

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



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: علوم اقتصادية, علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية و محاسبية

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

بغنوان:

دراسة اثر التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تعزيز جودة القوائم المالية (دراسة ميدانية)

من إعداد الطالبة :

غوالي اسماء.

نوقشت و اجيزت علنا بتاريخ :

امام اللجنة المكونة من السادة :

الاستاد : (.....-جامعة ورقلة) رئيسا.

الاستاد الهلة محمد : (.....-جامعة ورقلة) مشرفا.

الاستاد : (.....-جامعة ورقلة) مناقشا.

2019 / 2018

الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله

أهدي عملي هذا :

إلى أبي الغالي الذي قدم لي الإرشاد العلمي والدعم المعنوي والمادي
فقد كان نعم السند والقُدوة في أجاز ومناقشة هذا العمل وأمِّي العزيزة أطلال
الله في عمرهما و أمدهما بالنفوس والعافية

إلى زوجي الذي كان أكثر حرصاً مني على إتمام هذا

إلى صديفتي العزيزة بدودة دنيا وفقها الله

أحبهم في الله ويحبونني في الله

نمّنت بحمد الله



شكر و تقدير

بسم الله الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله .ياربى لك الحمد كما ينبغي

لجلال وجهك و عظيم سلطانك.

بداية يكيب لنا بعد شكر الله عز وجل . ان ننفذهم يجزىل الشكر و التقدير و الامتنان

لعائلتى جزاهم الله عنا كل خير.

نوجه الندية الكبيرة و الشكر و العرفان للامثاذ المشرف الدكتور الهلة محمد على فبوله

الاشراف على هذا العمل اولاً . و على الملاحظات و التوجيهات ثانياً

لا يفوتنا ان نشكر مسبقا اعضاء لجنة المناقشة كل باسمه و مقامه و انيشرفتنا بالوقت و

الجهد الذي خصصوه في سبيل خدمة البحث العلمى .

كما ننفذهم بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا و ساهم و قدم لنا يد العون و الارشاد لاخراج

هذا العمل .

نسأل الله سبحانه و تعالى ان ينفعنا بما علمنا وان يبارك لنا في اعمالنا

اللهم صل على و سلم على العيب المصطفى ما شاء الله الا قوة الا الله . و الكمال لله عز و جل

و اخر دعوانا ان الحمد لله رب العالمين

الطالبة : غوالي اسماء

المخلص:

المستخلص

هدفت هذه الدراسة الى معرفة طبيعة العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية هذا من جهة, و من جهة أخرى معرفة أثرها على جودة القوائم المالية ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع استمارة استبيان على عينة مكونة من مراجعين خارجيين ومراجعين داخليين ومسؤولين ببعض المؤسسات التي تنشط بمنطقة ورقلة وتمت معالجة الاستبيان بالبرنامج الأخصائي الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية

-المراجعة الخارجية والداخلية ضرورتان في الشركة لاغني عنهما

-المراجعة الخارجية والداخلية متكاملتان ولا يوجد تنافس بينهما

-التعاون بينهم يعزز من مصداقية القوائم المالية

كلمات مفتاحية : مراجعة داخلية , مراجعة خارجية , تكامل , محاسبة , قوائم مالية ,

Résumé

Cette etude a pour objectif de connaitre la relation de complementarities entre la fonction de l'audit interne et la profession de l'audit externe ;pour realiser cette etude un questionnaire a été distribute a un echantillon d'auditeurs extreme et un échantillon composé de fonctionnaie dans les enterprises évoluant dans la region de ouargla et ayant une relation directe avec l'auditeur externe , le questionnaire a été traité par le logiciel spss , cette etude a revelé aux conclusions suivantes :

-l'audit interne et l'audit externe deux mission nécessaires pour l'entreprise

-l'audit interne et l'audit externe deux missions complémentaires et non compétitives

-la complémentarité entre audit interne et audit interne renforce la sincérité des états financiers

Mots cles ; aTapez une équation ici.udit interne, audit externe, complementarité, comptabilité, états financiers

قائمة المحتويات

I	الإهداء
II	شكر و تقدير
III	الملخص:
Erreur ! Signet non défini.	الفهرس
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الاختصارات
أ	مقدمة

الفصل الأول: البناء الفكري و النظري للتدقيق الداخلي و الخارجي

2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول : التدقيق بوجه عام.
3	المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للتدقيق .
	المطلب الثاني : دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على خلق القيمة في المؤسسة الاقتصادية.
13	
19	المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع وموقع الدراسة الحالية.
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة.
30	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.
32	خلاصة الفصل
34	مقدمة الفصل

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.

35	المبحث الاول: التحليل المقارن لأراء أطراف المحيط المهني
----	---

35	المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية
38	المطلب الثاني : صدق و ثبات الدراسة.....
40	المبحث الثاني : نتائج الدراسة و تفسيرها و مناقشتها
40	المطلب الأول :أسلوب الدراسة.....
52	المطلب الثاني : اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج
57	الخاتمة
60	قائمة المراجع :
64	الفهرس:

قائمة الجداول

- الجدول رقم 2-1 عدد الاستبيانات المستلمة. 37
- الجدول رقم 2-2 : الأوزان النسبية للمقياس. 38
- الجدول رقم 2-3: يبين ألفا كرونباخ للأداة (الاستبيان). 39
- الجدول رقم 2-4: خصائص عينة الدراسة. 40
- الجدول رقم 2-5 : بتقديم المؤسسات المساعدة للمراجع الخارجي لإتمام مهامه بصورة تساعد على تقديم تقرير. 43
- الجدول رقم 2-6 اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي. 47
- الجدول رقم 2-7 التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية. 49
- الجدول رقم 2-8: اختبار بيرسون. 52
- الجدول رقم 2-9: اختبار ستودنت. 53

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الاجنبية
(AAA)	جمعية المحاسبة الأمريكية	american association of accountant
(AICPA)	اصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين	American institute of certified public accountant
(IIA)	معهد المدققين الداخليين	Internal auditing institute
(spss)	الحزم الحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical package for social sciences

مقدمة عامة

1- توطئة:

ظهرت المراجعة منذ العصور القديمة , حيث تؤكد السجلات و الآثار بان المصريين القدماء و اليونانيون الرومان قد استخدموا جميعا وسائل بدائية في مراجعة الأموال العامة للدولة , إلا أن مهنة المراجعة شهدت تطورا كبيرا خلال القرن التاسع عشر و القرن العشرين وذلك بظهور الشركات المساهمة التي تتفصل فيها الملكية عن الإدارة .

قد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جلياً من خلال انفصال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقاً وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها ومراقبتها، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء ونفاذي التلاعب الذي قد يحدث وهذا عن طريق المراجعة .

التدقيق بنوعيه الداخلي و الخارجي له دور كبير في المؤسسات لما يقدمه من فوائد و معارف المستفيدة من خدماته , لقد تبلورت فكرة الموضوع من وجود فراغ في العلاقة بين المدقق الداخلي و الخارجي نظرا لضعف التنسيق و ضعف الاتصال و الثقة بينهما.

التدقيق الداخلي في المؤسسة لا يكفي و حده فهو بحاجة الى التدقيق الخارجي و العكس صحيح، فالمدقق الداخلي قد لا يكتشف الأخطاء و الغش في نظام الرقابة الداخلي في الوقت المناسب لذا يلجأ الى التدقيق الداخلي نظرا للوجود الدائم للمدقق الداخلي في المؤسسة , إلا أن الاستقلالية التامة للمدقق الخارجي تساعده على إبداء رأيه بكل شفافية و موضوعية و مصداقية وكذا اداء عمله بكل جدية و بدون تحيز .

فلا بد من وجود تنسيق و اتصال بين التدقيق الداخلي و الخارجي نظرا للأهمية التي يلعبه التكامل بين وظيفة التدقيق الداخلي و الخارجي في تقديم صورة صادقة حول القوائم المالية و المركز المالي للمساهمين و مستخدمي القوائم المالية مما يعزز في جودة التقارير التي يقدمها المدققين الداخلي و الخارجي وإبداء رأيه الفني و المحايد عن مدى صحة و ملائمة القوائم المالية لهذه المؤسسة الاقتصادية.

2- الأشكال الرئيسي:

الجزائر كغيرها من الدول تسعى لإعطاء أهمية كبيرة للتدقيق الخارجي وكذا الداخلي وذلك بتخصيص معيار يتعلق بضرورة الاستعانة بتقرير المراجع الداخلي اذا تبين للمراجع الخارجي أن هذا الإجراء سوف يفيد مهمته وتحليل هذه الإشكالية نطرح السؤال التالي :

ما مدى تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية:

1- هل تدعم إدارات المؤسسات الاقتصادية أقسام المراجعة الداخلية لتقوم بمهامها على الوجه الأكمل ؟

2- هل يلجا المراجعين الخارجيين للاستعانة بتقارير المراجعين الداخليين لتدعيم رأيهم بخصوص جودة القوائم المالية ؟

3- هل يؤثر التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية للإجابة على هذه التساؤلات نطرح الفرضيات التالية:

3- الفرضيات:

- 1- الإدارة العليا بالمؤسسات الاقتصادية تدعم قسم المراجعة الداخلية للقيام بواجباته.
- 2- يلجا المراجعين الخارجيين للاستعانة بتقارير المراجعين الداخليين لتدعيم رأيهم بخصوص جودة القوائم المالية.
- 3- يؤثر التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية.

4- أهمية البحث

تكمن أهمية الموضوع فيما يلي :

1- إن المراجعة بنوعها الداخلية والخارجية تعتبر أمراً هاماً بالنسبة للمؤسسات حتى تكون بشكل مستمر على دراية على حسن سير العمل والحصول على بيانات عالية الجودة ومناسبة لاتخاذ القرارات.

2- وجود مراجعين داخليين على قدر كبير من الكفاءة يساهم بشكل كبير في جودة تقرير المراجع الخارجي.

3- كبر حجم الشركات والاتجاه نحو اقتصاد السوق يجعلان ضرورة توفر أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية أمراً حتمياً.

5- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى مايلي:

1- بيان أهمية وجود أقسام المراجعة الداخلية قوية وفعالة تساعد في زيادة الشفافية للتقليل من التصرفات غير القانونية والمحافظة على الأصول.

2- بيان أوجه القوة والضعف في المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وضرورة التنسيق بينهما

3- طرح بعض المقترحات التي يمكن أن تؤدي إلى تفعيل التعاون بينهما.

6- أسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيار موضوع الدراسة إلى ما يلي:

الأسباب العلمية:

1- رغم أن موضوع التدقيق الداخلي وانطلاقاً من مبدأ رقابة الذات ورغم اهمية بالنسبة لإدارة المؤسسات إلا أنه غير متواجد في اغلب المؤسسات كوظيفة مستقلة تقدم قيمة مضافة تحضي بالقبول العام .

2- تخصيص معيار للتدقيق سواء في المعايير الدولية أو المحلية ينادي بضرورة اعتماد المراجع الخارجي بأعمال المراجع الداخلي اذا رأي ضرورة لذلك إلا أنه في الواقع العملي هناك فجوة بين الاثنين.

الأسباب الشخصية:

الميول الشخصي لمجال التدقيق.

توافق الموضوع مع تخصص المحاسبة و الجباية إلى حد ما.

7-حدود الدراسة :

الإطار المكاني و الزماني للدراسة يتمثل في مايلي :

الحدود المكانية:

تتمثل الحدود المكانية للبحث في فئات عينة الدراسة التي شملها الاستطلاع في البيئة الجزائرية عامة و شملت الدراسة ولايات الجنوب الشرقي حيث تم الاعتماد على وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق و المحاسبة ومسؤولين في مؤسسات اقتصادية عمومية وخاصة.

الحدود الزمنية:

الحدود الزمنية للبحث يمكن حصرها في الفترة الممتدة بين سنة 2018-2019.

8- صعوبات الدراسة

نظرا لخصوصية الموضوع و المتعلق بالمراجعة الداخلية والخارجية ومدى التعاون بينهما، وجدنا أمامنا صعوبات من أهمها الآتي:

- 1- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع.
- 2- عدم الجدية في الرد على الاستبيانات الموزعة.
- 3- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالتقارير التي يعدها كليهما واعتبارها من أسرار المؤسسة .
- 4- قلة إدراك بعض الموظفين لأهمية المراجعة الداخلية أو الخارجية .

9- منهجية البحث

وللإجابة على إشكاليات البحث واثبات أو نفي فرضيات الدراسة اعتمد الباحث على:

الأسلوب الاستقرائي

الذي يقوم على دراسة الدراسات لسابقة وتحليلها واستقراءها، تلك الدراسة التي تناولها الأدب المحاسبي والمراجعي، والإصدارات المهنية المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة الخارجية ووظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التحولات العالمية الجديدة.

الأسلوب العلمي

الذي يقوم على تصميم استمارة استبيان عن:

- 1- العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- 2- التكامل بين أعمال المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ودرجة الاستفادة منها ولمعالجة الاستبيان تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

10- هيكل الدراسة:

ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الجزئية واختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى فصلين وذلك حسب منهجية امراء يتناول الفصل الأول المراجعة بشكل عام في مبحث واحد ، و خصص المبحث الثاني لاستعراض الدراسات السابقة .أما الفصل الثاني يتناول العلاقة ودرجة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وذلك بتصميم استمارة استبيان وتوزيعها على عينة من مكاتب المحاسبة وعينة أخرى من الموظفين ممثلة في بعض المدراء الماليين والمحاسبين بالشركات الخاصة والعمومية، وتمت هذه الدراسة من خلال مبحثين خصص المبحث الأول أما الثاني فخصص للدراسة التطبيقية من خلال توزيع استمارة استبيان على فئة من مراجعي الحسابات ومسؤولي بعض المؤسسات الناشطة في منطقة ورقلة. وتمت معالجة الاستبيان بالبرنامج الاحصائي **spss** الحزم الاحصائية المخصص للعلوم الاجتماعية .

الفصل الأول

الإطار النظري والمفاهيمي

تمهيد الفصل

مهنة التدقيق الخارجي عمل انتقادي لتصرفات الإدارة . حيث كان يبدأ عمل المدقق من حيث انتهى المحاسب ومع تطور المؤسسات وكبر حجمها أصبح المراجع يبدأ عمله مع بداية السنة المالية حيث يقوم بإتباع مجموعة من الإجراءات الرقابية بهدف للوقوف علي أهمية الوضعية المالية ودرجة تمثيل القوائم المالية لهذه الوضعية وذلك عن طريق الالتزام بتطبيق معايير دولية أو محلية , هذه المعايير تصدرها هيئات و منظمات مهنية مختصة و معترف بها دوليا ومحليا لضمان تحقيق الهدف الأساسي لعملية التدقيق و هو إبداء الراى الفني المحايد حول القوائم المالية في نهاية عملية التدقيق في شكل تقرير .

كما أن التدقيق الداخلي يعتبر ذو أهمية قصوي في المؤسسات الاقتصادية خاصة الكبرى منها مما يجعل المراجع الخارجي غير قادر على أن يفحص اغلب عمليات المؤسسة مما يعرضه الى ارتكاب أخطاء مهنية تعود عليه بالضرر إضافة إلى أن التدقيق الداخلي يعتبر وسيلة من وسائل مراقبة التسيير فهو يشمل جميع نشاطات المؤسسة فهو يساعد الإدارة على التحكم في التسيير من خلال مراقبته لنظام الرقابة الداخلية وسهره على تطبيق القوانين والاجراءت ولمعالجة الموضوع نتعرض في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري و المفاهيمي للتدقيق.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول : التدقيق بوجه عام.

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للتدقيق .

الفرع الأول: التدقيق بوجه عام.

1- تعريف التدقيق.

هناك تعاريف متعددة للتدقيق نذكر منها مايلي:

1-1- التدقيق لغة .

إن كلمة مراجعة (audit) جاءت من كلمة (audire) اللاتينية التي تعني الاستماع (écouter), وأن المراجعة المالية من الناحية التاريخية قديمة العهد وتعود إلى القرن الثالث قبل الميلاد¹, حيث كان المدقق في تلك الفترة يكتفي بالاستماع إلى الأحداث و حسابات المؤسسة التي كانت تتلى عليه, ومن خلال تجربته و خبرته سيتحقق من صحة هذه البيانات و المعلومات المقدمة له ومن تم إبلاغ الأطراف المهتمين بالنتيجة.

1-2- التدقيق اصطلاحا .

اصطلاحا: تعددت تعارف التدقيق و تنوعت الهيئات و الأطراف التي اهتمت به و عليه سيتم اختيار التعريفين التاليين :

1-2-1- تعريف الجمعية الأمريكية للمراجعة:² عرفت المراجعة بأنها, "عملية منتظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات على مدى صحة العمليات و الأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية, وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".

¹ محمد بوتين: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق. بدون طبعة, ديوان المطبوعات الجامعية, بدون سنة, ص 06
² منصور حامد محمود, محمد ابو العلا الطحان, محمد هاشم الحمودي: اساسيات المراجعة, مركز القاهرة للتعليم المفتوح, مصر, 1999, ص 07.

1-2-2 تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية: : تعريف صدر من لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1973 حيث عرفت التدقيق هو عملية نظامية منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و المتعلقة بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية , وذلك لتحديد مدى التطابق و التوافق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و إيصال النتائج إلى أصحاب العلاقة.

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن القول بان التدقيق هو:

علم وفن جمع أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات و الإحداث الاقتصادية للتأكد من درجة تطابقها مع المعايير الموضوعية, وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.

2-2-2 معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.

اصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق المتعارف عليها عام 1954 قائمة معايير التدقيق كالتالي:²

2-2-1 المعايير الشخصية العامة Personals standards :

هذه المعايير تتعلق بالشخص القائم بعملية التدقيق و سميت بالشخصية (العامة) لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق و تعتبر هذه المعايير بمثابة مقياس من اجل تقييم مدى كفاءة المدقق, و نوعية العمل الذي يقوم به , وتتضمن التدريب و الكفاية. الاستقلال الذهني العناية المهنية الواجبة .

2-2-2 معايير العمل الميداني standards of field work³ : يتعلق بالتخطيط و الإشراف على

المساعدين و تقييم نظام الرقابة الداخلية والحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات تمكنه من إبداء راية.

¹ محمد سمير الصبان, عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية. دار الجامعة بدون طبعة. الاسكندرية, 2002, ص 06.

² منصور حامد محمود, محمد ابو العلا الطحان, محمد هاشم الحمودي: مرجع سبق ذكره, ص 44, 45 .

³ مرجع سبق ذكره: ص 45, 46, 48, 49.

2-3 معايير التقرير (اعداد التقرير) **standards of reporting** : التوضيح في التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها و فقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتشمل الثبات وعرض القوائم المالية والإفصاح الكافي و¹ رأي المراجع.

3- معيار التدقيق الجزائري رقم 620: استعمال اعمال المدققين الداخليين.

1- مجال المعيار:

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين ان وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهنته بمعنى انه اذا تبين للمراجع انه سوف يستفيد من أعمال المدققين الداخليين فانه بالإمكان الاستعانة بإعمالهم المتمثلة في التقارير التي يعدونها لإدارة الشركة وعلى ذلك فان أهدافه هي.

- تحديد إمكانية و إلى إي مدى يستخدم الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين.
- في حالة استخدامها تحديد مدي ملاءمتها لاحتياجات التدقيق.

2- العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و الخارجي .

- على المدقق الخارجي أن يأخذ في الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثرها على التدقيق الخارجي .
- تتشابه الوسائل المستعملة في تحقيق الوظيفتين إلا إنهما يختلفان في الأهداف .
- يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة للرأي الذي يصدر عنه ولا يعفيه من هزه المسؤولية استعماله لإعمال المدققين الداخليين .

¹ مرجع سابق ,ص52,51.

3-الواجبات المطلوبة :

أ- تحديد إمكانية و امتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين.

على المدقق الخارجي تحديد انه في حالة تأكد ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق الثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي.

بشكل عام تشمل أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي مهمة أو عدة مهام كالأتي :

- مراجعة المراقبة الداخلية.
- فحص المعلومة المالية العملية .
- إعادة النظر في الأنشطة العملية.
- فحص مدى احترام النصوص التشريعية و التنظيمية.
- إدارة المخاطر قد تساعد وظيفة التدقيق الداخلي.
- الحوكمة.

قصد تحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين قد تكون ملائمة لاحتياجات التدقيق على المدقق الخارجي تقييم:

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم القيود المفروضة عليه و تبعيته للإدارة.
- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والخارجيين (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية).
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين و خبرة .طريقة توضيفهم) وإذا ما كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف بها .
- عما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للكيان تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو إلى إطار سامي لديه السلطة الملائمة و إمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيرها.
- إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة.
- إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء التدقيق الداخلي.

- إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفية التدقيق الداخلي و إلى أي مدى.
- احتمال انه تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني و تم التخطيط لهذه الأعمال مع مراجعتها وتوثيقها من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي عليه أن تؤخذ في الحسبان.
- طبيعة و امتداد العمال المنجزة الخاصة، او التي سيتم انجازها من طرف المدققين الداخليين .
- قد يكون الاتفاق مسبقا مع المدققين الداخليين حول رزنامة أعمالهم امتداد تغطية التدقيق.
- تقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة على مستوى التلاعب .
- درجة الذاتية العامة في تقييم العناصر التي جمعها المدققون الداخليون.

ب- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة .

الذي يمكن المراجع الخارجي من استعمال الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين عليه تقييم و وضع حيزا لتنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملاءمتها لاحتياجاته الخاصة وتحتوي هذه الإجراءات على:

- النظر في إجراءات التدقيق الموضوعية من طرف المدققين الداخليين.
 - فحص عناصر سبق وان راجعها المدققون الداخليون.
 - فحص عناصر مشابهة أخرى.
- ب- قصد تحديد ملائمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجاته الخاصة على المدقق الخارجي تقييم ما يلي :

- أن الأعمال أنجزت من طرف المدققين الداخليين لمهم كفاءة عالية بصفتهم مدققين داخليين.
- تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح.
- تم جمع العناصر القيمة الملائمة لتمكين المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة.
- النتائج المستخرجة ملائمة للظروف. و التقارير التي أعدها المدققون الداخليون متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة .

- كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشمل صحيح .
- ج- عندما تعتبر أعمال المدققين الداخليين واحد من العوامل المحددة لطبيعة . رزنامة وامتداد إجراء ت التدقيق الخارجي. قد يكون من المجدي الاتفاق المسبق مع المدققين الداخليين حول النقاط التالية :
- رزنامة أعمالهم .
- امتداد تغطية التدقيق.
- عينة الدلالة .
- الطرق المقترحة لاختبار العناصر .
- توثيق الأعمال المنجزة.
- إجراءات استعراض الأعمال وتقريرها.
- ج- التوثيق :

إذا استغل المراجع الخارجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين وجب عليه ان يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

الفرع الثاني: التدقيق الداخلي والخارجي .

1- تعريف التدقيق الداخلي وأهميته.

1-1- تعريف المعهد الفرنسي : عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين (IFACI)المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى.¹

¹ محمد بوتين :مرجع سبق ذكره ,ص08.

1-2-تعريف معهد المدققين الداخليين: معهد المدققين الداخليين (IIA) المراجعة الداخلية بأنها نشاط توكيدي استشاري مستقل و موضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها و هو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و صارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر, الرقابة.التوجيه(التحكم).¹

1-3-تعريف المعيار الأمريكي رقم 87: هي عملية ينفذها مجلس الإدارة و إدارة الشركة وموظفين آخرين, ثم تصميمها لإعطاء وتأكيد معقول بتحقيق أهداف الثقة في التقارير و الالتزام بالقوانين و التنظيمات المعمول بها و فعالية وكفاءة الإدارة.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج ما يلي :

التدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المؤسسة تهدف الى مساعدة مجلس الإدارة في الأداء و الإشراف والاستشارة و تهدف الى تقييم و تعزيز نظام الرقابة الداخلية , بما في ذلك فعالية و كفاءة العمليات المستقلة.

2-أهمية التدقيق الداخلي

يمكن إجمال أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة من خلال تقديم الخدمات المالية:

1-2-خدمات التأكيد: و تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من اجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات, طبيعة و نطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي.

2-2الخدمات الاستشارية : التي هي بطبيعتها توجيهات ,وتنفذ بناءا على الطلب الخاص من الزبون , حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع الزبون , وعند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية , إن قيام المدقق الداخلي بأعمال التحقيق و التقييم يتوقف على درجة استقلاله.

¹ خلف عبد الله الوردات:دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة على IIA , الطبعة الاولى , الوراق للنشر و التوزيع, عمان, 2014, ص33.

3- التدقيق الخارجي وأهميته.

3-1- تعريف التدقيق الخارجي :

عرفت المراجعة حسب جمعية المحاسبين الأمريكيين (AICPA) على أنها الفحص الإنتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحقة بها وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة. فهدف المراجع الأساسي من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق. وهو هدف عام متفق عليه دولياً.¹

المراجعة الخارجية نوعان قانونية واختيارية أو تعاقدية يعين مراجع الحسابات القانوني وفقاً لأحكام القانون، يقوم بدوره كوكيل عن المساهمين ، لكي يراجع الحسابات والقوائم التي قامت إدارة المؤسسة بإعدادها؛ كما أن حقوق المراجع الخارجي وواجباته قد حددها القانون، حيث يعتبر المراجع ملزماً بأداء تلك الواجبات والمسؤوليات بشكل كامل مهني عادل وموضوعي ومحايد أما المراجعة التعاقدية فتتم عن طريق الاتفاق بين إدارة المؤسسة والمراجع على أن يراجع حساباتها والتقرير عنها بغرض الاطمئنان على سلامة وصدق المعلومات الواردة في القوائم المالية.

3-2- أهمية التدقيق الخارجي .

يعين المدقق الخارجي من قبل الهيئة العمومية للمساهمين ويكون مسؤولاً عن مايلي²:

3-2-1- إدارة المشروع: تعتمد إدارة المشروع كل الاعتماد على البيانات المحاسبية و المالية في وضع الخطط و مراقبة الأداء و تقييمه و من هنا تحرص ان تلك البيانات التي تم تقديمها من طرف مدقق الحسابات المحايد المستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات كما يزيد درجة الاعتماد عليها . وتستخدم أيضا إدارة المشروع البيانات الواردة بالقوائم المالية و المحاسبية و التي خضعت للتدقيق في أغراض التخطيط ورسم سياسات مستقبلية و اتخاذ القرارات.

¹ محمد بوتين : مرجع سبق ذكره, ص19.

² وليم توماس , امرسون هنكي, ترجمة احمد حامد حجاج, كمال الدين سعيد : المراجعة بين النظرية و التطبيق , الكتاب الاول, دار المريخ, مصر 2003, ص12.

3-2-2-المستثمرين : يعد التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي أداة فعالة بالنسبة للمساهمين حيث يعتمدون عليه في إبقاء أعضاء مجلس الإدارة أو سحب الثقة منهم و إعادة انتخاب مجلس إدارة آخر .

3-2-3-البنوك : تطلب المؤسسات الحصول على قروض من البنوك و المؤسسات المصرفية و قبل الموافقة على منح تلك القروض فإنها تقوم بتشخيص و تحليل الوضعية المالية و تستفيد من القوائم المالية المصادق عليها وذلك لضمان قدرة المؤسسة على التسديد مع الفوائد.في المواعيد المحددة , إن تقرير المدقق الخارجي يساعد البن في اتخاذ قرارات منح القروض و التسهيلات البنكية.

3-2-4-الهيئات الحكومية: تعتمد أجهزة الدولة كمصلحة الضرائب على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض مثل فرض الضرائب و الرقابة...الخ , ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأغراض دون وجود بيانات مصادق عليها ومعتمدة من جهات محايدة و مستقلة.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

1-أوجه الاختلاف و التشابه بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

1-1-أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي.¹

أ-التعيين: المدقق الداخلي يعين من طرف إدارة المشروع ,أما المدقق الخارجي إذا كان المشروع خاص يعين من طرف أصحاب المشروع أما إذا كان المشروع تابع للدولة يعين من طرف السلطة العليا للدولة.

ب-الاهداف : المدقق الداخلي تحدد الإدارة العليا الأهداف وفقا لاحتياجاتها,وتحدد أهداف المدقق الخارجي وفقا لنصوص العقد ولا تخرج عن تدقيق الدفاتر .

ج-المسؤولية: يعمل المدققون الداخليين مسؤوليتهم أمام الإدارة العليا للمؤسسة التي يعملون فيها لأداء وظائفهم ,وتكون مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه أطراف عديدة منها المساهمين,الدائنين و غيرهم .مسؤول أمام الإدارة ويستقلون عن إدارة المؤسسة.

¹ خلف عبد الله الوردات : مرجع سبق ذكره ,ص502.

هـ-المؤهلات: تحدد الإدارة مؤهلات المدقق الداخلي المطلوبة لمن يقع عليه الاختيار ليعمل مدققا لديها,وتحدد مؤهلات المدققين الداخليين طبقا لدستور مهنة تدقيق الحسابات.

و-الانشطة: يهتم المدقق الداخلي بالنواحي الإدارية والعمليات المالية وغير المالية,اما المدقق الخارجي فيهتم فقط بالنواحي المالية.

ز-درجة الاستقلال: المدقق الداخلي مستقل جزئيا فهو مستقل عن بعض الإدارات و لكنه يخدم رغبات و حاجات الإدارات الأخرى خاضعا بالتبعية إلى إدارته, ويتمتع المدقق الخارجي بالاستقلال الكامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقييم و إبداء الرأي.

ح-الفئات المخدومة: يهتم المدقق الداخلي باحتياجات الإدارة و رغباتها ,والمدقق الخارجي يخدم احتياجات طوائف عدة منها الإدارة و جمهور المساهمين و فئات الشعب المختلفة و أجهزة الدولة المتخصصة...الخ.

ط-نطاق العمل: إن المدقق الداخلي يعمل باستمرار طوال العام لدي المؤسسة فان لديه من الوقت ما يكفي لإجراء فحص تفصيلي موسع للعمليات ,يحدد المدقق الخارجي كتاب التكاليف و العرف السائدة و معايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لإعمال التدقيق الخارجي.

ك-طبيعة العمل:يخدم المدقق الداخلي إدارة المؤسسة بصفة رئيسية , ولذلك يوجه اهتمامه إلى التدقيق في النظم المستعملة و السياسات المرسومة بقصد التأكد كن تنفيذها و اكتشاف أي انحراف و تعديله,يقوم المدقق الخارجي بالفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.¹

م-النضرة الى نظام الرقابة الداخلية : يهدف المراجع الداخلي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية العمل على تحسين النظام و تطويره , بينما يهدف المراجع الخارجي من وراء ذلك المساعدة في تحديد حجم العينة ونوعية الاختبارات و تصميم برنامج المراجعة.

¹ مرجع سبق ذكره : 503.

1-2- أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

أ-الجميع يهدف إلى التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لضمان سلامة المعلومات و البيانات المحاسبية.

ب-الجميع يسعى للتأكد من وجد نظام رقابة داخلية فعال و انه ينفذ لضمان سلامة الأداء و كفاءته.

ج-التقنيات المستعملة : كل كن المدقق الداخلي و الخارجي يستعمل تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامها والتي منها(خرائط تدفق الوثائق ,الاستبيان, الفحص المستندي.....الخ).¹

المطلب الثاني : دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على خلق القيمة في المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الاول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي وأهميته .

1- تعريف التكامل:

التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تعني به التنسيق و التعاون بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي وذلك اثناء قيامهم بالمهام الموكلة لهم مما يضمن تغطية اشمل لاعمال التدقيق و تقليل بقدر المستطاع ازدواجية الجهود و توزيع العمل توزيعا يحقق اهداف التدقيق بشكل عام و يعود بفائدة على المؤسسة.²

2-اهمية التكامل :

تتمثل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في عدة جوانب لعل أهمها ما يلي:

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة : التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم (محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية) ,رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية, فرع محاسبة و تدقيق , جامعة الجزائر, 2010,ص94.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة : مرجع سبق ذكره,ص96.

- اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفاعلية نظام المراجعة الداخلية;
- تخفيض وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية، حيث أن الثقة في نظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل;
- التقييم الشامل لخطر المراجعة، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة;
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها;
- تخطيط عملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها¹.
- أيضاً من ضمن أهم جوانب التكامل الآتي:
- زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل المراجعة الداخلية وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
- يحصل المراجع الداخلي على فهم أفضل لمعايير المراجعة وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً.
- تنفيذ عملية تقييم المراجع الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

¹: مرجع سبق ذكره: ص97.

الفرع الثاني : مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي.¹

1-أوجه التكامل :

إن بناء علاقة ايجابية بين المدقق الداخلي و الخارجي ,تقوم على الثقة المتبادلة والمعرفة الكاملة و الإمكانيات ,مما تؤدي إلى زيادة التكامل و التعاون البناء بينهما و بالتالي تؤدي إلى تضافر الجهود المبذولة لتحقيق الأهداف المشتركة لكل منهما بما يعود بالفائدة على المنشأة .

وعليه يمكن عرض أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي فيمايلي:

1-1-التنسيق و التعاون في الجهود المبذولة في أعمال التدقيق

لقد نصت معايير الأداء المهني التدقيق الداخلي بأنه يجب على مدير التدقيق الداخلي تنسيق جهود التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي للتأكد من توفير التغطية المناسبة و لتقليل الجهود المكررة وذلك من خلال :

- عقد اجتماعات دورية لمناقشة الأمور ذات الفائدة المتبادلة .
- الاطلاع على برامج التدقيق و أوراق عمل كل من الطرفين.
- تبادل تقارير التدقيق و المراسلات الإدارية.²

1-2-التقييم المتبادل لعمل كل منهما.³

يعني وجوب تقييم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي و كذلك تقييم المدقق الخارجي من قبل التدقيق الداخلي بحيث يوثق تقييم كل منهما للأخر في ضوء المعايير التالية :

- المكانة في الهيكل الوظيفي و السلطة والصلاحيات و القيام بأي أعمال تنفيذية.
- نطاق الوظيفة من خلال التحقق من طبيعة المهام و اعتماد الإدارة لتوصيات المدقق الداخلي.

¹ خلف عبد الله الوردات :مرجع سبق ذكره,ص500.

² مرجع سبق ذكره:ص500.

³ مرجع سبق ذكره :ص501.

- مراجعة أوراق عمل المدقق الداخلي للتأكد من سلامة نطاق العمل و برامج التدقيق المناسبة و سلامة التخطيط و الإشراف.

كما أن للمدقق الداخلي أن يقوم بأعمال المدقق الخارجي و يقدم رأيه فيها إلى لجنة التدقيق أو إلى الإدارة العليا , و ذلك من أجل تقييم أعمال المدقق الخارجي كجزء من معرفة فعالية التكاليف التي تتحملها المنشأة مقابل الخدمات المحاسبية أو الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي كخبير أو مدقق من خارج المنشأة.

1-3 اعتماد كل منهما على عمل الآخر :

إن مجال التعاون بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي واسع, فليس من شك في وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة الرقابة الداخلية و بالتالي حجم العينة , كذلك يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على إيضاحات المدقق الداخلي لما له من خبرة شاملة في عمليات و إجراءات المنشأة كما يستطيع اعتماد بعض الكشوف و القوائم و التحليلات التي أعدها المدقق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يتمكن من زيارتها , و بالتالي فان درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي تتوقف على عدة عوامل من بينها:

- عدد المدققين الداخليين;
- طبيعة و درجة مؤهلاتهم العلمية .
- مدى عمق و اتساع و دقة إجراءات التدقيق الداخلي .
- درجة الموضوعية و الاستقلالية التي يتمتع بها المدققين الداخليين.
- درجة خبرتهم في مجال العمل .

وفيما يلي أمثلة على المواطن التي قد يرغب المدقق الخارجي طلب مساعدة المدقق الداخلي بشأنها:

- تحضير الجداول و الأعمال الكتابية .
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية .
- القيام بأعمال الجرد المفاجئ.

- التأكد من صحة أرصدة الذمم.
- مراقبة الاحتفاظ بالأصول.¹

ويمكن كذلك تمثيل اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي على النحو التالي :

❖ **الإجراءات التي يؤديها المدقق الخارجي للحصول على فهم للنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة :**

يقوم المدقق الداخلي بمراقبة تطبيق نظام الرقابة الداخلية و يسعى الى تطويره و تحديد نقاط الضعف فيه إلى نقاط قوة في حين يقوم المدقق الخارجي بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية :

- تحديد أنواع التحريفات الممكنة.
- مراعاة العوامل التي تؤثر على مخاطر حدوث تحريفات هامة.
- تصميم اختبارات التحقق.

ومما لا شك فيه إن المدقق الخارجي له دور في فهم وظائف نظام الرقابة الداخلية و كذلك تأسيس نظام رقابة كفى وفعال, و هذا ما أكدته لجنة المنظمات المهنية في تقريرها حيث حفزت المدققين الداخليين للعمل بشكل وثيق مع الإدارة و المدققين الخارجيين في الأمور التالية :

- تحديد مفهوم للرقابة الداخلية و الأهداف المرتبطة بها .
- تحديد مكونات الرقابة الداخلية.
- تحديد أدوات التقييم الملائمة لقياس كفاءة و فاعلية نظام الرقابة الداخلية .
- لرقابة الدورية و المستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها.

الفرع الثالث :العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي .

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بتحديد طبيعة العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومدى تأثير أحدهما على الآخر نظراً للفوائد التي يمكن أن تحققها العلاقة التفاعلية بينهما سواء من ناحية

¹مرجع سبق ذكره :ص501.

تخفيض التكلفة أو من ناحية تجنب التكرار والازدواجية في العمل المؤدى، ان أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال اعتماد المدقق الداخلي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية، ويتأثر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بنزاهة الإدارة، فكلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي¹.

ويعتمد المدققين الخارجيين على عمل التدقيق الداخلي في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي.

ويجب أن يعلم المدقق الخارجي وأن يكون له اتصال بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة وأن يتم إعلامه بأي أمور مهمة تصل إلى علم المدقق الداخلي والتي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي، وبالمثل يقوم المدقق الخارجي عادةً بإخطار المدقق الداخلي بأي أمور مهمة قد يكون لها أثر على التدقيق الداخلي .

ومن الجدير بالذكر أن عمل التدقيق الداخلي والذي يعتمد عليه المدقق الخارجي يتم أدائه بصفة مستقلة عن التدقيق الخارجي وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها.

وفي الواقع يُستثمر هذا التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وزيادة فعاليتها في عدة نواحي أهمها مايلي :

- يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية للحفاظ على دقة وشفافية البيانات المسجلة بالدفاتر وينعكس على عدالة الإفصاح;
- يتوفر للمدقق الخارجي المعلومات الكافية عن توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد المنشأة;
- يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وفي تحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية;

¹ نقلا عن الموقع <http://www.arabinternalauditors.com> : شوهده بتاريخ 01.03.2019 h 12.33:m

- يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدققون الداخليون من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق;
- الاعتماد على المدقق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة المنشآت ذات الفروع المنشرة جغرافياً;
- اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية;
- اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظراً لتواجده الدائم في المنشأة واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية ;
- يجب أن يلتقي المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين دورياً من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع وموقع الدراسة الحالية.

في هذا المبحث نقوم باستعراض اهم الدراسات التي تعرضت لموضوع المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ومدى التعاون والتنسيق بينهما ومحاولة ابراز الاختلاف والتوافق بين دراستنا والدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة.

الفرع اول : الدراسات السابقة بالعربية.

1_ دراسة¹: (الجيهان عبد المعز على, 2001).

, هذه الدراسة هي رسالة ماجستير " بعنوان تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجع "

من أهم ما خلصت إليه الدراسة هو أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون له أهمية كبيرة وتأثير مهم على خطة المراجعة الخارجية في كثير من الأحيان لذلك فإن خطط المراجعة الداخلية يجب مناقشتها مع

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: مرجع سبق ذكره ,ص21.

المراجع الخارجي قبل بداية عملية المراجعة ويجب عمل الترتيبات اللازمة للتسيق بين عمل كل من المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي.

2_ دراسة¹ : (بن يخلف آمال, 2002).

الدراسة عبارة على الأصل رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر بعنوان " المراجعة الخارجية في الجزائر".

حيث أشارت الدراسة إلى وجود تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وأن وجود نظام للمراجعة الداخلية بالمؤسسة لا يغني عن المراجعة الخارجية. كما أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تخفيض حجم اختباره، وبالتالي توفير وقته وجهده فضلاً عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة.

3_ دراسة² : (الشعباني لطفى, 2004/2003).

الدراسة عبارة على رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر بعنوان " المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"

حيث نوهت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة تكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بدرجة كبيرة، وأن المراجع الداخلي لا يعتبر منافساً للمراجع الخارجي، وأن المؤسسة بحاجة لجهودهما معاً.

4_ دراسة³ : (علي عبد القادر ذنبيات، وباسل خالد شناق , 2006).

. الدراسة عبارة على تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن.

¹مرجع سبق ذكره: ص21.

²مرجع سبق ذكره : ص21.

³ علي عبد القادر ذنبيات، باسل خالد شناق: تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق

الدولي ذي الرقم (610)، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، الاردن، العدد 02، 2006.

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610 في أثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي وذلك من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، وهدفت كذلك إلى بيان مدى الاختلاف في تطبيق المعيار باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي إلى بيان مدى الاختلاف في تطبيق المعيار باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين.

ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانتيين وزعت الأولى على عينة من المدققين الخارجيين، والثانية على عينة من المدققين الداخليين، وتم استخدام الإحصاء الوصفي والاختبار التلامعية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وقد توصلت الدراسة إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى

تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610 ، حيث كانت آراء المدققين الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار بدرجة أعلى من المتوسط، بينما كانت آراء المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار أقل من المتوسط، وبينت الدراسة كذلك عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار بسبب الاختلاف في العوامل الشخصية للمدققين الخارجيين، من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، وكذلك عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للأسس التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وبينت النتائج أن معيار الوضع التنظيمي هو الأهم من بين الأسس التي حددها معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي. وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة تعزيز درجة تطبيق المعيار الدولي ذي الرقم (610) وتوضيح مفهوم العلاقة التي تربط بين كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ومجالات التعاون بينهم وضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بتعزيز أقسام التدقيق الداخلي.

5_ دراسة¹: (عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة, 2010).

الدراسة عبارة على مذكرة ماجستير تطرق الباحث إلى "دراسة التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية مجني kpmg وحازم حسن و شركائهم محاسبون قانونيون و إدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار في الجمهورية اليمنية".

باعتبارها من المؤسسات النموذجية و الرائدة في مجال عملها في اليمن و المشهورتين على المستوي المحلي و الخارجي , و كنموذجين مثاليين لتطبيق دراسة الحالة العملية عليهما حيث قام بدراسة وتحليل مستوى التكامل بين هاتين الجهتين أثناء تنفيذها لمهامها ,كون الشركة هي التي تتولى أعمال المراجعة الخارجية للبنك ,فتعرض إلى تعريف الشركة و البنك , الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة ,أوجه التكامل بين مراجعي الشركة الخارجيين و المراجعين الداخليين للبنك من خلال دراسة التقارير التي يقدمها المراجعين حيث وضح استفادة المراجعين الداخليين للبنك من عمل مراجعي الشركة الخارجيين , وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

1- تعتبر شركة kpmg مجني و حازم حسن و شركائهم محاسبون قانونيون هي الشركة الأولى المتميزة في أعمال المراجعة الخارجية في اليمن , فهي تقدم خدماتها لنسبة كبيرة من المؤسسات العاملة في اليمن , ومنها بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار حيث تم التعاقد مع الشركة لتتولى أعمال المراجعة الخارجية للبنك , حرصا من أصحاب البنك على استمرار البنك في نجاحه و مواجهته للمنافسة الصعبة للبنوك الأخرى العاملة في مجال العمل المصرفي في اليمن ,وذلك لما تتمتع به الشركة من تأهيل و خبرة عالية في مجال المراجعة ,كونها فرع لشركة kpmg العالمية إحدى الشركات الأربع الماسة لزام المحاسبة و المراجعة في العالم.

2- إدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار ,احد البنوك الرئيسية و المتميزة في مجال العمل المصرفي في اليمن ,بشكل عام تمارس مهامها بشكل يفوق درجة الجيد,لما تتمتع به من استقلالية و موضوعية مناسبتين أثناء تنفيذها لمهامها.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة : التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم (محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية) ,رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية, فرع محاسبة و تدقيق , جامعة الجزائر, 2010.

3- بالنسبة لمستوى التكامل و التنسيق المتحقق بين مراجعي الشركة الخارجيين و المراجعين الداخليين للبنك ومدى اعتماد كل منهما على عمل الآخر إثناء تأدية مهام مراجعته للبنك, فان ذلك متوفر في أوجه عديدة و لكن ليس بالشكل الذي يجب أم يكون عليه لعدة أسباب أهمها :

- عدم وجود الثقة الكاملة المتبادلة بين الطرفين .
- عدم وجود تشريع محلي ملزم للمراجعين الداخليين و المراجعين الخارجيين بضرورة التكامل و التعاون فيما بينهما أثناء تنفيذها لمهامها , إلا انه يمكننا القول أن مستوى التكامل المتحقق بين الطرفين جيد ومرضي و نأمل أن يزيد لما فيه فائدة وجودة نتائج أعمال الطرفين , و كذلك فائدة البنك بشكل عام.

6_ دراسة: (سوزان فيصل رضا جمال, 2011) .

الدراسة عبارة على رسالة ماجستير بعنوان " مدى تأثير وظيفة المراجع الداخلي على نطاق عمل المراجع الخارجي".

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر وظيفة المراجع الداخلي على نطاق عمل المراجع الخارجي، وذلك من خلال التعرف على مدى تأثير بعض العوامل المتعلقة بكل من جودة الأداء والكفاءة والموضوعية على نطاق عمل المراجع الخارجي من الناحية النظرية والتطبيقية، وإلقاء الضوء على مجالات اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على أسلوبين كمنهج للبحث أولهما الأسلوب النظري الذي يعتمد على المنهج الاستقرائي، والأسلوب العملي الميداني حيث تم اختيار قائمة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات من عينة الدراسة واختبارها ومن ثم تحليل النتائج بالطرق والأساليب الإحصائية الملائمة. وقد تم تقسيم الدراسة إلى خمسة فصول رئيسية حيث تناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة، بينما تناول الفصل الثاني الخلفية العلمية لموضوع الدراسة والذي اتضح من خلاله أن تقويم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من الخطوات الأولى التي يقوم بها المراجع الخارجي ليتأكد من صلاحية هذا النظام، وذلك من أجل تحديد حجم الاختبارات ونوعية الإجراءات اللازمة في التخطيط لعملية المراجعة، وبالتالي يستطيع الحصول على فهم لوظيفة المراجعة الداخلية، وبناء على هذا الفهم وعلى نتائج التقويم وعلى مدى توافر الشروط اللازمة لوجود نظام فعال للمراجعة الداخلية، بالإضافة إلى نتائج تقدير كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين

وجودة أدائهم عندئذٍ يستطيع المراجع الخارجي تحديد مدى تأثير وظيفة المراجع الداخلي على نطاق عمله والذي قد يضيق ويتسع بحسب تلك النتائج، في حين استعرض الفصل الثالث أدبيات المراجعة المتعلقة بموضوع البحث، أما الفصل الرابع فقد خُصص للدراسة الميدانية والتي شملت عينة من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في محافظة جدة، فيما خصص الفصل الخامس لنتائج الدراسة وتوصياتها وقد أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين على مدى تأثير جميع عناصر جودة أداء وكفاءة المراجع الداخلي على نطاق عمل المراجع الخارجي، وكذلك بالنسبة لعناصر الموضوعية فيما عدا عنصر الاستقلالية حيث تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية على تأثير تمتع المراجع الداخلي بدرجة من الاستقلالية عن إدارة المنشأة بين كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين لصالح المراجعين الخارجيين، كما أوضحت النتائج أن عامل الكفاءة يعتبر أكثر أهمية في تقويم وظيفة المراجعة الداخلية من عاملي الموضوعية وجودة الأداء وذلك من وجهة نظر كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات التي من أهمها التأكيد على أهمية التعاون بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي والأجهزة الرقابية الأخرى ذات العلاقة بما في ذلك لجنة المراجعة .

7 - دراسة¹ : (مرورة مويسي 2018) .

الدراسة عبارة على أطروحة دكتوراه تطرق الباحث فيها إلى دراسة "تأثير تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية " .

حيث تناولت الباحثة في دراستها أربعة فصول، تهدف هذه الدراسة التعرف على اثر التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية لقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لمتغيرات الدراسة ذات الصلة بالتدقيق الداخلي و الخارجي و تأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية ، ومن اجل استخلاص النتائج و الأهداف عن طريق استطلاع آراء الفئات التي تم استهدافها في عينة الدراسة و معالجة البيانات المتحصل عليه باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ،ومن خلال إجابات أفراد عينة الدراسة حول معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية

¹ مرورة مويسي : دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية ، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص دراسات محاسبية و جباية معمرة متقدمة ، جامعة غرداية (الجزائر)، 2018.

معرفة مكانة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية و ولاية غرداية خاصة لا يدركون و لا يعرفون مكانة التدقيق بينهم , وترى الدراسة ان المدقق الخارجي يستعين بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي فهو يعتمد وبشكل كبير على ما تتضمنه تقارير عمل المدقق الداخلي نتيجة ثقة و طمأنينة المدقق الخارجي و اعتماده على تلك التقارير مما يساعده ذلك في تقدير و تقييم المخاطر و الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية .

فعالية وظيفة التدقيق الداخلي: إن وظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة جد متطورة لأنها تلعب دور كبير و جد حساس في المؤسسة الاقتصادية لأنها معنية بمراقبة أداء المؤسسة الاقتصادية بالإضافة إلى فحص و تقييم فعالية أداء نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري و مستمر , وفي رأي الطالبة أن تزويد المؤسسة بمدقق داخلي واحد على الأقل نظرا لأهمية ذلك و فائدته على أعمال التدقيق الداخلي للمؤسسة بشكل عام و على المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص بشكل عام فان وظيفة التدقيق تشكل إحدى الوظائف الأساسية في المؤسسة الاقتصادية لذا فمن الضروري عقد ندوات و مؤتمرات و برامج تدريبية من قبل الجهات الرقابية المختصة و الإشراف على مهنة تدقيق الحسابات مثل مجلس مهنة التدقيق بجمعية المحاسبين و المراجعين... الخ , لتوضيح وتوعية كل من المدقق الداخلي و الخارجي بطبيعة العلاقة و مجالات التنسيق و آليات التواصل و الاتصال المثالي بينهما.

مدي أهمية الاستعانة بخدمات المدقق الداخلي: توجد ضوابط واضحة تمنع المدقق الخارجي من ممارسة أي أفعال لا تناسب المهنة أو المؤسسة الاقتصادية التي يتعاقد معها , فعلى المدقق الخارجي أن يتحلى بأخلاقيات المهنة بالإضافة إلى السرية و الأمانة المهنية فهي تمثل حيز أفضل لضمان النزاهة في العمل أن أهم نقطة في عملية التدقيق الخارجي هي أن يبدي المدقق رأيه بكل موضوعية و لا يخضع لتأثير و لا يمارس مهنته لإغراض شخصية , حيث أن عامل الاستقلالية ضروري ومهم في عملية الفحص الموضوعي للأعمال التي يقوم بها له تأثير ايجابي على المؤسسة الاقتصادية.

طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي و تأثيرها على قيمة المؤسسة الاقتصادية

هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي حيث لن التدقيق الخارجي يعتمد أحيانا على الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي مما يؤثر بشكل على تحسين صورة المؤسسة الاقتصادية و زيادة

سمعتها مما يساعدها على الازدهار و النمو , و بالرغم من وجود علاقة تكاملية بين المدقق الداخلي و الخارجي إلا أن هناك سلبيات أو عوائق تقف أمام تحقيق التكامل منها:

-نقص الثقة و ضعف جهاز الاتصال بين المدقق الداخلي و الخارجي .

-عدم وجود تشريع قانوني يتضمن القواعد و الإجراءات تلزم الطرفين بضرورة الاتصال و التعاون و التنسيق بين أعمالها , و بالخصوص المدقق الداخلي لما له من فائدة كبيرة في سبيل تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية و تحقيق جودة التدقيق بصفة خاصة.

الدراسة الاولى¹: (chekroun meriam, 2014).

interna dans conatrol interne cas d'un le piletage et le role de l'audite : بعنوان
 , la performance du système de échnillon d' entreprises algériennes.

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

من اجل تحقيق الأهداف التي وضعتها المؤسسة لابد أولا و قبل كل شئ إدارة و مراقبة أداء المؤسسة إي التحقق من إن نظام الرقابة الداخلي فعال و كفي .

إن المؤسسة تسعى جاهدة لتطوير حجمها و الخوض في المنافسة و ذلك من خلال إدخال تكنولوجيات جديدة من المعلومات و الاتصالات وإدخال تعديلات و تغييرات في الاستراتيجيات أو الأهداف المعتمدة ,حيث أن متابعة الأحداث الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية يمكن ان تجعل نظام الرقابة الداخلي غير ملائم للسياق و المخاطر المتكبدة ,في هذه الحالة يجب على المدقق أن يكون حذر و يقظ في نفس

¹ chekroun meriam : le role de l'audite interne dans conatrol interne cas d'un le piletage et la : THEse de doctorat en sciences de .performance du système de échnillon d' entreprises algériennes gestion lmd ,université abou bekr belkaid de tlemcen ,2014.

الوقت و ذلك لمساعدة المؤسسة على التكيف مع هذا النظام الجديد من خلال تقديم توصيات و اقتراحات , لان وظيفة التدقيق الداخلي الية تسمح بالمحافظة على سلامة أداء نظام التحكم الداخلي وعزيزه.

في الجزائر من اجل تحقيق التنمية عامة و النمو الاقتصادي على وجه الخصوص ومع ظهور مصطلح العولمة التي جعل العالم كقرية واحدة التي تحفز على المنافسة و ظهور ثقافة الشفافية و الجودة على المؤسسات الجزائرية التكيف مع المستجدات ومواكبة التطورات و القيام بالعديد من الإصلاحات لتعزيز قدرتها التنافسية ,من بين هذه الإصلاحات إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي القادرة على قادة نظام الرقابة الداخلي لكي تجعلها ذلت كفاءة و فاعلية , وخاصة في بيئة تميزت بالمخاطرة وعدم اليقين و التغيرات السريعة , وعلى سبيل المثال تبني تطبيق معايير محاسبة جديدة و الذي يستدعي مراجعة نظام المعلومات لذا فعلى المدقق تقديم المساعدة الأزمة لمواجهة عوامل الخطر الداخلي .

على المدقق الداخلي إبلاغ الجهات المعنية و الإرشادات الضرورية , فالمدقق الداخلي لم يعد قادرا على الإبلاغ على نقاط الضعف في الرقابة الداخلية فيجب عليه أن يلعب دور إضافي من اجل تعزيز المؤسسة و تحقيق قيمة مضافة , وعليه يتم استدعاء المدقق الداخلي لتحقيق ذلك فهو يلعب دور مستشارا داخليا فهو يتبع المنهج الاستشاري فإذا كان الدور الرئيسي للمدقق الداخلي فهو منح المؤسسة ضمانا معقولاً لدرجة إتقان عملياتها ودورها لذا يجب عدم إهمال هذا الغرض.

وقد قامت الباحثة بإثبات و نفي الفرضيات المتعلقة بالدراسة من خلال تقديم بعض الإسهامات و هي :

1- إن التدقيق الداخلي هو جزء من الإدارة و بالتالي فهو يشرح كفاءة و فاعلية المؤسسة و قدرتها على تحقيق أهدافها .

2- إن الكفاءة و الفاعلية هي التي تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها من خلال الترابط و ذلك بالتنسيق المكونات الخمسة التالية (بيئة المراقبة,تقييم المخاطر ,أنشطة الرقابة ,المعلومات و الاتصالات ,فضلا عن التحكم) عن طريق تكامل الضوابط.

3- استقلال المدقق الداخلي تحت معيار 1110 الذي ينص على إن خدمة التدقيق الداخلي يجب ان تكون موجودة في المستوى الهرمي للمؤسسة و يسمح لها بتنفيذ مسؤولياتها ,فمن الضروري على المدقق الداخلي المحافظة على العلاقة مع مجلس الإدارة و الاستفادة من الدعم المقدم من برنامج

المنح الصغيرة و الجمعية العامة لمواصلة تعزيز استقلالية المدقق الداخلي للوقوف على علم بالمشاكل ذات الاهتمام المشترك، هذا يسمح بإنشاء بيئة ملائمة ومواتية لتعزيز وظيفة التدقيق الداخلي التي تعطي قيمة و إضافة للمؤسسة.

الدراسة الثانية¹ : (lois munro,jenny stewart, 2009).

External auditors reliance on Internal audit , the impact of sourcing , arrangements and consulting activities .

هي عبارة عن ورقة عمل حيث قام الباحثين من خلالها بدراسة تأثير الاستعانة بمصادر خارجية لمراجعة حسابات المؤسسة باشتراك المدقق الداخلي من خلال التشاور بشأن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من خلال اختبار عدة عوامل تؤثر على الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي التي تم الاطلاع عليها بالفعل , واستخدام المدقق الداخلي كمساعد حيث يتم التمييز بين تقييم السيطرة و الاختبار الجوهري ,حيث ان المشاركة و مبادلة الاراء و التشاور له تأثير حيث يتم الاعتماد على عمل المدقق الداخلي و استخدامه كمساعد لتقييم نظام الرقابة الداخلي ,ولكن يتم استخدام مدقق الحسابات الخارجي بشكل اكبر من مدقق داخلي لان مهمتهم المصادقة على صحة تقييم نظام الرقابة الداخلي بشكل عام. حسب الباحثين يؤثر الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي في طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي (حسب معيار التدقيق الدولي 610), ومن ثم فان مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وهو قرار تخطيطي رئيسي للتدقيق و المراجعة و الذي يمكن ان يكون له تأثير على أتعاب واجر التدقيق ,غير انه في السنوات الأخيرة تم تمديد أنشطة التدقيق الداخلي بحيث لم يعد للوظيفة تركيز ضيق استنادا إلى تقييم و تعزيز الضوابط الداخلية , وينعكس ذلك من خلال تعريف معهد التدقيق الداخلي (IIA) الذي يشدد على التدقيق الداخلي هو نشاط ضمان و نشاط استشاري يلعب دور أساسي ورئيسي في إدارة المؤسسة و إدارة المخاطر .

¹ lois munro,jenny stewart : External auditors reliance on Internal audit , the impact of sourcing arrangements and consulting activities , the university of orgon ,jone ,2009.

وقد خلصت هذه الورقة البحثية إلى أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يساهم بشكل كبير في تحقيق أهداف المؤسسة, حيث كان هناك مجموعة من القيود و التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تفسير النتائج وهي حجم العينة كان صغيرا نسبيا , كما هو الحال مع جميع التصاميم التجريبية , قد لا تكون نتائج دراسة قابلة للتعميم , وعلى الرغم من هذه القيود فان نتائج الدراسة لها آثار مهمة على المهتمين و المؤسسات و غيرهم من المعنيين بدور التدقيق في حكومة الشركات أدت الحاجة إلى حكم قوي إلى زيادة تكاليف الامتثال و بالتالي لا يزال تحديد العلاقة أو التوازن الأكثر كفاءة و فعالية وبين المدقق الداخلي و الخارجي يشكل تحديا , حيث تبرز هذه الدراسة بعض العوامل الإضافية التي يمكن أن تؤثر على اعتماد المدقق الخارجي وعلى أعمال المدقق الداخلي في بيئة الحوكمة الحالية , عندما ينخرط المدقق الداخلي في الاستشارات في الأنظمة ,ومن المحتمل ان يقلل احتمال وجود تهديد ذاتي للتدقيق في مساهمة التدقيق الخارجي ,على المؤسسة أن تاخذ في الاعتبار القيمة المضافة التي يمكن تحقيقها من خلال الاعتماد على الأنشطة الاستشارية التي تقدمها مهنة التدقيق التي يمكن ان تنشأ بسبب عدم الاعتماد على عمل المدقق الداخلي و الخارجي.

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

هناك عدة أنواع للعميل الاستشاري التي يمكن دراستها في سياق اعتماد المدقق الخارجي ,وتجدر الإشارة إلى أن المدقق الداخلي يلعب دورا متزايدا الأهمية في إدارة المخاطر لكننا لا نعرف الكثير عن كيفية تأثير ذلك على قرارات المدقق الخارجي للاعتماد على عملهم ,كما تمت دراسة الفرق بين التدقيق الداخلي و الخارجي حيث أصبحت المؤسسات تشترك في الخدمات المقدمة من طرف المدقق الداخلي و دوره في تقديم الاستشارة و التأثير على ممارسة و قرارات اعتماد المدقق الخارجي غير مكتشف نسبيا.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.

سنتطرق في هذا المطلب الى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة و محاولة استخراج كل من اوجه التشابه و اوجه الاختلاف .

الفرع الاول : اوجه التشابه.

جاءت هذه الدراسة متممة للدراسات السابقة , بحيث تناولت العديد من الدراسات موضوع اثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية ,فقد أجريت دراسات و بحوث و مقالات كثيرة تناولت معظمها متغيرات هذه الدراسة و ابعادها المختلفة و تفاوتت في اهدافها و متغيراتها و الفئات المستهدفة , لذلك نجد ان هذه الدراسة اتفقت مع الدراسات السابقة و معظمها تطرقت إلى مفهوم التدقيق بوجه عام و التدقيق بأنواعه الداخلي و الخارجي و الأهمية و الأهداف, كما سعت اغلب الدراسات الى الهدف ذاته و هو معرفة ما اذا كان هناك تكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي و اثره على جودة القوائم المالية .

الفرع الثاني : اوجه الاختلاف .

يمكن تحديد اوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة على مستوي العناصر التالية :

من حيث المكان و الزمان : تمت الدراسة الحالية على مستوى ولاية ورقلة و سنة 2019 بينما الدراسات السابقة في الزمان مختلفة كدراسة مروة مويسي سنة 2018 بولاية غرداية و دراسة عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة بالجزائر سنة 2010 و غيرها من الدراسات.

من حيث حدود الدراسة : تناولت الدراسة الحالية دراسة ميدانية (استبيان) كذلك اغلب الدراسات تناولت الدراسة الميدانية (استبيان).

من حيث الاشكالية: هدفت الدراسة الحالية ما مدى تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي في تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات عديدة منها :

✓ أثر وظيفة المراجع الداخلي على نطاق عمل المراجع الخارجي.

- ✓ معرفة مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610 في أثناء قيامهم بتقويم وظيفة التدقيق الداخلي.
- ✓ دور وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة و أداء نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق بشقيه الداخلي و الخارجي ممارسة منتظمة يهدف للخروج بتأكيد معقول حول سلامة و عدالة القوائم المالية و مصداقيتها و الإبلاغ المالي , وبحكم ان المدقق الخارجي هو الممثل الرسمي للمساهمين و راعيا لمصالحهم فيجب عليه ان يقوم بإبداء راية بشكل مستقل حول صحة الادعاءات التي جاء بها المحاسب في القوائم المالية و عدالة المركز المالي , دون أي تأثير لأي طرف مرتبط بالإدارة في الوحدة الاقتصادية او مرتبط بمصلحته و رغباته , ان ظهور التدقيق و تطوره بشقيه الداخلي و الخارجي جاء تبعا و تلبية للتطور المستمر في الحياة البشرية الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و توسع المؤسسات و توسع و وظائفها و زيادة درجة تعقيدها و تفرعاتها و انفصال الملكية على الادارة .

الفصل الثاني
الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل

بعد ن قمنا بالمسح النظري في الفصول السابقة من خلال عرض مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة ب التدقيق الداخلي و الخارجي و العلاقة بينهما , لذا سيتم في هذا الفصل اختبار و إسقاط ومعرفة مدى تطابق المفاهيم النظرية مع الواقع التطبيقي حيث إن هذا الفصل يتضمن أهم الطرق و الأدوات المستخدمة و المطبقة في الدراسة الميدانية من عدة جوانب بدءا بتحديد الأهداف و المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية و التعريف بمتغيرات الدراسة المستقلة و التابعة , تحديد و معالم وحدود الدراسة من حيث الحدود المكانية و الزمنية , البشرية و الموضوعية ثم الانتقال إلى مختلف الأساليب التي اتبعتها الطالبة في جمع و تحليل البيانات , و من جهة أخرى يتضمن الفصل التعريف بأداة الدراسة الرئيسية التي استعملتها الطالبة ضمن الدراسة الميدانية و المتمثلة في الاستبانة , بالإضافة إلى التعريف بمجتمع الدراسة و فئاته المختلفة من حيث الطبيعة و الوظيفة , مع التحديد الكمي للعينة التي وزعت عليها استمارات الاستبانة من حيث عدد الاستمارات الموزعة و المسترجعة و القابلة للمعالجة و التحليل , و الذي يتطلب استخدام مقياس معين مناوئل تحديد اتجاهات الإجابات و اختبار صحة الفرضيات و حصر النتائج .في هذا الفصل نتعرض لمبحثين:

المبحث الاول: التحليل المقارن لأراء أطراف المحيط المهني.

المبحث الثاني : نتائج الدراسة و تفسيرها و مناقشتها.

المبحث الأول: التحليل المقارن لأراء أطراف المحيط المهني

في هذا المبحث نستعرض الأدوات والأساليب الإحصائية والنتائج المتحصل عليها من خلال استمارة الاستبيان على النحو التالي:

المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية

الفرع الأول: تصميم أداة البحث

اعتمد الباحث على إطار نظري محدد قائم على فرضيات معينة مدي التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، وكما هو معلوم فإن مرحلة جمع البيانات تعد من أصعب مراحل البحث العلمي، خاصةً فيما يتعلق بتصميم أداة لجمع بيانات مناسبة لهدف ومجتمع الدراسة، وقد تم الاعتماد على استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات تمهيداً لاختبار فرضيات البحث، كما تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتصميم الاستمارة مع الأخذ في الاعتبار العوامل التالية:

- _ سهولة اللغة المستخدمة.
- استخدام الأسئلة المباشرة.
- ظروف المحيط المهني في الجزائر.

وقد تم تصميم استمارة استبيان في جزأين، حيث اشتمل الجزء الأول على بعض الأسئلة الديموغرافية التي تحدد الوظيفة وعدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي والمهني، اشتمل الجزء الثاني على قوائم الاستبيان والتي تضمنت المحاور التالية :

☒ **المحور الأول:** تضمن مجموعة من أسئلة تتعلق بمدى إدراك إدارة الشركة لمسؤوليات واجبات

كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ودرجة الدعم والمساعدة التي تقدمها الإدارة لكليهما بالشكل الذي يؤدي إلى إعداد تقارير تفيد المستخدمين .

☒ **المحور الثاني:** تضمن مجموعة من الأسئلة تتعلق بلجوء المراجعين الخارجيين للاستعانة

بتقارير المراجعين الداخليين لتدعيم رأيه بخصوص جودة القوائم المالية.

✘ المحور الثالث: تضمن أسئلة تتعلق عن درجة التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي من اجل

تحقيق هدف واحد هو زيادة الموثوقية في القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة .

وقد تم استخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الثلاث في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بكل من المحاور الثلاث، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من رقم (3) موافق إلى (2) غير متأكد إلى (1) غير موافق ، ومن أجل تحسين مستوى صدق الأداة فقد تم عرض استمارة الاستبيان على بعض الأكاديميين لأخذ آرائهم حولها والاستفادة من تعليقاتهم وملاحظاتهم من حيث الصياغة النهائية للاستمارة، يتكون مجتمع البحث من كل من:

- مراجعوا الحسابات: على أنهم طرفا أساسيا يمثل وجهة نظر مقدمي خدمة المراجعة.

- إداريو المؤسسات : فتشمل كل من المدراء الماليين في الشركات الخاصة والعمومية .

وفيما يتعلق بالطرف الأول من مجتمع البحث وهم المراجعين المتخصصين الممارسين في الجزائر فقد تم اختيار عينة عشوائية من واقع بيان مكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في ولاية ورقلة وعلي مجموعة من المؤسسات وقد قام الباحث بتوزيع 85 استمارة استبيان على العينة المستهدفة وبعد متابعة مستمرة لفترة امتدت إلى شهر تم جمع الاستبيانات فكان المسترجع منها 41 استبانة أي بنسبة 48% من إجمالي الاستبيانات وتم اعتماد 30 استبانة فقط.

أما بالنسبة للطرف الثاني من مجتمع البحث وهم الإداريون والمرجعين الداخليين فقد تم توزيع 65 استمارة استبيان ، وبعد متابعة مستمرة لفترة امتدت إلى شهر تم جمع الاستبيانات فكان المسترجع منها 31 استبانة أي بنسبة 47.6% من إجمالي الاستبيانات الموزعة . وتم اعتماد 17 استبانة فقط.

الجدول رقم 2- 1 عدد الاستبيانات المستلمة.

النسبة	العدد	نوع العمل
58.8%	30	مراجع حسابات خارجي
7.8%	04	مراجع داخلي
33.4%	17	إدارة المؤسسات
100%	51	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان .

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة .

سيتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج :

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.
- مقياس ليكرت.
- اختبار ستودنت

1- الإحصاءات الوصفية والاستدلالية.

يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها. ونستعمل المؤشرات التالية :

- -الوسط الحسابي.
- -الانحراف المعياري.
- -اختبار ستودنت .

2-مقياس ليكارت:

يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل محور على شكل يشابه لمقياس ليكارت الثلاثي¹، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيمةً تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها كما يبين الجدول التالي الأوزان النسبية للمقياس.

الجدول رقم 2- : 2 الأوزان النسبية للمقياس.

الاتجاه الإجابة	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الباحث بناء على SPSS.

المطلب الثاني : صدق وثبات الدراسة.

1. صدق المحكمين :

قمنا بتقنين الاستبانة قبل توزيعها على عينة الدراسة و ذلك للتأكد من مدى صدقها و ثباتها ،حيث تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من خمسة أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بجامعة ورقلة متخصصين في المحاسبة و الاقتصاد و الإحصاء ، و قمنا بإجراء ما يلزم من حذف و تعديل في ضوء مقترحاتهم .

¹ -محمد بلال الزغبي، (النظام الإحصائي SPSS)، دار وائل للنشر والتوزيع، 2000، ص ص13-14.

2. صدق الأداة :

من أجل اختبار مصداقية و ثبات الاستبيان و التأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان و لكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب. حيث أن معامل ألفا كرونباخ يأخذ قيمة بين الصفر و الواحد (1,0) , فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، و على العكس فإذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للواحد أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات.

عند تطبيقنا اختبار المصداقية و الثبات ألفا كرونباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة 51 وجدنا أن نسبة ألفا بلغت 0.806 و هذه النسبة مقبولة إحصائيا أي أنه إذا أعيد توزيع الاستبيان على نفس العينة فإنهم سيعيدون نفس إجاباتهم الأولى ، و الجدول التالي يبين ألفا كرونباخ للأداة.

الجدول رقم 2- 3: يبين ألفا كرونباخ للأداة (الاستبيان).

المعامل ألفا كرونباخ	العينة
0.806	51

المصدر: إعداد الطالبة بناء على برنامج spss.

و هنا يتضح أن معامل ألفا كرونباخ يزداد عند حذف العبارة رقم سبعة (تساهم المعلومات المحاسبية الخاضعة لقواعد ونصوص scf في تقليل حالات عدم التأكد لدى مستخدميها) أي أن هذه العبارة تضعف المقياس ، و أن حذف هذه العبارة يؤدي إلى الثبات. حيث عند حذفها يصبح معامل ألفا كرونباخ 0.820 بدلا من 0.806. ينقص معامل ألفا كرونباخ عند حذف العبارة رقم واحد (أن المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية لها قيمة تنبؤية تزيد من كفاءة و فعالية اتخاذ القرارات) أي أن هذه العبارة تقوي المقياس أي أنها عبارة جيدة لا يمكن الاستغناء عنها ، حيث عند حذفها يصبح معامل ألفا كرونباخ 0.783 بدلا من 0.806 .

المبحث الثاني : نتائج الدراسة و تفسيرها و مناقشتها .

في هذا المبحث سوف نتطرق لمناقشة الأساليب الإحصائية المستخدمة وأهم النتائج الإحصائية الوصفية من خلال الاستبانة وذلك على النحو التالي :

المطلب الأول :أسلوب الدراسة.**الفرع الأول:الأساليب الإحصائية وتحليل النتائج.****1- الأساليب الإحصائية المستخدمة :**

للإجابة عن أسئلة الدراسة و اختبار صحة الفرضيات تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي و التحليلي ، حيث تم ترميز و إدخال المعطيات إلى الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) و تم التوصل إلى مايلي :

قياس معامل الثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ .

مقاييس الإحصاء الوصفي و ذلك لوصف عينة الدراسة و إظهار خصائصها ، وهذه الأساليب هي المتوسط الحسابي و الانحرافات المعيارية .

2-وصف خصائص عينة الدراسة:

تم في هذه الفقرة عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لعينة الدراسة وتحليلها:

الجدول رقم 2- 4: خصائص عينة الدراسة.

النسبة المئوية	التكرار	البيانات الشخصية	
11.8	06	مراجع داخلي	المستوى
58.8	30	محافظ حسابات	
17.6	09	مدير اداري	

11.8	06	مدير مالي	الوظيفي
100.00	51	المجموع	
45.10	23	شهادة جامعية	المؤهل العلمي
54.90	28	شهادة مهنية	
100.00	51	المجموع	
31.40	16	أقل من 05 سنوات	سنوات الخبرة
27.40	14	ما بين 05 و 10 سنوات	
41.20	21	أكثر من 10 سنوات	
100.00	51	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على فرز استمارات الاستبيان ..

- يبين الجدول رقم (02-05) أن 11.8 % من عينة الدراسة يمارسون وظيفة المراجعة الداخلية ، و 58.8% من عينة الدراسة يمارسون مهنة محافظ حسابات ، و 17.6% من عينة الدراسة يمارسون وظيفة مدير إداري و 11.8 % يمارسون وظيفة مدير مالي .
- كذلك يبين جدول رقم (02-05) أن 45,10 % من عينة الدراسة حاصلين على شهادة جامعية ، و 54,90% من عينة الدراسة حاصلين على شهادة مهنية .
- يوضح الجدول رقم (02-06) أن 31,40% من عينة الدراسة بلغت سنوات خبرتهم أقل من 05 سنوات ، و 27,40% من عينة الدراسة بلغت سنوات خبرتهم من 05 إلى 10 سنوات ، و 41,20% من عينة الدراسة بلغت سنوات خبرتهم من 10 سنوات فأكثر .

ثانياً: التحليل الاحصائي الوصفي .

1- تحليل المتوسطات والانحرافات المعيارية .

المحور الأول: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول.

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول فقرات المحور الأول من الاستبيان المتعلقة بتقديم المؤسسات المساعدة للمراجع الخارجي لإتمام مهامه بصورة تساعده على تقديم تقرير يحقق الأهداف المتوقعة من مستخدميها.

الجدول رقم 2- 5 : بتقديم المؤسسات المساعدة للمراجع الخارجي لإتمام مهامه بصورة تساعد على تقديم تقرير.

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	محتوى الفقرة
موافق	0.74360	2.6471	41	02	08	01 تقدم إدارة الشركة الدعم المادي والبشري لقسم المراجعة الداخلية
موافق	0.77358	2.3725	28	14	09	02 يقوم المراجع الداخلي بدوراته الرقابية في أي وقت يريد
موافق	0.68771	2.6471	39	06	06	03 المراجع الداخلي لديه علاقات مع كل مسؤولي الشركة
موافق	0.75822	2.4902	33	10	08	04 استخدام المراجع الداخلي اجراءات مراجعة مشابهة لإجراءات المراجع الخارجي يحسن جودة التقرير
موافق	0.68771	2,6471	39	06	06	05 إدارة المؤسسة لا تريد الإفصاح عن المعلومات الهامة للمراجع الداخلي
محايد	0.82081	2.2549	25	14	12	06 الإدارة تتعمد تزامن وجود المراجع الخارجي في المؤسسة مع دورات المراجع الداخلي لمراقبة المراجع الخارجي وتوضيح الغموض في بعض المسائل
موافق	0.72328	2.3922	27	17	07	07 الإدارة تقدم تقرير المراجع الداخلي إلى المراجع الخارجي دون طلب من الأخير
محايد	0.78516	2.0588	17	20	14	08 تتدخل الإدارة في انجاز وتبليغ نتائج عمل المراجع الداخلي
موافق	0.57667	2.7843	44	03	04	09 الإدارة تطلب من المراجع الداخلي القيام بمسؤوليات اضافية تخرج عن نطاق المراجعة
موافق	0.62685	2.6471	37	10	04	10 فريق المراجعة الداخلية مؤهلا علما

وعملا							
11	يتشاور المراجع الداخلي مع الإدارة حول خطة وأهداف العمل الرئيسية	04	12	35	2.6078	0.63493 موافق	
12	الإدارة العليا تطلب من المراجع الخارجي تغيير التقرير اذا لم يتوافق مع أهدافها	02	12	37	2.6863	0.54736 موافق	
13	المراجع الداخلي موظف كباقي الموظفين موقفه لايعني شيئا بالنسبة للإدارة ونصائحه لا يؤخذ بها	08	16	27	2.3725	0.74728 موافق	
المتوسط الحسابي العام للمحور الأول						2.5083	0.70101

المصدر: إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS .

وفيما يلي مناقشة كل فقرة من فقرات المحور الأول:

الفقرة رقم 01 : تبين أن 80.40% من أفراد العينة يوافقون على تقديم إدارة الشركة الدعم المادي والبشري لقسم المراجعة الداخلية ، في حين أن 15.68% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 3.92% لم يبدوا رأي حول ذلك وبلغ المتوسط الحسابي للفقرة 2.6471 و الانحراف المعياري 0.74360 وهو صغير مما يدل على وجود تقارب بين آراء العينة كما ان الوسط الحسابي للفقرة يتعدى الوسط الحسابي الفرضي 2.00 مما يدل على أن اتجاه العينة ايجابي حول الفقرة.

الفقرة رقم 02: تبين أن 54.90% من أفراد العينة يوافقون على أن يقوم المراجع الداخلي بدوراته الرقابية في أي وقت يريد. ، في حين أن 17.64% منهم لا يوافقون على ذلك، و أن 27.46% لم يبدوا رأي حول ذلك وبلغ المتوسط الحسابي 2.3725 و أن الانحراف المعياري 0.77358 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 03: تبين أن 76.48% من أفراد المجتمع يوافقون على ان المراجع الداخلي لديه علاقات مع كل مسؤولي الشركة في حين أن 11.76% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 11.76% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.6471 و أن الانحراف المعياري 0.68771. وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 04: تبين أن 64.70% من أفراد المجتمع يوافقون على أن استخدام المراجع الداخلي اجراءت مراجعة مشابهة لإجراءات المراجع الخارجي يحسن جودة التقرير في حين أن 15.68% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 19.60% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.4902 و أن الانحراف المعياري 0.75822 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 05 : تبين أن 76.48% من أفراد المجتمع يوافقون على أن إدارة المؤسسة لا تريد الإفصاح عن المعلومات الهامة للمراجع الداخلي في حين أن 11.76% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 11.76% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.6471 و أن الانحراف المعياري 0.68771 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 06 : تبين أن 49.02% من أفراد المجتمع يوافقون على ان الإدارة تتعمد تزامن وجود المراجع الخارجي في المؤسسة مع دورات المراجع الداخلي لمراقبة المراجع الخارجي وتوضيح الغموض في بعض المسائل في حين أن 23.53% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 27.45% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.2549 و أن الانحراف المعياري 0.82081. وهو يقترب من الواحد مما يدل على تشتت آراء أفراد العينة حول هذه الفقرة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على أن اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 07 : تبين أن 52.94% من أفراد المجتمع يوافقون على أن الإدارة تقدم تقرير المراجع الداخلي إلى المراجع الخارجي دون طلب من الأخير.، في حين أن 13.73% منهم لا يوافقون على

ذلك ، وأن 33.33% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.3922 و أن الانحراف المعياري 0.72328 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 08 : تبين أن 33.33% من أفراد المجتمع يوافقون على أن تتدخل الإدارة في انجاز وتبليغ نتائج عمل المراجع الداخلي في حين أن 27.45% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 39.22% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.0588 و أن الانحراف المعياري 0.78516 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 09 : تبين أن 86.27% من أفراد المجتمع يوافقون على أن الإدارة تطلب من المراجع الداخلي القيام بمسؤوليات اضافية تخرج عن نطاق المراجعة في حين أن 7.83% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 5.90% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.7843 و أن الانحراف المعياري 0.57667 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 10 : تبين أن 72.55% من أفراد المجتمع يوافقون على أن فريق المراجعة الداخلية مؤهلا علما وعملا في حين أن 7.84% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 19.61% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.6471 و أن الانحراف المعياري 0.62685 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 11 : تبين أن 72.55% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يتشاور المراجع الداخلي مع الإدارة حول خطة وأهداف العمل الرئيسية في حين أن 3.92% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 23.53% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي و أن الانحراف المعياري 0.63493 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 12 : تبين أن 68.63% من أفراد المجتمع يوافقون على ان الإدارة العليا تطلب من المراجع الخارجي تغيير التقرير اذا لم يتوافق مع أهدافها في حين أن 7.84 % منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 23.53% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.6863 و أن الانحراف المعياري 0.54736 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 13 : تبين أن 52.94% من أفراد المجتمع يوافقون على أن المراجع الداخلي موظف كباقي الموظفين موقفه لايعني شيئاً بالنسبة للإدارة ونصائحه لا يؤخذ بها في حين أن 15.69 % منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 31.37% لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.3725 وأن الانحراف المعياري 0.74728 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

المحور الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني.

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول فقرات المحور الثاني من الاستبيان .

الجدول رقم 2- 6 اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي.

محتوى الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01 يتواصل المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي بصفة دائمة للاستفادة من خبرته	10	08	33	2.4510	0.80781	موا فوق
02 تتأثر استقلالية المراجع الخارجي باعتماده علي تقارير المراجع الداخلي	05	17	29	2.4706	0.67388	موا فوق
03 وجود برنامج كاف للمراجعة الداخلية يساعد المراجع الخارجي على تقليل كمية الاختبارات التي يقوم بها	07	04	40	2.6471	0.71620	موا فوق
04 يعتمد المراجع الخارجي الى حد كبير على المراجع الداخلي في معرفة ما اذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية	04	03	44	2.7843	0.57667	موا فوق

05	محدودية فحص المراجع الخارجي تنقص من فعالية ومصداقية رايه	01	09	41	2.7843	0.46103	موا فق	
المتوسط العام							0,647118	2.62746

المصدر: إعداد الطالبة بناء على برنامج spss.

وفيما يلي مناقشة كل فقرة من فقرات المحور الثاني:

الفقرة رقم 01: تبين أن 64.71% من أفراد العينة يوافقون على أن يتواصل المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي بصفة دائمة للاستفادة من خبرته ، في حين أن 19.61 % منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 15.68 % لم يبدوا رأي حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.4510 وأن الانحراف المعياري 0.80781 وهو كبير نسبيا مما يبين تشتت آراء أفراد العينة حول هذه الفقرة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على أن اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 02: تبين أن 56.87% من أفراد العينة يوافقون على أن استقلالية المراجع الخارجي تتأثر باعتماده علي تقارير المراجع الداخلي ، في حين أن 9.80 % منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 33.33 % لم يبدوا رأي حول ذلك وبلغ المتوسط الحسابي للفقرة 2.4706 وأن الانحراف المعياري 0.67388 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 03: تبين أن 78.43 % من أفراد العينة يوافقون على أن وجود برنامج كاف للمراجعة الداخلية يساعد المراجع الخارجي على تقليل كمية الاختبارات التي يقوم بها في حين أن 13.73 % منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 7.84 % لم يبدوا رأي حول ذلك وبلغ المتوسط الحسابي 2.6471 وأن الانحراف المعياري 0.71620. وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 04: تبين أن 78.43 % من أفراد العينة يوافقون على أن اعتماد المراجع الخارجي إلى حد كبير على المراجع الداخلي في معرفة ما اذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية ، في حين أن 13.73 % منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 7.84 % لم يبدوا رأي حول ذلك وبلغ المتوسط الحسابي

2.7843 وأن الانحراف المعياري 0.57667. وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة أكبر من الوسط الفرضي مما يدل على أن اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 05 : تبين أن 80.39% من أفراد العينة يوافقون ، على أن محدودية فحص المراجع الخارجي تنقص من فعالية ومصداقية رأيه في حين أن 1.96 % منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 17.65 % لم يبدوا رأي حول ذلك وبلغ المتوسط الحسابي 2.7843 وأن الانحراف المعياري 0.46103 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة أكبر من الوسط الفرضي مما يدل على أن اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

المحور الثالث: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثالث.

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول فقرات المحور الثالث المتعلق بدور التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي في إضفاء المصداقية على القوائم المالية.

الجدول رقم 2- 7 التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية.

محتوى الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01 توفر الإدارة العليا الظروف الملائمة لتسهيل التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية	08	13	30	2.4314	0.75511	موافق
02 يشارك المراجع الداخلي في إعداد القوائم المالية لتوفير الوقت وتكاليف المراجعة الخارجية	02	13	36	2.6667	0.55377	موافق
03 يعرض المراجع الخارجي تقريره على المراجع الداخلي قبل عرضه على مجلس الإدارة	06	02	43	2.7255	0.66569	موافق
04 يقوم المراجع الداخلي لإجراء اجتماعات دورية مع المراجع الخارجي لمناقشة الأمور	06	15	30	2.4706	0.70294	موافق

دات التأثير الهام على عمل كليهما						
موافق	0.63493	2.7255	42	04	05	يقوم المراجع الداخلي والخارجي بإجراء اتصالات وتنسيق بينهما لتبادل الخبرات والمعارف تساعدهم على تنفيذ الأهداف بكفاءة
0,662488		2.60394	المتوسط العام			

المصدر : إعداد الطالبة بناء على برنامج spss .

وفيما يلي مناقشة كل فقرة من فقرات المحور الثالث:

الفقرة رقم 01: تبين أن 58.82% من أفراد العينة يوافقون على أن توفر الإدارة العليا الظروف الملائمة لتسهيل التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية ، في حين أن 15.69 % منهم لا يوافقون على ذلك، وأن 25.49% لم يبدوا رأيهم حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.4314 وأن الانحراف المعياري 0.75511 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 02: تبين أن 70.59% من أفراد المجتمع يوافقون على ان يشارك المراجع الداخلي في إعداد القوائم المالية لتوفير وقت وتكاليف المراجعة الخارجية في حين أن 3.92 % منهم لا يوافقون على ذلك، وأن 25.49% لم يبدوا رأيهم حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.6667 وأن الانحراف المعياري 0.55377 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 03: تبين أن 84.31% من أفراد المجتمع يوافقون على ان يعرض المراجع الخارجي تقريره على المراجع الداخلي قبل عرضه على مجلس الادارة ، في حين أن 11.78 % منهم لا يوافقون على ذلك، وأن 3.92 % لم يبدوا رأيهم حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.7255 وأن الانحراف المعياري 0.66569 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة اكبر من الوسط الفرضي مما يدل على ان اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 04 : تبين أن 58.83% من أفراد المجتمع يوافقون على يقوم المراجع الداخلي لإجراء اجتماعات دورية مع المراجع الخارجي لمناقشة الأمور ذات التأثير الهام على عمل كليهما ، في حين أن 11.76% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 29.41% لم يبدوا رأيهم حول ذلك في حين أن المتوسط الحسابي 2.4706 وأن الانحراف المعياري 0.70294 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة أكبر من الوسط الفرضي مما يدل على أن اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

الفقرة رقم 05: تبين أن 82.35% من أفراد المجتمع يوافقون على أن يقوم المراجع الداخلي والخارجي بإجراء اتصالات وتنسيق بينهما لتبادل الخبرات والمعارف تساعدهم على تنفيذ الأهداف بكفاءة في حين أن 9.81% منهم لا يوافقون على ذلك ، وأن 7.84% لم يبدوا رأيهم حول ذلك في حين أن 2.7255 المتوسط الحسابي وأن الانحراف المعياري 0.63493 وهو صغير مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة كما أن الوسط الحسابي للفقرة أكبر من الوسط الفرضي مما يدل على أن اتجاه العينة ايجابي تجاه هذه الفقرة.

خلاصة:

من خلال مناقشة المحاور الثلاث نلاحظ أن الأوساط الحسابية كلها اعلي من الوسط الحسابي الفرضي مما يدل على أن اتجاه العينة ايجابي نحو المحاور الثلاث اضافة إلى الانحرافات المعيارية للمحاور كلها اقل من الواحد وهذا يدل على تقارب اجابابات أفراد العينة إلا انه رغم هذه النتائج لايمكن الاعتماد على الأوساط الحسابية لأنها لاتعطي أي دلالة إحصائية ومن تم تمل استخدام اختبارات لستودنت لمعرفة ما اذا كانت هناك فروق في المتوسطات ذات دلالة احصائية ام لا.

المطلب الثاني : اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج .الفرع الأول:اختبار الفرضيات.

1. اختبار بيرسون لاتساق محاور الدراسة :

الجدول رقم 2- 8: اختبار بيرسون.

المحور الثالث	المحور الثاني	المحور الأول	المحاور	
0.703	0.608	1	معامل الارتباط	المحور الأول
00	00	00	مستوى المعنوية	
0.529	1	0.608	معامل الارتباط	المحور الثاني
00	00	00	مستوى المعنوية	
1	0.529	0.703	معامل الارتباط	المحور الثالث
00	00	00	مستوى المعنوية	

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على برنامج spss .

من خلال الجدول رقم نلاحظ أن هناك ارتباط بين المحاور الثلاث وان العلاقة بين المحاور طردية ودالة إحصائياً.

نلاحظ أن المحورين (الأول) بتقديم المؤسسات المساعدة للمراجع الخارجي لإتمام مهامه بصورة تساعد على تقديم تقرير يحقق الأهداف المتوقعة من مستخدميها) و (المحور الثالث : التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي في إضفاء المصدقية على القوائم المالية) هما الأقوى ارتباطاً حيث بلغ معامل الارتباط بينهما 0.703 أما المحورين (الثاني : اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي) و(المحور الأول : بتقديم المؤسسات المساعدة للمراجع الخارجي لإتمام مهامه بصورة تساعد على تقديم تقرير يحقق الأهداف المتوقعة من مستخدميها) فهما أقل ارتباطاً بمعامل ارتباط قدره 0.608 .

2. اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) :

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول التالي يبين نتائج اختبار ستودنت.

الجدول رقم 2-9: اختبار ستودنت .

رقم	المحاور	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى العنوية
01	الإدارة العليا بالمؤسسات الاقتصادية تدعم قسم المراجعة الداخلية للقيام بواجباته	2.5083	57.994	0.000
02	يلجا المراجعين الخارجيين للاستعانة بتقارير المراجعين الداخليين لتدعيم رأيه بخصوص جودة القوائم المالية	2.62746	50,286	0.000
03	يؤثر التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية	2.60394	47,826	0.000

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على برنامج spss.

الفرضية الأولى:

H0 : لا تقوم الإدارة العليا بالمؤسسات الاقتصادية بدعم قسم المراجعة الداخلية للقيام بواجباته.

H1 : تقوم الإدارة العليا بالمؤسسات الاقتصادية بدعم قسم المراجعة الداخلية للقيام بواجباته.

من خلال نتائج اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (2-10) تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور يساوي (2.5083) وقيمة اختبار t تساوي (57.994) وهي أكبر من قيمة t الجدولية ، وكان مستوى المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) ، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية البحث أي توفر القوائم المالية المعلومات الكافية واللازمة لمستخدميها .

الفرضية الثانية :

H0 : لا يلجا المراجعين الخارجيين للاستعانة بتقارير المراجعين الداخليين لتدعيم رأيه بخصوص جودة القوائم المالية.

H1 : يلجا المراجعين الخارجيين للاستعانة بتقارير المراجعين الداخليين لتدعيم رأيهم بخصوص جودة القوائم المالية.

من خلال نتائج اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (2-10) تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور يساوي (2.62746) وقيمة اختبار t تساوي (50,286) وهي أكبر من قيمة t الجدولية ، وكذلك بلغت مستوى المعنوية (0.000) وهي أقل من (0.05) ، وهذا يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي توجد علاقة بين المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية وبين كفايتها في اتخاذ القرارات السليمة من طرف مستخدميها.

الفرضية الثالثة:

H0 : لا يؤثر التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية.

H1 : يؤثر التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية.

من خلال نتائج اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T test) والجدول رقم (2-10) تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور يساوي (2.60394) وقيمة اختبار t تساوي (47,826) وهي أكبر من قيمة t الجدولية ، وكذلك بلغت مستوى المعنوية (0.000) وهي أقل من (0.05) ، وهذا يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي تساعد المعلومات المقدمة في القوائم المالية بطريقة مباشرة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ثانيا :نتائج اختبار الفرضيات .

بعد اجراء التحليل الاحصائي تم التوصل الى النتائج التالية :

1-الفرضية البحثية الأولى وهي : تقوم الإدارة العليا بالمؤسسات الاقتصادية بدعم قسم المراجعة الداخلية للقيام بواجباته حيث تم قبول هذه الفرضية وهذا ما اتفق عليه جميع المستجوبين معتبرين ان المراجعة الداخلية مهمة أساسية في المؤسسة من شأنها أن تضيف قيمة للشركة من جهة التحكم في الإدارة الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على القوائم المالية .

2-الفرضية البحثية الثانية: يلجا المراجعين الخارجيين للاستعانة بتقارير المراجعين الداخليين لتدعيم رأيهم بخصوص جودة القوائم المالية هذه الفرضية محققة وذلك لان أفراد العينة اتفقوا على ضرورة الاستعانة بتقارير المراجع الداخلي على اعتبار انه موظف في المؤسسة ويعرف كل خبايا الأمور على عكس المراجع الخارجي الذي تعتبر رقبته بعدية تتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية وان فترة تواجده في المؤسسة لا تسمح له بكشف الأمور الهامة التي قد تشكك في مصداقية القوائم المالية.

3-الفرضية البحثية الثالثة: يؤثر التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية حيث تم قبول هذه الفرضية حيث يري غالبية أفراد العينة أن المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يكملان بعضهما البعض ولا مجال للتنافس بينهما لان هذا لا يكون في صالح الشركة .

الخلاصة

الخاتمة

من خلال ما سبق يمكن القول بان المراجعة الداخلية وظيفية يؤديها عامل في المؤسسة لديه من المعرفة ما يؤهله لشغل هذا المنصب ويعتبر مستقلا عن الإدارة ويخضع إلى أعلى سلطة في المؤسسة فهو ملزم بتقديم تقاريره إلى هذه الهيئة مهمته السهر على تطبيق القوانين والإجراءات واحترامها وتبليغ النتائج إلى الإدارة العليا . أما المراجع الخارجي فرقابه بعدية تنحصر في رقابة الميزانية وإبداء الرأي فيها ومدة مكوثه في الشركة ليست بالكافية ليتمكن من جمع المعلومات الكافية والمقنعة لإبداء راية في جودة القوائم المالية ومن ثم يصبح امراً ضروريا تواجد شخص او أشخاص ينيرون له الطريق ليتمكن من أداء مهامه بكفاءة عالية دون المساس باستقلاليتيه.

أوضح من نتائج الدراسة أن التكامل بين وظيفة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسات الجزائرية يعتبر أمر غاية في الأهمية وذلك للدور الرقابي الهام الذي تلعبه كلا من المراجعة الداخلية والخارجية خاصة في ظل التحديات التي يشهدها المحيط الاقتصادي والمالي وهذا ما أكدته الإجابات على الاستلانة المقدمة للمراجعين الخارجيين وبعض الموظفين في المؤسسات والذين يتعاملون بشكل مباشر مع المراجع الخارجي فغالبيتهم يرون ضرورة الانسجام والتعامل بين المراجع الخارجي والداخلي لان الأخير هو عامل في المؤسسة وقيم بها بصورة دائمة ولديه المعلومات التي لا يستطيع الحصول عليها المراجع الخارجي خلال المدة التي يقضيها في المؤسسة والتي تعتبر قصيرة جدا إضافة إلي نوع الاختبارات التي يقوم بها والتي قد لا تمكنه من كشف الاختلالات الموجودة في المؤسسة.

كما أتضح من نتائج الدراسة إن المراجع الداخلي يستطيع أن يرافق المراجع الخارجي خلال أدائه لمهامه وذلك لتجنب أي تأويلات تحصل عن سوء فهم المراجع الخارجي لخصوصية نشاط المؤسسة حيث اتفقت ا اجابات أفراد العينة حول هذا المحور. ألا أن التطبيق الفعلي لهذا الأمر يتطلب جهودا كبيرة تتمثل في تقديم بعض التنازلات من الطرفين.

أولا : النتائج النظرية.

من خلال الأدبيات النظرية ذات العلاقة بموضوع التدقيق الداخلي والخارجي تبين ما يلي :

- التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة سواء كانت هادفة للربح ام لا وان هذه الوظيفة تمارس من طرف موظفين مؤهلين يعملون داخل الشركة يتم اختيارهم لهذا الغرض نظرا لكفاءتهم في مجال الإدارة والتنظيم والقانون والمحاسبة أضف إلى ذلك انه قد تعهد هذه المهمة إلى مكاتب خاصة.
- -التدقيق الداخلي والخارجي مهمتان متكاملتان ولا يمكن أن تكونا محل منافسة فكل منهما يعمل لتحقيق أهداف المؤسسة وهو الحفاظ على الأصول وحمايتها من السرقة والضياع وهذا ما يقوم به المراجع الداخلي من خلال السهر على احترام تطبيق نظام الرقابة الداخلية حتي أن بعض الكتاب يسمون المراجعة الداخلية بأنها رقابة الرقابة الداخلية.
- -المراجعة الخارجية والداخلية تمارس من طرف اشخاص في مجملهم حصلوا على نفس التكوين في مجالات الإدارة والمحاسبة والتدقيق ومن ثم فان توجهاتهم واحدة وأهدافهم واحدة وإمكانية التعاون والتنسيق بينهما أمر غاية في الأهمية وهذا ما أكدته غالبية الأبحاث العلمية .

ثانيا : النتائج التطبيقية.

تم إعداد الدراسة التطبيقية من خلال إعداد استمارة استبيان وزعت علي عينة من المراجعين الخارجيين وموظفي بعض المؤسسات النشطة في منطقة ورقلة وتم معالجة 51 استمارة وكانت النتائج كما يلي:

- كل أفراد العينة يتفقون بنسبة كبيرة على أن الإدارة تقوم بتوفير الدعم لمراجع الحسابات الخارجي وهذا ما تم ملاحظته في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي حيث تخصص المديرية العامة لسوناطراك بحيدة مراجعين داخليين يرافقون المراجع الخارجي في مهمته إلى غاية الانتهاء منها ويناقشون معه التقرير قبل الإعداد النهائي للتقرير دون التدخل أو توجيه التقرير..يجب الإشارة هنا إلى أن اغلب المؤسسات لا تتوفر على مصلحة أو قسم المراجعة الداخلية وتمت الإجابة على الاستبيان من طرف إداريين ومسؤولين في قسم المحاسبة.

- اتفقت أفراد العينة على أن المراجع الخارجي يجب أن يعتمد في تقريره على تقرير المراجع الداخلي مع توخي مبدأ الحيطة لتجنب التكرار وتضييع الوقت في أشياء يكون المراجع الداخلي قد فحصها.
- اتفق أفراد العينة وبنسبة كبيرة على ضرورة التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وهذا لما له من اثر ايجابي على جودة القوائم المالية ومصداقيتها ودا ما تهدف إليه المراجعة الخارجية وهو زيادة الثقة في القوائم المالية لتكون أداة فعالة ومفيدة في أيدي مختلف مستعمليها.

ثالثا : التوصيات.

- ضرورة الاهتمام بقسم المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية وان اقتضي الأمر يجب إصدار تشريعات تجبر المؤسسات الكبرى والمتوسطة على استحداث أقسام للمراجعة الداخلية لما لها من آثار ايجابية على مراقبة نظام الرقابة الداخلية .
- إعداد دورات تكوينية في مجال الرقابة للموظفين ذوو التأهيل العلمي والعملية المناسب.
- إجراء دورات تحسيسية لكل من المراجعين الداخليين والخارجيين لتشجيع التقارب بينهما.
- اعتبار تقرير المراجع الداخلي من الوثائق الهامة يجب على المراجع الخارجي التمسك بها ادا تبين له ان عدا التقرير يساعده في أداء مهمته وهذا ما نصت عليه المادة 621 من معايير المراجعة الجزائرية .

قائمة المراجع :

المراجع بالغة العربية .

الكتب.

- منصور حامد محمود,محمد ابو العلا الطحان,محمد هاشم الحمودي:اساسيات المراجعة ,بدون طبعة,مركز القاهرة للتعليم المفتوح ,مصر, 1999.
- محمد سمير الصبان,عبد الوهاب نصر علي:المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية,بدون طبعة , دار الجامعة ,الاسكندرية,2002.
- خلف عبد الله الوردات:دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة على IIA , , الطبعة الاولى , الوراق للنشر و التوزيع, عمان,2014.
- وليم توماس , امرسون هنكي,.ترجمة احمد حامد حجاج,كمال الدين سعيد : المراجعة بين النظرية و التطبيق , الكتاب الاول, دار المريخ,مصر , 2003.
- أحمد عبد المولى الصباغ ,أمال محمد كمال, سمية أمين علي, خالد عبد المنعم ,زكي لبيب عبد العزيز ,السيد مصطفى محمود وعلي سليمان غربية ,هاني رجب رزق محمود:دراسات في المراجعة, جهاز الكتب بكلية التجارة , جامعة القاهرة,2018-2019.
- طواهر لزمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن .عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية،2005 .
- أحمد محمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية،بدون طبعة, دار الجامعات المصرية، مصر،83، 19.
- حجازي وجدي حامد، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي،بدون طبعة , دار التعليم الجامعي، الاسكندرية،2010
- امين السيد احمد لطفى : المراجعة و خدمات التاكيد ,الطبعة الاولى ,دار نشر الثقافة ,الاسكندرية 2008.
- محمود السيد الناغي : نظرية المحاسبة, بدون طبعة,المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ,المنصورة ,2011.
- عبد الوهاب نصر علي : معايير الرقابة و المراجعة الداخلية و فقا لاجدث الاصدارات الدولية ,بدون طبعة , دار التعليم الجامعي , الاسكندرية,2015-2016.

- خالد امين عبد الله : تدقيق الحسابات, بدون طبعة , الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات, القاهرة, 2014.
- نصر صالح محمد , الطبعة الاولى, دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة , عمان , 2015.
- عبد الفتاح الصحن: مبادئ و اسس المراجعة علما و عملا, بدون طبعة , مؤسسة شباب الجامعة للنشر , الاسكندرية , بدون سنة.
- عبد الرحمان توفيق: الرقابة المالية و التدقيق الداخلي , بدون طبعة , المناهج التدريبية , مصر , 2008,
- غسان فلاح المطارنة : تدقيق الحسابات المعاصر , بدون طبعة , دار المسيرة للنشر و التوزيع , عمان 2006.,
- توفيق مصطفى ابو رقبة , عبد الهادي اسحق المصري : تدقيق و مراجعة الحسابات , الطبعة الاولى , دار الكندي للنشر و التوزيع , الاردن , 1991.
- رافت سلامة محمود و اخرون : علم تدقيق الحسابات العملي , الطبعة الاولى , دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة , عمان 2011.
- زاهرة توفيق سواد :مراجعة الحسابات و التدقيق , الطبعة الاولى , دار الراجية للنشر و التوزيع , الاردن , 2009.
- احمد حلمي جمعة : المدخل الى التدقيق و التاكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق , بدون طبعة , دار صفاء للنشر و التوزيع , عمان , 2015.
- احمد نور : مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية , بدون طبعة , الدار الجامعية للطباعة و النشر , بيروت , 1996.
- الاطروحات.

مرورة مويبي : دراسة تاثير تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية , اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص دراسات محاسبية و جباية معقدة متقدمة , جامعة غرداية (الجزائر), 2018.

على عمر احمد سويبي : معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا , اطروحة دكتوراه العلوم , تخصص محاسبة , فرع علوم التسيير , كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير , جامعة الحاج لخضر , باتنة , 2010 / 2011.

الرسائل.

سوزان فيصل رضا جمال :مدى تأثير وظيفة المراجع الداخلي على نطاق عمل المراجع الخارجي, دراسة ميدانية في البيئة السعودية,رسالة ماجستير , السعودية,2011.
عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة : التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMGمجني وحازم حسن وشركاهم (محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمارفي الجمهورية اليمنية) ,رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية,فرع محاسبة و تدقيق , جامعة الجزائر,2010.

الحادة بن شرودة: أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية, مذكرة شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير , تدقيق محاسبي,جامعة الوادي,2015.
وليد خالد حميد العازمي : اثر مدقق الحسابات في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي , مذكرة ماجستير في المحاسبة , كلية الاعمال , جامعة الشرق الاوسط , بدون سنة .

المجلات.

كريمه علي الجوهر شاكر عبد الكريم البلداوي محمود جلال البياتي: دور المدقق الداخلي والخارجي في ادارة مخاطر التكنولوجيا , مجلة الإدارة والاقتصاد,بدون بلد ,العدد 89 , 2011.
ناظم حسن عبد السيد: دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراته ,الكلية التقنية الادارية ,البصرة ,العدد26, 2010.
عبد الرحمان علي التويجري ,حسين محمد النافعابي:جودة خدمة المراجعة,مجلة جامعة الملك عبد العزيز,المملكة العربية السعودية ,العدد 22 , 2008.
عهد علي زعيتر , حسام عبد المحسن العنقري : اعتماد المراجع على تقديره الشخصي على تحقيق عدد من معايير متطلبات العمل الميداني و اثاره على جودة الاداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعةفي المملكة العربية السعودية , مجلة جامعة الملك عبد العزيز,المملكة العربية السعودية ,العدد 25 , 2011.
علي عبد القادر ذنبيات، باسل خالد شناق: تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) ,المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ,الاردن,العدد02, 2006.

القوانين و التشريعات .

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ,المادة 03 من القانون 08/91 و المادة 67 من القانون 03 /06 المؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق لـ 29 يونيو 2010 . المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد , العدد 42.
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية , القانون 91 / 08 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات المؤرخ في 27 افريل 1991 , العدد 20.

المقالات.

عبد القادر عبيد علي : التدقيق الداخلي الحديث القائم على المخاطر ,المدقق الداخلي الشرق الاوسط, 1, 2015.

المراجع باللغة الاجنبية.

chekroun meriam : le role de l'audite interne dans conatrol interne cas d'un le piletage et la performance du système de échtillon d'entreprises algériennes.THEse de doctorat en sciences de gestion lmd ,université abou bekr belkaid de tlemcen ,2014

lois munro,jenny stewart : External auditors reliance on Internal audit , the impact of sourcing arrangements and consulting activities , the university of orgon ,jone ,2009.

I..... الإهداء

II..... شكر و تقدير

III..... الملخص:

الفهرس Erreur ! Signet non défini.

VI..... قائمة الجداول

VII..... قائمة الاختصارات

أ..... مقدمة

الفصل الأول: البناء الفكري و النظري للتدقيق الداخلي و الخارجي

2..... تمهيد الفصل

3..... المبحث الأول : التدقيق بوجه عام.

3..... المطالب الأول: المفاهيم الأساسية للتدقيق .

3..... الفرع الأول: التدقيق بوجه عام.

8..... الفرع الثاني: التدقيق الداخلي والخارجي

11..... الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

المطلب الثاني : دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي على خلق القيمة في المؤسسة

13..... الاقتصادية.

13..... الفرع الاول: تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي وأهميته .

15..... الفرع الثاني : مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

17..... الفرع الثالث :العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و الخارجي .

19..... المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع وموقع الدراسة الحالية.

19	المطلب الأول: الدراسات السابقة.
19	الفرع اول : الدراسات السابقة بالعربية.
30	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.
30	الفرع الاول : اوجه التشابه.
30	الفرع الثاني : اوجه الاختلاف .
32	خلاصة الفصل
34	مقدمة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.	
35	المبحث الاول: التحليل المقارن لأراء أطراف المحيط المهني
35	المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية
35	الفرع الاول: تصميم أداة البحث
37	الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
38	المطلب الثاني : صدق و ثبات الدراسة.
40	المبحث الثاني : نتائج الدراسة و تفسيرها و مناقشتها .
40	المطلب الأول :أسلوب الدراسة.
40	الفرع الأول:الأساليب الإحصائية وتحليل النتائج.
42	ثانياً: التحليل الاحصائي الوصفي .
52	المطلب الثاني : اختبار الفرضيات و مناقشة النتائج
52	الفرع الأول:اختبار الفرضيات.
57	الخاتمة
60	قائمة المراجع :

