

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم إقتصادية، علوم تسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم تجارية
التخصص: دراسات محاسبية و جباينة معمقة
من إعداد الطالب: عبيد رجعي
بغنوان:

دور المراجع في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (610)

دراسة ميدانية لآراء محافظي الحسابات لولاية ورقلة

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ 2014/06/12

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / غوالي محمد البشير (أستاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح - ورقلة- رئيسا

الأستاذ / مقدم خالد (أستاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح - ورقلة- مشرفا

الأستاذ / فؤاد صديقي (أستاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح - ورقلة- مناقشا

السنة الجامعية: 2013/2014

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى :

إلى من جعل الله شكرهما من شكره ورضاها من رضاه

إلى من باع راحة شبابه ليشق لي الطريق وأشعل سنين عمره ليضيء لي الطريق، إليك

أبي الغالي حفظك الله ورحمك

إلى من وضعت تحت قدميها الجنة فكانت نبع الجنان ومنبع الأمان وسر السعادة، إليك

أهلي الحبيبة حفظك الله

إلى من ترعرعت معهم ونما تحنني بينهم، إخوتي وأخواتي.

إلى كل زملائي وزميلاتي في مسيرتي الدراسية

إلى كل من يثابر في سبيل العلم

إلى كل من يتصفح مذكرتي

رجعي محبيد

كلمة شكر

قال الله تعالى (ولئن شكرتم لأزيدنكم)

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس لا يشكر الله)

بعد الثناء والحمد لله الذي وفقنا لإعداد هذا العمل، لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر

وعظيم الامتنان وخالص تقديرنا

إلى الأستاذ المشرف " مقدم خالد / " على ما بذل من نصح وإرشاد وتوجيه ومتابعة وإشراف

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى

" "

محافظة حسابات ولاية ورقلة

وإلى كل من علمنا حرفنا فصرنا على ما نحن عليه وكل معلمينا في مسيرتنا الدراسية

إلى كل من وقف معنا ولو بالدعاء

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى إظهار دور المراجع الخارجي في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (610)، ولتحقيق هذه الدراسة تم إعداد إستبيان مكونة من 03 محاور اعتمدت على الإطار النظري والدراسات السابقة، وقد وزعت على المراجعين الحسابات الخارجيين في ولاية ورقلة وعددها 40 إستبيانية استرجعت منها 35 إستبيانية قابلة لتحليل وهي تقدر بنسبية 87.5 % وقد خضعت هذه العينة لتحليل من خلال البرنامج الإحصائي spss.

لقد أظهرت الدراسة الميدانية ترتيب أهمية كل الاعتبارات الواجب أخذها في الاعتبار عند تقييم عمل المراجع الداخلي، حيث احتل المرتبة الاولى قيام المراجع الخارجي بالتنسيق لإجراءات أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي، أما المرتبة الثانية فكانت للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، غير أن المرتبة الأخيرة فكانت للإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي، كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها مايلي :

ضرورة التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، وهذا لزيادة الفعالية بينهما وتكوين مجموعة متكاملة تساهم في إعطاء للمراجعة مصداقية وشفافية عالية و كبيرة.

زيادة حرص محافظي الحسابات على تطوير كفاءتهم العملية ومهارتهم العملية وهذا من خلال المشاركة في المنتديات والمؤتمرات التي تعقدها الجهات المهنية .

الكلمات المفتاحية: المراجع الخارجي ، المراجع الداخلي ، معيار المراجعة الدولي ، التكامل، التنسيق.

قائمة المحتويات:

I.	الإهداء.....
II.	الشكر.....
III.	الملخص.....
IV.	قائمة المحتويات.....
V.	قائمة الجداول.....
V.	قائمة المنحنيات.....
VI.	قائمة الملاحق.....
أ.	المقدمة.....

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

3.	المبحث الأول: الجانب النظري للدراسة.....
12	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
19	المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة.....
26	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها وتحليلها.....
34	الخاتمة.....
35	قائمة المصادر والمراجع.....
36	الملاحق.....
37	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	جدول يوضح درجة صدق و ثبات محاور الاستبيان	1-2
21	جدول يوضح الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	2-2
23	جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر	3-2
24	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	4-2
24	جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	5-2
25	جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	6-2
27	جدول يوضح مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانه	7-2
27	جدول يوضح معايير تحديد الاتجاه	8-2
28	جدول يوضح المراجع الخارجي وإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي	9-2
30	جدول يوضح تقييم مراجع الخارجي للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي 610.	10-2
31	جدول يوضح قيام لمراجع الخارجي بتنسيق لإجراءات و أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار الدولي 610	11-2

قائمة المنحنيات

رقم المنحني	عنوان المنحني	رقم الصفحة
1-2	منحنى يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	21
2-2	منحنى يوضح التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر	23
3-2	منحنى يوضح التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	25
4-2	منحنى يوضح التمثيل البياني لأفراد العينة حسب التخصص	26
5-2	منحنى يوضح التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة	26

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	استمارة الاستبيان.	45
02	نتائج المتوسطات والانحرافات المعيارية.	47
03	نتائج اختيار الفرضيات.	51

الفهرس

III	.....حكمة
IV	.....الإهداء
V	.....الشكر
VI	.....الملخص
VII	.....قائمة المحتويات
VIII	.....قائمة الجداول
IX	.....قائمة الأشكال
X	.....قائمة الملاحق
أ	.....المقدمة العامة

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

2	.....تمهيد
3	المبحث الأول :التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي والداخلي
3	المطلب الأول:العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي
3	الفرع الأول: المقارنة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.
3	أولاً:أوجه الاختلاف
6	ثانياً:أوجه التشابه
7	ثالثاً:أوجه المقارنة
8	الفرع الثاني: التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
9	أولاً:مفهوم التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية .
9	ثانياً: أهداف التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية
9	ثالثاً:أهمية التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية
10	المطب الثاني: المعيار المراجعة الدولي رقم 610.
11	الفرع الأول :خصائص المدقق الداخلي الواجب تقييمها حسب المعيار الدولي للتدقيق(ISA610)

11	أولاً: موضوعية المدقق الداخلي.
12	ثانياً: نطاق عمل المدقق الداخلي.
12	ثالثاً: كفاءة المدقق الداخلي .
13	رابعاً: بذل العناية المهنية.
13	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.....
19	.....خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
20	.....تمهيد
21	.....المبحث الأول : إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة.....
21	.....المطلب الأول : عرض الاستبيان.....
21	.....الفرع الأول : منهج الدراسة.....
22	.....الفرع الثالث : هيكل الاستبيان.....
23	.....الفرع الرابع : مجتمع وعينة الدراسة.....
25	.....المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.....
25	.....الفرع الأول : توزيع أفراد العينة حسب العمر.....
26	.....الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....
27	.....الفرع الثالث :توزيع أفراد العينة حسبالتخصص العلمي
28	.....الفرع الرابع : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.....
29	.....المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.....
29	.....المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية.....
30	.....الفرع الأول: النتائج المتعلقة المراجع الخارجي وإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية .
32	.....الفرع الثاني :النتائج المتعلقة :تقييم مراجع الخارجي للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي 610.
34	.....الفرع الثالث : النتائج المتعلقة قيام مراجع الخارجي بتنسيق لإجراءات و أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار.

35	المطلب الثاني: مناقشة وتفسير النتائج.....
36	الاولا: النتائج المتعلقة : المراجع الخارجي وإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية.
36	ثانيا :النتائج المتعلقة :تقييم مراجع الخارجي للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي 610.
37	ثالثا : النتائج المتعلقة قيام لمراجع الخارجي بتنسيق لإجراءات و أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار.
33	.....خلاصة الفصل
34	.....الخاتمة
35	.....المراجع
36	.....الملاحق
37	.....الفهرس

أدت الزيادة في حجم المشروعات ،وضخامة كمية العمليات والأحداث المالية وزيادة الاعتماد على أنظمة التشغيل الإلكتروني و نظم المعلومات، و اعتماد مراجعي الحسابات على أسلوب العينات الإحصائية والمخاطر المصاحبة لها،إلى زيادة اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على أشخاص مؤهلين و ذوي خبرة من خارج فريق التدقيق. ويعد المراجع الداخلي من أكثر هؤلاء الأشخاص الذين يعتمد مراجع الحسابات الخارجي على عملهم؛ وذلك بسبب قربهم ومعرفتهم الوافية بطبيعة أعمال الشركة ووجود بعض التداخل والتشابه في مجال عمل كل منهما،ويوفر ذلك حوافز لمراجع الحسابات الخارجي للاستفادة من عمل المراجع الداخلي ويزداد اهتمام المراجع الحسابات الخارجي بتبني في أسسي وتمعن في طرق تقويم وظيفة التدقيق الداخلي،وذلك لما لها من تأثير على عملية التدقيق بكافة مراحلها واجراءاتها وبناءا على ماسبق يمكن طرح الأشكال التالي :

ما مدى التزام المراجع الخارجي بتقييم اعمال المراجع الداخلي وفق لمتطلبات معيارالتدقيق الدولي رقم610؟و من هذا السؤال الرئيسي تتفرع الاسئلة التالية

أ-الإشكاليات الجزئية :

1. ماهية مختلف المراحل التي يعتمد عليها مراجع الخارجي اثناء تقييمه لعمل المراجع الداخلي؟
2. هل يقوم المراجع الخارجي بتقويم الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وفقا لمعيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) الاستفادة من عمل المراجع الداخلي؟
3. هل يقوم المراجع الخارجي بالتنسيق مع المراجع الداخلي للإجراءات وأعمال المراجعة الداخلية وفقا للمعيار الدولي (610)الاستفادة من عمل المراجع الداخلي؟

ب-الفرضيات:

1. يعتمد المراجع الخارجي في تقييم عمل المراجع الداخلي على تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية .
2. تقييم مراجع الحسابات الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي 610الاستفادة من عمل المراجع الداخلي.

3. - قيام مراجع الخارجي بتنسيق لإجراءات و أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار الدولي (610) الاستفادة من عمل المراجع الداخلي.

ت- أسباب اختيار الموضوع :

يعود اختيار الموضوع للأسباب التالية :

- أسباب شخصية : وتمثلت في :

- محاولة التعمق في هذا الموضوع لانه يعتبر ذو اهمية كبيرة و هذا من وجهة نظر الباحث خاصة انه احد مواضيع الاختصاص .

- أسباب موضوعية : ونلاحظ انه من بين الاسباب الموضوعية لاختيار هذا الموضوع .

- الأهمية التي حظيت بها مهنة المراجعة خاصة بعد ظهور معايير المراجعة الدولية .

- تسليط الضوء على هذا الموضوع لمعرفة نوع العلاقة بين كل من المراجع الخارجي و الداخلي وفق لمعيار (610).

ث- أهمية واهداف البحث :

تتبع أهمية الدراسة من أهمية تحقيق علاقة التعاون والتكامل بين وظيفتي التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي و ذلك للفوائد التي قد تعود على كل من المراجع الداخلي و مراجع الخارجي، وذلك من خلال زيادة فاعلية عمل كل منهما، وزيادة اطمئنان الإدارة والمساهمين من ناحية أن عمل التدقيق سواء كان خارجياً أو داخلياً قد تموفق أسس علمية ومهنية وهذا بدوره يؤدي إلى إحكام أنظمة الرقابة وزيادة فاعليتها و تتبع أهمية الدراسة كذلك من أهمية وضرورة تعزيز تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وضرورة التزام المراجعين بها وتطبيقها في عملية التدقيق من أجل الوصول إلى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية. حيث يتوقع أن تساهم في بيان مدى تحقق العلاقة بين مدقق الحسابات الخارجي والداخلي وفقاً لمتطلبات المعايير، وبيان مدى تأثير هذه العلاقة ببعض العوامل الشخصية مما سيسهم في النهاية في تعظيم المنافع المتحققة من التدقيق الداخلي.

ج- حدود الدراسة

الحدود الزمنية: 2013 - 2014

الحدود المكانية: ولاية ورقلة

ح-منهجية البحث

نعتمد في الدراسة على المنهج الوصفي بالإضافة إلى دراسة الحالة من خلال استمارة استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المكونة من آراء محافظي الحسابات ، للوقوف على الواقع الحالي للمهنة وتم استخدام بعض أدوات الإحصاء في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي SPSS.

خ-مرجعية الدراسة: و تتشكل مرجعية الدراسة في الملتقيات العلمية و المذكرات

و المجالات و المقالات و الكتب .

د - صعوبة الدراسة :وتكمن صعوبات البحث فيمايلي :

-قلة المراجع و الكتب في هذا الموضوع باللغة العربية ،مما جعلنا نركز على المجالات و الملتقيات العلمية لتشكيل الاطار النظري في حدود علم الباحث ،

-افتقار المكتبة الجزائرية الى هذا النوع من الدراسات .

-رفض معظم مكاتب محافظي الحسابات ملاً استمارة الاستبيان ,بسبب انشغالهم باعداد ميزانيات و تسويات نهاية السنة .

ذ - هيكل الدراسة:

سعيًا للإجابة عن اشكالية الدراسة و تحقيق أهدافها ،تناولنا الموضوع من خلال فصلين ،لفصل الأول متعلق بالاطار النظري للدراسة ،و يتضمن مبحثين المبحث الأول يتحدث عن التعاون و التنسيق بين المراجع الداخلي و الخارجي .أما المبحث الثاني و الذي كان تحت عنوان الأدبيات التطبيقية. تم التطرق فيه للدراسات السابقة لنفس موضوع بحثنا ،و الفصل الثاني متعلق بالدراسة الميدانية و يشمل على مبحثين هو الآخر ،ففي المبحث الأول نتناول الطريقة و الاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية أما المبحث الثاني نتناول فيه نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها و مناقشتها.

تمهيد:

غالبا إن لم نقل دائما ما تحدد الإدارة دور المراجعة الداخلية في المؤسسة، فأهداف المراجعة الداخلية تختلف عن الخارجية، فالخارجي دوره لا تحدده الإدارة نظرا لإستقلاليته عنه، فالمراجع الخارجي يتم تعيينه لإعداد تقرير عن مراجعته للقوائم المالية وإبداء رأيه فيها بشكل محايد، فالدور الفعلي للمراجع الخارجي هو التأكد من عدم وجود تحريفات جوهرية، في حين أن دور المراجع الداخلي يتحدد وفقا لرؤية الإدارة و ما ترجوه من عمل المراجعة الداخلية، ولذلك تتباين أنشطة المراجعة الداخلية تبعا لمتطلبات الإدارة، وبالرغم من هذا الإختلاف بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي إلا أن وسائل تنفيذها لمهامهما تكاد تكون موحدة.

المبحث الأول: التعاون والتنسيق بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي .

تمهيد

إن الكثير من مجالات عمل المراجع الداخلي تدخل في دائرة اهتمام و مجال عمل المراجع الخارجي، لذلك فإن الوضع الأمثل هو التعاون و التنسيق التام بينهما ،لضمان التغطية الأشمل الأنشطة المؤسسة ،و تجنب التكرار و الإزدواجية في العمل ،و تخفيض التكاليف و الوقت الازمين لأداء المراجعة الخارجية ،وعليه فلننه يمكن تحديد مجالات التعاون و التنسيق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية،من خلال أوجه الاختلاف و التشابه بينهما

المطلب الأول: المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

الفرع الاول:أوجه الإختلاف و التشابه

أولاً: أوجه الاختلاف:

تتمثل أوجه الإختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في الآتي ¹:

1 †الهدف:

1-1المراجعة الداخلية تهدف إلى:

- تحديد مدى دقة و مصدقيه المعلومات المالية ،
- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلي الحد الأدنى،
- مساعدة أعضاء المؤسسة في قيام بمسؤوليتهم بكفاءة وفعالية ،
- التحقق من إتباع الاجراءات والسياسات الداخلية والقوانين الخارجية ،
- الاستخدام الكفاء والفعال للموارد ،
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الداخلية ،

¹ محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، مدخل نظري تطبيقي الدار الجامعة للنشر الإسكندرية ، مصر ، 1996، ص103

1-2-المراجعة الخارجية تهدف إلى:

- إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو أبدا الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة أعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ،
- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقرير من أجل تحسين أداء هذا النظام ،
- أمدا مستخدمين القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوق لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة ،

2-التعيين: يعتبر التعيين عامل مهم لتحديد توجه المراجع حيث يتم تعيين كل منهم وفقا لمايلي :

- 1-2 المراجع الداخلي** يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في المؤسسة، عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي.
- 2-2 المراجع الخارجي** يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين من ذوي الخبرة، وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه اتخاذ القرار بذلك.

3-المسؤولية والتقرير: تختلف المسؤولية كل مراجع وهذا راجع لطبيعة العقد والمهام المكلف بها كل منهم

1-3 المراجع الداخلي يكون مسؤولا أمام الإدارة العليا في المؤسسة ويقدم تقريره إليها.

2-3 المراجع الخارجي يكون مسؤولا أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات، ويقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو للملاك في باقي الشركات.

4-الاستقلالية:تعتبر الاستقلالية عامل مهم في تحديد جودة عمل المراجع بحيث

تتباين نسبتها بين المراجعين

4-1 المراجع الداخلي مستقل جزئيا، لأنه من ناحية مستقل عن باقي الإدارات

وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا بالمؤسسة.

4-2 المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل، أي أنه محايد وليس له أي علاقة

بالإدارة العليا ولا بأقسام وإدارات المؤسسة.

5-نطاق العمل:يختلف نطاق العمل باختلاف المهمة والهدف منها و العموم يمكن تميز

مايلي :

5-1 المراجع الداخلي يتم تحديد نطاق عمله وحدود هذا العمل عن طريق المؤسسة

المسؤولة عن تعيينه،والتي عادة يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال

الفترة محل المراجعة.

5 2 المراجع الخارجي يحدد نطاق عمله من خلال عنصرين:

- الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه.

-الثانية بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة.حيث يقوم المراجع الخارجي

بوضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.

6-طريقة وأسلوب العمل:**6-1 المراجع الداخلي بحكم كونه موظفا في المؤسسة فإنه:**

• يحدد عمله بطريقة مكملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة

المحاسبية أولا بأول، مع التركيز على العمليات ذات الأهمية.

• يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستنديا وحسابيا وفنيا، للتحقق من مدى صحة

العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أول بأول.

• يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات أو الأخطاء.

6-2 أما المراجع الخارجي فإنه:

• يتبع طريقة أسلوب المراجعة الملائمة لظروفه بالاتفاق مع إدارة المؤسسة،مع الأخذ

في الاعتبار (الوقت المتاح للمراجع،عدد المساعدين بالنسبة له،شكل وحجم

وطبيعة برنامج المراجعة الذي قام المراجع بوضعه، حجم معاملات المؤسسة، ونتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة).

- يغلب على عمله الطابع العلاجي، لأن معظم المراجعين يختار عينة يقوم بمراجعتها عادة نهاية السنة المالية ويوصي بالحلول والمعالجة لأي مشاكل قد تظهر أثناء قيامه بالمراجعة.

إضافة إلى أوجه الاختلاف السابقة فإن هناك وجهتين آخريين هما ²:

- المراجع الخارجي ينبغي أن يتوافر فيه الكفاءة، التأهيل العلمي، الفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لكي يمارس المهنة، بينما لا يوجد اتفاق عام نحو شروط ومتطلبات من يمارس مهنة المراجعة الداخلية.
- المراجعة الداخلية المستفيد منها هي الإدارة، بينما المراجعة الخارجية المستفيد الأساسي منها هو المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

ثانياً: أوجه التشابه :

على الرغم من أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، إلا إن هناك أوجه للشبه بينهما، ولعل أهمها هي:

1 - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يسعى كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط قوته ونقاط ضعفه، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال، ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة.

2 - التقنيات المستعملة:

يستعمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها (خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي،...).

3 التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

² عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السرافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية - الدار الجامعية الإسكندرية - مصر - 2004 ص 21

لاشك أن المراجع الخارجي أثناء قيامه بتنفيذ أعمال المراجعة الخارجية للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المراجع الداخلي بالمؤسسة، بما من شأنه منع الازدواجية والتكرار في أعمال المراجعة والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة، ولاشك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها، مدى خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي، ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم³.

ثالثاً - مقارنة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي⁴:

وجه الاختلاف	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
أهداف عملية التدقيق:	تحدد بمعرفة الإدارة العليا للشركة وبتوحيد من المعيار الدولية ذات العلاقة و حسب التعاقد و نطاق الارتباط الذي يجريه مع الجهة المسؤولة	تحدد حسب معايير التدقيق الدولية ولا دخل للإدارة بتحديداتها و تتمحور حول إبداء الرأي الفني المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً للإطار تقارير مالية محددة.
الأطراف المستفيدة	الإدارة العليا للشركة و المستويات الإدارية المختلفة و لجنة التدقيق بشكل مباشر و يستفيد المساهمون بشكل غير مباشر.	المساهمون بالإضافة للأطراف الخارجية المختلفة.
نطاق العمل:	تدقيق مالي و أداء و رقابة.	تدقيق مالي فقط.
الاستقلالية:	إستقلالية تابعة الإدارة المنشأة أو مجلس الإدارة ووقوعه تحت	أكثر إستقلالية.
هدف تقويم نظام	التأكد من جودة هذا النظام و	تحديد حجم العينة و نطاق

³ عبد الفتاح محمد الصحن- وآخرون،- أسس المراجعة الخارجية المكتب الجامعي الحديث. الإسكندرية -مصر-2007، ص 41
⁴ محمود عبد السلام محسن،مدى إعتداد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية،الجامعة الإسلامية،غزة،كلية التجارة،غير منشورة،سنة 2012،ص21.

وتوقيت إجراءات التدقيق الخارجي.	تطويره و معالجة الثغرات و نقاط الضعف.	الداخلية:
الفحص الإنتقادي المنتظم بالتركيز صحة و تسجيل البيانات المالية التاريخية و الخروج برأي فني محايد حول عدالة تمثيل القوائم المالية للواقع المالي لمنشأة وأن البيانات المالية قد أعدت وفقا لإطار تقارير مالية محدد.	التركيز على الكفاءة و الفعالية للأحداث و تقويمها و التنبؤ و تقويم الأداء المستقبلي و تقويم نظم الرقابة و إدارة المخاطر و تفعيل الحوكمة في الشركات و بالتالي تشمل جميع الجوانب المالية و التشغيلية و حتى ما يتعلق بالبيئة.	مجال و غرض التدقيق :
الجمعية العامة للمساهمين و ينشر في الصحف و يوزع على الأطراف الداخلية و الخارجية.	يوجه بصفة أساسية للإدارة العليا أو لجنة التدقيق بحسب التبعية التنظيمية و الأهمية النسبية.	متلقي التقرير :
عملية التدقيق تتركز حول البيانات الختامية الخاصة بالفترة المالية و بالتالي فهي تتركز في الفترة المالية بالإضافة إلى عمليات تدقيق محدودة خلال العام.	عملية التدقيق المستمر وفقا لخطة معتمدة من الإدارة العليا و لجنة التدقيق.	دورية التدقيق:

المصدر: محمود عبد السلام محسن.

الفرع الثاني: التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

تمهيد: إن قيام المراجع الخارجي بعمل ذو جود يقتضي عليه التواصل مع كل أطراف المؤسسة، بما فيهم المراجع الداخلي والذي يعتبر اهم العناصر التي يجب ان يكون المراجع الى تواصل كبير معه .

أولاً: مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يقصد به "التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما, بما يضمن تغطية اشمل لأعمال المراجعة, وتقليل يقدر الإمكان ازدواجية الجهود, وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة"⁵.

ثانياً: أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

- 1 - يمكننا تحديد أهم أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في النقاط التالية:1-تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية،
- 2-الحد من التكرار وازدواجية العمل،
- 3-الحد من التكرار وازدواجية العمل،
- 2 مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح،

- 1 ثالثاً: أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في عدة جوانب
 - لعل أهمها مايلي:1-اطمئنان من خلال دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.
 - 2 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.
 - 3 التقييم الشامل لخطر المراجعة،ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة.
 - 4 تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها.
- أيضا من ضمن جوانب التكامل الآتي:⁶

⁶ جيهان عبد المعز علي، تحليل اثار الأهمية النسبية و المخاطر الحتمية و ذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند اداء عملية المراجعة،رسالة ماجستير،كليةالتجارة،جامعة القاهرة،مصر، 2001،ص45

- 1 زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- 2 يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل المراجعة الداخلية وتح⁴ديد إجراءات أداء هذا العمل.
- 3- يحصل المراجع الداخلي على فهم أفضل لمعايير المراجعة وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً.
- 4- تنفيذ عملية تقييم المراجع الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

المطلب الثاني: المعيار المراجعة الدولي رقم 610 الاستفادة من عمل المراجع الداخلي

تمهيد:

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات إلى مراقبي الحسابات عند دراسة عمل المراجعة الداخلية، ولا يتعامل هذا المعيار مع الحالات التي يقوم فيها العاملين في الرقابة الداخلية بمساعدة مراقبة الحسابات في القيام بإجراءات المراجعة الخارجية. وتطبق إجراءات المراجعة المشار إليها في هذا المعيار فقط على أنشطة المراجعة الداخلية التي لها علاقة بمراجعة القوائم المالية. حيث يجب على مراجع الحسابات أن يقوم بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية، إن وجدت. حيث أن مراقب الحسابات يتحمل المسؤولية الكاملة عن إبداء رأي المراجعة، ولتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية فإن بعض أجزاء عمل المراجعة الداخلية يمكن أن يكون مفيداً لمراقب الحسابات.

الفرع الأول: خصائص المدقق الداخلي الواجب تقييمها حسب المعيار الدولي للتدقيق (ISA610)⁷

⁷ رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف و اثرها في تقرير نظام الرقابة الداخلية و تحقيق التكلفة التدقيق الداخلي، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، 2014، ص 83، 84، 85.

تطرت معايير مهنة التدقيق للعديد من الإعتبارات لتقييم خصائص التدقيق الداخلي و تقييم جودة أدائه لتحديد درجة الإعتماد المدقق الخارجي عليه و تأثير ذلك في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، حيث يعتبر المعيار الدولي للتدقيق (ISA610) دليلاً يحدد الإعتبارات التي يستخدمها المدقق الخارجي للإعتماد على عمل المدقق الداخلي عند قيامه بتدقيق القوائم المالية (Aleqab، and Abbass،2013:69) حيث هناك العديد من صفات المدقق الداخلي التي يجب على المدقق الخارجي تقييمها و أخذها بعين الإعتبار عند تحديد درجة الإعتماد على عمل المدقق الداخلي و بالتالي تقليل تكاليف التدقيق أهمها مايلي: Zulkifflee ,et .Al، (3 : 2012):

أولاً-موضوعية المدقق الداخلي:

عند تقييم موضوعية المدقق الداخلي يجب ملاحظة الموقع الوظيفي للمدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي، و إتباع المعايير المتعلقة بتقييم موضوعية المدقق الداخلي حسب ما حددتها لجنة تريدوي و معهد المدققين الداخليين مثل المعيار 610 ISA No. 610,ESA No 65,SAS No. 65، حيث هناك ثلاثة عوامل أساسية يجب أخذها بعين الإعتبار عند تحديد موضوعية المدقق الداخلي و هي الموقع الوظيفي لقسم التدقيق الداخلي، إمكانيات التدقيق الداخلي، علاقات و قنوات الإتصال التي يستخدمها المدقق الداخلي في تواصله و تقديم تقاريره للإدارة (Schneider ,2010 :96-98) و اعتبر (Clark,et.al,1980 :22) أن قنوات تواصل المدقق الداخلي يعتبر أهم عنصر من عناصر تقييم موضوعية التدقيق الداخلي، حيث يجب ان تكون الجهة التي يرفع تقاريره إليها هي أعلى جهة بالمنشأة وهي التي تعطي ضمانات بأن نتائج أعمال المدقق الداخلي وتوصياته يتم الأخذ بها بشكل جاد .

و للحفاظ على موضوعية المدقق الداخلي يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالوصول غير المقيد و المباشرة إلى مجلس الإدارة و لجنة التدقيق ، حيث ينبغي أن يحضر إجتماعات لجنة التدقيق و يقدم تقاريره بانتظام إليها (Aleqab and (70: 2013, Abbass) .

ثانيا- نطاق عمل المدقق الداخلي :

يجب أن يقيم المدقق الخارجي طبيعة و نطاق عمل المدقق الداخلي من خلال ملاحظة مايلي (Aleqab and Abbass,2013 :71)

- طبيعة و نطاق مسؤولية قسم التدقيق الداخلي.
- قدرة المدقق الداخلي على إجراء الفحص لأي نشاط بالمنشأة .
- مدى إستعداد الإدارة للإستجابة لتوصيات و استنتاجات المدقق الداخلي.
- إتباع الطرق الصحيحة في توثيق العمل.

ثالث-كفاءة المدقق الداخلي :

و تعني كفاءة المدقق الداخلي إمتلاك القدرة و التعليم و التدريب التي تمكنه من إضافة قيمة للمنشأة خلال أداء عمله ،و يتضمنه تقييم المدقق الخارجي لكفاءة المدقق الداخلي تحديد طبيعة و نطاق إجراءات التدقيق التي يتبعها المدقق ،و مؤهلات المدقق الشخصية و مهامه ،و يتضمنه المؤهلات الشخصية مستوى التعليم ،و التعليم المستمر و البرامج التدريبية الحاصل عليها ،و الخبرة و الشهادات المهنية الحاصل عليها التي من أهمها شهادة المدقق الداخلي المرخص (Aleqab and abbassa,2013 :72)

كما وتعتبر الخبرة المهنية من أهم إعتبارات كفاءة المدقق الداخلي (Messier and (338: 1988, Schneider) حيث أغلب الأحكام و القرارات التي يتخذها المدقق الداخلي تعتمد على الحكم المنطقي ،حيث أكثر ممارسات الإدارة يتم إكتشافها و فهمها بالحس المهني ،و بالتالي فإن عدم توافر الخبرة المهنية لدى المدقق الداخلي يجعله يطلق أحكاما غير صحيحة (DeZoort,1998 :1)

وقد أضاف (Beasley ,et.al,2000 :441) أن مهنة التدقيق الداخلي عندما يتم تاديتها من قبل مدققين حاصلين على شهادات مهنية مناسبة بالمحاسبة و التدقيق تكون هناك الفرصة أكبر لإكتشاف التحايل في القوائم المالية ،و فهم أفضل للقضايا و الأمور و بالتالي مساعدة افضل للمدقق الخارجي .

رابعا- بذل العناية المهنية :

يزيد إعتقاد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي عندما يبذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة التي تقتضي مايلي (Aleqab and Abbass,2013 :72)

- أن يخطط،و يشرف،و يفحص العمل الذي يقوم به بشكل فعال.
- أن يجمع الدلائل و اوراق العمل و البرامج الكافية التي تدعم نتائج عمله .
- توثيق أوراق العمل الداعمة لنتائج عمله .
- إستخدام التقنيات و التحليلات و أدوات التدقيق المحوسبة .
- الوفاء بتوقعات المدقق الخارجي و توقعات المنشأة بتخفيض أتعاب المدقق الخارجي نظرا لإعتماد المدقق الخارجي على عمله .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

لقد تم تناول موضوع دور مراجع الخارجي وعلاقته بالمراجعة الداخلية من قبل العديد من الباحثين و الدارسين في مجال المراجعة والمحاسبة من خلال جوانب مختلفة و عليه سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات و الأبحاث ذات صلة بالموضوع والدراسة

المطلب الأول :الدراسات العربية

01 -دراسة لخالد عمر الكحلوت 2004 بعنوان (مدى التزام مدقق الحسابات الخارجيين بدراسة و تقييم بنظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية و العاملة في فلسطين و هي عبارة عن رسالة ماجستير، فلسطين 2009

لقد تمت هذه الدراسة على عينة مكونة من (40) إستبيان تم توزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مدقق الحسابات الممارسين لمهام التدقيق القوائم المالية للبنوك و كان الهدف من هذه الدراسة التوصل إلى مدى مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية

و بعد تحليل نتائج الاستبيان و هذا من خلال التوصل إلى مجموعة من النتائج التالية في ما يتعلق بمدى التزام المدقق الحسابات الخارجي تجاه دراسة و تقييم نظام الرقابة للمحاسبة و كانت النتائج كما يلي :

01-نقص الخبرة المصرفية كممارسة فعلية لدى العديد من المدققي الحسابات الفلسطينيين. مما ينعكس بالسلب على أدائهم المهني وبالتالي على درجة التزام المدققين بدراسة و تقييم الرقابة الداخلية .

02-الاعتقاد السائد لدى بعض المدققين انه غير مسؤولاً عن القيام ببعض الضوابط والإجراءات وخاصة فيما يتعلق بالأنظمة امن البرنامج الحاسوب مما أدى إلي إهمال هذا الجانب .

03-أكدت الدراسة أن المبادئ الرقابة التي تطبق على البنوك التقليدية قابلة للتطبيق على البنوك الالكترونية

. 02 دراسة علي عبد القادر دنيبات و باسل خالد الساق 2006 بعنوان تقييم مرفقي الحسابات الخارجية لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذو الرقم 610) دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين و الداخليين في الأردن (و هي عبارة عن رسالة ماجستير ،وقد تم توزيع الاستبيان الأول على عينة من المدققين الخارجيين و الثانية على عينة من المدققين الداخليين ثم استخدم الإحصاء الوصفي و الاختبارات الأ معلميه لتحليل البيانات و اختيارها .

وتهدف الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن لمعيار التدقيق الدولي رقم (610) في أثناء قيامهم بوظيفة التدقيق الداخلي وهذا من وجهة نظر المدقق الخارجي و الداخليين أما نتائج هذه الدراسة فتتمثل فيما يلي :

01 - عدم وجود توافق بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين و الداخليين حول مدى تطبيق المعيار (610)

02 - عدم وجود اختلاف بين تطبيق المدققين الحسابات الخارجيين المعيار التدقيق الدولي رقم (610) إنشاء قيامهم لعملية التقويم وظيفية التدقيق الداخلي

03 - هناك توافق بين آراء كل من المدققين الداخليين و الخارجيين حول الأهمية النسبية لمعظم الأسس التي حددها المعيار (610)

03- دراسة بو بكر عميروش 2011 بعنوان (دور المدقق الخارجي في تقييم

المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات لمخزن داخل المؤسسة) (دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا -سطيف) وهي عبارة عن رسالة ماجستير، وكان هدف هذه الدراسة لتعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة للمهنة واثار ذلك في تقييم معلومات صادقة لأصحاب المشروع. اما النتائج المتوصل إليها فجاءت كما يلي :

01-الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول الى تسير فعال للعمليات المالية التي تقوم بها هذه الأخيرة والإدارية

02-يكن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي تاخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج ستظهر ها القوائم المالية

03-التأكد من عدم اقتصار على استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم الرقابة الداخلية.

04- يتميز أسلوب خرائط التدقيق بأنه يعطي لمعدها او قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية.

04- دراسة عبد السلام عبد الله سعد أبو سرعة 2010: بعنوان التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم وإدارة المراجعة الداخلية لبنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار) و هي عبارة عن رسالة ماجستير وكانت هذه الدراسة تهدف لتوضيح أهمية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسة ومدى ضرورة وفائدة توفر خدماتها معا في المؤسسة وكذلك توضح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أما النتائج المتوصل إليها فهي كما يلي .

01- يقوم المراجع الداخلي بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة أما المراجع الخارجي يمارس الرقابة اللاحقة فقط .

02- درجة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في المؤسسة يتوقف على عدة عوامل منها

- عدد المراجعين الداخليين وطبيعة مؤهلات العملية.

- درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المراجعين الداخليين.

03- ان الأهمية المكتسبة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه

06- دراسة محمود عبد السلام محسن 2011: بعنوان (مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية) (دراسة تطبيقية في مكتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة) وهي عبارة عن رسالة ماجستير لقد تمت هذه الدراسة على عينة مكونة من (50) استبانته تم توزيعها على المدققين الخارجيين الذين يمارسون أعمال التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق الدولية والمحلية وتهدف هذه الدراسة إلى

التعرف على العلاقة التي تربط المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في قطاع غزة وتبيان مزايا وفوائد التنسيق والتبادل للمعلومات بين المدققين الداخليين والخارجيين . اما النتائج المتوصل إليها فهي كالآتي

01-اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير على المدققين الداخليين العاملين في الجهات المختلفة في فهم وتوثيق الرقابة الداخلية .

02- اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة على المدققين الداخليين في تقدير المخاطر الرقابة المتعلقة بمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المعمولة بها

03- اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تصميم وتنفيذ اختيارات الرقابة في الجهات المختلفة العاملة في قطاع غزة .

07-دراسة بن يخلف أمال 2002: بعنوان(المراجعة الخارجية في الجزائر)وهي عبارة عن رسالة ماجستير هذه الدراسة في الأصل مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر حيث أشارت الدراسة إلى وجود تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وان وجود نظام للمراجعة الداخلية بالمؤسسة لا يغني على وجود المراجعة الخارجية . كما أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تخفيض حجم اختياراته وبالتالي توفير وقته وجهده فضلا عن كفاءة النظام الكلي للمراجعة

08- دراسة حسام مختار شاكر 1999:بعنوان (العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي)وهي عبارة عن مقالة منشورة بمجلة المحاسب العربي 1999حيث من أهم ما خلصت إليه هو أن هناك تعاون كبير بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي لكن يجب ان لا يكون هذا التعاون بينهما على حساب واجبات كل منهما تجاه من يعملان لها ومن أهم. النتائج المتوصل إليها وهي

01-ضرورة التزام المؤسسة بتعيين مراجع حسابات خارجي .

02-تعيين مراجع داخلي يتبع من طرف مجلس الإدارة مباشرة .

المطلب الثاني: التعقيب عن الدراسات السابقة :

نلاحظ من خلال الدراسات السابقة أن معظم الدراسات لم تطرق الى المعيار التدقيق الدولي رقم 610 والخاص بتقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي وانما تطرقوا الى بعض الجوانب الخاصة بالعلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي او بعض الجوانب التي تتعلق بمدى اعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية .

مميزات الدراسة الحالية :

- 01- إبراز أهمية التعاون والتنسيق بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين لدى الممارسين للمهنة على مستوى ولاية ورقلة
- 02- أظهار أوجه التشابه والاختلاف والتكامل بين المراجعين
- 03- التعرف على آراء المراجعين الحسابات الخارجيين وهذا على مستوى ولاية ورقلة حول دورا لمراجع الخارجي في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق المعيار المراجعة الدولي رقم

610

خلاصة الفصل الأول:

بعد دراستنا لفصل الأول الذي يتمحور حول العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي والتنسيق والتعاون بينهما نستخلص أن التعاون والتنسيق بين المراجعين الخارجيين والداخليين يعطي خطوة متميزة نحو تفعيل وتعزيز جهود التعاون والتنسيق بينهما وهذا لخلق مجموعة متكاملة وهذا من اجل تحقيق الهدف من المراجعة من حيث كونها نشاط مضيف للقيمة ومن

جهة أخرى زيادة فعالية استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي عملية
المراجعة وهذا من خلال احترام والتقييد بالقوانين والمعايير الدولية للمراجعة .

تمهيد

تتاول هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ،وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها وصدق ثباتها ،كما يتضمن هذا الفصل وصف للإجراءات التي قام بها الباحث من حيث أدوات الدراسة وتطبيقها واختيار المعالجات الإحصائية التي اعتمد عليها في تحليل الدراسة .

لذا تم إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة المتكونة كل من مراجعي الحسابات والمحاسبين بغية الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة، من خلال عرض لمختلف الإجراءات و الوسائل المستخدمة في الدراسة للوصول إلى النتائج ومن ثم تحليلها وتفسيرها لنتوصل في الأخير إلى الإستنتاجات المرتبطة بالفرضيات .

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

المطلب الأول: عرض الاستبيان

حيث يتم التطرق إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تم فيها صياغته، بدءاً من مرحلة إعداد الاستمارة وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، ثم التطرق إلى هيكل الاستبيان وكذا مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: منهج البحث

إن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تتعلق بدور المراجع الخارجي في تقييم عمل المراجع الداخلي وفق المعيار المراجعة الدولي (610)، لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات، والمعلومات المحصل عليها من خلال الاستبانة تم إعدادها لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS.

الفرع الثاني: استبان الدراسة

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات حول مشكلة الدراسة.

ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد مرّ تصميمها على ثلاثة مراحل:

✓ مرحلة التصميم الأولي:

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد استمارة، وانطلاقاً من الجانب النظري و الدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعي في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة.

- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛

- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.
بعد الإنتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

✓ مرحلة إعادة التصميم:

بعد المراجعة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، تم عرض الاستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات للتأكد من وضوح واستيعاب الأسئلة من قبلهم، حيث مكّنتنا هذه المرحلة الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات واتخاذ بعض التعديلات والتصميمات فيما يخص الأسئلة وصياغتها بطريقة مناسبة وواضحة.

✓ مرحلة التصميم النهائي:

وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والملاحظات في المرحلة السابقة ومن ثم التصميم النهائي للاستمارة وتوزيعها مستعيرين في ذلك على:

- التسليم المباشر لأفراد العينة خصوصا في منطقة حاسي مسعود .و ورقة.
 - الاستعانة ببعض الزملاء الدراسة فيما يخص الاستثمارات الموزعة في منطقة تقرت.
 - البريد الالكتروني خاصة فيما يخص الأساتذة الممتهين لمهنة محافظ الحسابات.
- أما عن طرق استرجاع الاستثمارات فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال ما يلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين.
- استلام الاستثمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم.

الفرع الثالث: هيكل الاستبيان:

تضمن استمارة الاستبيان 18 سؤالا موزعة على قسمين كما يلي

✚ القسم الأول : يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، واحتوت على أربعة فقرات، (المؤهل العلم، العمر، الخبرة المهنية، التخصص العلمي). والتي يتوقع أن تساعد الباحث على تفسير النتائج.

✚ القسم الثاني : والذي من شأنه أن يعالج مشكلة الدراسة واحتوى على (14) سؤال هدفت إلى ما يلي :

- المحور الأول : يحتوي على 05 فقرات تناولنا فيها المراجع الخارج وإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية ؛
- المحور الثاني : بحتوي على 05 فقرات تناولت فيها تقييم المراجع الخارجي للكفاءة المهنية المراجعين الداخليين وفق المعيار المراجعة الدولي رقم (610)؛
- المحور الثالث: يحتوي على 04 فقرات تناولت فيها قيام المراجع الخارجي بتنسيق لإجراءات وأعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق المعيار المراجعة الدولي رقم 610؛

الفرع الرابع: مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في مايلي:

1.1 مراجع الحسابات:

يعد مراجع حسابات أحد الأطراف الأساسية المهمة بعملية عن أداء خدمة المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء الثقة على التقارير الصادرة منه.

2 عينة الدراسة

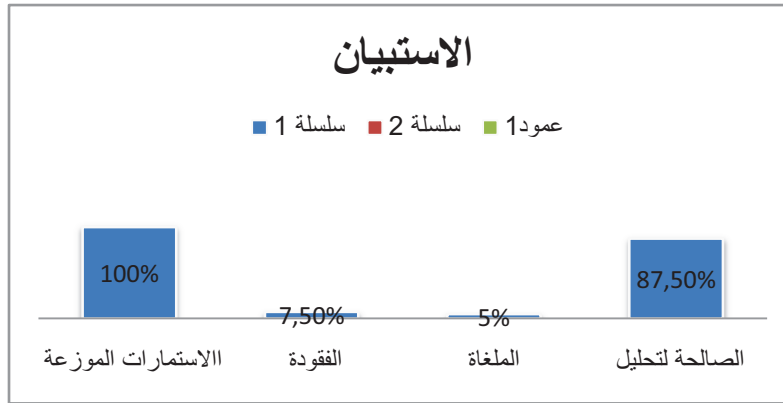
استهدف الاستبيان فئة محافظي الحسابات بولاية ورقلة من خلال توزيع 40 استبيان تم الحصول على 35 منها ،

الجدول رقم (2-1) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
100%	40	الاستمارات الموزعة
7,5%	03	الاستمارات المفقودة
5%	02	الاستمارات الملغاة
87,5%	35	الاستمارات الصالحة لتحليل

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الاستبيان

شكل (2-1) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان



الجدول رقم (2-1) يبين العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة، والبالغ عددها 40 استمارة تم فقدان 03 استمارات، من الاستبيانات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 02 من استمارات، من مجموع الاستبيانات الموزعة لعدم الجدية في الإجابة وبالتالي تم إلغاؤها، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للاستعمال 35 استمارة أي ما يعادل 87.5%

3 درجة صدق وثبات محاور الاستبيان :

من أجل اختبار مصداقية وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب .حيث أن معامل ألفا كرونباخ يأخذ قيما بين الصفر والواحد .فإذا لم يكن

هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة¹.

جدول رقم (2-2)

Alpha de Cronbach	Nombred'éléments
0.967	14

نثبت صدق الاختبار من خلال الرزمة الإحصائية للاتساق الداخلي باستخدام SPSS حيث كانت نتيجة Alpha cronbach (96.7%) وهي نسبة جيدة جدا.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب العمر:

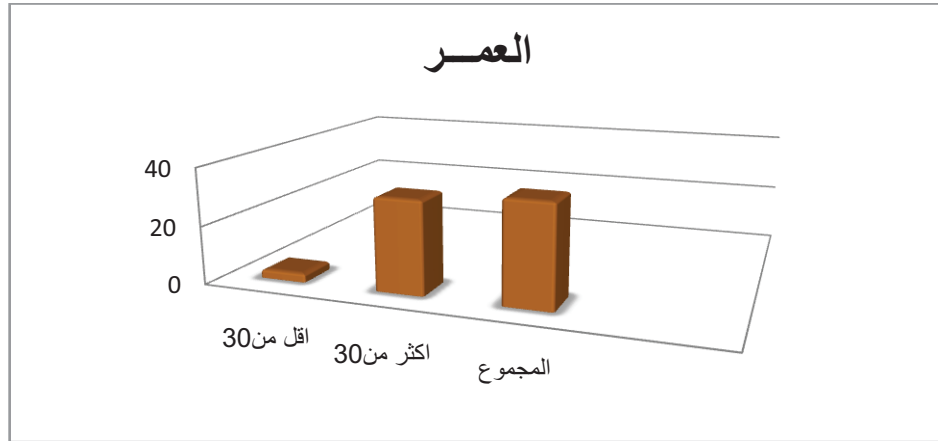
نلاحظ من خلال الجدول رقم (3.2) والشكل (1.2) الخاص بتمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير العمر أن أغلبية أفراد العينة تفوق أعمارهم 30 حيث بلغ عددهم 32 أي ما نسبته 91.43% وهي نسبة مرتفعة جدا وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها 03 أفراد بنسبة 8.57% أقل من 30 سنة.

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

النسبة	التكرار	العمر
8.57%	03	أقل من 30 سنوات
91.43%	32	أكثر من 30 سنوات
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الاستبيان

¹وليد عبد الرحمن خالد الفرا، تحليل بيانات الاستبيان SPSS الندوة العالمية لشباب الإسلام، المتاح على الموقع: www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmentid=570&d... Consulté le 12/03/2013 à 09:15



الشكل رقم (2-1) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر

الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي :

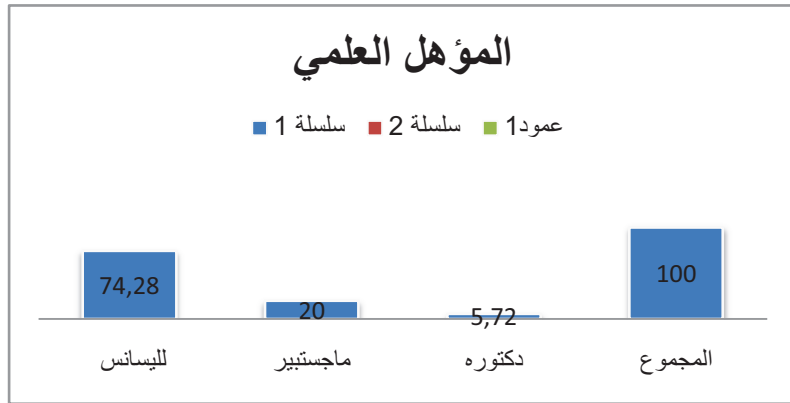
نلاحظ من خلال الجدول رقم (3.2) والشكل (2.2) الخاص بتمثيل البياني لأفراد العينة، حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة يحملون شهادة لليسانس حيث بلغ عددهم 26 أي ما نسبته 74.28% وهي نسبة مرتفعة جدا ويرجع ذلك من جهة محافظي الحسابات أن النصوص القانونية تنص أنه ومن أجل الحصول على الاعتماد يجب توفر شهادة لليسانس كحد أدنى زائد مدة تربية، 07 أفراد بنسبة 20% لديهم مستوى ماجستير ، في حين بلغ عدد حاملي الشهادة الدكتوراة فردين بنسبة 5.72% وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

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

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	26	74,28%
ماجستير	07	20%
دكتوراة	02	5.72%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الاستبيان

الشكل رقم (2-2) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الاستبيان

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

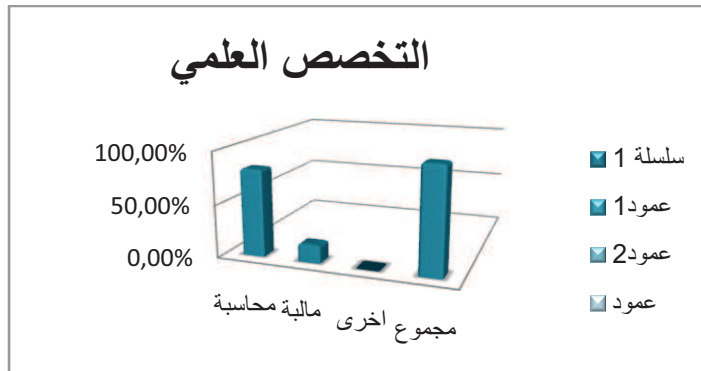
يمثل الجدول رقم (2-4) والشكل (3.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة ما نسبته 82.857% في تخصص محاسبة وهي نسبة 17.143% تخصص مالية أما باقي التخصصات لا توجد أي نسبة 0%.

جدول رقم (2-5) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص
82,857%	29	محاسبة
17,143%	06	مالية
0%	0	أخرى
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان

الشكل رقم (2-3) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب التخصص العلمي



الفرع الرابع : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

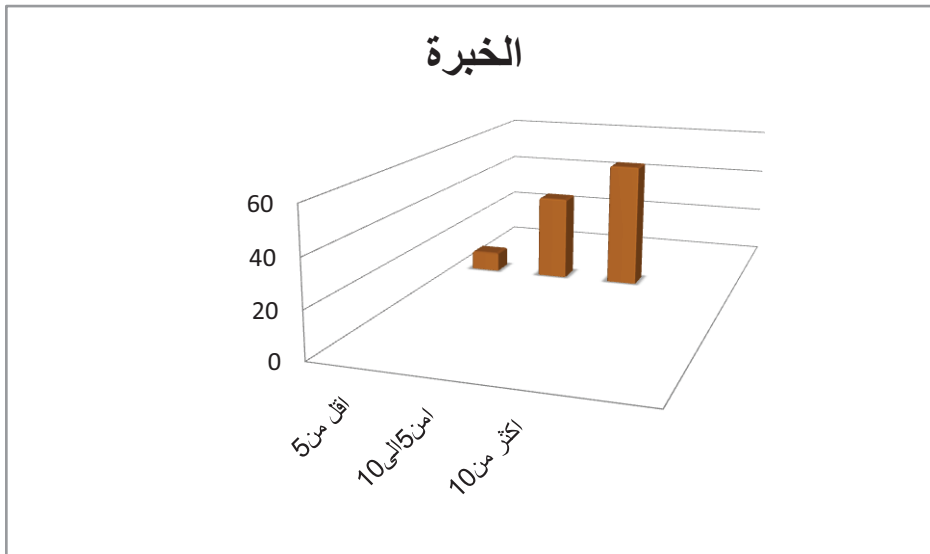
يمثل الجدول رقم (2-6) والشكل (3-4) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة ،حيث نجد أن أغلب أفراد العينة ما نسبته % 54.285 لديهم خبرة في العمل أكثر من عشر سنوات وهي نسبة مهمة جدا إذ من الممكن أن تضفي على الدراسة نوع من الدقة والواقعية ،تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة ما بين خمس وعشر سنوات، أما الأفراد الذين لديهم خبرة اقل من خمس سنوات نسبتهم كانت %8.572 وهي النسبة الأقل في عينة الدراسة

جدول رقم(2-6) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
%8,572	3	اقل من 5 سنوات
%37,143	13	10-05 سنة
%54,285	19	أكثر من 10 سنوات
%100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان

الشكل رقم (2-4) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة



المبحث الثاني: النتائج والمناقش

المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية

بغرض تيسير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس للإجابات باستخدام مقياس ليكرتذي الثالث درجات، لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو الآتي:

الجدول رقم (2-7): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

3	2	1
موافق	محايد	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالب

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما يلي:

الجدول رقم (2-8) معايير تحديد الاتجاه

الرأي	المتوسط الحسابي
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالب.

الفرع الأول: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول.

يظهر الجدول رقم (2-9) رأي أفراد العينة فيما يخص عمل المراجع الخارجي وإجراءات تقييمه لعمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية. فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المقدر بـ 2.28 والانحراف المعياري والمقدر بـ 0.786 حيث كان اتجاه العينة نحو الحياد هذا ما يبين أن مراجع الحسابات رأيهم محايد.

ويتبين آراء أفراد العينة من خلال الفقرات التالية:

- الفقرة الأولى دراسة وفهم موقع واستقلالية المراجع الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على الموضوعية حيث كان المتوسط الحسابي 2.11 والانحراف يقدر ب 0.83 وكان رأي العينة حول هذه الفقرة محايدا.

- الفقرة الثانية دراسة وفهم طبيعة المهام الموكلة للمكلف بالتدقيق الداخلي. حيث كان المتوسط الحسابي 2.71 والانحراف المعياري يقدر ب 0.62 وكان راء العينة حول هذه الفقرة موافق.

- الفقرة الثالثة تحقق المراجع الخارجي من التأهيل العملي للمراجع الخارجي حيث كان المتوسط الحسابي 2.00 والانحراف المعياري يقدر ب 0.76 وكان رأي العينة حول هذه الفقرة محايدا.

- الفقرة الرابعة الاستعانة بالمراجعين الداخليين عند تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة حيث كان المتوسط الحسابي 2.11 والانحراف المعياري يقدر ب 0.90 وكان رأي العينة حول هذه الفقرة محايدا.

- الفقرة الخامسة إجراء مقابلات واستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة على فهم الرقابة الداخلية حيث كان المتوسط الحسابي 2.51 والانحراف المعياري يقدر ب 0.81 وكان راء العينة حول هذه الفقرة موفق.

بناء على

نتائج الفقرات المحور الأول و المتوسط الحسابي الإجابات المحور لم نقبل الفرضية الأولى. من خلال الجدول نرى أن متوسط الحسابي للفقرات (1) و(4) و(3) لم يتعدى المحال (1.67, 2.33) وهذا يعكس النظرة السلبية لأفراد العينة اتجاه هذه الفقرات وان المتوسط الحسابي للفقرة (2) و(5) كان اكبر من 2,34 وهذه نظرة ايجابية وعلى العموم ان رأى افراد العينة كان محايدا وهذا الرأى يعتبر سلبيا

الجدول رقم (2-9): المراجع الخارجي وإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية .

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاتجاه
1	دراسة وفهم موقع واستقلالية المراجع الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على الموضوعية	2.11	0.83	39,28	محايد
2	دراسة وفهم طبيعة المهام الموكلة المكلف بتدقيق الداخلي.	2.71	0.62	22,87	موافق
3	تحقق المراجع الخارجي من التأهيل العملي للمراجع الخارجي	2	0.76	38	محايد
4	استعانة بالمراجعين الداخليين عند تحليل تقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة	2.11	0.90	42,65	محايد
5	إجراء مقابلات واستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة على فهم الرقابة	2.51	0.81	32,27	موافق

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثانية

يظهر الجدول رقم (2-10) رأي أفراد العينة في ما يخص تقييم مراجع الخارجي للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي 610. فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.44 والانحراف المعياري والمقدر بـ 052 واتجاه العينة نحو الموافقة يمكن الحكم على إمكانية قيام مراجع الحسابات بتقييم الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين.

- وتبين أراء افراد العينة كذلك أن مراجع الحسابات يقوم بتقييم الكفاءة المهنية للمرجع الداخلي و ذلك من خلال التأيد الكبير لل فقرات التالية:
- الفقرة الأولى: فحص سياسة التوظيف والتدريب الخاص بالمراجعين الداخليين حيث كان المتوسط الحسابي 2.37 والانحراف المعياري يقدر ب 0.49 وكان رأي العينة حول هذه الفقرة موافق .
 - الفقرة الثانية : تمتع المراجع الداخلي بخبرات في مجال المراجعة حيث كان المتوسط الحسابي 2.23 والانحراف المعياري يقدر ب 0.42 وكان رأي العينة حول هذه الفقرة محايد.
 - الفقرة الثالثة: الإلمام الواسع للمراجع الداخلي بالمعايير المحاسبية. حيث كان المتوسط الحسابي 2.37 والانحراف المعياري يقدر ب 0.54 وكان رأي العينة حول هذه الفقرة موافق.
 - الفقرة الرابعة: إلمام المراجع الداخلي من المواضيع المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية حيث كان المتوسط الحسابي 2.57 والانحراف المعياري يقدر ب 0.50 وكان رأي العينة حول هذه الفقرة موافق.
 - الفقرة الخامسة: تمتع المراجع الداخلي بالنزاهة و الاستقلالية عند قيامه بواجباته ومسؤولياته. حيث كان المتوسط الحسابي 2.68 والانحراف المعياري يقدر ب 0.63 وكان رأي العينة حول هذه الفقرة موافق..
- وبناء على نتائج الفقرات السابقة للفرضية الثانية والمتوسط الحسابي لفقرات المحور نقبل الفرضية الثانية ونثبت صحتها.
- من خلال الجدول نرى أن المتوسط الحسابي للفقرات (6), (8), (9) و (10) بلغ بين 2.34 وأقل من 3 وهذا يعكس النظرة الايجابية لأفراد العينة اتجاه وهما يصنفك ضمن الاتجاه موافق.

إن المتوسط الحسابي للفقرة (7) يتراوح بين 1.67 و2.33 وهي تصنف ضمن الاتجاه محايد وهذا يعكس النظرة السلبية نسبياً لأفراد العينة اتجاه الفقرة.

الجدول (2-10): تقييم مراجع الخارجي للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين

وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي 610.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاتجاه
6	فحص سياسة التوظيف والتدريب الخاص بالمراجعين الداخليين	2.37	0.49	20.67	موفق
7	تأكد من تمتع المراجع الداخلي بخبرات في مجال المراجعة.	2.23	0.42	18.83	محايد
8	التأكد من الإلمام من الواسع للمراجع الداخلي بالمعايير المحاسبية	2.37	0.54	22.78	موفق
9	التأكد من إلمام المراجع الداخلي من مواضيع المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية	2.57	0.50	19.45	موفق
10	التأكد من تمتع المراجع الداخلي بالنزاهة و الاستقلالية عند قيامه بواجباته ومسؤولياته	2.68	0.63	23.51	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج الاستبيان.

الفرع الثالث : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالثة.

يظهر الجدول رقم (2-11) رأي أفرادا لعينة في ما يخص قيام مراجع الخارجي بتنسيق لإجراءات و أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار المراجعة الدولي (610) فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي المرجح للإجابات المحور المقدر ب.2.48 والانحراف المعياري 0.65 وكان اتجاه العينة نحو الموافقة، يتبين قيام مراجع

الخارجي بتنسيق لإجراءات و أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار المراجعة (610) وذلك حسب آراء أفراد العينة والتي كان اغلبها موافق وكانت كالآتي:

- الفقرة الاولى : دراسة ومناقشة الخطة المتبعة من طرف للمراجع الداخلي خلال فترة المراجعة حيث كان المتوسط الحسابي 2.45 والانحراف المعياري يقدر ب 0.56 وكان رأى العينة حول هذه الفقرة موافق .

- الفقرة الثانية :الاتفاق المسبق مع المراجعين الداخليين حول طرق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات المراجعة وإعداد التقرير حيث كان المتوسط الحسابي 2.48 والانحراف المعياري يقدر ب 0.85 وكان راء العينة حول هذه الفقرة موافق .

- الفقرة الثالثة: عقد اجتماعات مع المراجعين الداخليين في مراحل مختلفة خلال الفترة. حيث كان المتوسط الحسابي 2.54 والانحراف المعياري يقدر ب 0.56 وكان راء العينة حول هذه الفقرة موافق.

- الفقرة الرابعة: قيام المراجع الداخلي بالإعلام عن أية أمور مهمة قد تؤثر في عمل المراجعة الداخلية. حيث كان المتوسط الحسابي 2.54 والانحراف المعياري يقدر ب 0.65 وكان رأى العينة حول هذه الفقرة موافق.

وبناء على نتائج الفقرات السابقة للفرضية الثالثة والمتوسط الحسابي لفقرات المحور يكون الباحث قد تحقق من صحة الفرضية الثالثة نرى أن المتوسط الحسابي العام لمجمل الفقرات محصورين 2.34 وأقل من 3 مما تصنف ضمن الاتجاه (موافق) وهذا يعكس النظرة الايجابية لأفراد العينة اتجاه هذه العبارات.

جدول رقم (2-11): قيام مراجع الخارجي بتنسيق لإجراءات و أعمال
المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار الدولي 610.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاتجاه
11	دراسة ومناقشة الخطة المتبعة من طرف للمراجع الداخلي خلال فترة المراجعة	2.45	0.566	23.11	موفق
12	الاتفاق المسبق مع المراجعين الداخليين حول طرف المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات المراجعة وإعداد التقرير	2.48	0.853	34.39	موافق
13	عقد اجتماعات مع المراجعين الداخليين في مراحل مختلفة خلال الفترة .	2.54	0.560	22.04	موفق
14	قيام المراجع الداخلي بالإعلام عن أية أمور مهمة قد تؤثر في عمل المراجعة الداخلية.	2.45	0.657	26.81	موفق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

المطلب الثاني: مناقشة وتفسير النتائج

تحليل وتفسير النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين بين اتجاه محاور
الاستبيان:

أولاً: تحليل وتفسير نتائج المحور الأول من الاستبيان الخاص بالمراجع الخارجي
وإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة
الداخلية

1- تعكس الموافقة الحيادية للعينة على قيام المراجع الخارجي بتقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التقييمي للمراجعة الداخلية نسبيا, حيث تعتبر دراسة وتقييم الوضع التقييمي للمراجعة الداخلية نقطة بداية للمراجع الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق وتقييم عمل المراجع الداخلي وذلك بتحديد درجة الاعتماد على المراجع الداخلي ومن ثم تحديد اختبارات اللازمة لتقييم عمل المراجع الداخلي وهذا ما يدل على قبول نسبي لهته الفرضية

ثانيا: تحليل وتفسير نتائج المحور الثاني من الاستبيان الخاص بتقييم مراجع الخارجي

للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي (610). لقد تم استخدام معيار تحديد الاتجاه للعينة وتبين أن آراء افراد العينة في الفقرات المحور الثاني ايجابية حيث انه لكل فقرة وجد أن المتوسط الحسابي يفوق 2.33 بمعنى أن افراد العينة يتفقون على الرأي موافق مما يدل على قيام لمراجع الحسابات الخارجي بتقييم الكفاءة المهنية الواجبة في اعمال المراجعة الداخلية وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (610) وبالتالي فإن الباحث يرى أن أي قصور لدى المراجعين الداخليين في الكفاءة المهنية سيؤثر بشكل كبير في جودة وفعالية هذه الأعمال وبالتالي يؤثر في قرار اعتماد على عمال المراجعين الداخليين.

ثالثا: تحليل وتفسير نتائج المحور الثاني من الاستبيان الخاص بقيام مراجع الخارجي

بتنسيق لإجراءات و أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار

الدولي 610

شهدت آراء عينة الدراسة الموافقة بالإجماع حول قيام المراجع الخارجي بالتنسيق والتعاون مع المراجع الداخلي وهذا من اجل تعزيز التعاون وزيادة الثقة بينهما, ومن خلال هذا يمكن القول أن قيام المراجع الخارجي بتحديد إجراءات والاختبارات اللازمة لتوقيت العمل بها, وهذا قد يؤدي الى تعزيز التعاون والتكامل بين الداخلية والخارجية.

خلاصة الفصل الثاني:

في هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من مجموعة من محافظي الحسابات ، حول مجموعة من النقاط والمتمثلة في قيام المراجع الخارجي بتقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية وتقييم الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين في ظل المعيار الدولي (610) الخاص بالمراجعة، وأخيرا قيام المراجع الخارجي بالتنسيق لإجراءات أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق المعيار الدولي للمراجعة رقم (610)، حيث تم اختبار فرضيات الدراسة أين اختلفت واجهات نظر المراجعين حول محاور وفرضيات البحث .

الخاتمة:

لقد أظهرت الدراسة ترتيب أهمية كل محور الواجب أخذه بعين الاعتبار عند تقييم عمل المراجع الداخلي، حيث احتل المرتبة الأولى قيام المراجع الخارجي بتنسيق الإجراءات وأعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي، أما المرتبة الثانية فكانت للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، غير أن المرتبة الأخيرة فكانت للإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية وهذه نظرة سلبية من المراجعين الخارجيين في مدينة ورقلة .

نتائج إختبار الفرضيات:

ومن خلال هذه الفرضيات توصلنا الى :

- أولا من تحليل نتائج الفرضية الأولى نستنتج أن مجتمع الدراسة له موقف محايد نظرا لتجاهل هذا العنصر المهم والمتمثل في تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية، وهذا خلال قيامه بتقييم عمل المراجع الداخلي و من هنا نقول أن عينة الدراسة أخذت موقف سلبي حول هذا المحور .
- ثانيا من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية تبين أنه عند قيام المراجع الخارجي بتقييم الكفاءة المهنية للمراجع الداخل في ظل المعيار الدولي 610 الخاص بالاستفادة من عمل المراجع الداخلي يظهر لنا موافقة عينة الدراسة على هذه الفرضية بالإجماع.
- ثالثا من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة نستنتج أن مجتمع الدراسة يوافق على قيام المراجع الخارجي بتنسيق الإجراءات وأعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي .



نتائج الدراسة:

- 1- لقد اظهرت الدراسة الميدانية عدم إعتقاد محافظي الحسابات في ولاية ورقلة بشكل كبير بمتطلبات معيار المراجعة الدولي (610)،في ما يتعلق بتقييم الوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية ،و التأكد من إستقلالية المراجع الداخلي عند قيامه بوظيفة المراجعة بغرض الإعتقاد عليها في عملية المراجعة الخارجية .
- 2 -إلتزام محافظي الحسابات في ولاية ورقلة هيكل كبير بمتطلبات معيار المراجعة الدولي (610)،في ما يتعلق بتقييم الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي .لتحقق في أن عمل المراجعة الداخلية قد تم تنفيذه من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب .
- 3-إلتزام محافظي الحسابات في ولاية ورقلة بشكل كبير بمتطلبات معيار المراجعة الدولي (610)،في ما يتعلق بالتوقيت و التنسيق للإجراءات وأعمال

توصيات:

- كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ما يلي :
- ✓ ضرورة التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وهذا لزيادة الفعالية بينهما وتكوين مجموعة متكاملة تساهم في إعطاء المراجعة مصداقية وشفافية عالية و كبيرة.
 - ✓ زيادة حرص مراجعي الحسابات على تطوير كفاءتهم العملية ومهاراتهم العملية وهذا من خلال المشاركة في المنتديات والمؤتمرات التي تعقدها الجهات المهنية.
 - ✓ يجب على مراجعي الحسابات الخارجيين أن يعطوا أهمية للوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة وهذا ليفهموا جيدا عمل المراجع الداخلي.



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية: العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية

قسم: العلوم التجارية

استمارة الاستبيان



أخي الفاضل. أختي الفاضلة

تحية طيبة وبعد:

أتوجه إليكم بالتقدير والاحترام راجيا منكم تعاونكم لإستكمال هذه الدراسة من خلال الاستبانة المتعلقة ب (دور المراجع الخارجي في تقييم عمل المراجع الداخلي وفقا للمعيار الدولي 610) استكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجنائية معمقة.

علما أن جميع المعلومات التي ستزودوننا بها ستحظى بسرية تامة ولتستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا مني خالص الاحترام شاكرين لكم تعاونكم.

الطالب: عبيد رجعي

➤ ضع علامة (x) في المكان المناسب:

أولا: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

01-	العمر	أقل من 30	أكثر من 30	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
02-	المؤهل العلمي	ليسانس	ماجستير/ماستر	دكتورة	<input type="checkbox"/>
03-	التخصص العلمي	محاسبية ومالية	أخرى حددها	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
04-	الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	<input type="checkbox"/>

ثانيا : العوامل المرتبطة بأصحاب المهنة

المحورالاول : المراجع الخارجي وإجراءات تقييم عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية

الرقم	الإيضاحات	غير موافق	محايد	موافق
01	دراسة وفهم موقع واستقلالية المراجع الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على الموضوعية			
02	دراسة وفهم طبيعة المهام الموكلة المكلف بالتدقيق الداخلي.			
03	تحقق المراجع الخارجي من التأهيل العملي للمراجع الخارجي			
04	لاستعانة بالمراجعين الداخليين عند تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة			
05	. إجراء مقابلات واستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي للمساعدة على فهم الرقابة			

المحور الثاني ::تقييم مراجع الخارجي للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وفق متطلبات معيار المراجعة الدولي 610.

الرقم	الإيضاحات	غير موافق	محايد	موافق
01	فحص سياسة التوظيف والتدريب الخاص بالمراجعين الداخليين.			
02	التأكد من تمتع المراجع الداخلي بخبرات في مجال المراجعة.			
03	التأكد من الإلمام الواسع للمراجع الداخلي بالمعايير المحاسبية.			
05	التأكد من الإلمام المراجع الداخلي من المواضيع المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية .			
06	التأكد من تمتع المراجع الداخلي بالنزاهة و الاستقلالية عند قيامه بواجباته ومسؤولياته.			

المحور الثالث: قيام مراجع الخارجي بتنسيق لإجراءات و أعمال المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلي وفق متطلبات المعيار

الدولي 610.

الرقم	الإيضاحات	غير موافق	محايد	موافق
01	دراسة ومناقشة الخطة المتبعة من طرف للمراجع الداخلي خلال فترة المراجعة			
02	الاتفاق المسبق مع المراجعين الداخليين حول طرف المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات المراجعة وإعداد التقرير			
04	عقد اجتماعات مع المراجعين الداخليين في مراحل مختلفة خلال الفترة .			
05	قيام المراجع الداخلي بالإعلام عن أية أمور مهمة قد تؤثر في عمل المراجعة الداخلية.			

ملحق رقم (2)

Q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	10	27,0	28,6	28,6
	MH	11	29,7	31,4	60,0
	M	14	37,8	40,0	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

Q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	3	8,1	8,6	8,6
	MH	4	10,8	11,4	20,0
	M	28	75,7	80,0	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

Q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	10	27,0	28,6	28,6
	MH	15	40,5	42,9	71,4
	M	10	27,0	28,6	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

الملحق رقم (2)

Q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	12	32,4	34,3	34,3
	MH	7	18,9	20,0	54,3
	M	16	43,2	45,7	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

Q5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	7	18,9	20,0	20,0
	MH	3	8,1	8,6	28,6
	M	25	67,6	71,4	"100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

M1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	MH	22	59,5	62,9	62,9
	M	13	35,1	37,1	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

M2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	MH	27	73,0	77,1	77,1
	M	8	21,6	22,9	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

M3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	1	2,7	2,9	2,9
	MH	20	54,1	57,1	60,0
	M	14	37,8	40,0	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

M4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	1	2,7	2,9	2,9
	MH	24	64,9	68,6	71,4
	M	10	27,0	28,6	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

M5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	3	8,1	8,6	8,6
	MH	5	13,5	14,3	22,9
	M	27	73,0	77,1	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

(2) الملحق رقم

T1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	1	2,7	2,9	2,9
	MH	17	45,9	48,6	51,4
	M	17	45,9	48,6	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

T2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	8	21,6	22,9	22,9
	MH	2	5,4	5,7	28,6
	M	25	67,6	71,4	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

T3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	1	2,7	2,9	2,9
	MH	14	37,8	40,0	42,9
	M	20	54,1	57,1	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

T4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	GM	3	8,1	8,6	8,6
	MH	13	35,1	37,1	45,7
	M	19	51,4	54,3	100,0
	Total	35	94,6	100,0	
Manquante	Système manquant	2	5,4		
Total		37	100,0		

(3) ملحق رقم

	N	Maximum	Moyenne	Ecart type	
Q1	35	1,00	3,00	2,1143	,83213
Q2	35	1,00	3,00	2,7143	,62174
Q3	35	1,00	3,00	2,0000	,76696
Q4	35	1,00	3,00	2,1143	,90005
Q5	35	1,00	3,00	2,5143	,81787
M1	35	2,00	3,00	2,3714	,49024
M2	35	2,00	3,00	2,2286	,42604
M3	35	1,00	3,00	2,3714	,54695
M4	35	1,00	3,00	2,2571	,50543
M5	35	1,00	3,00	2,6857	,63113
T1	35	1,00	3,00	2,4571	,56061
T2	35	1,00	3,00	2,4857	,85307
T3	35	1,00	3,00	2,5429	,56061
T4	35	1,00	3,00	2,4571	,65722
N valide (listwise)	35				

1 - المراجع باللغة العربية :

أولاً- الكتب

1. عبد السلام عبد الله سعد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم وإدارة المراجعة الداخلية لبنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار) 2010.
2. عبد الفتاح محمد الصحن, فتحي رزق السرافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004.
3. محمد سمير الصبان -إسماعيل إبراهيم جمعة -الرقابة والمراجعة الداخلية -مدخل نظري تطبيقي الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، مصر (1996).
4. يخلف أمال، (المراجعة الخارجية في الجزائر)، رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر 2002.

2. -ثانياً - المجلات العلمية

1. حمد شقير، -العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41-42)، آذار 2000.
2. عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد5، جامعة الوادي، 2012.

ثالثاً- الرسائل والأطروحات :

1. بو بكر عميروش (دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات لمخزن داخل المؤسسة) (دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا، سطيف) 2011.
2. جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة "جامعة القاهرة" مصر، 2001.

3. خالد عمر الكحلوت مدى التزام مدقق الحسابات الخارجيين بدراسة و تقوم بنظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية و العاملة في فلسطين ،رسالة ماجستير ،غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ،غزة ،2004.
3. علي عبد القادر دنيبات و باسل خالد الساق .تقويم مرفق الحسابات الخارجية لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذو الرقم 610 (دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين و الداخليين في الأردن.2006
4. محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية)(دراسة تطبيقية في مكتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة (،2011.