



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية، وعلوم التسيير
الشعبة: مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة
بعنوان:

مدى إمكانية استعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610

-دراسة استقصائية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين
المعتمدين ولاية برج بوعريريج -

*من إعداد الطالبين:

- بن عبيد حمزة
- سعيد حيمر فارس

أعضاء لجنة المناقشة

د. زيادي سامي	ممتحنا
د. نور الهدى بهلولي	مشرفا
د. فضيلي سمية	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸

إهداء

الحمد لله وكفى والسلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما

بعد:

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم (من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن
أهدى إليكم معروفنا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له)

وعملاً بهذا الحديث واعتزازاً بالجميل، نحمد الله عز وجل ان وفقنا لإتمام
هذا العمل المتواضع الذي لا طالما كان حلم السنين

كما اتقدم بإهداءه إلى من أضاء نورها حياتي وكان دعائها سر نجاحي،
إلى ملائكتي في الحياة أُمي الحبيبة.

إلى من كلفه الله بالصيبة والوقار، إلى سندي أبي العزيز.

إلى جدي التي علمتني ان الدنيا كفاح وسلاحها العلم، التي لم تبخل
على بابي شيء

إلى من لهم بالغ الأثر في الكثير، إلى من اعتمد عليهم اختي الغالية
(بن عبيد سناء) وأخي الصغير دون ان انسى ابناء خالي الاعزاء.

حفظكم الله وأطال في عمركم

إهداء

أتقدم بهذا الأهداء إلى من جرع الكأس فارخا ليستقيني
قطرة حبه إلى من أكلته اذامله ليقدّم لنا لحظة السعادة
إلى من حصد الأشواق عن دربنا ليمهد لنا الطريق إلى
القلب الكبير "أبي الغالي عبد اللطيف"

إلى من أمتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم والشفاء
"أمي الغالية فضيلة"

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة و النفوس البريئة " اخوتي
الحاج و محمد و صفاء و ابنائهما رؤى و رسلان "

وإلى كل اصدقائي و زملائي في مسيرتي الدراسية و إلى
كل من ساعدني لإنجاز هذه المذكرة

فارس

شكر و عرفان

الشكر والحمد لله الكريم على كل النعم

أتقدم بالشكر الجزيل وامتناني وتقديري للمشرفة

"بهلولي نور المهدي"

التي تفضلت بقبولها الاشراف على هذا العمل المتواضع
وقدمت لنا يد العون ولم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها
القيمة طيلة اشرافها والتي كان لها الفضل في اخراج العمل
في صورته النهائية هذه

وأتقدم أيضا بجزيل الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة
المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة العمل واثرائه
كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى اساتذتي بجامعة محمد
البشير الابراهيمى برج بوعريريج على ما قدموه لنا من
مجهودات ونصائح طيلة المراحل السابـ

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية إعتدال المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610 من خلال معرفة مدى تحديده لأنشطة التدقيق الداخلي ومدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مائة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته ومن أجل ذلك على المنهج الوصفي التحليلي، وإستخدام إستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذلك إستعمال برنامج SPSS في معالجة الإطار التطبيقي للدراسة من خلال جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المدقق الخارجي يقوم بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي وكذلك يقوم بتقييم مائة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته لذا فنلخص ان المدقق الخارجي يعتمد على أعمال المدقق الداخلي. الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، المدقق الداخلي، المعيار الدولي للتدقيق 610.

Abstract

This study aimed to know the extent to which the external auditor Can rely on the work of the internal auditor in accordance with standard 610 by knowing the extent to which He détermine the internal audit activities and the extent to which the external auditor evaluates the suitability of the work of the internal auditor to his needs and for That on the descriptive analytical approach ,and using a questionnaire and distributing It to the study sample represented by accountants experts , account keepers and certified accountants , as well as the use of the SPSS program in addressing the applied framework of the study through data collection , analysis and interpretation .

The study reached several results, the most important of which is That the external auditor détermine the activities of the internal audit, as well as assesses the suitability of the work of the internal auditor to his needs, so we summarize That the external auditor depends on the work of the internal auditor .

Keywords: external auditor, internal auditor, international standard on auditing 610.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات:

البسمة

إهداءات

شكر وعران

ملخص

I.....	قائمة المحتويات:
VI.....	قائمة الأشكال
V.....	قائمة الجداول
VI	قائمة الملاحق
أ.....	مقدمة
أ.....	فرضيات الدراسة:
ب.....	أهداف الدراسة:
ب.....	أهمية الدراسة:
ب.....	منهج الدراسة:
ج.....	حدود الدراسة:
ج.....	أسباب اختيار الموضوع:
ج.....	صعوبات الدراسة:
د.....	هيكمل الدراسة:

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

1	تمهيد:
2	المبحث الأول: الإطار النظري لمعيار التدقيق 610.....

2	المطلب الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي.....
2	أولاً: ماهية التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه
8	ثانياً: معايير التدقيق الخارجي
10	ثالثاً: الجانب العملي للتدقيق الخارجي في الجزائر
13	المطلب الثاني: التدقيق الداخلي وضوابطه
13	أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي
14	ثانياً: اهداف التدقيق الداخلي وأهميته
15	ثالثاً: وظائف التدقيق الداخلي وأنواعه
18	المطلب الثالث: للمعيار 610
18	أولاً: نطاق المعيار الدولي 610
19	ثانياً: تحديد إستخدامات عمل وظيفة التدقيق الخارجي وفق المعيار 610
19	ثالثاً: العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وفق المعيار 610
22	رابعاً: وسائل تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
24	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
25	المطلب الأول : الدراسات السابقة المحلية
25	أولاً: دراسة احمد ويوسف السعيدي
26	ثانياً: دراسة اميرة بوباظة وراوية معمور
27	ثالثاً: دراسة دكتور احمد نغاز
28	المطلب الثاني : الدراسات الاجنبية
	أولاً: دراسة المدهون 2014 بعنوان العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق
28	الخارجي وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية).....
29	ثانياً: دراسة صبري ماهر مشتهي

29..... ثالثا: دراسة محسن، محمود عبد السلام (2011)

الفصل الثاني : الإطار التطبيقي للدراسة

32..... تمهيد:

33..... المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة

33..... المطلب الأول: الدراسة المتبعة في الدراسة الميدانية

33..... أولا: إختبار عينة الدراسة

34..... ثانيا: متغيرات الدراسة:

35..... المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات

35..... أولا: تصميم الإستبيان المتعلق بموضوع الدراسة:

36..... ثانيا: هيكل الإستبيان

37..... المطلب الثالث: الأساليب والإختبارات المستخدمة في الدراسة

38..... أولا: الاساليب الاحصائية

39..... ثانيا: الإختبارات الاحصائية للفروض

40..... المبحث الثاني: المناقشة والنتائج

40..... المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتفسيرها

40..... أولا: الخصائص العامة لعينة الدراسة

44..... ثانيا: صدق وثبات الإستبيان:

46..... المطلب الثاني: عرض البيانات وتحليلها ومناقشة نتائجها

46..... أولا: تحليل نتائج المحور الأول وإختبار صحة الفرضية المتعلقة به.

52..... ثانيا: تحليل نتائج المحور الثاني.

56..... إختبار صحة الفرضيات:

57..... النتائج:

60.....	الخاتمة:
61.....	نتائج الدراسة:
63.....	افاق الدراسة.....
64.....	قائمة المصادر والمراجع.....
67.....	الملاحق

- قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
3	أنواع التدقيق الخارجي	01
37	نموزج لمقياس لكارت	02
40	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي لهم	03
42	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	04
43	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	05
45	معامل الفا كرو نباخ لقياس الصدق والثبات	06
46	تحليل نتائج اجابات مجتمع الدراسة على عبارات المحور الأول	07
52	تحليل نتائج اجابات مجتمع الدراسة على عبارات المحور الثاني	08
57	تحليل إختبار انوفا	09

- قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الأطراف الطالبة لنتائج التدقيق	6
02	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي لهم	41
03	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	42
04	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	44
05	ترتيب درجة تحديد المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي	50

- قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
إستمارة الإستبيان	01
إختبار مدى وجود فروق ذات دلالة احصائية اتجاه متغيرات المراقبة (المستوى العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)	02
معمل الفا كرو نباخ لكل محور	03
تحليل اتجاهات وحدات العينة (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري) للمحورين.	04
إختبار صحة فرضيات الدراسة إختبار (Anova)	05

مقدمة

أصبح التدقيق الخارجي مهنة متكاملة ومنظمة، وضرورية لإستكمال قيام الشركات بأعمالها. حيث يقوم المدقق الخارجي بإعطاء صورة واقعية عن أداء المنشأة من خلال إبداء الرأي بقوائم هذه المنشأة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لديها.

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم وظائف الشركات في يومنا هذا، لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة إستخدام الموارد المتاحة، وأيضا المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، ولقد ازدادت الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي مع ازدياد الفساح المالية.

مع التطور الحاصل لمهنة التدقيق الداخلي، وتنظيمها من قبل مؤسسة المدققين الداخليين واتحاد المحاسبين الدوليين وغيرهم من المؤسسات المحلية والدولية، واصدارهم لمعايير تدقيق داخلي تنظم عمل المدققين الداخليين، أصبح من الممكن للمدقق الخارجي الإعتماد على عمل التدقيق الداخلي.

حسب المعيار 610 «إستخدام عمل المدققين الداخليين»، فقد أصبح من الممكن للمدقق الخارجي الإعتماد والاستفادة من عمل المدققين الداخليين العاملين في المؤسسة محل التدقيق، وقد ذكر المعيار أن إعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي يؤثر في طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق المنجز من قبل المدقق الخارجي.

يعتمد مدقق الحسابات الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في انجاز مهامه وهذا يدفع إلى طرح التساؤلات التالية:

- هل يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي.
- هل يقوم المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته وإلى أي مدى؟

- فرضيات الدراسة:

من اجل الإجابة عن الأسئلة المطروحة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يقوم المدقق الخارجي بتقييم وتحديد أنشطة التدقيق الداخلي ;
- يقوم المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته بشكل كبير ;

- أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على أبعاد وحدود الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، في ظل إحترام بما يعرف باستقلالية المدقق الخارجي ;
- تبيان الشروط المعيارية التي يجب توافرها في وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة ;
- مدى إمكانية إستعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610 ;

تحديد رأي عينة الدراسة حول مدى تحديد المدقق الداخلي لأعمال المدقق الخارجي ;

- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى طرف ثالث يقدم تقريراً حول مدى صحة وسلامة وشرعية الأرقام الظاهرة على القوائم المالية، وحول مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، الأمر الذي يتطلب من هذا الطرف أن يكون محايداً وموضوعياً في عمله وفي إبداء رأيه، إلا أن الاتجاهات الحديثة للتدقيق تقتضي أنه يمكن الإعتماد على المدققين الداخليين في الإنجاز الكثير من مهامه، لكن في حدود المحافظة على الحياد.

- منهج الدراسة:

في إطار هذا البحث ومن أجل الإجابة على إشكالية موضوع الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، وهو من أكثر البرامج إستخداماً وشيوعاً في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وكذلك تم الإعتماد على الأداة البحثية والمتمثلة في الإستبيان وبرنامج SPSS في المعالجة من خلال جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها.

- حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: تمثلت حدود البحث الموضوعية في معيار التدقيق الخارجي رقم 610 ;

الحدود الزمنية: تمثلت الحدود الزمنية في الفترة الممتدة من إعتقاد فكرة الدراسة من شهر فيفري إلى غاية تاريخ توزيع الإستبيان وتحليل النتائج المتوصل إليها في شهر جوان ;

الحدود المكانية: تم اختيار عينة الدراسة ضمن الحدود المكانية لولاية برج بوعريريج ;

الحدود البشرية: تمثلت حدود البحث البشرية في التعرف على آراء المهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ;

- أسباب اختيار الموضوع:

سبب اختيارنا لهذا الموضوع توجد عدة أسباب ذاتية وموضوعية تمثلت في:

1- الأسباب الموضوعية:

- انتماء هذا الموضوع إلى المجال المحاسبي والتدقيق والذي له علاقة بمجال التخصص العلمي ;
- التعرف على كيفية اداء مهنة التدقيق وجمع الأدلة من طرف المدقق في الواقع ;

2- الأسباب الذاتية:

- الميل إلى البحث في التدقيق كونه من تخصص المحاسبة ;

- صعوبات الدراسة:

تمثلت صعوبات الدراسة في توزيع الإستبيان وعدم الإجابة عليه من طرف عينة الدراسة لمصادفة هذا العمل مع ضغط وكثافة العمل.

- هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين ، الفصل الأول يتضمن الاطار النظري للموضوع ، حيث قسم إلى مبحثين ، المبحث الأول الاطار النظري لمعيار التدقيق 610 ، أما المبحث الثاني الدراسات السابقة الذي تطرقنا فيه إلى مطلب حول الدراسات الحالية والسابقة ، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة الميدانية لحالة الدراسة ، كما تم تقسيمه إلى مبحثين ، المبحث الأول تم فيه تقديم الطريقة والأدوات المتبعة ، أما المبحث الثاني المناقشة وتحليل النتائج ، كما تم في النهاية اعداد الخاتمة والتي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح إختبار صحة الفرضيات ، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة ، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري

تمهيد:

نشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها، تهدف عمليات التدقيق عموماً إلى التحقق من صحة واكتمال البيانات المالية، الإدارية، والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام موظفيها بتطبيق السياسات، والقواعد الموضوعة لتنفيذ نشاطاتها، والمبادئ المحاسبية المعمول بها، والمقبولة عموماً بغرض تجنب الأخطاء، ونظراً للتوسع الهائل في الشركات والتعقيد في عملياتها، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات جعل المسؤولية الأساسية عن حماية أصول الشركة على عاتق الإدارة، مما دفعها إلى التركيز على خبراء من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة لحماية أموال المستثمرين من سوء استخدام المسيرين، وهو ما يجب أن يحققه التسجيل المحاسبي الصحيح لعمليات الشركة، ومن هنا تبدأ أهمية التدقيق داخل الشركات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج الشركة، ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل الشركة، بحيث يصبح المدققون مراقبون على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة البيانات المالية ومدى إمكانية الإعتماد عليها.

المبحث الأول: الإطار النظري لمعيار التدقيق 610

كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على النشاط الاقتصادي من حيث التنظيم والعمل ، وهو ما يتجلى من خلال فصل الملكية عن الإدارة ، على عكس السابق ، بحيث لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من حيث إدارتها ومراقبتها ، لذلك ليس لديه أي توقعات مباشرة وكافية حول الوضع الفعلي للمؤسسة ومكان وجود رأس مال المساهمين للمؤسسة ، لذلك من الضروري أن يكون هناك طرف ثالث محايد كوسيط بينه وبين المؤسسة التي يتم من خلالها إبلاغ التاجر يتم تنفيذ حالة المؤسسة ، مع تقديم المشورة للإدارة لتصحيح الأخطاء والتلاعبات المحتملة ، من خلال مراجعة من قبل المؤسسة المعنية بالإعتماد على وسائل وإجراءات خاصة ، ما يسمى بالتدقيق الخارجي

المطلب الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

أولاً: ماهية التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه

1- ماهية التدقيق الخارجي:

أ- مفهوم التدقيق الخارجي:

هناك عدة تعاريف للتدقيق الخارجي والتي تتفق في أهميتها وأهدافها بالنسبة للمؤسسة ومستخدمي القوائم المالية ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

التعريف الأول: عرف التدقيق الخارجي على أنها فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل محايد لأي شركة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة بأنها إجراءات منظمة لأجل الحصول والتقييم وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وايصال النتائج إلى المستفيدين¹.

التعريف الثاني: التدقيق الخارجي هو عمليات استعراض شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية الأخرى لهيئة العمل، بواسطة موظفين من الخارج لا ينتمون لهذه الهيئة، وذلك للتحقق من أن السجلات

¹ ايهاب نزمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى دار وائل للنشر، 2012، ص12

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

المحاسبية دقيقة وشاملة، كما قد يتم تنفيذ عملية التدقيق الخارجي من أجل تأكيد نتائج تدقيق الحسابات الداخلية، أو للتحقق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة وقانونية¹.

من خلال التعاريف السابقة نخلص إلى أن التدقيق الخارجي هي فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية وكذا المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة بغض النظر عن حجمها وشكلها القانوني من طرف شخص مهني ومؤهل، مستقل ومحايّد، بهدف تأكيد نتائج الحسابات والتحقق من تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها².

ب- أنواع التدقيق الخارجي³

الجدول رقم (01) أنواع التدقيق الخارجي:

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدى	خبرة قضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	اعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5- الإستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف

¹ safty internal and external audit version 1.0. decembre 2016 Externel audit definition page 03.

² إيهاب نضمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص13

³ محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية أكتوبر 2003، ص .

الفصل الأول:.....الإطار النظري للدراسة

ينبغي إحترامه	يحترم مبدئيا لكن له تقديم الارشادات	يجب إحترامه تماما	6- مبدأ عدم التدخل في التسيير
إلى القاضي المكلف بالقضية	المديرية العامة، مجلس الادارة	مجلس الادارة، الجمعية العامة	7- ارسال التقرير إلى
التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في الوطنية لخبراء محافطي الحسابات	8- شروط ممارسة المهمة
غ.م	لا	نعم	9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة
حسب النتائج مبدئيا	حسب النتائج، حسب نوع المهمة	بحسب الوسائل	10- الالتزام
تأديبية، جنائية، مدنية	تأديبية، جنائية، مدنية	تأديبية، جنائية، مدنية	11- المسؤولية
من طرف القاضي المشرف على الخبرة	محددة في العقد	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب الشركة	12- التسريح
اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي	محددة في العقد	بالتعاقد	13- الأتعاب
طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	14- طريقة العمل المتبعة

المصدر: محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، اكتوبر

2003، ص28.

2- أهمية التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي أهمية بالغة تكمن في احتياج العديد من الأطراف ذات العلاقة مع الشركة والطلاب لخدماتها ونتائجها وكل طرف حسب الحاجة كما هو موضح في الشكل رقم 1، وسنوضح أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للأطراف ذات العلاقة مع الشركة كالتالي¹:

✓ **مسيرو الشركة:** يعتمدون اعتماداً شديداً على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه وتحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة .

✓ **البنوك:** تعتمد على المعلومات المستسقة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وكذا التسهيلات الإئتمانية .

✓ **الدولة:** فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بتربيتها .

✓ **العمال:** حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة .

✓ **المساهمين وملاك الشركة:** يهتم المساهمون بنتائج المراجعة وهذا للتأكد من:

- قدرة المسؤولين على التسيير الناجح .
- الاستغلال الجيد والأمن للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة .
- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها .

✓ **المساهمين المحتملين:** وهم أصحاب المدخرات، حيث تقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم .

✓ **الدائنون والموردون:** إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية

¹ ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، ص 8 .

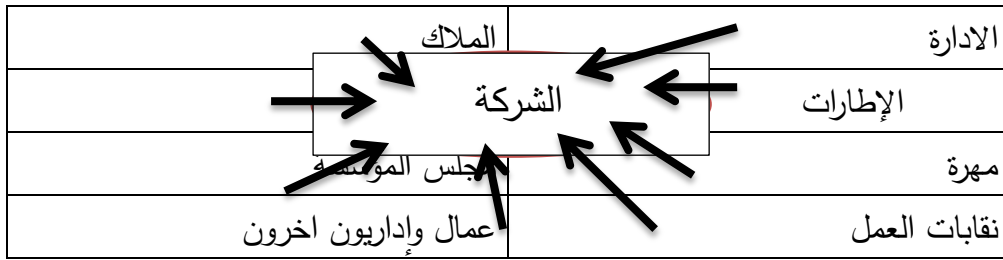
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

والمركز المالي، كمل أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي فهي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها .

وفيما يلي شكل يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات التدقيق والمعلومات عن الشركة¹:

الشكل رقم (01): يمثل الأطراف الطالبة لنتائج التدقيق

الأطراف الطالبة لنتائج التدقيق



المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، أكتوبر 2003. ص10.

من خلال ما تطرقنا إليه سابقاً، يتضح لنا مدى أهمية التدقيق الخارجي باعتبارها الوسيلة الأساسية للتحقق من مدى صحة البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة، مما يقودنا إلى إيضاح أهدافها والتي وجد من أجلها التدقيق.

3- أهداف التدقيق الخارجي

إن الهدف الأساسي منذ نشأة التدقيق هو تعقب الغش واكتشاف الأخطاء، وبظهور شركات المساهمة وانفصال إدارة الشركة عن المساهمين زادت الأهمية لوجود مهنة التدقيق وذلك لاطمئنان المساهمين على مدى صحة نتائج الأعمال والمركز المالي²

¹ محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص10

² أساسيات المراجعة، مدونة مجلة المحاسب العربي <https://waelmourad.wordpress.com> / تاريخ الدخول

2017/02/02

الفصل الأول:.....الإطار النظري للدراسة

وهناك عدة أهداف للتدقيق الخارجي تُلخّصها في أهداف رئيسية وأهداف خاصة¹.

أ- أهداف رئيسية

تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي فيما يلي:

- إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .
- امداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره حول أداء هذا النظام ;
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالقوائم المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة ;

ب- أهداف خاصة²

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهدافاً فرعية عليه أولاً أن يحققها وهي ستة أهداف متعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسطية، وتعتبر حلقة وصل بين معايير التدقيق وإجراءاتها وتتمثل هذه الأهداف الفرعية فيما يلي:

- **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين ;
- **التحقق من الاكتمال:** يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة ;
- **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والخصوم والممتلكات مملوكة للشركة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على الشركة في تاريخ معين ;
- **التحقق من التقييم:** يعني أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة ;

¹ بقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية

الجزائرية، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ص18 - 19.

² نفس المرجع، ص19-20

- **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** إن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة ;
- **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتسابها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها ;

ثانياً: معايير التدقيق الخارجي

1- معايير التدقيق الخارجي

وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين سنة 1939 تسعة معايير للتدقيق أضاف لها معياراً عاشراً في سنة 1954 تحت اسم معايير التدقيق المقبول عموماً حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات، معايير شخصية وأخرى تتعلق بالعمل الميداني وثالثة بإبداء الرأي وإعداد التقرير، وسوف نعرض هذه المعايير المقسمة إلى مجموعات ثلاثة الرئيسية كالتالي¹:

أ- المعايير العامة أو الشخصية

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة والمهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، ويندرج تحتها المعايير التالية:

- يجب أن يتم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخصاً أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في مجال خدمات التدقيق;

- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل ;

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2009، ص 64 .

الفصل الأول:..... الإطار النظري للدراسة

- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير عملية التدقيق؛

ب- معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، تمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات وتحتوي على ثلاثة معايير هي¹ :

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً كافياً، ويجب أن يتم الإشراف على عمل المساعدين إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة ؛

- يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقييمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المدقق من تقرير مدى الإعتماد عليها، وتحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات عملية التدقيق ؛

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق؛

ت- معايير إبداء الرأي أو اعداد التقرير:

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطط العريضة التي يسترشد بها المدقق عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة، ويندرج تحتها أربعة معايير:

1- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص65

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

2- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للتدقيق ، قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة;

3- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك;

4- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق طبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة ;

ثالثاً: الجانب العملي للتدقيق الخارجي في الجزائر

لقد عرفت مهنة التدقيق في الجزائر عدة تحولات، فبعد الاستقلال لم يوجد أي تنظيم للمهنة بالتالي مورست وفقاً للقوانين الفرنسية، ولم يتناول المشرع الجزائري مهنة التدقيق إلا في سنة 1969 ثم سنة 1970 حيث تناول فقط المراجعة لدى المؤسسات العمومية والمختلطة، وبقيت مهنة المراجعة على حالها إلى غاية 1991 أين صدر قانون جزائري ينظم مهنة الخبير ومحافظ الحسابات، وقد جاء بعد صدور القانون التوجيهي لاستقلالية المؤسسات العمومية سنة 1988 وبداية توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق¹.

1- شروط ممارسة مهنة المدقق الخارجي في الجزائر :

لقد حدد المشرع الجزائري تنظيم قانون ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عن طريق سنّ قانون 10-01 المؤرخ 16 رجب 1931 الموافق ل 26/06/2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يبين شروط ممارسة هذه المهنة منها ما هو عام ومنها ما هو خاص بالمعرفة المكتسبة من طرف المترشح لممارسة المهنة، كما وضّح كيفية التعيين وكذا إنهاء المهمة والحصول على الأتعاب، ومسؤوليات المترشح تجاه هذه المهنة وهو ما سنتطرق إليه في هذا الجزء.

¹ عمر شريقي، التنظيم المهني للتدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1 ص185.

2- الشروط العامة لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

لقد نصت المادة 8 من القانون 10-01 الشروط العامة التي يجب أن تتوفر في المترشح لممارسة مهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كالتالي¹:

- أن يكون جزائري الجنسية ;
- أن يكون حائزاً على الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة ;
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ;
- أن لا يكون صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة;
- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون;
- أن يؤدي اليمين;

3- مهام المدقق الخارجي في الجزائر

هناك نوعان من المدققين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبون المكلفون بالتدقيق الخارجي، ومحافظي الحسابات بالمكلفين بمهام التدقيق الخارجي القانونية، وسنتطرق إلى مهام كل منهما وفق ما جاء به القانون المنظم للمهنة ;

4- مهام الخبير المحاسب في الجزائر

يعد خبيراً محاسبياً في مفهوم قانون 10-01 كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه هذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة المحاسبين²

- ويؤهل مع مراعاة الاحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات ;
- يقوم الخبير المحاسب أيضا بالقيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة الجمعيات المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها أي عقد عمل;

¹ القانون 10-01 المؤرخ في 11/07/2010 ، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، 2010 ، المادة 08 ، ص 5 .

² القانون 10-01 المؤرخ في 11/07/2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، 2010 ، المادة 18 ، ص 06 .

5- مهام محافظ الحسابات في الجزائر

محافظ الحسابات مفهوم القانون 10-01 " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية²:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات ;
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص ;
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير ;
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة ;
- ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية³ :
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ;
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصور الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر ;
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء ;
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة ;
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ;
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال ;

¹ القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 22، ص 7 .

² القانون 10-01، مرجع نفسه، المادة 23، ص 7.

³ القانون 10-01، مرجع نفسه، المادة 25، ص 7.

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي وضوابطه

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي أحد أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية، الذي يكون تصميمه وتنفيذه من مسؤولية ادارة الوحدة الاقتصادية هذا وعرف التدقيق الداخلي بانه نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف الى اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية على تحقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فاعلة ادارة المخاطر وفاعلية الرقابة وفاعلية عمليات ادارة حكومة الشركات.

أما المدققين الداخليين فهم الذين تم توظيفهم من قبل الوحدة الخاضعين للتدقيق سواء اكانت شركات الخاصة ام مختلطة أو الوكالات الحكومية ام الوحدات الاقتصادية الاخرى¹: يعتبر نشاط التدقيق الداخلي من أهم الوظائف الإدارية للمنشأة، فهو يعمل على تقديم خدماته للإدارة العليا بالمؤسسة، لمساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي والمراقبات الأخرى في المنشأة. لذلك أصبح لازماً على المدققين الداخليين ترتيب أولويات عملهم بشكل جيد، بحيث يتم التركيز على توجيه الجهود نحو الأنشطة الأكثر تعرضاً للمخاطر داخل الشركة، وفي مختلف مراحل عملية التدقيق بدءاً من خطة التدقيق، وانتهاء بإصدار تقرير عملية التدقيق، وعر نتائجها على لجنة التدقيق والإدارة العليا، وبات من الضروري انتهاج أساليب حديثة عند تنفيذ عملية التدقيق تؤدي إلى الكفاءة من عملية التدقيق الداخلي، لذلك ظهر أسلوب التقييم الذاتي للرقابة والذي يُعتبر مفهوماً حديثاً في مجال الرقابة والمخاطر، وأصبحت عملية التقييم الذاتي للرقابة الداخلية عاملاً من العوامل المؤثرة في جهود عملية التدقيق².

¹ فيحاء عبد الله، التدقيق الداخلي ومجالاته، المعهد الوطني للدراسات المحاسبية والمالية مجلة دراسات محاسبة ومالية، مجلد 10، العدد 32، جامعة بغداد، العراق، 2015
² الغول رشا، دراسات متقدمة في التدقيق-التقييم الذاتي للرقابة، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر، 2013، ص89.

ثانيا: اهداف التدقيق الداخلي وأهميته

1- اهداف التدقيق الداخلي

تتضمن اهداف التدقيق الداخلي ما يلي:

أ- المحافظة على أموال الوحدة (بالنسبة للإيرادات والمصروفات) من خلال بيان صحة الاجراءات المالية من بدايتها وانتهاءا بإجراءات الترحيل والمطابقة والفحص ;

ب-ضمان وجود الأوامر والموافقات والمستندات الاصولية المعززة لتكوين الإيرادات أو لحصول المصروفات وتثبيتها في سجلات الوحدة الإقتصادية على أن تكون متماشية مع القوانين والتعليمات النافذة ;

ج - تأكيد على قيام الموظفين المختصين بواجباتهم على أكمل وجه من دون هدر أوضاع في أموال الوحدة لتحقيق أقصى انتاجية متاحة على وفق الخطط والسياسات المرسومة ;

د- التقرير بان ما يتم من اجراءات في ضمن هذا المجال يقع في الاطار القانوني المحدد له من المسؤوليات والصلاحيات¹ ;

2- أهمية التدقيق الداخلي

زادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها أداة تتيح للمنظمات إصلاح وتطوير نفسها ذاتيا، من خلال التقييم والتحليل والمشورة والدراسات والاقتراحات، حيث اعتبرت هذه الوظيفة صمام أمان بيد الإدارة وتم وصفها بأنها "عيون الإدارة وآذانها"² وان الحاجة إلى التدقيق الداخلي أصبحت أكثر إلحاحاً للأسباب التالية³:

- زيادة حجم ونطاق عمل الوحدة الإقتصادية وما يصاحبها من تعقيد لهيكلها التنظيمي ;
- وجود نظام محكم وفعال للتدقيق الداخلي يحمي المنشأة من الاختلاس والرش والإهمال ;
- إعتقاد المدقق الخارجي على نظام التدقيق الداخلي في إعداد برنامجه، وتحديد مدى الإختبارات التي سيقوم بها، نظرا لتحول المراجعة من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة إختبارية ;

¹ فيحاء عبد الله، مرجع سابق.

² موقع الابحاث العلمية، ستار شمس ' <https://www.starshams.com/2021/05/internal-audit.html>

³ المطارنة، عسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2009 ، ص 09

وان وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي يحقق مجموعة من المنافع والفوائد أهمها:

- تجنب التكاليف المرتفعة التي تتطلبها عملية التدقيق المستمرة من قبل المدقق الخارجي ;
- يشكل التدقيق الداخلي أداة فعالة تستخدمها الإدارة في رصد فعالية العمليات والتقييد بسياسة الشركة ;
- التأكد من دقة المعلومات الواردة في التقارير المالية، بالإضافة إلى تقييد الوحدات المحاسبية المختلفة بالتعليمات المحددة لإعداد هذه التقارير بكل دقة وكفاءة ;

ثالثاً: وظائف التدقيق الداخلي وأنواعه

1- وظائف التدقيق الداخلي

الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المشروع على تأدية وظيفتهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعة للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المشروع¹.

ويمكن تلخيص وظائف التدقيق الداخلي فيما يلي:

- ✓ **الفحص:** إن نشاط المدقق الخارجي الخاص بالفحص يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، حيث يقوم المدقق الداخلي بزيارة الفروع نظراً لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمشروع مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها، وقد لا يتمكن المدقق الداخلي من تطبيق التدقيق الداخلي على الفروع نظراً لصررها وعدم جدواها اقتصادياً وعلى هذت فإنه على الإدارة المركزية أن تتأكد من أن المسؤوليات الملقاة على مدرء الفروع فيما يختص بالحفاظ على الأصول والتسجيل الدفترى قد نُفذت بصورة سليمة.
- ✓ **التقييم:** حيث يتيح فحص السجلات المحاسبية والتقارير للمراجع إمكانية الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، وعلى هذا يستطيع أن يقيم ويقترح التعديلات المناسبة.
- ✓ **مراقبة التنفيذ:** لن تكون السياسات الموضوعة الاجراءات التنظيمية والرقابة، ذات قيمة إلا إذا أثبتت فعلاً. وعلى هذا فإن من أغراض التدقيق الداخلي مراقبة تطبيق النظم والسياسات

¹ حفيصة، سعودي، فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2015، ص 26.

الموضوعة ويكون في ذلك الملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم¹.

المهارات اللازمة لوظيفة المدقق الداخلي:²

- اجادة التعامل مع برامج المحاسبة وقواعد البيانات وبرامج مايكروسوفت افييس ;
- القدرة على معالجة كميات كبيرة من البيانات وتجميع تقارير مفصلة ;
- معرفة معايير التدقيق والاجراءات والقوانين والقواعد ;
- الاهتمام الشديد بالتفاصيل والمهارات التحليلية الممتازة ;

2-أنواع التدقيق الداخلي

حدد الباحثون أنواع التدقيق الداخلي بنوعين رئيسيين هما التدقيق الداخلي المالي والتدقيق

الداخلي التشغيلي، ومن ثم تم إضافة نوعين آخرين هما: تدقيق المهام الخاصة وتدقيق الالتزام،

وفيما يلي استعراض لمفهوم كل نوع من هذه الأنواع:

حدد الباحثون نوعين رئيسيين من عمليات التدقيق الداخلي، وهما المراجعة والتدقيق المالي الداخلي

ثم تم إضافة نوعين آخرين: عمليات تدقيق المهام الخاصة ومراجعة الامتثال،

فيما يلي استعارات لكل نوع من المفاهيم³:

• **التدقيق الداخلي المالي:** ويمثل الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية

المتعلقة بها، لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي

متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً.⁴

¹الصحن عبد الفتاح، و كامل سمير، الرقابة و التدقيق الداخلي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية،

2004 ، ص188

² صالح بن علي، الوصف الوظيفي لمهنة المدقق الداخلي . موقع تنقيب للأبحاث العلمية . 2019 ص22

³ جريدة المحاسبين، صوت المحاسب، التدقيق الداخلي وأنواعه، ص 1-3. <https://almohasben.com/>

⁴ العمري، أحمد محمد، وعبد الرني، فضل عبد الفتاح، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في

البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، ص346.

- **التدقيق الداخلي التشغيلي:** يعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي هو المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، ونشأ هذا النوع كوليد للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي. ويطلق عليه البعض أسماء أخرى كالتدقيق الإداري أو تدقيق الأداء، ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم أعمال المنشأة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدماً ومتفق عليها مع الجهات العليا في الشركة.
- **التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:** وهذا النوع من التدقيق الداخلي يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها، ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف عنهم من ناحية التوقيت إذ أنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي¹.
- **تدقيق الالتزام:** ويهدف إلى التأكد من أن المنظمة الخاضعة للتدقيق تعمل بما يتفق مع القوانين والتعليمات الناظمة لعملها أو الالتزامات العقدية المفروضة عليها، بالإضافة إلى السياسات والاجراءات المقررة من الإدارة وهي تشبه التدقيق المالي التي يقوم بها المدقق الخارجي في مرحلة تقويم نظم الرقابة الداخلية، وهي أكثر أنواع التدقيق الداخلي شيوعاً.

¹ المدلل، يوسف سعيد يوسف، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2007، ص 02 .

المطلب الثالث: للمعيار 610

أولاً: نطاق المعيار الدولي 610

1- يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق مسؤوليات المدقق الخارجي عند استخدام عمل المدققين الداخليين، ويتضمن ذلك:¹

- استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق ;
- الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيهه، وإشرافه، وفحص المدقق الخارجي ;

2- لا ينطبق هذا المعيار إذا لم توجد في المنشأة وظيفة التدقيق الداخلي ;

3- إذا كانت في المنشأة وظيفة التدقيق الداخلي، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق باستخدام عمل تلك الوظيفة لا تنطبق إذا:

- كانت مسؤوليات، وأنشطة الوظيفة ذات صلة بالتدقيق ;
- ان المدقق الخارجي لا يتوقع استخدام عمل الوظيفة في الحصول على ادلة التدقيق وذلك إستنادا الى فهم المدقق المبدئي للوظيفة التي تم التوصل اليها نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار التدقيق 610² ;

4- لا تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة، اذ لم يخطط المدقق الخارجي للاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ;

5- في بعض البلدان، وبموجب الانظمة، أو اللوائح، قد يكون المدقق الخارجي ممنوعاً من أو مفيداً بدرجة ما عند استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ولا يلغي هذا المعيار الانظمة التي تحكم تدقيق القوائم المالية، ولهذا فإن مثل هذه القيود لن تمنع المدقق الخارجي من الالتزام بهذا المعيار ;

¹ الدكتور احمد المغامس، معيار التدقيق الدولي 610 ، كتاب ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،دار النشر السعودية ، ص1 .

² معيار التدقيق (200)، الاهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، الفقرة 571

ثانيا: تحديد إستخدامات عمل وظيفة التدقيق الخارجي وفق المعيار 610

تقويم وظيفة التدقيق الداخلي:¹

1- يجب على المدقق الخارجي ان يحدد ما إذا يمكن إستخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي

لأغراض التدقيق الخارجي، وذلك عن طريق تقويم ما يلي:

- مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة التدقيق الخارجي والاجراءات ذات الصلة لموضوعية المدققين الداخليين ;
- ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تطبق منها منتظما بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة ;
- مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي ;

2- لا يجوز للمدقق الخارجي إستخدام عمل التدقيق الداخلي اذ حدد ان:

- الموقع التنظيمي للوظيفة لا تدعم بشكل كاف موضوعية المدققين الداخليين
- الوظيفة لا تطبق منها منتظما ;
- الوظيفة تفتقر إلى الكفاءة اللازمة ;

3- يجب على المدقق اتخاذ جميع الاحكام المهمة اثناء ارتباط التدقيق، ولمنع الإستخدام غير

المبرر لعمل وظيفة التدقيق الداخلي، يجب عليه ان يخطط لتقليل إستخدامه لعمل الوظيفة،

وزيادة تنفيذه للأعمال بشكل مباشر كلما زادت الاحكام المتخذة في:

- تقويم ادلة التدقيق التي تم جمعها ;
- تخطيط اجراءات التدقيق ذات صلة ;

4- يجب على المدقق الخارجي اعطاء المكلفين بالحكومة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت

المخططين وفقا لمعيار التدقيق ;

ثالثا: العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وفق المعيار 610

يسمح معيار ISA 610 للمدققين الخارجيين بالاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي. فيما يلي ملخص

لأهم الأفكار التي توضح العلاقة بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين.¹

¹ الدكتور احمد المغامس، مرجع سابق، ص3.

الفصل الأول:.....الإطار النظري للدراسة

1-تحدد الإدارة أهداف وظيفة التدقيق الداخلي، وإذا أمكن، فهي مسؤولة عن أهداف الرقابة الداخلية. على الرغم من إختلاف أهداف وظيفة المراجعة الداخلية وأهداف المراجع الخارجي، إلا أن بعض الطرق التي تحقق بها وظيفة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي أهدافهما قد تكون متشابهة.

- بغض النظر عن استقلالية وموضوعية إدارة التدقيق الداخلي، فإن الإدارة ليست مستقلة للراحة التي يتطلبها المدقق الخارجي لإبداء الرأي حول البيانات المالية، والمدقق الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة المقدم، لا تقل مسؤولية المدقق الداخلي عن المدقق الداخلي عندما يكون المدقق الخارجي قد استفاد من العمل².

يقوم المدققون بتحديد ما يلي:

- من المرجح ان يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأغراض التدقيق ;
- التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المدقق الخارجي ;

ويأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار ما يلي:

- الموضوعية ;
- الكفاءة ;
- إمكانية بذل العناية المهنية اللازمة ;
- إمكانية وجود تواصل فعال بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي ;

وفيما يلي اهداف المدقق الخارجي عندما يكون للمنشأة فرع تدقيق داخلي ويتوقع المدقق الخارجي

¹ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر3، ص 124-127 .

² المعيار 610 ، استخدام عمل المدققين الداخليين، المعايير الدولية لتدقيق ورقابة الجودة، الاتحاد الدولي IFA ، للمحاسبين، ص02.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

إستخدام عمل هذا القسم ليعدل مدى وطبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق لتتم بشكل صريح من قبل المدقق الخارجي أو بمساعدة من قبل التدقيق الداخلي.

- ليقرر فيما إذا كان عمل التدقيق الداخلي أو الاستعانة المباشرة به ممكنة، وفي أي مجال ولأي مدى ;
- لتحديد فيما إذا كان عمل قسم التدقيق الداخلي كافي ;
- في حال تقديم التدقيق الداخلي لمساعدة مباشرة ليقوم المراجع الخارجي بالتوجيه والإشراف ومراجعة عملهم ;

عند قيام المدقق الخارجي بالتخطيط لإستخدام عمل التدقيق الداخلي من المفيد أن يقوم بدراسة

ما يلي:

- ✓ طبيعة عملهم ;
- ✓ توقيت عمل التدقيق الداخلي ;
- ✓ مدى تغطية عملية التدقيق الداخلي للعمل الذي يتم تدقيقه ;
- ✓ الأهمية النسبية من ناحية القوائم المالية والأداء ;
- ✓ المنهجيات المعروضة وحجم العينة ;
- ✓ توثيق عمل التدقيق الداخلي ;
- ✓ تدقيق التقرير عن الاجراءات المتبعة ;

ويكون التنسيق والاتصال فعالا بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي عندما:

- ✓ يتم النقاش بينهما خلال فترات وفواصل زمنية محددة ;
- ✓ يقوم المدقق الخارجي بإعلام قسم التدقيق الداخلي بأهمية بعض الشؤون المتعلقة بعملهم
- ✓ يقوم التدقيق الداخلي بإعلام المدقق الخارجي بأي معلومة مهمة قد تهمة ويمكنه من الوصول لجميع التقارير المتاحة¹ ;

¹ معيار التدقيق الدولي 610، استخدام وظيفة التدقيق الداخلي، كتيب الجودة الدولية ص 643 .

رابعاً: وسائل تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تم تناول هذه الأساليب في معايير الممارسة المهنية في التدقيق الداخلي حيث تم تناولها بأربع طرق:¹

- الاجتماعات الدورية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك ;

- إطلاع كل منهما على برامج مراجعة وأوراق عمل الآخر ;

- تبادل التقارير ورسائل الإدارة ;

- تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة.وفيما يلي شرح لتلك الوسائل ;

1- الاجتماعات الدورية بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك:

مثل مناقشة خطة عمل المراجع الداخلي وخطة عمل المراجع الخارجي لتنسيق الأعمال بهدف التأكد من تغطية المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة، ومنع ازدواجية العمل، وكذلك تبادل المعلومات الفنية المتعلقة بكفاءة النشاط، وإبلاغ كل منهما للآخر بأي معلومات أو أمور قد تتكشف له أثناء تنفيذه لمهامه ولها تأثير مهم على عمل الآخر.

يجب جدولة هذه الاجتماعات خلال عملية التدقيق لضمان التنسيق الأمثل لأعمال التدقيق

واستكمالها بشكل فعال وفي الوقت المناسب، ولتحديد ما إذا كانت نتائج عملية التدقيق المؤداة تتطلب تسويات في مجال العمل المخطط.

2- إطلاع كل منهما على برامج مراجعة وأوراق عمل الآخر:

يعتبر هذا المنهج من أهم وسائل تحقيق التكامل بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي، حيث من خلالها يستطيع كل منهما معرفة أساليب وإجراءات ونطاق عمل الآخر، وكذلك

¹ عصام فرحات حميدة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة تخرج ماستر شعبة علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، الوادي 2017 ص 46.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

معرفة مستوى الخبرة والمهارة التي يتمتع الطرف الآخر، وعلى ضوء ذلك ينسق الطرفين أعمالهما، وبالتالي التأكد أن تغطية المراجعة شاملة، واتخاذ كل طرف قراره بمدى إيمانه على عمل الآخر.

ولضمان فعالية التكامل من خلال هذه الوسيلة، فإنه لا بد من حصول قناعة وقبول معقول لبرامج مراجعة وأوراق عمل المراجع الداخلي من قبل المراجع الخارجي، وكذلك حصول قناعة وقبول معقول لبرامج مراجعة وأوراق عمل المراجع الخارجي من قبل المراجع الداخلي¹.

3- تبادل التقارير ورسائل الإدارة:

من خلال هذه الوسيلة يتمكن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من تعديل نطاق عمله إيمانه على تقرير الآخر. إضافة إلى ذلك فإن المدقق الداخلي يحتاج إلى فهم وقبول لرسائل إدارة المؤسسة المرسله إلى المدقق الخارجي، حيث تساعد المواضيع التي تم مناقشتها في رسائل الإدارة المدقق الداخلي في تخطيط المجالات موضع الاهتمام لعمل المراجع الداخلي في الفترة القادمة.

وبعد فحص رسائل الإدارة والبدء في أي عمل تصحيحي مطلوب بواسطة أعضاء الإدارة ومجلس الإدارة، يجب على المدقق الداخلي التأكد من أن العمل التصحيحي قد تم القيام به.

4- تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة :

من خلال هذه الوسيلة يتمكن كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من إجراء اتصالات وتنسيق ناجحين بينهما، وتحقيق تكامل فعال بين أعمالهما، الأمر الذي ينعكس على تنفيذهما لأهدافهما بكفاءة وفاعلية، وبالتالي تحقيق أفضل النتائج الممكنة للمؤسسة. وأهم تلك النتائج هي حسن تسيير المؤسسة ونجاحها في تحقيق أهدافها المرسومة.

من الأمثلة على تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ما يلي:

1. يجب أن يتأكد مدير المراجعة الداخلية من أن أساليب وطرق ومصطلحات المراجع الخارجي مفهومة بدرجة كافية بواسطة المدققين الداخليين، لتمكين مدير التدقيق الداخلي من:

¹ عصام فرحات حميدة، مرجع سابق، ص. 48.

- تقييم عمل المراجع الخارجي بغرض الإعتماد عليه ;
 - التأكد من أن المراجعين الداخليين والذين يؤدون عملاً يحقق أهداف المراجعة الخارجية، يستطيعون الاتصال بالمراجع الخارجي بفاعلية ;
2. يجب أن يوفر مدير التدقيق الداخلي معلومات كافية لتمكين المدققين الخارجيين من فهم أدوات وطرق ومصطلحات المدققين الداخليين، لتسهيل اعتمادهم على العمل المنجز بواسطة المدققين الداخليين.

بالإضافة إلى وسائل تحقيق التكامل سألقة الذكر، فإن هناك وسيلة أخرى نعتبرها هامة جداً في سبيل تعزيز وزيادة درجة التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، هذه الوسيلة هي فكرة الملف المشترك. من خلالها يتمكن المراجع الداخلي والمدقق الخارجي من تنسيق أعمالهما بصورة أكثر فاعلية، بالإضافة إلى زيادة درجة اعتماد كل منهما على عمل الآخر. ويحتوي الملف المشترك على ما يلي¹:

- خرائط تدفق النظم ;
- سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ;
- برامج وأوراق عمل التدقيق ;
- التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف والتغيرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ;

¹ عصام فرحات حميدة، مرجع سابق، ص 49

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

لم نقف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لموضوع " مدى إستعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي " بشكل مباشر وبصورة كافية، لكن وقفنا على بعض الدراسات والأبحاث السابقة القليلة التي تناولت مواضيع مشابهة أحاطت بجزء كبير من موضوع بحثنا ،والتي نوضحها فيما يلي:

المطلب الأول : الدراسات السابقة المحلية

أولاً: دراسة احمد ويوسف السعدي

بعنوان اثر تطبيق المعيار 610 " إستعمال أعمال المدققين الداخليين " على جودة التدقيق الخارجي - دراسة حالة المحافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين لولاية الجزائر - مجلة المدبر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة المدينة الجزائرية العدد 01 مجلد 08 السنة: 2021

هدفت هذه الدراسة إلى أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 على جودة التدقيق الخارجي، كما تسعى لتحقيق الاهداف الفرعية التالية:

- التعرف على مهنة التدقيق في الجزائر ;
 - إبراز أهمية جودة التدقيق الخارجي والتعريف به;
 - تبيان كيفية مساهمة المعيار الجزائري للتدقيق 610 في جودة التدقيق ;
 - تحسين جودة عمليات التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية ;
- وقد قام الباحثين بإجراء إستبيان لمعرفة تطبيق المعيار 610 على جودة التدقيق الخارجي
- وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي لا تؤثر على جودة التدقيق الخارجي ;
 - الضغوط والقيود التي تطبقها الإدارة على المدقق الداخلي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي ;
 - التواصل الفعلي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يؤثر على جودة التدقيق الخارجي ;
 - اداء المدقق الداخلي عمله يؤثر على جودة التدقيق الخارجي ;

كما أوصت الدراسة بما يلي:

- السعي من اجل توفير أكبر قدر من الإستقلالية للمدققين الداخليين، وإيجاد آليات فعالة تحمي المدقق الداخلي وتضمن حقوقه ;
- ضرورة الاهتمام بالتواصل بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين وتحسينه ;
- السعي من اجل التحسين من جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال خلق هيئة وتوسعى للارتقاء بها ;

ثانيا: دراسة أميرة بوباظة وراوية معمور

بعنوان أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية والمدققين الخارجيين -، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، السنة 2019

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفقا لممارسي مهنة التدقيق الداخلي والخارجي، وكذا الوصول إلى الاهداف التالية:

- التعرف على الإطار النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ;
 - التعرف على طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ;
 - معرفة الأثر الذي يحققه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ;
- حيث اعتمدت هذه الدراسة على الإستبيان لمعرفة مدى التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج اهمها:

- توجد علاقة تكاملية بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين من وجهة المدققين الداخليين ;
- توجد علاقة تكاملية بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين من وجهة المدققين الخارجيين ;
- تساهم العلاقة التكاملية بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين من تحسين المعلومات المحاسبية ;

ثالثاً: دراسة دكتور احمد نقاز

بعنوان " دراسة ابعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 610
"كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط السنة: 2014

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ابعاد وحدود الاستفادة من عمل المدققين الداخليين، في ظل إحترام بما يعرف باستقلالية المدقق الخارجي، كما تهدف إلى تبيان الشروط المعيارية التي يجب توافرها في وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- جاء المعيار 610 ليحدد شروط استفادة المدقق الخارجي من عمل المدققين الداخليين ;
- يتحمل المدقق الخارجي كافة المسؤوليات في حال استخدم عمل المدققين الداخليين في بلوغ اهداف التدقيق، وهذه المسؤولية منبثقة من مهامه الأولية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية ;
- لا يقصد بأعمال المدققين الداخليين تلك الأعمال التي يساعد فيها وبشكل مباشر المدققون الداخليون المدقق الخارجي عند مباشرة مهامه ;
- تعمل الادارة على تحديد اهداف ومهام قسم التدقيق الداخلي هي ، وان العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي هي علاقة تكاملية ، رغم الإختلاف الموجود بين النوعين ، الا هذا الامر لا يمنع من وجود تشابه في المهام ، الامر الذي يجعل من ذلك نقاط للتقاطع بين النوعين ، ومن هنا تفرض إمكانية الاستفادة من عمل المدققين الداخليين طرحها واحتمالية وجودها ;

المطلب الثاني : الدراسات الاجنبية

أولاً: دراسة المدهون 2014 بعنوان العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي

والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفي تكلفة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين على المصارف العاملة في قطاع غزة.

لتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وتم توزيعها على المدققين الخارجيين الذين يمارسون أعمال التدقيق على المصارف، وعلى المدققين الداخليين العاملين في المصارف العاملة في قطاع غزة، وتم تحليل بيانات الإستبيان باستخدام التحليل الإحصائي الوصفي.

أظهرت نتائج الدراسة أثر الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الفعالية للمصارف من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفي أتعاب المدقق الخارجي، وكشفت أن هناك أربعة عوامل تؤثر على العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي وتسهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفي تكلفة التدقيق الخارجي تتمثل في:

- قيام لجنة التدقيق بدورها في تعزيز العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ;
- إعتناء المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي ;
- التزام الطرفين بالتطوير المهني لتحقيق الثقة المهنية المتبادلة ;
- وجود تواصل وتشاور فعال ومنتظم بين الطرفين ;

ثانيا: دراسة صبري ماهر مشتحي

بعنوان " العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين - دراسة حالة قطاع غزة-» جامعة القدس المفتوحة، مجلة جامعة الأزهر المجلد 15 العدد 02 السنة 2013

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وذلك من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية (حالة قطاع غزة) وذلك من خلال تحديد العوامل المؤثرة على درجة إعتمادية المدقق الداخلي على أعمال المدقق الداخلي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج اهمها:

- توافر معايير الإستقلالية والكفاءة، واداء العمل، ومجال العمل للمدقق الداخلي من العوامل الرئيسية الهامة المؤثرة في زيادة إعتماذ المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في بيئة الأعمال الفلسطينية في قطاع غزة ;

- تتسم العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية بمستوى متوسط حسب مقياس اداء الدراسة ;

- تتسم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية بمستوى متوسط من التواصل والاتصال ;

ثالثا: دراسة محسن، محمود عبد السلام (2011)

بعنوان "مدى إعتماذ المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة التي تربط المدققين الخارجيين بالمدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة من وجهة نظر المدققين خارجيين خلال قيام المدققين الخارجيين بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضياتها فقد تم إعداد استبانة وتوزيعها على مدققين خارجيين يمارسون أعمال المراجعة في شركات ومكاتب التدقيق الدولية والمحلية الهامة وقد تم تحليل البيانات بإستخدام الإحصاء الوصفي.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

-إعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين العاملين في الجهات المختلفة في فهم وتوثيق الرقابة الداخلية مثل قيام المدققين الخارجيين بمتابعة مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وفهم طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي واستقلاليته واجراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة على فهم الرقابة ;

-إعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين في تقدير مخاطر الرقابة المتعلقة بمدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها لدى الجهات المختلفة العاملة في قطا غز مثل التعرف على نقاط الضعف بخصوص إجراءات الرقابة المحددة من قبل المدققين الداخليين ودراسة وفهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات التي يحصل على المدققين الداخليين الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة ;

-إعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين في تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة في الجهات المختلفة العاملة في قطا غزة مثلا للاستعانة بأوراق المدققين الداخليين المتعلقة بتصميم وتنفيذ إختبار الرقابة والإعتماد عليها ودراسة وفهم إختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين ومدى فعاليتها لتحقيق أهداف التدقيق وطبيعة ونطاق وتوقيت إختبار الرقابة المعمول بها من قبل المدققين الداخليين ;

- إرتفاع أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها وتخفيض مخاطرها مثل تفعيل الضوابط المصممة لحماية الأصول من التلف والضياع وتفعيل إجراءات الرقابة التي تمنع وتكشف الأخطاء والغش ;

رابعا: دراسة عبد القادر ذنبيات وباسل خالد شناق

بعنوان " تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ضل تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الاردن" المجلة الاردنية في ادارة الأعمال، المجلد 02 العدد 02 السنة: 2006

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين الاردنيين لمعيار 610 في اثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وهدفت كذلك إلى بيان مدى إختلاف في تطبيق المعيار

الفصل الأول:..... الإطار النظري للدراسة

بإختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين ولقد وزع إستبيانين، وزعت العينة الأولى على المدققين الخارجيين والثانية على المدققين الداخليين لإختبار فروض الدراسة

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج اهمها:

- عدم وجود توافق بين اراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى تطبيق المدققين الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي 610;
- عدم وجود إختلاف في مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي رقم 610 في اثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي عائد في الإختلاف في العوامل الشخصية المتعلقة بمدقق الحسابات الخارجي ;
- وجود توافق في اراء كل من المدققين الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية لمعظم الاسس التي حددها المعيار الدولي رقم 610 ;

الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد:

الغرض من هذه الدراسة معرفة مدى قيام المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي ، وقيام المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته ذلك من وجهة نظر كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، ومن اجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه ، ارتئينا إعتقاد اسلوب التحري المباشر لإختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع ، عن طريق التقرب المباشر من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، بإستخدام الإستبيان الذي من الممكن ان يكون الخيار الملائم لضمان درجة الصدق والثبات للمعلومات .

وهذا الفصل يبين طريقة اختيار مجتمع وعينة الدراسة، وكذا يقدم وصف لخصائصها الديمغرافية المتمثلة في الخبرة المهنية، الوظيفة، والمستوى العلمي كما يحدد هذا الفصل كيفية بناء الإستبيان ومدى ثباته وصدقه، وذلك من خلال التطرق إلى مبحثين التاليين:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة.
- المبحث الثاني: المناقشة والنتائج.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة

سندرس في هذا المبحث كيفية اختيار عينة الدراسة وتحديد المتغيرات وكيفية قياسها، وكذا الأدوات التي اتبناها في تفسير النتائج التي تعد عنصرا هاما يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، من اجل الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الاحصائي لبلوغ النتائج التي تم تناولها في الإطار النظري.

المطلب الأول: الدراسة المتبعة في الدراسة الميدانية

إعتمد الباحث على الإستبيان كأداة لجمع المعلومات اللازمة باعتبارها من أنسب أدوات الدراسة العلمية، وذلك من اجل وصف وتحليل مدى إعتماد المدقق الخارجي في أعماله على المدقق الداخلي وقد وضع الباحث أسئلة الاستبانة بالإضافة لتقييم إجابات المدققين الخارجيين وتم تفرغ وادخال البيانات إلى الحاسب الآلي لإستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS لتنفيذ العمليات الإحصائية الوصفية والتحليلية وإختبار الفرضيات والإجابة على أسئلة الدراسة واستخلاص النتائج المرجوة من الدراسة.

أولاً: إختبار عينة الدراسة

تعرف عينة الدراسة بانها مجموعة مفردات الظاهرة محل الدراسة التي تدرس سواء كانت افراد أوأحداث ويتكون مجتمع الدراسة من المدققين الخارجيين والأساتذة الجامعيين في ولاية برج بوعريريج الذين تجاوزوا على الإستبيان الموجه إليهم.

- حدود الدراسة:

سوف نتناول من خلال هذه النقطة الإطار المكاني والزمني والحدود البشرية للدراسة الميدانية

• الإطار المكاني:

لقد تم تحديد الاطار المكاني لهذه الدراسة في ولاية برج بوعريريج ، حيث تم تخصيصه في عنوان البحث ;

• **الإطار الزمني:**

تم اجراء الدراسة الميدانية بين شهري ماي وجوان 2022 ، بداية بإجراء مسح لمكاتب التدقيق بولاية برج بوعرييج وجمع المعلومات الضرورية عنها ، حيث قمنا بتوزيع الإستمارة على المكاتب لضمان دقة وصدق البيانات المتحصل عليها .

• **الحدود البشرية:**

تمثلت في الافراد من المدققين الخارجيين والأكاديميين من الاساتذة الذين تجاوبوا مع اسئلة الإستبيان .
وقد تم توزيع 28 نسخة من الإستبيان على المدققين الخارجيين والمحاسبين المعتمدين .

ثانيا: متغيرات الدراسة:

هذه الدراسة تحت عنوان " مدى إستعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610" ، وبالتالي نحاول من خلالها دراسة واقع الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي كمتغير مستقل في إستعمال أعمال التدقيق الداخلي كمتغير تابع .

• **المتغير المستقل: المدقق الخارجي.**

• **المتغير التابع: أعمال المدقق الداخلي.**

وأیضا هناك مجموعة من متغيرات المراقبة وهي الخبرة المهنية، الوظيفة، المستوى العلمي.

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات

هناك أساليب عديدة يستخدمها الباحث في جمع البيانات اللازمة للتعامل مع مشكلة معينة ومن ثم معالجتها، وفي هذه الدراسة استعمل الباحث اداة الإستبيان بشكل اساسي في جمع البيانات من مجتمع الدراسة.

أولاً: تصميم الإستبيان المتعلق بموضوع الدراسة:

الإستبيان يسمى ايضاً بالاستقصاء، تم تصميم الإستبيان لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة، وأيضاً قمنا بتوزيعه على الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، بعض الأكاديميين من الاساتذة، لتحديد آراءهم حول مدى قيام المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي، ومدى قيام المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته.

- مرحلة التصميم الأولي:

انطلاقاً من الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة تم اعداد الإستبيان بالاستعانة بمراجع لها علاقة بموضوع الدراسة حيث تم إعداد اسئلة الإستبيان مع الاخذ بعين الاعتبار ما يلي:

_ أن يحرص الباحث على اختيار عينة البحث القادرة على تقديم الإجابة عن الأسئلة بشكل صحيح ;

_ يجب أن لا يحتوي الإستبيان على اسئلة غامضة تترك عينة الدراسة ;

_ ترتيب الأسئلة وتسلسلها حسب الفرضيات ;

مرحلة عرض الإستبيان على المحكمين:

بعد ما تم تصحيح الإستبيان من طرف الأستاذة المشرفة ومعرفة رأي المحكمين الخبراء بفاعلية وجودة الإستبيان، ولأن الباحث يقوم بتقديمها إلى أفراد العينة لا بد من التأكد من أن الاستبانة سوف تقوم بإعطائه المعلومات الكافية من خلال إجابة أفراد العينة عليها وتحقيق الهدف منها، ليخرج الإستبيان في صورته النهائية في الملحق رقم (01)

مرحلة التصميم النهائي للإستبيان:

تم في هذه المرحلة وهي المرحلة الاخيرة لتصميم الإستبيان حيث تم مناقشة وتعديل الإستبيان من طرف المحكمين ليصبح جاهزا للتوزيع.

مرحلة توزيع الإستبيان:

حيث تم توزيع إستمارة الإستبيان على مدقي الحسابات الخارجيين وبعض المحاسبين المعتمدين بالمقابلة الشخصية لضمان صدق الاجابات وهي الطريقة الافضل في توصيل الإستبيانات إلى الاشخاص.

ثانيا: هيكل الإستبيان

تم تقسيم الإستبيان إلى قسمين أساسيين:

بيانات شخصية:

يتضمن هذا القسم الأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية لمجتمع الدراسة وهي:

- المستوى العلمي ;
- الخبرة المهنية ;
- الوظيفة ;
- بيانات الدراسة:

ويتضمن هذا القسم من محاور الإستبيان، ويتكون من 23 عبارة موزعة على محورين.

المحور الأول: يجسد الفرضية الأولى من الدراسة حيث يشمل أسئلة حول " مدى قيام المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي " ويتكون من 11 عبارة ;

المحور الثاني: يجسد الفرضية الثانية من الدراسة حيث يشمل أسئلة حول " مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته " ويتكون من 12 عبارة ;

المطلب الثالث: الأساليب والإختبارات المستخدمة في الدراسة

مقياس ليكارت الخماسي يتكون هذا المقياس من 5 خيارات للإجابة سوف تحتوي على اقطاب وخيار محايد مرتبط بخيارات الإجابة الوسطية، (موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما) سوف نعرض نموذج لمقياس ليكارت الخماسي.¹

الجدول رقم (02): نموذج مقياس ليكارت

الدرجة	Opinion	اتجاه الرأي
5	completely agree	موافق تماما
4	Agree	موافق
3	Neutral	محايد
2	Disagree	غير موافق
1	completely disagree	غير موافق تماما

المصدر: استكشاف التحليل الاحصائي والبيوتستراب، مقياس ليكارت، 2013

نلاحظ من خلال الجدول السابق ان عبارة موافق بشدة تأخذ أكبر نقطة وهي 5 درجات، ومن ثم عبارة موافق والتي تأخذ 4 درجات، تليها عبارة محايد ب 3 درجات، أما عبارة غير موافق فتحصل على درجتين، وعبارة غير موافق تماما تحصل على أصغر نقطة 1 درجة.

حيث يتم بعد ذلك تحديد مجال كل فئة وفقا للخطوات التالية:

حساب المدى: في علم الاحصاء، يعرف مدى مجموعة بيانات بأنه الفرق بين أكبر القيم وأصغرها. لدينا 5 هي أكبر نقطة و 1 تعتبر أصغر نقطة لذلك فالمدى يساوي 4 وهوناتج عن 5-1.

¹ استكشاف التحليل الاحصائي و البيوتستراب ، مقياس ليكارت، 2013- <http://statistic-think.blogspot.com/2019/02/blog-post.html>

حساب طول الفئة: وهو قسمة المدى على عدد الفئات وبذلك يساوي 0.8 وهو 5/4;

حساب مجال كل فئة: يحسب مجال كل فئة بإضافة طول الفئة إلى اقل درجة في القياس من اجل وضع الحد الاعلى كالتالي:

- (من 1 إلى 1.79) فئة "غير موافق تماما";
- (من 1.80 إلى 2.59) فئة "غير موافق";
- (من 2.60 إلى 3.39) فئة "محايد";
- (من 3.40 إلى 4.19) فئة "موافق";
- (من 4.20 إلى 5) فئة "موافق تماما";

تم استخدام برنامج الحزمة الاحصائية Statistical package for social sciences والذي يرمز له بالترميز (SPSS) وذلك بعد جمع البيانات لترجمة المعطيات في شكل جداول ورسومات بيانية لتسهيل عملية تحليل البيانات

ويتم استعمال هذا البرنامج في الاعتماد على الاساليب التالية:

أولاً: الاساليب الاحصائية

باستعمال برنامج SPSS اعتمدت الدراسة على الاساليب التالية:

- مقياس النزعة المركزية: هو تجمع معظم المشاهدات حول قيمة متوسطة، تمثل نقطة ارتكاز تلك المشاهدات أو بؤرتها ومركز ثقلها، كالمتوسط الحسابي والوسيط والمنوال، حيث تم الاعتماد على المتوسط الحسابي الذي يعتبر من ابسط مقاييس النزعة المركزية وأكثرها شيوعا في الاستخدام.

- مقاييس التشتت: هو درجة تبعثر البيانات أو انتشارها حول متوسطها الحسابي أو حول الوسيط، حيث تم الاعتماد على الانحراف المعياري لأنه من أهم وأفضل مقاييس التشتت والذي يعبر عن انحراف القيم عن معدلها، وهو متوسط مجموع الانحرافات المطلقة للقيم عن متوسطها الحسابي.

ثانيا: الإختبارات الاحصائية للفروض

تم الإعتماد على الإختبارات التالية:

- تنقسم الفرضيات الاحصائية إلى قسمين:

• **الفرضية الصفرية H_0** : تسمى بفرضية العدم وهو ما نود ان نثبت ضده، حيث يجري الإختبار لتأكيد هذه الفرضية ;

• **الفرضية البديلة**: وهو ما نود ان نثبت صحته، وهو الموص به في غالب الاحيان لأنها الفرضية الملازمة والمكملة للفرضية الصفرية والمعاكسة لها ;

ولإختبار الفرضية الصفرية تم الاستناد على مستوى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا إختبار **anova** :

المصادقية والثبات هي من بين اهم المواضيع التي تهتم الباحثين من حيث تأثيرها على أهمية نتائج الابحاث وقدرتها على نشر النتائج من بين هذه الأدوات:

إختبار الصدق والثبات افاكرو نباخ ALPHA DE CRONBACH:

يستخدم الفا كرو نباخ لحساب معاملات الموثوقية لأدوات المسح التي تستخدم مجموعات الاستجابة من نوع مقياس ليكرت، تتراوح قيمة هذا المعامل من صفر إلى واحد فاذا كان المعامل مساويا للصفر فان ذلك يشير إلى عدم ثبات الإستبيان نهائيا، وإذا كان مساويا ل(1) فان ذلك يؤكد على الثبات التام للإستبيان ;

إختبار انوفا $anova$:

هو طريقة لمعرفة ما اذا كانت نتائج الاستطلاع أو التجربة مهمة ،بمعنى اخر يساعد ذلك على معرفة ما غذا كنت بحاجة لرفض الفرضية الصفرية او قبول الفرضية البديلة .

المبحث الثاني: المناقشة والنتائج

في هذا المبحث سنعرض النتائج التي تم الوصول إليها في الدراسة ونفسرها ونحللها، حتى نختبر في الأخير مدى صحة فروض الدراسة وذلك بنفيها أو إثباتها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتفسيرها

سننطلق في هذا المطلب إلى عرض مختلف النتائج المتحصل عليها من خلال الإستبيان وتفسيرها بعد ذلك، إعتامدا على الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

أولا: الخصائص العامة لعينة الدراسة

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بالخصائص الوظيفية والشخصية لمجتمع الدراسة التي تشمل ما يلي (المستوى العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية) حيث تم مناقشتها كالتالي:

- توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي:

يبين الجدول والشكل التالي توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي لهم:

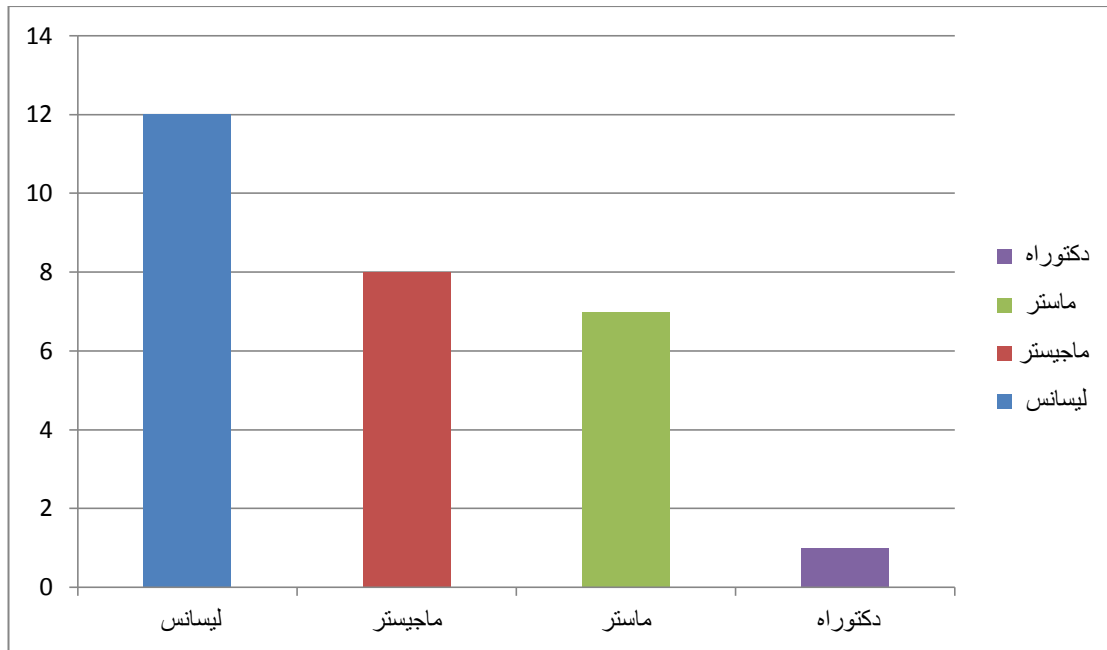
الجدول رقم (03): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي لهم

النسبة المئوية	التكرار	المستوى العلمي
42.9%	12	ليسانس
25%	7	ماستر
28.5%	8	ماجستير
3.6%	1	دكتوراه
100 %	28	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الإستبيان والمعالجة عن طريق برنامج

spss

الشكل رقم (02): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي:



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الإستبيان والمعالجة عن طريق برنامج

spss

يبين الشكل رقم (02) والجدول رقم (02) توزيع مجتمع الدراسة حسب المستوى العلمي، حيث نلاحظ أن النسبة الأكبر للمتصلين على شهادة الليسانس بنسبة 42.9 %، ثم تأتي نسبة المتصلين على شهادة الماجستير بنسبة 28.5 %، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة الماستر بنسبة 25 %، وفي الأخير تأتي نسبة المتصلين على الدكتوراه.

- توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة:

يبين الجدول والشكل التالي توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة التي يمارسونها:

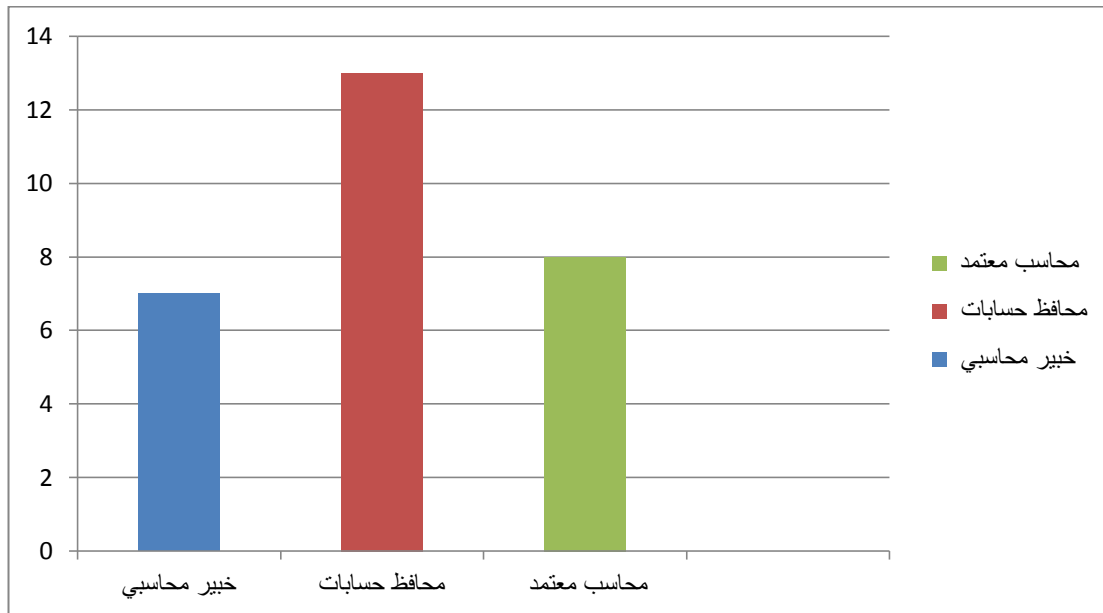
الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة التي يمارسونها:

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسبي	7	25%
محافظ حسابات	13	46.4%
محاسب معتمد	8	28.6%
المجموع	28	100 %

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الإستبيان والمعالجة عن طريق برنامج

spss

الشكل رقم (03) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة:



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الإستبيان والمعالجة عن طريق برنامج

spss

الفصل الثاني:..... الإطار التطبيقي للدراسة

نلاحظ من خلال الشكل رقم (03) والجدول رقم (03) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة حيث بلغت نسبة محافظي الحسابات 46.4 % وتعتبر أكبر نسبة، ثم تليها فئة المحاسبين المعتمدين بنسبة 28.6 %، وفي الاخير تحصلت نسبة الخبراء المحاسبين على 25 % في المرتبة الأخيرة.

- توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

يبين كل من الجدول والشكل الثاني توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية:

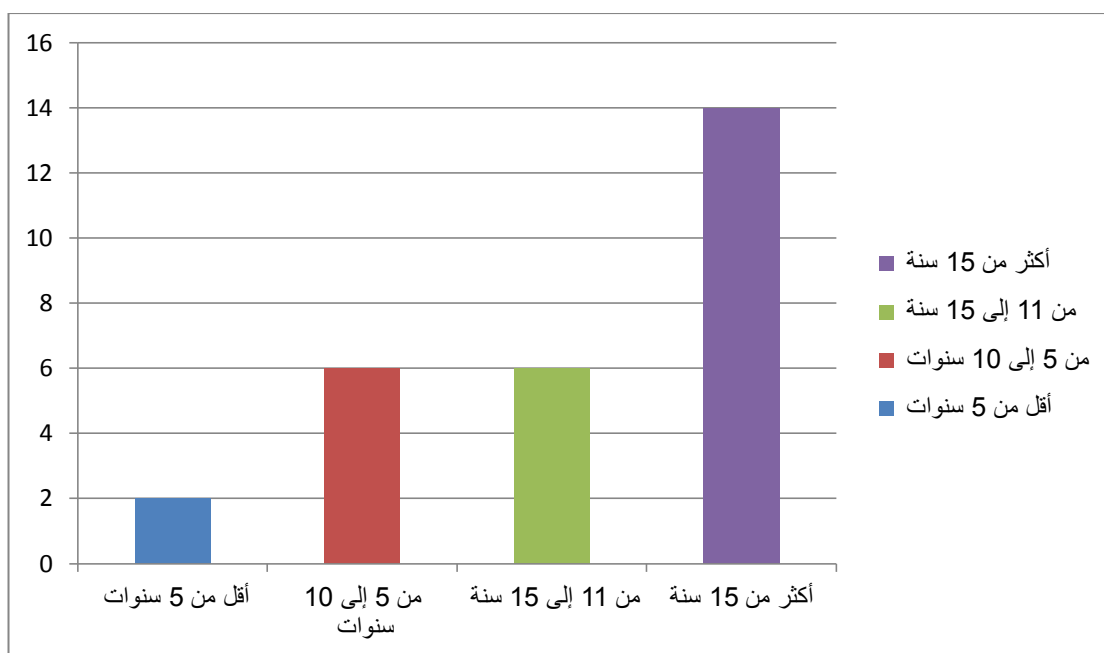
الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
7.2%	2	أقل من 5 سنوات
21.4%	6	من 5 إلى 10 سنوات
21.4%	6	من 11 إلى 15 سنة
50%	14	أكثر من 15 سنة
100 %	28	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الإستبيان والمعالجة عن طريق برنامج

.spss

الشكل رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الإستبيان والمعالجة عن طريق برنامج

spss. excel

نلاحظ من خلال الشكل رقم (04) والجدول رقم (04) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية حيث بلغت نسبة فئة الخبرة المهنية الأكثر من 15 سنة 50 % وتعتبر أكبر نسبة، ثم تليها فئة الذين لديهم خبرة بين 11 إلى 15 سنة والفئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 21.4 %، وفي الأخير تحصلت نسبة الفئة الأقل من 5 سنوات خبرة مهنية على 7.2 % في المرتبة الأخيرة

ثانيا: صدق وثبات الإستبيان:

يوجد العديد من الطرق لقياس ثبات العينة حيث تحسب مدى استقرار نتائج إختبار البحث العلمي و تقاس هذه العملية اعتمادا على بيانات وحسابات رياضية ، حيث تم استخدام معامل الارتباط بيرسون أو كما يسمى طريقة التجزئة النصفية وتعتمد على تجزئة الإختبار إلى نصفين وأيضا تم استخدام معامل الفا كرو نباخ للتأكد من ثبات وصدق اداة الدراسة ، يستخدم هذا المعامل في حساب معامل التمييز الخاص بكل سؤال من الإختبار الذي يؤثر على حذف الأسئلة في حال كان معامل التمييز سالبا ، حيث طبقت المعادلة على عدد قدره 28 نسخة إستبيان لقياس الصدق والذي يحسب وفق العبارة

الموضحة في الملحق رقم (03) وبتطبيق البرنامج الاحصائي spss كانت النتائج كالتالي :

الجدول رقم (06): معامل ألفا كرو نباخ لقياس الصدق والثبات

ثبات المحور	عدد العبارات	محاوِر الإستبيان
87.7 %	11	1- يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي
97.9 %	12	2- قيام المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته
92.8 %	23	الثبات العام لمحور الدراسة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الإستبيان والمعالجة عن طريق برنامج

spss

مناقشة الجدول:

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معامل ألفا كرو نباخ أكثر من 60% لكلا المحورين، وهذا ما يبين وجود ثبات وصدق في الإستبيان، حيث يأتي المحور الثاني في المرتبة الأولى من حيث الصدق بنسبة 97.9 % أي بمعامل قدره 0.979 هو أعلى معامل ونسبة ثبات عالية جدا، يليه المحور الأول بنسبة 87.7 % وهي كذلك نسبة عالية بمعامل 0.877، كما بلغت نسبة الثبات العام لمحور الدراسة 92.8 بمعامل 0.928 وهذا دليل على أن الإستبيان يتمتع بنسبة صدق وثبات عالية جدا يمكن الإعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

المطلب الثاني: عرض البيانات وتحليلها ومناقشة نتائجها

سنقوم في هذا المطلب بمناقشة وتحليل نتائج محاور الدراسة التي تنقسم إلى جزئين حيث يتضمن الجزء الأول " يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي " أما المحور الثاني " قيام المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته " وإختبار صحة الفرضيات المتعلقة بها، وهذا بإستخدام إختبار anova وكذا التكرارات، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، النسب المئوية، لمختلف إجابات عينة الدراسة للمحورين.

أولاً: تحليل نتائج المحور الأول وإختبار صحة الفرضية المتعلقة به.

يبين الجدول التالي رقم (07) نتائج تحليل اجابات مجتمع الدراسة على عبارات المحور الأول :

الرقم	العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	يحدد المدقق الخارجي طبيعة أعمال المدقق الداخلي	N	6	15	6	1	3.92	1.12	10
		%	21.4	53.5	21.4	3.57	00		
2	يحدد المدقق الخارجي رزنامة أعمال المدقق الداخلي	N	12	7	7	1	4.00	1.03	8
		%	42.8	25	25	3.57	00		
3	يحدد المدقق الخارجي امتداد أعمال المدقق الداخلي	N	13	5	8	2	4.04	0.76	7
		%	46.4	17.9	28.6	7.1	00		
4	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤوليات متابعة المراقبة الداخلية	N	7	13	4	2	3.75	1.14	11
		%	25	46.5	14.3	7.1	00		
5	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية فحص المعلومة الملومة	N	10	18	0	0	4.36	0.48	3

الفصل الثاني:..... الإطار التطبيقي للدراسة

			00	00	00	64.3	35.7	%	العملياتية .		
6	0.66	4.14	00	00	3	18	7	N	يتأكد المدقق الداخلي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية اعادة النظر في اقتصاد ، فعالية ونجاعة الانشطة العملياتية	6	
			00	00	10.7	64.3	25	%			
2	0.48	4.46	00	00	1	13	14	N	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام النصوص التنظيمية والتشريعية	7	
			00	00	3.6	46.4	50	%			
5	0.59	4.21	00	00	1	20	7	N	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى الالتزام بالواجبات الخارجية	8	
			00	00	3.6	71.4	25	%			
9	1.08	4.00	1	2	5	8	12	N	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام سياسات وتوجيهات الادارة ومقتضيات اخرى داخلية	9	
			3.6	7.1	17.8	28.6	42.9	%			
4	0.57	4.32	00	00	3	13	12	N	يتأكد المدقق الخارجي من مساهمة المدقق الداخلي في ادارة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة	10	
			00	00	10.7	46.4	42.9	%			
1	0.37	4.64	00	00	00	10	18	N	يتأكد المدقق الخارجي من تقييم المدقق الداخلي لسير الحكومة وتحقيق اهداف المؤسسة	11	
			00	00	00	35.7	64.3	%			
	0.50	4.17	لا يمكن للمدقق الخارجي الاستغناء عن عمل المدقق الداخلي، لهذا فهو يحدد أنشطة التدقيق الداخلي.								

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الإستبيان والمعالجة عن طريق برنامج

spss

التحليل الاحصائي لنتائج المحور الأول:

- العبارة (01): وافق اغلبية عينة الدراسة بنسبة 53.5 % على أن "المدقق الخارجي يحدد طبيعة أعمال المدقق الداخلي " وأكد 21.4% بصحة هذه العبارة، في حين بقي 21.4 % في اتجاه الحياد، أما 3.57%المتبقي لم يوافقوا على هذا الاجراء ;
- العبارة (02): تؤكد معظم العينة بنسبة 42.8% على أن "المدقق الخارجي يحدد على رزنامة أعمال المدقق الداخلي «، وأن 25% وافقوا على هذه العبارة، في حين حيد 25 % أيضا، وبقي 3.57% غير موافقين ورافضين تماما بنفس النسبة على أن يقوم المدقق بهذا الاجراء ;
- العبارة (03): أكدت 46.4% بتحديد المدقق الخارجي امتداد أعمال المدقق الداخلي، في حين أنها توافق نسبة 17.9% عليها، و7.1 % غير موافقة، وبقيت نسبة 28.6% التزمت الحياد ;
- العبارة (04): وافقت أغلبية العينة 46.5% على أن يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤوليات متابعة المراقبة الداخلية، كما أكد 25% على ذلك، وبقي 14.3 % محايدا، أما 7.1 % غير موافقة ورافضة تماما بنفس النسبة ;
- العبارة (05): اغلبية العينة كانت موافقة على ان "يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق المسؤولية فحص المعلومة الملومة العمليات بنسبة 64.3% و35.7% مؤكدين عليها
- العبارة (06): توافق الأغلبية ب نسبة 64.3 % بأن يتأكد المدقق الداخلي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية اعادة النظر في اقتصاد فعالية ونجاعة الانشطة العمليات، وتوافق 25 % تماما على ذلك، في حين تبقى 10.7 % محايدة ;
- العبارة (07): يتفق تماما نصف العينة (50%) بأن يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام النصوص التنظيمية والتشريعية، كما تعبر النسبة 46.4 على الموافقة، على غير 3.6 % بالحياد ;
- العبارة (08): نلاحظ أن أغلبية العينة وبنسبة 71.4 % توافق على أن يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى الالتزام بالواجبات الخارجية وبنسبة 25 % مؤكدين على ذلك، بينما 3.6 % من عينة الدراسة كان لها اتجاه محايد ;
- العبارة (09): تشير تكرارات الموافقين والموافقين تماما على التوالي ب 8 و 12 تكرار على أن يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام سياسات وتوجيهات

الادارة ومقتضيات اخرى داخلية، و 5 تكرارات محايدة، وفي المقابل توجد تكرارين غير موافقين وبتكرار واحد غير موافق تماما على العبارة ;

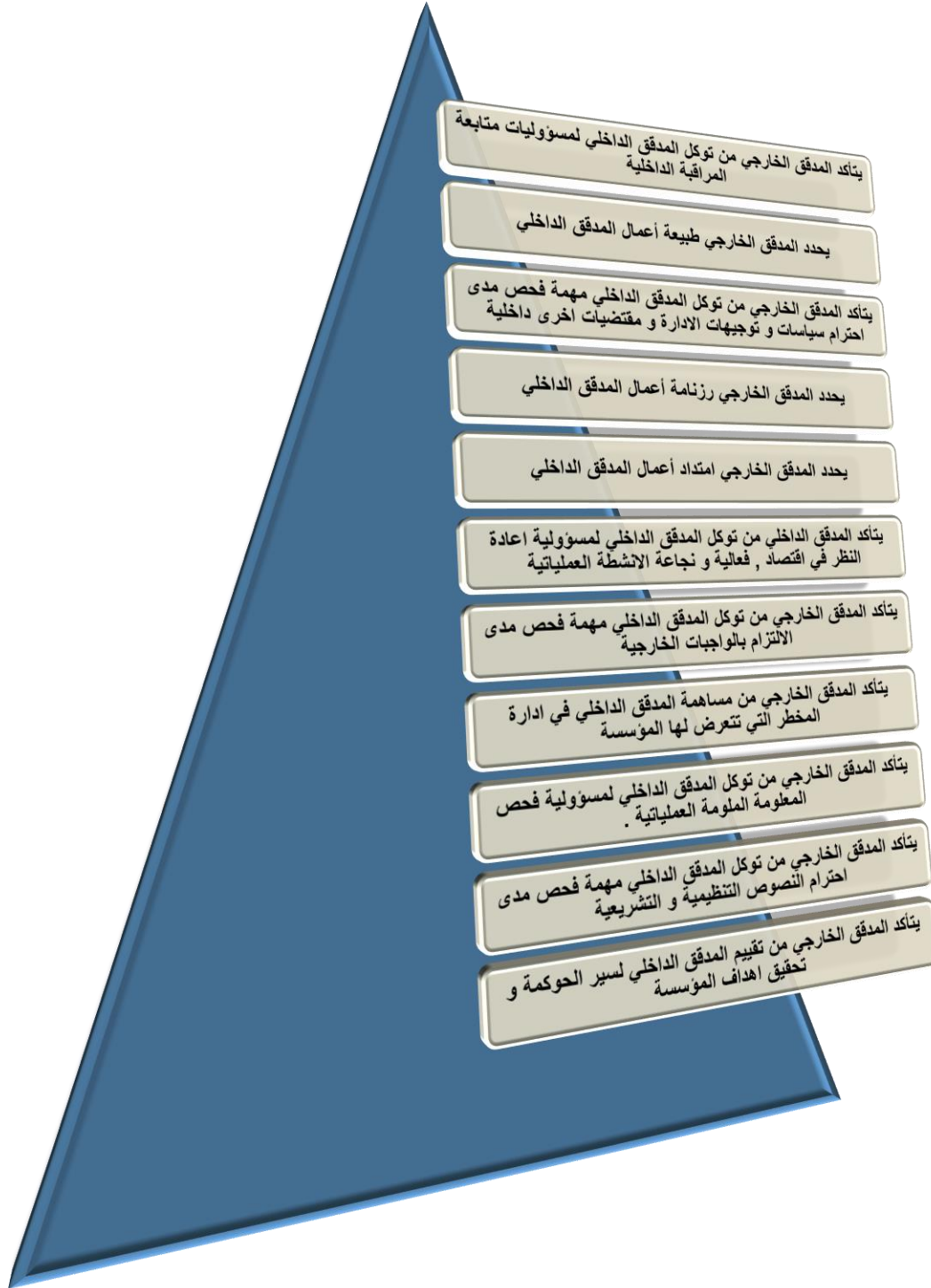
- **العبارة (10):** تعبر النسبتين 42.9 % و 46.4 % على الموافقة تماما والموافقة على التوالي للعبارة " يتأكد المدقق الخارجي من مساهمة المدقق الداخلي في إدارة الخطر الذي تتعرض له المؤسسة " ، في حين 10.7 % تعبر عن المحايدين لهذه العبارة ;

- **العبارة (11):** الاغلبية من عينة الدراسة موافقة تماما بنسبة 64.3 % على العبارة التالية " يتأكد المدقق الخارجي من تقييم المدقق الداخلي لسير الحكومة وتحقيق اهداف المؤسسة بينما 35.7 % من الموافقين عليها ;

مناقشة نتائج المحور الأول:

من خلال الجدول السابق ونتائجه المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والرتبة يمكن استنتاج درجة تحديد المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): ترتيب درجة تحديد المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي.



المصدر: من إعداد الطالبين

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) والشكل (05) على أن العينة اتفقت على أن العبارة " يتأكد المدقق الخارجي من تقييم المدقق الداخلي الحكومة وتحقيق اهداف المؤسسة " احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.64 وانحراف معياري 0.37 ، كما احتلت المرتبة الثانية العبارة " يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام النصوص التنظيمية والتشريعية " ب 4.46 للمتوسط الحسابي و 0.48 للانحراف المعياري ، وجاءت العبارة (05) " يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية فحص المعلومة الملمومة العملياتية "في المرتبة الثالثة بعد أن تم حساب المتوسط الحسابي ب 4.36 والانحراف المعياري ب 0.48 ، أما في المرتبة الرابعة " يتأكد المدقق الخارجي من مساهمة المدقق الداخلي في ادارة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة " بمتوسط حسابي وانحراف معياري قدره ب 4.32 و 0.57 على التوالي .

وفي المقابل احتلت المرتبة الخامسة العبارة " يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى الالتزام بالواجبات الخارجية " ب 4.21 للمتوسط الحسابي و 0.59 للانحراف المعياري ، وجاءت العبارة السادسة " يتأكد المدقق الداخلي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية اعادة النظر في اقتصاد ، فعالية ونجاعة الانشطة العملياتية " في المرتبة السادسة بعد أن تم حساب المتوسط الحسابي ب 4.14 والانحراف المعياري ب 0.66 ، أما في المرتبة السابعة " يحدد المدقق الخارجي امتداد أعمال المدقق الداخلي " بمتوسط حسابي وانحراف معياري قدره ب 4.04 و 0.76 على التوالي ، واتفق مجتمع الدراسة على أن يحدد المدقق الخارجي رزنامة أعمال المدقق الداخلي بأن تحتل المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي قدره 4.00 وانحراف معياري يقدر ب 1.03 أما المرتبة التاسعة فكانت للعبارة التاسعة "يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام سياسات وتوجيهات الادارة ومقتضيات اخرى داخلية" بنفس المتوسط الحسابي السابق المقدر ب 4.00 وانحراف معياري 1.08 . وجاءت العبارة الأولى في المرتبة العاشرة " يحدد المدقق الخارجي طبيعة أعمال المدقق الداخلي " ب 3.92 للمتوسط الحسابي و 1.12 للانحراف المعياري.

الفصل الثاني:..... الإطار التطبيقي للدراسة

وفي الاخير احتلت المرتبة الاخيرة العبارة الرابعة " يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤوليات متابعة المراقبة الداخلية " ب 3.75 و 1.14 للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي.

ثانيا: تحليل نتائج المحور الثاني.

يبين الجدول التالي رقم (08) نتائج تحليل اجابات مجتمع الدراسة على عبارات المحور الثاني:

الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	العبارات	الرقم	
11	1.18	3.68	02	02	07	09	08	N	يقوم المدقق الخارجي بتقييم موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي	1
			7.1	7.1	25	32.2	28.6	%		
7	0.69	4.21	00	00	04	14	10	N	يقوم المدقق الخارجي بتقييم احتمالية وجود التواصل بينه و بين المدقق الداخلي	2
			00	00	14.3	50	35.7	%		
9	0.83	4.18	00	00	04	15	09	N	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تقديم المدقق الداخلي تقارير إلى ادارة المؤسسة	3
			00	00	14.3	53.6	32.1	%		
12	1.26	3.50	03	02	08	08	07	N	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قرارات توظيف المدقق الداخلي	4
			10.7	7.1	28.6	28.6	25	%		
2	0.57	4.46	00	00	01	13	14	N	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم وجود اي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الادارة على المدقق الداخلي	5
			00	00	3.6	46.4	50	%		
1	0.84	4.64	00	00	00	10	18	N	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما اذا كانت الادارة تتفاعل مع توصيات	6

الفصل الثاني:..... الإطار التطبيقي للدراسة

			00	00	00	35.7	64.3	%	المدقق الداخلي	
8	0.71	4.21	00	00	04	14	10	N	يقوم المدقق الخارجي بإعادة النظر في إجراءات التدقيق الموضوعية من طرف المدقق الداخلي	7
			00	00	14.3	50	35.7	%		
4	0.63	4.42	00	01	03	07	17	N	يقوم المدقق الخارجي بفحص عناصر سبق وأن راجعها المدقق الداخلي	8
			00	3.6	10.7	25	60.7	%		
10	1.09	3.82	01	03	04	12	08	N	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما إذا كان تم الإشراف على الأعمال و مراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح	9
			3.6	10.7	14.2	42.9	28.6	%		
6	0.68	4.28	00	00	04	12	12	N	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة جمع العناصر المقترحة لتمكين المدقق الداخلي من استخلاص نتائج معقولة	10
			00	00	14.2	42.9	42.9	%		
3	0.59	4.42	00	00	02	12	14	N	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة النتائج المستخرجة للظروف أو التقارير التي أعدها المدقق الداخلي	11
			00	00	7.1	42.9	50	%		
5	0.68	4.28	00	00	02	16	10	N	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ان كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح	12
			00	00	7.1	57.2	35.7	%		
	0.42	4.17	الفرضية الثانية: يقوم المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته بشكل كبير.							

التحليل الاحصائي لنتائج المحور الثاني:

من خلال الجدول السابق نلاحظ

- العبارة (1): نلاحظ أن اغلبية العينة توافق بنسبة 32.2%، وتوافق تماما بنسبة 28.6 % ونسبة المحايدين قدرت ب 25 % أما نسبة الغير موافقين والغير موافقين تماما ب 7.1 %;
- العبارة (02): وافقت معظم العينة بنسبة 50% على أن " المدقق الخارجي يقوم بتقييم احتمالية وجود التواصل بينه و بين المدقق الداخلي " ، وأن 35.7% اكدوا على هذه العبارة ، في حين حايد 14.3 % أيضا ;
- العبارة (03): أكد 32.1 % ان المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من تقديم المدقق الداخلي تقارير إلى ادارة المؤسسة، في حين ان معظم العينة توافق عليها بنسبة 53.6%، وبقيت نسبة 14.3 % التزمت الحياد ;
- العبارة (04): حايد افراد العينة ب 28.6 %على أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قرارات توظيف المدقق الداخلي، كما وافقوا بنفس النسبة على ذلك، وأكد 25 % على صحة العبارة، أما 7.1 % غير موافقة و10.7% رافضة تماما ;
- العبارة (05): اكدت اغلبية العينة على ان " يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم وجود اي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الادارة على المدقق الداخلي" بنسبة 50% و 46.4% موافقين عليها. وبقي 3.6 % التزموا الحياد ;
- العبارة (06): تؤكد الأغلبية ب نسبة 64.3 % بأن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما إذا كانت الادارة تتفاعل مع توصيات المدقق الداخلي، وتوافق 35.7 % على ذلك ;
- العبارة (07): يتفق نصف العينة (50%) بأن يقوم المدقق الخارجي بإعادة النظر في إجراءات التدقيق الموضوعية من طرف المدقق الداخلي، كما تعبر النسبة 35.7 على الموافقة تماما، على غير 14.3 % بالحياد ;
- العبارة (08): نلاحظ أن أغلبية العينة وبنسبة 60.7 % توافق تماما على أن يقوم المدقق الخارجي بفحص عناصر سبق وأن راجعها المدقق الداخلي وبنسبة 25 % موافقين على ذلك، بينما 10.7 % من عينة الدراسة كان لها اتجاه محايد. وبقي 3.6 % غير موافقين ;

- العبارة (09): تشير تكرارات الموافقين والموافقين تماما على التوالي ب 8 و 12 تكرار على أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما إذا كان تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح، و 04 تكرارات محايدة، وفي المقابل توجد 03 تكرارات غير موافقين وبتكرار واحد غير موافق تماما على العبارة ;
- العبارة (10): تعبر النسبة 42.9 % على الموافقة تماما والموافقة للعبارة " يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة جمع العناصر المقنعة لتمكين المدقق الداخلي من استخلاص نتائج معقولة، في حين 14.2 % تعبر عن المحايدين لهذه العبارة ;
- العبارة (11): الاغلبية من عينة الدراسة موافقة تماما بنسبة 50 % على العبارة التالية " يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة النتائج المستخرجة للظروف أو التقارير التي أعدها المدقق الداخلي " بينما 42.9 % من الموافقين عليها. وبقي 7.1% كانوا محايدين ;
- العبارة (12): وافق الاغلبية بنسبة 57.2 % على ان يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح. كما أكدت 35.7 % عليها، في حين التزمت 7.1 % الحياد;

مناقشة نتائج المحور الثاني:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) على أن العينة اتفقت على أن العبارة " يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما اذا كانت الادارة تتفاعل مع توصيات المدقق الداخلي " احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.64 و انحراف معياري 0.84 ، كما احتلت المرتبة الثانية العبارة " يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم وجود اي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الادارة على المدقق الداخلي " ب 4.46 للمتوسط الحسابي و 0.57 للانحراف المعياري ، وجاءت العبارة (11) " يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة النتائج المستخرجة للظروف أو التقارير التي أعدها المدقق الداخلي "في المرتبة الثالثة بعد أن تم حساب المتوسط الحسابي ب 4.42 والانحراف المعياري ب 0.59 ، أما في المرتبة الرابعة " يقوم المدقق الخارجي بفحص عناصر سبق وأن راجعها المدقق الداخلي " بمتوسط حسابي وانحراف معياري قدره ب 4.42 و 0.63 على التوالي ;

وفي المقابل احتلت المرتبة الخامسة العبارة (12) " يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح " ب 4.28 للمتوسط الحسابي و 0.68 للانحراف المعياري ، وجاءت العبارة العاشرة " يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة جمع العناصر المقنعة لتمكين المدقق الداخلي من استخلاص نتائج معقولة " في المرتبة السادسة بعد أن تم حساب المتوسط الحسابي ب 4.28 والانحراف المعياري ب 0.68 ، أما في المرتبة السابعة يقوم المدقق الخارجي بتقييم احتمالية وجود التواصل بينه وبين المدقق الداخلي " بمتوسط حسابي وانحراف معياري قدر ب 4.21 و 0.69 على التوالي ؛

احتلت المرتبة الحادية عشر العبارة الأولى «يقوم المدقق الخارجي بتقييم موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي " ب 3.68 و 1.18 للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي ؛ وفي الاخير جاءت العبارة الرابعة في المرتبة الخيرة " يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قرارات توظيف المدقق الداخلي " بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري قدر ب 1.26 ؛

إختبار صحة الفرضيات:

سنقوم بإختبار صحة الفرضيات بإستخدام تحليل التباين **Anova**:

تتضمن الفرضية الأولى: يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي ومن اجل إختبار هذه الفرضية بعد صياغتها احصائيا عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي.

الفرضية البديلة H1: يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي.

تتضمن الفرضية الثانية: يقوم المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته بشكل كبير ومن اجل إختبار هذه الفرضية بعد صياغتها احصائيا عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: يقوم المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته.

الفرضية البديلة H1: لا يقوم المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته.

الجدول رقم (09): إختبار انوفا

Model	مجموع المربعات	درجة الحرية	معدل المربعات	النسبة الاحصائية للاختبار	القيمة الاحتمالية
Régression	70.354	11	3.98	18.720	0.000
Résidu	101.472	16	0.171		
المجموع	171.826				

النتائج:

Modèle	T	Sig
يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي	13.65	0.00
يقوم المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته	7.21	0.00

الفرضية الأولى: من خلال أن القيمة الاحتمالية $SIG = 0.00$ أي اقل من مستوى الدلالة 0.05، والقيمة الاحصائية للاختبار $T = 13.65$ اكبر من قيمتها الجدولية $Ta = 1.893$ وبالتالي نرفض الفرضية البديلة $h1$ والتي تشير إلى أن المدقق الخارجي يقوم بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي، هذا ما يؤكد الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي الذي جاء في الموافقة العالية وبالتالي يمكن الحكم ان المدقق الخارجي يقوم بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي.

الفرضية الثانية: من خلال أن القيمة الاحتمالية $SIG = 0.00$ أي اقل من مستوى الدلالة 0.05، والقيمة الاحصائية للاختبار $T = 7.21$ اكبر من قيمتها الجدولية $Ta = 1.893$ وبالتالي نرفض الفرضية البديلة $h1$ والتي تشير إلى أن المدقق الخارجي يقوم بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته

الفصل الثاني:..... الإطار التطبيقي للدراسة

بشكل كبير، وهذا ما يؤكد المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الذي جاء في الموافقة العالية وبالتالي يمكن الحكم ان المدقق يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي

الخلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية للتعرف على الاجراءات التي يستعملها المدقق في جمع أدلة الاثبات وفق معايير التدقيق الجزائية بالإضافة إلى الصعوبات الموجهة له اثناء تطبيق الدراسة ، وذلك بالإعتماد على اداة الإستبيان وهي الاداة الاكثر إستخداما في جمع المعلومات في العلوم الإقتصادية ، بعد ان تم توزيعها على مجموعة من الخبراء والباحثين المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول ركز على الطريقة والاساليب والإختبارات الاحصائية المستخدمة في هذه الدراسة ، بالإضافة إلى برنامج الحزمة الاحصائية Spss والذي تم الاستعانة له عند ادخال بيانات الإستبيانات الموزعة ومعامل Alpha cronback لقياس الصحة وصدق الإستبيان ، أما المبحث الثاني فقد خصص إلى عرض النتائج ومناقشتها وتحليلها وذلك بالإعتماد على التحليل الاحصائي بإستعمال التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابية بالإضافة إلى الانحراف المعياري، وفي الاخير تم إختبار صحة الفرضيات بالاستعانة ب إختبار anova وتم التوصل إلى مدى تحديد المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي وتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته.

الختامة

الخاتمة:

تطرقنا من خلال دراستنا لموضوع "مدى إمكانية إستعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610" تمكنا من دراسة اشكالية بحثنا وتمت هذه الدراسة من خلال فصلين ، فقد تضمن الفصل الأول الجزء النظري بعنوان الادبيات النظرية ، حيث تطرقنا في البداية إلى الاطار النظري للتدقيق الخارجي حيث تعرفنا على التدقيق الخارجي وأنواعه واهميته واهدافه فكان بوابة مبحثنا ، ثم بعد ذلك تطرقنا إلى التدقيق الداخلي وضوابطه ثم بعد ذلك تطرقنا إلى الاطار النظري للمعيار الدولي للتدقيق رقم 610 بداية بنطاق المعيار الذي يبين مدى إعتماد المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي والتعرف عليه ثم تناولنا العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي ووسائل تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

ثم في الفصل الثاني وإستنادا إلى المعلومات التي تضمنها الجزء النظري للدراسة حيث تم اجراء دراسة استقصائية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، وقد تم تصميم إستبيان وزع على مجتمع الدراسة ، بهدف معرفة ما اذا كان المدقق الخارجي يقوم بتحديد أعمال المدقق الخارجي من خلال الجزء الأول للدراسة ، أما في الجزء الثاني فقد تناولنا مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته ،ومن خلال تحليلنا لإجابات عينة الدراسة بواسطة برنامج الحزم الاحصائية توصلنا ان المدقق الخارجي يقوم بتحديد أعمال المدقق الداخلي ، إضافة إلى تقييمه لملائمة أعماله لاحتياجاته .

❖ إختبار صحة الفرضيات:

تم تأكيد صحة الفرضية التي تنص على أن: المدقق الخارجي يقوم بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي.

تم تأكيد صحة الفرضية التي تنص على أن: المدقق الخارجي يقوم بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته.

❖ اتفاق اغلبية عينة الدراسة على ان المدققين الخارجيين يقومون بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي

اضافة إلى تقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته

نتائج الدراسة:

خلصنا من خلال دراستنا إلى النتائج التالية:

النتائج العلمية:

- وجود الاتصال والتنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي ;
- يجب على المدقق الخارجي ان يحدد ما إذا يمكن إستخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق الخارجي ;
- كان المدقق الخارجي لا يتوقع إستخدام عمل الوظيفة في الحصول على ادلة التدقيق وذلك إستنادا إلى فهم المدقق المبدئي للوظيفة التي تم التوصل اليها نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار التدقيق 610 ;
- تحدد الإدارة أهداف وظيفة التدقيق الداخلي، وإذا أمكن، فهي مسؤولة عن أهداف الرقابة الداخلية، على الرغم من إختلاف أهداف وظيفة التدقيق الداخلي وأهداف المدقق الخارجي ;
- قد يكون المدقق الخارجي ممنوعا من أو مفيدا بدرجة ما عند إستخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ;
- يتناول المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 مسؤوليات المدقق الخارجي عند إستخدام عمل المدققين الداخليين ;

النتائج التطبيقية:

- يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي ;
- يحدد المدقق الخارجي طبيعة أعمال المدقق الداخلي ;
- يحدد المدقق الخارجي رزنامة أعمال المدقق الداخلي ;
- يحدد المدقق الخارجي امتداد أعمال المدقق الداخلي ;
- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤوليات متابعة المراقبة الداخلية ;
- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية فحص المعلومة الملومة العملية ;
- يتأكد المدقق الداخلي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية اعادة النظر في اقتصاد، فعالية و نجاعة الأنشطة العملية ;
- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام النصوص التنظيمية والتشريعية ;
- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى الإلتزام بالواجبات الخارجية ;
- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام سياسات وتوجيهات الادارة ومقتضيات اخرى داخلية ;
- يتأكد المدقق الخارجي من مساهمة المدقق الداخلي في ادارة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ;
- يتأكد المدقق الخارجي من تقييم المدقق الداخلي لسير الحوكمة وتحقيق اهداف المؤسسة ;

يقوم المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته ونذكر أهمها:

- يقوم المدقق الخارجي بتقييم موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي ;
- يقوم المدقق الخارجي بتقييم احتمالية وجود التواصل بينه وبين المدقق الداخلي ;
- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تقديم المدقق الداخلي تقارير إلى ادارة المؤسسة ;
- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قرارات توظيف المدقق الداخلي ;

- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم وجود اي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الادارة على المدقق الداخلي ;
- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما إذا كانت الادارة تتفاعل مع توصيات المدقق الداخلي ;
- يقوم المدقق الخارجي بإعادة النظر في إجراءات التدقيق الموضوعية من طرف المدقق الداخلي ;
- يقوم المدقق الخارجي بفحص عناصر سبق وأن راجعها المدقق الداخلي ;
- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما إذا كان تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح ;
- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة جمع العناصر المقنعة لتمكين المدقق الداخلي من استخلاص نتائج معقولة ;
- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة النتائج المستخرجة للظروف أو التقارير التي أعدها المدقق الداخلي ;
- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح ;

- آفاق الدراسة

يمكن ان تكونا دراستنا هذه تمهيدا لمواضيع اخرى يمكن ان تكون اشكالية لبحوث اخرى نذكر منها:

- مدى تطبيق المعيار الدولي للتدقيق 610 في الجزائر ;
- دراسة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ;
- مساهمة ودور التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين الاداء في الشركات الجزائرية ;

❖ الاقتراحات:

هناك بعض الاقتراحات التي يمكن تقديمها في مجال التدقيق:

- توعية المدققين الداخليين والخارجيين على ضرورة تطبيق المعيار الدولي للتدقيق 610 ;
- على المدققين الاطلاع أكثر على معايير التدقيق لمعرفة غرض هذه المعايير وتطبيقها.

قائمة المصادر والمراجع

- قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

1. ايهاب نظمي، هني العزب " تدقيق الحسابات الإطار النظري الطبعة الأولى دار وائل للنشر " ;
2. حسين احمد دحدوح حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والاجراءات العملية الطبعة الأولى. دار النشر والتوزيع المملكة الاردنية ;
3. الدكتور احمد المغامس معيار الدولي للتدقيق 610، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين ال قانونين 2019 ;
4. الصحن عبد الفتاح، وكامل سمير، الرقابة والتدقيق الداخلي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2004 ;
5. العمري، أحمد محمد، وعبد الرني، فضل عبد الفتاح، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني ;
6. الغول رشا دراسات متقدمة في التدقيق - التقييم الذاتي للرقابة - الاسكندرية ;
7. محمد بوتين مراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية ;
8. المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2009 ;
9. المعيار 610 معيار التدقيق الدولي استخدام وظيفة التدقيق الداخلي كتيب الجودة الدولية ;
10. المعيار 610، استخدام عمل المدققين الداخليين المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة الاتحاد الدولي IFA للمحاسبين ;

ثانياً: المجلات والملتقيات

1. جريدة المحاسبين صوت المحاسب، التدقيق الداخلي وأنواعه
2. صالح بن علي، الوصف الوظيفي لمهنة المدقق الداخلي موقع تنقيب للأبحاث العلمية 2019 ;
3. فيحاء عبد الله المعهد الوطني للدراسات المحاسبية مجلة دراسات محاسبة ومالية مجلد 10 العدد 32 جامعة بغداد ;

ثالثا: الاطروحات والمذكرات:

1. بلقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، جامعة محمد خيثر بسكرة ;
2. حفيصة سعودي فعالية واداء وظيفة المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ;
3. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق جامعة ال جزائر 3 ;
4. عمر شريقي التنظيم المهني للمراجعة اطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف ;
5. المدلل، يوسف سعيد يوسف، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل ;
6. مذكرة تخرج ماستر شعبة علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية ;
7. ميلود عزوز دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية. جامعة 20 أوت سكيكدة ;

رابعا : القوانين والتشريعات

- القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية الجزائرية ;

خامسا: المواقع الالكترونية

- موقع الابحاث العلمية ستار شمس <https://www.starshams.com/2021/05/internal-audit.html> .
- <http://statistic-think.blogspot.com/2019/02/blog-post.html> استكشاف
- التحليل الاحصائي والبيوتستراب، مقياس ليكارت، 2013 ;
- <https://waelmourad.wordpress.com>

الملاحق

- الملاحق

الملحق رقم (01) : إستمارة الإستبيان



إستبيان علمي موجه لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول موضوع: مدى إمكانية إستخدام

المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610

يشكل هذا الإستبيان جزءا من مشروع مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، تخصص: محاسبة وجباية معمقة بعنوان: مدى إمكانية إستخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610 (دراسة استقصائية لمدققي الحسابات الخارجيين)، وتساهم مساعدتكم في الإجابة على هذا الإستبيان بكل مصداقية على إعطاء نتائج دقيقة وموثوقة.

المحور الأول: يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي

ولقياس هذا سوف نقوم بدراسة الفرضية التالية حيث تم تنظيم الإستبيان الخاص بالدراسة للمساعدة في معرفة هذا الإعتماد:

الرجاء وضع O حول الإجابة الصحيحة

المحور الأول: يقوم المدقق الخارجي بتحديد أنشطة التدقيق الداخلي				
العبارات				
درجة الموافقة				
غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
				1- يحدد المدقق الخارجي طبيعة أعمال المدقق الداخلي
				2- يحدد المدقق الخارجي رزنامة أعمال المدقق الداخلي
				3- يحدد المدقق الخارجي امتداد أعمال المدقق الداخلي
				4- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤوليات متابعة المراقبة الداخلية
				5- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية فحص المعلومة الملومة العملية.
				6- يتأكد المدقق الداخلي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية اعادة النظر في اقتصاد ، فعالية ونجاعة الانشطة العملية
				7- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام النصوص التنظيمية والتشريعية
				8- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى الالتزام بالواجبات الخارجية
				9- يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام سياسات وتوجيهات الادارة ومقتضيات اخرى داخلية
				10- يتأكد المدقق الخارجي من مساهمة المدقق الداخلي في ادارة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة
				11- يتأكد المدقق الخارجي من تقييم المدقق الداخلي لسير الحوكمة وتحقيق اهداف المؤسسة

المحور الثاني: قيام المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته

المحور الثاني: قيام المدقق الخارجي بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي لاحتياجاته				
العبارة				
درجة الموافقة				
غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
				1- يقوم المدقق الخارجي بتقييم موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي
				2- يقوم المدقق الخارجي بتقييم احتمالية وجود التواصل بينه وبين المدقق الداخلي
				3- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تقديم المدقق الداخلي تقارير إلى ادارة المؤسسة
				4- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قرارات توظيف المدقق الداخلي
				5- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم وجود اي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الادارة على المدقق الداخلي
				6- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما إذا كانت الادارة تتفاعل مع توصيات المدقق الداخلي
				7- يقوم المدقق الخارجي بإعادة النظر في إجراءات التدقيق الموضوعية من طرف المدقق الداخلي
				8- يقوم المدقق الخارجي بفحص عناصر سبق وأن راجعها المدقق الداخلي
				9- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما إذا كان تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح
				10- يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة جمع العناصر المقنعة

					لتمكين المدقق الداخلي من استخلاص نتائج معقولة
					11-يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة النتائج المستخرجة للظروف أو التقارير التي أعدها المدقق الداخلي
					12-يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

المعلومات العامة				
المستوى العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
الخبرة المهنية	أقل من 5سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة

الرجاء وضع Oحول الإجابة الصحيحة

الوظيفة	أستاذ	محافظ حسابات	خبير محاسبي	محاسب معتمد

الملحق رقم (02): إختبار مدى وجود فروق ذات دلالة احصائية اتجاه متغيرات المراقبة (المستوى العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).

المستوى العلمي				
	Fréquence	pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
ليسانس	12	42.9	42.9	42.9
ماستر	7	25	25	67.9
ماجستير	8	28.5	28.5	96.4
دكتوراه	1	3.6	3.6	100
total	28	100	100	

الوظيفة				
	Fréquence	pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
خبير محاسبي	7	25	25	25
محافظ حسابات	13	46.4	46.4	71.4
محاسب معتمد	8	28.6	28.6	100
Total	28	100	100	

الخبرة المهنية				
	Fréquence	pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé

أقل من 5 سنوات	2	7.2	7.2	7.2
من 5 إلى 10 سنوات	6	21.4	21.4	28.6
من 11 إلى 15 سنة	6	21.4	21.4	50
أكثر من 15 سنة	14	50	50	100
Total	28	100	100	

الملحق رقم 03: معمل الفا كرو نباخ لكل محور

Statistique de fiabilité	
المحور الثاني	
Alpha de Cronbach	élément'Nombre d
0.797	12

الملحق (04): تحليل اتجاهات وحدات العينة (المتوسط الحسابي ، الانحراف المعياري) للمحورين .

Statistique de fiabilité	
المحور الأول	
Alpha de Cronbach	élément'Nombre d
0.877	11

Statistiques

Statistiques

	يحدد المدقق طبيعة المدقق الخارجي أعماله الداخلي	يحدد المدقق الخارجي أعماله الداخلي	يحدد المدقق امتداد المدقق الداخلي	يحدد المدقق الخارجي أعماله الداخلي	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤوليات متابعة المراقبة الداخلية
Moyenne					
Ecart type					

	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي لمسؤولية فحص المعلومة العملياتية	يتأكد المدقق الداخلي من توكل المدقق الداخلي اعادة النظر في اقتصاد، فعالية ونجاعة الانشطة العملياتية	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى احترام النصوص التنظيمية والتشريعية	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى الالتزام بالواجبات الخارجية
Moyenne				
Ecart type				

Statistiques			
	يتأكد المدقق الخارجي من توكل المدقق الداخلي مهمة فحص مدى إحترام سياسات وتوجيهات الادارة ومقتضيات اخرى داخلية	يتأكد المدقق الخارجي من مساهمة المدقق الداخلي في ادارة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة	يتأكد المدقق الخارجي من تقييم المدقق الداخلي لسير الحوكمة وتحقيق اهداف المؤسسة
Moyenne			
Ecart type			

المحور الثاني:

Statistiques				
	يقوم المدقق الخارجي بتقييم موضوعية التدقيق الداخلي	يقوم المدقق الخارجي بتقييم احتمالية وجود التواصل بينه وبين المدقق الداخلي	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تقديم المدقق الداخلي تقارير إلى ادارة المؤسسة	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قرارات توظيف المدقق الداخلي
Moyenne				
Ecart type				

Statistiques				

	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم وجود اي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الادارة على المدقق الداخلي	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما إذا كانت الادارة تتفاعل مع توصيات المدقق الداخلي	يقوم المدقق الخارجي بإعادة النظر في إجراءات التدقيق الموضوعية من طرف المدقق الداخلي	يقوم المدقق الخارجي بفحص عناصر سبق وأن راجعها المدقق الداخلي
Moyenne Ecart type				
Statistiques				
	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد ما إذا كان تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة جمع العناصر المقنعة لتمكين المدقق الداخلي من استخلاص نتائج معقولة	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ملائمة النتائج المستخرجة للظروف أو التقارير التي أعدها المدقق الداخلي	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح
Moyenne Ecart type				

الملحق رقم (05): إختبار صحة فرضيات الدراسة إختبار (Anova)

Anova Test					
model	Somme des carrés	DII	Carré Moyenne	F	Sing
Régression	70.354	11	3.98	18.720	0.000
résidu	101.472	16	0.171		
total	171.826				

Résultat		
Modèle	T	Sigg
A	13.65	0.00
B	7.21	0.00