



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي

دراسة ميدانية

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

من إعداد الطلبة:

▪ قاص موسى

د. شبل دنيا امال

▪ لرقم هشام

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د. كيموش بلال	أستاذ التعليم العالي	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
د. شبل دنيا امال	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقررا
د. بوناب لطفي	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2023-2024

# إهداء

اهدي عملي المتواضع الى الوالدان الكريمان اللذان شجعاني للوصول الى هذه  
المرحلة من حياتي

الى زوجتي و بناتي

الى اخوتي الاحباء

و كل عائلتي و أصدقائي

و لكل من ساعدني في انجاز هذا العمل و لو بكلمة طيبة

## أرقام هـسـلم

# إهداء

اهدي عملي المتواضع الى الوالدان الكريمان اللدان شجعاني للوصول الى هذه  
المرحلة من حياتي  
الى زوجتي و ولدي  
الى اخوتي الاحباء  
و كل عائلتي و أصدقائي  
و لكل من ساعدني في انجاز هذا العمل و لو بكلمة طيبة

**قلم موسى**

# شكر وتقدير

قال رسول الله (صلى الله عليه وسلم): "مَنْ صَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا فَكَافِئُوهُ، فَإِنَّ لَمْ تَجِدُوا مَا تُكَافِئُونَهُ فَادْعُوا لَهُ حَتَّى تَرَوْا أَنْكُمْ قَدْ كَافَأْتُمُوهُ". (رواه أبو داوود

اولا نشكر الله و نحمده سبحانه و تعالى حمدا يليق بجلاله و عظمته الذي وفقنا لانتم هذا العمل و انار لنا درب العلم و المعرفة .

الف شكر و تقدير لاساتنتنا الفاضلة "شبل دنيا امال" على كافة توجيهاتها و نصائحها القيمة كما نتوجه بخالص الشكر لاساتنتنا الكرام  
اعضاء لجنة المناقشة

و نتقدم ايضا بالشكر لكافة اساتدة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير و عمالها الكرام  
وأخيرا أتقدم بالشكر الجزيل لجميع الأصدقاء و الزملاء من قريب أو من بعيد

## المخلص:

هدفت هاته الدراسة الى التعرف على أثر وأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي، وتكمن أهمية البحث في كونه يسلط الضوء على دراسة عناصر فعالية التدقيق المحاسبي، ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة، تمت معالجتها باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS، واعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي المناسب للإطار النظري وتحليل ومناقشة النتائج.

توصلت الدراسة الى وجود أثر لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال التخطيط لعملية التدقيق، وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة الى مجال اعداد تقرير التدقيق. حيث يتضح جليا الأثر الإيجابي للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، معيار التدقيق الجزائري 610، فعالية التدقيق المحاسبي.

## **Abstract:**

This study aimed to identify the impact and importance of integration between internal audit and external audit on the effectiveness of accounting auditing, The importance of the research lies in the fact that it sheds light on the study of the elements of the effectiveness of accounting auditing. To achieve the goal of the study, we designed a questionnaire distributed to the study sample, which was processed using the statistical analysis program SPSS, and we relied on the descriptive analysis approach appropriate to the theoretical framework and the analysis and discussion of the results.

The study found an impact of the integration of internal, external and external audit in the field of planning the audit process, understanding and evaluating the internal control system, in addition to the field of preparing the audit report. The positive impact of integration between internal audit and external audit on the effectiveness of accounting audit is clearly evident.

**Keywords:** internal audit, external audit, Algerian auditing standard 610, effectiveness of accounting auditing.

الفهرس

## الفهرس

الصفحة	العنوان
	الاهداء
	شكر وتقدير
	الملخص
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	قائمة الملاحق
أ-ث	<b>مقدمة</b>
	<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية أثر العاقبة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي</b>
7	تمهيد الفصل
8	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
8	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
8	الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي
9	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي
10	الفرع الثالث: أنواع التدقيق الداخلي
11	الفرع الرابع: مسؤوليات المدققين الداخليين
13	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الخارجي
13	الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي
14	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي
15	الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي
16	الفرع الرابع: مسؤوليات المدقق الخارجي
16	المطلب الثالث: فعالية التدقيق المحاسبي
16	الفرع الأول: تعريف التدقيق المحاسبي
17	الفرع الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي
22	المبحث الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي واثرها على فعالية التدقيق المحاسبي
22	المطلب الأول: طبيعة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي
22	الفرع الأول: مفهوم التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي
23	الفرع الثاني: أبعاد المواءمة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي (الاتصال والتعاون والتنسيق)
24	الفرع الثالث: علاقة العمل بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق المعيار الجزائري للتدقيق 610 (استخدام أعمال المدققين الداخليين):
24	المطلب الثاني: مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين فعالية التدقيق المحاسبي
26	المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة ومناقشتها
26	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

27	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية
27	المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة
28	الفرع الأول: تحليل الدراسات السابقة
28	الفرع الثاني: أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة
29	الفرع الثالث: القيمة المضافة للدراسة
30	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي	
32	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
32	المطلب الأول: الطريقة والأدوات
35	المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية
43	المطلب الثالث: تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
46	المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها
46	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول
51	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني
54	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
58	خلاصة الفصل
60	الخاتمة العامة
68	قائمة المراجع
70	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
34	قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له	01
35	أبعاد ومحاور الاستبانة	02
36	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي	03
37	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	04
38	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات إعداد تقرير المدقق الخارجي	05
39	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات استقلالية المدقق الخارجي	06
40	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات كفاءة المدقق الخارجي	07
41	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات مسؤولية المدقق الخارجي	08
42	معامل ألفا كرونباخ لكل محور	09
43	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	10
44	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	11
45	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	12
46	التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة	13
47	الوسط الحسابي لعبارات التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي	14
48	الوسط الحسابي لعبارات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	15
49	الوسط الحسابي لعبارات إعداد تقرير المدقق الخارجي	16
51	الوسط الحسابي لعبارات استقلالية المدقق الخارجي	17
52	الوسط الحسابي لعبارات كفاءة المدقق الخارجي	18
53	الوسط الحسابي لعبارات مسؤولية المدقق الخارجي	19
54	نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي	20
55	نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي	21
56	نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال إعداد تقارير عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي.	22
57	نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي	23

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
19	مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق	01-01
20	مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق	02-01
21	مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق	03-01
33	نموذج الدراسة	04-02
43	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	05-02
44	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	06-02
45	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	07-02

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
66	قائمة الأساتذة المحكمين	01
67	الاستبيان	02
73	مخرجات SPSS	03

مقدمة

إن التلاعبات والفضائح التي شهدتها عدة شركات كبرى في العالم، نتيجة قيامها بالتحايل والغش في قوائمها المالية لخداع المستثمرين وأصحاب المصالح، وهذا بالتواطؤ مع مكاتب تدقيق كبرى من أجل إضفاء المصدقية في قوائمها المالية. كل هاته الاحداث والأزمات أدت إلى انعدام الثقة بين الشركات والأطراف المتعاملة معها، وأصبح من الضروري الاهتمام أكثر بمجال التدقيق وتحسينه وتطويره، لتقليل من حدة تخوف أصحاب المصالح في الشركة. ومن هنا بدأ الاهتمام من قبل الباحثين والمنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق باستحداث وتجديد الأهداف القديمة لعملية التدقيق والتركيز على عناصر مختلفة تزيد من فعالية التدقيق للكشف عن الاختلالات، حيث ركز معيار التدقيق الدولي 610 على إمكانية استعانة المدقق الخارجي بأعمال التدقيق الداخلي، وفي نفس السياق أشار المجلس الوطني للمحاسبة الى إمكانية اعتماد أعمال المدقق الداخلي من خلال استحداث معيار التدقيق الجزائري 610 وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية. من هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة للبحث في أثر العلاقة العالقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي. وعلى ضوء ما سبق فإننا نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

**ما هو أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي؟  
ولمعالجة الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:**

1- هل يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي؟

2- هل يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي؟

3- هل يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقارير عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي؟

وكإجابة محتملة للسؤال الرئيسي وتفسير الإشكالية المطروحة نسعى الى اختبار الفرضية الرئيسية:  
الفرضية الرئيسية

-تؤثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي  
وللتأكد من صحة او عدم صحة الفرضية الرئيسية السابقة تم تقسيمها الى ثلاث فرضيات فرعية كالتالي:

1- يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق

## المحاسبي

2- يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية

التدقيق المحاسبي

3- يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقارير عملية التدقيق على فعالية التدقيق

المحاسبي

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي يلعبه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من طرف ممارسي مهنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز العلاقة والتعاون والتنسيق فيما بينهما باعتماد كل منهما على عمل الآخر هذا من جهة، ومن جهة أخرى تكمن هذه الأهمية في التكامل بينهما في تحسين فعالية وجودة التدقيق المحاسبي الذي بدوره يساهم في مساعدة المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال تقوية أنظمتها الرقابية.

## أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح النقاط التالية:

التعرف على الإطار النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وابرار أهمية الوظيفتين بالنسبة للمؤسسة. توضيح طبيعة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومدى أهميتها بالنسبة لعمل كل من المدقق الداخلي والخارجي.

التعرف على أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره على فعالية التدقيق المحاسبي. توضيح أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق توضيح أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية توضيح أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال اعداد تقرير التدقيق

## حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الحدود الزمنية والحدود المكانية كما يلي:

-الحدود الزمنية: امتدت الحدود الزمنية لهذه الدراسة من تاريخ توزيع أول استبانة وتاريخ استلام آخر استبانة

من فيفري 2024 الى اوت 2024

- **الحدود المكانية:** في هذه الدراسة حاولنا استقصاء بعض الآراء حول الموضوع، وذلك بتوزيع استبانة على عينة من مكاتب التدقيق ممثلين في ممارسي مهنة التدقيق بالجزائر (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين)، وقد تمت هذه الدراسة على مستوى ولاية سكيكدة، قسنطينة والجزائر العاصمة.

### منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على التساؤلات واثبات الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، ففي الجانب النظري قمنا بإبراز أهم المفاهيم المرتبطة بالموضوع محل الدراسة وتوضيح العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها على فعالية التدقيق المحاسبي من ناحية نظرية، أما الجانب التطبيقي فقد قمنا بتوزيع استمارة استبيان وتم تحليل النتائج واختبار الفرضيات بالاعتماد على برنامج المعالجة الإحصائي SPSS، بهدف الخروج بنتائج حول الدراسة التطبيقية كتدعيم للجانب النظري.

ومن أجل إتمام هذه الدراسة والحصول على المعلومات اللازمة اعتمدنا على المصادر التالية:

\* **المصادر الأساسية:** وتتمثل في الاستبيان حيث قمنا بصياغة بعض الأسئلة حول موضوع الدراسة، وتوزيعها على عينة من المدققين الخارجيين المتمثلين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لمعرفة آرائهم حول موضوع الدراسة.

\* **المصادر الثانوية:** وتتمثل في الكتب، البحوث الجامعية، المجالات، ومواقع الانترنت.

\* **الأدوات الإحصائية:** وتتمثل في تقنيات الإحصاء الوصفي وهي: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الارتباط ألفا كرونباخ، T-Test، ومعادلة الانحدار.

\* **البرامج:** والمتمثلة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وبرنامج Excel.

هيكل الدراسة

تحتوي هذه الدراسة على فصلين رئيسيين، وفيما يلي عرض موجز لمحتوياتها:

### الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

يتضمن ثلاث مباحث حول الأدبيات النظرية والتطبيقية للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها على فعالية التدقيق المحاسبي، حيث يعرض المبحث الأول الإطار النظري للتدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، في حين يعرض المبحث الثاني العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و اثرها على فعالية التدقيق المحاسبي، أما المبحث الثالث فقمنا فيه بعرض الأدبيات التطبيقية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

يبرز الفصل الثاني من الدراسة في المبحث الأول \_الإطار المنهجي للدراسة والذي وضعنا فيه المنهجية

المتبعة في اجراء الدراسة الميدانية.

أما المبحث الثاني بعنوان عرض النتائج ومناقشتها.

## الفصل الأول

الادبيات النظرية والتطبيقية لأثر العلاقة  
التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي  
على فعالية التدقيق المحاسبي

**تمهيد:**

شهدت السنوات الأخيرة تطورات سريعة في مجال التدقيق وقد أدت هذه التطورات إلى زيادة أهميتها فبعد أن كانت عملية التدقيق قاصرة على تتبع الغش والأخطاء إلى جوهر ومضمون القوائم المالية ثم اتسعت لتشمل كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمي الحديث.

وكان من الطبيعي إزاء هذه التطورات الكبيرة أن تظهر أساليب جديدة للتدقيق وأن يزداد الاهتمام العلمي والأكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها ووضع الأسس المهنية والعلمية لأدائها بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل عرض مجموعة من المفاهيم ولتوضيح الإطار النظري حيث قسّمنا فصلنا إلى ثلاثة مباحث وهي:

**المبحث الأول: الأدبيات النظرية**

**المبحث الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها على فعالية التدقيق المحاسبي.**

**المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية**

**المبحث الأول: الأدبيات النظرية**

تسعى غالبية المؤسسات إلى تسيير إدارتها بكفاءة وفعالية عالية بغرض المساعدة على تحقيق الربحية وضمان الاستخدام الصحيح للأموال، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية، كما أن للتدقيق الخارجي يعتبر كغيره من المهن له طبيعته وخصوصيته المميزة له. ومن خلال هذا المبحث سيتم تناول مفهوم التدقيق الداخلي والخارجي وأهدافهما.

**المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي**

لقد خصص هذا المطلب لعرض ماهية التدقيق الداخلي من خلال تناول أهم تعاريف التدقيق الداخلي وأهدافه وأنواعه.

**الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي**

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم التدقيق الداخلي حسب العديد من الباحثين منها:

**التعريف الأول:** هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشأها الإدارة للقيام بخدماتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** عرف حسب معهد المدققين الداخليين: "التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عملية الرقابة".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خلف عبد الله، الوردات التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 33-34.

<sup>2</sup> عبد الله مايو ويزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 201/09، ص 62.

**التعريف الثالث:** قدم معيار التدقيق الدولي رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" تعريفاً لوظيفة التدقيق الداخلي على أنها: "وظيفة في المؤسسة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المؤسسة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية".<sup>1</sup>

من خلال التعريفات السابقة الذكر، نجد أن التدقيق الداخلي عبارة عن: التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى تقديم خدمات تأكيدية وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة. بمعنى آخر، هو عملية تقييم منظمة ومنهجية لكافة أنشطة المؤسسة لضمان أنها تسير وفقاً للخطة الموضوعية، وتطبيقها لأفضل الممارسات، والتأكد من وجود ضوابط كافية لمنع الأخطاء والاحتيال.

### الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

لقد انحصر هدف التدقيق الداخلي في المراحل الأولى في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ونتيجة للتطور الحاصل عبر الزمن فقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي وأصبحت تتلخص في الآتي:

- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية.
- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى.
- التحقق من إتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية.
- الاستخدام الكفء والفعال للموارد.
- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

يمكن تركيز أهداف التدقيق الداخلي في هدفين رئيسيين هما كما يلي<sup>2</sup>:

- **هدف الحماية:** من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية وأن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها، وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال وأيضاً اختبار الرقابة الداخلية خاصة فيما

<sup>1</sup>IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISA610 « Using the Work of International Auditors », volume 1, New York, 2021 , p466.

<sup>2</sup> رغدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصاريف وأثرها على تعزيز نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2014، ص 23.

يتعلق بالفصل بين وظائف الاحتفاظ والتنفيذ والمحاسبة، كما يشمل هذا الهدف عملية تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل العمليات وعدم تكرار الأعمال.

- **هدف البناء:** ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمراقبة وتقديم النصح للإدارة، والتأكد من أن كل جزء من نشاط الخريطة التنظيمية للمؤسسة موضع مراقبة، وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة.

### الفرع الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

حدد الباحثون نوعين من أنواع التدقيق الداخلي هي: التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي ولكن البعض منهم أضاف أنواع أخرى هي تدقيق الالتزام والتدقيق الإداري تدقيق نظم المعلومات والتدقيق البيئي.

- **التدقيق المالي:** هو الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات ومصداقية القوائم المالية، فالمدقق الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بكفاية من الدقة.<sup>1</sup>

- **التدقيق التشغيلي:** هو الفحص النظامي لنشاطات المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار أهدافها، فهي بذلك تهدف إلى تحليل المخاطر والنقائص الموجودة إعطاء النصائح واقتراح التوصيات التي تكون على شكل خطط أو حتى استراتيجيات جديدة باختصار التدقيق العملي يحتوي على كل المهام التي من شأنها تحسين أداء المؤسسة.

- **تدقيق الالتزام:** ويقصد به تدقيق الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.

- **التدقيق الإداري:** ويشمل عليه تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المؤسسة ويتم فيه تقييم الأداء من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة والتحقق من مدى توافق الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة)، وكذلك يتم فيه الحكم على الكفاءة وترشيد الإنفاق، أي ضياع في استخدام الموارد الخاصة بالمؤسسة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر غير الضروري وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

<sup>1</sup> Jaques, renard treorie et pratique de l'audit interne les editions organisation, paris, France, 1996, p49.

- **تدقيق نظم المعلومات:** إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية صحيحة، كاملة ومفيدة في الوقت المناسب.
- **التدقيق البيئي:** يهدف التدقيق البيئي إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجهه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض وتحديد وتقييم المظاهر البيئية الموائية الضجيج المياه العائمة، حرق المخلفات المواد المسببة لتدهور طبقة الأوزون، التدخين، الحرارة والرطوبة العالية في المناطق الإنتاجية. فمن خلال التدقيق الداخلي يتم التأكد من أن المؤسسة عملت على الحفاظ على البيئة، وتحسين الأداء البيئي للمؤسسة وكذلك أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها.<sup>1</sup>

#### الفرع الرابع: مسؤوليات المدققين الداخليين

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفاعلية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته، وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي.

#### - مسؤوليات المدقق الداخلي:

لا شك أن إدارة التدقيق الداخلي كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة تتكون من مجموعة من الموظفين يشغلون مستويات إدارية مختلفة داخل الإدارة فيوجد في إدارة التدقيق الداخلي مدير الإدارة المشرف المدقق، ولا شك أن لكل واحد من هؤلاء الثلاثة مسؤولياته الخاصة، وإن مخرجات التدقيق الداخلي ماهي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم، وقيام كل واحد منهم بمسؤولياته تلك والتي يتم استعراضها فيما يلي:

#### - مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي:

يعتبر مدير التدقيق الداخلي حلقة الوصل بين التدقيق والإدارة العليا، وهو المسؤول الأول عن إدارة التدقيق الداخلي، ولكي يقوم بتمثيل دوره هذا، فإنه يتوجب عليه أن يضطلع بمجموعة من المسؤوليات والتي تم توضيحها فيما سبق بالمعيار الخامس من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، والتي من ضمنها تنسيق العمل مع التدقيق الخارجي، بما يضمن تغطية أشمل لنطاق العمل التدقيق، والتقليل بقدر الإمكان

<sup>1</sup> ايهاب النظيمي ابراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال الحداثة والتطور، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ص 23.

من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية التدقيق.<sup>1</sup>

- **مسؤوليات مشرف التدقيق (رئيس القسم):**

- مشرف التدقيق هو شخص موظف بإدارة التدقيق الداخلي يتولى المهام التالية:<sup>2</sup>
- مهنة الإشراف على أنشطة التدقيق الرئيسي، وتنسيق أعمال التدقيق مع المدققين وتوجيههم وتدريبهم.
- وضع وتطبيق وتحديث برامج التدقيق لكل مهمة تدقيق.
- التأكد أن أعمال التدقيق قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المدققين.
- متابعة توصيات إدارة التدقيق الداخلي إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك.
- التأكد من أن أعمال التدقيق تمت استنادا لمعايير التدقيق الداخلي.
- التدقيق في ملفات أوراق العمل في جميع مراحل التدقيق، والتأكد من أن ملفات التدقيق قد أنجزت بالاستناد إلى سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي الوارد في الدليل.
- التدقيق في مسودة تقرير التدقيق مناقشته مع مدير التدقيق الداخلي.
- القيام بالزيارات التقديرية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة، وإعداد التقارير عنها.
- أية مسؤوليات أخرى يكلف بها من قبل مدير التدقيق الداخلي.
- **مسؤوليات المدقق:**

يعتبر المدقق مسؤولاً عن تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي طبقاً لبرنامج التدقيق المعد لهذا الغرض من قبل مشرف التدقيق.

وعليه فإن على المدقق أن يقوم بالمسؤوليات الآتية:<sup>3</sup>

- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للتدقيق لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات التدقيق.
- وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة.

<sup>1</sup> امجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، العدد 51، 2002، ص 20.

<sup>2</sup> خلف عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 266.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002، ص 216.

- مراجعة المستندات والقيود الوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لهاذ.
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للتدقيق.
- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للتدقيق.
- الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الإدارة
- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع مفتشي المؤسسة.

### المطلب الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

خصص هذا المطلب لعرض ماهية التدقيق الخارجي من خلال تناول أهم تعريفات التدقيق الخارجي أهدافه وأنواعه.

### الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي

رغم تعدد التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي فإن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يهدف التدقيق إلى تحقيقها وفيما يلي نذكر بعضاً منها:

**التعريف الأول:** يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً انتقادياً منظماً قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** عرف Porter التدقيق الخارجي بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل والتي تتم وفقاً للمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط2، عمان، الأردن دار وائل للطباعة والنشر، 2002، ص 13.

<sup>2</sup> محمد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص 39.

كما تم تعريف التدقيق الخارجي بأنه: "نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة"<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق يمكننا القول بأن التدقيق الخارجي عملية منظمة يقوم بها شخص مؤهل ومستقل، تتضمن القيام بفحص انتقادي لدفاتر وسجلات الشركة محل التدقيق وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ثم إعداد تقرير يبين فيه المدقق الخارجي رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية لإيصال نتائج التقرير إلى الفئات المستفيدة من عملية التدقيق.

### الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

إن الأهداف المتوخاة من التدقيق هي إحدى الأهداف الكلية للشركة، وإذا ما نجح التدقيق في تحقيق أهدافها فهو بذلك يسمح في تحقيق الأهداف الكلية للشركة، وتتمثل أهداف التدقيق الخارجي في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- 1- **الوجود والتحقق:** يسعى المدقق الخارجي في الشركة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات؛
- 2- **الملكية والمديونية:** يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للشركة والخصوم هي التزام عليها، وبذلك تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها؛
- 3- **الشمولية أو الكمال:** أصبح من الضروري على نظام المعلومات المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت، وللوصول للشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والذي يعتبر من أهم أهداف التدقيق؛
- 4- **التقييم والتخصيص:** يهدف التدقيق إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد، الصحن أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الإسكندرية مؤسسة الشباب، 2004، ص 28.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 16-19.

5- **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام.

6- **إبداء رأي فني:** يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي عليه في إطار ما تمليه عملية التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والشركة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط، والهيكل التنظيمي.

### الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

بالإضافة إلى التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، توجد الأنواع أو التقسيمات الأخرى للتدقيق التي ينظر كل منها للتدقيق من جانب مختلف، وأهم هذه الأنواع هي:<sup>1</sup>

- **التدقيق القانوني:** أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **التدقيق التعاقدية (الاختياري):** الذي يقوم به محترف يطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تحديده سنويا.
- **الخبرة القضائية:** التي يقوم بها محترف يطلب من المحكمة.

<sup>1</sup> شاشورة مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2016-2017، ص 16.

### الفرع الرابع: مسؤوليات المدقق الخارجي

حسب المادة 59 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

وتتمثل مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يلي:<sup>1</sup>

- **مسؤولية مدنية (Responsabilité civile):** إن المدقق مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي والذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء؛
- **مسؤولية جنائية (Responsabilité pénale):** قد يجد المدقق نفسه مسؤولاً جنائياً، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:
  - تقديم معلومات كاذبة حول وضعية الشركة،
  - عدم احترام سر المهنة،
- **مسؤولية تأديبية (Responsabilité disciplinaire):** إذا أخل المدقق باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعني بالأمر إنذاراً، لوماً، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.

### المطلب الثالث: فعالية التدقيق المحاسبي

يعد التدقيق المحاسبي من الأساليب الخاصة بالرقابة بشكل عام، فهو يعد إجراء شائعاً يهدف إلى التحقق من صحة محاسبة المؤسسة.

### الفرع الأول: تعريف التدقيق المحاسبي

تنوعت مفاهيم التدقيق المحاسبي نذكر منها ما يلي:

- عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحص انتقائياً ومنظماً قصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص 57-58.

الوضع المالي لذلك المشروف في نهاية فترة زمنية ومدى تصورهما لنتائج أعماله من الربح وخسارة خلال تلك الفترة.<sup>1</sup>

- هي عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص كفؤ مؤهل ، والهدف من تدقيق الحسابات هو التقرير ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة، وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا وما شابه ذلك قد يقوم بتدقيق الحسابات موظف من داخل الشركة أو شخص آخر من خارج الشركة يعين أو يكلف خصيصا بالقيام بهذه المهمة وفي أعمال الشركات العادية يكون الهدف الأساسي من تدقيق الحسابات تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً وما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضعية الشركة بصورة صادقة.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي

يلعب التدقيق المحاسبي دورا رئيسيا للشركة في تقديم تحليل محايد للأداء المالي والإدارة المالية لها، إذ انه يساعد أصحاب المؤسسة وأصحاب المصالح على اتخاذ القرارات الصائبة، فالتدقيق المحاسبي الناجح والفعال يعد ضمانا للشفافية والموثوقية للشركة.

### 1. مفهوم فعالية التدقيق المحاسبي

بصفة عامة يتسم مفهوم الفعالية بالغموض والتباين، فيرى البعض Kahn و Katz أن الفعالية تتمثل في استمرارية المؤسسة وتفاعلها مع الظروف المحيطة، أما Hosenzweing و Kast أنها تمثل القدرة على تحقيق الأهداف، أما فعالية التدقيق المحاسبي فقد عرفها العديد من الباحثين بمجال التدقيق كل حسب وجهة نظره، حيث عرفتها فاطمة ناجي العبيدي "يقصد بها وسائل التدقيق وأدلتها التي تكفل لعملية، التدقيق أن تحقق الأهداف المرجوة من العملية التدقيقية والحماية من المخاطر ذات العلاقة"، أما حمزة يوسف أبو قبيع فقد عرفها بأنها: "اختيار أو تحديد أفضل الطرق التي يقوم بها المدقق من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمحددة مسبقا دون إهدار في الوقت وبأقل تكلفة وجهد" وعلى ضوء ما سبق يرى الباحثين أن فعالية

<sup>1</sup> زومري جليلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي العدد 14 ديسمبر 2015، ص 54.

<sup>2</sup> زاهرة عاطف زواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، عمان، دار الراية، 2009، ص 191.

التدقيق المحاسبي هي تفاعل مجموعة من العوامل القانونية والمهنية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وتؤدي بالضرورة إلى تحقيق الأهداف التي على أساسها تطلب المؤسسات خدمات المدقق لحيادية والمهنية. وفي الأخير يقصد بفعالية التدقيق عامة بمدى قدرة عملية التدقيق على تحقيق أهدافها<sup>1</sup>.

## 2. العوامل المؤثرة على فعالية التدقيق المحاسبي

اختلفت تقسيمات العوامل المؤثرة على فعالية التدقيق المحاسبي وفقا لتوجهات بحثية مختلفة، وقد ركزت الدراسات على جملة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق ومن أهمها:<sup>2</sup>

1. حجم مكتب التدقيق.
2. سمعة مكتب التدقيق.
3. مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة في مكتب التدقيق.
4. تخصص المدقق في مجال الصناعة.
5. مدة خدمة التدقيق.
6. أهمية عميل التدقيق.
7. أتعاب التدقيق.
8. المساءلة القانونية للمدقق.
9. استقلال وموضوعية المدقق.
10. تأهيل ومهارة.

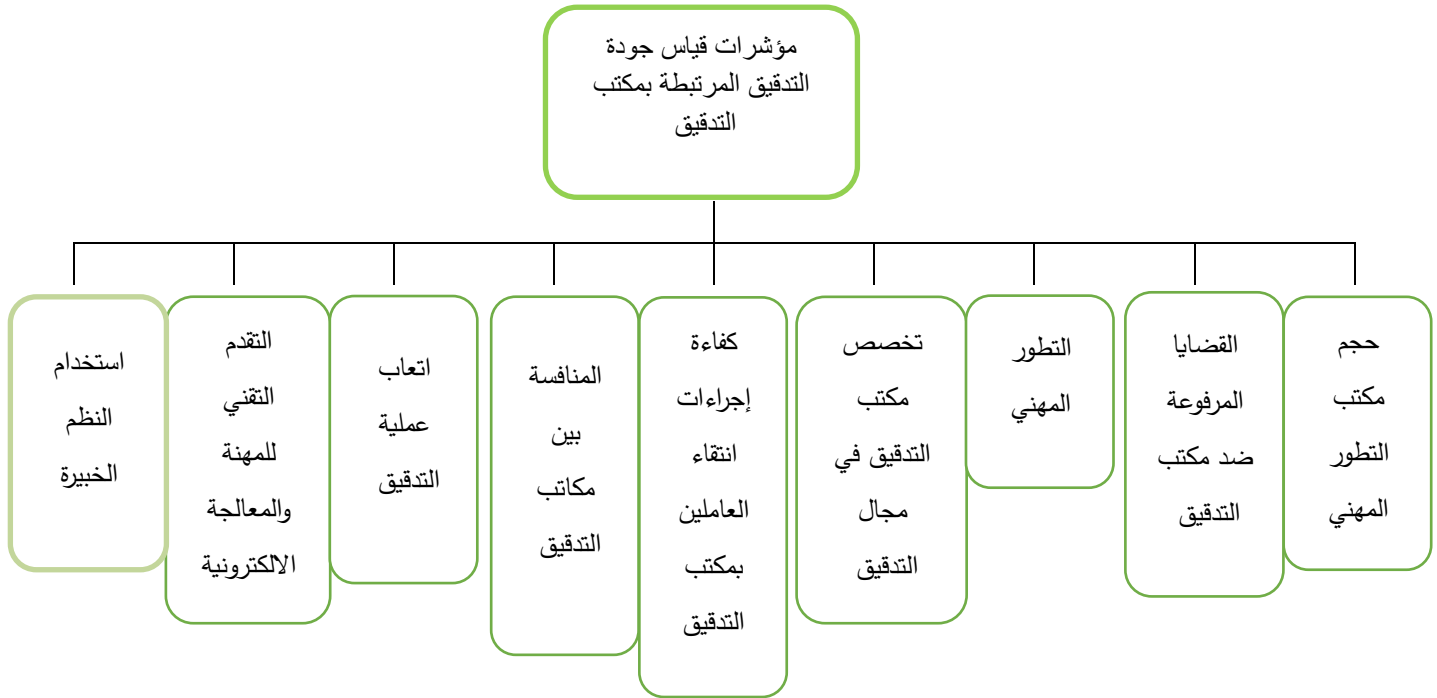
<sup>1</sup> قريظلي، محمد بوعزة عبد القادر أثر الامداد الرقابي للتدقيق الداخلي على فعالية التدقيق المحاسبي دراسة ميدانية: من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر مخبر التكامل الإقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر المجلد السابع، العدد 02 (أوت 2021 ص 5 ،

<sup>2</sup> عيسى، سمير كامل، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، 2008، ص 12-13.

وقد قسمت معايير جودة التدقيق وفقا لثلاث أبعاد كما يلي:

- مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق.

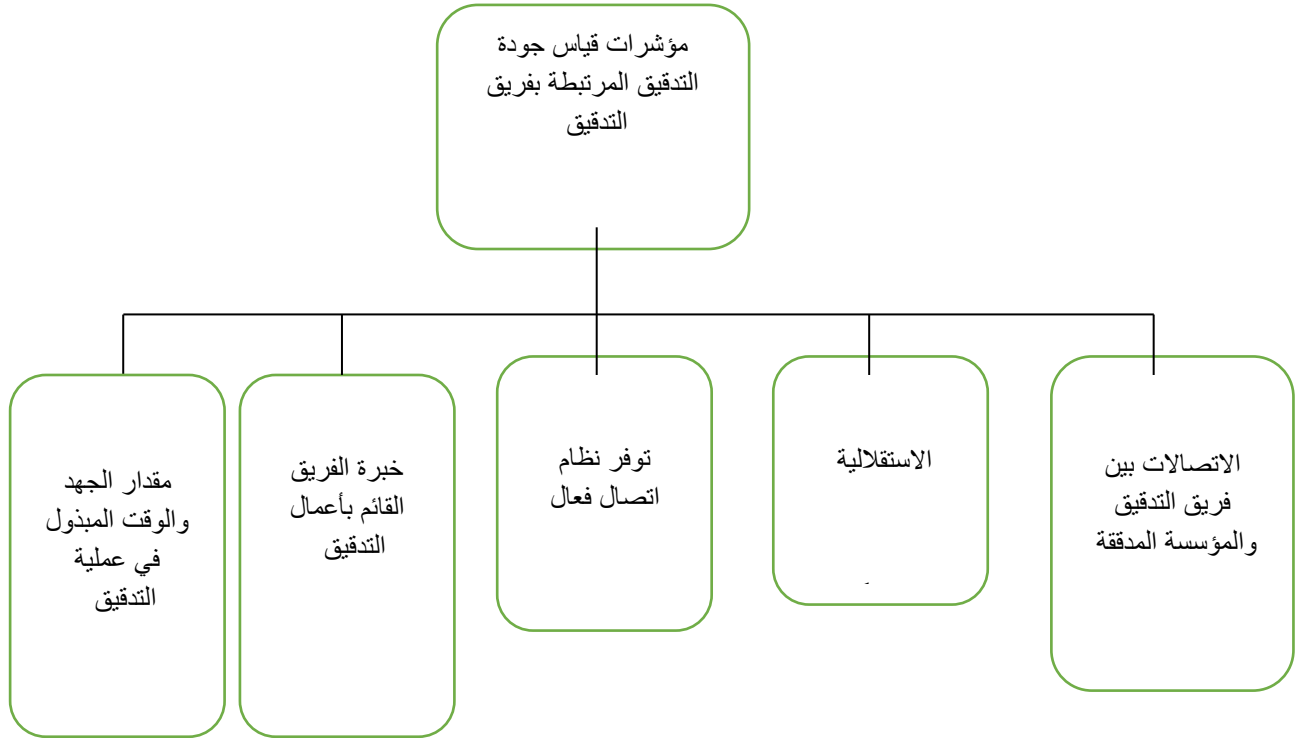
الشكل رقم (01- 01): مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق.



المصدر: لقوية سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل م د) في علوم التسيير (منشورة)، جامعة بائنة، 1، 2018-2019، ص 142.

- مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق

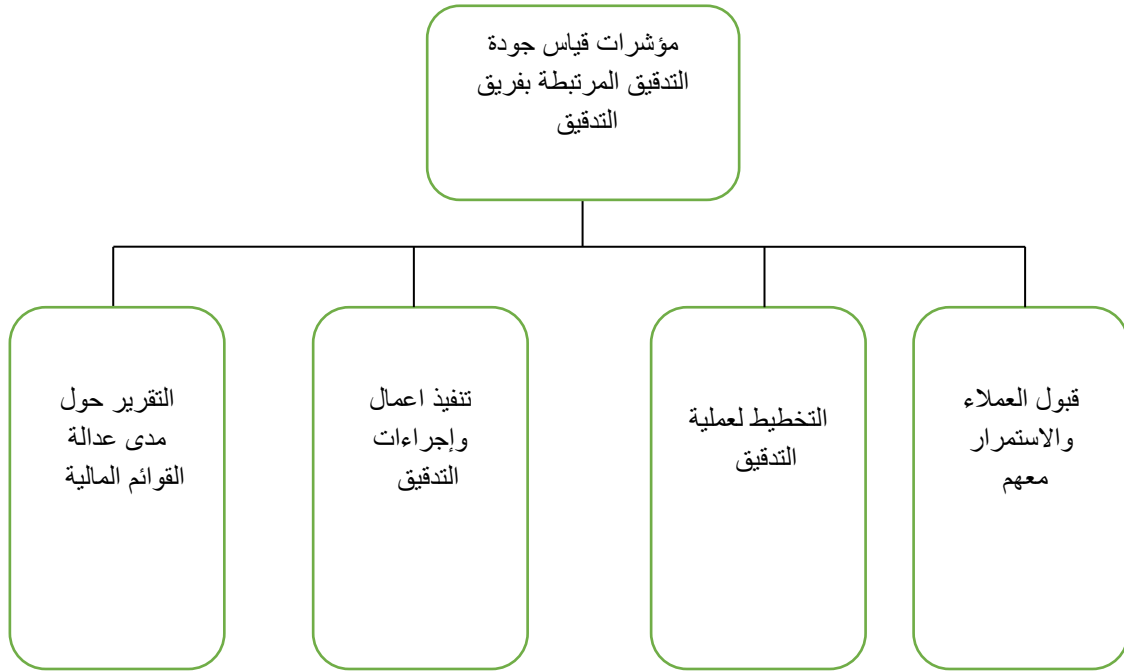
الشكل رقم (01-02): مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق.



المصدر: لقوية سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل م د) في علوم التسيير (منشورة)، جامعة باتنة1، 2018-2019، ص 135.

- مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق.

الشكل رقم (01-03): مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق.



المصدر: لقوية سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل م د) في علوم التسيير (منشورة)، جامعة باتنة 1، 2018-2019، ص 142.

## المبحث الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها على

### فعالية التدقيق المحاسبي

على الرغم من الاختلاف في استقلالية وأهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومتطلبات ممارسة المهنة، إلا أن هناك تعاون وتنسيق كبير بين جهودهما داخل المؤسسة، فقد أدت التطورات المتلاحقة التي شهدتها مهنة التدقيق إلى إتاحة الفرصة للتدقيق الداخلي للمساهمة في التدقيق الخارجي للقوائم المالية. إذ يعتبر أسلوب التدقيق الداخلي المطبق من قبل إدارة المؤسسة من خلال موظفيها من أهم العناصر التي تدخل ضمن نطاق عمل المدقق الخارجي، مما يستدعي التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي قصد إيجاد التعاون المطلوب بينهما، ويعتبر هذا التعاون مهما وضروريا للطرفين والمؤسسة على حد سواء، نظرا لتأثيره الإيجابي على أهداف كل منها بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: طبيعة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

يعتبر التدقيق الداخلي مكملًا للتدقيق الخارجي فبوجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة يصبح من الطبيعي أن يقوم المدقق الخارجي بتقييم صفات الانتظام والصدق للحسابات المقدمة إليه بشكل مختلف.

### الفرع الأول: مفهوم التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

المواءمة هي التكامل في العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي والتنسيق والتعاون اثناء تنفيذهما لمهامهما التدقيقية لاختزال الوقت وتلافي الازدواجية في الجهود للطرفين، وتوزيع العمل بما يضمن تحقيق الأهداف. ومن خلال علاقة وطبيعة الأداء، وفي مجال تكامل العلاقة مع المدقق الخارجي فان المدقق الداخلي يمكن أن يؤثر على الإجراءات التي ينفذها المدقق الخارجي إذ يعتمد الأخير على أعمال قد أداها المدقق الداخلي مسبقا أو أعمال تطلب منه مباشرة، ومن المؤكد يؤدي إلى تقليص حجم المهام والوقت اللازم لوضع تقرير تدقيق الحسابات الخارجي، شرط أن يتحلى المدقق الداخلي بأداب المهنة والاستقلالية والموضوعية وتنفيذ جميع الأعمال الملقاة على عاتقه، وعند فحص وتقييم اعمال ونظم التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي وبناء على نتائج الفحص التي يعتمد عليها المدقق الخارجي يمكن وضع تقرير ذو جودة بالاعتماد على تلك النتائج،

<sup>1</sup> واكر مريم، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2023/2022، ص 48.

أن تكامل العلاقة بينهما يسهل أو يصعب مهمة كل منهما حسب أعمالهم المقدمة (جودة أو عدم جودة التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي).

ان قيام المدقق الخارجي بمهمته بموضوعية كطرف خارجي وعمل المدقق الداخلي المهني المستقل، يؤدي الى موافقة عملهم المشترك وتحسين جودة تقارير التدقيق الخارجي<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أبعاد المواءمة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي (الاتصال والتعاون والتنسيق)

أ. الاتصال: يحتاج المدقق الخارجي لدراسة الخطة المؤقتة للمدقق الداخلي ومناقشتها مسبقاً عند التخطيط للاستفادة من عمل المدقق الداخلي حالة كون عمل المدقق هو أحد العوامل المحددة لطبيعة توقيت وإجراءات المدقق الخارجي.

ب. التدقيقية ومستويات الاختبار: هي الطرائق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص وأعداد التقارير.

ج. التعاون: تزداد فاعلية التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة، ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير المدقق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وان يتم إبلاغه باستمرار عن أي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر على عمل المدقق الخارجي وبالمثل يجب على المدقق الخارجي إعلام المدقق الداخلي بأي أمور مهمة قد تؤثر على عمله، وان الاهتمام بهذا التعاون هو لمحو سوء الفهم لهذه العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي في محيط الوحدات الاقتصادية.

د. التنسيق: أكد معهد المدققين الداخليين الأمريكي في المعيار رقم (550) على تنسيق التعاون والجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من حيث تبادل الأفكار والخدمات لتغطية العمليات، على المدقق الداخلي أن ينسق مع المدقق الخارجي وتحديد ما يطلب منه من بيانات لتسهيل مهمته توفيراً للوقت والجهد.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حسين علي محمد/وسام خلف نجرس مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد (10) العدد (2) 2020

ص 220 بغداد العراق 2019

<sup>2</sup> حسين علي محمد/وسام خلف نجرس ، مرجع سبق ذكره، ص 221

الفرع الثالث: علاقة العمل بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق المعيار الجزائري للتدقيق 610 (استخدام أعمال المدققين الداخليين):

نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 على إمكانية استعانة المدقق الخارجي أثناء أداء مهامه بأعمال المدقق الداخلي للمؤسسة محل التدقيق، فقد ابرز هذا المعيار طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

- في حال وجود مدقق داخلي داخل المؤسسة فالمدقق الخارجي مطالب بان يأخذ بأعمال المدقق الداخلي و ما يترتب عن ذلك من تأثير على إجراءات التدقيق الخارجي.
- أن هذه الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني والخبرة المهنية الكافيين بصفتهم مدققين داخليين.
- تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح.
- الاختلاف في الأهداف بين الوظيفتين لا يمنع من استخدام نفس الوسائل في تحقيقها.

- وظيفة المدقق الداخلي مرتبطة بالكيان أي أنها غير مستقلة بذاتها بينما وظيفة التدقيق الخارجي فهي مستقلة تماما عن الكيان و يتحمل صاحبها المسؤولية الكاملة عن الرأي الذي يبديه بغض النظر عن استغلال أعمال المدقق الداخلي.

**المطلب الثاني: مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين فعالية التدقيق المحاسبي**

يحقق التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلى تدفق المنافع لكلا الطرفين وللمنشأة، حيث يستفيد المدقق الخارجي من المدقق الداخلي بشكل رئيس عند فهمه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتحديد حجم وتوقيت الإجراءات الواجب عليه اتخاذها، كما ويستفيد المدقق الداخلي بشكل رئيس من الاحتكاك

<sup>1</sup> المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، صص 4-5.

بالمدقق الخارجي وبالتالي زيادة خبرته ومعرفته وتطوير أساليب التدقيق الداخلي، وتلافي الثغرات التي يكتشفها المدقق الخارجي في نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

إن وجود علاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ووجود تنسيق مناسب بين أعمالهما يجلب العديد من المزايا نذكر منها يلي:

#### - تعزيز الكفاءة نظرا لتباين نقاط القوة لكل طرف

نظرا لتباين مسؤوليات الطرفين وقضاء المدقق الداخلي وقته في نفس المنشأة وبالتالي يكون لديه فهم أفضل وامتعمق وخبرة أوسع عن عمل وثقافة وبيئة المنشأة فهو يلاحظ الأحداث بشكل أسرع من المدقق الخارجي بينما يتعامل المدقق الخارجي مع العديد من العملاء وتعرض عليه العديد من القضايا المالية والتدقيقية المتنوعة فهو أقدر على اكتشاف وحل القضايا التي تعتبر غير مألوفة للمدقق الداخلي.

#### - التنسيق المناسب بين الطرفين يجنب تكرار العمل:

ففي حالة عدم وجود تنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي يتم تكرار الأعمال والمهام وبذل الجهد وإضافة الوقت بدون فائدة.

#### - تغطية أفضل للعمل:

إن التغلب على تكرار العمل يتيح الوقت والموارد لتغطية أمور مهمة وضرورية في التدقيق.

#### - تخفيض التكلفة:

إن التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يوفر من الوقت والجهد الذي يقضيه المدق الخارجي في تكرار نفس العمل وبالتالي يقلل من ساعات العمل والأتعاب.

#### - فهم أفضل لأعمالها

إن تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساعد على مناقشة الخطط ونتائج الأعمال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وبالتالي فإن ذلك يعمل على فهم أوضح وأفضل للتدقيق ومتطلباته.

<sup>1</sup> رغبة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، ص 78.

## المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة ومناقشتها

سوف نتناول في هذا المبحث الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، فقد تم التنوع فيها من دراسات عربية وأخرى أجنبية، لذا قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، المطلب الأول تم فيه عرض الدراسات السابقة باللغة العربية والمطلب الثاني الدراسات السابقة باللغة الأجنبية والمطلب الثالث عرضنا أوجه التشابه والاختلاف للدراسات السابقة مع دراستنا الحالية وإبراز القيمة المضافة للدراسة.

## المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

سنقوم بعرض أهم الدراسات السابقة باللغة العربية وفق التسلسل الزمني، والمتمثلة فيما يلي:

- **دراسة قريتي محمد، بوعزة عبد القادر، 2021 بعنوان:** "أثر الإمداد الرقابي على فعالية مكاتب التدقيق المحاسبي في الجزائر"، حيث وضعت إشكالية الدراسة على النحو التالي: فيما يتجلى أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي؟ وتكمن أهمية البحث في دراسة عناصر الفعالية للتدقيق المحاسبي، لذلك قام الباحثان بتصميم إستبانه إلكترونية وزعت على حجم العينة 110 مفردة تم اختيارهم عشوائياً، واعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدراك العينة لأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كان إيجابياً، بالإضافة إلى وجود أثر لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتخطيط عملية التدقيق ووضع البرامج على فعالية التدقيق المحاسبي.
- **دراسة اميرة بوباظة، 2022 بعنوان:** "اثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر من وجهة نظر مدقي الحسابات في الجزائر"، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تصميم استبانة لجمع البيانات وزعت على المدققين الداخليين والخارجيين في الجزائر وخلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:
  - وجود اثر ذو دلالة إحصائية اثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المؤسسة بالمقابل غياب هذا الأثر في مجال تقييم دراسة نظام الرقابة الداخلية.
  - إدراك المدققين الداخليين والخارجيين لأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كان ايجابياً.
- **دراسة واکر مريم، 2023 بعنوان:** "دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية"، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي، والمنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل وإجراء دراسة ميدانية باستخدام أداة

الإستبيان، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين في المكتب، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية)، كما أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

#### المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية

##### • دراسة (EyaNidhalAhlem NOUBBIGH, 2013): بعنوان

« Interdépendance entre audit interne et audit externe et leurs impacts sur la qualité du reporting financier dans le contexte tunisien »

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة اثر التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة المعلومة المنتجة في السياق التونسي، تطوير شبكة تحليل للمعايير التي يعتمد عليها محافظ الحسابات من اجل الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وإجراء دراسة ميدانية باستخدام أداة الإستبيان، وقد خلصت هذه الدراسة إلى:

- الميزانية المخصصة لوظائف التدقيق الداخلي والاستثمارات التي يتحمل المدققون الداخليون مسؤولية القيام بها من حيث البرمجيات والتطبيقات، لا تعتبر ذات أهمية في نظر المدققين الخارجيين التونسيين.
- من ناحية أخرى، يهتم هؤلاء المدققون أكثر بموضوعية المدقق الداخلية، وكفاءتها، وخاصة الشهادات المهنية، والأهمية يتم منحها من خلال تقدير الإدارة، فجودة العمل التي تم إثباتها من خلال فعالية المراجع الداخلي هي الأرضية الصلبة التي يعتمد عليها المدققون الخارجيون للقيام بعملهم.

##### • دراسة (Khaled Ali Endaya, 2014): بعنوان

« Coordination and cooperation between internal and external auditors »

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز منافع التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وقد تبني الباحث في هذا المقال المنهج الوصفي لتحقيق أهداف هذه الدراسة، وخلصت إلى أن التكامل والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في المؤسسة يؤثر ويتأثر بعلاقتهم بالأطراف الأخرى للحكومة في المؤسسة.

#### المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة

الفرع الأول: تحليل الدراسات السابقة

- من حيث المحتوى: اتخذت دراسة كل من (امير بوباطة 2022)، (قريتلي محمد 2021) ودراسة (واكر مريم 2023) توجهات بحثية متشابهة فقد تناولت اثر التكامل بين كل من التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي أو فعالية التدقيق المحاسبي في حين اتخذت دراسة NOUBBIGH (2013 Eya Nidhal Ahlem) توجهها بحثيا ركزت فيه على مساهمة التدقيق الداخلي والخارجي كآليات رقابية في تحسين جودة التقارير المالية.
- أما دراسة ( khaled Ali Endaya 2014) فقد أخذت توجهها آخر ركزت فيه على مدى فعالية التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين لتحسين مهام التدقيق بالإضافة إلى تعزيز الحوكمة.
- من حيث المنهج: تبنت معظم الدراسات المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت كل من دراسة اميربوباتة 2022 (قريتلي محمد 2021) ودراسة (واكر مريم 2023) على الاستبيان الموزع على عينة الدراسة (الممارسين لمهنة التدقيق) أي أن هذه الدراسات استخدمت نفس الأداة (الاستبيان) ونفس المجتمع (ممثلا في ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر).
- أما بالنسبة لدراسة NOUBBIGH (2013 Eya Nidhal Ahlem) فقد جمع الباحث بين أداتي المقابلة والاستبيان وتم تحليل نتائج الاستبيان ببرنامج PANELS 2014 في حين ان دراسة (Khaled 2014, Ali Endaya) فقد تبني الباحث منهجا وصفيا تحليليا (دراسة نظرية تحليلية)
- من حيث النتائج: خلصت هذه الدراسات إلى نتائج متشابهة والمتمثلة في أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثره الكبير على فعالية التدقيق المحاسبي، باستثناء دراسة NOUBBIGH (2013 Eya Nidhal Ahlem) التي تركزت نتائجها على جودة المعلومات المحاسبية والمالية (جودة الافصاح).

الفرع الثاني: أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة

- استخدمت الدراسات السابقة في إثراء الجانب النظري للدراسة من خلال تقديم نظريات والتفسيرات المختلفة حول تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي وقد أفادنا ذلك في ضبط المتغيرات وتحديد الأدوات المناسبة، وأبعاد الدراسة بما يخدم أهداف بحثنا.
- اختيار المنهج المناسب لموضوع البحث حيث أن اغلب الدراسات تبنت المنهج الوصفي التحليلي بهدف إبراز أهم المفاهيم وجمع البيانات والمعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة والإلمام بها وتحليلها وتفسيرها لاستخلاص النتائج النظرية للدراسة.

## الفرع الثالث: القيمة المضافة للدراسة

ويمكن توضيح أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كما يلي:

- تتفق أهداف الدراسة الحالية مع أهداف دراسة "قريتلي محمد 2021" في الجمع بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وجودة التدقيق في علاقة واحدة بحيث أن الدراسة الحالية تهدف إلى التعرف على الدور الذي يمكن تساهم به هاته العلاقة في تحسين فعالية التدقيق المحاسبي.
- تشترك الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في بعض خصائص العينة، فقد تناولت دراسة "قريتلي محمد 2021" أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر وهو ما يتفق مع دراستنا الحالية سواء من حيث الفئة المستهدفة (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر)
- اعتمدت كل من دراسات (امير بوباظة 2022)، (قريتلي محمد 2021)، (واكر مريم 2023) على أداة الاستبيان أو المقابلات الشخصية، وهو ما سنعتمده في الدراسة الحالية وذلك باستخدام أداة الاستبيان من أجل الحصول على الردود من المستجوبين.

**خلاصة الفصل الأول:**

من خلال الفصل الأول تبين لنا ان وظيفة التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي وسيلة من وسائل الرقابة الموضوعية للمؤسسة غرضها التأكد من دقة وفعالية الانظمة والاجراءات المتبعة من اجل رفع التقارير للإدارة عن نقاط الضعف والكشف عن حالات الغش والاختفاء لمختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية للمؤسسة مما يؤدي الى زيادة قيمة ومصداقية القوائم المالية.

ان فعالية التدقيق المحاسبي مرتبطة ارتباطا وثيقا بمدى التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فكلما كان التنسيق بينهما عاليا ادى ذلك الى تحسين جودة التدقيق المحاسبي وبالتالي اعطاء صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة وصحة حساباتها.

## الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لأثر العلاقة التكاملية بين  
التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق  
المحاسبي

## المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي من هذا المبحث في توضيح المنهجية المتبعة في إجراء الدراسة الميدانية وتصميمها، من خلال تقديم وصف مفصل للطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة (منهجية الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة فيها)، بالإضافة إلى أداة الدراسة وطرق ومراحل إعدادها والتأكد من صدقها الظاهر والباطن وأخيرا المعالجة الإحصائية اللازمة لتحليل البيانات الخاصة بالدراسة.

### المطلب الأول: الطريقة والأدوات

تطرقنا من خلال هذا المطلب الى تحديد مجتمع الدراسة بالإضافة لتحديد العينة، وأدوات جمع البيانات.

#### 1. مجتمع وعينة الدراسة:

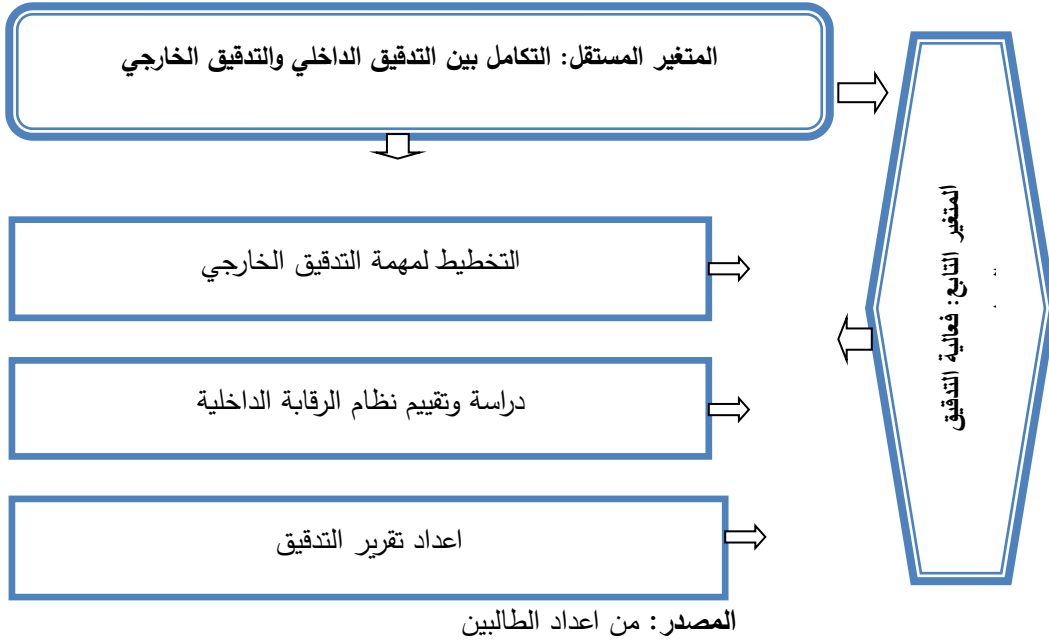
بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين العاملين في الجزائر.

تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تم التواصل مع العديد من المبحوثين عن طريق عدة وسائل كالمقابلة مع مسؤولي مكاتب التدقيق، أو عبر الاتصال الهاتفي، واستعمال البريد الإلكتروني بالإضافة إلى وسائل التواصل الاجتماعي Linkdin والتأكيد على الإجابة عن كل فقرات الاستبانة بكل موضوعية، وقد امتدت الدراسة لفترة شهرين وتحصلنا على 40 رد عن الاستبانة الموجهة للمبحوثين، من بينها (30) استبانة فقط صالحة للتحليل، وذلك بعد معاينتها والتأكد من جدية المبحوثين في الإجابة عن الأسئلة وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي المتخصص، وبالتالي فحجم العينة النهائي والمعتمد في الدراسة هو (n=30)

#### 2. متغيرات الدراسة

قمنا بصياغة نموذج يربط المتغير المستقل المتمثل في التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، مع المتغير التابع المتمثل في فعالية التدقيق المحاسبي، حيث تم اختيار أبعاد كلا من المتغيرين المستقل والتابع بناء على الدراسات السابقة المبينة في الفصل الأول (الادبيات التطبيقية).

الشكل رقم (02-04): نموذج الدراسة



3. أدوات جمع بيانات الدراسة الميدانية

يتطلب استخدام أي منهج علمي الاستعانة بجملة من الأدوات والوسائل المناسبة، التي تمكن الباحث من الوصول إلى البيانات اللازمة، حيث يستطيع من خلالها معرفة واقع أو ميدان الدراسة، لذا اعتمدنا في دراستنا على الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة والتي تعد من أكثر الأدوات الملائمة لإجراء مثل هذه الدراسات.

➤ الاستبيان:

تم تصميم أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة التي أعدت خصيصا من أجل الوصول إلى نتائج علمية حول الإشكالية الرئيسية لموضوع البحث، ولقد تم تصميمها وفقا لفرضيات الدراسة بما يمكن من معالجة الإشكالية، بحيث تحتوي فقراتها على مجموعة من الأسئلة التي وبمجرد إجابة مفردات العينة عليها نكون قد تحصلنا على المعلومات الأولية والبيانات اللازمة لمتطلبات الدراسة.

➤ تصميم أداة الدراسة: لقد تم الاعتماد على الإطار النظري والدراسات الأكاديمية والمهنية السابقة القريبة من موضوع الدراسة لتصميم استمارة استبيان، تم اعتماد مقياسي ليكارت الخماسي، وفي ما يلي تفصيل أكثر حول المقياس:

• مقياس ليكارت الخماسي:

يستخدم في قياس الاتجاهات حيث في ظلّه يقوم المستجوب بتحديد درجة الموافقة أو عدم الموافقة على مجموعة من العبارات التي تتعلق بالسؤال ويتكون سلم "Likert" من خمس درجات بالنسبة لمقياس "ليكارت الخماسي"<sup>1</sup> يكون مجال المتوسط المرجح كما هو موضح فيما يلي:

جدول رقم (02-01): يوضح قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له

مدى التأثير	المتوسط المرجح	المستوى
غير موافق بشدة	من 1.00 إلى 1.79	منخفض جدا
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59	منخفض
محايد	من 2.60 إلى 3.39	متوسط
موافق	من 3.40 إلى 4.19	مرتفع
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات السابقة

➤ محتوى الاستبيان في شكله النهائي

بناء على الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المشرف والمحكمين، كانت هيكلية الاستبانة في شكلها النهائي مكونة من العناصر التالية:

- الجزء الأول: يتضمن البيانات الشخصية للمستجوبين.
- الجزء الثاني: يهدف الى قياس أثر التكامل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي، ويشمل محورين:

<sup>1</sup>مقياس ليكارت: وهو مقياس يعبر عن ردود تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض في آراء أفراد عينة الدراسة حول كل الفقرات التي تناولها الاستبيان.

يتم الحصول على المستويات في الجدول رقم (02-02) من خلال حساب طول الفترة وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5 حيث تمثل 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة، من 2 إلى 3 مسافة، من 3 إلى 4 مسافة، من 4 إلى 5 مسافة)، و 5 تمثل عدد الاختبارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.8.

➤ المحور الأول: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

➤ المحور الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي

الجدول رقم (02 - 02): أبعاد ومحاور الاستبانة

أرقام الفقرات	الأبعاد	المحور
من 1 الى 5	التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
من 1 الى 7	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	
من 1 الى 5	اعداد تقرير المدقق الخارجي	
من 1 الى 5	استقلالية المدقق الخارجي	فعالية التدقيق المحاسبي
من 1 الى 5	كفاءة المدقق الخارجي	
من 1 الى 6	مسؤولية المدقق الخارجي	

المصدر: من إعداد الباحثان

### المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية

سيتم ضمن هذا المطلب الاستعانة بعدة أساليب في المعالجة الإحصائية كما سنقوم باختبار الاتساق الداخلي واختبار الثبات.

#### 1. الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد جمع البيانات من الاستبيانات الموزعة قمنا بإجراء التحليل الإحصائي لهذه البيانات بالاستعانة ببرنامج Excel الخاص بتطبيقات جداول البيانات، وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). لمعالجة البيانات وتحليلها وشملت عملية التحليل ومعالجة للبيانات استخدام العديد من الأساليب والاختبارات والمقاييس حسب متغيرات الدراسة، وسنلخص هذه الأساليب كالاتي:

✓ التكرارات والنسب المئوية

✓ المتوسط الحسابي المرجح

✓ الانحراف المعياري "Standard Deviation"

✓ اختبار الاتساق الداخلي (معامل الارتباط بيرسون) (Coefficient Corrélation Pearsons)

✓ اختبار الثبات (معامل ارتباط ألفا-كرونباخ) "Alpha Cronbach"

✓ اختبار T للعينات المستقلة (Test T Pour échantillons Indépendants)

✓ الانحدار الخطي.

## 2. صدق أداة الدراسة

للتأكد من صدق الاستبانة قمنا باستخدام طريقتين:

### 1.2. الصدق الظاهري لأداة الدراسة (التحكيم):

بهدف ضمان صدق أهداف الدراسة تم التأكد في البداية من صدقها الظاهري، حيث قمنا بالاستعانة ببعض الأساتذة المحكمين للتأكد من ثبات أداة القياس وقد بلغ عددهم (3) محكمين للتحقق من مدى صلاحيتها، وبناء على رأي هؤلاء قمنا بإجراء التعديلات المطلوبة لتصبح الاستبانة في صورتها النهائية وصالحة للقياس (قائمة المحكمين في الملحق رقم ...).

### 2.2. اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

لقد تم حساب صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

أولاً: التخطيط لمهمة التخطيط الخارجي

الجدول رقم (02-03): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مدى استقلالية المدقق الداخلي من خلال موقعه في الهيكل التنظيمي للمؤسسة قبل الاعتماد على عمله	0,721**	0,000
02	يفحص المدقق الخارجي برامج التدقيق الداخلي عند التخطيط لمهمته	0,776**	0,000
03	يقدم المدقق الداخلي قاعدة المعطيات التي يمتلكها للمدقق الخارجي من أجل وضع خطة لمهمة التدقيق	0,570**	0,003
04	يساهم المدقق الداخلي في توفير الوقت والجهد والتكلفة عند التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي	0,483**	0,001
05	يقوم المدقق الخارجي بتنسيق برنامج عمله مع برنامج المدقق الداخلي	0,703**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (02-03) صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الاول، والذي يبين أن كل معاملات الارتباط المبينة في الجدول دالة من الناحية الإحصائية عند مستوى المعنوية (5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية (sig) الخاصة بمعاملات الارتباط لجل فقرة أقل من القيمة الحرجة 0.05، بالإضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط الخطي المحسوبة أكبر من 50%، وعموما تعتبر فقرات البعد الأول من المحور الأول متسقة داخليا وصادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم(02- 04): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير وأوراق عمل المدقق الداخلي لفهم نظام الرقابة الداخلية	0,542**	0,002
02	يعتمد المدقق الخارجي على نتائج اعمال المدقق الداخلي في تقويم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي	0,574**	0,001
03	يقوم المدقق الخارجي بالإجراءات الرقابية التي قام بها المدقق الداخلي	0,510**	0,004
04	يقوم المدقق بتحديد مدى حجم وعمق الفحوصات حول نظام الرقابة الداخلية بناء على نتائج اختبارات المدقق الداخلي لهذا النظام	0,625**	0,000
05	يقوم المدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف	0,412*	0,024
06	يساعد التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمجال تقييم نظام الرقابة الداخلية في حماية ممتلكات المؤسسة	0,510**	0,004
07	يتعاون المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي في تقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة	0,444*	0,014

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (02-04) صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني "دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية"، والذي يبين أن كل معاملات الارتباط المبينة في الجدول دالة من الناحية الإحصائية عند مستوى المعنوية (5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية (sig) الخاصة بمعاملات الارتباط لجل فقرة أقل من القيمة الحرجة 0.05، بالإضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط الخطي المحسوبة أكبر من 50%، وعموما تعتبر فقرات البعد الثاني من المحور الأول متسقة داخليا وصادقة لما وضعت لقياسه.

ثالثا : إعداد تقرير المدقق الخارجي

الجدول رقم(02-05): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات إعداد تقرير المدقق الخارجي

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي لتحديد المشاكل الموجودة داخل المؤسسة	0,682**	0,000
02	يتأكد المدقق الخارجي من تضمن تقرير المدقق الداخلي للنتائج المهمة والتوصيات القابلة للتطبيق	0,448*	0,013
03	يتابع المدقق الداخلي التحفظات المرفوعة في تقرير المدقق الخارجي ويسهر على تصحيحها بالتنسيق مع المصالح المعنية	0,647**	0,000
04	يشير المدقق الداخلي في تقريره النهائي الى مختلف تحفظات المدقق الخارجي والتي لم تعالج بعد	0,675**	0,000
05	يتابع المدقق الخارجي مدى استجابة مجلس الادارة للتوصيات المقدمة في تقرير التدقيق الداخلي	0,699**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول رقم (02-05) صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث "اعداد تقرير المدقق الخارجي"، والذي يبين أن كل معاملات الارتباط المبينة في الجدول دالة من الناحية الإحصائية عند مستوى المعنوية (5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية (sig) الخاصة بمعاملات الارتباط لجل فقرة أقل من القيمة الحرجة 0.05، بالإضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط الخطي المحسوبة أكبر من 50%، وعموما تعتبر فقرات البعد الثالث من المحور الأول متسقة داخليا وصادقة لما وضعت لقياسه.

## رابعاً: استقلالية المدقق الخارجي

الجدول رقم (02- 06): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات استقلالية المدقق الخارجي

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	التعيين عن طريق الجمعية العامة او المحكمة يزيد من استقلالية المدقق الخارجي	0,789**	0,000
02	التزام المدقق الخارجي بحالات الموانع والتنافي يرفع من حياده المهني ما يجعله يصرح دون أي ضغط في حالة وجود غش او اخطاء	0,476**	0,008
03	تكوين علاقات بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة يمكن ان يؤثر سلبياً على تصريحه في حالة وجود غش او خطأ	0,889**	0,000
04	استعانة المدقق الخارجي بتقرير المدقق الداخلي يحد من استقلاليته	0,681**	0,000
05	عدم وجود أي ضغوطات على مهام المدقق الخارجي من مجلس الإدارة او الملاك يؤثر إيجاباً على استقلاليته	0,594**	0,001

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول رقم (02- 06) يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات استقلالية المدقق الخارجي تراوحت ما بين 0,476 و0,889 وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

## خامسا: كفاءة المدقق الخارجي

الجدول رقم (02-07): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات كفاءة المدقق الخارجي

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	قيام المدقق الخارجي بمهام لا يتمتع فيها بالتأهيل والخبرة الكافية يؤثر سلبا على فعالية التدقيق الخارجي	0,616**	0,000
02	يساهم التدريب المهني المستمر للمدقق الخارجي في ممارسة مهامه بجودة عالية	0,692**	0,000
03	تحكم المدقق الخارجي في الوسائل التكنولوجية يساهم في رفع كفاءته المهنية	0,633**	0,000
04	يواكب المدقق الخارجي المستجدات الحاصلة في ميدان المحاسبة والتدقيق فيما يخص التشريعات والمعايير المهنية	0,551**	0,002
05	يحرص المدقق الخارجي في اختياره أعضاء فريقه على الكفاءة العلمية والمهنية	0,616**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (02-07) يتضح أن قيم معامل الارتباط لعببارات كفاءة المدقق الخارجي تراوحت ما بين 0,551 و0,692 وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

## سادسا: مسؤولية المدقق الخارجي

الجدول رقم (02-08): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات مسؤولية المدقق الخارجي

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية التأديبية في حالة عدم اكتشافه للأخطاء والتجاوزات التي يرتكبها مجلس الإدارة والموظفين	0,700**	0,000
02	يعد المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأيه المهني على الرغم من استعانتة بالمدقق الداخلي	0,594**	0,001
03	يقوم المدقق الخارجي بوضع برنامج التدقيق والإشراف عليه بطريقة مباشرة وتحمل مسؤوليته المهنية اتجاه العميل	0,621**	0,000
04	يجب على المدقق الخارجي في حالة وجود مخالفات تبليغ مجلس الإدارة من أجل معالجتها	0,448*	0,013
05	في حالة إبلاغ مجلس الإدارة بوجود مخالفات وإذا لم يتم معالجتها يجب على المدقق الخارجي اطلاع وكيل الجمهورية	0,706**	0,000
06	يجب محاسبة المدقق الخارجي جزائيا في حالة تعمدته الموافقة على بيانات غير صحيحة في القوائم المالية	0,367*	0,046

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (02-08) صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث "مسؤولية المدقق الخارجي"، والذي يبين أن كل معاملات الارتباط المبينة في الجدول دالة من الناحية الإحصائية عند مستوى المعنوية (5%)، حيث أن القيمة الاحتمالية (sig) الخاصة بمعاملات الارتباط لجل فقرة أقل من القيمة الحرجة 0.05، بالإضافة إلى أن أغلب معاملات الارتباط الخطي المحسوبة أكبر من 50%، وعموما تعتبر فقرات البعد الثالث من المحور الثاني متسقة داخليا وصادقة لما وضعت لقياسه.

## ثبات أداة الدراسة:

للتأكد من ثبات أداة الدراسة والذي يعني استقرار هذه الأداة وعدم تناقض عباراتها بمعنى قدرتها على الحصول على نفس النتائج في حالة ما إذا أعيد توزيعها على نفس العينة تحت نفس الظروف، حيث

تم إجراء اختبار الثبات باعتماد طريقة معامل Alpha Cronbach<sup>1</sup>، لقياس مدى الاتساق والتناسق في إجابة الأفراد المستجوبين.

ويدل ارتفاع قيمة المعامل على ارتفاع درجة الثبات وبالمقابل فان القيم الأقل من 60% فهي تدل على انخفاض درجة الثبات، وبعد حسابنا لمعاملات الثبات بلغت قيمة معامل الثبات الكلي للاستبانة (0.729) وهي قيمة مرتفعة وأكبر تماما من مستوى القبول (0.60)، وهذا ما يجعلها صالحة ومناسبة لجميع الفقرات الخاصة بالدراسة. والجدول رقم (02-09) يوضح معامل الثبات لمحاور وأبعاد الدراسة:

جدول رقم (02-09): معامل ألفا كرونباخ لكل محور

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
التخطيط لمهمة التخطيط الخارجي	05	0.654
دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	07	0.541
إعداد تقرير المدقق الخارجي	05	0.590
<b>التكامل بين مهنة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي</b>		
استقلالية المدقق الخارجي	05	0.646
كفاءة المدقق الخارجي	05	.0470
مسؤولية المدقق الخارجي	06	.0583
<b>فعالية التدقيق المحاسبي</b>		
<b>المجموع</b>	<b>33</b>	<b>0.729</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

<sup>1</sup>ألفا كرونباخ: هو مقياس لقياس صدق وثبات الاستبيانات، أي الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان.

## المطلب الثالث: تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

بهدف إعطاء صورة واضحة لعينة المبحوثين المستهدفة من الدراسة تم ترتيب البيانات وتبويبها في هذا العنصر بناء على مجموعة من المتغيرات النوعية تتعلق بمسؤول مكتب التدقيق سواء محافظ حسابات أو خبير محاسبي، وهي كالتالي:

## 1. المستوى التعليمي:

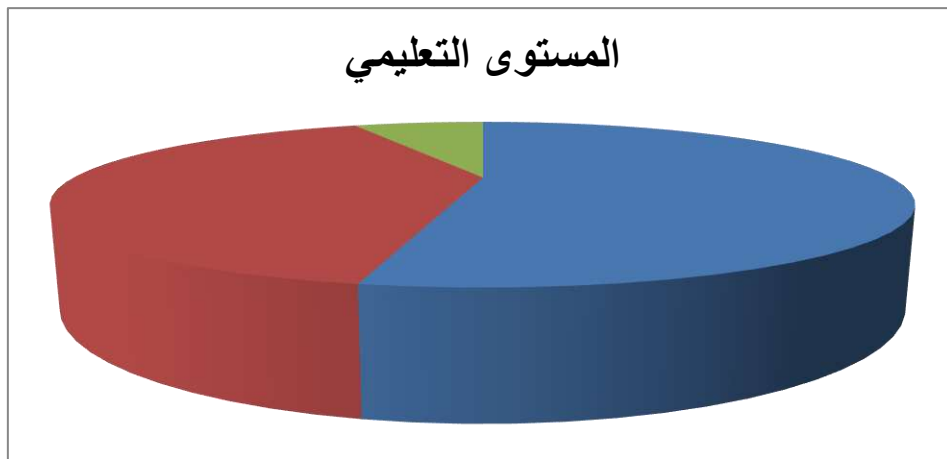
جدول رقم (02-10): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	المستوى التعليمي
53.3%	16	ليسانس
40%	12	ماستر/ ماجستير
6.7%	2	شهادات أخرى
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أن أغلبية عينة الدراسة متحصلين على شهادة ليسانس بنسبة 53.3%، ثم تليها نسبة الأفراد المتحصلين على شهادة ماستر وذلك بنسبة 40%، وفي الأخير تأتي نسبة 6.7% من الأفراد المتحصلين على شهادات أخرى. يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-05): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



2. الوظيفة الحالية:

جدول رقم (02- 11): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

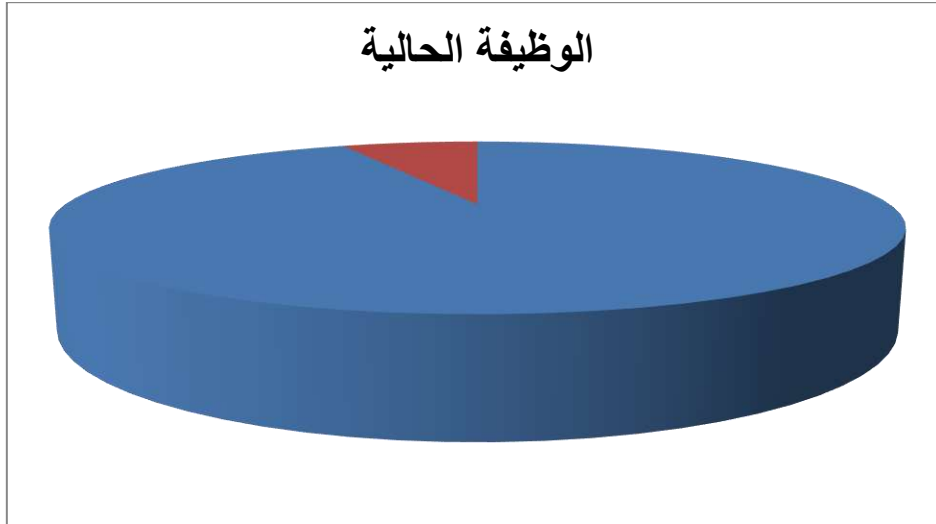
الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	28	93.3%
خبير محاسبي	2	6.7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة يندرجون ضمن وظيفة محافظ حسابات بنسبة 93.3%، ثم تليها فئة الأفراد الذين لديهم وظيفة خبير محاسبي وذلك بنسبة 6.7%.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02- 06): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية



3.الخبرة المهنية

جدول رقم (02-12): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

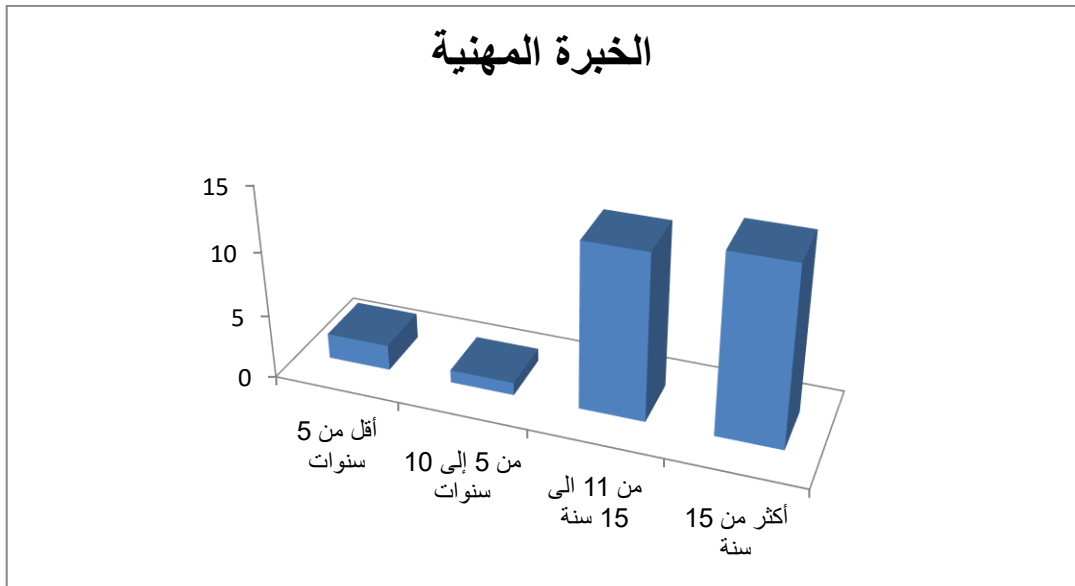
النسبة	التكرار	الخبرة المهنية
%6.7	2	أقل من 5 سنوات
%3.3	1	من 5 إلى 10 سنوات
%43.3	13	من 11 الى 15 سنة
%46.7	14	أكثر من 15 سنة
<b>%100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول رقم (02-12) أن أغلبية عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من 15 سنة بنسبة %46.7، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة من 11 إلى 15 سنة بنسبة %43.3، تأتي بعد ذلك نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات %6.7، وفي الأخير تأتي نسبة من الأفراد الذين لديهم خبرة 5 إلى 10 سنوات بنسبة %3.3.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-07): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



**المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها**

لقد تم الاعتماد في عملية التحليل الوصفي في إجابات المبحوثين على مجموعة من أدوات النزعة المركزية والتمثلة في كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي بالإضافة إلى التكرارات والنسب الخاصة بها، وهذا بهدف التحليل الدقيق لإجابات المبحوثين تجاه كل فقرة من فقرات الاستبانة والتأكد من وجود تشتت في استجابات المبحوثين تجاه هذه الفقرات.

**المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج المحور الأول****1. اختبار التوزيع الطبيعي:**

جدول رقم (02-13): التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

Kolmogorov-smirnov			
المحاور	قيمة Z	Sig*	نتيجة الاختبار
جميع محاور الدراسة	1.680	0,217	تتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

بما أن قيمة (Sig) كانت أكبر من مستوى الدلالة (0,05) لجميع المحاور، فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يجب إجراء الاختبارات المعلمية.

## 2. التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي:

يمكن تلخيص عبارات التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي فيما يلي:

جدول رقم (02-14): الوسط الحسابي لعبارات التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
2	مرتفع	0,610	4,20	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مدى استقلالية المدقق الداخلي من خلال موقعه في الهيكل التنظيمي للمؤسسة قبل الاعتماد على عمله	1
2	مرتفع	0,664	4,20	يفحص المدقق الخارجي برامج التدقيق الداخلي عند التخطيط لمهمته	2
3	مرتفع	0,718	3,96	يقدم المدقق الداخلي قاعدة المعطيات التي يمتلكها للمدقق الخارجي من اجل وضع خطة لمهمة التدقيق	3
1	مرتفع	0,595	4,30	يساهم المدقق الداخلي في توفير الوقت والجهد والتكلفة عند التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي	4
4	متوسط	0,884	3,33	يقوم المدقق الخارجي بتنسيق برنامج عمله مع برنامج المدقق الداخلي	5
	مرتفع	0,454	4,00	التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (02-14) استجابات أفراد العينة على فقرات التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.00 وانحراف معياري 0,454، وهي درجة موافقة كبيرة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (4) بمتوسط حسابي قدره (4.30) وانحراف معياري (0,595) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في توفير الوقت والجهد والتكلفة عند التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (5) بمتوسط حسابي قدره (3.33) وانحراف معياري (0,884) وهي درجة متوسطة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة متوسطة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على وجود تنسيق نسبي في برنامج العمل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

### 3.دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تلخيص عبارات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

جدول رقم (02-15): الوسط الحسابي لعبارات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
3	مرتفع	0,784	3,73	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير وأوراق عمل المدقق الداخلي لفهم نظام الرقابة الداخلية	1
5	متوسط	0,964	3,36	يعتمد المدقق الخارجي على نتائج اعمال المدقق الداخلي في تفويم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي	2
6	متوسط	0,973	2,86	يقوم المدقق الخارجي بالإجراءات الرقابية التي قام بها المدقق الداخلي	3
4	مرتفع	1,074	3,50	يقوم المدقق بتحديد مدى حجم وعمق الفحوصات حول نظام الرقابة الداخلية بناء على نتائج اختبارات المدقق الداخلي لهذا النظام	4
1	مرتفع جدا	0,504	4,43	يقوم المدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف	5
1	مرتفع جدا	0,678	4,43	يساعد التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمجال تقييم نظام الرقابة الداخلية في حماية ممتلكات المؤسسة	6
2	مرتفع	0,628	4,13	يتعاون المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي في تقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة	7
	مرتفع	0,425	3,78	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول رقم (02-15) استجابات أفراد العينة على فقرات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 3.78 وانحراف معياري 0,425، وهي درجة كبيرة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (5) و (6) بمتوسط حسابي قدره (4.43) وانحراف معياري (0.504) (0,678) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المدقق الخارجي يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف، وأن التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمجال تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد في حماية ممتلكات المؤسسة وهذا ما يهدف اليه كلا من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (3) بمتوسط حسابي قدره (2.86) وانحراف معياري (0,973) وهي درجة متوسطة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة متوسطة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المدقق الخارجي يقوم نوعا ما بالإجراءات الرقابية التي قام بها المدقق الداخلي.

#### 4. اعداد تقرير المدقق الخارجي:

يمكن تلخيص عبارات اعداد تقرير المدقق الخارجي فيما يلي:

#### جدول رقم (02-16): الوسط الحسابي لعبارات اعداد تقرير المدقق الخارجي

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
5	مرتفع	0,899	3,46	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي لتحديد المشاكل الموجودة داخل المؤسسة	1
4	مرتفع	0,507	4,13	يتأكد المدقق الخارجي من تضمن تقرير المدقق الداخلي للنتائج المهمة والتوصيات القابلة للتطبيق	2
1	مرتفع	0,614	4,36	يتابع المدقق الداخلي التحفظات المرفوعة في تقرير المدقق الخارجي ويسهر على تصحيحها بالتنسيق مع المصالح المعنية	3
3	مرتفع	0,461	4,16	يشير المدقق الداخلي في تقريره النهائي الى مختلف تحفظات المدقق الخارجي والتي لم تعالج بعد	4
2	مرتفع جدا	0,504	4,23	يتابع المدقق الخارجي مدى استجابة مجلس الادارة للتوصيات المقدمة في تقرير التدقيق الداخلي	5
	مرتفع	0,380	4,07	اعداد تقرير المدقق الخارجي	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (02-16) استجابات أفراد العينة على فقرات اعداد تقرير المدقق الخارجي حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.07 وانحراف معياري 0,380، وهي درجة كبيرة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (3) بمتوسط حسابي قدره (4.36) وانحراف معياري (0,614) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المدقق الداخلي يتابع التحفظات المرفوعة في تقرير المدقق الخارجي ويسهر على تصحيحه بالتنسيق مع المصالح.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (1) بمتوسط حسابي قدره (3.46) وانحراف معياري (0,899) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المدقق الخارجي يعتمد على تقارير المدقق الداخلي لتحديد المشاكل الموجودة داخل المؤسسة، كما يبدي بدوره المدقق الخارجي رأيه في شكل تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية (القانون 01/10، المادة 25)

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج المحور الثاني

1. استقلالية المدقق الخارجي:

يمكن تلخيص عبارات استقلالية المدقق الخارجي فيما يلي:

جدول رقم (02-17): الوسط الحسابي لعبارات استقلالية المدقق الخارجي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	التعيين عن طريق الجمعية العامة او المحكمة يزيد من استقلالية المدقق الخارجي	4,23	0,568	مرتفع جدا	3
2	التزام المدقق الخارجي بحالات الموانع والتنافي يرفع من حياده المهني ما يجعله يصرح دون أي ضغط في حالة وجود غش او اخطاء	4,40	0,621	مرتفع جدا	2
3	تكوين علاقات بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة يمكن ان يؤثر سلبا على تصريحه في حالة وجود غش او خطأ	3,56	1,135	مرتفع	4
4	استعانة المدقق الخارجي بتقرير المدقق الداخلي يحد من استقلاليته	2,76	0,935	متوسط	5
5	عدم وجود أي ضغوطات على مهام المدقق الخارجي من مجلس الإدارة او الملاك يؤثر إيجابا على استقلاليته	4,60	0,498	مرتفع جدا	1
الإجمالي	استقلالية المدقق الخارجي	3,91	0,508	مرتفع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول رقم (02-17) استجابات أفراد العينة على فقرات استقلالية المدقق الخارجي حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 3.91 وانحراف معياري 0,508، وهي درجة كبيرة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (5) بمتوسط حسابي قدره (4.60) وانحراف معياري (0,498) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن عدم وجود أي ضغوطات على مهام المدقق الخارجي من مجلس الإدارة أو الملاك يؤثر إيجابا على استقلاليته. وهذا ما تطرق اليه القانون الجزائري في المواد 64 و 65 من القانون 01/10 والمادة

715 مكرر 6 والتي نصت على وجود استقلالية بين محافظ الحسابات ومجلس الادارة (حالات التنافي والموانع)، بالإضافة الى المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (4) بمتوسط حسابي قدره (2.76) وانحراف معياري (0,935) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن استعانة المدقق الخارجي بتقرير المدقق الداخلي يحد نوعا ما من استقلاليته.

## 2. كفاءة المدقق الخارجي:

يمكن تلخيص عبارات كفاءة المدقق الخارجي فيما يلي:

### جدول رقم (02-18): الوسط الحسابي لعبارات كفاءة المدقق الخارجي

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
4	مرتفع جدا	0,479	4,66	قيام المدقق الخارجي بمهام لا يتمتع فيها بالتأهيل والخبرة الكافية يؤثر سلبا على فعالية التدقيق الخارجي	1
1	مرتفع جدا	0,379	4,83	يساهم التدريب المهني المستمر للمدقق الخارجي في ممارسة مهامه بجودة عالية	2
2	مرتفع جدا	0,406	4,80	تحكم المدقق الخارجي في الوسائل التكنولوجية يساهم في رفع كفاءته المهنية	3
3	مرتفع جدا	0,449	4,73	يوافق المدقق الخارجي المستجدات الحاصلة في ميدان المحاسبة والتدقيق فيما يخص التشريعات والمعايير المهنية	4
2	مرتفع جدا	0,406	4,80	يحرص المدقق الخارجي في اختياره أعضاء فريقه على الكفاءة العلمية والمهنية	5
	مرتفع جدا	0,241	4,76	كفاءة المدقق الخارجي	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (02-18) استجابات أفراد العينة على فقرات كفاءة المدقق الخارجي حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.76 وانحراف معياري 0,240، وهي درجة كبيرة جدا، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (2) بمتوسط حسابي قدره (4.83) وانحراف معياري (0,379) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن التدريب المهني المستمر عامل مهم في تحسين جودة عمل المدقق الخارجي.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (1) بمتوسط حسابي قدره (4.66) وانحراف معياري (0,479) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن قيام المدقق الخارجي بمهام لا يتمتع فيها بالتأهيل والخبرة الكافية يؤثر سلبا على فعالية التدقيق الخارجي. وهنا يكون من الضروري الاستعانة بخبير وفقا لما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق (620)

### 3. مسؤولية المدقق الخارجي:

يمكن تلخيص عبارات مسؤولية المدقق الخارجي فيما يلي:

جدول رقم (02-19): الوسط الحسابي لعبارات مسؤولية المدقق الخارجي

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
5	مرتفع	0,964	3,96	يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية التأديبية في حالة عدم اكتشافه للأخطاء والتجاوزات التي يرتكبها مجلس الإدارة والموظفين	1
1	مرتفع جدا	0,490	4,63	يعد المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المهني على الرغم من استعانتة بالمدقق الداخلي	2
2	مرتفع جدا	0,498	4,60	يقوم المدقق الخارجي بوضع برنامج التدقيق والاشراف عليه بطريقة مباشرة وتحمل مسؤوليته المهنية اتجاه العميل	3
3	مرتفع جدا	0,504	4,56	يجب على المدقق الخارجي في حالة وجود مخالفات تبليغ مجلس الإدارة من اجل معالجتها	4
6	مرتفع	0,876	3,70	في حالة ابلاغ مجلس الإدارة بوجود مخالفات وإذا لم يتم معالجتها يجب على المدقق الخارجي اطلاع وكيل الجمهورية	5
4	مرتفع	0,937	4,13	يجب محاسبة المدقق الخارجي جزائيا في حالة تعده الموافقة على بيانات غير صحيحة في القوائم المالية	6
	مرتفع	0,393	4,37	مسؤولية المدقق الخارجي	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (02-19) استجابات أفراد العينة على فقرات مسؤولية المدقق الخارجي حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.37 وانحراف معياري 0,393، وهي درجة كبيرة جداً، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (2) بمتوسط حسابي قدره (4.63) وانحراف معياري (0,490) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جداً من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المدقق الخارجي يعد المسؤول الوحيد عن رأيه المهني على الرغم من استعانتة بالمدقق الداخلي، وهذا ما يؤكد كل من المعيار الدولي والجزائري للتدقيق رقم 610.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (5) بمتوسط حسابي قدره (3.70) وانحراف معياري (0,876) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أنه في حالة ابلاغ مجلس الإدارة بوجود مخالفات جوهرية وإذا لم يتم معالجتها يجب على المدقق الخارجي إخطار وكيل الجمهورية.

**المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة**

### 1. اختبار الفرضية الأولى:

- يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم (02-20): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي

المحور	قيمة B	قيمة T	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	قيمة F
الفرضية الأولى	0.225	3.082	0.008	0.200	0.140	5.712

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (02-20) أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي، إذ بلغ معامل الارتباط (0.200) عند مستوى دلالة 0,008 أقل من 0,05 ومعامل تحديد (0,140) أي ما قيمته (14%) من التغيرات في مستوى فعالية التدقيق المحاسبي ناتج عن التغير في مستوى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كما بلغت قيمة درجة التأثير (0,225) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق يؤدي إلى الزيادة في مستوى فعالية التدقيق المحاسبي وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (5.712) وقيمة T (3.082) عند مستوى معنوية أقل من 0,05، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية والتي تنص على أنه: "يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي".

## 2. اختبار الفرضية الثانية:

- يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم (02-21): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي

المحور	قيمة B	قيمة T	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	قيمة F
الفرضية الثانية	0.370	3.556	0.003	0.405	0.311	4.309

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يوضح الجدول رقم (02-21) أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي، إذ بلغ معامل الارتباط (0.405) عند مستوى دلالة 0,003 أقل من 0,05 ومعامل تحديد (0,311) أي ما قيمته (31.1%) من التغيرات في مستوى فعالية التدقيق المحاسبي ناتج عن التغير في مستوى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كما بلغت قيمة درجة

التأثير (0,370) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى الزيادة في مستوى فعالية التدقيق المحاسبي وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (4.309) وقيمة T (3.556) عند مستوى معنوية أقل من 0,05، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية والتي تنص على أنه: "يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي".

### 3. اختبار الفرضية الثالثة:

- يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقارير عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم (02-22): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقارير عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي.

المحور	قيمة B	قيمة T	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	قيمة F
الفرضية الثالثة	0.231	2.944	0.003	0.376	0.231	3.890

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يوضح الجدول رقم (02-22) أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقارير عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقارير عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي، إذ بلغ معامل الارتباط (0.376) عند مستوى دلالة 0,003 أقل من 0,05 ومعامل تحديد (0,231) أي ما قيمته (23.1%) من التغيرات في مستوى فعالية التدقيق المحاسبي ناتج عن التغير في مستوى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقارير عملية التدقيق كما بلغت قيمة درجة التأثير (0,231) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقارير عملية التدقيق يؤدي إلى الزيادة في مستوى فعالية التدقيق المحاسبي وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (3.890) وقيمة T (2.944) عند مستوى معنوية أقل من 0,05، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية والتي تنص على أنه: "يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقارير عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي".

4. اختبار الفرضية الرئيسية:

- تؤثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي.

الجدول (02-23): نتيجة تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي

المحور	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	قيمة F	مستوى الدلالة
الفرضية الرئيسية	0.363	0.232	5.312	0.002

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يوضح الجدول رقم (02-23) أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي، حيث أظهرت النتائج أنه يوجد أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي، إذ بلغ معامل الارتباط (0.363) عند مستوى دلالة 0,002 أقل من 0,05 ومعامل تحديد (0,232) أي ما قيمته (23.2%) من التغيرات في مستوى فعالية التدقيق المحاسبي ناتج عن التغير في مستوى أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما بلغت قيمة درجة التأثير (0,363) وهذا يعبر عن أن الزيادة في مستوى أهمية العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلى الزيادة في مستوى فعالية التدقيق المحاسبي، وما يبين معنوية هذا الأثر قيمة F (5.312) عند مستوى معنوية أقل من 0,05، وكخلاصة لما سبق يمكن القول بوجود أثر إيجابي ومعنوي (علاقة طردية) احصائيا للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي في العينة محل الدراسة. وبناء على ما تقدم يمكن قبول الفرضية والتي تنص على أنه: "تؤثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي".

## خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل الى الجانب التطبيقي للدراسة والذي ركز على استطلاع اراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حيث هدفت هذه الدراسة الى معرفة اراءهم حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي بالإضافة الى اختبار فرضيات البحث لتحقيق هذه الاهداف و الاجابة عن الأسئلة الفرعية للدراسة تم الاعتماد على المنهجية المعتادة في مثل هذه الدراسات تم جمع البيانات من خلال الاستبيان الموزع على عينة الدراسة و تمت معالجتها في برنامج التحليل الإحصائي SPSS و اظهرت النتائج وجود توافق حول الاثر الايجابي للتكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي.

# الخاتمة العامة

## الخاتمة العامة

يعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من أهم التحديات المعاصرة لتحسين عمل المدقق الخارجي وبذلك المساهمة في الرفع من فعالية وجودة التدقيق المحاسبي، وقد حاولنا من خلال هاته المذكرة مناقشة أهم عناصر فعالية التدقيق المحاسبي المتمثلة في التخطيط لعملية التدقيق، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، اعداد تقرير التدقيق.

ومن خلال دراستنا البحثية التي تمحورت حول " أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي " حاولنا الإجابة على الإشكالية الرئيسية وذلك بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الداخلي والخارجي وطبيعة العلاقة التكاملية بينهما وكيفية المساهمة في تحسين فعالية التدقيق المحاسبي، بالإضافة إلى عرض بعض الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية، أما الدراسة الميدانية فقد قمنا بتصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة ممثلة في ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، وتمت معالجتها باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS ، واعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لعرض وتحليل ومناقشة النتائج واختبار الفرضيات.

### أولاً: عرض النتائج:

كان من أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي:

#### 1-نتائج نظرية

- تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وظيفتان هامتان في المؤسسة
- يعتبر التدقيق الخارجي مهنة مؤطرة قانونياً يقوم بها مهني كفؤ ومستقل يتمتع بالخبرة والمعرفة الكافية.
- يعتمد المدقق الخارجي على اعمال المدقق الداخلي بحيث يساعده كثيراً في مهمته من حيث برنامج العمل، نطاق العمل كما ان المدقق الداخلي يستفيد بدرجة اكبر من خبرة المدقق الخارجي.
- يقوم المدقق الخارجي بفهم كامل و شامل لهيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة.
- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تحسين جودة وفعالية التدقيق المحاسبي
- يؤدي التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلى تدفق المنافع لكلا الطرفين وللمنشأة

## 2- نتائج تطبيقية

- أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى ادراك عينة الدراسة لأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كان بأثر ايجابي وبشكل شبه اجمالي في العينة، وكانت المتوسطات الحسابية لكل أبعاد هذا المحور ذات مستوى مرتفع ؛ وكانت المتوسطات الحسابية على التوالي (4.00؛ 3.78؛ 4.07) في كل من مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي؛ فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ مجال اعداد تقرير التدقيق.
- أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى ادراك عينة الدراسة لمستوى فعالية التدقيق المحاسبي كان بأثر ايجابي وبشكل شبه اجمالي في العينة، وكانت المتوسطات الحسابية لكل أبعاد هذا المحور ذات مستوى مرتفع؛ وكانت المتوسطات الحسابية على التوالي ( 3.91؛ 4.76؛ 4.37) في كل من استقلالية؛ كفاءة ؛ ومسؤولية المدقق الخارجي.
- تبين نتائج الدراسة وجود علاقة تأثير ايجابي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي؛ حيث توجد علاقة طردية بين المتغيرين أي تأثير لأبعاد تكامل التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق، دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية، اعداد تقرير التدقيق على مستوى الفعالية في عمليات التدقيق المحاسبي.

### ثانيا: اختبار الفرضيات

- بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى: قبول الفرضية "يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي" أي أن هناك علاقة طردية بين تكامل التدقيق الداخلي والخارجي في مجال تخطيط عملية التدقيق ووضع البرامج والوسائل على فعالية التدقيق المحاسبي.
- بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية: قبول الفرضية "يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي". أي أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي في مجال فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم بشكل كبير في تعزيز فعالية التدقيق المحاسبي.

- بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة: قبول الفرضية: "يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد تقرير التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي". أي أن تكامل التدقيق الداخلي والخارجي في مجال اعداد التقرير يؤثر بشكل كبير في تعزيز الفعالية في عمليات التدقيق المحاسبي.
- بالنسبة للفرضية الرئيسية: قبول الفرضية التي مفادها: "تؤثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي". ويدل على وجود أثر ايجابي ومعنوي احصائيا للتكامل بين مهنة التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي في العينة محل البحث.

### ثالثا: التوصيات

إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من التوصيات:

- دفع المؤسسات الى الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي من حيث التنظيم الوظيفي، توظيف الكفاءات، التكوين والتأهيل المناسب؛
- ضرورة تطوير الوسائل والأدوات التي تساهم في تحسين مهنة التدقيق الخارجي خاصة في ظل التحول الرقمي والذكاء الاصطناعي؛
- العمل على اعداد دليل تطبيقي مهني يبين العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من قبل المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق.

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

## الكتب

1. خلف عبد الله، الوردات التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
2. ايهاب النظيمي ابراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال الحداثة والتطور، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
3. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002.
4. -خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط2، عمان، الأردن دار وائل للطباعة والنشر، 2002.
5. عبد الفتاح محمد، الصحن أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الإسكندرية مؤسسة الشباب، 2004 .
6. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
7. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
8. زاهرة عاطف زواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، عمان، دار الراية، 2009.

## الاطروحات و المذكرات

9. رعدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصاريف وأثرها على تعزيز نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2014.
10. شاشورة مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2016-2017.

11. لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل م د) في علوم التسيير (منشورة)، جامعة باتنة 1، 2018-2019.
12. واكر مريم، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2023/2022.
13. رغبة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل.
- المجلات العلمية**
14. عبد الله مايو ويزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد، 2016.
15. امجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، العدد 51، 2002،
16. زومري جلييلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي العدد 14 ديسمبر 2015.
17. قريتلي، محمد بوعزة عبد القادر أثر الامداد الرقابي للتدقيق الداخلي على فعالية التدقيق المحاسبي دراسة ميدانية: من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر مخبر التكامل الإقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر المجلد السابع، العدد 02، أوت 2021.
18. عيسى، سمير كامل، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، 2008.
19. حسين علي محمد/وسام خلف نجرس مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد (10) العدد (2) 2020( بغداد العراق، 2019.

النصوص القانونية 🇩🇿

20. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017،.

ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية

21. Jaques, renard théorie et pratique de l audit , les éditions organisation, paris, France, 1996.
22. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISA610 « Using the Work of International Auditors », volume 1, New York, 2021 .

الملاحق

جامعة 20 اوت 1955-سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

قائمة المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
د. تريرات ايمن	أستاذ مساعد	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة
د. عمارة مريم	أستاذ محاضر - أ	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة
د. لخشين عبير	أستاذ محاضر - أ	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة 20 أوت 1955-سكيدة-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبانة

إلى السيد(ة) المحترم(ة):

استكمالا لمتطلبات مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، نتقدم اليكم بهذه الاستمارة لإجراء دراسة بعنوان:

"أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي "

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة، حيث أن صحة نتائجه تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم مع العلم أن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

نشكركم على حسن تعاونكم معنا وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

من اعداد الطالبين:

لرقم هشام

قاص موسى

تحت إشراف

د.شبل دنيا أمال

الحساب الالكتروني للطالبين:

[gas\\_moussa@yahoo.fr](mailto:gas_moussa@yahoo.fr)

[larkhic21@gmail.com](mailto:larkhic21@gmail.com)

القسم الأول: البيانات الشخصية

1-الجنس: ذكر  أنثى

2-العمر:

30-21سنة  40-31 سنة  50-41 سنة  أكثر من 50 سنة

3-المستوى التعليمي:

ليسانس  ماجستير/ماجستير  دكتوراه  شهادات أخرى

4-الوظيفة الحالية:

محافظ حسابات  خبير محاسبي  محاسب

5-الخبرة المهنية:

أقل من 5سنوات  10-5سنوات  15-11 سنة  أكثر من 15 سنة

المحور الأول: التكامل بين مهنة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي

البعد الاول: التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي</b>						
1	يقوم المدقق الخارجي بدراسة مدى استقلالية المدقق الداخلي من خلال موقعه في الهيكل التنظيمي للمؤسسة قبل الاعتماد على عمله					
2	يفحص المدقق الخارجي برامج التدقيق الداخلي عند التخطيط لمهمته					
3	يقدم المدقق الداخلي قاعدة المعطيات التي يمتلكها للمدقق الخارجي من أجل وضع خطة لمهمة التدقيق					
4	يساهم المدقق الداخلي في توفير الوقت والجهد والتكلفة عند التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي					
5	يقوم المدقق الخارجي بتنسيق برنامج عمله مع برنامج المدقق الداخلي					

البعد الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية</b>						
1	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير وأوراق عمل المدقق الداخلي لفهم نظام الرقابة الداخلية					
2	يعتمد المدقق الخارجي على نتائج أعمال المدقق الداخلي في تقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي					
3	يقوم المدقق الخارجي بالإجراءات الرقابية التي قام بها المدقق الداخلي					
4	يقوم المدقق بتحديد مدى حجم وعمق الفحوصات حول نظام الرقابة الداخلية بناء على نتائج اختبارات المدقق الداخلي لهذا النظام					
5	يقوم المدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف					

					يساعد التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بمجال تقييم نظام الرقابة الداخلية في حماية ممتلكات المؤسسة	6
					يتعاون المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي في تقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة	7

### البعد الثالث: اعداد تقرير المدقق الخارجي

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>اعداد تقرير المدقق الخارجي</b>						
1	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي لتحديد المشاكل الموجودة داخل المؤسسة					
2	يتأكد المدقق الخارجي من تضمن تقرير المدقق الداخلي للنناج المهمة والتوصيات القابلة للتطبيق					
3	يتابع المدقق الداخلي التحفظات المرفوعة في تقرير المدقق الخارجي ويسهر على تصحيحها بالتنسيق مع المصالح المعنية					
4	يشير المدقق الداخلي في تقريره النهائي الى مختلف تحفظات المدقق الخارجي والتي لم تعالج بعد					
5	يتابع المدقق الخارجي مدى استجابة مجلس الادارة للتوصيات المقدمة في تقرير التدقيق الداخلي					

### المحور الثاني: فعالية التدقيق المحاسبي

#### البعد الاول: استقلالية المدقق الخارجي

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>استقلالية المدقق الخارجي</b>						
1	التعيين عن طريق الجمعية العامة او المحكمة يزيد من استقلالية المدقق الخارجي					

					التزام المدقق الخارجي بحالات الموانع والتنافي يرفع من حياده المهني ما يجعله يصرح دون أي ضغط في حالة وجود غش أو أخطاء	2
					تكوين علاقات بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة يمكن ان يؤثر سلبيًا على تصريحه في حالة وجود غش أو خطأ	3
					استعانة المدقق الخارجي بتقرير المدقق الداخلي يحد من استقلاليتة	4
					عدم وجود أي ضغوطات على مهام المدقق الخارجي من مجلس الإدارة أو الملاك يؤثر إيجابًا على استقلاليتة	5

### البعد الثاني: كفاءة المدقق الخارجي

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
<b>كفاءة المدقق الخارجي</b>						
1	قيام المدقق الخارجي بمهام لا يتمتع فيها بالتأهيل والخبرة الكافية يؤثر سلبيًا على فعالية التدقيق الخارجي					
2	يساهم التدريب المهني المستمر للمدقق الخارجي في ممارسة مهامه بجودة عالية					
3	تحكم المدقق الخارجي في الوسائل التكنولوجية يساهم في رفع كفاءته المهنية					
4	يواكب المدقق الخارجي المستجدات الحاصلة في ميدان المحاسبة والتدقيق فيما يخص التشريعات والمعايير المهنية					
5	يحرص المدقق الخارجي في اختياره أعضاء فريقه على الكفاءة العلمية والمهنية					

### البعد الثالث: مسؤولية المدقق الخارجي

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
<b>مسؤولية المدقق الخارجي</b>						
1	يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية التأديبية في حالة					

					عدم اكتشافه للأخطاء والتجاوزات التي يرتكبها مجلس الإدارة والموظفين	
					يعد المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأيه المهني على الرغم من استعانتة بالمدقق الداخلي	2
					يقوم المدقق الخارجي بوصف برنامج التدقيق والإشراف عليه بطريقة مباشرة وتحمل مسؤوليته المهنية اتجاه العميل	3
					يجب على المدقق الخارجي في حالة وجود مخالفات تبليغ مجلس الإدارة من أجل معالجتها	4
					في حالة إبلاغ مجلس الإدارة بوجود مخالفات وإذا لم يتم معالجتها يجب على المدقق الخارجي اطلاع وكيل الجمهورية	5
					يجب محاسبة المدقق الخارجي جزائيا في حالة تعمدته الموافقة على بيانات غير صحيحة في القوائم المالية	6

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,654	5

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,541	7

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,590	5

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,766	17

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,646	5

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,470	5

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,583	6

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,656	16

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,729	33

**Corrélations**

	q1	q2	q3	q4	q5	ch1
Corrélation de Pearson	1	,748**	,252	,114	,320	,721**
q1 Sig. (bilatérale)		,000	,180	,549	,085	,000
N	30	30	30	30	30	30

q2	Corrélation de Pearson	,748**	1	,376*	,192	,294	,776**
	Sig. (bilatérale)	,000		,041	,310	,115	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q3	Corrélation de Pearson	,252	,376*	1	,024	,181	,570**
	Sig. (bilatérale)	,180	,041		,899	,339	,001
	N	30	30	30	30	30	30
q4	Corrélation de Pearson	,114	,192	,024	1	,327	,483**
	Sig. (bilatérale)	,549	,310	,899		,078	,007
	N	30	30	30	30	30	30
q5	Corrélation de Pearson	,320	,294	,181	,327	1	,703**
	Sig. (bilatérale)	,085	,115	,339	,078		,000
	N	30	30	30	30	30	30
ch1	Corrélation de Pearson	,721**	,776**	,570**	,483**	,703**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001	,007	,000	
	N	30	30	30	30	30	30

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

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### Corrélations

	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	ch2
q6	Corrélation de Pearson	1	,179	,178	,245	,215	,160	,005
	Sig. (bilatérale)		,343	,348	,191	,254	,399	,981
	N	30	30	30	30	30	30	30
q7	Corrélation de Pearson	,179	1	,164	,150	,017	,118	,315
	Sig. (bilatérale)	,343		,386	,430	,931	,536	,090
	N	30	30	30	30	30	30	30

	N	30	30	30	30	30	30	30	30
q8	Corrélation de Pearson	,178	,164	1	,165	,122	,143	-,139	,510**
	Sig. (bilatérale)	,348	,386		,384	,521	,452	,464	,004
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
q9	Corrélation de Pearson	,245	,150	,165	1	,095	,165	,204	,625**
	Sig. (bilatérale)	,191	,430	,384		,616	,382	,279	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
q10	Corrélation de Pearson	,215	,017	,122	,095	1	,239	,247	,412*
	Sig. (bilatérale)	,254	,931	,521	,616		,204	,189	,024
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
q11	Corrélation de Pearson	,160	,118	,143	,165	,239	1	,264	,510**
	Sig. (bilatérale)	,399	,536	,452	,382	,204		,159	,004
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
q12	Corrélation de Pearson	,005	,315	-,139	,204	,247	,264	1	,444*
	Sig. (bilatérale)	,981	,090	,464	,279	,189	,159		,014
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
ch2	Corrélation de Pearson	,542**	,574**	,510**	,625**	,412*	,510**	,444*	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,001	,004	,000	,024	,004	,014	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

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

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### Corrélations

	q13	q14	q15	q16	q17	ch3	
q13	Corrélacion de Pearson	1	,086	,303	,139	,208	,682**
	Sig. (bilatérale)		,653	,103	,465	,270	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q14	Corrélacion de Pearson	,086	1	,059	,196	,279	,448*
	Sig. (bilatérale)	,653		,757	,298	,136	,013
	N	30	30	30	30	30	30
q15	Corrélacion de Pearson	,303	,059	1	,385*	,271	,647**
	Sig. (bilatérale)	,103	,757		,036	,148	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q16	Corrélacion de Pearson	,139	,196	,385*	1	,717**	,675**
	Sig. (bilatérale)	,465	,298	,036		,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30
q17	Corrélacion de Pearson	,208	,279	,271	,717**	1	,699**
	Sig. (bilatérale)	,270	,136	,148	,000		,000
	N	30	30	30	30	30	30
ch3	Corrélacion de Pearson	,682**	,448*	,647**	,675**	,699**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,013	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### Corrélacions

	q18	q19	q20	q21	q22	ch4	
q18	Corrélacion de Pearson	1	,215	,643**	,365*	,463*	,789**

	Sig. (bilatérale)		,254	,000	,047	,010	,000
	N	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,215	1	,010	-,190	,089	,244
q19	Sig. (bilatérale)	,254		,959	,315	,640	,193
	N	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,643**	,010	1	,551**	,476**	,889**
q20	Sig. (bilatérale)	,000	,959		,002	,008	,000
	N	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,365*	-,190	,551**	1	,163	,681**
q21	Sig. (bilatérale)	,047	,315	,002		,390	,000
	N	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,463*	,089	,476**	,163	1	,594**
q22	Sig. (bilatérale)	,010	,640	,008	,390		,001
	N	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,789**	,244	,889**	,681**	,594**	1
ch4	Sig. (bilatérale)	,000	,193	,000	,000	,001	
	N	30	30	30	30	30	30

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

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### Corrélations

	q23	q24	q25	q26	q27	ch5
Corrélation de Pearson	1	,443*	,177	,053	,000	,616**
q23 Sig. (bilatérale)		,014	,350	,780	1,000	,000
N	30	30	30	30	30	30
q24 Corrélation de Pearson	,443*	1	,224	,337	,000	,692**

	Sig. (bilatérale)	,014	,235	,069	1,000	,000
	N	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,177	,224	1	,264	,633**
q25	Sig. (bilatérale)	,350	,235	,159	,379	,000
	N	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,053	,337	,264	1	-,113
q26	Sig. (bilatérale)	,780	,069	,159	,552	,002
	N	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,000	,000	,167	-,113	1
q27	Sig. (bilatérale)	1,000	1,000	,379	,552	,057
	N	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,616**	,692**	,633**	,551**	,351
ch5	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,002	,057
	N	30	30	30	30	30

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

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

### Corrélations

	q28	q29	q30	q31	q32	q33	ch6
Corrélation de Pearson	1	,411*	,330	,182	,192	,043	,700**
q28 Sig. (bilatérale)		,024	,075	,335	,310	,820	,000
N	30	30	30	30	30	30	30
Corrélation de Pearson	,411*	1	,367*	,033	,217	,260	,594**
q29 Sig. (bilatérale)	,024		,046	,864	,250	,165	,001
N	30	30	30	30	30	30	30
q30 Corrélation de Pearson	,330	,367*	1	-,027	,347	-,030	,621**

	Sig. (bilatérale)	,075	,046		,885	,060	,877	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,182	,033	-,027	1	,320	,127	,448*
q31	Sig. (bilatérale)	,335	,864	,885		,085	,505	,013
	N	30	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,192	,217	,347	,320	1	,344	,706**
q32	Sig. (bilatérale)	,310	,250	,060	,085		,063	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,043	,260	-,030	,127	,344	1	,233
q33	Sig. (bilatérale)	,820	,165	,877	,505	,063		,216
	N	30	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,700**	,594**	,621**	,448*	,706**	,448*	1
ch6	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,013	,000	,013	
	N	30	30	30	30	30	30	30

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

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

#### edu

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
licence	16	53,3	53,3	53,3
master/majister	12	40,0	40,0	93,3
autre	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

#### fonc

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valides				
moh	28	93,3	93,3	93,3
khab	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

**exp**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valides				
moins de 5 mois	2	6,7	6,7	6,7
de 5 a 10 ans	1	3,3	3,3	10,0
de 11 a 15 ans	13	43,3	43,3	53,3
plus de 15 ans	14	46,7	46,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q1	30	4,2000	,61026	,11142
q2	30	4,2000	,66436	,12130
q3	30	3,9667	,71840	,13116
q4	30	4,3000	,59596	,10881
q5	30	3,3333	,88409	,16141
ch1	30	4,0000	,45486	,08305

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q6	30	3,7333	,78492	,14331
q7	30	3,3667	,96431	,17606
q8	30	2,8667	,97320	,17768
q9	30	3,5000	1,07479	,19623
q10	30	4,4333	,50401	,09202
q11	30	4,4333	,67891	,12395
q12	30	4,1333	,62881	,11480
ch2	30	3,7810	,42566	,07771

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q13	30	3,4667	,89955	,16424
q14	30	4,1333	,50742	,09264
q15	30	4,3667	,61495	,11227
q16	30	4,1667	,46113	,08419
q17	30	4,2333	,50401	,09202
ch3	30	4,0733	,38050	,06947

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q18	30	4,2333	,56832	,10376
q19	30	4,4000	,62146	,11346
q20	30	3,5667	1,13512	,20724
q21	30	2,7667	,93526	,17075

q22	30	4,6000	,49827	,09097
ch4	30	3,9133	,50837	,09281

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q23	30	4,6667	,47946	,08754
q24	30	4,8333	,37905	,06920
q25	30	4,8000	,40684	,07428
q26	30	4,7333	,44978	,08212
q27	30	4,8000	,40684	,07428
ch5	30	4,7667	,24117	,04403

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q28	30	3,9667	,96431	,17606
q29	30	4,6333	,49013	,08949
q30	30	4,6000	,49827	,09097
q31	30	4,5667	,50401	,09202
q32	30	3,7000	,87691	,16010
q33	30	4,1333	,93710	,17109
ch6	30	4,3778	,39376	,07189

**Récapitulatif des modèles**

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,200 <sup>a</sup>	,140	,006	,28244

a. Valeurs prédites : (constantes), ch1

**ANOVA<sup>a</sup>**

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,093	1	,093	5,172	,008 <sup>b</sup>
	Résidu	2,234	28	,080		
	Total	2,327	29			

a. Variable dépendante : tot2

b. Valeurs prédites : (constantes), ch1

**Coefficients<sup>a</sup>**

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,853	,464		8,303	,000
	ch1	,225	,115	,200	3,082	,008

a. Variable dépendante : tot2

**Récapitulatif des modèles**

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
--------	---	--------	---------------	---------------------------------

1	,405 <sup>a</sup>	,311	,224	,28671
---	-------------------	------	------	--------

a. Valeurs prédites : (constantes), ch2

#### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,025	1	,025	4,309	,003 <sup>b</sup>
1 Résidu	2,302	28	,082		
Total	2,327	29			

a. Variable dépendante : tot2

b. Valeurs prédites : (constantes), ch2

#### Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	4,616	,476		9,701	,000
1 ch2	,370	,125	105	3,556	,003

a. Variable dépendante : tot2

#### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,376 <sup>a</sup>	,231	201	,28382

a. Valeurs prédites : (constantes), ch3

#### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,072	1	,072	3,890	,003 <sup>b</sup>
Résidu	2,255	28	,081		
Total	2,327	29			

a. Variable dépendante : tot2

b. Valeurs prédites : (constantes), ch3

#### Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	3,820	,567		6,743	,000
ch3	,231	,139	,176	2,944	,003

a. Variable dépendante : tot2

#### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,363 <sup>a</sup>	,232	,231	,27881

a. Valeurs prédites : (constantes), ch3, ch2, ch1

#### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,306	3	,102	5,312	,002 <sup>b</sup>
Résidu	2,021	26	,078		
Total	2,327	29			

a. Variable dépendante : tot2

b. Valeurs prédites : (constantes), ch3, ch2, ch1

**Coefficients<sup>a</sup>**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	3,990	,646		6,171	,000
1 ch1	,229	,152	,368	1,504	,145
ch2	,239	,153	,359	1,563	,030
ch3	,086	,151	,115	,568	,575

a. Variable dépendante : tot2