

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المحاسبة و المالية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
الشعبة: علوم محاسبة و مالية
التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير
بعنوان

دور التدقيق الخارجي على التفعيل كفاءة نظام الرقابة الداخلية
دراسة ميدانية خلال الفترة

تحت إشراف الدكتور:
- لسلوس مبارك

من إعداد الطالبتين:

- حسيني نور الهدى
- بابو أحلام

تم تقييم المذكرة أمام اللجنة المكونة من السادة :

الرقم	الاسم واللقب	الصفة	الجامعة
01	- بوخاري عبد الحميد	رئيسا	جامعة غرداية
02	- لسلوس مبارك	مشرفا	جامعة غرداية
03	- عجيلة حورية	ممتحننا 1	جامعة غرداية
04	- بيشي اسماعيل	ممتحننا 2	جامعة غرداية

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ
الَّذِي أَحْتَسِبُ عَلَىٰ عِلْمِهِ
رَيْدِي وَأُنِيبُ
وَمَا يَتَّبِعُ إِلَّا
مَنْ يُرِيدُ الْيُسْرَ
وَالْعُسْرَ
وَمَا يُرِيدُ إِلَّا
الْيُسْرَ
وَالْعُسْرَ
وَمَا يُرِيدُ إِلَّا
الْيُسْرَ
وَالْعُسْرَ

الإهداء

ما أجمل أن يجود المرء بأغلى ما لديه و الأجل ان يهدى الغالي
للأغلى.

هي ذي ثمة جهدي اجنيها اليوم هي هدية اهديها إلى:

والدي الغالي حفظه الله.

أمي العزيزة أطال الله عمرها.

جميع أخوتي و أخواتي و أصدقائي.

وإلى من ساندني في إنجاز هذا العمل.

الشكر والعرفان

بسم الله و الحمد لله الذي رزقنا العقل ووهبنا التفكير وحسن التوكل عليه، ورزقنا من العلم ما لم نكن نعلم، والذي سهل لنا السبيل لإنجاز هذا العمل

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير

إلى دكتور الفاضل القدير: لسوس مبارك لما أبداه من حسن رعاية ، وما قدمه لنا من توجيهات ونصائح سديدة وملاحظات قيّمة.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى مديري و معلمي المدارس الابتدائية في بلدية غرداية على المعلومات القيمة وحسن المعاملة.

كذلك نتوجه بعظيم الامتنان والشكر لكل العائلة والأصدقاء

والزملاء وأساتذة

احلام ونور الهدى

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تحديد دور التدقيق الخارجي في تفعيل كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، التي تعبر عن المنهجية التي يتبعها المدقق الخارجي اثناء مزاوله نشاطه , كما يعتبر التدقيق الخارجي نشاط مستقل عن المؤسسة وتتميز بكفاءة وتهدف الى فحص القوائم المالية وابداء راي في محاييد حول مصداقية هذه القوائم , كما تم اسقاط هذه الدراسة على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق بكل من ولاية غرادية , ولاية الاغواط, ولاية ورقلة , بغية الاجابة على الاشكالية الرئيسية المطروحة والمتمثلة في : الى اي مدى يمكن ان يساهم دور التدقيق الخارجي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟

حيث تناول الاستبيان الموجه لعينة المدروسة نقاط تتعلق بجوانب تخص كفاءة وفعالية المدقق الخارجي وكيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة , وقد خلصت الدراسة الى توصيات مقترحة تفي بضرورة الالتزام المدققين الخارجيين بمعايير التدقيق واعداد برامج عمل تدقيق محكمة من اجل اكتشاف الغش وتلاعبات .

الكلمات المفتاحية :

تدقيق خارجي ، مدقق خارجي (محافظ حسابات) ، نظام رقابة داخلية .

قائمة المحتويات

	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
١	مقدمة
	الفصل الأول: التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية
06	تمهيد
06	المبحث الاول : الإطار النظري لتدقيق الخارجي
06	المطلب الاول: المفاهيم العامة حول التدقيق الخارجي
09	المطلب الثاني: معايير ومنهجية التدقيق الخارجي
14	المطلب الثالث: مفاهيم اساسية حول المدقق الخارجي
18	المبحث الثاني : اساسيات حول نظام الرقابة الداخلية
18	المطلب الاول . مفاهيم عامة حول الرقابة الداخلية
20	المطلب الثاني . مقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية
23	المطلب الثالث. تقييم النظام الرقابة الداخلية
27	المبحث الثالث : الدراسات السابقة
27	المطلب الاول : الدراسات العربية
29	المطلب الثاني : الدراسات الاجنبية

	الفصل الثاني: دراسة ميدانية عن اثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية لعينة من المهنيين في مجال التدقيق و المحاسبة على المستوى ولاية غرداية و الأغواط و الوركلة .
35	المبحث الاول :منهجية الدراسة
35	مطلب الاول : المنهج المستخدم وعينة الدراسة
39	المبحث الثاني :عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها
40	المطلب الاول : النتائج المتعلقة بخصائص افراد العينة
43	المطلب الثاني : عرض وتحليل ومناقشة نتائج اجابات افراد عينة الدراسة
54	الخاتمة
58	المراجع
63	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	المحتوى	الرقم
12	خطوات الحصول على المعرفة العامة حول المؤسسة	1
14	اجراءات فحص حسابات وقوائم مالية	2
36	احصائيات الخاصة لاستمارة الاستبيان	3
37	متغيرات الدراسة	4
38	مقياس ليكارت الخماسي	5
39	معاملات الثبات لمعدل كل محور من محاور الدراسة مع معدل الكلي لجميع فقرات الاستبيان	6
39	معامل الارتباط بيرسون ومستوى الدلالة بين محاور الدراسة	7
40	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	8
41	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	9
43	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	10
44	تطورات المستجوبين لمحور الاول حسب الاهمية	11
45	تطورات المستجوبين لمحور الثاني حسب الاهمية	12
47	تطورات المستجوبين لمحور الثالث حسب الاهمية	13
48	اختبار الفرضية الاولى	14
48	اختبار الفرضية الثانية	15
49	اختبار الفرضية الثالثة	16
50	اختبار الفرضية الاولى	17
50	اختبار الفرضية الثانية	18
51	اختبار الفرضية الثالثة	19

جدول الاشكال

الصفحة	المحتوى	الرقم
11	معايير التدقيق الخارجي	1
21	اجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية	2
26	مكونات الرقابة الداخلية	3
41	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	4
42	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	5
43	توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية	6

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى	الرقم
63	اسئلة الاستبيان	1
68	مخرجات برنامج spss	2

المقدمة

التطور الذي شهده العالم في مجال العلاقات الاقتصادية التي أدى إلى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية و تشعب أنشطتها إلى صعوبة إدارتها نتيجة لتعدد عملياتها و تنوع مشكلاتها و توسع مبدلات التجارية أدى إلى ظهور مهنة التدقيق الخارجي و تزايد الاهتمام به، فأصبحت من ضروري توكل شخص آخر محايد و مستقل عن المؤسسة بإعطاء صورة حول القوائم المالية و مصداقيتها و بالتالي مساعدتهم على إتخاذ القرارات و التعرف على مدى سير نشاط مؤسساتهم .

و من هنا ظهرت الحاجة إلى التدقيق الخارجي بإعتباره نشاط مستقل و من أهم العمليات التي تعكس صورة الحقيقية للمنشأة، و عليه يجب على المدقق الخارجي الإلتزام بدراسة و تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية و تحديد نقاط القوة و الضعف للمؤسسة مما وجب تفعيل دور محافظ الحسابات من خلال تتبع جوانب القصور و الثغرات التي تؤدي إلى ضعف الرقابة الداخلية للعمل على رفع كفاءة و تحسين نظام الرقابة الداخلية بصور سليمة بما يحقق غاياتها و أهدافها ، وكذلك يقوم المدقق بتحديد درجة الدقة و الإعتماد على البيانات المالية و تحديد الاختبارات و الفحوصات التي يسجلها بالدفاتر و السجلات و القيام بالإجراءات اللازمة لتأكد من صحة للتأكد من صحة القوائم المالية بعد حصوله على الأدلة و القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية لتأكد من صحة و سلامة القوائم المالية، من خلال إبداء رأيه الفني المحايد لنشاط المؤسسة بالإضافة إلى نتائجها الختامية ، مع إعطاء صورة عامة و واضحة عن الكيان محل التدقيق، من خلال التقرير الذي يعده المدقق الخارجي، و الذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي، مما يزيد من الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية من ملاك و غيرهم.

الإشكالية:

و على ضوء ما سبق يمكننا طرح السؤال التالي:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم دور تدقيق الخارجي في تفعيل كفاءة نظام الرقابة الداخلية ؟

حيث تتفرع عنه التساؤلات الجزئية التالية:

-فيما تتمثل أغراض التدقيق الخارجي التي يمكن تحقيقها؟

- كيف تتم تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي؟

المقدمة

- ماهي طريقة التي ينتهجها المدقق الخارجي لمزاولة نشاطها؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة و أسئلتها الفرعية طرح الباحثان الفرضيات التالية:

- تتمثل أغراض التدقيق الخارجي في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي.
- يتم تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات معينة.
- تساهم المنهجية التي ينتهجها المدقق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة داخل المؤسسة.

أهداف الدراسة:

- إبراز دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- دراسة نظام الرقابة الداخلية و معرفة نقاط القوة و الضعف داخل المؤسسة .
- إبراز المنهجية المتبعة أثناء مزاوله مهنة تدقيق الخارجي.
- إبراز أهمية المدقق الخارجي في دعم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق نتائج جيدة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على الجانب المهني و دور في التحقق في صحة البيانات و المعلومات في المؤسسة، و كذا تحديد مدى كفاية و ملائمة أدلة الإثبات من أجل إبداء رأي فني محايد.

مبررات إختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في إكتساب معارف جديدة بحكم تخصص .
- قيمة و أهمية هذا البحث .
- الرقابة الداخلية من أهم و أكثر المواضيع المطروحة في المؤسسات في الوقت الحالي.
- حساسية الموضوع في إكتشاف التلاعبات و الأخطاء الشائعة في المؤسسات.

حدود الدراسة:

حتى تتضح ملامح و حدود الدراسة لا بد من تحديد المجال الزماني و المكاني لها:

حدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بعينة من المدققين و المحاسبين و الخبراء المحاسبين في ولاية غرداية الأغواط و رقلة.

حدود الزمانية: المدة الزمنية من شهر أفريل إلى شهر ماي سنة 2022.

المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية البحث الرئيسية و التساؤلات الفرعية، سوف نعتد على المجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي حيث اعتمدنا في الجانب النظري للموضوع على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تقديم مختلف التعاريف، أما الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي عن طريق الاستبيان من خلال تحليل نتائج الدراسة للوقوف على الدور الذي يقوم به المدققون الخارجيون.

صعوبات البحث:

- قلة مكاتب محافضي الحسابات في الولاية.
- صعوبة إسترداد بعض إستثمارات الاستبيان من طرف بعض المهنيين و رفض التواصل في بعض الأحيان.
- نقص الدراسات السابقة الأجنبية التي تناولت الموضوع.
- عدم إستقبال محافضي الحسابات.

هيكل الدراسة:

بغرض معالجة إشكالية البحث تم تقسيم الدراسة إلى فصلين بعد المقدمة

- تطرقنا في هذا الفصل الأول الأدبيات النظرية من المفاهيم للدراسة التي تم إبراز المفاهيم الأساسية التي تخص التدقيق الخارجي و نظام الرقابة الداخلية .
- تطرقنا في هذا الفصل الثاني إلى الجانب التطبيقي فيتناول دراسة عينة من المدققين عن طريق الاستبيان حيث حاولنا فيها الإسقاط الجانب النظري للموضوع على الجانب التطبيقي .

المقدمة

- و في الأخير نجد الخاتمة التي تضمنت تلخيص عام و اختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، و في الأخير قدمنا بعض الإقتراحات التي رأيناها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

الفصل الاول:

ادبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من الشروط الأساسية بإعتبارها الأداة الرئيسية المستقلة و الحيادية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، حيث يقوم بها المدقق يسمى بالمحافظ الحسابات بالتأكد من صحة المعلومات و مصداقيتها و مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية و من ناحية أخرى ماهو إلا نظام يهدف إلى إبداء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة و الإجراءات المعينة لحماية أصول المؤسسة .

كما يعتبر التدقيق الخارجي أداة مهمة للإدارة في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية بواسطة وسائل و طرق للتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان دقة و صحة المعلومات المقدمة للإدارة.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي و نظام المراقبة الداخلية و الذي تم تقسيمه إلى مباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري لتدقيق الخارجي
- المبحث الثاني: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي من أهم الوسائل التي تلجأ إليها أغلب المؤسسات الاقتصادية للحصول على الأدلة و القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي للوصول إلى رأي في محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي

الفرع الأول:تعريف التدقيق الخارجي

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي، إلا أن جميعها تتفق في مضمون أهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها و فيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

التعريف الأول: يعرف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و مفردات و القوائم المالية لإعداد تقرير فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية و مدى الاعتماد عليها لدلالة على الوضعية المالية و نتائج الأعمال¹.

التعريف الثاني: هو المراجعة التي يقوم بها جهة المستقلة عن مشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصا في الشركات المساهمة توكيلة عن المساهمين و تراعي تطبيق إدارة الشركات للقانون الأساسي لها و كذلك قانون الشركات المعمول به².

التعريف الثالث: عرف مجلس الخبراء المحاسبي الفرنسي (ofc) التدقيق الخارجي بأنه عملية دراسية يقوم بها شخص محترف و مستقل، من أجل إبداء رأيه بانتظام على صدق نتائج سجلات محاسبة و معلومات المؤسسة³.

التعريف الرابع: يعتبر تدقيق الخارجي عملية منتظمة و منهجية حيث تتضمن مجموعة من الاجراءات المتتابعة و المخططة يقوم بها المدقق استنادا إلى الأهداف و المعايير المتفق عليها و المقبولة قبولا عما و التي تتطلب ضرورة الحصول على أدلة و براهين بطريقة موضوعية⁴.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

تتمثل أهداف التدقيق الخارجي فيما يلي:

- التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، و التأكد من مدى امكانية الاعتماد عليها.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء و غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش بوضع إجراءات و ضوابط تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة على تدقيق في تقرير و رسم السياسات الادارية و اتخاذ القرارات في الحاضر أو المستقبل.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ قرارات المناسبة لاستثمارهم.

¹ بن زعمة سليمة، بصري ريمة، تقارير يزيد، التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة نظرية تحليلية، مجلة المنتدى لدراسات و الأبحاث الاقتصادية، الجزائر، العدد الرابع، 2018، ص85.

² يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، ص18.

³ شبيبي عبد المجيد، الحال عبد الله، دور آليات التدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية- دراسة إستبائية لعينة من المهنيين في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة الماستر أكاديمي، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018، ص07.

⁴ روان ماجد سيسالم، أثر خصائص لجنة التدقيق على رأي المدقق الخارجي "دراسة تطبيقية: على البنوك المدرجة في بورصة فلسطين"، مذكرة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2018، ص32.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة و ملأ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.
- مراقبو الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها، و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الإنحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى أهداف المؤسسة
- تدقيق كافة الأحداث و الوقائع المالية أي نظام المحاسبي بشقيه المالي و الإداري.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة¹.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

تكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة لا غاية، فهو يعود بالفائدة على جميع الأطراف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة محل التدقيق، و من بين المستفيدين من التدقيق الخارجي نجد:

- 1- إدارة المؤسسة: مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها بمنحها درجة كبيرة من الثقة و يزيد من نسبة الاعتماد عليها، فكلما كان المدقق الخارجي يتميز بالحيادية و الموضوعية و كلما كان مؤهلا و ذو خبرة معتبرة، كلما زاد الحمل عليه في المكانة التي يوضع فيها و يصبح رأيه القاعدة الأساسية في بناء العديد من الأسس الإدارية .
- 2- المساهمون: يعتبر التدقيق كضمانة للمساهمين لمنع حدوث اختلاس و تلاعبات، كما أن تقرير المدقق الحسابات يساهم في جلب المستثمرين جدد.
- 3- الدائنون: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق حيث يقومون بتحليل القوائم المالية بعد فحصها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام، لأنهم يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة قروضهم بالإضافة إلى الفوائد، سيتم تسديدها في مواعيد استحقاقه².
- 4- نقابات العمال: تقوم نقابات العمال بتحديد السياسة العامة للأجور و توفير المزايا للعمال من خلال الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها.
- 5- رجال الاقتصاد: يعتمد رجال الأعمال على القوائم المالية المصادق عليها من أجل تحليلها لتحديد الدخل القومي و المخططات الاقتصادية.
- 6- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد: يساهم التدقيق الخارجي في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة و بالكمية المطلوبة بالإضافة إلى جذب الموارد النادرة بفضل البيانات المحاسبية المصادق عليها.

¹ بوراس كريمة، التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مطاحن سيدي بن ذهبية- مستغانم، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016/2017، ص 18.

² أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تدقيق المدقق- دراسة عينة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراربية، أدرار، 2017/2018، ص 10

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

7- أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد القومي: يساهم التدقيق في مساعدة الدولة في بناء سياستها الاقتصادية و معالجة الإنحرافات و الوصول للكفاية الإنتاجية من خلال الاستخدام لمواردها،بالإضافة إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية الإجتماعية¹.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

يمكن التفريق بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي:

✓ **التدقيق القانوني:** و هو التدقيق الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

✓ **التدقيق التعاقدى (إختياري):** هو التدقيق الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنويا.

✓ **الخبرة القضائية:** التي يقوم بها المحترف الخارجي بطلب من المحكمة،الهدف منها اعلان الإدارة و ارشادها حول الأوضاع المالية و المحاسبية و تقديم مؤشرات بالأرقام، و هي ظرفية تحدد مدتها من طرف القاضي².

المطلب الثاني: معايير و منهجية التدقيق الخارجي

مهنة التدقيق الخارجي كغيره يعتمد على معايير متعارف عليها تصدر عن هيئات محلية و دولية، و هذه المعايير هي عبارة عن مجموعة من الأنماط و المقاييس للأداء المهني التي يجب أن يتحلى بها المدقق أثناء أداء لمهمته، و سوف نتناول ثلاث معايير للتدقيق الخارجي:

1- المعايير العامة:

تهتم المعايير العامة بشخصية و كفاءة المدقق و علاقتها بجودة و نوعية الأداء المطلوب، و من ثم فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، و استيفاؤها عند أداء هذه المهمة، و تضم ثلاثة معايير هي:

- التأهيل العلمي و العملي: لكي تتم عملية فحص القوائم المالية و إجراءات التدقيق بدرجة مقبولة و ملائمة يجب أن يتوفر لدى المدقق قدر كاف من التأهيل العلمي و العملي.

- الحياد و الاستقلال: يجب أن يكون المدقق اتجاه فكري و عقلي محايد و مستقل، حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية و دون تحيز أو ضغوط.

¹ مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية في السياق الجزائري، أطروحة دكتوراه، جامعة الجيلالي إلياس، سيدي بلعباس 2020/2019، ص 67

² زينب براهيمى، أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة الماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2018، ص 09

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

- العناية المهنية اللازمة: يتعين على المدقق بذل العناية المهنية الكافية أثناء أداء مهمته و عند إعداد تقاريره.

2- معايير العمل الميداني:

تتعلق معايير العمل الميداني بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، كما نبرز لنا هذه المعايير دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، و تضم ثلاثة معايير هي:

- الإشراف و التخطيط المناسب: يجب وضع خطة عمل مناسبة و ملائمة لعملية التدقيق، كذلك ضرورة وجود إشراف دقيق و كاف على أعمال المساعدين لتنفيذ و تحقيق أهداف الفحص، و يركز هذا المعيار بدرجة أكبر على عنصر الوقت.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب التوصل إلى فهم كاف النظام الرقابة الداخلية المطبقة، و تقرير مدى إمكانية الاعتماد عليه في تحديد نطاق الاختبارات الواجب القيام بها.

- كفاية أدلة الإثبات: يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المدقق ملائمة، من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع و كافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

3- معايير إعداد التقارير:

ترتبط معايير إعداد التقرير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق، و تضم أربعة هي:

- إعداد القوائم وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يجب أن يذكر ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادئ أو معايير المحاسبة المتعارف عليها.

- الثبات: يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ المطبقة في الفترة الحالية تتسق و تتماثل مع نفس المبادئ المستخدمة في الفترة الماضية.

- الإفصاح الكافي: تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً تكنه و تحويه هذه القوائم من المعلومات ما لم يرد بالتقرير ما يشير إلى خلاف ذلك.

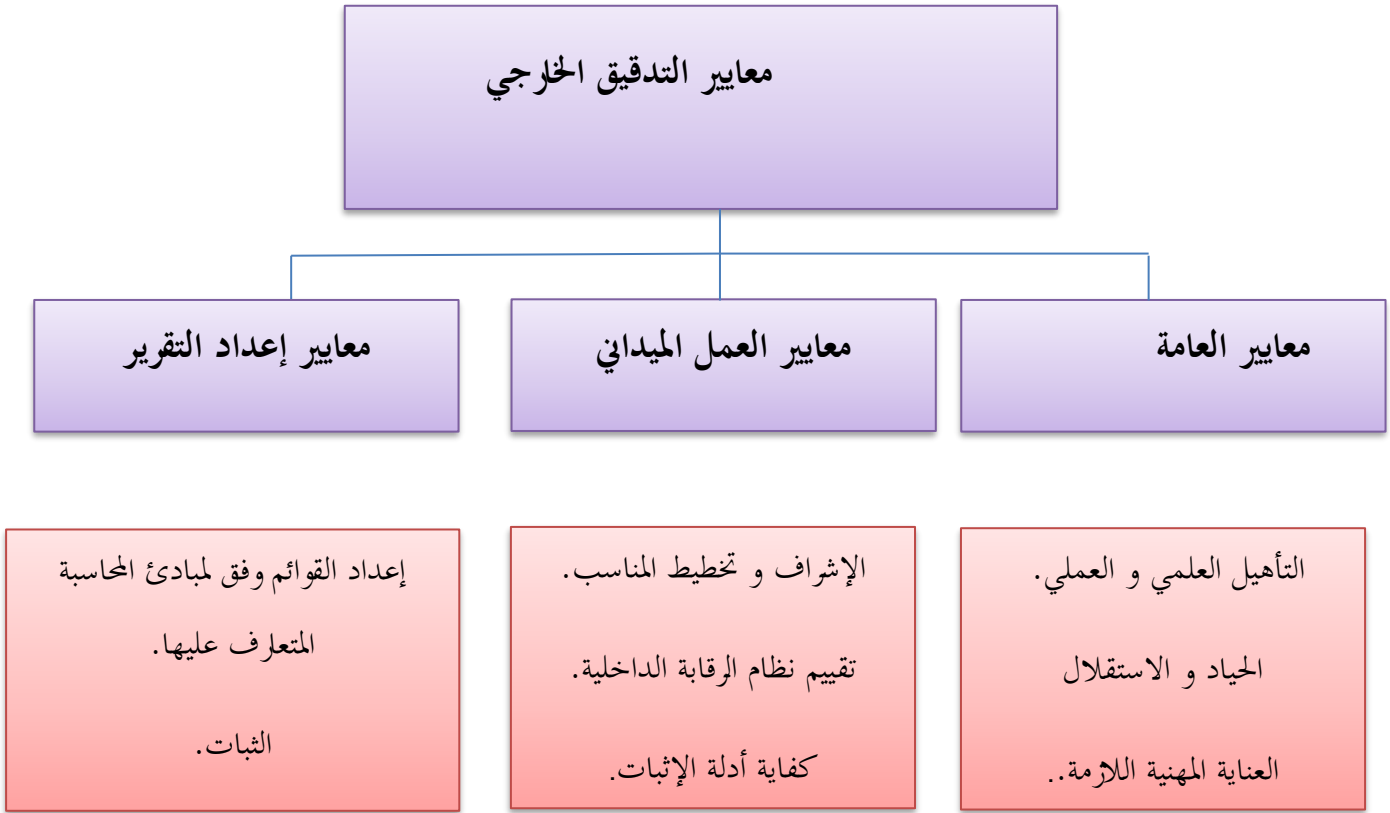
- إبداء الرأي في القوائم كوحدة واحدة: يجب أن يتضمن التقرير يبين فيه رأي المدقق في القوائم المالية ككل، و في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، يجب عليه الامتناع عن إبداء الرأي، مع تضمين تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك.

- إبداء الرأي: و تتطلب هذه القاعدة أن يصدر المدقق تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية، كما أنه يمكن أن يمتنع عن إبداء رأي، فإذا أبدى المدقق رأياً في القوائم المالية فيمكن تصنيف هذا الرأي حسب نوعه قد يكون رأياً متحفظاً أو غير متحفظاً¹.

¹ فوزي الحاج أحمد، محمد البشير مركان، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي و مهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة الاقتصاد المال و الأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر المجلد 05، العدد 01، 2020، ص 282، 283.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

الشكل الاول: يوضح معايير التدقيق الخارجي



المصدر : فوزي الحاج أحمد، محمد البشير مركان، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي و مهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة الإقتصاد المال و الأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر المجلد 05، العدد 01،2020، ص281.

ثانيا: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي

يعتبر الهدف الأساسي و المنتج النهائي لمهمة المدقق الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة و البراهين حول شرعية و صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة و حتى يستطيع المدقق الخارجي الوصول إلى الرأي، فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة تمثلها مجموعة من الخطوات التنفيذية و هي:

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي، إذا أنه ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات و معطيات عامة حول هذه المؤسسة، لأنه على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته¹.

جدول الاول : يمثل خطوات الحصول على معرفة العامة حول المؤسسة

المراحل	البيان
أعمال أولية و اتصالات أولى مع المؤسسة	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة.
	- التنظيم المهني.
	- عناصر المقارنة بين المؤسسات.
	- حوار المسؤولين.
	- زيارات ميدانية .
	- التعرف على الوثائق الداخلية
انطلاق الأعمال	- تكوين الملف الدائم.
	- إعداد برنامج المراجعة الأولي.

المصدر (أحمد قاسم بلقاسم، عباس شرع، مرجع سابق، ص 1)

الخطوة الثانية: فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تشمل الرقابة الداخلية، الخطة التنظيمية و وسائل و المقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها و تدقيق البيانات و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاءة الإنتاجية، و تشجيع العاملين للتمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.

و في مايلي الخطوات الفرعية التي يتبعها المدقق في سبيل دراسته و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

¹ أحمد بلقاسم، عباس الشرع ، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية- دراسة ميدانية (إستبيان) ، مذكرة ماستر ، في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة غرداية ، 2017/2018، ص 11

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

1- جمع الإجراءات: يستخدم المدقق أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بغرض فهم النظام و التأكد من فعالية و إلزام العاملين بتنفيذه و مدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة و موثوقة، حيث يتفاوت توثيق المدقق لنظام الرقابة الداخلية بحسب تعقيد درجة النظام المستخدم من قبل عميل التدقيق لدراسة نظام المراقبة الداخلية المطبق و تقييم مدى فعاليته يعتمد المدقق على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام و هي:

- التقرير الوصفي.

- خرائط التدقيق.

- قائمة الإستقصاء النموذجية .

2- اختبارات التطابق: لا يكفي إطلاع المدقق على الإجراءات و الضوابط للوقاية الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من قد فهم النظام يطبق كما هو محدد له، و يحقق المدقق هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم و التطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: من خلال الخطوتين السابقتين فإن المدقق يقوم بالتقييم لنظام الرقابة الداخلية ، حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية و الرقابية، التي اتضحت له من خلال التعرف و الفهم الأنظمة في الخطوة الرئيسية الأولى السابقة من خلال قائمة الإستقصاء نظام الرقابة الداخلية المعدة ضمن أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة و الضعف في النظام و بنهاية هذه الخطوة يمكن للمدقق التحديد بشكل شبه نهائي لإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها.

4- اختبارات الاستمرارية: تصمم هذه الاختبارات للتحقق من أساليب الرقابة التي تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها سواء في خرائط التدفق أو نتيجة ما أوضحه استقصاء نظام الرقابة الداخلية.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم المدقق بإجراء تقييم نهائي لهذا النظام، و تحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تم التطول إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك و إبلاغ إدارة المؤسسة به و عند القيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف و

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

التوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات و المقترحات المرفوضة¹.

الخطوة الثالثة: فحص الحسابات و القوائم المالية :

بعد أن ينتهي المدقق من الدراسة و التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية ، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات و القوائم المالية. و المضح في الجدول التالي²:

الجدول الثاني : يمثل إجراءات فحص الحسابات و القوائم المالية

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية إعادة النظر في برنامج التدقيق	- تخفيف البرنامج. - تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية
اختبارات السريانية و التطابق	- اختبارات التطابق . - اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية. - اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية. - اختبارات التطابق بواسطة المشاهدات المادية.
إنهاء عملية التدقيق	- التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة. - فحص الأحداث ما بعد الميزانية. - فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية. - إعادة النظر في أوراق العمل. - إصدار الرأي.

المصدر: ¹ أحمد بلقاسم، عباس الشرع ، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية- دراسة ميدانية (إستيبيان) ، مذكرة ماستر ، جامعة غرداية ، 2018/2017، ص 1.

¹ رويحي فيصل، سانية نور الجين، دور التدقيق الخارجي في إعداد الرقابة الداخلية وفق المعايير الجزائرية - دراسة ميدانية لمؤسسة الأنايب الناقلة للغاز، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، جامعة غرداية، 2018/2017، ص 22/23/24
² أحمد قاسم، عباس شرع، مرجع سابق، ص 12.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول المدقق الخارجي

الفرع الأول: مفهوم المدقق الخارجي

يعرف المراجع الخارجي على أنه: شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات و يصادق على شرعية و قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة و المعايير المراجعة المتعارف عليها¹.

يعرف أيضا وفقا للمادة 22 من القانون 10-01 الذي ينظم مهنة المحاسبة في الجزائر: يعد محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به².

كما عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مهنة التدقيق على أنها: الهدف من التدقيق هو تعزيز درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ومن خلالها يبدي المدقق رأيه حول القوائم المالية المنجزة مدى توافقها مع المعايير المحاسبية المتفق عليه³.

الفرع الثاني: مسؤوليات و مهام المراجع الخارجي

أولا :مسؤوليات المراجع الخارجي

إن مسؤولية محافظ الحسابات تلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة و فحص بيانات الشركة و إبداء رأيه الفني المحايد في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشأة و على نتيجة أعمالها، ولاشك إن إخلال المدقق الخارجي بواجباته و مسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على وجه الذي يتوقعه مجتمع المال و الأعمال، يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها في مايلي:

✓ المسؤولية المدنية: إن المراجع يكون مسؤولا اتجاه الشركة و اتجاه الغير، و عليه تعويض الضرر المادي أو المعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب اخطاء و التقصير، و غير انه لا بد من اثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء و ذلك التقصير. و تتوفر في هذه المسؤولية ثلاث أركان أساسية:

● خطأ يصدر من محافظ الحسابات في إهماله أو إخلاله بواجباته.

¹ داود سهيلة، حمدان شريفة، أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي-دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات، مذكرة الماستر، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2017/2018، ص 11.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 42، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بالمهن الخبير المحاسب و المحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ص 07.

³ لباس قلاب ديبج، آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة إقتصادية في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 08 العدد 02، 2021، ص 959

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- رابطة نسبية بين خطأ محافظ الحسابات و الضرر الذي أصاب المدعي.
- ✓ المسؤولية الجنائية: قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته بعض النصوص قانون العقوبات ، في الحالات التالية، و هذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال الغير الشرعية لوكيل الجمهورية:
 - تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
 - عدم إحترام سن المهنة.
- ✓ المسؤولية التأديبية: إذا أخل المراجع بإعتبار كعضو بواجباته حسب ما تتضمن عليه قواعد الجمعيات و النقابات المهنية التي ينسب إليها فإنها تقوم بوضع عقوبات تأديبية. وقد نص القانون الجزائري بأن محافظ المحاسبات يتحمل العقوبات التأديبية التالية عن كل مخالفة أوو تقصير أو أخلاقي عم ممارسة وظيفيته: الإنذار ،التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الجدول، تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال¹.

ثانيا: مهام مراجع الخارجي:

يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام المحددة قانونا و يمكن تقسيم هذه المهام الدائمة إلى المهام خاصة.

المهام الدائمة: تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات فيما يلي:

حسب مضمون المادة 23 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات مكلف بالمهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية بمصالح مباشرة أو غير مباشرة.

¹ عجيلة محمد، محمد مولود غريل، مطبوعة بعنوان التحقيق و محافظ الحسابات، موجهة لطلبة الماستر سنة أولى تدقيق و مراقبة التسيير ،جامعة غرداية،

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة مداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة¹.
- حسب ما جاء في المادة 25 من القانون نفسه فإنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
 - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء.
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات .
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
 - تحدد معايير التقرير و أشكال و آجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم².
- المهام الخاصة: بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة، يقوم محافظ الحسابات بمهام خاصة، و سميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو خلال و كالة محافظ الحسابات، و عليه التدخل في حالة حدوثها و إعداد تقرير خاص بشأنها، و هي كالآتي:
 - قرار المؤسسة بزيادة أو تخفيض رأس المال أو إلغاء الأفضلية في حق الاكتتاب.
 - في حالة تمويل شركات المساهمة يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول (تساوي على الأقل رأس المال المؤسسة وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل).
 - غصدار قيم منقولة.
 - عقد جمعية عامة غير عادية.
 - الإصدار عن طريق الجوء العلني للإدخاء خاصة في ما يخص تحديد السعر الإصدار.
 - إنشاء شهادات الإستثمار و شهادات الحق في التصويت بالنسبة لا تتجاوز ربع رأس المال.
 - إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم³ .

¹ سي محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقوم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع أفيكول سكيكدة، مجلة الدراسات و أبحاث إقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 06 العدد 02، 2019، ص 78

² الجريدة الرسمية، مرجع سابق، ص 07

³ سي محمد لخضر، مرجع سابق، ص 80/79

المبحث الثاني: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية

أصبحت الرقابة الداخلية من أهم إهتمامات المؤسسات الحالية نظرا للأهميتها البالغة و تأثيرها الإيجابي على الأداء التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته و تقييم مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق .

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الداخلية

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

تعريف الأول لجنة الطرائق التدقيق SPA: الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله، و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية، و التأكد من صحة و مدى الإعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة¹.

تعريف الثاني: بأنه كل السياسات و الإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهداف الإدارة المتعلقة بإدارة العمل بشكل منظم و كفاء و الالتزام بسياسات الإدارة، و حماية الأصول و منع إكتشاف الاحتيال و الخطأ، و دقة و إكمال السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب².

تعريف الثالث: عرف المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخليين ifaci نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام يحتوي على الخطة التنظيمية و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال³.

فرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

تكمّن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الأمور الآتية:

- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات و الصلاحيات و المسؤوليات.
- حماية أصول المشروع من اختلاس و التلاعب.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات و القرارات الإدارية.

¹ فاطيمة بحاش، - دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بمسيلة-، مذكرة الماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2017، ص 18.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 203.

³ طرابلسي سليم، معطي الله خير الدين، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر و انعكاسها على حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، 2016، ص 50.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

- رفع مستوى الكفاية الإنتاجية.

- تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية.

من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن الرقابة الداخلية تشتمل على جوانب محاسبية و اقتصادية و إدارية.

جوانب محاسبية: حماية الأصول و التحقق من صحة البيانات و القوائم المحاسبية و زيادة درجة الاعتماد عليها.

جوانب محاسبية و اقتصادية: أساليب التخطيط و بحوث العمليات و الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية و الإنحرافات و أسبابها و أساليب مراجعتها.

جوانب اقتصادية: مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

جوانب إدارية: تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات و الأهداف الموضوعية من قبل الإدارة و دراسة الزمن و الحركة، و برامج تدريب العاملين و الرقابة على الجودة¹.

الفرع الثالث: أنواع النظام الرقابة الداخلية

هناك ثلاث أنواع لنظام الرقابة الداخلية:

1- الرقابة الإدارية: و تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية و لتحقيق ذلك تعتمد على السجلات الإحصائية و دراسة الزمن و الحركة و تقارير الإثبات و التقارير باستخدام الخرائط التنظيمية.

2- الرقابة المحاسبية: و تشمل تنظيم البيانات المحاسبية و حسابات المراقبة و موازين المراجعة و المطابقات و إعداد التقارير.

3- الضبط الداخلي: و تشمل جميع الوسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الغش و الاختلاس و لتحقيق ذلك يعتمد على تقسيم العمل مع الرقابة الداخلية مع تحديد الاختصاصات، و يقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الموضوع و ما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع و مراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة و ذلك لجعل عمل كل موظف يراجع بواسطة موظف آخر لضمان حسن سير أعمال المشروع².

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2012، ص 135، 134.

² لطيفة بوترة، منى محمود، دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية- دراسى حالة: شركة بلاستي أنابيب، مذكرة الماستر، جامعة شهيد حمة لخضر، الوادي، 2017/2018، 06، 07.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

المطلب الثاني: مقومات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية

فرع الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

- 1- هيكل تنظيم إداري: يبين هيكل التنظيمي توزيع السلطات و المسؤوليات على الوظائف بالمسؤوليات الإدارية المختلفة كما بين و سائل الاتصال الرسمي بينهما و مستويات الاشراف عليهم و من خلال الهيكل التنظيمي يتم تحديد المسؤوليات و الواجبات الخاصة بكل وظيفة منها بحيث تتناسب مع مقدرة الفرد الواحد. و يتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع و حجمه و لا بد أن تراعي فيه البساطة و المرونة لمقابلة اي تطورات مستقبلية¹.
- 2- نظام محاسبي سليم يكفل تحقيق الرقابة على الأصول و الخصوم و الإيرادات و النفقات.
- 3- إتباع أساليب سليمة للعمل في كل إدارة، بما يكفل اتخاذ الخطوات اللازمة لاعتماد العمليات ذات القيم المالية، و تسجيلها و المحافظة على الأصول و التأكد من سلامة هذه العمليات. و يتم ذلك عن طريق تقسيم الواجبات و المسؤوليات، بحيث لا يقوم فرد واحد بعملية من أولها لآخرها.
- 4- أن يتوفر لدى المنشأة مجموعة من العاملين تتناسب كفاءتهم مع المسؤوليات الملقاة على عاتقهم داخل نطاق مسؤولياتهم.

كما حددت المقومات الأساسية على النحو التالي:

- خطة تنظيمية يراعي فيها تسلسل الاختصاصات و تحديد المسؤوليات و الواجبات بدقة.
- برنامج مسوم يضمن حسن اختيار الموظفين و كفاية تدريبهم على طبيعة الأعمال التي يؤديها، و علاقة هذه الأعمال بالمنشأة ككل.
- نظام محاسبي سليم يتند على مجموعة متناسقة متكاملة من الدفاتر و السجلات لجمع و تبويب المعلومات.
- تدقيق دقيق للعمليات قبل و بعد تنفيذ للتأكد من جدية و قانونية هذه العمليات.
- نظام دقيق لعرض النتائج في صورة تقارير و جداول إحصائية على المستويات الإدارية².

الفرع الثاني: الاجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية و أسسها

- أ- اجراءات التنظيمية و إدارية: في هذه النقطة يتم تحديد إختصاصات الإدارات المختلفة بحيث لا يحدث أي تداخل أو إزدواج، ولا بد من توزيع الواجبات بين الموظفين و تحديد مسؤولياتهم بقدر هذه الواجبات بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما، منذ بدايته حتى نهايته و بحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر كما أنه يتم توزيع

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق و مراقبة الحسابات، دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2014، ص 107.
² حسام إبراهيم، تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق الجزء الأول، دار البداية ناشرون و موزعون، الطبعة الأولى، 2010، ص 107، 108.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

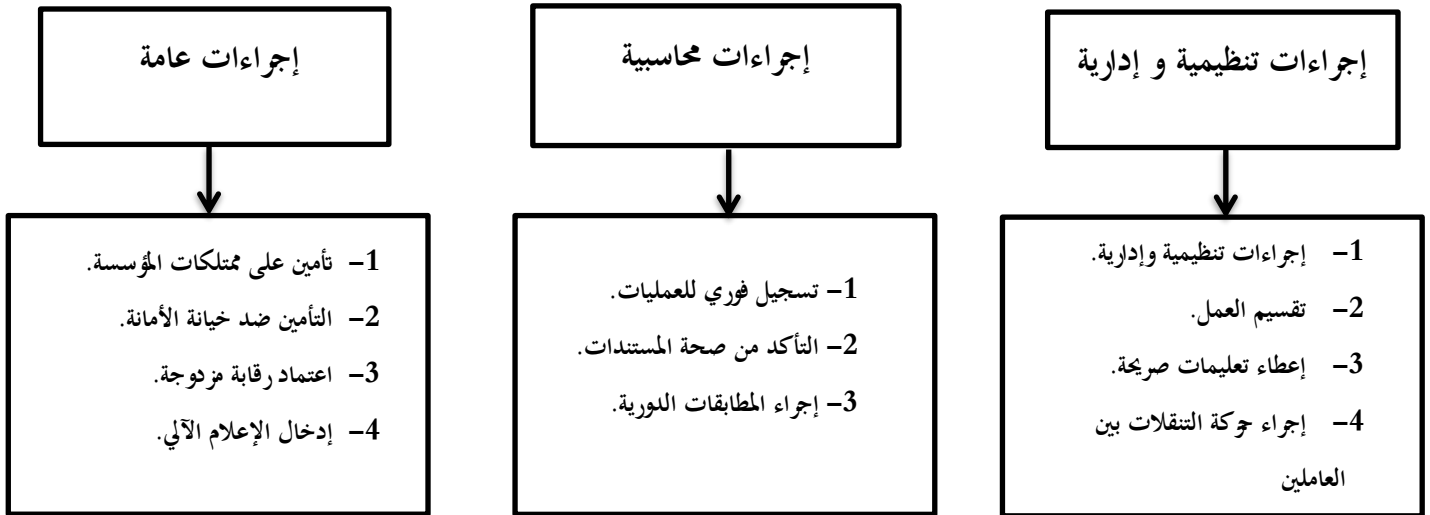
المسؤوليات بشكل يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء أو الغش ويؤدي إلى تحديد المسؤولين عنها، و وضع توجيهات دقيقة وواضحة و مفهومة لإستعابها من قبل الموظفين.

ب- إجراءات محاسبية: يقوم المسؤل عن هذا القسم بإصدار التعليمات بوجوب إثبات العمليات المحاسبية بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش و الإحتيال أيضا و يصدر التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين و في هذا القسم بالذات استعمال الآلات محاسبية يسهل على المحاسبين الضبط الداخلي و يقلل من احتمالات الخطأ فيها و الغش و يعود إلى سرعة إنجاز العمل كما أنه يقوم المسؤل أو مدقق الحسابات بعمل مطابقات في الأرصدة و الدفاتر و السجلات الموجودة في المنشأة لسنوات مضت و القيام بمجرد مفاجئ دوريا لنقدية و البضاعة و الإستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ت- إجراءات عامة: و تضم النواحي التالية:

- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر.
- إعتداد نظام الرقابة الحدية و الذي يتمثل في تحدي سلطات الصرف حسب المستويات الإدارية.
- تدريب الموظفين حسب المستويات الإدارية.
- تدريب الموظفين على تطبيق الطرق الحديثة لإتقان العمليات مع إستخدام و سائل توفير الوقت و المجهود¹.

الشكل الثاني: إجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية



المصدر: مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و

علوم التسيير، جامعة الشهيد حمى لخضر بالوادي، 2015/2014، 56

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، مرجع سابق، ص109/108.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

الفرع الثاني: طرق فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

1-الإستبان: ويضم إستفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها و ردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق إختبار و ذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل و يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة و الإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصل في تلك الناحية.

1- الملخص التذكيري : يقوم المدقق هنا بوضع قواعد و أسس نظام الرقابة الداخلي سليم ،وذلك دون تحديد أسئلة و إستفسارات معينة كما في الإستبيان.

2- التقرير الأوصفي: و يقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة و الدورة المستندية. ويلخص التقرير الوصفي إلى تحديد النقاط الضعف في النظم المستعملة و محاسبتها.

3- دراسة الخرائط التنظيمية: و هنا يقو المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية و تقييمه من خلال دراسته للخرائط المستعملة في المشروع مثل الخرائط التنظيمية العامة و خرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات و النقدية....إلخ و من عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها و استخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.

4- فحص النظام المحاسبي: و هنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين عن إنشائها و عهدتها و تدقيقها و قائمة ثانية بطبيعة المستندات و الدورة المستنديةإلخ و من تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.و تتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع و يعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة¹.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

و في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة لا بد له بإتباع خمس خطوات هي كالآتي:

1- جمع الإجراءات: يتعرف المدقق على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة (المكتوبة و الغير المكتوبة) و تدوينه للملخصات لها، إن نظام الرقابة الداخلية نظام الشامل و حسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة فمثال على ذلك أي عملية تقوم بها المؤسسة من بيع و شراء

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية-، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2004، ص 239، 240، 241.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول هذه العملية أو يدون ملخصا لها بعد الحوار القائم على إنجازها كما يرسم خرائط و رسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها و المصالح المعنية بها.

2- اختبارات الفهم: يحاول المحافظ أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع و عليه أن يتأكد من فهمه و ذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم و التطابق أي يتأكد بأنه كل أجزائها و أحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لإجراءات القيام بعملية فعلا.

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه لنقاط القوة و نقاط الضعف.

4- اختبارات الإستمرارية: يتأكد المدقق من خلال هذا النوع أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي فعلا نقاط قوة مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة و دائمة.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام و سوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام¹.

الفرع الثاني: مراحل ومكونات نظام الرقابة الداخلية

أولاً: مراحل نظام الرقابة الداخلية

- مرحلة الرقابة الشخصية: تتضمن المفهوم الضيق للرقابة و تتمثل بالمحافظة على النقدية من الضياع و السرقة و امتدت لتشمل باقي الاصول الاخرى و كانت تطبق في الشركات الصغيرة و الفردية.

- مرحلة الضبط الداخلي: شهدت هذه المرحلة نمو في حجم الشركات و زيادة نشاطاتها و عملياتها و اتساع نطاقها الجغرافي، و هو اقتضى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل و الإجراءات التي تتبناها الوحدة الاقتصادية من أجل حماية النقدية و الاصول الأخرى لضمان الدقة المحاسبية و العمليات المثبتة في الدفاتر.

- مرحلة الكفاءة الإنتاجية: تميزت بالاهتمام بالجوانب التنظيمية و الادارية و اتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة الموارد المتاحة، و الارتقاء بالكفاية الانتاجية إلى جانب الاهداف التقليدية المتمثلة بالمحافظة على اصول المنشأة و ضمان الدقة المحاسبية.

¹ أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2015، ص 63، 62.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

- مرحلة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية: توفر هذه المرحلة تأكيدا منطقيًا بأن الأهداف التي تخص الوحدة الاقتصادية سوف يتم إنجازها.

- مرحلة تحقيق الأهداف المعينة: عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية و بالعديد من الاطراف و يتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب و ليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية: الثقة بالتقارير المالية - الالتزام باللوائح المالية و القوانين¹.

ثانيا: مكونات الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة خمس فئات من عناصر الرقابة، و يطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية و هي:

- بيئة الرقابة: تعني الاتجاه العام و الإدراك و تصرفات مجلس الإدارة بخصوص نظام الرقابة الداخلية و أهميتها في المؤسسة، إن الرقابة لها تأثير على الطريقة التي يتم بموجبها هيكله أنشطة المؤسسة، و الطريقة التي يتم أساسها تحديد الأهداف و الطريقة التي في ضوءها يتم تقييم المخاطر².

- أنشطة الرقابة: هي مجموع من الإجراءات و السياسات التي تضعها الإدارة من أجل التأكد من مدى تطبيق إجراءات و تعليمات الرقابة الداخلية و تقييم مدى تطبيقها و تحديد نقاط العجز و المسؤولين عنها وفقا لمختلف المستويات الادارية و بشكل مستمر من خلال التأكد من أن إجراءات الرقابة الادارية و المحاسبية مطبقة بالشكل المطلوب و أنها في الاتجاه نحو تحقيق أهدافها حيث يتم تطبيق الانشطة الرقابية من خلال:

- فصل بين المهام.

- الترخيص المناسب للعمليات و الانشطة.

- الوثائق و السجلات الملائمة.

- الرقابة المادية على الاصول و الدفاتر³.

¹ محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية- دراسة حالة تحليلية على الشركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص 18،19.

² بقطف إيمان، ريغي رنده، دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة الماستر، جامعة بومرداس، 2016/2017، ص 18.

³ مقدم خالد، عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة و مراجعة و السنة الأولى ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015، ص 45، 46.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

- **تقييم المخاطر:** و يقصد بذلك دراسة و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف المؤسسة، من خلال تحديد احتمال حدوثها و العمل على تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

إن تقييم الإدارة المخاطر يختلف عن تقييم المدقق للمخاطر رغم الارتباط الوثيق بينهما، فالإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية بينما يقومون المدققون بتقييم المخاطر لإتخاذ قرار بشأن الإثبات الواجب إستخدامه في عملية التدقيق و كذلك بغرض إقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية¹.

- **المعلومات و الاتصال:** يتعلق هذا الجزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، و يتم توصيل تلك المعلومات لمختلف مستويات الإدارة من خلال قنوات الإتصالمفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات و إعداد القوائم المالية، و لا شك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية و ، على المدقق أن يشمل فهمه نظام المعلومات المحاسبي لمعرفة كلا من:

● الفئات المختلفة من العمليات اللازمة للقوائم المالية.

● كيفية التشغيل المحاسبي للعمليات.

● التقارير المحاسبية و الكيفية استخدامها لتوصيل التقارير المالية².

- **متابعة عناصر الرقابة:** ان أحد مسؤوليات الإدارة هو إنشاء رقابة داخلية و الإبقاء على عناصرها على أساس مستمر، و لذلك تعمل الإدارة على متابعة تنفيذ هذه العناصر بهدف التأكد فيما إذا كانت تعمل كما هو مخطط لها، و إنه يتم تعديلها بشكل مناسب و حسب التغيرات، كما تشمل متابعة هذه العناصر أنشطة مثل: مراجعة الإدارة فيما اذا كانت المطالبات البنكية يتم إعدادها في الوقت المناسب³.

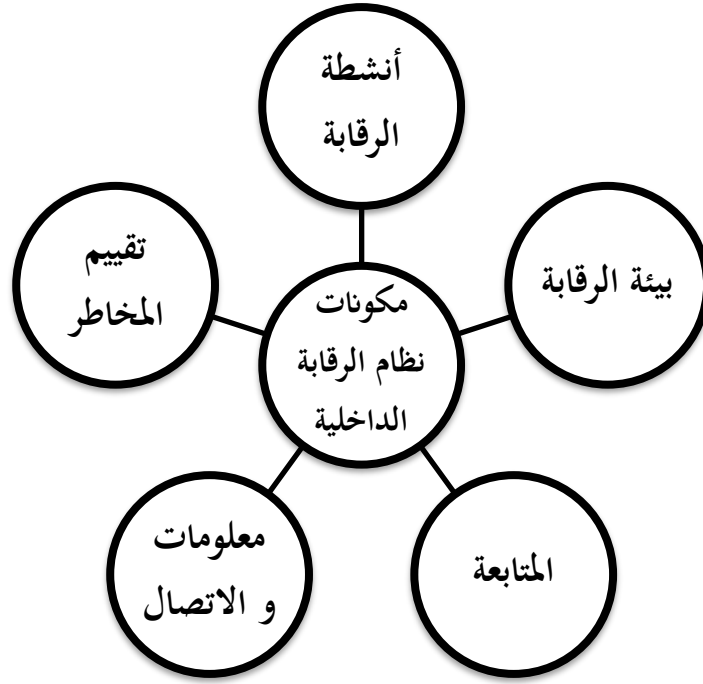
¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة التحليلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة-دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا- سطيف- مذكرة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011، ص 91.

² فاطيمة بحاش، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية- دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن بالمسيلة-، مذكرة الماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2017، ص 21.

³ رزق ابو الشحنة، مرجع السابق، ص 210.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

الشكل الثالث : يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر : من اعداد الطالبتين

الفرع الثاني: دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق الخارجي هي تقييم كفاية و فعالية الرقابة الداخلية هو الأساس الذي يبني عليه برنامج التدقيق في تحديد نسبة الاختبارات و العينات عليه كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوبه في الحصول على الأدلة و قرائن الإثبات و على حجم العينة المختارة، و كلما كان ضعيف كلما سعى المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة. لأن هدفه بصورة رئيسية تقديم رأي البيانات تاملية بصورة عامة.

أصدر معهد المحاسبين رأيه في هذا على النحو التالي:

بمخصص الرقابة الإدارية: فالمدقق الخارجي لا يعتبر مسؤولاً عن فحص و تقييم وسائل و مقاييس الرقابة الإدارية لأنه يهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية و ضمان لتنفيذ السياسات حسب الخطة المرسومة.

بمخصص الرقابة المحاسبية: فالمدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً عن فحص و تقييم هذا الفرع مسؤولية كاملة لأنها ذات صلة وثيقة بعمل المدقق بخصوص فحص و تقييم أنظمة الضبط الداخلي. فالمدقق مسؤولاً عن هذا الفرع لأن هذا الفرع يهدف

لحماية أصول المشروع ضد الإختلاس أو تلاعب¹.

¹ شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة وحدة أغذية الأنعام و تربية الدواجن بمستغانم، مذكرة الماستر، جامعة عبد

الحميد بن باديس، مستغانم، 2016/2017، ص 45.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات العربية

الدراسة الأولى:

من إعداد الطلبة شيبي عبد المجيد و الخال عبد الله بعنوان دور آليات التدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية، أطروحة ماستر جامعة أحمد درارية أدرار سنة 2018/2017 تدور الإشكالية حول : إلى أي مدى يمكن أن تساهم آليات التدقيق الخارجي في تحسين الرقابة داخل المؤسسة؟

هدفت الدراسة إلى إبراز المنهجية المتبعة أثناء مزاوله مهنة التدقيق الخارجي و إبراز أهمية آليات التدقيق الخارجي في تحسين الرقابة المؤسسة، و ذلك تم إستخدام الاستبيان الإلكتروني على عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين لمعرفة أداء المتخصصين في مجال التدقيق و المحاسبة بتبيان دور آليات التدقيق الخارجي و مساهمته في زيادة الرقابة داخل المؤسسة .

نستنتج من خلال الدراسة أن التدقيق يساهم في زيادة مصداقية التقارير و القوائم المالية و تم التوصل على أنه يجب على المدقق الخارجي أن يتمتع بالاستقلالية و النزاهة لمزاوله عمله على أكمل وجه و أن الآليات التي ينتهجها المدقق الخارجي لها دور كبير في تعزيز الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية حسب الاستبيان.

الدراسة الثانية:

من إعداد ناصر محمد خلف المطيري بعنوان أثر إستخدام التكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركات النفط الكويتية، أطروحة الماجستير جامعة الشرق الأوسط سنة 2013/2012 تدور الاشكالية حسب تصور الباحث تتمحور حول ضعف و محدودية إهتمام الشركات بإستخدام التكنولوجيا المعلومات و أثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركات النفط الكويتية .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركات النفط الكويتية، و ذلك من وجهة نظر المديرين الماليين و المحاسبين في هذه الشركات. و لتحقيق هذا الهد فإن الباحث تعامل مع نوعيم من البيانات الثانوية و البيانات الأولية، تم استخدام استبانة تم توزيعها على عينة شملت 206 مديرا ماليا و محاسبا يعملون في الشركات المشمولة بالدراسة: أنه يوجد أثر لاستخدام تكنولوجيا المعلومات (أجهزة الحاسوب، العناصر البرمجية، قواعد البيانات، فرق الدعم، و شبكات الاتصال) على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين و المحاسبين.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

و على ضوء النتائج قدمت الدراسة عددا من التوصيات أهمها: العمل على تبني و استخدام تكنولوجيا المعلومات لأثرها الواضح على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركات النفط الكويتية و تركيز شركات النفط الكويتية على إجراء دراسات الدورية للتعرف إلى نقاط القوة و نقاط الضعف المتعلقة باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

الدراسة الثالثة:

من إعداد الطلبة حمزة بطينة و حياة سايحي و ياسين مرغنية بعنوان دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م أطروحة ماستر جامعة شهيد حمه لخضر الوادي سنة 2018/2017 تدور حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، و ذلك من خلال تتبع مجموعة من الطرق و الوسائل لتوضيح علاقة محافظ الحسابات بنظام الرقابة الداخلية و إظهار مدى قدرته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الدراسة.

و انطلاقا من الإشكالية صغنا مجموعة من الفرضيات و التي تم مناقشتها و تحليلها من خلال الجانب النظري الذي استخدمنا فيه المنهج الوصفي و التاريخي، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا على منهج دراسة حالة من خلال جداول الاستقصاء و المقابلة الشخصية و التقرير الوصفي، و بعد تحليل و مناقشة الفرضيات توصلنا إلى أهم النتائج و هي كالتالي:

- يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة و الضعف في المؤسسة.
- إن نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات للتأكد من حسن سير العمل و الإنجاز.

الدراسة الرابعة:

من إعداد الطالب لعود عبد الفتاح بعنوان دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية لشركة ذات أسهم المطاحن الكبرى للجنوب أطروحة ماستر جامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2019/2018 تدور الإشكالية حول كيف تساهم المراجعة الخارجية في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

هدفت الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بإعتبار المراجع الخارجي له تأثير بالغ على نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص البيانات و السجلات المحاسبية للوصول إلى رأي في محايد حول جودة المعلومات المحاسبية و إعطاء صورة عن القوائم المالية المعدة من قبل الشركة المعينة بعملية المراجعة، من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة ذات أسهم المطاحن الكبرى للجنوب إعتمدوا أسلوب المقابلة في جمع الخاصة بالموضوع .

و خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

- ضرورة التبنى المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية خصوصا و إنعدام المراجعة الداخلية بالشركة محل الدراسة أو المراجعة.
- تقييم المراجعة الخارجية يعتبر المنتج النهائي للعمل الميداني للمراجع الخارجي كما يمثل الرأي الفني المحايد حول فعالية نظام الرقابة الداخلية و صداقية القوائم المالية .

المطلب الثاني : دراسات السابقة الأجنبية

دراسة الأولى:

دراسة (Edwards. Kusel.and Oxner.2010)

Discussion of Information Technology .Related Activities of In ternal Auditors

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية كأحد الأنظمة الفرعية المكونة للنظام المحاسبي في التأكد من صحة و سلامة مدخلات النظام المحاسبي و بيان أثر العوامل التنظيمية في كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية، و يشمل ذلك المنفعة الاقتصادية للنظام، مستوى كفاءة و تأهيل العاملين في النظام، مدى كفاءة نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات و أنظمة الحاسوب و البرمجيات التطبيقية و أنظمة الحماية و قواعد البيانات و غيرها من مقومات النظام المحاسبي، كما ناقشت الدراسة أهمية التدقيق و الرقابة الداخلية و دور المعلومات التي يقدمها المدقق الداخلي في تحقيق أهداف الشركة، و كشف الأخطاء و معالجتها و منع عمليات الغش و الإحتيال و تأمين الحماية المناسبة لأصول الشركة و ممتلكاتها و التقليل من حجم المخاطر التي تتعرض لها الإدارة و ذلك بالتركيز على مهام و أعمال التدقيق و الرقابة الداخلية و اختبار مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية بشقيه التنظيمي و التطبيقي، و قد قدمت الدراسة بإجراء مسح عام شمل المدققين الداخليين في البنوك و المؤسسات المصرفية في الولايات المتحدة الأمريكية لعام 2000، و توصل الباحثون إلى عدة من النتائج أهمها:

- أن نظم الرقابة و التدقيق الداخلي المستخدمة في هذه المصارف تسهم في إضافة قيمة جديدة للمنظمة و تساعد في تحقيق الأهداف بخطط الأعمال و تقارير الرقابة و التدقيق و بما تضمنه من توصيات لإصلاح الأخطاء و تطوير الأعمال.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

- أشارت نتائج الدراسة إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد اكتشاف الأخطاء و عمليات الغش إلى تطوير ضوابط و معايير رقابية تتعلق بالجوانب التنظيمية و التطبيقات العملية لنظم المعلومات المحاسبية¹.

الدراسة الثانية:

دراسة (Eustache Ebondo Wa Mandzila, 2004)

هدفت الدراسة إلى معرفة درجة مساهمة الرقابة الداخلية و التدقيق في تحسين من حوكمة المؤسسة، و ذلك من خلال توزيع الإستبيان على مجموعة من المدققين الداخليين و الخارجيين و الإداريين و خلص الباحث على أنه لا يمكن أن يساهم نظام الرقابة الداخلية و التدقيق في تحسين من حوكمة المؤسسة إلا إذا كانو ذو نوعية و جودة جيدة، ويتم تقييم هذه الجودة من خلال الجهات الفاعلة و القائمين على الرقابة الداخلية و التدقيق².

الدراسة الثالثة:

دراسة (Ali malik-Tassdac بعنوان Creative Accounting and Financial Reporting : Model Development and Empirical Testing

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة سبب لجوء الشركات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية ثم إبراز مدى تأثير كل من المدققي الحسابات، اللوائح الحكومية، المعايير الدولية، السلوكيات و القيم الأخلاقية ، على هذه الممارسات، و لتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بدراسة ميدانية من خلال الاستبيان حيث استهدفت الدراسة 100 فرد من المهنيين ثم استرجاع 80 إستمارة قابلة للتحليل، ثم إستخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد و الارتباط بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع.

توصلت الدراسة نتائج أهمها 38.8 من عينة الدراسة يرون أن سبب لجوء الشركات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية بسبب المنافسة الشديدة التي تتعرض لها، أن 11.3 يرجعون السبب إلى الفائدة المترتبة عن استخدامها، بالإضافة إلى أن الشركات تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية بسبب العديد من العوامل مثل سلوكيات غير الاخلاقية، كما ترتبط المحاسبة الإبداعية ارتباطا سلبيا بقيمة المعلومات المالية كما توصلت إلى وجود دور ايجابي لكل من التنظيم الحكومي، المعايير الدولية و مدقق الحسابات على إعداد التقارير المالية.

¹ ناصر محمد خلف المطيري، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات النفط الكويتية، مذكرة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة و التمويل ، 2013/2012، ص 66.

² عامر حاج دجو ، تدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية و دوره في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية -دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2018/2017، ص ك.

الفصل الأول : التأطير النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

من خلال عرض هذه الدراسة نلاحظ تركيزها على مجموعة من العوامل و التي يرى الباحثين أنها تساهم في الحد من الممارسات الابداعية، مثل الجانب الأخلاقي و القانوني تتفق الدراسة الحالية و الدراسة السابقة في طريقة معالجة الموضوع بالاعتماد على الاستمارة و الجانب الإحصائي¹.

¹ أحمد بلقاسم، عباس شرع، مرجع سابق، ص 35.

خلاصة:

نستنتج من خلال ما تم التطرق له في الفصل الأول أن عملية التدقيق الخارجي هي الأداة التي عن طريقها يمكن التحقق من صحة و صدق سلامة البيانات المحاسبية و المالية، و ذلك من خلال من خلال تركيز المدقق الخارجي على فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكنه الإلمام بمراحل التقييم التي هي العنصر الرئيسي للقيام بالتقييم و يتم بداية بجمع الإجراءات ثم اختبارات الفهم بعد ذلك نقوم بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية، و يتم التأكد منه من خلال اختبارات الاستمرارية و صولا إلى التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية التي تحدد نقائص التطبيق في تقييم النظام.

و في الأخير يقوم المحافظ الحسابات بإبداء رأيه الفني المحايد حول تلك البيانات للحفاظ على ممتلكات المؤسسة و حماية أصولها من الغش و التلاعبات.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية عن اثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

لعينة من المهنيين في مجال التدقيق و المحاسبة

على المستوى ولاية غرداية و الأغواط و الوركلة .

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصل الأول للأدبيات و المفاهيم النظرية المتعلقة بالتدقيق الخارجي و نظام الرقابة الداخلية ،سنحاول من خلال هذا الفصل التطبيقي إسقاط ما تم الوصول إليه نظريا على ما هو موجود في الواقع على عينة طبقية متمثلة في مجتمع الدراسة و هم الخبراء في المحاسبة و ممتهني المهنة ، و من تم استخدام برنامج spss 25 لإجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة، لتوصل إلى النتائج التي تم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة، و بالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إليها، و نتناول خلال هذا المبحثين هما:

المبحث الأول : منهجية الدراسة

المبحث الثاني : تحليل و تفسير نتائج الاستبيان

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

المبحث الأول: منهجية الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى توضيح الجوانب الخاصة بمنهجية الدراسة وإجراءاتها المتبعة من أجل تحقيق أهداف الدراسة، حيث سيتم وصف مجتمع الدراسة و عينتها و المراحل المختلفة لتصميم أداة الدراسة التي تم الاعتماد عليها لجمع البيانات و المعلومات حول الموضوع، كما يتم أيضا عرض مجريات التحكيم و طرق التحقق من الصدق و الثبات، كذا و عرض مختلف المعالجات الإحصائية المستخدمة للإجابة على أسئلة الدراسة و التحقق من الفرضيات.

المطلب الأول: المنهج المستخدم و عينة الدراسة

الفرع الأول : المنهج المستخدم

تهدف هذه الدراسة إلى بحث عن دور التدقيق الخارجي في تفعيل كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، وقد طبقت هذه الدراسة على محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين و لبلوغ هذا الهدف فقد تم استخدام المنهج الوصفي لعرض الخلفية النظرية للموضوع، أما في الجانب الميداني من الدراسة فقد تم الإعتماد فيه على أسلوب دراسة الحالة و هذا من خلال تصميم الاستبيان ، وقد تم توزيع استبيانات في شكلها النهائي بغرض جمع بيانات تفيد في حل إشكالية البحث، حيث تم تجميعها و من ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الاستعانة أيضا ببرنامج Excel، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات ترجمت إلى نتائج وتوصيات تدعم موضوع الدراسة.

الفرع الثاني: عينة الدراسة و خصائصها

مجتمع الدراسة :

تم اختيار الدراسة الميدانية من الأشخاص الذي يملكون مؤهلات و مقدرة في التحكم على مختلف العبارات الواردة في الاستبيان سواء الخاصة بالتدقيق .

تمثل مجتمع الدراسة في ثلاث فئات من المهنيين وهي:

- 1- محافظي الحسابات.
- 2- الخبراء المحاسبين.
- 3- المحاسبين المعتمدين.

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

يتكون مجتمع الدراسة من 47 عينة من المهنيين أصحاب الاختصاص في مجال التدقيق و المحاسبة على المستوى ولاية غرداية و الأغواط و الورقة .

الفرع الثالث: أداة الدراسة

من خلال طبيعة الدراسة و طبيعة البيانات و المعلومات المراد الحصول عليها من أفراد عينة الدراسة فقد انصب الاهتمام على:

-الاستبيان: حيث تمثل الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها بحيث تم تصميمه بغرض جمع البيانات الأولية من أفراد العينة، وقد تم الاعتماد في تصميم الاستبيان على عدد من الدراسات السابقة و تم عرضه على عدد من الأساتذة المتخصصين لتحكيمه، و بعد تعديله تم توزيع 48 استبيان على أفراد عينة الدراسة، وذلك خلال شهر ماي من سنة 2022، إذ تم استرجاع استبيان حيث استبعد 1 منها نتيجة لعدم صلاحيتها للتحليل و خلص عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل إلى 47 استبيان، أي ما نسبته 84% من إجمالي مجتمع الدراسة، و الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول الثالث: يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

النسبة	العدد	البيان
100%	48	عدد الاستمارات الموزعة
95%	47	عدد الاستمارات المسترجعة
2.0%	01	عدد الاستمارات الغير مسترجعة
94%	47	عدد الاستمارات المقبولة

المصدر : من إعداد الطالبين اعتمادا عن نتائج الاستبيان

الجدول السابق يبين أن العدد الإجمالي الذي تم استعادته من الاستبيانات التي وزعت هو (47) استبيان. و هذا العدد يشكل ما نسبته (94%) من العدد الموزع و البالغ (48)، في حين نجد أن الاستبيانات الخاضعة للتحليل بلغ عددها (47) بنسبة (94%) من أفراد عينة الدراسة، كما أن عدد الاستبيانات الغير مسترجعة بلغ (01)، أي ما نسبته (2.0%) من أفراد عينة الدراسة.

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

- يهدف هذا الاستبيان إلى معرفة دور التدقيق الخارجي في تفعيل كفاءة النظام الرقابة الداخلية، فقد تم إعداد الاستبيان انطلاقاً من الأسئلة والفرضيات المطروحة في بعض الاستبيانات التي تتمحور حول نفس متغيرات الدراسة و التي تم الاستئناس بها في عملية تصميمه، حيث مر تصميم الاستبيان قبل الشروع في عملية توزيعه بالمراحل التالية:

- إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه في جمع البيانات والمعلومات: وهذا استناداً على مراجعة دراسات سابقة ذات صلة.

- عرض الاستبيان على المشرف من أجل تقييم مدى ملائمة جمع البيانات، وتعديله الأولي حسب توجيهاتهم.

- توزيع الاستبيان بشكله النهائي على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وذلك بعد أخذ الموافقة من المشرف.

الفرع الرابع: متغيرات الدراسة

تم الاعتماد على متغيرين للدراسة و هما المتغير المستقل و المتغير التابع، و ذلك موضح في الجدول رقم (04)

الجدول الرابع : متغيرات الدراسة

المتغيرات	الإسم
المتغير المستقل	التدقيق الخارجي
المتغير التابع	نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفرع الخامس: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قد جرت معالجة البيانات المتحصل عليها من الاستبيان الموزع على أفراد عينة الدراسة باستخدام الحزمة الإحصائية (SPSS)، وذلك بهدف تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، فقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، وذلك باستخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

✓ المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري: لتحديد أهمية الدراسة النسبية الاستجابات أفراد عينة الدراسة اتجاه محاور و أبعاد الدراسة.

✓ التكرارات و النسب المئوية: ذلك لوصف الخصائص الشخصية و الوظيفية لأفراد العينة.

✓ اختبار ألفا كرو نباخ (Cronbach Alpha): بمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

✓ معامل ارتباط بيرسون (**Pearson Corrélation Coefficient**): لقياس صدق الفقرات و لقياس قوة الارتباط و العلاقة بين المتغيرين: فإذا كان المعامل قريب من (+1) فإن الارتباط قوي و موجب (طردى)، وإذا كان قريب من (-1) فإن الارتباط قوي و سالب (عكسي)، وكلما قرب من (0) يضعف إلى أن ينعدم.

✓ إختبار **t-test**: للعينة الواحدة

وقد كان تحليل إجابات كل فقرة وفق مقياس لكارث الخماسي (Likert) حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعا بحيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة وهذا المقياس مكون غالبا من خمسة خيارات متدرجة يشير المبحوث إلى اختيار واحد منها وهي خمسة خيارات كما هو موضح في الجدول رقم (06) حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى، أي أنه تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبى ، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج. كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول الخامس: يوضح مقياس لكارث الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
النقاط	5	4	3	2	1
الدرجة	5_4.2	4.19_3.4	3.39_2.60	2.59_1.80	1_1.79

و استنادا إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات حسب مستواه الأهمية و ذلك على النحو التالي:

الفرع السادس: صدق و ثبات الاستبيان

و للتأكد من صدق و صلاحية استمارة الاستبيان و كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، التي تم اختبارها ثم عرضها على السادة المحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية بكلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، و قد استجيب لآراء السادة و تعديل ما يجب تعديله في ضوء مقترحاتهم

ثبات أداة الدراسة: يقصد به أنه عند إعادة توزيع الاستبيان مرة ثانية على نفس أفراد العينة في فتوتين مختلفتين و في ظروف نفسها فنحصل على نفس النتائج السابقة. و في الظروف نفسها وقد تم التحقق من ثبات أداة باستخدام معامل ألفا كرون باخ Alpha Cronbach للتأكد من ثبات الكلي للاستبيان و درجة الاتساق الداخلي بين فقراته.

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

الجدول السادس : معاملات الثبات لمعدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لجميع فقرات الاستبيان

عنوان المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الثاني	05	0.79
المحور الثالث	05	0.65
المحور الرابع	06	0.81
المجموع	16	0.53

تحليل: تشير النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه قيم ألفا الإجمالية و البالغ قيمتها (0.53) و تعتبر مقبولة كقيمة ثابتة كما تراوحت معاملات الثبات للمحاور بين (0.65 إلى 0.81). وبالتالي يمكن القول بأن العوامل المستخدمة تتمتع بالثبات الداخلي ما يدل على درجة من الثبات لجميع الأسئلة.

الجدول السابع: يوضح معامل الارتباط بيرسون و مستوى الدلالة بين محاور الدراسة

المحاور	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
المحور الثاني	معامل الارتباط	1	0.022
	مستوى الدلالة	0.409**	0.884
المحور الثالث	معامل الارتباط	0.409**	0.383**
	مستوى الدلالة	1	0.008
المحور الرابع	معامل الارتباط	0.022	0.383**
	مستوى الدلالة	0.884	0.008

**= دال إحصائيا عند مستوى (0.01)

*= دال إحصائيا عند مستوى (0.05)

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون = 0.409** و الذي هو موجب ،فيمكن الوق ان هناك

علاقة طردية بين محاور الاستبيان لأن معامل الارتباط يقترب 1

المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

في هذا المطلب سيتم عرض نتائج الدراسة المتحصل عليها من خلال معالجة البيانات ببرامج SPSS ، ثم تحليلها و مناقشتها.

المطلب الأول: النتائج المتعلقة بخصائص أفراد عينة الدراسة

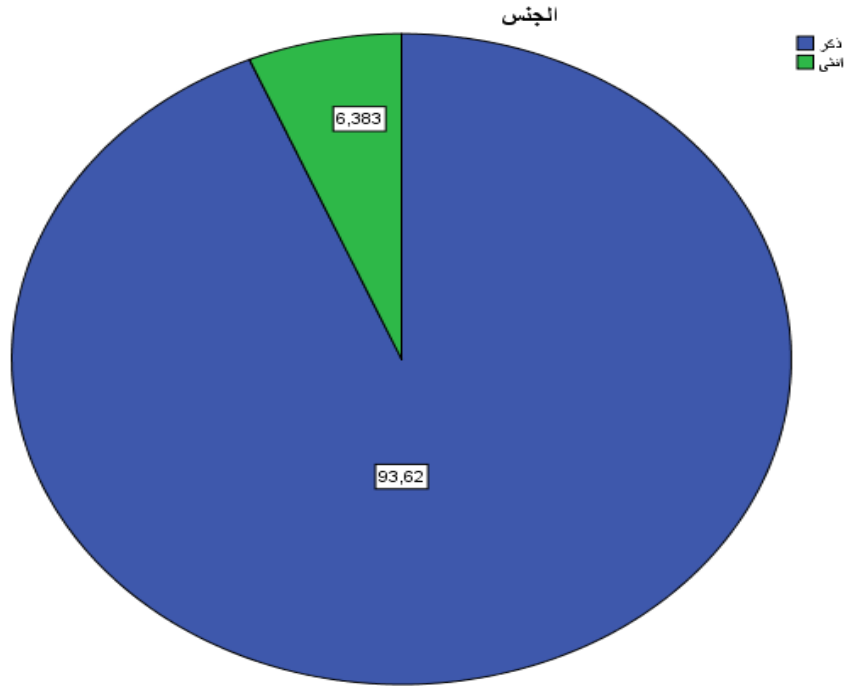
1- توزيع أفراد العينة تبعا للجنس: و هي كما يوضح الجدول التالي:

الجدول الثامن: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس		
النسبة %	التكرار	
93.6%	44	ذكر
6.4%	3	أنثى
100%	47	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

الشكل الرابع: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس



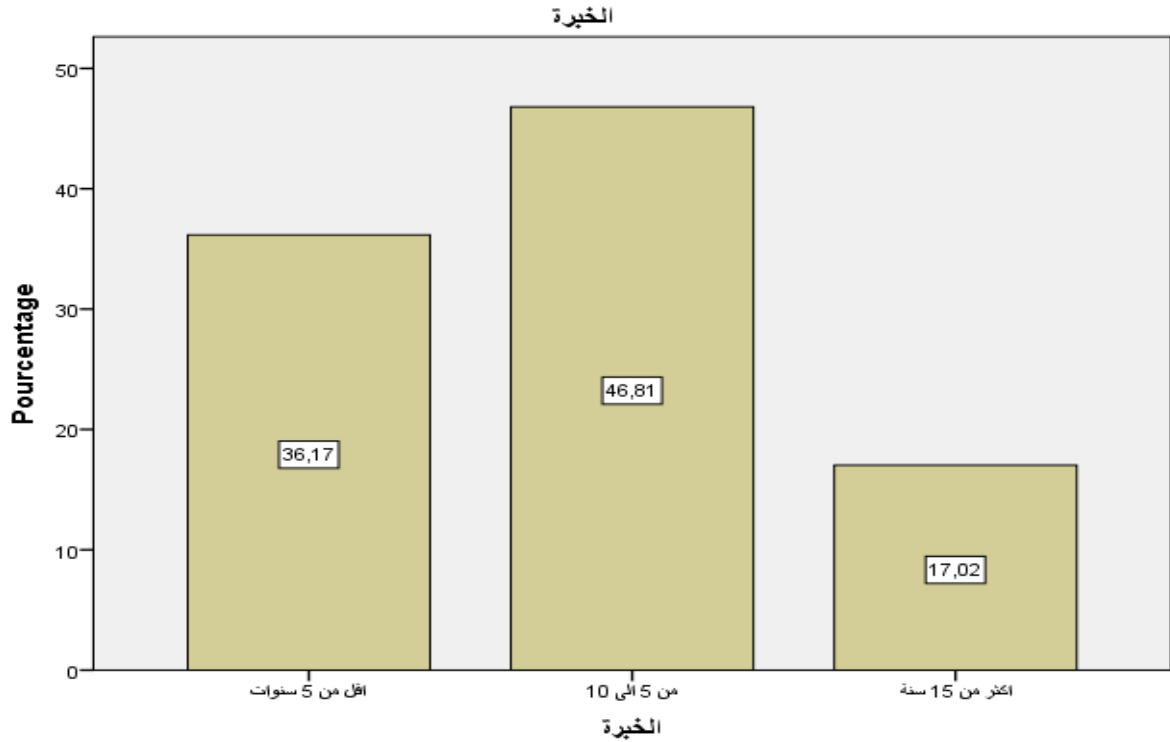
المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على معطيات جدول نتائج SPSS

الجدول التاسع: يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر		
النسبة %	التكرار	
36.2%	17	أقل من 05 سنوات
46.8%	22	من 05 إلى 10 سنوات
17%	08	أكثر من 15 سنة
100%	47	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل الخامس : يمثل توزيع افراد العينة حسب الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على معطيات جدول نتائج SPSS

التحليل: يوضح الشكل و الجدول أعلاه توزيع العينة حسب الخبرة المهنية لعينة الدراسة حيث أغلب عينة الدراسة كانت ما بين (من 5 إلى 10 سنوات) بنسبة 46.81% ثم يليها (أقل من 5 سنوات) بنسبة 36.17% أما (أكثر من 15 سنة) فقط جاءت بنسبة 17.02%.

3-توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة الحالية: و هي كما يوضحها الجدول التالي:

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

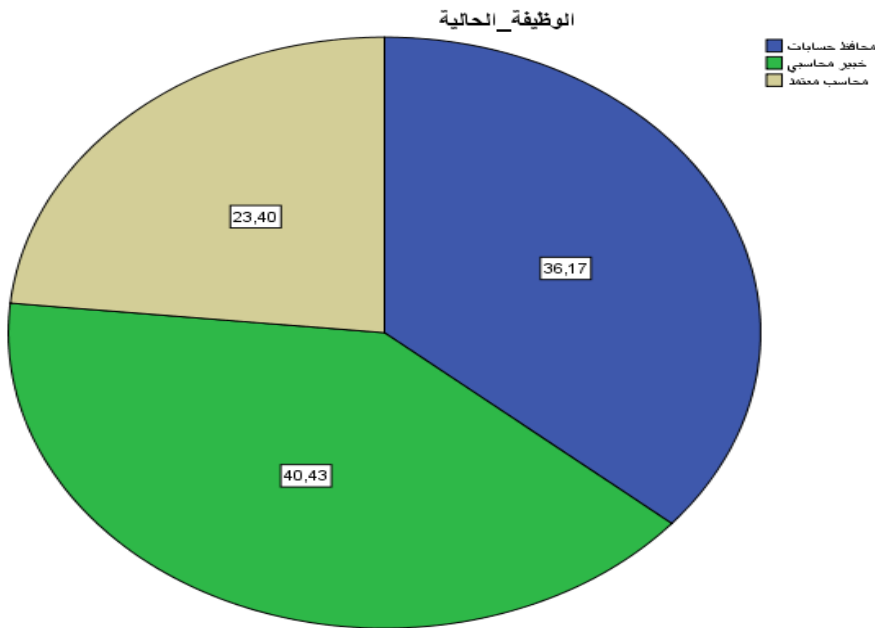
الجدول العاشر: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية		
النسبة %	التكرار	
36.2%	17	محاظ حسابات
40.4%	19	خبير محاسبي
23.4%	11	محاسب معتمد
100%	10	المجموع

المصدر: من أعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل: يوضح الشكل و الجدول أعلاه توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية لعينة الدراسة حيث أغلب العينة الدراسة كانت لوظيفة الخبير المحاسبي بنسبة 40.4% ثم يليها محاظ الحسابات بنسبة 36.2% و في الأخير جاءت وظيفة محاسب معتمد بنسبة 23.4%

الشكل سادس : يمثل التوزيع العينة حسب الوظيفة الحالية



المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على معطيات جدول نتائج SPSS

المطلب الثاني : عرض و تحليل و مناقشة نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

يهدف هذا الجزء إلى عرض نتائج و استخدام بعض الأدوات الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي ، و الانحراف المعياري ، في تحليل إجابات و آراء الأفراد حول ما جاء من فقرات في الاستبيان، حيث سنتناول في البداية المحور الثاني و المتمثل في أعراض التدقيق الخارجي التي يمكن تحقيقها من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة.

1- نتائج تحليل وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول محور الثاني

قصد التعرف أعراض التدقيق الخارجي و سنتناول لاحقاً كل بعد على حدا

النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي: فيما تتمثل أعراض التدقيق الخارجي التي يمكن تحقيقها؟

للإجابة على هذا السؤال تم الاستعانة بالمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبيان الأهمية النسبية للعبارات ، ودرجة موافقتهم عليها، كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول الحادي عشر: يوضح تصورات المستجوبين لمحور الثاني حسب الأهمية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	يمكن التدقيق الخارجي من زيادة مصداقية الإفصاح الدوري في التقارير و القوائم المالية.	4.0	0.58	مرتفع	3
02	توجد إجراءات و قوانين تضبط التدقيق الخارجي.	4.21	0.41	مرتفع	1
03	يسهل التدقيق الخارجي رقابة الأطراف المعنية بتسيير المؤسسات.	4.19	0.61	مرتفع	2
04	يحتفظ محافظ الحسابات بكل أمانة بأسرار المؤسسة محل التدقيق .	3.97	0.57	مرتفع	4
05	يقوم محافظ الحسابات بتقديم صورة واضحة على المؤسسة بطريقة سليمة.	3.82	0.63	مرتفع	5
المعدل العام		4.02	0.35	مرتفع	

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على نتائج SPSS

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

التحليل : نلاحظ من خلال الجدول رقم أن المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا موافقة مرتفعة في عبارات محور " أعراض التدقيق الخارجي" حيث بلغ المعدل العام للمتوسط الحسابي (4.02)، واحتلت العبارة رقم (02) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ نسبته (4.21) و المرتبة الثانية للعبارة رقم (03) بمتوسط حسابي (4.19) تليها العبارة رقم (01) بمتوسط حسابي نسبته (4.0) و إنحراف معياري (0.58) أما المرتبة الرابعة للفقرة رقم بمتوسط حسابي (3.97) و إنحراف معياري قدرت قيمته (0.57) و في احتلت العبارة رقم (05) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.82).

2- نتائج تحليل وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول محور الثالث

قصد التعرف أعراض التدقيق الخارجي و سنتناول لاحقا كل بعد على حدا

النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي : ماهي الطريقة التي ينتهجها المدقق الخارجي لمزاولة نشاطه.

للإجابة على هذا السؤال تم الاستعانة بالمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبيان الأهمية النسبية للعبارات ، ودرجة موافقتهم عليها، كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول الثاني عشر : يوضح تصورات المستجوبين لمحور الثالث حسب الأهمية

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
1	مرتفع	0.73	4.2	المدقق الخارجي يبدأ انطلاقة في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	06
3	مرتفع	0.38	3.9	تساهم منهجه التي ينتهجها محافظ الحسابات في تعزيز الرقابة داخل المؤسسة.	07
2	مرتفع	0.67	4.12	يعمل التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية من خلال الدراسة التي يجريها على المؤسسة.	08
4	مرتفع	0.68	3.80	إن وضع خطة لعملية التدقيق الخارجي تسهل في عملية سير الرقابة داخل المؤسسة محل التدقيق.	09
5	مرتفع	0.58	3.57	يتحقق المدقق الخارجي من أن إعداد و عرض القوائم المالية قد تم وفقا لمبادئ و قواعد	10

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

				محاسبية .
	مرتفع	0.34	3.94	المعدل العام

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على نتائج SPSS

التحليل: نلاحظ من خلال الجدول رقم أن المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا موافقة مرتفعة في عبارات محور " منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية " حيث بلغ المعدل العام للمتوسط الحسابي (3.94) ، واحتلت العبارة رقم (06) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ نسبته (4.2) و المرتبة الثانية للعبارة رقم (08) بمتوسط حسابي (4.12) ، تليها العبارة رقم (07) بمتوسط حسابي نسبته (3.9) و إنحراف معياري (0.38) أما المرتبة الرابعة للفقرة رقم (09) بمتوسط حسابي (3.80) و إنحراف معياري قدرت قيمته ب (0.68) و احتلت العبارة رقم (10) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.57).

3- نتائج تحليل وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع

قصد التعرف أعراض التدقيق الخارجي و سنتناول لاحقا كل بعد على حدا

النتائج المتعلقة بالسؤال الفرعي : كيف يتم تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي؟

للإجابة على هذا السؤال تم الاستعانة بالمتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبيان الأهمية النسبية للعبارات ، ودرجة موافقتهم عليها، كما هو موضح بالجدول التالي:

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

الجدول الثالث عشر: يوضح تصورات المستجوبين لمحور الرابع حسب الأهمية

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
5	مرتفع	0.64	3.61	يتم تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات ملائمة.	11
3	مرتفع	0.56	4.25	يعتبر فحص و تحليل نظام رقابة الداخلية نقطة البداية لمهام محافظ الحسابات و الأساس الذي يركز عند إعدادة لبرنامج عمله .	12
6	مرتفع	0.96	2.97	لا توجد معوقات تأثر على قدرة المدقق الخارجي في أداء مسؤوليته المهنية.	13
4	مرتفع	0.65	4.14	تعتبر أدلة الإثبات التي يدعم مدقق الخارجي رأيه وسيلة رقابية فعالة.	14
1	مرتفع	0.47	4.34	يساعد تقرير المدقق الخارجي في الحكم على مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية.	15
2	مرتفع	0.46	4.29	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره يتضمن كل تفاصيل عن الأوضاع و إعطاء صورة تقييمية للمؤسسة.	16
	مرتفع	0.24	3.93	المعدل العام	

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على نتائج SPSS

التحليل: نلاحظ من خلال الجدول رقم أن المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا موافقة مرتفعة في عبارات محور " يقيم التدقيق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة" حيث بلغ المعدل العام للمتوسط الحسابي (3.93) ، واحتلت العبارة رقم (15) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ نسبته (4.34) و المرتبة الثانية للعبارة رقم (16) بمتوسط حسابي (4.29) تليها العبارة رقم (12) بمتوسط حسابي نسبته (4.25) و إنحراف معياري (0.56) أما المرتبة الرابعة للفقرة رقم (14) بمتوسط حسابي (4.14) و إنحراف معياري قدرت قيمته (0.65) و في احتلت العبارة رقم (11) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.61) أما في المرتبة الأخيرة فهي للرقم (03) بمتوسط حسابي (2.97).

الفرع الثاني: مناقشة و اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

اولا :مناقشة و تحليل الفرضيات باستخدام المتوسطات و اتجاه العينة

1- اختبار الفرضية الأولى :

"توجد اعراض التدقيق الخارجي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها"

الجدول رابع عشر: اختبار الفرضية الأولى

المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
المجموع	4.02	0.35	0.000	مرتفع

المصدر :مخرجات برنامج SPSS

التحليل: نلاحظ من الجدول رقم أن المدقق الخارجي يسعى إلى تحقيق أعراض من التدقيق الخارجي و ذلك لأن درجة الموافقة أفراد العينة كان مرتفع ،كما تبين ذلك من خلال المتوسط العام للإجابة و الذي بلغ (4.02) و الانحراف المعياري العام المقدر ب(0.35) مستوى الدلالة أقل من 0.05 و هذا يرجع إلى رأي المستجوبين فيما يخص الفقرات التي كانت درجة الموافقة مرتفعة لكل العبارات.

2- اختبار الفرضية الثانية:

"تساهم المنهجية التي ينتهجها المدقق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة"

الجدول الخامس عشر : اختبار الفرضية الثانية

المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
المجموع	3.94	0.34	0.000	مرتفع

المصدر :مخرجات برنامج SPSS

التحليل: نلاحظ من خلال الجدول رقم أن المنهجية التي ينتهجها تساعد في تفعيل و تعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ،وذلك لأن درجة الموافقة كانت مرتفعة كما تبين ذلك من خلال المتوسط العام للإجابة و الذي بلغ (3.94) و الانحراف المعياري العام المقدر ب(0.34) مستوى الدلالة أقل من 0.05 و هذا يرجع إلى رأي المستجوبين فيما يخص الفقرات التي كانت كلها بدرجة مرتفعة.

3- اختبار الفرضية الثالثة:

"يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات ملائمة"

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

الجدول السادس عشر: اختبار الفرضية الثالثة

المحور الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
المجموع	3.93	0.24	0.000	مرتفع

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

التحليل: نلاحظ من الجدول رقم أنه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات ملائمة و ذلك لأن درجة الموافقة كانت مرتفعة ، كما تبين ذلك من خلال المتوسط العام لل و ذلك لأن درجة الموافقة كانت مرتفعة ، كما تبين ذلك من خلال المتوسط العام للإجابة و الذي بلغ (3.93) و الانحراف المعياري العام المقدر ب (0.24) ، مستوى الدلالة أقل من 0.05 و هذا يرجع إلى رأي المستجوبين فيما يخص الفقرات التي كانت كلها بدرجة مرتفعة.

ثانيا: مناقشة و تحليل الفرضيات باستخدام اختبار (t) لعينة واحدة **One Sample T-test** |

اختبار (t) هو أحد الاختبارات الإحصائية المهمة و الذي يستخدم لإختبار الفروقات المعنوية بين متوسط عينة و متوسط المجتمع حيث يقوم البرنامج SPSS 25 لعينة واحد من استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط عينة و متوسط المجتمع.

توجد فرضيتان أساسيتان تستخدم مع اختبار (t) و هما فرضية العدم يرمز لها بالرمز (H0) و التي تأخذ صيغة النفي عادة و الفرضية البديلية (H1).

و لتحليل فقرات الاستبيان نعلم على أن تكون الفقرات إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05 و قيمة (t) المحسوبة أكبر من (t) الجدولية و لإختبار صحة الفرضيات نستخدم فرضية (H0) و (H1).

إذا كان Sig أقل من 0.05 نرفض H0 و نقبل الفرضية البديلية حيث يكون آراء أفراد المجتمع تقترب من درجة الحياد (3) أما إذا كانت Sig أكبر من 0.05 تقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية (H1).

1- اختبار الفرضية الأولى:

" توجد اعراض التدقيق الخارجي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها"

H0: لا توجد اعراض التدقيق الخارجي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها.

H1: توجد اعراض التدقيق الخارجي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها.

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

الجدول السابع عشر : اختبار الفرضية الأولى

نتيجة الفرضية	الدلالة SIG	المتوسط الحسابي	T المحسوبة
قبول الفرضية البديلة	0.000	3.94	77.2

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على نتائج SPSS

التحليل: نلاحظ أن المتوسط الحسابي قد بلغ (4.02)، بحيث أنه يتخطى المتوسط الحسابي الفرضي (3) المعتمد في المقاس، أما مستوى الدلالة يقدر ب(0.000) أقل من 0.05.

لذلك نرفض الفرضية H_0 "لا توجد اعراض التدقيق الخارجي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها".
و نقبل الفرضية البديلة H_1 "توجد اعراض التدقيق الخارجي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها".

2- اختبار الفرضية الثانية:

" تساهم المنهجية التي ينتهجها المدقق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة"

H_0 : "لا تساهم المنهجية التي ينتهجها المدقق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة"

H_1 : "تساهم المنهجية التي ينتهجها المدقق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة"

الجدول الثامن عشر: اختبار الفرضية الثانية

نتيجة الفرضية	الدلالة SIG	المتوسط الحسابي	T المحسوبة
قبول الفرضية البديلة	0.000	3.94	78.6

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على نتائج SPSS

التحليل: نلاحظ أن المتوسط الحسابي قد بلغ (3.94)، بحيث أنه يتخطى المتوسط الحسابي الفرضي (3) المعتمد في المقاس، أما مستوى الدلالة يقدر ب(0.000) أقل من 0.05.

لذلك نرفض الفرضية H_0 "لا تساهم المنهجية التي ينتهجها المدقق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة".

و نقبل الفرضية البديلة H_1 "تساهم المنهجية التي ينتهجها المدقق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة".

3- اختبار الفرضية الثالثة:

"يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات ملائمة"

H_0 : " لا يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات ملائمة".

الفصل الثاني : دراسة ميدانية عن أثر التدقيق الخارجي على الرقابة الداخلية

H1: "يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات ملائمة".

الجدول التاسع عشر: اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة الفرضية	الدلالة SIG	المتوسط الحسابي	T المحسوبة
قبول الفرضية البديلة	0.000	3.93	111.6

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على نتائج SPSS

التحليل: نلاحظ أن المتوسط الحسابي قد بلغ (3.94)، بحيث أنه يتخطى المتوسط الحسابي الفرضي (3) المعتمد في المقاس، أما مستوى الدلالة يقدر ب(0.000) أقل من 0.05.

لذلك نرفض الفرضية H0 "لا يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات ملائمة".

و نقبل الفرضية البديلة H1 "يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات ملائمة".

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في "إلى أي مدى يمكن أن يساهم دور تدقيق الخارجي في تفعيل كفاءة نظام رقابة الداخلية؟" حيث حاولنا الإجابة عليها من خلال الاعتماد على الدراسة ميدانية. إذ تطرقنا في هذا الفصل إلى طرق وأدوات الدراسة ومن ثم إظهار مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى إثبات صدق وثبات أداة الدراسة و المتمثلة في الاستبيان، الذي تم استخدامه كأداة لتحقيق أغراض الدراسة، و ذلك باستخدام معامل الثبات ألفا كرومباخ وعرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها. بالإضافة إلى معرفة آراء و تصورات المستجوبين وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة هذا بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان، الذي تم تحليله بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية SPSS، إذ تم استخدام معامل الارتباط بيرسون للتحقق من وجود علاقة ومصفوفة الارتباط بين المتغير المستقل و التابع ، وهذه الاختبارات تم التوصل من خلالها إلى التأكد من صحة فرضيات الدراسة، فنخلصت الدراسة بالوصول إلى نتائج و توصيات يمكن الاعتماد عليها في دراسات لاحقة.

خاتمة

خاتمة:

من خلال موضوعنا هذا تم التطرق الى جانب النظري يتضمن لمفاهيم عن التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ثم في الجانب وقد استخدمت الدراسة في انجاز هذا العمل الاستبيان وتم توزيع على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ومحاسبين معتمدين .

ومن خلال دراستنا توصلنا ان التدقيق الخارجي هو نشاط مستقل تقوم به جهة مستقلة عن المؤسسة وهذا يهدف الى اعداد تقرير يبين فيه رايه الفني المحايد ادا كانت البيانات المالية في تلك القوائم المالية تمثل صدق المركز المالي .

أولاً: إختبار صحة الفرضيات:

- الفرضية 1:** يوجد اغراض يسعى التدقيق الى تحقيقها فقد خلصت دراستنا من خلال محور الثاني من الاستبيان ان لتدقيق الخارجي اغراض يسعى لتحقيقها منها تحقق الصدق والشفافية في القوائم المالية.
- الفرضية 2:** تساهم الطريقة التي ينتهجها المدقق الخارجي في تعزيز وتفعيل كفاءة نظام الرقابة داخل المؤسسة فقد خلصت دراستنا من خلال المحور الثالث من الاستبيان انه يوجد طرق ينتهجها المدقق الخارجي اثناء مزاوله مهنته في تفعيل وتعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية
- الفرضية 3:** كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية فقد خلصت دراستنا من خلال محور الرابع من الاستبيان, يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة داخل المؤسسة باساليب ومراحل عدة ومن خلال اكتشاف نقاط الضعف والقوة للمؤسسة ,فتمثلت الاساليب في بدء من جمع الاجراءات وصولا الى تقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة قد توصلنا إلى النتائج التالية:

- يعتبر التدقيق الخارجي وظيفة يقوم بها مدقق مستقل، و مدى الخبرة و المعرفة التي يتمتع بها المدقق بالمؤسسة.
- الإفصاح و الشفافية التي يتمتع بها المدقق الخارجي يكون بصفة موضوعية، عن طريق فحص العمليات و التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو تزوير.
- التدقيق الخارجي يساهم في رقابة الأطراف المعنية بتسيير المؤسسة .
- إن معرفة طبيعة العمل و فهم الأنظمة المتبعة يساعد في رقابة المؤسسة.
- للتدقيق الخارجي منهجية على المدقق الخارجي إتباعها أثناء مزاوله مهنته.
- تقرير المدقق الخارجي هو الوسيلة رقابية كونه يحتوي على التفاصيل السائدة في المؤسسة و يعطي صورة تقييمه في المؤسسة.

ثالثاً: الإقتراحات:

- - زيادة مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف الغش و الأخطاء.

- على المشرع الجزائري إعادة النظر في ضبط و تكييف القوانين المطبقة على المؤسسات الاقتصادية لتفادي التلاعبات الممارسة من قبل هذه المؤسسات.

رابعاً: آفاق الدراسة:

- دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير التدقيق الجزائرية.
- مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.
- أثر إلتزام مدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الدولية في عملية المراجعة.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

- 1- احمد قايد نوردين ,التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ,دار الجنان لنشر والتوزيع ,الطبعة الاولى
2015,
- 2-ايهاب نظمي ,هاني العزب ,تدقيق الحسابات الاطار النظري, دار وائل انشر ,الطبعة الاولى
2012,
- 3-توفيق مصطفى ابو رقبة ,عبد الهادي اسحق المصري,تدقيق ومراقبة الحسابات ,دار ومكتب الكندي
لنشر والتوزيع ,الطبعة الاولى ,2014,
- 4-حسام ابراهيم ,تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق الجزء الاول ,دار البداية ناشرون والموزعون
الطبعة الاولى ,2010,
- 5-خالد امين عبد الله ,علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية ,دار وائل انشر ,الطبعة الثانية,2004
- 6-رفق ابوزيد الشحنة ,تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ,دار وائل لنشر
الطبعة الاولى ,الاردن ,2015,
- 7-يوسف محمد جربوع ,مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق, مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع , عمان
الاردن,

المجلات:

- 1-بن زعمة سليمة ,بصري ريمة ,تقرارات يزيد ,التدقيق الخارجي كالية خارجية لحوكمة الشركات في دعم
جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ,دراسة نظرية تحليلية ,مجلة المنتدى لدراسات
والابحاث الاقتصادية , العدد الرابع, 2018
- 2-طرابلوسي سليم,معطي الله خير الدين ,دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر وانعكاساتها على
حوكمة الشركات ,مجلة العلوم الاقتصادية ,2016

3- في محمد لخضر, دور محافض حسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية, دراسة حالة مجمع اسيكول سكيكدة, مجلة الدراسات والابحاث الاقتصادية في الطاقات المتجددة, مجلد 06, العدد 02, سكيكدة 2019

4- الياس قلاب ديبح, افاق مهنة محافض الحسابات في ضل الاصدارات الحديثة, دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية في الجزائر, مجلة العلوم الانسانية, جامعة ام بواقي, المجلد 08, عدد 01, 2021

القوانين والمراسيم

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, الجريدة الرسمية, العدد 42, القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010, المتعلق بالمهن الخبير المحاسب ومحافض الحسابات والمحاسب المعتمد

الاطروحات وشهادات :

1- احمد بلقاسم, عباس الشرع, دور التدقيق الخارجي في الحد من التأثيرات المحاسبية الابداعية على القوائم المالية, دراسة ميدانية (استبيان), مذكرة مقدم لاستكمال شهادة الماستر الاكاديمي, في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة غرداية, 2018/2017

2- اسيا هيري, فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة المعلومات تدقيق المدقق, دراسة عينة لمؤسسات الاقتصادية الجزائرية, اطروحة دكتوراء, جامعة احمد دارية, ادرار, 2018/2017,

3- بوبكر عميروش, دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة التحليلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة, دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا, مذكرة الماجستير, فرحات عباس, سطيف, 2011/2010

4- بوراص كريمة, التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية, دراسة حالة مطاحن سيدي بن ذهبية, مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الاستر اكاديمي, جامعة عبد الحميد بن باديس, مستغانم, 2017/2018,

قائمة المصادر والمراجع

- 5- داود سهيلة ,اهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي ,دراسة حالة مكتب محافظ حسابات ,مذكرة لاستكمال شهادة الماستر , جامعة اكلي محند اوحاج,بوية 2018/2017,
- 6- روان ناجي ,سيسالم , اثر خصائص لجنة التدقيق على راي المدقق الخارجي, دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في بورصة فلسطين ,مذكرة الماجستير , الجامعة الاسلامية ,غزة, 2018
- 7- رويحي فيصل ,سانيا نور الدين ,دور التدقيق الخارجي في اعداد الرقابة الداخلية وفق المعايير الجزائرية, دراسة ميدانية في مؤسسة الانايب الناقلة للغاز ,مذكرة لنيل شهادة الماستر ,جامعة غرداية 2018/2017,
- 8- زينب براهيمى ,اهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية ,دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية ,مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر الاكاديمي ,جامعة محمد بوضياف,2019/2018
- 9- شاشور محطارية ,تاثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة ,دراسة حالة بمؤسسة وحدة اغذية الانعام وتربية الدواجن بمستغانم ,مذكرة لنيل شهادة الماستر ,جامعة عبد الحميد بن باديس ,مستغانم 2017/2016,
- 10- شريفى عبد المجيد, الخال عبد الله, دور اليات التدقيق الخارجي في تعزيز الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية , دراسة استبائية لعينة من المهنيين في الجزائر ,مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر اكاديمي ,جامعة احمد دراية ,ادرار,2018
- 11- عامر حاج دحو ,تدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية ,دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر ,اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ,جامعة احمد دراية ,ادرار ,2018/2017
- 12- فاطمة دحاش, دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ,دراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن بمسيلة ,مذكرة لنيل شهادة الماستر ,جامعة محمد بوضياف,مسيلة, 2017/2016

قائمة المصادر والمراجع

- 13- لطيفة بوترعا, منى محمود, دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية, دراسة حالة شركة بلاستي اناييب, مذكرة شهادة الماستر, جامعة حمة لخضر, الوادي 2018/2019,
- 14- مالطي سناء, جودة التدقيق الخارجي واليات حوكمة المؤسسات, دراسة ميدانية في السياق الجزائري, اطروحة دكتوراه, جامعة جيلالي الياس, سيدي بلعباس, 2020/2019,
- 15- محمد حامد مجيد السامرائي, اثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية, دراسة حالة تحليلية على الشركات صناعة الادوية الاردنية المدرجة في بورصة عمان, مذكرة المجستير, جامعة الشرق الاوسط, 2016,
- 16- ناصر محمد خنس المطاطيري, اثر استخدام التكنولوجيا المعلومات على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في شركات النفط الكويتية, مذكرة الماجستير, جامعة الشرق الاوسط, قسم المحاسبة والتمويل 2013/2012,
- 17- يقطف ايمان, ريغي رنده, دور معايير المراجعة الدولية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية, مذكرة لنيل شهادة الماستر, جامعة بومرداس, 2017/2016,

المطبوعات:

- 1- عجيبة محمد, محمد مولود غزير, مطبوعة بعنوان التحقيق ومحافظ الحسابات, موجهة لطلبة الماستر سنة اولى تدقيق ومراقبة تسيير, جامعة غرداية, 2016/2015,
- 2- مقدم خالد, عبد الله مايو, نظام الرقابة الداخلية, مطبوعة مقدمة لطلبة سنة الثالثة محاسبة ومراجعة وسنة الاولى ماستر, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2016/2015,

الملاحق



جامعة غرداية



كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم مالية و محاسبة

تخصص تدقيق و مراقبة التسيير

السلام عيلكم و رحمة الله و بركاته...

تحية طيبة و بعد:

نضع بين أيديكم هذه الإستمارة ،أملين أن تمنحونا جزء من وقتكم ، ونشكر لكم بداية حسن التعاون ،
وكلنا ثقة بدقة الإجابة و موضوعيتها حول جميع الفقرات الواردة فيها . إن العرض من تصميم هذه
الاستمارة هو وضع أداة للقياس تستخدم في دراسة بعنوان:

((دور التدقيق الخارجي في تفعيل كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة))

وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر في تدقيق و مراقبة التسيير -جامعة غرداية- و
يرجى التفضل بمليء فقرات الاستمارة علما بان يتم التعامل مع معلوماتكم و إجاباتكم بسرية تامة
لغايات البحث العلمي

التدقيق الخارجي: هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و البيانات و الدفاتر بهدف الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية من الوضع المالي للمؤسسة.

تعريف نظام الرقابة الداخلية: هي خطة تنظيمية و مجموعة من الإجراءات تهدف إلى ضمان امكانية التسيير المنظم و ذات أعمال جيدة و تشجيع إلتزام بما تقتضيه من إحترام السياسة الادارية الموضوعة من طرف المؤسسة لإكتشاف الغش و مدى صحة الدفاتر المحاسبة.

تحت إشراف الدكتور

من إعداد الطالبين:

- لسلوس مبارك

- حسيني نور الهدي

- بابو أحلام

الجزء الاول: البيانات الشخصية

البيانات الشخصية

ذكر أنثى

الوظيفة الحالية: محاض حسابات خبير محاسبي أستاذ جامعي

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: أغراض التدقيق الخارجي .

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
01	يمكن التدقيق الخارجي من زيادة مصداقية الإفصاح الدوري في التقارير و القوائم المالية.					
02	توجد إجراءات و قوانين تضبط التدقيق الخارجي.					
03	يسهل التدقيق الخارجي رقابة الأطراف المعنية بتسيير المؤسسات.					
04	يحتفظ محافظ الحسابات بكل أمانة بأسرار المؤسسة محل التدقيق .					
05	يقوم محافظ الحسابات بتقديم صورة واضحة على المؤسسة بطريقة سليمة.					

الجزء الثالث: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي في تعزيز كفاءة نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
06	المدقق الخارجي يبدأ إنطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.					
07	تساهم منهجية التي ينتهجها محافظ الحسابات في تعزيز الرقابة داخل المؤسسة.					
08	يعمل التدقيق الخارجي على إكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية من خلال الدراسة التي يجريها على المؤسسة.					
09	إن وضع خطة لعملية التدقيق الخارجي تسهل في عملية سير الرقابة داخل المؤسسة محل التدقيق.					
10	يتحقق المدقق الخارجي من أن إعداد و عرض القوائم المالية قد تم وفقا لمبادئ و قواعد محاسبية .					

الجزء الرابع: تقييم تدقيق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11	يتم تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية بأساليب و أدوات ملائمة.					
12	يعتبر فحص و تحليل نظام رقابة الداخلية نقطة البداية لمهام محافظ الحسابات و الأساس الذي يرتكز عند إعداده لبرنامج عمله .					
13	لا توجد معوقات تأثر على قدرة المدقق الخارجي في أداء مسؤوليته المهنية.					
14	تعتبر أدلة الإثبات التي يدعم مدقق الخارجي رأيه وسيلة رقابية فعالة.					
15	يساعد تقرير المدقق الخارجي في الحكم على مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية.					
16	يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقريره يتضمن كل تفاصيل عن الأوضاع و					

الملاحق

إعطاء صورة تقييمية للمؤسسة.

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	44	93,6	93,6	93,6
Valide انثى	3	6,4	6,4	100,0
Total	47	100,0	100,0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من اقل	17	36,2	36,2	36,2
Valide 10 الى 5 من	22	46,8	46,8	83,0
سنة 15 من اكثر	8	17,0	17,0	100,0
Total	47	100,0	100,0	

الحالية_الوظيفة

Statistiques				age
	الخارجي_التدقيق	_التدقيق_تنفيذ_منهجية	_في_الخارجي_تدقيق_دور	36,2
		الخارجي	_الرقابة_تفعيل	76,6
Valide N	47	47	47	100,0
Manquante	0	0	0	
Moyenne	4,0426	3,9404	3,9397	
Ecart-type	,35859	,34368	,24184	

الملاحق

Statistiques

	الخارجي المدقق يقوم مهمته نطاق في بالتحقيق فقط.	بكل الحسابات محافظ يحتفظ محل المؤسسة بأسرار أمانة التدقيق .	رقابة الخارجي التدقيق يسهل بتسيير المعنية الأطراف المؤسسات.	قوانين و إجراءات توجد الخارجي التدقيق تضبط	من الخارجي التدقيق يمكن الإفصاح مصداقية زيادة القوائم و التقارير في الدوري المالية.
N	47	47	47	47	47
Valide	0	0	0	0	0
Manquante	3,8298	3,9787	4,1915	4,2128	4,0000
Moyenne	,63654	,57064	,61284	,41369	,58977
Ecart-type					

Statistiques

	من الخارجي المدقق يتحقق القوائم عرض و إعداد أن و لمبادئ وفقا تم قد المالية . محاسبية قواعد	التدقيق لعملية خطة وضع إن عملية في تسهل الخارجي المؤسسة داخل الرقابة سير التدقيق محل	على الخارجي التدقيق يعمل و القوة نقاط إكتشاف الرقابة نظام في الضعف الدراسة خلال من الداخلية المؤسسة على يجربها التي	ينتهجها التي المنهجية تساهم تعزيز في الحسابات محافظ المؤسسة داخل الرقابة	إنطلاقته يبدأ الخارجي المدقق بالحصول لمهمته تنفيذه في حول عامة معرفة على المؤسسة.
N	47	47	47	47	47
Valide	0	0	0	0	0
Manquante	3,5745	3,8085	4,1277	3,9362	4,2553
Moyenne	,58028	,68010	,67942	,38472	,73627
Ecart-type					

Statistiques

إعداد الخارجي المدقق يقوم تفاصيل كل يتضمن تقريره صورة إعطاء و الأوضاع عن للمؤسسة تقييمية	الخارجي المدقق تقرير يساعد و فعالية مدى على الحكم في الداخلية الرقابة نظام قوة	يدعم التي الإثبات أدلة تعتبر وسيلة رأيه الخارجي مدقق فعالة رقابية	على تأثر معوقات توجد لا أداء في الخارجي المدقق قدرة المهنية مسؤوليته	نظام تحليل و فحص يعتبر البداية نقطة الداخلية رقابة و الحسابات محافظ لمهام عند يركز الذي الأساس . عمله لبرنامج إعداد	الرقابة نظام كفاءة تقييم يتم أدوات و بأساليب الداخلية ملائمة.
---	--	---	--	---	---

الملاحق

N	Valide	47	47	47	47	47	47
	Manquante	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,6170	4,2553	2,9787	4,1489	4,3404	4,2979
	Ecart-type	,64448	,56982	,96660	,65868	,47898	,46227

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,533	3

Corrélations

	الخارجي_التدقيق	التدقيق_تنفيذ_منهجية الخارجي	_في_الخارجي_تدقيق_دور _الرقابة_تفعيل
الخارجي_التدقيق	Corrélation de Pearson	1	,409**
	Sig. (bilatérale)		,004
	N	47	47
الخارجي_التدقيق_تنفيذ_منهجية	Corrélation de Pearson	,409**	1
	Sig. (bilatérale)	,004	,008
	N	47	47
_الرقابة_تفعيل_في_الخارجي_تدقيق_دور	Corrélation de Pearson	,022	,383**
	Sig. (bilatérale)	,884	,008
	N	47	47

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).