



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

"التدقيق المحاسبي الخارجي كآلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية"

من إعداد الطالبين: محمد ميلود بومادة

أنور بن نونة

نوقشت وأجيزت بتاريخ 18 جوان 2023

أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ: خمقاني عبد الهادي / أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح (ورقلة) رئيسا

الأستاذ: محمد زرقون / أستاذ التعليم العالي جامعة قاصدي مرباح (ورقلة) مشرفا

الأستاذ: خروبي يوسف / أستاذ التعليم العالي جامعة قاصدي مرباح (ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

"التدقيق المحاسبي الخارجي كآلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية"

من إعداد الطالبين: محمد ميلود بومادة

أنور بن نونة

نوقشت وأجيزت بتاريخ 18 جوان 2023

أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ: خمقاني عبد الهادي / أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح (ورقلة) رئيسا

الأستاذ: محمد زرقون / أستاذ التعليم العالي بجامعة قاصدي مرباح (ورقلة) مشرفا

الأستاذ: خروي يوسف / أستاذ التعليم العالي بجامعة قاصدي مرباح (ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022



الإهداء:

الحمد لله على هذه النعمة.

نهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين حفظهما الله
وإلى إخواننا وأصدقائنا وكل عائلتنا كل باسمه.
إلى كل زملائنا وأخواننا في العمل وفي الدراسة.
وإلى كل أساتذتنا الذين رافقونا من الطور الابتدائي
وإلى هذا اليوم في الجامعة.





التشكر:

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد أشرف المرسلين و سيد
الخلق أجمعين وعلى آله وصحبه أجمعين وعلى الصحابة الأكرمين ومن تبعهم
بإحسان إلى يوم الدين

إن أول الشكر هو لله الواحد جل وعلا على جميع النعم التي أنعمها علينا وعلى
نعمة العلم خاصة وتيسيره لي كل السبل لإنجاز هذا العمل الذي أرجوا من الله أن
يكون فيه إفادة لغيرنا

ويجعله في ميزان حسناتنا وأن نكون أحد الاثنين ممن قال فيهم الرسول الكريم
" من اجتهد فأصاب فله أجران ومن اجتهد ولم يصب فله أجر واحد "
أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف " د. محمد زرقون " الذي لم يبخل
علينا بتوجيهاته ونصائحه والذي كان عوننا لنا في إتمام هذه المذكرة
وكل الشكر و التناء و الامتنان إلى الأستاذ " د. مسعود كسكس " على جهده و
نصائحه و تفانيه بالعمل معنا

كما أوجه شكري الجزيل لكل من كان له الفضل في إنجاز هذا العمل من بعيد أو
من قريب وأخص بالذكر أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
بجامعة ورقلة

" عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا "



الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية التدقيق المحاسبي الخارجي كآلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه ممارسي المهنة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما تم طرحه من خلال استقصاء مجموعة من المهنيين و الأكاديمين في الجنوب الشرقي الجزائري و قد تم تحليل آرائهم وفقا لبرنامج التحليل الإحصائي spss.22.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي له دور هام من خلال التقارير التي يقدمها و أهم التحليل التي يقوم بها، والثقة التي يضعها ملاك الكيانات فيه من أجل التأكد من مصداقية هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي الخارجي، مدقق الحسابات، نظام الرقابة الداخلية.

Summary:

Cette étude vise à clarifier l'importance de l'audit externe et d'un mécanisme d'évaluation du système de contrôle interne, à travers le rôle que jouent les praticiens dans l'évaluation du système de contrôle interne, selon le programme d'analyse statistique spss.22.

L'étude a conclu que l'auditeur externe a un rôle important à travers les rapports qu'il fournit et les analyses les plus importantes qu'il effectue, et la confiance que les propriétaires des entités lui accordent afin d'assurer la crédibilité de ces derniers et de contrôler la gestion, de l'établissement.

Mots clés : audit externe, auditeur, système de contrôle interne.

قائمة المحتويات:

I	إهداء
II	التشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
ب	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي الخارجي ونظام الرقابة الداخلية
25	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
32	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
40	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
46	خلاصة الفصل
48	خاتمة
51	المدقق
55	الملاحق
61	الفهرس

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
8	أنواع التدقيق الخارجي	01-01
24	يوضح العلاقة بين مكونات مخاطر التدقيق	02-01
37	يوضح الاستمارات القابلة للتحليل	01-02
38	مقياس ليكرت الثلاثي	02-02
38	يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي	03-02
39	معامل ألفا كرونباخ	04-02
40	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المؤهل العلمي"	05-02
41	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المهنة"	06-02
41	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "الأقدمية"	07-02
42	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الأول"	08-02
43	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثاني"	09-02
43	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثالث"	10-02
44	يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور	11-02

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
15	يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية	01-01
22	يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	02-01
40	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المؤهل العلمي" 40	01-02
41	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المهنة" 41	02-02
42	يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "الأقدمية" 42	03-02

قائمة الملحق:

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
55	الاستبيان	01
57	معامل ألفا كرونباخ	02
57	مقاييس الإحصاء الوصفي	03

المقدمة

المقدمة

شهدت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وضعية صعبة في ظل التحولات الاقتصادية، ومجمل التحولات الاجتماعية والسياسية المؤثرة على الاقتصاد الوطني، ولقد تعددت الآراء والتحليلات حول الأسباب المؤدية لهذه الوضعية، حيث يرجع بعض الخبراء والمحللين هذه الوضعية الى المنهج الاقتصادي المتبع بعد الاستقلال، ومنهم من يرجعها إلى إشكالية عدم تجاوب المؤسسات من الناحية التنظيمية والقانونية لمختلف متغيرات البيئة الاقتصادية، وفي ظل هذه التحليلات فان أغلب المحللين يرجعون هذه الوضعية إلى إشكالية التسيير، وتحول الهدف من مجمل الإصلاحات التي تستفيد منها هذه المؤسسات الى محاولة لتسيير الأزمة وليس حلها. توفر التدقيق الخارجي إضافة إلى كونها وسيلة رقابية، وسيلة لتحسين التسيير بالمؤسسة وتأهيل المؤسسة من الجانب الإداري بمختلف وظائفه، وهذا من خلال اكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء وتجنبها في الدورات المقبلة من خلال اعتماد التغذية العكسية (Feed back)، وتصحيح الأخطاء وعناصر الخلل دوريا، وهذا ما تتطلبه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من أجل تأهيلها والنهوض بوضعيتها للتجاوب مع مختلف المتغيرات التي تميز البيئة الحالية.

ويعد نظام الرقابة الداخلية ذو مكانة هامة في المؤسسة، حيث يعتبر الخطة التنظيمية لجميع الطرق والإجراءات التي تضعها المؤسسة لحماية مردوداتها وضمان دقة البيانات للحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب لتحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة، مما يجعل تقييم نظام الرقابة الداخلية من أوليات مدقق الحسابات وأعماله عند القيام بعملية المدققة وذلك بمراعاة مسؤولياته تجاه النظام، والتعرف على المقومات الأساسية للنظام والإجراءات المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومهنة مدقق الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على الرقابة الداخلية التي تنشرها مختلف المؤسسات..

إشكالية الدراسة:

باعتبار أن التدقيق الخارجي هو أحد أهم الإجراءات الرقابية التي يمكن من خلالها تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية، فالتساؤل الرئيسي لهذه الدراسة هو:

" الى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق المحاسبي الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟ "

الأسئلة الفرعية:

وتدرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ماهي العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي كمهنة مستقلة في الجزائر؟
- 2- هل يمكن اعتبار تدقيق الحسابات آلية فعالة لتقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- 3- هل توجد طرق وأساليب لدى مدقق الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة على مجمل هذه الأسئلة نضع الفرضيات التالية:

- 1- هناك عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي كمهنة مستقلة في الجزائر؛
- 2- تدقيق الحسابات آلية من آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- 3- توجد عدة طرق وأساليب يتم إعدادها مسبقا من طرف مدقق الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أسباب اختيار الموضوع:

1. الأسباب الذاتية :

- يندرج البحث ضمن اختصاصنا وتكويننا الجامعي؛
- الاهتمام والميل الشخصي للخوض في مهنة التدقيق خاصة منه الخارجي.

2 . الأسباب الموضوعية:

- الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- الضعف الذي تعانيه المؤسسات الاقتصادية في نظام الرقابة الداخلية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، والعلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية، بما يفيد في تحسين الأداء وتعزيز الجوانب الرقابية بالمؤسسات.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى:

- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وآليات فحصه؛
- إبراز أهمية تدقيق الخارجي ودوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- إظهار الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في دراسة هذا الموضوع، نذكر أساساً:

- قلة الدراسات النوعية السابقة التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر.
- عدم التجاوب من قبل مكاتب مدقق الحسابات بسبب انشغالهم الكثيرة.

حدود الدراسة:

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

الحدود المكانية: اقتصرت هذه الدراسة على آراء مدققي الحسابات والمحاسبين في الجنوب الشرقي للجزائر.

الحدود الزمنية: أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر أفريل 2023 حتى شهر ماي من نفس السنة، وذلك بدءاً

من إعداد وتحضير الاستبيان، مروراً بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها

منهج الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات اعتمدنا في الجانب النظري على "المنهج

الوصفي" وذلك من خلال التطرق للمفاهيم الأساسية والنظرية في الموضوع، واستخلاص أهم ما جاءت به الدراسات السابقة، أما

الجانب التطبيقي اعتمدنا على الاستبيان للحصول على المعلومات والموجه لعينة من المحاسبين ومدققي الحسابات في الجنوب

الشرقي للجزائر.

هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكال المطروح ومن أجل اختبار صحة الفرضيات سنقوم بتقسيم هذه الدراسة إلى قسمين (فصلين) نظري و

تطبيقي بعد المقدمة مقسمة كالتالي:

• **الفصل الأول:** ويتضمن الإطار النظري للتدقيق المحاسبي الخارجي ومفاهيم عامة عن نظام الرقابة الداخلية وسوف نقوم

بتخصيص الجزء الثاني من هذا الفصل إلى الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.

• **الفصل الثاني:** نتطرق فيه إلى الدراسة الميدانية والذي انقسم بدوره إلى مبحثين، حيث تناولنا في المبحث الأول الطريقة والأدوات

المستعملة في الدراسة الاستبائية، كما تم فيه إعداد استبانة تحتوي على مجموعة من الأسئلة التي قمنا بتحليلها بواسطة مجموعة من

الأساليب الإحصائية من أجل اختبار الفرضيات، أما في المبحث الثاني سنقوم بتفسير النتائج المتوصل إليها ومناقشتها.

• **الخاتمة:** بعد التعرض إلى ما سبق سوف نقوم بعرض خاتمة تتضمن حوصلة حول الموضوع.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

تمهيد:

أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الإداري، تعتمد على مدى تبني هذا النظام تدقيق الحسابات الخارجية المستقلة، ومدى التزام المدققين بالأسس النظرية لهذا العلم، ولمختلف المعايير التي تحكمها وتنظم ممارستها المهنية، فلقد أصبحت تدقيق الحسابات كشهادة جهة مستقلة محايدا مقياسا للتمثيل الصحيح والعاقل للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، لذلك من خلال هذا الفصل سوف نعالج في المبحثين التاليين ما يلي:

- **المبحث الأول:** نتطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي التدقيق المحاسبي الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.
- **المبحث الثاني:** نتطرق فيه للدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة، كما نتطرق إلى مقارنتها بالدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

الفرع الأول: تطور التدقيق الخارجي:¹

في البداية لم تكن هناك حاجة للتدقيق أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة، فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظراً لقلّة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك.

ونتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل حياة البشرية ظهر التدقيق، وأخذ في التطور حتى وصل إلى ما هو عليه اليوم. وظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق، حيث يمكن تقسيم تلك المراحل إلى خمس مراحل نستعرضها فيما يلي:

1. فترة ما قبل 1500 م:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصاً العائلات المالكة . وكان التدقيق غير معروف، ويستعاض عنه بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بهما نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة. وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

وفي عهد الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة، حول الإيرادات والمصروفات . كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، علماً أن التدقيق كان يشمل التدقيق التفصيلي ، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنه.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية التدقيق وخصوصاً بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا، حيث تم استخدام المدققين لأول مرة في تدقيق العمليات

¹عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2008، ص 3،4،5،6،7 .

المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية. وفي سنة 1394 م استخدمت حكومة مدينة بيزا المدققين في تدقيق الحسابات الحكومية، وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر. وعموما في هذه الفترة من التاريخ كان الهدف من عملية التدقيق هو التأكد من أمانة القيمين على الشؤون المالية. وكانت عملية التدقيق تفصيلية مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

2. الفترة من 1500 م 1850 م:

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف التدقيق يميزها عن الفترة التي سبقتها. ففي هذه الفترة كانت أهداف التدقيق لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية. غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمدققين.
- تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج. وكنيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع ورغم ذلك استمرت عملية التدقيق تنفذ بصورة تفصيلية.

3. الفترة من 1850 م 1905 م:

هذه الفترة شهدت نموا اقتصادياً كبيراً، وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة. وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، حيث أستلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة. وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات. وبناء على هذا كله أصبح الجو مهيأاً للتدقيق كمهنة، أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القيمين على أموالهم وممتلكاتهم. وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين مواده، على ضرورة تدقيق شركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات.

وفي أواخر هذه الفترة أصبح المدققون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات التدقيق التي

يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة التدقيق الاختبارية وذلك باستخدام العينات الحكومية، وأصبحت عملية التدقيق أقل

تفصيلاً.

أما أهداف التدقيق حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي:

- ✓ اكتشاف الغش والخطأ.
- ✓ اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- ✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4. الفترة من 1905 م حتى 1960 م:

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة، وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المدقق يعتمد عليها اعتماداً كلياً في عملية التدقيق، حدثت ثلاث تغيرات هامة في ممارسة مهنة التدقيق هي:

- التحول من تدقيق الحسابات تدقيق تفصيلية إلى التدقيق بالعينات كأساس لإبداء الرأي حول مدى عدالة الرقابة الداخلية.
- تطور في الاختبارات التي كان يقوم بها المدقق لتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- اعتبار اكتشاف الغش والاحتيال هو أحد أهداف عملية التدقيق.

5. الفترة من 1960 وحتى وقتنا الحاضر:

خلال هذه الفترة وحتى نهاية الثمانينات تطورت التدقيق بشكل كبير نتيجة عدداً من الأحداث، من أهمها انهيار العديد من المؤسسات، ففي الولايات المتحدة انهارت مؤسسات القروض والادخار Savings and Industry وكان من أسبابها وجود غش وتلاعبات من قبل القائمين عليها، وكانت خسائرها تجاوزت عشرات البلايين من الدولارات، وكذلك الانهيار غير المتوقع للعديد من المؤسسات والشركات في العالم في أكتوبر 1987 م والمعروف بانهيار الأسواق المالية.

تلك الأحداث وغيرها جددت التساؤلات عن دور المدققين في اكتشاف الغش والتلاعبات، وخلال هذه الفترة صدرت عدداً من المعايير تطالب المدققين بمسؤولية أكبر نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه، والتأكيد على أهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره في منع الغش والتلاعب، وأن هناك مسؤولية أكبر على المدققين في فحص نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه للجهات المعنية.

أما خلال فترة التسعينات فقد تأثرت مهنة التدقيق بعدد من الأحداث، فقد ظهر المزيد من حالات الفشل والانهيار في المؤسسات والشركات معظمها كان نتيجة الغش والتصرفات غير القانونية. كما حصلت تطورات هامة في مهنة المحاسبة والتدقيق وفي طبيعة مكاتب التدقيق القانونية، وفي أسلوب التدقيق وفي عملية وضع معايير التدقيق، وكان السبب الكبير في تلك التغيرات يرجع إلى العديد من الأحداث والتغيرات البيئية حددها البعض في الآتي:

- ❖ انتشار مفهوم العولمة في الاقتصاد العالمي والحاجة إلى مكاتب تدقيق ضخمة تخدم عملائها حول العالم بكفاءة.
 - ❖ قضية التعقيدات المتزايدة في بيئة الأعمال وتزايد استخدام أنظمة الحاسب الآلي في المؤسسات.
 - ❖ أدى استمرار المنافسة في أعمال التدقيق إلى استخدام التكنولوجيا وإلى كثير من أساليب تحليل الأعمال المتقدمة في عملية التدقيق.
 - ❖ استمرار زيادة التكاليف التي تتحملها مكاتب التدقيق نتيجة لارتفاع مبالغ التأمين وزيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها.
 - ❖ زيادة التدخلات الحكومية في شؤون المهنة بفرض المزيد من المتطلبات أثناء عملية التدقيق.
- وخلاصة القول إن التدقيق في الوقت الحاضر أصبحت تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق، وتعتمد اعتماداً كلياً على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلاً بالمؤسسة، وأصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إعطاء رأي في محابيد حول الرقابة الداخلية ومدى عدالتها في تمثيل

المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، أما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فهو هدف ثانوي وليس أساسي. ومن ذلك يستنتج أن المدقق ليس مسؤولاً عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش إذا ما أثبت عدم تقصيره في إتباع الإجراءات الضرورية للتدقيق في سبيل تحقيق معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.

الفرع الثاني: ماهية التدقيق الخارجي:

أولاً: تعريف التدقيق الخارجي:

تم تعريف التدقيق من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات و المجالس المهنية فحسب:

- 1- محمد بوتين : فالتدقيق إذن هو " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".¹
- 2- حسب لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1973 حيث عرفته كما يلي: "التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".
و يمكن استنتاج عناصر أساسية من تعريف هذه المنظمة و هي كالآتي:
-أن التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر و المنطق فهي نشاط و يجب تخطيطه و تنفيذه بأسلوب منهجي واضح.
-تجميع و تقييم أدلة الاثبات هو أساس عملية التدقيق الذي يعتمد عليه المدقق في إعطاء رأيه حول الرقابة الداخلية.
-المدقق مطالب بتوصيل نتائج التدقيق للمعنيين بالرقابة الداخلية ، و هذا من خلال تقريره الذي يعده في نهاية عملية التدقيق.²
- 3- كما يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنها علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، ولبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والرقابة الداخلية للمؤسسة بهدف إبداء رأي في محايد في الرقابة الداخلية الختامية المعدة من قبل المشروع في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة لمسنة المالية المنتهية، وعن المركز المالي لو في نهاية تلك السنة.³

ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي:⁴

حسب لجنة إجراءات التدقيق الدولية (IAPC) في الدليل الصادر عام 1980 هدف التدقيق للقوائم المالية التي تعد

وفق سياسات محاسبية معترف بها هو تمكين المدقق من ابداء رأيه المحايد حول تلك القوائم و الذي بدوره يمنح المصدقية للقوائم المالية.

¹ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 5.

² عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر 2008، ص 7،8.

³ عبد الكريم علي الرحمي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، 2002 ص 09.

⁴ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر و التوزيع ، صنعاء- اليمن، 2008 ، ص 11،12،13،14.

و بالتالي فإن الهدف الاساسي لعملية التدقيق هو ابداء الرأي الفني المحايد عما اذا كانت الرقابة الداخلية للمؤسسة تعبر عن الصورة الصادقة لعملياتها خلال الفترة التي خضعت للتدقيق و مركزها المالي في نهاية هذه الفترة. و يعتبر اكتشاف الأخطاء و الغش

و التزوير في الدفاتر و السجلات المحاسبية و التلاعب في نتائج الأعمال و المركز المالي أهدافا ثانوية تتحقق تلقائيا أثناء تحقيق الهدف الرئيسي. إلا أن تحقيق هذا الهدف يعتمد على تحقيق الهدف الرئيسي، إلا أن تحقيق هذا الهدف يعتمد على تحقيق أهداف أخرى تتمثل في الآتي:

- التحقق من الوجود.
- التحقق من صحة الملكية والتقييم.
- التحقق من استقلال الفترة المالية.
- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية.
- التحقق من افصاح وعرض الرقابة الداخلية بصدق وعدالة.

وتكمن أهمية التدقيق من الأطراف التي تعتمد على تقرير التدقيق الخارجي في تلبية حاجاتها الواسعة و الغير متجانسة من المعلومات و نظرا لتعدد الجماعات المستخدمة للتقارير المالية و اختلاف طبيعة احتياجات كل منها تبعا لاختلاف مصالحها و أهدافها، و هذا ما ألزم المدقق بضرورة معرف تلك الاحتياجات لكي يتسنى له ادراك مسؤولياته بما أنه الجهة المحايدة التي تقرر صحة و مصداقية المعلومات الواردة في تلك التقارير. و يمكن تحديد أهم فئات المستخدمين لتقرير المدقق في المجموعات التالية:

1-الإدارة و أعضاء مجلس الإدارة: و يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المدقق في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من تدقيق الأداء و تقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للشركة.

2- حملة الأسهم: و يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة و العاملين، و اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.

3- حملة السندات الحاليون و المحتملون: و هؤلاء بحاجة إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة و مدى قدرتها على الوفاء بديونها.

4-الموظفين و اتحادات العمال: و هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، و تقدير الأجور المستقبلية. و في المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.

5-الاقتصاديون و رجال الأعمال: و حاجتهم إلى معلومات تساعد على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، و على قرارات السياسة العامة، و المساعدة في أعمال البحوث و الدراسات.

6-العملاء و الموردون و المنافسون: و هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع و الخدمات، أو كمستهلكة للسلع و الخدمات، و تقييم القوة التنافسية للمؤسسة.

7-الأجهزة الحكومية: و هي بحاجة إلى معلومات تستطيع من خلالها تقييم مدى الالتزام بالقوانين و اللوائح، و تحقيق أهداف الرقابة و الإشراف و في الاسترشاد بها في القرارات، و في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

8-الاستشاريون كالمحللين الماليين و بيوت الاستثمار: و هم بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم الموقف المالي للشركة بغرض إبداء النصح للمستثمرين و توجيه استثماراتهم.

9-الدائنون و البنوك: و هذه الفئة بحاجة إلى معلومات تساعد في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة و المساعدة في تحديد مبلغ القرض و شروطه.

10-المستثمرون المحتملون: و يحتاجون إلى معلومات تمكنهم من تحديد مدى إمكانية الاستثمار في المؤسسة و في تحديد السعر المناسب للاستثمار.

ثالثا: أنواع التدقيق الخارجي

الجدول رقم (01-01): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانونية	تدقيق تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
التعيين	من طرف المساهمون.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
الهدف	المصادقة على الشرعية ووصف الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على الشرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وارشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقويم المؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة اتجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما.	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه.

إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة عادية وغير عادية.	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، مدققي الحسابات.	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية	نعم.	لا.	غير معني.
الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل أو بحسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئياً.
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محدد في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
الأتعاب	قانون رسمي.	محدد في العقد.	اقترح من الخبير محدد من طرف القاضي.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: اكرام الشادلي، "دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، سنة 2012-2013، ص 09.

المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية:

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية وتوضيح مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية وكذا تبيان طرق

تقييمه والمخاطر التي تنجم عن ضعفه.

الفرع الاول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

التعريف الأول:

عرف "الصبان و الفيومي"، « نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق

الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛

○ تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية¹

التعريف الثاني:

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو (الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة)².

التعريف الثالث:

وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق التدقيق (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للتدقيق (IAG) فإن (نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية)³.

التعريف الرابع:

وعرف حسب معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA سنة 1984 على أنه نظام: "يشتمل على الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله، وضبط ومدققة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية"⁴.

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

- الخطة التنظيمية؛

- الطرق والإجراءات؛

- المقاييس المختلفة.

¹ الصحن .ع. ف و نور. أ: الرقابة و مراجعة الحسابات؛ مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر؛ الإسكندرية بدون سنة النشر؛ صفحة 263.

² - **BIRIEN. R & SENEAL. J.** Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984; page 36.

³ ميمون حسام الدين، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص13.

⁴ وجدي حامد حاجز، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص 81

الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

أولاً: أنواع نظام الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية ينقسم إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية:

● **الرقابة الإدارية:** تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية¹.

✓ **طرق وإجراءات الرقابة الإدارية:**² تتضمن طرق الرقابة الإدارية خطوات وضع الخطط المستقبلية ومراقبة التقدم تجاه تنفيذ تلك الخطط، وتنبؤات مالية ونظم الموازنة، فالتنبؤات المالية تتمثل عادة في المركز المالي المتوقع، ونتائج التشغيل، والتدفقات النقدية لفترة واحدة مستقبلية أو أكثر فهي تضع أهداف محددة تزود الإدارة بالمقاييس المعيارية للتقييم والرقابة على الأداء الفعلي، وخلال السنة يتم إعداد تقارير شهرية تقارن النتائج الفعلية مع الخطة، ويصحب ذلك تقارير بالاختلافات بينهما مع توضيح المسؤول عن هذه الاختلافات والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

● **الرقابة المحاسبية:** تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة³.

✓ **أهداف الرقابة المحاسبية:**⁴ يوجد هدفان عامان للرقابة المحاسبية وأربع أهداف تشغيلية فالأهداف العامة هي حماية الأصول والتأكد من توفر الثقة بالدفاتر، أما الأهداف التشغيلية فهي التصريح بأداء العمليات وأداءها فعلاً وقيود العمليات والوصول إلى الأصول ومقارنة الأصول والمحاسبة عنها.

● **نظام الضبط الداخلي:** فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة

¹ مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 23/22 أبريل 2003، ص 83

² حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني: الرقابة الداخلية و أدلة الإثبات، الدار الجامعية، مصر 2004، ص 51.

³ مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 83

⁴ ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي و الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2004، ص 04

والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي¹.

ثانياً: أهداف نظام الرقابة الداخلية:²

إن الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية هو مساعدة المنشأة وخدمتها في تحقق أهدافها، وتحقيق ذلك من خلال المساهمة

فيتحقق الأهداف التالية:

1. تنظم المشروع وتحديد السلطات والصلاحيات والمسؤوليات (ما يعكسه الهيكل والوصف الوظيفي)؛
2. حماية أصول المشروع من الاختلاس أو استخدامها في غير ما خصصت له؛
3. تقييم المخاطر وتحديد مدى إدراك الإدارة لها وكفاءتها في إدارة هذه المخاطر؛
4. التأكد من دقة المعلومات المحاسبية والمالية وتوقيتها حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية؛
5. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية؛
6. تشجيع الالتزام بالسياسات والتعليمات والقوانين الداخلية والخارجية.

الفرع الثالث: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية:³

أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام و العكس

صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

(1) الهيكل التنظيمي:

يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل وطبيعة الوظائف في المؤسسة، فمن ثمة يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية

داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛

- طبيعة النشاط؛

- تسلسل الاختصاصات؛

¹ مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015/2014، ص49.

² جمال الطرايرة، محاسب الدولي عربي قانوني معتمد ACPA، طبعة 2013، صفحة 64

³ مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 84-85

- تحديد المديریات؛

- تحديد المسؤولیات و تقسیم العمل؛

- البساطة و المرونة؛

- مراعاة الاستقلالية بين المديریات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، و ليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).

(2) نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا و تستجيب إلى وضعية و طبيعة نشاط المؤسسة، و ضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية و دليل للحسابات يراعى في تصميمه تيسير إعداد الرقابة الداخلية بأقل جهد ممكن و بأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعومة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة و الكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية و النفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل و تنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات و تدققها؛

- تبويب البيانات و وضع دليل مبوب للحسابات؛

- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف نتطرق إلى

العناصر المكتملة لذلك:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسليا)

- وجود دليل للإجراءات و السياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛

- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها؛

- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

(3) إجراءات تفصيلية:¹

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

اختيار الموظفين الأكفاء:²

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دوراً مهماً في نجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في ميدان العمل؛

- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛

- الالتزام بالسياسات المرسومة؛

- احترام نظام التدريب.

(4) رقابة الأداء:³

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية و بما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلاً مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة و وضع إجراءات كفيلة بتصحيحه و تتمثل في الآتي:

1. الطريقة المباشرة و تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛

2. الطريقة غير المباشرة و تكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

¹ مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 85

² مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 85-86

³ مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 86.

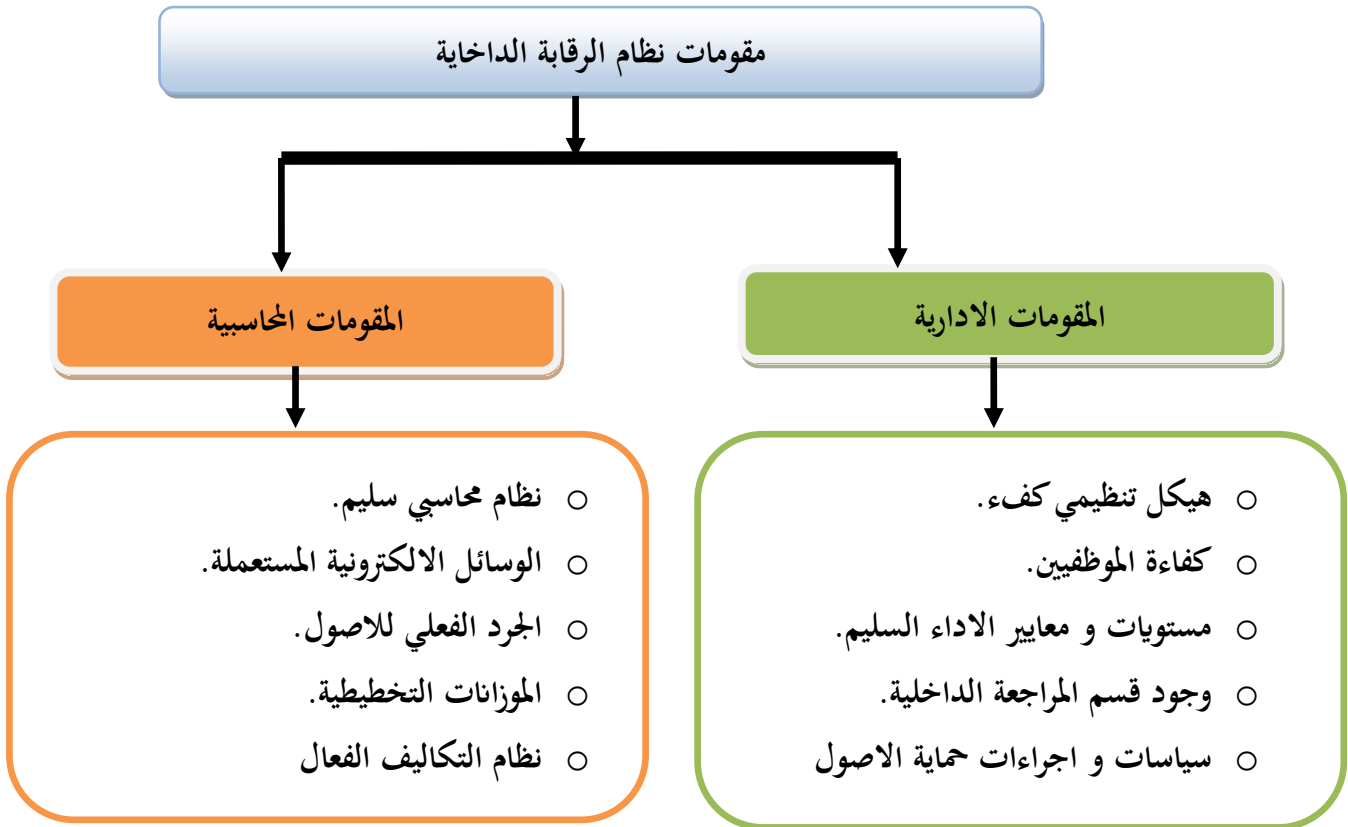
(5) استخدام كافة الوسائل الآلية:¹

إن استعمال الآلة الحاسبة و تأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من

حيث أن هذه التأليه توفر الآتي:

- دقة و سرعة المعالجة؛
- سهولة الحصول على المعلومات؛
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
- توفير الوقت؛
- تدعيم العمل بكفاءة؛
- خفض تكلفة المعالجة؛
- التحكم في المعلومات.

الشكل رقم (01-01): يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على — بديرة فارس، بيطار بهاء الدين، دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة

تخرج شهادة ماستر تدقيق و محاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، دفعة 2018، ص14-ص17.

¹ جمال الدين بوسعيد، محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير في دراسات محاسبية، جبائية وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2013/2014، ص92.

ثانيا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:¹

يمكن تقسيم الإجراءات التنفيذية التي تحقق خصائص وأسس الرقابة الداخلية إلى إجراءات عامة، إدارية ومحاسبية

موضحة كما يلي:

1. الإجراءات العامة:

- ✓ التأمين على ممتلكات وموجودات المؤسسة؛
- ✓ مراقبة سليمة للبريد الوارد والصادر وتماشي السلطات مع المسؤوليات؛
- ✓ توفير الرقابة المزدوجة على العمليات الهامة مثل: توقيع الشيكات؛
- ✓ توفير المدققة الداخلية .

2. الإجراءات الإدارية:

- ✓ تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة وخطوات كل عملية؛
- ✓ توزيع الواجبات لعدم انفراد موظف بعملية بكاملها ورقابة عمله من موظف آخر؛
- ✓ توزيع المسؤوليات بوضوح لتحديد تبعية الإهمال أو الخطأ؛
- ✓ تقسيم العمل والفصل بين الوظائف وتنظيم الأقسام حسب طبيعة عمل كل قسم؛
- ✓ توقيع الموظفين على السندات التي أعدها كإثبات قيامهم بهذا العمل؛
- ✓ إخراج المستندات من أصل وعدة صور طبق الأصل وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون؛
- ✓ تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع سير العمل؛
- ✓ ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.

3. الإجراءات المحاسبية:

- ✓ إثبات العمليات دفترية وقت حدوثها وتسويات دورية لكشوف البنوك وغيرها من الدفاتر؛
- ✓ عدم إثبات أي مستند إلا بعد اعتماده والموافقة عليه ومؤيد بوثاقه؛
- ✓ مدققة عمل موظف بواسطة موظف آخر واستعمال الآلات الحاسبة لسرعة الإنجاز؛
- ✓ استخدام وسائل التوازن الحسابي الدورية وموازن التدقيق وحسابات الرقابة؛
- ✓ الجرد المفاجئ الدوري للنقديات والبضاعة والتشبيات.

الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة مهمة من مراحل عملية المدققة، كما تم تخصيص معيار من المعايير المتعارف عليها

والمقبولة عموماً لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتأتي أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من أنها تسمح بتحديد نطاق عملية المدققة.

¹ جمال الدين بوسعيد، مرجع سابق، ص 93-94.

أولاً : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بخمسة مراحل أساسية تتمثل في:

أ: دراسة نظام الرقابة الداخلية وفهمه:

وتنطلق هذه الخطوة من مكونات هيكل الرقابة الداخلية حيث يجب دراسة وفهم كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية.

وتعتبر هذه الخطوة هي بداية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعموماً يجب دراسة وفهم العناصر التالية:

1. فهم بيئة الرقابة:

يجب على مدقق الحسابات بداية التعرف على المؤسسة الخاضعة للمدققة وعلى الظروف البيئية التي تعمل بها قبل البدء في عملية المدققة، إذ يجب عليه الحصول على معلومات كافية على اتجاهات الإدارة ومجلس الإدارة ومدى اهتمامهم بتفعيل نظام الرقابة الداخلية وتطويره ومدى وجود لجنة مدققة مشكّلة من قبل مجلس الإدارة، ومدى قيامهم بتنسيق الجهود بين المدقق الداخلي والخارجي و الأخذ بتوصياتهم¹.

كما يتوجب على مدقق الحسابات أيضاً الحصول على نسخ من الوثائق والنظام الأساسي ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة ونماذج من توقعات المسؤولين ونسخ من العقود والاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الآخرين فضلاً عن أي وثائق أخرى ويقوم بحفظ كل تلك الوثائق في ملف يسمى الملف الدائم والذي تم التطرق له في الفصل الأول، و الذي يعد بمثابة مرجعاً عاماً لمدقق الحسابات.²

2. فهم تقييم المخاطر:

يحصل المدقق على معرفة بعملية تقييم مخاطر الإدارة عن طريق تحديد كيفية تحديد الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد التقارير المالية، وتقييم جوهرية واحتمال حدوثها وتقرير التصرفات المطلوبة لدراسة المخاطر. وتعتبر الطرق الأكثر شيوعاً للحصول على مثل ذلك الفهم في قوائم الاستقصاء وإجراء الاستفسارات والمناقشات مع الإدارة.³

¹ زياد أمين زيدان، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2000، ص 42

² إدريس أمين اشتبوي، المراجعة: معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، ليبيا، 1999، ص 100

³ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 63.

3. فهم أنشطة الرقابة:¹

يحصل المدققون على فهم بيعة الرقابة وتقييم المخاطر بطريقة مماثلة في أغلب عمليات المدققة، إلا أن حصول المدقق على فهم أنشطة الرقابة يختلف من عملية لأخرى بشكل ملحوظ، فبالنسبة للمؤسسة صغيرة الحجم تكون أنشطتها محدودة مقارنة مع المؤسسات كبيرة الحجم.

ويجب على المدقق أن يحدد أنشطة الرقابة الداخلية المقررة التي من المرجح أن تمنع أو تكتشف التحريفات الجوهرية في تأكيدات الرقابة الداخلية، وبعض المدققون ينظرون إلى تلك الأنشطة الرقابية بأنها تمثل القوة بينما يشار إلى المواقف التي تسمح للأخطاء أو المخالفات أن تحدث أو تظل بدون اكتشاف بمواطن ضعف، وقد قام بعض المدققون بتطوير قوائم إختبارية أو مصفوفات للأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تحدث بكل تأكيد بالرقابة الداخلية. ولا شك أن المعرفة التي يكتسبها المدقق بخصوص وجود أو غياب الأنشطة الرقابية عند القيام بإجراءات فهم المكونات الأخرى للرقابة الداخلية، يمكن أن تكون ذات قيمة كبيرة في تحديد ما إذا كان تخصيص عناية إضافية لنظام الرقابة الداخلية ضروري حتى يكون المدقق قادرا على تخطيط عملية المراجعة.

4. فهم و دراسة نظام المعلومات الحاسبي:

يقوم مدقق الحسابات بدراسة و فهم الرقابة الداخلية الحاسوبية من خلال تقسيم الأنشطة الحاسوبية إلى دورات ومن ثم متابعة عينات للنشاط من أولها إلى آخرها، وتسمى باختبارات المرور العابر، ويعد هذا الإجراء بمثابة دراسة للمسار المستندي والذي يعد من أهم وسائل الرقابة الوقائية في نظم المعلومات الحاسوبية، ويشير الواقع العملي أن لكل صناعة عدد معين من دورات العمليات، ولكنها يمكن أن تشترك جميعها في الدورات الخمس التالي:²

- 1.4. دورة المبيعات/الإيرادات: وتشمل الإجراءات والسياسات المتبعة وتقسيم الأعمال والواجبات بحيث لا يقوم شخص واحد بعمل أكثر من خطوة
- 2.4. دورة المشتريات/النفقات: وتشمل إجراءات شراء البضاعة أو الخدمات والموجودات.
- 3.4. دورة الإنتاج والاستثمار: وتشمل إجراءات تخزين المواد وصرف المواد للإنتاج وتوزيع عناصر تكلفة الإنتاج على البضاعة المصنعة، واحتساب قيد تكلفة البضاعة المباعة.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق 64-65

² جمال الدين بوسعيد، مرجع سابق، ص100.

4.4. دورة الرواتب و الأجر: وتشمل الإجراءات المتعلقة بتعيين وفصل الموظفين وتحديد الرواتب والأجر وعمل كشوفات الرواتب والاقتطاعات وإجراءات دفع الرواتب.

5.4. الدورة المالية: وتشمل تحويل الحصول على مصادر رأس المال.

5. فهم عملية المتابعة والمراقبة¹:

تمثل المعرفة الأكثر أهمية التي يحتاجها المدقق لفهم عملية المتابعة في الأنواع الرئيسية لأنشطة المتابعة التي تستخدمها المؤسسة بالإضافة إلى كيف يمكن استخدام تلك الأنشطة في تعديل إجراءات الرقابة الداخلية عندما يكون ذلك ضرورياً، ولا شك أن المناقشات مع الإدارة تعتبر الطريقة الشائعة للحصول على مثل ذلك الفهم.

ب: التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية²

بعد دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال تقسيم النشاط المحاسبي إلى دورات يكون مدقق الحسابات قد أكمل الدراسة الأولية، وبذلك يتمكن من تحديد أنظمة الرقابة الداخلية التي يمكن الاعتماد عليها لزيادة كفاءة وفعالية المدققة بعد تسجيل وتحديث الأنظمة، والتأكد من صحة العمليات من خلال اختبارات المطابقة بعد تحديد طبيعتها وتوقيتها ونطاقها، ويتم التقييم المبدئي للنظام لمعرفة ما إذا كان يمثل قاعدة يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها عند إعداد الحسابات الختامية وتحضير الرقابة الداخلية، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً وجب على المدقق حينئذ إجراء الاختبارات الجوهرية مع ملاحظة أن التقييم في هذه المرحلة هو تقييم أولي بمعنى أنه يحتاج إلى تأييد أو تعزيز عن طريق إجراء الاختبارات التفصيلية اللاحقة . ويرى بعض الباحثين أنه بناء على تحليل الإجابات والملاحظات التي تم الحصول عليها في الخطوة الأولى يمكن التوصل إلى توقعات حول كفاءة وفعالية النظام لمنع الأخطاء أو عدم قدرته على اكتشاف الأخطاء، وهنا يكون لابد من تعديل برنامج الاختبارات وتوسيع العينة، ويكون التقييم المبدئي بالنسبة لكل نشاط رئيسي للتأكد من وجود عناصر الرقابة الداخلية الخمسة بالنسبة لكل هدف من أهداف النظام الرقابي.

ج: التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية

يوصل مدقق الحسابات دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية إذا أسفرت الدراسة والتقييم المبدئي عن إمكانية الاعتماد على هذه النظم وينصب جل اهتمامه في هذه الخطوة على تقييم الأساليب الرقابية الموضوعية من قبل الإدارة والتي هدفها منع حدوث الأخطاء واكتشافها وتصحيحها، وذلك للتأكد من أنها تعمل كما هو مخطط لها، الأمر الذي يترتب عليه تحديد مواطن

¹ جمال الدين بوسعيد، مرجع سابق، ص 101.

² ياسين العيسى، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان 34-35، ص 20..

القوة والضعف في النظام، ومن ثم تحديد مدى وطبيعة إجراءات المدققة اللازمة تبعاً لذلك. ويقوم المدقق بالتقييم التفصيلي للرقابة

الداخلية المحاسبية لكل نوع رئيسي من العمليات والأصول المرتبطة بها بإتباع الخطوات التالية:¹

- ✓ الأخذ في الاعتبار كافة أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها؛
- ✓ تحديد الإجراءات الرقابية المحاسبية التي تكفل منع أو اكتشاف مثل هذا النوع من الأخطاء أو الغش؛
- ✓ التأكد من وجود الإجراءات الرقابية الضرورية ومن سلامة تنفيذها؛
- ✓ تقييم جميع نقاط الضعف المحتملة، وتعني جميع أنواع الأخطاء والغش المحتمل حدوثها والتي لا تغطيها إجراءات الرقابة الموجودة فعلاً.

ويتم تنفيذ الخطوات (1 و2) عن طريق وسائل دراسة وتقييم الرقابة الداخلية والتي سنتطرق إليها لاحقاً، بينما تنفذ

الخطوة (3) عن طريق اختبارات الالتزام في حين تنفذ الخطوة (4) في التقييم النهائي الذي يعتبر الخطوة الخامسة لتقييم نظام الرقابة

الداخلية.

د: اختبار الالتزام

تهدف هذه الخطوة التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في

المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات

والأساليب عن طريق تدريبهم و أداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب

منه².

وحسب "توماس وهنكي" فإن أداء اختبارات الالتزام يتم بعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدئي وتوثيق نظام الرقابة

الداخلية واقتناع مدقق الحسابات بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها، وأن هذه الاختبارات تصمم بهدف التأكد

من وجود مواطن قوة للنظام الرقابي فعلاً ومن أن الشركة تتبع تعليمات وسياسات وإجراءات النظام الموجودة في دليل الإجراءات أو

التي تعرف عليها المدقق من خلال استفساراته مع موظفي الشركة، وتساعد هذه الاختبارات المدقق في اتخاذ قراره النهائي بخصوص

مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية³.

¹ يوسف محمد جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان -الأردن، 2008، ص23.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان -الأردن، 2006، ص215.

³ . وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الاول، دار المريخ للنشر، الرياض -المملكة العربية السعودية، 2006، ص395.

وتهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة¹:

- ✓ تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية: قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما، ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان.
- ✓ جودة تنفيذ إجراءات الرقابة وحتى مع تنفيذ إجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة، ويمكن اختبار جودة إجراءات الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها التي عند اعتماد المبيعات الآجلة وفحص تفاصيل المستندات.
- ✓ الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة: يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة.

ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات، والمثال على ذلك، هو تقسيم الواجبات بين تداول المنتحصات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات النقدية، ويمكن اختبار التوقعات على المستندات لتحديد الأفراد الذين أنجزوا الإجراء المعين.

خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بعد انتهاء المدقق من فحص وفهم نظام الرقابة الداخلية، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه، والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الأولى من مراحل المدققة الميدانية، نظرا لأن جزءا كبيرا من المراحل الباقية يتعلق بالاختبارات الشاملة للأرصدة الظاهرة بالحسابات الختامية والميزانية، وهذا التقييم له دلالة كبيرة في تحديد نطاق الاختبارات، فيتم توسيع إجراءات المدقق في المناطق التي يكون فيها النظام ضعيفا.

وبصفة عامة بعد أن يقوم المدقق الخارجي بكل الخطوات السابقة يصل إلى أحد الاستنتاجات التالية²:

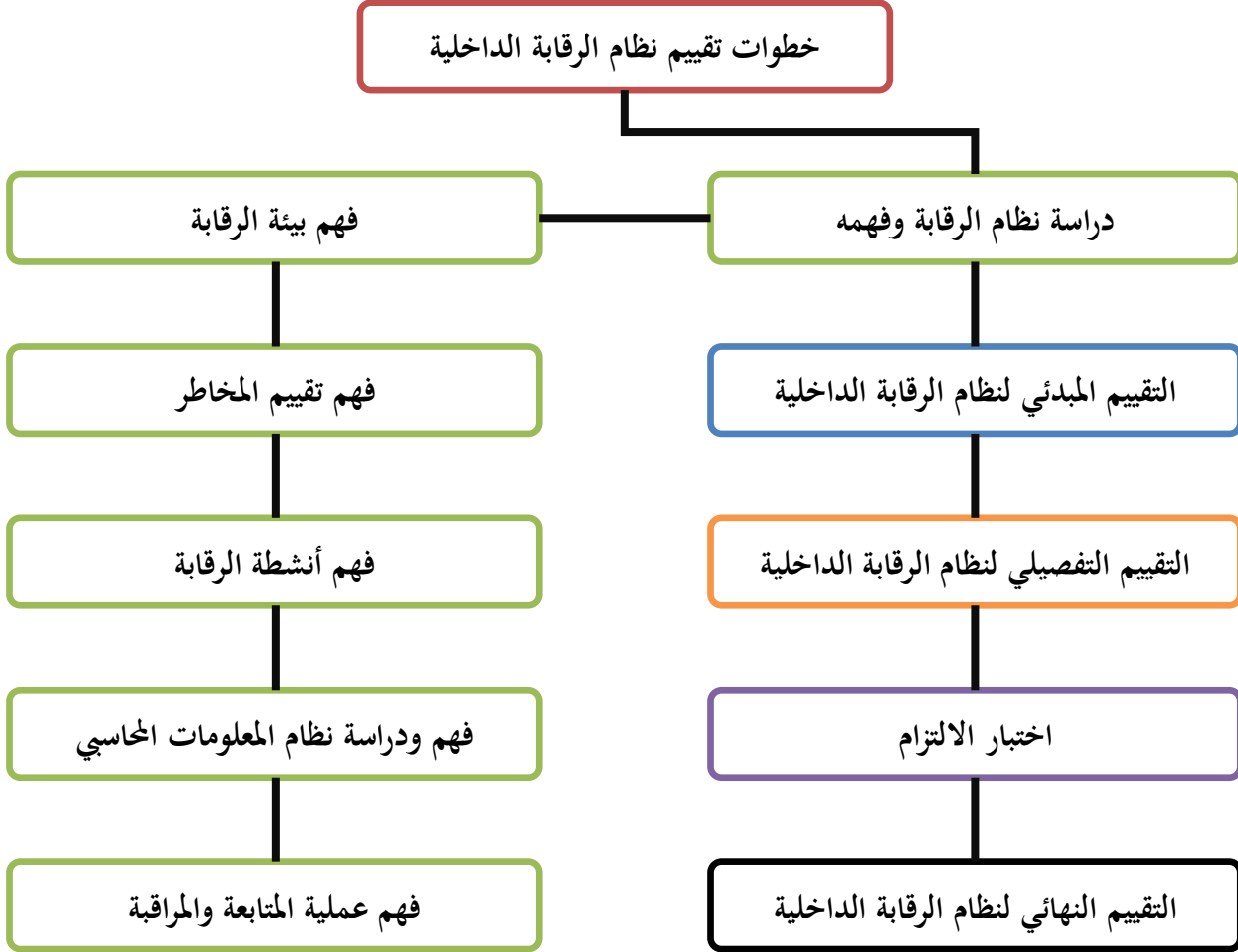
- ✓ سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية نفسه مع تطبيق المؤسسة تطبيقا كاملا لإجراءاته وتعليماته، وفي هذه الحالة يتوجب على مدقق الحسابات القيام بأداء عدد محدود من الاختبارات الأساسية لمدققة العمليات، وأرصدة الرقابة الداخلية بهدف تأييد رأيه عن هذه الرقابة الداخلية.
- ✓ سلامة و صحة نظام الرقابة الداخلية وعدم سلامة تطبيقه، وفي هذه الحالة يقوم بالتأكد من أن ذلك لا يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية، فإذا كان كذلك استمر في عملية المدققة دون الحاجة لزيادة عدد الاختبارات الأساسية، أما إذا كان عدم تطبيق النظام يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية فإنه يتوجب على مدقق الحسابات تكثيف عدد الاختبارات الأساسية حتى يعوض ضعف النظام.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 215-216.

² . وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 395-396.

✓ ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية نفسه، فضلاً عن عدم التزام المؤسسة بإجراءات وتعليمات الرقابة الواردة في النظام، ففي هذه الحالة لمدقق الحسابات الخيار إما أن ينسحب من عملية المدققة أو يتمتع عن إبداء رأيه على الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (01-02): يوضح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: اعتماداً على سليم كاتب، مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، مساهمة مدقق الحسابات في تعزيز الثقة في

نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019، ص30.

الفرع الخامس: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية:

لقد اوضحت معايير التدقيق فيما يخص المعيار رقم (400) والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية والصادر عن مجلس

معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB) على ان مخاطر التدقيق تتكون مما يلي¹.

01. المخاطر الملازمة "الجوهرية" (Inherent Risk): فقد نص المعيار على انه على مدقق الحسابات تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية. وعند تطوير برنامج التدقيق، فانه على المدقق ربط ذلك التقدير بأرصدة حسابات أساسية

¹-IFAC, IAASB, Hand Book, ISA, No. 400, opcit.223

وطائفة من المعاملات بمستوى التوكيدات، او الافتراض بأن المخاطر الملازمة مرتفعة بالنسبة للتوكيدات كذلك انه لتقدير المخاطر الملازمة يجب على مدقق الحسابات تقييم عوامل عديدة منها

أ- على مستوى البيانات المالية:

- امانة الادارة.

- خبرة الادارة والمعرفة لديها والتغيرات الادارية .

- الضغوط التي تتعرض لها الادارة.

- طبيعة عمل المنشأة.

- العوامل المؤثرة على القطاع الذي تنتمي له المنشأة.

ب- فيما يخص رصيد الحسابات والمعاملات.

- قابلية البيانات المالية للتحريف.

- العمليات الاساسية المعقدة والاحداث التي يمكن أن تتطلب استخدام خبير.

- الاجتهاد الشخصي عند تحديد ارصدة الحسابات.

- احتمالية تعرض الأصول للخسارة أو الاختلاس.

- اتمام عمليات غير عادية ومعقدة. - عمليات لم تتم معالجتها بطريقة عادية.

2- مخاطر الرقابة (Control Risk): ينص المعيار على أن خطر الرقابة هو الاخطاء التي يمكن أن تحدث في رصيد

حساب معين او عمليات اما متفردة او مجتمعة مع اخطاء بيانات اخرى لعمليات او ارصدة، وهذا النوع من الاخطاء لا يمكن

منعه او اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب بواسطة الأنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية، وفيما يخص مخاطر الرقابة فانه يجب

على مدقق الحسابات اتخاذ الاجراءات التالية⁽¹⁾

ا- أن يقوم بعملية التقدير الأولي لمخاطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بمنع حدوث معلومات

خاطئة اساسية او اكتشافها وتصحيحها .

ب- أن يقوم المدقق بتوثيق وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة وان يقوم بتقدير مخاطر الرقابة.

ج- ان يقوم مدقق الحسابات باجراء اختبارات الرقابة للحصول على ادلة اثبات تخص فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة

الداخلية وذلك للتحقق من تصميم هذه الأنظمة وهل تعمل على منع او اكتشاف وتصحيح المعلومات الخاطئة بشكل ملائم.

د- أن يقوم مدقق الحسابات بتحديد نوعية ادلة الإثبات الملائمة وتوقيت الحصول عليها خاصة فيما يخص فصل الواجبات.

هـ- ان يقوم مدقق الحسابات قبل ختام عملية التدقيق تقدير مدى صحة مخاطر الرقابة.

¹-أيوب بوقرورة، محمد عباد العالي، مدى تأثير أخلاقيات مهنة مدقق الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر ، الملتقى حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، يومي (20) و 21 نوفمبر 2013، ص 5

3- مخاطر الاكتشاف (Detection Risk): لقد عرف مجلس معايير التدقيق مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر الناتجة عن خطأ في البيانات ولا يمكن اكتشافها من قبل المدقق عند اجراء الاجراءات التفصيلية وقد تكون هذه الاخطاء موجودة في حساب معين او عملية او مجموعة عمليات وقد تكون مع اخطاء اخرى لبيانات او ارصدة .

هناك عدد من الاعتبارات يجب على مدقق الحسابات اخذها في الحسبان فيما يخص مخاطر الاكتشاف⁽¹⁾:

- طبيعة الاجراءات الجوهرية، كاستخدام اختبارات موجهة الى اطراف مستقلة من خارج المنشأة بدلا من الأطراف داخل المنشأة.
- نظام الرقابة الداخلية
- توقيت الإجراءات الجوهرية، القيام بالاجراءات في نهاية الفترة بدلا من اجراءها في موعد مبكر.
- مدى الاجراءات الجوهرية، كاستعمال عينة بحجم اكبر.

لشكل التالي يوضح العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق⁽²⁾.

الجدول رقم (01-02): يوضح العلاقة بين مكونات مخاطر التدقيق.

تقديرات المدقق لمخاطر الرقابة				
مرتفع	متوسط	منخفض		
مرتفع	قليل	متوسط	تقديرات المدقق لمخاطر الملازمة	
متوسط	متوسط	أعلى		
منخفض	أعلى	أعلى		

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان - الأردن، 2006 ص 224.

المساحات المضللة في هذا الجدول تتعلق بمخاطر الاكتشاف

4- المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تحدث نتيجة لضعف نظم الرقابة الداخلية المخاطر التالية:³

- ✓ عدم صحة وسلامة البيانات المحاسبية والمعلومات المطلوبة بالمنشأة ؛
- ✓ احتمال تباطؤ بعض الموظفين في القيام بتلاعب أو إخفاء بعض الأخطاء؛
- ✓ احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المنشأة أو حدوث مخالفات قانونية نتيجة عدم الالتزام بهذه اللوائح؛
- ✓ عدم تطبيق أحكام القانون القانونية السارية المفعول بالمنشأة؛

¹- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان - الأردن، 2006 ص 224.

²- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان - الأردن، 2006 ص 224.

³ ناصر عبد العزيز مصلح ، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، جامعة غزة ، 2007، ص 46.

- ✓ ضياع أصول المنشأة أو تعرضها للتلف وسوء الاستخدام؛
 - ✓ عدم مشروعية أو صحة العمليات المسجلة بالدفاتر ، وذلك لعدم كفاية المستندات المؤيدة لها؛
 - ✓ تسجيل العمليات في سجلات خطأ لعدم وجود مستندات مرقمة مسبقاً؛
 - ✓ اتساع حجم عملية المدققة واستنفاذها لوقت طويل؛
 - ✓ احتمال حدوث حالات تزوير وغش؛
- تعارض وتداخل بين المسؤوليات أو السلطات وعدم الكفاية الإنتاجية المطلوبة وبالتالي الانحراف عن الأهداف المخططة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

اطلع الباحثان على عدد من البحوث والدراسات المتاحة في التدقيق المحاسبي الخارجي وكذلك الرقابة الداخلية، واتضح من خلال استعراض هذه الأبحاث والدراسات تركيز الكثير منها على دراسة مسؤوليات مدقق الحسابات ومهامه في جانب الرقابة المحاسبية، كما أنها تركز على الرقابة الداخلية كمفاهيم فقط وسيتم عرض الدراسات السابقة على النحو التالي:

المطلب الأول: الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

1) دراسة (معن محمد الحسن حامد العركي، 2021)¹، بعنوان: "تأثير التدقيق الخارجي على جودة معلومات الرقابة الداخلية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على عملية دور التدقيق الخارجي في جوده معلومات الرقابة الداخلية بالتطبيق على بنك فيصل الإسلامي 2017 م وإعطاء لمحة تاريخيه حول المدققة ومعايير المدققة، التعرف على الدور الذي يلعبه الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- تقوم المدققة الداخلية بدور هام في زيادة موثوقية معلومات القوائم المالي؛
- تقوم التدقيق الخارجي بدور في تحسين ملاءمة معلومات الرقابة الداخلية؛
- التدقيق الخارجي تساهم في تحسين جودة معلومات الرقابة الداخلية؛
- الاتصال والتنسيق بين أعضاء لجان المدققة يزيد من تحسين جودة معلومات الرقابة الداخلية بالبنك.

¹ معن محمد الحسن حامد العركي ، " تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية " ، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 28، سنة 2021.

(2) دراسة (إيهاب مكي محمد عبد الله، 2020)¹، بعنوان: "دور المدقق الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية".

تناولت الدراسة دور المدقق الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات هل يؤدي التزام المدقق الخارجي بمعايير المدققة إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، هل تؤدي قدرة المدقق الخارجي علي إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المدققة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وهدفت الدراسة إلى بيان الدور الذي يؤديه التزام المدقق الخارجي بمعايير المدققة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ، توصلت الدراسة إلى أن قدرة المدقق الخارجي علي القيام بالفحص الجيد للسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن إتباع المدقق الخارجي لوسيلة المصادفات كأداء للحصول علي مصادقات أو إقرارات مكتوبة من العملاء تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن قدرة المدقق الخارجي علي ملاحظة التجهيزات الخاصة بالعمل ومتابعة تنفيذ بعض المهام المحاسبية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، توصي الدراسة بضرورة احتواء تقرير المدقق الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المدققة للحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وضرورة قيام المدقق الخارجي بإعداد خطة مدققة الفعالة ووضع إستراتيجية شاملة لتساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية كما يجب علي المدقق الخارجي بذل للعناية المهنية اللازمة ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المدققة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

(3) دراسة (كسكس مسعود و زرقون محمد) 2019 :

بعنوان دور مدقق الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المهنيين

والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018:²

هدفت الدراسة للتوفيق بين الإطار النظري الذي يضبط علم تدقيق الحسابات من خلال التعريف بمدقق الحسابات ويحدد مجمل متغيراته التي تشهد تسارعا كبيرا في مجال الممارسة المهنية، والإطار العملي الذي أصبح جانبا متكاملًا بذاته، حيث تشرف عليه مجموعة من الهيئات المهنية التي تسعى إلى اعتماده كلغة تعامل موحدة في المجال المحاسبي والمالي، وفي ظل السعي وراء معلومات تتصف بالمصداقية والتعبير العادل والملائم على وضعية المؤسسات بمختلف أنواعها. وفي ظل المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الوطني والتي تشهد المنافسة الحرة وتقر آليات السوق، أصبح من الضروري اعتماد تدقيق الحسابات كمهنة ضرورية لمتطلبات المرحلة، والوقوف على أهم معالم أساسها النظري، حيث تم من خلال هذه الدراسة محاولة

¹ إيهاب مكي محمد عبد الله ، " دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية " ، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد 25، سنة 2020.

² مسعود كسكس، محمد زرقون، دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري 2018/2019.

التعرف بصورة مفصلة على الإطار النظري لتدقيق الحسابات وكذلك تتبع الممارسة المهنية وفق المعايير المتعارف عليها والتي تلقى قبولا عاما لدى الهيئات المهنية، وهذا من أجل إظهار الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية وتقييم النظام المولد لها، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من عملية المدققة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها.

4) دراسة روضة مجول¹ 2018، "تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية"

تعالج هذه الدراسة موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، والهدف منها التعرف على نظام الرقابة الداخلية وأهم إجراءاته وطرق تقييمه في المؤسسة وكذا التطرق إلى المخاطر الناجمة عن ضعفه. للوصول إلى هدف الدراسة تم جمع البيان بالاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والقوانين والمراسيم التي لها علاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على بعض الدراسات التي لها علاقة بالدراسة، وهذا من اجل تغطية الجانب النظري للموضوع. أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية لدى مكتب للمحاسبة، من أجل تتبع مختلف مهامه بالتحديد إعداد تقرير مدقق الحسابات حول تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما توصلت الدراسة الى أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها واستقرارها وبهذا فان الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.

5) دراسة (بديرة فارس, بيطار بهاء الدين 2018)² بعنوان "دور الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة "

هدفت الدراسة إلى ان وجود نظام رقابة داخلي في المؤسسة يساهم في المحافظة على أصول و ممتلكات المؤسسة و التالي منع الاختلاسات ، كما يوفر النظام ضمانات كافية بأن المعلومات المحاسبية يتم استخدامها في اتخاذ القرار يمكن اعتبارها ذات مصداقية عالية . ان وجود هذا النظام في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل واف ومفصل وذلك لمعرفة نقاط القوة والضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف.

¹ روضة مجول ، تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومدققي الحسابات في ولاية ورقلة مذكرة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

² بديرة فارس, بيطار بهاء الدين، دور الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق و محاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة 2018.

(6) دراسة (خالد احمد حمودة، فاطمة شادي هدية حسن، زهرة عبد السلام محمد احمد حمودة، 2018)¹ بعنوان " دور

المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية"

تناقش هذه الدراسة مشكلة دور المدقق الداخلي ودوره في الرقابة على اموال المنظمة ومدى فاعلية دوره وقدرته على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت الملائم ، وطرحت الدراسة ثالث فرضيات لحل الاشكالية المطروحة في المؤسسات محل الدراسة . وهدفت الدراسة بشكل مباشر الى تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل و المحافظة علي مستوى الأداء الجاري واكتشاف أية انح ارفات كالتغير المفاجئ في سير العمل بما يتعلق بالأمور المالية. وفي المنهجية تم الاعتماد على الدراسة المكتبية من خلال الطالع على الكتب والمدقق والدراسات السابقة والتقارير المعدة والتي تتناول موضوع البحث. وفي الجانب العملي تم جمع البيانات والمعلومات من خلال العمل الميداني وذلك من خلال والاستبيان والمقابلات الشخصية المباشرة مع مدير عام إدارة الشؤون الإدارية والمالية ورئيس القسم المالي رئيس قسم الشؤون الإدارية. قسمت الدراسة الى قسمين / قسم نظري يتضمن التعريف بالمتغيرات - وقسم ميداني يتضمن الاستبيان الذي عولجت بياناته باستخدام الوسائل الحصائية . توصلت الدراسة الى جملة من النتائج اهمها : ال يتم الاستعانة بخبراء متخصصين من خارج المؤسسة عند أعداد خطط وسياسات . العمل داخل المؤسسة غير روتيني وال يتم وضع خطة مسبقة. عدم مراعاة المؤهل العلمي للموظفين، مما يؤثر على عدم تقديم العمل بشكل جيد والكفاءة

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية

1. دراسة (Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi, 2018)² بعنوان: " The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector"

الهدف من الدراسة التجريبية هو فحص وتحليل تأثير التدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي. حصلت هذه الدراسة على بيانات من البيانات الأولية، عينة هذه الدراسة التجريبية هي موظف يعمل في أكبر ثلاثة بنوك في إندونيسيا ولديه خبرة عملية لا تقل عن عامين. يستخدم هذا البحث تحليل الانحدار الخطي المتعدد كاختبار فرضية.

1 خالد احمد محمد حمودة , فاطمة شادي هدية حسن,زهرة عبد السلام محمد احمد حمودة دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية: ، مجلة دراسة الانسان و المجتمع، العدد 05 لسنة 2018.

²Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi, « The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector», Opcion, Año 34, N° 86 (2018):3045-3056 ISSN 1012-1587/ISSN: 2477-9385

ونتائج الدراسة التجريبية (1) كان للتدقيق الداخلي تأثير إيجابي كبير على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي، (2) كان لنظام الرقابة الداخلية تأثير إيجابي كبير على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي.

2. دراسة (Fras A.N AL-Dalabih, 2017) ¹ بعنوان: " The Role Of External Information Listed In The Financial Auditor In Protecting The Financial The Jordanian Industrial Companies Statements In"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المالية المدرجة في الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية. تكونت عينة الدراسة من 70 مدقق حسابات يعملون في شركات صناعية أردنية، وتم تصميم استبيان وتوزيع عليهم. تم استلام ما مجموعه 68 استبياناً صالحة للتحليل الإحصائي تمثل 97٪ من الاستبيانات الموزعة الإجمالية؛ وتم تحليل الاستبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. أظهرت نتائج الدراسة أن المدقق الخارجي يستخدم تقنية المعلومات في فحص المعلومات المالية المدرجة في البيانات المالية، كما تبين أن المدقق الخارجي حريص على التأكد من مصداقية البيانات المالية للشركة. وأوصت الدراسة المدقق الخارجي في الشركات الصناعية الأردنية بأن يكون أكثر اهتماماً بتحديث النظام المالي الإلكتروني للشركة

3. دراسة (Aram Jawhar Mohammad&,Dler Mousa Ahmed 2000) ² بعنوان: " The Impact of Audit Committee and External Auditor Characteristics on Financial Reporting Quality among Malaysian Firms "

تبحث هذه الدراسة في العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وخصائص المدققين الخارجيين (المتغيرات المستقلة) وجودة التقارير المالية (المتغير التابع)، استخدمت الدراسة عينة من الشركات من بورصة ماليزيا، صراحةً أفضل 100 شركة أداءً وفقاً لبورصة ماليزيا للأوراق المالية، يثبت تحليل التقارير السنوية أن لجنة التدقيق (الاستقلالية والخبرة والاجتهاد) لديها القدرة على التنبؤ بجودة التقارير المالية، ومع ذلك ، تشير النتائج إلى أن قيادة الصناعة لديها تأثير كبير على جودة التقارير المالية ، ولكن من ناحية أخرى ، ليس لشركات التدقيق الكبيرة أي تأثير كبير على جودة التقارير المالية. تضيف هذه الدراسة إلى المعرفة بممارسات وإجراءات لجنة التدقيق في الأدبيات المحاسبية فيما يتعلق بالسياق الماليزي، لا يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة لأن الدراسة

Information Listed In The Financial ¹Fras A.N AL-Dalabih, « The Role Of External Auditor In Protecting The Financial The Jordanian Industrial Companies», Journal of Modern Accounting and Auditing, January 2018, Vol. 14, No. 1, 6-16 Statements In
doi: 10.17265/1548-6583/2018.01.002

²Aram Jawhar Mohammad&,Dler Mousa Ahmed, « The Impact of Audit Committee and External Auditor Characteristics on Financial Reporting Quality among Malaysian Firms », Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN 2222-1697
(Paper) ISSN 2222-2847 (Online), Vol.8, No.13, 2017

استخدمت أفضل 100 شركة أداءً من ماليزيا بغض النظر عن صناعات معينة، قد تتغير نتائج هذه الدراسة إذا استخدمت الأبحاث المستقبلية مجموعات مختلفة من شركات العينة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه

الاختلاف فيما يلي:

❖ أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، نجد أن هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد

المختلفة لمدقق الحسابات في الجزائر ودوره نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تناولت جوانب عديدة مثل:

◀ دراسة مدقق الحسابات من الجانب القانوني؛

◀ أهمية مدقق الحسابات في إستمرارية المؤسسة؛

◀ دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

أما الدراسة الحالية والتي اتسمت بمساهمة مدقق الحسابات في اضعاف الفعالية على نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه

في المؤسسة الاقتصادية كما تميزت بدراسة جانب آخر والذي تمثل في دور مدقق الحسابات في نظام الرقابة الداخلية من خلال

تعزيز الثقة الملاك في هذا الأخير حول رأيه إتجاه نظام الرقابة الداخلية.

كما تم الإستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية:

1- تم الإستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة في المذكرة؛

2- تم أتباع الطريقة في إختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة للدراسة الحالية؛

3- تم الإستفادة منها لتكوين الجانب النظري و إعداد خطة تتناسب و تحديد متغيرات الموضوع؛

4- تم إعداد دراسة الحالة من خلال تحليل تقرير مدقق الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

5- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والإنطلاق في الدراسة الحالية.

❖ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من حيث المكان والزمان:

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد في (ولاية ورقلة) بين معدي الرقابة الداخلية وممارسي مهنة المحاسبة، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية وأجنبية، خلال الفترة من سنة 2013 إلى 2017.

2- من حيث عدد العينة:

نجد أن جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد من خلال مقارنة بالدراسة الحالية وبعضها الآخر أقل وذلك حسب إمكانية كل دراسة، بينما أعدمت هذه الدراسة على استبانته موزعة لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجنوب الشرقي الجزائر.

3- من حيث المتغيرات:

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال وجهة نظر معدي الرقابة الداخلية، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمي الرقابة الداخلية، المدققة القانونية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

التدقيق المحاسبي الخارجي هو عبارة عن عملية منظمة للحصول على أدلة عن الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة صحتها وصدقها، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المهمة بعملية التدقيق، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذلك التحقق من مدى مطابقة هذه العناصر للأحداث الاقتصادية.

الرقابة الداخلية أداة الإدارة وعينها، حيث يقوم من خلالها مدقق الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة، ثم التقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه، كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة.

الفصل الثاني:
الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد استيفائنا للجزء النظري، والذي تناول كل من التدقيق المحاسبي الخارجي والرقابة الداخلية، وكذا أهم الدراسات السابقة في هذا المجال، سنحاول في هذا الفصل التطرق إسقاط الجانب النظري على عينة من مدققي الحسابات وخبراء محاسبين، وهذا لتقصي وجهات النظر حول دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة؛

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة:

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الإشكاليات الفرعية المقترحة ومن أجل الإحاطة بالموضوع واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على الواقع، لذلك سنتطرق إلى عرض طريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال مختلف مراحل إعداد الاستبيان.

الفرع الأول: المنهج المتبع:

أولاً: مراحل ومحتوى بناء الاستبيان:

نظراً لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ويقصد الإمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيًا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتصميم استبيان وفق مراحل محددة موجهة إلى العينة محل الدراسة و التي لها العلاقة بموضوع الدراسة من مدققي الحسابات و خبراء و أستاذة جامعين مختصين في المدققة و المحاسبة سوف نقوم أولاً بعرض الدراسة الميدانية .

ثانياً: مراحل تصميم الاستبيان:

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتمثل فيما يلي :

استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة وذلك لجمع البيانات والمعلومات من الواقع المهني للمدققة في الجنوب الشرقي، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة موجهة إلى مجموعة من المهنيين من مدققي الحسابات و خبراء محاسبين و أستاذة مختصين في المحاسبة و المدققة، لإبداء آرائهم و تطلعاتهم حول مشكلة الدراسة.

وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و وضوح المضمون، حتى يتم

تسهيل الإجابة على ما تقدمانه من أسئلة فقد تم تصميمه على ثلاثة مراحل وهي:

(1) **مرحلة التصميم الأولي:** المرحلة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، قمنا فيها بجمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة للموضوع، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة البسيطة آخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد الأسئلة طريقة بسيطة استعمال اللغة السليمة مع شرح بعض المصطلحات للمساعدة على توضيح المفهوم. بالإضافة إلى ترتيب الأسئلة مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

(2) **مرحلة إعداد التصميم:** وهي الخطوة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على عينة الدراسة (خبراء محاسبة، مدققي الحسابات، أستاذة جامعين)، بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم.

3) مرحلة التصميم النهائي: وهي المرحلة الأخيرة، بحيث تم إجراء التعديلات اللازمة وبعدها تم تصميم الاستبيان بشكله النهائي، ثم توزيعه ونشره على النحو التالي:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- ارسال عن طريق البريد الإلكتروني؛
- الاستعانة ببعض الزملاء فيما يخص الأماكن البعيدة.

وبهذا ضمانا عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية الاسترجاع فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق التوزيع السالفة الذكر.

ثالثا: محتوى الاستبيان:

ككل الدراسات السابقة تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وكذا معلومات عامة حول أفراد عينة الدراسة كالجنس والعمر والشهادة المتحصل عليها. كما تم التوضيح أن المعلومات لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة:

أولا: مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من ومدققي الحسابات وخبراء المحاسبة والأساتذة الجامعيين الذين يقومون بالتدقيق الخارجي لعدة مؤسسات.

ثانيا: عينة الدراسة:

قمنا باختيار مجموعة من مكاتب المحاسبة لمنطقة الجنوب الشرقي للجزائر كمجتمع للدراسة، وذلك لأنهم أكثر فئة معنية بموضوع الدراسة.

وقمنا بإعداد استبيان إلكتروني بسبب جائحة كوفيد19 لعدم المقدرة على التنقل وإرساله عبر البريد الإلكتروني ومواقع التواصل الاجتماعي، أما بالنسبة للمكاتب المتواجدة في ولاية ورقلة فقمنا بتوزيع 30 استبيان ورقي، وبعد الجمع تم استرجاع 26 استبيان ورقي، أما بالنسبة للاستبيان الإلكتروني فقد وجدنا 19 إجابة ونوضح في الجدول التالي عدد الاستثمارات القابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم 02-01: يوضح الاستثمارات القابلة للتحليل

المنطقة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات القابلة للتحليل
ورقلة	30	26	23
استبيان إلكتروني			19
المجموع			42

المصدر: من إعداد الطلبة بعد عملية الفرز

ثالثا: جمع معلومات الدراسة

الجانب النظري: تم جمع معلومات هذا الجانب من مجموعة من الكتب والدراسات السابقة المنشورة والمجلات الجامعية والجرائد الرسمية، وذلك من أجل الإلمام بالموضوع.

الجانب التطبيقي: تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث قسم إلى قسمين القسم الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، أما القسم الثاني فيحتوي على الأسئلة المصاغة من أجل اختبار الفرضيات، والوصول إلى الأهداف المرجوة.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

سنحدد في هذا المطلب كيفية إعداد وتقسيم أداة الدراسة (الاستبيان) وتقسيماتها وكذلك إلى أهم الأدوات الإحصائية

المستعملة في الدراسة الميدانية.

الفرع الأول: أدوات الدراسة

أولا: الاستبيان

قمنا بإعداد الاستبيان بغرض دراسة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية

وذلك عن طريق التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS النسخة 22، حيث مررنا بالمراحل التالية من أجل صياغة الاستبيان:

- جمع المعلومات من الدراسات السابقة.
- إعداد أسئلة أولية للاستبيان.
- التعديل في النسخة الأولية من الاستبيان بعد التشاور مع الأستاذ المشرف.
- عرض الاستبيان للتحكيم على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين من أجل أخذ اقتراحاتهم.
- إخراج النسخة النهائية من الاستبيان بعد أخذ الاقتراحات بعين الاعتبار.

وتم مراعاة بعض النقاط أثناء إعداد أسئلة الاستبيان أهمها:

• سهولة وبساطة الأسئلة.

• عدم الإكثار من الأسئلة لتجنب الملل وعدم التركيز أثناء الإجابة.

تم تقسيم الاستبيان كما يلي:

• **القسم الأول:** ويتعلق هذا القسم بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة).

• **القسم الثاني:** تم تقسيم هذا القسم إلى ثلاث محاور على أساس الفرضيات المطروحة، وتضمن 17 سؤالاً.

- **المحور الأول:** ضم 07 أسئلة حول العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.

- **المحور الثاني:** ضم 04 أسئلة حول تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- **المحور الثالث:** ضم 05 أسئلة حول تدقيق الحسابات الخارجية آلية فعالة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أثناء تفريغ الاستبيان اعتمدنا على التتقيط التالي:

• **القسم الأول:** تم تنقيطه على أساس ترتيب الخيارات فمثلا الخيار الأول 1، والخيار الثاني 2، والخيار الثالث 3 ... الخ.

• **القسم الثاني:** فتم اعتماد مقياس ليكرت الثلاثي، الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 02-02: مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	موا	محايد	غير
الدرجة	3	2	1
	فق		موافق

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي، باستخدام SPSS، الجزء الثالث موضوعات مختارة.

وكان جدول الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي كالآتي:

الجدول رقم 03-02: يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين

ثانيا: المقابلة

اعتمدنا على المقابلة مع جزء من عينة الدراسة من أجل التأكد من فهمهم لأسئلة الاستبيان، وذلك لضمان صحة الإجابة على الاستبانة.

وللتأكد من صدق وثبات الاستبانة قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ الذي يدل على الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان، ويكون ألفا كرونباخ مقبول إذا تجاوزت نسبته 60% أي (0.6).

وبعد حسابنا لمعامل ألفا كرونباخ والذي بلغت نسبته 80.9% وهذا يعتبر مقبول ويعبر على ثبات الاستبانة.

الجدول رقم 02-04: معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	معامل ألفا كرونباخ
17	.819

المصدر: من مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة

من أجل الإجابة على الإشكالات المطروحة واختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22 لحساب كل من:

- توزيع عينة الدراسة (التكرار والنسبة)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري)؛
- حساب معامل ألفا كرونباخ (تمت التطرق إليه سابقاً)؛

اختبار T-test echantion unique

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها:

سنتناول في هذا المبحث عرض لنتائج الدراسة، المتحصل عليها بواسطة أدوات وبرامج الإحصاء إضافة إلى تحليلها ونتائج

اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: نتائج الدراسة

يوضح هذا المطلب نتائج الدراسة الديموغرافية، وإضافة إلى ذلك النتائج والجداول المتحصل عليها بواسطة برنامج المعالجة

الإحصائية.

الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة

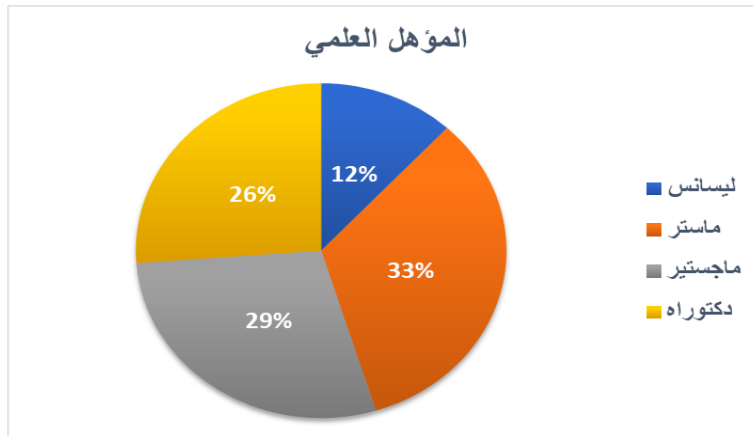
1- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم 02-05: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المؤهل العلمي"

الرقم	العينة	الفئة	التكرار	النسبة
1	المؤهل العلمي	ليسانس	5	11.9
		ماستر	14	33.3
		ماجستير	12	28.6
		دكتوراه	11	26.2
	المجموع		42	100

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل رقم (01-02): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المؤهل العلمي"



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

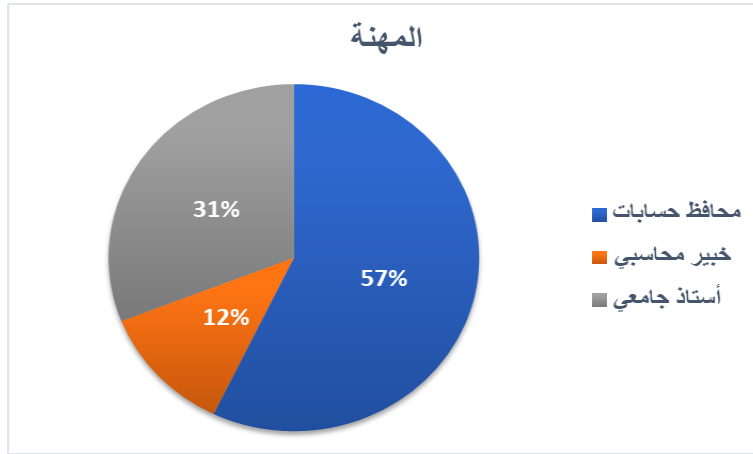
2- توزيع العينة حسب المهنة

الجدول رقم 02-06: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المهنة"

الرقم	العينة	الفئة	التكرار	النسبة
2	المهنة	مدقق حسابات	24	57.1
		خبير محاسبي	5	11.9
		أستاذ جامعي	13	31.0
	المجموع		42	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-02): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المهنة"



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

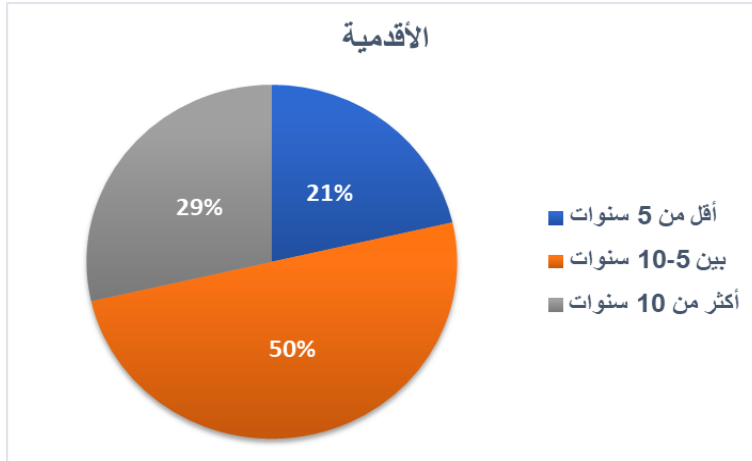
3- توزيع العينة حسب الأقدمية

الجدول رقم 02-07: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "الأقدمية"

الرقم	العينة	الفئة	التكرار	النسبة
3	الأقدمية	أقل من 5 سنوات	9	21.4
		بين 5-10 سنوات	21	50.0
		أكثر من 10 سنوات	12	28.6
	المجموع		42	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-03): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "الأقدمية"



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثاني: مقياس الإحصاء الوصفي

1- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارة المحور الأول:

الجدول رقم 02-08: يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارة "المحور الأول"

اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات			العبارات
			موافق	محايد	غير موافق	
موافق	0.498	2.61	25	17	0	يسعى ممارسي مهنة المدققة إلى تهيئة التأهيل العلمي والعملية لأعضاء مكتب التدقيق الخارجي
موافق	0.614	2.70	32	7	3	التزام الحيادية والموضوعية من قبل المهنيين عند القيام بعملية المدققة
موافق	0.527	2.70	30	11	1	التعاون بين معدي الرقابة الداخلية وأعضاء مكتب التدقيق الخارجي
موافق	0.438	2.84	36	5	1	الاعتماد على دلائل خارجية متعلقة بالمؤسسة لترشيد عملية المدققة
موافق	0.637	2.75	35	3	4	توظيف كوادر غير مؤهلة بصفة مهنية وعملية يؤثر على شهرة مكتب التدقيق الخارجي
موافق	0.744	2.61	31	5	6	كثرة المتعاملين مع مكتب التدقيق الخارجي ينقص من فعالية عملية المدققة
موافق	0.715	2.56	28	9	5	تأثير الجانب المادي على مدقق الحسابات يقلل من جودة المدققة
موافق	0.596	2.68	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

2- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات المحور الثاني:

الجدول رقم 02-09: يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثاني"

اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات			العبارات
			موافق	محايد	غير موافق	
موافق	0.801	2.68	34	6	2	تحسين السجلات القانونية و تعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة
محايد	0.865	2.64	7	32	3	موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية الرقابة الداخلية
محايد	0.734	1.9	11	30	1	ترصيد حسابات التقديرات يؤكد من مصداقية الحسابات و منه مصداقية الرقابة الداخلية
موافق	0.941	2.42	0	0	0	تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها
موافق	0.893	2.92	5	5	5	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة
موافق	0.847	2.512	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام			

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

1- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات المحور الثالث:

الجدول رقم 02-10: يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثالث"

اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات			العبارات
			موافق	محايد	غير موافق	
موافق	0.765	2.57	36	6	0	يراجع مدقق الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها
موافق	0.934	2.88	36	4	2	يتابع مدقق الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي ومقارنته
محايد	0.802	2.20	8	33	1	يتابع مدقق الحسابات أرصدة حسابات التقديرات ومدققة ترصديها
موافق	0.91	2.41	37	5	0	يتابع مدقق الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور و الأنظمة المستعملة
موافق	0.573	2.95	34	6	2	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة
موافق	0.797	2.602	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام			

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثالث: اختبار "ت" T-test

الجدول رقم 02-11: يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور

One-Sample Test						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig.	df	t	
Upper	Lower					
2.7615	2.5786	2.67007	.000	41	58.972	المحور الأول
2.8660	2.6714	2.76871	.000	41	57.460	المحور الثاني
2.7693	2.5879	2.67857	.000	41	59.642	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسة

يتناول هذا المبحث، تحليل لمخرجات المعالجة الإحصائية، وتفسيرها واختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بالدراسة

الميدانية.

الفرع الأول: تفسير وتحليل نتائج الدراسة

أولاً: تحليل المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري

- تحليل عبارات المحور الأول:

نلاحظ من الجدول (02-08) احتمال العبارة (الاعتماد على دلائل خارجية متعلقة بالمؤسسة لترشيد عملية المدققة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.84) وانحراف بـ(0.438)، بينما احتلت العبارة "تأثير الجانب المادي على مدقق الحسابات يقلل من جودة المدققة" أقل متوسط يقدر بـ(2.56) وانحراف بـ(0.715).

ونلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.68) وانحراف (0.596)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي في الجزائر".

- تحليل عبارات المحور الثاني:

نلاحظ من الجدول (02-09) احتلال العبارة الأخيرة (كل ما سبق يزيد من مستوى الفعلي للمؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.92) وانحراف (0.893)، بينما احتلت العبارة الثالثة (التأكد من أرصدة حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات) أقل متوسط قدر بـ(1.90) وانحراف (0.734). و يلاحظ متوسط عام يقدر بـ (2.51) بدرجة انحراف (0.847) مما يدل على وجود تفاوت معتبر في آراء العينة حول مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه.

- تحليل عبارات المحور الثالث:

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (02-10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.20 و 2.95، باحتلال العبارة الأخيرة (كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.95) وانحراف بـ (0.573)، بينما احتلت العبارة الثالثة (يتابع مدقق الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مدققة ترصديها) أقل متوسط يقدر بـ(2.20) وانحراف (0.802). و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.60) وانحراف (0.797)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول أثر مدقق الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

تم اختبار فرضيات الدراسة بواسطة اختبار T-test échantillon unique الموضحة في الجدول رقم (02-

11).

- اختبار الفرضية الأولى:

H0: "لا توجد عوامل مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي كمهنة مستقلة في الجزائر".

H1: "توجد عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي كمهنة مستقلة في الجزائر".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية "هناك عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي كمهنة مستقلة في الجزائر".

- اختبار الفرضية الثانية:

H0: "تدقيق الحسابات ليست آلية من آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية".

H1: "تدقيق الحسابات آلية من آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية".

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية "تدقيق الحسابات آلية من آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية".

- اختبار الفرضية الثالثة:

H0: "لا توجد عدة طرق وأساليب يتم إعدادها مسبقا من طرف مدقق الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية".
H1: "توجد عدة طرق وأساليب يتم إعدادها مسبقا من طرف مدقق الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية".
تم اختبار الفرضية من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية "توجد عدة طرق وأساليب يتم إعدادها مسبقا من طرف مدقق الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية".

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة الموضوع عن طريق الاستبانة وتحليلها بمختلف الأساليب الإحصائية حاولنا إسقاط الجانب النظري واختباره على الواقع الفعلي، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى معرفة دور التدقيق المحاسبي الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الخاتمة

الخاتمة:

بعد التعرف على كل من التدقيق المحاسبي الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في الفصل النظري و إسقاط ذلك في الفصل التطبيقي الذي جاء عبارة عن دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجنوب الشرقي الجزائري والذي جاء حول واقع مساهمة المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وجاءت نتائج الدراسة خلال تحليل الجداول النظرية والعملية للدراسة الميدانية، التي طبقت على عينة من المحاسبين في مناطق الجنوب الشرقي للجزائر، هدفت هذه الدراسة، إلى دراسة "دور التدقيق المحاسبي الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، تم التوصل إلى عدد من النتائج نذكرها فيما يلي:

أولاً: النتائج

1. للمدقق الخارجي دور فعال في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال رأيه الفني المحايد حول سلامة الرقابة الداخلية،
2. للمدقق الخارجي تأثير على مستخدمي الرقابة الداخلية لا سيما الملاك و المسيرين؛
3. رأي المدقق الحسابات الفني المحايد حول سلامة الرقابة الداخلية من خلال سلامة المعلومة المحاسبية له دور فعال في توجيه قرارات المسيرين و الملاك في البيئة المحاسبية الجزائرية.
4. من خلال اختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000):
بالنسبة للفرضية الأولى: أثبتت الدراسة أن "هناك عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي كمهنة مستقلة في الجزائر".
- بالنسبة للفرضية الثانية: أثبتت الدراسة أن "تدقيق الحسابات آلية من آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية؛".
- بالنسبة للفرضية الثالثة: أثبتت الدراسة أن "توجد عدة طرق وأساليب يتم إعدادها مسبقاً من طرف مدقق الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية".

ثانيا: التوصيات

- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات التدقيق الخارجي واعتماد المدققة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.
- تفعيل دور المصنف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومدققي الحسابات والخبراء المحاسبين، كالهئية الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لتدقيق الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لتدقيق الحسابات والإطار النظري لها، بحيث يتم اعتماد التصحيحات والتعديلات في المجال المحاسبي على أساس الاحتياجات من المعلومات ومتطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة، وليس على أساس نقل التجارب والتعديلات التي يخضع لها المجال المحاسبي ومجال المدققة بصفة خاصة.
- مع ظهور معلومات تتميز بعموض نسبي وتتطلب مدققة خاصة، والتي تتمثل في المعلومات المرتبطة بالتجارة الالكترونية، مما يفتح المجال للبحث في أبعاد وتقنيات هذه المدققة، في ظل التداول الكبير لمعلوماتها واعتمادها في جملة من القرارات.

رابعا: آفاق الدراسة

- لا يزال البحث خصبا في مجال البحث العلمي لاسيما المعلومة المحاسبية ومساهمة المدقق الخارجي في تحسين جودة هذه الأخيرة لذا أرتينا لفتح المجال لما بعد من الباحثين من خلال البحث فيما يلي:
- فعالية المدقق الخارجي في الرفع من نظام الرقابة الداخلية،
 - استقلالية مدقق الحسابات و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛
 - واقع مدققي الحسابات الخارجين في تحسين نظام الرقابة الداخلية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
 - تأثير البيئة المحاسبية على جودة تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

المراجع

المراجع:

الكتب:

1. احمد حسين علي حسين، "نظم المعلومات الحاسوبية (الإطار الفكري والنظم التطبيقية)"، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2006؛
2. أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000؛
3. اكمال الدين سعيد، "نظم المعلومات الحاسوبية لاتخاذ القرارات"، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002؛
4. أمين السيد أحمد لطفي، "مدققة وتدقيق المعلومات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005؛
5. أمين السيد أحمد لطفي، "مدققة وتطبيق نظم المعلومات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005؛
6. أمين السيد احمد لطفي، "نظرية المحاسبة القياس والافصاح والتقارير المالي"، الدار الجامعية، 2007، الإسكندرية؛
7. أمين السيد أحمد لطفي، "نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005؛
8. حنان رضوان حلوة، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003؛
9. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001؛
10. دلال القاضي ومحمود البياتي، "منهجية وأساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2008؛
11. رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006؛
12. عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت، 1990؛
13. عبد الرزاق محمد قاسم، "نظم المعلومات الحاسوبية الخوسبة"، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003؛
14. عبد الوهاب نصر علي، "القياس والافصاح المحاسبي"، دار الجامعة، الإسكندرية، 2007؛
15. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "التدقيق الخارجي"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002؛

16. محمود ابراهيم عبد السلام تركي، "تحليل التقارير المالية"، شؤون المكاتب، جامعة الملك سعود، الرياض؛
17. يوسف محمود جرعون، "نظرية المحاسبة"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2002.

المذكرات:

1. إكرام الشادلي، "دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013؛
2. بلقاسم عامر هاجر، "دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم المحاسبة، تخصص المحاسبة، جامعة باتنة، الجزائر، 2011؛
3. حمراوي محمد، "دور المدقق الخارجي في تحسين جودة المالية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، 2019؛
4. خالد عبد الرحمان احمد علي، "مستوى الإفصاح المحاسبي لاعتماد للشركات اليمينية، قياس وتطوره بما يتناسب ومتطلبات إقامة سوق الأوراق في المالية في الجمهورية اليمينية"، رسالة ماجستير، تخصص مالية، العراق، 2002؛
5. عبد الرزاق بن داود، "دور مدقق الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية في البيئة المحاسبية الجزائرية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018؛
6. لندة قداري، "دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي، شعبة علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمى لخضر الوادي، 2015؛
7. محمد صالح بشير الخير، "دور التدقيق الخارجي في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية"، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017.

المقالات والمدخلات:

1. أحمد العماري، "طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبي"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول نوفمبر، 2001؛

2. إيهاب مكي محمد عبد الله، "دور المدقق الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية"، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد 25، سنة 2020؛
3. عبد العالي محمدي، "دور مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري"، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 06-07 ماي 2012، بسكرة، الجزائر؛
4. معن محمد الحسن حامد العركي، "تأثير التدقيق الخارجي على جودة معلومات الرقابة الداخلية"، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 28، سنة 2021.

منشورات ومراسيم

1. الجريدة الرسمية الجزائرية للعدد 42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد المادة 22؛
2. مجموعة النصوص القانونية السريعة المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، طبعة 2002.

المدقق بالغة الأجنبية

1. Ali Kadhim Hussein Al-Fatlawi, « **The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality In Banking Sector** », Opcion, Año 34, N° 86 (2018):3045-3056 ISSN 1012-1587/ISSNe: 2477-9385.
2. Aram Jawhar Mohammad&,Dler Mousa Ahmed, « **The Impact of Audit Committee and External Auditor Characteristics on Financial Reporting Quality among Malaysian Firms** ", Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), Vol.8, No.13, 2017
3. Fras A.N AL-Dalabih, « **The Role Of External Auditor In Protecting The Financial Information Listed In The Financial Statements In The Jordanian Industrial Companies** », Journal of Modern Accounting and Auditing, January 2018, Vol. 14, No. 1, 6-16 doi: 10.17265/1548-6583/2018.01.002
4. Jean Gerbier, Organisation & Fonctionnement de l'Entreprise, Edition Tec Doc-Lavoisier, Paris, 2 1993.

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



استمارة استبيان

سيدي، سيديتي:

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني (LMD) في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق ومراقبة

التسيير، بعنوان:

" التدقيق المحاسبي الخارجي كآلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية "

نرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثنا، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان والمتعلق بمهنة المحاسبة سواء كنتم مهن حرة أو محاسبين في مؤسسات سواء كانت عمومية أو خاصة.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيرتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، كما نعلمكم أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

أولاً: معلومات عامة متعلقة بعينة الدراسة

1. المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه
2. نوع المهنة الحالية التي تشغلها: مدقق حسابات خبير محاسبي أستاذ جامعي
3. الأقدمية (الخبرة المهنية): أقل من 5 سنوات بين 5-10 سنوات أكثر من 10 سنوات

ثانياً: محاور الدراسة

المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي في الجزائر:

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يسعى ممارسي مهنة المدققة إلى تحيين التأهيل العلمي والعملية لأعضاء مكتب التدقيق الخارجي.			
02	التزام الحيادية والموضوعية من قبل المهنيين عند القيام بعملية المدققة.			
03	التعاون بين معدي الرقابة الداخلية وأعضاء مكتب التدقيق الخارجي.			
04	الاعتماد على دلائل خارجية متعلقة بالمؤسسة لترشيد عملية المدققة.			
05	توظيف كوادر غير مؤهلة بصفة مهنية وعملية يؤثر على شهرة مكتب التدقيق الخارجي.			
06	كثرة المتعاملين مع مكتب التدقيق الخارجي ينقص من فعالية عملية المدققة.			
07	تأثير الجانب المادي على مدقق الحسابات يقلل من جودة المدققة.			

المحور الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تحيين السجلات القانونية وتعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة			
02	موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية الرقابة الداخلية			
03	ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات ومنه مصداقية الرقابة الداخلية			
04	تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها			
05	كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة			

المحور الثالث: تدقيق الحسابات الخارجية آلية فعالة لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يراجع مدقق الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها			
02	يتابع مدقق الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي ومقارنته			
03	يتابع مدقق الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مدققة ترصديها			
04	يتابع مدقق الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور و الأنظمة المستعملة			
05	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة			

الملحق رقم 02: معامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

N of Items	Cronbach's Alpha
22	.819

الملحق رقم 03: مقاييس الإحصاء الوصفي

المزهل العلمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
11.9	11.9	11.9	5	ليسانس	Valid
45.2	33.3	33.3	14	ماستر	
73.8	28.6	28.6	12	ماجستير	
100.0	26.2	26.2	11	دكتوراه	
	100.0	100.0	42	Total	

نوع المهنة الحالية التي تشغلها

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
57.1	57.1	57.1	24	مدقق حسابات	Valid
69.0	11.9	11.9	5	خبير محاسبي	
100.0	31.0	31.0	13	أستاذ جامعي	
	100.0	100.0	42	Total	

الأقدمية (الخبرة المهنية)

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
21.4	21.4	21.4	9	أقل من 5 سنوات	Valid
71.4	50.0	50.0	21	بين 5-10 سنوات	
100.0	28.6	28.6	12	أكثر من 10 سنوات	
	100.0	100.0	42	Total	

Statistics

Std. Deviation	Mean	N		
		Missing	Valid	
.507	2.61	0	42	يسعى ممارسي مهنة المدققة إلى تحيين التأهيل العلمي والعملية لأعضاء مكتب التدقيق الخارجي
.614	2.70	0	42	التزام الحيادية والموضوعية من قبل المهنيين عند القيام بعملية المدققة
.527	2.70	0	42	التعاون بين معدي الرقابة الداخلية وأعضاء مكتب التدقيق الخارجي
.447	2.84	0	42	الاعتماد على دلائل خارجية متعلقة بالمؤسسة لترشيد عملية المدققة
.637	2.75	0	42	توظيف كوادر غير مؤهلة بصفة مهنية وعملية يؤثر على شهرة مكتب التدقيق الخارجي
.744	2.61	0	42	كثرة المتعاملين مع مكتب التدقيق الخارجي ينقص من فعالية عملية المدققة
.715	2.56	0	42	تأثير الجانب المادي على مدقق الحسابات يقلل من جودة المدققة

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
تحيين السجلات القانونية و تعبئتها تساهم في تحسين الرقابة الداخلية وتقوية محاسبة المؤسسة	45	0.801	2.68
موافقة الجرد المادي للرد المعنوي يساعد في مصداقية الرقابة الداخلية	45	0.8654	2.64
ترصيد حسابات النقديات يؤكد من مصداقية الحسابات و منه مصداقية الرقابة الداخلية	45	0.734	1.90
تسيير الرواتب و الأجور وفق برنامج يزيد من مصداقيتها	45	0.941	2.42
كل ما سبق ذكره يزيد من المستوى الفعلي للمؤسسة	45	0.893	2.92

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
يراجع مدقق الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها	45	0.765	2.57
يتابع مدقق الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي و المعنوي ومقارنته	45	0.934	2.88
يتابع مدقق الحسابات أرصدة حسابات النقديات و مدققة ترصديها	45	0.802	2.20
يتابع مدقق الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور و الأنظمة المستعملة	45	0.910	2.41
كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة	45	0.573	2.95

الفهرس

الفهرس:

الإهداء:

التشكر:

VI.....	الملخص:
VII.....	قائمة المحتويات:
VIII.....	قائمة الجداول:
IX.....	قائمة الأشكال:
X.....	قائمة الملاحق:
ب.....	المقدمة.....
ب.....	إشكالية الدراسة:
ج.....	الأسئلة الفرعية:
ج.....	فرضيات الدراسة:
ج.....	أسباب اختيار الموضوع:
ج.....	أهمية الدراسة:
د.....	أهداف الدراسة:
د.....	صعوبات الدراسة:
د.....	حدود الدراسة:
د.....	منهج الدراسة:
ه.....	هيكل الدراسة:

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

2.....	تمهيد:
3.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.
3.....	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي
3.....	الفرع الأول: تطور التدقيق الخارجي:
6.....	الفرع الثاني: ماهية التدقيق الخارجي:
9.....	المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية:
9.....	الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية
11.....	الفرع الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافها
12.....	الفرع الثالث: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية:
16.....	الفرع الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية
22.....	الفرع الخامس: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية:
25.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

25	المطلب الأول: الدراسات السابقة
25	الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية
28	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية
30	المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
32	خلاصة الفصل:
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
34	تمهيد:
35	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة:
35	المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
35	الفرع الأول: المنهج المتبع:
36	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة:
37	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة
37	الفرع الأول: أدوات الدراسة
39	الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة
40	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها:
40	المطلب الأول: نتائج الدراسة
40	الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة
42	الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي
44	الفرع الثالث: اختبار "ت" $T-test$
44	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسة
44	الفرع الأول: تفسير وتحليل نتائج الدراسة
45	الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
46	خلاصة الفصل:
48	الخاتمة:
51	المدقق:
55	الملاحق:
55	الملحق رقم 01: الاستبيان
57	الملحق رقم 02: معامل ألفا كرونباخ
57	الملحق رقم 03: مقاييس الإحصاء الوصفي
61	الفهرس: