



جامعة أحمد دراية أدرار
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي
شعبة: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان:

أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي
دراسة حالة

إشراف الأستاذ الدكتور:
ولد بحمو سمير

من إعداد الطالبين:
• سلركة رحاب
• سياد مهري

لجنة المناقشة:

(رئيسا)	أستاذ محاضر-أ-	بلبالي عبد الرحيم
(مقررا ومشرفا)	أستاذ محاضر-أ-	ولد بحمو سمير
(ممتحنا)	أستاذة مساعد -ب-	عوماري عائشة

الموسم الجامعي

2021-2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي، وَيَسِّرْ لِي
أَمْرِي، وَأَخْلِلْ عُقْدَةً مِّنْ لِّسَانِي، يَفْقَهُوا
قَوْلِي)

سورة طه الآية: [28-25]

الهدايا

أهدي هذا العمل المتواضع:

- ❖ لي من لم يخللني بد عمهما معنويا وماويا "أمي وأبي" بارك الله في عمرهما وحفظهما.
- ❖ لي من هم عزوتي وسندي... أخوالي "جيللي - محمد"
- ❖ لي من لم يدخر جهدا في مساعدتي أستاذي المشرف "ولد باحمو سمير" وفقه الله ورعاه.
- ❖ لكل العائلة الكريمة "إخوة وأخوات"
- ❖ لي رفيقات المشوار "مروى - نوال"
- ❖ لي كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في حياتي الدراسية.

الأملاء هدايا

أهدي هذا العمل لى:

- الوالدين الكريمين حفظهما الله
- لى كل أفراد أسرتى
- لى الأستاذ المشرف
- لى كل الأصدقاء، ومن كانوا براففتى أثناء دراستى فى الجامعة.

شكر و تقدير

الحمد والمنة على إنجاز هذا العمل فهو أحق أن يشكر

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ الدكتور المشرف "ولد باحمو سمير"

على كل ما قدمه لنا من توجيحات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع

دراستنا في جوانبها المختلفة.

كما نتقدم بجزيل الشكر للأعضاء اللجنة المناقشة الموقرة.

إلى كل ساعدنا في إنجاز هذه الدراسة شكر خاص للمدققين الذين ساهموا

بإجاباتهم وآرائهم.

والحمد لله تعالى الذي وفقنا في دراستنا وأعاننا على إتمام هذا العمل.

فهرس

المحتويات

الصفحة	البيان
1	الإهداء
	الشكر
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق	
4	تمهيد
4	المبحث الأول: ماهية للتدقيق الداخلي
4	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الداخلي
5	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
7	المطلب الثالث: عوامل الاهتمام بالتدقيق الداخلي
8	المبحث الثاني: أدلة الإثبات لدى المدقق
8	المطلب الأول: ماهية أدلة الإثبات
8	المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات
12	المطلب الثالث: حجبة وكفاية أدلة الإثبات
15	المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي
15	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
16	المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق والخارجي
18	المطلب الثالث: مهام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.
20	خلاصة
الفصل الثاني: الدراسات السابقة للموضوع	
21	تمهيد
21	المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة
21	المطلب الأول: الدراسات العربية
23	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
24	المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

24	المطلب الأول: الدراسات العربية
25	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
26	خلاصة
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات	
28	تمهيد
28	المبحث الأول: صلاحية أداة الدراسة
28	المطلب الأول: صلاحية مجتمع وعينة الدراسة
29	المطلب الثاني: صلاحية استبانة الدراسة
35	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة
35	المطلب الأول: استكشاف اعتدالية التوزيع
36	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب النسب والتكرارات
39	المطلب الثالث: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب المتوسطات والانحرافات المعيارية
41	المطلب الرابع: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
43	المبحث الثالث: اختبار الفروض
43	المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى
46	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية
48	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة
50	خلاصة
51	الخاتمة
53	قائمة المراجع
56	الملاحق

قائمة

الجدول

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجداول	الرقم
31	الصدق الداخلي لعبارات محور أدلة اثبات المدقق الداخلي	01
31	الصدق الداخلي لعبارات محور التدقيق الخارجي	02
32	صدق الاتساق البنائي للاستبيان	03
33	الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحوّر أدلة اثبات المدقق الداخلي	04
34	الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحوّر التدقيق الخارجي	05
35	الثبات بطريقة ألفا كرونباخ للاستبيان	06
35	اختبار كولموغروف - سميرونوف للتوزيع الطبيعي	07
36	توزيع أفراد العينة حسب العمر	08
37	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	09
38	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	10
39	خصائص عامل العمر حسب تأثيره على الاجابات	11
40	خصائص عامل المؤهل العلمي حسب تأثيره على الاجابات	12
40	خصائص عامل الخبرة حسب تأثيره على الاجابات	13
42	المتوسطات المرجحة للأسئلة ذات الخمس خيارات	14
44	تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الاولى من الفرضية الرئيسية الأولى	15
45	تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الاولى من الفرضية الرئيسية الأولى	16
45	تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى	17
46	تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الاولى من الفرضية الرئيسية الثانية	18
47	تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الاولى من الفرضية الرئيسية الثانية	19
48	تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية	20
48	نموذج الانحدار بين أدلة اثبات المدقق الداخلي و التدقيق الخارجي	21
49	تحليل التباين في المتوسطات بين أدلة اثبات المدقق الداخلي و التدقيق الخارجي	22
49	تحليل الانحدار أدلة اثبات المدقق الداخلي على التدقيق الخارجي	23

قائمة

الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	الشكل	الرقم
37	توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل العمر	01
38	توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل المؤهل العلمي	02
39	توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل الخبرة	03

قائمة

الملاحق

قائمة الملحق:

الصفحة	الملحق	الرقم
56	الاستبيان	01

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه أدلة إثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي ، وذلك من خلال إجراء دراسة على مستوى مكاتب محافظة الحسابات لولاية أدرار .

وقد خلصنا من خلال هذه الدراسة إلى أن لأدلة إثبات المدقق الداخلي دور مهم في دعم التدقيق الخارجي في مكاتب محافظة الحسابات وذلك لاعتبار أدلة الإثبات عنصر مهم في إقناع مستعملي تقرير مدقق الحسابات.

الكلمات المفتاحية : التدقيق ،المدقق الداخلي ،التدقيق الخارجي ، أدلة الإثبات، محافظ الحسابات.

Summary:

This study aimed to know the role played by the evidence of the internal auditor's evidence in supporting the external audit, by conducting a study at the level of the offices of the governorate of accounts in the state of Adrar. Through this study, we concluded that the evidence of the internal auditor has an important role in supporting the external audit in the offices of maintaining accounts, because the evidence is considered an important element in convincing the users of the auditor's report.

Keywords: audit, internal auditor, external audit, evidence, Account keeper.

المقدمة

توطئة:

منذ استقلال الملكية عن التسيير وظهور مدققي الحسابات أصبح للوثائق والمستندات والشهادات قيمة معلوماتية مهمة لدى محيط المؤسسة، ولكون كل الإدارات تسعى لإعطاء صورة جيدة عن تسييرها فإنها سوف تحاول إيصال هذه الصورة للمحيط بكل الطرق الممكنة حتى غير الأخلاقية منها، ولكي يضمن مستخدمو القوائم المالية أنها عادلة وصادقة يقومون بتتبع اشكال التدقيق قدر الإمكان، وفي هذا الصدد فإن اهم شكلين للتدقيق هما التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

تقوم المؤسسة باستخدام التدقيق الداخلي بغية استكشاف الأخطاء وتصحيحها قبل ظهورها للعلن وهي بذلك تكون بنية وقائية من ارتكاب الأخطاء، ولكون مخرجات هذا النوع من التدقيق من الأهمية بمكان فإنها تمثل ورقة عمل جد هامة للمدقق الخارجي لكي يستغلها في جمع ادلة الاثبات التي يعتمدها في تقريره، الامر الذي يوجب وجود صلة موضوعية وملائمة تجمع كل من ادلة اثبات المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

إشكالية البحث:

مما سبق ذكره حول التدقيق الخارجي، ومن أهمية أدلة الاثبات، واستنادا على دراسة حالة في مكاتب محافظة الحسابات لولاية أدرار لسنة 2021 فإن إشكالية هذا البحث يمكن صياغتها على النحو التالي: **فيما يتمثل الدور الذي تلعبه أدلة اثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي ؟**

فرضيات البحث:

بالاعتماد على الإشكالية المطروحة تأتي التساؤلات التالية:

- ✓ فيما تتمثل الأطر العامة لكل من التدقيق الخارجي وأدلة الاثبات ؟
- ✓ فيما تكمن العلاقة بين التدقيق الخارجي وأدلة الاثبات ؟
- ✓ هل يوجد تطبيق لمفاهيم التدقيق الخارجي وأدلة الاثبات في أوساط المؤسسات محافظة الحسابات الجزائرية ؟

أهداف البحث:

- من خلال العرض السابق لمشكلة البحث، تمثل هذه الدراسة محاولة نظرية وتطبيقية لمعرفة الدور الذي تلعبه أدلة الاثبات ، وعليه فإن هذه الدراسة تهدف لتحقيق ما يلي:
- ✓ تسليط الضوء على دور البارز الذي تلعبه أدلة الاثبات من أجل دعم التدقيق الخارجي.
- ✓ تبيان أهمية التدقيق الخارجي.
- ✓ ضرورة الحرص على أدلة اثبات المدقق الداخلي وإعطاءها الأولوية.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية جانب البحث، والذي يخص أدلة اثبات المدقق الداخلي ، حيث شهد هذا المجال نموا كبيرا في الأداء نتيجة لحاجته إلى المزيد من المعايير ، وبالتالي التأثير الكبير على نتائج التدقيق الخارجي فلهذا أولت عناية خاصة لهذا المتغير.

دوافع اختيار موضوع البحث:

- قلة الدراسات التي تناولت موضوع أدلة اثبات المدقق الداخلي

- إثراء المكتبة بهذا النوع من البحوث.

حدود البحث:**• الحدود المكانية:**

اقتصر البحث على مستوى مكاتب محافظة الحسابات لولاية ادرار بالتركيز على قطاع المحاسبة، حيث تم اقتصاره على جانب التدقيق

• الحدود الزمنية:

جرى البحث نظريا ابتداء من شهر ماي من عام 2020 إلى غاية شهر يناير من عام 2021 ، أما الجانب الميداني فكان ابتداء من شهر يناير من عام 2021 الى غاية شهر ماي من نفس السنة.

المنهج البحث.

من أجل تحقيق غاية البحث أستخدم كل من المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي، والمنهج التحليلي، حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في الفصل الاول من الدراسة لتوضيح الإطار النظري لأدلة اثبات المدقق الداخلي والتدقيق الخارجي، وذلك عن طريق تجميع المراجع العلمية المتعلقة بالموضوع. وفي الفصل الثاني تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال الرجوع إلى عديد الدراسات النظرية المتعلقة ب المدقق الداخلي والتدقيق الخارجي من اجل توضيح المفاهيم المتعلقة بهم والعناصر المشكلة لهم.

أما الفصل الثالث فقد استخدم المنهج التحليلي بغية تحليل واستنتاج البيانات المأخوذة من واقع دور أدلة اثبات المدقق الداخلي على دعم التدقيق الخارجي بولاية أدرار.

صعوبات البحث:

اعترض الباحثان مجموعة من المحددات عند إعدادهما لهذه الدراسة، ففي الجانب النظري كان المحدد الأساسي هو قلة المصادر العلمية لموضوع الدراسة والرابطة بين المتغيرين والتي يمكن أن تفيد في هذا الجانب.

أما الجانب التطبيقي فقد واجه الباحثان محددتين أساسيين يكمن الأول في صعوبة الحصول على مقياس ملائم ينسجم مع تطبيق هذه الدراسة في المؤسسات المحاسبية نظرا لاختلاف طبيعة الدراسة مع المفاهيم المكتسبة من طرف المؤسسة محل البحث. أما المحدد الثاني فهو صعوبة تكييف المعلومات المأخوذة مع منهج الدراسة.

تقسيمات البحث:

من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع تم تجميع المادة العلمية الضرورية وتقسيمها إلى ثلاث فصول يكمل بعضها بعضا ندرجها كما يلي:

• الفصل الأول:

في هذا الفصل تم التطرق للأدبيات النظرية لأدلة اثبات المدقق الداخلي و التدقيق الخارجي من خلال مبحثين، يضم المبحث الأول أدلة اثبات المدقق الداخلي ويليه المبحث الثاني حول التدقيق الخارجي

• الفصل الثاني:

في الفصل الثاني تركز الدراسة على الأبحاث التي سلقت في الموضوع من خلال تركيز هذه الدراسات على كل أو احد متغيرات الدراسة، ومناقشتها وتحديد الفجوة العلمية.

• الفصل الثالث:

الفصل الثالث تتم فيه الدراسة الميدانية من خلال ثلاث مباحث، يحتوي المبحث الأول على اختبار أداة الدراسة، أما المبحث الثاني فتناول اسقاط الجانب النظري على مكاتب محافظة الحسابات محل الدراسة. وانتهى المبحث الثالث إلى اختبار الفرضيات والاجابة على إشكالية الدراسة.

الفصل الأول:
الاطار النظري لأدلة اثبات
المدقق الداخلي والتدقيق
الخارجي

تمهيد :

يمثل التدقيق الوجه المكمل للعمل المحاسبي حيث يعتبر الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية الذي يهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة. وذلك للتحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي.

ولدراسة أعمق ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: أدلة الإثبات لدى المدقق

المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي

المبحث الأول: التدقيق الداخلي

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الداخلي:

لم يظهر التدقيق الداخلي إلا في الثلاثينات بالولايات المتحدة الأمريكية فهو يعتبر حديث إذ ما قورن بالتدقيق الخارجي ولقد أولت الدول المتقدمة اهتماما كبيرا بالتدقيق الداخلي حيث تأسس عام 1941 مجمع المدققين الداخليين والولايات المتحدة الأمريكية الذي أصدر دورياته بعنوان المدقق الداخلي.¹

حيث في بادئ الأمر اقتصر على التدقيق المحاسبي أي تدقيق العمليات المالية من أجل التأكد من صحة التسجيل واكتشاف الأخطاء وكذلك التأكد من سلامة إدارة الأصول لكن فيما بعد ازدادت أهميته من خلال استخدامه كأداة لخدمة الإدارة العليا داخل المؤسسة.²

يعرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة على مستوى المؤسسة تساعد الإدارة على المراقبة العامة لأنشطتها".

التدقيق الداخلي هو عملية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايدين لأي منشأة بغض النظر عن أهدافها وحجمها وشكلها القانوني لعمل تقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقاييس معين وايصال النتائج الى المستفيدين.¹

¹ فارس حمايزية، دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات -دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية -المفتشية الجهوية للتدقيق الوكالة رقم 182 ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أم البواقي 2016/2015 ص 31

² فارس حمايزية، المرجع أعلاه، ص 31

كما عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) على انه وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنسأة بهدف مساعدة موظفي المنشأة للإضطلاع بمسؤولياتهم بخذارة حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تم تدقيقها ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.²

وحسب نشرية عام 1999 لمعهد المدققين (IIA) وأخر تعريف للتدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر الرقابة والتوجيه (التحكم).³

اشارت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي تعريفا للتدقيق الداخلي اشارت فيه الى انه: "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط DISCIPLINED لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم. GOVERNANCE".⁴

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي:

1- أهمية التدقيق الداخلي:

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي وقتنا الحالي في الشركات بصورة ملحوظة وذلك لمجموعة من الأسباب أهمها:

➤ زيادة حجم المشروعات العقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، زيادة عدد الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار فروعها في العديد من البلدان وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية.⁵

ولقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عن إصدار المعايير في عام (2002) أن أهمية التدقيق الداخلي تتمثل في النقاط التالية:

- يساعد مدققو الحسابات على الحفاظ على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة الى المؤسسات المالية وذلك كتدعيم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال.

¹ نظمي أيهاب، هاني العزب تدقيق الحسابات (الاطار النظري) دار وائل للنشر، الأردن، ص 12

² لقايد حفيظة مدي إلتزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل - دراسة ميدانية بمؤسسة تربية الدواجن بمستغانم، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم 2014-2015 ص 12

³ لقايد حفيظة، المرجع أعلاه ص 13

⁴ أحمد حلومي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ط 1 2011 ص 46

⁵ كمال محمد السعيد، كمال النونو، مرجع سابق، ص 37

- يعمل المدراء الماليون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات فعالية وكفاءة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وصع القرارات الأولية السليمة.

ولقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها الإدارة العليا في مختلف المجالات بحيث اعتبرت هذه الوظيفة كصمام الأمان في يد الإدارة وتظهر أهمية التدقيق الداخلي للإدارة العليا من خلا تقديم الخدمات التالية:¹

- **خدمات وقائية:** حيث يقوم التدقيق الداخلي بالتأكدات على وجود الحماية الكافية للأصول وحمايتها.
- **خدمة تقييمية:** حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الإلتزام بالسياسات الإدارية.
- **خدمات إنشائية:** يمكن تقديم هذه الخدمة من خلال اقتراح التحسينات الأزمة على الأنظمة الموضوعة داخل المشروع.
- **حماية السياسة الإدارية من الإنحراف عن التطبيق الفعلي.**

2- اهداف التدقيق الداخلي:

تسعى وظيفة التدقيق الداخلي إلى مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال فهي تزودهم بالتحليلات والتقييمات والتعليقات والتوصيات ومختلف الآراء والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تم فحصها.

ولتحقيق هذا الهدف الهام للمدقق الداخلي فإنه لابد من:²

مساعدة مسؤولي المؤسسة في البحث عن نقاط الضعف الموجودة والتعرف عليها ومواجهتها وكذلك تحسين فعاليتها

- إعلام الإدارات المعنية ودائما الإدارة العامة بالاختلالات التي تحدث في العمل والتأكيد على صحتها

¹ عبد الباسط أحمد الخيسي مدى مساهمة وظيف التدقيق الداخلي في ضبط الأداء العالي والإداري في هيئات التحكيم المجلى بقطاع غزة، رسالة

ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2013 ص35

² OLIVER LEMANT: QUELLE EST LA PLACE DE L'AUDIT INTERNE DANS L'ENTREPRISE REVUE FRANCAISE DE L'AUDIT INTERNE N°117 NOVEMBRE DECEMBER1993 P 25

- التأكيد علي حسن تطبيق القوانين ومدى الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعة ومدى ملائمة الإجراءات الخاصة بحماية الصول والمحافظة عليها وكذلك التحقق من درجة الثقة التي يمكن أن توليها الإدارة للمعلومات التي تفيدها في اتخاذ القرارات المناسبة

ولكي يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من التدقيق الداخلي من جهة وأهداف الأفراد إدارة التدقيق من جهة أخرى فيمكن القول أنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لإدارة التدقيق الداخلي في أية مؤسسة هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذه المؤسسة فإن المدققين الداخليين يسعون بصفة أساسية الى تحقيق الأهداف التالية:¹

- تدقيق وتقييم نظم الرقابة الداخلية
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسات وإجراءاتها
- حماية أصول المؤسسة من السرقة والإهمال
- منع الغش والأخطاء واكتشافها اذ ما وقعت
- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية
- القيام بتدقيق منظم ودوري للأنشطة المختلفة ورفع التقارير الاقتراحات النتائج، والتوصيات إلى الادارة العليا وكذلك تقييم أداء الأفراد بشكل عام
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية والإجتماعية
- التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق الخارجي
- المشاركة في تخفيض التكاليف ومنع الإسراف والتبذير ووضع الإجراءات اللازمة لها، وهذا من أجل تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة.

المطلب الثالث: العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي²

حدد جربوع (م2003 ص 14) العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي كالآتي:

- كبر حجم المؤسسات التعليمية وتعدد عملياتها
- اضطرار الإدارة الي تفويض السلطات والمسؤولية الى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة التعليمية
- حاجة إدارة المؤسسة التعليمية الى بيانات دورية دقيقة (رسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات)
- حاجة إدارة المؤسسة التعليمية الى حماية وصيانة أو مال المشروع من الغش والسرقة والأخطاء)

¹ دهمش نعيم التدقيق الداخلي: مفهومه وأهدافه ونطاقه ندوة التدقيق الداخلي سلطة الكهرباء الأردن، 1-2/4 1986 ، 11
² أحمد أياد صبحي أبو شعبان، مدي قيام المدقق الداخلي بتقييم المخاطر التشغيلية في الجامعات والكليات المتوسطة الفلسطينية في قطاع غزة، قدم البحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، نوفمبر 2016، ص21-22

- حاجة الجهات المؤسسات وغيرها الى بيانات دقيقة (التخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية والتسعيرة)
 - تطوير إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية
- ونظرا للتطور الذي حدث لمهنة التدقيق الداخلي وكذلك ازدياد الحاجة إليها لذي فهناك العديد من العوامل التي أسهمت في نشأة وانتشار هذه المهنة (العبدلي 2012م ص28)
- زيادة اللامركزية والاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وكذلك تعدد المستويات للمنشأة
 - التطور الذي شهدته وظيفة التدقيق الداخلي ومساهمتها في تقديم خدمات إدارية الى جانب الخدمات المالية
 - شمول التنظيم الحديث لخطوط الاتصال الرأسية والأفقية وحاجة التغذية الى مسؤولين يتولون التدقيق لأجل اطمئنان الإدارة الى سلامة هذه التقارير وواقعيتها
 - حاجة الجهات الحكومية الي بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط المنظمات ومدى التزامها بمسؤولياتها الاجتماعية كالمساهمة في خطط التنمية واستيعاب قدر من العمالة.

المبحث الثاني: أدلة الإثبات لدى المدقق

المطلب الأول: ماهية ادلة الإثبات

تعتبر أدلة الأثبات في التدقيق كل ما يمكن للمدقق أن يجمعه من أدلة وقرائن وغيرها لتدعيم رأيه حول عدالة القوائم المالية.¹

وقد اوجب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنه يجب على المدقق القيام بجمع أدلة الإثبات الكافية واللازمة حتى يتوفر لديه أساس معقول ومناسب لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية محل الفحص.²

المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

تختلف الوسائل التي قد يلجأ إليها المدقق من أجل الحصول على أدلة وإثباتات قوية والتي تتلائم مع الأعمال والإجراءات التي ينوي القيام بها، ومن أجل هذا فقد تم تحديد الوسائل المناسبة والتي اتفقت عليها أغلب الدراسات من أجل الحصول على هذه الأدلة الملائمة.

¹ عمر إقبا توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسساتي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد2 جامعة ورقلة، الجزائر، 2013 ص241

² أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص69

لكي يستطيع المدقق القيام بمهامه يلجأ إلى جمع مجموعة من أدلة الإثبات وتتمثل الوسائل المستعملة في الحصول على هذه الأدلة فيما يلي:¹

1- الجرد الفعلي: يقوم المدقق بالجرد الفعلي هن طريق العد والقياس والوزن لبعض عناصر الأصول في المؤسسة وخاصة الخزينة ومحتوياتها أو بعض أصناف وعناصر المخزون التي لها أهمية خاصة، ويستخدم الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للعناصر الملموسة والمادية من أصول المؤسسة محل التدقيق، ومن ناحية أخرى للتحقق من الرصيد الدفترية ومقارنته بالرصيد الفعلي وبصفة خاصة فيما يتعلق بمحتويات الخزينة من عملات نقدية مختلفة وكما أشرن سابقا لا يعتبر الجرد المادي لعناصر الصول دليل على ملكيتها أو ملاءمة أو دقة طرق تقييمها، لذلك عليه ان يتأكد من مستندات الملكية ويفحص طرق تقييم هذه الأصول وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها في هذا المجال.

2- العمليات الحسابية: وهي عبارة عن مراجعة والتأكد من صحة المجاميع الرأسية والأفقة كما تمثل العمليات التي يقوم بها المدقق أو أحد مساعديه بهدف التأكد من صحة بعض النتائج أو الأرصدة الهامة وهي تعتبر من أدلة الإثبات القوية لأن المدقق هو الذي يتولاها بنفسه وهي تشمل مايلي:

- مراجعة نقل الارصدة الافتتاحية ومطابقتها للأرقام السابقة.

- التأكد من صحة قوائم الجرد عن طريق التأكد من صحة العمليات الحسابية التي تتضمنها تلك القوائم
- مراجعة ميزان المراجعة المعد من قبل المؤسسة محل التدقيق للتأكد من صحة ما يحويه من ارصدة وأن التطابق حقيقي وليس صوريا وفي حالة عدم التوازن يجب البحث عن الأخطاء المؤدية لذلك وتصحيحها
- التأكد من كشوف العملاء من الناحية الحسابية.
- التأكد من العمليات الحسابية كنسب الخصم.
- مراجعة الحسابات الختامية والقوائم المالية للتأكد من الدقة الحسابية وسلامة الترتيب والتصنيف ومن صحة تعادل المركز المالي.
- من الأهمية البالغة القيام بالتأكد من سلامة الآليات المحاسبية المستعملة في المؤسسة في مجال إعداد القوائم وإجراء العمليات الحسابية.

3- المراجعة المستندية: إن المستندات من أدلة الإثبات الهامة في التدقيق فهي تعتبر مرجع سليم يستند إليه المدقق في التثبيت من صحة حدوث واقعة معينة ومن صحة المبالغ المتعلقة بها ويعتبر التدقيق المستندي والإطلاع على مختلف الوثائق في المؤسسة محل التدقيق المحور الرئيس لعملية التدقيق بحيث يقضي المدقق معظم وقته في جمع مثل هذه الأدلة والاثباتات كما يجب عليه عند قيامه بالتدقيق المستندي مراعاة أن يكون المستند المقدم صحيحا من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية وموقعا من قبل من لهم سلطة التوقيع.

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن، 2009، ص 145-150

4- المصادقات: تعتبر المصادقات بمثابة شهادات أو إقرارات من الغير مرسله إلى المدقق مباشرة وتتعلق بتقديم تأكيدات حول صحة أرصدة حساباتهم، كما هو الحال في تدقيق حسابات العملاء وتنقسم المصادقات إلى:¹

4 1- المصادقات الإيجابية: وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة، لذلك يتوقع الرد في حالتي الخطأ والصواب ولهذا سميت بالمصادقة والإيجابية.

4 2- المصادقات السلبية: وهنا يطلب من العميل إرسال قرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين في المصادقة فقط، ويعاب على هذا النوع من المصادقات اعتبار عدم الرد هو دليل على صحة ومطابقة الرصيد إذ لا يستطيع المدقق الجزم بذلك بحيث قد يكون عدم الرد نتيجة لعدم اهتمام العميل بالرد أصلاً.

4 3- المصادقات العمياء: من أقوى أنواع المصادقات وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في المصادقة المرسله وإنما يطلب من العميل إقرار كتابي بهذا الرصيد والذي يكون مسجلاً في دفاتره ولذلك يفضل استخدام هذا النوع من المصادقات.

5- نظام الاستفسار والتتبع: يكون الاستفسار شفوي فعلى المدقق أن يحرص على تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل ان يقتنع بها وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيراً على تفسير المدقق وحكمه الشخصي ويقوم المدقق بالاستعانة بهذا الأسلوب من أجل الحصول على معلومات تتعلق بما يلي:²

- الاستفسار عن الالتزامات غير المتبعة في الدفاتر في نهاية السنة المالية كالتزامات العرضية والمستقبلية التي قد تتحملها المؤسسة.
- الاستفسار عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- الاستفسار عن القيود المسجلة بالدفاتر
- الاستفسار والتتبع لبعض العمليات المتعلقة التي قامت بها المؤسسة والتي لم تصل إلى حد نهائي في نهاية الفترة المدققة.

6- نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الإجراءات التحليلية): وتتمثل في مجموعة من الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومة المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المدقق للعلاقات والأرصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية

¹ السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، بيروت، لبنان 2008، ص 332-324

² أمين أحمد السيد لطفي، إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية لمنشآت الاعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر القاهرة مصر 1995 ص95

نتيجة هذه الدراسات والتقييمات حيث يهدف الفحص التحليلي إلى لفت نظر المدقق إلى تلك الأمور غير العادية والتي تتطلب مزيد من أدلة الإثبات.¹

ويعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية أثناء القيام بمهامه بهدف الاستعانة في النواحي التالية:²

- المساعدة في تحديد المجالات التي تستلزم مراجعة إضافية بالإضافة إلى فهم المؤسسة محل التدقيق.
- تهدف الإجراءات التحليلية باستخدام الأدوات الكمية والنسب المالية إلى تحديد الانحرافات والمساهمة في التوقع لبعض العمليات المالية
- المساعدة في تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار بحيث يقيم المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية قدرة المؤسسة على الاستمرار وذلك عن طريق قياس النسب المالية المختلفة.³
- تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق إذ تعتبر الإجراءات التحليلية أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى نظر لإمكانية القيام بها في مكاتب التدقيق دون الحاجة إلى التنقل إلى مقر المؤسسة المدققة

7- الفحص والمراجعة الانتقادية: ويقصد به الانتقاد والتمعن حيث تعتبر هذه الوسيلة أداة انتقاد وفحص تحليلي عبر تدقيق أحد الحسابات أو القيود أو أحد السجلات المحاسبية، حيث يستطيع المدقق أن يلقي نظرة فاحصة على أحد هذه الحسابات أو الصفحات اليومية ويقوم باكتشاف أي أمور غير عادية وملفتة للانتباه موجودة في هذا الحساب أو الصفحة ويتطلب ذلك توفر المهارة والخبرة العالية فقد يجد أن أحد عملاء المؤسسة لم ينتظم بسداد مديونيته اتجاه المؤسسة بالرغم من أنه كان منتظماً في السداد وهما قد يقوده بحثه إلى اكتشاف اختلاس أو تلاعب في المقبوضات

8- نظام الرقابة الداخلية المتكامل: لا شك وجود نظام رقابة داخلية متكامل قوي وفعال يبعث على الاطمئنان في نفس المدقق حيث انه من الضروري أن يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقرير مدى الاعتماد على هذا النظام وتحديد حجم العينات والاختبارات التي سيقوم بها ويظهر أثر هذه الوسيلة ضمن كل الوسائل المستعملة في جمع الأدلة والقرائن عند اتباع طريقة العينة الإحصائية.

9- نظام الشهادات والإقرارات من داخل المؤسسة: يلجأ المدقق إلى الحصول على شهادات أو إقرار من إدارة المؤسسة كدليل إثبات حول عنصر معين حيث يعمل المدقق على الحصول إجابات مكتوبة على بعض الأسئلة والمعلومات المطلوب الحصول عليها والتي طرحتها أثناء الاجتماعات الرسمية مع بعض المسؤولين داخل المؤسسة وعليه فالإقرارات المكتوبة هي عبارة عن وثائق تعدها الإدارة وتقدمها للمدقق

¹ يرقى كريم، إجراءات المراجعة التحليلية واستخدامها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر 'دراسة ميدانية' مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات العدد 8 جامعة البليدة، الجزائر ص 99-100

² لخضر لقيطي لحسن دردوري، أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة، مجلة الاقتصاد الصناعي العدد 12 جامعة باتنة الجزائر، 2017، ص 126

³ يرقى كريم، مرجع سابق، ص 99

حيث يستخدم هذا النظام في الحصول على القوائم الخاصة بالأصول الثابتة و اهتلاكها كما يستخدم في الحصول على كشف الرواتب والمصارف الأخرى.

في حالة ما اذا كانت هذه الشهادات والإقرارات مرتبطة بأمور ذات تأثير جوهري على القوائم المالية يجب على المدقق القيام بما يلي:¹

✓ أن يحاول الحصول على ادلة من خارج المؤسسة مؤيد للشهادة التي حصل عليها من إدارة المؤسسة

✓ أن يقوم بعملية التحقق من الشهادة المقدمة من قبل الإدارة ومدى اتفاقها مع ادلة وقرائن الإثبات الأخرى

✓ أن يتحقق من مدى إلمام مقدم الشهادة بالعنصر الذي قدمت الشهادة حوله.

المطلب الثالث: حجة وكفاية أدلة الإثبات

خلال ممارسته لمهامه قد يحصل المدقق على أدلة إثبات متعددة ومتنوعة غير أنه لا يمكن التأكد من مدى قدرتها على مساعدته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومن أجل هذا يجب أن تتمتع أدلة الإثبات بالقوة والحجية بالإضافة إلى وجوب توفر أدلة كافية وملائمة من أجل المساهمة تحقيق الهدف المرجو منها.

1- حجية أدلة الإثبات: ويقصد بحجية أدلة " أن يكون الدليل فعال وملائم ويقصد بالفاعلية هنا تلك النوعية من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي وعليه فاتصاف الدليل بالفاعلية إنما يوفر للمدقق الكثير مما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديرته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية الي تتضمنها القوائم المالية،"²

وتتفاوت قوة حجة أدلة الإثبات من دليل لأخر وتعود عملية تقدير قوة الدليل للمدقق الذي تتولى جمعها بنفسه وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على حجية الدليل منها:³

1- صلاحية الوسيلة والأسلوب الغني الذي يتبع في الحصول على دليل الإثبات: تتوقف قوة الدليل على مقومات أساسية واعتبارات معينة يلزم توفرها في الوسائل والأساليب الفنية المستخدمة في جمع الأدلة فالجرد الفعلي له أحكامه وقواعده كما أن التدقيق المستندي له أسس يقوم عليها وللمصادقات شروط واعتبارات وعدم توافر ذلك في الوسائل والأساليب يفقد الدليل قوة إثباته.

¹ غسان فلاح المطارنة مرجع سابق، ص 191

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 1998، ص 19.

³ حسين أحمد دحدوح حسن يوسف القاضي، ص 331-332

- 2- **مصدر الدليل:** يمكن الحصول على أدلة الإثبات من مصدرين إما داخلية أو خارجية فالأدلة الخارجية التي تم الحصول عليها من خارج المؤسسة تعتبر أقوى في حجيتها من الأدلة التي تم الحصول عليها من داخل المؤسسة فعادة المصادر الخارجية تكون أكثر ثقة واعتمادا من غيرها لصعوبة التواطؤ والغش والتزوير.
- 3- **كيفية الحصول على الدليل:** تعتبر الادلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو بواسطة من ينوب عنه كالمساعدين أقوى في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها من تلك التي يحصل عليها من الغير.
- 4- **طبيعة الدليل:** هناك نوعان من الأدلة إيجابية وذاتية فالدلة الإيجابية أقوى في حجيتها لأنها لا تعتمد على التفسير الشخصي أو الفحص والتحليل، ومن الأمثلة عليها الوجود الفعلي والإقرارات من الغير أما الأدلة الذاتية فهي تلك التي تركز على الاجتهاد والتفسير الشخصي.
- 5- **التوقيت المناسب للحصول على الدليل:** يؤثر وقت الحصول على الدليل على حجية ذلك الدليل ومدى تناسب ذلك مع الوقت الفحص فكما كان وقت الحصول على الدليل مقارب لوقت الفحص فكما كان الدليل ذو حجية ويمكن الإعتماد عليه.
- 6- **مدى إرتباط الدليل أو بالعنصر محل الفحص:** كلما كان الإرتباط قويا ووثيقا بين الدليل والعنصر قيد الفحص كلما كانت النتيجة ودرجة الإعتماد على هذا الدليل كبيرة كما أنه من الخطر أن يقبل المدقق دليلا ليس له ارتباط بالعنصر محل الفحص فالبعض يرى أن القيام بعملية الجرد الفعلي تعتبر دليلا على الوجود ولا تعتبر إثباتا على ملكية المؤسسة لذلك الأصل.
- 7- **مدى توفر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي يستقي منها الدليل:** كلما توفرت ثقة المدقق بالمصادر الخارجية التي حصل منها على الدليل كلما زادت حجية وقوة ذلك الدليل كما أن إلمام هذه المصادر بالمعلومات المطلوبة منها وعدم تحيزها وتبعيةها للإدارة يزيد من حجية الأدلة التي تدلى بها.
- 8- **سلوك المدقق أثناء جمع الأدلة:** إن أهم المقومات الأساسية لعملية التدقيق هو الاستقلال والحياد التام للمدقق وبعده عن جميع المؤثرات كافة في جميع مراحل وخطوات عملية التدقيق ومن هذه المراحل جمع الأدلة ولذا عليه أن يكون نزيها مستقلا في جمعه للأدلة وإلا فقدت تلك الأدلة حجيتها وقوتها.
- 9- **فعالية نظام الرقابة الداخلية:** تلعب فعالية نظام الرقابة الداخلية دورا جوهريا في قوة الأدلة فيتم الإعتماد على المستند الداخلي في المؤسسة التي بها رقابة داخلية فعالة لوجود احتمال أكبر للدقة كما أنه لن تكون الإجراءات التحليلية كافية إذ كانت الرقابة تنتج معلومات غير دقيقة من البيانات التي يتم تشغيلها وعليه كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي كانت الأدلة ذو حجية وقوة أكبر.
- 2- **كفاية أدلة الإثبات:** تتعلق الكفاية بصفة عامة بمقدار او حجم أدلة الإثبات الضروري لتدعيم رأي المدقق لإصدار رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق أي وجود علاقة

بين كفاية الأدلة والبراهين وبين كميتها ودرجة تنوعها¹، وعليه يقصد بالكفاءة "كمية الأدلة الواجب من المدقق جمعها للقيام بعملية التدقيق" وحتى تتحقق الكفاءة يجب أن تتوفر بعض المعايير والتي تتمثل في مايلي:²

- 1- **الأهمية النسبية لعنصر موضع التدقيق:** ان العلاقة بين كمية الأدلة والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة كلما احتاج المدقق الى ادلة واثبات أكبر وكلما كانت الاهية النسبية للعنصر تتحد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع العناصر الأخرى كما ان تحديد الأهمية النسبية ترجع للمدقق فقد يعتبر أحد العناصر ذو أهمية جوهرية إذا كان الخطأ أو التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الأطراف المستفيدة من هذه القوائم.
- 2- **درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر:** كلما كان العنصر محل الفحص عرضة للتعب والاختلاس كلما كان على المدقق أن يجمع أدلة إثبات أكثر، فقد يضطر لجمع كمية كبيرة من الأدلة الإثباتية لما يتعلق الامر بتدقيق النقدية لما يمكن أن يتعرض له هذا العنصر من مخاطر كالاختلاس.
- 3- **تكلفة الحصول على الدليل:** تتفاوت تكلفة الحصول على الأدلة من دليل لأخر وتعتبر الأدلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الأدلة ذات التكلفة المرتفعة بمعنى أنه إذا كانت المنفعة المتوقعة من الحصول على الدليل أقل من تكلفة الحصول على ذلك الدليل فإنه يجب على المدقق الحصول على أكبر كم من الأدلة حولها مهما كانت التكلفة التي ستترتب عن ذلك.
- 4- **مدى ملائمة الدليل للعنصر محل الفحص:** تختلف العناصر التي يقوم بها المدقق بتدقيقها وهذا الاختلاف يؤدي حتما الى اختلاف الدليل الذي يجب الحصول عليه فيكون المدقق مضطر للقيام بالجرد الفعلي للأصول الملموسة للتأكد من الوجود الفعلي والحصول على اقرارات خارجية للتأكد من ملكية المؤسسة لهذه الأصول كما أنه للتأكد من مبلغ بعض الأرصدة يلجأ المدقق إلى أسلوب المصادقات للحصول على كمية الأدلة الكافية.
- 5- **فعالية نظام الرقابة الداخلية:** تلعب فعالية نظام الرقابة الداخلية دورا جوهريا في تحقيق كفاءة الأدلة فكلما كان نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة سليم وفعال كلما قلت كمية الأدلة التي سيتم الاعتماد عليها نظرا لقوة نظام الرقابة الداخلية، وكلما كان النظام ضعيفا احتاج المدقق الى توسيع كمية الأدلة لتأكيد رأيه.

وبشكل عام عند قيام المدقق بالفحص والتدقيق يجب عليه أن يهدف دائما الى للحصول على ادلة الإثبات مقنعة وقوية لتكون ركيزة في تكوين رأيه الفني المحايد كما يجب عليه ان يقوم بالحصول على أدلة إثبات كافية مقنعة وقوية ولتكون ركيزة في تكوين رأيه الفني المحايد كما يجب عليه أيقوم بالحصول

¹ سعودي بلقاسم، التطورات الاقتصادية الراهنة والحاجة للإصدار معايير للمراجعة مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية العدد6، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011 ص180

² مصطفى يوسف كافي مرجع سابق ص 144-146

على الأدلة الكافية واللازمة من أجل تدقيق بعض بنود وعناصر القوائم المالية والتي قد يرا المدقق أنها ذات أهمية بنسبة كبيرة وعليه فإن على المدقق الا يبدي رأيه الفني عن أعمال المؤسسة إلا إذا تم الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة تبرر مت سيبيديه من رأي حول صحة عرض القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي:

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

تعددت التعاريف التي تناولت هذا النوع من التدقيق والتي نذكر منها ما يلي:

حيث عرف على أنه "عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائي المرتبطة بالعاصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة، عن الفترة المالية محل التدقيق ويتولى القيام به شخص خارجي عن المؤسسة.¹

وعرف أيضا على أنه "فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لمؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها بقصد ابداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة.²

وفي تعريف اخر نجد " هو أداة رئيسية مستقلة وحيادية تهدف الى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فهي بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة.³

كما عرفها آخرون على أنها عملية منظمة يقوم بها المراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة إقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.⁴

¹ HENRI BOUGIUMk JEAN CHARLES BECOUR AUDIT OPERATIONNELLE EDITION ECONOMICA PARIS FRANCE 1996 P12

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ص40

³ محمد السيد سرايا أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007 ص39

⁴ عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2000 ص 07

المراجعة الخارجية هي نشاط يتم من طرف أشخاص خارجيين عن المؤسسة يقوم هذا النشاط على عملية الفحص المهني الرامي إلى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومة محل الفحص.¹

التدقيق الخارجي هو عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.²

التدقيق الخارجي هو الفحص المنتظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فنيا محايد عن صحة القوائم المالية ومدى الإعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للمنشأة.³

المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق الخارجي

تتلخص أهداف التدقيق في الآتي:⁴

- الوجود والتحقق:

ويكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها وإن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق

- الشمول أو الكمال:

الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقق من الأكمال أي كل ما حدث وقع أثناء السنة المالية موضع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية

¹ أقاسم عمر، محاضرات في التدقيق الخارجي ومحافظة الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، ص 5

² سليمان حمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص 40

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط03، دار وائل للنشر 2006 ص 134

⁴ محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره ص 15-17

- التقييم والتخصص

يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى تحقيق من صحة التقييم وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن... إلخ

- الملكية والمديونية:

يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وان الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أي حقوق للغير

- العرض والإفصاح:

الهدف من التدقيق الخارجي في هذا إطار فحص القوائم المالية للشركة وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة إضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة،

- التسجيل المحاسبي:

نقصد بهذا المبدئ أن كل العمليات التي قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها بإحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبإعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب،

- إبداء الرأي:

يسعى المراجع خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول العمليات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة

تعتبر كل الأهداف السابقة الذكر للمراجعة أهداف تقليدية في ظل التغيرات في بيئة الأعمال التي ظهرت في الآونة الأخيرة من المنافسة الشديدة والعولمة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وما ترتب عن ذلك من ظهور الانحرافات المالية في العديد من الشركات القيادية في البورصات العالمية حيث ظهرت مجموعة من الأهداف الحديثة لعملية المراجعة منها:¹

❖ مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات

❖ تقييم الداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات

¹ سليمان محمد مصطفى، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، مرجع سابق ص18

- ❖ تحقيق أقصى كفاءة اقتصادية ونتاجية ممكنة
- ❖ المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات
- ❖ مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن تم مبلغ الضريبة الواجب دفعها
- ❖ المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية

أنواع التدقيق الخارجي:

بالإضافة الى التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي توجد الأنواع او التقسيمات الأخرى للتدقيق التي ينظر كل منها للتدقيق من جانب مختلف واهم هذه الأنواع هي:¹

التدقيق القانوني: أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات

التدقيق التعاقدى (الاختياري): الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديده سنويا

الخبرة القضائية: والتي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

المطلب الثالث: مهام المدقق الخارجي والمدقق الداخلي

ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:²

- 1- يعنى المدقق الخارجي بالدرجة الأولى بعدالة البيانات الختامية اما المدقق الداخلي فمعني بالدرجة الأولى بإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتحسين العمل وتطويره
- 2- المدقق الخارجي معني بحماية مصالح المساهمين والأشخاص الخارجيين الذين يعتمدون في قراراتهم على صحة البيانات الختامية المصدرة والمدققة فيما يعنى المدقق الداخلي بما يتطلبه القائمون على الإدارة لتمكينهم من إتخاذ القارات المناسبة والتأكيد من حسن سير العمل وإجراءاته
- 3- يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة والمسؤولية تجاه الجمعية العمومية للمساهمين التي تقوم بتعيينه أما المدقق الداخلي فإنه لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة حتى ولو كان منفصلا عن الوظائف المحاسبية والمالية

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة مصر، 200، ص 13

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012 ص 459

- 4- الجمعية العمومية للمساهمين هي التي تتعاقد مع المدقق الخارجي وتحدد أتعابه ويجرى عليه ما يجري على بقية الموظفين من ترقية وزيادة في الراتب والنقل إلى وظيفة أخرى
- 5- لا يجوز فصل المدقق الخارجي إلا من قبل الجهة التي قامت بتعيينه أما المدقق الداخلي فيمكن فصله من قبل الإدارة
- 6- يقوم المدقق الخارجي بعمله استنادا إلى إجراءات وقواعد التدقيق المتعارف عليها بينما المدقق الداخلي يقوم بعمله استنادا إلى تعليمات تحددها الإدارة وإن كانت أحيانا تستند إلى القواعد والأعراف المتعارف عليها
- 7- يركز المدقق الخارجي على الأمور المهمة التي تساعده في تدقيق البيانات الختامية فيما يركز المدقق الداخلي على كافة الأمور التفصيلية سواء كانت محاسبية أو إدارية أو أنظمة الضبط الداخلي
- 8- يجب أن تتوفر شروط معينة من ناحية الأهلية لكي يتمكن المدقق الخارجي من ممارسة المهنة بينما المدقق الداخلي غير مطلوب منه توفر مثل هذه الشروط
- 9- يكون المدقق الخارجي خاضعا لمسؤوليات قانونية حددها القانون أما مسؤولية المدقق الداخلي فتتخصص بما يحدده نظام الموظفين في المؤسسة التي يعمل بها وما تحدده تعليمات الدائرة بشكل خاص
- 10- هناك سلوكيات مهنية محددة باستثناء ما يجب مراعاته أثناء تعامله مع بقية موظفي المؤسسة وتعاونهم معهم.

الخلاصة :

من خلال هذا الفصل يمكننا أن نخرج بخلاصة ان التدقيق هو الوسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة في ظل وجود أسلوب علمي وعملي وجملة من التقنيات و المعايير المؤطرة لعملية التدقيق.

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة

للموضوع.

تمهيد:

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى عرض الدراسات السابقة للموضوع والمتمثلة في الدراسات ذات صلة بموضوع أدلة إثبات المدقق الداخلي من خلال عرض جزء للدراسات العربية وجزء للدراسة الأجنبية ويتم في هذا الفصل أيضا مناقشة هذه الدراسات من خلال الوقوف على أهم الاختلافات بين هذه الدراسات ودراستنا الحالية.

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة**المطلب الأول: الدراسات العربية**

1. دراسة لقايد حفيظة (2015/2014) مدى إلتزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل :

هدفت الباحثة من خلال دراستها إلى الوقوف على مدى إلتزام المدقق الداخلي بمختلف المعايير المستخدمة لقياس الكفاءة والتأهيل، حيث أجرت دراستها على مؤسسة تربية دواجن بولاية مستغانم خلال سنة 2015، وخلصت في الأخير إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- مهمة التدقيق الداخلي تحتل مكانة هامة في المؤسسة، وذلك لاحتوائها على إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية.
- يرتبط المدقق الداخلي بالخدمات التي يمتلك لها المعرفة والمهارات والخبرات الضرورية التي تمكنه من تقديمها بالصورة المرضية
- إلتزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل تمكن من تحقيق الأهداف المنوطة بمهنة التدقيق الداخلي.

II. دراسة شاشور مختارية (2017/2016) تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة :

هدفت الباحثة من خلال دراستها إلى إظهار تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة والتعرف على دور المدقق الخارجي في تحسين فعالية المؤسسة، حيث أجرت دراستها على مؤسسة وحدة الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم خلال سنة 2016، توصلت في الأخير إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- يعتبر التدقيق الخارجي وظيفة يقوم بها مدقق مستقل، ومدى الخبرة والمعرفة التي يتمتع بها هذا المدقق بالمؤسسة.
 - مهما كانت الظروف فإن وجود التدقيق الداخلي لا يغني بأي حال من الأحوال عن وجود المدقق الخارجي فهذا الأخير يضفي أهمية بالغة للمؤسسة محل التدقيق.
 - يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي حيث يساعده كثيرا في مهمته كما أن المدقق الداخلي يستفيد بدرجة أكبر من خبرة المدقق الخارجي.
- III. دراسة لقويرة سمير (2019/2018) مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي :
- هدف الباحث من خلال دراسته على قياس مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث شملت دراسته عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري خلال سنة 2019 وخلصت الدراسة إلى وجود مساهمة تبين أن هناك ارتباطا كبيرا بين استخدام معايير أدلة الإثبات محل الدراسة مجتمعة ومساهماتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- IV. دراسة فارس حمايزية (2016/2015) دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات دراسة حالة بينك الفلاحة والتنمية الريفية :
- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في المساعدة المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات حيث أجريت الدراسة على مستوى بنك الفلاحة والتنمية الريفية المفتشية الجهوية للتدقيق الوكالة ولاية ام البواقي خلال سنة (2016/2015) وخلصت في الأخير إلى مجموعة من النتائج أهمها :
- وجود وعي للمدقق الداخلي بأهمية دوره في تفعيل إدارة المخاطر.
 - الدور الجوهري للمدقق الداخلي الذي يكمن في تقديم ضمانات للإدارة العليا بفعالته نظام إدارة المخاطر.
 - ضرورة انشاء قسم للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة وهذا من أجل تسيير المخاطر والتعامل معها بحكمة.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

i. دراسة (Boulafrakh sarra 2019)

internal auditor in the Algerian public organizational contribute to create added value Do
مدى مساهمة المدقق الداخلي في خلق القيمة المضافة في المؤسسات العمومية الجزائرية
هدفت الباحثة من خلال دراستها إلى تحديد مدى مساهمة التدقيق الداخلي حيث أجرت دراستها على
عينة عشوائية من المدققين في مؤسسات عمومية بالجزائر وقد توصلت إلى أن :
المدققون الداخليون في المؤسسات العمومية الجزائرية يتميزون بالاستقلالية، والموضوعية.

ii. دراسة khaled salmen Aljaaidi

ness on the audit The influence of internal audit function Quality audit Committee effectiveness
report lag

Empirical evidence from Jordan

تأثير جودة وظيفة التدقيق الداخلي وكفاءة لجنة المراجعة الداخلية على تأخر إصدار تقرير مراجع
الحسابات الخارجي : دليل عملي من الاردن

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى اختبار علاقة جودة وظيفة التدقيق الداخلي وخصائص لجنة
المراجعة الداخلية مع تأخر إصدار تقرير مراجع الحسابات أجريت هذه الدراسة على 87 شركة مسجلة
في بورصة عمان خلال سنة 2019 وخلصت هذه الدراسة إلى النتيجة التالية :

اوضحت الدراسة بأنه كلما زادت جودة وظيفة التدقيق الداخلي وكفاءة لجنة المراجعة الداخليه كما أثر
عكسيا على تأخر إصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

iii. دراسة Abou bakr Essedik kidaouene

The role of the internal audit function in the activation of corporate governance
(rding to the new standards of internal audit 2017Acco)

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحديد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات
وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الجديدة جانفي 2017، وقد خلصت هذه الدراسة لبعض النتائج :

معهد التدقيق الداخلي أضاف مطلبين إلى المعيار (2010_ الحوكمة) لتفعيل حوكمة المؤسسات.

المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات العربية

✓ دراسة لقايد حفيظة (2015/2014)

تمحورت دراسة الباحثة على قياس مدى تطبيق المدقق الداخلي لمعايير الكفاءة والتأهيل، في حين تتمحور دراستنا على قياس دور أدلة إثبات المدقق الداخلي في التدقيق الخارجي، وقامت الباحثة بإسقاط الدراسة الميدانية على مؤسسة واحدة كدراسة حالة في حين ان دراستنا شملت عينة من المدققين والمتخصصين في مجال التدقيق من خلال توزيع استبيان، كما تمركزت دراستنا الميدانية في ولاية أدرار سنة 2021.

✓ دراسة شاشور مختارية (2017/2016)

تمحورت دراسة الباحثة على إبراز تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، في حين تتمحور دراستنا على قياس دور أدلة إثبات المدقق الداخلي في التدقيق الخارجي، وقامت الباحثة بإسقاط الدراسة الميدانية على مؤسسة واحدة كدراسة حالة اعتمدت فيها على المنهج التاريخي لدراسة التطور التاريخي للتدقيق، في حين دراستنا شملت عينة من المدققين والمتخصصين في مجال التدقيق من خلال توزيع استبيان، كما تمركزت دراستنا الميدانية في ولاية أدرار سنة 2021.

✓ دراسة لقويرة سمير (2019/2018)

تمحورت دراسة الباحث على دراسة مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، في حين تتمحور دراستنا على دور أدلة إثبات المدقق الداخلي في التدقيق الخارجي، كما قام الباحث بإجراء دراسته بالشرق الجزائري (2019/2018) في حين تمركزت دراستنا الميدانية في ولاية أدرار سنة 2021.

✓ دراسة فارس حمايزية (2016/2015)

تمحورت دراسة الباحث على التعرف على دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات، في حين تتمحور دراستنا على قياس دور أدلة إثبات المدقق الداخلي في التدقيق الخارجي، وقام الباحث بإسقاط دراسته الميدانية على مفتشية التدقيق ببنك الفلاحة والتنمية الريفية

لولاية ام البواقي 2015، في حين ان دراستنا شملت عينة من المدققين من خلال توزيع استبيان كما
تمركزت دراستنا الميدانية في ولاية ادرار 2021.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

✓ دراسة Boulafrakh sarra 2019

تمحورت دراسة الباحثة على تحديد مدى مساهمة المدقق الداخلي في خلق القيمة المضافة في المؤسسات
العمومية الجزائرية، في حين تتمحور دراستنا حول قياس دور أدلة إثبات المدقق الداخلي في التدقيق الخارجي
،كما تمركزت دراسة الباحثة في الجزائر سنة 2019 بالمؤسسات العمومية في حين تمركزت دراستها في ولاية
أدرار سنة 2021

✓ دراسة khaled salmen Aljaaidi 2019

تمحورت دراسة الباحث على اختبار تأثير جودة وظيفة التدقيق الداخلي وكفاءة لجنة المراجعة الداخلية على
تأخر اصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي ، في حين تتمحور دراستنا على قياس دور أدلة إثبات المدقق
الداخلي في التدقيق الخارجي ،وقام الباحث بإسقاط الدراسة الميدانية على 87 شركة مسجلة في بورصة
عمان سنة 2019،في حين ان دراستنا شملت عينة من المدققين من خلال توزيع استبيان كما تمركزت
دراستنا الميدانية في ولاية أدرار 2021

✓ تمحورت دراسة الباحث على تحديد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات وفقا
لمعايير التدقيق الجديدة، في حين تتمحور دراستنا على قياس دور أدلة إثبات المدقق الداخلي في التدقيق
الخارجي ،واستخدم الباحث المنهج الاستنباطي لشرح مختلف المفاهيم المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي،
في حين ان دراستنا شملت عينة من المدققين من خلال توزيع استبيان.

الخلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل ال عرض ومناقشة الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع أدلة إثبات المدقق الداخلي، حيث وجدنا أن هناك الكثير من الفروقات بين دراستنا والدراسات السابقة لا سيما من حيث المنهج وطريقة الدراسة وكذلك من حيث مجتمع الدراسة مما يجعل دراستنا ذات قيمة معرفية مضافة للأبحاث العلمية ذات صلة بموضوع أدلة إثبات والتدقيق.

الفصل الثالث:
الدراسة الميدانية
لعينة من محافظي
الحسابات

المبحث الأول: صلاحية أداة الدراسة.

سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل أداة الدراسة واختبار صلاحيتها ابتداء من صلاحية المجتمع للدراسة وصولاً إلى اختبار صلاحية الاستبيان ومروراً باختبار صلاحية العينة للدراسة.

المطلب الأول: صلاحية مجتمع وعينة الدراسة.

في هذا الجزء نقدم المتطلبات التي تستوجب تجليها في المجتمع والعينة حتى يكونان قابلاً للدراسة، وحتى تكون نتائج الدراسة مؤهلة لاعتمادها كإجابة منطقية لإشكالية الدراسة.

أولاً: صلاحية مجتمع الدراسة.

تعتبر أرض الميدان مصدراً لجمع البيانات عن طريق الاستثمارات أو التعداد أو أخذ عينة من المجتمع الإحصائي ممثلة لكافة خصائص المجتمع، ولكي يكون المجتمع المدروس مؤهلاً لإجراء الدراسة الميدانية عليه يشترط أن يتسم بخاصيتين أساسيتين هما خاصية التحديد وخاصية التجانس.

1. خاصية التحديد:

يقصد بالتحديد أن يكون مجتمع الدراسة معروف ومحدد للقارئ بحيث يمكن التمييز بسهولة بين العناصر التي تنتمي لمجتمع الدراسة والعناصر التي لا تنتمي إليه، كما يعني أن مجتمع الدراسة هو من يستطيع تقديم إجابات عن موضوع الدراسة دون سواه، وفي دراستنا الحالية حددنا مجتمع الدراسة بناء على الأفراد التي تنتمي لمؤسسات محافظة الحسابات وبالتالي يمكن القول أن مجتمع الدراسة هو محدد ومعروف ويمكنه الإجابة على مختلف النقاط التي تتعلق بأدلة اثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي.

1. خاصية التجانس:

يعني التجانس أن يكون كل عناصر المجتمع لهم نفس الفرصة في الإجابة على الأسئلة حسب كل الخيارات المتاحة للإجابة، بمعنى أن كل عنصر من المجتمع يجب ألا يتم حصر إجابته في خيار معين ولأي سبب كان، وبالتالي تكون المقارنات في المتوسطات بكامل العدالة والحيادية.

وفي دراستنا الحالية يتجلى تجانس عناصر مجتمع الدراسة في كونهم جميعهم على دراية بمتغيرات الدراسة والمتمثلة في أدلة اثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي. إضافة إلى امتلاكهم معرفة بالمؤسسات محافظة الحسابات ومنه يمكن القول أن مجتمع الدراسة هو مجتمع متجانس ويمكنه الإجابة على مختلف النقاط التي تتعلق بأدلة اثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي بشكل عادل.

ثانياً: صلاحية عينة الدراسة.

نظراً لكبر حجم عناصر المجتمعات الإحصائية وتشتتها جغرافياً لاسيما بالنسبة للمواضيع ذات الطابع المحاسبي، فإن اللامام بإجابات كل هؤلاء العناصر يعد صعباً جداً أو مستحيل، لا سيما أن كانت الإجابات تأخذ وقت معين. وعليه تم اختصار الإجابات على عينة محددة من هذا المجتمع يتم اختيارها وفق شروط وبكيفية دقيقة بغية التمثيل المنطقي والعادل.

1. أساس تحديد عينة الدراسة:

في دراستنا هذه كان مجتمع الدراسة يشمل الافراد الذين على دراية بأدلة اثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي في مؤسسات محافظة الحسابات ، وقد بينا فيما سبق تجانس المجتمع ومعلوماته، وعليه فإن عينة الدراسة يمكن تحديدها بالأسلوب العشوائي المنتظم أو العشوائي البسيط.

2. كيفية تحديد عينة الدراسة:

بعد حصر مجتمع الدراسة في ولاية أدرار تبين ان مجتمع الدراسة يشمل حوالي 45 عنصر، ولكون الدراسات الاقتصادية تتباين الآراء فيها حول عدد العينة اللازمة للدراسة فإن دراستنا لم تخرج عن المؤلف في هذا الصدد واعتمدت على عينة تفوق 30 مفردة إضافة إلى اختبار الاعتدالية (اختبار التوزيع الطبيعي).

المطلب الثاني: صلاحية استبانة الدراسة.

سيتم في هذا الجزء عرض وتحليل أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، والتأكد من صلاحيتها للهدف المصممة من أجله، من خلال قياس الصدق والثبات.
أولاً: تصميم الاستبيان.

بعد ان قمنا بتحديد الهدف من الاستبيان وهو معرفة وجهات نظر افراد عينة الدراسة بخصوص أدلة اثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي قمنا بكتابة فقراته وأسئلته استنادا إلى نماذج معتمدة من استبانات كثيرة سابقة للموضوع، وشمل الاستبيان على أنماط مختلفة من الأسئلة منها ما يشمل خيارات محددة ومنها ما يكون في فئات. كما ان هذه الأسئلة أيضا منها ما هو ذو طبيعة كمية، ترتيبية وإسمية.
الأسس المعتمدة في تصميم الاستبيان:

بعد مراجعة الدراسات العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة وجدت الباحثان أن التقسيم الامثل لجمع المعلومات داخل الاستبيان هو وضع أربعة محاور أساسية مبينة كالتالي:

أ. المحور الأول: البيانات الشخصية.

- تضمن هذا المحور البيانات الشخصية للمبحوثين وعددها 3 ، وتتمثل في:
- السن، في 3 فئات كمية.
 - المؤهل العلمي، في 3 فئات ترتيبية.
 - الخبرة المكتسبة، في 3 فئات كمية.

ب. المحور الثاني: أدلة اثبات المدقق الداخلي

تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة للتعرف على أدلة اثبات المدقق الداخلي وعددها 5 أسئلة.

ج. المحور الثالث: التدقيق الخارجي

تضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة للتعرف على التدقيق الخارجي وعددها 10 أسئلة.

- وبعد تحديد محاور الاستبيان قمنا بصياغة العبارات المشكلة لكل محور وتم صياغتها بالمدلول الإيجابي (جملة خبرية تفيد صحة الشيء)، وقمنا بمراعاة النقاط التالية:
- اختصار أسئلة الاستبيان.
 - استخدام اللغة البسيطة المفهومة والمناسبة لمستويات افراد العينة.
 - ابتعاد صيغة السؤال عن القابلية للتأويل.
 - استخدام أشكال بسيطة للردود، مقياس ليكرت الخماسي.
 - تجنب طرح الأسئلة الشخصية.
 - تجنب طرح الأسئلة التي توجي إلى اختيار اجابة معينة.
 - تجنب طرح الأسئلة التي تحتاج لإجراء حسابات ذهنية قد تخرج المبحوث.
 - تجنب جعل صفحة الاستبيان تبدو فوضوية، أو غير منتظمة.
 - طرح الأسئلة وفق ترتيب هادف.
- ثانيا: صدق الاستبيان.**

قامت الباحثة بإجراء عدد من الاختبارات على الاستبيان للتأكد من صحته مستخدمة في ذلك تحكيم الخبراء بالإضافة للاختبارات اللازمة للتحقق من الصدق كما يلي:

1. صدق التحكيم:

تم عرض الاستبيان بعد تصميمها بالاعتماد على مجموعة من الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في مجالات الموضوع وعرضها على المحكمين للتحقق من خلوها من أي عيب أو خلل علمي أو منهجي، ومن تم الأخذ بملاحظاتهم، وتعديلها بما يتلاءم والهدف المراد الوصول إليه من الدراسة (انظر الملحق رقم ...).

2. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان:

بعد تحكيم الاستبيان من طرف المتخصصين في البحث العلمي واعداد الاستبيانات، تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان على عينة مكونة من 20 مفردة، وطلب منهم إبداء الرأي حول أية عبارة تبدو غير مفهومة أو غير محددة، ثم جمع الملاحظات وتقريرها، وعلى ضوء ذلك جرى تعديل العبارات التي أبدت الملاحظات بشأنها، كما تم حساب قيمة معامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient بين كل عبارة والقيمة الكلية للمحور.

ويقصد بصدق الاتساق الداخلي هو قدرة الاستبيان على قياس ما وضع من اجله، وبالتالي فهو يعني ان افراد العينة قد فهموا ما يصبو اليه الباحثان اليه. ويكون ذلك من خلال الدقة في تشكيل المحاور والفقرات وكذا الدقة في ترتيب العبارات بشكل يسهل على افراد العينة التفاعل مع الأسئلة الموجهة لهم.

1. الصدق الداخلي لعبارات محور أدلة اثبات المدقق الداخلي :

يبين الجدول الموالي الصدق الداخلي لعبارات محور أدلة اثبات المدقق الداخلي ما يلي:

الجدول رقم 01: الصدق الداخلي لعبارات محور أدلة اثبات المدقق الداخلي

الرمز	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
X1	يحرص المدقق الداخلي على توفير ادلة اثبات كافية وملائمة لدعم رأيه في التقرير	0.853	0.000
X2	يقوم المدقق الداخلي بتحديد عينة الاختبار تعميم نتائجها على كامل المؤسسة	0.878	0.000
X3	يقوم المدقق الداخلي بطلب توضيحات من مجلس الإدارة في حالة وجود تصرفات تثير الشك المهني	0.866	0.000
X4	يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق المعايير المعمول بها عالميا	0.820	0.000
X5	يقوم المدقق الداخلي باعداد التقرير النهائي وفق النموذج المتعارف عليه محليا	0.878	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معامل الارتباط لجميع عبارات محور أدلة اثبات المدقق الداخلي يتراوح ما بين 0.820 و 0.878 وهذا يعني وجود ارتباط مقبول بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة بهذه المحور. ويلاحظ أيضا أن مستوى المعنوية للعبارات أقل من 0.05 بمعنى أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 ، وبذلك فإن عبارات هذه المحور صادقة لما صممت لقياسه.

2. الصدق الداخلي لعبارات محور التدقيق الخارجي :

يبين الجدول الموالي الصدق الداخلي لعبارات محور التدقيق الخارجي ما يلي:

الجدول رقم 02: الصدق الداخلي لعبارات محور التدقيق الخارجي

الرمز	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
Y1	يقوم المدقق الخارجي بالاتصال مع المدققين السابقية قبل بدء عملية التدقيق	0.625	0.000
Y2	يطلب المدقق الخارجي من مجلس الإدارة تقارير المدقق الداخلي في حالة وجوده	0.765	0.000
Y3	يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على درجة مصداقية المدقق الداخلي في عمله	0.675	0.000
Y4	يقوم المدقق الخارجي بتحديد مدى موضوعية المدقق الداخلي في عمليات المراجعة التي قام بها	0.790	0.000
Y5	يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على ادلة الاثبات التي اعتمدها المدقق	0.618	0.000

		الداخلي في عمله	
0.000	0.812	يعتمد المدقق الخارجي على ادلة اثبات المدقق الداخلي في اقتناعه بموضوعيتها	Y6
0.000	0.734	يضيف المدقق الخارجي في تقريره ادله اثبات المدقق الداخلي كملحق إضافية	Y7
0.000	0.801	يستشير المدقق الخارجي المدقق الداخلي في بعض نقاط تقييم الرقابة الداخلية	Y8
0.000	0.851	يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية الاعتماد على ادلة اثبات المدقق الداخلي	Y9
0.000	0.794	يتأكد المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي من حيثيات وقوع الاحداث اللاحقة لعمل المدقق الداخلي	Y10

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معامل الارتباط لجميع عبارات محور التدقيق الخارجي يتراوح ما بين 0.625 و 0.851 وهذا يعني وجود ارتباط مقبول بالمجموع الكلي للعبارات المتعلقة بهذه المحور. ويلاحظ أيضا أن مستوى المعنوية للعبارات أقل من 0.05 بمعنى أن العبارات دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 ، وبذلك فإن عبارات هذه المحور صادقة لما صممت لقياسه.

3. صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

يتضمن هذا الجزء على قياس صدق الاتساق البنائي للاستبيان، وبالتالي فهو يقيس مدى سير كل المحاور المدرجة في سياق الاستبيان ككل، وكانت معاملات الارتباط ومستوى المعنوية لهذه المحاور كما يلي:

الجدول الموالي يبين صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

الجدول رقم 03: صدق الاتساق البنائي للاستبيان

الترتيب	الاستبيان	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	محور أدلة اثبات المدقق الداخلي	0.844	0.000
2	محور التدقيق الخارجي	0.797	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق نجد أن معامل الارتباط بين معدل كل من المحور الثاني والثالث من الدراسة ومعدل كل عبارات الاستبيان تراوح بين 0.797 و 0.844 ، وهذا يدل على وجود ارتباط مقبول بين معدل المحاور، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية للمحاور أقل من 0.05 مما يعني أنهم صادقون لما صمموا لقياسه، وبالتالي تسير المحاور في السياق الكلي للاستبيان.

ثالثا: ثبات فقرات الاستبيان.

يقصد بالثبات أنه لو أعيد تطبيق الأدوات على نفس العينة المدروسة وفي نفس ظروف التطبيق نحصل على نفس الردود، أو ردود قريبة من التطبيق الأول، ويرى علماء القياس أنه لو طبقت على عينة إحصائية أخرى مسحوبة من نفس المجتمع وبنفس شروط سحب العينة الأولى فإن الإجابات تكون نفسها، وبالتالي تطمئن الدراسة للنتائج التي نتحصل عليها ويمكن تشميلها أو تعميمها على المجتمع الإحصائي بأريحية تامة. وقد قام الباحثان باختبار الثبات معامل الثبات ألفا كرونباخ cronbach's alpha.

1. طريقة ألفا كرونباخ cronbach's alpha:

ألفا كرونباخ هو ثبات اتجاهات العينة المدروسة نحو الظاهرة محل البحث، وهو قيمة تتراوح بين الصفر (0) والواحد الصحيح (1)، وكلما اقترب من الصفر كلما دل على عدم وجود ثبات، وكلما اقترب من الواحد الصحيح دل على وجود ثبات قوي جدا، ولا توجد قيمة ثابتة يمكن الاعتماد عليها في قياس الثبات في جميع أنواع الدراسات، إلا أنه يعتمد قبول القيمة حسب توطن ظاهرة القياس في مجتمع الدراسة وعدد العبارات التي تقيس الظاهرة محل البحث ويعتمد عليها الباحثان في قبول درجة الثبات. وقامت الباحثان بحساب معامل ألفا كرونباخ لكل فقرات محاور البحث التي تقيس متغيرات البحث وكل محور، بالإضافة إلى معامل ألفا كرونباخ الكلي، كما يلي:

أ. ثبات مقياس محور أدلة اثبات المدقق الداخلي بطريقة ألفا كرونباخ:

تم قياس محور أدلة اثبات المدقق الداخلي من خلال 5 عبارات، قيست معاملات ألفا كرونباخ لكل محور والمحور ككل، والنتائج موضحة في الجدول الموالي كما يلي:

الجدول رقم 04 : الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور أدلة اثبات المدقق الداخلي

عبارات محور أدلة اثبات المدقق الداخلي	ترتيب العبارات	معامل ألفا
يحرص المدقق الداخلي على توفير ادلة اثبات كافية وملائمة لدعم رأيه في التقرير	4	0.769
يقوم المدقق الداخلي بتحديد عينة الاختبار تعميم نتائجها على كامل المؤسسة	1	0.806
يقوم المدقق الداخلي بطلب توضيحات من مجلس الإدارة في حالة وجود تصرفات تثير الشك المهني	3	0.789
يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق المعايير المعمول بها عالميا	5	0.712
يقوم المدقق الداخلي باعداد التقرير النهائي وفق النموذج المتعارف عليه محليا	2	0.794
محور أدلة اثبات المدقق الداخلي		0.910

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معاملات ألفا كرونباخ تراوحت بين 0.712 و 0.806 وجميعها تشير إلى ثبات قوي، وتشير إلى جودة مقياس محور أدلة اثبات المدقق الداخلي، لتؤكد أيضا على صدق الأداة

طبقا لقاعدة القياس "كل اختبار ثابت صادق، وليس كل اختبار صادق ثابت" مما يؤكد على جودة الاستبيان وحسن قياسه، والفهم المتساوي لعينة الدراسة، بحيث يكون فهم العينة هو الفهم الذي قصده الباحثان.

أ. ثبات مقياس محور التدقيق الخارجي بطريقة ألفا كرونباخ:

تم قياس محور التدقيق الخارجي من خلال 10 عبارة، قيست معاملات ألفا كرونباخ لكل محور والمحور ككل، والنتائج موضحة في الجدول الموالي كما يلي:

الجدول رقم 05 : الثبات بطريقة ألفا كرونباخ لمحور التدقيق الخارجي

معامل ألفا	ترتيب العبارات	عبارات محور التدقيق الخارجي
0.535	10	يقوم المدقق الخارجي بالاتصال مع المدققين السابقيين قبل بدء عملية التدقيق
0.694	6	يطلب المدقق الخارجي من مجلس الإدارة تقارير المدقق الداخلي في حالة وجوده
0.581	8	يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على درجة مصداقية المدقق الداخلي في عمله
0.732	5	يقوم المدقق الخارجي بتحديد مدى موضوعية المدقق الداخلي في عمليات المراجعة التي قام بها
0.521	9	يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على ادلة الاثبات التي اعتمدها المدقق الداخلي في عمله
0.760	2	يعتمد المدقق الخارجي على ادلة اثبات المدقق الداخلي في اقتناعه بموضوعيتها
0.660	7	يضيف المدقق الخارجي في تقريره ادله اثبات المدقق الداخلي كملاحق إضافية
0.745	3	يستشير المدقق الخارجي المدقق الداخلي في بعض نقاط تقييم الرقابة الداخلية
0.811	1	يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية الاعتماد على ادلة اثبات المدقق الداخلي
0.738	4	يتأكد المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي من حيثيات وقوع الاحداث اللاحقة لعمل المدقق الداخلي
0.910		محور التدقيق الخارجي

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معاملات ألفا كرونباخ تراوحت بين 0.535 و 0.811 وجميعها تشير إلى ثبات مقبول، وتشير إلى جودة مقياس محور التدقيق الخارجي ، لتؤكد أيضا على صدق الأداة طبقا لقاعدة القياس "كل اختبار ثابت صادق، وليس كل اختبار صادق ثابت" مما يؤكد على جودة الاستبيان وحسن قياسه، والفهم المتساوي لعينة الدراسة، بحيث يكون فهم العينة هو الفهم الذي قصده الباحثان.

د. ثبات مقياس كل عبارات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ:

الجدول رقم 06 : الثبات بطريقة ألفا كرونباخ للاستبيان

معايير ألفا	عدد العبارات	محاور الاستبيان
0.910	5	محور أدلة اثبات المدقق الداخلي
0.910	10	محور التدقيق الخارجي
0.904		كل عبارات الاستبيان

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق يتضح أن معاملات ألفا كرونباخ للمحاور كانت 0.910 وهي تشير إلى ثبات قوي، ومعامل ألفا كرونباخ لكامل عبارات الاستبيان كان 0.904 ، وهو بدوره يشير إلى ثبات قوي، مما يؤكد النتائج السابقة، وبالتالي جودة الاستبيان وحسن قياسه لكل متغيرات الدراسة، والفهم المتساوي لعينة الدراسة، بحيث يكون فهم العينة هو الفهم الذي قصده الباحثان.

المبحث الثالث: التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة.

المطلب الاول: استكشاف اعتدالية التوزيع.

يقصد باعتدالية التوزيع هو ان البيانات المأخوذة للدراسة هي بيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وأنها تتمحور حول المتوسط الحسابي بشكل معتدل.

وفي دراستنا هذه قمنا بالاعتماد في هذا الاستكشاف على اختبار كولموغروف-سميرنوف، حيث يعتبر من أفضل الاختبارات في هذا المجال.

نضع فرضيات الاختبار بالشكل التالي:

- H_0 : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 5%.

- H_1 : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 5%.

1. استكشاف اعتدالية التوزيع:

في هذا الجزء نختبر ان كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وفيما يلي الجدول الذي يوضح القيمة Z وكذا مستوى المعنوية المقابل له:

الجدول رقم 07: اختبار كولموغروف-سميرنوف للتوزيع الطبيعي

كولموغروف-سميرنوف			الدالة
المعنوية	القيمة Z	التكرارات	دال
0.315	0.960	30	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة الاختبار هي 0.960 بمستوى معنوية 0.315 ، وبهذا نقبل الفرض البديل القائل بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ، ونرفض الفرض الصفري القائل بأن البيانات لا

تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 5% ، وبالتالي يمكننا مواصلة إجراء الاختبارات الإحصائية على أساس أن البيانات تتمحور حول المتوسط الحسابي.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب النسب والتكرارات.

في هذا الجزء سوف نحاول التطرق لخصائص عينة الدراسة من خلال الوقوف على مختلف النسب والتكرارات ومحاولة تحليلها بما يتماشى وطبيعة العامل المدروس.

1. عرض توزيع العينة حسب عامل العمر :

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل العمر ما يلي:

الجدول رقم 08 : توزيع أفراد العينة حسب العمر

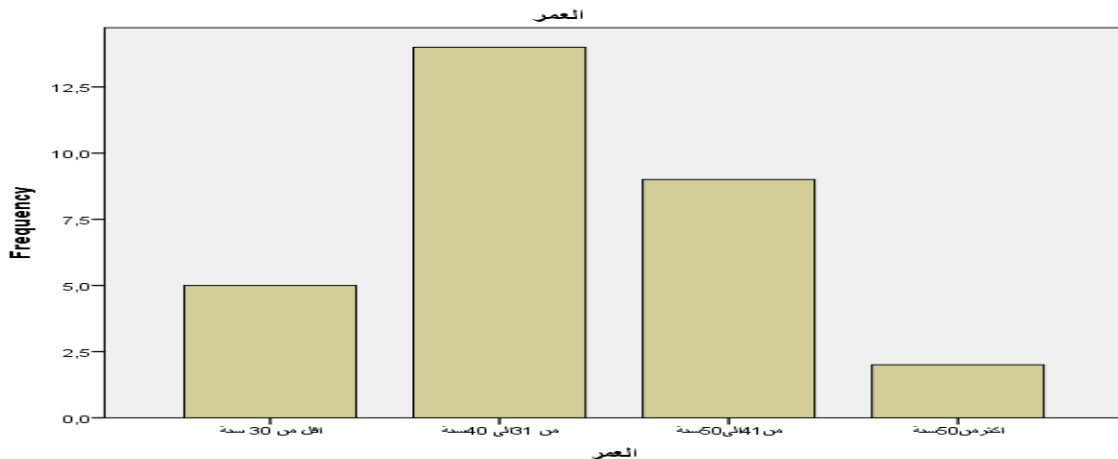
فئات العمر	التكرار	النسبة المئوية %
اقل من 30 سنة	5	16.7
من 30 إلى 40 سنة	14	46.7
أكثر من 40 سنة	11	36.7
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم من فئة من 30 إلى 40 سنة ، حيث بلغت نسبتهم 46.7 أما من هم من فئة أكثر من 40 سنة فهم يمثلون نسبة 36.7 ويلاحظ أن من هم من فئة اقل من 30 سنة هم اقل بكثير ممن هم من فئة من 30 إلى 40 سنة ذلك أن الفارق هو 9 مفردة من عينة الدراسة، وهذا راجع إلى طبيعة العمل داخل هذا النوع من المؤسسات.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل العمر :

الشكل رقم 01: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عامل العمر



2. عرض توزيع العينة حسب عامل المؤهل العلمي :

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل المؤهل العلمي ما يلي:

الجدول رقم 09: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

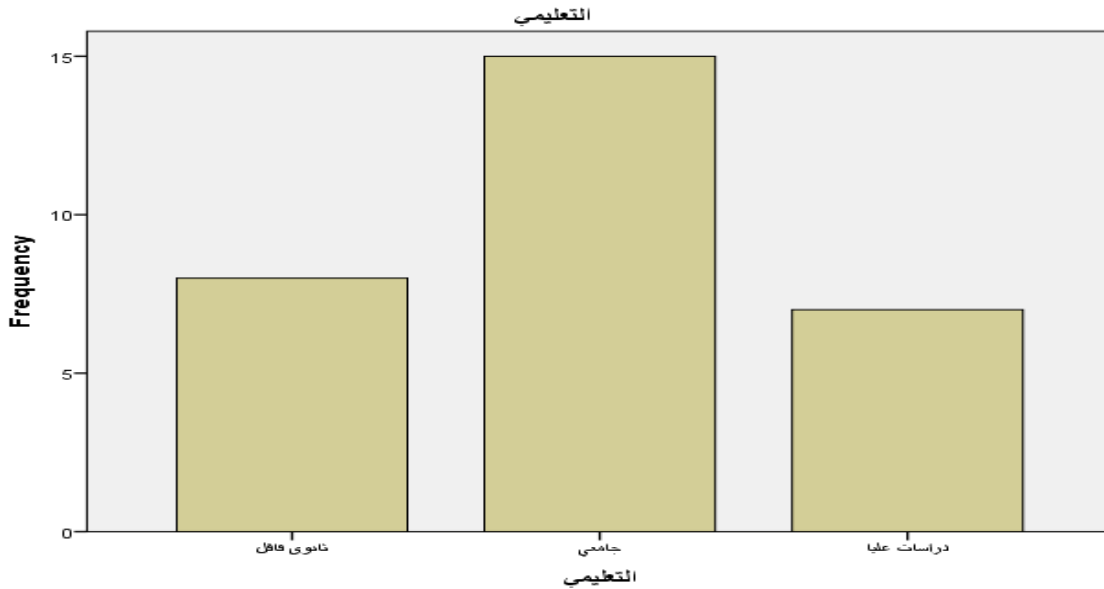
النسبة المئوية%	التكرار	فئات المؤهل العلمي
26.7	8	ثانوي فأقل
50.0	15	جامعي
23.3	7	دراسات عليا
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم من فئة جامعي ، حيث بلغت نسبتهم 50.0 أما من هم من فئة دراسات عليا فهم يمثلون نسبة 23.3 ويلاحظ أن من هم من فئة ثانوي فأقل هم أكثر بكثير ممن هم من فئة جامعي ذلك أن الفارق هو 7 مفردة من عينة الدراسة، وهذا راجع إلى طبيعة العمل داخل هذا النوع من المؤسسات.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل المؤهل العلمي:

الشكل رقم 02: توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل المؤهل العلمي



3. عرض توزيع العينة حسب عامل الخبرة :

يوضح الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لبيانات عينة الدراسة المتعلقة بعامل الخبرة ما يلي:

الجدول رقم 10: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

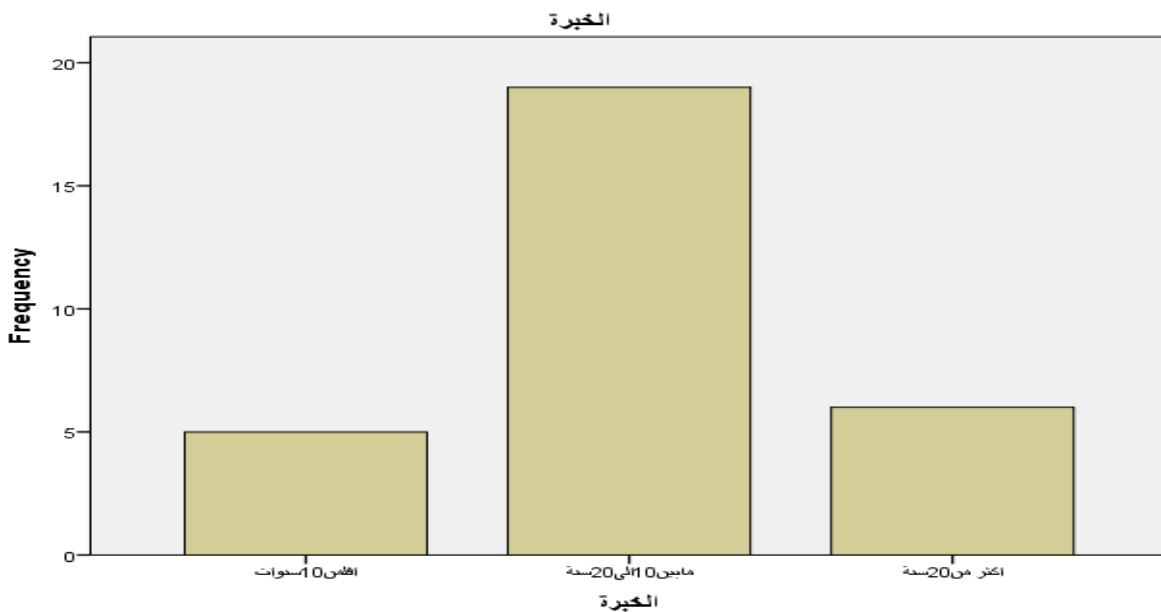
النسبة المئوية %	التكرار	فئات الخبرة
16.7	5	اقل من 10 سنوات
63.3	19	من 10 إلى 20 سنة
20.0	6	أكثر من 20 سنة
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح أن أكثر المبحوثين هم من فئة من 10 إلى 20 سنة ، حيث بلغت نسبتهم 63.3 أما من هم من فئة أكثر من 20 سنة فهم يمثلون نسبة 20.0 ويلاحظ أن من هم من فئة اقل من 10 سنوات هم أكثر بكثير ممن هم من فئة من 10 إلى 20 سنة ذلك أن الفارق هو 14 مفردة من عينة الدراسة، وهذا راجع إلى طبيعة العمل داخل هذا النوع من المؤسسات.

والشكل الموالي يوضح طبيعة توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل الخبرة :

الشكل رقم 03: توزيع افراد عينة الدراسة حسب عامل الخبرة



المطلب الرابع: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة حسب المتوسطات والانحرافات المعيارية.

في هذا الجزء سوف نقوم بعرض خصائص عينة الدراسة بالتركيز على مساهمتها في صنع الفوارق في الإجابات على أسئلة الاستبيان، بحيث نعرض الفوارق في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حسب الفئات المدرجة لكل عامل.

1. حسب عامل العمر :

ينقسم هذا العامل إلى ثلاث فئات، وبالتالي سوف تكون هناك ثلاث مجموعات من المؤشرات كما يلي:

الجدول رقم 11: خصائص عامل العمر حسب تأثيره على الاجابات

العامل	الفئة	المدى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اعلى قيمة	ادنى قيمة
العمر	اقل من 30 سنة	1,90	3,5800	,73024	4,40	2,50
	من 31 الى 40 سنة	3,50	3,3964	,92725	4,50	1,00
	اكثر من 40 سنة	1,95	3,7833	,54658	4,60	2,65

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال الجدول السابق الاختلاف بين المتوسطات الحسابية لفئات أفراد العينة من حيث العمر حيث جاء المتوسط الحسابي لفئة الاولى 3,5800 في حين بلغ في فئة الثانية 3,3964، والفئة الثالثة كان متوسطها 3,7833، ويدل هذا الاختلاف على ان فئة اكثر من 40 سنة هي الأكثر اتفاقا مع أسئلة الاستبيان في حين ان فئة من 31 الى 40 سنة هي الأقل اتفاقا مع أسئلة الاستبيان، وتظهر الانحرافات المعيارية للفئات مختلفة بحيث تعتبر فئة اكثر من 40 سنة هي الفئة الأقل تشتتاً فيما بينها بانحراف معياري 54658، في حين تعتبر فئة من 31 الى 40 سنة هي الفئة الأكثر تشتتاً فيما بينها بقيمة 92725.

2. حسب عامل المؤهل العلمي :

ينقسم هذا العامل إلى ثلاث فئات، وبالتالي سوف تكون هناك ثلاث مجموعات من المؤشرات كما يلي:

الجدول رقم 12: خصائص عامل المؤهل العلمي حسب تأثيره على الاجابات

العامل	الفئة	المدى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اعلى قيمة	ادنى قيمة
المؤهل العلمي	ثانوي فاقل	2,60	3,6250	,90554	4,60	2,00
	جامعي	3,50	3,4667	,84888	4,50	1,00
	دراسات عليا	,75	3,6786	,30119	4,00	3,25

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال الجدول السابق الاختلاف بين المتوسطات الحسابية لفئات أفراد العينة من حيث المؤهل العلمي حيث جاء المتوسط الحسابي لفئة الاولى 3,6250 في حين بلغ في فئة الثانية 3,4667، والفئة الثالثة كان متوسطها 3,6786، ويدل هذا الاختلاف على ان فئة دراسات عليا هي الأكثر اتفاقا مع أسئلة

الاستبيان في حين ان فئة ثانوي فاقل هي الأقل اتفاقا مع أسئلة الاستبيان، وتظهر الانحرافات المعيارية للفئات مختلفة بحيث تعتبر فئة دراسات عليا هي الفئة الأقل تشتتا فيما بينها بانحراف معياري 3,0119, في حين تعتبر فئة ثانوي فاقل هي الفئة الأكثر تشتتا فيما بينها بقيمة 9,0554.

3. حسب عامل الخبرة :

ينقسم هذا العامل إلى ثلاث فئات، وبالتالي سوف تكون هناك ثلاث مجموعات من المؤشرات كما يلي:

الجدول رقم 13: خصائص عامل الخبرة حسب تأثيره على الاجابات

العامل	الفئة	المدى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اعلى قيمة	ادنى قيمة
الخبرة	اقل من 10 سنوات	1,75	3,7900	,65708	4,50	2,75
	ما بين 10 الى 20 سنة	3,60	3,4605	,87648	4,60	1,00
	اكثر من 20 سنة	,70	3,6750	,33129	3,95	3,25

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال الجدول السابق الاختلاف بين المتوسطات الحسابية لفئات أفراد العينة من حيث الخبرة حيث جاء المتوسط الحسابي لفئة الاولى 3,7900 في حين بلغ في فئة الثانية 3,4605، والفئة الثالثة كان متوسطها 3,6750، ويدل هذا الاختلاف على ان فئة اقل من 10 سنوات هي الأكثر اتفاقا مع أسئلة الاستبيان في حين ان فئة ما بين 10 الى 20 سنة هي الأقل اتفاقا مع أسئلة الاستبيان، وتظهر الانحرافات المعيارية للفئات مختلفة بحيث تعتبر فئة اكثر من 20 سنة هي الفئة الأقل تشتتا فيما بينها بانحراف معياري 3,3129, في حين تعتبر فئة ما بين 10 الى 20 سنة هي الفئة الأكثر تشتتا فيما بينها بقيمة 8,7648.

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

نقوم في هذا الجزء بالتحليل الوصفي لخصائص محاور الدراسة: محور أدلة اثبات المدقق الداخلي ، ومحور التدقيق الخارجي .

وبما ان الإجابات المرتبطة بأسئلة المحاور تتمثل في 5 خيارات فإنه تجدر الإشارة إلى أن المتوسط الحسابي المرجح للعبارات يكون وفق التقسيم التالي:

المدى = عدد المسافات بين الخيارات / عدد الخيارات

وبما ان عدد الخيارات هي 5 فإن المسافات تكون = 5 - 1 = 4 ومنه: المدى = 4 / 5 = 0.80

إذن تكون المتوسطات المرجحة كما يلي:

الجدول رقم 14: المتوسطات المرجحة للأسئلة ذات الخمس خيارات

الخيار المقابل	الترجيح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.6 إلى 3.39
موافق	من 3.4 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.2 إلى 5

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Excel

أولاً: عرض خصائص محور أدلة اثبات المدقق الداخلي

يتكون هذا المحور من 5 عبارة، ويتم تحليلها وصفاً من خلال: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والاتجاه، مبينة في الجداول الموالية:

الترميز	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
X1	يحرص المدقق الداخلي على توفير ادلة اثبات كافية وملائمة لدعم رأيه في التقرير	3.60	1.10	موافق
X2	يقوم المدقق الداخلي بتحديد عينة الاختبار تعميم نتائجها على كامل المؤسسة	3.80	1.09	موافق
X3	يقوم المدقق الداخلي بطلب توضيحات من مجلس الإدارة في حالة وجود تصرفات تثير الشك المهني	3.27	1.08	محايد
X4	يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق المعايير المعمول بها عالمياً	3.47	1.16	موافق
X5	يقوم المدقق الداخلي باعداد التقرير النهائي وفق النموذج المتعارف عليه محلياً	3.70	1.23	موافق
	المتوسط العام لمحور أدلة اثبات المدقق الداخلي	3.56	0.975	موافق

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لمحور أدلة اثبات المدقق الداخلي تراوحت بين 3.27 و 3.80 وهي تتراوح بذلك بين محايد و موافق ، وجاءت الانحرافات المعيارية بين 1.08 و 1.23 وهي تشير بذلك إلى وجود تشتت كبير في آراء افراد عينة الدراسة حول المتوسطات الحسابية، وقد سجلت العبارة يقوم المدقق الداخلي بتحديد عينة الاختبار تعميم نتائجها على كامل المؤسسة أعلى متوسط حسابي باتجاه موافق ، مما يدل على انها العبارة الأكثر توافقاً مع وجهات نظر افراد العينة، في حين سجلت العبارة يقوم المدقق الداخلي بطلب توضيحات من مجلس الإدارة في حالة وجود تصرفات تثير الشك المهني أدنى متوسط حسابي مما يدل على انها العبارة الأقل توافقاً مع وجهات نظر افراد العينة، وسجلت العبارة يقوم المدقق الداخلي بطلب توضيحات من مجلس الإدارة في حالة وجود تصرفات تثير الشك المهني أقل انحراف معياري ب 1.08، مما يدل على انها العبارة الأكثر اتفاقاً عليها بين افراد العينة، في حين سجلت العبارة يقوم

المدقق الداخلي باعداد التقرير النهائي وفق النموذج المتعارف عليه محليا أكبر انحراف معياري بـ 1.23 مما يدل على انها العبارة الأقل اتفاقا عليها بين وجهات نظر افراد العينة.

وعموما فإن المتوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 3.56 وهو يقابل الاتجاه موافق مما يعني ان افراد عينة الدراسة متفقون مع عبارات هذا المحور بانحراف معياري قدره 0.975

أولاً: عرض خصائص محور التدقيق الخارجي

يتكون هذا المحور من 10 عبارة، ويتم تحليلها وصفيًا من خلال: المتوسط الحسابي، الانحراف

المعياري والاتجاه، مبينة في الجداول الموالية

الترميز	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
Y1	يقوم المدقق الخارجي بالاتصال مع المدققين السابقة قبل بدء عملية التدقيق	3.40	1.13	موافق
Y2	يطلب المدقق الخارجي من مجلس الإدارة تقارير المدقق الداخلي في حالة وجوده	3.77	1.25	موافق
Y3	يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على درجة مصداقية المدقق الداخلي في عمله	3.47	1.27	موافق
Y4	يقوم المدقق الخارجي بتحديد مدى موضوعية المدقق الداخلي في عمليات المراجعة التي قام بها	3.57	1.13	موافق
Y5	يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على ادلة الاثبات التي اعتمدها المدقق الداخلي في عمله	3.17	1.20	محايد
Y6	يعتمد المدقق الخارجي على ادلة اثبات المدقق الداخلي في اقتناعه بموضوعيتها	3.63	1.12	موافق
Y7	يضيف المدقق الخارجي في تقريره ادله اثبات المدقق الداخلي كملحق إضافية	3.43	1.19	موافق
Y8	يستشير المدقق الخارجي المدقق الداخلي في بعض نقاط تقييم الرقابة الداخلية	3.77	1.13	موافق
Y9	يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية الاعتماد على ادلة اثبات المدقق الداخلي	3.57	1.07	موافق
Y10	يتأكد المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي من حيثيات وقوع الاحداث اللاحقة لعمل المدقق الداخلي	3.73	1.11	موافق
	المتوسط العام لمحور التدقيق الخارجي	3.55	0.86	موافق

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لمحور التدقيق الخارجي تراوحت بين 3.17 و 3.77 وهي تتراوح بذلك بين موافق و محايد ، وجاءت الانحرافات المعيارية بين 1.07 و 1.27 وهي تشير بذلك إلى وجود تشتت كبير في آراء افراد عينة الدراسة حول المتوسطات الحسابية، وقد سجلت العبارة يستشير المدقق الخارجي المدقق الداخلي في بعض نقاط تقييم الرقابة الداخلية أعلى متوسط حسابي باتجاه موافق ، مما يدل على انها العبارة الأكثر توافقا مع وجهات نظر افراد العينة، في حين سجلت العبارة يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على ادلة الاثبات التي اعتمدها المدقق الداخلي في عمله أدنى متوسط حسابي مما يدل على انها العبارة الأقل توافقا مع وجهات نظر افراد العينة، وسجلت العبارة يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية

الاعتماد على أدلة اثبات المدقق الداخلي أقل انحراف معياري بـ 1.07، مما يدل على أنها العبارة الأكثر اتفاقاً عليها بين أفراد العينة، في حين سجلت العبارة يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على درجة مصداقية المدقق الداخلي في عمله أكبر انحراف معياري بـ 1.27 مما يدل على أنها العبارة الأقل اتفاقاً عليها بين وجهات نظر أفراد العينة.

وعموماً فإن المتوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 3.55 وهو يقابل الاتجاه موافق مما يعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون مع عبارات هذا المحور بانحراف معياري قدره 0.86

المبحث الثالث: اختبار الفروض.

في هذا المبحث سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة، بحيث يتم اختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات، كما يلي:

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الأولى كالتالي: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدوار لمفاهيم أدلة اثبات المدقق الداخلي عند مستوى معنوية 5%. وتتجزأ منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدوار لمفاهيم أدلة اثبات المدقق الداخلي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل العمر.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، والذي يتطلب توافر شرط تساوي التباين ومن خلال اختبار تجانس التباين TEST OF HOMOGENEITY OF VARIANCES، من قيمة الإحصاء LEVENE STATISTIC بلغت القيمة الاحتمالية لهذا الإحصاء 0.145 وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05 ولهذا لا يمكن رفض فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم 15 : تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	1,897	3	,632	,640	,596
داخل المجموعات	25,709	26	,989		
الكلي	27,607	29			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=640$, وذلك بدرجات حرية للبسط 3 ودرجات حرية للمقام 26 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 596, وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدراك لمفاهيم أدلة اثبات المدقق الداخلي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل العمر.

2. الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدراك لمفاهيم أدلة اثبات المدقق الداخلي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، والذي يتطلب توافر شرط تساوي التباين ومن خلال اختبار تجانس التباين TEST OF HOMOGENEITY OF VARIANCES، من قيمة الإحصاء LEVENE STATISTIC بلغت القيمة الاحتمالية لهذا الإحصاء 0.184 وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05 ولهذا لا يمكن رفض فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم 16: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	,393	2	,197	,195	,824
داخل المجموعات	27,213	27	1,008		
الكل	27,607	29			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=195$, وذلك بدرجات حرية للبسط 2 ودرجات حرية للمقام 27 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 824, وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدراك لمفاهيم أدلة اثبات المدقق الداخلي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدراك لمفاهيم أدلة اثبات المدقق الداخلي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل الخبرة.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، والذي يتطلب توافر شرط تساوي التباين ومن خلال اختبار تجانس التباين TEST OF HOMOGENEITY OF VARIANCES، من قيمة الإحصاء LEVENE STATISTIC بلغت القيمة الاحتمالية لهذا الإحصاء 0.403 وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05 ولهذا لا يمكن رفض فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم 17 : تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	1,521	2	,761	,787	,465
داخل المجموعات	26,085	27	,966		
الكلية	27,607	29			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F=787$ ، وذلك بدرجات حرية للسط 2 ودرجات حرية للمقام 27 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 465، وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدراك لمفاهيم أدلة اثبات المدقق الداخلي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل الخبرة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الثانية كالآتي: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدراك لمفاهيم التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5%. وتتجزأ منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدراك لمفاهيم التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل العمر.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، والذي يتطلب توافر شرط تساوي التباين ومن خلال اختبار تجانس التباين TEST OF HOMOGENEITY OF VARIANCES، من قيمة الإحصاء LEVENE STATISTIC بلغت القيمة الاحتمالية لهذا الإحصاء 0.754 وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05 ولهذا لا يمكن رفض فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم 18: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	,288	3	,096	,116	,950
داخل المجموعات	21,507	26	,827		
الكلية	21,795	29			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F = ,116$ وذلك بدرجات حرية للبيس 3 ودرجات حرية للمقام 26 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 950، وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدوار لمفاهيم التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل العمر.

2. الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدوار لمفاهيم التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، والذي يتطلب توافر شرط تساوي التباين ومن خلال اختبار تجانس التباين TEST OF HOMOGENEITY OF VARIANCES، من قيمة الإحصاء LEVENE STATISTIC بلغت القيمة الاحتمالية لهذا الإحصاء 0.709 وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05 ولهذا لا يمكن رفض فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم 19: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الاولى من الفرضية الرئيسية الثانية

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	,694	2	,347	,444	,646
داخل المجموعات	21,101	27	,782		
الكلية	21,795	29			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F = ,444$ وذلك بدرجات حرية للسط 2 ودرجات حرية للمقام 27 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 646, وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدوار لمفاهيم التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل المؤهل العلمي.

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدوار لمفاهيم التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل الخبرة.

يتم استخدام تحليل التباين في اتجاه واحد لاختبار هذه الفرضية، والذي يتطلب توافر شرط تساوي التباين ومن خلال اختبار تجانس التباين TEST OF HOMOGENEITY OF VARIANCES، من قيمة الإحصاء LEVENE STATISTIC بلغت القيمة الاحتمالية لهذا الإحصاء 0.317 وهي أكبر من مستوى المعنوية المستخدم لتحليل البيانات 0.05 ولهذا لا يمكن رفض فرض تساوي التباينات. وحيث أن التباينات والعينات التي تم سحبها هي عشوائية ومستقلة، فيمكن إكمال تحليل التباين، وفيما يلي جدول تحليل التباين التالي:

الجدول رقم 20: تحليل التباين لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية

ANOVA	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	المؤشر الإحصائي F	القيمة الاحتمالية SIG
بين المجموعات	,487	2	,244	,309	,737
داخل المجموعات	21,308	27	,789		
الكلية	21,795	29			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نجد أن $F = ,309$ وذلك بدرجات حرية للسط 2 ودرجات حرية للمقام 27 كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة بلغت 737, وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبهذا

يتوافر لدى الباحث دليل بقبول الفرض القائل: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في إدراك المتعاملين الاقتصاديين بأدوار لمفاهيم التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية 5% تعزى لعامل الخبرة.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة.

تم صياغة الفرضية الرئيسية الثالثة كالآتي: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية ل أدلة اثبات المدقق الداخلي على التدقيق الخارجي لدى أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05

لاختبار هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 21 : نموذج الانحدار بين أدلة اثبات المدقق الداخلي و التدقيق الخارجي

النموذج	R	معامل التحديد	الارتباط المعدل	الخطأ المعياري
1	,349 ^a	,122	,091	,82667

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss23.

يتضح من خلال الجدول اعلاه وفقا لآراء أفراد العينة المدروسة أن قيمة معامل الارتباط بين أدلة اثبات المدقق الداخلي و التدقيق الخارجي بلغت ^a349, وهي تدل على أنه يوجد ارتباط موجب بين المتغيرين وهو ارتباط متوسط، وبلغ معامل التحديد 122, أي أن ما نسبته 12.2 % من التغير في التدقيق الخارجي لدى افراد عينة الدراسة ناتج عن التغير في مستوى الاهتمام أدلة اثبات المدقق الداخلي

الجدول رقم 22: تحليل التباين في المتوسطات بين أدلة اثبات المدقق الداخلي و التدقيق الخارجي

النموذج (X,Y)	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربعات المتوسطات	F	مستوى المعنوية
الانحدار البواقي	2,660	1	2,660	3,893	0.038
المجموع	19,135	28	0.683		

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss23.

يتضح من خلال الجدول اعلاه أن قيمة F بلغت 3,893 عند مستوى معنوية 0.038 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يدل على أن نموذج الانحدار المقترح هو ملائم للدراسة، وعليه يمكن مواصلة تحليل الانحدار بين المتغيرين وتحديد القيمة الثابتة والميل في معادلة النموذج.

الجدول رقم 23: تحليل الانحدار أدلة اثبات المدقق الداخلي على التدقيق الخارجي

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	T	مستوى المعنوية
	B	الخطأ	Beta		
القيمة الثابتة	2,443	,581		4,204	,000
أدلة اثبات المدقق الداخلي	,310	,157	,349	1,973	,058

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss23.

يتضح من خلال الجدول اعلاه وفقا لآراء أفراد العينة المدروسة أن القيمة الثابتة للنموذج بلغت 2,443 وهي قيمة لا تتغير بتغير أدلة اثبات المدقق الداخلي وبخطأ معياري 581، أما بالنسبة لميل معادلة الانحدار الخطي فقد بلغ 310، أي أن التغير في أدلة اثبات المدقق الداخلي بدرجة واحدة سوف يغير 31 % ضمن معادلة الانحدار وذلك بخطأ معياري قدره 157، وعليه، وبالنظر إلى قيمة مستوى الدلالة 0.000 يمكن القول أنه هناك تأثير ذو دلالة إحصائية أدلة اثبات المدقق الداخلي على التدقيق الخارجي بمعادلة تنبؤ نصيغها على النحو التالي:

$$Y = ,310(X) + 2,443$$

أي أن:

$$\text{التدقيق الخارجي} = 310, (\text{أدلة اثبات المدقق الداخلي}) + 2,443$$

وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة معنوية أدلة اثبات المدقق

الداخلي على التدقيق الخارجي لدى أفراد عينة الدراسة عند مستوى معنوية 0.05.

خلاصة:

تم في هذا الفصل مجتمع الدراسة من خلال مختلف الخصائص الاجتماعية والاقتصادية، وتم كذلك عرض أداة الدراسة وقياس مدى صدقها وثباتها، وفي الأخير تم تحليل واختبار فرضيات الدراسة. وخلصت إلى أن مجتمع الدراسة جدير بإجراء الدراسة عليه، وخلصت أيضا إلى أن الأداة المستخدمة في الدراسة ثابتة وصادقة من خلال نتائج اختبار ألفا كرونباخ واختبار المحكمين. وبعد اختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي للمتغيرات لا تزال غير مستوعبة من طرف مجتمع الدراسة من خلال اختبار بيرسون للارتباط رغم وجود بعض الفروقات الجوهرية في إجابات فئات افراد العينة كالخبرة المكتسبة والمؤهل العلمي والسن، وخلصت الدراسة أيضا إلى ان أدلة اثبات المدقق الداخلي له تأثير على التدقيق الخارجي.

الختامة

توطئة:

هدف هذا البحث إلى تبيان أهمية أدلة اثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي، واستنادا لإشكالية البحث التي تمحورت حول فيما يتمثل دور أدلة اثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي؟ ومما سبق تم استعراض الجوانب المشكلة لموضوع البحث والمتمثلة في أدلة اثبات المدقق الداخلي كمتغير مستقل، وأيضا التدقيق الخارجي كمتغير تابع، فإننا توصلنا إلى مايلي:

نتائج الدراسة:**أولا: النتائج العامة.**

في ضوء مراجعة الأدبيات واستنادا إلى التراكم المعرفي الذي تم استقراؤه، نستنتج ما يلي:

- تعتبر أدلة اثبات المدقق الداخلي عنصر مهم في اقناع مستعملي تقرير مدقق الحسابات.
- يعتبر التدقيق الخارجي أحد أهم العوامل التي تضمن صحة وسلامة القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا: نتائج دراسة الفرضيات.

من خلال دراسة المتغيرات المتعلقة بفروض الدراسة الميدانية يتبين لنا ما يلي:

- لا توجد فروق معنوية في استخدام أدلة اثبات المدقق الداخلي في مكاتب محافظة الحسابات بولاية أدرار، ومن خلال الفرضيات الفرعية نجد أن أدلة اثبات المدقق الداخلي عموما ليس هناك تطبيق لمفاهيمه في عينة الدراسة.
- لا توجد فروق معنوية في القيام بالتدقيق الخارجي في مكاتب محافظة الحسابات بولاية أدرار، ومن خلال الفرضيات الفرعية نجد أن التدقيق الخارجي عموما ليس هناك استيعاب لمفاهيمه في عينة الدراسة.
- يوجد دور مهم لأدلة اثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي في مكاتب محافظة الحسابات بولاية أدرار، ويجب هذا على إشكالية الدراسة في إن كان هناك دور لأدلة اثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي، وبالتالي فإننا نحصل على متغير جديد يُضم إلى مجموعة أخرى من المتغيرات والتي تشكل في مجملها أساس التدقيق الخارجي.

توصيات الدراسة:

في ضوء الاستنتاجات المتوصل إليها، تضع الدراسة التوصيات التالية:

1. ضرورة توثيق نتائج تدقيق المدقق الداخلي في المؤسسات.
2. ضرورة حفظ مخرجات تدقيق المدقق الداخلي في هيئات متخصصة تعنى بحفظ مخرجات المدققين الداخليين.
3. ضرورة تفعيل الرابطة بين المدققين الداخليين والخارجيين لتسهيل عملية التدقيق.

أفاق الدراسة:

ختاماً، هذه الدراسة لا تقدم رؤية كاملة ونهائية عن موضوع دور أدلة اثبات المدقق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي وذلك باستخدام الاستبيان على عينة من مكاتب محافظي الحسابات بولاية أدرار، ويرجع هذا لحدائثة مفهوم أدلة اثبات المدقق الداخلي ولتوسع مفهوم التدقيق الخارجي، وإمكانية دراستهما من عدة جوانب وأبعاد مختلفة، وبالتالي فهذه الدراسة هي بحاجة إلى أبحاث ودراسات أخرى مكملة لتسد القصور في الجهد والفهم. ويرى الباحثان أن من أهم الدراسات التي تكمل هذا البحث هي ما تعلقت ب أدلة اثبات المدقق الداخلي، كذلك الدراسات المتعلقة بالتدقيق الخارجي، إضافة إلى الأبحاث التي مكاتب محافظي الحسابات.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية :

1. الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان ط1، 2011ص46.
- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015ص69.
- أمين احمد السيد لطفي، إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية لمنشآت الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر القاهرة مصر 1995ص95.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية دار النهضة العربية القاهرة مصر 1998ص19.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص145_150.
- دهمش نعيم، التدقيق الداخلي: مفهومه وأهدافه ونطاقه ندوة التدقيق الداخلي سلطة الكهرباء الأردن، 1986، 11/4_2_1.
- سليمان أحمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص40.
- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، بيروت، لبنان 2008، ص324_332.
- عبد الفتاح الصحن وأخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2000ص07.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2007ص39.
- نظمي إيهاب، هاني العزب تدقيق الحسابات (الإطار النظري) دار وائل للنشر، الأردن، ص12.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط03، دار وائل للنشر 2006ص134.

2. الرسائل والاطروحات العلمية :

- أحمد إياد صبحي أبو شعبان، مدى قيام المدقق الداخلي بتقييم المخاطر التشغيلية في الجامعات والكليات والمتوسطة الفلسطينية في قطاع غزة، قدم البحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين ،نوفمبر 2016،ص21-22.
- عبد الباسط أحمد الخيسي مدى مساهمة وظيف التدقيق الداخلي في ضبط الأداء العالي والإداري في هيئات التحكيم المجلى بقطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2013ص35.
- فارس حمايزية، دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات - دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية - المفتشية الجهوية للتدقيق الوكالة رقم 182، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أم البواقي 2016/2015ص31.
- لقايد حفيظة مدى إلتزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة والتأهيل _دراسة ميدانية بمؤسسة تربية الدواجن بمستغانم، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر اكاديمي في العلوم المالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة مستغانم 2014_ 2015ص12.

3. المجلات :

- عمر توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسساتي (حكومة الشركات) في ظل معايير التدقيق عليها "إطار مقترح مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 2جامعة ورقلة، الجزائر، 2019ص241.
- يريقي كريم، إجراءات المراجعة التحليلية واستخدامها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر " دراسة ميدانية " مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات العدد8 جامعة البليدة، الجزائر ص99_100.
- لخضر لقيطي لحسن دردوري، أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة، مجلة الاقتصاد الصناعي العدد 12جامعة باتنة الجزائر، 2017، ص126.
- سعودي بلقاسم، التطورات الإقتصادية الراهنة والحاجة للإصدار معايير للمراجعة مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية العدد6جامعة المسيلة، الجزائر، 2011ص180.

4. المحاضرات :

أقسام عمر، محاضرات في التدقيق الخارجي ومحاسبة الحسابات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار ص 5.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية :

الكتب:

- **HENRI BOUGIUMK Jean Charles becour , AUDIT OPÉRATIONNELLE, edition economica Paris France 1996p12**
- **oliver lemant :QUELLE EST LA PLACE DE L'AUDIT INTERNE DANS L'ENTREPRISE DE L'AUDIT INTERNE , N117 novembre décembre 1993 p25**

الملاحق

جامعة ادرار
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير

استبيان

السلام عليكم :

في إطار استكمال متطلبات نيل شهادة الماستر، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي سيوجه لدعم مذكرة التخرج بحث تحت عنوان أدلة اثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي ، لذا نرجو من سيادتكم الإجابة على عبارات الاستبيان وذلك بوضع علامة (x) أمام الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم بصدق وموضوعية، ونحيطكم علما أن الغاية من إجراء هذا البحث، غاية علمية بحثية وسوف يتم التعامل مع إجاباتكم وفقا لقواعد الأمانة والنزاهة العلمية والسرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

لكم منا خالص الشكر والتقدير .

القسم الأول: البيانات الشخصية

1. السن : *

اقل من 30 سنة من 30 الى 40 سنة اكثر من 40 سنة

2. المستوى التعليمي : *

دبلوم مهني ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه

3. الخبرة المهنية : *

اقل من 10 سنوات من 10 الى 20 سنة

اكثر من 20 سنة

القسم الثاني :

المحور الاول : أدلة الاثبات للمدقق الداخلي

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يحرص المدقق الداخلي على توفير ادلة اثبات كافية وملائمة لدعم رأيه في التقرير					
02	يقوم المدقق الداخلي بتحديد عينة الاختبار تعميم نتائجها على كامل المؤسسة					
03	يقوم المدقق الداخلي بطلب توضيحات من مجلس الإدارة في حالة وجود تصرفات تثير الشك المهني					
04	يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق المعايير المعمول بها عالميا					
05	يقوم المدقق الداخلي بأعداد التقرير النهائي وفق النموذج المتعارف عليه محليا					

المحور الثاني : التدقيق الخارجي

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يقوم المدقق الخارجي بالاتصال مع المدققين السابقين قبل بدء عملية التدقيق					
02	يطلب المدقق الخارجي من مجلس الإدارة تقارير المدقق الداخلي في حالة وجوده					
03	يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على درجة مصداقية المدقق الداخلي في عمله					
04	يقوم المدقق الخارجي بتحديد مدى موضوعية المدقق الداخلي في عمليات المراجعة التي قام بها					
05	يقوم المدقق الخارجي بالاطلاع على ادلة الاثبات التي اعتمدها المدقق الداخلي في عمله					
06	يعتمد المدقق الخارجي على ادلة اثبات المدقق الداخلي في اقتناعه بموضوعيتها					
07	يضيف المدقق الخارجي في تقريره ادله اثبات المدقق الداخلي كملاحق إضافية					
08	يستشير المدقق الخارجي المدقق الداخلي في بعض نقاط تقييم الرقابة الداخلية					
09	يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية الاعتماد على ادلة اثبات المدقق الداخلي					
10	يتأكد المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي من حيثيات وقوع الاحداث اللاحقة لعمل المدقق الداخلي					

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République algérienne populaire et démocratique

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

UNIVERSITE AHMED DRAYA - ADRAR

BIBLIOTHÈQUE CENTRALE

Service de recherche bibliographique

N°.....B.C/S.R.B//U.A/2021



جامعة احمد دراية - ادرار

المكتبة المركزية

مصلحة البحث البليوغرافي

الرقم... 180... م.م.ب.ب.ب / ج.أ. 2021

شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): ولد باهو سمي

المشرف مذكرة الماستر.

الموسومة بـ : أدلة المشتريات المدققة الداخلي ودورها في التدقيق

الخارجي - دراسة حالة

من إنجاز الطالب(ة): سلوكة رحاب

و الطالب(ة): سياد مهري

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم : العلوم التجارية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

تاريخ تقييم / مناقشة: 16 جوان 2021

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
وبإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والايكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

ادرار في : 16/06/2021

مساعد رئيس القسم:

د. قويدري عبد الرحمان

مساعد رئيس قسم العلوم التجارية

مكلف بما بعد التدرج والبحث العلمي

