



## التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي

دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايتي سيدي بلعباس و تلمسان

INTERNAL AUDIT AND ITS ROLE IN RAISING THE QUALITY OF EXTERNAL  
AUDIT  
FIELD STUDY ON A GROUP OF AUDITORS FOR THE PROVINCES OF SIDI BEL  
ABBES AND TLEMCEN

مالطي سناء<sup>1</sup>، د.المبارك محمد<sup>2</sup><sup>1</sup> جامعة الجيلالي ليايس، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، سيدي بلعباس، الجزائر.<sup>2</sup> المدرسة العليا للاقتصاد ، وهران، الجزائر.

تاريخ الاستلام: 2019/12/23 ؛ تاريخ المراجعة : 2020/01/04 ؛ تاريخ القبول: 2019/02/23

## ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على التدقيق الداخلي وأثره على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات، وبغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا بإعداد استبيان يتناسب مع أهداف الدراسة حيث تم توزيع 40 استبانة، وقد تم الحصول على 35 استبانة بنسبة استرداد 87,5%، و قد اعتمدت الدراسة على التحليل الوصفي الإحصائي لتحليل متغيرات الدراسة. أظهرت نتائج الدراسة أن التدقيق الداخلي يؤثر على جودة التدقيق الخارجي، من خلال معرفته التامة بنقاط قوة و ضعف المؤسسة نظرا لتواجده الدائم بها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، محافظي الحسابات.

تصنيف JEL: M42 .

## Abstract:

The study aims to identify the internal audit and its impact on the quality of the external audit from the point of view of auditors, in order to achieve the study goals, we have prepared a questionnaire commensurate with the objectives of the study where 40 questionnaires were distributed, and 35 questionnaires were obtained with a recovery rate of 87.5%, the study relied on statistical descriptive analysis to analyze study variables.

The results of the study showed that the internal audit affects the quality of the external audit, through its full knowledge of the strengths and weaknesses of the institution due to its permanent presence in it.

Keywords: Internal Audit, External Audit, Auditors.

JEL classification : M42.

\* مالطي سناء، ml\_sanaa@outlook.fr.

#### مقدمة:

نظرا للأزمات المالية التي هزت العالم في هذه الآونة الأخيرة، أبرزها شركة انرون و شركة وورلدكوم ، و هذا نتيجة للتلاعب بالقوائم المالية و ضعف مستوى الرقابة الداخلية و كل هذا تم عن طريق التواطؤ مع شركة تدقيق عالمية و المتمثلة في شركة آرثر أندرسون ، حيث قامت بتقديم تقارير كاذبة عن صحة القوائم المالية مما أدى إلى حدوث أزمة ثقة عالمية في الشركات و كذا مكاتب التدقيق.

وللحد من النتائج السلبية لهذه الممارسات أصبح الاهتمام أكثر فأكثر بالحوكمة إذ تعمل هذه الأخيرة على تحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومة المالية، إلا أن التطبيق السليم لها يحتاج إلى مجموعة من الآليات نجد أهمها التدقيق الداخلي إذ يعتبر ركيزة أساسية للرقابة الداخلية وكذا تقوم بخدمة أطراف تمارس دورا هاما في حوكمة الشركات كمجلس الإدارة والمدقق الخارجي.

وعليه يمكن طرح التساؤل التالي: هل للتدقيق الداخلي أثر على جودة التدقيق الخارجي؟

#### الفرضيات:

قصد معالجة الإشكالية المطروحة، تمت صياغة الفرضية التالية:

تؤثر إجراءات مهمة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي.

#### أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على الإطار النظري لكلا من التدقيق الداخلي و جودة التدقيق الخارجي.

- القيام بدراسة ميدانية من أجل معرفة ما إذا كانت لإجراءات مهمة التدقيق الداخلي أثر على جودة التدقيق الخارجي.

#### منهجية الدراسة:

من أجل إعداد الدراسة و الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما فيما يخص الدراسة الميدانية فتم الاعتماد على منهج دراسة حالة من خلال إعداد استبيان و توزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات لولاية سيدي بلعباس و تلمسان، و استرجاع إجابات العينة و تحليلها إحصائيا باستخدام برنامج SPSS.

#### محاور الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى قسمين، القسم الأول هو القسم النظري والذي يعتمد على المنهج الوصفي من خلال الاعتماد على المصادر المتوفرة من كتب ومقالات علمية، أما القسم الثاني فخصص للدراسة الميدانية والتي تمثلت في دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات.

#### المحور الأول: الإطار النظري للدراسة

##### 1. جودة التدقيق الخارجي:

##### 1.1 مفهوم التدقيق الخارجي:

- مفهوم التدقيق :

كون المؤسسة الاقتصادية محل نظر العديد من الأطراف سواء داخلية كانت أم خارجية كالمسيرين، البنوك، إدارة الضرائب... الخ، كونها تقوم بتزويدهم بالمعلومات الخاصة بنشاطها وكذا النتائج المتوصل إليها، لذا تسعى جاهدا لنيل رضاهم من خلال معلومات خالية من الغش والشكوك وهذا من خلال ما يسمى بالتدقيق.

التدقيق هو " فحص انتقادي للمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت، والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".<sup>1</sup>

#### • مفهوم التدقيق الخارجي

يعرف على أنه " عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".<sup>2</sup>

التدقيق الخارجي " عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمؤسسة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الفني فيها".<sup>3</sup>

ومنه نستنتج أن التدقيق الخارجي فحص انتقادي يقوم به المدقق الخارجي من خلال منهجية أو خطة منظمة يعدها للمصادقة على حسابات المؤسسة.

### 2.1 مفهوم جودة التدقيق الخارجي:

عرفها de Angelo بأنها اكتشاف المراجع للأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن في ضوء الأتعاب المتفق عليها.<sup>4</sup>

فبالنسبة ل de Angelo الكفاءة والاستقلالية عنصران أساسيان للحكم على جودة التدقيق الخارجي.

### 3.1 أهمية جودة التدقيق الخارجي:<sup>5</sup>

- منح أعلى درجة من المصادقية حول تقرير المدقق الخارجي،
- تأكيد المؤسسة موثوقية قوائمها المالية،
- بالنسبة للمنظمات المهنية فجوودة التدقيق تحقق مصلحة مستخدم القوائم المالية،
- تعد جودة التدقيق مقياس لتقييم مكاتب التدقيق.

### 4.1 العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المالية:<sup>6</sup>

#### • عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب التدقيق

**عوامل اقتصادية:** تعرضت مكاتب التدقيق بعد الأزمات المالية الأخيرة كأزمة انرون و وولد كوم و كذا مكتب التدقيق آرثير أندرسون للمساءلة، مما دفع الحكومات و الهيئات إلى إعادة النظر في مسؤولية مكاتب المراجعة لما يحدث للمؤسسات الاقتصادية و كذا طبيعة و نوعية الخدمات التي تقدمها.

**عوامل قانونية:** يجب على كل من مكاتب المراجعة وكذا المؤسسات التقييد بالقوانين المفروضة من طرف الدولة، لذا يجب على المدقق التأكد من تطبيق المؤسسة للقوانين فعدم اكتشاف مثلا تهرب بعض المؤسسات من الضرائب يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

عوامل ثقافية: يؤثر المناخ الثقافي للمدقق على أسلوبه في التفكير وكذا طرق جمع أدلة الإثبات وبالتالي على مستوى جودة عملياته وكذا ثقافة أفراد المجتمع ومعرفتهم بأهمية التدقيق يدفعهم للمطالبة بالرفع من جودة هذا الأخير.

● عوامل مرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب التدقيق

مكتب المراجعة: تتميز المكاتب الكبيرة بمجموعة من الخصائص التي لا يمكن أن توفرها المكاتب الصغيرة كارتفاع عدد المراجعين الحاصلين على شهادة محافظ حسابات أو خبير محاسبي، إلا أن هناك مجموعة من الدراسات توصلت إلى أنه يمكن للمكاتب الصغيرة تقديم خدمات ذات جودة للرفع من سمعتها وبالتالي توسيع مكاتبها للتوصل لمميزات المكاتب الكبيرة.

سمعة المكتب: تعد السمعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بمكتب المراجعة، لذا تسعى أغلبية هذه الأخيرة إلى الحفاظ على جودة خدماتها للرفع من سمعتها في السوق.

المنافسة بين مكاتب المراجعة: تعد المنافسة سلاح ذو حدين إذ يمكن أن تؤثر إما بالإيجاب أو السلب على جودة التدقيق، فمثلا عند تقديم مكاتب التدقيق خدمات استشارية يقلل من استقلالية المدقق مما يؤثر سلبا على جودة التدقيق.

## 2. التدقيق الداخلي

### 1.2 مفهوم التدقيق الداخلي<sup>7</sup>

وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه: "مراجعة للأعمال و السجلات ، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا ، و بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ، ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي باختلاف حجم المؤسسات، ويتوسع في المؤسسات الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية."

وفي عام 1978، و بمناسبة انعقاد المؤتمر الدولي 37 للمعهد في سان فرانسيسكو، تم اعتماد تعريف جديد للتدقيق الداخلي على أنه: "وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة، ويهدف إلى مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية ، وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات لتحليلية وعملا لدراسات ، وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها."

وفي عام 1997، وفي نشره للمعهد تم تعريف التدقيق الداخلي كالاتي: "التدقيق الداخلي نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة ، مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف ، من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية، واقتراحا لتحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

و عليه نستنتج أن التدقيق الداخلي عبارة عن مهمة يقوم بها شخص مهني مستقل قصد التأكد من إتباع الإجراءات الموضوعية، و تقديم التوصيات المطلوبة لتحسينها قصد الوصول للأهداف المنشودة.

### 2.2 مكانة التدقيق الداخلي في المؤسسة:

يؤثر الموقع التنظيمي للتدقيق الداخلي على استقلالية وموضوعية المدقق في عمله، إلا أنه تختلف كل مؤسسة عن أخرى أو في الموقع التنظيمي للتدقيق الداخلي وهذا تبعا لحداثة نظم الرقابة الخاصة بها، فمنها من يخضعها لمجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو للجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الإدارة، إلا أن الوضع المثالي يتمثل في تموقع التدقيق الداخلي في أعلى مستوى إداري بالمؤسسة للرفع من درجة استقلاليته الأمر الذي يعود بالمنفعة على أدائه.<sup>8</sup>

### 3.2 معايير الدولية للتدقيق الداخلي<sup>9</sup>

تنقسم المعايير الدولية للتدقيق إلى قسمين، القسم الأول خاصا بالمعايير العامة أما القسم الثاني فهو خاص بمعايير الأداء.

1- المعايير العامة: المعايير التي تحدد مواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي، وتشمل المعايير التالية:

المعيار 1000: الغرض من التدقيق الداخلي، السلطة والمسؤولية؛

المعيار 1100: الاستقلالية والموضوعية؛

المعيار 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة؛

المعيار 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

2- معايير الأداء هي معايير تصف طبيعة التدقيق الداخلي، وتوفر خصائص يمكن من خلالها الحكم على جودة أداء التدقيق الداخلي و تشمل ما يلي:

المعيار 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي، ويضم معايير فرعية تتعلق بالتخطيط، التبليغ والموافقة، إدارة الموارد، السياسات والإجراءات، التنسيق، إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة، الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي.

المعيار 2100: طبيعة العمل، وينقسم إلى معايير فرعية تتعلق بالحوكمة، إدارة المخاطر، الرقابة.

المعيار 2200: تخطيط مهام التدقيق الداخلي، ويضم معايير فرعية تتعلق باعتبارات التخطيط، أهداف مهمة التدقيق، نطاق مهمة التدقيق، تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق، برنامج عمل مهمة التدقيق.

المعيار 2300: تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، ويضم معايير فرعية تتعلق بتحديد المعلومات، التحليل والتقييم، توثيق المعلومات، الإشراف على مهمة التدقيق.

المعيار 2400: تبليغ النتائج، ويشمل معايير فرعية تتعلق بمقاييس التبليغ، جودة التبليغات، حالات الخطأ و السهو، الإفصاح عن حالات عدم التقيد، نشر النتائج، الآراء الكلية العامة.

المعيار 2500: مراقبة سير العمل.

المعيار 2600 : حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر.

### 3. العلاقة بين التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الخارجي

#### 1.3 أثر التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي: <sup>10</sup>

وفقا للمعيار رقم 9 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين والذي ينص على اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي وهذا لتقليل نطاق الفحص من خلال الاعتماد على النتائج المتوصل إليها في عملية التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وهذا بعد التأكد من كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي.

فإطلاع المدقق الخارجي للنتائج المتوصل إليها في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية تساعده في فهم النظم والعمليات المهمة في المؤسسة (عملية شراء، إنتاج، بيع....) مما يقلل من نطاق الفحص المتبع من طرف المدقق الخارجي وبالتالي تحقيق جودة في التدقيق من حيث مسار العملية المشار إليها.

فتعديل عنوان معيار التدقيق الدولي رقم 610 من دراسة عمل المراجع الداخلي إلى الاعتماد على عمل المراجع الداخلي تبين دور وتأثير عملية التدقيق الداخلي، فاعتماد المدقق الخارجي على نتائج المدقق الداخلي في فحصه لحسابات المؤسسة يخفف من الوقت والجهد وكذا الإجراءات التي يعتمد عليها مما يؤثر إيجابيا على جودة التدقيق الخارجي.

### 2.3 إسهامات معايير التدقيق في مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي: <sup>11</sup>

يسعى كلا من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلى المحافظة على موثوقية ومصداقية القوائم المالية، لذا أصبح من الضروري التعاون فيما بينهما لتحقيق منافع تخدم الطرفين، فالمدقق الخارجي يستفيد من تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد حجم العينة وتقليص الوقت، أما المدقق الداخلي فيقوم بالاحتكاك مع المدقق الخارجي لاكتساب الخبرة وتطوير أساليبه.

كما أن للمدقق الداخلي خاصية يتميز بها عن المدقق الخارجي ألا وهي تواجد الدائم في المؤسسة، وهذا ما يسمح له برؤية أمور لا يمكن للمدقق الخارجي رؤيتها، وهذا راجع لضيق الوقت بالنسبة لهذا الأخير.

وعلى هذا الأساس قامت مجموعة من الهيئات والمنظمات بإصدار مجموعة من المعايير تنص على استفادة المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي، وعلى هذا الأساس سنقوم بذكر أهم المعايير التي تحكم هذا الجانب.

**معياري التدقيق الدولي رقم 610:** تم إصداره من قبل لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في فبراير 1988 تحت اسم " استخدام عمل التدقيق الداخلي " حيث ينص هذا المعيار على ضرورة استفادة المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي، من خلال اطلاعه على تقرير المدقق الداخلي حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وهذا حتى يتمكن المدقق الخارجي من تحديد الإجراءات والعينات التي سيقوم بإتباعها للقيام بعملية الفحص والتدقيق.

**معياري التدقيق المصري رقم 610:** يحمل هذا الأخير اسم " اعتبارات الاستعانة بعمل المدقق الداخلي " حيث نص هذا الأخير على خصائص التدقيق الداخلي التي تساهم في مساعدة المدقق الخارجي للقيام بأعماله والتي ستعود عليه بالنفع من حيث اختصار الوقت والجهد.

لجنة المنظمات المهنية تريديوي treadway commission: تصدر هذه اللجنة المعروفة تحت اسم COSO العديد من التقارير نجد من بينها تقرير ينص على ضرورة عمل المدقق الداخلي مع كلا من مجلس الإدارة و كذا التدقيق الخارجي لتحديد الرقابة الداخلية و الأهداف المرتبطة بها، مكونات الرقابة الداخلية، تحديد أدوات التقييم اللازمة لقياس كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ولقد ساهم هذا التقرير في تحديد نقاط الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية بغرض تحسينها، كما قام بتحفيز المدققين الخارجيين للاهتمام بتقرير المدقق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية للحصول على فهم كامل حول المؤسسة.

**معياري التدقيق الأمريكي رقم 65:** تم إصداره من قبل الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في ابريل 1991 تحت عنوان " استخدام عمل المدقق الداخلي "، حيث يقدم هذا الأخير التوضيحات والمساعدات اللازمة للمدقق الداخلي والمتعلقة بأعماله، حتى يتمكن من مساعدة المدقق الخارجي وذلك من خلال قيامه باختبارات رقابية حول أعمال التدقيق الداخلي إذا كانت في مستوى جيد أملا، الأمر الذي يؤثر على تقدير المدقق الخارجي لمخاطر الرقابة.

### المعياري الجزائري للتدقيق رقم 610 ( استخدام أعمال المدقق الداخلي): <sup>12</sup>

حيث يعالج المعيار أهمية أعمال المدقق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي كونها تساعده في القيام بمهمة التدقيق، فبالرغم من اختلاف التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من حيث الأهداف إلا أنها تتشابه في بعض الوسائل المستخدمة لبلوغ أهدافها.

ففي حال استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي توجب عليه تحديد مدى ملائمة أعمال هذا الأخير لاحتياجات مهمة التدقيق.

من بين أعمال المدقق الداخلي ما يلي:

- متابعة المراقبة الداخلية.

- فحص المعلومات المالية.

- إعادة النظر في الأنشطة العملية.

- فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية.

- إدارة المخاطر.

- الحوكمة.

### 3.3 شروط اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي<sup>13</sup>

يخضع اعتماد المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي إلى مجموعة من الشروط تتمثل في:

- استقلالية عمل المدقق الداخلي واتصاله بصفة مباشرة مع المجموعة الحاكمة في المؤسسة.

- تميز المدقق الداخلي بالكفاءة التقنية اللازمة.

- القيام باجتماعات دورية بين كلا من المدقق الداخلي والخارجي.

- تقديم المدقق الداخلي لتقاريره إلى إدارة المؤسسة أو السلطة الحاكمة في المؤسسة.

- إذا لم يكن للمدقق الداخلي مسؤوليات متضاربة.

- إشراف إدارة المؤسسة على توظيف المدققين الداخليين.

- تفاعل الإدارة مع توصيات المدقق الداخلي.

### 4.3 علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي:

يعمل كلا من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال علاقتهما على الرفع من كفاءة وفعالية الحوكمة داخل المؤسسة من خلال: <sup>14</sup>

- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من ناحية تقييم نظام الرقابة الداخلية كونه متواجد بصفة دائمة في المؤسسة فهو بالتالي يعرف نقاط قوتها ونقاط ضعفها.

- يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في الحصول على المصادقات من العملاء.

- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يساعده في تقليل الجهد والوقت والأتعاب، كما يساعده في التركيز على الأمور الجوهرية واكتشاف التلاعب والأخطاء المرتكبة في القوائم المالية.

- مساعدة المدقق الخارجي للمدقق الداخلي في تطوير كفاءته ومهارته في مجال التدقيق.

وعليه نستنتج أن العلاقة التي تجمع بين كلا من التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي هي علاقة تكاملية، حيث يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي على فهم نقاط القوة والضعف من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والذي سيساعد المدقق الخارجي في تخفيض الوقت والجهد وتوسيع نطاق التدقيق، وفي المقابل يساعد المدقق الخارجي المدقق الداخلي في اكتساب كفاءات ومهارات جديدة في مجال التدقيق.

**المحور الثاني: دراسة ميدانية على مجموعة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات)**

من خلال الجانب الميداني سيتم الكشف عن التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي من خلال طرح استبيان على مجموعة من محافظي الحسابات لولايي سيدي بلعباس و تلمسان.

**1- منهج الدراسة:**

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مدى تأثير إجراءات التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي وقد قمنا بتحويل المعلومات وتحليلها عن طريق برنامج إحصائي spss.

**2- مجتمع عينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) لولايي سيدي بلعباس و تلمسان، حيث تم توزيع 40 استبانة على المجتمع محل الدراسة، وقد تم الاعتماد على 35 استبانة لغاية التحليل الإحصائي.

**3- أداة الدراسة:**

قام الباحثان بإعداد استبيان وفق سلم ليكارت الثلاثي، حيث تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين:

القسم الأول يخص المتغيرات الديموغرافية لمجتمع الدراسة والمتمثلة في الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة

القسم الثاني: عبارة عن محورين يتم فيهما اختبار صحة الفرضيات.

**4- صدق وثبات الاستبانة:**

لقد تم التحقق من صدق وثبات الاستبانة من خلال معامل ألفا كرونباخ (alpha cronbak).

**الجدول رقم 01: قياس معامل ألفا كرونباخ**

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور 01 والمحور 02	08	0.80

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

**5- تحليل المتغيرات الديموغرافية:**

**الجدول رقم 02: توزيع الأفراد حسب الجنس**

النسبة %	التكرار	الجنس
86%	30	ذكر
14%	05	أنثى
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أن نسبة الذكور التي تقدر ب 86% تفوق بكثير نسبة الإناث التي بدورها تقدر ب 14% وهذا راجع لطبيعة المهنة، حيث أن أغلبية الإناث لا ترغب بمزاولة هذه المهنة لأسباب متعددة كصعوبة التنقل وضيق الوقت.

#### الجدول رقم 03: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
14%	5	من 5 سنوات إلى 09 سنوات
43%	15	من 10 سنوات إلى 14 سنة
43%	15	15 سنة فما فوق
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول تساوي نسبة فئتي من 10 إلى 14 سنة و 15 سنة فما فوق بنسبة 43% بينما الفئة التي تتراوح خبرتها من 05 إلى 09 سنوات قدرت نسبتها ب 14% وعليه نستنتج أن أغلبية العينة تتميز بالخبرة و الأقدمية.

#### الجدول (04): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
37%	13	تدقيق
43%	15	محاسبة
20%	7	مالية
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أن أعلى نسبة تعود إلى تخصص محاسبة بنسبة 43% بينما تخصص التدقيق يحتل المرتبة الثانية بنسبة 37% وفي الأخير نجد تخصص المالية بنسبة 20%، وهذا ما يزيد من موثوقية الإجابات حيث أن أغلبية العينة في التخصص.

#### الجدول (05): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المستوى التعليمي
43%	15	ليسانس
43%	15	ماجستير أو ماستر
14%	5	دكتوراه
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أن نسبي الفئة التي تحمل شهادة ليسانس وشهادة الماستر أو ماجستير متساوية ب 43% بينما قدرت نسبة حاملي الدكتوراه ب 14% وعليه نستنتج أن العينة تسعى إلى تطوير مستواها العلمي الأكاديمي.

### التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

تهدف هنا لتحليل نتائج الدراسة الميدانية عن طريق التحليل الإحصائي، وذلك من خلال الاعتماد على النسب المئوية والتكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري، وبغية تحقيق هذا الغرض استخدمنا مقياس ليكارت الثلاثي لتحديد اتجاه الإجابات من خلال الاعتماد على مقياس متدرج، موافق 3 إلى غير موافق 01 أي أن عدد البدائل هو 3-1=2

وبالتالي يصبح طول الفئة هو  $0.67 = 3/2$  ومنه تصبح الفئات المقابلة لاتجاه إجاباتها كالتالي:

الجدول رقم 06: طول الفئة حسب مقياس ليكارت الثلاثي.

المستوى	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1.67
محايد	من 1.67 إلى 2.34
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر : من إعداد الباحثان.

### 6- اختبار صحة الفرضية

ولاختبار صحة الفرضيات قمنا باستخدام اختبار (T - test)، حيث قمنا بوضع فرضيتين وهما:  
الفرضية الصفرية:  $H_0$  و الفرضية البديلة:  $H_1$ .

ولكي نستطيع الحكم، فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية هامش الخطأ والتي تساوي: 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى: إذا كان (Sig2 -tailed)  $< 0.05$  فإننا نقبل  $H_0$  ونرفض  $H_1$ .

الحالة الثانية: إذا كان (Sig2 -tailed)  $> 0.05$  فإننا نرفض  $H_0$  ونقبل  $H_1$ .

### الجدول 07: إجراءات مهمة التدقيق الداخلي

الاتجاه	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	التكرار	العبارات
						النسبة	
موافق	0.64	2.77	04	0	31	التكرار	يتأكد المدقق الداخلي من مصداقية نظام المعلومات المحاسبي.
			11.4	0	88.6	النسبة	
موافق	0.47	2.88	02	0	33	التكرار	يتأكد المدقق الداخلي من تطبيق إجراءات النظام الداخلي للمؤسسة.
			5.7	0	94.3	النسبة	
موافق	0.47	2.88	02	0	33	التكرار	يتأكد المدقق الداخلي من إجراءات حماية أصول المؤسسة.
			5.7	0	94.3	النسبة	
موافق	0.00	3.00	0	0	35	التكرار	أداء المدقق الداخلي لمهامه بكل استقلالية يرفع من مصداقية وشفافية التقرير.
			0	0	100	النسبة	
موافق	0.28	2.91	0	03	32	التكرار	تسهل مهمة التدقيق الداخلي مهمة التدقيق الخارجي.
			0	8.6	91.4	النسبة	

التدقيق الداخلي و دوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي – دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايتي سيدي بلعباس و تلمسان – ، ( ص ص : 75-87 )

موافق	0.00	03	0	0	35	التكرار	يوجد اتصال وتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.
			0	0	100	النسبة	
موافق	0.49	2.85	02	01	32	التكرار	يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الخارجي.
			5.7	2.9	91.4	النسبة	
موافق	0.15	2.91	المجموع				

المصدر: من إعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع العبارات تنتج نحو اتجاه واحد وهو اتجاه الموافقة فقيام المدقق الداخلي بمهمته بكل استقلالية وتأكده من الإجراءات الداخلية المتفق عليها من قبل المديرية العامة يرفع من موثوقية ومصداقية المهمة، كما أن تواجد المدقق الداخلي بصفة دائمة في المؤسسة تسمح له بمعرفة نقاط قوة وضعف المؤسسة، الأمر الذي يسمح للمدقق الخارجي بالاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.

الجدول رقم 08: جودة التدقيق الخارجي

الاتجاه	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	التكرار	العبارات
						النسبة	
موافق	0.00	03	00	00	35	التكرار	يمارس المدقق الخارجي مهمته بكل موضوعية واستقلالية
			00	00	100	النسبة	
موافق	0.00	03	00	00	35	التكرار	يستخدم المدقق الخارجي الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي.
			00	00	100	النسبة	
موافق	0.47	2.88	02	00	33	التكرار	لا ينحاز المدقق الخارجي لأي طرف عند عملية التدقيق.
			5.7	00	94.3	النسبة	
موافق	0.00	03	00	00	35	التكرار	يتأكد المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على الاستمرارية.
			00	00	100	النسبة	
موافق	0.00	03	00	00	35	التكرار	يتأكد المدقق الخارجي من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
			00	00	100	النسبة	
موافق	0.47	2.88	02	00	33	التكرار	يقوم المدقق الخارجي بتوضيح الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية.
			5.7	00	94.3	النسبة	
موافق	0.23	2.94	02	00	33	التكرار	إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.
			5.7	00	94.3	النسبة	
موافق	0.10	2.95	المجموع				

المصدر: من إعداد الباحثان باستخدام برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع العبارات تميل نحو الموافقة، فقيام المدقق الخارجي بعمله بكل استقلالية وشفافية، بالإضافة إلى عدم انحيازه إلى أي طرف عند القيام بمهمة التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة.

اختبار صحة الفرضية:

الفرضية الرئيسية: تؤثر إجراءات مهمة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي.

الفرضية الصفرية: لا تؤثر إجراءات مهمة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي.

الفرضية البديلة: تؤثر إجراءات مهمة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي.

الجدول رقم 09: اختبار صحة الفرضية

المتغير التابع		المتغير المستقل
جودة التدقيق الخارجي		إجراءات مهمة التدقيق الداخلي
قيمة R (Sig) مستوى الدلالة	قيمة F	
0,000	46,127	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول أن قيمة  $\text{sig} = 0,000$  وهي أقل من قيمة الدلالة الافتراضية المقدرة ب  $0,05$  وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة التي تؤكد على أن لإجراءات مهمة التدقيق الداخلي أثر على جودة التدقيق الخارجي.

#### الختامة:

من خلال دراستنا لموضوع التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي ومحاوله منا الإجابة عن الإشكالية المطروحة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- اكتسب التدقيق الداخلي تطور وأهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي والتي ساهمت في تعزيز أداء الوظيفة.
- إن التكامل بين وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة التدقيق الخارجي يمنع ازدواجية العمل وكذا يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، الأمر الذي يقوي وظيفة الرقابة في المؤسسة، فاعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يخفض من الوقت والجهد وكذا الإجراءات التي يعتمد عليها هذا الأخير الأمر الذي يرفع من جودة التدقيق الخارجي.
- استقلالية المدقق الداخلي تقلل من الشك في مصداقية التقرير وبالتالي تزيد من فرصة استفادة المدقق الخارجي من هذا الأخير.
- أهمية العلاقة بين كلا من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي تكمن في مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي، كونه متواجد بصفة دائمة في المؤسسة و هو على معرفة تامة بنقاط قوتها و ضعفها.
- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي تتطلب شروط تتمثل:
  - تمتع المدقق الداخلي بالكفاءة والمهارة التقنية.
  - استقلالية المدقق الداخلي واتصاله بصفة دائمة مع الإدارة.
- مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي، تساهم في تقليل الوقت والجهد واتساع نطاق التدقيق وبالتالي تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتكبة في القوائم المالية.

#### المراجع:

1. محمد بوتين (2003)، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 11.

2. رجب السيد وعبد الفتاح محمد الحصن ومحمود ناجي درويش(2000)، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 07.
3. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي(2002)، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 10.
4. مرشد عبد المصدر(2013)، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في غزة)، شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة ، ص 43.
5. مرشد عبد المصدر، نفس المرجع، ص 44-45.
6. حمادي نبيل(2012)، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، ص 57-60.
7. خلف عبد الله الوردات(2006)، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، لأردن، ص 32.
8. سعيد يوسف المدلل(2007)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ص 76.
9. حدي عبد القادر، زيدان محمد(2018)، فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، ص 247.
10. حمادي نبيل، مرجع سبق ذكره، ص 111-112.
11. محمد بن لدغم، محمد أمين العريجي(2018)، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية –دراسة استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) بولاية تلمسان، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 02، ص 85، 86.
12. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة (2017)، المقرر رقم 23، 15 مارس 2017، ص 3، 4، 5.
13. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة(2017)، المقرر رقم 23، 15 مارس 2017، ص 04.
14. بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر(2016)، التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات –دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطق الجنوب الشرقي (الاغواط، غرداية، ورقلة)، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06، ص 258-259.