أما بخصوص مفهوم قيمة المؤسسة فإن تعظيم قيمة السهم يعد من الأهداف الجوهرية للمؤسسة ويتبع تعظيم قيمة السهم تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة.

وعندما يكون رأس المال مقيما على أساس صافي المتحصلات المستقبلية المخصومة فإن ذلك يكون ملائما بشكل مباشر لمتطلبات المالكين والمستثمرين، فقيمة المؤسسة بالنسبة للمستثمر تكون محسوبة في مثل هذا الاسلوب وذلك لتسهيل قرار الاستثمار.[1]

❖ الأراضي وطرق التقييم.

أولا: الأراضي وطرق التقييم.

تضم مقاربة الذمة المالية مجموع الطرق التي تمثل الصفة التاريخية وليس التقديرية، فهذه الطرق تعتمد أساسا على ذمة المؤسسة أي ميزانيتها وعند الحاجة فهي مقاربة تتصف بالسكون، على عكس المقاربات التقديرية أو التوقعية التي ترتكز على تقدير التدفقات المستقبلية للأرباح أو التدفق النقدي للمؤسسة،[2] من خلال التعريف السابق وباعتبار أن عناصر الميزانية يتم تسجيلها وفق مبدأ التكلفة التاريخية والذي ينعكس بمرور الوقت على حقيقة العناصر التي تدوم طويلا حيث يجعلها أقل تعبيرا عن وضعية المؤسسة الحقيقية وبما أن المؤسسة تعتمد على مفهوم الاستمرارية فقيمة الأصل الصافي المحاسبي المصحح* يحسب على الشكل التالي:

الأصل الصافي المحاسبي المصحح= الأصل المصحح – الخصوم المستحقة المصححة

1) الاراضي:

لابد من التأكد قبل البدء في تقييم مفصل وشامل لهذا النوع من الأصول من أن كل قيم الاراضي التي بحوزة المؤسسة مسجلة في حساباتها وهذا لن يأتي إلا من خلال مراجعة الحسابات، ذلك أنه قد يحدث أحيانا دمج القيمة الدفترية للأراضي المبنية مع قيمة المبنى، الأمر الذي يدعو إلى استدراك هذا الخطأ المحاسبي بالفرقة بين

---

[1]: ناظم حسن الشريفي، سعود جايد مشكور العامري: **المحاسبة المتقدمة في الشركات الاسس النظرية والعملية لاحتساب قيمة الشركات**، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الاردن، 2013، ص ص 14 15.

للمزيد من المعلومات يرجى الاطلاع:

مشعل جهز المطيري: **تحليل وتقييم الأداء المالي للمؤسسة البترول الكويتي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011/2010.

[2]: نقلا من الموقع: www.entrepriseevaluation.com، شوهد بتاريخ: 2017/03/17، 28m: 21: h.

*: يستعمل هذا المفهوم بغية تقييم وتصحيح عناصر الميزانية لكي تكون ذات مصداقية التي فقدتها بسبب الأحداث التالية: التضخم، طرق الإهتلاك، طرق التسجيل المحاسبي.

قيمتيهما، وكخطوة ثانية يجب على الخبير تصنيف الأراضي حسب اختصاصها للتمييز بين المخصصة للاستغلال وغير الضرورية للاستغلال لكي تمكنه من حساب الأصل الصافي المحاسبي بدقة يوجد ثلاث أصناف للأراضي: شاغرة، مبنية، مؤجرة.

2) طرق التقييم: هناك طريقتين أساسيتان لتقييم الأراضي:

- ❑ التقييم بواسطة سعر المتر مربع: يتم تقدير الأراضي الموجهة للاستغلال وفق هذه الطريقة بواسطة المقارنة مع أرض تمتلك نفس المميزات، أما بالنسبة للأراضي خارج الاستغلال فهي تقدر بسعر السوق، وعليه فإنه يمكن الحصول على قيمة الأرض بمعرفة سعر المتر مربع وضربه في مساحتها.
- ❑ التقييم بواسطة التكلفة العقارية: تستخدم هذه الطريقة للأراضي المبنية ومفادها أن التكلفة العقارية لمبنى معين تتكون من سعر الأرض، أتعاب الأخصائي في مسح الأرض، وكل المصاريف المتعلقة بالتهيئة والرسوم المتعلقة بالمشروع، وحسب هذه الطريقة يمكن حساب قيمة الأرض انطلاقا من نسبة التكاليف العقارية من سعر تكلفة المتر مربع المبني، ويمكن تعريف التكلفة العقارية للمتر مربع الواحد بواسطة البحث عن بنايات أنجزت حديثا في المناطق المجاورة وبتالي يتم حساب قيمة الأرض المبنية بالشكل الموالي:[1]

قيمة الأرض = قيمة التكاليف العقارية للمتر المربع × مساحة الأرض

ثانيا: طرق تقييم المباني:

1) المباني:

تتمثل المباني المخصصة للاستغلال أساسا في الورش، المخازن وغيرها حيث ترتبط قيمتها بقيمة الاستعمال، وتتحدد من خلال نوع وطريقة البناء.

2) طرق التقييم:

- منظور قيمة إعادة البناء: يرتكز هذا المنظور على نوع المبنى الضروري للنشاط وبالتالي على قيمة الاستعمال التي تعكس المنفعة الاتية من استغلال اصل ما، تحسب قيمته بدلالة استعماله أي بالمقارنة مع مبنى آخر جديد له نفس المميزات والمردودية والنشاط لذلك تسمى ايضا هذه الطريقة بالقيمة الجديدة.

ومنه يمكن معرفة سعر تكلفة المتر المربع من خلال مقارنة المبنى المراد تقييمه بمبنى آخر جديد له نفس المميزات إلى حد بعيد وبعد ذلك يمكن إيجاد قيمة المبنى أخذين بعين الاعتبار القدم وكذلك الاهتلاك على الشكل التالي:

القيمة الاستعمالية للمبنى = المساحة المبنية × تكلفة البناء للوحدة ×معدل الاهتلاك × معامل القدم[2]

---

[1]: J-Alla, l'évaluation des entreprises de la théorie a la pratique, éditions cayas, paris, 1978, p86.

[2]: نادية عيساوي: **تقييم المؤسسة في إطار الخوصصة مع دراسة حالة المؤسسة العمومية للإنتاج الحليب ومشتقاته (ملبنة نوميديا)**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2005/2004، ص 66.

- منظور قيمة الحيازة: يمكن أن تقتصر المباني على نشاط معين إذ لإنجازها قامت المؤسسة بعدة استثمارات وأشغال عبر عدة سنوات فحسب هذه الطريقة يقوم الخبير بتحيين التكاليف المتعلقة بكل سنة مع تطبيق معدلي القدم والاهتلاك، للحصول على القيمة الجديدة للمباني للسنة وبعد ذلك يتم جمع مختلف هذه القيم الخاصة بمختلف سنوات إنجاز المباني للوصول للقيمة الجديدة للمباني وفق منظور نظرية الحيازة.[1]

ثالثا: طرق تقييم المعدات والاستثمارات الأخرى.

1) طرق تقييم المعدات:

✍ قيمة الاستعمال: تتمثل قيمة الاستعمال في تقييم الأصول انطلاقا من القيمة الجديدة المصححة بواسطة تطبيق معاملات تأخذ في الحسبان قيمة الحياة المتبقية للألة والتي يتم تقديرها من خلال معدل الاستخدام ومدى أهمية صيانتها وبتالي يمكن حساب هذه القيمة انطلاقا من طرف خبراء التأمين.

قيمة الاستعمال = ((القيمة المحاسبية الصافية × القيمة الجديدة)/(القيمة المحاسبية الاجمالية))

✍ التقييم عن طريق المقارنة: يمكن القيام بشراء وبيع بعض الآلات في سوق الأدوات المستعملة حيث يتيح لجوء الخبير لهذا النوع من الأسواق للبحث وايجاد آلات من نفس النوع الآلة المراد تقييمها من حيث العلامة وطبيعتها ورغم الصعوبات التي تواجه هذه الطريقة من حيث ايجاد نفس مميزات الآلة نجدها الطريقة الأكثر موضوعية لذا على الخبير القيام بدراسة وافية وكافية ودقيقة لتحديد قيمة هذه الآلة من خلال ايجاد السوق المناسب للعلامة الخاصة بالآلات محل التقييم.

✍ الطريقة الغير مباشرة

تقييم الآلات وفق هذه الطريقة يتم انطلاقا من تكلفة الحيازة مع الأخذ بعين الاعتبار عمرها الافتراضي وتطور مؤشر السعر ويمكن حسابها على الشكل الموالي:

قيمة الآلة = ((تكلفة الحيازة (1+ مؤشر السعر*)× المدة المتبقية للاستعمال)) / (القيمة المحاسبية الاجمالية))

كما يمكن استعمال طريقة إعادة التقييم بواسطة تحيين تكاليف الاستثمارات المنجزة في عدة سنوات، باستخدام معدل إعادة التقييم (التحيين) ومعدل القدم، حيث يمكن استخدام هذه الطريقة لكل آلة على حدة كما يمكن أن تستخدم لمجموعة من الآلات ذات طبيعة متجانسة.

[1]: هواري سويسي: **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في اطار التحولات الاقتصادية في الجزائر، مرجع سبق ذكره**، ص ص 80 81.

*: حيث أن هذا المؤشر يقيس التدني الحاصل بين تاريخ الحيازة والسنة الحالية بالنسبة المئوية.

2) طرق تقييم الاستثمارات الأخرى (القرض الايجاري):

القرض الايجاري عبارة عن آلية تمويل متوسطة وطويلة الأجل للتجارة الخارجية ويتمثل مضمون هذه العملية هي قيام المصدر ببيع سلعة إلى مؤسسات متخصصة أجنبية والتي تقوم بالتفاوض مع المستورد حول إجراءات إبرام عقد إيجاري وتنفيذه وبهذه الطريقة فإن المصدر سوف يستفيد من التسوية المالية الفورية وبعملته الوطنية في حين المستورد يستفيد من عدم التسديد الفوري الذي عادة ما يكون كبيرا وتتضمن الدفعات التي يقوم المستورد بتقديمها إلى مؤسسة القرض الايجاري بقسط الاستهلاك الخاص برأس المال الأساسي، إضافة إلى الفائدة وهامش خاص لتغطية الأخطار المحتملة.[1]

لا تسجل الاستثمارات المكتسبة عن طريق القرض الايجاري محاسبيا رغم أنها تدخل في الاستغلال المباشر للمؤسسة وذلك لعدم توفر الملكية التي تعد شرطا لتسجيلها ضمن ملكية المؤسسة، لكن عند تقييم الأصول يجب إدخال هذا النوع من الاستثمارات في ذمة المؤسسة كأي استثمار آخر، مع احتساب اهتلاكها، ولابد من الأخذ بعين الاعتبار الأعباء الناتجة عن هذا القرض، فيتم تقييد المبلغ الأصلي في جانب الخصوم، أما بالنسبة للفوائد فيتم احتسابها ضمن حساب المصاريف المالية التي تدخل في الاستغلال (جدول حسابات النتائج).[2]

المطلب الثاني: عناصر الاستثمارات المعنوية.

❖ **طرق تقييم حق الايجار.**

1) حق الايجار:

إن قيمة حق الايجار ترتكز أساسا على القيمة القانونية التي تساعد المؤسسة على استغلال المحل التجاري من جهة وعلى أساس الايجار المطلوب من جهة أخرى، والتقييم في هذا الجانب يعتمد على موقع المحل وحجمه شكل المحلات.

فإن الموقع يلعب دورا كبيرا في تقييم المحل التجاري، وقد ترتكز عملية التقييم في تقريب الايجار النظري الايجار الحقيقي للمحل عن طريق أسلوب التحيين:[3]

2) طرق التقييم:

☑ طريقة المقارنة: يتم تقييم حق الايجار وفق هذه الطريقة بضرب مساحة المحل بمعاملات ترجيحية تستقي طبعا لوضعية معينة، حيث نجدها تختلف من محل إلى آخر حسب نوعه ووضعيته التي يوجد عليها، ليتم تحديد المساحة المصححة وبعدها الحصول على قيمة الايجار.

---

[1]: الطاهر لطرش: **تقنيات البنوك**، الطبعة 6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 127.

[2]: هواري سويسي: **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في اطار التحولات الاقتصادية في الجزائر، مرجع سبق ذكره**، من ص إلى ص 80 .83

[3]: روابحي ناصر: **أهمية تقييم العناصر المعنوية للمؤسسة العمومية الجزائرية في ظل الخوصصة**، الملتقى الدولي حول اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس، سطيف، من 3 إلى 7 أكتوبر 2004، ص 2.

☑ طريقة القيمة الحالية: يعمل الخبير وفق هذه الطريقة على مقاربة الايجار المتوقع (الحقيقي) من الايجار النظري (العادي) ويرسمل الفرق الناتج بينهما حتى نهاية فترة الايجار، وذلك بمعدل رسملة مساو للمعدل المعمول به في السوق المالية، كما يمكن لحق الايجار الاستفادة من فائض قيمة يضاف إلى قيمته، نتيجة عامل الندرة أو بسبب العوامل الاخرى السابقة الذكر.[1]

❖ **طرق تقييم حقوق الملكية الصناعية.**

1) طرق تقييم براءة الاختراع:

تعرف براءة الاختراع بأنها الشهادة التي تقدمها الدولة بواسطة هيئة عمومية متخصصة، للمخترع من أجل أن تثبت له حق احتكار استغلال اختراعه ماليا ولمدة زمنية معينة ومحدودة وفي ظل ظروف معينة وبذلك فهي تمثل المقابل الذي تقدمه الدولة والمجتمع ككل للمخترع تقديرا لجهوده ويصبح له حق خاص ومطلق قانونا على الاختراع.[2]

- في حالة قيام المؤسسة بالتنازل عن الاستغلال البراءة لطرف آخر لمدة معينة مقابل الحصول على أقساط سنوية كحق استغلالها، تحسب قيمتها انطلاقا من استحداث هذه المجموعة من الأقساط السنوية على النحو الآتي:

$$\text{قيمة البراءة} = \frac{\text{القسط السنوي}}{(ع+1)} \cdots + \frac{\text{القسط السنوي}}{(ع+1)2} + \frac{\text{القسط السنوي}}{(ع+1)ن}$$

ومنه قيمة البراءة = القسط السنوي X $\frac{1-(ع+1)^{-ن}}{ع}$، حيث ع: تمثل معدل الخصم، ون: تمثل السنوات

- أما في حالة حصول المؤسسة على البراءة فإنها تدفع مبلغا مقابل الانتفاع بها وتحسب قيمة البراءة على الشكل التالي:

قيمة البراءة = المبلغ المدفوع – الاهتلاك الاستثنائي

2) طرق تقييم المهارة (الامتياز):

لا يحظى هذا النوع من التقييم على الرغم من اهميته البالغة بنفس الحماية القانونية التي تحظى بها البراءة وذلك راجع لما يكتنف مفهومها من غموض وابهام الامر الذي ينعكس على عدم اجماع الأخصائيين عليها في ميدان تعريف حقوق الملكية الصناعية.

[1]: هواري سويسي: **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في اطار التحولات الاقتصادية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص ص 83 84.

[2]: ابراهيم بختي، محمد الطيب الدويس: **براءة الاختراع مؤشر لتنافسية الاقتصاديات الجزائر والدول العربية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 4، 2006، ص 149.

- الامتياز شأنه شأن البراءة تستطيع المؤسسة من خلاله أن تحصل عليه أو تقوم بالتنازل عنه لصالح أطراف أخرى ولذلك فهو يقيم بنفس الطريقة التي قيمت بها البراءة.[1]

3) طرق تقييم علامة الصنع:

العلامات كل الرموز القابلة للتمثيل الخطي وخصوصا الكلمات بما فيها اسماء الاشخاص والاحرف والارقام والرسومات والصور والاشكال المميزة للسلع أو توضيبها والالوان بمفردها أو مركبة التي تستعمل كلها لتمييز سلع أو خدمات شخص طبيعي أو معنوي عن سلع وخدمات غيره.[2]

- طرق التقييم: في كثير من الاحيان تكون العلامات أصولا مخفية وبالتالي فهي غير مسجلة محاسبيا مما يستوجب إظهار قيمتها لأنها لا تؤثر على قيمة المؤسسة خاصة تلك التي تنشط في قطاع المنتجات ذات الاستهلاك الواسع

المطلب الثالث: عناصر الأصول الأخرى.

❖ **طرق تقييم المخزون.**

لا يستطيع أي نظام مخزني من العمل بصور فعالة إذا لم يكن هناك قيود دقيقة وبيانات مخزنة صحيحة في هذا النظام وأن تحقيق السيطرة الملائمة على المواد المخزونة بالإضافة إلى البيانات والقيود المتعلقة بها وبتالي لا يمكن القيام بجرد حقيقي يسمح بالوقوف على القيمة الحقيقة لهذا النوع من الأصول وتصحيح الاخطاء الموجودة في المحاسبة كما يجب التأكد من تبات طرق تقييم المخزون.[3]

- بالنسبة للمؤسسات التي تتميز بدورة استغلال قصيرة أو سرعة دوران مخزون يسمح بالتحول السريع إلى قيم قابلة للتحقيق نجدها لا تطرح مشكلا في تقييم المخزون وهذا ما نجده لدى المؤسسات التجارية وبعض المؤسسات الصناعية التي لديها دورة استغلال قصيرة وغير معقدة في نفس الوقت.
- أما بخصوص المؤسسات المتميزة بدورة استغلال طويلة و لديها أيضا دوران مخزون بطيء، نجدها تطرح مشكلا في التقييم، لذا فعليه من القيام ببعض التعديلات على قيمتها المحاسبية مادامت التكلفة التاريخية هي اساس التقييم، خاصة في فترة التضخم، وتنطبق هذه الحالة على المؤسسات الانتاجية التي تعاني صعوبات في تسويق منتجاتها.[4]

---

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 149.

[2]: الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 2003/07/19، العدد 44، الحاملة لقانون 06/03، المؤرخ في: 2003/07/23، المتعلق بالعلامات، 2003، ص 15.

[3]: عبد الستار محمد العلي: **الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 61.

[4]: **مرجع سبق ذكره**، ص 61.

❖ **طرق تقييم الحقوق.**

تتمثل الحقوق في أموال المؤسسة لدى الغير، وسنقوم بالوقوف على سبيل المثال لا على سبيل الحصر بعض الحقوق التي نراها تكتسي أهمية بالغة في المؤسسة والتي هي على الشكل التالي:

➢ **طرق تقييم سندات المساهمة:** وهي سندات قابلة للتداول تصدره مؤسسة مساهمة ويشتمل تسديده على نوعين من المكافأة جزء ثابت في عقد الإصدار وجزء متغير يقاس على النتائج التي تحققها المؤسسة.[1]

- عندما تكون المؤسسة مساهمة بنسبة كبيرة من رأس مال مؤسسات أخرى، فإن هذه تعتبر فروعا من المؤسسة المساهمة (الأم)، والتي يجب تقييمها طبقا لنفس المبادئ المستعملة في المؤسسة الأم ومن تم دمجها لتشكل وحدة اقتصادية متجانسة.
- لكي تكون المؤسسة مساهمة في المؤسسات بجزء صغير من رأس مالها، فإن تقييم هذه المساهمات يتم بطريقة منفصلة عن مؤسسة المساهمة واعتبارها ضمن القيم خارج الاستغلال، حيث يتم تقييمها إما بقيمتها التفاوضية (أسهم مسعرة في البورصة) أو برسملة الأرباح الموزعة لخمسة أو ستة سنوات أو برسملة النتيجة من أربع إلى خمسة سنوات.[2]

➢ **طرق تقييم الزبائن:** تضم حسابات الزبائن قيمة حقوقها لدى الغير (المشترين)، وعليه لابد من التأكد من مناسبة وكفاية مبلغ المؤونات المشكلة لحسابات الزبائن المشكوك فيهم.

- يجب على الخبير ترتيب قيمة مختلف زبائن المؤسسة حسب مدة تواجدهم في الميزانية، مما يسمح بتحديد مخطر عدم تسديد الحقوق المشكوك في تحصيلها، بغية تشكيل مؤونات لها أو إعدامها بصفة نهائية (الغير محصلة).

❖ **طرق التقييم الحديثة المرتكزة على الذمة المالية.**

1) القيمة الجوهرية: أدخل مفهوم القيمة الجوهرية في مجال تقييم المؤسسات من طرف الخبراء الألمان سنة 1960، وتعرف على انها القيمة المتعلقة بقيمة الاستمرارية مقدرة بقيمة الاستبدال الحالية للأصول (الممتلكات والحقوق) التي تكون الذمة المالية للمؤسسة. وتتميز هذه القيمة عن الأصل الصافي المصحح في استقلال العناصر المكونة لها عن نمط تمويلها ووضعيتها القانونية، وموجهة الاحتياجات الاستغلال بالمؤسسة، ويمكن حسابها بالشكل التالي:

---

[1]: لجنة تنظيم عمليات البورصة وعملياتها الاستعلام عن القيم المنقولة، الجزائر، 2007، نقلا من الموقع: www.cosob.com.dz، شوهد بتاريخ: 2017/03/18، h :19 :30m، ص 6.

[2]: السويسي هواري: **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في ظل التحولات الاقتصادية في الجزائر، مرجع سبق ذكره**، ص 86.

القيمة الجوهرية = الأصول الاجمالية المعاد تقييمها من منظور الاستمرارية + مصاريف الاستثمار الضرورية للاستغلال غير المملوكة + مصاريف الاستثمار الضرورية لتكملة وتجديد والحفاظ على المعدات – العناصر المملوكة غير الضرورية للاستغلال

يتضح مما سبق أن حساب القيمة الجوهرية بصورة اجمالية متضمنة الديون، غير أنه في الواقع نجد بعض الخبراء قد قسموا القيمة الجوهرية بالإضافة إلى السابقة إلى نصفين وذلك حسب معيار مكونات تمويل الأصول:

- القيمة الجوهرية الإجمالية المنخفضة: والتي تساوي الاجمالية مطروحا منها الديون بدون فوائد (قرض المورد).
- القيمة الجوهرية الصافية: والتي تساوي القيمة الاجمالية مطروحا منها الديون.

2) الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال: يعتبر مفهومها البديل الذي جاء إثر الانتقادات والخلط الذي تعرض له في الطريقة السابقة بالخصوص فيما يتعلق بمشكل تمويل العناصر الضرورية للاستغلال، ويمكن اختصار هذه الطريقة و الأخذ في عين الاعتبار كل الأموال الضرورية للاستغلال في المؤسسة والمتمثلة في الموارد المالية اللازمة لتغطية الاحتياج في دورة الاستغلال والاستثمار فهذه الطريقة جاءت من مفهوم التوازن المالي ويمكن حسابها بالشكل الموالي:

الأموال الضرورية للاستغلال = القيم الثابتة (الاستثمارات) لاستغلال + الاحتياج في رأس مال العامل للاستغلال

تعد هذه الطريقة من الطرق الأكثر فعالية ونجاعة عند استخدامها في التوقعات المستقبلية لأن هذه الاخيرة متناسقة مع حركية الاستثمارات واحتياج رأس مال العامل على عكس الطريقة الأخرى التي لا تصلح لأن تستعمل في المستقبل بل في الماضي لسهولة حسابها.[1]

[1]: السويسي هواري: **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في ظل التحولات الاقتصادية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 87.

المبحث الثالث: تقييم المؤسسات بالطرق المرتكزة على مقاربة التوقعات (ربح/تدفقات) وفائض القيمة.

إن تحديد قيمة أي مؤسسة ليس فنا ولا علما بل أنه يشتمل على كليهما معا، إذ أن هناك ما يكفي من العلم إلى الحد الذي يمكن للقائمين بالتقييم أن لا يعتمد حصرا على الخبرة بل على ما يتطلب من الجوانب الفنية ومن دون الخبرة والأحكام الشخصية يكون الفشل مؤكدا، ونظرا إلى وجود العديد من الآراء واختلاف وجهات النظر في تحديد قيمة المؤسسة فإن مسألة تحديد قيمة المؤسسة تشكل إحدى المشكلات الصعبة التي تواجه الجهة التي ترغب في تحديدها لذا فلا بد من المواءمة بين العوامل المادية المتمثلة بالموجودات التي تمتلكها المؤسسة والعوامل الخارجية المؤثرة في سعر السهم بالسوق المالية من أجل التوصل إلى طريقة معينة تستخدم في تحديد قيمة المؤسسة.

المطلب الأول: الطرق المرتكزة على مقاربة الربح.

إن مقاربة التوقعات (العائد التدفقات)تعتمد على مخرجات النظام المحاسبي بالإضافة إلى نتائج عملية التشخيص التي تفيدنا في تعظيم قيمة المؤسسة، فالمبدأ الذي تقوم عليه هذه المقاربة هو أن الأصول عبارة عن مجموعة خدمات مختزنة ينتظر تحقيقها مستقبلا، فبقدر ما يتوقع أن تحققه هذه الأصول بقدر ما يتوقع تحقيقه هذه الأصول من خدمات تحدد قيمتها في تاريخ عملية التقييم.

وباعتبار أن المقاربة هذه تعتمد على النتيجة المحاسبية الصافية هي في الحقيقة بعيدة عن النتيجة الحقيقية للمؤسسة وجب اجراء العديد من التصحيحات حتى يتم تحويل النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الاقتصادية.

❖ **قيمة المردودية.**

تعد المردودية ذلك المقياس النقدي لكفاءة الوسائل البشرية والمالية الموضوعة للعمل من خلال عملية اقتصادية معينة تسمح لنا بمقارنة النتائج مع الوسائل المتاحة والمستخدمة وتوضح بالعلاقة الموالية:

النتيجة / الوسائل المتاحة

تعتمد هذه الطريقة في تحديدها لقيمة المؤسسة على رسملة متوسط الربح المتوقع بمعدل استحداث معين وهي تعتبر من أكثر الطرق استخداما من طرف الخبراء وتوضح بالعلاقة التالية:

$$V = \sum_{t=1}^{n} B(1+I)t$$

ما يمكن ملاحظته على هذه الطريقة أنها تحمل ثلاث متغيرات تتمثل في: الربح، معدل الاستحداث ومدة الاستحداث والتي تحمل الكثير من الرؤى يمكن أن نستعرض جانبا منها كالآتي:

أ. **الربح (Le Bénéfice)**: على عكس السعر يتم استقاء الربح (العائد) من مصادر خارج السوق ويتم الاعتماد بالدرجة الأولى على القوائم المالية للشركة المعينة بحيث تتخذ الطرق التقليدية ذلك الربح المحصل عليه في السنوات الثلاث أو خمس الماضية التي تسبق عملية التقييم ويوضح بالعلاقة الموالية:[1]

$$\textbf{المتوسط الحسابي لثلاث سنوات (B)} = \frac{\text{ربح}(t-3) + \text{ربح}(t-2) + \text{ربح}(t-1)}{3}$$

[1]: منير إبراهيم الهندي: **الأوراق المالية و أسواق رأس المال**، بدون طبعة، منشأة المعارف، مصر، 2002، ص 418.

ما يلاحظ عليها أنها لا تعكس قيمة المؤسسة، كون أن هذه الطريقة بنتائجها الماضية بل بما ستحققه من نتائج مستقبلية، ونعلم جيدا بأن المبدأ الأساسي لقيمة المردودية هو ما ستحققه المؤسسة مستقبلا وليس ما حققته في الماضي، لذا كان هناك ما يسمى بالربح الناتج عن التوقعات.

الربح الناتج عن التوقعات: هو ذلك الربح الذي تم استعراضه في الطريقة، حيث يمثل حقيقة مردودية الأموال المستثمرة، ومع ذلك فإنه يطرح مشكل صحة التوقعات، عموما فإنه يتم استعمال الأرباح المقدرة، أما إذا تعذر الأمر في ايجادها أو كان هناك سوء لتقديرها فلا مانع من استعمال الأرباح الماضية (الربح الصافي المصحح).

ب. **معدل الاستحداث (Taux D'actualisation)**: وهو ما يسمح بتحويل القيمة الاسمية لمجموع مستقبلي إلى قيمة حالية، فهو يدل على المردودية المنتظرة من طرف المستثمر، وتحديد معدل الاستحداث يتم عموما من خلال مرحلتين، الأولى تتمثل في اختيار معدل الأساس والثانية تقوم بإدخال فارق بالمقاربة مع هذا المعدل، يترجم مدى مستوى الخطر المقدر للمؤسسة.

ت. **مدة الاستحداث (Durée D'actualisation)**: إن اختيار هذه المدة ينتج من خلال دراسة للعوامل الحساسة التي تؤثر على ثبات النتائج على مستوى مقدر بالنسبة للمستقبل فلدينا:

- عوامل ذات أساس موضوعي: وجود احتكار، دراسات، بحوث أهمية للزبائن،...التي تبرر الاختيار لفترة أكثر طولا.
- عوامل ذات أساس ذاتي: شخصية المسيرين، قيمة اطارات المؤسسة، علاقات الأعمال، ... حيث أن تأثيرها ممكن على المدى القصير. المدة تكون من 1 إلى 3 سنوات وعلى العموم 5 سنوات كحد أقصى في حالة تفوق العوامل الذاتية، وتكون من 5 إلى 8 سنوات في حالة تفوق العوامل الموضوعية.

إن تخفيض مدة الاستحداث يؤدي إلى تخفيض خطر رأس المال ومن تم انخفاض علاوة الخطر فالمعدل والفترة متضامين في هذا الصدد.

بالرغم من أن هذه الطريقة تعطي قيمة كلية للمؤسسة إلا أنه وجهت إليها العديد من الانتقادات أهمها:

- أن التقدير للربح المستقبلي صعب للغاية وأي خطأ في التقدير يكون له انعكاس واضح عن قيمة المؤسسة.
- ينبغي تطبيقا ضمان البقاء الكلي للربح فاستمرارية الأرباح التي تعتمد عليها هذه الطريقة صعبة التقدير.

❖ **التقييم عن طريق تدفقات الخزينة المستعملة.**

تعتمد هذه الطريقة على أساس تدفقات الخزينة المستحدثة في تحديدها لقيمة مؤسسة على القيمة الحالية لتدفقات الخزينة الممكن تحقيقها حيث تعطى بالعلاقة الموالية:[1]

تدفق الخزينة= (النتائج – الضريبة على الاستغلال)+(المخصصات – استرجاع الاهتلاكات ومؤونات الاستغلال)–(الاستثمارات ارتفاع احتياج راس مال العامل)

وكما هو الحال بالنسبة لطريقة المردودية نقوم باستحداث متوسط تدفق الخزينة لثلاث أو خمس سنوات المتوقعة بمعدل استحداث يختلف عن ذلك المستعمل في طريقة المردودية، لأن المعدل يمكن أن يتغير من تركيبة إلى أخرى لأنه لا نستحدث نفس المركبات، وعموما نعدل الاستحداث يحدد عن طريق المشتري.

❖ **التقييم بواسطة نسبة سعر السهم/الربح.**

تلعب هذه العلاقة دورا هاما في تقييم المؤسسات، حيث تستخدم التسمية الأنجلوساكسونية (PER) وهو يشير إلى عدد المرات التي يتم فيها تغطية سعر السهم من خلال الربح، وتعطى صيغة التقييم بواسطة هذه النسبة وفق الشكل التالي:

$$V= (P/E).B$$

المطلب الثاني: الطرق المرتكزة على التدفقات.

❖ **التقييم على أساس التدفق النقدي المتاح.**

إن مقاربة التدفق النقدي ترتكز في تقييمها لمؤسسة معينة على التدفقات النقدية الناتجة عم الاستثمار وقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مستقبلية وتدفقات الخزينة المتاحة وهي تشكل أيضا معطيات مهمة لجميع المستثمرين.

يعد مفهوم التدفق النقدي (Cash Flow) مفهوما انجلوسكسونيا ويتجلى ذلك من خلال تسميته يمثل الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة خلال فترة زمنية معينة.

طريقة استحداث التدفقات النقدية المتاحة هي تلك الطريقة التي تقيم المؤسسة انطلاقا من قدرتها على تحقيق التدفقات النقدية المتاحة والتي نقوم باستحداثها بمعدل أخدين في عين الاعتبار ذلك الخطر الذي يحيط بالاستثمار فمجموع هذه التدفقات المستقبلية يكون وفق آفاق توقعية (تقديرية)، وفي الغالب تكون مدته تتراوح ما بين 5 و10 سنوات، وبعد هذه الفترة تأتي إضافة قيمة نهائية (قيمة باقية)، حيث تعطى بالعلاقة الموالية:

$$V = \sum_{t=1}^{n} CAFt/(1+i)$$

1/ التدفق النقدي المتاح: التدفقات النقدية المستعملة في هذه الطريقة، هي تدفقات نقدية متاحة مرتبطة بنشاط الاستغلال فقط، يعني ذلك أنه لا تدخل التدفقات النقدية المرتبطة بالهيكل المالي للمؤسسة (كدفع عوائد الاستثمار أو الأعباء المالية)، حيث يحسب بالشكل الموالي:

نتيجة الاستغلال خرج الاعباء المالية والصافية من الضرائب.

[1]: طارق عبد العال حماد: **التقييم وإعادة هيكلة الشركات تحديد قيمة المنشأة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 33.

+مخصصات الاهتلاكات.

=التدفق النقدي (الكلاسيكي).

+/-التغير في احتياج رأس مال العامل.

+التنازل عن الاصول (صاف من الضرائب)

-الاستثمارات.

=التدفق النقدي المتاح.

إن طريقة التدفق النقدي المتاح تفترض معرفة عميقة بالمؤسسة وكذا توقعات أكثر صدقا، إلا أنه على الرغم من أن الطريقة تتميز بثقلها وطول الاجراءات، فهي تعتبر من الطرق الأكثر تعبيرا عن حقيقة المؤسسة، هذا إذا تمت العناية الدقيقة للعناصر المكونة لها، كونها تنطلق من إمكانياتها المستقبلية، وتعمل هذه الطريقة أيضا على تسهيل التفاوض بين البائع والمشتري لأنهما ينطلقان من مبدأ الاعتماد على المستقبل.

❖ **التقييم على أساس التمويل الذاتي.**

القدرة على التمويل الذاتي (CAF) (Capacité D'autofinancement) التي تتمثل في مجموع الموارد التي تم تحقيقها من خلال نشاط المؤسسة وذلك من أجل ضمان عملية تمويلها حيث تعطى بالعلاقة التالية:

القدرة على التمويل الذاتي = الربح الصافي + مخصصات الاهتلاكات والمؤونات (منقوصا منها تلك المسترجعة)

والهدف الأساسي لقدرة التمويل الذاتي متمثلا في جانب تمويل استخدامات المؤسسة ويمكننا من خلال قدرة التمويل الذاتي الحصول على قيمة التمويل الذاتي والمساوية إلى:

القدرة على التمويل الذاتي = قدرة التمويل الذاتي – عائدات الأسهم

يمكن استعمال هذا المفهوم في حساب قيمة مردودية مؤسسة معينة بدلا من استخدام مفهوم الربح الصافي وعليه تصبح المعادلة كالآتي:

$$V = CAF \times K$$

فيما يتعلق بمعدل الرسملة، والزمن المرجعي تبقى نفس الملاحظات الموجهة في حساب المردودية باستخدام الربح الصافي المصحح، إلا أنه وفي غياب تقديرات صادقة يفضل الاستناد إلى التكلفة الترجيحية المتوسطة لمختلف موارد التمويل.

أما فيما يتعلق بالقدرة على التمويل الذاتي (CAF) فيمكن استعماله على غرار نسبة السعر/ الربح في طرق مقارنة نظرا للانتقادات الموجهة إلى هذا الأخير فيما يخص سياسة الاهتلاكات التي تميز بعض المؤسسات أو القطاعات كقطاع الصناعات الثقيلة، حيث تصبح القدرة على التمويل الذاتي أكثر تمثيلا للقدرة الربحية منها على الربح الصافي وتكتب من الشكل:

Cours = cash flow

وباستبدال قيمة القدرة على التمويل الذاتي مكان الربح في العلاقة التي تحسب بها قيمة المردودية، فإن قيمة القدرة على التمويل الذاتي تحسب بالعلاقة التالية:

$$\mathbf{V}=\sum_{t=1}^{n} \boldsymbol{CAFt}/(\mathbf{1}+\boldsymbol{i})$$

تبين هذه العلاقة المجموع المستحدث للقدرة على التمويل الذاتي، التي تعطينا أيضا القدرة المحتملة لنمو المؤسسة فالرسملة لقدرة التمويل الذاتي تعطينا القيمة المحتملة لنمو المؤسسة.[1]

المطلب الثالث: طرق التقييم المرتكزة على فائض القيمة Good Will.

يعرف فائض القيمة على أنه محصلة جميع العناصر الداخلية والخارجية التي تعمل على تعظيم الأرباح المحققة والتي يمكن تحقيقها في الماضي، الحاضر والمستقبل من طرف المؤسسة ويكون فائض القيمة ايجابيا عندما تسمح هذه العناصر بتحقيق أرباح أعلى من مكافآت الأموال الموضوعة والضرورية للسير الحسن للمؤسسة، أما في حالة العكسية فنكون أمام حالة نقص قيمة Bad Will.

يعرف فائض القيمة أو شهرة المحل بشكل غير مباشر على أنه القدرة التي تتمتع بها المؤسسة على تحقيق الأرباح من خلال استخدام عناصر مختلفة وبالتالي العناصر المعنوية والتي لا يمكن تقييمها بشكل مباشر يوجد العديد من الطرق المباشرة نذكر منها:[2]

❖ **طرق التقييم المباشرة لحساب فائض القيمة.**

1) الطريقة الأنجلوسكسكونية: تعتمد هذه الطريقة على رسملة الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الربح المحصل عليه وعائد توظيف الأموال الضرورية للمؤسسة في السوق المالية، وتعطى قيمة المؤسسة وفائض القيمة على الشكل التالي:

$$\mathbf{V = ANCC + \frac{1}{t}(CB + i.VSB)}$$

حيث i: سعر الفائدة بدون مخطر.

t: معدل استحداث بمخطر حيث يكون أكبر من i

2) طريقة الريع المختصرة لفائض القيمة: تطبق هذه الطريقة في حساب فائض القيمة من استحداث فوائض الربح الناتج عن الفرق بين الربح وعائد توظيف الأموال الضرورية للمؤسسة في السوق المالي لفترة معينة عكس السابقة التي تكون في فترة غير منهية وتعطى العلاقة على الشكل الموالي:

☑ عندما يكون فائض القيمة ثابتا:

الطريقة الصافية:

$$\mathbf{V = ANCC + a_n(B\text{-}i.ANCC)}$$

[1]: بلخير بكاري: **اشكالية تقييم المؤسسات البترولية**، الملتقى الوطني الأول حول تقييم المؤسسات الاقتصادية، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، 13/12 ديسمبر 2005، من ص 6 إلى ص 9.

[2]: P.Vizzavon, **pratique de gestion**, Tome3 : Evaluation des entreprises, Berti Edition, Tipaza, 1990, p15.

حيث: $a_n = \frac{1-(1+t)-n}{t}$ يمثل القيمة الحالية لمبالغ مستحقة متساوية.

☑ عندما يكون فائض القيمة غير ثابتا:

الطريقة الصافية:

$$\mathbf{V = ANCC + \sum_{i=1}^{n}(\frac{Bt-i.ANCC}{(1+i')t})}$$

حيث i' معدل الاستحداث

3) طريقة شراء النتائج السنوية: تعتمد هذه الطريقة في حسابها بضرب الربح الصافي في عدد معين من السنوات، عكس التي تعمل على استحداثه بمعدل استحداث حيث تحسب قيمة فائض القيمة وقيمة المؤسسة وفق المعادلة التالية:

الطريقة الصافية:

$$\mathbf{V = ANCC+m(B-i.ANCC)}$$
$$\mathbf{GW = m(B-i.ANCC)}$$

حيث: m عدد السنوات التي تأخذ بين 3 إلى 5 سنوات.

❖ **طرق التقييم الغير مباشرة لحساب فائض القيمة.**

يعرف فائض القيمة بشكل غير مباشر بأنه التعبير عن كل الأسباب المؤدية لوجود فائض في القيمة على الأصول المادية في المؤسسة.

توجد طريقة واحدة التي يطلق عليها اسم طريقة الممارسين، يتم حساب فائض القيمة باعتباره يمثل فرقا بين القيمة الاجمالية للمؤسسة وقيمة الاصول المادية (الأصل الصافي المحاسبي المصحح أو القيمة الجوهرية) وعليه يتم حساب فائض القيمة بعد حساب القيمة الاجمالية للمؤسسة وتحسب انطلاقا من المتوسط الحسابي للقيمة الناتجة من منظور الذمة المالية والقيمة الناتجة عن منظور التوقعات (قيمة المردودية / العائد)

أ. الطريقة الغير مباشرة الصافية: تستعمل هذه الطريقة مفهوم الأصل الصافي المحاسبي المصحح ANCC لحساب فائض القيمة والقيمة الاجمالية للمؤسسة.

$$\mathbf{V = GW + ANCC}$$

وتعطى القيمة التي تحسب فائض القيمة على النحو التالي:

$$\mathbf{GW = \frac{1}{2i}(B + i.ANCC)}$$

ومنه تحسب قيمة المؤسسة على النحو التالي:[1]

$$\mathbf{V = ANCC + \frac{1}{2i}(B+i.ANCC)}$$

حيث أن i يعبر عن سعر الفائدة المستعمل في الدولة (غالبا معدل الفائدة على القيم ذات الدخل الثابت)

[1]: Jean-Baptiste TOURNIER, Jean-Claude TOURNIER : **ÉVALUATION D'ENTREPRISE Que vaut une entreprise**? Quatrième édition, EYROLLES édition d'organisation.

ب. الطريقة الغير مباشرة الاجمالية: تعمل هذه الطريقة كسابقتها حيث يكمن الفرق في استبدال القيمة الجوهرية الاجمالية VSB محل الأصل الصافي المصحح، وتبعا لذلك يتغير العائد المالي المقابل، فيستبدل الربح الصافي المصحح B بالقدرة الربحية (نتيجة الاستغلال بعد الضريبة) التي تتضمن الفوائد فضلا عن الربح الصافي المصحح والتي تمثل العائد المقابل للقيمة الجوهرية الاجمالية، وعليه تحسب فائض القيمة على النحو الآتي:

$$GW = \frac{1}{2i}\ (CB + i.VSB)$$

ومنه تعطى قيمة المؤسسة على النحو التالي:[1]

$$V = \frac{1}{2i}VSB + (\frac{CB}{I} + E - + AHE)$$

حيث: CB تمثل القدرة الربحية (نتيجة الاستغلال بعد الضريبة).

E: الديون.

AHE: عناصر خارج الاستغلال.

❖ **تقييم منظور فائض القيمة.**

1/ ايجابيات المنظور: يمكن أن نوجز منها:[2]

- يسمح بتقييم سريع يرتكز على الحقيقة المالية للاستغلال (النتيجة الاقتصادية...) وبمنظور عملي للمخاطر الناتجة عن عدة معطيات متعلقة بالمؤسسة وبمحيطها.
- تسمح بالمقارنة بين المؤسسات ذات البنية المختلفة من ناحية الأصول، ومعرفة مدى استطاعة كل مؤسسة في تحقيق فائض الربح، وعليه فهي تلعب دورا مساعدا في الاختيار عند اقدام المستثمرين لشراء المؤسسات.

2/ سلبيات المنظور: يمكن أن نختصر بعضها كما يلي:

- يتميز طرق هذا المنظور بالبساطة والسرعة في تقييم المؤسسات، كونها تعتمد المعطيات المتعلقة ببينة الاستغلال فحسب، وتتجاهل المشاكل المتعلقة بالتوازن المالي والاستثمار والتمويل، كما أنها تعتمد على معطيات تقديرية بسيطة يتم التوصل إليها بواسطة امتداد بسيط.
- تعتبر الطريقة المبسطة لاتحاد الخبراء المحاسبين غير موافقة للمؤسسات ذات المردودية الضعيفة، كونها تقتضي في القيمة Bad WILL، كذلك الشأن بالنسبة لكل الطرق المباشرة لحساب فائض.

[1]: D.péne **: Evaluation et prise de contrôle de l'Enterprise**, Tome 2, Evaluation et montage financier, 2eme Edition Economica, paris, 1993, p 128.
[2]: ibidem, p p115 116.

خلاصة الفصل الثاني:

هناك مثل صيني يقول الحكمة تبدأ في تسمية الأشياء بأسمائها الصحيحة وهذه المقولة لها علاقة مباشرة بعملية تقدير القيمة حيث توجد مفاهيم مختلفة للقيمة حسب مجالات استخدام كل نوع، تقييم المؤسسة هو عبارة عن عملية دقيقة جدا تعتمد على مجموعة من الجزئيات المقعدة نوعا ما، درجة التعقد تختلف حسب حجم المؤسسة، قطاع النشاط وطريقة تسيير المؤسسات الفرعية التابعة لها، حيث أن تقييم المؤسسة يسمح بالإجابة على السؤال التالي كم هي قيمة المؤسسة إن معرفة هذه القيمة يساعدك في معرفة موقع المؤسسة في السوق.

إن معرفة قيمة المؤسسة في السوق بحكم أن المؤسسة هي عبارة عن وحدة قابلة للبيع أو الشراء فمن هذا المنطلق وجب على المسرين معرفة القيمة التي تمثلها المؤسسة في حالة المؤسسات الكبيرة المدرجة في البورصة فإن تقييمها يعتمد على القيمة أوراقها المالية المتداولة، أما فيما يخص الأسواق الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فإن عملية التقييم صعبة جدا وأكثر تعقيدا، لذا فعلى كل مدير مؤسسة معرفة قيمة المؤسسة التي يشرف عليها.

تقييم المؤسسة عملية جد صعبة ومقعدة حيث تعتمد على مجموعة من المراحل حيث تبدأ بعملية جمع المعلومات المتعلقة ببيئة المؤسسة بعدها القيام بالتشخيص المالي والاستراتيجي بغية تحديد الوضعية المالية وتنتهي باختيار طريقة التقييم المثلى والتي تتماشى مع طبيعتها.

مصطلح القيمة غير واضح مباشرا كما يعتقد البعض، فقيمة أي أصل تتوقف على مجموعة من العوامل منها الجهة التي تقوم بعملية التقييم، نوعية الأصل الجاري تقييمه، التوقيت الذي يتم فيه تقدير القيمة والغرض من عملية تقدير القيمة.

وقد تم في هذا الفصل عرض المفاهيم والتعاريف الأساسية للقيمة والمؤسسة التي يكون من المهم فهمها عند تطبيق طرق التقييم المختلفة التي سوف تكون أساس الدراسات المستقبلية، حيث قمنا بدراسة الإطار العام لنموذج تقييم المؤسسات وذلك من خلال التطرق إلى المراحل الأساسية المختلفة انطلاقا من جمع المعلومات الأساسية للقيام بعملية التقييم وصولا إلى المفاضلة بين مختلف طرق التقييم تم التفاوض وتحديد السعر.

الفصل الثالث:

دراسة تأثير التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية

تمهيد الفصل الثالث:

باعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات التدقيق ونظرا لأهمية والدور الكبير الذي تلعبه مهنة التدقيق الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية حيث أن أهم ما يميز هذه المهنة هو تحملها لمسؤولية أمام كل من يستفيد من خدمات التدقيق وعليه فهو يعطي قيمة مضافة للمؤسسة، فكلما كانت عملية التدقيق تتم بأسلوب علمي وحضاري تعززت الثقة وازداد التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مما يزيد من فعالية هذه المهنة، ولكي نتعرف على نواحي القصور والضعف ومدى قوى المؤسسة الاقتصادية لابد من القيام بعملية التدقيق من جميع النواحي وبحكم أن مهنة التدقيق تحتاج إلى وقت طويل وجهد كبير لذا يجبذ أن تشكل لجنة تسمى لجنة تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على غرار لجنة التدقيق أي تشكيل وحدة أو نشاط يسمى التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية على غرار وحدة أو شعبة التدقيق المالي حيث يعمل فيها مختصون أكفاء يهتمون بتحقيق التعاون بينهما نظرا لأهمية الكبيرة لهذه الوحدة حيث يتم من خلال هذه الوحدة خلق الانسجام في تنفيذ الممارسات المختلفة داخل المؤسسة الاقتصادية.

حيث دعت الحاجة إلى التدقيق بسبب الفضائح والأزمات المالية التي حدثت في الآونة الأخيرة، وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد وتعقد عملياتها وتطور الأساليب التكنولوجية إلى الحد الذي أصبح معه من الصعب على الإدارة التعرف على نتائج الأعمال ومتابعتها أولا بأول، لذلك أنشأ التدقيق الداخلي لمراجعة ما تقوم به المنشأة من أجل تحديد التهديدات المحتملة التي قد تؤثر على صحة وربحية المؤسسة الاقتصادية ككل، وتقديم اقتراحات للتخفيف من المخاطر المرتبطة بتلك التهديدات، وعملية التدقيق الخارجي تشتمل على عدة عناصر وهي الفحص والتحقق والتقرير، ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامة تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أما التحقق فيقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة الاقتصادية عن فترة مالية معينة ويقصد بالتقرير استخلاص النتائج وإثباتها في تقرير يقدم للجهات المستفيدة من البيانات الختامية، وهو يعتبر نهاية عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل.

وقد تم تقسيم الفصل الثالث إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

- **المبحث الأول: المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي.**
- **المبحث الثاني: دور لجان التدقيق في تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.**
- **المبحث الثالث: دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية.**

المبحث الأول: المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي.

سيتم في هذا المبحث التعرف على طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وذلك من خلال معرفة أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، بالإضافة إلى .

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

لكي يتمكن المدقق الخارجي من انجاز عمله على أكمل وجه لابد من الاتصال والتنسيق مع المدقق الداخلي، ومن منطلق أن التدقيق الداخلي هدفه خدمة أطراف داخل المؤسسة، وبالنسبة للتدقيق الخارجي فجاء لخدمة أطراف من خارج المؤسسة حيث أن هناك علاقة ارتباط متينة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وبتالي فعمل المدقق الداخلي هو مكمل ومتمم لعمل المدقق الخارجي وليس بديلا له.[1]

❖ **أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.**

من بين الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نجد:

- **من ناحية الهدف:** يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي:[2]
  - ✓ وجود نظام فعال للضبط الداخلي واجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب.
  - ✓ وجود نظام محاسبي فعال، يساعد في اعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة.
  - ✓ انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية.

أما بالنسبة للتدقيق الخارجي فهدفه هو:

- ✓ ابدأ الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل ومفصل لنتائج عملية التدقيق.
- ✓ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده.
- ✓ وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل، خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.

- **من حيث التعيين:** بالنسبة للمدقق الداخلي فيتم تعيينه من قبل الإدارة العليا في المؤسسة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة والكفاءة لتولي عمل التدقيق الداخلي.

أما بالنسبة للمدقق الخارجي فيتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المدققين الخارجيين من ذوي الخبرة والكفاءة بالإضافة إلى النزاهة وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.[3]

---

[1]: إبراهيم رباح إبراهيم المدهون: **دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2011، ص 18.

[2]: رغدة إبراهيم المدهون: **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2014، ص 53.

[3]: رغدة إبراهيم المدهون، **مرجع سبق ذكره**، ص 53.

- **من حيث المسئولية واعداد التقرير**: بالنسبة للمدقق الداخلي:
  - ✓ يكون مسئولا أمام الإدارة العليا في المؤسسة حيث يقدم تقريره إلى الادارة العليا في المؤسسة.
  - ✓ أما المدقق الخارجي فهو مسئولا أمام الجمعية العامة للمساهمين في مؤسسات المساهمة، وأمام الملاك في المؤسسة الأخرى، حيث يقوم بتقديم تقريره المفصل اليهم.
- **من حيث الاستقلالية**: بالنسبة للمدقق الداخلي:
  - ✓ فهو مستقل جزئيا عن المؤسسة والادارة، لأنه من حيث الاستقلالية فهو مسقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى فهو تابع للإدارة العليا في المؤسسة.
  - ✓ أما بالنسبة للمدقق الخارجي فهو مستقل بشكل كامل وكلي عن المؤسسة والادارة، يعني أنه محايد وليس له علاقة بالإدارة العليا ولا بأقسام وادارت المؤسسة.
- **من حيث نطاق العمل**: بالنسبة للمدقق الداخلي:

يتم تحديد نطاق حدود عمله من خلال إدارة المؤسسة التي قامت بتعيينه والذي عادة ما يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل التدقيق.

أما بالنسبة للمدقق الخارجي فيحدد نطاق عمله من خلال المسئولية المهنية الملقاة على عاتقه، أو بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة، حيث يقوم المدقق الخارجي بوضع برنامج تدقيق خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق.[1]

- **من حيث الطريقة وأسلوب العمل**: بالنسبة للمدقق الداخلي:

فيتبع أسلوب التدقيق المستمر مستنديا وحسابيا وفنيا، للتحقق من مدى صحة مختلف العمليات وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولا بأول، حيث يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات و الأخطاء.

أما المدقق الخارجي فإنه يتبع أسلوب التدقيق الملائم لظروفه بالاتفاق مع إدارة المؤسسة. والأخذ في عين الاعتبار عامل الوقت المتاح، عدد المساعدين، شكل وحجم وطبيعة برنامج التدقيق، حجم معاملات المؤسسة ونتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويغلب على عمله الطابع العلاجي حيث يوصي بالحلول والمعالجة لأي مشكلات قد تظهر أثناء قيامه بعملية التدقيق.[2]

يمكن إضافة أوجه الاختلاف السابقة وجهين آخرين هما:[3]

---

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 54.

[2]: رغدة إبراهيم المدهون، **نفس المرجع السابق**، ص 54.

[3]:عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم (محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية)**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010 ص، 93.

المدقق الخارجي ينبغي أن تتوفر فيه ما يلي:

وعي كافي والالمام في كل الميادين بالإضافة إلى الكفاءة، التأهيل العلمي، الفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لكي يمارس المهنة، بينما لا يوجد اتفاق عام نحو شروط ومتطلبات من يمارس مهنة التدقيق الداخلي.

التدقيق الداخلي المستفيد الأول منها هي الإدارة، بينما التدقيق الخارجي المستفيد الأساسي منها هم المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

يمكن اختصار أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-1): يوضح أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي.

وجه المقارنة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الموقع التنظيمي داخل المؤسسة	يعتبر المدقق الداخلي جزء من المؤسسة ويتبع مستوى اداري معين.	لا يعد المدقق الخارجي جزءا من المؤسسة فهو متعاقد مهني مستقل كليا عن المؤسسة.
الأهداف	مجال عمل المدقق الداخلي شامل حيث يساهم ويساعد على تحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال تطوير وتحسين كل من العمليات، ادارة المخاطر، الرقابة الداخلية، عمليات الحوكمة من جميع الجوانب المالية والغير مالية في المؤسسة.	المهمة الرئيسية لمدقق الحسابات الخارجي هي ابدأ رأي فني محايد حول عدالة وصحة القوائم المالية للمؤسسة بشكل سنوي.
الاستقلالية	يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة المدققة.	يجب أن التدقيق الخارجي مستقلا عن عملائه (المؤسسة محل التدقيق) وفقا للميثاق السلوك المهني الصادر عن AICPA
منهج الرقابة الداخلية	التدقيق الداخلي يتعلق بجميع الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	التدقيق الخارجي يتعلق ببعض جوانب الرقابة الداخلية الذي له تأثير جوهري ومادي على النتائج المالية.
تطبيق عملية التدقيق	يغطي التدقيق الداخلي جميع عمليات المؤسسة.	يغطي التدقيق الخارجي فقط العمليات التي لها علاقة بالنتائج المالية وأداء المؤسسة.
مدة التدقيق	ينفذ التدقيق الداخلي على مدار السنة بسبب وجود مهام محددة أنشئت وفقا لمستوى المخاطر التي يتم تحديدها لكل كيان قابل للتدقيق.	يتم التدقيق الخارجي بشكل سنوي، حيث يبدئ رأيه عن القوائم المالية السنوية.
منهج التعامل مع الاحتيال	يهتم التدقيق الداخلي بعمليات الاحتيال والغش في جميع أنشطة المؤسسة.	يهتم التدقيق الخارجي فقط بعمليات الاحتيال والغش في المجالات المالية والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مجموعة من المراجع.

الجدول (3-2): يوضح الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
النشأة	ظهر التدقيق الداخلي منذ حوالي ثلاثة عقود (ثلاثين عاماً تقريبا) و بالتالي يعتبر حديثاً بالمقارنة مع التدقيق الخارجي.	التدقيق الخارجي قديم قدم الانسان بدأت تظهر بوادر التدقيق الخارجي بعد الحرب العالمية الثانية، فقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقا للتدقيق الخارجي.
من حيث الهدف	خدمة الادارة من خلال التأكد من مدى الالتزام بسياسات والاجراءات، وملاحظة نظام الرقابة الداخلي على مستوى الادارات المختلفة. اكتشاف الأخطاء ومنع الغش والانحراف إضافة إلى نقاط الضعف.	هو إصدار رأي فني محايد وصادق عن مدى صحة وسلامة المركز المالي للمؤسسة. اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتواطؤ. تقديم التقرير أو نتائج الفحص إلى الأطراف المعنية (الملاك). خدمة طرف ثالث (الملاك) من خلال ابدأ رأي عن مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية.
نوعية من يقوم بالتدقيق	شخص من داخل المؤسسة يعيين بواسطة مجلس الادارة.	شخص مهني، مخترف ومستقل من خارج المؤسسة يعيين من طرف الملاك.
نوعية من يقوم بالتدقيق وإبداء الرأي	باستقلال جزئي لأنه يكون تابع لمجلس الادارة فالإدارة هي من تقوم بتحديد مهامه (يعني في حدود المهام الوكلة إليه).	يتمتع باستقلال كامل عن الادارة والمؤسسة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الراي.
تسديد المستحقات	يتقاضى أجر شهري.	يتقاضى أتعاب ويتم تحديدها بموجب عقد يتم بين المؤسسة محل الفحص والمدقق وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه.
المسؤولية	مسؤول أما الإدارة لأنه يقدم تقريره إلى مجلس الإدارة.	مسؤول أمام الملاك.
توقيت العمل	يتم الفحص بصفة مستمرة وعلى مدار السنة.	مرة واحدة خلال السنة، كما قد يكون في فترات متقطعة.
نطاق العمل	مجلس الادارة ولجنة التدقيق هي من تقوم بتحديد نطاق عمل المدقق الداخلي وحدود المسؤولية الموكلة إليه.	يحدد نطاق عمله في العرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه قوانين المنظمة للأعمال المدقق الخارجي.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مجموعة من المراجع.

❖ أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

بعد ما تم التعرف على الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي سنقف على أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

بالرغم من أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما سبق فإن هناك أوجه للشبه بينهما من أهمها:

1) **دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يسعى كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للتأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال دراسته وتقييمه وتحديده لنقاط قوته ونقاط ضعفه والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة.
2) **التقنيات المستعملة:** كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يستعمل تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامها والتي منها (خرائط التدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي.....الخ)
3) **التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:** لا يوجد شك أنه عند قيام المدقق الخارجي بتنفيذ أعمال التدقيق الخارجي للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي للمؤسسة، مما يساعد على عدم تكرار العمل ومنع الازدواجية وتكرار اعمال التدقيق والمراجعة والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة ولا شك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها: مدى خبرة ومؤهلات المدقق الداخلي ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم.[1]

المطلب الثاني: ارتباطات التدقيق الداخلي والخارجي.

❖ **العلاقة الاعتمادية بين المدقق الداخلي والخارجي.**

تعتبر وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والخارجي أمر مهم جدا وضروريا للطرفين والمؤسسة لما لها من تأثير ايجابي وفائدة كبيرة لتحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وزاد الاعتماد المدقق الخارجي على اعمال المدقق الداخلي من خلال قيام المدقق الخارجي بتحسين معرفته عن أداء المدقق الداخلي وتعتبر الاعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي استكمالا للمهام الرقابية التي يقوم بها المدقق الداخلي وتقتضي متطلبات الحوكمة التعاون والتنسيق وتظافر الجهود بينهما في كافة مجالات العمل وهو ما اشار إليه المعيار الدولي للتدقيق ISA610 المعنون استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي حيث أوضح وجوب قيام المدقق الخارجي بالحصول على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي من أجل مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير آليات فاعلة لإنجاز مهامه بكفاءة مع الأخذ في عين الاعتبار الظروف المحيطة بأداء المدقق الداخلي وموقعه في التنظيم الاداري وطبيعة ومدى المهام المكلف بها ووجهة نظر الادارة حول توصياته بالإضافة إلى الكفاءة المهنية، ولتعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي لا بد من تنسيق جهودهما معا من أجل زيادة فعالية التدقيق وتقليل التكلفة بالنسبة للتدقيق الخارجي وذلك بالتقليل من ازدواجية وتكرار العمل ونظرا للدور التكاملي الفعال للعلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي لهذا جاءت هذه

[1]: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: **مرجع سبق ذكره**، ص 94.

الدراسة من أجل توضيح أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي وبيان أوجه التكامل بينهما بالإضافة إلى تسليط الضوء على العوامل المؤثرة في تعزيز العلاقة وأثرها في تحقيق التكامل بينهما.[1]

المطلب الثالث: مزايا تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي.

❖ **ايجابيات تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي.**

إن وجود علاقة ارتباط بين التدقيق الداخلي والخارجي ووجود تنسيق مناسب بين اعمالهما يجلب العديد من المنافع نذكر منها:[2]

1) تعزيز الكفاءة نظرا لتباين نقاط القوة لكل طرف: نظرا لتباين مسؤوليات الطرفين وقضاء المدقق الداخلي كل وقته في نفس المؤسسة وعليه يكون لديه فهم افضل وأوسع ومتعمق وخبرة عن ثقافة وطريقة عمل وبيئة المؤسسة فهو يلاحظ الأحداث بشكل أسرع من المدقق الخارجي على عكس المدقق الخارجي لأنه يتعامل مع العديد من العملاء وتعرض عليه العديد من القضايا المالية والتدقيقية المتنوعة فهو أقدر على اكتشاف وحل القضايا التي تعتبر غير مؤلفة للمدقق الداخلي.
2) التنسيق المناسب بين الطرفين يجنب تكرار وازدواجية العمل: في حال عدم وجود تنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي يتم تكرار الاعمال والمهام وبدل الجهد واضاعة الوقت بدون فائدة.
3) تغطية أفضل للعمل: التغلب على تكرار العمل يتيح الوقت والموارد لتغطية أمور مهمة وضرورية في التدقيق.
4) تخفيض التكلفة: التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي يوفر الوقت والجهد الذي يقضيه المدقق الخارجي في تكرار العمل وبالتالي يقلل من ساعات العمل ويقلل من الاتعاب.
5) فهم أفضل لأعمالهما: التنسيق والتعاون وتظافر الجهود يساعد على مناقشة الخطط والنتائج الاعمال بين الطرفين وبالتالي فإن ذلك يعمل على فهم أوضح وأفضل للتدقيق ومطالبته، يتبين لنا مما سبق أن هناك أهمية كبيرة لتعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي من خلال الاستفادة من نقاط التشابه والاختلاف بينهما والعمل على الاستفادة من العلاقة التكاملية بين الطرفين نظرا للمزايا العديد من التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي حيث من الضروري بدل العناية المهنية وتظافر الجهود بين المدقق الداخلي والخارجي والمؤسسة الممثلة بإدارتها ولجنة التدقيق لدعم التنسيق والتعاون بين الطرفين لجلب المنافع والفائدة من التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي ولتحقيق الكفاءة والفعالية.[3]

---

[1]: رغدة إبراهيم المدهون، **مرجع سبق ذكره**، ص 51 (بتصرف).

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 60.

[3]: **مرجع سبق ذكره**، ص 61.

المبحث الثاني: دور لجان التدقيق في تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

لقد تضاعف الاهتمام بدور وأهمية لجان التدقيق في تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي مع متطلبات الجديدة التي فرضتها بعض القوانين في المؤسسات، فلجنة التدقيق وجدت كي تكون قناة اتصال بين إدارة المؤسسة وبين المدقق الخارجي لكي تدعم استقلاليته إلا أن الحاجة لزيادة نشاطات الرقابة على إدارة المؤسسات وكنتيجة لتزايد التوصيات الصادرة من الجمعيات المهنية قد أدى إلى توسيع دور لجان التدقيق والقاء المزيد من المسؤوليات على عاتقها فيما يتعلق بتقييم نظم الرقابة الداخلية ومتابعتها بالمؤسسات وفحص السياسات المحاسبية المطبقة وتقييم التقارير والقوائم المالية، يرى متولي أن ترشيح تعيين المدققين الخارجين أو تغييرهم وتحديد اتعابهم بواسطة لجنة التدقيق المستقلة عن إدارة المؤسسة يدعم استقلال المدققين الخارجين بدرجة أكبر مما يعزز الثقة في القوائم المالية ويمكن تحقيق ذلك عن طريق:[1]

- تأييد المدققين في التقرير عن أوجه القصور الجوهرية.
- تدعيم استقلال المراجع الخارجي.
- تقوية الاتصالات بين المدقق الخارجي وبين مجلس الادارة.
- ترشيح المدقق الخارجي والمشاركة في استبداله.
- مناقشة التعديلات الجوهرية الناتجة عن عملية التدقيق.
- المشاركة في تحديد الاتعاب.
- فحص نطاق التدقيق وبرنامجه.[2]

كما يرى غالي أن لجنة التدقيق تستطيع المساهمة في تدعيم استقلال المراجعين الخارجين عن طريق فحص جوانب عدم الاتفاق بين المدققين والإدارة كما توصل carcello and neal إلى وجود تأثير ايجابي للجنة التدقيق في جودة التقرير الذي تعده المدقق الخارجي وبتالي فالمدققين لا يفضلون التعديل في التقارير المالية في حالة وجود لجنة التدقيق بالمؤسسة.

[1]: عيسى عبد الله الغنودي: **دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا (دراسة استكشافية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثاني، 2011، ص 465.

[2]: **نفس المرجع السابق**، ص 466.

المطلب الأول: ماهية لجان التدقيق.

تعددت التعاريف المقدمة لهذا المصطلح حيث أن كل مصطلح يعبر عن وجهة نظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

❖ **تعريف لجان التدقيق.**

يعد التلاعب والغش في التقارير المالية أهم الاسباب التي أدت إلى نشأة لجان التدقيق في المؤسسات، وكانت الانهيارات والاخفاقات المالية في كبرى المؤسسات العالمية خلال الثلاثة عقود الماضية الدافع الأكبر أمام الهيئات المهنية والمنظمات والمشرعين للمطالبة والتوصية بتشكيل لجان التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة على أن تحدد لها المهام والوجبات وكيفية تشكيليها، من أجل مساعدة المجلس في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية، إذ تتولى لجنة التدقيق الاشراف على إعداد التقارير المالية، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي بما يضمن لها الاستقلالية في أداء عملهم وتحسين أداء أعمالها، وينظر للجان التدقيق أحد العناصر المهمة في المؤسسة وجدت لتلافي أوجه القصور التي تعاني منها مؤسسات الأعمال المختلفة إرتبط ظهور فكرة لجان التدقيق في الولايات المتحدة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبرى سنة 1928، 1929 وكان ضعف استقلالية مدققي الحسابات والمحاسبين من ضمن أسبابها وفي عام 1967م أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين الامريكي American Institute of Certificated Publi Accountants (AICPA) بوجوب تشكيل لجان تدقيق في الشركات المساهمة العامة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين، ويكون من مهامها حل المشاكل التي تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة وخاصة في النواحي المحاسبية وطريقة الافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وأيضا حظي تشكيل لجان التدقيق عام 1972م إهتمام هيئة الاوراق المالية الامريكية بمطالبة الشركات بتشكيل لجان تدقيق والافصاح عنها، وذلك لضمان التحكم ومساعدة إدارة المؤسسة إن إنهيار شركة Penn Central Company في سبعينات من القرن الماضي، والكشف عن العديد من حالات الرشاوي التي تقدمها الشركات المساهمة في مجال التجارة الخارجية إلى المسؤولين الأجانب والتي على إثرها سن قانون مكافحة الممارسات الأجنبية الفاسدة، وتم حث هيئة الاوراق المالية وبورصة نيويورك أن توصي بتشكيل لجنة تدقيق في الشركات المساهمة العامة ففي عام 1978م أصدر مجلس ادارة بورصة نيويورك للأوراق المالية New York Exchange قرارا يلزم فيه الشركات الامريكية التي تتداول أوراقها في السوق إنشاء لجان تدقيق مكونة من الأعضاء غير التنفيذين أيضا في عام 1979م قررت لجنة تداول الاوراق المالية بالبورصة الأمريكية American Securities ضرورة استخدام لجان التدقيق في الشركات المسجلة بالبورصة. وزادت أهمية وجود لجان التدقيق في الشركات وإتسع دورها بعد صدور قانون عن الكونجرس الامريكي يسمى قانون ساربينس أوكسلي لعام 2002م Sarbons Oxaly Act، والذي قضى بوجوب بتشكيل لجان تدقيق في كل شركة

عامة للرقابة على اداء المحاسبين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات، وان تصدر ادارة الشركة ضمن تقاريرها المالية المنشورة تقريرا بعنوان تقرير الرقابة الداخلية.

تعريف 01: إن لجنة التدقيق عادة هي لجنة فرعية تنبثق من مجلس إدارة الشركة المساهمة، وتتكون من بعض أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (أي غير المشاركين في الإدارة) ومن أهدافها التنسيق بين التنفيذية للمؤسسة مدققي الحسابات الخارجيين ومديري المؤسسات التي يتم تدقيق حساباتها. وبذلك يكون الدور الرئيسي للجنة التدقيق هو الإشراف العام على إعداد القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف التأكد من جودة القوائم المالية للشركة، من حيث مطابقتها للشروط والمعايير المطلوبة والمساعدة في منع الإدارة التنفيذية من تجاوز أنظمة الشركة وارتكاب الغش، وقد بدأ ظهور لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينيات من القرن السابق، وكان ذلك ناتجا بشكل رئيسي من جهود لجان منبثقة عن New York Stock و and Exchange Commission SEC وكانت أبرز اللجان التي قامت بتقديم توصيات حول الموضوع لجنة كوهين وبسبب Treadway ولجنة تريدوي 1987 (AICPA, 1978) ظهور عدد من حالات إفلاس الشركات وما نتج عن ذلك من مساءلة لمدققي الحسابات على التقصير في أداء مسؤولياتهم المهنية فقد تم تطبيق قانون Sarbanes Oxley Act 2002 مما أضاف أدوارا جديدة ومهمة إلى لجان التدقيق في مجال التحكم المؤسسي، خاصة فيما يتعلق بتعيين مدققي الحسابات الخارجيين وتحديد أتعابهم، الأمر الذي يتوقع أن يؤدي إلى زيادة استقلالية مدقق الحسابات الخارجي إذ إن الجهة التي تعينه وتحدد أتعابه ليست هي ذات الجهة التي يدقق قوائمها المالية إذ إن أعضاء لجان التدقيق ليسوا عادة من ضمن أعضاء الإدارة التنفيذية للشركة أما في بريطانيا فقد بدأ ظهور لجان التدقيق على نطاق واسع في بداية التسعينيات من القرن السابق.[1]

تعريف 02: لا يوجد تعريف موحد للجان التدقيق نظرا لأن مسؤولياتها تختلف من مؤسسة للأخرى بحسب الهدف من تشكيلها والوظائف والمسؤوليات المنوطة بها وعلية فلجان التدقيق هي تلك التي في العادة لجنة فرعية تنبثق من مجلس ادارة مؤسسة المساهمة وتتكون من بعض أعضاء مجلس الادارة الغير تنفيذين أي غير المشاركين في الإدارة التنفيذية للمؤسسة ومن بين أهدافها التنسيق بين مدققي الحسابات الخارجين ومديري المؤسسات التي يتم تدقيق حساباتها وبتالي فالدور الرئيسي للجنة التدقيق هو الاشراف العام على اعداد القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية بهدف التأكد من جودة القوائم المالية للمؤسسة من حيث مطابقتها للشروط والمعايير المطلوبة والمساعدة في منع الادارة التنفيذية من تجاوز أنظمة المؤسسة وارتكاب الغش وقد بدأ بوادر ظهور لجان التدقيق في الو م أ في أواخر السبعينيات من القرن السابق.[2]

---

[1]: مضر علي عبد اللطيف: **مدى ملاءمة مسؤوليات لجان التدقيق لأداء دورها في عملية التحكم المؤسسي دراسة ميدانية لوجهات نظر مدققي الحسابات الأردنيين**، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34 ، العدد 2، بدون بلد، 2007، ص 363.

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 363 .

تعريف 03: يقول spira بأنها لجنة فرعية من لجان مجلس الإدارة ليس لها سلطة اتخاذ القرارات، وتتكون مخرجات أعمالها من تقارير وتوصيات من مجلس الإدارة، وهي تقوم بأنشطة وأفعال رقابية لكن دورها يظل دورا استشاريا، دون أن يحق لها أن توجه تقاريرها إلى الهيئة العامة للمساهمين.[1]

تعريف 04: Tread Way Commission أداة تستخدمها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المالية في الشركة حين لا تمتلك الوقت والخبرة لمعرفة التفاصيل المتعلقة بالأمور المالية.[2]

تعريف 05: عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة التدقيق بأنها الأداة التي يتم من خلالها كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات. فلجنة التدقيق هي لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن يتمتعون بالخبرة والكفاءة المحاسبية والمالية، على أن تهتم بفحص إجراءات الرقابة الداخلية ومراجعتها والتأكد من فعاليتها، وكذلك فحص السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد التقارير المالية، وفحص أعمال المراجعة الداخلية وتقويمها وتقويم أعمال المراجع الخارجي واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه ودعم استقلاليته.[3]

تعريف 06: هي لجنة تتمتع بالاستقلالية المهنية يتم تشكيلها من أعضاء مجلس الإدارة، الهيئة العامة لتعزيز دور المجلس في أداء دوره من خلال المراجعة الفاعلة لأنظمة الرقابة والضبط الداخلي ومراقبة مدى فاعلية التدقيق على أعمال الجمعية سواء التدقيق الداخلي أو التدقيق الخارجي إضافة لمهامها المتعلقة بالتأكيد من مصداقية البيانات المالية والمراجعة الشاملة للقوائم المالية. كما وتتمتع اللجنة بالصلاحيات الكافية لتمكينها من تحقيق أهدافها الموكلة إليها.[4]

من التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص تعريف للجنة التدقيق كما يلي:

هي لجنة فرعية من لجان مجلس الادارة ليس لها سلطة اتخاذ القرارات وتتكون مخرجات أعمالها من تقارير وتوصيات من مجلس الإدارة وهي تقوم بأنشطة و أفعال رقابية لكن دورها يظل دورا استشاريا دون أن يحق لها توجه تقاريرها إلى الهيئة العامة للمساهمين.

---

[1]: نبيه توفيق المرعي: **دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية (دراسة ميدانية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة جدارا للدراسات العليا، 2009، ص 19.

[2]: عادل خليل علي قطيشات: **مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص18.

[3]: عمر أحمد محمد، حسين أحمد دحدوح: **دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد الثاني، 2013، ص ص 470 471.

[4]: نقلا من الموقع: www.abp.ps/files/server/Charter%20of%20the%20Audit%20Committee.pdf ، شوهد بتاريخ: 2017/03/06، 52m :21 :h، ص 1.

المطلب الثاني: العوامل التي أدت إلى نشأة لجان التدقيق.

فكرة تكوين لجنة التدقيق في المؤسسات والبنوك بدأت نتيجة وجود بعض الضغوط التي قد تمارسها إدارة تلك المؤسسات والبنوك على المدقق الخارجي الأمر الذي يؤثر سلبا على استقلالية وحيادته ولأنها تملك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله وعليه فالمحافظة على استقلالية مدقق حسابات الخارجي هو الأساس في نشأة فكرة وجود لجنة التدقيق وقد ساعدت كثير من العوامل على زيادة الاهتمام بموضوع لجان التدقيق ويمكن ذكر اهمها كالتالي:

- ❖ تزايد حالات الفشل المالي للعديد من المؤسسات والبنوك وتزايد حالات الغش والتلاعب بها وزيادة رغبة هذه المؤسسات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
- ❖ زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على مؤسسات والبنوك لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقة وسليمة.
- ❖ التناقض بين مدقق الخارجي وبين ادارة المؤسسة خاصة في مجال المحافظة على استقلال مدقق الحسابات لأبدأ الرأي الفني المحايد وبتالي فإن وجود لجنة تدقيق في أي مؤسسة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال مدقق الحسابات الخارجي في عملية إبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية.[1]

المطلب الثالث: دور لجنة التدقيق في دعم استقلال المدقق الخارجي.

من خلال المعطيات المذكورة أنفا فإن لجنة التدقيق وجدت كي تكون قناة اتصال بين إدارة المؤسسة وبين المدقق الخارجي من أجل تدعيم استقلاله إلا أن الحاجة لزيادة نشاطات الرقابة على ادارة المؤسسات ونتيجة لتزايد التوصيات الصادرة عن الجمعيات المهنية قد أدى إلى توسيع دور لجان التدقيق والقاء المزيد من المسؤوليات على عاتقها فيما يخص بتقييم نظام الرقابة الداخلية ومتابعتها بالمؤسسات وفحص السياسات المحاسبية المطبقة وتقييم التقارير والقوائم المالية، وان ترشيح تعيين المدققين الخارجيين أو تغيرهم وتحديد أتعابهم بواسطة لجنة التدقيق المستقلة عن إدارة المؤسسة يدعم استقلال المدققين الخارجيين بدرجة أكبر مما يعزز الثقة في القوائم المالية بحيث تسطيع تحقيق ذلك عن طريق:[2]

- ➢ تأييد المدققين في التقرير عن أوجه القصور الجوهرية.
- ➢ تدعيم استقلال المدقق الخارجي.
- ➢ تقوية الاتصالات بين المدقق الخارجي وبين مجلس الادارة.
- ➢ ترشيح المدقق الخارجي والمشاركة في استبداله.

---

[1]: نبيه توفيق المرعي: **مرجع سبق ذكره**، ص 21 .

[2]: عيسى عبد الله الغنودي: **دور قواعد الادارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا (دراسة استكشافية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، 2011، ص 465 .

- مناقشة التعديلات الجوهرية الناتجة عن عملية التدقيق.
- المشاركة في تحديد الاتعاب.
- فحص نطاق التدقيق وبرنامجه.

ان لجنة التدقيق تستطيع المساهمة في تدعيم استقلال المدققين الخارجين عن طريق فحص جوانب عدم الاتفاق بين المدققين والادارة كما انها توجد علاقة تأثير ايجابية بين لجنة التدقيق و جودة التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي إذ أن المدققين لا يفضلون التعديل في التقارير المالية في حالة وجود لجنة التدقيق بالمؤسسة.[1]

دور لجنة التدقيق في مراقبة الخدمات بخلاف التدقيق وآثرها في استقلال المدقق:[2]

إن هذه الوظيفة تعد إحدى الوظائف الأساسية للجان التدقيق وهي مراجعة الخدمات بخلاف المراجعة التي يقوم بها المدقق الخارجي للمؤسسة حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية Securities & Exchange Commission (SEC) قائمة للخدمات التي يعد أداؤها بواسطة المدقق الخارجي اخلالا بمبدأ استقلالتيه وهي: امساك الدفاتر أو أي خدمات أخرى تتعلق بسجلات المحاسبة أو القوائم المالية.

تصميم نظم المعلومات المالية.

التقدير أو خدمات خاصة بالتقدير التي تشتمل على آراء العادلة

خدمات محاسبة التأمين.

التدقيق الداخلي.

إدارة الموارد البشرية.

وكنتيجة فإن تراجع الثقة في التقارير المالية ظهرت الحاجة لنشاطات جديدة تزيد من الرقابة على عملية التقرير المالي كذلك يجب أن تقوم لجنة التدقيق بالإشراف على عملية القياس المحاسبي.[3]

❖ **أهم مهام الرئيسة للجنة التدقيق.**[4]

أ. دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ب. فحص أهداف وخطط التدقيق الداخلي.

ت. مناقشة المدققين الداخليين فيما يكتشفونه من مشاكل أثناء عملهم.

بالإضافة إلى ذلك فعالية أداء إدارة التدقيق الداخلي في المؤسسات المالية (البنوك) فالتوصيات التي تقدمها لجنة التدقيق الشؤون المالية للمؤسسات الانجليزية عام 1992 نتيجة لفشل بعض المؤسسات بسب التدقيق الداخلي والرغبة في التحكم في المؤسسات والتي اشتهرت باسم رئيسها Cadbury وهذه التوصيات هي:

---

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 466 .

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 466.

[3]: **مرجع سبق ذكره**، ص ص 466 467.

[4]: احمد حلمي جمعة: **دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 30 .

- ☑ يجب على كل مؤسسة مسجلة في البورصة تكوين لجنة تدقيق خلال السنتين المقبلتين.
- ☑ يجب أن تشكل هذه اللجنة رسميا وأن تحدد اهدافها كتابة.
- ☑ يجب أن يكون عدد أعضاء اللجنة ثلاثة على الاقل وأن تكون العضوية لأعضاء مجلس الادارة غير العالمين بالمؤسسة.
- ☑ لابد أن يحضر المدير المالي والمدقق الخارجي ورئيس التدقيق الداخلي اجتماعات اللجنة (ليس كأعضاء) ولابد أيضا أن تتباحث اللجنة مع المدقق الخارجي مرة كل سنة على الأقل بدون حضور المديرين التنفيذين.[1]
- ☑ ضرورة أن يكون للجنة التدقيق سلطات لفحص أي موضوع يدخل في نطاق أهدافها وأن يتوافر لها الموارد اللازمة لذلك وايضا لها الحق في الحصول على المشورة الخارجية.
- ☑ على اللجنة أن تقوم بالواجبات التالية:
  - ✓ التوصية بتعين المدقق الخارجي وتحديد اتعابه.
  - ✓ فحص حسابات قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة.
  - ✓ مناقشة المدقق الخارجي في طبيعة ونطاق التدقيق.
  - ✓ فحص برنامج التدقيق الداخلي وتوصيات المدقق الداخلي.
  - ✓ فحص تقارير كل من المدقق الخارجي و إدارة نظام الرقابة الداخلية.
  - ✓ الاجابة عن الاسئلة التي توجه إلى رئيس اللجنة في اجتماعات الجمعية العامة.

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 31.

المبحث الثالث: دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى دراسة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نعني به التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي وذلك أثناء قيامهما لمهام الموكلة لهم بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق وتقليل بقدر المستطاع ازدواجية الجهود وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بفائدة على المؤسسة الاقتصادية.

❖ **أهمية تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:**

يعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي الغاية الأساسية الممكنة من تحقيق الكفاءة الإدارية عن طريق تبادل المعلومات ذات المصداقية للإدارة من أجل اتخاذ قرارات في الوقت والمكان المناسب وتحقيق مستويات أعلى من الرشادة في القرارات المتخذة من طرف مستعملي هذه المعلومات المصادق عليها من قبل المدقق.[1]

كما تتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في عدة جوانب أهمها:

1) اطمئنان المدقق الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي.
2) تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتحقيق أكبر قدر من رضا العميل.
3) التقييم الشامل لخطر التدقيق ، ومن تم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
4) تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها.
5) تخطيط عملية التدقيق الخارجي وتحديد طبيعة، توقيت ، ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.

ومن أهم جوانب التكامل التالي:[2]

6) زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمدققين الداخليين من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.

---

[1]: صديقي مسعود، براق محمد: **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات 09/08 مارس 2005، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، بدون جامعة، ص 28.

[2]: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 97.

7) يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل التدقيق الداخلي وتحديد اجراءات أداء هذا العمل.
8) يحصل المدقق الداخلي على فهم أفضل لمعايير التدقيق وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصا.
9) تفيد عملية التدقيق الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة التدقيق الداخلي في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

المطلب الثاني: العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

يمكن بيان أهم تلك العوامل في الأتي:[1]

1) درجة الاستقلالية التي يتمتع بها الطرفين إن عدم استقلال تام وكامل للمدقق الداخلي يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي لما يتمتع به من استقلالية كاملة.
2) ان اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدائها فإن المدقق الخارجي يحتاج إليها من اجل تحديد نطاق فحصه ومراجعتها.
3) ان وجود المدقق الداخلي كموظف داخل المؤسسة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار السنة يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية والشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختباري وليس الشامل حيث أنه من خلالها يمكن الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار السنة.

بالإضافة إلى العوامل الثلاثة المذكورة أنفا هناك عامل رابع وهو: الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق حيث ترجع أسباب الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي إلى التالي:

*كبر حجم المؤسسات محل الفحص والتدقيق.

*زيادة درجة التعقيد وانتشار تشغيل العمليات المحاسبية في أماكن متفرقة باستخدام الحاسبات الإلكترونية.

*ادراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانوا منها بسبب التدقيق مثل تكاليف مواجهة الدعاوي القضائية والخسائر الأدبية والمادية التي يمكن أن تلحق بهم بسبب فقد الشهرة وسوء السمعة. وكنتيجة لهذا الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي كان لابد للمدقق الخارجي البحث عن حلول، ولعل عملية التدقيق الداخلي هي الأمل المتاح للتخفيف الأثار السلبية الناتجة عن هذا الارتفاع في التكاليف إن لم يكن التغلب عليها.

المطلب الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي.

هناك علاقة ارتباط قوية ووثيقة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجي المستقلين عن المؤسسة وعليه فان عمل المدقق الداخلي قد يكون متمما ومكمل وليس بديل لعمل المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق القوائم المالية كما أن مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي تتمثل في التنسيق وتظافر الجهود بين عمل

[1]

المدقق الداخلي والخارجي كما يستخدم التدقيق الداخلي كوسيلة رقابية داخلية هدفها قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى وهو الهدف الذي يختلف من هدف المدقق الخارجي والذي يتمثل في التحقق من عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للنتائج التي أنجزتها الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة بالإضافة إلى التأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن التقارير المالية معدة على أساس ثابت ومتماثل كما هو معلوم فإن المدقق الخارجي عند أدائه لعمله يعتمد على فحص تقرير نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة بهدف تكوين رأي فني محايد عن مدى كفاءة النظام ومعرفة درجة الاعتماد عليه في تحديد نطاق التدقيق والاختبارات اللازمة وبما أن دائرة التدقيق الداخلي تقوم بأعمال تعد جزءا من نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب من المدقق الخارجي أن يتفهم طبيعة العمل في دائرة التدقيق الداخلي. مما سبق يتبين لنا الدور الأساسي والمهم والمسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الداخلي والتي تبدأ بالتأكد من صحة سير العمل ومقارنة ما هو فعلي بما هو مخطط له وانتهاء بالمهام المستحدثة في عملية التدقيق الداخلي من حيث ادارة المخاطر والتأكد من مدى استمرارية المؤسسة مرورا بالقيام بواجباته في الحفاظ على مقدرات المؤسسة ومتابعة توفير الاسس اللازمة لأنشاء نظام رقابة داخلية.[1]

تعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي تقليد قديم وفي بيئة العمل الحديثة قد أصبح دورهما أكثر تكاملا مما استدعى ضرورة تعميق العلاقة بينهما حيث أصدر معهد المدققين القانونين الامريكي قائمة معايير التدقيق رقم65 والتي تشجع المدققين الخارجين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق كما اصدر قائمة معايير التدقيق رقم 55 والتي تلزم وتجبر المدقق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية ونظرا لآن التدقيق الداخلي يعتبر جزء من الرقابة الداخلية لذا فانه ينبغي على المدقق الخارجي فهم عمل المدقق الداخلي بحيث يكون عمله مكملا لعمل المدقق الخارجي وليس بديلا له وأول ما يهتم به المدقق الخارجي هو دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية باعتباره واجبا عليه ويقوم بتقديم المقترحات والتوصيات الملائمة والمناسبة بشأن تحسينه كما ويطمئن المدقق الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي مما يدفعه إلى تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض اتعاب عملية التدقيق وتحقيق أكبر قدر من الرضا للمؤسسة.

❖ **اسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:**

إن الواقع العملي في ممارسة مهمة التدقيق يثبت ان النسبة الكبيرة في عملية التكامل تتمثل فيما تقدمه التدقيق الداخلي في مساعدة المراجع الخارجي لما لها من مزايا نذكر اهمها:[2]

[1]: ابراهيم رباح ابراهيم المدهون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 18 19.

[2]: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 99 100.

- بحكم ان المدقق الداخلي متواجد دائما في المؤسسة ومن تم يستطيع التعرف على كل نواحي نشاطاتها وإجراءاتها.
- التدقيق الداخلي المستمر على مدار السنة وبتالي فإنه يقوم بالتدقيق الشامل لكافة العمليات.
- يعمل المدقق الداخلي على قياس وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

وكتأكيد لأهمية ما يقدمه المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي في نتفيد مهامه فقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق عدة معايير تهتم بمساعدة وارشاد المدققين الخارجين في كيفية استفادتهم من أعمال التدقيق الداخلي في تنفيذهم لمهام مراجعتهم الخارجية، وعليه سيتم تناول أهم تلك المعايير التي تنظم وتحكم هذا الجانب من التكامل والتعاون وهما معيار التدقيق الدولي رقم 600 ومعيار الدقيق الامريكي 65 وبتالي سنتطرق إلى كل معيار بتفصيل.

أولا: المعيار الدولي للتدقيق 600: أصدرت لجنة الممارسات التدقيق التابعة لاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (600) في فبراير 1988 بعنوان استخدام عمل التدقيق الداخلي وعليه سيتم ايضاح أهداف هذا المعيار ومتطلباته وأساليب تطبيقه

- ❖ أهداف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات التي يجب على المدقق الخارجي أخذها في عين الاعتبار عند تقييم عمل المدقق الداخلي بغرض الاستفادة منه وفي حالة قيام أعضاء قسم التدقيق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في تنفيذ اجراءات التدقيق الخارجي فإنهم في هذه الحالة لا يؤدون عملا من أعمال التدقيق الداخلي وعليه فإن هطا المعيار لا يتناول هذه الحالة.
- ❖ المتطلبات الرئيسية للمعيار:

يختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي وتتفاوت من مؤسسة إلى أخرى على حسب اختلاف حجم وهيكل المؤسسة وكذلك متطلبات الإدارة ومع ذلك تمارس أنشطة التدقيق الداخلي عادة في كل أو بعض المجالات التالية:

*فحص النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية.

*اختبار مدى صحة العمليات المالية والتشغيلية وقد يتضمن هذا الأمر فحص الطرق المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب واعداد التقارير عن تلك المعلومات والاستفسار عن بنود معينة بما في ذلك عمل اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.

دراسة الجدوى الاقتصادية للعمليات ومدى فعاليتها وكفاءتها ومن ضمن ذلك الضوابط غير المالية ويهتم المدقق الخارجي بالنتائج التي تم التوصل اليها من مثل هذه الدراسات عندما يكون لها أهمية في تقييم امكانية الاعتماد على السجلات المالية.

*فحص مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والسياسات والمتطلبات الخارجية والمتطلبات الداخلية الأخرى.

يتم تحديد دور المدقق الداخلي عن طريق ادارة المؤسسة ويختلف هدفه الأساسي عن هدف المدقق الخارجي الذي يتم تعينه لإصدار تقرير عن تدقيق القوائم المالية وإبداء رأيه فيها بشكل محايد ومستقل ولهذا فإن كثير من عمل المدقق الداخلي قد يكون مفيدا للمدقق الخارجي عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدي اجراءات التدقيق.[1]

يعتبر من صميم عمل المدقق الخارجي تقييم أعمال التدقيق الداخلي إلى المدى الذي يعتقده أنه ضروري لتحديد طبيعة وتوقيت واجراءات مدى الالتزام واجراءات التحقق الأساسية التي يجب القيام بها وغالبا ما يساعد وجود تدقيق داخلي سليم وفعال على تقليل حجم الاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي لكنها لا تؤدي إلى الاستغناء عنها.[2]

مهما كانت درجة استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي فإنه عنصر من عناصر الهيكل الإداري للمؤسسة لا يتوافر لها استقلالية الضرورية واللازمة للمدقق الخارجي لإبداء رأيه عن القوائم المالية ويتحمل المدقق الخارجي المسؤولية عن تقريره ولا يقلل من هذه المسؤولية استخدامه لعمل المدقق الخارجي ولهذا فان كل ما يتعلق بالتدقيق القوائم المالية يظل دائما خاضعا للتقدير الشخصي للمدقق الخارجي.

❖ أساليب تطبيق المعيار:

1/ التفهم والتقييم المبدئي لأعمال المدقق الداخلي: يؤثر التفهم والتقييم المبدئي لوظيفة التدقيق الداخلي على قرار المدقق الخارجي بشأن مدى امكانية الاستفادة من المدقق الداخلي في تعديل أو تطوير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي. وللحصول على التفهم والتقييم المبدئي لوظيفة التدقيق الداخلي فإن المدقق الخارجي لا بد له من اخذ بعض الامور في عين الاعتبار مثل:

➢ الموقع في الهيكل التنظيمي: يؤثر موقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي على موضوعية وحيادية المدقق الخارجي ويتمثل الوضع الأمثل في:

- ارتباط إدارة التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري.
- أن تكون إدارة التدقيق الداخلي بعيدة عن أي عمل تنفيذي أو تشغيلي.
- يجب النظر بعناية لأية قيود أو تحديد تضعه الإدارة أمام المدقق الداخلي.
- أن يكون للمدقق الداخلي الحرية بالاتصال مع المدقق الخارجي.[3]

➢ نطاق الوظيفة: أي طبيعة ونطاق المهام التي يتم اسنادها للمدققين الداخليين، كذلك يحتاج المدقق الخارجي إلى دراسة ما إذا كانت الإدارة تقوم بالأخذ بتوصيات ومقترحات التي يقدمها المدقق الداخلي.[4]

---

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 100.

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 101.

[3]: **مرجع سبق ذكره**، ص 101.

[4]: **مرجع سبق ذكره**، ص 102.

- الكفاءة المهنية: على المدقق الخارجي أن يبحث عن ما إذا كان العمل في إدارة التدقيق الداخلي يتم بمعرفة أشخاص مؤهلين بالقدر الكافي وحصلوا على تدريب مناسب مما يمكنهم من أداء عملهم كمدققين داخليين وعلى ذلك قد يقوم المدقق الخارجي بدراسة وفحص سياسات التعيين والتدريب لأفراد المدقق الداخلي بالإضافة إلى المؤهلات العلمية والخبرات العملية التي حصلوا عليها.
- العناية المهنية المعتادة: يجب على المدقق الخارجي أن يتأكد من أن العمل في إدارة التدقيق الداخلي يتم وفقا للتخطيط الموضوع له وأنه يتم الاشراف عليها بشكل ملائم وكذلك يتم توثيقها باستخدام أدلة الاثبات وأوراق عمل وبرامج للمراجعة مناسبة.
- توقيت الاتصال والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي: إذا ما قرر المدقق الخارجي من حيث المبدأ استخدام عمل المدقق الداخلي فانه يحتاج إلى دراسة الخطة المؤقتة للمدقق الداخلي للفترة ومناقشتها في مرحلة مبكرة وفي حالة كون عمل المدقق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي، فإنه يفضل أن يحدث اتفاق مسبق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي على توقيت مثل هذا العمل والمجالات التي تغطيها عملية التدقيق ومستويات الاختبار والطرق المقترحة للاختيار العينات وكيفية توثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص واعداد التقرير. وتزداد فعالية التنسيق بين المدققين الداخليين إذا ما تم عقد اجتماعات في مراحل مختلفة أثناء الفترة ويحتاج المدقق الخارجي أن يحاط علما بتقارير التدقيق الداخلي ذات الصلة وأن توضع تحت تصرفه وأن يتم ابلاغه باستمرار بأي امور هامة تلفت انتباه المدقق الداخلي والتي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي وبالمثل فإنه يجب على المدقق الخارجي ابلاغ المدقق الداخلي بأية أمور هامة تؤثر على عمل المدقق الداخلي.[1]
- تقييم واختبار عمل التدقيق الداخلي: عندما يقرر المدقق الخارجي الاستفادة من عمل معين للتدقيق الداخلي فإنه يجب أن يقوم بتقييم واختبار عمل المدقق الداخلي والتأكد من مدى كفايته لأغراض تدقيقها، وذلك من خلال قيامه بالتالي:

- التأكد من أنه قد تم الهمل من قبل أطراف لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني كمدققين داخلين وأن عمل المساعدين قد تم الاشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب وملائم.
- التأكد من أنه قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساسا معقول للنتائج التي تم التوصل إليها.

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 102 .

- التحقق من أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ظل الظروف المحيطة وأن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل الذي تم انجازه.
- التأكد من أن الاستثناءات أو البنود غير العادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها وتسويتها بشكل ملائم.

وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار عمل المدقق الداخلي على الحكم الشخصي للمدقق الخارجي ونظرته لمخاطر التدقيق ذات الصلة وأهميتها النسبية وكذلك على نتائج الاختبارات التي يجريها على بنود قد تم فحصها من طرف المدققين الداخليين أو فحص بنود مماثلة ومقارنة النتائج بالإضافة إلى ملاحظة إجراءات المدقق الداخلي. ولابد على المدقق الخارجي أن يقوم بتوثيق النتائج المتعلقة بعمل المدقق الداخلي التي قد تم تقييمها واختبارها.

ثانيا: ايضاح معيار التدقيق الامريكي رقم65: أصدر المجمع الامريكي للمحاسبين القانونين معيار التدقيق رقم 65 في أفريل 1991 بعنوان استخدام عمل المدقق الداخلي. وفيما يلي توضيح الاهداف هذا الايضاح ومتطلباته وأساليب تطبيقيه:[1]

أ. الاهداف: يوفر ايضاح المعيار الامريكي رقم 65 المعلومات والاستفسارات اللازمة للمدققين لمساعدتهم في تفهم المطلوب منهم فيما يتعلق بأعمال التدقيق الداخلي.

ويمكن تلخيص النقاط الأساسية لهذا الايضاح في الاتي:

- إذا كانت أعمال التدقيق الداخلي في المؤسسة في مستوى جيد وتؤثر في اجراءات الرقابة فان ذلك يؤدي إلى التأثير على تقدير المدقق الخارجي مخاطر الرقابة وبالتالي على نطاق تدقيقه ويجب على المدقق الخارجي أن يحدد ماهية الاعمال التي يقوم بها المدقق الداخلي والتي تلائم عملية التدقيق ومعرفة مدى صلاحيتها.
- يمكن استخدام المدققين الداخلين لتقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي من خلال عمل اختبارات تحقق أو اختبارات رقابية.
- في حالة استخدام أي الفقرتين السابقتين فإنه على المدقق الخارجي التأكد من مستوى وكفاءة أداء المدققين الداخليين وتقييم أعمالهم.
- القيد الوحيد على استخدام المدققين الداخليين لأي غرض أخر بغرض قبول التدقيق الخارجي لمستوى وجودة أدائهم وهو أن يتم الموافقة عليه من طرف المدقق الخارجي.
- قد يؤثر عمل المدققين الداخليين على الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي وفي جميع الأحوال يجب أن يقوم المدقق الخارجي بجميع الإجراءات اللازمة للتأكد من تقرير المدققين الداخلين ومدى سلامتها وصحتها من خلال دراسة النقاط التالية:

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 103 (بتصرف).

- الأهمية النسبية لقيم القوائم المالية.
- المخاطرة المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة والأهمية النسبية للتحريفات عن التأكيدات المقدمة في قيم القوائم المالية.
- مدى سلامة وموضوعية أسلوب ووجهة نظر المدقق الداخلي مع وجود دليل ما يثبت تأكيدات القوائم المالية القوائم المالية ماديا.[1]

ب. المتطلبات الرئيسة للمعيار:

1/ المتطلب الأساسي: بعد أن يفهم المدقق الخارجي نظام الرقابة الداخلية فإنه ينتقل بعد ذلك إلى تفهم مدة ملائمة وظيفة التدقيق الداخلي بصورة تمكنه من تحديد أنشطة التدقيق الدقيق الداخلي التي تكون ملائمة لتخطيط عملية التدقيق ولتحقيق ذلك يجب أن يقوم المدقق الخارجي بتجميع بيانات عن المدققين الداخلين من خلال عمل استفسارات توجه بعناية بالغة إلى الأشخاص المناسبين للوقوف على الأتي:[2]

- الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة.
- خطة التدقيق الشاملة طبيعة وتوقيت ومدى عملية التدقيق.
- عمليات التسجيل والقيود على امكانية الدخول إلى هذه الانشطة.
- تطبيقات معايير التدقيق الداخلي المهنية.

2/ الكفاءة والموضوعية: إذا قرر المدقق الخارجي معرفة مدى تأثير عمل المدقق الداخلي على نطاق تدققيه فإنه يجب عليه أن يركز على تقييم كفاءة وموضوعية المدققين الداخلين.

2-1/ تقييم مستوى الكفاءة:

عندما يقوم المدقق الخارجي بتقييم كفاءة المدققين الداخلين فإنه يحصل على معلومات محدثة من أعمال المدقق الداخلي في السنوات السابقة وهي:

- المستوى التعليمي والخبرة العملية للمدققين الداخليين.
- شهادة الخبرة ومدى مواصلة التعليم.
- سياسات وبرامج وإجراءات عمليات التدقيق الداخلي.
- تدريب المدققين الداخليين.
- عمليات الاشراف وتدقيق أعمال المدققين الداخلين.
- مستوى جودة توثيق أوراق العمل والتقارير والمقترحات والتوصيات.
- تقييم أداء المدققين الداخليين.

---

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 104 (بتصرف).

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 105 .

2-2/ تقييم مستوى الموضوعية: عند قيام المدقق الخارجي بتقييم أداء المدقق الداخلي من ناحية الموضوعية فإنه يحصل على معلومات محدثة من السنوات السابقة عن العوامل التي تؤثر في هذا الامر وهي:

*موقع الشخص المسؤول عن اعمال التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

*السياسات التي اتبعتها المؤسسة للمحافظة على مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي وموضوعيتها.

3/ الإجراءات: عندما يرى المدقق الخارجي أن أعمال المدقق الداخلي قد تؤثر على إجراءات التدقيق الخارجية فإنه يقوم بما يلي:

3-1/ تقييم مستوى هذا التأثير.

3-2/ تنسيق التعاون مع المدققين الداخليين.

3-3/ تقييم وقياس كفاءة وفعالية اعمال التدقيق الداخلي.

4/ تقييم فعالية أعمال التدقيق الداخلي: يجب على المدقق الخارجي عمل بعض الاختبارات المرتبطة بالقوائم المالية الأساسية، ويمكن تنفيذ هذه الاختبارات من خلال ما يلي:

4-1/ مدى ملائمة اعمال التدقيق الداخلي مع الأهداف المطلوب تحقيقها.

4-2/ مدى مناسبة برامج التدقيق الداخلي.

4-3/ مدى سلامة وملائمة توثيق أوراق العمل ومدى وجود إشراف وفحص مناسبين.

4-4/ مدى تقديم مقترحات وتوصيات قابلة للتطبيق.

4-5/ مدى اتساق التقارير مع نتائج العمل المؤدى.

5/ قياس فعالية أعمال التدقيق الداخلي: على المدقق الخارجي عمل بعض الاختبارات للتعرف على مدى ملائمة عمل المدققين الداخليين لتأكيدات القوائم المالية الاساسية ويمكن تنفيذ تلك الاختبارات من خلال إعادة أداء بعض الأعمال المدققين الداخلين ومقارنة النتائج مع النتائج التي توصل اليها المدقق الداخلي من تلك الاعمال.[1]

6/ تقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي: عندما يقوم المدققون الداخليون بتقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي فإنه ينبغي على المدقق الخارجي القيام بالاتي:

6-1/ تقييم مستوى كفاءة وموضوعية المدققين.

6-2/ متابعة وفحص وتقييم واختبار أعمال المدققين الداخلين.

6-3/ توعية المدققين الداخلين بمسؤولياتهم والأهداف المطلوب تحقيقها من خلال أعمالهم ومجال أعمال التدقيق.

6-4/ توعية المدققين الداخلين بأن الملاحظات التي تم اكتشافها أثناء تأدية أعمال التدقيق التي قاموا بها فإنه يجب عليهم إبلاغه بها.

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 106 .

ث. أساليب تطبيق المعيار: يمكن تلخيص أساليب تطبيق المعيار كالاتي:[1]

1) أثر استخدام أعمال التدقيق الداخلي على عملية التدقيق: يؤثر استخدام عمل المدقق الداخلي على نطاق عملية التدقيق وخاصة ما يتعلق بالاتي:

1-1/ الحصول على تفهم للرقابة الداخلية: يجب على المدقق الخارجي أن يتفهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لذلك فإنه يجب عليه أن يقوم بتجميع معلومات عن مدى تصميم السياسات والاجراءات والسجلات والتأكد من وضعها موضع التنفيذ وعندما يحصل المدقق الخارجي على تفهم لوظيفة التدقيق الداخلي فإنه يمكن أن يقوم بفحص خرائط التدفق المعدة بواسطة المدققين الداخليين وذلك لغرض الحصول على المعلومات اللازمة عن تصميم السياسات والاجراءات وللحصول على معلومات عن مدى وضع الاجراءات الرقابية موضع التنفيذ فإن المدقق الخارجي يأخذ في اعتباره الاجراءات وللحصول على معلومات عن مدى وضع الاجراءات الرقابية موقع التنفيذ فإن المدقق الخارجي يأخذ في اعتباره الاجراءات المطبقة بواسطة المدققين الداخلين.

1-2/ تقدير المخاطر: يجب على المدقق الخارجي تخطيط التدقيق بحيث يكون تقدير مخاطر الرقابة أقل من الحد الاقصى وذلك عند قيامه باختبارات الرقابة ويمكن أن تدل النتائج التي يتم التوصل إليها من أعمال التدقيق الداخلي على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وكذلك طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يطبقها المدقق.

1-3/ إجراءات التحقق: يمكن للمدقق الداخلي أن يقوم ببعض الاجراءات التحقق كالمصادقة على الحسابات المدينة أو ملاحظة المخزون ولذلك فإن المدقق الخارجي ربما يستطيع تغيير توقيت إجراءات المصادقات وعدد الحسابات المدينة التي يقوم بإخضاعها للمصادقة، أو عدد مواقع المخزون التي يلاحظها اعتمادا على نتائج عمل المدقق الداخلي الخاصة بذلك.[2]

2) الحصول على تفهم لوظيفة التدقيق الداخلي: يمكن للمدقق الخارجي ان يحقق ذلك من خلال ما يلي:

2-1/ قراءة كتيب المتعلق بالمؤسسة.

2-2/ فحص سياسات وتوجهات المؤسسة المتعلقة بإدارة التدقيق الداخلي مع التركيز على: [3]

- سياسات التوظيف.
- العدد الكلي للموظفين في إدارة التدقيق الداخلي.
- تنظيم إدارة التدقيق الداخلي.

---

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص ص 107 108 .

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 108 .

[3]: **مرجع سبق ذكره**، ص 108 .

2-3/ عمل استفسارات لإدارة والاشخاص المسؤولين عن التدقيق الداخلي تتعلق بأعمال التدقيق الداخلي و منها، مسؤولياتها، الإجراءات التي تتبعها، اهتمام إدارة المؤسسة بأعمال وتقارير التدقيق الداخلي لمن تقدم تقارير التدقيق الداخلي.

2-4/ فحص أوراق عمل المدققين الداخلين.

2-5/ الأخذ في الاعتبار موقع إدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

3) تقييم الملائمة والفعالية:

- تحديد أي أعمال التدقيق تكون مناسبة لأعمال تدقيق القوائم المالية.
- تحديد ما إذا كان استخدام التدقيق الداخلي كجزء من التدقيق الخارجي مفيدا من عدمه.

4) تقييم كفاءة وموضوعية المدققين الداخلين:

- تقييم كفاءة المدققين الداخلين.
- هل تقوم المؤسسة بعمل برامج تدريبية للمدققين الداخلين؟
- في حالة عدم قيام المؤسسة بتنفيذ برامج تدريبية هل يحضر المدققين الداخلين دورات تدريبية خارجية؟
- تدقيق الملفات الشخصية ومقارنتها بالسياسات الخاصة بالتوظيف.
- التدقيق على مكتبة الإدارة.
- تدقيق في هيئة اختبار لأوراق التدقيق الخاصة بالعام الحالي مع ملاحظة (جودة العمل، مدى ملائمة التوثيق وأوراق العمل، مدى ملائمة وسلامة الاشراف)

4-1/ تقييم موضوعية المدققين الداخلين: الحصول على معلومات محدثة من السنوات السابقة عن الهيكل التنظيمي موقع إدارة التدقيق الداخلي فيه، والسياسات المستحدثة للحفاظ على حيادية وموضوعية المدققين الداخلين في المجالات التي يتم تدقيقها.[1]

5) تقييم واختبار اعمال المدققين الداخلين:[2]

5-1/ يتم اختبار بعض اجراءات التدقيق التي قامت إدارة التدقيق خلال العام الحالي وذلك من خلال الاتي:

- التأكد من نطاق التدقيق للمهام المنوطة بها.
- فحص برامج التدقيق.
- فحص التعليمات الأولية قبل عمل التدقيق.
- مراجعة الوثائق/ الأوراق المستخدمة في عملية التدقيق من حيث مدى ملائمة التوثيق، العملية المتعلقة بتصحيح الأخطاء والتعديلات.

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 109 .

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص ص 109 110 .

5-2/ التأكد من اتساق تقارير التدقيق مع النتائج التي تم توصل اليها في أوراق العمل.

5-3/ اختبار أعمال التدقيق الداخلي من خلال:

- فحص نفس المعاملات و أرصدة الحسابات.
- فحص عمليات مماثلة و أرصدة حساباتها.
- مقارنة النتائج مع النتائج المتوصل إليها من أعمال التدقيق.

6) استخدام اعمال التدقيق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي: عمل مقابلات مع المدققين الداخلين بغرض:

- ✓ مناقشة مجالات العمل.
- ✓ فحص البرامج.
- ✓ فحص الاجراءات.
- ✓ فحص أوراق العمل المكتملة للمدققين الداخليين.
- ✓ الأخذ في الاعتبار احتياجات اختبار أداء العمل المنجز بواسطة المدققين الداخليين (تم شرحها ضمن متطلبات المعيار)[1]

1) مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

يظهر لنا مما سبق أن الكثير من مجالات عمل المدقق الداخلي تدخل في دائرة اهتمام ومجال عمل المدقق الداخلي تدخل في دائرة اهتمام ومجال عمل التدقيق الخارجي لذلك فإن الوضع الأمثل هو التعاون والتكامل التام بينهما لضمان التغطية الأمثل لأنشطة المؤسسة وتجنب التكرار والازدواجية في العمل وتخفيض التكاليف والوقت اللازمين لأداء التدقيق الخارجي وكذلك انجاز مهامهما الرقابية بكفاءة وفاعلية.

أوجه التكامل:

إن أوجه التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي واسعة وما يزيدها هو الثقة المتبادلة بينهما والمعرفة الكاملة والامكانات والتي يتم استنتاجها من خلال تقييم كل منهما لعمل الآخر ولاشك أن هذا التكامل يؤدي إلى تظافر الجهود المبذولة لتحقيق أهداف كل منهما لعمل الآخر ولاشك أن هذا التكامل يؤدي إلى تظافر الجهود المبذولة لتحقيق أهداف كل منهما بكفاءة وفعالية بما يعود بالفائدة على المؤسسة.[2]

وعليه يمكن عرض اوجه التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يلي:

أولا: اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي: عندما يقرر المدقق الخارجي الاستفادة والاعتماد على عمل المدقق الداخلي أثناء تنفيذ مهمة التدقيق فإنه يجب أولا القيام بتقييم عمل المدقق الداخلي وذلك أثناء

[1]: **مرجع سبق ذكره**، ص 110 (بتصرف).

[2]: **مرجع سبق ذكره**، ص 112.

تقييمه لنظام الرقابة الداخلية كون المدقق الداخلي أحد العناصر الرئيسية والهامة في نظام الرقابة الداخلية ويهدف المدقق الخارجي من تقييمه لعمل المدقق الداخلي إلى تحديد مدى امكانية الاعتماد عليه وتأثيره على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اجراءات تدقيقه وبتالي فان درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي تتوقف على عدة عوامل من بينها:

- ✓ عدد المدققين الداخليين.
- ✓ طبيعة ودرجة مؤهلاتهم العلمية.
- ✓ مدى عمق واتساع ودقة إجراءات التدقيق الداخلي.
- ✓ درجة الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها المدققين الداخليين.
- ✓ درجة خبرتهم في مجال العمل.

ومن الواضح أن الميل العام لاعتماد المدققين الخارجيين على أعمال المدققين الداخليين بدأ يتزايد عن طريق قيام المدققين الخارجيين بتحسين معرفتهم عن أداء المدقق الداخلي وأن هذا الميل قد يكون نتيجة لتعايش المدققين الداخليين مع المدققين المستقلين الخاص بمؤسساتهم.

وفيما يلي بيان لأوجه اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي والتي يمكن تمثيلها في النواحي التالية:

- ❖ الاجراءات التي يؤديها المدقق الخارجي للحصول على فهم للنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة: يقوم المدقق الداخلي بمراقبة تطبيق نظام الرقابة الداخلية ويسعى إلى تطويره وتغيير نقاط الضعف فيه إلى نقاط قوة في حين يقوم المدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية:
  - تحديد أنواع التحريفات الممكنة.
  - مراعاة العوامل التي تؤثر على مخاطر حدوث تحريفات هامة.
  - تصميم اختبارات التحقق.

ومن ما لاشك فيه أن المدقق الخارجي له دور في مساعدة المدقق الخارجي في فهم وظائف نظام الرقابة الداخلية وكذلك تأسيس نظام رقابة كفئ وفعال وهذا ما أكدته لجنة المنظمات المهنية في تقريرها حيث حفزت المدققين الداخليين للعمل بشكل وثيق مع الادارة والمدققين الخارجين في الامور التالية:

- 👍 تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها.
- 👍 تحديد مكونات الرقابة الداخلية.
- 👍 تحديد أدوات التقييم الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- 👍 الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من ان الاهداف الموضوعة قد تم تحقيقها.

ويتضح من هذا التقرير انه قد ساهم في تفعيل دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي ولاسيما في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لإدخال التحسينات في هذا النظام كما وجه التقرير انتباه المدققين الخارجين نحو الاستفادة والاستعانة بتقارير واوراق عمل المدققين الداخليين للحصول على فهم كامل عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة إضافة إلى ما سبق فإنه مما يزيد من دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي في جانب فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

وجود نظام سليم وقوي للتدقيق الداخلي يزيد من ثقة المدقق الخارجي في درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وبتالي تضيق نطاق فحصه لذلك النظام وزيادة الاعتماد عليه في تحديد حجم العينة وينعكس ذلك على نظام الرقابة الداخلي.

خلاصة الفصل الثالث:

بالرغم من اختلاف المهام الأساسية للمدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلا أنه يوجد هناك العديد من الاهتمامات والمهام المشتركة والتي تعتبر أساسا لبناء التعاون بينهم، حيث أن القيمة التي يضفها المدقق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية التي يعمل بها تنعكس على مستوى التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي، حيث أدت التطورات في مجال مهنة التدقيق إلى تعزيز فرصة إسهام التدقيق الداخلي في عملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية، وهذا ما أدى بدوره إلى الحاجة إلى فهم أفضل لطبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، ومن خلال الاتصال المستمر والمتواصل بالاضافة إلى العلاقة التعاونية الايجابية من تنسيق وكفاءة مهنية والسرية خاصة وبحكم أن المدقق الداخلي متواجد باستمرار في المؤسسة ويعمل بداخلها فبتالي لديه معلومات أشمل ويكون على دراية أكثر بنظام الرقابة الداخلي لذلك فالمدقق الخارجي يلجأ للخدمات التي يقدمها هذا الأخير ويستعين بها كدليل وعليه فالمدقق الداخلي يعمل كمكمل لعمل المدقق الخارجي، حيث أن الهدف الأساسي للتدقيق هو المصادقة على صحة وانتظامية الأعمال بالإضافة إلى كشف أي غش أو انحراف وتلاعب محاولا تصويب دعما بالأدلة والبراهين وعليه يجب تضيق فجوة التوقعات في عملية التدقيق عن طريق تدعيم استقلالية المدقق الخارجي ودور المنظمات المهنية، كذلك دراسة توقعات المجتمع المالي وتلبيه تلك التوقعات، فوجود عقد بين المدقق والمؤسسة المراد تدقيقها يبين فيه خطوات والإجراءات بالإضافة إلى الاتعاب والمستحقات يساعد على تقليل فجوة التوقعات قليلا لأنه يقلل من الشك في الاستقلالية ويحدد بوضوح دور المدقق.

الفصل الرابع:
الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل الرابع:

بعد أن قمنا بالمسح النظري في الفصول السابقة من خلال عرض مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بقيمة المؤسسة، بالإضافة إلى التدقيق الداخلي والخارجي والعلاقة بينهما، لذا سيتم في هذا الفصل اختبار وإسقاط ومعرفة مدى تطابق المفاهيم النظرية مع الواقع التطبيقي حيث أن هذا الفصل مقدمة ضرورية في الدراسة الميدانية بحكم أنه يتضمن أهم الطرق والأدوات المستخدمة والمطبقة في الدراسة الميدانية من عدة جوانب تمهيدية، تبدأ أولا بتحديد الأهداف والمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية والتعريف بمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، تحديد معالم وحدود الدراسة من حيث الحدود المكانية والزمنية، البشرية والموضوعية ثم الانتقال إلى تحديد مختلف الأساليب التي اتبعتها الطالبة في جمع وتحليل البيانات، ومن جهة أخرى يتضمن الفصل التعريف بأداة الدراسة الرئيسية التي استعملتها الطالبة ضمن الدراسة الميدانية والمتمثلة في الاستبانة، بالإضافة إلى التعريف بمجتمع الدراسة وفئاته المختلفة من حيث الطبيعة والوظيفة، مع التحديد الكمي للعينة التي وزعت عليها استمارات الاستبانة من حيث عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للمعالجة والتحليل، والذي يتطلب استخدام مقياس معين من أجل تحديد اتجاهات الاجابات واختبار صحة الفرضيات وحصر النتائج.

كما سيتم في هذا الفصل معرفة (أداة، مجتمع وعينة الدراسة الميدانية)، وهو يتضمن أيضا أهم الخصائص والمميزات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وبشكل عام تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

- **المبحث الأول: الطريقة والادوات.**
- **المبحث الثاني: أداة، مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.**
- **المبحث الثالث: النتائج ومناقشتها.**

المبحث الأول: الطريقة والادوات.

تعد الدراسة الميدانية في أي بحث علمي جوهره كما تعتبر من أهم الطرق والوسائل التي يستخدمها الطالب والباحث من أجل معرفة الإجابة وتحليل ومناقشة الاستبانة وذلك للخروج بنتائج يمكن تعميمها، كما يمكن للطالب والباحث أن يتعرف على طبيعة العلاقات بين متغيرات دراسته التابعة والمستقلة، حيث يمكن ذلك من خلال اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وقبل الخوض في تفاصيل هذه الدراسة علينا أولا أن نحدد ونبين الخطوط العريضة التي استندت وانطلقت منها هذه الدراسة الميدانية، وذلك من خلال التطرق لأهدافها والمنهجية التي تم اتباعها، بالإضافة إلى بيان طبيعة ونوع أداة الدراسة مع حصر المصادر والأساليب التي اعتمدت في جمع البيانات والمعلومات.

وضمن هذا السياق فإن الدراسة الميدانية تهدف إلى ما يلي:

- التعرف على مستوى إدراك مفهوم قيمة المؤسسة والتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي.
- التعرف على مستوى القناعة بهذا المفهوم من وجهة نظرهم.

وللإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة وما تتطلبه من معلومات سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح الأهداف كما سيتم عرض منهج الدراسة المستخدم ومتغيرات وحدود الدراسة، وعليه تم تقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب رئيسين كالآتي.

المطلب الأول: طرق الدراسة الميدانية.

ومن أجل إسقاط حيثيات الدراسة على أرض الواقع و لإجابة على الأسئلة ارتأينا أن نطرح استبيان وإجراء المقابلة بالإضافة إلى الملاحظة، من أجل معرفة مدى تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية في مكاتب التدقيق والمحاسب المعتمد والخبير المحاسبي، وتمحور مجتمع و عينة الدراسة في كل من يقوم بعملية التدقيق والمراجعة وإبداء الرأي من مدققين داخليين وخارجيين ومحاسبين وخبراء محاسبية في كل من مؤسسة الأنابيب الحلزونية ومخبر الأشغال العمومية في جنوب البلاد ومجموعة من البنوك على مستوى ولاية غرداية، باعتبار أن التدقيق الداخلي والخارجي يساعد ويسهل في عملية التقييم و إبداء الرأي. تكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين الداخلين والخارجين والمحاسبين والخبراء المحاسبين الذين يقومون بعملية التدقيق والمراجعة وتقييم الاعمال وإبداء الرأي في كل من مكاتب التدقيق (محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين)، مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE ومخبر الأشغال العمومية في جنوب البلاد LTPS بولاية غرداية، مجموعة من البنوك (القرض الشعبي الجزائري CPA، بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط CNEP، بنك التنمية المحلية BDAL، البنك الوطني الجزائري BNA، بنك سوسيتي جنيرال، بنك الجزائر الخارجي BEA)، بالإضافة إلى مؤسسة نفطال Naftel، وتم اختيار عينة ممثلة لهذا المجتمع شملت (250) مدقق داخلي وخارجي، محاسبين وخبراء محاسبين، أي ما نسبته (100%) من مجموع أفراد المجتمع.

وعددهم حوالي (293) خبير محاسبي أما بالنسبة للمدقق الخارجين والداخليين والمحاسبين فهم حوالي (2035) (وتم التحصل على هذه المعلومة من قائمة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين)،كون مجتمع الدراسة كان كبيرا فقد تم توزيع استبيانات على مجتمع ككل واعتباره عينة في نفس الوقت، حيث تم توزيع (250) استبانه وتم استرجاع (201) استبانه أي ما نسبته 80.4%، واستبعاد 49 لعدم اكتمال البيانات الواردة بها وبالتالي بلغ عدد الاستبيانات المسترجعة للتحليل (201) استبانه بسبب عدم تجاوب عينة الدراسة من محافظي الحسابات (مدققين خارجين)، خبراء محاسبين ومحاسبين، مدققين داخلين.

الجدول رقم (4-1) يوضح تصنيف استمارات الاستبانة الموزعة بشكل مفصل.

البيان	التكرارت
الاستمارات الموزعة في مؤسسة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE	89
الاستمارات الموزعة في القرض الشعبي الجزائري CPA	10
الاستمارات الموزعة في بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR	40
الاستمارات الموزعة في الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط CNEP	30
الاستمارات الموزعة في بنك التنمية المحلية BDAL	11
الاستمارات الموزعة في البنك الوطني الجزائري BNA	07
الاستمارات الموزعة في بنك سوسيتي جنيرال	1
الاستمارات الموزعة في بنك الجزائر الخارجي BEA	10
مؤسسة نفطال Naftel	33
ومخبر الأشغال العمومية في جنوب البلاد LTPS	19
الاستمارات المفقودة	29
الاستمارات الملغاة (الضائعة)	20
الاستمارات الصالحة للتحليل	201
المجموع الاستمارات التي تم توزيعها	**250**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسة الميدانية للمؤسسات.

المطلب الثاني: أهداف ومنهجية الدراسة الميدانية.

من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة لابد من الإلمام بطبيعة مجتمع الدراسة وباعتبار أن الدراسة الميدانية تكتسي أهمية بالغة في معالجة اشكاليات البحث العلمي وعليه وقبل الخوض في تفاصيل الدراسة الميدانية، ارتأينا في ما يلي التطرق لأهداف ومنهجية هذه الدراسة الميدانية على النحو التالي:

أولا: أهداف الدراسة الميدانية.

تعتبر الدراسة الميدانية في هذا البحث النقطة الاساسية والمحورية والتي من خلالها يهدف الطالب و الباحث إلى بلوغ عدة غايات يمكن ايجازها على النحو التالي:

- اثراء موضوع البحث أكثر، من خلال الأخذ بآراء وانطباعات أفراد عينة الدراسة.
- اختبار درجة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وتأثيره على قيمة المؤسسة الاقتصادية.
- الاختبار الميداني لفرضيات الدراسة.

ثانيا: منهجية الدراسة الميدانية.

لقد اعتمدت الطالبة في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لمتغيرات الدراسة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي والخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية وذلك من أجل استخلاص النتائج وتحقيق الأهداف المتوخاة عن طريق استطلاع آراء الفئات التي تم استهدافها في عينة الدراسة ومعالجة البيانات المتحصل عليها باستخدام البرنامج الاحصائي الشهير SPSS (Statistical Package For Social Sciences) من أجل التحقق من مدى تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، وفي سبيل ذلك تم الاستعانة بمجموعة من الأساليب الاحصائية للمساعدة على التحليل أهمها:

❖ **أساليب الاحصاء الوصفي:**

تم استخدام هذه الاساليب الاحصائية بهدف تحديد اتجاهات أراء عينة الدراسة مما يمكن ذلك من المقارنة والتحليل واستخلاص النتائج، ومن أهم أساليب الاحصاء الوصفي التي تم الاستعانة بها في هذه الدراسة: أسلوب التكرارات، أسلوب النسب المئوية، أسلوب المتوسطات الحسابية، أسلوب الانحرافات المعيارية وغيرها.

المطلب الثالث: متغيرات وحدود الدراسة الميدانية.

في أي دراسة نحاول ابراز علاقة أو عدة علاقات حول موضوع معين، تتضمن كل علاقة طرفين أو أكثر يعبر عنها بمتغيرات تابعة و أخرى مستقلة حسب طبيعة ونوع العلاقة المدروسة، وهذا يقودنا إلى الحديث عن متغيرات الدراسة هذا من جهة، كما تجرى كل دراسة في ظل حدود و أبعاد موضوعية، زمانية ومكانية معينة حسب طبيعة ونوع الظاهرة المدروسة، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال حدود الدراسة الميدانية من جهة أخرى.

أولا: متغيرات الدراسة.

يشير مصطلح المتغير إلى القيمة المتغيرة أي أنها غير ثابتة، وتتناول الدراسة كما ذكرنا سابقا "دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية"، حيث تهدف الدراسة في مجملها إلى دراسة فعالية ودور التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وتأثيره على قيمة المؤسسة الاقتصادية وللتحقق من طبيعة

ونوع هذا التأثير يمكن صياغة علاقات رياضية (احصائية) وذلك بعد تحديد المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة للدراسة وفق ما يلي:

1) المتغيرات المستقلة:

المتغير المستقل وهو الذي يؤثر في المتغير التابع والعكس غير صحيح، أي أن المتغير التابع لا يؤثر في المتغير المستقل، وقد يوجد أكثر من متغير مستقل يؤثر في متغير تابع واحد وفي هذه الدراسة فإنها تتضمن عدة متغيرات مستقلة تتمثل في:

أ. التدقيق الداخلي: Audit Interne هو وظيفة مستقلة تنشأ داخل المؤسسة، فهو نشاط موضوعي واستشاري، يعطي ضمان عن مدى صحة وسلامة مختلف الاعمال التي تقوم بها المؤسسة، حيث يقوم بها و موظف تابع للمؤسسة (مستقل نسبيا)، ولقد تم ربط المدقق الداخلي تنظيماً بلجنة التدقيق لكي يضمن نوع من الاستقلال عن الإدارة ويكون مسؤولا تجاه لجنة التدقيق وليس المدير العام أو رئيس المؤسسة كما كان سابقاً. ويساعد على تحقيق الاهداف بواسطة أسلوب منظم ومنضبط لتقييم وتطوير فعالية الانشطة وإدارة المخاطر والرقابة والتحكم المؤسسي والغرض منه التحسين.

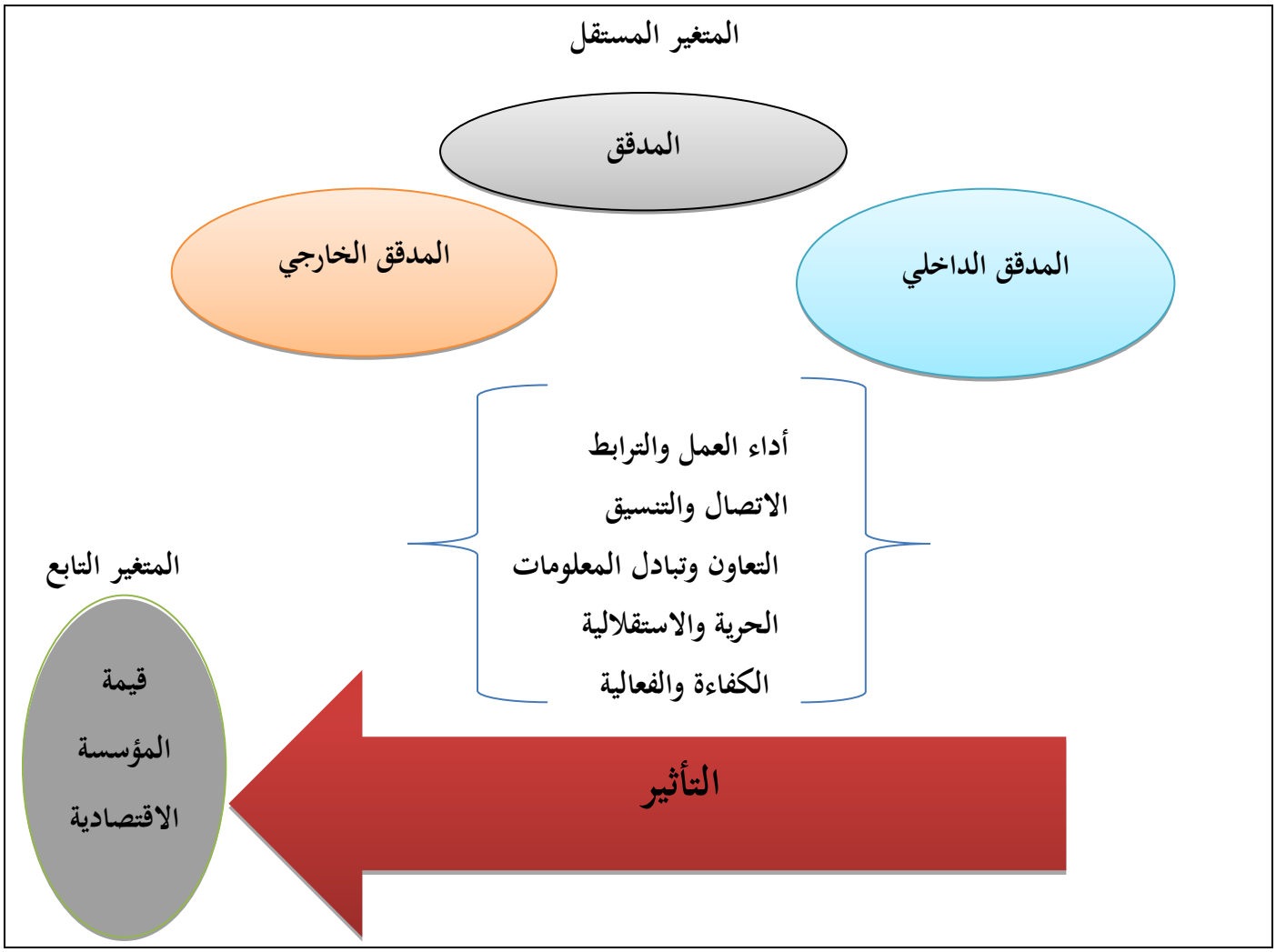
ب. التدقيق الخارجي: Audit Externe هو عملية تتم بواسطة شخص خارج المؤسسة (مستقل كليا) من أجل فحص البيانات و تقييم نظام الرقابة الداخلية لإبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق الأحداث و انتظام الأعمال الاقتصادية لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى الأطراف الخارجية.

2) المتغير التابع (قيمة المؤسسة الاقتصادية):

المتغير التابع هو الذي يتأثر بمتغير مستقل واحد أو عدة متغيرات مستقلة، كما هو الحال بالنسبة لهذه الدراسة التي تتوفر على اثنان (02) متغيرات مستقلة وهي: "التدقيق الداخلي" و"التدقيق الخارجي" التي تؤثر على المتغير التابع وهو "قيمة المؤسسة الاقتصادية"

وعليه يمكن اختصار المتغيرات المستقلة لهذه الدراسة والمتغير التابع الذي يتأثر بهذه المتغيرات المستقلة من خلال الشكل الموالي:

الشكل (4-2): يمثل متغيرات الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالبة.

ثانيا: حدود الدراسة الميدانية.

تمت الدراسة الميدانية للبحث في اطار معين يتمثل في الحدود المكانية، الحدود الزمنية، الحدود البشرية، الحدود الموضوعية وبتالي يمكن اختصار معالم هذه الحدود كل على حدى:

1) الحدود المكانية:

تسلط هذه الدراسة الضوء على دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية، من خلال بيان هذا التأثير ميدانيا بالتشخيص والتحليل، ومن وجهة نظر مهنية واكاديمية تتعاطى ممارسة مهنة التدقيق الداخلي والخارجي ميدانيا، وأخرى أكاديمية على مستوى المؤسسات الجامعية تبحث على التدقيق الداخلي والخارجي من الناحية النظرية.

2) الحدود البشرية:

تعتمد الدراسة الميدانية الحالية على إجابات، أراء، توقعات، ملاحظات واقتراحات أفراد عينة الدراسة الذين لهم علاقة مباشرة بالتدقيق الداخلي والخارجي سواء كانوا موظفين في مؤسسات رسمية (عامة) أو خاصة في القطاع الاقتصادي وغير الاقتصادي، أو من مزاولي مهنة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي (محافظ الحسابات) أو مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي من أصحاب مكاتب المحاسبة على تعدد أنشطتهم وتخصصاتهم حسب النظام المعمول به في الجزائر.

3) الحدود الزمنية:

وهي المدة الزمنية المستغرقة في الدراسة الميدانية أي خلال الفترة والموسم الدراسي 2015/2014 إلى غاية 2018/2017.

4) الحدود الموضوعية:

إن الحدود الموضوعية للدراسة الميدانية تتمحور أساسا حول دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، والذي يمكن حصره في النقاط التالية:

- ✓ المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي وتأثيره على قيمة المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ معرفة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ مدى التعاون والترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحسين وتطوير المؤسسة الاقتصادية.

ثالثا: أساليب جمع البيانات في الدراسة الميدانية.

اجريت الدراسة الميدانية للبحث من خلال توزيع استبانة في نسختين، ورقية وزعت على من يسهل الوصول والاتصال بهم شخصيا، و أخرى الكترونية تم ارسالها كملف أو رابط إلكتروني، عن طريق البريد الالكتروني (Gmail)، وشبكة التواصل الاجتماعي (Facebook) حيث تم التركيز على ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق من مهنين وأكاديميين، وقد اتبعت الطالبة الاساليب الموالية في الاتصال بأفراد عينة الدراسة:

1) أسلوب المقابلة الشخصية:

بالنظر لأهمية هذا الاسلوب في التواصل الشخصي المباشر مع أفراد عينة الدراسة، فقد سعت الطالبة لكي تصل إلى أكبر عدد ممكن، حيث اعتمد هذا الاسلوب على اعداد نسخة ورقية للاستبانة سلمت باليد للمستجوبين سواء من الطالبة نفسها أو الاستعانة ببعض الاصدقاء والزملاء.

2) الأساليب الالكترونية:

تم الاعتماد على هذا الاسلوب من أجل الوصول والتواصل مع أكبر عدد ممكن من أفراد عينة الدراسة، حيث تم استغلال كل الطرق المتاحة ضمن الشبكة العنكبوتية (الانترنت)، بغية الحصول على أراء العينة حول موضوع البحث في صورة اجابات واقتراحات وملاحظات يمكن أن تفيد الدراسة، تتمثل النماذج والاساليب الالكترونية التي تم اتباعها كالاتي:

2-1) البريد الالكتروني (Gmail):

تم استغلال هذه الوسيلة الالكترونية في ارسال استبانة الدراسة إلى العينة المعنية وفق صيغتين، الصيغة الأولى في شكل ملف Word يتم تحميله تم الاجابة عليه وإعادة إرساله إلى الطالبة، أما الصيغة الثانية فكانت على شكل استبانة موجودة على شبكة الأنترنت تم اعدادها بالاستعانة بتطبيق Google Drive حيث تم ارسال رابطها الالكتروني إلى أفراد العينة عبر البريد الالكتروني لكل فرد.

2-2) شبكة التواصل الاجتماعي (Facebook):

نظرا للانتشار الواسع لهذه الشبكة وعدد مستخدميها الضخم مع سهولة أكبر في الوصول إلى أفراد العينة والتواصل معهم، فقد استغلت الطالبة هذه الخصائص والمميزات التي تمتاز بها شبكة التواصل الاجتماعي (فيس بوك) حيث قمنا بإرسال الصيغتين السابقتين للاستبانة عبر خدمتي الرسائل والمشاركة.

المبحث الثاني: أداة، مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

إن النسخة النهائية الحالية لاستبانة الدراسة الميدانية، قد مرت بعدة مراحل واجراءات حتى أصبحت بالصورة التي عليها الان، حيث كانت في نسخة أولية تم تحكيمها من طرف أساتذة ودكاترة متخصصين وخضعت لتعديلات كما تم اختبارها مع عينة أولية من أجل اعتمادها ومدى صلاحيتها كأداة للدراسة الميدانية للبحث.

المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية (الاستبانة).

نظرا للطبيعة الفلسفية الجدلية الشمولية لموضوع الدراسة، والتي يصعب معالجتها وفق نموذج دراسة الحالة، فقد تم الاعتماد على الاطار النظري التطبيقي للدراسة الميدانية على القيام بإجراء دراسة استقصائية من خلال استبانة الدراسة مع عينة عشوائية وتحليل اجاباتها احصائيا من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته ومن تم الاجابة على اشكاليته العامة والفرعية، فقد تم اعداد استبانة واستخدامها كأساس للدراسة الاحصائية وأداة يمكن من خلالها جمع البيانات الضرورية، بشكل تم التخطيط له مسبقا مع مراعاة الجوانب التالية:

- ✓ الواجهة الجذابة التي تدعو المستجوب للإجابة عليها.
- ✓ إدراج تعليمات توضح وتبين طريقة وكيفية الاجابة على الاسئلة.
- ✓ التسلسل المنطقي والمتدرج في طرح الاسئلة وبالتوافق مع محاور الدراسة.
- ✓ ادراج أمثلة توضيحية في كل فقرة من أجل دقة أكثر في اجابات المستجوبين.
- ✓ فتح المجال للمستجوبين من أجل إبداء الملاحظات والاقتراحات حول موضوع الدراسة والبحث.

وقد تضمنت الاستبانة مجموعة من المعلومات والاسئلة المتوافقة مع طبيعة موضوع البحث وهي مقسمة إلى جزئين على النحو التالي:

1) الجزء الأول: معلومات واجهة الاستبانة.

وتضمنت المعلومات التالية:

- معلومات حول المؤسسة الجامعية التي تتبع لها الطالبة.
- معلومات الاتصال بالطالبة.
- طلب الاجابة على الاستبانة مع تعريف موجز بموضوع الدراسة والبحث.
- تعليمات ملئ الاستبانة.

2) الجزء الثاني: خصائص ديمغرافية.

يحتوي هذا الجزء على المعلومات الديموغرافية التي تفيد في معرفة مميزات وخصائص عينة الدراسة كالجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، والوظيفة.

3) الجزء الثالث: محاور الدراسة.

يستهدف هذا الجزء بيانات الدراسة حيث يتضمن أربعة (04) محاور متوافقة مع فرضيات الدراسة حيث يتعلق المحور الأول بدرجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وبالنسبة للمحور الثاني فهو يتعلق بفعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وفي المحور الثالث مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي، أما المحور الرابع والأخير تم التطرق إلى طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

يتكون مجتمع الدراسة الميدانية من عدة فئات وقطاعات متنوعة، القاسم المشترك بينها هو التدقيق الداخلي والخارجي سواء من الناحية الميدانية (المهنية) أو النظرية (الأكاديمية)، وبالنسبة للعينة فقد تم اختيارها بمراعات هذا التنوع في الفئات والقطاعات، وهذا حتى تمثل المجتمع الذي تنتمي إليه أحسن تمثيل، حيث وزع عدد معتبر من استبيانات الدراسة على كل الفئات وفي جميع القطاعات التي يغطيها مجتمع الدراسة.

1) مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة، المجموعة الكلية من العناصر الذي تسعى الطالبة أن تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، ويتكون مجتمع الدراسة في هذا البحث من الفئات التالية:

1-1) فئة مهني المحاسبة:

يقصد بفئة مهني المحاسبة، أصحاب مكاتب المحاسبة الذين يزاولون المهنة المحاسبية عبر تراب الجمهورية الجزائرية ونخص بالذكر ولاية غرداية، وهم يصنفون إلى ثلاثة (03) أصناف على النحو التالي:[*]

أ. المحاسب المعتمد:

يعد محاسبا معتمدا، المهني الذي يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

ب. محافظ الحسابات (المدقق الخارجي):

يعتبر محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

ت. الخبير المحاسبي:

الخبير المحاسبي هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة تنظيم وفحص وتقويم، تحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات الاقتصادية والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي كلفته بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

[*]: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 01/10، المؤرخ في: 2010/06/29، المواد 18، 22، 41، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، 2010/06/11، ص ص 6 7 8.

ث. المدقق الداخلي:

وهو شخص مهني مؤهل يتم اختياره من قبل مجلس الإدارة يشغل وظيفته حيث يقوم بالتحقق والتأكد من أن جميع الأنظمة والاجراءات تتم وفق ما هو مخطط له، كما يقوم بتحليل وتصحيح الأخطاء والانحرافات بالإضافة إلى اكتشاف الغش والتلاعب الذي يمكن أن يحدث سوءا بقصد أو عن غير قصد كما يقوم بإعداد تقرير مفصل يوضح فيه الايجابيات والسلبيات بالإضافة إلى التوصيات والاقتراحات.

2) عينة الدراسة:

بعد تحديد فئات مجتمع الدراسة وتوزيع استمارات الاستبانة على أفراد عينته الذين ينتمون لعدة قطاعات وولايات مختلفة، ونظر لأهمية الموضوع وتعدد فئات مجتمع الدراسة وكبر عدد أفراده مع استحالة حصرهم بدقة تم اختيار عينة الدراسة بشكل عشوائي، حيث تسمح كما هو معروف طرق اختيار العينات العشوائية بالحصول على عينات ممثلة للمجتمع محل الدراسة، ويكون احتمال سحب أي مفردة منه معروفا ومتساويا ويمكن حسابه، ولهذا يسمى هذا النوع من العينات بالعينة الاحتمالية.

وعلى هذا الأساس قامت الطالبة بتوزيع الاستمارات على أكبر عدد يمكن الوصول إليه مستغلين في ذلك كل الامكانات ووسائل الاتصال الممكنة يدويا أو الكترونيا وبالطرق المباشرة والغير مباشرة، والجدول الموالي يتضمن ملخص عن عدد استمارات الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة العشوائية الذين أمكن الوصول إليهم بالإضافة إلى الاستمارات المسترجعة والتي يمكن معالجتها على الشكل الموالي:

الجدول رقم (4-2) يوضح تصنيف استمارات الاستبانة الموزعة.

البيـــان	المجمـــوع	
	العدد	النسبة
عدد استمارات الاستبانة الموزعة	250	%100
عدد استمارات الاستبانة غير المسترجعة	29	%11.6
عدد استمارات المسترجعة والغير قابلة للمعالجة	20	%8
عدد استمارات الاستبانة المسترجعة والقابلة للمعالجة	**201**	**%80.4**

المصدر : من اعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبانة.

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن عدد الاستمارات التي اعتمدت في الدراسة الميدانية للمعالجة والتحليل قد بلغ عددها 201 استمارة من مجموع 250 استمارة تم توزيعها على أفراد مجتمع الدراسة، بعد استبعاد 49 استمارة، حيث 29 لم تسترجع و 20 لم تؤخذ بعين الاعتبار في الدراسة والتحليل بسبب عدم توفرها على الشروط اللازمة للمعالجة والتحليل.

المطلب الثالث: مقياس الدراسة.

لقد تم بناء الاسئلة المغلقة لاستبانة الدراسة وفق سلم ليكارت (LIKERT) الخماسي بدلا من الثلاثي والسباعي، لان طبيعة الموضوع محل الدراسة والمجال الذي تنتمي إليه يتطلبان هذا التوسع، وعليه فقد تم توزيع الدرجات من خلال هذا السلم وفق التالي:

الجدول رقم (4-3) يوضح توزيع الدرجات وفق مقياس ليكارت الخماسي.

الخيارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
الدرجة	5	4	3	2	1	15
عدد المتغيرات						5
الوسط الحسابي (5/15)						3

المصدر: من اعداد الطالبة.

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (4-2)، أن الوسط الحسابي يساوي 3 (ثلاثة درجات)، وهو ما سوف يتم الاعتماد والاستناد إليه في الدراسة الاحصائية التحليلية لأجوبة أفراد عينة الدراسة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي متوافق مع مقياس ليكارت الخماسي لإعطاء المتوسط الحسابي مدلولا احصائيا وتفسيرا علميا في آن واحد باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وهذا ما يساعد على التحليل واستخلاص النتائج في ما سيأتي، وقد اعتمدت الدراسة على المؤشرات التالية لتقويم اجابات واتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة بناء على مقياس ليكارت الخماسي وهو موضح في الجدول أدناه والذي تم اعداده بمراعاة الاعتبارات التالية:

- المدى= الحد الأعلى – الحد الأدنى = 5-1= 4.
- عدد الفئات= 5 (حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في هذه الدراسة).
- طول كل فئة= 4 ÷ 5 = 0.80.

بإضافة طول الفئة (0.80) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي الواحد الصحيح)، ولذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة، وهكذا بالنسبة للفئة الثانية والثالثة، وبالتالي أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية والأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات محاور الاستبانة كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-4) يوضح مجالات المتوسط الحسابي والنسبي حسب مقياس ليكارت الخماسي.

المتوسط الحسابي		النسبة المئوية		درجة الأهمية	الرأي	الأهمية النسبية لدرجات المقياس
من	إلى	من	إلى			
1	1.79	%20	%35,8	منخفضة	غير موافق بشدة	درجة صغيرة
1.80	2.59	%36	%51,8		غير موافق	
2.60	3.30	%52	%66	متوسطة	محايد	درجة متوسطة
3.30	4.16	%66	%83,2	عالية	موافق	درجة كبيرة
4.20	5	%84	%100		موافق بشدة	

المصدر: من اعداد الطالبة.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الحيادي ينحصر بين القيمتين 2.60 و 3.30 والنسبي بين النسبيتين، وكلما انخفض المتوسط عن هذا المجال تعتبر الاجابة " غير موافق بشدة" و"غير موافق"، أما إذا جاءت أكبر من الحد الأعلى للمتوسط الحسابي الحيادي فهي اجابة "موافق بشدة" و"موافق".

❖ **خصائص ومميزات أفراد عينة الدراسة.**

بعد ترتيب وتصنيف الاستمارات المسترجعة والقابلة للدراسة، تمت معالجة وتحليل خصائص ومميزات أفراد عينة الدراسة بالاستعانة ببرنامج (Excel)، بغية إعادة صياغتها ضمن جداول وأشكال بيانية توضيحية يسهل قراءاتها واستخلاص معلومات مفيدة و معبرة عن خصائص أفراد العينة. حيث يتميز أفراد عينة الدراسة الحالية بجملة من الخصائص قسمت إلى ثلاثة أنواع، كل نوع يشتمل على خاصيتين على الأقل بصورة متجانسة ولها علاقة مع بعضها البعض. وفي ما يلي عرض لأهم الخصائص التي يمكن أن تخدم موضوع البحث:

✧ خصائص أفراد عينة الدراسة من حيث (الجنس والعمر، المؤهل العلمي و سنوات الخبرة، وظيفتكم الحالية).

بالنسبة لهذا القسم من الخصائص، يتميز أفراد عينة الدراسة بخمسة أنواع من الخصائص تتمثل على الخصوص جنس و عمر كل فرد بالإضافة إلى المؤهل العلمي، مدة الخبرة في الوظيفة و وظيفة كل فرد من أفراد عينة الدراسة.

أولا: خصائص أفراد عينة الدراسة من حيث الجنس.

يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة* حسب الجنس (ذكر) و (أنثى) من خلال الجدول والشكل الموالي:

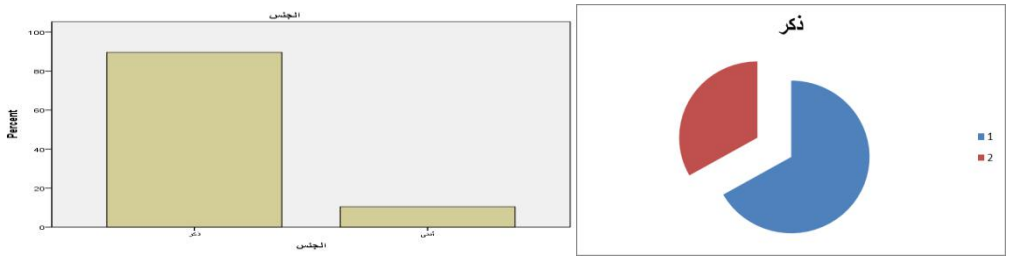
* : يشير مصطلح دراسة أو بحث في هذه الدراسة إلى نفس المعنى.

جدول رقم (4-5) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	ذكر	أنثى	المجموع
التكرار	180	21	**201**
النسبة المئوية%	%89,6	%10,4	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

الشكل رقم (4-3) متعلق بأفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان و مخرجات برنامج Excel.

من خلال استخلاص النتائج تشير البيانات المعروضة في الجدول رقم (4-4) والشكل والمتعلقة بالجنس إلى أن نسبة الذكور تفوق نسبة الإناث حيث بلغ عدد الذكور 180 أي ما نسبته 89.6% من المستجبين من المبحوثين، مقابل 21 من الإناث بنسبة 10.4%، وهذا ما يتفق مع معظم الدراسات التي تمت على المؤسسات الاقتصادية ومكاتب التدقيق الذي يغلب فيه المدققين الداخلين والخارجين والمحاسبين والخبراء المحاسبين من الذكور عن الإناث وهذا يعود إلى طبيعة العمل التي تتطلب ذكور نظرا لصعوبة تأقلم الإناث مع السفر والتنقل إلى المؤسسات الاقتصادية كما تلعب العادات والتقاليد دورا هاما في المنطقة بحكم أنه يتحفظ في السماح للإناث العمل في كمدققين داخليين وخارجيين ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين ومن الممكن أن يتلاشى ذلك بمرور الزمن.

ثانيا: خصائص أفراد عينة الدراسة من حيث العمر.

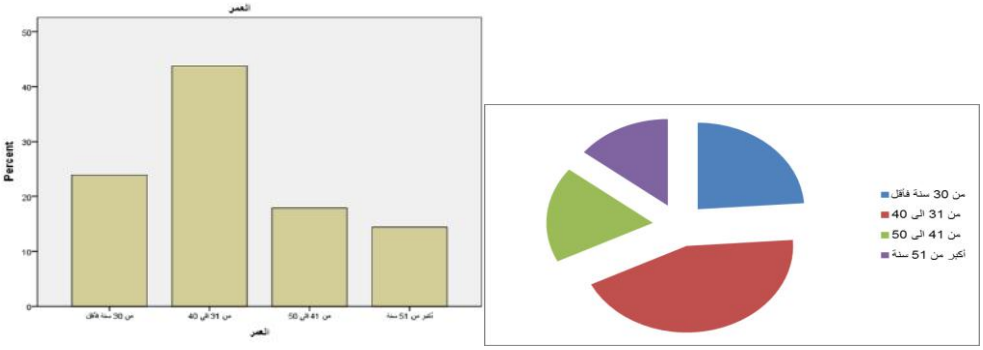
توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث العمر، يظهر في الجدول والشكل التالي:

جدول رقم (4-6) يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر.

العمر	من 30سنة فأقل	من31إلى 40 سنة	من 41إلى 50سنة	أكبر من 51سنة	المجموع
التكرار	48	88	36	29	**201**
النسبة المئوية%	%23,9	%43,8	%17,9	%14,4	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

الشكل رقم (4-4) متعلق بأفراد العينة حسب العمر.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان و مخرجات برنامج Excel.

فيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر ما يلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن الفئة الأكثر تكررا بالنسبة للمبحوثين كانت الفئة العمرية (من31 إلى 40 سنة) حيث بلغت 88 من المستجيبين أي ما نسبته 43,8%، ويليها الفئة العمرية (من 30سنة فأقل) حيث بلغ تكرارها 48 أي نسبتها 23,9%، أما الفئة (من 41إلى 50سنة) بلغت 36 أي ما نسبته17,9%. فيما بلغت الفئة الأقل تكرارا (أكبر من 51سنة) بلغ 29 أي ما نسبته 14,4%، لذلك فالفئة السائدة هي (من 31 إلى 40 سنة) وهي الفئة الفتية الشابة والقادرة على العطاء مما يعني المدققين الداخلين والخارجين والمحاسبين والخبراء المحاسبين حيث تكون هذه الفئة العمرية مؤهلة وذات خبرة نسبيا، وهذا يتفق مع معظم الدراسات المتعلقة بالمهنة التدقيق والمراجعة والقيام بعملية الفحص والتقييم حيث تكون فئة الشباب والفتية القادرين على العطاء والتكييف مع المتغيرات هي الفئة السائدة.

ثالثا: خصائص أفراد عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي (المستوى).

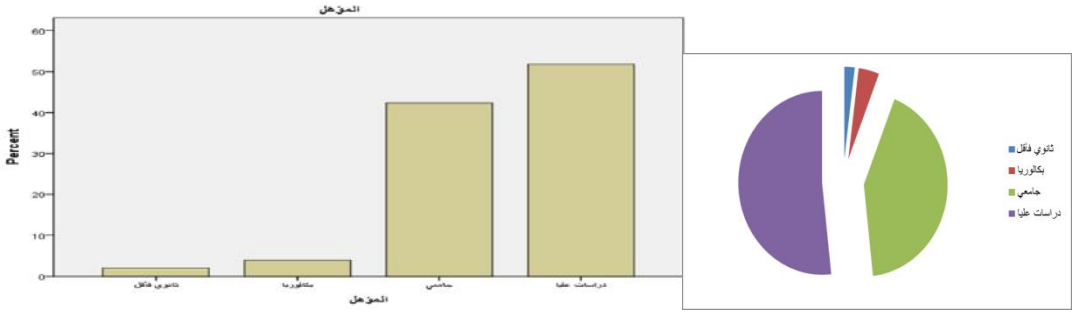
بخصوص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات العلمية (الجامعية) و(الثانوية) المتحصل عليها من خلال الجدول والشكل أدناه:

جدول رقم (4-7) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	ثانوي فأقل	بكالوريا	جامعي	دراسات عليا	المجموع
التكرار	4	8	85	104	**201**
النسبة المئوية%	%2,0	%4,0	%42,3	%51,7	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

الشكل رقم (4-5) متعلق بأفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان و مخرجات برنامج Excel.

تعد الدراسات العليا هي السائدة في هذه الدراسة وعليه فالفئة من ذوي الشهادات العليا والماجستير والدكتوراه المستحدثة في السنوات القليلة الماضية من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، لهذا فعدد حامليها يعتبر كبير بالمقارنة مع الشهادة البكالوريا وثانوي فأقل، كما أن العدد المعتبر من حملة شهادة ليسانس و الماستر (جامعي) 85 فرد يشير إلى المهنين الذين تم استجوابهم، وهذا نظرا لأن أغلب مهني المحاسبة (محاسب معتمد، محافظ الحسابات (مدقق خارجي)، مدقق داخلي، خبير محاسبي)، هم من حملة هذه الشهادة وهو ما يجعل أجوبتهم تكون أكثر واقعية تعكس حقيقة التطبيق الميداني للتدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، ونظرا للعدد المعتبر والكبير كذلك من حملة الماجستير والدكتوراه (دراسات عليا) في تخصصات المحاسبة والتدقيق الذين تم التركيز عليهم في هذه الدراسة يضفي البعد المفاهيمي الأكاديمي (التدقيق الداخلي والخارجي)، على أجوبة عينة الدراسة، وهذا ما يعزز ويؤكد النتائج المتوصل إليها من خلال الجمع بين وجهتي النظر المهنية والأكاديمية أيضا.

رابعا: خصائص أفراد عينة الدراسة من حيث سنوات الخبرة.

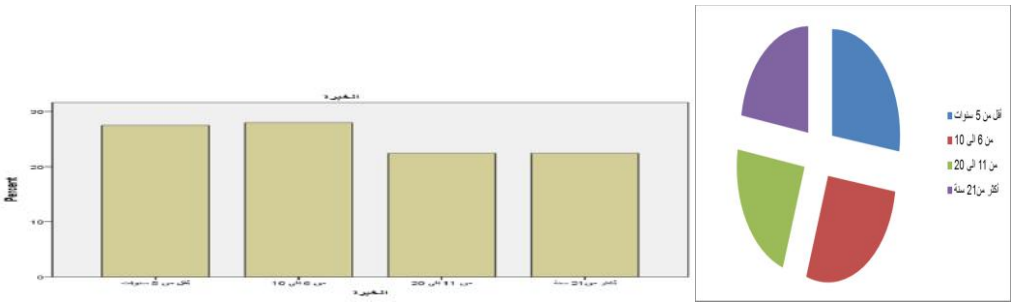
الجدول والشكل التالي يتضمن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مدة خبرتهم في الوظائف التي يشتغلون فيها:

جدول رقم (4-8) يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 5سنوات	55	%27,4
من 6 إلى 10سنوات	56	%27,9
من11إلى20سنة	45	%22,4
أكثر من 21سنة	45	%22,4
المجموع	**201**	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

الشكل رقم (4–6) متعلق بأفراد العينة حسب سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان و مخرجات برنامج Excel.

بالنسبة للسنوات الخبرة يتبين لنا من الجدول والشكل في الاعلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة تتمتع بالخبرة، حيث أن ما نسبته 27.9% من أفراد العينة وبلغ عددهم 56 من 6 سنة إلى 11 سنة لديهم خبرة كبيرة مهنية، أما أقل من 5 سنوات فبلغ عددها 55 أي ما نسبته 27.4% وعليه فيمكن القول أن هذه النسبة الجديدة احتلت المرتبة الثانية في التحليل وتاليها على التوالي حيث لا تتعدى خبرتهم من 11 إلى 20سنة و أكثر من 21 سنة ما عدده 45 بنسبة 22.4% سواء على المستوى الميداني أو الأكاديمي، وهو ما يجعل أجوبتهم أكثر دقة وموضوعية نابعة من التجربة الطويلة نسبيا التي تم اكتسابها في العمل.

خامسا: خصائص أفراد عينة الدراسة من حيث الوظيفة الحالية.

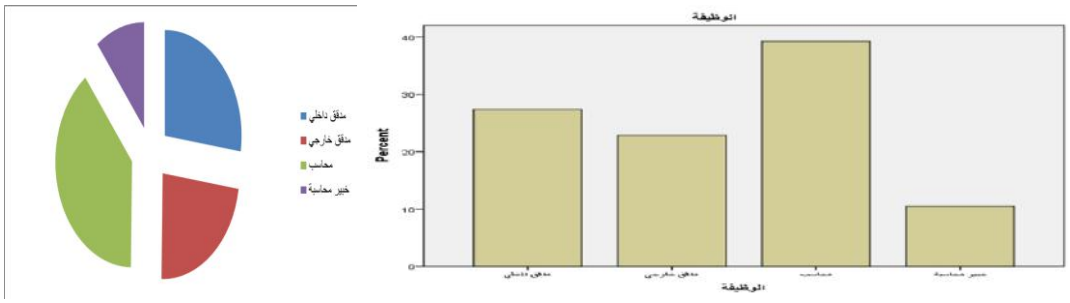
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة تظهر من خلال الجدول والشكل فيما يلي:

جدول رقم (4–9) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية%
مدقق داخلي	55	%27,4
مدقق خارجي	46	%22,9
محاسب	79	%39,3
خبير محاسبي	21	%10,4
المجموع	**201**	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

الشكل رقم (4-7) متعلق بأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان و مخرجات برنامج Excel.

يمكن القول من خلال الجدول والشكل في الاعلى أن توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية قد كانت النحو التالي:

نلاحظ أن أعلى نسبة هي للأفراد الدين يمارسون مهنة المحاسبة على المستوى الميداني أو على مستوى مكاتب المحاسبة (محاسبين معتمدين)، أو على مستوى المؤسسة الاقتصادية (محاسب لدى مؤسسة أو شركة)، أو على مستوى الجامعة (أساتذة محاسبة وتدقيق)، حيث بلغت 39,3% وعددهم 79، تليها مباشرة مهنة التدقيق الداخلي حيث بلغ عدد الأفراد الذين يمارسون مهنة التدقيق الداخلي في مؤسسة اقتصادية فقد كان عددهم 55 أي ما نسبته 27,4% فحسب التخصص الدراسي بالإضافة إلى التكوين الدراسي الذي يخضع له المستجوب، فيمكن القول أن الخبرة لها دور كبير في أي مجال سوءا كان المحاسبة أو التدقيق أو الجباية أو المالية وهذه التخصصات لا تقل أهمية عن بعضها البعض فيما بالمهنة التدقيق الداخلي،

تم مهنة المدقق الخارجي (مكاتب التدقيق) حيث بلغ عدد الأفراد الذين مارسو مهنة التدقيق الخارجي فقد كان عددهم 46 أي ما نسبته 22,9% وهذا ما يؤكد دقة الإجابة، وبالنسبة للخبراء المحاسبين فقد كانت في المرتبة الأخيرة حيث بلغ عدد أفراد الذين يشغلون هذه المهنة 21 بنسبة 10,4%، وما نود الإشارة إليه أن الخبراء المحاسبين القدامى هم من تحصلوا على أدنى نسبة نظرا لكثرة التقاعد المبكر حيث أن أصحاب مكاتب الخبراء المحاسبين الذين تحصلوا على رخصة مزاولة المهنة في المحاسبة والتدقيق منذ زمن طويل، حيث كانت هناك قوانين آنذاك تسمح بتوظيف وتعطيهم الحق في مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق، وبالرغم من ذلك فهم يمتلكون الخبرة الطويلة في المجال المحاسبي والتدقيق ويمكن الاستفادة والاستعانة بتجربتهم وخبرتهم العلمية والعملية في هذه الدراسة.

✧ ومن أجل معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية تم تلخيصها في الجدول الموالي والذي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي للفقرات المحور من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والمحور الأول عند مستوى دلالة احصائية (0.05):

جدول رقم (4–10) يوضح اختبار صدق الاتساق الداخلي للفقرات المحور الأول.

الرقم	مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (sig)
1	ما هو واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر	0,750	0.000
2	هل ترى أن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر تتوافق مع المستجدات الاقتصادية الدولية	0,646	0.000
3	المستفيدين من نتائج التقرير الذي يصدره المدقق راضين عليه	0,467	0.000
4	مدى إدراك أهمية وظيفة التدقيق بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية	0,775	0.000
5	تواجه المؤسسة الاقتصادية صعوبات ومعوقات تحول بينها وبين التطبيق السليم للمهنة التدقيق	-0,073	0.302
6	خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية	0,480	0.000
7	هل هناك تكوين أو حضور ملتقى أو ندوة في مجال المحاسبة و التدقيق	0,386	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الأول ذات دلالة احصائية جد قوية عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد (α=0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول من الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه إلا أنو في العبارة رقم 5 كان معامل الارتباط سالب (0,073-) و القيمة الاحتمالية sig (0,302) وهذا يعني وجود علاقة عكسية بين معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية حيث تواجه المؤسسة الاقتصادية صعوبات ومعوقات تحول بينها وبين التطبيق السليم للمهنة التدقيق.

جدول رقم (4-11) يوضح احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول.

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج الاحصائي SPSS.

من الجدول السابق المتعلق بإجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول نلاحظ ما يلي:

الرقم	الفقرات	البيان	الإجابة				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
			ممتاز	جيد	مقبول	غير مقبول			
01	ما هو واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر	التكرار	16	40	92	53	2,91	0,88	محايد
		النسبة%	%8	%19,9	%45,8	%26,4			
02	هل ترى أن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر تتوافق مع المستجدات الاقتصادية الدولية	البيان	نعم		لا		1,57	0,49	غير موافق بشدة
		التكرار	86		115				
		النسبة%	%42,8		%57,2				
03	المستفيدين من نتائج التقرير الذي يصدره المدقق راضين عليه	البيان	نعم		لا		1,40	0,492	غير موافق بشدة
		التكرار	120		81				
		النسبة%	%59,7		%40,3				
04	مدى إدراك أهمية وظيفة التدقيق بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية	البيان	ممتازة	جيدة	محايد	سطحية	2,71	1,090	محايد
		التكرار	28	73	30	70			
		النسبة%	%13,9	%36,3	%14,9	%34,8			
05	تواجه المؤسسة صعوبات ومعوقات تحول بينها وبين التطبيق السليم للمهنة التدقيق	البيان	نعم		لا		1,27	0,444	غير موافق بشدة
		التكرار	147		54				
		النسبة%	%73,1		%26,9				
06	خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية تابع إلى	البيان	مجلس الإدارة	المدير العام	المدير المالي	مستوى تنظيمي آخر	2,18	0,926	غير موافق
		التكرار	52	80	50	19			
		النسبة%	%25,9	%39,8	%24,9	%9,5			
07	هل هناك تكوين أو حضور ملتقى أو ندوة في مجال المحاسبة و التدقيق	البيان	نعم		لا		1,25	0,433	غير موافق بشدة
		التكرار	151		50				
		النسبة%	%75,1		%24,9				
	المحور الأول: معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.						**1,8977**	**0,37754**	غير موافق

✓ بالنسبة للفقرة رقم (01)، نلاحظ أن ما نسبته (8%) من أفراد عينة الدراسة (16 فرد) الذين قالو بأن واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ممتازة، أما نسبة (19,9%) من أفراد عينة الدراسة

(40 فرد) قالو جيد، وبخصوص الذين قالو مقبول فهم بنسبة (45,8%) من أفراد عينة الدراسة (92 فرد)، والنسبة التي بقيت قالت بأنه غير مقبول (26,4%) من أفراد عينة الدراسة (53 فرد)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (2,91)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (02)، نلاحظ أن ما نسبته (42,8%) من أفراد عينة الدراسة (86 فرد) قالو نعم على أن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر تتوافق مع المستجدات الاقتصادية الدولية، وبنسبة (57,2%) من أفراد عينة الدراسة (115 فرد) قالو لا على هذه الفقرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (1,57)، وهو أقل من الحد الأدنى (1,67) والأعلى (2,33) لمجال المتوسط الحسابي الحيادي.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (03)، نلاحظ أن ما نسبته (59,7%) من أفراد عينة الدراسة (120 فرد) كانت إجاباتهم نعم المستفيدين من نتائج التقرير الذي يصدره المدقق راضين عليه، وباقي النسبة (40,3%) من أفراد عينة الدراسة (81 فرد) قالت لا على هذه الفقرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (1,40)، وهو أقل من الحد الأدنى (1,67) والأعلى (2,33) لمجال المتوسط الحسابي الحيادي.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (04)، نلاحظ أن ما نسبته (13,9%) من أفراد عينة الدراسة (28 فرد) كانت إجاباتهم ممتازة حول إدراك أهمية وظيفة التدقيق بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، وبنسبة (36,3%) من أفراد عينة الدراسة (73 فرد) قالو بأنها جيدة، أما النسبة المحايدة (14,9%) من أفراد عينة الدراسة (30 فرد)، أما باقي النسبة (34,8%) من أفراد عينة الدراسة (70 فرد) قالت أنها سطحية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (2,71) فقط، و هو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (05)، نلاحظ أن غالبية (73,1%) أفراد عينة الدراسة (147 فرد)، كانت اجاباتهم نعم على ما جاء في الفقرة تواجه المؤسسة صعوبات ومعوقات تحول بينها وبين التطبيق السليم للمهنة التدقيق، أما النسبة الباقية (26,9%) أفراد عينة الدراسة (54 فرد) قالو لا على ما جاء في الفقرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (1,27)، وهو أقل من الحد الأدنى (1,67) والأعلى (2,33) لمجال المتوسط الحسابي الحيادي.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (06)، نلاحظ أن ما نسبته (25,9%) من أفراد عينة الدراسة (52 فرد) تقول أن خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية تابع إلى مجلس الإدارة، أما النسبة

(39,8%) من أفراد عينة الدراسة (80 فرد)، قالت أنها تابعة إلى المدير العام، وبخصوص النسبة (24,9%) من أفراد عينة الدراسة (50 فرد) قالو أنها تابعة إلى المدير المالي، وباقي النسبة (9,5%) من أفراد عينة الدراسة (19 فرد) قالو أنها تابعة إلى مستوى تنظيمي آخر، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (2,18)، وهو أقل من الحد الأعلى (2,33) لمجال المتوسط الحسابي الحيادي.

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (07)، نلاحظ أن غالبية (75,1%) من أفراد عينة الدراسة (151 فرد) كانت إجابتهم بنعم حول الفقرة هناك تكوين أو حضور ملتقى أو ندوة في مجال المحاسبة و التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (1,25) وهو أقل من الحد الأدنى (1,67) والأعلى (2,33) لمجال المتوسط الحسابي الحيادي.

بالنسبة للمحور ككل، والذي يضم الفقرات من (01) إلى (07)، لم توافق عينة الدراسة على معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئية الجزائرية، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الأول (1,8977)، وهو أقل من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).

المبحث الثالث: النتائج ومناقشتها.

بعدما تعرفنا على الطريقة والأدوات، التي تمثل الاجراءات الأولية والتمهيدية للدراسة الميدانية سيتم في هذا المبحث التطرق إلى النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب رئيسية بداية بعرض واختبار ثبات وصدق أداة الدراسة ومقياسها، وهذا باتباع عدة أساليب مؤشرات عملية واحصائية مثل صدق المحكمين، مؤشر أو معامل ألفا كرونباخ وما يرتبط به من معاملات واختبارات أخرى تساعد على معرفة مدى ثبات أداة الدراسة.

أما المطلب الثاني من هذا المبحث فقد عالج فرضيات الدراسة باختبار صحتها من خلال اجابات أفراد عينة الدراسة حيث تضمنت الدراسة خمسة فرضيات محورية، أولها متعلق ، والثانية، والثالثة ، وبالنسبة للرابعة، أما الخامسة فتم من خلالها

وفي المطلب الثالث والأخير تم من خلال هذا المطلب تحليل النتائج التي تم التوصل إليها في المبحث السابق (نتائج اختبار فرضيات الدراسة) ثم قامت الطالبة بإيجاد تفسيرات لهذه النتائج المرتبطة بالبيئة الجزائرية من جهة، ومن جهة أخرى قامت الطالبة بمناقشة هذه النتائج على ضوء نتائج الدراسات السابقة التي سبق عرضها في مقدمة هذه الدراسة، من خلال بيان أوجه التشابه و أوجه الاختلاف بين نتائج الدراسة الحالية ونتائج الدراسات السابقة.

المطلب الأول: ثبات وصدق أداة الدراسة.

من أجل إجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة محل الدراسة الحالية تم استخدام بعض معاملات الثبات المعروفة، مثل معامل ألفا كرونباخ أو التجزئة النصفية، يأخذ معامل الثبات قيما تتراوح بين الصفر والواحد (0و1)، فإن لم يكن هناك ثبات أو وجود ثبات ضعيف في البيانات فإن قيمة المعامل تقترب من الصفر (0)، وأما إذا كان هناك ثبات جيد تكون قيمة معامل الثبات تقترب من الواحد (1). وقبل التحقق من ثبات فقرات الاستبانة، تم عرض هذه الأخيرة على مجموعة من الدكاترة والاساتذة الجامعين المتخصصين في مجالات معينة ذات العلاقة بموضوع البحث، بغرض إعداد استبانة تتناسب مع أهداف وطبيعة موضوع الدراسة.

أولا: تحكيم استبانة الدراسة.

بعد الانتهاء من الجانب النظري للدراسة، تم إعداد نسخة أولية لاستبانة الدراسة الميدانية تتناسب مع طبيعة ونوع اشكاليته وفرضياته، ومن أجل التأكد من جاهزيتها وصلاحيتها في تحقيق الغرض منها، قامت الطالبة بعرضها على (10) من الدكاترة والاساتذة الجامعين المتخصصين وتم الأخذ بآرائهم واقتراحاتهم وملاحظاتهم على محمل الجد وتم التقيد التام بها، وبالنسبة لتخصصات الأساتذة المحكمين فتتمثل في ما يلي:

✧ **أساتذة متخصصين في موضوع البحث:**

عرضت وأرسلت الاستبانة على خمسة (05) أساتذة جامعين متخصصين في المحاسبة والتدقيق من أجل اختبار مدى قابليتها لمعالجة اشكالية الدراسة وفرضياتها.

✧ **أساتذة متخصصين في المنهجية:**

تم عرض وارسال أداة الدراسة إلى أربع محكمين (04) أساتذة جامعين متخصصين في المنهجية، بهدف اظهار استبانة الدراسة في حلة مناسبة تعكس الجوانب الشكلية المتوافقة مع موضوع البحث.

✧ **أساتذة متخصصين في الاحصاء:**

بالنظر لطبيعة الموضوع و أداة الدراسة الميدانية، فإن دواع التحليل والمناقشة تحتم القيام بدراسة احصائية لآراء و أجوبة عينة الدراسة، وحتى يتسنى القيام بذلك تم عرض وارسال استبانة الدراسة إلى اساتذة جامعين متخصصين في الاحصاء وعددهم واحد (01) نظرا لعدم رد بعض الاساتذة المتخصصين في الاحصاء لكثرة انشغالهم من أجل تقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة في شكل ومحتوى الاستبانة حتى تكون قابلة للتحليل الاحصائي في ما بعد.

ثانيا: اختبار ثبات وصدق استبانة الدراسة.

الثبات يشير إلى الاستقرار أو بمعنى آخر لو كررت عمليات القياس للفرد الواحد لأظهرت درجته شيئا من الاستقرار، ويفيد الثبات في معرفة ما إذا كانت أداة الدراسة تعطي نفس النتائج إذا ما أعيد اختبارها على نفس أفراد العينة وفي ظل نفس الظروف، يمكن التحقق من ثبات وصدق أداة الدراسة عن طريق عدة أساليب احصائية، ومن هذه الأساليب تم الاعتماد على ما يلي:

× **اختبار الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ: Cronbach's Alpha**

يتضمن الجدول التالي معاملات الثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة، ومن المتعارف عليه أنه كلما تعدت قيمة هذا المعامل (60%) أي (0.6)، إلا ودل ذلك على وجود ثبات لأسئلة الاستبانة، كما تم حساب معامل الصدق بالنسبة لكل محور بالموازاة مع معامل الثبات، والذي يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، ويساوي رياضيا الجدر التربيعي لمعامل الثبات المستخدم (ألفا كرونباخ).

جدول رقم (4-12) يوضح ثبات استبانة الدراسة بطريقة معامل ألفا كرونباخ.

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
01	**المحور الأول:** معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.	7	0,706	0,84
01	**المحور الثاني:** درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.	10	0,724	0,85
02	**المحور الثالث:** فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.	10	0,688	0,82
03	**المحور الرابع:** مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي.	09	0,704	0,83
04	**المحور الخامس:** طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية.	11	0,764	0,87
كل المحاور: دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية		**47**	**0,750**	**0,86**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول قد بلغ حوالي (70,6%)، أما المحور الثاني (72,4%)، وفي المحور الثالث (66,8 %)، أما المحور الرابع فقد بلغ (70,4%)، وفيما يتعلق بالمحور الخامس فقد تعدى (76,4%)، وبالنسبة للمحاور الأربعة مجتمعة فقد بلغ (75%). تؤكد هذه النسب المتحصل عليها سواء بالنسبة لكل محور أو للمحاور الأربعة مجتمعة مع بعضها، مدى ثبات الأداة المستخدمة في هذه الدراسة الميدانية.

من جهة أخرى نلاحظ أن معاملات الصدق هي الأخرى تبدو مرتفعة وتقترب من الواحد (1) أو (100%)، حيث بلغت في المحور الأول (84%)، وفيما يخص المحور الثاني (85%)، وكذلك في المحور الثالث (82%)، أما المحور الرابع (83%)، والمحور الخامس والأخير فتقدر (87%)، وبخصوص كل المحاور مجتمعة مع بعضها البعض فبلغت (86%)، وهي مؤشرات على صدق البيانات وأنها صالحة لقياس ما أعدت لقياسه.

- **اختبار الثبات عن طريق التجزئة النصفية: Split-half** وفق هذه الطريقة يتم تجزئة جميع فقرات محاور الاستبانة إلى جزأين، الجزء الأول يمثل الأسئلة ذات الترتيب الفردي والجزء الثاني يمثل الأسئلة ذات الترتيب الزوجي، بعد ذلك يتم حساب معامل الارتباط (r) بين درجات الأسئلة ذات الرتب الفردية ودرجات الأسئلة ذات الرتب الزوجية، يتم تصحيح معامل الارتباط المتحصل عليه بمعادلة سبيرمان براون (Spearman-Brown Coefficient)، كما هو مبين في الجدول أدناه:

جدول رقم (4-13) يوضح ثبات استبانة الدراسة بطريقة التجزئة النصفية.

المحور	معامل التجزئة النصفية قبل التصحيح	معامل التجزئة النصفية بعد التصحيح سبيرمان بروان
المحور الأول: معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.	0,728	0,842
المحور الثاني: درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.	0,820	0,901
المحور الثالث: فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.	0,530	0,693
المحور الرابع: مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي.	0,530	0,693
المحور الخامس: طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية.	0,820	0,904

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

التجزئة النصفية بالنسبة للمحاور يتبين لنا من خلال الجدول رقم (4-12) ما يلي:

فيما يتعلق بالمحور الاول معامل التجزئة النصفية قبل التصحيح فقد بلغ (72.8%)، هذا من جهة أما معامل التجزئة النصفية بعد التصحيح سبيرمان بروان فقد بلغ (84.2%) من جهة أخرى، وفي المحور الثاني معامل التجزئة النصفية قبل التصحيح فقد بلغ (82%) معامل التجزئة النصفية بعد التصحيح سبيرمان بروان فقد بلغ (90.1%)، وبخصوص المحور الثالث والرابع فقد كانت معامل التجزئة النصفية قبل التصحيح بلغ (53%) معامل التجزئة النصفية بعد التصحيح سبيرمان بروان بلغ (69.3%) هي نفسها، معامل التجزئة النصفية قبل التصحيح في المحور الخامس بلغ (82%) معامل التجزئة النصفية بعد التصحيح سبيرمان بروان بلغ (90.4%)، وهو دليل ومؤشر آخر على وجود ثبات قوي لأداة الدراسة حيث يقترب المعامل من الواحد (1).

ثالثا: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

يقصد بالاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة أي قوة الارتباط بين درجات كل محور ودرجات فقرات الاستبانة الكلية، والصدق باختصار هو أن تقيس أسئلة الدراسة ما وضعت لقياسه، بمعنى أن تقيس فعلا ما وضعت لقياسه، وقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة اعتمادا على اجابات أفراد عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ عددها فردا، حيث تم حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه،

وهذا من خلال اعتماد مستوى دلالة احصائية (Sig) تقدر بـ (0.05) أي (5%)، وهو مستوى الدلالة المتعارف على استخدامه في مجال العلوم الانسانية.

❖ **صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:**

الجدول الموالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والمحور الأول عند مستوى دلالة احصائية (0.05).

جدول رقم (4-14) يوضح اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني.

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
01	التعاون والتنسيق يحقق التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.	0,445	0,01
02	هناك حرية في تواصل وتبادل معلومات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.	0,608	0,01
03	يستعين المدقق الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي.	0,698	0,01
04	تقدير الوقت الملائم لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي و الخارجي يتناسب مع طبيعة المهنة.	0,496	0,01
05	يعتبر تقرير المدقق الداخلي و الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق حيث يسعى من خلاله إلى إبلاغ الجهات المعنية برأيه حول مدى تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة الاقتصادية.	0,555	0,01
06	يعتمد المدقق الخارجي عند أداء مهمته على عمل المدقق الداخلي في أداء اختبارات نظام الرقابة الداخلية.	0,706	0,01
07	يقوم المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في الجمع والحصول على أدلة وقرائن الاثبات اللازمة.	0,629	0,01
08	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.	0,598	0,01
09	يتأكد المدقق الخارجي من جودة وثائق وتقارير أوراق عمل المدقق الداخلي الموجه للإدارة العليا.	0,619	0,01
10	يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشكلات.	0,587	0,01

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الثاني ذات دلالة احصائية جد قوية عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha = 0.05$)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني من الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث:**

الجدول التالي يوضح اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والمحور الثالث عند مستوى دلالة احصائية (0.05).

جدول رقم (4-15) يوضح اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث.

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
11	يقوم المدقق الداخلي بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية بشكل مستمر.	0,483	0,01
12	تهتم الادارة العليا في المؤسسة بوظيفة التدقيق الداخلي بشكل كبير.	0,457	0,01
13	تحديد أجر المدقق الداخلي يؤثر على أداء عمله بشكل فعال.	0,488	0,01
14	وعي المدقق الداخلي لكيفية اتمام الاجراءات التدقيقية له تأثيره في نجاح عملية التدقيق.	0,635	0,01
15	فهم المدقق الداخلي لمجال عمل المؤسسة الاقتصادية والنشاط الذي تمارسه يساعده في عملية التقييم وتحديد الانحرافات والمخاطر.	0,489	0,01
16	التحصيل العلمي المكتسب والمتعلق بالمهنة التدقيق الداخلي له تأثيره على نجاح العملية التدقيقية.	0,502	0,01
17	الخبرة التي يكتسبها المدقق الداخلي ركيزة أساسية لإتمام العمل التدقيقي على أكمل وجه.	0,593	0,01
18	مشاركة المدقق الداخلي في الدورات التدريبية والتعليمية يحسن من الكفاءة المهنية لديه.	0,510	0,01
19	تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق الداخلي يؤثر على أداءه.	0,480	0,01
20	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي احدى الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية.	0,402	0,01

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

يبين الجدول في الأعلى أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الثالث ذات دلالة احصائية جد قوية عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha = 0.05$)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث من الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع:**

الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والمحور الرابع عند مستوى دلالة احصائية (0.05).

جدول رقم (4-15) يوضح اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع.

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
21	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الخارجي من ممارسة أي أفعال لا تناسب المهنة أو المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها.	-0.253	0.01
22	المدقق الخارجي يبدي رأيه بكل موضوعية، ولا يخضع لتأثير ولا يمارس مهنته لأغراض شخصية.	-0.230	0.001
23	يساهم المدقق الخارجي في دعم و تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.	0.625	0.01
24	يعد التأهيل العلمي والعملي شرط أساسي للممارسة مهنة التدقيق الخارجي.	0.772	0.01
25	لدى المدقق الخارجي الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير تلك المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق.	0.720	0.01
26	يلتزم المدقق الخارجي بالأنظمة والقواعد والتشريعات القانونية السائدة.	0.789	0.01
27	يشارك المدقق الخارجي في التدريب والتأهيل المستمر اضافة إلى المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.	0.715	0.01
28	يمارس المدقق الخارجي الشك المهني للكشف عن التلاعب في القوائم المالية.	0.755	0.01
29	يقوم المدقق الخارجي بتأدية كافة الخطوات العملية المطلوبة مهنيا للحصول على قرائن وأدلة إثبات كافية.	0.788	0.01

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

الجدول في الأعلى يوضح أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الرابع ذات دلالة احصائية جد قوية عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد (α=0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع من الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه، وبما أن الفقرات 21 و22 سالبة فهذا يعني وجود علاقة عكسية بمعنى أن المدقق الخارجي لا يخضع ولا تحكمه أي قيود أو قوانين فله الحرية والسلطة الكاملة والمطلقة في ممارسة أعماله.

❖ **صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس:**

الجدول في الاسفل يبين اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والمحور الخامس عند مستوى دلالة احصائية (0.05).

جدول رقم (4-17) يوضح اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس.

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاجمالية (Sig)
30	يعتمد مستخدمو القوائم المالية على تقرير المدقق الداخلي و الخارجي لمعرفة مصداقية القوائم المالية.	0.422	0.01
31	يقوم المدقق الداخلي والخارجي بالتأكد من أن أصول المؤسسة الاقتصادية قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.	0.545	0.01
32	تظافر الجهود بين المدقق الداخلي و الخارجي يمنع الازدواج وتكرار العمل.	0.690	0.01
33	يسترشد المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة.	0.753	0.01
34	وجود وظيفة التدقيق الداخلي و الخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية توفر سمعة وشهرة حسنة للمؤسسة الاقتصادية.	0.661	0.01
35	يلتزم المدقق الداخلي و المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة عند دراستهم وتقييمهم لنظام الرقابة الداخلية.	0.678	0.01
36	يوجد اتفاق مكتوب لترتيبات التعاون والاعتماد بين المدقق الداخلي و الخارجي.	0.665	0.01
37	هناك خطة عمل مشتركة للتغلب على المشكلات التي تعيق التواصل بين المدقق الداخلي و الخارجي.	0.714	0.01
38	يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة تلفت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي.	0.707	0.01
39	يتشاور ويتفق المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي على معايير التوثيق التي سيتبعونه في عملهم.	0.781	0.01
40	يتعاون المدقق الداخلي و المدقق الخارجي في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية والعمل على تعزيزه.	0.814	0.01

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

الجدول في الأعلى يوضح أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الخامس ذات دلالة احصائية جد قوية عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة كانت أقل من مستوى الدلالة المعتمد (α=0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس من الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:**

الجدول التالي يتضمن اختبار صدق الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل محور ومجموع فقرات الاستبانة عند مستوى دلالة (0.05).

جدول رقم (4-18) يوضح اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات محاور الدراسة.

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
01	**المحور الأول:** معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.	-0,224	0,01
02	**المحور الثاني:** درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.	0,778	0,01
03	**المحور الثالث:** فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.	0,639	0,01
04	**المحور الرابع:** مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي.	0,678	0,01
05	**المحور الخامس:** طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية.	0.875	0,01

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

يتبين لنا من الجدول في الاعلى أن معاملات الارتباط لكل محاور الدراسة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور كانت أقل (0.05)، كما نلاحظ أن معاملات الارتباط بين كل محور ومجموع فقرات الاستبانة قريبة من (1) وهذا المؤشر على وجود ارتباط قوي، وبذلك تعتبر جميع فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.

استندت الطالبة في اختبار فرضيات الدراسة إلى اتباع أساليب الاختبارات اللامعلمية (أساليب لا بارامترية- Non Parametric)، وهذا راجع لعدة اعتبارات عديدة، أهمها:

- البيانات محل التحليل لا تتبع التوزيع الطبيعي (عدم اعتدالية التوزيع).*
- طبيعة البيانات ترتيبية، أي ليست كمية أو رقمية (مقياس ليكارت الخماسي).

ولهذا تم اختبار الفرضيات عن طريق الاختبار الاحصائي ذو الحدين (Test Binomial)، بدراسة مدى اختلاف اجابات أفراد عينة الدراسة عن اجابة الحياد حسب مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة (2)، وهذا عند مستوى دلالة احصائية $(\alpha = 0.05)$، كما تم الاستعانة بمقاييس الاحصاء الوصفي (Descriptive Statistics Metrics)، وعلى رأسها: مقاييس النزعة المركزية، كالمتوسطات الحسابية (Arithmetic Means)، ومقاييس التشتت كالانحرافات المعيارية (Standard Deviations)، مع الاستعانة بالتكرارات (Frequencies) والنسب المئوية (Percentage)، للمساعدة على التحليل واستخلاص النتائج.

أولا: اختبار الفرضية الأولى.

* : لمزيد من المعلومات أنظر الملحق رقم (06): المتعلق باختبار اعتدالية التوزيع عند مستوى دلالة احصائية (0.05).

سيتم اختبار صحة الفرضية الأولى عن طريق اختبار (Test Binomial)، وعند مستوى دلالة احصائية ($\alpha = 0.05$)، حيث سيتم اختبار مدى اختلاف اجابات عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، وهذا من خلال فقرات المحور الثاني، من الفقرة رقم (01) إلى الفقرة رقم (10)، وقبل الخوض في ذلك نستعرض نتائج الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور على النحو الموالي:

جدول رقم (4-18) يوضح احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني.

	الفقرات	البيان	الاجابة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
01	التعاون والتنسيق يحقق التكامل بين المدقق الداخلي و الخارجي.	التكرار	5	13	13	108	62	4,04	0,927	موافق
		النسبة%	2,5	6,5	6,5	53,7	30,8			
02	هناك حرية في تواصل وتبادل معلومات بين المدقق الداخلي و الخارجي.	التكرار	13	24	42	85	37	3,54	1,118	موافق
		النسبة%	6,5	11,9	20,9	42,3	18,4			
03	يستعين المدقق الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي.	التكرار	9	20	31	95	46	3,74	1,060	موافق
		النسبة%	4,5	10,0	15,4	47,3	22,9			
04	تقدير الوقت الملائم لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي و الخارجي يتناسب مع طبيعة المهنة.	التكرار	8	21	30	95	46	3,95	3,026	موافق
		النسبة%	4,0	10,4	14,9	47,3	22,9			
05	يعتبر تقرير المدقق الداخلي و الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق حيث يسعى من خلاله إلى إبلاغ الجهات المعنية برأيه حول مدى تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة الاقتصادية.	التكرار	3	11	18	92	77	4,14	0,900	موافق
		النسبة%	1,5	5,5	9,0	45,8	38,3			
06	يعتمد المدقق الخارجي عند أداء مهمته على عمل المدقق الداخلي في أداء اختبارات نظام الرقابة الداخلية.	التكرار	9	28	34	94	36	3,60	1,073	موافق
		النسبة%	4,5	13,9	16,9	46,8	17,9			
07	يقوم المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في الجمع والحصول على أدلة وقرائن الاثبات اللازمة.	التكرار	9	25	31	105	31	3,62	1,033	موافق
		النسبة%	4,5	12,4	15,4	52,2	15,4			
08	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.	التكرار	7	34	32	104	24	3,52	1,020	موافق
		النسبة%	3,5	16,9	15,9	51,7	11,9			
09	يتأكد المدقق الخارجي من جودة وثائق وتقارير أوراق عمل المدقق الداخلي الموجه للإدارة العليا.	التكرار	11	16	16	118	40	3,80	1,026	موافق
		النسبة%	5,5	8,0	8,0	58,7	19,9			
10	يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي و الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشكلات.	التكرار	11	19	30	95	46	3,73	1,086	موافق
		النسبة%	5,5	9,5	14,9	47,3	22,9			
المحور الثاني: درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.								**3,76**	**0,71**	**موافق**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

نلاحظ من الجدول (4-18) جملة من النتائج متعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني، يمكن تلخيصها في النقاط الموالية:

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (01)، نلاحظ أن ما نسبته (2,5%) من أفراد عينة الدراسة (5 أفراد) غير موافقين بشدة، وما نسبته (6,5%) من أفراد عينة الدراسة (13 فرد) غير موافقة، أما نسبة (6,5%) من أفراد عينة الدراسة (13 فرد) التزمت الحياد، وبخصوص نسبة (53,7%) من أفراد عينة الدراسة (108 فرد) موافقة، والبقية بنسبة (30,8%) وعددها (62 فرد) وهي غالبية جزئية، والتي وافقت بشدة على ما جاء في الفقرة بأن التعاون والتنسيق يحقق التكامل بين المدقق الداخلي و الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,04)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وأن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (02)، نلاحظ أن ما نسبته (6,5%) من أفراد عينة الدراسة (13 فرد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (11,9%) من أفراد عينة الدراسة (24 فرد) غير موافقة، أما نسبة (20,9%) من أفراد عينة الدراسة (42 فرد) التزمت بالحياد، وبخصوص نسبة (42,3%) وعددها (85 فرد) موافقة، والبقية بنسبة (18,4%) من أفراد عينة الدراسة (37 فرد) والتي وافقت بشدة على ما جاء في هذه الفقرة بأن هناك حرية في تواصل وتبادل معلومات بين المدقق الداخلي و الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,54)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وأن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (03)، نلاحظ أن ما نسبته (4,5%) من أفراد عينة الدراسة (9 فرد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (10,0%) من أفراد عينة الدراسة (20 فرد) غير موافقة، أما النسبة التي التزمت بالحياد (15,4%) من أفراد عينة الدراسة (31 فرد)، وبخصوص نسبة (47,3%) وعددها (95 فرد) وافقت، والبقية بنسبة (22,9%) وعددها (46 فرد) وافقت بشدة على ما جاء في هذه الفقرة، بأن يستعين المدقق الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,74) فقط، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (04)، نلاحظ أن ما نسبته (4,0%) من أفراد عينة الدراسة (8 فرد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (10,4%) من أفراد عينة الدراسة (21 فرد) غير موافقة، ونسبة (14,9%) وعددها (30 فرد) التزمت بالحياد، وبالنسبة (47,3%) من أفراد عينة الدراسة (95 فرد) غير موافقة، والبقية بنسبة (22,9%) وعددها (46 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة بأن تقدير الوقت الملائم لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يتناسب مع طبيعة المهنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,95)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة، ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (05)، نلاحظ أن ما نسبته (1,5%) من أفراد عينة الدراسة (3 أفراد) غير موافقة بشدة، وبنسبة (5,5%) من أفراد عينة الدراسة (11 فرد) غير موافقة، أما نسبة (9,0%) من أفراد عينة الدراسة (18 فرد) التزمت بالحياد، وبخصوص نسبة (45,8%) وعددها (92 فرد) وافقت، وباقي النسبة (38,3%) من أفراد عينة الدراسة (77 فرد) وافق بشدة على ما جاء في الفقرة يعتبر تقرير المدقق الداخلي والخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق حيث يسعى من خلاله إلى إبلاغ الجهات المعنية برأيه حول مدى تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة الاقتصادية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,14) وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (06)، نلاحظ أن ما نسبته (4,5%) من أفراد عينة الدراسة (9 أفراد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (13,9%) من أفراد عينة الدراسة (28 فرد) غير موافقة، ونسبة (16,9%) من أفراد عينة الدراسة (34 فرد) التزمت بالحياد، والنسبة (46,8%) من أفراد عينة الدراسة (94 فرد) موافقة، أما النسبة الباقية (17,9%) وعددها (36 فرد) وافقت بشدة على ما جاء في هذه الفقرة بأن اعتماد المدقق الخارجي عند أداء مهمته على عمل المدقق الداخلي في أداء اختبارات نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,60)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (07)، نلاحظ أن ما نسبته (4,5%) من أفراد عينة الدراسة (9 أفراد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (12,4%) من أفراد عينة الدراسة (25 فرد) غير موافقة، أما نسبة (15,4%) من أفراد عينة الدراسة (31 فرد) التزمت بالحياد، وأكثر من النصف بنسبة (52,2%) من أفراد عينة الدراسة (105 فرد) موافقة، والنسبة التي بقيت (15,4%) وعددها (31 فرد) وافقت بشدة على ما جاء في الفقرة يقوم

المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في الجمع والحصول على أدلة وقرائن الاثبات اللازمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,62)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (08)، نلاحظ أن ما نسبته (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (16,9%) من أفراد عينة الدراسة (34 فرد) غير موافقة، وبنسبة (15,9%) من أفراد عينة الدراسة (32 فرد) التزمت بالحياد، أما النسبة (51,7%) وعددها (104 فرد) موافقة، والنسبة المتبقية (11,9%) وعددها (24 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,52)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (09)، نلاحظ أن ما نسبته (5,5%) من أفراد عينة الدراسة (11 فرد) غير موافقة بشدة، وبنسبة (8,0%) من أفراد عينة الدراسة (16 فرد) غير موافقة، وما نسبته (8,0%) من أفراد عينة الدراسة (16 فرد) التزمت بالحياد، والنسبة (58,7%) من أفراد عينة الدراسة (118 فرد) موافقة، والبقية بنسبة (19,9%) وعددها (40 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة بأن يتأكد المدقق الخارجي من جودة وثائق وتقارير أوراق عمل المدقق الداخلي الموجه للإدارة العليا، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,80)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (10)، نلاحظ أن ما نسبته (5,5%) من أفراد عينة الدراسة (11 فرد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (9,5%) من أفراد عينة الدراسة (19 فرد) غير موافقة، والنسبة (14,9%) من أفراد عينة الدراسة (30 فرد) التزمت بالحياد، وبنسبة (47,3%) من أفراد عينة الدراسة (95 فرد) موافقة، والبقية بنسبة (22,9%) وعددها (46 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة بأنه يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشكلات، حيث بلغ المتوسط حسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,73)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.

بالنسبة للمحور ككل، والذي يضم الفقرات من (01) إلى (10)، وافقت عينة الدراسة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الأول ، وهو (3,76) ، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).

- **اختبار صحة الفرضية الأولى: المؤسسة الاقتصادية لديها وعي كاف بأهمية وضرورة وجود وظيفة التدقيق (الداخلي والخارجي):**

- **الفرضية العدمية:** المؤسسة الاقتصادية **ليس** لديها وعي كاف بأهمية وضرورة وجود وظيفة التدقيق (الداخلي والخارجي).
- **الفرضية البديلة:** المؤسسة الاقتصادية **لديها** وعي كاف بأهمية وضرورة وجود وظيفة التدقيق (الداخلي والخارجي).

نتائج اختبار الفرضية الأولى من خلال فقراتها من (01) إلى (10) موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-20) يوضح اختبار صحة الفرضية الأولى.

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية (Exact Sig)	القبول أو الرفض
01	التعاون والتنسيق يحقق التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.	0,01	**مقبولة**
02	هناك حرية في تواصل وتبادل معلومات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.	0,01	**مقبولة**
03	يستعين المدقق الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي.	0,01	**مقبولة**
04	تقدير الوقت الملائم لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يتناسب مع طبيعة المهنة.	0,01	**مقبولة**
05	يعتبر تقرير المدقق الداخلي و المدقق الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق حيث يسعى من خلاله إلى إبلاغ الجهات المعنية برأيه حول مدى تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة الاقتصادية.	0,01	**مقبولة**
06	يعتمد المدقق الخارجي عند أداء مهمته على عمل المدقق الداخلي في أداء اختبارات نظام الرقابة الداخلية.	0,01	**مقبولة**
07	يقوم المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في الجمع والحصول على أدلة وقرائن الاثبات اللازمة.	0,01	**مقبولة**
08	يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.	0,01	**مقبولة**
09	يتأكد المدقق الخارجي من جودة وثائق وتقارير أوراق عمل المدقق الداخلي الموجه للإدارة العليا.	0,01	**مقبولة**
10	يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشكلات.	0,01	**مقبولة**
المحور الثاني: درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.		0,01	**مقبولة**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

من الجدول السابق المتعلق باختبار صحة الفرضية الأولى نلاحظ ما يلي:

- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (01)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,04)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: التعاون والتنسيق يحقق التكامل بين المدقق الداخلي و الخارجي.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (02)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,54)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: هناك حرية في تواصل وتبادل معلومات بين المدقق الداخلي و الخارجي.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (03)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,74)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على التالي: يستعين المدقق الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي.
- ✧ وبالنسبة للفقرة رقم (04)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول الفقرة بلغ (3,95)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي مفادها: تقدير الوقت الملائم لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي و الخارجي يتناسب مع طبيعة المهنة.
- ✧ وفيما يخص الفقرة رقم (05)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول الفقرة بلغ (4,14)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يعتبر تقرير المدقق الداخلي و الخارجي المنتج النهائي لعملية التدقيق حيث يسعى من خلاله إلى إبلاغ الجهات المعنية برأيه حول مدى تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة الاقتصادية.
- ✧ وبالنسبة للفقرة رقم (06)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط

الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول الفقرة بلغ (3,60)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يعتمد المدقق الخارجي عند أداء مهمته على عمل المدقق الداخلي في أداء اختبارات نظام الرقابة الداخلية.

- ✧ وبالنسبة للفقرة رقم (07)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,62)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يقوم المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في الجمع والحصول على أدلة وقرائن الاثبات اللازمة.
- ✧ أما بالنسبة للفقرة رقم (08)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,52)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يأخذ المدقق الخارجي في الحسبان العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (09)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها(0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,80)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يتأكد المدقق الخارجي من جودة وثائق وتقارير أوراق عمل المدقق الداخلي الموجه للإدارة العليا.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (10)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,73)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي و الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشكلات.

- ✘ **خلاصة اختبار الفرضية الأولى:**

نظرا لأن القيمة الاحتمالية المتحصل عليها من خلال تطبيق اختبار ذو الحدين على فقرات المحور الثاني، كانت (0,01)، وهي قيمة ذات دلالة احصائية جد قوية، كما أنها اقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0,05)، إذن هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما ان المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول فقرات المحور الأول بلغ (3,76)، وعليه نرفض

الفرضية العدمية الأولى ونقبل الفرضية البديلة الأولى، التي تنص على أن: المؤسسة الاقتصادية **لديها** وعي كاف بأهمية وضرورة وجود وظيفة التدقيق (الداخلي والخارجي).

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية.

سيتم اختبار صحة الفرضية الثانية عن طريق اختبار (Test Binomial)، عند مستوى دلالة احصائية $(\alpha = 0.05)$، حيث سيتم اختبار مدى اختلاف اجابات عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، وهذا من خلال فقرات المحور الثالث من الفقرة رقم (11) إلى الفقرة رقم (20)، وقبل الخوض في ذلك نستعرض نتائج الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور على النحو التالي:

جدول رقم (4-21) يوضح احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث.

الرقم	الفقرات	البيان	الإجابة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
11	يقوم المدقق الداخلي بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية بشكل مستمر.	التكرار	3	10	14	102	72	4,14	0,863	موافق
		النسبة%	%1,5	%5,0	%7,0	%50,7	35,8			
12	تهتم الادارة العليا في المؤسسة الاقتصادية بوظيفة التدقيق الداخلي بشكل كبير.	التكرار	9	24	18	94	56	3,82	1,105	موافق
		النسبة%	%4,5	%11,9	%9,0	%46,8	%27,9			
13	تحديد أجر المدقق الداخلي يؤثر على أداء عمله بشكل فعال.	التكرار	7	13	25	94	62	3,95	1,004	موافق
		النسبة%	%3,5	%6,5	%12,4	%46,8	%30,8			
14	وعي المدقق الداخلي لكيفية اتمام الاجراءات التدقيقية له تأثيره في نجاح عملية التدقيق.	التكرار	2	7	15	100	77	4,21	0,804	موافق بشدة
		النسبة%	%1,0	%3,5	%7,5	%49,8	%38,3			
15	فهم المدقق الداخلي لمجال عمل المؤسسة الاقتصادية والنشاط الذي تمارسه يساعده في عملية التقييم وتحديد الانحرافات والمخاطر.	التكرار	0	5	7	92	97	4,40	0,679	موافق بشدة
		النسبة%	%0	%2,5	%3,5	%45,8	%48,3			

16	التحصيل العلمي المكتسب والمتعلق بالمهنة التدقيق الداخلي له تأثيره على نجاح العملية التدقيقية.	**التكرار**	2	5	15	90	89	4,29	0,791	موافق بشدة
		النسبة%	%1,0	%2,5	%7,5	%44,8	%44,3			
17	الخبرة التي يكتسبها المدقق الداخلي ركيزة أساسية لإتمام العمل التدقيقي على أكمل وجه.	**التكرار**	2	7	7	83	102	4,37	0,797	موافق بشدة
		النسبة%	%1,0	%3,5	%3,5	%41,3	%50,7			
18	مشاركة المدقق الداخلي في الدورات التدريبية والتعليمية يحسن من الكفاءة المهنية لديه.	**التكرار**	2	5	9	95	90	4,32	0,762	موافق بشدة
		النسبة%	%1,0	%2,5	%4,5	%47,3	%44,8			
19	تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق الداخلي يؤثر على أداءه.	**التكرار**	4	16	20	101	60	3,98	0,948	موافق
		النسبة%	%2,0	%8,0	%10,0	%50,2	%29,9			
20	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي احدى الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية.	**التكرار**	2	7	7	79	106	4,39	0,800	موافق بشدة
		النسبة%	%1,0	%3,5	%3,5	%39,3	%52,7			
المحور الثالث: فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.								4,187	0,477	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

يتبين من الجدول أعلاه جملة من النتائج متعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث، يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (11)، نلاحظ أن ما نسبته (1,5%) من أفراد عينة الدراسة (3 أفراد) غير موافقة بشدة على ما جاء في هذه الفقرة بأن يقوم المدقق الداخلي بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية بشكل مستمر، وأما نسبة (5,0%) من أفراد عينة الدراسة (10 أفراد) غير موافقة، والنسبة المحايدة (7,0%) من أفراد عينة الدراسة (14 فرد)، وبخصوص النسبة التي وافقت (50,7%) من أفراد عينة الدراسة (102 فرد)، وباقي النسبة (35,8) من أفراد عينة الدراسة (72 فرد) وافقت بشدة على ما جاء في هذه الفقرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,14)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (12)، نلاحظ أن ما نسبته (4,5%) من أفراد عينة الدراسة (9 أفراد) غير موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة تهتم الادارة العليا في المؤسسة الاقتصادية بوظيفة التدقيق الداخلي بشكل كبير، أما النسبة الغير موافقة (11,9%) من أفراد عينة الدراسة (24 فرد)، والنسبة المحايدة (9,0%) من أفراد عينة الدراسة (18 فرد)، أما بالنسبة (46,8%) من أفراد عينة الدراسة (94 فرد) وافقت على ما جاء في الفقرة، وباقي النسبة (27,9%) من أفراد عينة الدراسة (56 فرد) وافقت بشدة على ما جاء في الفقرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,82)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (13)، نلاحظ أن ما نسبته (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة تحديد أجر المدقق الداخلي يؤثر على أداء عمله بشكل فعال، وبنسبة (6,5%) من أفراد عينة الدراسة (13 فرد) غير موافقة، أما النسبة المحايدة (12,4%) من أفراد عينة الدراسة (25 فرد)، وبخصوص النسبة (46,8%) من أفراد عينة الدراسة (94 فرد) موافقة، وباقي النسبة (30,8%) من أفراد عينة الدراسة (62 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,95)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (14)، نلاحظ أن ما نسبته (1,0%) من أفراد عينة الدراسة (2 أفراد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقة، والنسبة المحايدة (7,5%) من أفراد عينة الدراسة (15 فرد)، وبخصوص النسبة (49,8%) من أفراد عينة الدراسة (100 فرد) موافقة، وباقي النسبة (38,3%) من أفراد عينة الدراسة (77 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة وعي المدقق الداخلي لكيفية اتمام الاجراءات التدقيقية له تأثيره في نجاح عملية التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,21)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (15)، نلاحظ أن ما نسبته (2,5%) من أفراد عينة الدراسة (5 أفراد) غير موافقة، وبخصوص النسبة المحايدة (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد)، وأما النسبة (45,8%) من أفراد عينة الدراسة (92 فرد) موافقة، وباقي النسبة (48,3%) من أفراد عينة الدراسة (97 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة فهم المدقق الداخلي لمجال عمل المؤسسة الاقتصادية والنشاط الذي تمارسه يساعده في عملية التقييم وتحديد الانحرافات والمخاطر، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,40)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (16)، نلاحظ أن ما نسبته (1,0%) من أفراد عينة الدراسة (2 أفراد) غير موافقة بشدة، وأما نسبة (2,5%) من أفراد عينة الدراسة (5 أفراد) غير موافقة، والنسبة المحايدة (7,5%) من أفراد

عينة الدراسة (15 فرد)، والنسبة (44,8%) من أفراد عينة الدراسة (90 فرد) موافقة، والنسبة الباقية (44,3%) من أفراد عينة الدراسة (89 فرد) وافقت بشدة على ما جاء في الفقرة التحصيل العلمي المكتسب والمتعلق بالمهنة التدقيق الداخلي له تأثيره على نجاح العملية التدقيقية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,29)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (17)، نلاحظ أن ما نسبته (1,0%) من أفراد عينة الدراسة (2 أفراد) غير موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة، ونسبة (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقة، والنسبة المحايدة (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد)، أما النسبة (41,3%) من أفراد عينة الدراسة (83 فرد) موافقة، وباقي النسبة (50,7%) من أفراد عينة الدراسة (102 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة الخبرة التي يكتسبها المدقق الداخلي ركيزة أساسية لإتمام العمل التدقيقي على أكمل وجه، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,37)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (18)، نلاحظ أن ما نسبته (1,0%) من أفراد عينة الدراسة (2 أفراد) غير موافقة بشدة، أما النسبة (2,5%) من أفراد عينة الدراسة (5 أفراد) غير موافقة، والمحايد كان نسبته (4,5%) من أفراد عينة الدراسة (9 أفراد)، وبخصوص النسبة (47,3%) من أفراد عينة الدراسة (95 فرد) موافقة، وباقي النسبة (44,8%) من أفراد عينة الدراسة (90 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة مشاركة المدقق الداخلي في الدورات التدريبية والتعليمية يحسن من الكفاءة المهنية لديه، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,32)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (19)، نلاحظ أن ما نسبته (2,0%) من أفراد عينة الدراسة (4 أفراد) غير موافقة بشدة، أما نسبة (8,0%) من أفراد عينة الدراسة (16 فرد) غير موافقة، والنسبة المحايدة (10,0%) من أفراد عينة الدراسة (20 فرد)، بنسبة (50,2%) من أفراد عينة الدراسة (101 فرد) موافقة، وباقي النسبة (29,9%) من أفراد عينة الدراسة (60 فرد) موافقة بشدة، على ما جاء في الفقرة تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق الداخلي يؤثر على أداءه، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,98)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (20)، نلاحظ أن ما نسبته (1,0%) من أفراد عينة الدراسة (2 أفراد) غير موافقة بشدة، وبنسبة (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفرد) غير موافقة، والنسبة المحايدة (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد)، وبخصوص النسبة (39,3%) من أفراد عينة الدراسة (79 فرد) موافقة، وباقي

النسبة (52,7%) من أفراد عينة الدراسة (106 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة تمثل وظيفة التدقيق الداخلي احدى الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,39)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33).

بالنسبة للمحور الثاني ككل، والذي يضم الفقرات من (11) إلى (20)، وافقت عينة الدراسة على أن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث (4,187)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي.

- **اختبار صحة الفرضية الثانية: توجد فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).**

- **الفرضية العدمية: لا** توجد فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).
- **الفرضية البديلة: توجد** فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).

نتائج اختبار الفرضية الثانية من خلال فقراتها من (11) إلى (20)، موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-22) يوضح اختبار صحة الفرضية الثانية.

الرقم	الفقرات	القيمة الاحتمالية (Exact Sig)	القبول أو الرفض
11	يقوم المدقق الداخلي بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية بشكل مستمر.	0,01	**مقبولة**
12	تهتم الادارة العليا في المؤسسة بوظيفة التدقيق الداخلي بشكل كبير.	0,01	**مقبولة**
13	تحديد أجر المدقق الداخلي يؤثر على أداء عمله بشكل فعال.	0,01	**مقبولة**
14	وعي المدقق الداخلي لكيفية اتمام الاجراءات التدقيقية له تأثيره في نجاح عملية التدقيق.	0,01	**مقبولة**
15	فهم المدقق الداخلي لمجال عمل المؤسسة الاقتصادية والنشاط الذي تمارسه يساعده في عملية التقييم وتحديد الانحرافات والمخاطر.	0,01	**مقبولة**
16	التحصيل العلمي المكتسب والمتعلق بالمهنة التدقيق الداخلي له تأثيره على نجاح العملية التدقيقية.	0,01	**مقبولة**
17	الخبرة التي يكتسبها المدقق الداخلي ركيزة أساسية لإتمام العمل التدقيقي على أكمل وجه.	0,01	**مقبولة**
18	مشاركة المدقق الداخلي في الدورات التدريبية والتعليمية يحسن من الكفاءة المهنية لديه.	0,01	**مقبولة**
19	تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق الداخلي يؤثر على أداءه.	0,01	**مقبولة**
20	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي احدى الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية.	0,01	**مقبولة**
	المحور الثالث: فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.	0,01	**مقبولة**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

من الجدول السابق والمتعلق باختبار صحة الفرضية الثانية نلاحظ ما يلي:

- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (11)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها(0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,14)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يقوم المدقق الداخلي بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية بشكل مستمر.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (12)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,82)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: تهتم الادارة العليا في المؤسسة الاقتصادية بوظيفة التدقيق الداخلي بشكل كبير.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (13)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,95)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: تحديد أجر المدقق الداخلي يؤثر على أداء عمله بشكل فعال.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (14)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,21)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: وعي المدقق الداخلي لكيفية اتمام الاجراءات التدقيقية له تأثيره في نجاح عملية التدقيق.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (15)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,40)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: فهم المدقق الداخلي لمجال عمل المؤسسة الاقتصادية والنشاط الذي تمارسه يساعده في عملية التقييم وتحديد الانحرافات والمخاطر.

- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (16)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,29)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: التحصيل العلمي المكتسب والمتعلق بالمهنة التدقيق الداخلي له تأثيره على نجاح العملية التدقيقية.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (17)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,37)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: الخبرة التي يكتسبها المدقق الداخلي ركيزة أساسية لإتمام العمل التدقيقي على أكمل وجه.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (18)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,32)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: مشاركة المدقق الداخلي في الدورات التدريبية والتعليمية يحسن من الكفاءة المهنية لديه.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (19)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,98)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق الداخلي يؤثر على أداءه.
- ✧ بالنسبة للفقرة رقم (20)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,39)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: تمثل وظيفة التدقيق الداخلي احدى الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية.

✘ خلاصة اختبار الفرضية الثانية:

نظرا لأن القيمة الاحتمالية المتحصل عليها من خلال تطبيق اختبار ذو الحدين على فقرات المحور الثاني، كانت (0,01)، وهي قيمة ذات دلالة احصائية جد قوية، كما أنها أقل من مستوى الدلالة المتعمد في هذه

الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما ان المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني (4,18)، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، التي تنص على أن: توجد فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة.

سيتم اختبار صحة الفرضية الثالثة عن طريق اختبار (Test Binomial)، عند مستوى دلالة احصائية $(\alpha = 0.05)$، حيث سيتم اختبار مدى اختلاف اجابات عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، وهذا من خلال فقرات المحور الرابع من الفقرة رقم: (21) إلى الفقرة رقم (29)، وقبل الخوض في ذلك نستعرض نتائج الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور على النحو التالي:

جدول رقم (4–23) يوضح احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الرابع.

الرقم	الفقرات	البيان	الإجابة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
21	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الخارجي من ممارسة أي أفعال لا تناسب المهنة أو المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها.	التكرار	49	92	21	25	14	2,32	1,174	غير موافق
		النسبة%	24,4	45,8	10,4	12,4	7,0			
22	المدقق الخارجي يبدي رأيه بكل موضوعية، ولا يخضع لتأثير ولا يمارس مهنته لأغراض شخصية.	التكرار	80	60	29	17	15	2,14	1,241	غير موافق
		النسبة%	39,8	29,9	14,4	8,5	7,5			
23	يساهم المدقق الخارجي في دعم و تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.	التكرار	12	16	19	98	56	3,85	1,100	موافق
		النسبة%	6,0	8,0	9,5	48,8	27,9			
24	يعد التأهيل العلمي والعملي شرط أساسي للممارسة مهنة التدقيق الخارجي.	التكرار	8	9	15	88	81	4,12	1,003	موافق
		النسبة%	4,0	4,5	7,5	43,8	40,3			
25	لدى المدقق الخارجي الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير تلك المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق.	التكرار	5	14	30	92	60	3,94	0,975	موافق
		النسبة%	2,5	7,0	14,9	45,8	29,9			
26	يلتزم المدقق الخارجي بالأنظمة والقواعد والتشريعات القانونية السائدة.	التكرار	8	9	12	91	81	4,13	0,993	موافق
		النسبة%	4,0	4,5	6,0	45,3	40,3			
27	يشارك المدقق الخارجي في التدريب والتأهيل المستمر اضافة إلى المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.	التكرار	7	14	23	96	61	3,95	1,006	موافق
		النسبة%	3,5	7,0	11,4	47,8	30,3			
28	يمارس المدقق الخارجي الشك المهني للكشف عن	التكرار	10	12	21	95	63	3,94	1,052	موافق

	التلاعب في القوائم المالية.	**النسبة%**	5,0	6,0	10,4	47,3	31,3			
29	يقوم المدقق الخارجي بتأدية كافة الخطوات العملية المطلوبة مهنيا للحصول على قرائن وأدلة إثبات كافية.	**التكرار**	7	12	13	95	74	4,08	0,992	موافق
		النسبة%	3,5	6,0	6,5	47,3	36,8			
المحور الرابع: مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي.								**3,6064**	**0,52008**	**موافق**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

يبين الجدول رقم (4-22) جملة من النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث، يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (21)، نلاحظ أن ما نسبته (24,4%) من أفراد عينة الدراسة (49 فرد) غير موافق بشدة، وما نسبته (45,8%) من أفراد عينة الدراسة (92 فرد) غير موافقة، أما نسبة (10,4%) التزمت بالحياد، و فيما يخص نسبة (12,4%) وعددها (25 فرد) التي وافقت، وباقي النسبة (7,0%) وعددها (14 فرد) فقط، والتي وافقت بشدة على ما جاء في هذه الفقرة بأنه توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الخارجي من ممارسة أي أفعال لا تناسب المهنة أو المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (2,32) فقط، وهو محصور بين الحد الأدنى (1,67) والأعلى (2,33) لمجال المتوسط الحسابي الحيادي.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (22)، نلاحظ أن ما نسبته (39,8%) من أفراد عينة الدراسة (80 فرد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (29,9%) من أفراد عينة الدراسة (60 فرد) غير موافقة، أما نسبة (14,4%) وعددها (29 فرد) التزمت بالحياد، وما نسبة (8,5%) من أفراد عينة الدراسة (17 فرد) موافقة، وباقي النسبة (7,5%) وعددها (15 فرد) فقط، والتي وافقت بشدة على ما جاء في هذه الفقرة المدقق الخارجي يبدي رأيه بكل موضوعية، ولا يخضع لتأثير ولا يمارس مهنته لأغراض شخصية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (2,14) فقط، وهو محصور بين الحد الأدنى (1,67) والأعلى (2,33) لمجال المتوسط الحسابي الحيادي.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (23)، نلاحظ أن ما نسبته (6,0%) من أفراد عينة الدراسة (12 فرد) غير موافقة بشدة، وبنسبة (8,0%) من أفراد عينة الدراسة (16 فرد) غير موافقة، أما نسبة (9,5%) من أفراد عينة الدراسة (19 فرد) التزمت بالحياد، وبخصوص نسبة (48,8%) من أفراد عينة الدراسة (98 فرد) موافقة، أما النسبة التي بقيت (27,9%) وعددها (56 فرد) فقط موافقة بشدة، على ما جاء في الفقرة يساهم المدقق الخارجي في دعم و تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة التي يتعاقد معها ويلتزم باحترام هذه الأهداف، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,85)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (24)، نلاحظ أن ما نسبته (4,0%) من أفراد عينة الدراسة (8 أفراد) غير موافقة بشدة، أما نسبة (4,5%) من أفراد عينة الدراسة (9 فرد) غير موافقة، ونسبة (7,5%) من أفراد عينة الدراسة (15 فرد) التزمت بالحياد، وبالنسبة (43,8%) من أفراد عينة الدراسة (88 فرد) موافقة، أما بقية نسبة (40,3%) وعددها (81 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة يعد التأهيل العلمي والعملي شرط أساسي للممارسة مهنة التدقيق الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,12)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (25)، نلاحظ أن ما نسبته (2,5%) من أفراد عينة الدراسة (5 أفراد) غير موافقة بشدة، أما نسبة (7,0%) من أفراد عينة الدراسة (14 فرد) غير موافقة، ونسبة (14,9%) من أفراد عينة الدراسة (30 فرد) التزمت بالحياد، والنسبة (45,8%) من أفراد عينة الدراسة (92 فرد) موافقة، وباقي النسبة (29,9%) وعددها (60 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة لدى المدقق الخارجي الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير تلك المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,94)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وان كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (26)، نلاحظ أن ما نسبته (4,0%) من أفراد عينة الدراسة (8 أفراد) غير موافقة بشدة، أما بنسبة (4,5%) من أفراد عينة الدراسة (9 فرد) غير موافقة، والنسبة (6,0%) من أفراد عينة الدراسة (12 فرد) التزمت بالحياد، و نسبة (45,3%) من أفراد عينة الدراسة (91 فرد) موافقة، وباقي النسبة (40,3%) وعددها (81 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة يلتزم المدقق الخارجي بالأنظمة والقواعد والتشريعات القانونية السائدة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,13)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (27)، نلاحظ أن ما نسبته (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقة بشدة، أما نسبة (7,0%) من أفراد عينة الدراسة (14 فرد) غير موافقة، و نسبة (11,4%) من أفراد عينة الدراسة (23 فرد) التزم بالحياد، أما نسبة (47,8%) من أفراد عينة الدراسة (96 فرد) وافقت، وباقي النسبة (30,3%) وعددها (61 فرد) وافقت بشدة على ما جاء في الفقرة يشارك المدقق

الخارجي في التدريب والتأهيل المستمر اضافة إلى المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,95)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (28)، نلاحظ أن ما نسبته (5,0%) من أفراد عينة الدراسة (10 أفراد) غير موافقين بشدة، وما نسبته (6,0%) من أفراد عينة الدراسة (12 فرد) غير موافقين، وبنسبة (10,4) من أفراد عينة الدراسة (21 فرد) التزمت بالحياد، ونسبة (47,3%) من أفراد عينة الدراسة (95 فرد) موافقة، وباقي النسبة (31,3%) وعددها (63 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة يمارس المدقق الخارجي الشك المهني للكشف عن التلاعب في القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,94)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (29)، نلاحظ أن ما نسبته (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقين بشدة، وما نسبته (6,0%) من أفراد عينة الدراسة (12 فرد) غير موافقين، وأن نسبة (6,5%) من أفراد عينة الدراسة (13 فرد) التزمت بالحياد، ونسبة (47,3%) من أفراد عينة الدراسة (95 فرد) يوافقون، وباقي النسبة (36,8%) وعددها (74 فرد) يوافقون بشدة على ما جاء في الفقرة يقوم المدقق الخارجي بتأدية كافة الخطوات العملية المطلوبة مهنيا للحصول على قرائن وأدلة إثبات كافية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (4,08) وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبية.

- **اختبار صحة الفرضية الثالثة:** يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.

- الفرضية العدمية: **لا** يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.
- الفرضية البديلة: **يساهم** التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.

نتائج اختبار الفرضية الثالثة من خلال فقراتها من (21) إلى (29) مبينة في الجدول أدناه:

جدول رقم (4-24) يوضح اختبار صحة الفرضية الثالثة.

الرقم	الفقرات	القيمة الاجمالية (Exact Sig)	القبول أو الرفض
21	توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الخارجي من ممارسة أي أفعال لا تناسب المهنة أو المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها.	0,01	مقبولة
22	المدقق الخارجي يبدي رأيه بكل موضوعية، ولا يخضع لتأثير ولا يمارس مهنته لأغراض شخصية.	0,01	مقبولة
23	يساهم المدقق الخارجي في دعم و تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.	0,01	مقبولة
24	يعد التأهيل العلمي والعملي شرط أساسي للممارسة مهنة التدقيق الخارجي.	0,01	مقبولة
25	لدى المدقق الخارجي الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير تلك المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق.	0,01	مقبولة
26	يلتزم المدقق الخارجي بالأنظمة والقواعد والتشريعات القانونية السائدة.	0,01	مقبولة
27	يشارك المدقق الخارجي في التدريب والتأهيل المستمر اضافة إلى المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.	0,01	مقبولة
28	يمارس المدقق الخارجي الشك المهني للكشف عن التلاعب في القوائم المالية.	0,01	مقبولة
29	يقوم المدقق الخارجي بتأدية كافة الخطوات العملية المطلوبة مهنيا للحصول على قرائن وأدلة إثبات كافية.	0,01	مقبولة
الفرضية الثالثة: يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.		0,01	مقبولة

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

من الجدول أعلاه المرتبط باختبار صحة الفرضية الثالثة يتبين لنا ما يلي:

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (21)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (2,32)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الخارجي من ممارسة أي أفعال لا تناسب المهنة أو المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (22)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات

عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (2,14)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: المدقق الخارجي يبدي رأيه بكل موضوعية، ولا يخضع لتأثير ولا يمارس مهنته لأغراض شخصية.

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (23)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,85)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يساهم المدقق الخارجي في دعم و تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (24)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,12)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يعد التأهيل العلمي والعملي شرط أساسي للممارسة مهنة التدقيق الخارجي.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (25)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,94)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: لدى المدقق الخارجي الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير تلك المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (26)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,13)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يلتزم المدقق الخارجي بالأنظمة والقواعد والتشريعات القانونية السائدة.

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (27)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,95)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يشارك المدقق الخارجي في التدريب والتأهيل المستمر اضافة إلى المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (28)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,94)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يمارس المدقق الخارجي الشك المهني للكشف عن التلاعب في القوائم المالية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (29)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,08)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يقوم المدقق الخارجي بتأدية كافة الخطوات العملية المطلوبة مهنيا للحصول على قرائن وأدلة إثبات كافية.

- ✖ **خلاصة اختبار الفرضية الثالثة:**

نظرا لأن القيمة الاحتمالية المتحصل عليها من خلال اختبار ذو الحدين على فقرات المحور الثالث، كانت (0.01)، وهي قيمة ذات دلالة احصائية جد قوية، كما أنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث بلغ (3,6064)، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، التي تنص على أن: يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.

خامسا: اختبار الفرضية الرابعة.

سيتم اختبار صحة الفرضية الرابعة عن طريق اختبار (Test Binomial)، عند مستوى دلالة احصائية (α=0.05)، حيث سيتم اختبار مدى اختلاف اجابات عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)،

وهذا من خلال فقرات المحور الخامس من الفقرة رقم: (30) إلى الفقرة رقم (40)، وقبل الخوض في ذلك نستعرض نتائج الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور على النحو التالي:

جدول رقم (4-25) يوضح احصائيات اجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الخامس.

الرقم	الفقرات	البيان	الإجابة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
30	يعتمد مستخدمو القوائم المالية على تقرير المدقق الداخلي و المدقق الخارجي لمعرفة مصداقية القوائم المالية.	التكرار	6	8	15	107	65	4,08	0,908	موافق
		النسبة%	3,0	4,0	7,5	53,2	32,3			
31	يقوم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتأكد من أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.	التكرار	7	4	21	115	54	4,02	0,877	موافق
		النسبة%	3,5	2,0	10,4	57,2	26,9			
32	تظافر الجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يمنع الازدواج وتكرار العمل.	التكرار	7	12	23	104	55	3,94	0,970	موافق
		النسبة%	3,5	6,0	11,4	51,7	27,4			
33	يسترشد المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة.	التكرار	8	16	34	101	42	3,76	1,001	موافق
		النسبة%	4,0	8,0	16,9	50,2	20,9			
34	وجود وظيفة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية توفر سمعة وشهرة حسنة للمؤسسة الاقتصادية.	التكرار	5	10	11	67	108	4,31	0,961	موافق بشدة
		النسبة%	2,5	5,0	5,5	33,3	53,7			
35	يلتزم المدقق الداخلي و المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة عند دراستهم وتقييمهم لنظام الرقابة الداخلية.	التكرار	7	6	17	111	60	4,05	0,904	موافق
		النسبة%	3,5	3,0	8,5	55,2	29,9			
36	يوجد اتفاق مكتوب لترتيبات التعاون والاعتماد بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.	التكرار	19	27	56	70	29	3,31	1,160	موافق
		النسبة%	9,5	13,4	27,9	34,8	14,4			
37	هناك خطة عمل مشتركة للتغلب على المشكلات التي تعيق التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.	التكرار	19	32	54	66	30	3,28	1,180	موافق
		النسبة%	9,5	15,9	26,9	32,8	14,9			
38	يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة تلفت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي.	التكرار	18	7	24	104	48	3,78	1,123	موافق
		النسبة%	9,0	3,5	11,9	51,7	23,9			
39	يتشاور ويتفق المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي على معايير التوثيق التي سيتبعونه في عملهم.	التكرار	11	22	39	73	56	3,70	1,149	موافق
		النسبة%	5,5	10,9	19,4	36,3	27,8			
40	يتعاون المدقق الداخلي و المدقق الخارجي في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية والعمل على تعزيزه.	التكرار	14	3	16	96	72	4,04	1,062	موافق
		النسبة%	7,0	1,5	8,0	47,8	35,8			
المحور الخامس: طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية.								**3,842**	**0,700**	**موافق**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

يتبين لنا من الجدول أعلاه جملة من النتائج المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الخامس، يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- ☑ بالنسبة للفقرة رقم (30)، نلاحظ أن ما نسبته (3,0%) من أفراد عينة الدراسة (6 أفراد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (4,0%) من أفراد عينة الدراسة (8 أفراد) غير موافقة، والنسبة (7,5%) من أفراد عينة الدراسة (15 فرد) التزمت بالحياد، (53,2%) من أفراد عينة الدراسة (101 فرد) توافق، أما نسبته (32,3%) وعددها (65 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في هذه الفقرة بأن المدقق الخارجي يسترشد بالمدقق الداخلي ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة حيث بلغ المتوسط الحسابي (4,08)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبته.
- ☑ بالنسبة للفقرة رقم (31)، نلاحظ أن ما نسبته (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقة بشدة، أما نسبته (2,0%) من أفراد عينة الدراسة (4 أفراد) غير موافقة، و نسبة (10,4%) من أفراد عينة الدراسة (21 فرد) التزمت بالحياد، (57,2%) من أفراد عينة الدراسة (115 فرد) موافقة، وباقي النسبة (26,9%) وعددها (54 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في هذه الفقرة يقوم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتأكد من أن أصول المؤسسة الاقتصادية قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4,02)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبته.
- ☑ بالنسبة للفقرة (32)، نلاحظ أن ما نسبته (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة بأن تظافر الجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يمنع الازدواج وتكرار العمل، وما نسبته (6,0%) من أفراد عينة الدراسة (12 فرد) الغير موافقة، أما نسبة (11,4%) من أفراد عينة الدراسة (23 فرد) التزمت بالحياد، أما النسبة التي وافقت على ما جاء في الفقرة فبلغت نسبتها (51,7%) من أفراد عينة الدراسة (104 فرد) فقط، أما التي وافقت بشدة على ما جاء في الفقرة فبلغت نسبتها (27,4%) من أفراد عينة الدراسة (55 فرد)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,94) فقط، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبته.
- ☑ بالنسبة للفقرة (33)، نلاحظ أن ما نسبته (4,0%) من أفراد عينة الدراسة (8 أفراد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (8,0%) من أفراد عينة الدراسة (16 فرد) غير موافقة، وبنسبة (16,9%) من أفراد عينة

الدراسة (34 فرد) التزمت بالحياد، وبخصوص نسبة (50,2%) من أفراد عينة الدراسة (101 فرد) توافق، وباقي النسبة (20,9%) وعددها (42 فرد) توافق بشدة على ما جاء في الفقرة يسترشد المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3,76)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبته.

- ☑ بالنسبة للفقرة (34)، نلاحظ أن ما نسبته (2,5%) من أفراد عينة الدراسة (5 أفراد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (5,0%) من أفراد عينة الدراسة (10 أفراد) غير موافقة، وبنسبة (5,5%) من أفراد عينة الدراسة (11 فرد) التزمت بالحياد، ونسبة (33,3%) من أفراد عينة الدراسة (67 فرد) موافقة، وباقي النسبة (53,7%) من أفراد عينة الدراسة (108 فرد) توافق بشدة على ما جاء في الفقرة بأن وجود وظيفة التدقيق الداخلي و الخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية توفر سمعة وشهرة حسنة للمؤسسة الاقتصادية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4,31)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات افراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابات بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ☑ بالنسبة للفقرة (35)، نلاحظ أن ما نسبته (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (3,0%) من أفراد عينة الدراسة (6 أفراد) غير موافقة، وبنسبة (8,5%) من أفراد عينة الدراسة (11 فرد) التزم بالحياد، وبنسبة النصف تقريبا (55,2%) من أفراد عينة الدراسة (111 فرد) توافق، وباقي النسبة (29,9%) وعددها (60 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة يلتزم المدقق الداخلي و الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة عند دراستهم وتقييمهم لنظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4,05)، وهو الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33) ، ولهذا يعد متوسط اجابات افراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابات بالموافقة وإن كانت نسبية.
- ☑ بالنسبة للفقرة (36)، نلاحظ ما نسبته (9,5%) من أفراد عينة الدراسة (19 فرد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (13,4%) من أفراد عينة الدراسة (27 فرد) غير موافقة، أما التي التزمت بالحياد فقد كانت نسبتها (27,9%) من أفراد عينة الدراسة (56 فرد)، والتي وافقت على ما جاء في الفقرة يوجد اتفاق مكتوب لترتيبات التعاون والاعتماد بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي كانت نسبتها (34,8%) من أفراد عينة الدراسة (70 فرد) وهي غالبية جزئية، والبقية بنسبة (14,4%) من أفراد عينة الدراسة (29 فرد) وافقت بشدة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات افراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,31)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات افراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابات بالموافقة وإن كانت نسبية.

☑ بالنسبة للفقرة (37)، نلاحظ أن ما نسبته (9,5%) من أفراد عينة الدراسة (19 فرد) غير موافقة بشدة، أما نسبة (15,9%) من أفراد عينة الدراسة (32 فرد) غير موافقة، وبنسبة (26,9%) من أفراد عينة الدراسة (54 فرد) التزمت بالحياد، وبخصوص نسبة (32,8%) من أفراد عينة الدراسة (66 فرد) توافق، وباقي النسبة (14,9%) وعددها (30 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في الفقرة بأن هناك خطة عمل مشتركة للتغلب على المشكلات التي تعيق التواصل بين المدقق الداخلي و الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة (3,28)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبته.

☑ بالنسبة للفقرة (38)، نلاحظ أن ما نسبته (9,0%) من أفراد عينة الدراسة (18 فرد) غير موافقة بشدة، وبنسبة (3,5%) من أفراد عينة الدراسة (7 أفراد) غير موافقة، أما نسبة (11,9%) من أفراد عينة الدراسة (24 فرد) التزمت بالحياد، وبالنسبة (51,7%) وعدد أفراد عينة الدراسة (104 فرد) موافقة، وباقي النسبة (23,9%) وعددها (48 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في هذه الفقرة بأن المدقق الخارجي يسترشد بالمدقق الداخلي ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة حيث بلغ المتوسط الحسابي (3,78)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبته.

☑ بالنسبة للفقرة (39)، نلاحظ أن ما نسبته (5,5%) من أفراد عينة الدراسة (11 فرد) غير موافقة بشدة، وما نسبته (10,9%) من أفراد عينة الدراسة (22 فرد) غير موافقة، أما نسبة (19,4%) من أفراد عينة الدراسة (39 فرد) التزمت بالحياد، والنسبة (36,3%) من أفراد عينة الدراسة (73 فرد) وافقت، وباقي النسبة (27,8%) وعددها (56 فرد) وافقت بشدة على ما جاء في هذه الفقرة بأن المدقق الخارجي يسترشد بالمدقق الداخلي ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة حيث بلغ المتوسط الحسابي (3,70)، وهو أكبر من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبته.

☑ بالنسبة للفقرة (40)، نلاحظ أن ما نسبته (7,0%) من أفراد عينة الدراسة (14 فرد) غير موافقين بشدة، وما نسبته (1,5%) من أفراد عينة الدراسة (3 أفراد) غير موافقة، أما النسبة (8,0%) من أفراد عينة الدراسة (16 فرد) التزمت بالحياد، والنسبة (47,8%) من أفراد عينة الدراسة (96 فرد) موافقة، وباقي النسبة (35,8%) وعددها (72 فرد) موافقة بشدة على ما جاء في هذه الفقرة بأن المدقق الخارجي يسترشد بالمدقق الداخلي ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة حيث بلغ المتوسط الحسابي (4,04)، وهو أكبر

من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2,33)، ولهذا يعد متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة ضمن مجال متوسط الاجابة بالموافقة وإن كانت نسبته.

جدول رقم (4-26) يوضح اختبار صحة الفرضية الرابعة.

الرقم	الفقرات	القيمة الاجمالية (Exact Sig)	القبول أو الرفض
30	يعتمد مستخدمو القوائم المالية على تقرير المدقق الداخلي و المدقق الخارجي لمعرفة مصداقية القوائم المالية.	0,01	**مقبولة**
31	يقوم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتأكد من أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.	0,01	**مقبولة**
32	تظافر الجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يمنع الازدواج وتكرار العمل.	0,01	**مقبولة**
33	يسترشد المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة.	0,01	**مقبولة**
34	وجود وظيفة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية توفر سمعة وشهرة حسنة للمؤسسة الاقتصادية.	0,01	**مقبولة**
35	يلتزم المدقق الداخلي و المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة عند دراستهم وتقييمهم لنظام الرقابة الداخلية.	0,01	**مقبولة**
36	يوجد اتفاق مكتوب لترتيبات التعاون والاعتماد بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.	0,01	**مقبولة**
37	هناك خطة عمل مشتركة للتغلب على المشكلات التي تعيق التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.	0,01	**مقبولة**
38	يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة تلفت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي.	0,01	**مقبولة**
39	يتشاور ويتفق المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي على معايير التوثيق التي سيتبعونه في عملهم.	0,01	**مقبولة**
40	يتعاون المدقق الداخلي و المدقق الخارجي في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية والعمل على تعزيزه.	0,01	**مقبولة**
الفرضية الرابعة:	تظافر الجهود والعناية والنزاهة المهنية يحقق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يؤثر على قيمة المؤسسة الاقتصادية.	0,01	**مقبولة**

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS.

من الجدول أعلاه المرتبط باختبار صحة الفرضية الثالثة يتبين لنا ما يلي:

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (30)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,08)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يعتمد مستخدمو القوائم المالية على تقرير المدقق الداخلي و المدقق الخارجي لمعرفة مصداقية القوائم المالية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (31)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,02)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يقوم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتأكد من أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (32)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,94)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: تظافر الجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يمنع الازدواج وتكرار العمل.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (33)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,76)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يسترشد المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (34)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,31)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها،

والتي تنص على أن: وجود وظيفة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية توفر سمعة وشهرة حسنة للمؤسسة الاقتصادية.

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (35)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,05)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يلتزم المدقق الداخلي و المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة عند دراستهم وتقييمهم لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (36)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,31)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يوجد اتفاق مكتوب لترتيبات التعاون والاعتماد بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (37)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,28)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: هناك خطة عمل مشتركة للتغلب على المشكلات التي تعيق التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (38)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,78)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة تلفت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي.
- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (39)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة

احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (3,70)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يتشاور ويتفق المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي على معايير التوثيق التي سيتبعونه في عملهم.

- ✓ بالنسبة للفقرة رقم (40)، ونظرا لأن القيمة الاحتمالية لها (0,01)، وهي ذات دلالة احصائية لأنها أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0,05)، حيث هناك اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذه الفقرة بلغ (4,04)، وعليه نرفض الفرضية العدمية لهذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن: يتعاون المدقق الداخلي و المدقق الخارجي في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية والعمل على تعزيزه.

× خلاصة اختبار الفرضية الرابعة:

نظرا لأن القيمة الاحتمالية المتحصل عليها من خلال اختبار ذو الحدين على فقرات المحور الرابع، كانت (0.01)، وهي قيمة ذات دلالة احصائية جد قوية، كما أنها أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة (0.05)، إذن يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية عن المتوسط الحسابي العام للدراسة (2)، علما أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث بلغ (3,84)، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، التي تنص على أن: تظافر الجهود والعناية والنزاهة المهنية يحقق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يؤثر على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

ضمن هذا المطلب سيتم تحليل، تفسير ومناقشة ما تم التوصل إليه من نتائج إحصائية، من خلال ترجمتها ترجمة موضوعية اقتصادية بالتركيز على دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية وهو موضوع البحث من جهة، ومن جهة أخرى تسليط الضوء على ما توصلت الدراسة.

× تحليل النتائج.

سيتم تحليل النتائج من خلال المحاور الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

أولا: معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.

من خلال جدول إحصائيات اجابات أفراد عينة الدراسة، والمتعلقة بفقرات المحور الأول، نلاحظ أن عينة الدراسة المتكونة من (201 فرد)، محايدة بالإجماع على أن واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر بمستوى دلالة جد عالية بلغ (0.01)، وبمتوسط حسابي (2,91)، أما فيما يتعلق بتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر تتوافق مع المستجدات الاقتصادية الدولية، فعينة الدراسة اعتبرته مرجعية مناسبة لمعرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية،

حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة (02) وهي غير موافقة بالإجماع على ما جاء في الفقرة هل ترى أن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر تتوافق مع المستجدات الاقتصادية الدولية حيث بلغ (1,57)، وبمستوى دلالة احصائية جد قوية (0.01)، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0,05).

وفي اعتقادنا أن البيئة الجزائرية عموما وغرداية خصوصا غير مهيأة نسبيا للممارسة مهنة التدقيق لأن الواقع يفرض عليها بعض الضغوطات بالإضافة إلى وجود معوقات تحول بينها وبين التطبيق الصحيح لمهنة التدقيق، كما أنها لا تتماشى ولا تتوافق مع المستجدات العالمية والدولية، نظرا لغياب النقابات ولجان التدقيق بالإضافة إلى بعض القوانين التي تحكم ممارسة المهنة مثل كيفية اعداد التقرير النهائي صحيح أن القانون 10/01 عرف ونظم المهنة وحدد شروط ممارستها وغيرها إلا أنها تعتبر متاحة للتطبيق نظريا ولكن عمليا فهي صعبة التدقيق، وهذا ما تأكده الفقرة رقم (03) بمتوسط حسابي (1,4)، وبمستوى دلالة جد قوية (0.01)، على أن المستفيدين من نتائج التقرير الذي يصدره المدقق راضين عليه، وبتالي يمكن القول أن القانون لم يناقش المستفيدين من نتائج التقرير.

نشأت وتطورت مهنة التدقيق سواء كان داخلي وخارجي نتيجة للتطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل الحياة البشرية، كما كان لظهور المؤسسات الكبيرة أثر كبير في تغيير مفهوم التدقيق حيث أن توسع أنشطتها وتعقد وظائفها وانفصال الملكية عن الإدارة كان سبب رئيسي في وجود مهنة التدقيق، كما أن إدراك دور وأهمية وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي يلعب دورا كبير في المؤسسة الاقتصادية لما يحقق أعلى فعاليو وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة الاقتصادية. وهذا ما أكدته صحة اختبار الفقرة رقم (04) بمتوسط حسابي (2.71) وبمستوى دلالة (0.01)، وهو أقل من (0.05)، وبالرغم من ذلك ترى الطالبة أن إدراك مهنة التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي كانت شكلية أو سطحية في المؤسسة الاقتصادية، ولم تكن بشكل كبير أو جذري وبتالي لابد من تغيير وتأهيل المؤسسة الاقتصادية بما يتماشى مع الظروف والمتغيرات الدولية، لأن الذهنية السائدة حاليا هي ذهنية قديمة مقارنة مع العولمة والمؤسسات الاقتصادية الرائدة.

ومن جهة أخرى إن تنفيذ مهنة التدقيق بأعلى كفاءة وفعالية ليس بالأمر السهل حيث وبحسب وجهة نظر أفراد العينة المدروسة هناك بعض العراقيل التي تقف في وجهة التطبيق السليم والصحيح للمهنة التدقيق، حيث أن هناك بعض المؤسسات الاقتصادية مازالت تطبق المفاهيم والميكانزمات القديمة والتقليدية دون تغيير يذكر إلا على مستوى بعض المصطلحات التي أحدثت تغييرا على بعض المسميات الجديدة والقديمة فأصبحت تواكب وتساير بعض المؤسسات الاقتصادية، وهذا ما أكدته صحة اختبار الفقرة رقم (05) بمستوى دلالة (0.01) وهو أقل من (0.05)، وبمتوسط حسابي يقدر بـ(1.27).

يقوم مجلس الإدارة بتحديد المهام الموكلة للمدقق الداخلي حيث يعطيه الصلاحية التامة والكاملة للممارسة أعماله على أكمل وجه وهذا ما أكدته صحة اختبار الفقرة رقم (06) والفقرة رقم (07) على التوالي بمستوى

دلالة (0.01)، وبمتوسطات حسابية تراوحت بين (2.18) و(1.25)، حيث تبين في مجملها على أن مهنة التدقيق بجزيئها الداخلي والخارجي تتطلب وتحتاج إلى مزيد من الدعم نظرا لوجود اعتراضات وقيود نسبيا التي يمكن أن يتعرض لها المدقق الداخلي من طرف مجلس الإدارة للمؤسسة الاقتصادية وذلك وفق ما حددته من قوانين ولوائح تنظيمية نصت عليها، وهذا حسب إفادة معظم العاملين والموظفين في المؤسسة الاقتصادية، إلا أن الطالبة لم تتمكن من معرفة التفاصيل بحجة سرية الموضوع، ومن خلال تقرير المدقق الخارجي الخاصة بنتائج مراجعتهم لأنشطة المختلفة للمؤسسة الاقتصادية يمكن معرفة الوضعية المالية والقيمة السوقية لها، لذا على المدقق الخارجي أن يبن في التقرير الوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية ودرجة وضوح حساباتها وما إذا كانت دفاترها منظمة بصورة واضحة، بالإضافة إلى المصادقة على صحة وانتظامية الميزانية السنوية والحسابات الختامية، بصورة مطلقة أو مع التحفظ أو إعادتها إلى مجلس الإدارة.

ونلاحظ أن اجابات أفراد عينة الدراسة ككل وبالإجماع غير موافقة على ما جاء في المحور الأول ألا هو معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية، حيث أن المستجوبين في الجزائر وبالتحديد ولاية غرداية لا يدركون ولا يعرفون مكانة التدقيق في بيئتهم، وهذا ما استنتجنها من خلال التحليل، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور (1.89) وهو أدنى من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2.33).

ثانيا: درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.

من خلال الجدول الإحصائي المتعلق بإحصائيات أفراد عينة الدراسة واختبار صحة الفرضية الأولى، والمتعلقة بفقرات المحور الثاني نلاحظ أن عينة الدراسة المكونة من (201)، قد وافقت بالإجماع على ما جاء في الفقرة رقم (01) بمتوسط حسابي بلغ (4.04)، بمستوى دلالة احصائية جد قوية (0.01)، التعاون والتنسيق يحقق التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، يستفيد المدقق الداخلي من عمل المدقق الخارجي وذلك من خلال اكتشاف القصور أو الإهمال، أو القيام بأي عمليات اختلاس أو تزوير أو تلاعب، أو تصرف غير شرعي وغير قانوني، بالإضافة إلى التوصيات التي يقدمها من خلال تحديد نقاط القوة والضعف وتقديم المعالجات والاقتراحات الضرورية لتلافيها مما يقوي ويعزز نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية، وبتالي تحسين وتطوير أعمالهم باستمرار وبشكل يزيد من تحسين صورة وسمعة المؤسسة الاقتصادية مما يساهم في توفير الكثير من الوقت والجهد، إلا أنه ومن جهة أخرى ترى عينة الدراسة ومن خلال الفقرة رقم (02)، هناك حرية في تواصل وتبادل معلومات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وقد بلغ المتوسط الحسابي لها (3.54)، بمستوى دلالة جد قوي (0.01)، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05).

وبالموازاة مع ذلك ترى عينة الدراسة أن المدقق الخارجي يستعين بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي، حيث يقوم المدقق الخارجي بمراجعة وفحص ما نسبته تقريبا 90% من الدفاتر والسجلات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية لذا فأنه يعتمد بشكل كبير وبدرجة عالية من الثقة على ما تتضمنه تقارير عمل المدقق

الداخلي نتيجة لثقة وطمأنينة المدقق الخارجي واعتماده على تلك التقارير مما يساعده ذلك في تقدير وتقييم المخاطر والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الغش أو الخطأ وعلى ضوء ذلك يستشير المدقق الخارجي المدقق الداخلي ويتعين بالخدمات التي يقدمها له المدقق الداخلي أحيانا حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة رقم (03) قيمة (3.74)، وبمستوى دلالة احصائية قوية جدا (0.01)، كما أن لمهنة التدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي والخارجي على الخصوص له أهمية بالغة حيث يقوم المدقق الخارجي بتخفيض نطاق دراسته وتقييمه لمختلف العمليات والإجراءات، بالإضافة إلى اختبار نظام الرقابة الداخلية نتيجة لاعتماده على عمل المدقق الداخلي وتقديم الدلائل والبراهين الأمر الذي ساعد وسهل عمل المدقق الخارجي مما يساهم في توفير الكثير من الوقت والجهد بالإضافة إلى التكلفة كما يتجنب تكرار العمل وهو ما يمكن ملاحظته من اختبارات صحة الفقرات من (04 إلى 10)، بمتوسطات حسابية للإجابات تراوحت بين (3.95 و3.73)، وهو أعلى من الحد الأعلى لمجال المتوسط الحسابي الحيادي (2.33)، كما أن مستوى دلالة هذه الفقرات كانت كلها جد قوية (0.01).

وكخلاصة لما سبق يمكننا القول أن المؤسسة الاقتصادية تسعى وتحرص على الاستمرار ومسايرة النجاح والتميز في مجالها ومواجهة المنافسين لهذا فهي تلجأ بشكل كبير إلى مهنة التدقيق سواء كان داخلي أو خارجي لأن وجود هذه المهنة في المؤسسة الاقتصادية يعطي صورة جيدة وسمعة حسنة لها.

وقد وافقت اجابات أفراد عينة الدراسة ككل وبالإجماع على جاء في المحور الثاني درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، حيث أن المستجوبون قالو أن المدقق الخارجي يعتمد أحيانا على المدقق الداخلي بمتوسط حسابي بلغ (3.76).

ثالثا: فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.

من الجدول احصائيات إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار صحة الفرضية الثانية، والمتعلق بفقرات المحور الثالث، نلاحظ أن عينة الدراسة المتكونة من (201 فرد)، حيث نرى أن المدقق الداخلي يقوم بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية بشكل مستمر، حيث تعرفنا في السابق على أهمية وفائدة التدقيق الداخلي على مستوى جودة وفعالية عملية التدقيق، وعلى مستوى نجاح المؤسسة الاقتصادية حيث تبين لنا من خلال اجابات عينة الدراسة حول الفقرة رقم (11) ذو دلالة احصائية عن المتوسط العام للدراسة عند مستوى دلالة احصائية جد قوية (0.01)، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، كما أن متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لهذه الفقرة قد بلغ (4.14).

وحسب اعتقادنا أن وظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة جد متطورة لأنها تلعب دور كبير وحساس في المؤسسة الاقتصادية لأنها معنية بمراقبة أداء المؤسسة الاقتصادية بالإضافة إلى فحص وتقييم كفاءة وفاعلية وحسن استخدام أداء نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري ومستمر ومتواصل، وصولا إلى تقليل وتخفيض جميع المخاطر التي

يمكن أن تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية وذلك حسب حجم وطبيعة نوع نشاط كل مؤسسة، حيث أن ادراة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية تكون تابعة لمجلس الإدارة مباشرة، فالمجلس هو الذي يتولى السلطة ومسؤولية تعيين وعزل وتحديد أجر (مرتب) مدير التدقيق الداخلي والمدققين الداخلين التابعين لإدارة التدقيق الداخلي، باستثناء موظفي الإدارة المساعدين للمدقق الداخلي حيث أن الإدارة العليا هي التي تتولى مسؤولية ذلك، أما بالنسبة للتقرير المدقق الداخلي فإنه يسلم مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة، كما أن المدير العام والإدارات التنفيذية بالمؤسسة الاقتصادية ليس لديها أي سلطة على المدقق الداخلي أثناء تأديتهم لمهامهم.

كما أن اجابات أفراد عينة الدراسة ومن خلال الفقرة رقم (12)، أشارت إلى أن الادارة العليا تهتم في المؤسسة الاقتصادية بوظيفة التدقيق الداخلي بشكل كبير، وبناء على ما سبق يتبين لنا أن التدقيق الداخلي يحتل مكانة كبير في المؤسسة الاقتصادية لما تتمتع بدرجة كبيرة من الحرية والاستقلالية في ممارسة مهامها، بدلالة احصائية جد قوية بلغت (0.01) وبمتوسط حسابي (3.82) يختلف عن المتوسط الحسابي العام للدراسة.

ومن جهة أخرى يتبين ومن خلال اجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة رقم (13) أن تحديد أجر المدقق الداخلي يؤثر على أداء عمله بشكل فعال، إن تحديد أجر وراتب المدقق يساعد ويؤثر على أداء عمله ومما لاشك فيه أن يساهم بشكل فعال في ممارسه مهامه وتحقيق الأهداف بأكثر كفاءة فعالية، كما يزيد الثقة من مخرجاتها، وهو ما أسفرت عليه نتيجة اختبار هذه الفقرة بوجود اختلاف ذو دلالة احصائية قوية (0.01)، والمتوسط الحسابي لهذه الفقرة بلغ (3.95)، وهو يشير إلى الإجابة.

وفي رأي الطالبة أن هذا صحيح، إن تزويد المؤسسة الاقتصادية بمدقق داخلي واحد على الأقل، نظرا لأهمية ذلك وفائدته على أعمال التدقيق الداخلي للمؤسسة بشكل عام وعلى المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص، وهذا ما صرحت به مجموعة كبيرة من أفراد عينة الدراسة التي أمكن التحاور معها.

كما أن اجابات أفراد عينة الدراسة من خلال الفقرة رقم (14)، والتي تشير إلى أن وعي المدقق الداخلي لكيفية اتمام الاجراءات التدقيقية له تأثيره في نجاح عملية التدقيق، بدلالة احصائية جد قوية بلغت (0.01) وبمتوسط حسابي (4.21) يختلف عن المتوسط العام للدراسة.

من جهة أخرى يتبين لنا من خلال اجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة رقم (15) والتي مفادها فهم المدقق الداخلي لمجال عمل المؤسسة الاقتصادية والنشاط الذي تمارسه يساعده في عملية التقييم وتحديد الانحرافات والمخاطر، وهو ما أسفرت عليه نتيجة اختبار هذه الفقرة بوجود اختلاف ذو دلالة احصائية قوية (0.01)، عن المتوسط الحسابي العام للدراسة الذي بلغ (4.40) وهو يشير إلى الإجابة (موافق بشدة).

وفي اعتقادنا أن هذا صحيح نسبيا بحكم أن فهم المدقق الداخلي لطبيعة عمل المؤسسة الاقتصادية ونشاطها ومجالاتها يسمح له بالتعرف أكثر على المخاطر حيث يعتبر التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية يسمح بتحديد موضع الانحراف بين الوضع والواقع الحالي و الوضع المخطط مسبقا مما يسمح بتحديد واكتشاف

الأخطاء، كما يعتبر وسيلة وقائية تمنع وتحد وقوع الأخطاء والانحراف بالإضافة إلى الغش والتضليل الذي يمكن أن يحدث مما يساعده في تقييم المؤسسة الاقتصادية، لذا على المؤسسة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان توصيات التي يقدمها المدقق الداخلي وإدخال التعديلات والتحسينات التي قام بتحديدها في تقريره.

التحصيل العلمي المكتسب والمتعلق بالمهنة التدقيق الداخلي له تأثيره على نجاح العملية التدقيقية، بالإضافة إلى الخبرة التي يكتسبها المدقق الداخلي فهي ركيزة أساسية لإتمام العمل التدقيقي على أكمل وجه. وهذا ما أكدته نتيجة اختبار الفقرات رقم (16) والفقرة رقم (17)، إن التأهيل العلمي والعملي للمدقق الداخلي يلعب دور مهم في العملية التدقيقية حيث يسمح له بإعداد تقريره على أكمل وجه نظرا لتكوين الذي خضع له خلال تأهيله بالإضافة إلى الخبرة حيث أن أدنى مؤهل يحصل عليه المدقق هو ليسانس تخصص محاسبة أو تدقيق، كما أن عامل الخبرة له تأثير مهم في تطوير مهنته واكتساب مهارات وتقنيات جديدة في كل مرة، حيث تبين وجود اختلاف ذو دلالة احصائية قوية (0.01)، والمتوسط الحسابي للفقرات هو كتالي (4.29) (4.37)، وهو يشير إلى الإجابة (موافق بشدة).

في هذا الصدد نلاحظ أن هناك ارتباط وعلاقة بين الفقرة رقم (18) والفقرة (19)، مشاركة المدقق الداخلي في الدورات التدريبية والتعليمية يحسن من الكفاءة المهنية لديه، و تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق الداخلي يؤثر على أداءه، حيث أن إشراك المدقق الداخلي في الدورات التدريبية والتكوينية بصفة مستمرة وتأهيله سنويا يساعده على تحسين عمله من خلال اكتساب المهارات وتقنيات جديدة، حيث تعمل برامج التدريب والتكوين بالنسبة للمدقق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية على زيادة تأهيلهم وتطويرهم مهنيا وعمليا، من خلال إشراكهم في دروات تدريبية وتأهيلية سنويا وبصفة دورية ومستمرة، حيث أن متوسط المشاركة في الدورات التدريبية في السنة هي من دورتين إلى ثلاث دورات لكل مدقق داخلي نسبيا، وغالبا تكون خارج المؤسسة الاقتصادية، حيث تبين وجود اختلاف ذو دلالة احصائية قوية (0.01) وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرات (4.32 و3.89)، وهو يشير إلى الإجابة (موافق بشدة وموافق).

بشكل عام حسب اجابات أفراد عينة الدراسة، فإن وظيفة التدقيق الداخلي تمثل إحدى الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية، لذا فمن الضروري عقد ندوات ومؤتمرات وبرامج تدريبية من قبل الجهات الرقابية المختصة والإشراف على مهنة تدقيق الحسابات مثل مجلس مهنة التدقيق، وجمعية المحاسبين والمراجعين، وجمعية مدققي الحسابات، وهئية سوق الأوراق المالية لتوضيح وتوعية كل من المدقق الداخلي والخارجي بطبيعة العلاقة ومجالات التعاون والتنسيق وأليات التواصل والاتصال المثالي بينهما، حسب الفقرة (20) بمستوى دلالة احصائية جد قوية بلغت (0.01)، وبمتوسط حسابي بلغ (4.39).

وبالنسبة للمحور الثالث ككل والذي يقول فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وهو يشير إلى الإجابة (موافق بشدة)، حيث أن المجيبين يدركون أهمية وفعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.

رابعا: مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي.

من خلال جدول احصائيات أفراد عينة الدراسة واختبار صحة الفرضية الثالثة، والمتعلقة بالمحور الرابع، نلاحظ أن عينة الدراسة المكونة من (201)، لم توافق بالإجماع على ما جاء في الفقرة رقم (21)، بمتوسط حسابي بلغ (2.32)، بأنه توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الخارجي من ممارسة أي أفعال لا تناسب المهنة أو المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها، حيث يجب على المدقق الخارجي عدم التواطؤ أو عدم التصريح بحالة غش أو سرقة قد تحدث أو المشاركة في أي أعمال تكون ضد صالح المؤسسة الاقتصادية بمقابل مادي أو دون مقابل، يعيق التطبيق السليم للعملية التدقيق الخارجي، فعلى المدقق الخارجي أن يتحلى بالأخلاقيات المهنة بالإضافة إلى السرية والأمانة المهنية فهي تتمثل حيز أفضل لضمان النزاهة في العمل.

أما الفقرة رقم (22) تشير إلى أهم نقطة بالنسبة للعملية التدقيق الخارجي ألا وهي المدقق الخارجي يبدي رأيه بكل موضوعية، ولا يخضع لتأثير ولا يمارس مهنته لأغراض شخصية، كما ذكرنا في السابق على المدقق الخارجي أن لا يتحيز ولا يميل لجهة أو طرف معين عليه أن يقوم بعمله بكل شفافية ومصداقية حيث أن عامل الاستقلالية ضروري ومهم في عملية الفحص الموضوعي للأعمال التي يقوم بها له تأثير ايجابي على المؤسسة الاقتصادية، حيث قد تشجع الثغرات التي يمكن أن تكون في نظام الرقابة الداخلي أو عوامل أخرى كالمقابل المادي أو إغراءات قد تقوده إلى إظهار المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية بخلاف حقيقتها من أجل كسب أموال أو لغرض شخصي أو بسبب التغطية على فشل الإدارة في تسييرها لوجود أقارب أو أصحاب ذو علاقة معهم إلى غير ذلك، لذا فعلى المدقق الخارجي أن يأخذ في الحسان أن كل هذا منافي لأخلاقيات المهنة. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.14).

وبالنسبة للفقرة رقم (23) التي مفادها يساهم المدقق الخارجي في دعم و تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها ويلتزم باحترام هذه الأهداف، فقد تبين لنا من خلال اجابات أفراد عينة الدراسة بقبول ما جاء في هذه الفقرة ورفض ما جاء في الفقرات السابقة، أما بالنسبة للفقرات (24) و(25) و(26) و(27) و(28) و(29) والتي تشير إلى نقس النقاط وهي ضرورية حيث أن التأهيل العلمي والعملي وبالإضافة إلى اكتساب خبرة والمشاركة في الدورات التدريبية والتكوينية له أهمية بالغة حيث أن هناك قواعد وقوانين تحكم ممارسة المهنة، كما توجد ضوابط وأسس كذلك كما يمكن للمدقق الخارجي أن يواجه مشاكل ومعوقات تقف في وجه الممارسة الصحيحة لهذه فلابد عليه أن يكون متأهب لذلك.

وبالنسبة للمحور الرابع ككل ألا وهو مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي، بلغ المتوسط الحسابي (3.60)، ويشير لإجابة (موافق).

خامسا: طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

من الجدول الاحصائي السابق لإجابات أفراد عينة الدراسة واختبار صحة الفرضية الرابعة، والمتعلقة بفقرات المحور الخامس، نرى أن عينة الدراسة المكونة من (201 فرد)، قد وافقت وبشدة في بعض الأحيان على ما جاء في فقرات هذا المحور، حيث أن الفقرة رقم (30) يعتمد مستخدمو القوائم المالية على تقرير المدقق الداخلي و المدقق الخارجي لمعرفة مصداقية القوائم المالية، حيث تبين وجود اختلاف ذو دلالة احصائية جد قوية (0.01)، أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، أما المتوسط الحسابي فقد بلغ (4.08)، وفي رأينا أن هذا صحيح لأن أصحاب ذوي العلاقة يعتمدون على تقرير المدقق الداخلي والخارجي لمعرفة الوضعية الحقيقة والصحيحة للمؤسسة الاقتصادية.

أما اجابات أفراد عينة الدراسة ومن خلال الفقرة رقم (31) يقوم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتأكد من أن أصول المؤسسة الاقتصادية قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام، ذو دلالة احصائية جد قوية (0.01)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، أما المتوسط الحسابي بلغ (4.02)، حرصا على استمرار مسيرة النجاح والتميز للمؤسسة الاقتصادية والتي من أسبابها تعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلي فقد قام مجلس الإدارة للمؤسسة الاقتصادية بالتنسيق مع لجنة التدقيق بتحديد ومناقشة أعمال وخدمات كل مهنة وتضافر جهودهما معا نظرا لدورهما الكبير وبتالي تحسين الأنظمة على غرار نظام الرقابة ومعالجة المخاطر وحماية ممتلكات المؤسسة الاقتصادية والتحقيق الأمثل لأهدافها. ومن خلال اجابات أفراد عينة الدراسة تبين وجود علاقة وتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي من خلال عملية التنسيق بين أوراق ووثائق العمل، وكذلك نتائج المقابلات الشخصية واللقاءات والاستفسارات التي يتم إجرائها مع بعض الأشخاص المهنة والتي لها علاقة مع المدقق الداخلي والخارجي وبالرغم من وجود علاقة تكاملية بين المدقق الداخلي والخارجي نسبيا إلا أن هناك سلبيات أو عوائق تقف حاجز أمام تحقيق التكامل نذكر منها:

- نقص الثقة وضعف جهاز الاتصال بين المدقق الداخلي والخارجي.
- عدم وجود تشريع قانوني يتضمن القواعد والإجراءات تلزم الطرفين بضرورة الاتصال والتعاون والتنسيق بين أعمالهما، وبالخصوص المدقق الداخلي لما له من فائدة كبيرة في سبيل تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية وتحقيق جودة التدقيق[*] بصقة خاصة.

[*]: تغيير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد شدة المنافسة حيث أصبحت الجودة مطلوبة في شتى مجالات العمل المهني، إلا أنه لم يظهر مفهوم وتعريف واضح وشامل ومتفق عليه للجودة في المراجعة والتدقيق ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة، ومن أوائل الباحثين الذين عملوا على تعريف لجودة تدقيق الحسابات هو De Angelo حيث عرفها بأنها احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في القرير الذي يصدره.

ومن جهة أخرى إن الاستفادة من جهود عمل المدقق الداخلي والخارجي يعمل على تحسين صورة وسمعة المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيق أرباح كبيرة وزيادة المستثمرين وهذا ما أكدته صحة اختبارات الفقرات (32) و(33) و(34) و(35)، بمتوسطات حسابية تراوحت بين (3.94) و(4.05) وبمستويات دلالة أقل من (0.05)، حيث بينت في مجملها على أن هناك اتصال وتواصل بين المدقق الداخلي والخارجي.

وبالنسبة ليوجد اتفاق مكتوب لترتيبات التعاون والاعتماد بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي والمتعلقة بالفقرة رقم (36) بمتوسط حسابي بلغ (4.05) وبمستوى دلالة احصائية جد قوية تقدر بـ (0.01) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وحسب وجه نظرنا أن هذا صحيح لأن من بين الأعمال الموكلة للمدقق الداخلي هو مراقبة نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية والتي يجب عليه التحقق من سلامته، وبحكم تواجده اليومي في المؤسسة الاقتصادية فأنه يسعى إلى تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي بصورة مستمرة من خلال عملية التقييم المتواصل والمستمر والدوري القائم على أساس المخاطر لهذا النظام، ومتابعتهم المستمرة لمدى التزام العاملين والموظفين في المؤسسة الاقتصادية في إنجازهم لأعمالهم ومهامهم بالإجراءات والتعليمات التي نصت عليها الأنظمة واللوائح الداخلية للمؤسسة الاقتصادية على الخصوص، لذا فإن كل من المدقق الداخلي وحتى المدقق الخارجي يقوم بوضع خطة تدقيق ومراجعو وبرنامج عمل يساعده على عملية التدقيق والمراجعة بناء على تقديرهم للمخاطر لكل إدارة في المؤسسة الاقتصادية وأنشطتها، وذلك لتحديد أولويات التدقيق والمراجعة والفحص لأنشطة حسب مستوى المخاطرة، ومن تم تنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي المناسب لجميع أنشطتها وفقا للبرامج المسطرة سابقا، ورفع تقرير أعمالهم متضمنا جوانب الضعف والقصور التي اكتشفت وتأثيرها على وضعية المؤسسة الاقتصادية، وكذلك التوصيات والاقتراحات الضرورية واللازمة المتقرحة من قبلهم لمعالجة الانحرافات، مما يؤدي إلى تقوية نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية وبالتالي تخفيض مستوى المخاطر من وجه نظر المدقق الداخلي ومن خلال نتائج عمل المدقق الداخلي السابقة وما تتضمنه تقاريرهم ونتيجة لثقة وطمأنينة المدقق الخارجي للمؤسسة الاقتصادية واعتماده عليها مما ساعدهم ذلك في تقديرهم لمخاطر التي يمكن أن تواجهها، وبخصوص المخاطر والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء بسبب الغش أو الخطأ وعلى ضوء ذلك قام المدقق الخارجي بعمل خطته وتصميم الإجراءات للعملية المراجعة والتدقيق وفقا لمستوى تلك المخاطر مما يمكنه من تقليل تلك المخاطر إلى أدنى مستوى مقبول، وتقريبا نفس الفكرة بالنسبة للفقرة رقم (37) والتي مفادها هناك خطة عمل مشتركة للتغلب على المشكلات التي تعيق التواصل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.28)، وبمستوى دلالة احصائية جد قوية (0.01)، أقل من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0.05)، وحسب رأينا أن هذا صحيح.

ومن جهة أخرى إن العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والخارجي لها تأثير ايجابي على المؤسسة الاقتصادية، حيث أن هناك أربعة معايير مهمة تعمل على تعزيز درجة اعتمادية المدقق الداخلي والخارجي وهي

الاستقلالية تليها الكفاءة والسرية والأمانة المهنية، فأداء العمل ثم مجال العمل، إن توطيد العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي والخارجي يسمح بالتواصل والاتصال الدائم بينهما يسمح في تحسين جودة التدقيق والمراجعة وزيادة ثقة المستثمرين بالقوائم المالية المدققة، وهذا ما أكدته صحة اختبار الفقرة رقم (38) بمستوى دلالة (0.01)، وبمتوسط حسابي (3.78)، كما أكدت على ذلك صحة اختبار الفقرات (39) و(40)، بمتوسطات حسابية قدرت بـ (3.70) و(4.04)، وبمستوى دلالة أقل من (0.05).

وفيما يتعلق بالمحور الخامس ككل ألا وهي طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية، بلغ المتوسط الحسابي (3.84)، ويشير لإجابة (موافق). حيث استنتجنا أن هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي حيث أن المدقق الخارجي يعتمد أحيانا على الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي مما يؤثر بشكل على تحسين صورة المؤسسة الاقتصادية وزيادة سمعتها مما يساعدها على الازدهار والنمو.

- **تفسير ومناقشة النتائج:**

وفيما يلي سيتم تفسير ومناقشة النتائج المتوصل إليها على مستوى كل محور من محاور الدراسة، بتسليط الضوء على نقاط القوة والضعف في نتائج كل محور، على النحو التالي:

1) على مستوى المحور الأول:

عالج المحور الأول معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية، والملاحظ أنه وفي السنوات الأخيرة هناك عدة دول من بينها الجزائر تسعى جاهدا إلى تبني تطبيق مفهوم التدقيق حيث قامت بتعديل وتغيير أنظمة التدقيق والمحاسبة التقليدية واستبدالها بأنظمة متوافقة مع معايير التدقيق و المحاسبية الدولية، وتعتبر المؤسسات الاقتصادية نقطة بداية للتعرف على مكانة التدقيق في البيئة الجزائرية ككل وغرداية على الخصوص.

وفي هذا الإطار تعتبر معرفة واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر جد صعبة لأنه يتطلب توفر شروط وظروف معينة وبيئة من خلالها يمكن إجراء تقييم عادل لإدراك واقع ممارسة مهنة التدقيق، وتقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة الاقتصادية على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

الجزائر ليست بمعزل عن النظام الدولي وما يحدث فيه من تغيرات وتحولات، وتبنيها لأنظمة التدقيق والشروع في تطبيها على الأرض الواقع، كان رغبة منها في مواكبة التطورات والتغيرات التي شهدتها مهنة التدقيق على المستوى الدولي حيث نرى أن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر تتوافق مع المستجدات الاقتصادية الدولية إلى حد كبير نسبيا.

2) على مستوى المحور الثاني:

يعتبر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي ذو أهمية بالغة في تحقيق التكامل بينهما كما يساعد على إجراء مقارنة بين عمل المدقق الداخلي والخارجي والتعرف على المهنة بشكل أكبر حيث عالج أهم

الأشياء التي تحقق الارتباط بين التدقيق الداخلي والخارجي حيث يعتمد المدقق الخارجي في كثير من الأحيان على أعمال المدقق الداخلي في اعداد التقرير النهائي المعد لأطراف ذوي العلاقة، حيث أدت الحاجة إلى الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي إلى التنسيق والاتصال المتواصل والمتبادل بين المدقق الداخلي والخارجي، حيث يستفيد المدقق الخارجي من مخرجات أعمال المدقق الداخلي والتي تعتبر مدخلا أساسي ومهم لاتخاذ القرارات التي يتخذها لهذا جاء التدقيق الداخلي حيث أن مهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية هي تقدير وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومراجعة جميع الأنشطة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية لمساعدة الادارة للقيام بمسؤولياتها بكفاءة وفعالية والسعي إلى تطوير وتحويل نقاط الضعف إلى نقاط قوة، مما يشجع المدقق الخارجي على تقوية العلاقة بين المدقق الداخلي ليتمكن من فهم ودراسة نظام الرقابة الداخلي لتقدير المخاطر، وتصميم اختبارات واقتراح توصيات وتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت التدقيق، مما يساهم في تخفيض وتقليل تكاليف التدقيق الخارجي وتخفيض أتعابه، ومما لا شك فيه أن المدقق الداخلي له دور كبير ومهم في مساعدة المدقق الخارجي في فهم وظائف نظام الرقابة الداخلي وكذلك وجود نظام رقابة كفء وفعال، لهذا لابد من تظافر جهود كل من المدقق الداخلي والخارجي وتعزيز التعاون والاتصال بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما لتعزيز نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة الاقتصادية وحسن تسيير الأعمال للوصول إلى الهدف المنشود مع تخفيض التكاليف قد الامكان، ومن هنا جاءت أهمية ودور العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي ودراسة العوامل المؤثرة في تعزيز هذه العلاقة ومدى أهمية وجود علاقة تعاونية وتكاملية بينهما.

3) على مستوى المحور الثالث:

إن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، لا يمكن أن يكون المدقق جيدا بدون أن يكون محاسبا جيدا، فالتدقيق الداخلي عمل انتقادي منظم يبدأ عندما ينتهي المحاسب من عمله حيث يقوم به شخص مستقل محايد مؤهلا علميا وعمليا، وكما هو معروف أن التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة تقييمية مستقلة تنشأ داخل المؤسسة الاقتصادية بغرض فحص وتقييم شامل لأنشطة داخلها حيث لا يقتصر على النشاط المالي والمحاسبي، ولقد عرفت مهنة التدقيق الداخلي تطورا مهما حيث أنه في البداية ظهر بغية اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ولكن حدث تطور مع مرور الزمن تزامنا مع تطور بيئة الأعمال، حيث أن الدور التقليدي للمدقق الداخلي هو التأكد من وجود نظام رقابة داخلي يعمل بكفاءة طوال الوقت والسعي لكشف الغش والاحتيال ولكن لم يعد هذا الدور ملائما في ظل التغيرات الحديثة التي عرفتها المؤسسات الاقتصادية حيث مرت بثلاث مراحل حيث أن المرحلة الأولى كان هدفها التحقق من الدقة الحسابية لأرقام المحاسبية، أما المرحلة الثانية فتمثلت في التحقق من دقة وملاءمة حسابات المؤسسة الاقتصادية والقوائم المالية بما في ذلك التحقق من ملكية الأصول والتحقق من توفر الحماية الكافية لها، والمرحلة الثالثة فهي تبني وجهة نظر الإدارة العليا في إدارة المؤسسة الاقتصادية في جميع المجالات التشغيلية والمالية ومن هنا أصبحت هذه المهنة أكثر استقلالية وتمثل جزءا

من نظام الرقابة الداخلي، إن مهمة المدقق الداخلي تقتضي الوصول إلى الأهداف والغايات ويتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة الداخلية من قبل الإدارة ومع أن مسؤولية منع الغش والاحتيال تقع على إدارة المؤسسة الاقتصادية، فعلى المدقق الداخلي يجب أن يقوم بفحص، تقييم كفاءة وفاعلية الإجراءات المطبقة من الإدارة دون وقوع غش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوثها وعلى المدقق الداخلي عند اكتشافه ضعفا في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من حدوث الغش، رغم ذلك لا يستطيع المدقق الداخلي أن يضمن عدم حدوث الغش والاحتيال.

4) على مستوى المحور الرابع:

تناول هذا المحور مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي، يمكن القول أن الخدمات الاستشارية المطلوبة منه و التي يقدمها المدقق الخارجي الخطوة الأخيرة التي يقوم بها حيث يقوم بتقديم تقرير حول هذه الخدمات وبتالي قد تتعدى هذه الخدمة لتصبح أكثر من خدمة استشارية حيث يكون لها أثر على استقلالية المدقق الخارجي وحيادته وبالتالي جودة العملية التدقيقية للبيانات المالية، وعليه يمكن القول أن استقلالية المدقق الخارجي عند إبداء رأيه بشكل محايد في القوائم المالية المدققة من قبله أحد العوامل الضرورية والهامة لزيادة الثقة في تقريره، وعليه فالاستقلالية ضرورية وهامة لمستخدمي البيانات المالية المدققة وذات تأثير على تصورات المستخدمين سواء كانوا مستثمرين أو أي جهات ذات علاقة وقد حاولت المؤسسة الاقتصادية إبعاد المدقق الخارجي عن أية أمور قد تؤدي إلى ضعف استقلاليته.

تتسم الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي بناء على طلب من الإدارة حيث تقوم إدارة المؤسسة الاقتصادية بطلب من المدقق الخارجي من خلال تقديم الارشادات والتوجيهات بالإضافة إلى النصح والتوصيات في إحدى ميادين العمل سواء كانت إدارية أو مالية.

كما يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي بعض الصفقات من بينها الأمانة والصدق والسرية المهنية والثقة بالنفس والتكوين بالإضافة إلى الخبرة والكفاءة المهنية والعلمية ناهيك عن التأهيل العلمي والعملي، وعلى المدقق الخارجي أن يقوم بتحديد الخدمات الاستشارية التي يقدمها ولمن سيقدم هذه الخدمة والشخص الذي سيقدمها وقد يتم ذلك من خلال ابرام اتفاق أو عقد، كما يتم التركيز والتمسك بأخلاقيات المهنة (الاستقلالية، الأمانة، الحيادية، الموضوعية، النزاهة، المصداقية، السرية المهنية...) ومعاقبة المخالف لهذه الأخلاقيات.

يمثل التقرير الذي يعده المدقق الخارجي المنتج النهائي فهو محصلة عملية التدقيق التي قام بها من لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بمهمة التدقيق حتى لحظة تكوين الرأي الفني عن القوائم المالية، ويعد هذا التقرير إضافة ذات قيمة للقوائم المالية، حيث يعطي المدقق الخارجي من خلال تقريره معلومات لقارئي القوائم المالية بأن تلك القوائم قد خضعت للفحص والتحقق من جانب مدقق خارجي مستقل، فأن وجود هذه المهنة

يعطي صورة ونظرة ايجابية للمؤسسة الاقتصادية فهو يقلل إلى حد كبير من دوافع ارتكاب الأخطاء والتلاعب بالقوائم والأرقام المحاسبية من قبل أطراف داخل أو خارج المؤسسة الاقتصادية، ويمكن النظر لتقرير المدقق الخارجي بأنه وسيلة اتصال أولى بين المدقق والأطراف الخارجية، ولابد من توفر بعض الشروط في المدقق الخارجي، فهي تلك كل ما تطلبه القواعد العامة للتدقيق، بحيث تتم إجراءات التدقيق وفق قواعد التدقيق المتعلقة بالعمل الميداني، وأن يراعي في إعداد رأي المدقق الخارجي (تقريره) ما جاء في قواعد التدقيق المتعارف عليها خلال إعداد تقرير المدقق الخارجي،

5) على مستوى المحور الخامس:

خلص المحور الخامس من الدراسة إلى أن مهنة التدقيق من العلوم الاجتماعية التي تؤثر في المجتمع وتتأثر فيه، حيث يعتبر ظاهرة اجتماعية أو نوع من البناء الاجتماعي، وتعتبر معايير التدقيق بشكل عام أهم سبيل يسترشد بيه المدقق، حيث إن هذه المعايير جاءت لاحقة لعملية نشوء التدقيق، فقد نشأ التدقيق وتطور لفترة طويلة دون أن يكون هناك معايير تضبطه، فعلى سبيل المثال نشأ التدقيق الإلزامي في بريطانيا سنة 1844 من خلال قانون الشركات، جاء أول إصدار لمعايير التدقيق في سنة 1947، يرتكز عمل المدقق الداخلي في تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق على تحديد اعتبار يعمل بموجبه وهو ما يسمى بالشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، وبدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن وأدلة التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه في أخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق، يعد توفر نظام رقابة داخلي فعال لدى المؤسسة الاقتصادية من أهم عناصر الإدارة الجيدة كما أنه أساس لسلامة ومتانة عمليات المؤسسات الاقتصادية.

ومن زاوية أخرى هناك علاقة وثيقة بين المدقق الداخلي والخارجي المستقلين عن المؤسسة الاقتصادية (جزئي وكلي)، وتجدر الإشارة إلى أن عمل المدقق الداخلي قد يكون متمما وليس بديلا لعمل المدقق الخارجي عند أداء عملية المراجعة القوائم المالية، كما أن أحد مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي تتمثل في التنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي، كما يستخدم التدقيق الداخلي كوسيلة رقابية داخلية هدفها قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهو الهدف الذي يختلف عن هدف المدقق الخارجي والذي يتمثل في التحقق من عدالة وانتظامية القوائم المالية ومدى تمثيلها للنتائج التي أنجزتها الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة، بالإضافة إلى التأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن التقارير المالية معدة على أساس ثابت ومتماثل وكما هو معلوم فإن المدقق الخارجي يعتمد عند بدء عمله على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي المطبق في المؤسسة الاقتصادية بهدف تكوين رأي فني محايد عن مدى كفاءة النظام ومعرفة درجة الاعتماد عليه في تحديد نطاق التدقيق والاختبارات اللازمة، وبما أن دائرة التدقيق الداخلي تقوم بأعمال تعد جزءا من نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يتطلب من المدقق الخارجي أن يتفهم طبيعة العمل في دائرة التدقيق الداخلي مما يساعد في إعطاء صورة حسنة

وجميلة للمؤسسة الاقتصادية مما يساعد في تطورها وازدهارها، يتضح لنا مما سبق أن الدور الأساسي والمهم بالإضافة إلى المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الداخلي التي تبدأ بالتأكد من صحة سير العمل ومقارنة ما هو فعلي بما هو مخطط له، حيث أن واجب المدقق الداخلي الحفاظ على سلامة وسمعة المؤسسة الاقتصادية، أما هدف المدقق الخارجي هو التعرف على أهم أساليب والإجراءات المتبعة للاكتشاف أفعال الاحتيال، والغش عند إصدار البيانات المالية في المؤسسات الاقتصادية، وعادة ما تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى استخدام المدقق الخارجي للتدقيق و مراجعة حساباتهم وإلى إضفاء مصداقية على بياناتهم المالية، مما يؤثر على قرارات المستثمرين، وعلى الرغم من اختلاف تسمية المدقق الخارجي من دولة إلى أخرى إلا أن هذه الألقاب لم تغير في دوره ومسؤوليته، إن التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي تمكنهم من منع الازدواج وتكرار العمل من قبل الاثنين، حيث أن تجنب تكرار العمل يوفر الكثير من الوقت والجهد والتكلفة (النفقة)، حيث أن التكامل شيء ايجابي حيث يؤدي إلى تبادل المنافع والمصالح بين المدقق الداخلي والخارجي وهذا شيء جميل بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية حيث يعطيها دافعية وتحفيز كما يعطيها صورة حسنة وسمعة طيبة مما يؤثر على قيمتها بشكل ايجابي حيث أن العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والخارجي ترفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية مما يساهم في تحقيق الايرادات وزيادة الارباح وارتفاع عدد المستثمرين وغيرها.

خلاصة الفصل الرابع:

تم من خلال هذا الفصل تم اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة، حيث عرضنا خلاصة تحكيم من طرف أساتذة جامعين في ثلاثة (03) مجالات لها علاقة بموضوع الدراسة وهي على التوالي: المحاسبة والتدقيق، منهجية البحث العلمي والاحصاء، كما تم اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة بحساب معامل ألفا كرونباخ لكل محور على حدى والمحاور مجتمعة، فبلغ معامل الثبات (0,750)، ومعامل الصدق (0,86)، وهذا دليل ومؤشر على توفرهما في استبانة الدراسة.

وما يؤكد ويعزز هذا الطرح اختبار الثبات بالتجزئة النصفية الذي تم اجراؤه، كما تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات كل محور من المحاور الأربعة للدراسة عند مستوى دلالة احصائية (0,05)، حيث تبين أن هناك ارتباط لكل محور بفقراته، وبدرجة تراوحت بين المتوسط والقوي وبدلالة احصائية جد قوية لجميع الفقرات بلغت (0,01).

اختبار صحة الفرضيات الدراسة الأربعة، أسفر عن صحة الفرضية الأولى التي مفادها أن المؤسسة الاقتصادية لديها وعي كاف بأهمية وضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي، كما تأكدت صحة الفرضية الثانية، حيث تبين أن توجد فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي)، أما الفرضية الثالثة والتي تم إثبات صحتها هي الأخرى حيث يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير بالتنسيق والاتصال مع المدقق الداخلي، وبالنسبة للفرضية الرابعة ومن خلال تقييم اجابات أفراد عينة الدراسة، تبين أنها صحيحة حيث أن تظافر الجهود والعناية والنزاهة المهنية يحقق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يؤثر على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

وبالانتهاء من الفصل الرابع الذي قمنا فيه بتحليل المعلومات المتحصل عليها واستخلاص النتائج إضافة إلى تحليل واختبار والتأكد من صحة فرضيات هذه الدراسة وبتالي نكون قد أتممنا الفصل الذي يتعلق بالدراسة الميدانية والذي حاولنا بواسطته تقييم الجانب النظري من الموضوع وقد توصلنا إلى اثبات صحة فرضيات هذه الدراسة وبالتالي نكون قد حققنا الأهداف المتوخاة منها.

الخاتمة

تناولت الدراسة واحدة من أهم وأحدث المواضيع نسبيا و التي تستحق الدراسة والمناقشة، المتعلقة بالمجال التدقيق والمحاسبة ألا وهي دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، فالتدقيق بصفة عامة أصبح مهنة أكثر من ضرورية في المؤسسة التي تنوعت أنشطتها الاقتصادية، أخذت مهنة التدقيق سواء داخلي وخارجي حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا الحاضر، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالتمرن فقط، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية تزايدت الحاجة إليها، حيث تأثرت مهنة التدقيق بشكل اجمالي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل المؤسسات الاقتصادية والمجتمع، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها.

سايرت مختلف المؤسسات الاقتصادية والهيئات الوصية هذه التطورات، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق الداخلي والخارجي، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهنة. فمن خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على اعرق مهنة في العالم وهي التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي حيث عالجنا العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي من خلال دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية تماشيا مع المعايير الدولية التي تحكم العالم، الذي مضى على تطبيقيها ميدانيا بضع سنوات كافية لمعرفة مدى امكانية تطبيقها،

وقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، ثالث منها ذات طبيعة نظرية تناولنا فيها الإطار النظري للتدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي والخارجي على الخصوص، كما تضمن أيضا قيمة المؤسسة وتأثير التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، أما الفصل الرابع فقد خصص للدراسة الميدانية التي تضمنت معرفة وجهة نظر المهنين حول تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، وتم على إثرها الاجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياته، والوصول إلى مجموعة من النتائج واقتراح جملة من التوصيات والآفاق البحثية.

أولا: النتائج النظرية:

تتمثل النتائج النظرية التي توصلت إليها الطالبة في ما يلي:

- عدم وجود تعريف شامل وصريح يحدد مفهوم قيمة المؤسسة الاقتصادية بدون لبس أو غموض، وتعتقد الطالبة أن هذا راجع لعدة أسباب، أهمها:

- تعدد المصطلحات والمرادفات المستخدمة في تعريف قيمة المؤسسة الاقتصادية والتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي.
- تداخل بعض المفاهيم والمصطلحات المستخدمة في تفسير قيمة المؤسسة الاقتصادية بالإضافة إلى التدقيق الداخلي والخارجي.
- المدلول الواسع والطبيعة الشمولية للتدقيق سواء كان الخارجي أو الداخلي، فهو يغطي جميع مراحل إعداد التقرير النهائي للمدقق الخارجي.
- تفقد وظيفة التدقيق الداخلي استقلاليتها وحريتها نتيجة المشاركة الكبيرة في أنشطة المؤسسة الاقتصادية فإن درجة اعتماد المدقق الخارجي عليها ستكون أكبر في حال توجيه تقاريرها إلى الدائرة المالية، مما لو تم توجيهها إلى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، ورغم ذلك وفي كلتا الحالتين فإن اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي ستكون في أدنى مستوياتها.
- إن العوامل المؤثرة على درجة الاعتمادية موجودة نسبيا، حيث أن المدقق الخارجي لا ينظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي بأنها قوية وفعالة. وبالرغم من ذلك فإن المدقق الخارجي أكثر رغبة في الاعتماد على المدقق الداخلي في مهمة تقييم الأنظمة الرقابية من الاعتماد عليه في الاختبارات الأساسية للعمليات المالية.
- هناك علاقة ايجابية بين وظيفة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية، فالمؤسسة الاقتصادية التي لديها وظيفة تدقيق داخلي فعالة تتحمل أتعاب تدقيق خارجية أقل، وذلك لأنها تعمل بشكل متكامل وليس بديل مع مكاتب التدقيق الخارجي، التي تضطر لبدل جهود أكبر خاصة في ارتفاع درجة المسؤولية القانونية الملقاة على عاتقها.
- إن تأثير العوامل المختلفة (لجنة التدقيق، السرية المهنية، الاعتمادية على المدقق الداخلي، التواصل الفعال، تبادل المعلومات، التعاون والترابط، الكفاءة والفعالية...إلخ) على مستوى التعاون بين المدققين الداخلين والخارجين في كل من مكاتب التدقيق والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين بالإضافة إلى مختلف البنوك المحلية العاملة في ولاية غرداية.
- إن العوامل المؤثرة على العلاقة التعاونية بالرغم من الأهداف المختلفة لكل من وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي من شأنه أن يزيد من أداء العمل، إلا أن كلاهما يجب أن يعملا معا

بشكل وثيق لتجنب ازدواجية العمل وتكراره، حيث أن التواصل الفعال بين لجنة التدقيق وكل من المدقق الداخلي والخارجي يحسن من كفاءة كل من عملية التدقيق والإشراف عليها، كما أن أساس مبدأ التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي يتم بمساعدة الإدارة ولجنة التدقيق اللتان تعتبران من أهم العوامل لتقييم التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين.

- يوجد العديد من أوجه التشابه الرئيسية بين المدقق الداخلي والخارجي، حيث يجب أن يتمتع كلاهما بالكفاءة المهنية كمدققين، وأن يقوموا بعمليات التدقيق على نحو موضوعي في كافة مراحل عملية التدقيق وعند التقرير عن النتائج، حيث تعتبر استقلالية المدقق من أهم الخصائص التي يجب توافرها سواء في المدقق الداخلي والخارجي.
- يعتبر استقلال المدقق الداخلي من أهم متطلبات نجاح مهنة التدقيق الداخلي، وذلك وفقا لما جاء في المعيار (1100) من معايير معهد المدققين الداخليين والخاص بالاستقلالية والموضوعية للمدقق الداخلي، حيث ينص المعيار على أنه يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال عن الأنشطة التي يتولى تدقيقها، ويعتبر المدقق الداخلي مستقلا عندما يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية، ويساعد الاستقلال المدقق الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة.
- يوجد لدى المدققين الداخليين والخارجين نقاط قوة مختلفة تعمل على زيادة فعالية عملية تدقيق الحسابات، فمثلا يقضي المدقق الداخلي معظم أو كل وقته في العمل في نفس المؤسسة ونتيجة لذلك، يتكون لديه فهم أفضل وإلمام أكبر لثقافة وأنظمة وعمليات المؤسسة، وهذا يسمح له برؤية الأمور التي لا يستطيع المدققين الخارجين رؤيتها أو فهماها خلال زياراتهم الروتينية للمؤسسة، من جانب آخر فإن المدقق الخارجي المتعاقد مع عدة عملاء، يتعرض خلال عمله لمجموعة متنوعة من القضايا المالية، فبالتالي فإن قدرة المدققين الخارجين ستكون أكبر على اكتشاف وحل القضايا من المدققين الداخليين، وبالإضافة إلى ذلك فإن الثقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تزيد من فعالية التعاون بينهم.
- المدقق الداخلي يقوم بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة، في حين أن المدقق الخارجي يمارس الرقابة اللاحقة فقط، فالمدقق الداخلي بحكم تواجده اليومي في المؤسسة الاقتصادية، فإنه يقوم في وقت مبكر بالدراسة والتقييم المستمر لجميع الأنظمة واللوائح الداخلية للمؤسسة، وكذلك خطط الأعمال المستقبلية لجميع إدارات المؤسسة قبل تنفيذها، ثم يقوم بتدقيق وفحص مدى التزام موظفي المؤسسة الاقتصادية بتلك الأنظمة واللوائح والخطط بعد تنفيذ الأعمال، أما المدقق الخارجي فإن عدد مرات زيارته للمؤسسة الاقتصادية لتنفيذ مهمة التدقيق محدودة وعادة تكون بعد تنفيذ الأعمال، وهذا ما

يستدعي ضرورة التكامل والتعاون بين الطرفين لما له من دور ايجابي في تحقيق الجودة والفعالية من أعمال التدقيق أولا ومن ثم نجاح المؤسسة الاقتصادية ثانيا.

- من أهم الايجابيات المحققة من التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي هي: كسب ثقة ورضا عميل التدقيق، رفع مستوى كفاءة المدققين الداخلين من خلال تبادل أساليب ومعلومات التدقيق المختلفة والجديدة مع التدقيق الخراجي، كذللك اكتساب المدققين الداخلين فهم أفضل لمعايير المحاسبة والتدقيق، وخاصة الإصدارات الجديدة منهما.
- درجة اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية يتوقف على عدة عوامل من بينها: عدد المدققين الداخلين، طبيعة درجة مؤهلاتهم العلمية، مدى عمق واتساع ودقة إجراءات عملية التدقيق الداخلية، درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المدققين الداخلين، الخبرة التي اكتسبوها في مجال التدقيق الداخلي.

ثانيا: النتائج التطبيقية:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجرتها الطالبة، تم التوصل إلى جملة من النتائج المتعلقة بالإجابة على الأسئلة الفرعية للدراسة واختبار فرضياتها، يمكن حصرها في النقاط التالية:

أ. نتائج اختبار الفرضيات:

إن من بين النتائج التي سعينا إلى تحقيقها، من خلال عرضنا وتحليلنا السابق لجوانب موضوع دراسة تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، هي الاختبار والتحقق من صحة فرضيات الموضوع التي وضعناها من البداية، حيث تم إثبات صحة بعض الفرضيات ونفي البعض الآخر وقد تحقق لنا ذلك كما يلي:

1) إن الفرضية الأولى والتي تمثلت في أن المؤسسة الاقتصادية لديها وعي كاف بأهمية وضرورة وجود وظيفة التدقيق (الداخلي والخارجي)، فقد تحققت صحة الفرضية الأولى، فمن خلال ما تناولناه حول طبيعة و أهداف وأهمية كل وظيفة من الوظيفتين السابقتين ونظرا لدور الكبير الذي تلعبه وباعتبار أنهما وظيفتان هامتان لا غنى عنها في المؤسسة الاقتصادية، يتضح دورهما الكبير في تمكين المؤسسة الاقتصادية من خلال تحقيقها لأهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع، من خلال أعمال الرقابة والفحص المستمرة على جميع أنشطة وعمليات المؤسسة الاقتصادية، التي تقوم بها إدارة التدقيق الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، وكذلك أعمال التدقيق المالي التي يقوم بها المدقق الخارجي ورأيه الفني المحايد الذي يصدره في مدى عدالة وصحة وانتظامية وشفافية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية التي تعبر عن المركز المالي ونتائج العمليات لها، فمن خلال التقارير التي يصدرها كل طرف بنتائج أعمال التدقيق، وما توصل إليه من ملاحظات إيجابية وسلبية وتوصياته بشأنها، يقوم مجلس إدارة المؤسسة الاقتصادية والجمعية العامة

للمساهمين باتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة، التي من شأنها تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية وحماية أموالها وممتلكاتها.

2) وفيما يتعلق بصحة الفرضية الثانية التي مفادها أنه هناك فروق ذات دلالة احصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) فقد تم التحقق منها وهي صحيحة. إن تحقيق الربح والبقاء والاستمرارية أهم هدف تسعى المؤسسة الاقتصادية للتحقيقه من وراء أعمال المدقق الداخلي والخارجي، فمن خلال قيام كل من المدقق الداخلي والخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية على أساس المخاطر أثناء تنفيذه لمهمته، آخذا في الحسبان نتائج دراسة وتقييم الطرف الآخر لهذا الجانب، فأنه يتمكن من الإلمام الأفضل والأشمل لمخاطر المؤسسة الاقتصادية، وعلى ضوء ذلك يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في ذلك النظام، ومراكز الخطر ودرجاتها، ثم يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق بناء على ذلك، ومن ثم إصدار التوصيات والاقتراحات الضرورية واللازمة من قبل المتخصصين في المؤسسة الاقتصادية محل التدقيق، فعامل الخبرة والسن للمدقق سواء كان داخلي أو خارجي يلعب دورا كبير في تحقيق ذلك بالإضافة إلى المؤهل العلمي والعملي، حيث أن جنس المدقق أيضا له تأثير على عملية التدقيق حيث أن ممكن للمدقق إذا كانت أنثى أن لا تستطيع التنقل إلى المؤسسة الاقتصادية محل التدقيق أو يمكن أن تستخدم العاطفة في مجال العمل وغيرها، وبغض النظر على العوامل الديمغرافية للمدقق الداخلي والخارجي، فإن تظافر الجهود بين الطرفين يؤدي إلى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة الاقتصادية والتقليل من تلك المخاطر إلى أدنى مستوى ممكن، الأمر الذي من شأنه تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية، وبالتالي حسن تسيرها ونجاحها وزيادة الأرباح المسجلة من طرفها وبالتالي ضمان البقاء والاستمرارية وهذا هو المطلوب.

3) أما الفرضية الثالثة يقوم المدقق الخارجي بإعداد التقرير بالتنسيق والاتصال مع المدقق الداخلي، تستند عملية التدقيق على منهجية علمية منتظمة، بالإضافة إلى وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمهما لحالة المؤسسة الاقتصادية، وبتالي إثبات صحة ومصداقية القوائم المالية ومما لا شك فيه أن كل من المدقق الداخلي والخارجي يسعى من خلال تنفيذهما لمهمتهما إلى جمع الأدلة والبراهين الكافية واللازمة وذلك بالتعاون وتبادل المعلومات بينهما بغية إصدار حكم عادل على وضعية المؤسسة الاقتصادية كل حسب طبيعة مهمته، إن الاتصال والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي يسهل عملية تنفيذ المهمة، فقد رأينا أن كل طرف يقوم بإتباع مجموعة من الإجراءات وخطوات رئيسية منتظمة بحيث أن كل خطوة تكمل الأخرى، وكل خطوة رئيسية تتفرع منها عدة خطوات فرعية، انسجاما مع ما يطلبه المنطق، ووفقا لما نصت عليه معايير التدقيق الدولية الخاصة بكل نوع من التدقيق، فعملية التدقيق الداخلي تنفذ من خلال مجموعة من الخطوات الرئيسية الموالية:

- التحضير للمهنة.
- تنفيذ المهنة.
- التقرير والمتابعة.

أما التدقيق الخارجي فينفذ من خلال الخطوات الرئيسية التالية:

- التخطيط والحصول على معرفة عامة عن المؤسسة الاقتصادية.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي بكفاءة وفعالية.
- مراجعة وفحص الحسابات والقوائم المالية بكل حرية واستقلالية.

ولكي تتم عملية التدقيق بشكل صحيح وسليم لابد من التنسيق والاتصال الدائم والمتكرر بين المدقق الداخلي والخارجي، فكل مدقق يقوم بتنفيذ مهمته وفق الخطوات السابقة الذكر، وقد تم إثبات صحة هذه الفرضية. حيث أن إعداد التقرير النهائي للمدقق الخارجي بالتنسيق مع المدقق الداخلي أي اعتماد كل طرف على نتائج عمل الآخر، فأن كل طرف يقوم بالاستغناء عن أعمال التدقيق الزائدة عن حاجته والغير ضرورية وتسخير ذلك الجهد والوقت لتغطية أنشطة أخرى في المؤسسة الاقتصادية.

4) والفرضية الرابعة والأخيرة وهي تظافر الجهود والعناية والنزاهة المهنية يحقق التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يؤثر على قيمة المؤسسة الاقتصادية. وبتالي يمكن القول أن التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يحقق عدة فوائد يمكن حصرها في النقاط التالية:

- منع الازدواجية وتكرار العمل بين الطرفين وبتالي تخفيض نطاق وإجراءات التدقيق مما يساهم في كسب الوقت وتوفير الكثير من الجهد.
- تخفيض أتعاب المدقق الخارجي وبتالي تقليل التكلفة.
- التغطية الشاملة لكافة أنشطة المؤسسة الاقتصادية.
- إعطاء صورة حسنة وسمعة طيبة للمؤسسة الاقتصادية وبتالي رفع قيمتها الاقتصادية من خلال تحقيق مردودية وربح كبير وسريع.
- تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة الاقتصادية.

وقد تم إثبات صحتها من خلال ما يلي: الاطلاع على نتائج التدقيق السابقة لكيلاهما، زيادة تظافر الجهود والعناية والنزاهة المهنية من شأنه أن يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة، وكذلك الاجتماعات المتواصلة التي تتم بين المدقق الداخلي والخارجي من أجل تنسيق خطط وبرامج التدقيق الحالية والمستقبلية، حيث يقوم كل طرف بإعادة النظر في برنامج عمله وتحديد الإجراءات بكل شفافية ومصداقية التي سيقوم بها وعليه يكتفى الطرف الآخر بما قام به هذا الأخير، مما يمنع ازدواجية وتكرار العمل، وبتالي توفير الكثير من الوقت والجهد.

ب. النتائج العامة:

- سارعت الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية حيث شرعت تطبيق نظام محاسبي بمواصفات دولية حديثة، ولكن في ظل معطيات بيئية غير مناسبة لتطبيقه بعد، فالتدقيق لا يقوم إلا بالمحاسبة، وهناك من يرى أن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر تتوافق مع المستجدات الاقتصادية الدولية وهناك من يعارض حيث أن هناك إدراك ووعي لأهمية ومكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.
- يتطلب تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي توفر بعض العوامل منها تظافر الجهود بالإضافة إلى التنسيق والتواصل المستمر والدائم بينها.
- مهنة التدقيق الداخلي والخارجي ترفع وتزيد من قيمة المؤسسة الاقتصادية وهذا يؤدي إلى تحسين صورتها وسمعتها.
- على مستوى وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة:

✓ تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي باستقلالية مناسبة نوعا ما، كونها تتبع مباشرة بمجلس الإدارة للمؤسسة الاقتصادية، حيث يتولى المجلس سلطة تعيين وعزل المدققين الداخلين للمؤسسة الاقتصادية، كما أن تقارير التدقيق الداخلي ترفع مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة، إضافة إلى عدم وجود أي تأثير على استقلالية المدققين الداخليين للمؤسسة الاقتصادية أثناء تأديتهم لمهامهم من قبل إدارات المؤسسة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق.

✓ هناك بعض جوانب القصور التي تؤثر على فعالية وجودة عمل وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية وهي: عدد المدققين الداخليين في المؤسسة الاقتصادية غير كافي، حيث أن بعض المؤسسات الاقتصادية لا يوجد فيها مدققين داخلين، الدورات التدريبية التي تقام للمدققين الداخلين في المؤسسات الاقتصادية غير كافية من ناحية التطبيق العملي، عدم الأخذ بعين الاعتبار التقارير التي يصدرها المدققين الداخلين في المؤسسة الاقتصادية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة الاقتصادية بما فيها مجلس الإدارة، حيث يتم إهمال بعض الملاحظات والتوصيات التي قدمها المدقق الداخلي في تقريره والتي تم اكتشافها أثناء عملية التدقيق.

- على مستوى مكاتب التدقيق الخارجي محل الدراسة:

✓ تتم ممارسة المهنة وفقا للمعايير محددة حيث توصى على ضرورة وجود علاقة تكاملية بين المدقق الداخلي والخارجي حيث أن هذه المكاتب تناقش نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي وفرص تحويلها إلى نقاط قوة لتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، إلا أن هناك بعض المكاتب مستوى خبرتها أقل والمنعكسة من خبرة كوادرها.

- ✓ يقوم مكتب التدقيق الخارجي بتقديم الخدمات فيما يتعلق بمجال المحاسبة والتدقيق والمراجعة والضرائب والخدمات الاستشارية للعملاء من المؤسسات القطاع الخاص والبنوك والمؤسسات العامة والمؤسسات الاجنبية والدولية وغيرها.

- على مستوى المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة:

- ✓ تنوع المؤسسات الاقتصادية حجما ونوعا، يتطلب وجود مهنة التدقيق الداخلي والخارجي لأنه يعطي صورة حسنة وسمعة طيبة لها مما يزيد من ثقة المتعاملين معها.
- ✓ توجد بعض الصعوبات تقنية وفنية بالإضافة إلى وجود معوقات تحول بينها وبين التطبيق السليم للمهنة التدقيق الداخلي والخارجي، كما أن هناك هيئات ومؤسسات أخرى لها علاقة بالمؤسسة الاقتصادية كالسوق المالي والبنوك، تفرض شروط صعبة على تقرير التدقيق الداخلي والخارجي.

- على مستوى التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية: إن التكامل بين عمل المدقق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية وعمل مدققي المؤسسات الاقتصادية الخارجي ليس بالمستوى المطلوب الذي يجب أن تكون عليه وحسب متطلبا معايير التدقيق الدولية وذلك راجع لأسباب التالية:

- ✓ عدم وجود ثقة ومصداقية متبادلة بين الطرفين ومن مؤشراتها ما يلي:

- ❖ تحفظ بعض المدققين الداخلين في المؤسسات الاقتصادية على بعض المعلومات التي تتكشف أثناء أدائهم لمهامهم مما يؤثر على تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي للمؤسسة الاقتصادية، حيث أن المدقق الداخلي لا يقوم بإبلاغ المدقق الخارجي ببعض المعلومات بحجة أن هذه المعلومات سرية وعلى المدقق الخارجي اكتشافها بنفسه، علما أن الهدف الأساسي والرئيسي للطرفين واحدة وهي نجاح وازدهار المؤسسة الاقتصادية وتحقيق أقصى عائد.
- ❖ انعدام التبادل المباشر للتقارير بين المدقق الداخلي والخارجي، حيث أن المدقق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية يحصل على تقرير المدقق الخارجي من إدارة المؤسسة الاقتصادية، أما المدقق الخارجي يتحصل على تقرير المدقق الداخلي من الإدارة العليا للمؤسسة الاقتصادية، أو من إدارة التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية بشرط أن يطلعوا عليها اطلاعا فقط ولا يمكنهم أخذ نسخة مصورة منها.

- عدم وجود قوانين وتشريعات محلية تلزم الطرفين (إلزام أدبي)، بضرورة التعاون والتنسيق والتكامل مع بعضهما، بحيث يحدد ايجابيات وجود علاقة تكاملية بينهما وما يمكن أن يتحقق من منافع في تنفيذ المهام.
- المدقق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية يقول أنه غير مجبر على تطبيق معايير التدقيق، لأن الخدمات التي يقدمونها لصالح المؤسسة الاقتصادية، وبغض النظر يمكن القول أن هناك علاقة تكاملية نسبية بين التدقيق الداخلي والخارجي للمؤسسة الاقتصادية جيد، حسن ومرضي نوعا ما.

ثالثا: التوصيات:

بعد هذا العرض والتحليل والمناقشة، وما تم التوصل إليه من نتائج على مستوى المحاور الخمسة الرئيسية التي تضمنتها الدراسة يمكننا صياغة مجموعة من التوصيات التي نرى ضرورة تحقيقها ضمانا للتطبيق السليم للمهنة التدقيق الداخلي والخارجي من طرف المؤسسات الاقتصادية في ولاية غرداية، وهذه التوصيات تتمثل في:

- ضرورة تعزيز الاستقلال الظاهري والحقيقي لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية باعتبار أن معيار الاستقلالية للمدقق الداخلي من أهم العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.
- يجب أن يتعاون المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي على أن يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل الخارجي وفي حال لم يستطع المدقق الخارجي الاستفادة من عمل المدقق الداخلي فإنه لا يحقق الهدف من اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من حيث درجة التعاون والتنسيق ودرجة التواصل والاتصال بيهم وتعزيزها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من النظام الكلي للتدقيق.
- لابد من أن تكون هناك لقاءات بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لمناقشة الاهتمامات المشتركة، وتبادل الخبرات والاستفادة من المهارات المكملة، وفهم طرق وآليات عمل كل منهما.
- ضرورة تشجيع الترابط والتعاون وتعزيز التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي من أجل الحد والقضاء على الفساد المالي والإداري.
- على المؤسسات الاقتصادية نشر الوعي والثقافة التدقيقية من خلال القيام بدورات تدريبية تأهيلية وفق خطط مدروسة للممارسة مهنة التدقيق والتعرف على أبجديتها مثل مجلس مهنة تدقيق الحسابات، جمعية المحاسبين والمراجعين الجزائرية وجمعية مدققي الحسابات الجزائرية، وتعزيز التكوين في التدقيق من خلال خلق معاهد متخصصة في التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي.
- يجب على المؤسسات الاقتصادية تشجيع التعامل مع المدققين خارج الجزائر وذلك من خلال فتح مكاتب متخصصة تسمح بتسهيل إجراءات التدقيق في الخارج.

- تفعيل دور التدقيق في المؤسسات الاقتصادية وإشراك جميع الموظفين والعاملين في المؤسسات الاقتصادية من خلال الترويج و تكتيف الحملات الإعلامية و التحسيس، كما يجب استعمال المناهج والأساليب الحديثة (مواقع التواصل الاجتماعي، الترويج الالكتروني، الملصقات، المؤسسات الاقتصادية الرائدة والمشهورة في مجال التدقيق).
- لا ينبغي أن نقول أن المدقق الداخلي متواطئ مع الإدارة بل يجب أن تؤطر هذه الوظيفة بالمعايير الكفيلة بترقيتها لخدمة الإدارة ولتوجيه المدقق الخارجي لخدمة الأطراف التي تهمها آراءه بغية الاستفادة من العمل المشترك بينهما من أجل تحقيق الأهداف المطلوبة.
- محاولة المدقق الداخلي والخارجي مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال والالتزام بالتطوير المهني من خلال اكتساب مهارات الكافية والتعرف أكثر على المعايير التي تنظم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي.
- العمل على عقد اجتماعات منتظمة بين المدققين، يحضرها المدققين الداخلين والخارجين لتبادل الأفكار ومناقشة الخطط والتطورات وحل المشكلات حيث يؤدي ذلك لتخفيض ساعات العمل وتجنب تكرار العمل.
- ضرورة الاعتماد على تقارير المدققين الداخلين في تدقيق الفروع والأقسام التابعة للمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال الاهتمام وتفعيل قسم التدقيق الداخلي مما يزيد من اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي.
- الحرص على التشاور والحوار بين المدققين الداخلي والخارجي من خلال تطوير وتنمية مهاراتهم وقدراتهم، وتحديث معلوماتهما حول المهام التي يقومون بها.

رابعا: الآفاق المستقبلية لموضوع البحث:

يتعلق موضوع دراسة التدقيق الداخلي والخارجي بالكثير من المسائل والقضايا المحاسبية والمتعلقة بالتدقيق نظرا لارتباطه المراحل والإجراءات التدقيقية التي من خلالها يتم إعداد وعرض كل من التقارير والقوائم المالية والمحاسبية، كما يعد هذا الموضوع من أكثر المواضيع حساسية نظرا لدور الكبير الذي تلعبه، كما يعتبر من المواضيع التي أحدثت جدلا وتستحق المناقشة بين مختلف المفكرين والمحللين على مستوى المحلي والعالمي، وعليه يمكن أن تثار حوله عدة إشكاليات تصلح لأن تكون أفاق بحثية مستقبلية يتناولها الباحثين في أطروحاتهم ورسائلهم ومذكراتهم الجامعية ومنها:

- متطلبات تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في الجزائر (دراسة استقصائية).
- دراسة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في الحد المخاطر البنكية (دراسة عينة من البنوك الاقتصادية).

- مدى ارتباط التدقيق الداخلي والخارجي بالقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.
- دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة حالة شركات التأمين).
- العوامل المؤثرة على جودة تقرير التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة نظرية).
- مدى مساهمة التدقيق الداخلي والخارجي في الكشف عن الغش والاخطاء والتلاعب داخل المؤسسات الاقتصادية (دراسة استطلاعية).
- دراسة مدى التوافق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (دراسة مقارنة).
- دراسة تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على جودة الأداء المهني في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تقييميه).
- دراسة العوامل المؤثرة على تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية (اعداد نموذج).
- دراسة دور مهنة التدقيق الداخلي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة تحليلية).
- التدقيق الخارجي كمدخل مقترح لزيادة الكفاءة والفعالية (دراسة ميدانية).
- دراسة تأثير لجنة التدقيق في تحقيق التكامل بين المدققين الداخلي والخارجي في المؤسسة الاقتصادية.
- دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

قائمة

المصادر

والمراجع

المراجع باللغة العربية:	
الكتب	
01	أحمد حلمي جمعة: **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، بدون طبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2015.
02	أحمد حلمي جمعة: **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، بدون طبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
03	أحمد نور: **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، بدون طبعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1996.
04	أمين السيد أحمد لطفي: **تطلعات حديثة في المراجعة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2013.
05	أيمن محمد نمر الشنطي: **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية**، جامعة البلقاء التطبيقية كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية، بدون سنة.
06	بهاء زكي محمد: **دليل عمل التدقيق الاداري**، مكتب المفتش العام، بدون بلد، 2007.
07	توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحق المصري: **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار الكندي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 1991.
08	جميل أحمد توفيق، علي شريف: **الإدارة المالية**، بدون طبعة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1980.
09	جميل صليب: **المعجم الفلسفي**، بدون طبعة، ج2، دار الكتاب اللبناني، بيروت، بدون سنة.
10	حازم هشام الألوسي: **الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق**، بدون طبعة، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
11	خالد أمين عبد الله: **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، بدون طبعة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004.
12	رأفت سلامة محمود و آخرون: **علم تدقيق الحسابات النظري**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.
13	رأفت سلامة محمود وآخرون: **علم تدقيق الحسابات العملي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.
14	رضوان حلوة حنان: **بدائل القياس المحاسبي**، بدون طبعة، دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن، 2003.
15	زاهرة توفيق سواد: **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
16	طارق حماد عبد العال: **معايير المحاسبة الدولية والمعايير المتوافقة معها(معايير المحاسبة الدولية 32-41) والمعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة من 1إلى7**، بدون طبعة، الجزء 2، الدار الجامعية، مصر، 2008.
17	طارق عبد العال حماد: **التقييم وإعادة هيكلة الشركات**، بدون طبعة، الدار الجامعية، بدون بلد، 2008.
18	طارق عبد العال: **تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصصة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.

19	الطاهر لطرش: **تقنيات البنوك**، الطبعة 6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
20	عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، بدون طبعة، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
21	عبد الرحمن توفيق: **الرقابة المالية والتدقيق الداخلي**، بدون طبعة، المناهج التدريبية، مصر، 2014.
22	عبد الستار محمد العلي: **الإدارة الحديثة للمخازن والمشتريات**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
23	عبد الفتاح الصحن: **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، بدون طبعة، الاسكندرية، بدون سنة.
24	عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا: **الرقابة والمراجعة الداخلية (على المستوى الجزئي والكلي)**، بدون طبعة، مطبعة التوني، الإسكندرية، بدون سنة.
25	عبد الله محمد عبد الرحمان: **النظرية في علم الاجتماع (الكلاسيكية)**، بدون طبعة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2003.
26	عطا الله أحمد سويلم الحسبان: **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، بدون طبعة، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
27	على كمال خليفة أبو زيد وآخرون: **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري)**، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، بدون طبعة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
28	علي كمال خليفة أبو زيد وآخرون: **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)**، دار المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الإسكندرية، 2008.
29	عيد حامد معيوف الشمري: **معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهينة بالمملكة العربية السعودية (دراسة تحليلية مقارنة)**، الطبعة الأولى، ادراة البحوث، الرياض، 1993.
30	غسان فلاح المطارنة: **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان بدون سنة.
31	غسان فلاح المطارنة: **تدقيق الحسابات المعاصر**، بدون طبعة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2006.
32	كريمة علي الجوهر وآخرون: **التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات بحوث محكمة منتقاة**، بدون طبعة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، القاهرة، 2012.
33	لعلى بوكميش: **إدارة الجودة الشاملة أيزو 9000**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
34	متولى محمد الجمل، محمد الجزار: **أصول المراجعة**، الجزء الأول، مكتبة عين شمس للنشر، القاهرة، بدون سنة.
35	مجدي رسلان: **فلسفة القيم**، بدون طبعة، دار المنار للطباعة، الإسكندرية، 2011.
36	المجمع العربي للمحاسبين القانونين: **المراجعة والتفتيش**، 1992.
37	محمد عباس حجازي: **الرقابة الداخلية عناصر النظام المتكامل وأهميته لكل من الإدارة والمراجع الخارجي**، تقرير خاص وضعته لجنة إجراءات المراجعة المتفرغة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين.

38	محمد عباس حجازي: **المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية**، مكتبة التجارة و التعاون، بدون بلد، 1980.
39	محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب: **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية لنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
40	منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، محمد هاشم الحموي: **أساسيات المراجعة**، مركز القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1999.
41	منير إبراهيم الهندي: **الأوراق المالية و أسواق رأس المال**، بدون طبعة، منشأة المعارف، مصر، 2002.
42	منير إبراهيم هندي: **الإدارة المالية (مدخل تحليلي معاصر)**، الطبعة 2، المكتب العربي الحديث، بدون بلد، 1991.
43	ناظم حسن الشريفي، سعود جايد مشكور العامري: **المحاسبة المتقدمة في الشركات الاسس النظرية والعملية لاحتساب قيمة الشركات**، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الاردن، 2013.
44	نواف محمد عباس الرماحي: **مراجعة المعاملات المالية**، بدون طبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
45	هادي التميمي: **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، بدون طبعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
46	وليام توماس، أنر وسون هيكي: **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، أحمد حامد حجاج، كمال الدين ساعد، بدون طبعة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1997.
47	وليم توماس، أمرسونهنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد: **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكتاب الأول، دار المريخ ،مصر، 2003.

الاطروحات

01	إبراهيم الدسوقي عبد المنعم: **المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية وأثره على قياس قيمة المنشأة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة القاهرة، 1995.
02	بلخير بكاري: **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لقطاع المحروقات في الجزائر دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، 2010/2009.
03	بن حمودة يوسف: **خلق القيمة من خلال إدارة المعرفة داخل المؤسسة**، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف،2015/2014.
04	سميرة بوعكاز: **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.
05	عادل حسن عبد القادر النصيرات: **مدى ادراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل انفاق المال العام**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية عضو اتحاد الجامعات العربية، عضو الاتحاد الدولي للجامعات، الأردن، 2006.

06	عبد الغني دادن: **قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية دراسة حالة بورصتي الجزائر وباريس**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2007/2006.
07	علي عمر أحمد سويسي: **معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه العلوم، تخصص محاسبة، فرع علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011/2010.
08	عمر شريفي: **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية –**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1-، 2012.
09	هواري سويسي: **تقييم المؤسسة ودوره في اتحاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007.
10	يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة: **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية (دراسة مقارنة)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2015/2014.
الرسائل	
01	إبراهيم رباح إبراهيم المدهون: **دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2011.
02	أرزاق أيوب محمد كرسوع: **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة (دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة –فلسطين–**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2008.
03	إسماعيل حمد الشعار: **أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
04	إياد حسن سالم: **واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة (دراسة ميدانية تحليلية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012.
05	بدور بنت سعيد عودة الرفاعي: **مدى تأثير بعض العوامل على مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها (دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية، 2009.
06	بسام سليمان قديح: **أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2013.
07	بوبكر عميروش: **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل**

	المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا (سطيف)، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معقمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011.
08	بوسنة حمزة: **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية)**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية محاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012/2011.
09	توفيق زرمان: **فعالية استعمال المحاسبة البنكية في التدقيق والرقابة**، مذكرة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلو التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2006/2005.
10	حكيمة مناعي: **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008.
11	رزقي محمد: **أثر القرارات المالية على قيمة المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة ببرج بوعريريج**، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008/2007.
12	رغدة إبراهيم المدهون: **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2014.
13	سهام أكرم عمر الطويل: **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة (دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
14	سينا أحمد عبد الغفور الراوي: **استخدام منهج سيجما ستة Six Sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على الجودة والتميز في محافظة عمان)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
15	عادل خليل علي قطيشات: **مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.
16	عبد الرحمان بابنات: **دور المراجعة في التأهيل الاداري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأغواط)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2005/2004.
17	عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم (محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية)**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.

18	عبد الكريم بوحادرة: **أثر اختيار الهيكل المالي على قيمة المؤسسة: دور سياسة توزيعات الأرباح في تحديد القيمة السوقية للسهم (مع دراسة حالة)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2012/2011.
19	عزوز ميلود: **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة)**، مذكرة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2007/2006.
20	علي بن الضب: **دراسة تأثير الهيكل المالي وسياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسة الاقتصادية المدرجة بالبورصة (دراسة حالة عينة من الشركات المدرجة بسوق الكويت لأوراق المالية خلال الفترة 2006/2008**، مذكرة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2009/2008.
21	عمر ديلمي: **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة من خلال الاستبيان)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008.
22	فيصل دبيان عوض المطيري: **أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012.
23	قحموش سمية: **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة الجزائر للفترة (2009-2010)**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011.
24	كمال محمد سعيد كامل النونو: **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
25	لقليطي الأخضر: **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008.
26	محمد أمين المازون: **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.
27	محمد أمين مازون: **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر -3-، 2010.
28	محي الدين محمود عمر: **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2008/2007.

29	مشعل جهز المطيري: **تحليل وتقييم الأداء المالي للمؤسسة البترول الكويتي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011/2010.
30	نادية عيساوي: **تقييم المؤسسة في إطار الخوصصة مع دراسة حالة المؤسسة العمومية للإنتاج الحليب ومشتقاته (ملبنة نوميديا)**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2005/2004.
31	نبيه توفيق المرعي: **دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية (دراسة ميدانية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة جدارا للدراسات العليا، 2009.
32	نيفين عبد القادر حمزة ابراهيم حال: **استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة بور سعيد، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، 2014.
33	هاني فرحان الزايغ: **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)**، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة ، 2006.
34	وليد خالد حميد العازمي: **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، بدون سنة.
35	يوسف سعيد يوسف المدلل: **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.
	المجلات
01	ابراهيم بختي، محمد الطيب الدويس: **براءة الاختراع مؤشر لتنافسية الاقتصاديات الجزائر والدول العربية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 4، 2006.
02	أيمن محمد نمر الشنطي: **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية**، جامعة البلقاء التطبيقية كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية، بدون سنة.
03	بكاري بلخير: **أهمية مقاربة التدفقات في تقييم المؤسسة دراسة تطبيقية لإحدى المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات**، مجلة الباحث، العدد 10، 2012.
04	جمال خنشور: **أثر القيمة (الزبون والمفاهيم المحاذية لها على مردودية المؤسسة)**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 10، نوفمبر 2006.
05	سكاك مراد: **التدقيق الاستراتيجي ودوره في الادارة الاستراتيجية للمؤسسات دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 15، 2015.
06	شريقي عمر: **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية

	وعلوم التسيير، بدون مجلد، العدد 12، بدون بلد، 2012.
07	صبري ماهر مشتهى: **العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين (دراسة حالة قطاع غزة)**، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 01 ، العدد 2، غزة، 2013.
08	صفاء أحمد شحاتة: **أسس تقييم أداء المتعلم وقياس فعالية المؤسسة التعليمية (مدخل تقييم القيمة المضافة)**، المجلة الدولية للأبحاث التربوية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد 31، 2012.
09	طلال حمدونه، علام حمدان: **مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد السادس عشر، العدد الأول، يناير 2008.
10	عبد الغني دادن: **قراءة في الأداء المالي وقيمة المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 04، 2006.
11	علي بن الضب، سيدي محمد عواد: **تكلفة رأس المال ومؤشرات إنشاء القيمة (دراسة تطبيقية ببورصة الدار البيضاء)**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة الجزائر، العدد الثاني، 2012.
12	علي عبد القادر ذنيبات، وباسل خالد شناق : **تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (016): دارسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن**، مجلة الأردنية في ادارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، 2006.
13	عمر أحمد محمد، حسين أحمد دحدوح: **دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد الثاني، 2013.
14	عمر محمد آدم الإمام، الطاهر أحمد محمد علي: **نحو إطار نظري لتدقيق الموارد البشرية**، مجلة العلوم الاقتصادية، (Vol 14 01)، السودان، 2013.
15	عيد حامد معيوف الشمرى: **معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية (دراسة تحليلية مقارنة)**، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، 1414هـ/1994م.
16	عيسى عبد الله الغنودي: **دور قواعد الادارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا (دراسة استكشافية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، 2011.
17	مضر علي عبد اللطيف: **مدى ملاءمة مسؤوليات لجان التدقيق لأداء دورها في عملية التحكم المؤسسي دراسة ميدانية لوجهات نظر مدققي الحسابات الأردنيين**، دراسات العلوم الإدارية، المجّلد 34 ، العدد 2، بدون بلد، 2007.
18	هواري سويسي: **أهمية تقييم المؤسسات في اتخاذ قرارات الاستثمار المالي**، مجلة الباحث، عدد 5، 2007.
الملتقيات	
01	بلخير بكاري: **اشكالية تقييم المؤسسات البترولية**، الملتقى الوطني الأول حول تقييم المؤسسات الاقتصادية، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، 13/12 ديسمبر 2005.

02	سفير محمد، رزقي إسماعيل: **مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 5-2013/05/6، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، بدون سنة.
03	سويسي هواري، كماسي محمد الأمين: **إشكالية تقييم المؤسسات مع الاشارة إلى حالة الجزائر**، الملتقى الوطني الأول حول اشكالية تقييم المؤسسات، جامعة سكيكدة، سبتمبر 2005.
04	محمد فلاق: **التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001**، مداخلة من الملتقى الوطني الثامن حول مهنة في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة ، جامعة 20 أوت1955 سكيكدة، يومي 11/ 12 أكتوبر 2010.
05	مليكة زغيب: **مشاكل تقييم المؤسسة الصناعية مع دراسة حالة مؤسسة الصيانة الصناعية**، الملتقى الدول حول اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة، جامعة فرحات عباس، سطيف، من 03 إلى 07 أكتوبر 2004.
	القوانين والتشريعات
01	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 03 من القانون 91/ 08 والمادة 67 من القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق لـ29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42.
02	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 08/91 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات المؤرخ في 27 أفريل 1991، العدد 20.
03	الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 2003/07/19، العدد 44، الحاملة لقانون 06/03، المؤرخ في: 2003/07/23، المتعلق بالعلامات، 2003.
04	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 01/10، المؤرخ في: 2010/06/29، المواد 18، 22، 41، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، 2010/06/11.
	المواقع الإلكترونية
01	نقلا من الموقع: http://islamfin.go-forum.net/t1202-topic، شوهد بتاريخ: 2016/05/06، h :10 : 50 .m
02	définition de l'audit interne Sur le site: www.ifaci.com/...audit-interne/.../definition-de-l-audit, le : 08/03/2016, h : 17 :24m .
03	INTOSAI General Secretariat-Rechnungshof (Austrian Court Of Audit) DAMPFSCHIFFSTRASSE2 A-1033 VIENNA AUSTRIA Page Webb http://www.intosai.org .
04	LITOLFF Laurent, VALLEE Rodolphe : Conservatoire National des Arts et Métiers, Mémoir DESS Finance d'entreprise, Octobre 2004, disponible sur: www.vernimmen.net .
05	أحمد شوقي سليمان: **دراسات في المراجعة والإدارة**، نقلا من الموقع:

	https://sites.google.com/site/shawky0007/home/almrajte-alastratyjyte ، شوهد بتاريخ: 2016/08/09 :45m 21 : h
06	أيمن عبد الله محمد أبو بكر، نقلا من الموقع: https://ay83m.wordpress.com/2012/05/19/، شوهد بتاريخ: 13/ 2016/08 :43m 04: h
07	عبد اللطيف أطلوبة: **تطور نظرية القيمة**، نقلا من الموقع: http://www.jolyana.com/veiwpage.aspx?sf=1508، بتاريخ: 2017/02/22، 29m: 19: h
08	عتيق السعيد، نقلا من الموقع: http://www.marocdroit.com/، شوهد بتاريخ: 11/06/ 2016 28m: 14: h
09	غصون شنار، **حلقة بحث هندسة القيمة**، جامعة دمشق، نقلا من الموقع: www.drzidan.com ، شوهد بتاريخ: 2017/03/14،51m: 14: h.
10	لجنة تنظيم عمليات البورصة وعملياتها الاستعلام عن القيم المنقولة، الجزائر، 2007، نقلا من الموقع: www.cosob.com.dz، شوهد بتاريخ: 2017/03/18، 30m: 19: h.
11	مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والادارية: نقلا من الموقع: https://sqarra.wordpress.com/auditt/ ، شوهد بتاريخ: 2016/09/05، 12m: 12: h
12	مدونة صالح محمد القرا، نقلا من الموقع: http://sqarra.wordpress.com/auditt/، شوهد بتاريخ: 2016/08/09، 38m: 17: h.
13	معجم المعاني الجامع والمعجم الوسيط، نقلا من الموقع: http://www.almaany.com/ar/dict/ar، بتاريخ: 2016/03/07، 55m:00:h.
14	منتدى المحاسب العربي نقلا من الموقع: http://www.accdiscussion.com/t11095،بتاريخ 2016/03/08، h 47m: 15:.
15	نقلا من الموقع: http://alghailiauditor.blogspot.com/201/05/blog-post_5838.html?m=1، شوهد بتاريخ: 2016/08/09 05m: 18: h.
16	نقلا من الموقع: www.pdffactory.com ، شوهد بتاريخ: 2016/05/07، 47m : 00 : h.
17	نقلا من الموقع: http://ar.wikipedia.org/wiki/ ، شوهد بتاريخ: 2016/05/16، 22m: 22: h.
18	نقلا من الموقع: http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/rouabhioffi/section4.html، شوهد بتاريخ: 2016/10/15، 17m: 16: h.
19	نقلا من الموقع: http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/rouabhioffi/section4.html، شوهد بتاريخ: 2016/10/14،56m: 17 : h .
20	نقلا من الموقع: http://islamfin.go-forum.net/t1104-topic، شوهد بتاريخ: 2016/06/11 29m: 00: h.

21	نقلا من الموقع: http://www.aazs.net/t2982-topic، شوهد بتاريخ: 2016/12/03، 41m :15 h
22	نقلا من الموقع: http://www.casainvest.ma/، شوهد بتاريخ: 2017/09/20، 21m: 17 h.
23	نقلا من الموقع: http://www.forum.educ40.net/showthead.php?t=5176، شوهد بتاريخ: 2016/08/05، 32m: 21 h.
24	نقلا من الموقع: http://www.startimes.com/?t=18497349، شوهد بتاريخ: 2016/05/06، 04m: 17 h،
25	نقلا من الموقع: http://www.startimes.com/?t=18497349، شوهد بتاريخ: 2016/05/06، 11m: 18 h
26	نقلا من الموقع: https://ar.wikipedia.org/wiki/، شوهد بتاريخ: 2017/09/20، 44m: 16 h.
27	نقلا من الموقع: https://ar.wikipedia.org/wiki، بتاريخ: 2016/03/10، 31m. : 01 h.
28	نقلا من الموقع: www.ar,wikipidia.org، شوهد بتاريخ: 2016/05/13، 25m: 10 h.
29	نقلا من الموقع: www.entrepriseevaluation.com، شوهد بتاريخ: 2017/03/17، 28m: 21 h.
30	نقلا من الموقع: www.pdffactory.com، شوهد بتاريخ: 2016/05/06، 15m: 02 h،
31	نقلا من الموقع: https://www.bayt.com/ar/specialties/q/129199، شوهد بتاريخ: 2016/11/16، h18 :57m

المراجع بالغة الأجنبية:

The books

Alain Burlaud et outres: **comptabilité et audit éditions Foucher**, 2008.	01
Amercin institute of certified Public accountants, **consideration of internet structure in financial**, statement, cirularon, 1998.	02
Bernard GERMOND , **Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, Dunod, Paris, 1991.	03
Bouchra BAKADIR: **Audit des Ressources humaines et performance des entreprises Maghrébines**, Essai d'ANALYSE،Maroc،sans année.	04
Candau :**l'audit social méthodes et techniques pour un management** ,paris.	05
CHOINEL Alain, **Introduction à l'Ingénierie Financière**, édition la Revue Banque, Paris, 1991.	06
Committee On Basic Auditing Concepts, A Statement Of Basic Auditing Concepts, AAA, 1973.	07
D.péne : **Evaluation et prise de contrôle de l'Enterprise**, Tome 2, Evaluation et montage financier, 2eme Edition Economica, paris, 1993.	08
Donald E. Kieso, Jerry J. Weygand, Terry D. Warfield: **Intermediate Accounting** , 2nd Edition Publisher, John Wiley & Sons, New York, USA, 2007.	09
Goy, G, Schelluch, pandriend: **users perception of the auditing responsibilities for the prevention, detection and reporting of fraud other other illegal acts and errors Australian accounting review**, eluven the edition.	10
Groupe Consultatif d'assurance aux plus pauvre, **Audit externe des institutions de micro**	11

finance guide pratique, France, série n 03 outil technique.	
Hubert Tondeur : Comptabilité En IFRS, Edition d'organisation, Paris, 2004.	12
Ibid.	13
Ibidem.	14
Internal and External Audits, Comptrollers Handbook, Comptroller Of the Currency Administrator of National Banks, April 2003.	15
J-Alla, **l'évaluation des entreprises de la théorie a la pratique**, éditions cayas, paris, 1978.	16
Jean BARREAU & Jaqueline DELAHAYE- op cit.	17
Jean Jacquesp Baudet (**expert comptable, conseil fiscal, CIA , CISA, CGAP, CCSA , Maitre De Conférence Invité à La Louvain School Of Managmet) : Le Contrôle Interne (Slides)**, Institut Des Expert Comptables Et Conseils Fiscaux, Septembre 2012.	18
Jean-Baptiste TOURNIER, Jean-Claude TOURNIER: **ÉVALUATION D'ENTREPRISE Que vaut une entreprise?** Quatrième édition, EYROLLES édition d'organisation.	19
Kurt F. Reding et des autres: **MANUEL D'AUDIT INTERNE Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques**, IIA The Institute of infernal Auditors, ifaci.	20
Nacer Eddine Sadi Et Ali Mazouz, **La Pratique Du Commissariat Aux Comptes En Algerie**, Edition SNC, Tome1, 1993.	21
Norbert GUEDJ- **FINANCE D'ENTREPRISE**: les règles du jeu-Editions d'organisation, paris- 2emeédition, 2001.	22
P.Vizzavon, pratique de gestion, Tome3 : **Evaluation des entreprises**, Berti Edition, Tipaza.	23
Petrascu Daniela : **INTERNAL AUDIT: DEFINING, OBJECTIVES, FUNCTIONS, AND STAGES**, Studies in Business and Economics.	24
Pierre VERNIMEN , Op.cit.	25
Projet de système comptable Financier, les Payes bleues internationales, septembre, 2008.	26
Stdy TYBC Accountancy Auditing II (PDF).	27
The Institute of Internal Auditors, **Normes Internationales pour la Pratique professionnelle de l'audit Interne**, florida USA, Octobre 2008.	28
Theses	
Cécile Van Den Crommenacker: **L'Audit interne dans les collectivités territoriales**, Mémoire pour l'obtention du Master 2 Audit Interne des Organisations IAE d'Aix en Provence, Universite PAUL CEZANNE Aix-Marseille III, 2008/2009.	01
CHEKROUN Meriem: **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, THESE DE DOCTORAT EN SCIENCES DE GESTION LMD, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2014.	02
Laurent BATSCH La théorie de: **la valeur de l'entreprise, cahiers de recherché**, Université de paris Dauphine.	03
Magazines	

silvia klincekova, jarmila salgov cova: **the role of marketing audit and value of information** , International for Innovation Education and Research, Vol 02, 2014 International educative research, foundation and publisher.	01
the work peper	
Audit interne, Patrick Triadou otobre 2011.	01
Babeş-Bolyai: **THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL AND EXTERNAL AUDIT**.	02
External and internal audit, Chapter 2.	03
Gheorghe SUCIU: **SIMILARITIES AND DIFFERENCESBETWEEN INTERNAL AUDITING, INTERNAL PUBLICAUDITING AND OTHER SERVICES**, University of Braşov.	04
Jean-François Nanterme: **AUDITS INTERNES ET EXTERNES**, Chargé de cours Université Nancy 1 et Université Strasbourg..	05
KEVIN T. RICH :**AUDIT COMMITTEE ACCOUNTING EXPERTISE AND CHANGES INFINANCIAL REPORTING QUALITY**, the University of Oregon, June 2009.	06
Lois Munro ،Jenny Stewart: **External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities**, University Australia, July 2009.	07
Peter Öhman and Eva Wallerstedt: **The development of audit regulation in Sweden and thestrengthening of the position of the profession**, Paper to be presented at the sixth Accounting History International Conference,18–20 August 2010, in Wellington, New Zealand.	08
PETRAȘCU Daniela: INTERNAL AUDIT: DEFINING, OBJECTIVES, FUNCTIONS AND STAGES, Studies in Business and Economics, Lucian Blaga University of Sibiu, Romania.	09
Sridhar Ramamoorti: INTERNAL AUDITING: HISTORY, EVOLUTION, AND PROSPECTS, CHAPTER 1, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.	10
Stephanie Burke :Role of the Auditor in Strengthening Business Practices, The University of California.	11
Sue Brewster: **Audit Types & Differences**, Life Net Health, Saving Lives, Restoring Health.	12
Jean-Jacques BAUDET: **Le Contrôle Interne (Slides)**, Institut des Experts Comptables et Conseils Fiscaux, Septembre 2012.	13

قائمة

الملاحق

الملحق رقم (01)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

استبيـــــــــــان

أخي الفاضل، أختي الفاضلة...

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته وبعد...

تقوم الطالبة بإجراء دراسة بعنوان: **دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية الفترة ما بين 2014-2017(دراسة ميدانية)** وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور ثالث تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة. يشرفني دعوتكم للمشاركة في تعبة الاستبانة من خلال اختيار الاجابة التي تتفق مع وجهة نظركم وذلك بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة، مؤكدين أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها منكم سيتم استعمالها لأغراض البحث العلمي لا غير، حيث أن لاستجابتكم الكريمة الأثر البالغ في تحقيق أهداف الدراسة حيث أن دقة النتائج التي ستتوصل لها الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان، لذا فنرجو منكم اعطائها الأهمية البالغة دعما منكم.

شكرا لتعاونكم

من اعداد الطالبة: مروة مويسي

البريد الإلكتروني: marouaquine@gmail.com

رقم الهاتف: 0698470991

تحت اشراف الأستاذ الدكتور: محمد عجيلة

القسم الأول: معلومات عامة حول عينة الدراسة

1-الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر: من 30سنة فأقل ☐ من31إلى 40 سنة ☐ من 41إلى 50سنة ☐ أكبر من 51سنة ☐

3-المؤهل العلمي: ثانوي فأقل ☐ بكالوريا ☐ جامعي ☐ دراسات عليا ☐

4-سنوات الخبرة: أقل من 5سنوات ☐ من 6 إلى 10سنوات ☐

من11إلى20سنة ☐ أكثر من 21سنة ☐

5-وظيفتكم الحالية: مدقق داخلي ☐ مدقق خارجي ☐ محاسب ☐ خبير محاسبي ☐

القسم الثاني: بيانات الدراسة

المحور الأول: معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.

1- ما هو واقع ممارسة **مهنة التدقيق** في الجزائر؟ ممتاز ☐ جيد ☐ مقبول ☐ غير مقبول ☐

2- هل ترى أن تنظيم **مهنة التدقيق** في الجزائر تتوافق مع المستجدات الاقتصادية الدولية؟ نعم ☐ لا ☐

3- المستفيدين من نتائج **التقرير الذي يصدره المدقق** راضين عليه؟ نعم ☐ لا ☐

4- مدى إدراك أهمية وظيفة **التدقيق بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية** ؟ ممتازة ☐ جيدة ☐

محايد ☐ سطحية ☐

5- تواجه المؤسسة صعوبات ومعوقات تحول بينها وبين التطبيق السليم **للمهنة التدقيق**؟ نعم ☐ لا ☐

6- خلية **التدقيق الداخلي** في المؤسسة تابع إلى؟

مجلس الإدارة ☐ المدير العام ☐ المدير المالي ☐ مستوى تنظيمي آخر ☐

7- هل هناك تكوين أو حضور ملتقى أو ندوة في مجال المحاسبة و **التدقيق**؟ نعم ☐ لا ☐

المحور الثاني: درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
8	التعاون والتنسيق يحقق **التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي**.					
9	هناك حرية في تواصل وتبادل معلومات بين **المدقق الداخلي والمدقق الخارجي**.					
10	يستعين **المدقق الخارجي بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي**.					
11	تقدير الوقت الملائم لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يتناسب مع طبيعة المهنة.					
12	يعتبر **تقرير المدقق الداخلي و المدقق الخارجي** المنتج النهائي لعملية التدقيق حيث يسعى من خلاله إلى إبلاغ الجهات المعنية برأيه حول مدى تمثيل القوائم المالية لواقع المؤسسة الاقتصادية.					

13	يعتمد **المدقق الخارجي** عند أداء مهمته على عمل **المدقق الداخلي** في أداء اختبارات نظام الرقابة الداخلية.					
14	يقوم **المدقق الداخلي** بمساعدة **المدقق الخارجي** في الجمع والحصول على أدلة وقرائن الاثبات اللازمة.					
15	يأخذ **المدقق الخارجي** في الحسبان العمل المنجز من قبل **المدقق الداخلي**، مما يساهم في تخفيض ساعات عمله.					
16	يتأكد **المدقق الخارجي** من جودة وثائق وتقارير أوراق عمل **المدقق الداخلي** الموجه للإدارة العليا.					
17	**يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي** لمناقشة التطورات وحل المشكلات.					

المحور الثالث: فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
18	يقوم المدقق الداخلي بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية بشكل مستمر.					
19	تهتم الادارة العليا في المؤسسة الاقتصادية بوظيفة **التدقيق الداخلي** بشكل كبير.					
20	تحديد أجر المدقق الداخلي يؤثر على أداء عمله بشكل فعال.					
21	وعي المدقق الداخلي لكيفية اتمام الاجراءات التدقيقية له تأثيره في نجاح عملية التدقيق.					
22	فهم المدقق الداخلي لمجال عمل المؤسسة الاقتصادية والنشاط الذي تمارسه يساعده في عملية التقييم وتحديد الانحرافات والمخاطر.					
23	التحصيل العلمي المكتسب والمتعلق بالمهنة **التدقيق الداخلي** له تأثيره على نجاح العملية التدقيقية.					
24	الخبرة التي يكتسبها المدقق الداخلي ركيزة أساسية لإتمام العمل التدقيقي على أكمل وجه.					
25	مشاركة المدقق الداخلي في الدورات التدريبية والتعليمية يحسن من الكفاءة المهنية لديه.					
26	تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية **التدقيق الداخلي** يؤثر على أداءه.					

27	تمثل وظيفة **التدقيق الداخلي** احدى الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية.					

المحور الرابع: مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
28	توجد ضوابط واضحة تمنع **المدقق الخارجي** من ممارسة أي أفعال لا تناسب المهنة أو المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها.					
29	**المدقق الخارجي** يبدي رأيه بكل موضوعية، ولا يخضع لتأثير ولا يمارس مهنته لأغراض شخصية.					
30	يساهم **المدقق الخارجي** في دعم و تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها ويلتزم باحترام هذه الأهداف.					
31	يعد التأهيل العلمي والعملي شرط أساسي للممارسة مهنة التدقيق الخارجي.					
32	لدى **المدقق الخارجي** الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات أخرى غير تلك المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق.					
33	يلتزم **المدقق الخارجي** بالأنظمة والقواعد والتشريعات القانونية السائدة.					
34	يشارك **المدقق الخارجي** في التدريب والتأهيل المستمر اضافة إلى المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.					
35	يمارس **المدقق الخارجي** الشك المهني للكشف عن التلاعب في القوائم المالية.					
36	يقوم **المدقق الخارجي** بتأدية كافة الخطوات العملية المطلوبة مهنيا للحصول على قرائن وأدلة إثبات كافية.					

المحور الخامس: طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
37	يعتمد مستخدمو القوائم المالية على **تقرير المدقق الداخلي و المدقق الخارجي** لمعرفة مصداقية القوائم المالية.					

38	يقوم **المدقق الداخلي** و**المدقق الخارجي** بالتأكد من أن أصول المؤسسة الاقتصادية قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.					
39	تظافر الجهود بين **المدقق الداخلي** و**المدقق الخارجي** يمنع الازدواج وتكرار العمل.					
40	يسترشد **المدقق الخارجي** ب**المدقق الداخلي** ويتابع الأعمال التي يقوم بها بصفة مستمرة.					
41	وجود وظيفة التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي داخل المؤسسة توفر **سمعة وشهرة حسنة للمؤسسة الاقتصادية**.					
42	يلتزم **المدقق الداخلي** و **المدقق الخارجي** ببذل العناية المهنية الواجبة عند دراستهم وتقييمهم لنظام الرقابة الداخلية.					
43	يوجد اتفاق مكتوب لترتيبات التعاون والاعتماد بين **المدقق الداخلي** و **المدقق الخارجي**.					
44	هناك خطة عمل مشتركة للتغلب على المشكلات التي تعيق التواصل بين **المدقق الداخلي** و **المدقق الخارجي**.					
45	يبلغ **المدقق الخارجي المدقق الداخلي** بأي أمور مهمة تلفت انتباهه وتؤثر على عمل **المدقق الداخلي**.					
46	يتشاور ويتفق **المدقق الداخلي** مع **المدقق الخارجي** على معايير التوثيق التي سيتبعونه في عملهم.					
47	يتعاون **المدقق الداخلي** و **المدقق الخارجي** في تقديم التوصيات لإدخال التحسينات في نظام الرقابة الداخلية والعمل على تعزيزه.					

الملحق رقم (02)

اختبار الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,706	,706	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,724	,820	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,688	,761	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,704	,669	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,764	,881	11

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,750	,881	47

الملحق رقم (03)

ثبات التجزئة النصفية

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,713
		N of Items	4[a]
	Part 2	Value	,368
		N of Items	4[b]
		Total N of Items	8
		Correlation Between Forms	,728
Spearman-Brown Coefficient		Equal Length	,842
		Unequal Length	,842
		Guttman Split-Half Coefficient	,808

a. The items are: 1, 2, 3, 4.
b. The items are: 5, 6, 7, بيانات_الدراسة.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,511
		N of Items	6[a]
	Part 2	Value	,541
		N of Items	5[b]
		Total N of Items	11
		Correlation Between Forms	,820
Spearman-Brown Coefficient		Equal Length	,901
		Unequal Length	,902
		Guttman Split-Half Coefficient	,796

a. The items are: 1, 2, 3, 4, 5, 6.
b. The items are: 7, 8, 9, 10, المدقق_الداخلي_الخارجي.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,618
		N of Items	5[a]
	Part 2	Value	,652
		N of Items	5[b]
		Total N of Items	10
		Correlation Between Forms	,535
Spearman-Brown Coefficient		Equal Length	,693
		Unequal Length	,691
		Guttman Split-Half Coefficient	,670

a. The items are: 1, 2, 3, 4, 5.
b. The items are: 6, 7, 8, 9, 10.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	-,216[a]
		N of Items	5[b]
	Part 2	Value	,736
		N of Items	5[c]
		Total N of Items	10
		Correlation Between Forms	,530
Spearman-Brown Coefficient		Equal Length	,693
		Unequal Length	,693
		Guttman Split-Half Coefficient	,439

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	-,216[a]
		N of Items	5[b]
	Part 2	Value	,736
		N of Items	5[c]
		Total N of Items	10
		Correlation Between Forms	,530
Spearman-Brown Coefficient		Equal Length	,693
		Unequal Length	,693
		Guttman Split-Half Coefficient	,439

a. The value is negative due to a negative average covariance among items. This violates reliability model assumptions. You may want to check item codings.

b. The items are: 1, 2, 3, 4, 5.

c. The items are: 6, 7, 8, 9, مدى_أهمية.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,791
		N of Items	6[a]
	Part 2	Value	,652
		N of Items	6[b]
		Total N of Items	12
		Correlation Between Forms	,825
Spearman-Brown Coefficient		Equal Length	,904
		Unequal Length	,904
		Guttman Split-Half Coefficient	,657

a. The items are: 1, 2, 3, 4, 5, 6.

b. The items are: 7, 8, 9, 10, 11, طبيعة العلاقة.

الملحق رقم (04)

صدق الاتساق الداخلي بين درجات البنود ودرجة كل بعد

بعد بيانات الدراسة:

Correlations

بيانات الدراسة	Pearson Correlation	,750**	,646**	,467**	,775**	-,073	,480**	,386**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,302	,000	,000	
	N	201	201	201	201	201	201	201	201

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الاتساق الداخلي للمحور الثاني:

المحور الثاني	Pearson Correlation	,445**	,608**	,698**	,496**	,555**	,706**	,629**	,598**	,619**	,587**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الاتساق الداخلي للمحور الثالث:

Correlations

المحور الثالث	Pearson Correlation	,483**	,457**	,488**	,635**	,489**	,502**	,593**	,510**	,480**	,402**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الاتساق الداخلي للمحور الرابع:

Correlations

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	المحور الرابع
المحور الرابع	Pearson Correlation	-,253**	-,230**	,625**	,772**	,720**	,789**	,715**	,775**	,788**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الاتساق الداخلي للمحور الخامس:

Correlations

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	المحور الخامس
المحور الخامس	Pearson Correlation	,422**	,545**	,690**	,753**	,661**	,678**	,665**	,714**	,707**	,781**	,814**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم (05)

Correlations

		الأفراد / البنود	بيانات_الدراسة	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس	الدرجة_الكلية
الأفراد / البنود	Pearson Correlation	1	-,315**	,061	,144*	,119	,173*	,124
	Sig. (2-tailed)		,000	,387	,041	,092	,014	,079
	N	201	201	201	201	201	201	201
بيانات الدراسة	Pearson Correlation	-,315**	1	-,311**	-,180*	-,207**	-,336**	-,224**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,010	,003	,000	,001
	N	201	201	201	201	201	201	201
المحور الثاني	Pearson Correlation	,061	-,311**	1	,290**	,349**	,621**	,778**
	Sig. (2-tailed)	,387	,000		,000	,000	,000	,000
	N	201	201	201	201	201	201	201
المحور الثالث	Pearson Correlation	,144*	-,180*	,290**	1	,321**	,415**	,639**
	Sig. (2-tailed)	,041	,010	,000		,000	,000	,000
	N	201	201	201	201	201	201	201
المحور الرابع	Pearson Correlation	,119	-,207**	,349**	,321**	1	,553**	,687**
	Sig. (2-tailed)	,092	,003	,000	,000		,000	,000
	N	201	201	201	201	201	201	201
المحورالخامس	Pearson Correlation	,173*	-,336**	,621**	,415**	,553**	1	,875**
	Sig. (2-tailed)	,014	,000	,000	,000	,000		,000
	N	201	201	201	201	201	201	201
الدرجة_الكلية	Pearson Correlation	,124	-,224**	,778**	,639**	,687**	,875**	1
	Sig. (2-tailed)	,079	,001	,000	,000	,000	,000	
	N	201	201	201	201	201	201	201

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم (06)

Statistics

		1	2	3	4	5	6	7	المحور1
N	Valid	201	201	201	201	201	201	201	201
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mean	2,91	1,57	1,40	2,71	1,27	2,18	1,25	1,8977
	Std. Deviation	,881	,496	,492	1,090	,444	,926	,433	,37754

Frequency Table

1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ممتاز	16	8,0	8,0	8,0
	جيد	40	19,9	19,9	27,9
	مقبول	92	45,8	45,8	73,6
	غير مقبول	53	26,4	26,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	86	42,8	42,8	42,8
	لا	115	57,2	57,2	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	120	59,7	59,7	59,7
	لا	81	40,3	40,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ممتاز	28	13,9	13,9	13,9
	جيد	73	36,3	36,3	50,2
	محايد	30	14,9	14,9	65,2
	سطحي	70	34,8	34,8	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	147	73,1	73,1	73,1
	لا	54	26,9	26,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مجلس الادارة	52	25,9	25,9	25,9
	مدير العام	80	39,8	39,8	65,7
	المدير المالي	50	24,9	24,9	90,5
	مستوى تنظيمي آخر	19	9,5	9,5	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	151	75,1	75,1	75,1

	لا	50	24,9	24,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

المحور1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1,14	3	1,5	1,5	1,5
	1,29	15	7,5	7,5	9,0
	1,43	18	9,0	9,0	17,9
	1,57	18	9,0	9,0	26,9
	1,71	27	13,4	13,4	40,3
	1,86	27	13,4	13,4	53,7
	2,00	18	9,0	9,0	62,7
	2,14	33	16,4	16,4	79,1
	2,29	16	8,0	8,0	87,1
	2,43	17	8,5	8,5	95,5
	2,57	6	3,0	3,0	98,5
	2,71	2	1,0	1,0	99,5
	2,86	1	,5	,5	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

الملحق رقم (07)

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	180	89,6	89,6	89,6
	أنثى	21	10,4	10,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 30 سنة فأقل	48	23,9	23,9	23,9
	من 31 الى 40	88	43,8	43,8	67,7
	من 41 الى 50	36	17,9	17,9	85,6
	أكبر من 51 سنة	29	14,4	14,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوي فأقل	4	2,0	2,0	2,0
	بكالوريا	8	4,0	4,0	6,0
	جامعي	85	42,3	42,3	48,3
	دراسات عليا	104	51,7	51,7	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	55	27,4	27,4	27,4
	من 6 الى 10	56	27,9	27,9	55,2
	من 11 الى 20	45	22,4	22,4	77,6
	أكثر من21 سنة	45	22,4	22,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدقق داخلي	55	27,4	27,4	27,4
	مدقق خارجي	46	22,9	22,9	50,2
	محاسب	79	39,3	39,3	89,6
	خبير محاسبة	21	10,4	10,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

الملحق رقم (07)

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	180	89,6	89,6	89,6
	أنثى	21	10,4	10,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 30 سنة فأقل	48	23,9	23,9	23,9
	من 31 الى 40	88	43,8	43,8	67,7
	من 41 الى 50	36	17,9	17,9	85,6
	أكبر من 51 سنة	29	14,4	14,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوي فأقل	4	2,0	2,0	2,0
	بكالوريا	8	4,0	4,0	6,0
	جامعي	85	42,3	42,3	48,3
	دراسات عليا	104	51,7	51,7	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	55	27,4	27,4	27,4
	من 6 الى 10	56	27,9	27,9	55,2
	من 11 الى 20	45	22,4	22,4	77,6
	أكثر من21 سنة	45	22,4	22,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدقق داخلي	55	27,4	27,4	27,4
	مدقق خارجي	46	22,9	22,9	50,2
	محاسب	79	39,3	39,3	89,6
	خبير محاسبة	21	10,4	10,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

الملحق رقم (08)

Statistics

		1	2	3	4	5	6	7	المحور1
N	Valid	201	201	201	201	201	201	201	201
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
	المتوسط	2,91	1,57	1,40	2,71	1,27	2,18	1,25	1,8977
	الانحراف المعياري	,881	,496	,492	1,090	,444	,926	,433	,37754

Frequency Table

1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ممتاز	16	8,0	8,0	8,0
	جيد	40	19,9	19,9	27,9
	مقبول	92	45,8	45,8	73,6
	غير مقبول	53	26,4	26,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	86	42,8	42,8	42,8
	لا	115	57,2	57,2	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	120	59,7	59,7	59,7
	لا	81	40,3	40,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ممتاز	28	13,9	13,9	13,9
	جيد	73	36,3	36,3	50,2
	محايد	30	14,9	14,9	65,2
	سطحي	70	34,8	34,8	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	147	73,1	73,1	73,1
	لا	54	26,9	26,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

Statistics

6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مجلس الادارة	52	25,9	25,9	25,9
	مدير العام	80	39,8	39,8	65,7
	المدير المالي	50	24,9	24,9	90,5
	مستوى تنظيمي آخر	19	9,5	9,5	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	151	75,1	75,1	75,1
	لا	50	24,9	24,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

Statistics

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	المحور2
N	Valid	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mean	4,04	3,54	3,74	3,95	4,14	3,60	3,62	3,52	3,80	3,73	3,7667
	Std. Deviation	,927	1,118	1,060	3,026	,900	1,073	1,033	1,020	1,026	1,086	,71234

Frequency Table

1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	2,5	2,5	2,5
	غير موافق	13	6,5	6,5	9,0
	محايد	13	6,5	6,5	15,4
	موافق	108	53,7	53,7	69,2
	موافق بشدة	62	30,8	30,8	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	13	6,5	6,5	6,5
	غير موافق	24	11,9	11,9	18,4
	محايد	42	20,9	20,9	39,3
	موافق	85	42,3	42,3	81,6
	موافق بشدة	37	18,4	18,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	4,5	4,5	4,5
	غير موافق	20	10,0	10,0	14,4
	محايد	31	15,4	15,4	29,9
	موافق	95	47,3	47,3	77,1
	موافق بشدة	46	22,9	22,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	21	10,4	10,4	14,4
	محايد	30	14,9	14,9	29,4
	موافق	95	47,3	47,3	76,6
	موافق بشدة	46	22,9	22,9	99,5
	44	1	,5	,5	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	1,5	1,5	1,5
	غير موافق	11	5,5	5,5	7,0
	محايد	18	9,0	9,0	15,9
	موافق	92	45,8	45,8	61,7
	موافق بشدة	77	38,3	38,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	غير موافق بشدة	9	4,5	4,5	4,5
	غير موافق	28	13,9	13,9	18,4
	محايد	34	16,9	16,9	35,3
	موافق	94	46,8	46,8	82,1
	موافق بشدة	36	17,9	17,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	4,5	4,5	4,5
	غير موافق	25	12,4	12,4	16,9
	محايد	31	15,4	15,4	32,3
	موافق	105	52,2	52,2	84,6
	موافق بشدة	31	15,4	15,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	3,5	3,5	3,5
	غير موافق	34	16,9	16,9	20,4
	محايد	32	15,9	15,9	36,3
	موافق	104	51,7	51,7	88,1
	موافق بشدة	24	11,9	11,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	11	5,5	5,5	5,5
	غير موافق	16	8,0	8,0	13,4
	محايد	16	8,0	8,0	21,4
	موافق	118	58,7	58,7	80,1
	موافق بشدة	40	19,9	19,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	11	5,5	5,5	5,5
	غير موافق	19	9,5	9,5	14,9
	محايد	30	14,9	14,9	29,9
	موافق	95	47,3	47,3	77,1
	موافق بشدة	46	22,9	22,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

Statistics

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	المحور3
N	Valid	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mean	2,32	2,14	3,85	4,12	3,94	4,13	3,95	3,94	4,08	4,1876
	Std. Deviation	1,174	1,241	1,100	1,003	,975	,993	1,006	1,052	,992	,47717

Frequency Table

1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	1,5	1,5	1,5
	غير موافق	10	5,0	5,0	6,5
	محايد	14	7,0	7,0	13,4
	موافق	102	50,7	50,7	64,2
	موافق بشدة	72	35,8	35,8	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	4,5	4,5	4,5
	غير موافق	24	11,9	11,9	16,4
	محايد	18	9,0	9,0	25,4
	موافق	94	46,8	46,8	72,1
	موافق بشدة	56	27,9	27,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	3,5	3,5	3,5
	غير موافق	13	6,5	6,5	10,0
	محايد	25	12,4	12,4	22,4
	موافق	94	46,8	46,8	69,2
	موافق بشدة	62	30,8	30,8	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	7	3,5	3,5	4,5
	محايد	15	7,5	7,5	11,9
	موافق	100	49,8	49,8	61,7
	موافق بشدة	77	38,3	38,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	2,5	2,5	2,5
	محايد	7	3,5	3,5	6,0
	موافق	92	45,8	45,8	51,7
	موافق بشدة	97	48,3	48,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	5	2,5	2,5	3,5
	محايد	15	7,5	7,5	10,9
	موافق	90	44,8	44,8	55,7
	موافق بشدة	89	44,3	44,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	7	3,5	3,5	4,5
	محايد	7	3,5	3,5	8,0
	موافق	83	41,3	41,3	49,3
	موافق بشدة	102	50,7	50,7	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	5	2,5	2,5	3,5
	محايد	9	4,5	4,5	8,0

	موافق	95	47,3	47,3	55,2
	موافق بشدة	90	44,8	44,8	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	16	8,0	8,0	10,0
	محايد	20	10,0	10,0	19,9
	موافق	101	50,2	50,2	70,1
	موافق بشدة	60	29,9	29,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1,0	1,0	1,0
	غير موافق	7	3,5	3,5	4,5
	محايد	7	3,5	3,5	8,0
	موافق	79	39,3	39,3	47,3
	موافق بشدة	106	52,7	52,7	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

المحور3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2,00	1	,5	,5	,5
	2,60	1	,5	,5	1,0
	3,00	2	1,0	1,0	2,0
	3,10	1	,5	,5	2,5
	3,20	2	1,0	1,0	3,5
	3,30	2	1,0	1,0	4,5
	3,40	1	,5	,5	5,0
	3,50	7	3,5	3,5	8,5
	3,60	7	3,5	3,5	11,9
	3,70	7	3,5	3,5	15,4
	3,80	13	6,5	6,5	21,9
	3,90	14	7,0	7,0	28,9
	4,00	18	9,0	9,0	37,8
	4,10	8	4,0	4,0	41,8
	4,20	24	11,9	11,9	53,7
	4,30	16	8,0	8,0	61,7
	4,40	16	8,0	8,0	69,7
	4,50	12	6,0	6,0	75,6
	4,60	9	4,5	4,5	80,1
	4,70	20	10,0	10,0	90,0
	4,80	8	4,0	4,0	94,0
	4,90	6	3,0	3,0	97,0
	5,00	6	3,0	3,0	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

Statistics

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	المحور4
N	Valid	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2,32	2,14	3,85	4,12	3,94	4,13	3,95	3,94	4,08	3,6064
Std. Deviation		1,174	1,241	1,100	1,003	,975	,993	1,006	1,052	,992	,52008

Frequency Table

1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	49	24,4	24,4	24,4

	غير موافق	92	45,8	45,8	70,1
	محايد	21	10,4	10,4	80,6
	موافق	25	12,4	12,4	93,0
	موافق بشدة	14	7,0	7,0	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	80	39,8	39,8	39,8
	غير موافق	60	29,9	29,9	69,7
	محايد	29	14,4	14,4	84,1
	موافق	17	8,5	8,5	92,5
	موافق بشدة	15	7,5	7,5	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	12	6,0	6,0	6,0
	غير موافق	16	8,0	8,0	13,9
	محايد	19	9,5	9,5	23,4
	موافق	98	48,8	48,8	72,1
	موافق بشدة	56	27,9	27,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	9	4,5	4,5	8,5
	محايد	15	7,5	7,5	15,9
	موافق	88	43,8	43,8	59,7
	موافق بشدة	81	40,3	40,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	2,5	2,5	2,5
	غير موافق	14	7,0	7,0	9,5
	محايد	30	14,9	14,9	24,4
	موافق	92	45,8	45,8	70,1
	موافق بشدة	60	29,9	29,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	9	4,5	4,5	8,5
	محايد	12	6,0	6,0	14,4
	موافق	91	45,3	45,3	59,7
	موافق بشدة	81	40,3	40,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	3,5	3,5	3,5
	غير موافق	14	7,0	7,0	10,4
	محايد	23	11,4	11,4	21,9
	موافق	96	47,8	47,8	69,7
	موافق بشدة	61	30,3	30,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	10	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	12	6,0	6,0	10,9

	محايد	21	10,4	10,4	21,4
	موافق	95	47,3	47,3	68,7
	موافق بشدة	63	31,3	31,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	3,5	3,5	3,5
	غير موافق	12	6,0	6,0	9,5
	محايد	13	6,5	6,5	15,9
	موافق	95	47,3	47,3	63,2
	موافق بشدة	74	36,8	36,8	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

Statistics

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	المحور5
N	Valid	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201	201
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Mean	4,08	4,02	3,94	3,76	4,31	4,05	3,31	3,28	3,78	3,70	4,04	3,8426
	Std. Deviation	,908	,877	,970	1,001	,961	,904	1,160	1,180	1,123	1,149	1,062	,70028

Frequency Table

1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	3,0	3,0	3,0
	غير موافق	8	4,0	4,0	7,0
	محايد	15	7,5	7,5	14,4
	موافق	107	53,2	53,2	67,7
	موافق بشدة	65	32,3	32,3	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	3,5	3,5	3,5
	غير موافق	4	2,0	2,0	5,5
	محايد	21	10,4	10,4	15,9
	موافق	115	57,2	57,2	73,1
	موافق بشدة	54	26,9	26,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	3,5	3,5	3,5
	غير موافق	12	6,0	6,0	9,5
	محايد	23	11,4	11,4	20,9
	موافق	104	51,7	51,7	72,6
	موافق بشدة	55	27,4	27,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	16	8,0	8,0	11,9
	محايد	34	16,9	16,9	28,9
	موافق	101	50,2	50,2	79,1
	موافق بشدة	42	20,9	20,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	2,5	2,5	2,5
	غير موافق	10	5,0	5,0	7,5
	محايد	11	5,5	5,5	12,9
	موافق	67	33,3	33,3	46,3

	موافق بشدة	108	53,7	53,7	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	3,5	3,5	3,5
	غير موافق	6	3,0	3,0	6,5
	محايد	17	8,5	8,5	14,9
	موافق	111	55,2	55,2	70,1
	موافق بشدة	60	29,9	29,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	19	9,5	9,5	9,5
	غير موافق	27	13,4	13,4	22,9
	محايد	56	27,9	27,9	50,7
	موافق	70	34,8	34,8	85,6
	موافق بشدة	29	14,4	14,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	19	9,5	9,5	9,5
	غير موافق	27	13,4	13,4	22,9
	محايد	56	27,9	27,9	50,7
	موافق	70	34,8	34,8	85,6
	موافق بشدة	29	14,4	14,4	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	19	9,5	9,5	9,5
	غير موافق	32	15,9	15,9	25,4
	محايد	54	26,9	26,9	52,2
	موافق	66	32,8	32,8	85,1
	موافق بشدة	30	14,9	14,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	18	9,0	9,0	9,0
	غير موافق	7	3,5	3,5	12,4
	محايد	24	11,9	11,9	24,4
	موافق	104	51,7	51,7	76,1
	موافق بشدة	48	23,9	23,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	11	5,5	5,5	5,5
	غير موافق	22	10,9	10,9	16,4
	محايد	39	19,4	19,4	35,8
	موافق	73	36,3	36,3	72,1
	موافق بشدة	56	27,9	27,9	100,0
	Total	201	100,0	100,0	

قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	اسم الأستاذ	الوظيفة	الجامعة
01	أ.د.عجيلة محمد	أستاذ التعليم العالي قسم العلوم مالية ومحاسبة	جامعة غرداية
02	أ.د.بلعور سليمان	أستاذ التعليم العالي، عميد كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية	جامعة غرداية
03	أ.د.مصيطفى عبد اللطيف	أستاذ التعليم العالي قسم العلوم الاقتصادية	جامعة غرداية
04	أ.د.بن سانية عبد الرحمان	أستاذ التعليم العالي قسم العلوم الاقتصادية	جامعة غرداية
05	د.طويطي مصطفى	أستاذ محاضر أ قسم الجدع المشترك	جامعة غرداية
06	د.بن أحمد أحمد	أستاذ محاضر أ قسم العلوم الاقتصادية	جامعة الوادي
07	د.بشيشي وليد	أستاذ محاضر أ قسم العلوم التجارية	جامعة قالمة
08	د.خروبي يوسف	أستاذ محاضر ب قسم المناجمنت	جامعة ورقلة
09	د.فارس جميل حسين الصوفي	أستاذ مشارك في المحاسبة	جامعة الإسراء الأردن
10	د.خالد الجعرات	أستاذ في المحاسبة	جامعة عمان الأردن
11	د. تقرارات يزيد	أستاذ محاضر ب قسم المحاسبة	جامعة أم البواقي
12	أ.بوقليمنة عائشة	أستاذة مساعدة ب قسم علوم التسيير	جامعة غرداية

البيان	الصفحة
الإهداء	I
الشكر والتقدير	II
الملخص	III
المحتويات	V
قائمة الجداول	XIII
قائمة الأشكال	X
قائمة الملاحق	XI
قائمة الاختصارات	XII
المقدمة	أ-ط
الفصل الأول: البناء الفكري والنظري للتدقيق الداخلي والخارجي	47-1
تمهيد الفصل الأول	02
المبحث الأول: البناء النظري للتدقيق	03
المطلب الأول: البعد التاريخي وماهية للتدقيق	03
1- البعد التاريخي التدقيق	03
1-1 المرحلة الأولى: قبل 1500م	03
1-2 المرحلة الثانية: الفترة من العصر القديم إلى سنة 1500م	04
1-3 المرحلة الثالثة: الفترة ما بين 1500 و1850م	04
1-4 المرحلة الرابعة: الفترة ما بين 1850 و1905م	05
1-5 المرحلة الخامسة: الفترة من 1950 إلى غاية اليوم	05
2- ماهية التدقيق	06
2-1 التدقيق لغة	06
2-2 التدقيق اصطلاحا	06
المطلب الثاني: التدقيق (الأهمية، الأهداف، المزايا)	08
1- أهمية التدقيق	08
2- أهداف التدقيق	09
3- مزايا التدقيق	10
المطلب الثالث: معايير وأنواع التدقيق	11

1- المعايير العامة للتدقيق المتعارف عليها (GAAS)	11
1-1 المجموعة الأولى: المعايير الشخصية (العامة) Personale Standards	11
1-2 المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني أو الأداء المهني	13
1-3 المجموعة الثالثة: معيار اعداد التقرير	14
2- أنواع التدقيق	15
2-1 التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة	15
2-1-1تدقيق المؤسسات العمومية	15
2-1-2 تدقيق المؤسسات الخاصة	16
2-2 التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق	16
2-2-1 التدقيق الكامل	16
2-2-2 التدقيق الجزئي	16
2-3 التدقيق من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات	17
2-3-1 التدقيق الشامل	17
2-3-2 التدقيق الاختباري	17
2-4 التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق وإجراء الاختبارات	17
2-4-1 التدقيق النهائي	17
2-4-2 التدقيق المستمر	18
2-4-3 الفحص الخاص	19
2-5 التدقيق من حيث الالزام القانوني لعملية التدقيق	20
2-5-1 التدقيق الالزامي	20
2-5-2 التدقيق الاختياري	20
2-6 التدقيق من حيث الهدف من التدقيق	20
2-6-1 التدقيق المالي Audit Financier	20
2-6-2 تدقيق العمليات Audit Opération	21
2-6-2-1 التدقيق الإداري (التسيير)	21
2-6-2-2 تدقيق الأهداف أو تدقيق الفعالية	22
2-6-3 التدقيق القانوني	22
2-7 التدقيق من حيث ميدان التدقيق	22

2-7-1 التدقيق المحاسبي	22
2-7-2 التدقيق الاجتماعي (تدقيق الموارد البشرية) Audit Social	23
2-7-3 التدقيق البيئي Audit Environnemental	23
2-7-4 تدقيق الاستراتيجية Audit Strategic	23
2-7-5 تدقيق الجودة Audit Qualité	23
2-7-6 التدقيق التسويقي Marketing Audit	24
2-7-7 التدقيق الجبائي Audit Fiscal	24
2-7-8 تدقيق الاعلام الآلي (الالكتروني) في ظل استخدام الحاسوب Automation Audit	25
2-7-9 تدقيق الاستدامة	25
2-8 التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق	26
2-8-1 التدقيق الخارجي Audit Externe	26
2-8-1-1 التدقيق القانوني Audit Légal	27
2-8-1-2 التدقيق التعاقدي أو الاختياري Audit Contractuel	27
2-8-1-3 الخبرة القضائية المحاسبية Expertise Judiciaire Accounting	27
2-8-2 التدقيق الداخلي Audit Interne	29
2-9 التدقيق من حيث درجة شمولية التدقيق ومدى مسؤولية المدقق	29
2-9-1 التدقيق عادي	29
2-9-2 التدقيق لغرض معين	29
المبحث الثاني: المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي	30
المطلب الأول: التدقيق الداخلي (المفاهيم و الأنواع)	30
1- ماهية التدقيق الداخلي	30
2- أنواع التدقيق الداخلي	31
2-1 التدقيق الداخلي المالي	31
2-1-1 التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف	32
2-1-2 التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف	32
2-2 التدقيق الداخلي التشغيلي	32
2-3 التدقيق الداخلي لأغراض خاصة	32
المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي	32

1- دور التدقيق الداخلي	32
المطلب الثالث: التدقيق الداخلي (الأهداف، الأهمية)	33
1- أهداف التدقيق الداخلي	33
2- أهمية التدقيق الداخلي	34
2-1) خدمة وقائية	34
2-2) خدمة تقييمية	34
2-3) خدمة استشارية	34
2-1 معايير التدقيق الداخلي	38
2-1-1 معايير وصفية	38
2-1-2 معايير الأداء	38
2-1-3 معايير تطبيقية	38
2-1-4 معايير السمات	39
2-1-5 معايير الأداء	39
المبحث الثالث: عموميات حول التدقيق الخارجي	40
المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي	40
1- مفهوم التدقيق الخارجي	40
المطلب الثاني: التدقيق الخارجي (الأهداف والأهمية)	41
1- أهداف التدقيق الخارجي	41
1-1) الوجود	42
1-2) الملكية	42
1-3) استقلال الفترة المالية	43
1-4) التقييم	42
1-5) الشمولية	43
1-6) الافصاح	43
2- أهمية التدقيق الخارجي	43
2-1) ادارة المشروع	43
2-2) المستثمرين	44
2-3) البنوك	44

2-4) الهيئات الحكومية	44
المطلب الثالث: حقوق و واجبات التدقيق الخارجي	44
1- واجبات التدقيق الخارجي	44
2- حقوق المدقق الخارجي	45
خلاصة الفصل الأول	47
الفصل الثاني: الاطار النظري للقيمة المؤسسة منظور المالي	84-49
تمهيد الفصل الثاني	49
المبحث الأول: قيمة المؤسسة من وجهة النظر الاقتصادية	50
المطلب الأول: مفاهيم عامة عن القيمة في الفكر الاقتصادي	50
1- مفهوم القيمة	50
2- أنواع القيمة	52
2-1 قيمة التبادل valeur d'échange	52
2-2 قيمة الاستعمال valeur d'usage	52
2-2-1 قيمة السوق valeur vénale	52
2-2-2 القيمة الجديدة valeur à neuf	52
2-2-3 قيمة الحيازة valeur d' acquisition	52
2-2-4 قيمة الاستغلال valeur d'utilisation	52
2-3 القيمة المقدرة valeur estimative	52
2-3-1 قيمة التصفية Valeur de liquidation	52
2-3-2 القيمة المصفاة Valeur liquidative	53
2-3-2-1 قيمة التأمين Valeur d’assurance	53
2-3-2-2 قيمة الاستثمارية valeur d'investissement	53
2-3-2-3 قيمة النفاية أو القيمة المتبقية valeur des déchets ou de la valeur résiduelle	53
2-3-2-4 القيمة السوقية valeur de marché	53
2-3-2-5 قيمة الكسر Valeur à la casse	54
2-3-2-6 قيمة التأمين Valeur d’assurance	54
المطلب الثاني: مدخل للقيمة المؤسسة في الفكر المالي	54
1- قيمة المؤسسة في الفكر المالي	54

1-1 مفهوم الوظيفة المالية	54
1-2 مفهوم قيمة المؤسسة في الفكر المالي	55
1-3 تحليل مفهوم قيمة المؤسسة في الفكر المالي	55
2- طرق تحديد قيمة المؤسسة	57
2-1 الطريقة المحاسبية Les Méthodes Comptables ou Patrimoniales	57
2-2 طريقة شهرة المحل La méthode de l'écart d'acquisition	57
2-3 التقييم عن طريق التدفقات النقدية (Cash Flow)	58
المطلب الثالث: مؤشرات إنشاء القيمة	59
1- مؤشرات خلق القيمة وتقييم الأداء المالي للمؤسسات والأوراق المالية	59
1-1 المؤشرات ذات طبيعة المحاسبية	59
1-1-1 ربحية السهم الواحد (BPA/EPS)	60
2-1-2 معدلات المردودية (ROCE, ROE)	60
3-1-2 التدفق النقدي المتولد عن الاستثمار (CFROI)	60
4-1-2 الأموال الخاصة للسهم الواحد (CPPA)	60
2-1 المؤشرات ذات الطبيعة المالية	61
1-2-1 القيمة الحالية الصافية (VAN)	61
3-1 المؤشرات ذات الطبيعة المهجنة (محاسبة/مالية)	61
1-3-1 القيمة المضافة الاقتصادية أو الربح الاقتصادي (EVA/PE)	61
2-3-1 معدل التدفق النقدي العائد من الاستثمار (CFROI)	62
4-1 المؤشرات ذات الطبيعة البورصية	62
1-4-1 القيمة المضافة السوقية (MVA)	63
2-4-1 عائد المساهم الكلي TSR(Total Shareholder Return)	63
2- مؤشرات إنشاء القيمة وتقييم أداء المحافظ المالية	65
1-2 المؤشرات المرتكزة على العائد	65
2-2 المؤشرات المرتكزة على العائد والمخاطرة	65
1-2-2 مؤشر SHARPES	65
2-2-2 مؤشر TREYNORS	66
3-2-2 مؤشر JENSENS	66

المبحث الثاني: تقييم المؤسسات بالطرق المعتمدة على منظور الذمة المالية	67
المطلب الأول: تقييم المؤسسات وعناصر الاستثمارات المادية	67
1- ماهية تقييم المؤسسات	67
1-1 مفهوم التقييم	67
1-2 صعوبات وأسباب تقييم المؤسسات	68
1-2-1 الصعوبات	68
1-2-2 أسباب تقييم المؤسسة	68
1-3 تعريف المؤسسة	68
2- الأراضي وطرق التقييم	69
2-1 الأراضي وطرق التقييم	69
2-1-1 الاراضي	69
2-1-2 طرق التقييم	70
2-1-2-1 التقييم بواسطة سعر المتر مربع	70
2-1-2-2 التقييم بواسطة التكلفة العقارية	70
2-2 طرق تقييم المباني	70
2-2-1 المباني	70
2-2-2 طرق التقييم	70
2-2-2-1 منظور قيمة إعادة البناء	70
2-2-2-2 منظور قيمة الحيازة	71
2-3 طرق تقييم المعدات والاستثمارات الأخرى	71
2-3-1 طرق تقييم المعدات	71
2-3-2 طرق تقييم الاستثمارات الأخرى (القرض الايجاري)	72
المطلب الثاني: عناصر الاستثمارات المعنوية	72
1- طرق تقييم حق الايجار	72
1-1 حق الايجار	72
1-2 طرق التقييم	72
1-2-1 طريقة المقارنة	72
1-2-2 طريقة القيمة الحالية	73

2- طرق تقييم حقوق الملكية الصناعية	73
2-1 طرق تقييم براءة الاختراع	73
2-2 طرق تقييم المهارة (الامتياز)	73
2-3 طرق تقييم علامة الصنع	74
المطلب الثالث: عناصر الأصول الأخرى	74
1- طرق تقييم المخزون	74
2- طرق تقييم الحقوق	75
2-1 طرق تقييم سندات المساهمة	75
2-2 طرق تقييم الزبائن	75
3- طرق التقييم الحديثة المرتكزة على الذمة المالية	75
3-1 القيمة الجوهرية	75
3-2 الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال	76
المبحث الثالث: تقييم المؤسسات بالطرق المرتكزة على مقاربة التوقعات (ربح/تدفقات) وفائض القيمة	77
المطلب الأول: الطرق المرتكزة على مقاربة الربح	77
1- قيمة المردودية	77
1-1 الربح Le Bénéfice	77
1-2 معدل الاستحداث Taux D'actualisation	78
1-3 مدة الاستحداث Durée D'actualisation	78
1-3-1 عوامل ذات أساس موضوعي	78
1-3-2 عوامل ذات أساس ذاتي	78
2- التقييم عن طريق تدفقات الخزينة المستعملة	79
3- التقييم بواسطة نسبة سعر السهم/الربح	79
المطلب الثاني: الطرق المرتكزة على التدفقات	79
1- التقييم على أساس التدفق النقدي المتاح	79
1-1 التدفق النقدي المتاح	79
2- التقييم على أساس التمويل الذاتي	80
المطلب الثالث: طرق التقييم المرتكزة على فائض القيمة Good Will	81
1- طرق التقييم المباشرة لحساب فائض القيمة	81

1-1 الطريقة الأنجلوسكسكونية	81
1-2 طريقة الريع المختصرة لفائض القيمة	81
1-2-1 عندما يكون فائض القيمة ثابتا	81
1-2-2 عندما يكون فائض القيمة غير ثابتا	82
1-3 طريقة شراء النتائج السنوية	82
2- طرق التقييم الغير مباشرة لحساب فائض القيمة	82
2-1 الطريقة الغير مباشرة الصافية	82
2-2 الطريقة الغير مباشرة الاجمالية	83
3- تقييم منظور فائض القيمة	83
3-1 ايجابيات المنظور	83
3-2 سلبيات المنظور	83
خلاصة الفصل الثاني	84
الفصل الثالث: دراسة تأثير التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية	114-86
تمهيد الفصل الثالث	86
المبحث الأول: المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي	87
المطلب الأول: العوامل المؤثرة في تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.	87
1- أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	87
1-1 من ناحية الهدف	87
1-2 من حيث التعين	87
1-3 من حيث المسئولية واعداد التقرير	88
1-4 من حيث الاستقلالية	88
1-5 من حيث نطاق العمل	88
1-6 من حيث الطريقة وأسلوب العمل	88
2- أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	90
2-1 دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية	91
2-2 التقنيات المستعملة	91
2-3 التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	91
المطلب الثاني: ارتباطات التدقيق الداخلي والخارجي	91

1- العلاقة الاعتمادية بين المدقق الداخلي والخارجي	91
المطلب الثالث: مزايا تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي	92
1- ايجابيات تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي	92
1-1 تعزيز الكفاءة نظرا لتباين نقاط القوة لكل طرف	92
1-2 التنسيق المناسب بين الطرفين يجنب تكرار وازدواجية العمل	92
1-3 تغطية أفضل للعمل	92
1-4 تخفيض التكلفة	92
1-5 فهم أفضل لأعمالهما	92
المبحث الثاني: دور لجان التدقيق في تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	93
المطلب الأول: ماهية لجان التدقيق	94
1- تعريف لجان التدقيق	94
المطلب الثاني: العوامل التي أدت إلى نشأة لجان التدقيق	97
المطلب الثالث: دور لجنة التدقيق في دعم استقلال المدقق الخارجي	97
1- أهم مهام الرئيسة للجنة التدقيق	98
المبحث الثالث: دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية	100
المطلب الأول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	100
1- أهمية تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	100
المطلب الثاني: العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي	101
المطلب الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي	101
1- اسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	102
1-1 المعيار الدولي للتدقيق 600	103
1-1-1 أهداف المعيار	103
1-1-2 المتطلبات الرئيسية للمعيار	103
1-1-3 أساليب تطبيق المعيار	104
1-1-3-1 التفهم والتقييم المبدئي لأعمال المدقق الداخلي	104
1-1-3-1-1 الموقع في الهيكل التنظيمي	104
1-1-3-1-2 نطاق الوظيفة	104
1-1-3-1-3 الكفاءة المهنية	105

1-1-3-1-4 العناية المهنية المعتادة	105
1-1-3-1-5 توقيت الاتصال والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي	105
1-1-3-1-6 تقييم واختبار عمل التدقيق الداخلي	105
1-2 ايضاح معيار التدقيق الامريكي رقم65	106
1-2-1 الأهداف	106
1-2-2 المتطلبات الرئيسة للمعيار	107
1-2-2-1 المتطلب الأساسي	107
1-2-2-2 الكفاءة والموضوعية	107
1-2-2-2-1 تقييم مستوى الكفاءة	107
1-2-2-2-2 تقييم مستوى الموضوعية	108
1-2-2-3 الإجراءات	108
1-2-2-3-1 تقييم مستوى هذا التأثير	108
1-2-2-3-2 تنسيق التعاون مع المدققين الداخليين	108
1-2-2-3-3 تقييم وقياس كفاءة وفعالية اعمال التدقيق الداخلي	108
1-2-2-4 تقييم فعالية أعمال التدقيق الداخلي	108
2- مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	111
خلاصة الفصل الثالث	114
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	189-116
تمهيد الفصل الرابع	116
المبحث الأول: الطريقة والادوات	117
المطلب الأول: طرق الدراسة الميدانية	117
المطلب الثاني: أهداف ومنهجية الدراسة الميدانية	118
1- أهداف الدراسة الميدانية	119
2- منهجية الدراسة الميدانية	119
2-1 أساليب الاحصاء الوصفي	119
المطلب الثالث: متغيرات وحدود الدراسة الميدانية	119
1- متغيرات الدراسة	119
1-1 متغيرات مستقلة	120

2-1 متغير تابع	120
2- حدود الدراسة الميدانية	121
2-1 الحدود المكانية	121
2-2 الحدود البشرية	121
2-3 الحدود الزمنية	122
2-4 الحدود الموضوعية	122
3- أساليب جمع البيانات في الدراسة الميدانية	122
3-1 أسلوب المقابلة الشخصية	122
3-2 الأساليب الإلكترونية	122
3-2-1 البريد الإلكتروني Gmail	123
3-2-2 شبكة التواصل الاجتماعي Facebook	123
المبحث الثاني: أداة، مجتمع وعينة الدراسة الميدانية	124
المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية (الاستبانة)	124
1- معلومات واجهة الاستبانة	124
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية	125
1- مجتمع الدراسة	125
2- عينة الدراسة	126
المطلب الثالث: مقياس الدراسة	127
1- خصائص ومميزات أفراد عينة الدراسة	128
المبحث الثالث: النتائج ومناقشتها	138
المطلب الأول: ثبات وصدق أداة الدراسة	138
1- تحكيم استبانة الدراسة	138
2- اختبار ثبات وصدق استبانة الدراسة	139
3- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة	141
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	146
1- اختبار الفرضية الأولى	153
2- خلاصة اختبار الفرضية الأولى	153
3- اختبار الفرضية الثانية	154

4- خلاصة اختبار الفرضية الثانية	160
5- اختبار الفرضية الثالثة	161
6- خلاصة اختبار الفرضية الثالثة	167
7- اختبار الفرضية الرابعة	167
8- خلاصة اختبار الفرضية الرابعة	175
المطلب الثالث: النتائج ومناقشتها	175
1- تحليل النتائج	175
1-1معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية	175
1-2 درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي	177
1-3 فعالية وظيفة التدقيق الداخلي	178
1-4 مدى أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي	181
1-5 طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي وتأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية	182
2- تفسير ومناقشة النتائج	184
2-1 على مستوى المحور الأول	184
2-1 على مستوى المحور الثاني	184
2-3 على مستوى المحور الثالث	185
2-4 على مستوى المحور الرابع	186
2-5 على مستوى المحور الخامس	187
خلاصة الفصل الرابع	189
الخاتمة	187
قائمة المصادر والمراجع	203
الملاحق (الاستبانة، مخرجات SPSS)	217
قائمة الأساتذة المحكمين	238
الفهرس	239