



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية
تخصص محاسبة وتدقيق
من إعداد الطالب : نعيمي فريد
بعنوان:

تقييم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين بورقلة
للفترة (مارس-أفريل) 2018

نوقشت و أجزت علنا بتاريخ: 2018/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ عبد القادر دشاش.....(أستاذ مساعد "أ"، جامعة ورقلة) رئيسا
الأستاذ / خالد مقدم.....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا
الأستاذ / خير الدين قريشي.....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية
تخصص محاسبة وتدقيق
من إعداد الطالب : نعيمة فريد
بعنوان:

تقييم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين بورقلة
للفترة (مارس-أفريل) 2018

نوقشت و أجيّزت علنا بتاريخ: 2018/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ عبد القادر دشاش.....(أستاذ مساعد "أ"، جامعة ورقلة) رئيسا
الأستاذ / خالد مقدم.....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا
الأستاذ / خير الدين قريشي.....(أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017

الإهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل
وسيلته الكفاح ونهايته النجاح

أهدي ثمرة جسدي إلى من أرى فيها ضياء الصراط وعمود الحياة، إلى من أزرتهني
وساندهني طول المسار، إلى من أراها بحر العنان وشاطئ الرعاية وفلك النسيجة
والأمان، إلى من راعتهني عيناها وخصتهني بحلمها وعطفها وأمانتهني بدعواتها، إلى من
حملتهني وهنا علي ومن وسهرت بسهرتي وفرحت لفرحي واحتضنت الأحران من أجل
سعادتي وعلمتهني أن الإيمان نجاح والصبر مفتاح الحب والعطاء.....إلى حبيبتي أُمِّي.

إلى من كلفه الله بالصبة الوقرار إلى من أحمل اسمه بكل اقتدار إلى من علمني العطاء
بدون انتظار، إلى من أرى فيه ينبوع السخاء و جود الكرماء ونصح الحكماء وعطفه
الرحماء، إلى من علمني مواجهة الصعاب و أن الحياة تجارب وشجعني على المثابرة
والاجتهاد إلى من أشعل مصباح عقلي و أطفأ ظلمة قلبي وكان لي خير مرشد، إلى من
سقاني بالرعاية و أثار دربي ومنحني الحب..... إلى أبي العزيز.

إلى رفيقة دربي ومن شاركتني حلوة ومرارة الحياة.....إلى زوجتي.

إلى من تدرجعت معهم و نما تحبي بينهم إلى من قاسموني الحياة بطولها ومرها أخوتي
وأخواتي.

إلى كل أصدقائي وزملائي إلى كل الأحبة والأحباب، إلى كل من وسعتم ذاكرتي و لو
تسعتم ذاكرتي....

الشكر والتقدير

قال الله تعالى " لئن شكرتم لأزيدنكم "

وقال الرسول ﷺ " من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

بعد الثناء الذي وفقني لإعداد هذا العمل، لا يسعني إلا أن نتقدم بجزيل الشكر
ومعظيم الامتنان وخالص تقديري إلى الأستاذ المشرف " د. خالد مقدم " على ما
بذله من نصح وإرشاد وتوجيه ومتابعة وإشرافه وصبره الشديد معي.

وكما أتقدم بشكري الخالص إلى موظفي المؤسسات ومخاطبي الحسابات على
حسن استقباليهم

إلى كل من أعانني ولو بكلمة في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد وأخص
بالذكر أصدقائي وزملائي السعيد بركات والذخير بورويس وأحمد مفاتيح
وخلاصي نور الدين وعطوات محمد سفيان وإلى كل من علمنا حرفنا فصرفنا على ما
نحن عليه في مسيرتنا الدراسية

وأخيرا إلى اللجنة المناقشة.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسات الجزائرية، وذلك من خلال التعرف على مفهوم المراجعة الداخلية والخارجية وأهدافهما وأهميتهما والمعايير المنظمة لكل منهما.

وبغية الإلمام بهذا الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان من أجل تقصي حقيقة الإشكالية المبلورة، حيث تم توزيعها على مجموعة من المراجعين بمؤسسات إقتصادية وصناعية، وكذلك على مجموعة من محافظي الحسابات، حيث تم استخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الاجتماعية SPSS النسخة 22 لتحليل البيانات.

وقد كانت نتائج البحث أن هناك عدة مستويات للتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية .
لقد قمنا بتقديم مجموعة من التوصيات التي من شأنها تفعيل وإبراز دور أو أهمية التكامل بين المراجعتين بالنسبة للمؤسسة.
الكلمات المفتاحية : مراجعة داخلية، مراجعة خارجية، تكامل.

Abstract :

The aim of this study is to assess the integration of internal and external auditing in the Algerian firms by identifying the concept of internal and external auditing, their objectives, importance, and the standards governing each.

In order to become familiar with this subject and to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed to investigate the problem of the problem. It was distributed to a group of employees in economic and industrial enterprises including its internal auditors and external. For data analysis.

The results of the research indicated that there are several levels of integration between internal and external auditing.

We have presented a set of recommendations that will activate and highlight the role or importance of integration between the two auditors for the enterprises.

Keywords : Internal Auditing, External Auditing, Integration.

قائمة المحتويات

| الصفحة | الفهرس |
|--------|--|
| III | الإهداء..... |
| IV | الشكر..... |
| V | الملخص..... |
| VI | قائمة المحتويات..... |
| VII | قائمة الجداول..... |
| VIII | قائمة الأشكال..... |
| IX | قائمة الملاحق..... |
| أ- ب | المقدمة..... |
| | الفصل الأول: الإطار النظري لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية |
| 2 | تمهيد..... |
| 3 | المبحث الأول: مفاهيم عامة عن المراجعة الداخلية والخارجية..... |
| 16 | المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة (الدراسات السابقة)..... |
| 20 | خلاصة الفصل..... |
| | الفصل الثاني: الدراسة الميدانية |
| 22 | تمهيد..... |
| 23 | المبحث الأول: عينة وأدوات الدراسة..... |
| 31 | المبحث الثاني: النتائج والمناقشة..... |
| 40 | خلاصة الفصل..... |
| 41 | الخاتمة..... |
| 44 | قائمة المراجع..... |
| 47 | قائمة الملاحق..... |
| 61 | الفهرس..... |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | الرقم |
|--------|---|--------|
| 5 | ملخص أهداف المراجعة الداخلية | (1-1) |
| 13 | التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية | (2-1) |
| 19 | المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة | (3-1) |
| 23 | الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان | (1-2) |
| 25 | توزيع أفراد العينة حسب الجنس | (2-2) |
| 26 | توزيع أفراد العينة حسب العمر | (3-2) |
| 27 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | (4-2) |
| 28 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة | (5-2) |
| 29 | توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية | (6-2) |
| 30 | الصدق الداخلي للعبارة المرتبطة بالاستبيان | (7-2) |
| 30 | يوضح الصدق الداخلي للبعد (المحور) الأول المرتبط بالاستبيان | (8-2) |
| 31 | يوضح الصدق الداخلي للبعد (المحور) الثاني المرتبط بالاستبيان | (9-2) |
| 31 | يوضح معامل التباين الأحادي حسب المؤهل العلمي | (10-2) |
| 32 | يوضح معامل التباين الأحادي حسب الوظيفة | (11-2) |
| 32 | يوضح معامل التباين الأحادي حسب الخبرة المهنية | (12-2) |
| 33 | يوضح معامل الارتباط بيرسون بين محوري بالاستبيان | (13-2) |
| 33 | يوضح مقياس ليكارت الثلاثي | (14-2) |
| 34 | يوضح مساهمة المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية | (15-2) |
| 35 | يوضح إعتماذية المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية | (16-2) |

| الصفحة | عنوان الشكل | الرقم |
|--------|--|-------|
| 11 | ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها | (1-1) |
| 24 | التمثيل البياني للإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان | (1-2) |
| 25 | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الجنس | (2-2) |
| 26 | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر | (3-2) |
| 27 | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي | (4-2) |
| 28 | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة | (5-2) |
| 29 | التمثيل البياني لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة | (6-2) |

| الرقم | عنوان الملحق | الصفحة |
|-------|---|--------|
| 01 | استمارة الاستبانة | 48 |
| 02 | أسماء محكمين الإستبيان | 50 |
| 03 | الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان | 50 |
| 04 | النسبة المئوية لعنصر الجنس | 50 |
| 05 | النسبة المئوية لعنصر العمر | 51 |
| 06 | النسبة المئوية لعنصر المؤهل العلمي | 51 |
| 07 | النسبة المئوية لعنصر الوظيفة | 51 |
| 08 | النسبة المئوية لعنصر الخبرة المهنية | 52 |
| 09 | معامل ثبات الاستبانة العام | 52 |
| 10 | معامل ثبات الاستبانة للبعد (المحور) الأول | 52 |
| 11 | معامل ثبات الاستبانة للبعد (المحور) الثاني | 53 |
| 12 | معامل التباين الأحادي حسب المؤهل العلمي | 53 |
| 13 | معامل التباين الأحادي حسب الوظيفة | 54 |
| 14 | معامل التباين الأحادي حسب الخبرة المهنية | 54 |
| 15 | معامل الارتباط بيرسون | 55 |
| 16 | مقياس ليكارت الثلاثي | 55 |
| 17 | قيم المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للبعد الأول للإجابات الاستبانة | 55 |
| 18 | قيم المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للبعد الثاني للإجابات الاستبانة | 56 |
| 19 | النسبة المئوية للمحور الأول " مساهمة المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية " | 56 |
| 20 | النسبة المئوية للمحور الثاني " اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية في أداء مهامه " | 58 |

المقدمة

أ- توطئة:

أدى التطور الاقتصادي الكبير الذي شهده العالم الى صعوبة تكيف المؤسسات الاقتصادية مع التطورات السريعة خاصة لتواجدها وسط محيط يتميز بالتقلب وشدة المنافسة في مختلف المجالات الاقتصادية، والتكنولوجية... إلخ ولكي تضمن استمراريته وتحقق تقدمها وازدهارها وكذا مسايرة هذه التطورات، تلجأ الى اتخاذ قرارات سريعة وملائمة انطلاقاً من المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية منها، والتي تمثل الأداة الأقوى لتوفير معلومات كافية وملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وللحصول على معلومات أكثر دقة وموضوعية أصبح من الضروري الاعتماد على المراجعة بنوعها الداخلية والخارجية.

فبرغم من اختلاف طبيعة المراجعة الخارجية والهدف منها مقارنة بالداخلية إلى أهميتهم بالنسبة للمؤسسة في تزايد نظراً للتطور الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية والبيئة المعوملة التي تقتضى توفر دعم متعدد من أجل الدفع نحو التأقلم المستمر مع هذه المستجدات، وفي هذا السياق تلجأ إدارة المؤسسة للمراجعة الداخلية كوظيفة رقابية واستشارية يتم اللجوء إليها من أجل المساعدة على تحسين القرارات الاقتصادية للإدارة، من جهة اخرى توجد المراجعة الخارجية والتي كان ظهورها سابق للداخلية حيث تعتبر اهم وسيلة رقابية يعتمد عليها المساهمين من اجل تقييم سلوك الادارة ومدى وفائها بالتزاماتها اتجاههم. وفي ظل هذا التجاذب بين المساهمين والادارة تبقى الوسائل الرقابية بمختلف أشكالها أهم امر يمكن الاعتماد عليه من أجل تقليل الاختلافات في وجهات النظر والتقريب بين الطرفين.

من هنا يأتي موضوعنا هذا الذي سنحاول من خلاله معالجة الإشكالية التالية:

ب- إشكالية البحث:

ما هي علاقة المراجعة الداخلية بالخارجية وما مدى تكاملهما في المؤسسات محل الدراسة؟

و بغية الإلمام بهذا الموضوع بصفة أكثر تفصيلاً يمكننا الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- 1- ما مدى مساهمة المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- 2- ما مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية في أداء مهامه؟

ت- فرضيات البحث:

- 1- يساهم المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية.
- 2- يعتمد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية في أداء مهامه.

ث- مبررات اختيار موضوع البحث:

إن اختيارنا لهذا الموضوع يعود لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية.

1- الأسباب الموضوعية:

- التعرف أكثر على العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- الاطلاع على الممارسات المرتبطة بالمراجعة.

2- الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي بمواضيع ذات الصلة بالمراجعة.
- رغبة منا التعرف على درجة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- إدراكنا بأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية وبالمنفعة الذي يعود للمؤسسة.

ج- أهمية البحث:

تستمد أهميتها من أهمية الموضوع، فبرغم حاجة المؤسسات الى المراجعة الخارجية فهي أيضا تحتاج الى المراجعة الداخلية، وبالتالي كان من الضروري الاهتمام في كيفية التنسيق والتعاون بينها في شتى المجالات لتحقيق أهداف وتطلعات كل مؤسسة.

ح- أهداف الدراسة:

- تهدف من خلال هذه الدراسة توضيح أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية وعلاقتها ببعضهما البعض.
- أما من الناحية التطبيقية فتسعى الدراسة إلى:
- الوقوف على حقيقة التكامل بين المراجعين الداخليين والخارجيين ودرجة اعتماد كل واحد منها على الآخر.

خ- حدود الدراسة:

أولاً : الحدود المكانية : تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء مراجعي بعض المؤسسات الاقتصادية والصناعية والخدمية، وكذلك بعض مكاتب محافضي الحسابات بورقلة.

ثانيا : الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة للفترة (مارس-أفريل) 2018.

د- منهج الدراسة:

تستخدم الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث يقوم بوصف وتحليل الظاهرة محل البحث وتحليل كافة الجوانب المتعلقة بها تحليلاً دقيقاً لمعرفة علاقة المراجعة الداخلية بالخارجية وما مدى تكاملهما.

ذ- أداة الدراسة:

يتم استخدام أداة الاستبيان بهذه المؤسسات ومكاتب محافضي الحسابات.

ر- صعوبات البحث:

الصعوبة في إنجاز الدراسة الميدانية نظراً لتحفظات موظفي هذه المؤسسات بحجة سرية المعلومات.

ز- خطة البحث:

من أجل العمل بمنهج الدراسة وتحسين أهدافها وتحليل الإشكالية الواردة مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضيات، يقسم البحث إلى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجياً.

الفصل الأول: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية (الأدبيات النظرية و التطبيقية للدراسة).

قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول: عموميات عن المراجعة الداخلية والخارجية وتكاملهما والمبحث الثاني تطرقنا إلى الدراسات السابقة حول موضوع البحث.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية والصناعية والخدمية ومكاتب محافضي الحسابات بورقلة. خصص للدراسة الميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجهة لموظفي تلك المؤسسات والمكاتب، من أجل استقصاء آرائهم بالموضوع ومحاولة تحليلها وتقييم مدى استيعابهم و فهمهم للمشاكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

لتكامل المراجعة الداخلية

والخارجية

تمهيد :

لقد ظهرت المراجعة نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، فالمراجعة بشكل عام تهدف الى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية، والتشغيلية للمؤسسة ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها، بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

إن المراجعة تقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير ومجموعة من الخطوات المنهجية لسيرها وكذلك بيان مسؤوليات وصلاحيات التي تعتبر مرشداً لممارسة مهنة المراجع الخارجي.

ولهذا سوف نحاول ومن خلال هذا الفصل طرح مايلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن المراجعة الداخلية والخارجية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن المراجعة الداخلية والخارجية

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

أولاً: تعريف المراجعة الداخلية

التعريف 01 : عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية على أنها " وظيفة تؤديها هيئة من الموظفين، وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الإلتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة وما مدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات والأقسام"¹

التعريف 02 : عرف معهد المدققين الداخليين المراجعة الداخلية في نشرة سنة 1999 على أنها " نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، التوجيه (التحكم)"²

التعريف 03 : المراجعة الداخلية هي " وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تهدف الى فحص الأمور المالية والمحاسبية والعمليات الأخرى الخاصة بالمؤسسة بهدف خدمة الإدارة، فهي نوع من أنواع الرقابة الإدارية وتهدف الى قياس وتقويم درجة كفاية أنظمة الرقابة الأخرى"³.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المراجعة الداخلية عبارة عن وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تقوم بفحص البيانات والسجلات المحاسبية والتأكد من صحة وسلامة العمليات المسجلة.

ثانياً : أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

1 - أهمية المراجعة الداخلية⁴ :

نشأ التدقيق الداخلي وتطور مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة وإطمئنان مجالس الإدارة إلى سلامة العمل ، وحاجاتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاذ القرار المناسب واللائم لتصحيح الإنحرافات ورسم السياسة المستقبلية ، لقد تبوأ وظيفة المراجعة الداخلية مكانة في معظم المؤسسات والشركات إرتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب ، بل كنشاط .

1-1 نشاط تقييمي : تعتبر كمنشط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى

كفاية إنتاجية منها ، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها .

1-2 نشاط وقائي : تعتبر كمنشط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية.

1-3 نشاط إنشائي : تشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج المراجعة ، لقد تطور

هذا المفهوم للمراجعة الداخلية بعد عام 2000 وظهر المفهوم الجديد على أنه نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة .

¹ عبد الله أحمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 57.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولي الداخلي، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006، ص 35.

³ مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الطبعة الثانية 1996، ص 219.

⁴ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 63، ص 64.

الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

- ✓ نشاط تأكيدي : يعني إطمئنان الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب .
- ✓ نشاط إستشاري : لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والإستشارات والإقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات .
- ✓ نشاط مستقل : بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم .
- ✓ نشاط موضوعي : وذلك بأداء الأعمال الموكل إليه ، جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، والعمل على اقتراح من شأنه تحسين العمل .

2 - أهداف المراجعة الداخلية¹ :

لا تهدف المراجعة الداخلية إلى معاقبة أو تهديد الموظفين حيث أن وظيفة المراجعة ليست تصعيد للأخطاء أو معاقبة الآخرين عن الأخطاء المكتشفة أو الأعمال المشكوك في حدوثها ، وإنما تهدف إلى التحقق من سلامة تنفيذ سياسات وإجراءات المؤسسة التشغيلية ، وأن هذه السياسات والإجراءات ملائمة وكافية لتحقيق فعالية التشغيل وشمولية معالجة البيانات ، وأسهل السبل لإستفءا إحتياجات المراجع الداخلي أن يقدم الموظف الدليل على أدائه لوظيفته طبقا لمتطلبات المؤسسة ، ويجب توضيح أن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية ليس إكتشاف الأخطاء أو التلاعب والمخالفات ولكن الأمر ليس إلا منتج فرعي لعمليات الفحص التي يقوم بها المراجع أثناء أداء وظيفته ، وعلى ذلك نجد أن وظيفة المراجع الداخلي وظيفة إستشارية لمساعدة الإدارة في تخطيط وتنظيم ورقابة وظائفها وليست وظيفة بوليسية تهتم بالبحث عن المتلاعبين ومقترفي الجرائم ، ولذلك ينصب إهتمام المراجع على دراسة وفحص نظم المعلومات المحاسبية للتأكد من فعاليتها وتطوير طرق وأساليب الرقابة التي تستخدمها وإكتشاف نقاط الضعف بها للعمل على تحسينها ، ومن العرض السابق يتبين لنا أن المراجعة الداخلية لها هدفان أساسيان هما :

1-2 هدف الحماية : يمثل هدف الحماية الهدف التقليدي للمراجعة الداخلية حيث كان التركيز في الماضي ينصب على هذا الهدف حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية المؤسسة من الإختلاس والسرقة وعلى ذلك كان ينصب دور المراجع الداخلي على :

- ✓ التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الإعتماد عليها .
- ✓ حماية أصول المؤسسة .
- ✓ التأكد من الملائمة بين أساليب القياس والسياسات والخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعية .
- ✓ التأكد من الإستخدام الكفء لموارد المؤسسة .
- ✓ التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية.

2-2 خدمات تطويرية : ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية ، ويتحقق هذا الهدف من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص ، حيث يتضمن التعريف الأخير إعترافا بالإتجاه نحو الخدمات الإستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لإحتياجات الإدارة ، ونقوم بتوضيح أهداف المراجعة الداخلية من خلال الجدول التالي :

¹ نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية ، الدار الجامعية ، مصر، 2006، ص139، ص140.

الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

جدول رقم (1-1): ملخص أهداف المراجعة الداخلية

| هدف الحماية | هدف التطوير |
|--|--|
| <p>حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقا لكل من :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ سياسات الشركة ✓ الإجراءات المحاسبية ✓ نظم الضبط الداخلي ✓ سجلات المنشأة ✓ قيم المنشأة ✓ أنشطة التشغيل | <p>ويعني إقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة ، وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية أيضا :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ تحقيق مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية ✓ التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول ✓ إقتراح بتطوير وتحسين الأداء |

المصدر: فتحي رزق السوافيري ، سمير كامل محمد ، محمود مراد مصطفى ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية الجديدة ، مصر ، 2002 ، ص46

ثالثا : معايير المراجعة الداخلية

تتمثل المعايير الخاصة بالمراجعة وهي معايير للأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة ولقد وردت هذه المعايير في خمس مجموعات على النحو التالي :

- ✓ الاستقلالية .
- ✓ الكفاءة والتأهيل .
- ✓ نطاق العمل .
- ✓ أسلوب أداء عمليات المراجعة الداخلية .
- ✓ إدارة قسم المراجعة الداخلية .

1- الاستقلالية :

إن تعريف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل، يبين ضرورة استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها ، والاستقلالية تعني أن يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بجرية وموضوعية، وفي غياب الاستقلالية تنعدم الثقة في إمكانية تحقيق النتائج المطلوبة من وراء إنشاء قسم للمراجعة الداخلية بأية شركة، وقد اعتبرت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية أن كلا من الوضع التنظيمي المناسب لقسم المراجعة الداخلية، والموضوعية في أداء عمليات المراجعة، أمران ضروريان لضمان استقلالية المراجع الداخلي¹.

¹ أحمد عبد المولى وآخرون ، أساسيات المراجعة ومعاييرها ، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2008 ص 145

2 - الكفاءة والتأهيل :

يمكن وصف المراجع الداخلي وفق التطورات الحديثة في مهامه ، بأنه ذلك الشخص الذي يقوم بمهام المستشار، والمعلم، وأنه ذلك الشخص الذي يشترك بفعالية في حل مشاكل الشركة ، وهذا ما يؤيده الأدب المحاسبي والواقع العلمي . حيث يورد lawrence في إحدى مقالاته مجموعة من وجهات النظر التي تؤيد وتدعم هذا الوصف . يقول : Ward Burns : المراقب المالي لشركة J.P.Steven بأن المراجع الداخلي يجب أن يكون على استعداد دائم لتقديم المشورة حول إجراءات وأدوات الرقابة (دور المستشار) .

ويقول : Dudley Stewart نائب الرئيس والمدير المالي لمجموعة شركات Industrial Acceptance ، بأن المراجع الداخلي العام يجب أن يكون أكثر من مدير تنفيذي نشط ، فيجب أن يركز نشاطه ووقته على تعليم أولئك الأشخاص الذين سيرفع لهم تقاريره ، وتعليم أولئك الأشخاص الذين سيقدم تقارير عن أعمالهم (دور المعلم) . ويقول : Charles R.Golliher نائب الرئيس للشؤون المالية والمدير المالي لشركة Douglas Aircrat الكندية المحدودة: في مجال مراجعة العمليات الإدارية ، فإن المراجع الداخلي في استطاعته ويجب عليه أن يكون جزءا مكتملا للفريق الذي سيضع الحل النهائي للمشكلة ، فعليه أن يشمر عن ساعديه ويشترك مع المديرين الآخرين في تقديم التقرير النهائي لحل المشكلة (دور الشريك في حل المشاكل)¹ .

3 - نطاق العمل :

تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة أعضاء المنظمة في القيام بمسؤولياتهم وأداء أعمالهم بكفاءة وفعالية ، وذلك من خلال تزويدهم بالنصائح والملاحظات ومددهم بنتائج عمليات التحليل والتقسيم التي يقوم بها المراجعون الداخليون أثناء عمليات المراجعة المختلفة .

ويقوم المراجعون الداخليون وفق المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية بتأدية وظيفتين أساسيتين ، هما وظيفتا الحماية Protective ، والتطوير Development ، في حين يهدف المراجعون الداخليون من وراء قيامهم بوظيفة الحماية إلى مساعدة المؤسسة في الحصول على معلومات دقيقة ومفيدة وفي الوقت المناسب ، وإلى العمل على الإلتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين ، والمساعدة على حماية أصول وموارد الشركة ، فإنهم يسعون من وراء قيامهم بوظيفة التطوير إلى تحقيق هدف أكبر وهو مساعدة المنظمة في تطوير وتحسين الأداء ، عن طريق تقييم درجة الاستخدام الاقتصادي والكفاء لموارد الشركة ، ومن خلال التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية للبرامج والعمليات المختلفة.²

4 - أسلوب أداء عمليات المراجعة الداخلية :

أدى التوسع الذي حدث في مهام المراجع الداخلي في قيامه بفحص وتقييم كافة عمليات الشركة ، إلى ضرورة إتباع أسلوب معين عند أداء عمليات المراجعة المختلفة . ومن ثم هذا الأسلوب ارتبط بظهور المفهوم الحديث لمراجعة العمليات التشغيلية Operational Auditing ، ومراحل أداء مراجعة العمليات تختلف من شركة إلى أخرى ، وذلك حسب طبيعة النشاط ، وطبيعة العملية المراد مراجعتها في حد ذاتها ، وحجم وخبرة فريق المراجعة . وبشكل عام حددت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية هذه المراحل في الخطوات التالية :

✓ التخطيط لعملية المراجعة .

¹ أحمد عبد المولى وآخرون ، مرجع سابق، ص 150

² نفس المرجع السابق، ص 155

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

- ✓ تجميع وفحص وتقييم المعلومات .
- ✓ إعداد التقارير وتوصيل النتائج والتوصيات .
- ✓ متابعة التوصيات.¹

5 - إدارة قسم المراجعة الداخلية :

إن رئيس قسم المراجعة الداخلية يجب أن يكون على دراية بالنواحي الإدارية ، سواء أكان ذلك من الناحية النظرية أم من حيث التطبيق ، فهو من جانب مطالب بمراجعة النواحي الإدارية ، ومطلوب منه تقييمها وإبداء الرأي حولها ، ومن جانب آخر فهو مسؤول عن إدارة قسم يضم مجموعة من الموظفين ، وفي عهده مجموعة من التسهيلات اللازمة لتسيير العمل ، فرئيس قسم المراجعة إلى جانب وظيفته التقييمية ، فهو يقوم في نفس الوقت بمهام المدير .. حيث يعمل من خلال الآخرين بواسطة الموارد المتاحة كما يعمل المدراء التنفيذيون الآخرون داخل الشركة .

ورئيس قسم المراجعة الداخلية لا يمكنه أن يصبح مستشارا كفوًا للمدراء الآخرين إذا لم يكن قادرًا على إدارة العمليات المسئول عنها بكفاءة .

ومن ثم يصبح لزمًا على رئيس قسم المراجعة الداخلية القيام بالعملية الإدارية بمفهومها العلمي من تخطيط ، وتنظيم ، وإشراف ، وتوجيه ، ورقابة ... وذلك بهدف تحقيق الأهداف التي أقيم القسم من أجلها .

وبشكل عام يمكن توضيح العملية الإدارية التي يجب على كل رئيس قسم للمراجعة الداخلية القيام بها، وذلك في حدود الموارد المتاحة، وفي ظل الظروف المحيطة وقد تم تقسيم مراحل العملية الإدارية وفقا لما ورد في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وفق الآتي :

- ✓ تحديد الهدف من إنشاء القسم وتحديد سلطاته ومسؤولياته .
- ✓ التخطيط .
- ✓ وضع السياسات والإجراءات .
- ✓ إدارة وتطوير الأفراد.
- ✓ تنظيم العلاقة مع المراجع الخارجي .
- ✓ الرقابة النوعية Quality Assurance .²

المطلب الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

أولا : تعريف المراجعة الخارجية

التعريف 01 : تعرف المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فرعي المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف الى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف الى اعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة.³

¹ أحمد عبد المولى وآخرون ، مرجع سابق، ص 159

² نفس المرجع السابق، ص 166

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، مصر، 2002 ص 41

الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

التعريف 02 : يقصد بالمراجعة الخارجية أن يقوم مراجع الحسابات بطريقة منطقية منظمة بوضع برنامج للعمل يبني على أساس فحص مستندات وسجلات وحسابات المشروع فحصا إنتقاديا، هذا الفحص يمكنه من أن يطمئن من أن التقارير المالية وتحويه من معلومات محاسبية تتمثل في نتيجة المشروع ومكانته المالية وقدرته على الوفاء بالتزاماته، فيجب أن يطمئن المراجع بأن جميع البنود التي تتضمنها الحسابات الختامية صحيحة وتمثل معاملات المشروع الدقيقة والسليمة.¹

التعريف 03 : هي تلك المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة من خلال فحص دفاتر وسجلات المؤسسة فحصا دقيقا ومحايذا، ولا يكتفي عمل المراجع عند هذا الحد بل يعطي رأيه في نظام الرقابة الداخلية ومدى تنفيذ السياسات الموضوعة من طرف المؤسسة، وتقع المراجعة الخارجية عادة في نهاية السنة المالية للمؤسسة.²

من خلا التعاريف السابقة يمكن القول أن المراجعة الخارجية من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المراجعة الخارجية عبارة عن وظيفة يقوم بها شخص كفاء ومستقل من خارج المؤسسة (مراجع خارجي) يقوم بفحص السجلات والدفاتر، والفواتير المتعلقة بالمخزون، مع إعداد تقرير في محاييد مبديا فيه رأيه .

ثانيا :أهداف المراجعة الخارجية

يظهر لنا تطور أهداف المراجعة الخارجية من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، ومن الأهداف نذكر منها ما يلي في النقاط التالية :

1- الوجود والتحقق : يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا ، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة ، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجزء الفعلي أو المادي للمخزونات .

2- الملكية والمديونية : تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمنشأة وعلى الخصوم الالتزام بها ، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة نظام المعلومات المولد بها ، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.³

3- العرض والإفصاح : يتعلق الهدف بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها ووصفها والإفصاح عنها على نحو ملائم ، على سبيل المثال : تزعم الإدارة بأن الإلتزامات التي تم تبويبها على أنها التزامات طويلة الأجل في الميزانية لن يحن موعد استحقاقها خلال عام واحد ، وعلى نحو متشابه ، تزعم الإدارة أن القيم المعروضة كعناصر غير عادية في قائمة الدخل قد تم تبويبها على نحو ملائم.

¹ عبد الوهاب نصر علي، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية مصر، 2004، ص 199

² شرقي جباري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم الحوكمة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية الاقتصاد، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12/10/2010، ص 14

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 16

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

4- التقييم والتخصص : يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت الأصول ، الالتزامات ، حقوق الملاك ، الإيرادات والمصروفات ، قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقا للقيم المناسبة على سبيل المثال : تزعم الإدارة أم الأصل الثابت قد تم تسجيله وفقا للتكلفة التاريخية وأن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإمتلاك.¹

5- الشمولية أو الكمال : بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومات المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الأحداث ، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبت بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية .

6- إبداء رأي فني : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار المراجعة القيام بفحص والتحقق من العناصر الآتية²:

- ✓ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة .
- ✓ مراقبة عناصر الأصول .
- ✓ مراقبة عناصر الخصوم .
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات .
- ✓ محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب والأخطاء .
- ✓ تقييم الأهداف والخطط .
- ✓ تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل .
- ✓ تقييم الهيكل التنظيمي .

ثالثا : معايير المراجعة الخارجية³

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المراجعة المعترف عليها وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل المراجع وتمتيز معايير المراجعة بالثبات النسبي فهي نادرا ما تتغير حيث يمكن أن يحدث هذا فقط باصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك، وتتكون معايير المراجعة التي اوصى بها معهد المحاسبين الأمريكيين ثلاث مجموعات وهي كالاتي :

المجموعة الاولى : المعايير العامة (الشخصية)

وهي تتعلق بالصفات الشخصية للمراجع الخارجي وتتكون من ثلاث معايير وهي :

1- تدريب ومهارة ملائمين : يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين.

¹ - ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص207، ص208 .

² - محمد التهامي طواهر- مسعود صديقي ، مرجع سابق، ص 17، ص 18

³ ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 41

2- حياد الإتجاه الذهني : يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الإتجاه الذهني.

3- بذل العناية المهنية المعتادة : يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

وهي تلك المعايير التي تطبق عند أداء مهمة المراجعة وتتمثل في :

1- التخطيط والاشراف الملائمين: يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والاشراف عليهم على نحو ملائم.

2- الفهم الكافي للرقابة الداخلية : يجب التوصل الى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.

3- جمع أدلة المراجعة الكافية : يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل الى رأي في القوائم محل المراجعة.

المجموعة الثالثة : معايير التقرير

وهي تلك المعايير التي تحدد النقاط الواجب إدراجها في التقرير وتتمثل في :

1- مدة اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة : يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

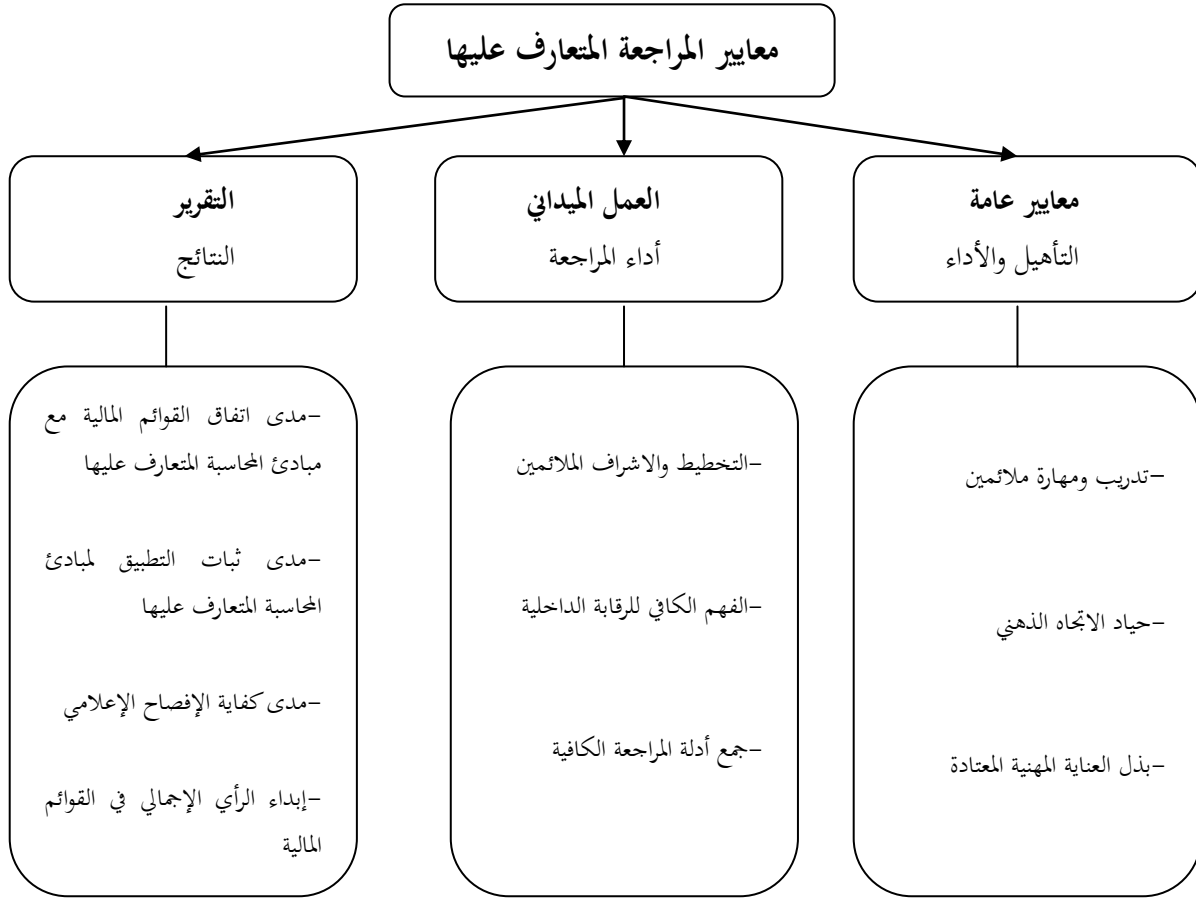
2- مدى ثبات التطبيق لمبادئ المحاسبة: يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.

3- مدة كفاية الإفصاح الإعلامي : ما لم يذكر ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.

4- إبداء الرأي الإجمالي : يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترن إسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة الى طبيعة عمل المراجع والى درجة مسؤوليته.

ويمكن تلخيص معايير المراجعة المتعارف عليها من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (1-1) : ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر : ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 42

المطلب الثالث: العلاقة (التكامل) بين المراجعة الداخلية والخارجية¹

لما كان الهدف الرئيسي للمحاسبة بصفة عامة هو توفير المعلومات لمتخذي القرارات ، فإن هذه المعلومات تحتاج إلى تدقيق للتأكد من أنها تعبر عن نتائج أداء الوحدة الإقتصادية والمركز المالي لها ، وتصبح عملية التدقيق ضرورية كلما ارتفعت نسبة احتمال وجود أخطاء في مراحل إعداد تلك المعلومات ، ويمكن أن تتم عملية التدقيق هذه إما من خلال المراجعة الداخلية وأخرى من خلال المراجعة الخارجية ، حيث يبدي المراجع الخارجي برأيه نحو مدى صدق القوائم المالية وعدالتها في التعبير عن ذلك ، أما المراجع الداخلي فيقوم بالتحقيق من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإلتزام بتطبيق السياسات والإجراءات والخطط الموضوعية ، بالإضافة إلى مراجعة الأنشطة للتحقق من كفايتها وانتظامها وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة ، وإن كان أيضا من مهام المراجع الداخلي مراجعة نظم المعلومات السائدة في التنظيم ، وبصفة خاصة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية ، وعلى ذلك يمكن تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من حيث :

¹ فضي رزق السوافيري وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2002، ص 46 ص 47

أولا : أوجه الاختلاف

- 1- درجة الإستقلال : فالمدقق الداخلي يعتبر موظفا بالمشروع وخاضعا لإدارته ، أما المدقق الخارجي فمستقل عن إدارة المشروع .
- 2- الفئات المخدومة : يهتم المدقق الداخلي باحتياجات الإدارة ورغباتها ، أما المدقق الخارجي فإنه يخدم إحتياجات طوائف عدة منها ، الإدارة والمساهمين وأجهزة الدولة .
- 3- نطاق العمل : المدقق الداخلي يقوم بفحص شامل تفصيلي وموسع للعمليات لأنه يعمل باستمرار طول العام لدى المشروع ، أما المدقق الخارجي فقد تطور عمله من تفصيلي إلى إختياري يعتمد على أسلوب إختيار العينة الإحصائية ، وذلك لضيق الوقت وكثرة وضخامة التكلفة .
- 4- طبيعة العمل : بسبب الإختلاف هو إختلاف الفئات المخدومة ، فالخارجي يوجه إهتمامه إلى العناصر التي تهتم بها تلك الفئات وهي نتيجة الأعمال والمركز المالي ، أما المدقق الداخلي فإنه يخدم إدارة المشروع فيوجه إهتمامه للنظم المستعملة والسياسات المرسومة للتأكد من تنفيذها وإكتشاف الإنحرافات .
- 5- النظرة إلى الرقابة الداخلية : المدقق الداخلي يقوم بدراسة وتقييم الأنظمة لتحسينها كمرقب ، أما المدقق الخارجي فبقصد وضع تقرير محايد .

ثانيا : أوجه التعاون

- 1- وجود نظام سليم ودقيق للمراقبة الداخلية فإنه يخدم المدقق الخارجي .
 - 2- يعتمد المدقق الخارجي على إيضاحات المدقق الداخلي .
 - 3- يعتمد المدقق الخارجي على كشوفات وقوائم وتسجيلات سبق أن أعدها المدقق الداخلي في كثير من الحالات، وبالرغم من أوجه الإختلاف والتعاون إلا أن كليهما يهدفان إلى رفع الكفاية الإنتاجية في المشروع.
- ويمكننا تلخيص أهم أوجه الإختلاف وأوجه التعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من خلال الجدول الآتي :

الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

جدول رقم (1-2) : التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية.

| البيان | المراجعة الخارجية | المراجعة الداخلية |
|---|--|--|
| 1- الهدف أو الأهداف | 1.الهدف الرئيسي : خدمة طرف ثالث وهم المساهمون عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي . 2.الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية. | الهدف الرئيسي : خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي كفاء يقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة ، وسلامة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي : اكتشاف الأخطاء والانحرافات عن السياسيات الموضوعة والعمل على الحد منها . |
| 2- القائم بالمراجعة | شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين | شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة . |
| 3- الإستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي | يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي | يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم حاجيات الإدارات الأخرى |
| 4- المسؤولية | مسؤول أمام الملاك أو المساهمين ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية إليهم | مسؤول أمام الإدارة ومستويات الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة |
| 5- نطاق العمل | يحدد بمقتضى أمر التعيين ، معايير المراجعة المتعارف عليها والقوانين المنظمة للمهنة | يحدد من طرف الإدارة |
| 6- توقيت الأداء | غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات منقطعة أحيانا | يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة |

المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص 34 .

من خلال الجدول أعلاه ، يتبين أن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو خدمة المساهمين بالدرجة الأولى باعتبار المراجع الخارجي وكيلا عنهم في مراقبة أعمال من أوكلت لهم إدارة شركتهم ، حيث يتميز باستقلالية مطلقة وهو مسؤول أمام المساهمين أو الملاك

الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

ويقدم تقريره إليهم ، في حين أن المراجعة الداخلية هي وظيفة داخل الشركة وهي في خدمة الإدارة العليا ، والقائم بها هو موظف تعينه الإدارة وهو مسؤول أمامها ويقدم تقريره لها .

ثالثا : مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

يقصد بالتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، مما يضمن تغطية اشمل لأعمال المراجعة، وتقليل بقدر الإمكان . ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة.

1- اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي:

لقد أشار المعيار الأمريكي رقم 65 صراحة، على أنه في حالة عدم تقرير المراجع الخارجي الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين ، يمكنهم طلب المساعدة من المراجعين الداخليين ، في بعض الأعمال الخاصة بالمراجع الخارجي، مثل مساعدة المراجع الخارجي في تفهم نظام الرقابة الداخلية، لأنه يعمل داخل المؤسسة ويتعامل بشكل يومي مع نظام الرقابة الداخلية، فيصبح لديه إلمام كامل بالنظام، أما إذا قرر المراجع الخارجي الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين بعد تقويمه لعمل ووظيفة المراجعة الداخلية ، فقد نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 610 على توثيق الاتصال والتنسيق مع المراجع الداخلي، بدراسة الخطة المؤقتة للمراجعة الداخلية للفترة، ومناقشتها في أبكر مرحلة ممكنة، ومن المفضل أن يتم الاتفاق مسبقاً على توقيت أعمال المراجعة الداخلية، ومدى تغطية عملية المراجعة الداخلية، وحجم الاختبارات والطرق المقترحة لاختبار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات المراجعة وإعداد التقارير.¹

وخلاصة كل ذلك أن درجة اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية تتوقف على عوامل معينة أهمها² :

- ✓ عدد المراجعين الداخليين.
- ✓ طبيعة ودرجة مؤهلاتهم العلمية.
- ✓ مدى عمق واتساع ودقة إجراءات المراجعة الداخلية.
- ✓ درجة الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها المراجعين الداخليين.
- ✓ درجة خبرتهم في مجال العمل.

ومن الواضح أن الميل العام لاعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين بدأ يتزايد، عن طريق قيام المراجعين الخارجيين بتحسين معرفتهم عن أداء المراجع الداخلي، وأن هذا الميل قد يكون نتيجة لتعايش المراجعين الداخليين مع المراجعات المستقلة الخاصة بمؤسساتهم.

وفيما يلي بيان لأوجه اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، والتي يمكن تمثيلها في النواحي التالية :

- ✓ الإجراءات التي يؤديها المراجع الخارجي للحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- ✓ الإجراءات التي يؤديها المراجع الخارجي عند تقدير مخاطر المراجعة.
- ✓ إجراءات التحقق الأساسية التي يتم أدائها عن طريق المراجع الخارجي.

¹ عمر إبراهيم محمود الأشقر، تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 89 .

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجزائر، 2010/2009، ص 113

2- اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي:

هناك تعاون وتكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وان كل منهما يستفيد من عمل الآخر، لكن بنسب متفاوتة فنسبة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي تكون أكبر من نسبة اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي، وحتى نكون منصفين ونعطي موضوع التكامل حقه، فلا بد لنا من توضيح الشرط الثاني من ذلك التكامل والمتمثل في جوانب اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي، وهذا ما نحن بصددده.

إن جوانب اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي متعددة لعل أهمها يتمثل في الآتي :

1-2 لتحقيق أعلى درجات الفعالية من عملية المراجعة في التغطية الأشمل للأنشطة المالية للمؤسسة، فإن المراجع الداخلي يقوم بتنسيق عمله مع عمل المراجع الخارجي، ليتأكد أن أعمال المراجعة الداخلية للأنشطة المالية للمؤسسة تكمل عمل وجهود المراجع الخارجي، وليس هناك ازدواجية بينهما. كما قد يهدف المراجع الداخلي من وراء هذا التنسيق إلى تحديد كلفة أعمال المراجعة التي من الممكن توفيرها.

2-2 يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة، وذلك نتيجةً للمؤشرات التالية :

- ✓ أن العاملين لدى المراجع الخارجي على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية.
- ✓ أن لدى المراجع الخارجي مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر وتصميم النظم.
- ✓ أن لديه متخصصين في مراجعة صناعات معينة، بالإضافة إلى الخبرات التقنية.
- ✓ أنه يعمل وفقاً لمعايير دولية عالية الجودة.
- ✓ أن لديه خبرة واسعة في المراجعة الداخلية.
- ✓ أنه يستخدم نظم معلومات متطورة.
- ✓ أن لديه أدبيات مهنية عريقة ومتوارثة في مجال المهنة.

فمن خلال قيام المراجع الداخلي بالتعاون مع المراجع الخارجي أثناء تنفيذه لمهام المراجعة الخارجية، وكذلك الإطلاع على برنامج مراجعته وتقاريره، فإنه يتمكن من معرفة الأساليب والإجراءات والأفكار والمعلومات المختلفة والجديدة المتبعة من قبل المراجع الخارجي، وبالتالي الاستفادة منها في رفع كفاءته وخبرته في مجال مراجعته الداخلية للمؤسسة.

2-3 عندما يقوم المراجع الخارجي بتنفيذ أعمال مراجعته، فإنه من ضمن تلك الأعمال هو تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، لتحديد مدى فاعليتها وكفاءتها في تنفيذ مهامها، ومن خلال هذا التقييم يتم إبراز أي جوانب قصور قد تظهر في مجال عملها، واقتراح المعالجات المناسبة. وبالتالي فإن عملية التقييم هذه تفيد المراجع الداخلي في تطوير وتحسين عمله باستمرار.

2-4 إن تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة هامة للمراجع الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكامل، حيث أن قيام المراجع الخارجي بتنفيذ إجراءات مراجعته باستقلالية كاملة تمكنه من إبداء رأيه بصراحة ووضوح في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة، وبالتالي فهي تفيد المراجع الداخلي في إظهار الجوانب التي يكون قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح، إما بسبب محدودية استقلاليته أو غيرها من الأسباب.

2-5 إضفاء الصفة القانونية والثقة في القوائم المالية للمؤسسة، حيث لا يكفي مراجعة القوائم المالية للمؤسسة والمصادقة عليها من قبل المراجع الداخلي في المؤسسة لإكسابها صفة القانونية والثقة، إلا إذا قام بمراجعتها وصادق عليها مراجع خارجي مستقل، خاصة إذا كانت معدة لأطراف خارجية مثل البنوك من أجل الاقتراض أو للجمهور من أجل إصدار أسهم أو سندات جديدة.

الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

2-6 كما يستفيد المراجع الداخلي من المراجع الخارجي في مجال فهم أهداف المراجعة الخارجية، وفهم معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية وأي إصدارات أو تعديلات جديدة فيها، الأمر الذي يمكنه بأن يكون أكثر تخصصاً، على سبيل المثال قد يحدث أثناء مناقشة ميزانية المؤسسة من قبل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي اعتراض المراجع الخارجي على طريقة عرض أصول المؤسسة في الميزانية، لأن ذلك مخالف لما نصت عليه المعايير المحاسبية في هذا الجانب، مثل هذا لا شك يساعد المراجع الداخلي على تعزيز فهمه للمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.

2-7 قد يطلب مجلس الإدارة من المراجع الداخلي تقييم أداء المراجع الخارجي، لتحقيق غرض ما يسعى إليه مجلس الإدارة من وراء ذلك التقييم. وفي هذه الحالة لن يكون المراجع الداخلي قادراً على القيام بهذا التقييم إلا إذا قام بالتنسيق بين عمله وعمل المراجع الخارجي.¹

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

الدراسة الأولى : دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة (2010/2009)²

استكمالاً لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3 إستندت هذه الدراسة على إحدى المؤسسات النموذجية في اليمن المتمثلة في شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم _ محاسبون قانونيون، وإدارة المراجعة الداخلية لبنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار.

حيث تمحورت إشكالياتها في: ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟

هدفت الدراسة إلى شرح وتفصيل علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والوقوف على مدى وأهمية وفائدة ذلك التكامل على مستوى تحقيق المراجعتين لأهدافهما، وعلى مستوى نجاح المؤسسة وتحقيقها لخططها المرسومة وبتالي الوصول إلى تحقيق أحسن فاعلية وأكبر فائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة على حد سواء.

من أجل معالجة الموضوع اعتمد الباحث من خلال دراسته على المنهج التاريخي من أجل طرح مراحل تطور المراجعة يليه المنهج الوصفي التحليلي من أجل إستعراض الجانب النظري، أما الفصل المتبقي والمتمثل في دراسة الحالة الميدانية فقد إستعان بالمنهج الوصفي التحليلي إلى جانب منهج دراسة الحالة .

من بين النتائج المتوصل إليها فقد خلص إلى إعتبار المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وظيفتان مهمتان لا غنى للمؤسسة عنهما حيث يتضح دورهما الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الإحتلاس، التلاعب والضياع من خلال أعمال الرقابة والفحص المستمرة على جميع أنشطة وعمليات المؤسسة التي تقوم بها المراجعة بنوعها الداخلية والخارجية، أضيف إلى ذلك توصلت الدراسة إلى أن مستوى التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي يتحدد بناءً على نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 121 و122 .

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق.

الدراسة الثانية : دراسة عمر ابراهيم محمود الاشقر 2008¹

استكمالاً لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية - غزة حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتمحورت الإشكالية الرئيسية في " ما هو مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610 " وتمثلت أهمية هذه الدراسة في مدى التزام مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة بتطبيق المعيار الدولي للمراجعة رقم 610 ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هي إلتزام المراجعون الخارجيون في قطاع غزة بشكل كبير بمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم 610 فيما يتعلق بـ:

- ✓ تقويم الوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والتأكد من استقلالية المراجعين الداخليين.
- ✓ تقويم الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين.
- ✓ تقويم العناية المهنية المبذولة في المراجعة الداخلية.

الدراسة الثالثة : دراسة محمود عبد السلام محسن 2011²

استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية- غزة حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتمحورت الإشكالية الرئيسية في " ما مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟ "

وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة التي تربط المدققين الخارجيين بالمدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة من وجهة نظر المدققين الخارجيين من خلال قيام المدققين الخارجيين بتقييم نظام الرقابة الداخلية. ومن أهم النتائج الدراسة اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير خلال قيامهم بعملية فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتها على المدققين الداخليين العاملين بالجهات الربحية وغير الربحية المختلفة وكانت أهم النتائج قيام المدققين الخارجيين عند فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية ب دراسة استقلالية التدقيق الداخلي و طبيعة ومدى المهام المكلف بها و جراء المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي والاطلاع على تقييم المدققين الداخليين ل نظام الرقابة الداخلية و دراسة وفهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققين الداخليين الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة و الاستعانة بأوراق عمل المدققين الداخليين المتعلقة بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة و دراسة وفهم اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين ومدى فعاليتها لتحقيق أهداف التدقيق.

الدراسة الرابعة : دراسة AL-Twaijry 2004³

وهي دراسة بعنوان " دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية في قطاع الشركات في المملكة العربية السعودية" حيث هدفت إلى اختبار العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في قطاع الشركات في المملكة العربية السعودية، من خلال اختبار مستوى التعاون والتنسيق بين مديري إدارات المراجعة الداخلية، وبين الشركاء والمديرين في شركات المراجعة الخارجية في المملكة

¹ عمر ابراهيم محمود الاشقر، مرجع سابق.

² محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة 2011

³ AL-Twaijry ، العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية في قطاع الشركات في المملكة العربية السعودية، 2004

الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

العربية السعودية حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي: وقد خلصت الدراسة الى أهم النتائج والتي تمثلت في أن المراجعين الخارجيين قلقون إزاء استقلال ونطاق عمل وصدر حجم العديد من إدارات المراجعة الداخلية وأن المراجعين الداخليين يعتبرون التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي محدود، على الرغم من أن المراجعين كانوا أكثر إيجابية إزاء مدى هذا التعاون، عندما يكون عمل المراجعة الداخلية ذات جودة عالية وإن مدى اعتماد المراجع الخارجي عن أعمال قسم المراجعة الداخلية متفاوت بحسب جودة هذه الأعمال وقد رأى المراجعون الخارجيين أن الموضوعية والكفاءة والخبرة في مجال العمل.

الدراسة الخامسة : دراسة 2002 Krishnamoorthy¹

وهي دراسة بعنوان " المراحل المختلفة المتبعة من قبل المدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي " حيث استخدم الباحث الطرق والأساليب التحليلية، لتصميم نموذج المراجعين الخارجيين في تقويم وظيفة المراجعة الداخلية، وهدفت هذه الدراسة إلى كيفية تعريف المراجعة الخارجية لكل من (الموضوعية، العمل المؤدى بواسطة المراجعين الداخليين، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، لتفاعل في تعيين وتحديد مدى قوة التدقيق الداخلي في أكبر أربع شركات في الولايات المتحدة، وقد خلصت الدراسة الى أهم النتائج والتي تمثلت في أن أهمية العناصر الثلاثة تختلف بحسب طبيعة الدليل الملاحظ، ومتوقفة على العلاقات المتداخلة بين هذه العناصر.

ويمكننا تلخيص أهم الفروقات بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية من خلال الجدول الآتي :

¹ Krishnamoorthy، المراحل المختلفة المتبعة من قبل المدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي،الولايات المتحدة، 2002

الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية

الجدول رقم (1-3): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

| البيانات | الدراسة الحالية | الدراسات السابقة |
|-----------------------|--|---|
| من حيث الزمان والمكان | تمت دراستنا في الفترة الزمنية 2018 (الثلاثي الثاني) أما فيما يخص الحدود المكانية فطبقت على مجموعة من المؤسسات ومكاتب محافضي الحسابات بورقلة. | تمت في بيئة عربية وأجنبية بين الفترة الممتدة من 2002 إلى 2011، حيث شملت الدراسات عدة دول عربية وأجنبية. |
| من حيث العينة | ركزت دراستنا على عدد من المراجعين الداخليين في عدة مؤسسات ومجموعة من محافضي الحسابات. | ركزت مختلف الدراسات على عينات مختلفة منها ما تقدمت بدراسات نظرية ومنها ما تم اختيار عينات متكونة من موظفي أو أشخاص معينين بالدراسات. |
| من حيث منهج الدراسة | حاولنا في دراستنا إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي حيث استخدمنا أسلوب الإستبيان مع أطراف معنية بموضوع الدراسة من أجل معرفة مدى التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية. | استخدمت بعض الدراسات الاستبانة فقط، وأخرى استعملت دراسة الحالة لأحدى المؤسسات الاقتصادية ومنها من اعتمد على الدراسة النظرية فقط بحكم الموضوع الذي تم دراسته والتخصص التابع له. |
| من حيث نوع القطاع | استهدفت الدراسة القطاع الاقتصادي و القطاع الخاص المتمثل في مكاتب محافضي الحسابات. | كانت معظم الدراسات طبقت في المؤسسات الاقتصادية ومكاتب محافضي الحسابات. |
| من حيث المتغيرات | تناولت هذه الدراسة متغيرات الآتية : ✓ المراجعة الداخلية؛ ✓ المراجعة الخارجية؛ ✓ مدى التكامل بينهما؛ | تناولت الدراسات السابقة متغيرات مختلفة منها: ✓ المراجعة الداخلية والخارجية ودرجة تكاملهما؛ ✓ مدى التزام المراجع الخارجي بعمل المراجعة الداخلية؛ ✓ المدققون الخارجيون والمدققون الداخليون؛ ✓ المراجعة الدخلية والخارجية؛ ✓ المدقق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي؛ |

المصدر: من إعداد الطالب.

خلاصة الفصل:

خلال دراستنا في هذا الفصل وجدنا أن المراجعة الداخلية والخارجية وظيفتان ضروريتان لا غنى عنها في أي مؤسسة، حيث تتميز الأولى بأنها وظيفة داخل المؤسسة تقوم بنشاط رقابي موضوعي للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق أكبر مكاسب من المشروع ولا يتحقق ذلك إلا بوجود مراجعين داخليين مستقلين مؤهلين يتمتعون بالكفاءة العلمية والعملية.

في حين أن المراجعة الخارجية وظيفية رقابية مستقلة من خارج المؤسسة تتمثل مهمتها في الفحص الانتقائي للقوائم المالية بهدف تقديم رأي محايد في شكل تقرير بنتائج عملية المراجعة لطمأنة المستثمرين وأصحاب المؤسسة، وعليه فالمؤسسة بأمر الحاجة للمراجعة الداخلية والخارجية وذلك من أجل تحقيق أهدافها.

وتبين كذلك أن المراجعة الداخلية والخارجية مهنتان متكاملتان إلى حد كبير ومجالات التعاون بينهما واسعة وذلك للتقليل من ازدواجية وتكرار العمل.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لعينة من المراجعين

الداخليين والخارجيين في البيئة

المحاسبية الجزائرية

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية، والتي تطرقنا إليها في الفصل السابق سنتناول في هذا الفصل وصفا للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة، محاولين بذلك إبراز الجوانب المتعلقة ببحثنا والمتمثل في: تقييم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال توزيع استمارة الاستبانة على عينة الدراسة المتكونة من مجموعة من الأكاديميين والمهنيين، بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة، من خلال عرض لمختلف الإجراءات والوسائل المستخدمة في الدراسة والوصول للنتائج ومن ثم تحليلها وتفسيرها لتتوصل في الأخير إلى الاستنتاجات.

بحيث يحتوي هذا الفصل على مبحثين فيتناول المبحث الأول وصفا لمنهج الدراسة وعينتها وكذلك أداة الدراسة المستخدمة بالإضافة إلى خصائص عينة الدراسة، أما المبحث الثاني فيتناول في محمله نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

المبحث الأول: عينة وأدوات الدراسة

المطلب الأول: ميدان الدراسة

حيث تمثل ميدان هذه الدراسة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية والصناعية والخدمية بالإضافة الى مجموعة من مكاتب محافضي الحسابات بولاية ورقلة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

أولا : منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث يقوم بوصف الظاهرة محل البحث، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة تقييم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في البيئة المحاسبية الجزائرية، وسوف تعتمد هذه الدراسة على نوعين من البيانات:

1. البيانات الأولية:

ذلك من خلال البحث في الجانب الميداني وجمع المعلومات اللازمة من مجتمع الدراسة عن طريق توزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي النسخة 22 واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة إحصائية ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2. البيانات الثانوية:

ذلك من خلال مراجعة بعض الكتب والمراجع والمنشورات وبعض المدونات والوثائق المتعلقة بموضوع الدراسة " علاقة المراجعة الداخلية بالخارجية وما مدى تكاملهما".

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة:

1. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الموظفين بمؤسسات اقتصادية وصناعية وخدمية وكذلك مجموعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة.

2. عينة الدراسة:

تم توزيع الاستبيان على جميع أفراد عينة الدراسة البالغة 50 والمتكونين من مراجعين داخليين (بمن فيهم رؤساء المالية والمحاسبة) ومراجعين خارجيين (محافضي الحسابات).

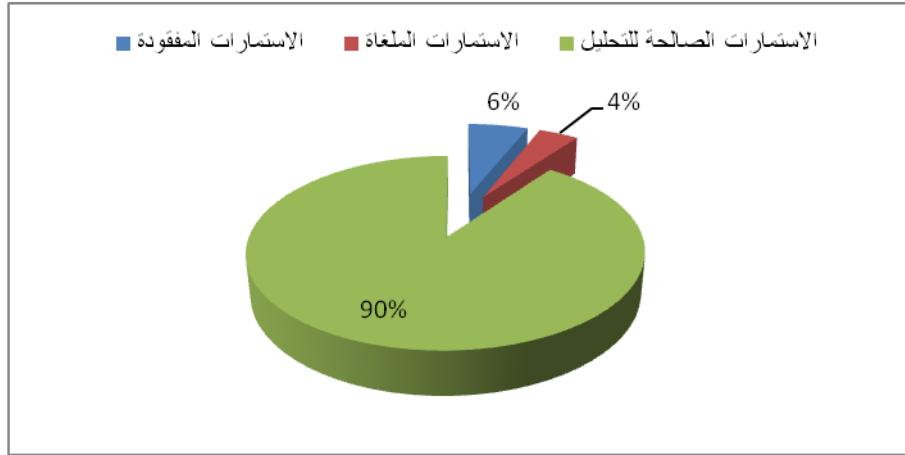
الجدول رقم (2-1) : الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

| النسبة المئوية | التكرار | البيان |
|----------------|---------|----------------------------|
| 6% | 3 | الاستمارات المفقودة |
| 4% | 2 | الاستمارات الملغاة |
| 90% | 45 | الاستمارات الصالحة للتحليل |
| 100% | 50 | الاستمارات الموزعة |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الاستبيان.

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

شكل رقم (2-1): يوضح التمثيل البياني للإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان.



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الاستبيان.

بين الجدول رقم (2-1) العدد الإجمالي للاستمارات الاستبيان الموزعة، و البالغ عددها 50 استمارة فتم استرجاع منها 47 استمارة، وفقدت ثلاث استمارات، و بعد تفحصنا للاستبيانات المسترجعة تبين لنا أن هناك استبيانين غير صالحين للتحليل نظرا لعدم جدية الإجابة وبالتالي تم إلغاؤها ويصبح بذلك العدد الإجمالي للاستمارات الصالحة للاستعمال والتحليل 45 استمارة أي ما يعادل 90%.

ثالثا : أداة الدراسة:

وقد تم إعداد الاستبيان بما يتوافق مع أهداف الدراسة:

- 1- إعداد استبيان أولي من أجل استخدامه والاستعانة به في جمع البيانات والمعلومات، ينقسم إلى محاور وفقرات ولقد تحللت فقرات سالبة بكل محور مما يختبر صدق الإجابة.
 - 2- عرض الاستبيان على المشرف ومناقشته من ناحية المحتوى من أجل اختبار مدى ملائمة جمع المعلومات.
 - 3- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه و يقترحه المشرف.
 - 4- تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بوضع اقتراحات وتقديم النصح والإرشاد من خلال تعديل و حذف ما يلزم. تم توزيعه على ثلاثة محكمين وأخذت جميع اقتراحاتهم بعين الاعتبار.
 - 5- توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة للجمع والحصول على البيانات اللازمة للدراسة.
- وتم تقسيم الاستبيان إلى قسمين رئيسيين كما يلي:
- القسم الأول :** يشمل على البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة ويتكون من 5 فقرات.
- القسم الثاني :** يضم إجابات أفراد العينة على علاقة المراجعة الداخلية بالخارجية وما مدى تكاملهما، وتم تقسيمه إلى محورين كما يلي:

- **المحور الأول:** يساهم المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة، ويتكون من 9 فقرات.
- **المحور الثاني:** يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية في أداء مهامه، ويتكون من 8 فقرات.

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

رابعا : خصائص عينة الدراسة

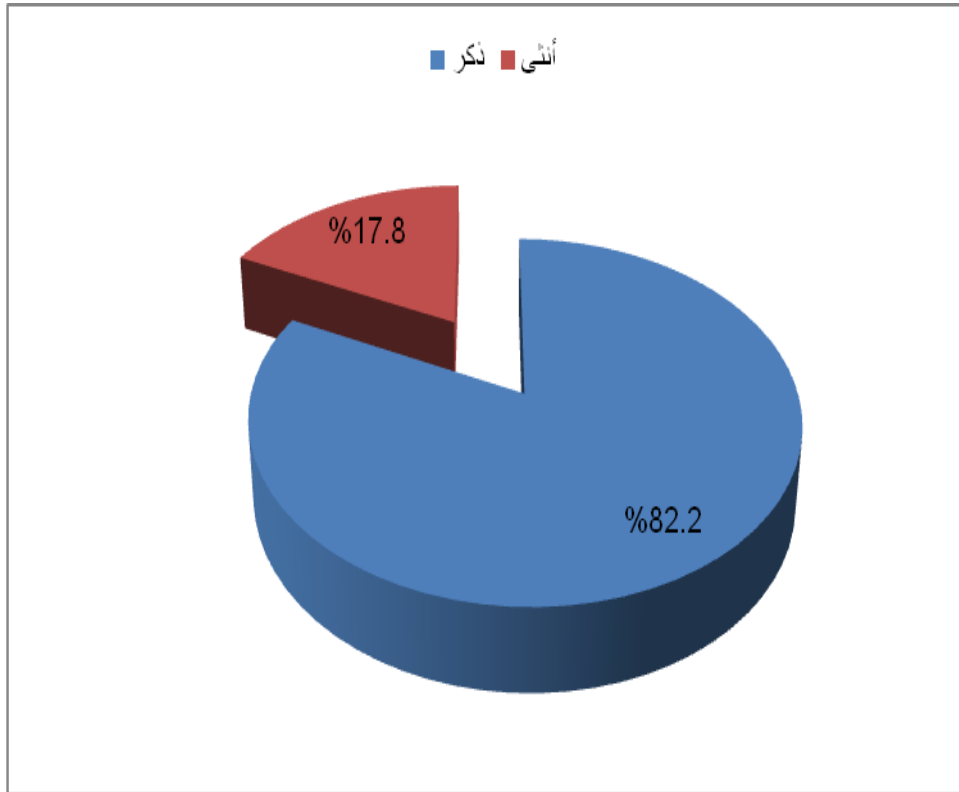
1- الجنس :

جدول رقم (2-2): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

| النسبة المئوية | التكرار | الجنس |
|----------------|---------|---------|
| %82.2 | 37 | ذكر |
| %17.8 | 8 | أنثى |
| %100 | 45 | المجموع |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

شكل رقم (2-2): يوضح التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

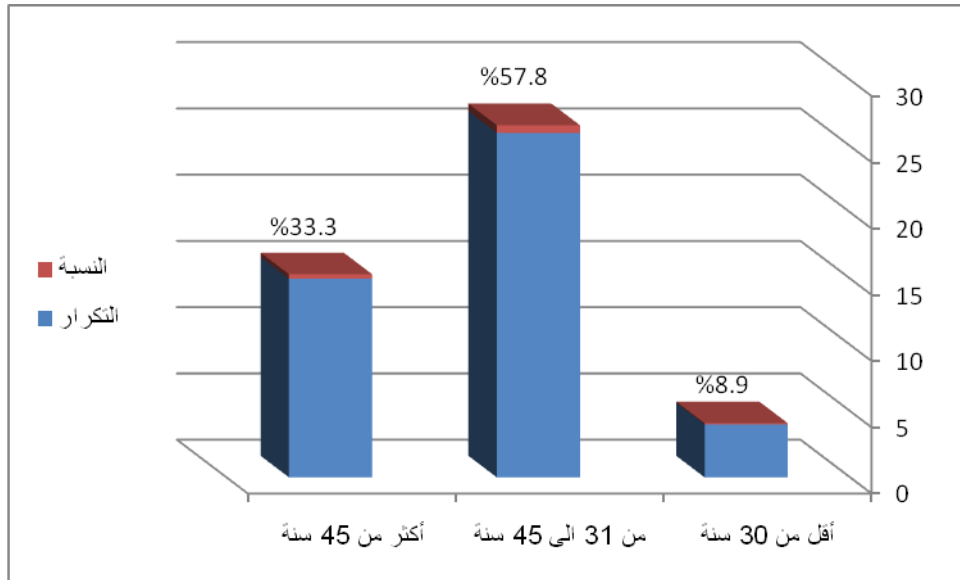
يبين الجدول رقم (2-2) أن أغلبية أفراد العينة من الذكور ويمثلون نسبة 82.2%، و باقي أفراد العينة من الإناث بنسبة بلغت 17.8%.

الجدول رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب العمر

| العمر | التكرار | النسبة |
|------------------|---------|--------|
| أقل من 30 سنة | 4 | %8.9 |
| من 31 الى 45 سنة | 26 | %57.8 |
| أكثر من 45 سنة | 15 | %33.3 |
| المجموع | 45 | %100 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

الشكل رقم (2-3): يوضح التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

يبين الجدول رقم (2-3) أن أغلبية أفراد العينة كانت أعمارها بين 31 الى 45 سنة بنسبة بلغت %57.8، ثم تلي ذلك الفئة التي تتراوح اعمارهم بأكثر من 45 سنة بنسبة بلغت %33.3، وأخيرا فكانت الفئة العمرية الأقل من 30 سنة هي الأخيرة بنسبة بلغت %8.9 .

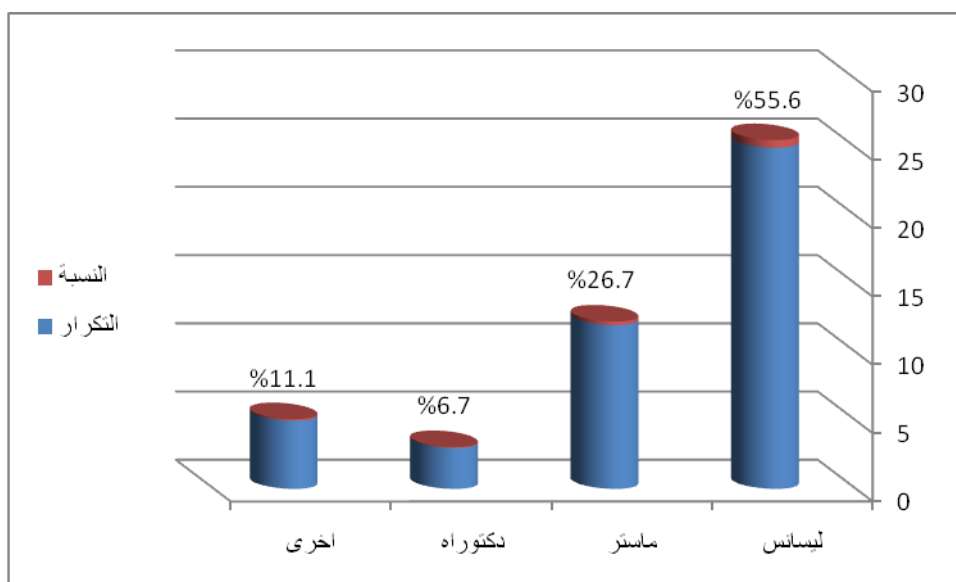
3- المؤهل العلمي:

جدول رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| ليسانس | 25 | %55.6 |
| ماستر | 12 | %26.7 |
| دكتوراه | 3 | %6.7 |
| أخرى | 5 | %11.1 |
| المجموع | 45 | %100 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

الشكل رقم (2-4): يوضح التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

يبين الجدول رقم (2-4) فيما يتعلق بمؤهلات عينة الدراسة العلمية، يلاحظ أن الغالبية من حملة ليسانس بنسبة بلغت %55.6 و%26.7 يحملون شهادة الماستر، و%11.1 يحملون شهادات أخرى، وبنسبة %6.7 يحملون شهادة الدكتوراه، ويدل ذلك على أن غالبية العينة مؤهلين تأهيلاً علمياً يناسب فهمهم لأسئلة الاستبانة بالإضافة إلى الحاصلين على شهادات الدراسات العليا.

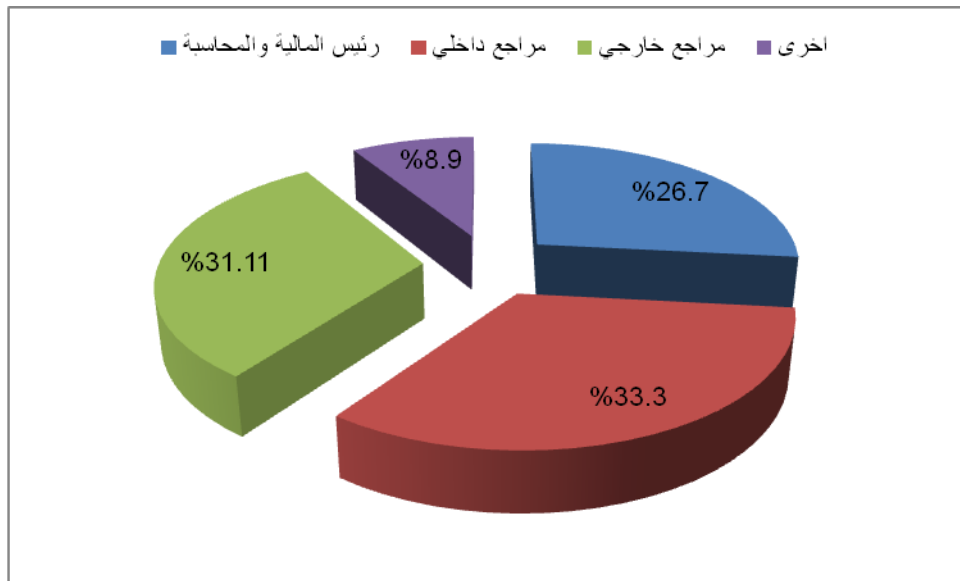
4- الوظيفة :

الجدول رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

| النسبة | التكرار | المؤهل العلمي |
|--------|---------|------------------------|
| 26.7% | 12 | رئيس المالية والمحاسبة |
| 33.3% | 15 | مراجع داخلي |
| 31.1% | 14 | مراجع خارجي |
| 8.9% | 4 | أخرى |
| 100% | 45 | المجموع |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

الشكل رقم (2-5): يوضح التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

يبين الجدول رقم (2-5) فيما يتعلق بوظيفة عينة الدراسة أن أعلى نسبة كانت للمراجع الداخلي حيث بلغت 33.3%، ونسبة 31.11% لوظيفة المراجع الخارجي، ونسبة 26.7% لوظيفة رئيس المالية والمحاسبة، فيما كانت الوظائف الأخرى بالمرتبة الأخيرة بنسبة بلغت 8.9%.

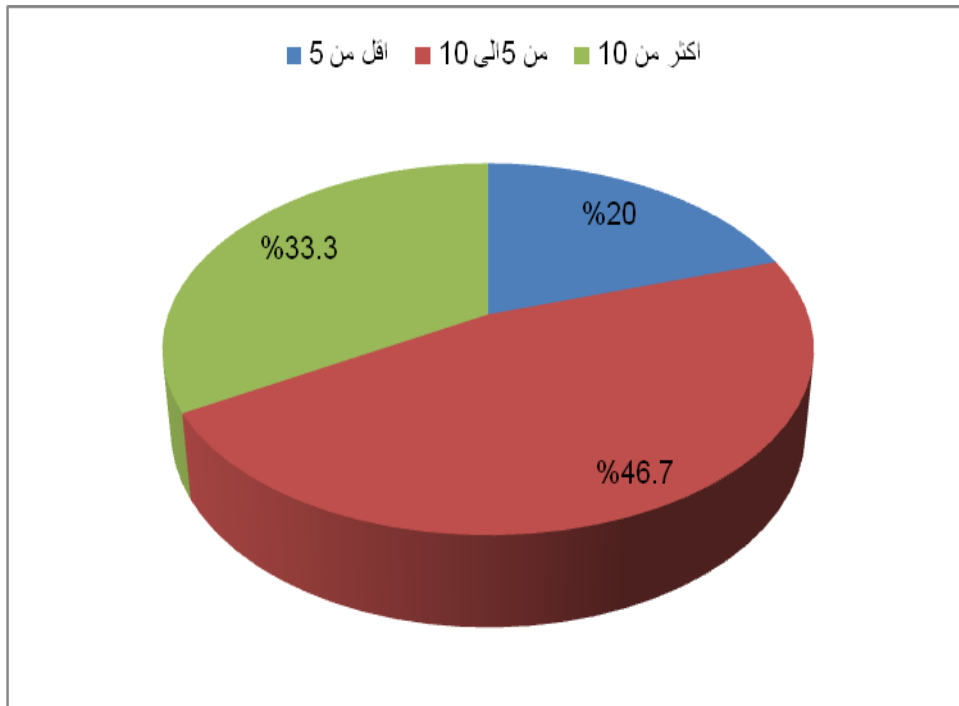
5- سنوات الخبرة:

الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

| سنوات الخبرة | التكرار | النسبة المئوية |
|-------------------|---------|----------------|
| أقل من 5 سنوات | 9 | 20% |
| من 5 الى 10 سنوات | 21 | 46.7% |
| أكثر من 10 سنوات | 15 | 33.3% |
| المجموع | 45 | 100% |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

الشكل رقم (2-6): يوضح التمثيل البياني لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة.



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

يبين الجدول رقم (2-6) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية، فنسجل أعلى نسبة بلغت 46.7% للذين تتراوح خبرتهم المهنية من 5 الى 10، ونسبة 33.3% للذين لديهم أكثر من 10 سنوات خبرة، والباقي يمثل نسبة 20% للذين لديهم أقل من 5 سنوات خبرة مهنية.

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

خامسا : صدق وثبات الاستبيان:

تم إثبات والتأكد من صدق وثبات الاستبيان بطريقتين:

1- الصدق الظاهري :

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (3) أساتذة بجامعة قاصدي مرباح "ورقلة"، بهدف التأكد من صحة وسلامة لغة ومحتوى الاستبيان.

2- ثبات الاستبيان :

استخدم الباحث معامل ألفا كرونباخ، وهي طريقة لإثبات الاستبيان. وعند حساب معامل ألفا كرونباخ من أجل مجموعة من العبارات يجب أن تكون قيمته أكبر 0.6 حتى نستطيع الوثوق بالنتائج.

جدول رقم (2-7): يوضح الصدق الداخلي للعبارة المرتبطة بالاستبيان.

| عدد العبارات | ألفا كرونباخ | معامل الثبات |
|--------------|--------------|--------------|
| 17 | 0.873 | 0.934 |

معامل الثبات=الجذر التربيعي الموجب لألفا كرونباخ

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

واضح من النتائج الموضحة في جدول (2-7) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة حيث بلغت 87.3% وكذلك قيمة الثبات كانت مرتفعة حيث بلغت 0.934 ، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

جدول رقم (2-8): يوضح الصدق الداخلي للبعد (المحور) الأول المرتبط بالاستبيان.

| عدد العبارات | ألفا كرونباخ | معامل الثبات |
|--------------|--------------|--------------|
| 9 | 0.606 | 0.778 |

معامل الثبات=الجذر التربيعي الموجب لألفا كرونباخ

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

واضح من النتائج الموضحة في جدول (2-8) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للبعد " مساهمة المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية " كانت مقبولة لأنها أكبر من 0.6 حيث بلغت 0.606% أما معامل الثبات كانت مرتفعة حيث بلغت 0.778 ، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

جدول رقم (2-9): يوضح الصدق الداخلي للبعد (المحور) الثاني المرتبط بالاستبيان.

| عدد العبارات | ألفا كرونباخ | معامل الثبات |
|--------------|--------------|--------------|
| 8 | 0.897 | 0.947 |

معامل الثبات=الجدر التربيعي الموجب لألفا كرونباخ

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

واضح من النتائج الموضحة في جدول (2-9) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للبعد " يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية " كانت مرتفعة حيث بلغت 0.897% أما معامل الثبات كانت مرتفعة حيث بلغت 0.947 ، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية

أولاً : النتائج الإحصائية للاستبيان:

حيث تمثلت هذه النتائج في كل من معامل الارتبط بيرسون والتباين الأحادي (One Way ANOVA) وكذلك في حساب مختلف المتوسطات والانحرافات

1- التباين الأحادي (One Way ANOVA) :

جدول رقم (2-10): يوضح معامل التباين الأحادي حسب المؤهل العلمي :

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---------------|------------------|-----|-------------|-------|------|
| المحور الأول | | | | | |
| Intergroupes | .181 | 3 | .060 | 1.331 | .277 |
| Intragroupes | 1.856 | 41 | .045 | | |
| Total | 2.037 | 44 | | | |
| المحور الثاني | | | | | |
| Intergroupes | .153 | 3 | .051 | .506 | .680 |
| Intragroupes | 4.143 | 41 | .101 | | |
| Total | 4.297 | 44 | | | |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

جدول رقم (2-11): يوضح معامل التباين الأحادي حسب الوظيفة :

| | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---------------|--------------|------------------|-----|-------------|------|------|
| المحور الأول | Intergruppes | .138 | 3 | .046 | .992 | .406 |
| | Intragruppes | 1.899 | 41 | .046 | | |
| | Total | 2.037 | 44 | | | |
| المحور الثاني | Intergruppes | .039 | 3 | .013 | .126 | .944 |
| | Intragruppes | 4.257 | 41 | .104 | | |
| | Total | 4.297 | 44 | | | |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

جدول رقم (2-12): يوضح معامل التباين الأحادي حسب الخبرة المهنية :

| | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---------------|--------------|------------------|-----|-------------|-------|------|
| المحور الأول | Intergruppes | .004 | 2 | .002 | .045 | .956 |
| | Intragruppes | 2.032 | 42 | .048 | | |
| | Total | 2.037 | 44 | | | |
| المحور الثاني | Intergruppes | .202 | 2 | .101 | 1.034 | .365 |
| | Intragruppes | 4.095 | 42 | .097 | | |
| | Total | 4.297 | 44 | | | |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

2- معامل الارتباط بيرسون :

معامل الارتباط بيرسون يكون محصور بين المجال (0 الى 1) وكلما اقتربت القيم من الصفر كلما كان معامل الارتباط ضعيف وبالتالي لا يوجد ارتباط والعكس صحيح كلما اقتربت القيم من الواحد كلما كان معامل الارتباط قوي.

جدول رقم (2-13): يوضح معامل الارتباط بيرسون بين محوري بالاستبيان.

| اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية في أداء مهامه | يساهم المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة | |
|--|---|-----------------------|
| 0.744 | 0.744 | معامل الارتباط بيرسون |
| 0.000 | 0.000 | مستوى الدلالة (sig) |
| 45 | 45 | العينة |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

3- المتوسطات والانحرافات:

تم تحديد مقاييس للإجابات من مقياس ليكارت الثلاثي لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو الآتي:

جدول رقم (2-14): يوضح مقياس ليكارت الثلاثي.

| الاتجاه | الرأي | المتوسط المرجح |
|---------|-----------|------------------|
| منخفض | غير موافق | من 1 إلى 1.66 |
| متوسط | محايد | من 1.67 إلى 2.33 |
| مرتفع | موافق | من 2.34 إلى 3 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

اخور الأول: النتائج المتعلقة بمساهمة المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة

جدول رقم (2-15): يوضح مساهمة المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية

| الرقم | الفقرة | موافق | محايد | غير موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الإتجاه |
|----------------------|--|---------|---------|-----------|-----------------|-------------------|-----------|
| | | التكرار | التكرار | التكرار | | | |
| | | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| 1 | يتأكد المراجع الخارجي من الكفاءات وتأهيل المراجعين الداخليين | 11 | 34 | 0 | 2.24 | 0.435 | محايد |
| | | %24.4 | %75.6 | %0 | | | |
| 2 | يتأكد المراجع الخارجي من مدى استقلالية المراجعة الداخلية | 0 | 6 | 39 | 1.13 | 0.344 | غير موافق |
| | | %0 | %13.3 | %86.7 | | | |
| 3 | يتأكد المراجع الخارجي من توفر الموارد التي تساعد المراجعة الداخلية على أداء مهامها | 26 | 19 | 0 | 2.58 | 0.499 | موافق |
| | | %57.8 | %42.2 | %0 | | | |
| 4 | يتأكد المراجع الخارجي من مدى فعالية الإطار التنظيمي للمراجعة الداخلية | 26 | 19 | 0 | 2.58 | 0.499 | موافق |
| | | %57.8 | %42.2 | %0 | | | |
| 5 | يتأكد المراجع الخارجي من الموارد البشرية للمراجعة الداخلية (تقييم محكم للوظائف | 39 | 6 | 0 | 2.87 | 0.344 | موافق |
| | | %86.7 | %13.3 | %0 | | | |
| 6 | يحاول المراجع الخارجي معرفة مستويات النزاهة لدى المراجعين الداخليين | 0 | 45 | 0 | 2.00 | 0.000 | محايد |
| | | | %100 | %0 | | | |
| 7 | يقيم المراجع الخارجي علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا للمؤسسة | 39 | 6 | 0 | 2.87 | 0.344 | موافق |
| | | %86.7 | %13.3 | %0 | | | |
| 8 | يهتم المراجع الخارجي بالشروط الواجب توفرها للإلتحاق بوظيفة المراجعة الداخلية | 7 | 6 | 32 | 1.44 | 0.755 | غير موافق |
| | | %15.6 | %13.3 | %71.1 | | | |
| 9 | يتأكد المراجع الخارجي من وجود اجراءات تحدد مهام ومسؤوليات المراجعة الداخلية في المؤسسة | 39 | 6 | 0 | 2.87 | 0.344 | موافق |
| | | %86.7 | %13.3 | %0 | | | |
| مجموع متوسط الإجابات | | | | | 2.28 | 0.396 | محايد |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

المحور الثاني: النتائج المتعلقة باعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية في أداء مهامه :
الجدول رقم (2-16): يوضح اعتمادية المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية

| الرقم | الفقرة | موافق | محايد | غير موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الإتجاه |
|-------|--|---------|---------|-----------|-----------------|-------------------|---------|
| | | التكرار | التكرار | التكرار | | | |
| | | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| 1 | يهتم المراجع الخارجي ببرنامج المراجعة الداخلية | 39 | 6 | 0 | 2.87 | 0.344 | موافق |
| | | %86.7 | %13.3 | %0 | | | |
| 2 | يتأكد المراجع الخارجي من مدى تنفيذ برنامج المراجعة الخارجية | 26 | 19 | 0 | 2.58 | 0.499 | موافق |
| | | %57.2 | %42.2 | %0 | | | |
| 3 | يهتم المراجع الخارجي بدور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية | 39 | 6 | 0 | 2.87 | 0.344 | موافق |
| | | %86.7 | %13.3 | %0 | | | |
| 4 | يهتم المراجع الخارجي بالملاحظات والتحفظات التي قام بها المراجع الداخلي | 39 | 6 | 0 | 2.87 | 0.344 | موافق |
| | | %86.7 | %13.3 | %0 | | | |
| 5 | يقيم المراجع الخارجي قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية | 26 | 19 | 0 | 2.58 | 0.499 | موافق |
| | | %57.8 | 42.2 | %0 | | | |
| 6 | يهتم المراجع الخارجي بإجراءات التدقيق المعتمدة من طرف المراجعة الداخلية | 24 | 21 | 0 | 2.53 | 0.505 | موافق |
| | | %53.3 | %46.7 | %0 | | | |
| 7 | يهتم المراجع الخارجي بتقارير المراجعة الداخلية | 39 | 6 | 0 | 2.87 | 0.344 | موافق |
| | | %86.7 | %13.3 | %0 | | | |
| 8 | يهتم المراجع الخارجي بالإجراءات التي تتخذها الإدارة على أساس ما يرد في تقرير المراجعة الداخلية | 39 | 6 | 0 | 2.87 | 0.344 | موافق |
| | | %86.7 | %13.3 | %0 | | | |
| | مجموع متوسط الإجابات | | | | 2.755 | 0.403 | موافق |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss v22 .

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

المطلب الثاني : مناقشة وتحليل النتائج

سيتم تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من برنامج spss على النحو الآتي :

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (2- 10) :

✓ التباين الأحادي للمحور الأول حسب متغير المؤهل العلمي :

H0 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الاول حسب متغير المؤهل العلمي.

H1 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الاول حسب متغير المؤهل العلمي.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة sig تساوي 0.277 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 ومنه

نقبل الفرضية H0 ونرفض H1 أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الأول حسب متغير المؤهل العلمي.

✓ التباين الأحادي للمحور الثاني حسب متغير المؤهل العلمي :

H0 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني حسب متغير المؤهل العلمي.

H1 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني حسب متغير المؤهل العلمي.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة sig تساوي 0.680 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 ومنه

نقبل الفرضية H0 ونرفض H1 أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني حسب متغير المؤهل العلمي.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (2- 11) :

✓ التباين الأحادي للمحور الأول حسب متغير الوظيفة :

H0 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الاول حسب متغير الوظيفة.

H1 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الاول حسب متغير الوظيفة.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة sig تساوي 0.406 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 ومنه

نقبل الفرضية H0 ونرفض H1 أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الأول حسب متغير الوظيفة.

✓ التباين الأحادي للمحور الثاني حسب متغير الوظيفة:

H0 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني حسب متغير الوظيفة.

H1 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني حسب متغير الوظيفة.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة sig تساوي 0.944 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 ومنه

نقبل الفرضية H0 ونرفض H1 أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني حسب متغير الوظيفة.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (2- 12) :

✓ التباين الأحادي للمحور الأول حسب متغير الخبرة المهنية :

H0 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الاول حسب متغير الخبرة المهنية.

H1 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الاول حسب متغير الخبرة المهنية.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة sig تساوي 0.956 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 ومنه

نقبل الفرضية H0 ونرفض H1 أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الأول حسب متغير الخبرة المهنية.

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

✓ التباين الأحادي للمحور الثاني حسب متغير الخبرة المهنية :

H0 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني حسب متغير الخبرة المهنية.

H1 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني حسب متغير الخبرة المهنية.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة sig تساوي 0.365 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 ومنه نقبل الفرضية H0 ونرفض H1 أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المحور الثاني حسب متغير الخبرة المهنية.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-13)

يظهر أن معامل الارتباط بيرسون بالنسبة للمحور الأول يقترب من الواحد بنسبة بلغت 0.744، عند مستوى دلالة (sig) 0.000 وكذلك معامل الارتباط بيرسون بالنسبة للمحور الثاني يقترب من الواحد بنسبة بلغت 0.744، عند مستوى دلالة (sig) 0.000 وهذا يدل على أن هناك ارتباط قوي بين المحور الأول والمحور الثاني.

من خلال الجدول رقم (2-15) نستنتج ما يلي :

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يتأكد المراجع الخارجي من الكفاءات وتأهيل المراجعين الداخليين " قد بلغ 2.24 وهي تقع ضمن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الثلاثي (1.67 الى 2.33) وهي ذات اتجاه متوسط ، وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يتأكد المراجع الخارجي من مدى استقلالية المراجعة الداخلية " قد بلغ 1.13 وهي تقع ضمن الفئة الأولى لمقياس ليكارت الثلاثي (1 الى 1.66) وهذا يعني أن هناك موافقة ضعيفة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " يتأكد المراجع الخارجي من توفر الموارد التي تساعد المراجعة الداخلية على أداء مهامها " قد بلغ 2.58 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " يتأكد المراجع الخارجي من مدى فعالية الإطار التنظيمي للمراجعة الداخلية " قد بلغ 2.58 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة " يتأكد المراجع الخارجي من الموارد البشرية للمراجعة الداخلية (تقييم محكم للوظائف " قد بلغ 2.87 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة السادسة " يحاول المراجع الخارجي معرفة مستويات النزاهة لدى المراجعين الداخليين " قد بلغ 2.00 وهي تقع ضمن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الثلاثي (1.67 الى 2.33) وهي ذات اتجاه متوسط ، وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة على هذه الفقرة.

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

- أن المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " يقيم المراجع الخارجي علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا للمؤسسة " قد بلغ 2.87 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " يهتم المراجع الخارجي بالشروط الواجب توفرها للإلتحاق بوظيفة المراجعة الداخلية " قد بلغ 1.44 وهي تقع ضمن الفئة الأولى لمقياس ليكارت الثلاثي (1 الى 1.66) وهذا يعني أن هناك موافقة ضعيفة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة " يتأكد المراجع الخارجي من وجود اجراءات تحدد مهام ومسؤوليات المراجعة الداخلية في المؤسسة " قد بلغ 2.87 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يتضح أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول تساوي 2.28 وهي تقع ضمن الفئة الثانية لمقياس ليكارت الثلاثي (1.67 الى 2.33) وهي ذات إتجاه متوسط ،وهذا يعني أن هناك تباين على فقرات هذا المحور.

من خلال الجدول رقم (2-16) نستنتج ما يلي :

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يهتم المراجع الخارجي ببرنامج المراجعة الداخلية " قد بلغ 2.87 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يتأكد المراجع الخارجي من مدى تنفيذ برنامج المراجعة الخارجية " قد بلغ 2.58 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " يهتم المراجع الخارجي بدور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية " قد بلغ 2.87 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " يهتم المراجع الخارجي بالملاحظات والتحفيزات التي قام بها المراجع الداخلي " قد بلغ 2.87 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة " يقيم المراجع الخارجي قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية " قد بلغ 2.58 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة السادسة " يهتم المراجع الخارجي باجراءات التدقيق المعتمدة من طرف المراجعة الداخلية " قد بلغ 2.53 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

الفصل الثاني.....دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين

- أن المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " يهتم المراجع الخارجي بتقارير المراجعة الداخلية " قد بلغ 2.87 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- أن المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " يهتم المراجع الخارجي بالإجراءات التي تتخذها الإدارة على أساس ما يرد في تقرير المراجعة الداخلية " قد بلغ 2.87 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يتضح أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني تساوي 2.755 وهي تقع ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الثلاثي (2.34 الى 3) وهي ذات اتجاه مرتفع، وهذا يعني أن هناك موافقة مرتفعة على جميع فقرات هذا المحور.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية فتجسدت في الاستعانة بأسلوب الاستبانة ، فطرقنا لمنهج الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، ووصف أدوات الدراسة والإجراءات التي تم إتباعها للتحقق من صدقها وثباتها، ومن ثم أساليب المعاينة الإحصائية التي تم استخدامها في معالجة بيانات الدراسة.

وفي نهاية هذا الفصل تم الوقوف على مدى التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال معرفة مدى مساهمتها وفعاليتها في المؤسسة ، وذلك بعد استعراض وتحليل نتائج الاستبانة.

وعموما كان التنسيق ودرجة التكامل بين المراجعين الداخليين والخارجيين مقبول رغم ضعف الثقة بين الطرفين.

الخاتمة

الخاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية: ما هي علاقة المراجعة الداخلية بالخارجية وما مدى تكاملها؟ وكعينة فقد أجرينا هذه الدراسة على مجموعة من موظفي بعض المؤسسات وبعض مكاتب محافضي الحسابات، حيث تمت معالجة إشكالية الدراسة من خلال جانب نظري و تطبيقي.

ففي الفصل الأول حاولنا حصر وذكر بعض مفاهيم جوانب المراجعة الداخلية والخارجية وأيضا التكامل بينهما، وكذا الدراسات السابقة التي كانت تتضمن موضوع دراستنا والمتوصل إليه أنه ليس هناك دراسات كثيرة تمس بشكل مباشر مجال دراستنا فأغلبها تناولت المراجعة الداخلية او المراجعة الخارجية في تقييم او تفعيل نظام ما من مؤسسات اقتصادية (خدمانية، صناعية أو تجارية) ، وهذا ما بيناه في الفصل الثاني قمنا بتحديد منهجية الدراسة وكذا الأدوات المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات وفي الأخير قمنا بعرض نتائج الدراسة، ومن خلال ذلك حاولنا الإجابة على الفرضيات المقترحة عن طريق الاستبيان، والذي من خلاله تمكنا من إثبات الفرضيات المحددة في المقدمة كما يلي:

الفرضية الأولى: وهي مساهمة المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة حيث تمثل في تأكد من توفر الموارد البشرية والمادية المراجعة الداخلية ومن كفاءات ومؤهلات المراجعين الداخليين والاجراءات التي تحدد مسؤولياتهم ومعرفة مدى استقلاليتهم والنزاهة في عملهم، وعلاقتهم بالإدارة العليا للمؤسسة.

الفرضية الثانية: وهي اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية في أداء مهامه وذلك من خلال اهتمامه ببرنامج المراجعة الداخلية ومدى تنفيذه وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال اهتمامه بالملاحظات والتحفظات المراجع الداخلي وبتقارير المراجعة الداخلية بشكل عام.

ومن خلال تثبيت الفرضيتين للدراسة يظهر جلياً لنا أن مساهمة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في تحقيق أهداف للمؤسسة وكذلك يعود بالنفع على المراجعين الداخليين والخارجين لكي لا يكون هناك ازدواجية في عمل وادخار وقتهم. كما أننا توصلنا إلى جملة من النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

- 1- المساعدات التي يقدمها المراجع الخارجي للمراجعة الداخلية من خلال تأكده من توفر الموارد.
- 2- التقييم المحكم للوظائف (الموارد البشرية للمراجعة الداخلية).
- 3- أهمية العلاقة بين المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا للمؤسسة.
- 4- أهمية ودور المراجعة الداخلية في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها وتخفيض مخاطرها.
- 5- إهتمام المراجع الخارجي على تقارير المراجعة الداخلية.

ثانياً: التوصيات:

- 1- زيادة التنسيق والتعاون بين المراجعين الداخليين والخارجين أثناء اداء عملهم من خلال ثقة أحدهم بالآخر.
- 2- تكثيف الجهود المبذولة بين المراجعين الداخليين والخارجين لتوفير الجهد والوقت لتحقيق الأهداف بأكثر سهولة.
- 3- ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية لقدرة على مساعدة المراجعين الخارجين في عملهم.
- 4- منح استقلالية أكبر للمراجعة الداخلية وارتباطها مباشرة بالإدارة العليا للمؤسسة.

ثالثاً: أفاق الدراسة:

تناول هذا البحث إشكالية ما هي علاقة المراجعة الداخلية بالخارجية وما مدى تكاملهما، حيث شملت الدراسة على مجموعة من مراجعين بعض المؤسسات و بعض المراجعين الخارجيين والمتمثلين في محافظي الحسابات، وقد حاول الباحث الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال استعمال التحليل الإحصائي، ويعتبر بحثنا انطلاقة لبحوث أخرى خاصة للأهداف الكبيرة التي ستحققها المؤسسات من جراء التكامل، وشأنه في تحسين ورفع جودة أعمال المراجعة، وتتمثل في:

1- تعاون المراجعين الداخليين والخارجيين في تفعيل أنظمة الرقابة.

2- دور المشرع في تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

وفي الأخير نرجوا أن نكون قد ساهمنا بموضوعنا ومجهودنا هذا ولو بجزء في تكملة من سبقنا في هذا المجال، ونتمنى بإدراك ما جاءت به هذه الدراسة، ونتمنى التوفيق للمهتمين بهذا الموضوع.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

- 1- أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها ، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2008.
- 2- ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- 3- إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي ليبيا، 1990.
- 4- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2007.
- 5- خلف عبد الله الوردات، التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولي الداخلي، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006.
- 6- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- 7- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، مصر، 2002.
- 8- مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الطبعة الثانية 1996.
- 9- نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية ، الدار الجامعية ،مصر، 2006.
- 10- عبد الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الدار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
- 11- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حس، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004.
- 12- عبد الوهاب نصر علي، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية مصر، 2004.
- 13- فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2002.

ثانياً: البحوث الجامعية:

أ- رسائل الماجستير:

- 1- آمال بن مخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- 2- محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة 2011.
- 3- شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2003/2004.
- 4- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجزائر، 2009/2010.
- 5- عمر إبراهيم محمود الأشقر، تقويم مدى إلتزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008.

ب- رسائل الماجستير:

- 1- زكريا قلاله، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.
- 2- سارة بن عثمان، دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013./2012.
- 3- وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013/2012.

ثالثا: المجلات:

- 1- زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية، العدد 46، 2010.

رابعا: الملتقيات و المؤتمرات:

- 1- شرقي جباري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم الحوكمة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية الاقتصاد، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12/10/2010.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبانة.



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة الاستبانة

تحية طيبة وبعد:

في إطار إنجاز مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق قسم العلوم التجارية بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ومن خلال الموضوع المعنون بـ " تقييم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في البيئة المحاسبية الجزائرية " يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى الحصول على آراء ومقترحات مؤسساتكم المتعلقة بموضوع البحث، حول ما تضمنه من تساؤلات.

لذا ندعو سيادتكم إلى الإجابة عن أسئلة الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم حول الموضوع، وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم . ونشكركم سلفا على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم لملاأ بيانات هذا الاستبيان، بما يخدم البحث العلمي.

الخور الأول : البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة التي تختارها

- 1/ الجنس : ذكر أنثى
- 2/ العمر : أقل من 30 سنة من 31-45 سنة فوق 45 سنة
- 3/ المؤهل العلمي : ليسانس ماستر دكتوراه شهادة أخرى
- 4/ الوظيفة : رئيس المالية والمحاسبة مراجع داخلي مراجع خارجي أخرى
- 5/ الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات بين 5 و 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

المحور الثاني : يساهم المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة

| الرقم | البيان | موافق | محايد | غير موافق |
|-------|--|-------|-------|-----------|
| 01 | يتأكد المراجع الخارجي من الكفاءات وتأهيل المراجعين الداخليين | | | |
| 02 | يتأكد المراجع الخارجي من مدى استقلالية المراجعة الداخلية | | | |
| 03 | يتأكد المراجع الخارجي من توفر الموارد التي تساعد المراجعة الداخلية على أداء مهامها | | | |
| 04 | يتأكد المراجع الخارجي من مدى فعالية الإطار التنظيمي للمراجعة الداخلية | | | |
| 05 | يتأكد المراجع الخارجي من الموارد البشرية للمراجعة الداخلية (تقييم محكم للوظائف) | | | |
| 06 | يحاول المراجع الخارجي معرفة مستويات النزاهة لدى المراجعين الداخليين | | | |
| 07 | يقيم المراجع الخارجي علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا للمؤسسة | | | |
| 08 | يهتم المراجع الخارجي بالشروط الواجب توفرها للإلتحاق بوظيفة المراجعة الداخلية | | | |
| 09 | يتأكد المراجع الخارجي من وجود اجراءات تحدد مهام ومسؤوليات المراجعة الداخلية في المؤسسة | | | |

المحور الثالث: يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية في أداء مهامه

| الرقم | البيان | موافق | محايد | غير موافق |
|-------|--|-------|-------|-----------|
| 01 | يهتم المراجع الخارجي ببرنامج المراجعة الداخلية | | | |
| 02 | يتأكد المراجع الخارجي من مدى تنفيذ برنامج المراجعة الخارجية | | | |
| 03 | يهتم المراجع الخارجي بدور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية | | | |
| 04 | يهتم المراجع الخارجي بالملاحظات والتحفظات التي قام بها المراجع الداخلي | | | |
| 05 | يقيم المراجع الخارجي قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية | | | |
| 06 | يهتم المراجع الخارجي باجراءات التدقيق المعتمدة من طرف المراجعة الداخلية | | | |
| 07 | يهتم المراجع الخارجي بتقارير المراجعة الداخلية | | | |
| 08 | يهتم المراجع الخارجي بالإجراءات التي تتخذها الإدارة على أساس ما يرد في تقرير المراجعة الداخلية | | | |

ملحق رقم (02) : يوضح أسماء محكمين الإستهيين.

| الوظيفة | الإسم واللقب | الرقم |
|---------|-------------------|-------|
| أستاذ | بدر الزمان خمقاني | 01 |
| أستاذ | عبد القادر دشاش | 02 |
| أستاذ | إلياس بدوي | 03 |

ملحق رقم (03): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

Récapitulatif de traitement des observations

| | | N | % |
|--------------|---------------------|----|-------|
| Observations | Valide | 45 | 90.0 |
| | Exclue ^a | 3 | 6.0 |
| | Exclue ^a | 2 | 4.0 |
| | Total | 50 | 100.0 |

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

الملحق رقم(04) : النسبة المئوية لعنصر الجنس

الجنس

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | ذكر | 37 | 82.2 | 82.2 | 82.2 |
| | أنثى | 8 | 17.8 | 17.8 | 100.0 |
| Total | | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الملحق رقم(05) : النسبة المئوية لعنصر العمر

| | | العمر | | | |
|--------|------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | سنة 30 من أقل | 4 | 8.9 | 8.9 | 8.9 |
| | سنة 45 الى 31 من | 26 | 57.8 | 57.8 | 66.7 |
| | سنة 45 من أكثر | 15 | 33.3 | 33.3 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الملحق رقم(06) : النسبة المئوية لعنصر المؤهل العلمي

| | | المؤهل العلمي | | | |
|--------|-------------|---------------|-------------|--------------------|--------------------|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | ليسانس | 25 | 55.6 | 55.6 | 55.6 |
| | ماستر | 12 | 26.7 | 26.7 | 82.2 |
| | دكتوراه | 3 | 6.7 | 6.7 | 88.9 |
| | أخرى شهادات | 5 | 11.1 | 11.1 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الملحق رقم(07) : النسبة المئوية لعنصر الوظيفة

| | | الوظيفة | | | |
|--------|------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | والمحاسبة المالية رئيس | 12 | 26.7 | 26.7 | 26.7 |
| | داخلي مراجع | 15 | 33.3 | 33.3 | 60.0 |
| | خارجي مراجع | 14 | 31.1 | 31.1 | 91.1 |
| | أخرى | 4 | 8.9 | 8.9 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الملحق رقم (08) : النسبة المئوية لعنصر الخبرة المهنية

| | | الخبرة المهنية | | | |
|--------|-------------------|----------------|-------------|--------------------|--------------------|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | سنوات 5 من أقل | 9 | 20.0 | 20.0 | 20.0 |
| | سنوات 10 الى 5 من | 21 | 46.7 | 46.7 | 66.7 |
| | سنوات 10 من أكثر | 15 | 33.3 | 33.3 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

ملحق رقم (09) : معامل ثبات الاستبانة العام.

معامل ألفا كرونباخ العام

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| .873 | 17 |

ملحق رقم (10) : معامل ثبات الاستبانة للبعد (المحور) الاول.

معامل ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| .606 | 9 |

ملحق رقم (11): معامل ثبات الاستبانة للبعد (المحور) الثاني.

معامل ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| .606 | 8 |

ملحق رقم (12): معامل التباين الأحادي حسب المؤهل العلمي.

ANOVA

| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|--------------|------------------|-----|-------------|-------|------|
| A | | | | | |
| Intergroupes | .181 | 3 | .060 | 1.331 | .277 |
| Intragroupes | 1.856 | 41 | .045 | | |
| Total | 2.037 | 44 | | | |
| B | | | | | |
| Intergroupes | .153 | 3 | .051 | .506 | .680 |
| Intragroupes | 4.143 | 41 | .101 | | |
| Total | 4.297 | 44 | | | |

ملحق رقم (13): معامل التباين الأحادي حسب الوظيفة.

ANOVA

| | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|--------------|------------------|-----|-------------|------|------|
| A | Intergroupes | .138 | 3 | .046 | .992 | .406 |
| | Intragroupes | 1.899 | 41 | .046 | | |
| | Total | 2.037 | 44 | | | |
| B | Intergroupes | .039 | 3 | .013 | .126 | .944 |
| | Intragroupes | 4.257 | 41 | .104 | | |
| | Total | 4.297 | 44 | | | |

ملحق رقم (14): معامل التباين الأحادي حسب الخبرة المهنية.

ANOVA

| | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|--------------|------------------|-----|-------------|-------|------|
| A | Intergroupes | .004 | 2 | .002 | .045 | .956 |
| | Intragroupes | 2.032 | 42 | .048 | | |
| | Total | 2.037 | 44 | | | |
| B | Intergroupes | .202 | 2 | .101 | 1.034 | .365 |
| | Intragroupes | 4.095 | 42 | .097 | | |
| | Total | 4.297 | 44 | | | |

ملحق رقم (15): معامل الارتباط بيرسون.

| Corrélations | | | |
|--------------|------------------------|--------|--------|
| | | يعتمد | يساهم |
| يعتمد | Corrélation de Pearson | 1 | .744** |
| | Sig. (bilatérale) | | .000 |
| | N | 45 | 45 |
| يساهم | Corrélation de Pearson | .744** | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | .000 | |
| | N | 45 | 45 |

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

ملحق رقم (16) : مقياس ليكارت الثلاثي

| الاتجاه | الرأي | المتوسط المرجح |
|---------|-----------|------------------|
| منخفض | غير موافق | من 1 إلى 1.66 |
| متوسط | محايد | من 1.67 إلى 2.33 |
| مرتفع | موافق | من 2.34 إلى 3 |

ملحق رقم (17) : قيم المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للبعد الأول للإجابات الاستبانة

| Statistiques descriptives | | | | |
|---------------------------|--------------|--------------|-------------|--------------|
| | N | Moyenne | | Ecart type |
| | Statistiques | Statistiques | Erreur std. | Statistiques |
| x1 | 45 | 2.24 | .065 | .435 |
| x2 | 45 | 1.13 | .051 | .344 |
| x3 | 45 | 2.58 | .074 | .499 |
| x4 | 45 | 2.58 | .074 | .499 |
| x5 | 45 | 2.87 | .051 | .344 |
| x6 | 45 | 2.00 | .000 | .000 |
| x7 | 45 | 2.87 | .051 | .344 |
| x8 | 45 | 1.44 | .113 | .755 |
| x9 | 45 | 2.87 | .051 | .344 |
| N valide (liste) | 45 | | | |

ملحق رقم (18) : قيم المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للبعد الثاني للإجابات الاستبانة

| Statistiques descriptives | | | | |
|---------------------------|--------------|--------------|-------------|--------------|
| | N | Moyenne | | Ecart type |
| | Statistiques | Statistiques | Erreur std. | Statistiques |
| y1 | 45 | 2.87 | .051 | .344 |
| y2 | 45 | 2.58 | .074 | .499 |
| y3 | 45 | 2.87 | .051 | .344 |
| y4 | 45 | 2.87 | .051 | .344 |
| y5 | 45 | 2.58 | .074 | .499 |
| y6 | 45 | 2.53 | .075 | .505 |
| y7 | 45 | 2.87 | .051 | .344 |
| y8 | 45 | 2.87 | .051 | .344 |
| N valide (liste) | 45 | | | |

ملحق رقم (19) : النسبة المئوية للمحور الأول: مساهمة المراجع الخارجي في تقييم المراجعة الداخلية

الفقرة رقم (1)

x1

| | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide محايد | 34 | 75.6 | 75.6 | 75.6 |
| موافق | 11 | 24.4 | 24.4 | 100.0 |
| Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (2)

x2

| | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide موافق غير | 39 | 86.7 | 86.7 | 86.7 |
| محايد | 6 | 13.3 | 13.3 | 100.0 |
| Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (3)

x3

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 19 | 42.2 | 42.2 | 42.2 |
| | موافق | 26 | 57.8 | 57.8 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (4)

x4

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 19 | 42.2 | 42.2 | 42.2 |
| | موافق | 26 | 57.8 | 57.8 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (5)

x5

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 6 | 13.3 | 13.3 | 13.3 |
| | موافق | 39 | 86.7 | 86.7 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (6)

x6

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 45 | 100.0 | 100.0 | 100.0 |

الفقرة رقم (7)

x7

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 6 | 13.3 | 13.3 | 13.3 |
| | موافق | 39 | 86.7 | 86.7 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (8)

x8

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-----------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | موافق غير | 32 | 71.1 | 71.1 | 71.1 |
| | محايد | 6 | 13.3 | 13.3 | 84.4 |
| | موافق | 7 | 15.6 | 15.6 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (9)

x9

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 6 | 13.3 | 13.3 | 13.3 |
| | موافق | 39 | 86.7 | 86.7 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

ملحق رقم (20) : النسبة المئوية للمحور الثاني: اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية في أداء مهامه

الفقرة رقم (1)

y1

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 6 | 13.3 | 13.3 | 13.3 |
| | موافق | 39 | 86.7 | 86.7 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (2)

y2

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محاييد | 19 | 42.2 | 42.2 | 42.2 |
| | موافق | 26 | 57.8 | 57.8 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (3)

y3

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محاييد | 6 | 13.3 | 13.3 | 13.3 |
| | موافق | 39 | 86.7 | 86.7 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (4)

y4

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محاييد | 6 | 13.3 | 13.3 | 13.3 |
| | موافق | 39 | 86.7 | 86.7 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (5)

y5

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|--------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محاييد | 19 | 42.2 | 42.2 | 42.2 |
| | موافق | 26 | 57.8 | 57.8 | 100.0 |
| | Total | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (6)

y6

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 21 | 46.7 | 46.7 | 46.7 |
| | موافق | 24 | 53.3 | 53.3 | 100.0 |
| Total | | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (7)

y7

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 6 | 13.3 | 13.3 | 13.3 |
| | موافق | 39 | 86.7 | 86.7 | 100.0 |
| Total | | 45 | 100.0 | 100.0 | |

الفقرة رقم (8)

y8

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | محايد | 6 | 13.3 | 13.3 | 13.3 |
| | موافق | 39 | 86.7 | 86.7 | 100.0 |
| Total | | 45 | 100.0 | 100.0 | |

| الصفحة | الفهرس |
|--|--|
| III | الإهداء..... |
| IV | الشكر..... |
| V | الملخص..... |
| VI | قائمة المحتويات..... |
| VII | قائمة الجداول..... |
| VIII | قائمة الأشكال..... |
| IX | قائمة الملاحق..... |
| أ - ب | المقدمة..... |
| الفصل الأول: الإطار النظري لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية | |
| 2 | تمهيد..... |
| 3 | المبحث الأول: مفاهيم عامة عن المراجعة الداخلية والخارجية..... |
| 3 | المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية..... |
| 3 | أولاً : تعريف المراجعة الداخلية..... |
| 3 | ثانياً : أهمية وأهداف المراجعة الداخلية..... |
| 5 | ثالثاً : معايير المراجعة الداخلية..... |
| 7 | المطلب الثاني : ماهية المراجعة الخارجية..... |
| 7 | أولاً : تعريف المراجعة الخارجية..... |
| 8 | ثانياً : أهداف المراجعة الخارجية..... |
| 9 | ثالثاً : معايير المراجعة الخارجية..... |
| 11 | المطلب الثالث : العلاقة (التكامل) بين المراجعة الداخلية والخارجية..... |
| 12 | أولاً : أوجه الاختلاف..... |
| 12 | ثانياً : أوجه التعاون..... |
| 14 | ثالثاً : مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية..... |
| 16 | المبحث الثاني : الدراسات السابقة (الأدبيات التطبيقية)..... |
| 20 | خلاصة الفصل..... |
| الفصل الثاني: الدراسة الميدانية | |
| 22 | تمهيد..... |
| 23 | المبحث الأول: عينة وأدوات الدراسة..... |
| 23 | المطلب الأول: ميدان الدراسة..... |
| 23 | المطلب الثاني: أدوات الدراسة..... |

| | |
|----|--|
| 23 | أولا : منهجية الدراسة..... |
| 23 | ثانيا : مجتمع الدراسة..... |
| 24 | ثالثا : أداة الدراسة..... |
| 25 | رابعا : خصائص عينة الدراسة..... |
| 30 | خامسا : صدق وثبات الاستبيان..... |
| 31 | المبحث الثاني: النتائج والمناقشة..... |
| 31 | المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية..... |
| 31 | أولا : النتائج الإحصائية للاستبيان..... |
| 36 | المطلب الثاني : مناقشة وتحليل النتائج..... |
| 40 | خلاصة الفصل..... |
| 41 | الخاتمة..... |
| 44 | المراجع..... |
| 47 | الملاحق..... |
| 61 | الفهرس..... |