



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه

في شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصّص: محاسبة وتدقيق

بعنوان

مدى تأثير التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي
للمؤسسة الاقتصادية

من إعداد:

تحت إشراف:

د. بوغرارة بومدين

بن يخلف موسى

أعضاء لجنة المناقشة

| | | | |
|-------------------|----------------------|----------------------|--------|
| أ.د. سعيداني محمد | أستاذ التعليم العالي | جامعة تلمسان | رئيسا |
| د. بوغرارة بومدين | أستاذ محاضر-أ- | جامعة تلمسان | مشرفا |
| أ.د. كويد سفيان | أستاذ التعليم العالي | جامعة تلمسان | ممتحنا |
| أ.د. بشوندة رفيق | أستاذ التعليم العالي | جامعة سيدي بلعباس | ممتحنا |
| أ.د. جعفري عمر | أستاذ التعليم العالي | جامعة عين تيموشنت | ممتحنا |
| د. حمادي مليكة | أستاذة محاضر-أ- | جامعة سيدي بلعباس | ممتحنة |

السنة الجامعية

2025-2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ " سورة هود الآية 88

" نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مَن نَّشَاءُ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ " سورة يوسف الآية 76

شكر وتقدير

الشكر الجزيل والحمد الكثير
لله تعالى العلي القدير على
توفيقه وإعانتة على إتمام
هذا العمل المتواضع مصداقا
لقوله تعالى : "وإن شكرتم
لأزيدنكم"

إلى حبيبا رسول الله عليه وسلم
مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم
: "طلب العلم فريضة على كل
مسلم ومسلمة"

أتقدم بالشكر إلى الأستاذ
المشرف " بوغرارة بومدين "
على نصائحه وإرشاداته كما
أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء
لجنة المناقشة.

الشكر الجزيل لكل من وقف
وراء إنجاز هذا العمل
المتواضع .

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين
الكريمن

إلى أخواتي

إلى من ساعدني من قريب
أوبعيد بكلمة طيبة أو
إبتسامة

إلى كل الأُحبة والأحباب كل
بإِسمه الخاص
إلى كل هؤلاء أهدى عملي.

الملخص :

هدفت الدراسة إلى تحديد دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. تم الإعتماد في الجانب النظري للدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحديد أهم الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة، وتحليل الدراسات السابقة، أما في الجانب التطبيقي تم توزيع استبيان على عينة الدراسة المتمثلة في المدققين الخارجيين والأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق والمدققين الداخليين وتم تحليل إجاباتهم باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.V26، كما قام الباحث بدراسة حالة لمؤسسة اقتصادية SOGERHWIT وإجراء أداة المقابلة مع عينة الدراسة .

من أهم ما توصلت له الدراسة من نتائج ضرورة إخراج مهنة التدقيق الخارجي من إطارها الروتيني و ما يعرف بالمفهوم الرابع للتدقيق والانتقال إلى التدقيق حسب الأهداف والنتائج ومرافقة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق أهدافها، والعمل باستمرار على تقييم نظام الرقابة الداخلية مما ينعكس بالإيجاب على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية .

الكلمات المفتاحية : التدقيق الخارجي – الرقابة الداخلية – الأداء المالي

Abstract :

The study aimed to determine the role of the complementary relationship between external auditing and the internal control system in improving the financial performance of the economic institution. The theoretical aspect of the study relied on the descriptive analytical approach to determine the most important theoretical literature for the study variables, and to analyze previous studies. As for the applied aspect, a questionnaire was distributed to the study sample represented by external auditors, professors specialized in accounting and auditing, and internal auditors. Their answers were analyzed using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS.V26). The researcher also conducted a case study of an economic institution SOGERHWIT and conducted an interview tool with the study sample. One of the most important results reached by the study is the necessity of removing the external auditing profession from its routine framework and what is known as the fourth concept of auditing and moving to auditing according to objectives and results and accompanying the economic institution in achieving its goals, and working continuously to evaluate the internal control system, which is positively reflected in the financial performance of economic institutions **Keywords:** external audit - internal control - financial performance.

Résumé:

L'étude visait à déterminer le rôle de la relation complémentaire entre l'audit externe et le système de contrôle interne dans l'amélioration de la performance financière de l'institution économique. Dans l'aspect théorique de l'étude, nous nous sommes appuyés sur l'approche analytique descriptive pour identifier la littérature théorique la plus importante sur les variables de l'étude et pour analyser les études antérieures. Quant à l'aspect pratique, un questionnaire a été distribué à l'échantillon d'étude représenté. par les auditeurs externes, des professeurs spécialisés en comptabilité et audit et des auditeurs internes, et leurs réponses ont été analysées à l'aide du programme Statistical Packages for Science Social SPSS.V26. Le chercheur a également mené une étude de cas d'une institution économique, SOGERHWIT. un outil d'entretien avec l'échantillon de l'étude.

L'une des conclusions les plus importantes de l'étude est la nécessité de sortir la profession d'audit externe de son cadre de routine et de ce que l'on appelle le quatrième concept d'audit, pour passer à un audit selon des objectifs et des résultats, en accompagnant l'institution économique dans la réalisation de ses objectifs. , et travailler constamment à l'évaluation du système de contrôle interne, qui aura un impact positif sur la performance financière des institutions économiques.

Mots clés : audit externe – contrôle interne – performance financière.

فهرس المحتويات

| الصفحة | المحتويات |
|--------|----------------|
| 5-1 | المقدمة العامة |

| الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ، الرقابة الداخلية والأداء المالي | |
|--|--|
| 7 | مقدمة الفصل |
| 8 | المبحث الأول : الأدبيات العلمية والعملية للتدقيق الخارجي |
| 8 | المطلب الأول : الأدبيات العلمية للتدقيق الخارجي |
| 8 | 1. النشأة والتطور التاريخي للتدقيق الخارجي |
| 9 | 2. ماهية ، أهداف وأهمية التدقيق الخارجي |
| 16 | 3. أنواع ، فروض ومبادئ التدقيق الخارجي |
| 24 | 4. معايير التدقيق المتعارف عليها |
| 35 | المطلب الثاني : البيئة الدولية والبيئة المحلية للتدقيق الخارجي |
| 35 | 1. الهيئات الدولية المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية |
| 41 | 2. معايير التدقيق الدولية ISA |
| 58 | 3. الهيئات المحلية المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الجزائرية |
| 71 | 4. معايير التدقيق الجزائرية NAA |
| 86 | المطلب الثالث : الأساسيات العملية للتدقيق الخارجي |
| 86 | 1. جودة التدقيق الخارجي |
| 98 | 2. مدقق الحسابات الخارجي |
| 103 | 3. تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي |
| 108 | 4. تقرير المدقق الخارجي |
| 115 | المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية |
| 115 | المطلب الأول : التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق |
| 115 | 1. عموميات حول التدقيق الداخلي |
| 124 | 2. لجنة التدقيق |
| 131 | 3. العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي |
| 131 | 4. العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي |
| 133 | المطلب الثاني : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية |

| | |
|-----|--|
| 133 | 1. ماهية نظام الرقابة الداخلية |
| 137 | 2. بنية نظام الرقابة الداخلية |
| 142 | 3. مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق COSO |
| 143 | 4. الفرق بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية |
| 144 | المطلب الثالث : علاقة نظام الرقابة الداخلية بالتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي |
| 144 | 1. تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي |
| 147 | 2. مسؤولية المدقق الخارجي إتجاه نظام الرقابة الداخلية |
| 149 | 3. علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية |
| 153 | 4. دور تكنولوجيا المعلومات في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية |
| 154 | المبحث الثالث : التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية |
| 155 | المطلب الأول : ماهية الأداء المالي |
| 155 | 1. نشأة وتطور الأداء المالي |
| 157 | 2. مفهوم الأداء المالي |
| 158 | 3. أهمية الأداء المالي |
| 159 | 4. العوامل المؤثرة على الأداء المالي |
| 161 | المطلب الثاني : تقييم الأداء المالي |
| 161 | 1. مفهوم تقييم الأداء المالي |
| 162 | 2. أهداف تقييم الأداء المالي |
| 163 | 3. المقاييس التقليدية لتقييم الأداء المالي |
| 166 | 4. المقاييس الحديثة لتقييم الأداء المالي |
| 170 | المطلب الثالث : التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية |
| 171 | 1. دور التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في |

| | |
|--|--|
| | تحسين الأداء المالي |
| 172 | 2. التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وانعكاسه على الأداء المالي |
| 173 | 3. العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة وانعكاسه على الأداء المالي |
| 174 | 4. التدقيق الخارجي أداة لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية |
| 177 | خلاصة الفصل الأول |
| الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية | |
| 179 | مقدمة الفصل |
| 180 | المبحث الأول: عرض ودراسة الدراسات السابقة |
| 215 | المبحث الثاني: المراجعة النقدية للدراسات السابقة |
| 217 | المبحث الثالث : مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة |
| 221 | خلاصة الفصل الثاني |
| الفصل الثالث : دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية | |
| 223 | مقدمة الفصل |
| 224 | تمهيد، أدوات الدراسة الإحصائية ومجتمع وعينة الدراسة |
| 233 | المبحث الأول: تحليل نتائج واختبار فرضيات الدراسة بالنسبة للمدققين الخارجيين |
| 245 | المبحث الثاني: تحليل نتائج واختبار فرضيات الدراسة بالنسبة للأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق |
| 257 | المبحث الثالث: تحليل نتائج واختبار فرضيات الدراسة بالنسبة للمدققين الداخليين |
| 271 | خلاصة الفصل الثالث |
| الفصل الرابع:دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري لولاية تلمسان SOGERHWIT | |
| 273 | مقدمة الفصل |
| 274 | المبحث الأول: تقديم مؤسسة SOGERHWIT |
| 278 | المبحث الثاني: وظيفة قسم التدقيق الداخلي وبرنامج عملها السنوي |
| 283 | المبحث الثالث : تقرير التدقيق الخارجي في مؤسسة SOGERHWIT لسنة 2020 |
| 291 | خلاصة الفصل الرابع |
| 293 | الخاتمة العامة |
| 304 | قائمة المراجع والمصادر |
| 316 | الملاحق |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|--|------------|
| 12 | التطور التاريخي للهدف من التدقيق الخارجي | 1-1 |
| 18 | مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي | 2-1 |
| 39 | المنهجيات الحديثة لمكاتب التدقيق الكبرى | 3-1 |
| 42 | أهم المؤتمرات الدولية المهتمة بتطوير معايير التدقيق الدولية ISA | 4-1 |
| 53 | إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والفحص وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة | 5-1 |
| 75 | عرض المعايير الجزائرية للتدقيق | 6-1 |
| 82 | مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA والمعايير الدولية للتدقيق ISA من حيث الشكل | 7-1 |
| 83 | مقارنة بين إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة CNC والاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC | 8-1 |
| 88 | خصائص جودة التدقيق الخارجي | 9-1 |
| 116 | مراحل تطوّر التدقيق الداخلي | 10-1 |
| 123 | ملخص لمعايير التدقيق الداخلي | 11-1 |
| 142 | مكونات (5) والمبادئ (17) لنظام الرقابة الداخلية وفق COSO | 12-1 |
| 163 | نسب الهيكل المستخدمة في تقييم الأداء المالي | 13-1 |
| 165 | نسب النشاط المستخدمة في تقييم الأداء المالي | 14-1 |
| 213 | عرض مختصر لأهداف، الأدوات الإحصائية والنتائج المتوصل لها لأهم الدراسات السابقة | 1-2 |

| | | |
|-----|---|------|
| 216 | معايير تحليل ونقد الدراسات السابقة | 2-2 |
| 224 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 1-3 |
| 226 | توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي | 2-3 |
| 227 | حساب معامل الثبات | 3-3 |
| 228 | صدق الاتساق الداخلي | 4-3 |
| 233 | تحليل نتائج المحور الأول | 5-3 |
| 233 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 6-3 |
| 236 | تحليل نتائج المحور الثاني | 7-3 |
| 236 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 8-3 |
| 237 | تحليل نتائج المحور الثالث | 9-3 |
| 238 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 10-3 |
| 240 | تحليل نتائج المحور الرابع | 11-3 |
| 240 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 12-3 |
| 243 | إختبار الفرضية الأولى من وجهة نظر المدققين الخارجيين | 13-3 |
| 244 | إختبار الفرضية الثانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين | 14-3 |
| 244 | إختبار الفرضية الثالثة من وجهة نظر المدققين الخارجيين | 15-3 |
| 246 | تحليل نتائج المحور الأول | 16-3 |
| 246 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 17-3 |
| 248 | تحليل نتائج المحور الثاني | 18-3 |
| 248 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 19-3 |
| 249 | تحليل نتائج المحور الثالث | 20-3 |
| 250 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 21-3 |
| 252 | تحليل نتائج المحور الرابع | 22-3 |
| 252 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 23-3 |
| 255 | إختبار الفرضية الأولى من وجهة نظر الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق | 24-3 |
| 256 | إختبار الفرضية الثانية من وجهة نظر الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق | 25-3 |
| 256 | إختبار الفرضية الثالثة من وجهة نظر الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق | 26-3 |
| 257 | تحليل نتائج المحور الأول | 27-3 |
| 258 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 28-3 |
| 259 | تحليل نتائج المحور الثاني | 29-3 |
| 261 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 30-3 |

| | | |
|-----|--|------|
| 262 | تحليل نتائج المحور الثالث | 31-3 |
| 262 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 32-3 |
| 264 | تحليل نتائج المحور الرابع | 33-3 |
| 265 | درجات وحدود فئات لكارث الخماسي | 34-3 |
| 267 | إختبار الفرضية الأولى من وجهة نظر المدققين الداخليين | 35-3 |
| 268 | إختبار الفرضية الثانية من وجهة نظر المدققين الداخليين | 36-3 |
| 269 | إختبار الفرضية الثالثة من وجهة نظر المدققين الداخليين | 37-3 |
| 276 | توزيع مقرات وحدات المؤسسة | 1-4 |
| 277 | بطاقة تعريفية للمؤسسة | 2-4 |
| 285 | تقرير خاص حول تطوّر نتائج 5 سنوات سابقة | 3-4 |
| 287 | إجابات المؤسسة حول توصيات محافظ الحسابات للدورة المالية 2020 | 4-4 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 12 | أهداف التدقيق الخارجي | 1-1 |
| 34 | معايير التدقيق المتعارف عليها | 2-1 |
| 50 | أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية | 3-1 |
| 106 | منهجية التدقيق الخارجي (المهام العادية) | 4-1 |
| 120 | القيمة المقترحة من طرف التدقيق الداخلي | 5-1 |

| | | |
|-----|--|-----|
| 136 | أهداف الرقابة الداخلية | 6-1 |
| 146 | مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية | 7-1 |
| 172 | مجالات التعاون بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وإنعكاسه على الأداء المالي للمؤسسة | 8-1 |
| 225 | نموذج الدراسة | 1-3 |
| 226 | توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي | 2-3 |
| 227 | توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي | 3-3 |
| 227 | توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي | 4-3 |

قائمة المختصرات

| الرمز | المصطلح كاملا | الدلالة |
|-------|--|--------------------------------------|
| AAA | American Accountig Association | الجمعية المحاسبية الأمريكية |
| AICPA | American Institute of Certified Public Accountqnts | المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين |
| CAC | Commissaire Aux Compte | محافظ الحسابات |
| CNC | Conseil National de la Comptabilité | المجلس الوطني للمحاسبة |
| FASB | Financial Accounting Standards Board | مجلس معايير المحاسبة الأمريكي |
| GAAS | Generally Accepted Auditing Standards | معايير التدقيق المقبولة عموما |
| EC | Expert Comptable | خبير محاسبي |
| IAASB | International Accounting and Assurance Stantards Board | مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي |

| | | |
|--------------------------------------|---|-------|
| مجلس معايير المحاسبة الدولية | International Accounting Standards Board | IASB |
| معايير التدقيق الدولية | International Standards Auditing | ISA |
| معايير التدقيق الجزائرية | Normes d'Audit Algérines | NAA |
| معهد المدققين الداخليين | International of Internal Auditors | IIA |
| النظام المحاسبي المالي | Système Comptable Financier | SCF |
| المعايير المحاسبة الدولية | International Accounting Standards | IAS |
| المصف الوطني للخبراء المحاسبين | Ordre National des Experts Comptable | ONEC |
| الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات | Chambre National des Commissaire Aux Compte | CNCC |
| الإتحاد الدولي للمحاسبين | International Federation of Accounting | IFAC |
| لجنة إجراءات التدقيق | Accounting Procedures Committee | APC |
| لجنة معايير التدقيق والتأكيد الدولية | International Auditing and Assurance Standards Committee | IAASC |
| المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين | Organisation National des Comptable Agrée | ONCA |

قائمة الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق | رقم الملحق |
|--------|-----------------------------------|------------|
| 316 | قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان | 01 |
| 317 | الإستبيان | 02 |

المقدّمة العامة

شهدت المؤسسات الاقتصادية في العالم تطورا هائلا وسريعا أدى إلى كبر حجمها وتوسع نشاطها ونتج عنه انفصال الملكية عن الإدارة والتسيير وظهور ما يسمى بتعارض المصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة والتي تتجلى خاصة بين الملاك والمسيرين ، مما أدى إلى الحاجة الملحة لطرف خارجي مستقل ومنفصل تماما عن المؤسسة يبدي رأيه حول مدى صدق وشرعية القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية يسمى بالتدقيق الخارجي . حيث أصبح التدقيق الخارجي أداة رئيسية تعتمد عليها بالدرجة الأولى المؤسسات الاقتصادية لتصحيح وتصويب طرقها المحاسبية ، وبدرجة لا تقل أهمية عن الأولى زيادة ثقة الأطراف الخارجية المستعملة للقوائم المالية ومستخدمي البيانات والمعلومات الواردة فيها ، فجدد المستثمرين والمقرصين يقومون بتجميع حقائق ومعلومات تتعلق بالمؤسسات الاقتصادية وذلك قبل إتخاذ أي قرار استثماري أو تمويلي . وبعد ظهور شركات المساهمة والتي تتطلب ضرورة إيجاد وسائل داخلية متمثلة في نظام الرقابة الداخلية ، ووسائل خارجية تتمثل في التدقيق الخارجي لحماية مصالح المساهمين والحفاظ على حقوقهم وتقييم تصرفات الإدارة ، والأهم وهو موضوع دراستنا العمل على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية .

فالأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية يقاس من خلال النتائج التي حققتها هاته المؤسسات ، والفاعلية في إنجاز الأهداف المسطرة والمحددة وفق الخطط والإستراتيجيات المعدة من خلال الكفاءة في إستخدام الوسائل المتاحة والمحافظة على أصول وممتلكات المؤسسات الاقتصادية من أجل تحقيق المردودية المثلى والحفاظ على مكانتها وصورتها التي عملت على تحسينها منذ نشأتها في سوق المنافسة بين نظيراتها . من هذا المنطلق فإن إدارة المؤسسة الاقتصادية تعتبر المسؤولة عن تحسين الأداء المالي للمؤسسة بمستويات ترقى لإرضاء الملاك والمساهمين ، لذا توجب على الإدارة العليا تصميم نظام رقابة داخلي فعال يضمن لها تحقيق مستويات الأداء المالي المطلوبة . أما التدقيق الخارجي فهو بمثابة الطرف المحايد والمستقل الذي يقيم المعلومات التي تقدمها إدارة المؤسسة الاقتصادية ومدى صحتها وكفاءة تسييرها ومدى فعالية خططها وبرامجها المتعلقة بتحسين الأداء المالي ، مما يعطينا الصورة الواضحة في ضرورة الإستغلال الأمثل في العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية اللذان يعد هدفهما المشترك العمل على مساعدة المؤسسة في تحقيق ما هو محدد من أهداف وتحسين أدائها المالي والعمل على ضمان إستمرارية إستغلالها .

فالأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية له مركز بالغ الأهمية ويحظى باهتمام جميع الأطراف سواء داخلية أو خارجية ، فهو الموجه والمصوب الرئيسي لها نحو السكة الصحيحة والمحدد لمدى تحقيق النتائج من ناحية إيجابية ومن نظرة معاكسة ما تم تضييعه من فرص والعمل على عدم إهدار ما لم يتم تحقيقه .

أما في البيئة الجزائرية فعرفت الشركات الاقتصادية مشاكل كبيرة، أعاققت نموها وتطورها وسببت لها أزمات ونكسات مالية أثرت بدرجات كبيرة على تسييرها وتحقيق أهدافها

المسطرة وأحيانا حتى في ضمان وجودها وبقائها وإستمرارية إستغلالها. وقد أرجع المختصون ذلك بدرجة أولى إلى نقص المعلومة التي تسمح باتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين. ومصادر هذه المعلومات الواردة في تقارير المدقق الخارجي من جهة وإجراءات الرقابة الداخلية من جهة أخرى. وبما أن التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية يسعيان الى تحقيق أهداف المنشأة وعلى رأسها تحقيق الربح وتعظيم المنفعة، فإنها تطمح دوما الى تحقيق أحسن أداء مالي والقدرة على استمرارية نشاطها وعلى المنافسة في المحيط الاقتصادي.

نظرا لأهمية الموضوع تم طرح الإشكالية الرئيسية:

إشكالية الدراسة:

كيف يتأثر الأداء المالي بالتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ؟

ومن خلال هذه الإشكالية الرئيسية يمكن طرح عدة أسئلة فرعية على النحو التالي :

- ما هي الآليات اللازمة للتدقيق الخارجي من أجل إعطاء الصورة الصادقة حول عدالة القوائم المالية ؟
- هل نظام الرقابة الداخلية الفعال يساهم في تحسين الأداء المالي ؟
- كيف يكون التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ؟

فرضيات الدراسة :

- للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم الاعتماد على الفرضيتين التاليتين :
- التدقيق الخارجي يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من خلال المصادقة على القوائم المالية.
- نظام الرقابة الداخلية معيار فعال لزيادة فعالية الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

أسباب اختيار الدراسة :

يرجع سبب اختيار هذا الموضوع لعدة اعتبارات من الجانب الذاتي والجانب الموضوعي :

أ- الجانب الذاتي (الشخصي) :

- نوع التخصص الذي ندرس فيه والذي له علاقة وطيدة مع الموضوع المختار.
- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة التدقيق .

- إثراء المكاتب الجامعية بموضوع التدقيق .
- ب- الجانب الموضوعي :
 - إظهار العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ودور هذه العلاقة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الجزائرية .
 - النقص الكبير الذي تعاني منه المؤسسات الجزائرية في تحيين نظام الرقابة الداخلية وإبراز أهمية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية .
 - أهمية ومكانة التدقيق الخارجي في المؤسسات الجزائرية .
 - ضرورة تطبيق توصيات التدقيق الخارجي من أجل رفع الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

أهداف الدراسة

يمكن تلخيص أهداف البحث إلى ما يلي :

- دراسة الإطار النظري والتطبيقي للتدقيق الخارجي .
- إبراز دور التدقيق الخارجي في تحديد مصداقية النظام المحاسبي والمالي للمؤسسة.
- دراسة أهم المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية.
- استعراض المقومات الأساسية والشروط اللازم توفرها لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الإقتصادية.
- التعرف على الهيكل الحديث لنظام الرقابة الداخلية .
- دراسة التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية .

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في كون أن التدقيق الخارجي له أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الإقتصادية وبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من مساهمين أو موردين أو بنوك تتعامل معها المؤسسات هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى نظام الرقابة الداخلية الفعال ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية لذا يجب إعطاء الموضوع الأهمية البالغة في الدراسة وعلى هذا الأساس تم اختيار موضوع الدراسة.

منهجية الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة وجميع الأسئلة المطروحة تم اتباع المنهج الوصفي في الفصل الأول للدراسة أي الجانب النظري وهذا من أجل التعرف على مختلف عناصر البحث أما في الفصل الثاني قمنا باتباع المنهج التحليلي للدراسات السابقة أما الجانب التطبيقي ففي الفصل الثالث قمنا بتحليل نتائج الإستبيان بواسطة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية ، أما في الفصل الرابع سنتبع الأسلوب التحليلي حيث سنتناول فيه دراسة تطبيقية ميدانية على مؤسسة إقتصادية .

صعوبات الدراسة :

لقد واجهتنا في دراستنا بعض الصعوبات نذكر منها :

- عدم تجاوب بعض الأطراف خلال الدراسة الميدانية وبالأخص المدقق الخارجي (محاظ الحسابات).
- صعوبة صياغة عبارات الإستبيان وتبسيطها لتسهيل فهمها من قبل عينة الدراسة ، فهي تحتوي على مفردات تقنية أي يصعب تلخيصها .
- عدم إعطائنا الوثائق والمستندات في الدراسة التطبيقية والتحفظ عليها بشدة.
- قلة الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا شكل مباشر.
- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع في المكتبات الجامعية .
- عدم إعطائنا الضوء الأخضر في اقتناء المعلومات الخاصة بالموضوع نظرا لكونه يخص نقاط ضعف المؤسسة.

حدود الدراسة :

- الحدود الزمنية :

تمثلت في الفترة الممتدة من تأكيد اختيار الموضوع جوان 2021 إلى غاية شهر ماي 2024.

- الحدود المكانية :

تمت الدراسة من الجانب النظري على مستوى جامعة تلمسان ومختلف مكنتاتها الجامعية وبعض الجامعات الأخرى على كجامعة بلعباس كلية العلوم الاقتصادية التجارية والتسيير أما الدراسة الميدانية فتتمت على مستوى مؤسسات إقتصادية بالغرب الجزائري ومكاتب محافظي الحسابات .

- الحدود الموضوعية :

اقتصر البحث على دراسة العلاقة بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية كمتغيرات مستقلة ومدى التكامل بينهما ودرجة التأثير على المتغير التابع المتمثل في الأداء المالي ، ودراسة العلاقة بين هذه المتغيرات .

هيكل الدراسة :

بغرض دراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه إلى أربعة فصول ، إثنين نظريين وفصلين آخرين تطبيقيين إضافة إلى المقدمة العامة والخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجياً.

في الفصل الأول خصصناه إلى الإطار النظري للدراسة حيث تطرقنا إلى الأدبيات العلمية والعملية للتدقيق الخارجي في المبحث الأول وفي المبحث الثاني قمنا بالتطرق إلى نظام الرقابة الداخلية ، ، أما في المبحث الثالث فأشرنا إلى التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية .

الفصل الثاني خصصناه إلى الدراسات التي سبقت موضوعنا ، فقمنا بتحليلها ودراستها ونقدها والتطرق إلى أهم النتائج التي توصلت إليها ومقارنة أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

أما الفصل الثالث قمنا بصياغة إستبيان وجهناه إلى عينة الدراسة التي حددناها سلفاً وقمنا بتحليل نتائج إجابات عينات الدراسة بواسطة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية spss .

أما الفصل الرابع فقمنا بدراسة حالة لمؤسسة الدراسات العامة لإنجازات الري لولاية تلمسان SOGERHWIT .

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الخارجي،
الرقابة الداخلية والأداء المالي

مقدمة الفصل:

تعمل المؤسسة الإقتصادية على أن تكون دائما في الريادة أمام منافسيها والمتعاملين معها وإعطاء أفضل صورة لها على جميع الأصعدة . ولبلوغ ذلك تهتم المؤسسة بتحسين أدائها المالي وبالطريقة التي تمكنها من التفوق على نظيراتها في السوق التنافسية ، فالأداء المالي يعتبر من أهم الأسس التي تبنى عليه المؤسسة .

ولتكون المؤسسة متميزة في أدائها المالي فإن نظام الرقابة الداخلية الفعال المعد من قبل قسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يعمل على تحسين الأداء المالي ، فالمدقق الداخلي ولجنة التدقيق تلقى عليهم مسؤولية الرقابة وتحقيق وتحسين فعالية الأداء المالي للمؤسسة . لكن حاليا وبالنظر للتطورات الهائلة الحديثة في مهنة التدقيق الخارجي وتغير مفهوم التدقيق الخارجي التقليدي من المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة وإضفاء المصادقية عليها وإبداء الرأي الفني المحايد إلى المفهوم الحديث الذي يساهم المدقق الخارجي فيها إلى تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق والعمل على تحسينه وتحقيق فعاليته .

ولدراسة أثر التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية من الناحية النظرية والعلمية فإننا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول والذي حمل عنوان " الأدبيات العلمية والعملية للتدقيق الخارجي " فنسعرض فيه الجانب العلمي والعملية للتدقيق الخارجي إضافة إلى الهيئات الدولية والمحلية والمكاتب الكبرى المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي والممارسة لها ،
- و في المبحث الثاني والذي جاء عنوانه " نظام الرقابة الداخلية " فنسدرس فيه الأطراف المسؤولة عن إعداد وتقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة الإقتصادية والمتمثلة في قسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق ، كما سنتطرق إلى الأساسيات العلمية لنظام الرقابة الداخلية ،

أما في المبحث الثالث والأخير والذي كان بعنوان " التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية " فنسنتاول الجنب النظري للأداء المالي وطرق تقييمه كما سندرس دور كل من التدقيق الخارجي وعلاقته لنظام الرقابة الداخلية ، التدقيق الداخلي ، مجلس التدقيق ومجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي وسنبين فيه التظامل بين هذه الأطراف من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية.

المبحث الأول: الأدبيات العلمية والعملية للتدقيق الخارجي

يعتبر علم تدقيق الحسابات أحد فروع العلوم المحاسبية ظهرت الحاجة للتأكد من صحة استخدام المبادئ الإجرائيات المحاسبية وعدالة القوائم المالية (سلامة، كلبونة، وزريقات، 2011) ، خاصة كبر حجم وأهداف الشركات الذي أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وضرورة وجود طرف ثالث يتمتع بالإستقلالية ، الحياد والكفاءة العلمية والعملية لتدقيق الحسابات والقوائم المالية وإعداد تقرير عن ذلك يخدم جميع الأطراف التي لها علاقة بالمنشأة سواء داخلية كانت أو خارجية لحماية أصولها من جهة والمحافظة على حقوق الملاك من أخرى .

سنتطرق في هذا المبحث إلى :

- الأدبيات العلمية والأساسيات العملية للتدقيق الخارجي .
- البيئة الدولية والمحلية للتدقيق الخارجي .
- الأساسيات العملية للتدقيق الخارجي

المطلب الأول : الأدبيات العلمية والأساسيات العملية للتدقيق الخارجي

1 - النشأة والتطور التاريخي للتدقيق الخارجي

منذ ظهور مهنة المحاسبة لم تكن هناك قوانين تتطلب تقديم خدمة إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية وكان التدقيق في تلك الفترة عملية تلبى رغبة الإدارة المالكة معا للوحدة الإقتصادية والهدف الأساسي المطلوب من المدقق (لطي، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون sarbanes-oxley، 2008، صفحة 13) إكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يقع فيها عمال تلك الوحدة .

إن بداية تدقيق حسابات الشركات ظهر في بريطانيا أثناء الثورة الصناعية منتصف القرن الثامن عشر وبداية إنفصال الملكية عن الإدارة حيث أصبحت الشركات تستخدم موظفين في قسم المحاسبة لمراجعة الدفاتر المحاسبية ودقة المعلومات الواردة بها (esekkaki, 2019, p. 631) ويتم المصادقة عليها في وثيقة تسمى تقرير التدقيق الأولي مع إضافة عبارة "موافق" على الحسابات

مع بداية سنة 1900 م إلى غاية سنة 1960 م إزداد الطلب على خدمات التدقيق نتيجة للنمو السريع في ملكية المساهمين لأسهم الشركات وإعتماد المؤسسات الإقتصادية بشكل كبير وواضح على رأس مال المساهمين ، ونتيجة لإنهيار سوق الأسهم سنة 1929 م تم الإعتراف بالعيوب الجوهرية في التقارير المالية ، وفي سنة 1932 م تبنى سوق أسهم نيويورك (لطي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 2006) متطلب حصول كافة الشركات المسجلة على شهادة تدقيق Audit Certificate من محاسب قانوني ومستقل ، كما أضاف قانون الأوراق المالية سنة 1933م وقانون تنظيم وتداول الأوراق المالية سنة 1934 م الطلب على خدمات التدقيق عن طريق مدققين حيايين.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

مع بداية الأربعينات وإلى غاية سنة 1973 م إزداد الإهتمام بمهنة التدقيق وتطورت معه أهداف التدقيق وبدأ الإهتمام بنظم الرقابة الداخلية وعلاقتها بالمهنة وضرورة وضع معايير التدقيق بإعتبارها المقومات الأساسية لأي مهنة (الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الصفحات 26-27) حيث أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة 1954 م معايير التدقيق المتعارف عليها "GAAS" Generally Accepted Auditing Stantards ، ثم تلتها جهود دولية مماثلة كتأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 1977 م. و قد حصل تطور في الفترة الممتدة مطلع عام 1980 م وإلى غاية يومنا في إجراءات التدقيق (الصمد، 2018، صفحة 18) :

- إعطاء الرأي الفني والمحايد في صحة وعدالة القوائم المالية أصبح الهدف الرئيسي للتدقيق .
- الإعتماد على على نظام الرقابة الداخلية .
- إدخال الأساليب العلمية وإستعمال الأدوات الإحصائية كالأسلوب الرياضي ، التحليل المالي ، خرائط التدفق ، بحوث العمليات ، العينات الإحصائية وإستعمال الحاسوب والمعلوماتية .
- الأزمات المالية التي ولدت الإهتمام بحوكمة الشركات وإعتبار التدقيق أحد آليات تطبيقه .
- الإهتمام بجودة التدقيق والرقابة عليها.

من جهة أخرى ساهمت الفضائح المالية التي هزت كبرى الشركات في الغرب كشركة إنرون في الولايات المتحدة الأمريكية وشركة بارمالات في إيطاليا (الزهراء، 2020، صفحة 17) في تطور التدقيق وحدث تركيز على ظاهرة التلاعب في الشركات من أفراد داخل الشركة أو مخاطر الإحتيال الخارجي بسبب الثغرات الرقابية.

2- ماهية التدقيق الخارجي

2-1- تعريف التدقيق الخارجي

قامت الهيئات المهنية الدولية والأكاديميين والباحثين المختصين في وضع تعاريف مختلفة للتدقيق الخارجي (obert & mairesse, 2012, pp. 416,418)، إلا أن معناها يصب في إتجاه واحد حيث عرف على أنه " مهمة يقوم بها شخص مهني ومستقل يستعمل من خلالها منهجية دقيقة مع بذل العناية المهنية اللازمة وفقا للمعايير يصادق من خلالها على الحسابات السنوية للمؤسسة ويبرر على أنها منتظمة ، عادلة وتعطي الصورة الصادقة لنتائج العمليات والوضع المالية للمنشأة محل التدقيق في نهاية الدورة المالية " .

و عرف التدقيق الخارجي بالمعنى التقليدي (محمد، 2008، صفحة 41) بأنه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية هدفه معاينة وفحص القوائم المالية للمؤسسة ، أما بالمعنى الحديث

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

والمطور فإن التدقيق الخارجي نظام هدفه إعطاء رأي موضوعي حول التقارير والإجراءات والأنظمة المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة محل التدقيق ، كما يهدف التدقيق الخارجي إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة ومطابقتها للأهداف المرجوة ، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة موضوعية هادفة بنتائج التدقيق ، وضمان التطبيق السليم للقواعد المحاسبية والتعرف على أدوات وأساليب التحقق الرئيسية لتنفيذ عملية التدقيق.

كما عرف التدقيق الخارجي (porter, jon, & hatherly, 2014, p. 7) على أنه تدقيق يقوم به مهنيون أكفاء وذوي خبرة مستقلين وخارجيين عن المؤسسة محل التدقيق يقدمون لها تقارير حول نتائج عملية التدقيق وفق المتطلبات التي يتم تحديدها من قبل الأطراف التي يتم إجراء التدقيق لمصلحتها .

و عرف الدقيق الخارجي (جمعة، 2012، صفحة 46) بأنه عملية تأكيد معقولة يبدي فيها المدقق إستنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين بإستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس التي هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس.

و منه يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن التدقيق الخارجي مهمة يقوم بها شخص مهني خارجي عن المؤسسة ذو كفاءة عالية ومصداقية يبدي فيها رأيه الفني ، المحايد والمستقل عن القوائم المالية والوضع المالي للمؤسسة ويفحص ويقيم المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من طرف إدارة المؤسسة .

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن:

- التدقيق الخارجي يتمثل أساسا في فحص وتقييم المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من طرف إدارة المؤسسة.
- يشمل التدقيق الخارجي على إبداء رأي فني محايد ومستقل عن الوضع المالي للمؤسسة.
- يقوم التدقيق الخارجي شخص خارجي عن المؤسسة ذو كفاءة ومصداقية يسمى في الجزائر بمحافظ الحسابات.

2-2- أهداف التدقيق الخارجي :

لقد كان الهدف من عملية التدقيق اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب وتزوير مع تطور علم التدقيق (لعماري ومناعي، 2015، صفحة 53) وزيادة الطلب عليه أصبح الهدف الأساسي لعملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد من قبل المدقق الخارجي في مدى صحة البيانات والقوائم المالية التي قام بتدقيقها ومدى تعبيرها عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة وإصدار تقريره النهائي للمساهمين أو من قام بتعيينه، وحتى يقوم المدقق بإبداء هذا الرأي فعليه الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والقوائم المالية التي قام

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

بتدقيقها خالية من الأخطاء المحاسبية وأن هذه القوائم تعطي صورة حقيقية للمركز المالي للمؤسسة.

هناك أهداف ثانوية لعملية التدقيق الخارجي وهي (الألوسي، 2003، صفحة 29) :

- أ- تمكين المدقق من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة
- ب- تمكين المدقق من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية .
- ت- إطمئنان أصحاب المؤسسة على سلامة إدارتها وسلامة أموالهم المستثمرة .
- ث- إعتقاد أصحاب المصالح كالمستثمرين والمقرضين على الحسابات المدققة في إتخاذ قراراتهم .
- ج- سهولة الربط الضريبي نتيجة إعتقاد موظفي الضرائب عند تقدير الضريبة المستحقة .
- ح- إكتشاف الأخطاء ، الغش ، حالات التلاعب والتزوير .
- خ- إعتقاد إدارة أقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل .
- د- تسهيل تقدير مبالغ الأصول غير الملموسة عند بيع المؤسسة .
- ذ- تسهيل قيام المؤسسة بتقدير التقارير المالية المختلفة إلى المصالح والجهات الإشرافية كرقابة النقد وشركات التأمين .
- ر- قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولا بأول ، وتهيئة كافة الدفاتر والسجلات وجعلها جاهزة للتدقيق في أي وقت .

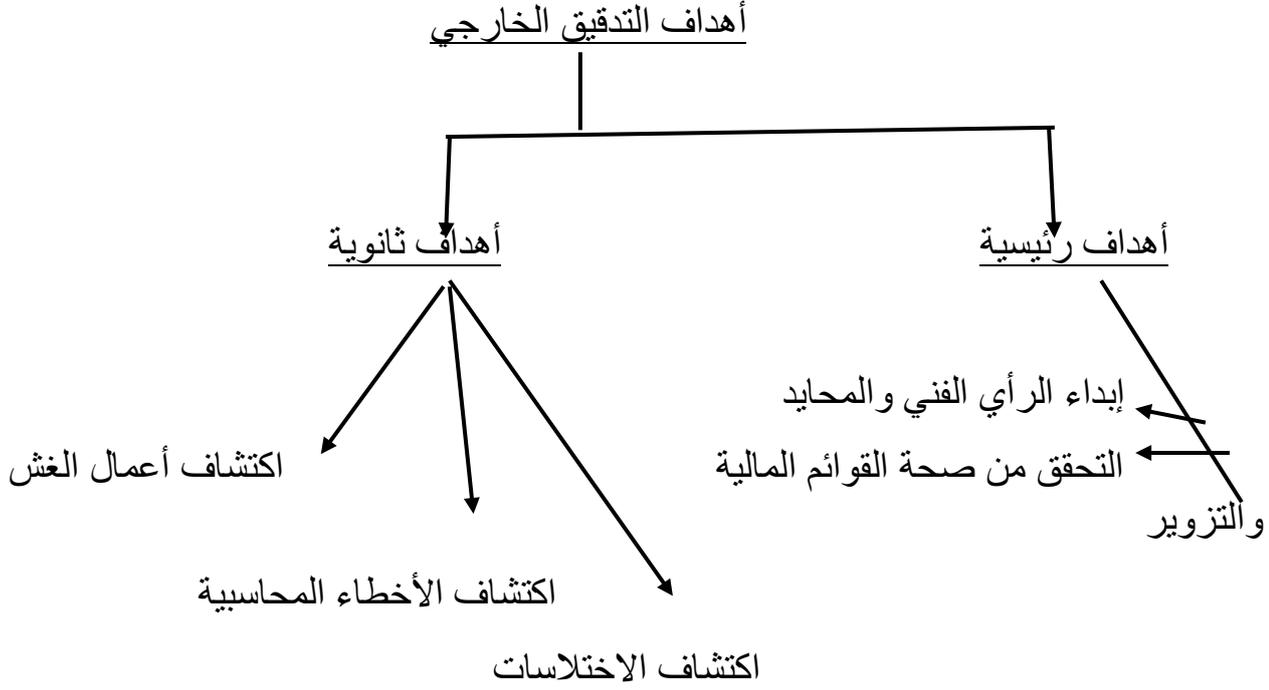
الجدول رقم (1-1) : التطور التاريخي للهدف من التدقيق الخارجي

| الفترة | الهدف من التدقيق |
|----------------------|--|
| قبل سنة 1985 م | اكتشاف الغش والاختلاس |
| ما بين 1850 - 1905 م | اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس |
| ما بين 1905 - 1960 م | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء |
| من 1960 حتى الآن | - تحديد عدالة المركز المالي. - اكتشاف الأخطاء المحاسبية - مراقبة الخطط - تقييم نتائج الأعمال. |

المصدر: غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر ، ص 18.

يمكن حصر الأهداف الرئيسية والثانوية للتدقيق في الشكل التالي :

الشكل رقم (1-1) : أهداف التدقيق الخارجي



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على ما سبق

3-2- أهمية التدقيق الخارجي :

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاجتماعية والتي تهدف إلى تلبية إحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح . وللتدقيق أثر واضح على العمليات المالية حيث زادت أهميته نظرا لحاجة ملاك المؤسسات (اليارو، 2020، الصفحات 159-160) إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها في إتخاذ قراراتهم والتحقق من مطابقة تلك البيانات للواقع . وقد ظهرت هذه الحاجة في البداية لدى الحكومات حيث ظهر من خلال الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة البيانات العامة ، وإتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج الذي كانت سهولة إستعماله سببا إلى إنتشار تطبيقه ، وقد إزدادت تلك الحاجة نتيجة إتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه من فصل بين الملكية والإدارة .

يعتمد أصحاب المصالح على تقرير المدقق لإستخدامه لإتخاذ قرارات معينة مثل العمليات والإدارة والبنوك ومؤسسات حكومية...إلخ .

1- أهمية التدقيق للعميل :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- أ- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية .
- ب- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين .
- ت- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة
- ث- أساس لتحديد سلامة المركز المالي .
- ج- أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات .
- ح- أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الإختلاس .
- خ- أساس لتحديد القيم المستحقة .
- د- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات .

2- أهمية التدقيق للإدارة :

تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها وإتخاذ القرارات الملائمة ، وتقييم ذلك وتحديد الإنحرافات (محمود، كلبونة، وزريقات ، 2011، صفحة 24) وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة .

كما تعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها ، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤوليتها بطريقة سليمة ودقيقة عند إعدادها للقوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

3- أهمية التدقيق للملاك والمستخدمين :

ترجع هذه الفئة إلى القوائم المالية ويستدلون بالمعلومات الواردة فيها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسات الإقتصادية ومدة متانة المركز المالي لإتخاذ قرارات توجيه إستثماراتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن ، ولضمان ذلك فيتحتّم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة .

4- أهمية التدقيق للدائنين والموردين :

يلجأ الدائنون والموردون لتقرير المدقق لتحليل القوائم المالية ومعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام قبل الشروع في منح الإئتمان التجاري والتوسع فيه ، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي للمؤسسة .

5- أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

لها دور هام في التمويل قصير المدى للمؤسسات لمقابلة إحتياجاتها ، لهذا تعتمد القوائم المالية تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل البدء في منح القروض وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح القروض .

6- أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية :

تقوم المؤسسات الحكومية بالإعتماد على هذه القوائم وتقرير مدقق الحسابات للمتابعة والتخطيط والإشراف والرقابة على المؤسسات الإقتصادية ، وتأكيد إلتزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والتوجيهات والإجراءات وعدم الإلتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الإنحرافات وأسبابها .

7- أهمية التدقيق لرجال الإقتصاد :

إرتفع الإهتمام بالقوائم المالية وما تحويه من معلومات محاسبية في تحليلها وتقييم الدخل القومي ورسم برامج الخطط الإقتصادية ، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة المعلومات المحاسبية المعتمدين عليها الواردة في القوائم المالية .

8- أهمية التدقيق لنقابات العمال :

عند التفاوض مع الإدارة تعتمد نقابات العمال على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لتحديد الأسعار ورسم السياسات العامة للأجور .

9- أهمية التدقيق لمصلحة الضرائب :

تستخدم القوائم المالية والحسابات لتقليل الإجراءات الروتينية وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة .

10- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد :

إن تدقيق الحسابات يساعد في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات ذات الطلب المرتفع ، فالموارد النادرة تستخدمها المؤسسات الإقتصادية القادرة على إستخدامها بأفضل طريقة ممكنة والتي تظهرها البيانات المالية الواردة في القوائم المالية ، حيث أن هذه التقارير والبيانات المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي إسرافا وتحول مواردنا النادرة بطريقة رشيدة .

11- أهمية التدقيق للإقتصاد القومي :

مهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة حيث ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما توديه من خدمات في مجال حماية الإستثمارات وتوضيح حالات التلاعب والإسراف ، كما يعتبر التدقيق (محمود، كلبونة، وزريقات ، 2011، صفحة 25) من عوامل النهضة الإقتصادية والمالية وأحسن عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية خاصة وما يتصل بتنمية إقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الإجتماعية والإقتصادية لهم .

كما أن المدقق يساعد الدولة في متابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي إنحراف وتقويمه ومعالجته بالسرعة الممكنة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية في إستخدام مواردها المتاحة المادية ، البشرية ، الإقتصادية ، المالية والطبيعية لتحقيق أهداف الخطة العامة التي تهدف إلى مضاعفة الدخل القومي ، تحقيق الرفاهية للمواطنين وتنمية الإقتصاد .

3- أنواع ، فروض ومبادئ التدقيق الخارجي التدقيق الخارجي :

3-1- أنواع التدقيق الخارجي

تتم عملية التدقيق الخارجي بواسطة شخص ذو كفاءة عالية وإحترافية في مجال التدقيق من خارج الشركة مستقل عن إدارتها ولا يربطه بها أي عمل سابق أو قرابة عائلية من الدرجة الأولى وهو المدقق الخارجي حيث تلجأ إليه المؤسسة للقيام بتدقيق حساباتها وفحص بيناتها لإبداء رأي فني محايد مستقل حول صحة قوائمها المالية.

ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع تختلف باختلاف طرق إعتماها أو الحاجة إليها وحسب خصائصها وتتشابه في هدفها الرئيسي .

3-1-1 – التدقيق القانوني Audit Légal :

ويعرف أيضا بمحافظة الحسابات Commissariat Aux Comptes ويتم وفقا لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو إجباري مقرونا (الوقاد ووديان ، 2010، صفحة 40) بجزاءات وعقوبات في حالة عدم القيام به ومخالفة قوانينه ، وذلك لحماية وضمانا لحقوق مستخدمي القوائم المالية .

و قد كان التدقيق إختياريا في البداية ومع كبر حجم وتطورها المؤسسات الإقتصادية برزت الحاجة لحماية أصول وممتلكات هذه المؤسسات فشرعت القوانين بخصوص إلزامية التدقيق الخارجي للمصادقة على القوائم المالية .

التدقيق القانوني وفق معايير التدقيق الدولية مهمة يقوم بها شخص مهني مستقل له خبرة يعبر عن رأيه حول عدالة القوائم المالية (ZIANI & MEDJDOUB, 2016, p. 6) وفق المبادئ المتعارف عليها .

كما عرفت محافظة الحسابات Commissariat Aux Comptes على أنها مهمة يقوم بها شخص طبيعي مسجل في قائمة محافظي الحسابات لدى المجلس الوطني للمحاسبة CNC ويقوم ب :

المصادقة على القوائم المالية .

إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية .

التحقق من أن القوائم المالية تعكس الصورة الحقيقية للمركة المالي للمؤسسة .

2-1-3 - التدقيق التعاقدى (الإختياري) Audit contractuel :

يتم هذا النوع من التدقيق دون إلزام معين حيث تطلب إدارة المؤسسة من المدقق الخارجي خدمات التدقيق لإتخاذ قرار معين مبني على نتيجة أو مخرجات عملية التدقيق الخارجي (سرايا، 2007، الصفحات 42-43) ، ومثالا على ذلك

- تدقيق وفحص عمليات الخزينة .
- تدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة .
- تدقيق عمليات الشراء والبيع .
- تدقيق أوراق ومستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة معينة .

إن أنواع التدقيق هذه تكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين .

من جهة أخرى تتفق المؤسسات الإقتصادية مع المدققين الخارجين لتدقيق وفحص حساباتها ودفاتها للأسباب التالية :

- الإطمئنان على سلامة ما تم من عمليات وما تحقق أهداف .
- زيادة ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة مثل البنوك ، المستثمرين ، الموردين والزبائن المصالح الضريبية والإدارات الحكومية إلى غير ذلك .
- الحفاظ على سلامة المركز المالي للمؤسسة وسمعتها في مجال نشاطها الإقتصادي .

3-1-3- تدقيق الخبرة القضائية Expertise Judiciare :

تقوم المحكمة بتعيين مدقق خارجي (عمر، 2013، الصفحات 27-28) وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع قائم بين المؤسسة وأحد الأطراف المتعامل معها.

يهدف تدقيق الخبرة القضائية إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة وتقديم مؤشرات ودلائل بالأرقام (الصمد، 2018، صفحة 24) وترسل إلى القاضي المكلف بالنزاع . يجب أن يكون الخبير مسجلا في قائمة الخبراء القضائيين لدى مجلس القضاء وطريقة عمله تتوافق مع حاجة تدقيق الخبرة القضائية المطلوبة .

3-1-4- الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي:

يتمثل الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي للحسابات في :

- التدقيق القانوني (Audit légal) أي التي يفرضها القانون ، وتتمثل أعمال التدقيق السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات (Commissaire aux comptes) .
- التدقيق التعاقدية (Audit contractuel) يقوم بها شخص مهني كفى بطلب من المتعاملين مع المؤسسة سواء داخليين أو خارجيين .
- الخبرة القضائية (Expertise judiciaire) يقوم بها شخص مستقل ذو كفاءة عالية بطلب من المحكمة .

يمكن حصر المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي (بوتين، 2005، صفحة 27) (القانوني ، التعاقدية ، الخبرة القضائية) التي تخضع لها المؤسسة من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 1-2: مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

| المميزات | تدقيق قانوني | تدقيق تعاقدية | خبرة قضائية |
|-------------------------------|---|--|--|
| 1- طبيعة المهمة | مؤسساتية ذات طابع عمومي | تعاقدية | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة |
| 2- التعيين | من طرف المساهمين | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة | من طرف المحكمة |
| 3- الهدف | المصادقة على شرعية وصدق الحاسابات والصور الفوتوغرافية المصادقة تحقيق معلومات مجلس الإدارة | المصادقة على شرعية وصدق الحسابات | إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية -تقويم مؤشرات بالأرقام |
| 4- التدخل | مهمة دائمة تغطي مدى التعيين الشرعية | مهمة محددة حسب الاتفاقية | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها |
| 5- الاستقلالية | تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين | تامة من حيث المبدأ | تامة اتجاه الأطراف |
| 6- مبدأ عدم التدخل في التسيير | يجب احترامه تماما | يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير | ينبغي احترامه |
| 7- إرسال العقارين | مجلس الإدارة -الجمعية العامة (عادية-غ عادية) | المديرية العامة مجلس الإدارة | إلى القاضي المكلف بالقضية |
| 8- شروط ممارسة | التسجيل في الجمعية الوطنية | التسجيل مبدئيا في | التسجيل في قائمة |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| المهنة | لخبراء الحسابات -محافظي الحسابات | الجمعية الوطنية | خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء |
|--|--|---|---|
| 9- اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية | نعم | لا | غير مهمة |
| 10- الالتزام | بحسب الوسائل | بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة | حسب النتائج مبدائيا |
| 11- المسؤولية | مدنية-جنائية-تأديبية | مدنية-جنائية-تأديبية | مدنية-جنائية-تأديبية |
| 12- التسريح | مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة | محددة في العقد | من طرف قاضي المشرف على الخبرات |
| 13- الألعاب | قانوني رسمي | محددة في العقد | اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي |
| 14- طريقة العمل المتبعة | تقييم الإجراءات-تقييم المراقبة الداخلية-مراقبة الحسابات-مراقبة قانونية | تقييم الإجراءات -تقييم المراقبة الداخلية- مراقبة الحسابات | طريقة تماشي وحاجة الخبراء القضائية المطلوبة |

المصدر: محمد بوتين : المراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ص 28.

3-2- فروض التدقيق الخارجي :

يعتبر إيجاد فروض التدقيق (الدين، 2015، الصفحات 12-13) أمر مهم لحل مخاطر مهمة التدقيق والوصول إلى نتائج لإيجاد إطار نظري موحد لها .

إن فروض التدقيق لم تعرف الإهتمام الواسع مقارنة بفروض المحاسبة ، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في عين الاعتبار طبيعة التدقيق تعتبر بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية وإخضاعها للدراسة الإنتقادية لقبولها العام من طرف ممارسي المهنة .

تتمثل فروض التدقيق فيما يلي :

1- إستقلالية المدقق :

إن إستقلالية وحيادية المدقق تعتبر من الفروض الأساسية لمهنة التدقيق والتي حظيت باهتمام بالغ ، فهو يمثل حجر الأساس بالنسبة لهذه المهنة ومزاويلها ، كما أن إستقلالية المدقق هو سبب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية (الذبية وحمزة يوسف ، 2017) ويعتمدون عليها في استخدامهم للمعلومات التي تشتمل عليها هذه القوائم في اتخاذ قراراتهم ، ومتى ما

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

تعرضت إستقلالية المدقق للريب والشك إهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل تصديقه وتحت مسؤوليته وبات من الصعب الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة .

أقرت المنظمات المهنية والرسمية لممارسي مهنة التدقيق أهمية بالغة في إستقلالية المدقق ، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الجدل حول إستقلاليته سواء من حيث أدائه لمهامه ، أو من حيث وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ، فقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA (AMERICAN Institute Certified Public Accountant) إلى أنه يجب على المدقق أن يكون مستقلا ومحايذا عند ادائه لإلتزاماته وواجباته المهنية وذلك تطبيقا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق المتعارف عليها GAAS.

كما عرفت الإستقلالية بأنها إمكانية أداء المدقق لعمله بكل موضوعية وأمانة مع عدم إخفاء الحقائق أو إعطاء معلومات أو بيانات مخالفة وغير متطابقة مع الواقع ، مع عدم الإنحياز لرغبات وميولات إدارة المؤسسة وذلك من خلال الإملائات المباشرة ، بل يفترض أن يكون المدقق صارما في تقريره وأن يكون هدفه الأساسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي في مستقل عن المؤسسة حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية وتمثيلها الحقيقي للمركز المالي ، ونتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق .

من ناحية أخرى عرفت الإستقلالية على أنها أداء المدقق لعمله بموضوعية وأمانة وإحترافية أثناء قيامه لمهمة التدقيق مع تنافي الرضوخ لتأثير طرف معين أو القيام بعمل يتعارض مع النزاهة والموضوعية.

1- قابلية البيانات المالية للفحص :

إذا لم تكن القوائم المالية والبيانات والمعلومات الواردة فيها قابلة للفحص فلا داعي لوجود مهنة التدقيق . فرض قابلية فحص البيانات المالية ينبع من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية التي نستدل بها لإيجاد رابط إتصال بين معدي القوائم والمعلومات المالية ومستخدميه وتمثل هذه المعايير أساسا في :

- أ- الملائمة : أي ملائمة المعلومات المحاسبية وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها .
- ب- القابلية للفحص : حيث في حالة تحليل المعلومات المالية نفسها من طرف شخصين مهنيين أو أكثر فإن النتائج المتوصل إليها تكون متطابقة .
- ت- البعد عن التحيز : يعبر هذا المعيار عن تسجيل المعلومات والحقائق بكل موضوعية وشفافية .

ث- القابلية للقياس الكمي : ضرورة تحلي المعلومات المحاسبية للقابلية للقياس

الكمي الذي يضيف منفعة بتحويل المعلومات إلى معلومات أكثر دقة من خلال عمليات حسابية .

2- وجود نظام للرقابة الداخلية سليم وفعال:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

إن قوام نظام الرقابة الداخلية مبني أساسا على مجموعة من المفاهيم والأسس مما يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث الأخطاء وذلك يجعل مدقق الحسابات يقوم بتأدية مهامه مستندا على نظام الرقابة الداخلية الفعال والسليم (المطارنة، 2006) ، وهذا ليس معناه عدم وقوع الخطأ .

إذا توفر في المؤسسة نظام الرقابة الداخلية فعال وسليم فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الإعتماد عليها من طرف ملاك المؤسسة وإدارتها ، كما أن نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة يشمل :

- الرقابة المحاسبية .
- الرقابة الإدارية .
- الضبط الداخلي .

3- عدم وجود تضارب حتمي بين مصلحة المدقق ومصلحة إدارة المؤسسة :

تظهر جليا وجود علاقة منفعة تبادلية بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات ، فالإدارة تعتمد في إتخاذ قراراتها على التحليل للمعلومات المالية التي ترتبط بالرأي الفني لمدقق الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات المدققة (الدين، 2015، صفحة 13) والتي تم مراجعتها بدرجة عالية وهذا ما هو منتظر من مهمة التدقيق ، وما يطفي عليه الأهداف المطلوب منه الوصول إليها وبلوغها وأن تكون عملية التدقيق عملية وإقتصادية .

4- خلو القوائم المالية المقدمة للتدقيق من الأخطاء غير العادية أو التلاعب والغش :

عند قيام مدقق الحسابات تدقيق وفحص القوائم المالية يفترض أن هذه القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية والتلاعب والغش ، أما في حالة أنه ثبت العكس وعدم توفر هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيليا وشاملا لكافة المعلومات والبيانات وليس إختياريا أو بالعينة ، حيث أن وجود هذه الأخطاء وحالات التلاعب والغش يلزم على المدقق عملا أكثر تفصيلا لكافة السجلات والدفاتر (المطارنة، 2006، صفحة 22) ليتأكد من خلو القوائم المالية من أية تحريفات جوهرية .

5- التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى عدالة القوائم المالية وتمثيلها الصادق للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة :

يعتمد هذا الفرض فيه مدقق الحسابات (الدين، 2015، صفحة 14) ويستدل على كيفية إعداد القوائم المالية من طرف معديها ، فإذا تبين للمدقق على أن القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هذا ما يعطيه مؤشرا على سلامتها وأداة إثبات يدعم بها رأيه .

كما أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية مدقق الحسابات حول التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لهذا يجب أن تكون الأحكام شخصية وتتعلق بالمدقق نفسه ليستدل بها عند إعداده لتقريره .

6- العمليات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل :

يقر هذا الفرض بأن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت وفق إجراءات ومبادئ سليمة وفي إطار نظام رقابة داخلية فعال ستكون كذلك في المستقبل ، ولذا يتطلب من المدقق بذل العناية المهنية الضرورية لكشف مواطن الضعف في إجراءات النظام المفروضة ، وخاصة مع إدخال البرامج الآلية لمعالجة البيانات والمعلومات التي أصبحت تهدد بعدم صلاحية هذه الفرضية في المؤسسات الحديثة (الصد، 2018، صفحة 66).

3-3- مبادئ التدقيق الخارجي :

إن التدقيق الخارجي مهنة كغيرها من المهن تقوم على مجموعة من المبادئ أو الأفكار والقواعد الأساسية حيث تعد الإطار التنظيمي لعمل مدقق الحسابات التي تلزمه بالتقيد بها أثناء تأديته لمهامه .

كما أنه هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق وترتبط هذه المبادئ بكل ركن من أركانه (الفحص ، التقرير) ، وبناء على ذلك فإن مبادئ التدقيق تقسم إلى مجموعتين هما :

✓ المجموعة الأولى : المبادئ المتعلقة بركن الفحص (التأكيد ، التحقق)

1. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي :

يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة ، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .

2. مبدأ الشمول في الفحص :

يشير هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والثانوية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة من طرف المؤسسة ، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير .

3. مبدأ الموضوعية في الفحص :

و يعني هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

وتدعمه خصوصا إتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها .

4. مبدأ فحص الكفاية الإنسانية :

يعني هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بالموازاة مع فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في إبداء الرأي الصحيح للمدقق عن العمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة . وهذه الكفاية تعتبر مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للسلطة والقيادة والإتصال والحوافز والمشاركة .

✓ المجموعة الثانية : المبادئ المتعلقة بركن التقرير:

1. مبدأ كفاية الإتصال :

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون التقرير أو التقاري الذي يعدها مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية في المؤسسة لجميع مستخدمي هذه التقارير بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

2. مبدأ الإفصاح :

يعني هذا المبدأ إلى مراعاة إفصاح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة ، كما يراعي مبدأ الإفصاح مدى التطبيق السليم للإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف والتغير فيها ، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلائل القوائم المالية ، وإبراز جوانب القصور والضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية ، الدفاتر ، المستندات والسجلات المحاسبية .

3. مبدأ الإنصاف :

يعني هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير والقوائم المالية عادلة بالنسبة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية .

4. مبدأ السببية :

يشير هذا المبدأ على مراعاة أن يشمل تقرير مدقق الحسابات ويعطي تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق وأن تبني مقترحاته وتوصياته على أسباب موضوعية وحقيقية .

تجدر الإشارة أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من بديهيات ومفاهيم ومصادر المجال وأن تتسق مع هذه المقومات ، كما تكون لها القدرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي ، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية (جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، 2012، الصفحات 51-52-53) .

4- معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) :

تعرف معايير التدقيق المتعارف عليها أو المقبولة عموما بأنها الأساس العام أو النموذج والنمط أو القواعد والمبادئ التي يتوجب توفرها والالتزام بها من طرف المدقق أثناء القيام بمهمة التدقيق حتى تكون أكثر دقة وتتمتع بالجودة العالية لتلبي الأهداف المرجوة والمطلوبة من مهمة التدقيق .

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بصياغة وإصدار معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) منذ سنة 1949 إلى غاية سنة 1954 وأصدر كتيب للمعهد عن طريق لجنة إجراءات التدقيق (APC) التابعة له تحت عنوان " معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) " كما قسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات :

- ✓ المجموعة الأولى : معايير عامة (شخصية)
- ✓ المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني
- ✓ المجموعة الثالثة : معايير إعداد التقرير .

4-1- المعايير العامة أو الشخصية :

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الذاتي أو الشخصي لممارسي مهنة التدقيق ، حيث تهتم هذه المجموعة من المعايير بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق وتقديم درجة عالية من المهارة والكفاءة عن طريق أفراد مؤهلين علميا وعمليا .

كما يجب على المدقق قبل إبرام عقد مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير متوفرة في شخصه ويمكن تحقيقها وإستفاؤها عند أداء واجبه المهني .

يمكن حصر المعايير العامة في ثلاث معايير هي :

- معيار التأهيل العلمي والعملي
- معيار الإستقلالية

- معيار بذل العناية المهنية والإلتزام بأخلاقيات المهنة .

4-1-1-1- معيار التاهيل العلمي والعملية :

ينص هذا المعيار على أن يتم القيام بمهمة تدقيق الحسابات من طرف شخص كفى ومؤهل تتوفر فيه المؤهلات العلمية (حسنة، 2018) اللازمة والتدريب المناسب كمدقق من خلال التعليم والتكوين وتبادل الخبرات الدائمين والمتواصل على مستوى الجامعات ، المعاهد ومراكز التكوين وتتبع ومسيرة التطورات الدولية والبحوث الحديثة لتحسين المؤهلات في مختلف مجالات العمل والإطلاع الدائم على الحالات التطبيقية وإصدارات الهيئات العلمية والأكاديمية المحلية والدولية من تقارير ومقالات ودراسات تطبيقية في مجال المحاسبة والتدقيق.

إن إصدارات معايير التدقيق الدولية لم تصدر معيار موحد بالتأهيل العلمي والعملية ولكنه جاء ضمن فقرات متعددة في معايير التدقيق الدولية من أهمها :

- معيار التدقيق الدولي رقم 200 " الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفق للمعايير الدولية للتدقيق " الفقرة الرابعة عشر (14) أنه يجب تنفيذ مهمة التدقيق بواسطة أفراد لديهم الخبرة والكفاءة والتدريب في مجال التدقيق .

- كما أشارت الفقرة التاسعة عشر (19) من المعيار الدولي رقم 220 " الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق " أن يتمتع مساعدي المدقق الذين يعملون معه في مهمة التدقيق يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة والزمن المناسب لإنجاز مهمة التدقيق حسب المعايير والقواعد المهنية الضرورية وذلك لإعداد تقرير ملائم في الظروف المحيطة بعملية التدقيق .

- أما الفقرة السادسة من معيار التدقيق الدولي رقم 550 " الأطراف ذات العلاقة " نصت على ضرورة معرفة مدقق الحسابات بنوع وطبيعة نشاط المؤسسة ومحيطها الإقتصادي وذلك لتكون له القدرة على تحديد الممارسات والأحداث والمعاملات التي قد يكون لها تأثيرا ماديا على القوائم المالية .

- و إحتوت الفقرة الأولى (1) من معيار التدقيق الدولي رقم 600 " تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها إستعمال أعمال مدققي الفروع إعتبرات خاصة " أن عند إستعمال مدقق الحسابات لأعمال مدقق آخر يجب عليه أن يأخذ بعين الإعتبار الكفاءة المهنية والعملية للمدقق الذي تمت الإستعانة بأعماله (حسنة، 2018) .

- أما في البيئة المحلية نص المشرع الجزائري من خلال القرار رقم 51 المؤرخ في 1993/03/24 من طرف وزارة المالية على التاهيل العلمي والعملية لممارسي مهنة التدقيق والموافقة على الشهادات والإجازات وشروط الخبرة الواجب توفرها والتي تعطي الحق لممارسة مهنة التدقيق .

- كما أُلزم القانون على توفر شرط متابعة التدريب المهني كخبير محاسب مدته سنتين (2) يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني وشرط إثبات الخبرة المهنية المقدره بعشر (10) سنوات في مجال المحاسبة والتدقيق ومتابعة تدريب مهني لمدة ستة (6) أشهر .

4-1-2- معيار الإستقلالية :

تتميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الحرة الأخرى بتأكيداتها على معيار الإستقلالية وذلك أن مدقق الحسابات (محمد ودلمي، 2017) يقوم بإعداد تقريره حول عدالة القوائم المالية والغاية الأهم من هذا التقرير ليس إرضاء الجهة الخاضعة للتقرير وإنما تقديم معلومات موثوقة وصادقة يمكن الإعتماد عليها من طرف الجهات المستخدمة لتقارير مدقق الحسابات كالموردون ، الزبائن ، البنوك ، الإدارات الحكومية ... الخ . يمكن أن تتنافى مصالح هذه الجهات مع مصالح المؤسسة الخاضعة للتدقيق ومن هذا المنطلق وجب على المدقق أن يتمتع بالإستقلالية التامة والإلتزام بالأمانة والموضوعية للمحافظة على ثقة هذه الأطراف وزيادة درجة الإعتماد على تقارير مدقق الحسابات.

أكدت المدارس الدولية كالأمركية على الإستقلال الشخصي (الذاتي) للمدقق وتعتبره إستقلالاً في التفكير أما المدرسة الإنجليزية فترى معيار الإستقلالية من حيث النظرة الموضوعية للمدقق ، حيث يأخذ حالياً بإتجاه المدرستين في تعريف معيار الإستقلالية .

كما أكد معيار الإستقلالية عن علاقة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق وأن لا تربطه أية صلة أو علاقة بها للمحافظة على نزاهة المهنة وتعزيز ثقتها للأطراف المستخدمة لنتائج أعمالها ، ونتيجة لذلك تم تحديد ثلاثة (3) أبعاد لإستقلال المدقق وهي :

البعد الأول : الإستقلالية في إعداد برنامج التدقيق : معنى ذلك أن يتمتع المدقق بالحرية المطلقة عند إعداد برنامج وخطة التدقيق وعدم تدخل إدارة المؤسسة في تحديد أو تعديل برنامجه .

البعد الثاني : الإستقلالية في مجال الفحص : ويشير هذا البعد إلى إستقلالية المدقق في إختيار مجالات التدقيق والعينات الخاضعة للتدقيق والحرية في الإطلاع على الدفاتر والسجلات وجميع المعلومات التي يرغب مدقق الحسابات الحصول عليها .

البعد الثالث : الإستقلالية في إعداد التقرير : يعطي هذا البعد للمدقق إعداد التقرير النهائي حول مصداقية القوائم المالية وعدم التأثير أو الخضوع للضغوطات التي يمكن أن تؤثر على محتوى تقرير المدقق وعدم الإفصاح عن الإختلالات التحريفات التي تم إكتشافها .

4-1-3- معيار بذل العناية المهنية والإلتزام بأخلاقيات المهنة :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يتمثل هذا المعيار في إلتزام المدقق بسلوك وقواعد أداء مهنة التدقيق من جهة ومسؤوليته القانونية من جهة أخرى ، فالعناية المهنية توجب عليه الإجتهد اللازم في أداء عمله (قيدون، 2019) والإلتزام بالسرا المهنية والأمانة.

ويحدد هذا المعيار ضرورة تحلي مدقق الحسابات بالمستوى المطلوب عند قيامه بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق وإعداده للتقرير ويعني ذلك بتقديم معلومات وحقائق صادقة وصحيحة عن الوضع المالي العادل للمؤسسة وذلك لخدمة الجهات ذات العلاقة والمصلحة وحماية بذلك لحقوقهم . كما يشير هذا المعيار لقيام المدقق بواجباته المهنية مراعاة لصلاحياته ووفقا لما يحدده القانون والصلاحيات والمسؤولية المهنية والقانونية الموكلة له وعدم التدخل في خارج الإطار المهني للمهنة ، وتتطلب هذه العناية المهنية الفحص الإنتقادي لجميع مستويات الإشراف على العمل الذي يتم ويجب أن يتطابق الأداء المهني مع ضخامة وحجم وتعقيدات عملية التدقيق إلى إستخدام الخيارات والعينات لذلك فإن كل عملية أو بند يتم إختيارهم للتدقيق والإختبار يتوجب فحصهم بالعناية المناسبة والمطلوبة .

كما أوجب هذا المعيار (مروة، 2018) ضرورة إلتزام المدقق بالنزاهة والحياد وإبداء رأيه الفني بكل موضوعية وشفافية معتمدا على المعايير الصادرة من قبل الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى أداء مهني مميز للممارسي المهنة عند إصدار الرأي حول عدالة القوائم المالية والسجلات والدفاتر المحاسبية .

4-2- معايير العمل الميداني :

تتوضح معايير العمل الميداني في الإرشادات الضرورية والمعايير المعتمدة والمطبقة ميدانيا أثناء القيام بمهمة التدقيق ، وكفاية جمع أدلة الإثبات الفعلية واللازمة وتتنحصر معايير العمل الميداني في ثلاثة (3) معايير وهي :

- معيار تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين
- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- معيار الحصول على أدلة الإثبات الكافية .

4-2-1- معيار تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين :

يوجب هذا المعيار على المدقق وضع برنامج دقيق ويغطي كافة الجوانب والإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف عملية التدقيق وتنظيم توزيع المهام على المساعدين مع تمتعهم بالكفاءة المهنية العالية (نبيلة، 2022) .

يلزم معيار التخطيط والإشراف مدقق الحسابات التخطيط للعمل وتخصيص تقسيم المهام على المساعدين من أجل التنفيذ الجيد والفعال لعملية التدقيق ، الأمر الذي يوجب عليه الفهم

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

الكافي للنظام والطرق المحاسبية المعتمدة في المؤسسة الاقتصادية (حسنة، 2018) من أجل تمكين المدقق وفريق العمل من تقدير المخاطر وفهم عملية سير المعاملات المالية من نقطة البداية إلى إنتهاء العملية وسيرها في السجلات والدفاتر والأوراق الثبوتية التي تثبت هذه العمليات ، مع فهمه لطبيعة السياسات والقوانين الإدارية حتى يتمكن من الحصول على أدلة الإثبات الكافية لتدعيم رأيه الفني .

يشير معيار التدقيق الدولي رقم 200 " الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفق للمعايير الدولية للتدقيق " على قيام المدقق بتنفيذ وتخطيط مهمة التدقيق وفحص الحسابات بهدف تقليل المخاطر إلى أدنى مستوى .

و للأهمية البالغة لعملية التخطيط في مهمة التدقيق والتي تعتبر الدعامة الرئيسية لوصول مدقق الحسابات إلى إبداء رأيه الفني المستقل والمحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أنشطتها خلال مدة زمنية معينة ، فقد أصدرت لجنة معايير التدقيق الدولية (IAASC) معيار دولي خاص بالتخطيط رقم 300 " التخطيط لتدقيق القوائم المالية " حيث يشرح المعيار أن عملية التخطيط لمهمة التدقيق هو وضع خطة وإستراتيجية تشمل جميع جوانب مهمة التدقيق وتطوير خطتها بهدف تقليل المخاطر التي قد تنجم من مهمة التدقيق . كما يشمل التخطيط فريق العمل والمساعدین للإستفادة من معرفتهم وخبرتهم من أجل الرفع من فعالية وكفاءة مهمة التدقيق .

كما أشار معيار التدقيق الدولي رقم 220 " رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية " أن مدقق الحسابات يعد مسؤولاً عن تنظيم تقسيم العمل وتوجيه المساعدین والإشراف عليهم .

أما في البيئة المحلية فينص معيار التدقيق الجزائري رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " على إلزام المدقق بإعداد خطة وإستراتيجية عامة لمهمة التدقيق تتكيف وطبيعة المهمة مع عرض البرنامج العمل الخاص يفيد التخطيط الجيد والملائم للقوائم المالية .

4-2-2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

يوجب هذا المعيار (حسنة، مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية -دراسة تحليلية-، 2018) على المدقق فهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق كدليل إثبات يستدل به ويعتمد عليه ، ولتحديد مدى الإختبارات الناجمة عن ذلك ، ولهذا المعيار هدفان هما :

- **الهدف الأول :** يتضمن مدى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية أثناء مهمة التدقيق ، فمدقق الحسابات لا يمكنه تدقيق جميع العمليات المحاسبية والمالية التي قامت بها المؤسسة أثناء مهمة التدقيق ، فالنظام المحاسبي للمؤسسة جزء من نظام الرقابة الداخلية يقوم

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

بتسجيل وتبويب العمليات المحاسبية بطريقة صحيحة مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية صادقة تعكس هذه الأحداث مما تمكن للمدقق الإعتماد عليها .

- **الهدف الثاني :** دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه وتقويمه هدفه تحديد مدى كفاية إجراءات إختبارات التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات لتعطيه الإقتناع الكافي حول صحة وعدالة القوائم المالية ، حيث أن درجة قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق تؤثر بشكل كبير على خطة وبرنامج مهمة التدقيق .

كما أن معايير التدقيق الدولية أشارت إلى تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية في معيار التدقيق الدولي رقم 265 " الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة " أي أن مدقق الحسابات يجب عليه التبليغ عن والإشارة إلى نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية ، كما تطرق معيار التدقيق الدولي رقم 315 " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية " إلى تقييم مصادر المعلومات للمؤسسة محل التدقيق ومحيطها ونظام رقابتها الداخلية .

أما في الجزائر فقد نصت المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 على أن محافظ الحسابات يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .

4-2-3- معيار الحصول على أدلة الإثبات الكافية :

مدقق الحسابات مطالب بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية ، كما أن أدلة الإثبات تساند وتدعم جميع معايير العمل الميداني (حسنة، مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية -دراسة تحليلية-، 2018، الصفحات 227-228) ، حيث أن جميع النتائج والقرارات التي يصل إليها مدقق الحسابات تكون مبررة وذات دلالة إذا دعمت بأدلة الإثبات الملائمة والمعقولة .

تمثل أدلة الإثبات الأساس الرشيد والمنطقي لتقديرات مدقق الحسابات حول صدق وعدالة سرد المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية ، كما أن المدقق يستدل بنتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية لتحديد مقدار أدلة الإثبات اللازم الحصول عليها لتأكيد وتدعيم مدى صحة أرصدة القوائم المالية .

أكدت معايير التدقيق الدولية في المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 " أدلة التدقيق " ومعيار التدقيق الدولي رقم 501 " أدلة التدقيق إعتبرات محددة لبنود مختارة " مسؤوليات مدقق

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

الحسابات حول أداء وتصميم إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات الملائمة والكافية من خلالها يستطيع الوصول نتائج معقولة يبني عليها رأيه الفني . كما تناولت معايير التدقيق الدولية من جوانب معينة أخرى مهمة التدقيق فقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 315 " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها " إلى أدلة الإثبات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية . ونجد أيضا معيار التدقيق الدولي رقم 230 " وثائق التدقيق " الذي يعطي لمدقق الحسابات إرشادات حول كيفية توثيق أداء مهمة التدقيق ، لأنه يتوجب على المدقق توثيق جميع الأدلة المهمة لتدعيم رأيه وإستنتاجاته .

أما في البيئة المحلية فإن معيار التدقيق الجزائري رقم 500 " العناصر المقنعة " فإنه يشير إلى ضرورة جمع والحصول على العناصر المقنعة الكافية للإستناد عليها كأدلة إثبات يستدل بها مدقق الحسابات عند تأسيس رأيه الفني . إضافة إلى ذلك نصت المادة 40 من القانون 10-01 إلزامية إحتفاظ مدقق الحسابات بملفات المؤسسات التي قام بتدقيقها لمدة عشرة (10) سنوات وهذا مع معيار التدقيق الدولي رقم 230 " وثائق التدقيق " .

كما يجب على مدقق الحسابات تكوين ملفين عند قيامه بمهمة التدقيق ، الملف الدائم والذي يحتوي على الوثائق الأساسية للمؤسسة (تاريخ التأسيس – نوعية النشاط – الهيكل التنظيمي والإداري ...) وهذا يستعمل أيضا للدورات المستقبلية ، والملف الجاري الذي يتعلق بوثائق الدورة الحالية للسنة المالية قيد التدقيق .

4-3- معايير إعداد التقرير :

يتمثل دور المدقق الخارجي في تقديم التقرير حول القائم المالية إذا كانت تمثل الصورة الصادقة للمؤسسة محل التدقيق لوضعيتها المالية ونتائج أعمالها إلى مستعملي هذه القوائم . كما أن تقرير المدقق الخارجي يعطي للأطراف المستخدمة مه داخلية كانت أو خارجية أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية والمادية .

حظيت معايير إعداد التقرير بالإهتمام البالغ وخصص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لها أربعة معايير هي كالآتي :

- معيار إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
- معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
- معيار الإفصاح المناسب
- معيار التعبير عن الرأي .

4-3-1- معيار إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يقصد بالمبادئ المحاسبية في هذا المعيار ليس فقط النصوص والقوانين الواجب إتباعها وإنما كذلك كيفية تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية ، مما يلزم المدقق الخارجي إلمامه بالمبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة محل التدقيق والمبادئ البديلة أيضا .

يلزم هذا المعيار المدقق الخارجي أن يوضح في تقريره أن القوائم المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق أعدت وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها (زينب، 2022) ، مما يعني أن المبادئ والمعايير المحاسبية تعد معيارا أساسيا يقاس به ويحكم عليه على عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ووضعيتها المالية ونتائج أعمالها.

في حالة وأن ثبت للمدقق الخارجي أن القوائم المالية تخرج جوهريا عن المبادئ المحاسبية ، يتوجب عليه وصف هذا الخروج ويشير إلى آثاره .

و نجد من أمثلة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : مبدأ التكلفة التاريخية ، مبدأ إستقلالية الدورات المالية ، مبدأ الحيطة والحذر ... وغيرها من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

كما أشارت معايير التدقيق الدولية في المجموعة الخامسة نتائج وتقارير المدقق إلى معايير إعداد التقرير ، فنجد معيار التدقيق الدولي رقم 700 " تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية " يشير إلى ضرورة إستقلالية تقرير المدقق الخارجي وموجه إلى الأطراف المعنية حسب ظروف عملية التدقيق .

4-3-2- معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يشير المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير (الصمد، 2018، الصفحات 91-92) ضرورة توضيح تقرير المدقق الخارجي ما إذا كانت المبادئ المحاسبية مطبقة بشكل متسق وثابت ، علما أن الإشارة إلى هذا الإتساق والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التقرير الهدف منه هو :

- التأكيد على إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للدورات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية .
- إن حدث وتأثرت التقديرات على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإن هذا يتطلب من المدقق الخارجي تعديلا ملائما في تقريره .

4-3-3- معيار الإفصاح المناسب :

يلزم هذا المعيار من معايير إعداد التقرير المدقق الخارجي ضرورة الإفصاح في تقريره عن جميع المعلومات التي تكون وتعد ضرورية لعدالة وصدق عرض القوائم المالية ، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذفت أو أغفلت من صلب القوائم المالية (زينب، 2022، صفحة 13) أو الملاحظات الملحقة بها من طرف معديها .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

مما سبق نستنتج أن الإفصاح المناسب مفترض ما لم يشير تقرير المدقق إلى خلاف ذلك ، أي أن مستخدم القوائم المالية عند قرائته لتقرير المدقق بدون تحفظ يعني ذلك أن المدقق الخارجي توصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لعدالة وصدق القوائم المالية .

4-3-4- معيار التعبير عن الرأي :

يفرض هذا المعيار قيام المدقق الخارجي بالتعبير عن الرأي الفني حول القوائم المالية ، أو الإمتناع عن إصدار رأيه ويعلل هذا الرفض عن التعبير بكافة الأسباب وراء ذلك . يعتمد المدقق في تحديد نوع الرأي المقدم على نتائج عملية التدقيق لأن اسم المدقق يرتبط بتقريره حول القوائم المالية ، لذا فمعايير التدقيق الدولية تلزم المدقق الخارجي التحلي بالمسؤولية التامة في إعداد التقرير وأداء مهمة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية .

يشير المدقق الخارجي في تقريره إلى واحدا من الآراء الثلاثة التالية :

• الرأي بالقبول (الرأي المطلق ، المصادقة بدون تحفظ) :

يعبر المدقق الخارجي في تقريره بالقبول من خلال المصادقة على القوائم المالية بدون تحفظ ، أي أنها صادقة ومنتظمة في جميع جوانبها ، ومعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها ، وأنها تعطي الصورة المطابقة للمركز المالي للمؤسسة عند نهاية الدورة المالية ، والمعلومات الواردة في الملاحق تتطابق أيضا مع هذه القوائم المالية .

• الرأي بتحفظ (المصادقة بتحفظ) :

يبين هنا المدقق الخارجي أولا في فقرة خاصة التحفظات المشار إليها وتقدير حجمها وإبراز تأثيرها عن الوضعية المالية للمؤسسة (الهدى، 2013) ونتيجة السنة المالية ، كما يبين أن هذه التحفظات والأخطاء والنقائص التي وردت في القوائم المالية لا تمس بشرعية وصدق الحسابات وممتلكات وأصول المؤسسة عند إقفال الدورة المالية للسنة محل التدقيق .

• الرأي بالرفض (عدم المصادقة) :

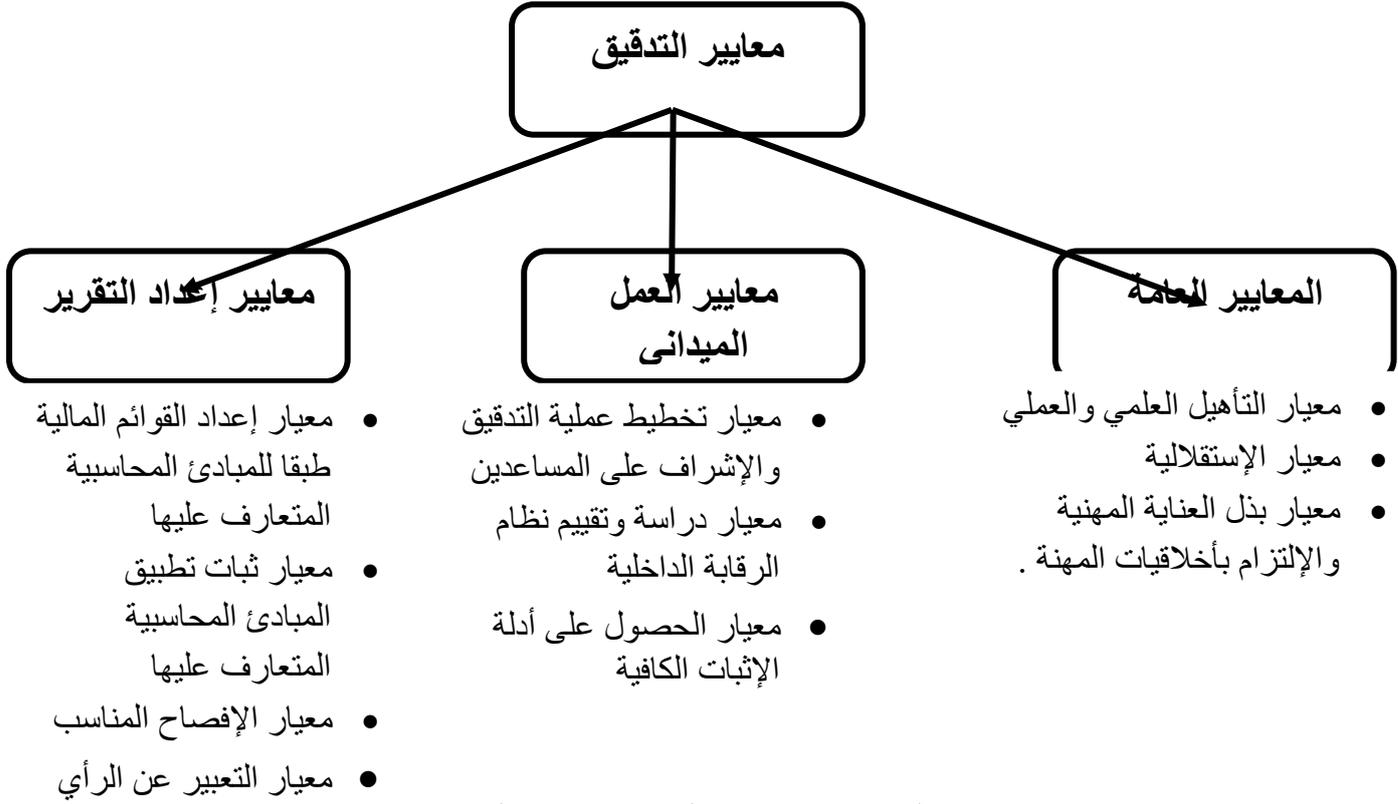
يشير أولا المدقق الخارجي قبل إبداء الرأي في فقرة عن الأسباب والتحفظات التي دفعته إلى عدم المصادقة عن القوائم المالية ويكون ذلك عند إكتشافه لأخطاء وتحريفات جوهرية خطيرة مما يفقد القوائم المالية والحسابات لشرعيتها ومصداقيتها ولا بد على المدقق الخارجي تدعيم رأيه بالأدلة الملائمة والكافية والتبرير اللازم والواضح لذلك الرفض أو عدم المصادقة عن القوائم المالية .

• عدم إمكانية إبداء الرأي :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يكون ذلك في حالة عدم تمكن المدقق الخارجي من المصادقة على القوائم المالية والحسابات السنوية للمؤسسة لظروف معينة وخاصة الضغوطات الممارسة عليه من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق أو عدم حصوله على أدلة الإثبات والتأكيد الكافية والضرورية التي يدعم بها رأيه الفني أو عدم تعاون الإدارة .

الشكل رقم (1-2) معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على م

المطلب الثاني: معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) :

1- الهيئات الدولية المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية :

طرحت في أوائل ستينيات القرن الماضي عدة إشكاليات وتساؤلات تتعلق بمهنة التدقيق في النشاط الإقتصادي وما هو دورها في المجتمعات ، فانعكست هذه التساؤلات على المهنة من ناحية وعلى مزاويلها من ناحية أخرى . لذا كان إلزاما إعادة تقييم دور مهنة التدقيق والمدقق في المجتمعات فشكلت لجان مختصة تتمتع بالكفاءة العلمية والعملية في مجال التدقيق بدراسات مهنية ومقارنات بين الدول الرائدة في مجال الصناعة (إبراهيم، 2020) للقيام وإعداد القواعد العامة التي تأطر مهنة التدقيق .

لم يكن من السهل وضع الأسس القاعدية والأطر الأساسية لمهنة التدقيق وبقي إيجاد التوافق والتطابق صعبا بين ما سبق من الدراسات المتوصل إليها والمتباينة والمتضاربة المصالح إلى غاية ظهور اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC المختصة في إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA) .

1-1- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

أسس الإتحاد الدولي للمحاسبين في 7 أكتوبر سنة 1977 في مؤتمر دولي أنعقد في مدينة ميونيخ بألمانيا وتم إبرام إتفاقية بين 63 هيئة محاسبية وبمشاركة 49 دولة ، وبدأ الإتحاد أعماله بشكل فعلي عام 1978 . من الأهداف الأساسية وراء تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق وتقديم خدمات ذات جودة عالية وبشكل دائم للأطراف المستخدمة من خلال التعاون وتبادل الأفكار والأبحاث والدراسات والخبرات بين الهيئات الدولية والإقليمية للمحاسبين والمدققين ، حيث قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بتنسيق الجهود والأعمال من أجل إصدار بيانات وقرارات دولية التي لها علاقة بمهن التدقيق والمحاسبة وتخص الإشكالات العلمية ، المهنية ، التعليمية والسلوكية (لقليبي ودردوري، 2019).

كما أن الهدف الرئيسي لتأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين تعزيز مهنة التدقيق والمحاسبة على المستوى الدولي وذلك عن طريق :

- إصدار معايير دولية ذات جودة عالية في مجال التدقيق والمحاسبة ووضع الأسس الأساسية لإعتمادها وتطبيقها .
- تسهيل التنسيق والتعاون بين المنظمات الدولية والأعضاء المنتمية لها .
- تعزيز التعاون بين الهيئات الدولية الأخرى .
- التكلم بالصيغة الدولية تحت إسم المحاسبة والتدقيق .

عمل الإتحاد على تطوير هيئات فعالة وقوية تعمل وتجد لتطوير وإصدار معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية . تكون الإتحاد خلال السنوات الأولى من تأسيسه من 63 عضو من 51 دولة وفي نهاية سنة 2014 أصبح يضم 175 عضو من 130 دولة عبر العالم .

يتكون الإتحاد الدولي للمحاسبين من أربعة مجالس متمثلة في :

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) .
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) .
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA) .
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) .

يلعب كل مجلس من مجالس الإتحاد دورا هاما في تطوير المعايير الدولية للمجال المختص فيه ، حيث تلقى هذه المعايير الدولية الصادرة عن كل مجلس القبول على المستوى الدولي ، لذلك تسعى دول العالم لتبني المعايير الدولية (الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، دراسة تحليلية للمعايير (IAS-IFRS) و (ISA) إصدارات 2018، 2020) وإعتبارها مرجعا هاما ومصدرا أساسيا لتأسيس معايير محلية خاصة ببيئة كل دولة ، كما تسعى العديد من الهيئات المشرفة والمنظمة لمهن المحاسبة والتدقيق للسعي جاهدا للإنضمام إلى عضوية هذه المجالس للمشاركة في وضع وإعداد المعايير الدولية والحصول على التوضيحات والمستجدات والتحيينات التي تطرأ على المعايير الدولية .

2-1- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) :

بعد تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) سنة 1977 من أجل تعزيز مهنتي التدقيق والمحاسبة عبر أنحاء العالم وتأسيس الإتحاد لمجموعة من المجالس واللجان المنبثقة منه حسب إختصاص كل مجلس ولجنة لوضع المبادئ والمعايير الدولية التي تعد الإطار والمرجع التوجيهي الدولي .

من بين لجان الإتحاد لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) التي دورها الأساسي تدقيق القوائم المالية وتقديم الإرشادات والتوجيهات العامة لعملية التدقيق . في عام 1991 تم ترميز تسمية لأول مرة وترميز التوجيهات العامة للجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) بمعايير التدقيق الدولية (ISA) .

في عام 2001 تم إعادة تشكيل لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) وسميت بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) .

بدأ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) سنة 2004 بمشروع أطلق عليه إسم (CLARITY) وهو برنامج لشرح معايير التدقيق الدولية . إلى غاية اليوم الحاضر الهيئة الصادرة لمعايير التدقيق الدولية (ISA) والمكلفة بتوضيحها وشرحها هو بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) (إيمان وجاوحدو، 2019) .

لجنة معايير التدقيق الدولية (IAASB) يتم إختيار أعضائها لمدة خمس (5) سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يتم إختيارها من قبل إتحاد المحاسبين القانونيين (IFAC) لعضوية اللجنة والممثلين الذين ضمتهم في عضويتها الأولى ينتمون إلى دول من أيرلندا ، المكسيك ، الهند ، اليابان ، الفلبين ، الولايات المتحدة الأمريكية ، ألمانيا ، فرنسا ، هولندا ، كندا وبريطانيا ، ويفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن لجنة معايير التدقيق الدولية (IAASB) ممثلين عن الدول الغير الأعضاء من أجل الحصول على أكبر قدر من وجهات النظر (الصمد، 2018، صفحة 95) وتعدد وتنويع الخبرات .

3-1 – أهم مكاتب التدقيق في البيئة الدولية :

شهدت مهنة التدقيق الخارجي تمركزا كبيرا في شركات التدقيق الضخمة التي إكتسبت سمعة دولية وأصبحت مشكلة في شكل دولي يضم عددا من دول العالم ، فبدأت المكاتب الثمانية الكبرى " Big 8 " مسيطرة على سوق التدقيق الخارجي بدرجة عالية عبر أقطار العالم ، وتم تقليص عدد المكاتب الكبرى بسبب إندماج الشركات لتصبح " Big 6 " ثم " Big 5 " وبعدها " Big 4 " سنة 2001 .

1-3-1- مرحلة الثمانية الكبار لمكاتب التدقيق الخارجي الدولية " Big 8 " :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

تم إنشاء "Big 8" بواسطة التحالف بين مؤسسات بريطانية وأمريكية للتدقيق في أواخر القرن 16 ومع بداية القرن 20 ، وكان السبب في ذلك التحالف هو الحاجة لخدمات التدقيق من طرف الشركات المتعددة الجنسيات الأمريكية البريطانية عبر العالم . عرفت مكاتب التدقيق الخارجي الدولية "Big 8" بالأسماء التالية :

- Arthur Andersen
- Arthur Young
- Coopers & Lybrand
- Deloitte Haskins & Sells
- Ernst & Whinney
- Peat Marwick Mitchell
- Price Waterhouse
- Touche Ross

1-3-2- مرحلة الستة الكبار لمكاتب التدقيق الخارجي الدولية "Big 6" :

نظرا للمنافسة الشديدة بين المكاتب الثمانية للتدقيق الخارجي "Big 8" ، التي قامت بعض المكاتب بالاندماج فيما بينها لتتحول إلى "Big 6" سنة 1989 ، حيث قامت شركة Ernst & Whinney بالاندماج مع شركة Arthur Young لتصبح شركة واحدة تسمى Ernst & Whinney ، كما اندمجت شركة Deloitte Haskins & Sells مع شركة Touche Ross لتصبح شركة واحدة تسمى Deloitte & Touche ، ليقل عدد المكاتب الكبرى الدولية للتدقيق الخارجي إلى "Big 6" بالأسماء التالية :

- Arthur Andersen
- Coopers & Lybrand
- Deloitte & Touche
- Ernst & Young
- KPMG
- Price Waterhouse

1-3-3- مرحلة الخمسة الكبار لمكاتب التدقيق الخارجي الدولية "Big 5" :

مع اندماج شركة Price Waterhouse مع شركة Coopers & Lybrand لتصبح شركة واحدة تسمى Price Waterhouse & Coopers ، لتتحول "Big 6" إلى "Big 5" تسمى كما يلي :

- Arthur Andersen
- Deloitte & Touche
- Price Waterhouse & Coopers
- Ernst & Yong
- KPMG

1-3-4- مرحلة الأربعة الكبار لمكاتب التدقيق الخارجية الدولية "Big 4" :

عقب الفضيحة العالمية لمؤسسة إنرون تم حل مكتب Arthur Andersen الذي كان من بين أهم المكاتب الخمسة الدولية الكبرى للتدقيق الخارجي ، الذي تم بيعه إلى شركة Ernst & Yong في سنة 2001 لتصبح عدد المكاتب الدولية للتدقيق الخارجي أربعة "Big 4" وهي :

- Deloitte
- Price Waterhouse & Coopers
- Ernst & Young
- KPMG (نبيلة، 2022، الصفحات 83-84) .

الجدول رقم (1-3) المنهجيات الحديثة لمكاتب التدقيق الكبرى

| البيان | KPMG | DELOITTE & TOUCHE | ARTHUR ANDERSEN | ERNST & YOUNG |
|----------------------------|--|--|--|---|
| النشأة | تأسس سنة 1891 ، ومقره لندن | أسس سنة 1845 في لندن ، مؤخرًا قام بالاندماج مع مكتب تنش ، ليأخذ المكتب الاسم الجديد ، وهي شركة سويسرية مقرها الرئيسي في ال.و.م.أ | أسس في ال.و.م.أ سنة 1913 ، وإنهار عام 2002 | تم تأسيسه سنة 1894 بشيكاغو من قبل محاسب أسكتلندي ، إندمج مؤخرًا مع مكتب Ernst وأصبح يسمى Ernst & Young ، ومقره لندن |
| المنهجية الجديدة المستحدثة | تم إستحداث ما يسمى بقياس النشاط التجاري ، والهدف من ذلك جعل عمليات | يكمن النهج الجديد لهذا المكتب في إعادة صياغة هندسة الأعمال | المساهمة في خلق فرص جديدة لتقديم أفكار للمؤسسة محل | إستحداث ما يسمى بالتدقيق المبتكر Audit ، Innovation |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | | | | |
|---|---|---|---|--|
| <p>والذي يتمثل في مجموعة العمليات المستمرة لتحديث إجراءات تدقيق الحسابات التقليدي</p> | <p>التدقيق والتي من شأنها أن تؤدي إلى تحسين الأداء المستقبلي لها</p> | <p>التجارية المتمثلة في إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمال المؤسسة محل التدقيق من أجل تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المؤسسة</p> | <p>المؤسسة محل التدقيق أكثر فاعلية وكفاءة وقدرتها على التكيف مع محيطها الخارجي</p> | |
| <p>تبني وتصميم أسلوب يقدم أفكار وحلول ونتائج تساعد في تحقيق مميزات مالية وتنافسية وعملية للمؤسسة محل التدقيق . التأكد من مدى إنسجام أنشطة هذه المؤسسة ونظمها المحاسبية والرقابية مع إستراتيجيتها وأهدافها المحددة والمخطط لها</p> | <p>التركيز على مخاطر الأعمال وعمليات الأنشطة التجارية للمؤسسو محل التدقيق</p> | <p>إستخدام أنظمة الحاسوب متمثلة في مجموعة من البرامج الإلكترونية المتطورة مثل : نظام التدقيق Audit System - أسلوب دعم التدقيق البنكي Smart Audit Support (SAS) - تحديد المخاطر المرتبطة بالمؤسسة ومخاطر التدقيق</p> | <p>تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات ، والذي يتم من خلال تدقيق كل أعمال المؤسسة محل التدقيق وخطتها . مقارنة أداء المؤسسة محل التدقيق مع منافسيها . التركيز على مخاطر الأعمال والأنشطة التي تمارسها المؤسسة . يقوم بقياس الأعمال التجارية عبر خمسة مراحل هي : تحليل إستراتيجي وتقييم المخاطر بشكل عام - تحليل النشاط التجاري - تقييم</p> | <p>الكيفية التي من خلالها يتم تحقيق المنهجية الجديدة المستحدثة</p> |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| | | | المخاطر – قياس النشاط التجاري – التطوير المستمر | |
| | | | يعتبر التدقيق أداة لتحسين أداء المؤسسة وهذا من خلال نتائجه التي تعكس إحتياجات الإدارة ، أي بمعنى آخر المدقق الخارجي أصبح يشارك في تطوير أداء المؤسسة محل التدقيق ويتم ذلك من خلال المشاركة في تقييم عملها وأدائها وإمداد الإدارة بالأفكار والبيانات والمعلومات والتوصيات لمساعدتها على إتخاذ القرارات الهامة والمناسبة ، إضافة إلى إبداء الرأي الفني والمحايد حول مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة محل التدقيق | أهداف التدقيق في ظل هذه المنهجيات |

المصدر: شبلاوي إبراهيم، واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة لونيبي علي البلدية 02 ، سنة 2020 ، الصفحات 134-135 .

2- معايير التدقيق الدولية ISA :

معايير التدقيق الدولية ISA تعتبر من أهم إصدارات لجنة مهائير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB التي يتم تطبيقها عند تدقيق وفحص القوائم المالية (سارة، 2023) والخدمات والمعلومات والملاحق المتعلقة بها .

إن الهدف الأساسي من إصدار معايير التدقيق الدولية إيجاد إرشادات وتوجيهات مهنية لمهنة تدقيق الحسابات وما يتعلق بها من خدمات قابلة للتطبيق على المستوى الدولي . تحتوي معايير التدقيق الدولية على الإجراءات والمبادئ الجوهرية والإرشادات التي توضح وتشرح كيفية تطبيق المعايير والمعلومات الأخرى التفسيرية .

تم إصدار معايير التدقيق الدولية على فترات زمنية متتالية حسب الأهمية النسبية ، ثم أعاد الإتحاد الدولي تبويب هذه المعايير على قدر علاقتها بعملية التدقيق .

1-2- نشأة المعايير الدولية للتدقيق :

أدى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات والتحرر التجاري وسهولة التبادلات المالية بين دول العالم إلى الحاجة الملحة إلى ضرورة الإفصاح عن قوائم مالية تتمتع بأعلى الدرجات من الثقة والمصداقية من أجل تلبية حاجات مستخدمي هذه التقارير المالية وتزويدهم بالمعلومات الكافية من أجل إتخاذ قراراتهم الإقتصادية والإستثمارية . وبما أن التدقيق الخارجي يعتبر من أهم الأطراف التي تضفي وتعطي صفات المصداقية والشرعية للقوائم المالية ، زادت الحاجة والضرورة لتطوير مهنة التدقيق الخارجي وتحسينها مع البيئة الإقتصادية الدولية التي زاد تطورها بشكل فاق السرعة ، مما دفع الهيئات الدولية المهنية المنظمة لمهنة التدقيق لإصدار معايير التدقيق الدولية ISA هدفها تحقيق التناسق الدولي ورفع مستوى الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي وتوحيدها عبر كافة العالم ، بحيث تم إصدار إلى غاية سنة 1988 سبعة

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

وعشرون (27) معيار دولي للتدقيق . كما حظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للتدقيق إهتماما متزايدا من قبل ممارسي المهنة والمستفيدين من خدمات التدقيق الخارجي على المستوى الدولي والمحلي لما للمهنة دور هام في التقليل من التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للإقتراب من الموضوعية قدر الإمكان .

توصلت معظم دول العالم إلى ضرورة وجود معايير دولية للتدقيق تتجانس بين الدول لتوحيد ممارسة مهنة التدقيق على الصعيد الدولي وأن غياب هذه المعايير يآثر مباشرة في الإقتصاد الوطني للدول .

بدأت المنظمات والهيئات المهنية الدولية في تزايد إهتمامها لوضع القواعد والقوانين المأطرة لتنظيم مهنة التدقيق بداية من سنة 1900 م ، فلم تكن توجد قوانين موحدة يتم العمل بها بشكل موحد على الصعيد الدولي ، فأقرت كل دولة قوانينها بما يتناسب مع إقتصادها وبيئتها العملية ، لكن ومع الثورات الصناعية التي عرفت تطورا سريعا توصلت المنظمات الدولية إلى ضرورة تقليص الفجوات والهوة بين ممارسي مهنة التدقيق بين دول العالم ، فبدأ التفكير الجدي في وضع المعايير الدولية للتدقيق عبر تنظيم وعقد مؤتمرات دولية تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق وتطويرها (الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، دراسة تحليلية للمعايير (IAS-IFRS) و (ISA) إصدارات 2018، 2020).

الجدول رقم (1-4) أهم المؤتمرات الدولية المهمة بتطوير معايير التدقيق الدولية ISA

| رقم المؤتمر | سنة إنعقاده | مكان إنعقاده | أهم معلوماته |
|-------------|-------------|-------------------|--|
| 1 | 1904 | سانت لويس الو.م.أ | تم إنعقاده برعاية جمعيات المحاسبين القانونيين AICPA قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 ، بلغ عدد عدد المشاركين في المؤتمر 83 عضو من الو.م.أ ، 7 من كندا ، 2 من إنجلترا و 1 من هولندا ، من أهم ما تناوله المؤتمر إمكانية توحيد القوانين المحاسبية على الصعيد الدولي |
| 2 | 1926 | أمستردام | حضره مندوبوا جميع دول أوروبا تقريبا ، الو.م.أ ، كندا ، أمريكا اللاتينية والأكثرية من هولندا (البلد المضيف) |
| 3 | 1929 | نيويورك | تمت فيه ثلاث دراسات رئيسية : الإستثمار والإستهلاك ، الإستهلاك وإعادة التقييم ، السنة الطبيعية أو التجارية |
| 4 | 1933 | لندن | شاركت فيه 49 هيئة محاسبية وعينت 90 مندوبا عنها ، كما حضره 79 زائرا من الخارج وبلغ عدد الدول الممثلة للمؤتمر 22 دولة منها أستراليا ، نيوزلندا وبعض الدول الإفريقية |
| 5 | 1938 | برلين | شارك فيه 320 وفدا و 250 مشاركا من باقي دول العالم |
| 6 | 1952 | لندن | حضره 2510 عضوا من بين 1450 من الهيئات التي نظمت مؤتمر |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | | | |
|---|--------------------|------|----|
| بريطانيا و196 من دول الكومنولث والباقي 22 من دول العالم | | | |
| سجلت فيه 104 هيئة محاسبية من 40 دولة و1650 زائرا من الخارج و1200 من هولندا (البلد المضيف) | أمستردام | 1957 | 7 |
| شارك فيه 1627 عضوا من الـو.م.أ بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى و83 هيئة مثلت 48 دولة وقدمت فيه 45 دراسة | نيويورك | 1962 | 8 |
| - | باريس | 1967 | 9 |
| حضره 4347 مندوب من 59 دولة ، تقرر من خلاله إنشاء هئتين لها القدرة على التعامل وحل الاختلافات المحاسبية على الصعيد الدولي | سيدني بأستراليا | 1972 | 10 |
| شارك فيه أكثر من 100 دولة في العالم | ميونخ | 1977 | 11 |
| - | المكسيك | 1982 | 12 |
| - | طوكيو | 1987 | 13 |
| تم برعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وإستضافته المنظمات التالية : المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA) ومعهد المدققين الداخليين (IIA) ، تمحور حول دور المحاسبين في إقتصاد شامل ، حضرته 106 منظمة محاسبية من 78 دولة و2600 مندوبا من أنحاء العالم ومشاركة عربية تمثلت في الكويت ، سوريا ، لبنان ، السعودية ومصر | الو.م.أ | 1992 | 14 |
| - | باريس | 1998 | 15 |
| درس فيه 90 محورا من أهمها : أخلاقيات المهنة ، أثر إقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة والشمولية | هونغ كونغ | 2002 | 16 |
| أهم ما تمت معالجته في مؤتمر إسطنبول : مساهمة المحاسبة في تطوير الدول ، إستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم ، دور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات والنمو والإستقرار الإقتصادي الدولي | إسطنبول | 2006 | 17 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على : بهلولي نور الهدى ، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق – دراسة تحليلية للمعايير (IAS/IFRS) و (ISA) إصدارات 2018 ، مجلة الآفاق للدراسات الإقتصادية ، الصفحة 150 ، العدد 02 ، المجلد 5 ، سنة 2020

نلاحظ من الجدول السابق أن المؤتمرات الدولية لم يتم إنعقادها في دولة واحدة بل تمت في جميع أقطار العالم وحضرها أعضاء ومنظمات من العديد من الدول ، وهذا فيه دلالة على إنشغال دول العالم بإصدار معايير التدقيق الدولية وتطويرها ، وذلك بعد توصلها لنتيجة حتمية

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

وهي الحاجة الملحة إلى معايير متجانسة وموحدة دولياً تضمن تطابق وتوحيد مهنتي التدقيق والمحاسبة .

يعد مؤتمر سيدني بأستراليا أهم مؤتمر حيث تم إنشاء من خلاله هيئتين دوليتين لهما القدرة على معالجة الاختلافات المحاسبية الدولية والاختلاف بين مهنتي المحاسبة والتدقيق وتم فعلاً تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) سنة 1973 ومؤتمر ميونخ بألمانيا أسس الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) سنة 1977 وهاتين اللجنتين كان لهما دور مهم في إصدار وإرساء معايير دولية للمحاسبة ز معايير دولية للتدقيق والتي حظيت بالقبول دولياً .

2-2- تعريف معايير التدقيق الدولية :

2-2-1 تعريف المعيار :

أ- لغة : المعيار (norm) وفقاً لما ورد في قاموس أكسفورد بأنه النمط أو المقياس أو المعيار الذي بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات (المطارنة، 2006، صفحة 37) ، والمعيار جمعها معايير ولغة هو ما تقارن به الأشياء وتقاس عليه لتسوى على شكله أو تختبر به ، كما عرف المعيار من معاجم الأصول اللغوية والإنجليزية بالمقياس المرجعي (الوزن ، النموذج ، المبدأ أو القاعدة) ، الذي تقارن به الأشياء المعنوية والمادية والأفعال والأفكار لتختبر به وتسوى عليه .

ب-إصطلاحاً : من الناحية المهنية يعرف المعيار على أنه " نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة ، أي نموذج متوقع لما ينبغي أن تكون عليه الممارسة الفعلية " (الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، دراسة تحليلية للمعايير (IAS-IFRS) و (ISA) إصدارات 2018، 2020، صفحة 156) . ويعرف المعيار بأنه " هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية ويهدف وضع المعيار إلى أن تكون قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم " (الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، دراسة تحليلية للمعايير (IAS-IFRS) و (ISA) إصدارات 2018، 2020، صفحة 156) .

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن المعيار لغة هو أداة القياس المرجعية وأداة المقارنة الأساسية ووسيلة للتقييم ، أما إصطلاحاً فهو إطار ونموذج للعمل به من طرف منظمات وأشخاص يمارسون نفس المهنة لتوحيد عملهم المهني للوصول إلى النتائج التي أسست من أجلها المعايير الدولية.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

خلاصة لما ورد في التعاريف والإستنتاجات السابقة نصل إلى أن المعيار هو كل ما يستدل ويسترشد به مهنيا وضع عن طريق ما تعارف عليه دوليا من طرف المنظمات والهيئات المهنية .

2-2-2- تعريف معايير التدقيق الدولية :

تعد المعايير الدولية للتدقيق إطارا متطابقا ومتجانسا قابلا للتطبيق على المستوى الدولي ولا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية أولى ، ولا تمنع أي دولة من إصدار معايير تدقيق محلية تتناسب وبيئتها من ناحية ثانية .

تتضمن معايير التدقيق الدولية جميع التوضيحات والقواعد اللازمة والمبادئ الأساسية التي تتعلق بتدقيق القوائم المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الخاضعة للتدقيق (سليمة، 2018) .

عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC معايير التدقيق الدولية بأنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات " (فؤاد ودرواسي ، 2022 ، صفحة 691) .

و عرفت معايير التدقيق الدولية على أنها " مجموعة من المعايير التي تمثل إطارا متكاملًا لعملية التدقيق يتعين على المدقق الإلتزام بها وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني ، كما تهدف هذه المعايير إلى تحسين درجة التجانس في تطبيق قواعد وإجراءات تدقيق الحسابات على المستوى العالمي ، من خلال توفير حوافز تساعد على القبول العالمي الطوفي لتلك المعايير " (سامي وسعيد ، 2020 ، صفحة 116) . ويمكن تعريف معايير التدقيق الدولية على أنها معايير هدفها تحقيق التجانس والتطابق عند ممارسي مهنة التدقيق على الصعيد الدولي ، وتعتبر في مضمونها على لغة مهنية موحدة عالميا لضمان الجودة المهنية المطلوبة عند تنفيذ مهمة التدقيق (سامي وسعيد ، 2020) .

ومن التعاريف أيضا لمعايير التدقيق الدولية أنها عبارة عن مقياس لمستوى الأداء المهني ، فهي نموذج ومعياري يتم الحكم من خلالها على الأداء المهني للمدقق الخارجي ، وتمثل إطارا متوافقا وقابلا للتطبيق دوليا (عفاف وصويلح ، 2022) .

كما تعرف معايير التدقيق الدولية بأنها القواعد والقرائن التي توضح العرف المهني للتدقيق المتعارف عليه دوليا وعند الحاجة يمكن الرجوع إليها عند قصور معايير التدقيق المحلية ، وتعتبر معايير التدقيق الدولية أداة للتوصيات والإرشادات العامة التي تساعد المدقق على أداء واجبهم المهني عند تدقيق القوائم المالية من أجل أداء وضمن مهمة التدقيق بكفاءة وجودة عالية (ريمة وبن بلقاسم ، 2019) .

وتعرف معايير التدقيق بأنها نموذج أداء ملزم الذي يحدد القواعد العامة المفروض إتباعها عند أداء مهمة التدقيق وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة مدقق الحسابات وجودة ونوعية

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

المهام التي يؤديها ، ويتم إصدارها عن طريق الهيئات المهنية المخولة لذلك ، وتستمد شرعية المبادئ الأساسية التي تعبر عنها معايير التدقيق الدولية من الإطار الفكري للتدقيق الذي يعد من العلوم التطبيقية المعترف بها من قبل المنظمات العلمية الدولية . ويمكن القول أن :

- معايير التدقيق الدولية عبارة عن مقاييس للحكم على الأداء المهني للمدقق .
- عدم الإلتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند ممارسة المهنة يعرض المدقق للمساءلة من طرف الهيئات المؤهلة لذلك .
- تشمل معايير التدقيق الدولية إعتبرات الجودة المهنية .
- تعبر معايير التدقيق الدولية عن أداء المدقق العادي الذي يبذل المستوى المقبول من العناية المهنية (زيادي، بوعافية ، وسراي، 2020) .

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن معايير التدقيق الدولية عبارة عن مقاييس وإطار توجيهي ودليل إرشاد تبين آليات العمل والممارسة لمدقق الحسابات عند أدائه لمهامه وتعد إطارا مرجعيا يستدل بها من أجل التأكد والتحقق من مدى تطبيق تلك المعايير .

2-2-3- مزايا تطبيق معايير التدقيق الدولية :

إن تطبيق معايير التدقيق الدولية من طرف ممارسي المهنة ينعكس إيجابا على جودة التدقيق وله العديد من المزايا (Sghir, 2021) ولعل أهمها ما يلي :

- تطبيق معايير التدقيق الدولية يعطي مستخدمي وقراء تقارير التدقيق في بلدان أخرى الثقة في رأي المدقق الخارجي .
- تعزز معايير التدقيق الدولية المحاسبين وتزودهم بالمعلومات المحاسبية الضرورية وتفيدهم بأن المؤسسة محل التدقيق تطبق المعايير المحاسبية الدولية .
- من خلال تعزيز المعايير المحاسبية الدولية ، سوف تساعد بلا شك معايير التدقيق الدولية المستخدمين للقوائم المالية من إمكانية إجراء المقارنات المالية الدولية .
- توفر معايير التدقيق الدولية حوافز إضافية للتحسين والتوسع في تطبيق معايير المحاسبة الدولية
- وجود معايير التدقيق الدولية يسهل من تدفق رأس المال الإستثماري وخاصة في البلدان السائرة في طريق النمو .
- تطوير معايير التدقيق الدولية سيمكن الدول النامية من العمل أكثر على إصدار معايير تدقيق محلية تتماشى وإقتصاديات هاته الدول .
- تسمح معايير التدقيق الدولية بالحد من الموارد المخصصة لأعمال التقييس وبالتالي توفير موارد مالية إضافية للإستثمارات الإستراتيجية وتمويل مشاريع التنمية .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- اعتماد معايير التدقيق الدولية يعتبر شرطا من الإنفتاح على الأسواق العالمية وجذب الإستثمارات وخاصة وأن هذه المعايير أصبحت ضرورية للبلدان السائرة في طريق النمو والتي إن ضعفت نوعية تقاريرها المالية قد يعيقها في القدرة على جذب المستثمرين الأجانب .

2-2-4- أهداف معايير التدقيق الدولية :

لم يكن إصدار معايير التدقيق الدولية أمرا شكليا فقط ، إنما الغاية منها تحقيق أهداف جميع الجهات والفئات من مدققي حسابات ، المؤسسات محل التدقيق ، الأطراف المتعاملة مع المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية ، مستخدمي القوائم المالية وحتى عامة أطراف المجتمع ومهنة التدقيق في حد ذاتها .

و يحقق إصدار معايير التدقيق الدولية جملة من الأهداف تختص بالدرجة الأولى بممارسي مهنة التدقيق ومستعملي القوائم المالية والشركات الدولية المتعددة الجنسيات والدول النامية التي لم تصدر معايير محلية خاصة بها بعد ، أو حتى الدول التي تهدف إلى تطوير معاييرها المحلية بهدف رفع درجة الجودة والكفاءة على مستوى الأداء المهني إلى مستويات عالية .

يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء معايير التدقيق الدولية السعي إلى تحقيق التوافق الدولي وتوحيد الممارسات المهنية الدولية (فقير ولعروم، 2019) بغرض الحد والتقليل من الإنهيارات والفضائح المالية التي عرفها العالم ، إن تحقيق هذا الهدف يؤدي بصفة حتمية إلى ربح وكسب ثقة المجتمع وأصحاب المصالح والمستثمرين وتحظى بالقبول العام والدولي خاصة وبعد فشل مكاتب التدقيق الدولية العالمية في الكشف عن التلاعبات والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية .

تتلخّص أهم الأهداف الأخرى لمعايير التدقيق الدولية في ما يلي (أحمد، 2022) :

- العمل وفق الإلتزام الإفصاح المناسب والكافي الذي تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية (IAS) بالموازاة مع التطبيق الصارم لمعايير التدقيق الدولية يعطي للقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات صفة الموثوقية والمصدقية التي يبحث عنها مستخدموا القوائم المالية مما يجعلها قابلة للمقارنة وللتحليل المالي .
- تعمل المجالس واللجان الفرعية على مستوى الإتحاد الدولي للمحاسبين تهتم بالمراقبة والمتابعة المستمرة مما يوفر لمعايير التدقيق الدولية سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الإستجابة للتغيرات الطارئة في أسواق رأس المال .
- اعتماد مدقق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية على معايير التدقيق الدولية يجعل من السهل إجراء مقارنات للقوائم المالية على المستوى الدولي ، أي مع عدة مؤسسات في أنحاء العالم تمارس نفس نشاط المؤسسة محل التدقيق ويمكن من الحصول على نتائج دقيقة وفعالة .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- إصدار معايير التدقيق الدولية يوفر للدول السائرة في طريق النمو التكلفة والجهد لمحاولة إصدار معايير تدقيق محلية ، كما أن إلتزام هذه الدول بتطبيق معايير التدقيق الدولية يؤدي حتما إلى عالمية مهنة التدقيق وتوحيدها دوليا .
- وجود معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب المعايير المحاسبية الدولية يخدم أساسا المستثمرين عند إتخاذ قراراتهم الإستثمارية على أسس دولية أكثر مما يتخذونها على المحيط الإقتصادي المحلي .
- التقليل من الإشكالات ومعالجة حدوثها عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات المتعددة الجنسيات .
- زيادة فعالية تقرير المدقق وجودته لكون معايير التدقيق الدولية غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو إقتصادية أو إجتماعية .

إن تحقيق أهداف معايير التدقيق الدولية بفاعلية كبيرة يلزم العمل على رفع مستوى المهنيين وتقديم التوصيات اللازمة والإرشادات الضرورية لهم للقضاء بصفة كاملة على حالات الغش والتلاعبات والإحتيال في القوائم المالية ، مع إعداد الدليل المهني للممارسين أثناء مزاولة مهمة تدقيق الحسابات .

2-2-5- أهمية معايير التدقيق الدولية :

تكتسي معايير التدقيق الدولية أهمية بالغة بالنسبة لمدققي الحسابات ومستعملي تقاريرهم على حد سواء ، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة تدقيق الحسابات وسد حاجاتهم من ناحية ، وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل ممارسي مهنة التدقيق بوجود معايير تغطي معظم المجالات المهنية المختلفة لمهنتهم من ناحية أخرى . كما تعد معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين أهم الأدوات لمزاولة مهنة التدقيق وفقا لمفاهيمها وإجراءاتها الضرورية من قبل المهنيين ، فهي الضامن الأساسي لتوفير الإطار الجيد والمطلوب لأدائها بجودتها المطلوبة والمثالية وهذا وفقا لجملة من الإرشادات التي تقدمها هذه المعايير ، كما تساعد معايير التدقيق الدولية المهنيين بالحكم على جودة وكفاءة عملهم المقدم ، وتضمن تحقيق الرغبات المتعلقة بالتقارير المالية وهذا بالنسبة إلى مستخدميها وذلك لزيادة إستمرارية هذه الرغبات ، كما تعتبر معايير التدقيق الدولية أهم الأدوات المطبقة على مختلف وكافة القوائم المالية (إسماعيل وعزة ، 2021) .

تظهر أهمية معايير التدقيق الدولية حيث أنها تعمل على :

تكثيف التعاون بين الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والمحلي .

تعتبر معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا من المعايير المحلية .

تعتبر مكملا لمعايير التدقيق المحلية

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

إلزامية العمل بها والإعتماد عليها مع توسع وكبر الشركات المتعددة الجنسيات (زهير، 2017).

كما أن لمعايير التدقيق الدولية الأهمية البالغة نظرا لفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق والتي تعد معايير التدقيق الدولية أساسا للتوحيد (صنهاجي، عوادي، وعمامرة، 2017).

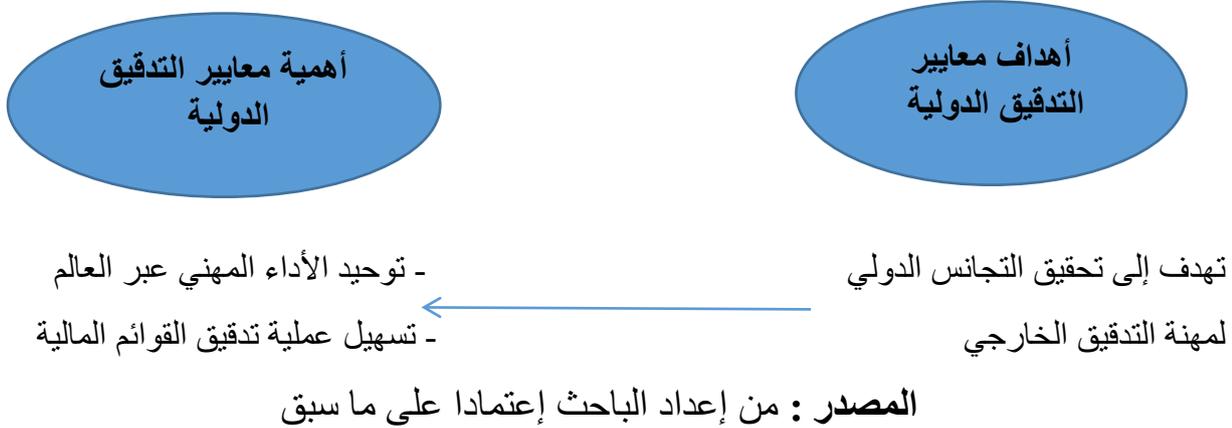
يعد توحيد معايير التدقيق الدولية على الصعيد الدولي مصدرا رئيسيا في درجة الإعتماد على الرأي الفني لمدقق الحسابات مهما كان موطنه مما يعزز بلا شك الثقة في مهنة التدقيق وترقية مستوى الأداء المهني محليا ودوليا ، وتعزيز الثقة في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية .

تساعد معايير التدقيق الدولية مدققي الحسابات من إزالة الغموض والشك من أذهانهم والحد من ارتكاب الأخطاء المهنية .

و نتيجة للأهمية الكبيرة للمعايير الدولية للتدقيق ، فإن أكثر من خمسين (50) دولة تبنت هذه المعايير أو إستعملتها كأساس لإصدار وتطوير معايير التدقيق المحلية (الوطنية) .

من ما سردناه حول أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية يمكننا تلخيصها في الشكل التالي :

الشكل رقم (3-1): أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية



2-2-6- خصائص معايير التدقيق الدولية :

تمتاز معايير التدقيق الدولية بمجموعة من الخصائص أهمها (الهدى، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، دراسة تحليلية للمعايير (IAS-IFRS) و (ISA) إصدارات 2018، 2020) :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

• تركز معايير التدقيق الدولية على تفصيلات إجراءات العمل الميداني من أجل التقليل من الإختلافات والتفاوتات بين عمل مدقق الحسابات والقرب من الموضوعية قدر المستطاع عند تنفيذ مهمة التدقيق .

• إستعمال عبارة " إرشادات " من أجل توفير القدر الكافي من المرونة ، مما يفتح المجال أمام المنظمات المهنية عبر العالم لإستخدام معايير التدقيق الدولية كدليل إرشادي وتوجيهي وإمكانية تكيفها مع المحيط الإقتصادي الخاص بكل دولة وبيئتها .

• شمولية معايير التدقيق الدولية وعمومها وهذا ما يميزها عن باقي المعايير لأنها صادرة عن تجمع دولي قوي يضم معظم دول العالم ومنه نستطيع القول أنها تمثل الإطار العام المنظم لمهنة التدقيق والذي يلقي القبول العام على الصعيد الدولي ، كما تعد قواعد ومبادئ أساسية يستلزم إتباعها من طرف ممارسي مهنة تدقيق الحسابات (الصمد، 2018) .

كما تختص المعايير الدولية للتدقيق بمجموعة أخرى من الخصائص من بينها (نبيلة، 2022، صفحة 72) :

- تتصف معايير التدقيق الدولية بمواكبتها للتطورات الحاصلة والمستحدثة في مجال التدقيق وذلك من خلال إصدار معايير جديدة ومتطورة مع تطور الإقتصاد والظروف الدولية (أحمد، 2022، صفحة 72) .
- تتسق معايير التدقيق الدولية مع أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ مهنة التدقيق الخارجي .

- تتلائم معايير التدقيق الدولية بين الفكر والتطبيق المهني والقابلية للفهم .
- تختص معايير التدقيق الدولية بالحياد وعدم التحيز لتحقيق أهداف معينة أو تغليب مصالح أطراف معينة .
- تمنع معايير التدقيق الدولية التضارب والإزدواج بين المتطلبات الدولية والمحلية وذلك لأنها تحظى بالقبول الدولي .

- تختص معايير التدقيق الدولية بالقياس لإعتبارها أدوات ونماذج معيارية تصف خصائص الأداء المقبول والأمثل من أجل قياس الأداء الفعلي مقارنة بالأداء المعياري .
- تمتاز معايير التدقيق الدولية بالإقناع الذي يولد من نتائج القياس وموضوعية الإجراءات ، فكلما كانت المعايير أقرب للواقع والبيئة تكون مقنعة أكثر .

- الإختيار ، ومعناه أن معايير التدقيق الدولية ليست إجبارية وإلزامية التبني إلا المؤسسات التي تشرف عليها هيئة تكون عضوا في المنظمة التي قامت بإصدار معايير التدقيق الدولية ، أو منظمة ترتبط بها بموجب إتفاق يلزم المؤسسة أو الشخص بإلزامية تبني معايير التدقيق الدولية كشرط من شروط العضوية .

2-2-7- عرض وإصدار معايير التدقيق الدولية :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

عرفت الأحداث التي تليت إفلاس وإخفاق العديد من الشركات العالمية الكبرى على سبيل المثال Enron و worldcom تساؤلات كبيرة طرحت من قبل المهنيين والباحثين على مدقق الحسابات ودور مهنة التدقيق في المحافظة على الثقة في أسواق رأس المال . وأعتبرت هذه الإشكاليات بمثابة الحافز الذي تشهده مهنة تدقيق الحسابات حاليا (مريم، 2023). وحتى الفجوات بين معايير التدقيق بين مختلف الدول الذي إستوجب توحيد معايير التدقيق الدولية تلقى القبول دوليا الأمر الذي أدركته الهيئات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، وخرجت بنتيجة مفادها أن الوسيلة الأساسية لحماية الصالح العام تكمن في وضع وتطبيق وتعزيز معايير تدقيق دولية كأداة لضمان مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون وأصحاب المصالح

كان لزاما أيضا أن تساير مهنة التدقيق النظام المالي الجديد وتوحيد التدقيق على الصعيد الدولي الأمر الذي دفع المجلس الدولي لمعايير التدقيق الدولية IAASB في أكتوبر سنة 2007 بإعلانه عن إصدار معايير التدقيق الدولية والذي تم حقا في 15 ديسمبر 2008 وأنها ستكون سارية المفعول في 15 ديسمبر 2009 .

تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدارها معيار تدقيق دولي الخطوات الآتية :

الخطوة الأولى : يتم تكوين لجنة نوعية لإختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعقدة.

الخطوة الثانية : تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعقدة على الموضوع المختار .

الخطوة الثالثة : تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح .

الخطوة الرابعة : تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح .

الخطوة الخامسة : إذا أقرت لجنة ممارسة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات العلاقة لإعطاء الرأي والتعليق على المسودة .

الخطوة السادسة : تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتتقيح صياغة المعيار .

الخطوة السابعة : يتم إصدار المعيار في صورته النهائية .

يتم عرض المعلومات عن كل معيار تدقيق دولي في أقسام منفصلة على النحو التالي :

الهدف : يحتوي كل معيار على بيان واضح لهدف مدقق في المجال الذي يتناوله المعيار .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

التعاريف : لتوضيح المعيار وفهمه أكثر وجعله غير قابل للتأويل ، يتم عرض تعريفات لجميع المصطلحات الواردة في المعيار .

المتطلبات : تدعم متطلبات المعيار والمنصوص عليها بشكل واضح الأهداف التي يود تحقيقها مدقق الحسابات والمسؤولية الواقعة على عاتقه ، ويتم التعبير عن هذه المصطلحات بالعبارات التالية على سبيل المثال: "على المدقق" ، "يجب على المدقق" ، "ينبغي على المدقق" .

التطبيق وغيره من المواد التوضيحية : يحتوي كل معيار على فقرات توضيحية تفصل متطلبات المعيار بشكل واضح ، وتفسر الهدف أو المتطلب أو الشرط الوارد في معيار التدقيق الدولي .

الملاحق : نجد في آخر المعيار أمثلة وأشكال توضح أكثر معيار التدقيق الدولي (بهلولي، 2018، صفحة 249)

تم إصدار المعايير الدولية للتدقيق على فترات زمنية متتابة حسب الأهمية النسبية ، ثم تمت عملية إعادة تبويبها طبقاً لإرتباطاتها بمراحل عملية التدقيق .

الجدول رقم (1-5): إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والفحص وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

| أولاً | المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQC |
|------------------------------|--|
| المعيار الدولي لرقابة الجودة | رقابة الجودة للمؤسسات التي تؤدي عمليات تدقيق وفحص للقوائم المالية ، وعمليات التأكيد الأخرى |
| ثانياً | المعايير الدولية لتدقيق القوائم المالية ISAs |
| 200-299 | المجموعة الأولى : المبادئ العامة والمسؤوليات |
| 200 | الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية |
| 210 | للتدقيق |
| 220 | الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق |
| 230 | رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية |
| 240 | وثائق التدقيق |
| 250 | مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال عند تدقيق القوائم المالية |
| 260 | مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية |
| 265 | الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة |
| | الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة |
| 300-499 | المجموعة الثانية : تقييم المخاطر والإستجابة في تقدير الأخطاء |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | |
|--|----------------|
| التخطيط لتدقيق القوائم المالية | 300 |
| تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرى من خلال فهم المؤسسة وبيئتها | 315 |
| الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق | 320 |
| إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة | 330 |
| إعتبرارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية | 402 |
| تقييم الإنحرافات المكتشفة أثناء التدقيق | 450 |
| المجموعة الثالثة : أدلة التدقيق | 500-599 |
| أدلة التدقيق | 500 |
| أدلة التدقيق إعتبرارات محددة لبنود مختارة | 501 |
| المصادقات الخارجية | 505 |
| عمليات التدقيق الأولية الأرصدة الإفتتاحية | 510 |
| الإجراءات التحليلية | 520 |
| أخذ عينات التدقيق | 530 |
| تدقيق التقديرات المحاسبية ، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة | 540 |
| الأطراف ذات العلاقة | 550 |
| الأحداث اللاحقة | 560 |
| الإستمرارية | 570 |
| الإقرارات الخطية | 580 |
| المجموعة الرابعة : الإستفادة من عمل الآخرين | 600-699 |
| تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها إستعمال أعمال مدققي الفروع | 600 |
| إعتبرارات خاصة | 610 |
| إستخدام عمل المدققين الداخليين | 620 |
| إستخدام عمل خبير | |
| المجموعة الخامسة : نتائج وتقارير التدقيق | 700-799 |
| تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية | 700 |
| توصيل مسائل التدقيق المهمة في تقرير مدقق الحسابات المستقل | 701 |
| التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل | 705 |
| فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المدقق الخارجي | 706 |
| المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة | 710 |
| مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم تدقيقها | 720 |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | |
|---|------------------|
| المجموعة السادسة : المجالات المتخصصة | 899-800 |
| تدقيق قوائم مالية معدة طبقاً لمرجعيات ذات طابع خاص (إعتبرات خاصة) | 800 805 |
| تدقيق قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية (إعتبرات خاصة) | 810 |
| مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول قوائم مالية | |
| الإطار الدولي لعمليات التأكيد | ثالثا |
| فحص القوائم المالية التاريخية | رابعا |
| ملاحظات ممارسات المعايير الدولية للتدقيق (IAPN) | 1100-1000 |
| إجراءات المصادقة بين البنوك | 1000 |
| العلاقة بين مشرفي النشاط البنكي ومدققي البنك الخارجيين | 1004 |
| تدقيق القوائم المالية للبنوك | 1006 |
| إعتبرات الأمور البيئية عند تدقيق القوائم المالية | 1010 |
| تدقيق الأدوات المالية المشتقة | 1012 |
| التجارة الإلكترونية - التأثير على تدقيق القوائم المالية | 1013 |
| المعايير الدولية للفحص (أو عمليات التدقيق) (ISREs) | 2699-2000 |
| عمليات تدقيق القوائم المالية (معيار التدقيق الدولي السابق 910) | 2400 |
| تدقيق المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمؤسسة | 2410 |
| عمليات التأكيد عدا عن عمليات تدقيق القوائم المالية التاريخية | خامسا |
| المعايير الدولية لعمليات التأكيد ISAEs | 3699-3000 |
| تنطبق على جميع عمليات التأكيد | 3399-3000 |
| عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية | 3000 |
| المعايير المحددة موضوع البحث | 3699-3400 |
| فحص المعلومات المالية المستقبلية (معيار التدقيق الدولي السابق 810) | 3400 |
| تقارير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات | 3402 |
| عمليات التأكيد على بيانات الغازات الدفينة | 3410 |
| عمليات التأكيد لتقديم تقرير حول مجمل المعلومات المالية الشكلية ضمن نشرة الإصدار | 3420 |
| الخدمات ذات العلاقة | سادسا |
| المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRSs) | 4699-4000 |
| التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية (معيار | 4400 |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | |
|--|--------|
| التدقيق الدولي السابق (920) | 4410 |
| تجميع التكاليف | سابعاً |
| ملاحظات الممارسات الدولية للتدقيق (IAPN) | 1000 |
| تدقيق الأدوات المالية (إعتبارات خاصة) | |

المصدر : عمر علي عبد الصمد ، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي – الجزء الأول- الصفحات 96-97-98

3- الهيئات الجزائرية المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الجزائرية :

كغيرها من دول العالم عملت الجزائر على تطوير مهنة التدقيق من خلال القيام بعدة تدابير وإجراءات من شأنها النهوض بالمهنة (لخضر ولباز، 2023) ومحاولة منها مواكبة تطورها الكبير على الساحة الدولية . وتعمل الجزائر أيضا على إعطاء مهنة التدقيق مصداقية أكثر ولمستعملي القوائم المالية كل حسب إختصاصه .

ولدراسة معايير التدقيق الجزائرية لا بد من التعرف على التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر وأهم الهيئات المهنية والمنظمات المؤطرة للتدقيق الخارجي في البيئة المحلية .

3-1- التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر :

حظيت مهنة التدقيق في الجزائر في الآونة الأخيرة بإهتمام كبير خاصة ودراسة المختصين في المجال المهني لأثر المهنة على تطور إقتصاديات الدول التي وصلت فيها مهنة التدقيق لمستويات عالمية ساعدت بشكل واضح وجلي المؤسسات الإقتصادية لبلوغ أهدافها بواسطة عدة عوامل لعل أبرزها مصداقية قوائمها المالية المدققة من طرف مكاتب وخبراء في التدقيق والعمل بتوصياتهم مما يتيح فرص الإستثمار والرفع من سقف التحديات محليا ودوليا .

مر تطور مهنة التدقيق في الجزائر بأربع مراحل أساسية تبعا لما شهدته المؤسسات الوطنية من تغيرات من حيث الهيكل التنظيمي والإداري وحتى من ناحية التبعية للحقبة الإستعمارية والتحرر النهائي للمؤسسات الإقتصادية الوطنية وتأميمها .

المرحلة الأولى تمتد ما بين سنة 1969 إلى غاية سنة 1980 :

بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969 وتحديدا بواسطة الأمر 69-107 المؤرخ في 31-12-1969 المتعلق بقانون المالية سنة 1970 وما تضمنته مادته رقم 39 التي نصت على تكريس مراقبة الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الإقتصادية من أجل تأمين حق الدولة فيها ، حيث جاء في نص المادة ما يلي : " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها ، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم "

(علي ولعمور ، 2019). صدر بعد ذلك المرسوم 173/70 المؤرخ في 16-11-1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية والشبه عمومية حيث أعتبر مندوب الحسابات كموظف عام في الدولة يتم تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية لمراقبة حسابات هذه المؤسسات وعملياتها المالية .

_ المرحلة الثانية تمتد ما بين سنة 1980 إلى غاية سنة 1988 :

بعد الصدمة البترولية ظهر جليا عدم نجاعة الإستراتيجية التي إتبعها الجزائر وإنكشاف عيوب وأساليب تسيير الإقتصاد الوطني وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر لأنماط التسيير شكلا ومضمونا ، وتنظيم الإقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الإقتصادية مما ترتب على ذلك التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والتحضير لوضع آليات ووظيفة التدقيق للحد من أنواع الإختلالات التي أفرزتها أنماط التسيير المتبناة خلال تلك الفترة .

_ المرحلة الثالثة تمتد من بين سنة 1988 إلى غاية سنة 2010 :

عرفت مهنة التدقيق في هذه المرحلة بطنا كبيرا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل إحتكار الدولة للحياة الإقتصادية والملكية العامة لوسائل الإنتاج ، فبدأت هذه المرحلة بصور القانون رقم 10/88 المؤرخ في 12-01-1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية ، بحيث حرر هذا القانون المؤسسات من جميع القيود الإدارية والبيروقراطية التي ظلت ملازمة لها من المراحل الماضية .

إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل مهنة التدقيق الخارجي (عزة، 2012) بما يمنحها القدرة على مسايرة التغير في النظام الإقتصادي وتقوم بممارسة التدقيق على المؤسسات الإقتصادية العمومية بشكل مريح .

_ المرحلة الرابعة ممتدة من سنة 2010 إلى غاية يومنا هذا :

أهم ما يميز هذه المرحلة التطور الكبير الذي عرفته مهنتي التدقيق والمحاسبة وظهر جليا إهتمام الدولة بذلك من خلال إصدار القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 في الجريدة الرسمية رقم 42 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والهيئات المشرفة عليها والمنظمة لهذه المهن ، زيادة إلى عدة نصوص تنظيمية ومراسيم تنفيذية ومقررات ومعايير تتعلق حول مضمون تقارير محافظ الحسابات .

من أهم ما يميز هذه المرحلة ما يلي :

- بداية إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA .
- الفصل بين مختلف المهن الممارسة لمهنة التدقيق الخارجي ووضع مجالس وطنية لكل هيئة .

- العمل على تطوير الممارسات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق عن طريق دورات تدريبية وتكوينية ، وملتقيات وجلسات وطنية لفائدة المهنيين (علي ولعمور ، 2019) .
- 2-3- الهيئات المهنية المحلية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي وإصدار معايير التدقيق الجزائرية :

قامت الجزائر بإصلاحات عديدة على مهنة التدقيق إمتدادا للإصلاحات المحاسبية وتماشيا مع النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال إصدار القانون 10-01 المعدل للقانون 91-08 المتعلق بمهنة خبير محاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، سعت من خلاله إلى إيجاد توافق دولي مع التغيرات التي عرفتها مهنة التدقيق دوليا ومحاولا منها مسايرة معايير التدقيق الدولية .

كما قامت الجزائر من خلال هذا القانون بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة وإستحداث لجان على غرار لجنة المعايير والتي تقوم بإصدار معايير التدقيق الجزائرية . قبل صدور القانون 10-01 كانت مهنة التدقيق الخارجي تحت وصاية المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، وبعد صدور القانون 10-01 عرفت مهنة التدقيق الخارجي تغيرا جذريا على جميع المستويات ، حيث أصبحت تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة CNC خاضع لوصاية وزير المالية .

3-2-1- المجلس الوطني للمحاسبة CNC :

3-2-1-1 - نشأة المجلس الوطني للمحاسبة :

نشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 في الجريدة الرسمية رقم 42 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مادته الرابعة (4) التي تنص على ما يلي : " ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهم الإعتقاد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية .

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء عن كل تنظيم مهني على الأقل .

تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم ."

كما جاء في نص المادة الخامسة (5) من نفس القانون اللجان التي تنشأ لدى المجلس كما يلي : " تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ،
- لجنة الإعتقاد ،
- لجنة التكوين ،

- لجنة الإنضباط والتحكيم ،
- لجنة مراقبة النوعية .

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم ."

3-2-1-2-3- تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة :

صدر بعد ذلك المرسوم التنفيذي رقم 11-42 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 07 الصادرة في 2 فبراير 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره . نصت المادة الأولى من المرسوم 11-42 على ما يلي : " تطبيقا لأحكام المادتين 4 و5 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1434 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه ، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ويدعى في صلب النص "المجلس" وكذا تشكيلة وصلاحيات لجانه المتساوية الاعضاء . "

و جاء في نص المادة 2 من نفس المرسوم ما يلي : " يوضع المجلس تحت الوزير المكلف بالمالية .

ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله . ويتشكل من :

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة ،
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء ،
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية ،
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة ،
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي ،
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني ،
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة ،
- رئيس المفتشية العامة للمالية ،
- المدير العام للضرائب ،
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية ،
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر ،
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ،
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة ،
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ،

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ،
- ثلاثة أشخاص (3) يتم إختيارهم لكفاءاتهم في مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية . يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي . "

نصت **المادة 3** من نفس المرسوم : " يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (6) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة في المادة 2 أعلاه . تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين . و في حالة انقطاع عهدة أحد الاعضاء ، يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها . ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة .

و جاء في نص **المادة 4** من نفس المرسوم : " يمكن المجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته ، لا سيما في المجال المحاسبي والمالي والإقتصادي والقانوني . "

3-1-2-3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة :

تنص **المادة 9** من المرسوم التنفيذي 42-11 على المهام التي يقوم بتأديتها المجلس الوطني للمحاسبة كما ياي : " يتولى المجلس طبقا للمادة 4 من القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه ، مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية . "

ثم تلت المادة 9 المذكورة أعلاه المواد 10 ، 11 ، 12 تواليا لشرح كل مهمة يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة. **مهمة الإعتماد** : جاء نص **المادة 10** من المرسوم التنفيذي 42-11 ما يلي : " يمارس المجلس بعنوان الإعتماد المهام الآتية :

- استقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها ،
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول ،
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في الحق المهني والفصل فيها ،
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها ،
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة . "

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

مهمة التقييس المحاسبي : وضحت المادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-42 مهمة التقييس المحاسبي التي يتولاها المجلس الوطني للمحاسبة على النحو الآتي : " يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية :

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها ،
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية ،
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات ،
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها ،
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة ،
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق ،
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي ،
- تنظيم كل التظاهرات والملفات التي تدخل ضمن صلاحياته . "

مهمة تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية : أشار نص المادة 12 من المرسوم التنفيذي 11-42 على توضيح مهمة تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة على الشكل التالي : " يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية ، المهام الآتية :

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية ،
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين ،
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي ،
- متابعة وضمان تحيين العنايي المهنية ،
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها ،
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين ،
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة ،
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين "

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

من مهام المجلس الوطني للمحاسبة ما جاء في نص المادتين 13 و14 تواليا من المرسوم التنفيذي 42-11 والتي نصت على : " يمكن المجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات في إطار مهامه في مجال التقييس المحاسبي . "

" يزود المجلس للقيام بمهامه بكل المعلومات الضرورية التي لها علاقة بممارسة مهنة المحاسب وكذا التقارير والمعطيات المرسله إليه من الهيئات العمومية وكل كيان آخر . "

3-2-1-4- مهام لجان المجلس الوطني للمحاسبة :

أ- مهام لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية : أشارت المادة 18 من المرسوم التنفيذي 42-11 للمهام المخولة للجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية بما يلي : " تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ، المهام الآتية :

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية ،
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلتزام القانوني لمسك المحاسبة ،
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية ،

- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات ،
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الرأي فيها وتقديم التوصيات بشأنها ،

- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة ،
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها ، بالإتصال مع مختلف الهيئات المعنية . "

ب-مهام لجنة الإعتماد : حسب المادة 19 من المرسوم التنفيذي 42-11 التي وضحت مهام لجنة الإعتماد بما يلي : " تتولى لجنة الإعتماد ، المهام الآتية :

- إعداد طرق العمل وسبل الإلتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،

- ضمان تسيير طلبات الإعتماد ،

- تحضير ملفات الإعتماد ،

- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين . "

ت-مهام لجنة التكوين : حسب المادة 20 من المرسوم التنفيذي 42-11 التي نصت على :

- " تتولى لجنة التكوين ، المهام الآتية :

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين ،

- دراسة ملفات المشاركة في التربصات ،
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات ،
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة ،
- تسليم شهادات نهاية التربص ،
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية ،
- التعاون مع هيكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة

- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين ،
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة ،
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق . "

ث- مهام لجنة الإنضباط والتحكيم : أقرت المادة 21 من المرسوم التنفيذي 11-42 مهام لجنة الإنضباط والتحكيم على : " تتولى لجنة الإنضباط والتحكيم ، المهام الآتية :

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة ،
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية أو التقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم ،
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط ،
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن ،
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين . "

ج- مهام لجنة مراقبة النوعية : جاء في نص المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-42 على :

- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة ،
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها ،
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب ،
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات ،
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية ،
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن . "

3-2-2-2 - المصف الوطني للخبراء المهنيين :

3-2-2-1- نشأة المصف الوطني للخبراء المحاسبين :

بموجب القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1434 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور سالفًا وفي مادته 14 جاء ما يلي : " ينشأ مصرف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون . يسير كلا من المصرف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية . تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم . "

3-2-2-2- مهام المصرف الوطني للخبراء المحاسبين :

حدد القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1434 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه في مواده 15، 16 و 17 تواليًا على المهام الموكلة للهيئات المهنية الممارسة لمهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر ، حيث نصت المادة 15 على : " مع مراعاة أحكام المادتين 4 و 5 أعلاه ، يعد المصرف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها ،
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم ،
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها ،
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها ، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها ،
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة ،
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها .

و جاء في نص المادة 16 من نفس القانون ما يلي : " يعمل المصرف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ، بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن ، لدى كل مجلس من المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه ، ممثلًا عنه ، تحدد رتبته وصلاحياته عن طريق التنظيم . "

و تلتها المادة 17 والتي جاء فيها ما يأتي : " تساهم المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه ، في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن . كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة . "

3-2-2-3- تشكيلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين :

حدد المشرع الجزائري تشكيلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين في المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011 ، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 07 الصادرة في 2 فبراير 2011 ، في مواده 1، 2، 3 تواليا على :

المادة الأولى : " تطبقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه ، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ، ويدعى في صلب النص " المجلس " . "

المادة 2 : " يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر . ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية . "

المادة 3 : " يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين . يوزع أعضاء المجلس طبقا للكيفيات المحددة في المادة 11 أدناه . يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين . "

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثل له لدى المجلس . "

3-2-2-4- صلاحيات المصف الوطني للخبراء المحاسبين :

حددت **المادة الرابعة** من المرسوم التنفيذي 11-25 صلاحيات المصف الوطني للخبراء المحاسبين وجاء نصها كما يلي : " يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها ،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية ،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة ،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال التي تغطي المهنة ونشرها وتوزيعها ،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ،
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية ،

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

• تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير ،

• تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة ،

• إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين . "

3-2-3- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

فيما يخص نشأة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمهام التي تقوم بها فقد تم الطرق إليها سلفا في القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1434 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه في مواده 14 ، 15 ، 16 و 17 تاليا .

3-2-3-1- تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

حدد المشرع الجزائري تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011 ، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 07 الصادرة في 2 فبراير 2011 ، في مواده 1 ، 2 ، 3 تاليا على :

المادة الأولى : " تطبقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه ، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره ، ويدعى في صلب النص " المجلس " .

المادة 2 : " يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر . ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية . "

المادة 3 : " يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات . يوزع أعضاء المجلس طبقا للكيفيات المحددة في المادة 11 أدناه . يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثل له لدى المجلس . "

3-2-3-2- صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

حددت المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي 11-26 صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وجاء نصها كما يلي : " يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي :

● إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها ،

● إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية ،

● تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة ،

● ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال التي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها ،

● تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ،

● الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف

بالمالية ،

● تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا

الغير ،

● تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة ،

● إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. "

3-2-4- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

فيما يخص نشأة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والمهام التي تقوم بها فقد تم الطرق إليها سلفا في القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1434 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه في مواده 14، 15، 16 و17 تواليا .

3-2-4-1- تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

حدد المشرع الجزائري تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين في المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011 ، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 07 الصادرة في 2 فبراير 2011 ، في مواده 1، 2، 3 تواليا على :

المادة الأولى : " تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه ، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره ، ويدعى في صلب النص " المجلس " .

المادة 2 : " يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر . ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية . "

المادة 3 : " يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. يوزع أعضاء المجلس طبقاً للكيفيات المحددة في المادة 11 أدناه . يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثل له لدى المجلس . "

3-2-4-2-3- صلاحيات المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

حددت المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي 11-27-11 صلاحيات المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وجاء نصها كما يلي : " يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها ،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية ،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة ،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال التي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها ،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ،
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية ،
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير ،
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة ،
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. "

يرى الباحث من خلال عرضه ودراسته وتحليله للهيئات المهنية الجزائرية المنظمة والممارسة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عبر القوانين والمراسيم التنفيذية الصادرة في هذا المجال أن الآليات القانونية لتنظيم وممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر متوفرة لحد بعيد وعرفت تطوراً مهماً وكبيراً يسمح لها بمواكبة البيئة الدولية للتدقيق الخارجي وذلك من خلال التأكيد على :

- القيام بالأبحاث والدراسات المتقدمة في مجالي التدقيق والمحاسبة .
- الانخراط في المنظمات الدولية الممارسة لمهنتي المحاسبة والتدقيق .

- التمثيل الدولي للهيئات المهنية .
 - إعداد الملتقيات الدولية والإشراف عليها من طرف الهيئات المهنية .
 - التأكيد على ضرورة مواصلة التأهيل العلمي والعملية والقيام بالدورات التكوينية والتدريبية لممارسي مهنتي التدقيق الخارجي والمحاسبة .
 - التأكيد على ضرورة تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الجزائرية ومسايرتها والعمل على إصدار معايير تدقيق جزائرية تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق من ناحية أولى ومع المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد من ناحية ثانية .
- تعد هذه الإجراءات قفزة نوعية تقوم بها الجزائر محاولة بذلك مواكبة البيئة الدولية لمهنتي للتدقيق الخارجي والمحاسبة

4- معايير التدقيق الجزائرية :

إن الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية الذي عملت الهيئات المهنية المزاوله لمهنة التدقيق في الجزائر منذ بداية سنة 2011 على صياغة معايير التدقيق الجزائرية NAA معتمدة في ذلك على الإطار التصوري الدولي لتدقيق الحسابات ومستمدة من المعايير الدولية للتدقيق ISA مع الإحتفاظ بأهم ما جاءت به هذه المعايير من أساسيات . تشمل المعايير الجزائرية لتدقيق القوائم المالية أنواع مهمات التدقيق سواء كانت قانونية أو تعاقدية (Abdelkader & BELGUET Youcef, 2018).

4-1- نشأة المعايير الجزائرية للتدقيق :

قام المجلس الوطني للمحاسبة CNC المكلف بالتوحيد والتقييس المحاسبي بإنجاز يعتبر من أهم الإنجازات التي عرفتها مهنة التدقيق في الجزائر بإصداره لمعايير التدقيق الجزائرية . بدأ العمل والتفكير في هذا السياق منذ سنة 2001 عبر الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر ووضع أسس النظام المحاسبي المالي وشكلت آنذاك لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية بموجب القانون 07-11 والتي كانت مهمتها إنجاز عملية الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF . قامت اللجنة سنة 2009 بإقتراح إصدار معايير تدقيق محلية إلا أن صدور القانون 10-01 سنة 2010 والمراسيم التنفيذية المرافقة له حالت دون ذلك .

قامت بعد ذلك الهيئات المهنية بإجتهادات على غرار الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التي أصدرت تقرير يتضمن تقييم وتحيين القانون 10-01 وإنشاء لجنة Ad Hoc عام 2014 التي قامت بعدها سنة 2015 بتقديم مقترح لتعديل بعض المواد من القانون 10-01 .

و بعد عمل دام لأكثر من خمسة (5) سنوات من سنة 2011 إلى غاية سنة 2016 توج بإقتراح مسودة تضم 36 معيار للتدقيق الجزائرية تم إصدار ستة عشر (16) معيار لحد الآن على فترات ممتدة متباعدة ما بين سنتي 2016 و 2018 مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق .

أما عن باقي المعايير التي لم تصدر لحد الآن والذي يرجع سبب التأخير إلى وضع الآليات المناسبة لها من أجل فهمها من قبل ممارسي مهنة التدقيق والقدرة على تطبيقها في الميدان العملي . (ريمة وبن بلقاسم، 2019) .

4-2- تعريف معايير التدقيق الجزائرية :

من بين أهم تعاريف معايير التدقيق الجزائرية نجد بأنها عرفت " عبارة عن مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذي جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم ، غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الإقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية " (أصيلة، 2023، صفحة 943).

كما عرفت على أنها : " إحدى الركائز الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا ، وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة والتدقيق " (أصيلة، 2023، صفحة 943).

و عرفت معايير التدقيق الجزائرية أنها " هي بمثابة مجموعة من المبادئ والقواعد والإرشادات الصادرة من طرف مجلس الوطني للمحاسبة ، الواجب الإلتزام بها من طرف المدققين أثناء القيام بمهامهم وكذا عند إعداد التقارير ، وتساهم في تنظيم وضبط الممارسات المهنية ، حيث يمكن القول أن معايير الجزائرية للتدقيق تمثل الإطار العام الذي ينظم عملية التدقيق في الجزائر (ضويفي و عنون، 2020، صفحة 39) .

و نجد تعريفا آخر لمعايير التدقيق الجزائرية بأنها تعتبر المرجع الأساسي للمدقق والإطار العام المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر ، إذ تهتم بتوضيح الخطوات والمراحل الهامة التي يمر بها محافظ الحسابات منذ قبوله المهمة من خلال رسالة المهمة وصولا إلى ثمرة عمله وهو التقرير النهائي (ريمة وبن بلقاسم، 2019، صفحة 119) .

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن معايير التدقيق الجزائرية NAA مستوحاة من معايير التدقيق الدولية ISA وهي عبارة عن إطار توجيهي ودليل عملي لممارسي مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة CNC لمواكبة البيئة الدولية للتدقيق وإعطاء الجودة المطلوبة لمخرجات التدقيق الخارجي .

4-3- أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

تكمن أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية في :

- إعطاء صورة مميزة ولافتة للمنظمات المهنية الدولية في مجال التدقيق والمحاسبة عن تطورها وأن الجزائر تولي أهمية لمواكبة ومسايرة البيئة الدولية .
 - كسب ثقة المستثمرين الأجانب والمحليين من خلال معرفتهم بأن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مدققة وفقا لمعايير تدقيق جزائرية مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق .
 - زيادة فعالية مستوى التدقيق والمحاسبة والرفع من مصداقية القوائم المالية .
 - معايير التدقيق الجزائرية تساعد في فهم معايير التدقيق الدولية لأنها صادرة من طرف هيئة محلية ، أي بعبارة أخرى سهلة الفهم من قبل المهنيين مقارنة بالتعبير المترجم لمعايير التدقيق الدولية (أحمد، 2022).
 - عبارة عن دليل توجيهي للمدقق الخارجي عند تدقيق القوائم المالية .
 - تحدد معايير التدقيق الجزائرية الواجبات المهنية لممارسي مهنة التدقيق .
 - تقوم معايير التدقيق الجزائرية بمساعدة المدقق الخارجي عل تجنب الأخطاء أثناء مهمة التدقيق .
 - تساهم معايير التدقيق الجزائرية في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي المبني على أساس المصداقية والموضوعية .
 - تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من قبل المدقق الخارجي يساهم في تحقيق أهداف مهمة التدقيق (ريمة وبن بلقاسم، 2019) .
- ### 4-4- مجال المعايير الجزائرية للتدقيق :

تعمل معايير التدقيق الجزائرية في مجال مهني معين يتمثل في :

- معالجة الواجبات والحقوق والمسؤوليات العامة للمدقق الخارجي .
- تدعيم مدقق الحسابات في حصوله على تأكيد معقول من خلال إحتواء معايير التدقيق الجزائرية على المواد التوضيحية والأهداف والتطبيقات والمتطلبات .
- لا نجد في محتوى معايير التدقيق الجزائرية الواجبات التي تص عليها التنظيم والتشريع .
- يتم إستخدام معايير التدقيق الجزائرية كمجموعة واحدة من قبل المدقق لبلوغ أهداف مهمة التدقيق .
- تتميز معايير التدقيق الجزائرية بالمرونة وذلك من خلال تعديلها عند الضرورة .
- تتعلق معايير التدقيق الجزائرية بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والكبيرة وتشير إلى المصطلح العام (المسؤولين الإجتماعيين) المخول لهم قانونا بإعداد القوائم المالية .
- معايير التدقيق الجزائرية لا تفرض أية مسؤولية على المكلفين بالحوكمة .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- تلزم معايير التدقيق الجزائرية مدقق الحسابات التحلي بالشك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق والقيام بتقييم وتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية والأخطاء المحاسبية سواء المقصودة منها أو المتعمدة عبر التطبيق والتصميم المناسب لإجراءات إستجابة للمخاطر المقيمة .
- تساهم معايير التدقيق الجزائرية المدقق الخارجي في تكوين رأيه حول عدالة القوائم المالية مستندا إلى أدلة الإثبات التي جمعها معتمدا في ذلك على معايير التدقيق الجزائرية .
- تحمل معايير التدقيق الجزائرية المسؤولية للمدقق الخارجي في الإبلاغ عن مواطن الضعف والقصور للمكلفين بالحوكمة والأطراف المتعاملة مع المؤسسة أثناء قيامه لعملية التدقيق (أحمد، 2022) .

4-5- عرض المعايير الجزائرية للتدقيق :

قامت الجزائر لحد الآن بإصدار ستة عشر (16) معيار للتدقيق على فترات زمنية متلاحقة من خلال أربعة (4) مقررات وزارية يحتوي كل مقرر على أربعة (4) معايير تدقيق جزائرية ، وسنقوم بعرضها اعتمادا على هذه المقررات وفقا لمنهجية مهمة التدقيق الخارجي التي تنطلق من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " إتفاق حول أحكام مهام التدقيق " وتكوين ملف مهمة التدقيق التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 230 " وثائق التدقيق " وتخطيط لمهمة التدقيق الواردة في معيار التدقيق الجزائري رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " ، ثم مراحل مهمة التدقيق الأخرى من تقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق الأرصدة الإفتتاحية إلى غاية إبداء الرأي الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق الذي نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية " .

المقررات الوزارية التي تضمنت إصدار معايير التدقيق الجزائرية :

- المقرر الوزاري رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016.
- المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
- المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.
- المقرر الوزاري رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

الجدول رقم (6-1): عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

| صنف المعيار | إسم المعيار | رقم المعيار | المقرر |
|--|---|-------------|---|
| الصنف الثاني : معايير المسئوليات | اتفاق حول مهام أحكام التدقيق | 210 | المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 |
| | وثائق التدقيق | 230 | المقرر الوزاري رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 |
| الصنف الثالث : معايير التخطيط في التدقيق | تخطيط تدقيق الكشوف المالية | 300 | المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 |
| الصنف الخامس : معايير الإثبات في التدقيق | العناصر المقنعة | 500 | المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 |
| | العناصر المقنعة – إعتبرات خاصة | 501 | المقرر الوزاري رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 |
| | التأكيدات الخارجية | 505 | المقرر الوزاري رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 |
| | مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية | 510 | المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 |
| | الإجراءات التحليلية | 520 | المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 |
| | السبر في التدقيق | 530 | المقرر الوزاري رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 |
| | مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به | 540 | المقرر الوزاري رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 |
| | أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة | 560 | المقرر الوزاري رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 |
| | التصريحات الكتابية | 580 | المقرر الوزاري رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 |
| | إستمرارية الإستغلال | 570 | المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | | | |
|--|-----|---|---|
| المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 | 610 | إستخدام أعمال المدققين الداخليين | الصفحة السادس : إستخدام عمل الآخرين |
| المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 | 620 | إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق | |
| المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 | 700 | تأسيس الرأي وتقرير المدقق على الكشوف المالية | الصفحة السابع : إنتهاء عملية التدقيق |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على المقرر الوزاري رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 ، المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ، المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ، المقرر الوزاري رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 .

4-5-1- إصدارات معايير التدقيق الجزائرية حسب المقرر الوزاري رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016:

من المقرر الوزاري رقم 002 الصادر عن وزارة المالية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة المؤرخ في 04 فيفري 2016 قمنا بشرح ملخص للمجموعة الأولى من إصدارات للمعايير الجزائرية للتدقيق التالية :

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق "

يعالج هنا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق أو محافظ الحسابات الإتفاق مع الإدارة وفق الشروط المسبقة حول أحاطم مهمة التدقيق . ويخص المعيار كل مهام تدقيق القوائم المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة ، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات المؤسسات الصغيرة .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية "

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 إستعمال المدقق التأكيدات وأدلة الإثبات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات مصداقية من الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة كالبنوك والموردين والزبائن ومصالحة الضرائب ... إلخ . تعتبر التأكيدات الخارجية دليلا مثبتا يحصب عليه المدقق الخارجي عن طريق رد خطي موجه إليه بصفة مباشرة من طرف الغير بشكل ورقي أو إلكتروني أو شكل آخر .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات "

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

الهدف من هذا المعيار هو إثبات التزامات المدقق الخارجي إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال القوائم الحسابات عند تدقيق القوائم المالية وحصول المدقق الخارجي على الأدلة الكافية التي تدل على أن العمليات المحاسبية التي وقعت بين تاريخ إقفال القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق الخارجي والتي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية قد تمت معالجتها وفق المنهج المحاسبي المطبق .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 " التصريحات الكتابية "

يتطرق هذا المعيار إلى إلزامية حصول المدقق على الوثائق الكتابية من طرف الإدارة عند تدقيق القوائم المالية . أهداف المدقق هي الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة تؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية ومدى شمولية المعلومات المقدمة للمدقق الخارجي ، ويهدف أيضا المعيار 580 إلى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية ، إذا اعتبره المدقق الخارجي ضروريا أو إذا كان مطلوبا في مجال معايير تدقيق أخرى . والرد بطريقة مناسبة على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة التي طلبها المدقق الخارجي .

4-5-2- إصدارات معايير التدقيق الجزائرية حسب المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 :

من المقرر الوزاري رقم 150 الصادر عن وزارة المالية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 قمنا بشرح ملخص للمجموعة الثانية من إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "

درس هذا المعيار إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية ، ويخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة كما تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الإعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية . يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق وذلك لإنجاز المهمة بفاعلية في هذا الإطار ، يلزم المدقق إلى إعداد خطة عمل وإستراتيجية تدقيق وبرنامج محكم وفقا لحجم المؤسسة وحجم الأعمال التي يتعين القيام بها .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة "

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه . يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

و يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة المناسبة والكافية قصد إستخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق عند تأسيس رأيه .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية "

يتطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية ن ويجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية ، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه :

- 1- قد تم عند إعادة الإفتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي إختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية الحالية .
- 2- الطرق المحاسبية الملائمة والتي إنعكست في الأرصدة الإفتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد القوائم المالية للفترة الحالية .
- 3- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق المحاسبية بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه القوائم وفقا المرجع المحاسبي المطبق .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية "

يعالج هذا المعيار ما يلي :

- إلزام المدقق بتشكيل الرأي حول القوائم المالية .
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي معدل .

تحدد أهداف المدقق فيما يلي :

- 1- تشكيل رأي حول القوائم المالية قائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة .
- 2- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي .

4-5-3- إصدارات معايير التدقيق الجزائرية حسب المقرر الوزاري رقم 23 المؤرخ في 17 مارس 2017 :

من المقرر الوزاري رقم 23 الصادر عن وزارة المالية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة المؤرخ في 15 مارس 2017 قمنا بشرح ملخص للمجموعة الثالثة من إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية "

يتناول هذا المعيار أهم النقاط التالية :

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها .
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم عند الإنتهاء من مهمة التدقيق .
- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية .
- على المدقق تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكسبة للمؤسسة وقوائمها المالية .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " إستمرارية الإستغلال "

يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرار الإستغلال في إعداد القوائم المالية :

أهداف المدقق هي ما يلي :

- 1- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد القوائم المالية لفرضية إستمرار الإستغلال .
- 2- استخلاص النتائج حول وجود معتبر أو غير مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث بشكل كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها ، وذلك إنطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته .

لا يتطرق هذا المعيار الحالات التي يقدم فيه الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق .

إذا وجدت لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وتبين للمدقق الخارجي أنه يمكن له الإستفادة منها لإحتياجات مهمة التدقيق فإن أهدافه هي :

- 1- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين .
- 2- في حالة استخدامها ، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يتناول هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق ، إضافة إلى كفاءات الأخذ بإستنتاجات الخبير .

الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق ، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة .

أهداف المدقق هي كالاتي :

- 1- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الإستعانة بالخبير الذي سيعينه .
- 2- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المدقق .

4-5-4- إصدارات معايير التدقيق الجزائرية حسب المقرر الوزاري رقم 27 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 :

3- من المقرر الوزاري رقم 27 الصادر عن وزارة المالية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 قمنا بشرح ملخص للمجموعة الرابعة من إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق التدقيق "

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق (ملفات العمل) تدقيق القوائم المالية التي يعدها المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق ، وتشكل هذه الوثائق أساسا من :

- الإجراءات المنجزة .
- العناصر المقنعة .
- النتائج المتوصل إليها .

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى :

- تدعيم النتائج المتوصل لها بما يتعلق بتحقيق الأهداف العامة لعملية التدقيق
- التأكد من أن مهمة التدقيق نفذت وفق معايير التدقيق الجزائرية .
- الإحتفاظ بملف مهمة التدقيق والعمل بأهم النتائج في المهمات المستقبلية .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 " العناصر المقنعة – إعتبرات خاصة "

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات في إطار تدقيق القوائم المالية .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يهدف المدقق إلى الحصول على أدلة مقنعة تتعلق ب :

- وجود وحالة المخزونات .
- الإنتهاء من جرد النزاعات التي تكون المؤسسة طرفا فيها .
- عرض المؤشرات التي ستتوفر بخصوص المعلومات القطاعية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 " السبر في التدقيق "

السبر في التدقيق يعني أخذ عينات للتدقيق ، ويطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام أخذ عينات في التدقيق بهدف الحصول على استنتاجات معقولة حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة .

• المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها "

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة ب التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية وتتضمن هذه الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المسجلة أو المقدمة كمعلومة ، والمعلومات الواردة في الملاحق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ذات دلالة .

4-6- المقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA : أ- من حيث الشكل :

من خلال دراستنا لمعايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA نلاحظ وجود تشابه بدرجة عالية من حيث الشكل والمحتوى ، فمعايير التدقيق الجزائرية مستمدة ومستنيطة من معايير التدقيق الدولية ، مع ذلك يوجد إختلافات بسيطة من حيث الشكل والصياغة أو بعض الفروقات الضمنية ، بالرغم من ذلك فإن أهداف ونطاق المعايير تتطابق إلى حد كبير .

جدول رقم (1-7) : مقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق NAA والمعايير الدولية للتدقيق ISA من حيث الشكل

| المعايير الدولية للتدقيق | | المعايير الجزائرية للتدقيق | |
|--------------------------|-----|----------------------------|-----|
| اسم المعيار | رقم | اسم المعيار | رقم |
| | | | |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| المعيار | المعيار | المعيار |
|---------|---|--|
| 210 | اتفاق حول أحكام مهام التدقيق | الموافقة على شروط التكليف |
| 505 | التاكيادات الخارجية | المصادقات الخارجية |
| 560 | أحداث تقع بعد أقفال الحسابات الأحداث اللاحقة | الأحداث اللاحقة |
| 580 | التصريحات الكتابية | الإقرارات الخطية |
| 300 | تخطيط تدقيق الكشوف المالية | التخطيط لتدقيق البيانات المالية |
| 500 | العناصر المقنعة | أدلة التدقيق |
| 510 | مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية | عمليات التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية. |
| 700 | تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية | تكوين الرأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية |
| 520 | الاجراءات التحليلية | الإجراءات التحليلية |
| 570 | استمرارية الاستغلال | المنشأة المستمرة |
| 610 | استخدام أعمال المدققين الداخليين | استخدام أعمال المدققين الداخليين |
| 620 | استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق | استخدام أعمال مدقق خبير |
| 230 | وثائق التدقيق | توثيق التدقيق |
| 501 | العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة | إعادة صياغة وتعديل أدلة التدقيق اعتبارات محددة لبنود مختارة |
| 530 | السبر في التدقيق | أخذ عينات التدقيق |
| 540 | تدقيق التقديرات المحاسبية بما في التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها | تدقيق التقديرات المحاسبية |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على ما سبق

ب- من حيث الهيئات المصدرة :

الجدول رقم (8-1) : مقارنة بين إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة CNC والإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

| مجال الاختلاف | المجلس الوطني للمحاسبة | الإتحاد الدولي للمحاسبين |
|-------------------------------|--|---|
| معايير التدقيق | عمل المجلس على إصدار 16 معيار جزائري للتدقيق | وضع المجلس معايير التدقيق والتأكيد وقام بإصدار 36 معيار دولي |
| قواعد (ميثاق) أخلاقيات المهنة | لم يتم المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار قواعد لأخلاقيات المهنة ولم يضع ميثاق الأخلاقيات | عمل مجلس معايير الدولية لأخلاقيات المحاسبين على إصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة |
| معايير التعليم المحاسبي | لم يعمل المجلس الوطني للمحاسبة على إصدار معايير محاسبية للتعليم المحاسبي | عمل مجلس معايير الدولية للتعليم المحاسبي على إصدار 08 معايير دولية للتعليم المحاسبي |
| معايير المحاسبة للقطاع العام | لم يعمل المجلس الوطني للمحاسبة على إصدار معايير محاسبية للقطاع العام | عمل مجلس معايير الدولية للقطاع العام بإصدار 36 معيار محاسبي للقطاع العام |

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على لفكير نرجس وآيت محمد مراد ، واقع أداء المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر – دراسة تحليلية - مجلة إقتصاد المال والأعمال ، المجلد 08 ، العدد 02 ، جانفي 2024 ، ص 47

من الجدول السابق وبعد مقارنة جميع إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة CNC مع إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC يتضح أن المجلس الوطني للمحاسبة قام بإصدار معايير التدقيق الجزائرية فقط وعددها ستة عشر (16) معياراً لحد الآن ولم يتم إصدار باقي معايير التدقيق المتبقية والمعايير المتعلقة بالتعليم المحاسبي ومعايير محاسبية للقطاع العام (نرجس وآيت محمد، 2024).

ت- من حيث الصياغة والمضمون :

• المعايير الدولية للتدقيق أصدر من قبل الإتحاد الدولي منذ سنة 2001 من خلال إصدارات متتابعة وشهدت جملة من التعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن ، أما معايير التدقيق الجزائرية فهي حديثة الإصدار من سنة 2016 إلى غاية آخر إصدار سنة 2018 ، وبالتالي لم تقم لحد الآن بتغطية جميع مجالات التدقيق الأساسية .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

• جاء تبويب المعايير الدولية للتدقيق في سبع مجموعات (7) ، أما معايير التدقيق الجزائرية فأخذت نفس التصنيف الرقمي لمعايير التدقيق الدولية ومتلائمة معها بدرجة عالية .

• إصدار المعايير الدولية للتدقيق لا يكون بشكل نهائي ، حيث يقوم الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء بإعادة الصياغة أو التعديل في المعايير حسب الحاجة لذلك .

• أخدم معايير التدقيق الجزائرية مصطلح " التدقيق " للحفاظ على التناسق في التسمية مع معايير التدقيق الدولية .

• المعايير الدولية للتدقيق أكثر تعمقا وشمولا من المعايير الجزائرية للتدقيق ويرجع ذلك لصدورها عن هيئة دولية ، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام المنظم لمهنة التدقيق مما يلقي بذلك القبول على المستوى الدولي .

• إن إصدار المعايير الدولية للتدقيق تبررها الحاجة الملحة لها ، ولا توجد علاقة بين المعايير الصادرة في عام واحد أو معايير صادرة خلال سنوات مختلفة ، أما المعايير الجزائرية للتدقيق فصدرت بصفة متتالية وخلال فترات زمنية متقاربة وغير متجانسة من ناحية الإصدار .

من خلال دراستنا للمقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق نستنتج ما يلي :

- 1- سعي الجزائر لتبني المعايير الدولية للتدقيق من خلال إصدار معايير للتدقيق الجزائرية والتي تتوافق لحد كبير مع نظيرتها الدولية .
- 2- القيام بالإصلاحات في النظام المحاسبي بهدف جلب المستثمرين الأجانب ومحاولة تبني المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الاقتصادية .
- 3- لا يوجد فروقات جوهرية ما بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق ، بل هناك فروقات بسيطة لا تأثير لها (حميداتو، 2023) .
- 4-7- متطلبات تفعيل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق :**

تعني متطلبات التطبيق ما يجب على الهيئات والمنظمات المهنية في البيئة المحلية والمؤسسات والجامعات والمعاهد القيام به من أجل التطبيق الفعلي والفعال لمعايير التدقيق الجزائرية ، وترسيخ الدور الأساسي للتدقيق الخارجي وعدم جعله إجراء قانوني روتيني ينجز أهدافا محدودة ، وعليه يمكن تلخيص أهم المتطلبات كالاتي :

- ضرورة قيام لجنة المعايير المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من القيام بإعداد مسودات المعايير وعقد إجتماعات بين المهنيين والأكاديميين الباحثين مثلما يقوم به مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية من أجل التحاور حول المعيار محل الإصدار بغية الوصول إلى الصيغة الملائمة تأخذ بعين الاعتبار الجانب الشكلي والمضمون بما

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- يتناسب مع معايير التدقيق الدولية والمحيط المحلي مع إصدار تفسيرات للمعيار في شكل ملحق لتسهيل فهمه ن التطبيق الميداني (الصد، 2018، صفحة 106).
- تفعيل لجنة التكوين المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة مع القيام بالدورات التكوينية لممارسي المهنة لتوضيح التطبيق الميداني للمعايير الجزائرية للتدقيق .
- ضرورة إعادة تنظيم مكاتب التدقيق الخارجي بما يضمن إستقلاليته ، موضوعيتها ، ونجاعة مهماتها تماشياً مع المعايير الجزائرية للتدقيق .
- فحص مكاتب التدقيق الخارجي من قبل هيئات خارجية لها الخبرة الدولية اللازمة في مجال التدقيق .
- تعديل المناهج العلمية للتدقيق الخارجي والمحاسبي على مستوى التعليم العالي وجعلها تتطابق مع نظيرتها الدولية .
- قيام السلطات التنفيذية والتشريعية القانونية بفرض التعامل على المؤسسات الكبرى بتقديم تقارير التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية وفق آخر التحيينات (ضويفي وعنون، 2020) .

المطلب الثالث : الأساسيات العملية للتدقيق الخارجي

1- جودة التدقيق الخارجي :

تحظى جودة التدقيق الخارجي أهمية بالغة في المحيط المهني والعملي والبيئة الحالية ، وتعتبر ركيزة أساسية على المستوى المالي لجميع الأطراف المعنية والمسمفيدة من خدمات التدقيق الخارجي . كما تعد جودة التدقيق الخارجي المحدد الرئيسي التي تؤثر بشكل مباشر على تطور المهنة وسمعتها .

يمكن إعتبار الجودة بالنسبة للمدقق الخارجي ذلك المنتج النهائي الذي يقدمه للأطراف المستخدمة له ، حيث يتأثر هذا المنتج إما بالإيجاب أو بالسلب بما يقدمه المدقق الخارجي .

1-1- تعريف جودة التدقيق الخارجي :

قامت عدة باحثين بدراسة موضوع جودة التدقيق الخارجي ، إلا أنه لم يتم الإتفاق على إيجاد تعريف موحد لها ، حيث كل باحث يعرفها من منظوره الخاص أو من زاوية البيئة المتواجد فيها وحسب المقاييس التي يعتمد عليها في تحديد مفهوم جودة التدقيق الخارجي .

عرف DE ANAGLO جودة التدقيق الخارجي على أنها " تقدير السوق لإحتمال أن المدقق سوف يكتشف الإنحراف في النظام المحاسبي للمؤسسة محل التدقيق وأنه سيتمكن من

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

التقرير عن ذلك الإنحراف أي إيصال النتائج المتوصل إليها " (دحمان ولباز، 2023، صفحة 189). يتماشى هذا التعريف مع الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي بإكتشاف حالات التلاعب والتحريرات من طرف المدقق الخارجي في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق .

و نجد تعريف Palmrose الذي عرف جودة التدقيق الخارجي بأنها مستوى التأكيد الذي يقدمه المدقق بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية ، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق والعكس صحيح (حفصي، 2022، صفحة 54). يتناسب هذا التعريف مع معايير التدقيق الدولية رقم 315 " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها " والمعيار رقم 500 " أدلة التدقيق " .

و حسب RIADH Mnita فإن جودة التدقيق تتحدد من خلال قدرة المدقق الخارجي على إكتشاف الأخطاء المحتملة وتشوهات النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه الأخطاء والتشوهات . فجودة التدقيق هي حاصل الجمع بين جودة الإكتشاف وجودة التبليغ (برودي ومراكشي، 2019، صفحة 188). يتوافق هذا التعريف مع معايير التدقيق المتعارف عليها (معايير شخصية - معايي العمل الميداني - معايير إعداد التقرير) ، معيار التدقيق الدولي رقم 260 " الإتصال مع المكلفين بالحوكمة " ومعيار التدقيق الدولي رقم 265 " الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة " .

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن جودة التدقيق الخارجي تعبر عن مدى قدرة المدقق الخارجي عن إكتشاف الإختلالات والتلاعبات في القوائم المالية والتقارير والحسابات المالية ودرجة الثقة التي يمنحها لمستخدمي تقارير التدقيق الخارجي وتزويدهم بالمعلومات التي يريدون الحصول عليها وإشباع رغباتهم بها وفق معايير التدقيق الدولية .

1-2- أهداف جودة التدقيق الخارجي :

تكمن الأهداف التي تسعى جودة التدقيق الخارجي تحقيقها في ما يلي :

- كسب ثقة المؤسسات الخاصة للتدقيق من خلال الدقة والإحترافية في العمل وإبراز المهارة العالية أثناء تنفيذ مهمة التدقيق .
- تقليل المصاريف التشغيلية المتعلقة بتدقيق القوائم المالية مع تحسين فاعلية وكفاءة الأداء المهني وتوفير الجهد والوقت المبذولين في إعادة العمل .
- الإنتباه إلى الجزئيات الصغيرة والكبيرة والتطرق إلى جميع التفاصيل .
- إعطاء التوصيات والتوجيهات اللازمة التي يعمل بها المدقق الخارجي لتوفير القناعة .
- إعطاء التوصيات والتوجيهات اللازمة الواجب الإلتزام بها من قبل المدقق الخارجي من أجل الإلتزام بالمعايير المتعارف عليها للتدقيق GAAS وتفويض السلطة للمساعدين في مهمة التدقيق الخارجي .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- التعرف على الأهداف والخصائص التي يتمتع بها المدققين الخارجيين الآخرين والعمل على إيجاد أرضية مشتركة لتكون منهجا موحدًا لطريقة العمل (حفصي، 2022).
- 1-3- أهمية جودة التدقيق الخارجي :**

تتحدد أهمية جودة التدقيق الخارجي بالنسبة لجميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق الخارجي وحتى المدقق الخارجي نفسه في أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد قوائمها المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من ناحية ، ومن ناحية أخرى حرص المؤسسة محل التدقيق الحصول على خدمات التدقيق الخارجي تتمتع بدرجة عالية من الجودة في فحص وتدقيق قوائمها المالية من خلال إعطائها المصداقية والثقة لكافة الجهات المستخدمة لها وذات العلاقة للتعرف على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة ، وزيادة حصتها السوقية بين المؤسسات المنافسة لها في السوق ، والتعرف على مواطن الضعف والاختلالات ، وإحتمال التعثر والفشل من أجل إتخاذ القرارات والإجراءات المناسبة (محمد م.، 2018).

1-4- خصائص جودة التدقيق الخارجي :

نجد خصائص جودة التدقيق الخارجي في التوصيات الصادرة عن الإتحاد الأوروبي المحددة لها من أجل تحقيق أهداف ومتطلبات عملية التدقيق الخارجي ، ويمكن إيجاز خصائص جودة التدقيق الخارجي كما يلي (أسامة، مفتاح ، وعمورة ، 2020) :

الجدول رقم (1-9) : خصائص جودة التدقيق الخارجي

| التعريف | الخصائص |
|--|-----------------|
| ضرورة إنعكاس نتائج عملية التدقيق المتوصل إليها بشكل دقيق للظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية المختارة للإختبار ، وأن أدلة الإثبات ورأي مدقق الخارجي تقنع وتتوافق مع ما تم خلال مهمة التدقيق الخارجي | الموثوقية |
| يجب على مدقق الخارجي تحديد تقييمه ورأيه الفني بالإعتماد على الدلائل والتحليل الأساسي بطريقة عادلة وموضوعية بعيدا عن التحيز لأي جهة | الموضوعية |
| يقوم المدقق الخارجي بتسليم نتائج عملية التدقيق في الوقت المناسب من أجل إتخاذ القرارات اللازمة في وقتها من طرف الإدارة وتصحيح جوانب القصور ونقاط الضعف | التوقيت الملائم |
| يجب أن يتمتع تقرير المدقق الخارجي بالوضوح والإيجاز من أجل تسهيل | الوضوح |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | |
|--|-----------------|
| فهم مضمونه من قبل المستخدمين له | |
| أي تمتع المدقق الخارجي وتوافق كفاءته وخبرته مع الأهداف المرجوة من مهمة التدقيق الخارجي | الكفاءة |
| أي أخذ ملاحظات وتوصيات المدقق الخارجي والإستجابة لها من قبل المؤسسة محل التدقيق والالتزام بتصحيحها | الفعالية |

المصدر: معمري أسامة ، مفتاح حمزة ، عمورة جمال ، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220 ، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ، المجلد 3 ، العدد 2 ، 2020 ، الصفحات 38-39 .

1-5- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق :

إن التدقيق الخارجي عبارة عن أداة تعبير لمدى مصداقية القوائم المالية وعدالتها من خلال تحقيق جودة المعلومات ويتحقق عبر تحقيق الجودة أثناء مهمة التدقيق الخارجي مع مراعاة الخصائص والعوامل المحددة للجودة .

يرجع تنوع وتعدد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي إلى تعدد الأبحاث والدراسات المتبنية لها والتي اختلفت دوافعها وأهدافها .

1-5-1- عوامل متعلقة بفريق العمل (المنجز لمهمة التدقيق الخارجي) :

يمكن تلخيص العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق كما يلي :

- **التأهيل العلمي والعملية :** يمنح التأهيل العلمي والعملية المدقق الخارجي في المحافظة على الإلتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها في العمل . وتعيين فريق التدقيق المؤهل من الناحية العلمية والمهنية والتدريب الدائم يرفع من الكفاءة ويحسن من نوعية الخدمات المقدمة .
- **الإستقلالية والحياد وموضوعية المدقق :** يعتبر إستقلال المدقق الخارجي من أهم العوامل المؤثرة على جودة اتدقيق الخارجي ، حيث إن مستخدمي القوائم المالية يولونه الأهمية البالغة من أجل إطفاء الثقة على هذه القوائم ، وذلك نظرا إلى فجوة التوقعات والتهديدات المؤثرة على إستقلالية المدقق الخارجي من أجل إبداء رأيه الفني بكل موضوعية وعدم التحيز لأي جهة (بوباتة وبودرامة، 2022) .

1-5-2- عوامل متعلقة بالمحيط الداخلي لمكتب التدقيق :

تتمثل في العوامل التي لها علاقة مباشرة بمكتب التدقيق وفريق العمل القائم على مهمة التدقيق الخارجي ويمكن تحديدها أساسا في (دحمان ولباز، 2023) :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

أ- **حجم مكتب التدقيق** : تتأثر جودة التدقيق الخارجي جوهريا بحجم مكتب التدقيق ، وتوصلت عدة أبحاث ودراسات إلى أنه توجد علاقة طردية بين كبر حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق الخارجي .

ب- **طول مدة التدقيق** : إن طول فترة مهمة التدقيق بين المؤسسة الاقتصادية ومكتب التدقيق يَأثر سلبا على جودة التدقيق الخارجي ، وأرجع المختصون ذلك إلى إمكانية تعرض المدقق الخارجي إلى التنازل عن جودة التدقيق الخارجي مقابل إرضاء إدارة المؤسسة الاقتصادية . بالمقابل يرى مختصون آخرون أن تغيير المدقق الخارجي ومكتب التدقيق يؤثر سلبا على جودة التدقيق الخارجي وأرجعوا السبب في ذلك إلى عدم التعرف الكافي للمؤسسة ونشاطها الإقتصادي .

ت- **أتعاب عملية التدقيق** : مما لا شك فيه وما توصلت إليه أغلب الدراسات أن أتعاب مهمة التدقيق التي يكون سقفها مرتفع من حيث الثمن تتمتع بالجودة العالية ، لذا فإن جودة التدقيق الخارجي تتأثر بشكل مباشر بأتعاب عملية التدقيق .

ث- **سمعة مكتب التدقيق** : تعني سمعة مكتب التدقيق تداول إسمه في المحيط الإقتصادي وبين المؤسسات الاقتصادية بأنه يقوم بتقديم خدمات تتميز بالجودة العالية . توصلت معظم الدراسات إلى أنه توجد علاقة طردية بين جودة التدقيق الخارجي وسمعة مكتب التدقيق والمدقق الخارجي بنفسه . تبنى سمعة مكتب التدقيق والمدقق الخارجي عن طريق الممارسة المهنية وخدمات التدقيق العالية الجودة التي يقدمونها عبر الزمن وفي كل مرة بشكل دائم وبصفة مستمرة .

ج- **الإنزام بالمعايير المهنية للتدقيق** : قامت العديد من الهيئات المهنية والممارسة لمهنة التدقيق وبهدف تدعيم الثقة بمهنة التدقيق بتبني إصدار معايير تنظم مهنة التدقيق وأجبرت مزاولي المهنة التحلي بها عند أدائهم لمهامهم ، حيث أصدر المعهد الأمريكي AICPA سنة 1972 معايير التدقيق في النشرة (1) والنشرة (25) التي جاء فيها العلاقة بين معايير التدقيق ومعايير الرقابة على جودة التدقيق ، إذ أن ممارسة مهنة التدقيق من طرف أشخاص يتمتعون بالموضوعية والإستقلالية إلى إبداء رأي فني محايد ، وبذل العناية المهنية اللازمة للوفاء بمسؤوليتهم المهنية والقانونية على أكمل وجه .

ح- **إستخدام المدقق الخارجي للتكنولوجيا الحديثة والمتطورة** : إن إعتداد المدقق الخارجي على الأدوات التكنولوجية الحديثة في تدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية يساهم بصفة مباشرة في الرفع من جودة التدقيق الخارجي ويعززها ويقلل من الجهد والتكاليف

1-5-3- العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

بما لا شك فيه أن مهنة التدقيق الخارجي كغيرها من المهن تعيش وسط محيط إقتصادي تنافسي مما يؤثر على جودة مخرجاتها . يمكن تلخيص العوامل الخارجية المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي فيما يلي :

أ- **عوامل إقتصادية** : بسبب التطورات التي يشهدها الإقتصاد والدافعة للمدققين الخارجيين إلى الرفع من جودة التدقيق الخارجي ومع ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وإنتتاح الأسواق العالمية أدى بشكل لافت إلى زيادة الطلب على خدمات التدقيق الخارجي بصفة عامة وجودة هذه الخدمات بصفة خاصة . فتحرك التجارة العالمية تزيد من رغبة المؤسسات الإقتصادية في زيادة الأرباح بشتى الطرق والوسائل مما يؤدي بعض الأحيان في الوقوع في الخطأ وحالات التلاعبات في التصريحات المحاسبية ، لهذه الأسباب بات من الضروري على المدقق الخارجي أداء مهامه بأعلى جودة ممكنة بهدف إعطاء الثقة اللازمة للمعلومة المالية .

ب- **العوامل السياسية** : تتأثر مهنة التدقيق الخارجي بالبيئة السياسية المتبعة ، فالدولة تعتبر جزء مهم في هذه البيئة من أجل تحقيق التنمية . زيادة إلى ذلك نمط النظام السياسي المتبع رأسمالي أو إشتراكي مما يأتري على المؤسسات الإقتصادية بصفة مباشرة وعلى التدقيق الخارجي بصفة غير مباشرة .

ت- **العوامل القانونية** : تقع على المدقق الخارجي مسؤولية إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية لأنه في بعض الأحيان تقوم المؤسسات الإقتصادية بإستعمال طرق ملتوية الهدف من ورائها التهرب الضريبي . لذا فإن تحقيق جودة التدقيق الخارجي تتماشى بالموازاة مع إلتزام المدقق بالتشريعات والقوانين والأنظمة .

ث- **العوامل الثقافية** : تتأثر مهمة التدقيق الخارجي بالمشاخ الثقافي من حيث الأداء وجمع أدلة الإثبات ومدى معرفة أفراد المشاخ بأهمية التدقيق الخارجي ورفع سقف مطالبهم بتحقيق أعلى جودة من عملية التدقيق الخارجي (سنا والمبارك، 2020).

ج- **المنظمات المهنية والأجهزة الرقابية** : قامت الهيئات المهنية والأجهزة الرقابية منذ تأسيسها بسن قوانين تنظيمية إصدار معايير تنظم مهنة التدقيق الخارجي والهدف منها تحقيق أعلى جودة ممكنة وتحقيق رغبات جميع الأطراف ذات العلاقة (دحمان ولباز، 2023).

ح- **المنافسة بين مكاتب التدقيق** : تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي ، ووقع الإختلاف فيها بين المختصين والباحثين من ناحية نوع التأثير ، فبعضهم يرى أن المنافسة تخفض من أتعاب التدقيق الخارجي مما يؤدي إلى إنخفاض جودة التدقيق الخارجي ، والبعض الآخر يرى أن المنافسة ترفع من جودة التدقيق ، فكل مدقق يريد أن يكون مخرجات عمله تتمتع بأعلى جودة ممكنة مقارنة مع نظرائه .

خ- النزاعات والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق : إن إخلاء المدقق الخارجي بمسؤولياته الكاملة إتجاه المؤسسة محل التدقيق يجعله عرضة لرفع قضايا ضده من طرف الغير نظرا لتقصيره المهني وهذا يؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق الخارجي المقدمة وتعرض سمعته للتشويه (بوباتة وبودراما، 2022).

6- جهود المنظمات المهنية الدولية والجزائرية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي :

أصدرت الهيئات المهنية الدولية المنظمة لمهنة التدقيق عدة توصيات وإرشادات ونشرات تضمنت مجموعة من القواعد والمعايير وآداب وسلوكيات المهنة من أجل تعزيز وتحسين جودة التدقيق الخارجي وإلزام ممارسي المهنة التقيد بها عند أداء مهامهم من أجل الوصول لأعلى جودة .

6-1- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :

قام الإتحاد سنة 1981 بإصدار الدليل الدولي رقم 7 بعنوان " ضبط جودة عملية التدقيق " (سنا، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات : دراسة ميدانية في السياق الجزائري (أطروحة دكتوراه)، 2020) ، والذي حدد ستة معايير (الصفات الشخصية – المهارة والكفاءة – توزيع المهام – التوجيه والإشراف – قبول واستمرار العملاء – التفنيس) والذي هدف من خلاله إلى تقديم التوجيهات الضرورية الواجب التحلي بها من طرف مدقق الحسابات والمبادئ الأساسية المتعلقة بتفويض المساعدين في مهمة التدقيق والإرشادات الخاصة بالسياسات والطرق العملية المتبناة من طرف مكتب التدقيق لتوفير قناعة مقبولة بجودة التدقيق الخارجي .

ثم قام الإتحاد الدولي في ماي سنة 2003 بعدها بإصدار معيار التدقيق الدولي رقم 220 ISA " رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية " حيث تم العمل به ابتداء من جانفي 2005 ، وتمت إعادة صياغة تسمية بعض ضوابط جودة التدقيق دون تغيير المحتوى والمفهوم العام للإجراءات والسياسات . فصل المعيار الدولي ISA 220 الكفاءة والمهارة إلى ثلاثة معايير فرعية هي : التعيين ، التدريب المستمر، الترقية ، إضافة إلى التفنيس بالرقابة الإشرافية . كما جاء في المعيار التأكيد على تطبيق الإجراءات والسياسات الخاصة برقابة الجودة على مستوى مكاتب التدقيق وعمل المدقق الخارجي وأن هذه الإجراءات تعتمد أساسا على مجموعة من الإعتبارات كحجم مكتب التدقيق ، الهيكل التنظيمي والتكلفة والعائد من جودة التدقيق الخارجي ، كما أشار المعيار إلى التبليغ عن إجراءات وسياسات جودة التدقيق من قبل مكتب التدقيق إلى الموظفين بطريقة فعالة ومناسبة من أجل تسهيل فهمها وتطبيقها .

تضمن معيار التدقيق الدولي رقم 220 ISA " رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية " عناصر ومتطلبات سياسة رقابة مستوى الأداء التي تحتوي على :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- متطلبات عملية (مهنية) : تمثلت في الحفاظ على السر المهني وأخلاقيات المهنة مع الإلتزام النزاهة والإستقلالية والموضوعية .
- الكفاءة والمهارة : إذ توجب على مكتب التدقيق الإستعانة بالأشخاص ذوي الكفاءة والمهارة لأداء مهمة التدقيق الخارجي وفق الجودة المطلوبة .
- التكليف بالمهام : أي إسناد أعمال التدقيق الخارجي إلى أفراد مدربين عمليا ومهنيا .
- التفويض : أي الإشراف المباشر مع توجيه فريق العمل ومراقبة أعمالهم للتأكد من توفر الجودة في العمل المنجز .
- الإستدلال بالأراء : أي أخذ رأي أصحاب الخبرة عند الإقتضاء والحاجة لها من داخل مكتب التدقيق أو خارجه .
- قبول أو إنهاء التعاقدات مع الزبائن : يتم من خلالها مقدرة تقديم الخدمة على النحو الملائم إضافة إلى إستقامة إدارة الزبون من أجل تقييم قرار قبول أو رفض مهمة التدقيق مع مراعاة إستقلالية مكتب التدقيق في ذلك .
- المتابعة : يقوم مكتب التدقيق بمتابعة أعماله بصفة مستمرة مع مراعاة تنفيذ السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على جودة التدقيق الخارجي .

و قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد IAASB ، التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإعادة صياغة المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1 ISQC "ممارسة الرقابة على جودة التدقيق والتأكيد والخدمات المرتبطة بها " ، تزامنا مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 ، بتوضيح أن نظام مراقبة جودة عملية التدقيق يتكون من ستة (6) عناصر هي : مسؤولية القادة إتجاه الجودة داخل المنظمة ، المتطلبات الاخلاقية السلوكية ، قبول وإستمرارية العلاقة مع العملاء ، طبيعى المهام الخاصة والموارد البشرية ، تأدية المهام ، المتابعة والرقابة .

في ديسمبر 2007 أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين ورقة بحثية حول قيادة مكاتب التدقيق كأحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي مستمدة هذه الورقة النقاشية على المعيار الدولي لرقابة الجودة 2007 LQBAL (القادر، ضيافي، وبوسالم ، 2021، صفحة 85) .

6-2- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA :

تعرضت مهنة التدقيق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية لإنتقادات كبيرة فقام الكونغرس بتشكيل لجنة لدراسة دور مهنة التدقيق الخارجي في الإقتصاد القومي وترأسها عضو الكونغرس Met Calf وكان ذلك سنة 1974 . وفي نفس السنة قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بتأسيس لجنة " هولتن " لدراسة رقابة الجودة حيث أصدرت في سنة 1974 بيان مبادئ التدقيق رقم (1) تحت عنوان " الإعتبارات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب بمراقبة حسابات الشركات " ، وفي عام 1977 أنشئ دائرة خاصة

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

لشركات تدقيق الحسابات منقسمة إلى قسمين هما : قسم الممارسة لمجلس الأوراق المالية ، وقسم ممارسة المؤسسات الخاصة .

و في سنة 1979 أصدرت اللجنة معيار التدقيق رقم (1) حول الرقابة على جودة التدقيق وإحتوى على تسع معايير (الإستقلال – تخصيص الأفراد لتأدية الأعمال المتعلقة بكل عملية تدقيق – الإستشارة – الإشراف – التعيين – التدريب المستمر – الترقية – قبول العملاء وإستمرارية العلاقة معهم – التفتيش والفحص الدوري) أوجب مكاتب التدقيق التقيد بها . وخلال نفس السنة صدر المعيار رقم 25 تحت عنوان " العلاقة بين المعايير المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة " ، الذي حل محل البيان رقم (4) وجاء في محتواه تحديد مسؤولية المدقق عن الإلتزام بمعايير التدقيق ، وجوب قيام مكاتب التدقيق بوضع إجراءات وسياسات للرقابة على الجودة لضمان الإلتزام بمعايير التدقيق .

و في سنة 1988 أسست لجنة بإسم Quality Review Executive Commette كلجنة فرعية فنية مسؤولة مع مجلس معايير التدقيق لتطوير معايير التدقيق على رقابة الجودة وإصدار الإجراءات فيما يخص معايير رقابة الجودة بحيث وضع برنامج جودة التدقيق والإشراف على تنفيذ البرنامج .

و في سنة 1989 تم إصدار برنامج فحص الزميل Review Peer Program من طرف المعهد AICPA يضم ثلاثة أنواع من الفحص : فحص النظام – فحص المهام – فحص التقرير ، يتم تطبيقه مرة واحدة خلال كل ثلاث سنوات ، الذي تم تغييره بعد ذلك سنة 1995 ببرنامج فحص النظير لتصبح شتى أنواع البرامج الرقابية إجبارية على ممارس مهنة التدقيق ، وتم إدخال تعديلات عليها سنة 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية من جهة م حماية مصالح الأطراف المستخدمة لهذه التقارير من ناحية أخرى .

كما تم سنة 1993 إنشاء لجنة Joint Task Force on Quality Control التي أوصت بالقيام بتعديلات في بيان معايير رقابة الجودة النوعية للتدقيق تكلفت بإصدار في ماي 1996 بيانين جديدين للمعايير في نشرة معيار الرقابة رقم 2 تحت عنوان " نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والتدقيق " ، وتلتها نشرة معيار الرقابة رقم 3 تحت عنوان " رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والتدقيق " ليعوضا بذلك نشرة معيار الرقابة على الجودة رقم 1 . تضمن معيار الرقابة على جودة التدقيق رقم 2 على خمسة معايير تلزم الممارسين التحلي بها تمثلت في : الأمانة والموضوعية – إدارة الأفراد – الحياد – القيام بمهمة التدقيق – قبول مهمة التدقيق أو الإستمرار – المتابعة . ز في النشرة رقم 3 التي تضمنت توجيهات وإرشادات تساعد ممارسي مهنة التدقيق والمحاسبة في كيفية تطبيق الرقابة والمتابعة ، وسمحت لهم بالإستعانة على أشخاص يتمتعون بالخبرة العالية من خارج مكاتب التدقيق

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يقومون بعملية المتابعة والرقابة للتحقق من مدى التطبيق الجيد للإجراءات ودرجة الإلتزام بها ، من أجل حل الصعوبات التي واجهتها المكاتب الصغيرة .

و مع سنة 2002 تم إصدار قانون Sarbanes Oxley عقب الأزمات والفضائح التي عرفتها كبرى المؤسسات العالمية مثل مؤسسة إنرون والحجم البالغ من الضرر الذي إنعكس على مهنة المحاسبة والتدقيق الذي أدى كذلك إلى إنهيار أكبر واحدة من كبريات شركات التدقيق في العالم وهي شركة آرتر أندرسون عام 2002 ، لفشلها في التدقيق وتحقيق جودة التدقيق . رافقت هذه الفضائح تغييرات جذرية وإصلاحات شاملة ، ووضع في القسم 103 قانونا تضمن إختصاص المجلس الإشرافي PCAOB بإصدار معايير التدقيق ومعايير الرقابة على جودة وأداب السلوك المهني المستخدمة من قبل المكاتب المسجلة في المجلس ، ويقوم المجلس بإصدار المعايير الضرورية تبعا لإحتياجات مكتب التدقيق .

أما القسم 104 فبين ما يلي :

- يعمل المجلس على فحص مكاتب التدقيق سنويا المسجلة به التي تقوم بتدقيق أكثر من 100 مؤسسة عامة ومدرجة في البورصة ، ومراقبة وفحص المكاتب الاقل خلال كل ثلاث سنوات .
- تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية لمكتب التدقيق وأدوات الإتصال .
- إختبار إجراءات نظام رقابة الجودة وكفاية الإشراف .
- كتابة تقرير المراقبة والفحص وبعثه إلى منظمة الاوراق المالية SEC .

يعد قانون SOX لب الريادة الرقابية على مكاتب التدقيق الدولية ، والذي يلزم كل مؤسسة إصلاح موقف إستقلالية موقفها ، كما أجبرت الرئيس التنفيذي التوقيع على البيانات المالية والحصول على آراء فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، وأن تتوفر المؤسسة على قسم التدقيق الداخلي يفحص من طرف مدقق خارجي . ساهمت هذه التدابير من تغيير طريقة عمل مكاتب التدقيق والرفع من جودة أدائها والتقليل من الإخفاقات المهنية (القادر، ضيافي، وبوسالم ، 2021، الصفحات 85-86-87).

6-3- الإتحاد الأوروبي :

عقب الصعوبات التي واجهها الواقع الإقتصادي والمحاسبي في دول الإتحاد الأوروبي والحاجة إلى آراء مهنية محايدة في مجال التدقيق والمحاسبة ، تأسس الإتحاد الأوروبي المالي للخبراء المحاسبين والإقتصاديين ، حيث يضم الإتحاد لجان مختصة أوكلت لها مهام دراسة هذه الصعوبات ، إلا أن هذه العقبات لم يتمكن الإتحاد الأوروبي المالي للخبراء المحاسبين والإقتصاديين من حلها فاستبدل سنة 1986 بالفدرالية الأوروبية للخبراء المحاسبين FEE

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

المتخصصة في دراسة كل ما يتعلق بالمحاسبة والتدقيق ، وأصدرت الفدرالية عشرين (20) معيار حول تطبيقات التدقيق من خلال لجنة توصية تدقيق الحسابات .

تركت المنظمات المنبثقة عن الفدرالية الأوروبية للخبراء المحاسبين الحرية لدول الأعضاء بمدى الالتزام بالمعايير التي أصدرتها مما سمح للمدققين لتلك الدول وأعطى لهم المجال إلى الرجوع إلى هذا المعايير في حالة عدم كفاية المعايير المحلية وذلك من أجل محاولة تنسيق العمل المهني للتدقيق بين دول الإتحاد الأوروبي ، إلا أن إختلاف القوانين والأنظمة وطبيعة ظروف العمل جال دون إيجاد ذلك التوافق المرجو ، مما دعى لإجراء تعديلات لتحقيق التناسق مع توجهات الإتحاد . دعت الفدرالية ممارسي المهنة إلى الإلتزام بالمعايير والسياسات المتبعة في عملية التدقيق حسب خاصية نشاط كل شركة خاضعة للتدقيق (دحمان ولباز، 2023) .

6-4- الجهود الجزائرية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي :

مع الإتجاه الدولي المتزايد في تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA أو التوافق معها ، عملت الجزائر كغيرها من الدول من أجل تطوير مهنة التدقيق والرفع من جودتها وذلك بإصدار القانون 10-01 السالف الذكر والمراسيم التنفيذية له . ثم جاءت بعدها مرحلة بداية تبني المعايير الدولية للتدقيق وتجسد ذلك جليا في إصدار المجلس الوطني للمحاسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي أشرنا إليها وكان ذلك بداية من سنة 2016 وإلى غاية سنة 2018 والبالغ عددها لحد الآن 16 معيار .

و يمكن القول أن الإهتمام بجودة التدقيق من طرف المشرعين أو من طرف المنظمات المهنية أثرت بشكل مباشر على مهنة التدقيق من خلال القوانين واللوائح التنظيمية والمراسيم التنفيذية والمعايير المهنية ، وهذا من خلال الإيمان بالدور المهم الذي تقوم به مهنة التدقيق الذي يعتبر أهم آلية من الآليات الخارجية التي تضي المصادقية والموثوقية في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات محل التدقيق ، والتي تعتبر الوعاء الأهم للمعلومات المالية التي تعتمد عليها الجهات المستخدمة من أجل إتخاذ القرارات الصائبة (برودي ومراكشي، 2019).

4-7- التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي لضمان جودة التدقيق :

حدد معهد المدققين الداخليين مفهوم التدقيق الداخلي بأنه " نشاط تأمين وإستشارة مستقلة يهدف إلى إضافة قيمة المؤسسة ويساعدها على تحقيق أهدافها مما يحسن من فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة " (سعاد ورشام ، 2022) . فالتدقيق الخارجي يعتمد على جودة التدقيق الداخلي التي يتم قياسها كما يلي :

✓ قياس جودة الكفاءة والعناية المهنية اللازمة : يتمثل في خمسة عناصر هي : الخلفية التعليمية – المؤهلات العلمية – التطور المهني المستمر – خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق – الإلمام بالبرامج الحاسوبية للتدقيق .

✓ قياس جودة إستقلالية المدقق الخارجي : تتجلى في ستة عناصر أساسية هي : دوام حضور الاجتماعات – القدرة على تقييم المعلومات الضرورية – عدم ممارسة مهام أخرى غير مهمة التدقيق – عدم المشاركة في تصميم إجراءات التدقيق الداخلي – تقديم التقارير للجنة التدقيق – توفر السلطة على تعيين وعزل رئيس قسم التدقيق الداخلي .

✓ قياس جودة عمل المدقق الداخلي : ينحصر في عدة عناصر تتمثل في : تقرير التدقيق الداخلي – إستجابة الإدارة لتقرير التدقيق الداخلي – معدل الوقت المتخدم من قبل التدقيق الداخلي في تقييم المخاطر والرقابة والحوكمة لقياس ضمان جودة التدقيق .

إن من أهم ما توصلت إليه الدراسات والأبحاث في مجال التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلية لضمان جودة التدقيق ، إلى أن درجة إستقلالية المدقق الداخلي مع وجود لجنة التدقيق من أهم العوامل التي تؤثر على قرار المدقق الخارجي في الإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي ، إضافة إلى كفاءة المدقق الداخلي (سعاد ورشام ، 2022).

2- مدقق الحسابات الخارجي :

يقوم المدقق الخارجي بدور فعال غير مباشر في تحقيق أهداف المؤسسة وبقائها وإستمرارية إستغلالها في محيطها وبيئتها الإقتصادية الشديدة المنافسة . توكل مهام تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى محافظ الحسابات ، والتي يعتبر القانونون 10-01 من القوانين الأساسية المؤطرة لمهنة محافظ الحسابات إضافة إلى المراسيم التنفيذية الصادرة بعده والمتعلقة به .

2-1- تعريف المدقق الخارجي :

نجد عدة تعريفات للمدقق الخارجي إلا أن مضمونها ومعناها واحد ، من بين أهم هذه التعريفات نجد :

المدقق الخارجي شخص مهني لديه التأهيل العلمي والعملية اللازمين من أجل القيام بمهمة التدقيق الخارجي ، ويتمتع بالإستقلالية التامة عن المؤسسة محل التدقيق بحيث لا يكون موظفا أو مساهما فيها ، يقوم بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والدفاتر والعمليات المحاسبية تدقيقا إنتقاديا من أجل إعطاء الرأي الفني والمحايد عن مصداقية القوائم المالية ، وله القناعة التامة بما يلي (نجا، 2016):

- عدم تعرض أصول المؤسسة وإلتزاماتها للإهمال أو الحذف ،
- مصداقية القوائم المالية والوثائق المقدمة له ،
- عدم تعديل أو حذف في الحسابات الختامية ،
- أحقية ملكية أصول المؤسسة المدرجة في الميزانية الإفتتاحية ،
- المبالغ المطلوبة تعكس أحقيتها إلتزامات المؤسسة .

أما التعريف الذي عرف به المدقق الخارجي من طرف المشرع الجزائري فنجد :

عرف القانون التجاري المدقق الخارجي (مندوب الحسابات) في مادته رقم 715 مكرر 4 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993 كما يلي : " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني وتتمثل مهمتهم الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة ، وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها " .

أما التعريف الحديث للمدقق الخارجي (محافظ الحسابات) من قبل المشرع الجزائري نجده في :

المادة 22 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية العدد 42 الصفحة 7 " يعد محافظ الحسابات في هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به " .

يرى الباحث من التعاريف السابقة أن المدقق الخارجي شخص يتمتع بالكفاءة العلمية والمهنية ومستقل عن المؤسسة محل التدقيق مهمته تدقيق الحسابات والأنظمة المحاسبية والتعبير عن ذلك في تقرير يقدمه للجمعية العامة .

2-2- شروط ممارسة مهنة المدقق الخارجي :

حدد المشرع الجزائري في المادة 8 من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية العدد 42 الصفحة 5 شروط ممارسة مهنة المدقق الخارجي كما يلي : " لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد ، يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

- 1- أن يكون جزائري الجنسية ،
- 2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :
 - أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب ، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها ،
 - ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات ، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ،
 - ج - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد ، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة ،
- 3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ،

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- 4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ،
- 5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون ،
- 6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه .

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أ وب أعلاه ، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية ، أو المعاهد المعتمدة من طرفه .

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم .

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج أعلاه ، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني ، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي .

3-2- حالت التنافي والموانع لممارسة مهنة المدقق الخارجي :

حدد القانون 10-01 صراحة الحالات التي تمنع وتتنافى مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي كما يلي :

المادة 27 – الفقرة 2 : " لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات " .

و في الفصل التاسع (9) " حالات التنافي والموانع " من نفس القانون في مواد 64 ، 65 ، 66 ، 67 و68 نلخص حالات التنافي والموانع كما يلي :

- 1- أحد الشركاء (من مجلس الإدارة) من الأقارب الدرجة الأولى ،
- 2- زوج(ة) موظف(ة) داخل المؤسسة ،
- 3- للزوج(ة) شريك(ة) لها علاقة بالمؤسسة (علاقة تجارية) ،
- 4- إذا كان محافظ الحسابات أجير في المؤسسة منذ خمسة (5) سنوات ماضية ،
- 5- إذا كان محافظ الحسابات أجير في المؤسسة ،
- 6- ممنوع على محافظ الحسابات القبول بمهمة أخرى غير محافظ الحسابات ،
- 7- عهدة برلمانية .
- 8- عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلي المنتخبة .

4-2- مسؤوليات المدقق الخارجي :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

حدد القانون 10-01 ، مسؤوليات المدقق الخارجي في فصله التاسع "مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" كما يلي :

المادة 59 : " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج " .

المادة 60 : " يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية " .

المادة 61 : " يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب ، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه " .

و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون .

و لا يبتدأ عن مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات ، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها ، وفي حالة معارضة مخالفة ، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

المادة 62 : " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني " .

المادة 63 : " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها ، في :

- الإنذار ،
- التوبيخ ،
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر ،
- الشطب من الجدول .

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة ، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجة الأخطار والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم " .

5-2- مهام المدقق الخارجي :

حدد المشرع الجزائري في الفصل الخامس " ممارسة مهنة محافظ الحسابات " من القانون 01-10 على النحو الآتي :

المادة 23 : " يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات ،
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين والشركاء أو حاملي الحصص ،
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير ،
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة ،
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .

و تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، دون التدخل في التسيير " .

المادة 24 : " عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة ، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار " .

المادة 35 : " مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية ن يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه " .

المادة 36 : " يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العاملة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته " .

3- تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يعتبر التدقيق الخارجي عمل منهجي منظم مما يعني أن المدقق الخارجي عند تسلمه طلب تدقيق الحسابات لمؤسسة ما ، لابد عليه من دراسة عدة اعتبارات تجعله يقبل بأداء مهامه أو يرفضه ، والتي تؤثر بشكل كبير في المهمة التي يقوم بها لاحقا .

تمر مهمة التدقيق بمراحل متكاملة متوافقة فيما بينها ، ولتحقيق أهداف مهمة التدقيق الخارجي لابد من جودة المرحلة أو المراحل السابقة على الترتيب . يقوم المدقق الخارجي بإعداد خطة العمل والمراحل الضرورية لأداء مهمته وفق الجودة المطلوبة والمعايير المتعارف عليها وما نصت عليه معايير التدقيق الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ، وهذه المراحل قد تختلف من مهمة لأخرى حسب أهداف المهمة وخصائصها وحسب طبيعة المؤسسة ونشاطها (الصمد، 2018).

1-3- قبول المهمة وتعيين المدقق الخارجي :

تنص المادة 26 من القانون 10-01 على ما يلي : " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية .

تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم " .

يكون تعيين محافظ الحسابات حسب الطرق الثلاثة التالية حسب مجموعة من الأحكام الصادرة لتعيينه من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات ، كما يتم تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة (حجاج، 2016) ، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مرور ثلاث سنوات :

أ- **التعيين في العقد التأسيسي** : يتم تعيين المدقق الخارجي من طرف مؤسسي المؤسسة ويتم ذكره في العقد التأسيسي .

ب- **التعيين من طرف الجمعية العامة للمساهمين** : وهذا أثناء مزاولة المؤسسة لنشاطها .

ت- **التعيين من طرف المحكمة** : ويكون في حالة رفض المدقق تدقيق المؤسسة .

إن أول مرحلة أو خطوة يقوم بها المدقق الخارجي هي التأكد من تعيينه حسب الآجال المحددة قانونا والمهام المطلوبة (لياس، 2021).

بعد قبول المهمة وتأكد المدقق الخارجي من تعيينه وإستكمال الإجراءات الأولية وإبرام العقد والإتفاق على شروط التعيين (حسب معيار التدقيق الدولي رقم 220 " الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق " يقوم المدقق الخارجي بإرسال رسالة المهمة للمؤسسة محل التدقيق تحتوي على العناصر التالية :

- التعريف بالأطراف المتعاقدة (المدقق الخارجي – المؤسسة) .

- عرض العام للمهمة (الأهداف ونطاق العمل) .
- طبيعة المهمة ومجال تدخلات المدقق الخارجي وفقا معايير العمل المهني .
- الحاجة إلى الوصول الغير مقيد للمعلومات المحاسبية والمالية التي يريد المدقق الخارجي الحصول عليها أثناء مهامه.
- شروط مختلفة : كإحتمال تمديد المهمة (obert & mairesse, 2012) أو شروط تتعلق بالمسؤولية .

3-2- منهجية التدقيق الخارجي :

3-2-1- المهام العادية :

I- المرحلة الأولى (Interim) LA PHASE PRELIMINAIRE

تنقسم هذه المرحلة إلى مرحلتين :

1- مرحلة معرفة المؤسسة والتوجه العام للمهمة :

تتيح للمدقق الخارجي معرفة المؤسسة الفهم الكافي لنشاطها ، وأن يأخذ هذه المرحلة في الإعتبار عند التخطيط للمهمة . إن إكتساب المعرفة حول المؤسسة سيسمح للمدقق بالتوجيه الجيد لمهمته وفهم مجالاتها وأنظمتها .

من الضروري أن تكون مرحلة معرفة المؤسسة قبل جميع مراحل مهمة التدقيق الخارجي لأنها تؤدي إلى التنفيذ الجيد للمهمة ، وأحيانا تكون حتى قبول المهمة . ونظرا لكمية المعلومات التي يجب الحصول عليها تكون هذه المرحلة ذات أهمية خاصة حيث يقوم المدقق الخارجي بتكوين الملف الدائم .

إن فهم المؤسسة يسمح للمدقق الخارجي بوضع إطار مرجعي يخطط من خلاله لعملية التدقيق ويمارس حكمه المهني لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإستجابة لهذه المخاطر على مدة مهمة التدقيق الخارجي .

يجب على المدقق الخارجي في هذه المرحلة الأخذ بعين الإعتبار مجال نشاط المؤسسة وبيئتها التنظيمية بما في ذلك الطرق المحاسبية المتبعة والعوامل الخارجية الأخرى مثل الظروف الإقتصادية ، ودراسة خصائص المؤسسة ، تركيبة رأسمالها ، حوكمتها ، سياستها الإستثمارية ، تنظيمها ، طرق التمويل التي تعتمد عليها وأهداف المؤسسة والإستراتيجيات المخطط لها من أجل تحقيق هذه الأهداف (obert & mairesse, 2012).

2- مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يكون تقييم نظام الرقابة على أساس معرفة الإجراءات والإطلاع على دليل "Manuel" الرقابة الداخلية وفهم النقاط الحساسة للنظام ، وتسمع هذه المرحلة بتحديد ما يلي :

- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والإجراءات الغير كافية للنظام من أجل خفض المخاطر المحتملة إلى مستوى مقبول .

- نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية والإجراءات الفعالة الواردة في النظام والتي بوجودها تغطي كلياً أو جزئياً المخاطر المحتملة .
- إن هذا التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية ضروري من أجل فحص فعالية الإجراءات ونقاط القوة (Karim, 2023) .

يقوم المدقق الخارجي في هذه المرحلة بإجراء إختبارات الإلتزام وعند الإنتهاء من التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يعد تقريراً إبتدائياً حول نظام الرقابة الداخلية ويرفعه لمجلس الإدارة .

II- المرحلة الثانية LA PHASE FINAL :

تنقسم هذه المرحلة بدورها إلى مرحلتين :

1- مرحلة فحص الحسابات :

في هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بتدقيق حسابات المؤسسة ، فيتم إختيار العينة الإحصائية (échantillonnage) ، والهدف هو جمع القدر الكافي من الأدلة ليتمكن من إبداء الرأي حول القوائم المالية . وللقيام بذلك يمكن للمدقق إستخدام جميع الأدوات المتاحة .

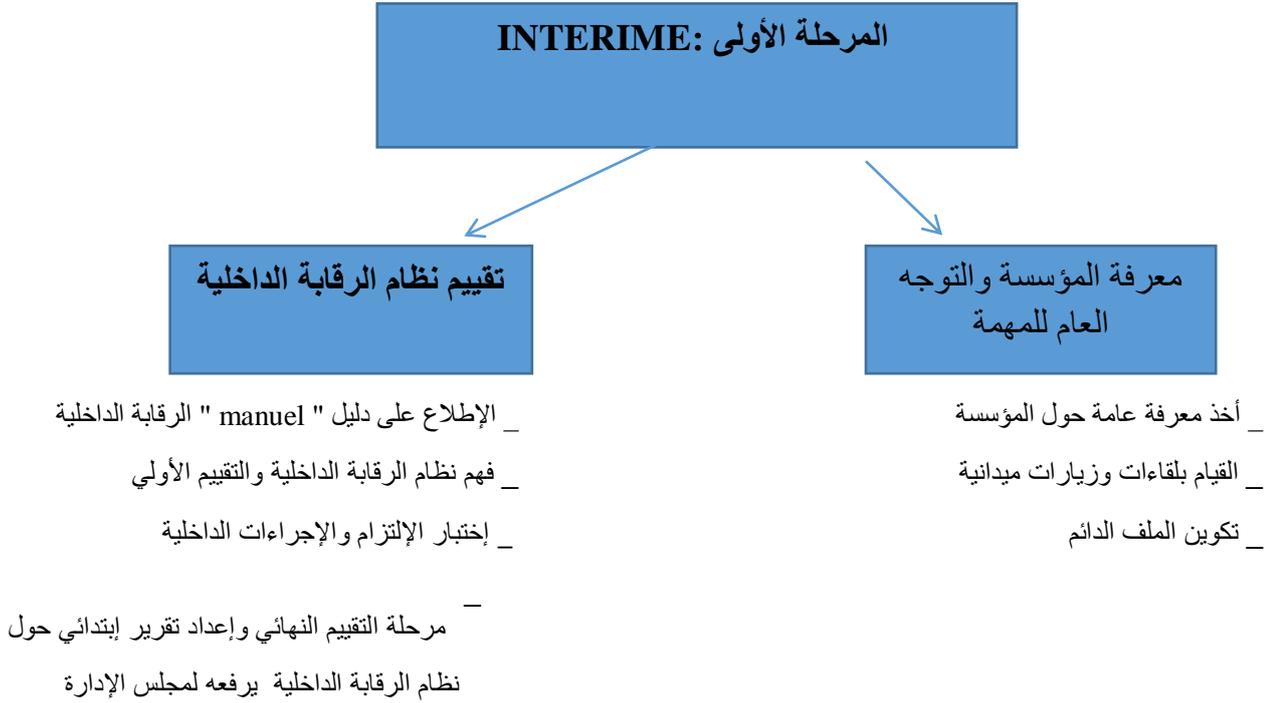
إن جمع الأدلة يتم في جميع مراحل التدقيق إلا أن المرحلة النهائية تعتبر الأكثر أهمية لأنها تشير إلى المعلومات التي يحصل عليها المدقق إلى الإستنتاجات التي يبنى عليها رأيه (Gavanou, Guttmane , Le Vourc'h, & Valin, 2006). تتكون هذه المعلومات من المستندات الداعمة والمستندات المحاسبية المستخدمة لإعداد الحسابات والتي تمكن للمدقق الخارجي من الحكم على كيفية إعداد القوائم المالية .

يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية ومراجعة الدفاتر المحاسبية والمستندات المالية .

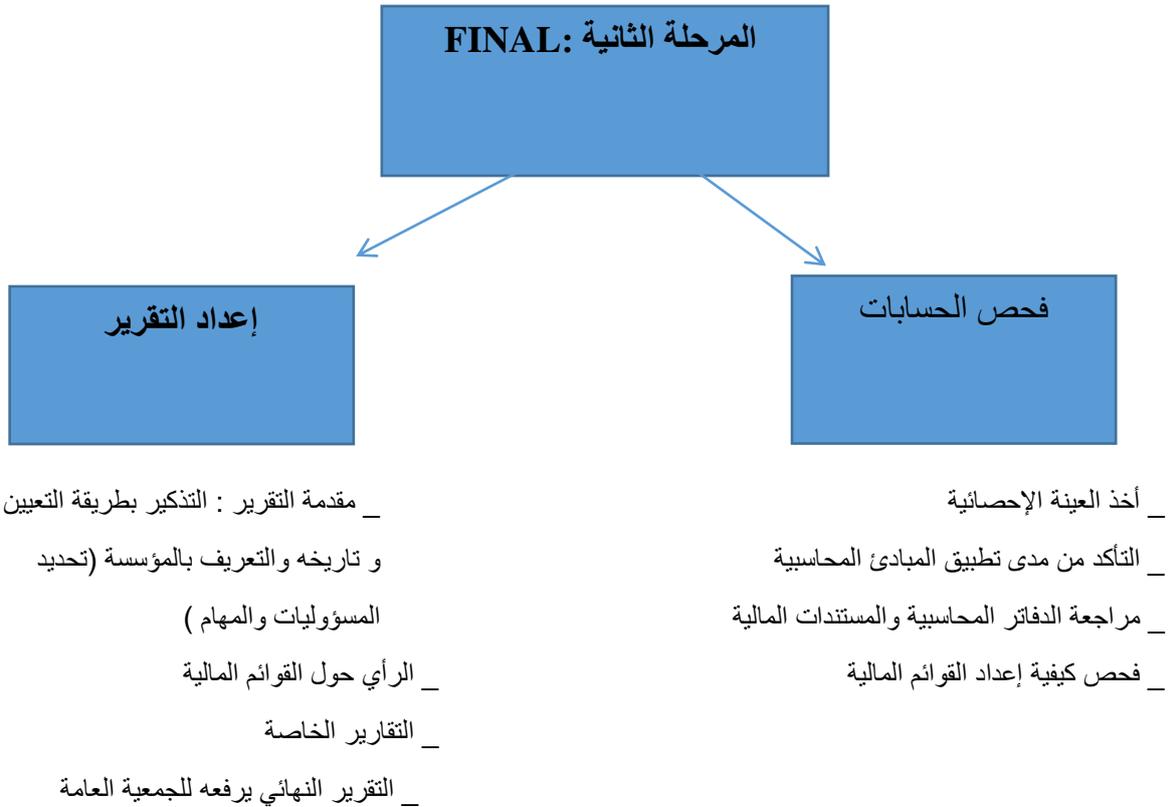
2- مرحلة إعداد التقرير :

يقوم المدقق الخارجي في هذه المرحلة بإعداد التقرير الذي يعتبر وثيقة أساسية تتيح تلخيص مهمة التدقيق وتبرير الرأي المعبر عنه بشأن القوائم المالية . يجب أن يقدم هذا التقرير إجابة مقنعة عن الأسئلة ومحالات تدخل المدقق الخارجي المحددة في خطة المهمة (MERCIER & MERLE, 2012). بعد إعداد التقرير النهائي والتعبير عن الرأي فيه عن الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية يقوم المدقق الخارجي بتقديمه إلى الجمعية العامة .

الشكل رقم (1-4) منهجية التدقيق الخارجي (المهام العادية)



المرحلة الأولى : تكوين الملف الدائم – العقد التأسيسي – السجل التجاري – قائمة المساهمين – بطاقة الضمان الإجتماعي



المرحلة الثانية : ملف الدورة (أوراق العمل)

المصدر : من إعداد الباحث إعتمادا على ماسبق

3-2-2- المهام الخاصة :

يقوم المدقق الخارجي بمهام خاصة والتي نص عليها المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 30 الصادرة في 01 جويلية 2011 في نص المادة 2 : " تتعلق تقارير محافظ الحسابات الخاصة فيما يلي :

- 1- تقرير المصادقة بتحفظ ، بدون تحفظ ، عدم المصادقة (يوجد في التقرير النهائي) ،
- 2- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة ،
- 3- تقرير حول الإتفاقيات المنظمة ،
- 4- تقرير حول أعلى خمسة (5) أجور (في حالة مؤسسة ب 300 عامل ، و 10 أجور في حالة أكثر من 300 عامل) ،
- 5- تقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للعمال ،
- 6- تقرير حول تطور النتيجة في خمسة (5) سنوات ماضية ،
- 7- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية ،
- 8- تقرير حول إستمرارية الإستغلال ،
- 9- تقرير حول حيازة الأسهم كضمان ،
- 10- تقرير حول عملية رفع رأس المال ،
- 11- تقرير حول عملية خفض رأس المال ،
- 12- تقرير حول إصدار قيم منقولة أخرى ،
- 13- تقرير يتعلق بتوزيع التسبيقات على الأرباح ،
- 14- تقرير يتعلق بتحويل الشركات ذات أسهم ،
- 15- تقرير حول الفروع والمساهمات والشركات المراقبة . "

4 – تقرير المدقق الخارجي :

لتحقيق تقرير المدقق الخارجي الأهداف الأساسية التي وجد من أجلها لابد من العناية الفائقة بما يرد فيه من مضمون ، لغته وشكله ، حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية من فهم مدلولاته بالطريقة المناسبة والسهلة .

أعطت الهيئات المهنية على غرار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والإتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من المنظمات أهمية خاصة لتقرير المدقق الخارجي وعملت على وصله بأهداف أخرى كتقليص فجوة التوقعات في مجال التدقيق ، تقليص مسؤوليات المدقق الخارجي ، وتقليل إحتمالية تعرضهم للمساءلة القانونية بسبب الفهم الغير الجيد للتقرير أو لغته . لذا فإن المنظمات المهنية المؤطرة لمهنة التدقيق عملت على إصدار معايير متعلقة بتقرير المدقق الخارجي وقامت بالعديد من التعديلات على هذه المعايير من أجل تحسين مضمون التقرير وشكله وإمكانية توصيله لنتائج عملية التدقيق بطريقة سهلة وواضحة .

أما في البيئة المحلية قامت الجزائر بإصدار معيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" الذي تضمن شرح لتقرير مدقق الحسابات .

4-1- تعريف تقرير المدقق الخارجي :

يعرف تقرير مدقق الحسابات على أنه وسيلة إتصال بين المدقق ومستعملي القوائم المالية . وهو عبارة عن وثيقة مكتوبة يوضح من خلالها المدقق ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من نتائج وأحكام حول مصداقية وعدالة القوائم المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق .

كما يعد تقرير مدقق الحسابات عن حوصلة عمله الذي يبين فيه النتائج المتوصل لها .

و يعرف تقرير مدقق الحسابات على أنه وثيقة مكتوبة تصدر من قبل شخص مهني كفي قادر على إعطاء رأي فني مستقل يهدف من خلاله إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التناسق لمدى صحة ودقة المعلومات المالية للإعتماد عليها ، وما إذا كانت القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة تعبر حقيقة عن وضعيتها ومركزها المالي (لمين وبن موسى ، 2018).

و يعرف تقرير المدقق على أنه إطار معلوماتي مالي يحتوي على العديد من المؤشرات والدلائل التي يعتمد عليها ويتم قبولها والوثوق بها وإستخدامها من أجل إتخاذ العديد من القرارات الإقتصادية من طرف العديد من مستخدمي هذه المعلومات . ويعد تقرير المدقق مدخلا ذو أهمية بالغة وقيمة لمستعملي القوائم المالية ، ووفقا لهذا فأن الهيئات الدولية والمحلية تلزم الشركات والمؤسسات التي تنشر معلوماتها وبياناتها المالية بتزويدها بتقرير التدقيق الخارجي وذلك من أجل إظهار نزاهة هذه البيانات المالية للتعبير عن النتائج التشغيلية للمؤسسة ومركزها المالي (سفيان وزعبيط، 2021).

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن تقرير المدقق الخارجي عبارة عن وثيقة يقوم بإعدادها شخص مهني مستقل عن المؤسسة التي عينته لتدقيق قوائمها المالية ، يتضمن إبداء رأيه الفني والمحاييد حول شرعية هذه القوائم من أجل إستخدامها من قبل أصحاب المصالح .

4-2- خصائص تقارير المدقق الخارجي :

يشتمل تقرير المدقق الخارجي على مجموعة من الخصائص وهذا ما أشارت إليه معايير التدقيق الدولية وجل الأبحاث والدراسات التي تناولت تقرير المدقق الخارجي . تتوضح خصائص تقرير المدقق الخارجي في ما يلي :

- **وسيلة إتصال :** إن عمل تقرير المدقق الخارجي هو تحقيق الوظيفة الثالثة من وظائف التدقيق المحاسبي والمتمثلة في الإتصال ، حيث لايمكن تحقيق أهداف التدقيق دون إيصال نتائجه للأطراف المعنية . يعتبر تقرير المدقق قناة إتصال بين المؤسسة وأصحاب المصالح ، وبين أصحاب المصالح فيما بينهم .

- **توقيت التقارير:** يجب على المدقق الخارجي أن يوصل تقريره في الظرف المناسب للإستفادة منه من طرف أصحاب المصالح ، من أجل إتخاذ القرارات الملائمة في الوقت الملائم .
- **سلامة التقارير :** تؤكد المنظمات المهنية على ضرورة عرض تقارير المدقق الخارجي بطريقة سليمة ومنظمة من حيث المضمون والشكل (الجانب اللغوي - عناصر التقرير- كيفية ترتيبها - المصطلحات المستخدمة) ، وأن تتجانس صياغة التقرير مع مستوى إستيعاب المستخدمين له ، وأن تختص بالإيجاز والإختصار من خلال تضمينها لأهم العناصر ، مع مراعاة التسلسل والترابط في عناصر وأفكار التقرير وخلوها من المصطلحات المبهمة التي تحتمل تأويلات مختلفة .
- **الصدق :** يجب توفر العناصر الواردة في تقرير المدقق الخارجي (نتائج عملية التدقيق – الملاحظات – التحفظات – التوصيات ...إلخ) مدعومة بأدلة وقرائن إثبات ، كما لا بد عليه أن يبين الإجراءات المتبعة والنتائج المتوصل إليها ، مع مراعاة عدم التحيز لطرف معين أو عنصر دون الآخر بصفة مقصودة (الصدء، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي - الجزء الثاني -، 2018، صفحة 111).

4-3- أهمية تقارير المدقق الخارجي :

تتجلى أهمية تقرير المدقق الخارجي عند الأطراف المهتمة بمهنتي التدقيق والمحاسبة لما يعطيه من تأكيدات وتعبير عن صدق القوائم المالية ، ويمكن تقديم إلى مصالح وأطراف خارجية تهتم بالوضعية المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق ، ومن هذا المنطلق نوضح مدى أهمية تقارير المدقق الخارجي بالنسبة إلى :

- **المدقق الخارجي :** يعد تقرير المدقق الخارجي مهم للغاية له ، لأنه وسيلة يوصل من خلالها رأيه الفني حول القوائم المالية ، ومؤشر ودليل على أن المدقق الخارجي قام بمهمة التدقيق وفق للمعايير التدقيق الدولية من ناحية ، ومؤشر على نجاح هذه المهمة من ناحية أخرى .
- كما أن تقرير المدقق الخارجي يوجه بالدرجة الأولى للمساهمين لذا يعد أداة لإشباع طلبهم على خدمات التدقيق الخارجي ، ويهم المدقق الخارجي ردة فعل أصحاب المصالح كآلية للتغذية العكسية (الإستفادة منها بهدف تطوير التقرير مستقبلا) .
- **المتعاملين الإقتصاديين :** يعتبر تقرير المدقق الخارجي ذو أهمية بالنسبة للمتعاملين الإقتصاديين حيث يقدم لهم قيمة مضافة من المعلومات حول الوضعية المالية وصدق

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

المركز المالي للمؤسسة ، إذ يعد تقرير المدقق الخارجي بمثابة إعتقاد وثقة توضع في أيدي صناع القرار داخل المؤسسات الإقتصادية .

● إدارة المؤسسة : تهتم إدارة المؤسسة والقائمين على الحوكمة بتقرير المدقق الخارجي وذلك لعدة أسباب نوضحها في :

- تقرير المدقق الخارجي دليل على أن المؤسسة قامت بإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- يعبر تقرير المدقق الخارجي على المسؤولية القانونية للمؤسسة لإعدادها القوائم المالية .
- يؤكد تقرير المدقق الخارجي على مدى عدالة القوائم المالية وصدقها وخلوها من التحريفات الجوهرية (ياسين وبوعريوة ، 2023) .

4-4- أنواع تقارير المدقق الخارجي :

تنقسم تقارير المدقق الخارجي إلى عدة أنواع حسب الزاوية التي ينظر لها :

1- من حيث درجة الإلزام :

تنقسم تقارير المدقق الخارجي من حيث درجة الإلتزام إلى نوعين هما أ

أ- التقارير الخاصة **Special Reports** :

تتصف هذه التقارير بأنها غير دورية أي لا تتسم بال تكرار المنتظم ، فالغرض من إعدادها خاض وحسب الأحوال والظروف ، كما يغلب عليها الطابع الإستشاري بهدف المساعدة في إتخاذ القرار في موضوع معين كتقرير تقييم شهرة المحل أو تقرير تدقيق الكوارث الطبيعية والخسائر . يتم في التقارير الخاصة جمع المعلومات والبيانات من مصادر متعددة ومختلفة وهذه تتأثر وتؤثر في غيرها وتربطها ببعضها علاقات متينة (عثمان، 1999، صفحة 106).

ب- التقارير العامة **Public Reports** :

التقارير العامة هي التي يعدها المدقق الخارجي تماشيا مع نصوص القوانين والتشريعات وتسمى أيضا تقارير الميزانية .

2- من حيث محتويات التقرير :

ينقسم هذا النوع من التقارير إلى :

أ- تقارير مختصرة **Short-Form Reports** :

يتكون هذا النوع من التقارير إلى جزئين هما : جزء خاص بفقرة مجال التدقيق ويبين من خلالها المدقق عملية التدقيق والهدف منها ، والجزء الثاني يتضمن رأي المدقق الفني والمحايد حول القوائم المالية ودفاتر المؤسسة ونتيجة أعمالها خلال الدورة المالية محل التدقيق .

ب- التقارير المطولة **Long-Form Reports** :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يتم إعداد هذه التقارير لمهمات خاصة وتقدم إلى إدارة المؤسسة بحيث تتضمن شرحاً مفصلاً لعملية التدقيق التي لم ترد في التقارير المختصرة ومن أشهر الأمثلة على هذه التقارير التي تخص التوصيات أو الأخطاء المكتشفة من طرف المدقق الخارجي أو توصيات تطوير نظام الرقابة الداخلية أو النظام المحاسبي (المطارنة، 2006).

3- من حيث إبداء الرأي :

ينقسم هذا النوع من التقارير إلى :

أ- الرأي غير المتحفظ (المطلق) **Unqualified Opinion** :

يكون هذا التقرير عندما يتأكد المدقق الخارجي أن القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأنها تعبر بكل صدق عن المركز المالي للمؤسسة .

ب- الرأي المتحفظ **Qualified Opinion** :

يقوم المدقق الخارجي بالتعبير عن الرأي بتحفظ عندما :

- بعد حصوله على أدلة التدقيق الملائمة والكافية ، أن التحريفات تكون هامة ولكنها ليست واسعة النطاق بالنسبة للقوائم المالية .

- لا يحصل المدقق الخارجي على أدلة التدقيق الملائمة والكافية لإبداء رايه ، إلا أن الآثار الممكنة للتحريفات ليست واسعة النطاق لكنها يمكن أن تكون هامة . والآثار الواسعة النطاق هي التي تكون في رأي المدقق الخارجي :

1- لا تقتصر على حسابات أو عناصر محددة في القوائم المالية . أو ،

2- إذا إقتصرت على حسابات أو عناصر محددة في القوائم المالية تكون ممثلة لجزء

هام من القوائم المالية . أو ،

3- بما يتعلق بالإفصاحات الأساسية لتسهيل فهم الأطراف ذات المصالح للقوائم المالية .

ت- الرأي السلبي (المعكس) **Adverse Opinion** :

يقوم المدقق الخارجي بالتعبير عن الرأي السلبي عندما يستنتج بعد حصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة أن التحريفات المكتشفة خلال مهمة التدقيق واسعة النطاق بالنسبة للقوائم المالية .

ث – الإمتناع عن إبداء الرأي **Disclaimer of opinion** :

يمتنع المدقق الخارجي عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والضرورية لتكوين رأيه حول القوائم المالية ، ويستنتج من خلالها أن التحريفات لها تأثير كبير وواسع النطاق على القوائم المالية وأن هذه الأخيرة لا تعبر في فحواها عن المركز المالي العادل والصحيح للمؤسسة الإقتصادية (القادر ق.، 2016).

4-5- محتوى تقرير المدقق الخارجي :

يتضمن تقرير المدقق الخارجي العام عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية :

- إسم وعنوان المدقق الخارجي ورقم إعماده ورقم التسجيل في الجدول .
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات للمؤسسة ، يتم تحديده بوضوح ، وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق .

ينقسم هذا التقرير إلى قسمين :

- القسم الأول : التقرير العام للتعبير عن الرأي .
- القسم الثاني : المراجعات والمعلومات الخاصة (الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي - الجزء الثاني -، 2018، صفحة 113).

● التقرير العام للتعبير عن الرأي

- مقدمة :

- في مقدمة التقرير يقوم المدقق الخارجي ب :
- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه .
- التعريف بالمؤسسة المعنية .
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية .
- الإشارة إلى أن القوائم المالية تم وقفها من قبل الجهاز المؤهل في المؤسسة .
- التذكير بمسؤولية المسيرين في المؤسسة عند إقفال القوائم المالية .
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية .
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغييرات رأس المال والملاحق عند الحاجة لها .

● الرأي حول القوائم المالية :

- يقوم المدقق الخارجي في هذا الجزء ب :
- الإشارة إلى طبيعة وأهداف مهمة التدقيق الخارجي ، مع إبراز الأعمال التي قام بها وأنها تمت طبقاً لمعايير المهنة ، وأنها تشكل أساس منطقي للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية والقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق .
- التعبير عن رأيه حول القوائم المالية والحسابات السنوية والذي يكون حسب الحالة إما رأي بالقبول ، رأي بتحفظ أو رأي بالرفض .

● فقرة الملاحظات :

يحتوي التقرير العام للتعبير عن الرأي للمدقق الخارجي في فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ملاحظات الهدف منها جلب إنتباه القارئ لنقطة أو عدة نقاط تتعلق

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية ويلزم محافظ الحسابات بتدوين الملاحظات المناسبة (القادر ق.)، (2016، صفحة 64).

• المراجعات والمعلومات الخاصة :

يتضمن هذا الجزء حول الفقرات الثلاث المنفصلة :

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة .
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية .
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها (الصدء، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي - الجزء الثاني -، 2018، صفحة 118).

المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر المدقق الخارجي طرفا حياديا يعمل على إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وشرعية حسابات المؤسسة ، ومن هذا المنطلق فإنه يعتمد بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية ومدى الإلتزام بالإجراءات الواردة فيه .

تقوم المؤسسة بتصميم نظام الرقابة الداخلية المتضمن لمجموعة من الوظائف المالية ، المحاسبية ، الإدارية والتنظيمية ، من أجل ضمان السير الجيد لعمل مختلف الوظائف بداخل المؤسسة والتقيد الفعلي بالإجراءات الموضوعية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة .

سنتطرق في هذا المبحث إلى :

- التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق ،
- الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية ،
- علاقة نظام الرقابة الداخلية بالتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي .

المطلب الأول : التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق :

يقوم كل من قسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق بتصميم نظام الرقابة الداخلية وإعداد برامجه وخططه طبقا لنشاط المؤسسة وفقا لإستراتيجية محكمة معدة لتحقيق أهداف المؤسسة يلتزم بها جميع الأطراف مع تحديد مسؤولية كل طرف فيها ومتابعة تنفيذها والإلتزام بها وهذا ما يسمى نظام الرقابة الداخلية .

1- عموميات حول التدقيق الداخلي :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

إن وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسة والتي باتت الحاجة الملحة لوجود قسم التدقيق الداخلي لمراقبة الوظائف الأخرى ومدى تقيدها بالسياسات والإجراءات التي تم تصميمها ومدى تطبيق توصيات قسم التدقيق الداخلي .

و لقد مر التدقيق الداخلي بعدة مراحل منذ بداية ظهوره مع سنة 1940 وظهور الشركات الكبرى وزيادة الحاجة على خدمات التدقيق الداخلي التي فاقت تدقيق المعلومات والبيانات المالية . والجدول التالي يبين لنا مراحل تطور التدقيق الداخلي وتطور أهدافه .

الجدول رقم (1-10) : مراحل تطور التدقيق الداخلي

| الفترة الزمنية | أهداف التدقيق الداخلي | نوع التدقيق | دور الرقابة الداخلية |
|----------------|--|---------------|---|
| قبل سنة 1940 | _ تحديد عدالة وصحة المركز المالي _ إكتشاف الأخطاء والتلاعبات | تدقيق إختياري | بداية الإهتمام |
| 1941-1950 | _ تحديد طبيعة وأهداف التدقيق الداخلي _ مسؤولية وإستقلالية التدقيق الداخلي _ هدف التدقيق تحسين العمليات | تدقيق مستمر | تزايد الإهتمام كونه جزء من نظام الرقابة |
| 1950-1960 | _ التركيز على الفعالية ، الفحص والتقييم المستمر لعمل المؤسسة | تدقيق مستمر | إهتمام قوي كونه جزء من الرقابة الداخلية |
| 1960-1970 | _ تدقيق سلامة الإدخال لسجلات المؤسسة _ التمييز بين أهداف التدقيق الداخلي | تدقيق مستمر | إهتمام قوي كونه جزء من الرقابة الداخلية |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | | | |
|--|-------------------|--|-------------------|
| | | للمؤسسات الكبيرة والصغيرة ، لايتعلق مباشرة بالأمر المالية | |
| إهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية | تدقيق مستمر | _ التحقق من سلامة ودقة الإدخال لسجلات المؤسسة _ التحقق من الملكية والوحدة الاقتصادية للموجودات المختلفة | 1980-1970 |
| إهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية | تدقيق مستمر وشامل | توسيع عمل التدقيق ليشمل جميع العمليات المالية والغير مالية | 1990-1980 |
| إهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية | تدقيق مستمر وشامل | تطوير عمل التدقيق الداخلي من خلال الإستقلالية وتقديم خدمات إستشارية لتحسين أداء المؤسسة | 2000-1990 |
| أصبح التدقيق الداخلي قسم أو دائرة من نظام الرقابة الداخلية | تدقيق مستمر وشامل | _ تحسين وتقييم فاعلية عملية الرقابة لإضافة قيمة عن طريق الإعتماد على مدخل منهجي منظم للتقييم لمساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها _ تقييم وتحسين أداء المخاطر وتقييم الحوكمة والرقابة | 2000- إلى حد الآن |

المصدر: زهرة عباس ، نجوى بن عويدة ، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات ، مجلة بحوث متقدمة في الإقتصاد وإستراتيجيات الأعمال ، المجلد 3 ، العدد 1 ، سنة 2022 ، الصفحة 15 .

1-1- تعريف التدقيق الداخلي :

تعدد تعريفات التدقيق الداخلي حسب التطور التاريخي لهذه المهنة ، ومن أهم التعريفات الحديثة لوظيفة التدقيق الداخلي ما يلي :

التدقيق الداخلي عبارة عن تصميم نشاط مستقل موضوعي ، إستشاري وتأكدي ، يخلق للمؤسسة قيمة مضافة ويعمل على تحسين عملياتها ، ويساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال منهجية منضبطة ، كما يقوم بالعمل على تحسين الفعالية وإدارة المخاطر ، والقيام بمهام الرقابة والحوكمة (Aljaaidi, 2019).

كما عرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تقييم مدمجة في المؤسسة تمارس مهامها بشكل مستقل تماما عن الوظائف المالية والإدارية مهمات تقييم نظام الرقابة الداخلية . والتدقيق الداخلي عبارة عن نظام داخلي للمؤسسة يهدف إلى :

- تقييم دقة المعلومات المحاسبية ،
- ضمان الأمن المادي والمحاسبي للعمليات ،
- ضمان سلامة أصول المؤسسة ،
- الحكم على فعالية نظم المعلومات (Mounia & Debbi , 2020).

و عرف التدقيق الداخلي بأنه عملية منهجية وموضوعية لتقييم الوضعية الحالية لأعمال المؤسسة ونشاطها وعملياتها المالية وممارسة الرقابة وفقا لمعايير محددة ، والإبلاغ عن النتائج للأطراف المعنية وتقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات (Aja, Kechad Rabah, & Colot , 2021).

يرى الباحث من خلال التعريف السابقة أن التدقيق الداخلي وظيفة مهمة داخل المؤسسة تتمتع بالإستقلالية عن الوظائف الأخرى ، تقوم بمراقبة وتقييم عمل مختلف أقسام ووظائف المؤسسة ومدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وضمان إستمراريتها .

1-2- خصائص التدقيق الداخلي :

تحدد خصائص التدقيق الداخلي في ما يلي (عباس وبن عويدة ، 2022):

- **التدقيق الداخلي نشاط مستقل :** أي أن المدقق الداخلي يتمتع بالإستقلالية التامة أثناء ممارسة مهنته المهنية وبكل حرية وبعيدا عن أية ضغوطات تعيق عمله ، والإفصاح المجال له من أجل إكمال عملية التدقيق وإعداد التقرير وإيصاله للأطراف المعنية بدون أية قيود .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- **التدقيق الداخلي عبارة عن تأكيد موضوعي** : أي التأكيد الموضوعي لأدلة الإثبات من أجل توفير تقويم فعال لإدارة الرقابة والمخاطر والحوكمة والأداء والالتزام بالسياسات والإجراءات داخل المؤسسة ، وعدم الخضوع لأية تنازلات تؤثر في جودة التدقيق الداخلي .
 - **التدقيق الداخلي ذو طبيعة إستشارية** : أي الخدمات وتوضيح الإستفسارات التي يمنحها للجهات المتعاملة مع المؤسسة ونشاطها مما يسمح باستمرار إستغلالها وبقائها .
 - **التدقيق الداخلي له قيمة مضافة** : أي أن التدقيق الداخلي يحسن من الفرص المتاحة أمام المؤسسة لتحقيق أهدافها وتحسين عملياتها التشغيلية ، أو تقليل درجة التعرض للمخاطر عن طريق التدقيق المستمر .
 - **إدارة المخاطر** : يتم قياس المخاطر بتوقع درجة احتمال حدوثه والنتائج المترتبة عنه ، ومدى إمكانية وقوع خطر له تأثير مباشر في تحقيق أهداف المؤسسة .
- و من ناحية أخرى فإن المدققين الداخليين يقومون بمهامهم خدمة لمصالح مؤسساتهم ومن أهم ما يقدمون من مهام :

● **خدمات التأكيد** : أي أن مهمة التأكيد يحددها المدقق الداخلي بمشاركة المؤسسة والمستخدم ،

● **خدمات إستشارية** : أي التوصيات والتوجيهات التي يقدمها المدقق الداخلي مما يوجب عالية المحافظة على الموضوعية والمسؤولية الإدارية عند تقديمها .

3-1- أهداف التدقيق الداخلي :

يعد تحقيق أهداف المؤسسة أهم ما وجد من أجلها قسم التدقيق الداخلي ، فهو المسؤول عن مراجعة وفحص العمليات الإدارية والمالية ومساعدة الإدارة العليا في بلوغ أهدافها المسطرة . والهدف الأسمى الذي يهدف قسم التدقيق لتحقيقه هو تعظيم الربح ورفع قيمة المؤسسة . تنقسم أهداف التدقيق الداخلي إلى هدفين رئيسيين هما :

- **هدف الحماية** : ويعني في مجمله المحافظة على أصول المؤسسة وممتلكاتها ، المحافظة على السياسات والإجراءات المحاسبية والمالية والخطط المتعددة والدفاتر والملفات والسجلات والوثائق الرسمية .
- **هدف التطوير** : يتمثل هذا الهدف في تحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية كون أن التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة إستشارية وإسترشادية التي تضع الحلول وتقديم الإقتراحات الضرورية لإدارة المؤسسة وتزويدها بالمعلومات اللازمة في وقتها المناسب لإتخاذ الإجراءات الوقائية .

كما للتدقيق الداخلي أهدافا ثانوية تتحدد في :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- حماية جميع ممتلكات المؤسسة من الإهمال والسرقة والضياع وسوء إستعمالها ،
- إعطاء الدقة والثقة في البيانات المحاسبية التي تحتويها حسابات والمؤسسة ،
- المساهمة في الرفع من الكفاءة التشغيلية والإدارية للمؤسسة ،
- السهر على إلزام الموظفين بالعمل وفق الإجراءات والسياسات الموضوعية ،
- العمل على السير تبعاً لما هو مخطط له ،

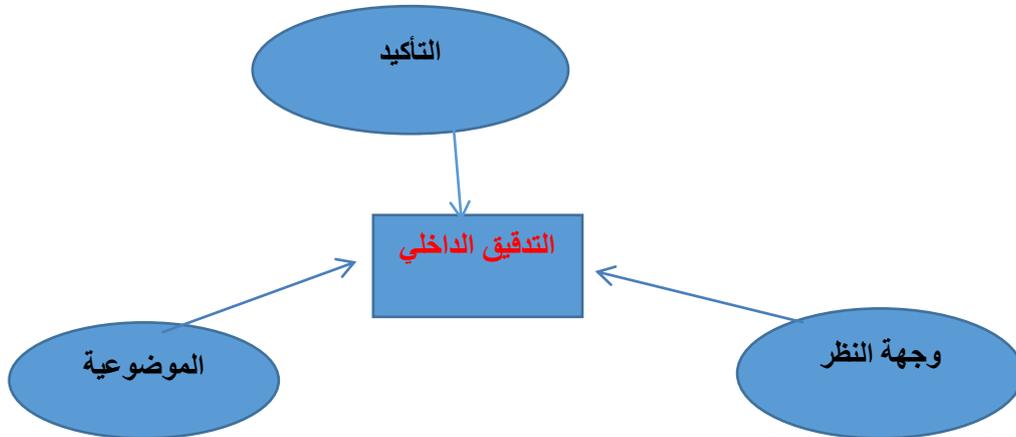
و قام المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين بإصدار معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي والتي حددت الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي المتمثل في مساعدة موظفي المؤسسة في القيام بعملهم بجودة عالية من خلال تقديم التوجيهات والتوصيات من خلال مراجعة وتقييم أعمالهم ، إضافة إلى :

- رفع قيمة المنظمة وتحسين العمليات عن طريق المساهمة في التخطيط للإستراتيجيات المستقبلية وتزويد الغدارة بالمعلومات الضرورية ،
- تحسين وتقويم فاعلية إدارة المخاطر ،
- تحسين وتقويم فاعلية الرقابة ،
- تحسين وتقويم فاعلية توجيه أنشطة المؤسسة ومراقبتها (حديدي، 2016).

1-4- أهمية التدقيق الداخلي :

تعتمد المؤسسة في إعداد سياساتها على وظيفة التدقيق الداخلي من أجل بلوغ أهدافها مما يستوجب على هذه الوظيفة إثبات أهميتها ودورها الفعال لأصحاب المصالح من أجل ضمان نجاحها وإستدامتها . من هذا المنطلق قام معهد المدققين الداخليين IIA في عام 2008 بإنشاء مجموعة عمل " كانت مهمتها تصور وتطوير تفسير واضح وموجز للقيمة المقترحة من طرف وظيفة التدقيق الداخلي " ، وفي سنة 2010 وافقت إدارة المعهد IIA على هذه الإستنتاجات لمجموعة العمل والموضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (1-5) : القيمة المقترحة من طرف التدقيق الداخلي



الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

المصدر: بولفراخ سارة ، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات – (أطروحة دكتوراه) – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف 1 ، سنة 2023 الصفحة 11 .

الشكل السابق يبين لنا أهمية قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة والقيمة المضافة التي يقدمها والمتمثلة أساسا في التأكيد على الحوكمة وإدارة المخاطر وتفعيل آليات الرقابة مما يساعد في بلوغ الأهداف المتعلقة بالخطط المستقبلية ، العمليات ، الإمتثال والإفصاح .

و تتضح القيمة المضافة أيضا في وجهة النظر عن طريق تقديم التقييمات والتحليلات والتحفيزات ، أي أن موظفي قسم التدقيق الداخلي يعملون على التحفيز من أجل تحسين الكفاءة والفعالية داخل المؤسسة ، وتقديم التوصيات إستنادا على تحليل المعطيات وتقييمها من أجل تصحيحها .

أما الموضوعية تتجلى قيمتها المضافة وأهميتها في التحلي بالإستقلالية والنزاهة والمسائلة ، أي أن قسم التدقيق الداخلي يقوم بتوفير مصدر ثقة لإدارة المؤسسة والإدارة العليل ويعد أساس الإستشارة ويرفع من درجة الإعتماد على نتائج أعماله .

كما تكمن أهمية التدقيق الداخلي في مساعدة موارد المؤسسة البشرية على إختلاف وظائفهم في تحديد المسؤوليات ، فحسب معهد المدققين الداخليين IAA فإن مهمة التدقيق الداخلي تتمثل في " تعزيز وحماية قيمة المؤسسة من خلال تقديم التأكيد والمشورة والبصيرة ، الموضوعية المستندة على المخاطر ، لأصحاب المصلحة " (سارة ب.، 2023).

1-5- معايير التدقيق الداخلي :

عرف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي على أنها : " أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال . من خلال تحديدها للأسس والمبادئ الإرشادية لما يجب أن تكون عليه ممارسات التدقيق الداخلي . وتوفيرها إطارا لإنجاز وتعزيز أنشطته ووضع أسس تقييم أدائه " (العايب، 2016).

تعد معايير التدقيق الداخلي الإطار المنظم لممارسة مهنة التدقيق الداخلي والإلتزام بها يعد الأساس في عملية تقييم أداء أجهزة التدقيق الداخلي . وتنحصر إيجابيات معايير التدقيق الداخلي بإعتبارها أداة يستعان بها في تدقيق القوائم المالية ومختلف البيانات المتعددة على مستوى المؤسسات على إختلاف أنواعها وأهدافها وأحجامها .

تعتبر معايير التدقيق الداخلي مهمة جدا بالنسبة للمدققين الداخليين ، حيث تتمثل الأهداف التي يجب تحقيقها في ما يلي :

- تحديد المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة مهمة التدقيق الداخلي ،

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- توفير إطار عمل لأداء وتعزيز مجموعة واسعة من القيمة المضافة لوظيفة التدقيق الداخلي ،
- وضع الأسس لتقييم عمل قسم التدقيق الداخلي ،
- تعزيز العمليات التنظيمية والعمليات التشغيلية ، (Essedik & Kidaouene , 2016).

قام المعهد الدولي للمدققين الداخليين بتصنيف هذه المعايير إلى ثلاثة أصناف وهي :

- معايير الصفات : تتعلق بخصائص المؤسسات والمدققين وأجهزة التدقيق الداخلي .
- معايير الأداء : تقوم بوصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتوفر معايير الجودة التي عن طريقها يقاس ويقيم أداء التدقيق الداخلي .
- معايير التنفيذ : وهي المعايير التي تنفذ في المهام والوظائف والأنشطة الإستشارية التي يقوم بها قسم التدقيق الداخلي .

تتفرع معايير التدقيق الداخلي بأقسامها الثلاثة كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (1-11) : ملخص لمعايير التدقيق الداخلي

| رقم المعيار | إسم المعيار |
|----------------------|---|
| معايير الخواص | مرقمة من 1000 إلى 1300 وتختص هذه المعايير بالصفات الخاصة بالمؤسسات وممارسي مهنة التدقيق الداخلي . |
| من 1000 إلى 1010 | _ تتعلق بوثيقة التدقيق (ميثاق التدقيق) وتشمل الأهداف والمسؤوليات والصلاحيات. |
| من 1100 إلى 1130 | _ تتعلق بموقع دائرة التدقيق على الهيكل التنظيمي وموضوعية المدققين . |
| من 1200 إلى 1230 | و التي تتعلق بالبراعة المهنية المطلوبة من المدققين الداخليين لتقديم أعمالهم بخبرة وكفاءة ومهنية عالية . |
| من 1300 إلى 1320 | _ تخص هذه المعايير الرقابة على جودة التدقيق الداخلي . |
| معايير الأداء | مرقمة من 2000 إلى 2600 ، وتصف هذه المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلة وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أداء التدقيق الداخلي . |
| من 2000 إلى 2060 | _ تتعلق بإدارة نشاط التدقيق من خلال إعداد الخطة السنوية المبنية على أساس تقييم المخاطر . |
| | _ تخص طبيعة العمل وذلك من خلال فحص وتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية . |

| | |
|---|------------------|
| <p>تتعلق بتخطيط مهمة التدقيق وإعداد برنامج التدقيق والذي يحتوي على أهداف نطاق المهمة .</p> | من 2100 إلى 2130 |
| <p>تتعلق بتنفيذ المهمة من خلال تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة .</p> | من 2200 إلى 2240 |
| <p>وتخص إيصال النتائج ، أي التقارير (مخرجات مهمة التدقيق الداخلي) .</p> | من 2300 إلى 2340 |
| <p>تتعلق بتوضيح قبول الإدارة عدم تنفيذ عدد من توصيات المدققين الداخليين (قبول درجة الخطر) .</p> | من 2400 إلى 2440 |
| | 2500 |
| | 2600 |

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على عدة مراجع

من خلال دراسة وتحليل معايير التدقيق الداخلي تبين لنا أن مهنة التدقيق الداخلي قد تطورت كما أنها حظيت بدور بالغ الأهمية على مستوى مختلف المؤسسات سواء كانت إقتصادية أو عمومية أو غير هادفة للربح أو مؤسسات إنتاجية .

فضلا عن ذلك فإن مهنة التدقيق الداخلي باتت تهتم بمسؤولية واسعة إتجاه المؤسسة ذاتها وأصحاب المصالح بها ، وبتقديم وظيفة التدقيق الداخلي الخدمات الإستشارية للمؤسسة فإنها تساهم إسهاما كبيرا في تحسين التحكم المؤسسي .

و علاوة عن ذلك فإن المعلومات المقدمة من طرف موظفي قسم التدقيق الداخلي تساعد متخذي القرار داخل المؤسسة وخارجها ، وهو ما يؤدي إلى الإستخدام الفعال والكفئ للموارد التنظيمية النادرة للمؤسسة (جمعة، التدقيق الداخلي والحوكمي ، 2011، صفحة 53).

2- لجنة التدقيق :

تتيح لجنة التدقيق تعزيز المراقبة المستمرة لعملية إعداد المعلومات المالية والرقابة القانونية ، وتهدف هذه الهيئة إلى منع أي تأثير غير طبيعي محتمل من جانب الإدارة التنفيذية . يجب أن تضم لجنة التدقيق أعضاء غير تنفيذيين (مدراء غير تنفيذيين) أو هيئات إدارية أو أعضاء مجلس الإشراف للجهة الخاضعة للتدقيق . ويجب أن يكون أحد الأعضاء على الأقل لديهم الكفاءة في مجال المحاسبة والتدقيق المالي . حسب مشروع التوجيه الأوروبي فإن لجنة التدقيق تعمل على ضمان :

- مراقبة عملية إعداد المعلومات المالية ،
- مراقبة فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وقسم التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في المؤسسة ،
- الإشراف على التدقيق القانوني ، بما في ذلك إستقلالية المدقق (القانوني) الخارجي أو شركة التدقيق ، أي بمعنى إقتراح تعيين المدقق الخارجي الذي تراه لجنة التدقيق كفئاً ومناسبا لمهمة التدقيق الخارجي (Hamzaoui, Audit gestion des risques d'entreprise et controle interne ; normes isa 200 , 315 , 330 et 500)

2-1- نشأة لجنة التدقيق :

كانت بداية فكرة إنشاء لجنة التدقيق في الوم.أ بعد النكسات المالية الناجمة عن التحريفات والتلاعب في التقارير المالية لمؤسسة Robbin&Mckesson ، التي أدت إلى قيام بورصة نيويورك NYSE ولجنة تداول الأوراق المالية SEC بالتأكيد على ضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه ، والهدف من وراء ذلك زيادة درجة إستقلاليته في إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة .

كما أدت العديد من العوامل الأخرى على الإهتمام المتزايد بتكوين لجان التدقيق من أهمها :

- تضارب المصالح والتناقض بين المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة خاصة في ما يتعلق بمجال المحافظة على تزايد حالات الفشل المالي للعديد من البنوك والمؤسسات ،
- درجة إستقلالية المدقق الخارجي ،
- حاجة أصحاب المصالح داخل المؤسسة خاصة المدرجة في البورصة إلى آلية إدارية تساعد في التقليل من حالات التلاعب والغش ،
- مساعدة التدقيق الخارجي في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة في ما يتعلق بالمجالات المالية والرقابية .

إن الحاجة إلى وجود لجان التدقيق على مستوى المؤسسات وسن قوانين في بعض دول العالم يعد إتجاه عالمي لمعالجة الإختلالات الموجودة في إدارة المؤسسات وتعزيز أنظمتها المالية والرقابية (مزهود، 2022).

2-2- تعريف لجنة التدقيق :

يعتبر مفهوم لجنة التدقيق من المفاهيم الحديثة التي تحظى بإهتمام العديد من الدول ، ولقد تعدد التعاريف المحددة لمفهوم لجنة التدقيق حسب الدور الذي تقوم به والمهام المسندة لها داخل المؤسسة . من أهم هذه التعاريف نذكر ما يلي :

" لجنة التدقيق هي لجنة تم إنشاؤها من قبل وضمن مجلس الإدارة ، بهدف مراقبة المعلومات المحاسبية والمالية للشركات ، ومراجعة التقارير والقوائم المالية الخاصة بالشركة " (أمينة، 2023، صفحة 79).

و عرفت لجنة التدقيق بأنها " لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة ، وتكون مسؤولة على الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ، ومراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية ، ومراجعة وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية ، ومدى الالتزام بقواعد حوكمة الشركات " (عثمان والشريف ، 2021، صفحة 79).

كما عرفت لجنة التدقيق على أنها " لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة ، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة ، وتجتمع معظم لجان التدقيق كل ربع سنة ، ويجب أن يكون لها خط إتصال مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي ، وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات والقيام بمهمة التدقيق والرقابة والمساءلة " (عناي، 2017، الصفحات 243-244).

يرى الباحث من التعاريف السابقة أن لجنة التدقيق على أنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة تتكون من أعضاء غير تنفيذيين يتمتعون بالإستقلالية ولهم خبرة عالية في مجال المحاسبة والتدقيق مهمتهم متابعة مراقبة عمل قسم التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية والربط بين عمل المدقق الخارجي وتعزيز إستقلاليته وبين عمل قسم التدقيق الداخلي ، ومتابعة نتائج أعمالهم .

3-2- خصائص لجنة التدقيق :

للجنة التدقيق العديد من الخصائص من أهمها :

➤ أ- حجم أعضاء لجنة التدقيق :

إن إعتقاد أعضاء لجنة التدقيق يحدد أساسا على حجم أعضاء مجلس الإدارة وحجم المؤسسة ، بحيث يتوافق عدد أعضاء لجنة التدقيق مع القدرات والخبرات وتحقيق التوازن ما بين حجم المهام الموكلة لهم ونوعيتها التي يؤديونها والتي تختلف من مؤسسة لأخرى ، مع الأخذ بعين الإعتبار عدم زيادة عدد أعضاء لجنة التدقيق بشكل قد يؤثر في عملية إتخاذ القرارات بصورة فعالة وسريعة من زاوية أولى ، ومن منظور آخر عدم تخفيض عدد أعضاء لجنة التدقيق بشكل يحد من أداء عمل لجنة التدقيق أثناء تأدية مهامها . وعليه تم تحديد العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق المقدر من ثلاثة (3) أعضاء إلى خمسة (5) أعضاء ، مع كونهم أعضاء غير تنفيذيين (مزهود، 2022).

➤ ب- إستقلالية أعضاء لجنة التدقيق :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يعد معيار إستقلالية أعضاء لجنة التدقيق عن الإدارة التنفيذية من بين أهم المعايير التي تشير لها وتركز عليها اللوائح المنظمة لعمل لجنة التدقيق ، كما يعتبر معيار الإستقلالية أهم شروط إنتقاء أعضاء لجنة التدقيق وذلك لكونهم وجوب إستقلاليتهم عن إدارة المؤسسة حقيقيا وظاهريا ، أي لا يظهر وجود علاقة أو صلة بين أعضاء لجنة التدقيق والمدراء التنفيذيين للمؤسسة بصفة مباشرة أو غير مباشرة . وتوصلت العديد من الدراسات والأبحاث إلى :

- إستقلالية أعضاء لجان التدقيق تقلل من إحتمال التلاعب والتحرير الجوهري لأرباح المؤسسة من قبل الإدارة .
 - توجد علاقة إيجابية بين لجنة التدقيق وأتباع التدقيق ، يعني ذلك أن إستقلالية أعضاء لجنة التدقيق يؤدي إلى نوعية أفضل لتقارير التدقيق والرفع من جودة التدقيق .
 - توفر المؤسسة على لجنة التدقيق يوفر حوكمة مالية أفضل .
 - كما حددت عدة توصيات حول إستقلالية أعضاء لجنة التدقيق التي تعتمد على :
 - أن لا يكون أعضاء لجنة التدقيق موظفين بالمؤسسة أو المؤسسات التابعة لها ،
 - عدم حصول أعضاء لجنة التدقيق على مكافآت مالية من المؤسسة أو المؤسسات التابعة لها بخلاف مكافآتهم المتعلقة بأداء مهامهم في مجلس الإدارة ،
 - عدم وجود موظف (عضو تنفيذي) داخل المؤسسة تربطه قرابة مع أعضاء لجنة التدقيق ،
 - أن لا يكون أعضاء لجنة التدقيق مدراء تنفيذيين في إحدى المؤسسات التي لها علاقة تجارية مع المؤسسة ، أو المؤسسات التابعة لها ،
 - أن لا يكون عضو لجنة التدقيق يعمل كمستشار بالمؤسسة (عناي، 2017).
- ج- الخبرة والمعرفة لدى أعضاء لجنة التدقيق :

يعتبر هذا المعيار من بين أهم المعايير التي يشترط توفرها في أعضاء لجنة التدقيق بمقدار كافي يمكنهم من أداء مهامهم ومتابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ودرجة الإلتزام بالسياسات والقدرة على الفهم الجيد بالمجالات التي تتعلق بالمحاسبة والتدقيق والإدارة والمالية ، والمعرفة اللازمة في كيفية إعداد التقارير المالية ومجال عمل المؤسسة وطبيعة نشاطها .

مع تعدد الأدوات المالية وتشعبها وتغير المبادئ المحاسبية والإنتقال إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتعقد رؤوس الأموال وظهور شركات عالمية تقوم بصناعات جديدة ، كلها عوامل تبرز مدى إلزامية توفر الخبرة والمهارة العالية لأعضاء لجنة التدقيق ، ذلك لأن العديد من المشاكل التي تقع فيها المؤسسات يجب حلها من طرف أعضاء لجنة التدقيق الذين يتمتعون بالكفاءة والمهارة في مجال التدقيق والمحاسبة التي تنعكس بالإيجاب على أداء المؤسسات (مزهود، 2022).

➤ د- عقد إجتماعات أعضاء لجنة التدقيق :

إن الإجتماعات التي يتم عقدها من طرف أعضاء لجنة التدقيق خلال السنة من المعايير التي تؤثر على فعالية عملهم ، إذ يعد ذلك مقياسا مهما على مقدرة اللجنة على ممارسة دورها الفعال والمردود المنتظر منها . ويعتبر عدد إجتماعات أعضاء لجنة التدقيق متعلق بحجم المؤسسة والظروف التي تمر بها ، وهذا العدد تحدده اللجنة حسب ما تراه ضروريا لذلك . وحدد العدد المناسب لإجتماعات لجنة التدقيق حسب المنظمات والتقارير المختصة في ذلك إلى ثلاث (3) إلى أربع (4) مرات خلال السنة على الأقل ، بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من القدرات والخبرات التي تمكن لجنة التدقيق من تحقيق أهدافها المسطرة (مزهود، 2022).

➤ ه- تقييم عمل لجنة التدقيق ومكافئة أعضائها :

يوصي العديد من الخبراء بضرورة القيام بعملية تقييم فعالة لعمل لجنة التدقيق وأدائها بشكل دوري ، مع إمكانية القيام بتقييمات إضافية حسب الحاجة لذلك خلال السنة وتكون هذه التقييمات بتقييم عمل أعضاء لجنة التدقيق ورئيسها وتقييم فعالية أدائها .

يجب أيضا مكافأة أعضاء لجنة التدقيق بشكل مناسب مقابل الخدمات التي يقدمونها . تقع مسؤولية إقتراح مقدار المكافآت الممنوحة للجنة التدقيق على عاتق لجنة المكافآت التابعة لمجلس الإدارة ويتم عرض ذلك على الجمعية العامة لإعتمادها والمصادقة عليها . ورغم أن المكافآت يجب ان تكون حافزا لجذب الإطارات والكفاءات وتشجيعهم على تأدية مهامهم بجودة عالية والقيام بالمسؤوليات المحددة لهم إلا أنها يجب أن لا يكون مبالغ فيها لتجنب حدوث خلافات في المؤسسة (عناني، 2017).

4-2- أهمية لجنة التدقيق :

تتجلى أهمية لجان التدقيق من خلال الإضافات المنتظر أن تقدمها خاصة بالنسبة لأصحاب المصالح الداخلية كمجلس الإدارة وقسم التدقيق الداخلي والأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والمدقق الخارجي .

- **بالنسبة لمجلس الإدارة :** تساعد لجنة التدقيق أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في تحديد مسؤولياتهم وتنفيذ مهامهم خاصة بما يتعلق بالمحاسبة والتدقيق .
- **بالنسبة للمدقق الخارجي :** تقوم لجنة التدقيق بدور هام جدا خاصة في تعزيز إستقلالية المدقق الخارجي ، من حيث تعيينه وتحديد أتعابه وحل الخلافات التي قد تنشأ بينه وبين إدارة المؤسسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي : تتحدد أهمية لجنة التدقيق في تعيين وإختيار المسؤول (المدير أو الرئيس) عن قسم التدقيق الداخلي ، مع توفير الموارد للقسم سواء مادية أو بشرية وحل النزاعات الواقعة بين قسم التدقيق الداخلي وإدارة المؤسسة .
 - بالنسبة للأطراف الخارجية : تكمن أهمية لجنة التدقيق بالنسبة للأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة في زيادة المصداقية ودرجة الإعتقاد على التقارير المالية والمحاسبية الصادرة من طرف المؤسسة والإعتقاد عليها (عثمان والشريف ، 2021).
- 2-5- أهداف لجنة التدقيق :**

تتحدد أهداف لجنة التدقيق في ما يلي :

- ضمان الإفصاح الكافي والشمولية في القوائم المالية عن طريق تدقيقها ودعم مصداقيتها .
 - خلق قناة إتصال وتواصل فعال بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي من جهة ، وبين الإدارة والأعضاء الخارجيين غير التنفيذيين في مجلس الإدارة ، وزيادة فعالية التدقيق الداخلي وتقييم عمله المستمر وتعزيز إستقلالية المدقق الخارجي .
 - تهدف لجنة التدقيق أساسا في دعم ثقة الأطراف الخارجية المستعملة لتقارير المؤسسة المالية والمحاسبية .
 - توفير التجانس والتوافق في المعلومات المتوفرة لدى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة .
 - الحرص على تقييد المؤسسة بالإجراءات القانونية الصحيحة في جميع تعاملاتها مع مختلف الأطراف .
 - ضمان الحد الأدنى من رقابة الأداء المالي والإداري في المؤسسة ، مما ينعكس إيجابا على تعزيز الثقة في نفسية المستثمرين في مجال الأداء المالي من حيث المصداقية في التقارير المالية المعدة من قبل المؤسسة (عثمان والشريف ، 2021).
- 2-6- تشكيل لجنة التدقيق :**

تختلف تشكيلة أعضاء لجنة التدقيق بإختلاف الدول والإتجاهات والأغراض والأهداف المحددة . إلا أنه يبقى الإجماع على الجوانب الأساسية مثل إستقلالية الأعضاء وإستقلالهم عن الإدارة بصفاتهم ليسوا أعضاء تنفيذيين وليس لهم أهداف مادية . وبحسب تقارير لهيئات مهنية حدد فيها تشكيلة لجنة التدقيق ثلاثة (3) أعضاء على الأقل لا يتقاضون أجرا من المؤسسة ولا يعملون كمديرين تنفيذيين . كما يجب توفر الشروط التالية في أعضاء لجنة التدقيق :

- يجب أن يعمل المدققون في مكاتب التدقيق المختصة والتي تمتع بالمهارة العالية ،
- ألا تربط أعضاء لجان التدقيق أي مصالح مالية مع المؤسسة ،

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- يجب أن تضم لجنة التدقيق أعضاء من ذوي الخبرة في المجالات الاقتصادية والقانونية ،
 - يجب أن يكون أحد الأعضاء مساهما ، عموما الشخص الذي يملك المزيد من الأسهم ،
 - ألا يكون رئيس لجنة التدقيق مكلف بمهام أخرى قبل ثلاث (3) سنوات سابقة
- (Abdelhakim, 2023).

3- العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي :

يعتبر التكامل بين لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي من أهم الأسس التي يتم التركيز على تحقيقها من أجل بلوغ أهداف المؤسسات الاقتصادية وتوضح هذه العلاقة من خلال :

- إدارة عمليات المخاطر من طرف لجنة التدقيق وتحقيق أفضل الممارسات للرقابة الداخلية من طرف قسم التدقيق الداخلي ،
- تحديد مواطن حالات التلاعب والغش وإعداد تقارير بشأنها ،
- قيام قسم التدقيق الداخلي بمهام التدقيق الدورية والإبلاغ عن نتائج أعماله للجنة التدقيق ،
- قيام بالفحص المتبادل بين لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي ، أي كل طرف يقيم عمل الطرف الآخر والقيام بالمقارنة مع الممارسات الحالية للرفع من جودة التدقيق .

من المهام التقليدية للجنة التدقيق الإشراف على التقارير المالية التي تعدها الإدارة ، إلا أن مهام لجنة التدقيق تطورت لتشمل ضمان فعالية إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي ، ومن هذا المنطلق ولتحقيق أحسن المسؤوليات الإشرافية فإن لجنة التدقيق تعتمد أساسا على تقارير والمعلومات التي تحصل عليها من قسم التدقيق الداخلي الذي يعد من بين أهم الدعائم الأساسية والمورد الهام المساعد لعمل لجنة التدقيق ، خاصة بما يتعلق خدمات الاستشارة والتأكيد بأنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر .

يعتبر التدقيق الداخلي حلقة وصل بين لجنة التدقيق ومسؤوليات الإدارة ، وحددت الهيئات المهنية أشكال العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي ، فمسؤولية لجنة التدقيق مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته المتعلقة في سياسات وإجراءات المؤسسة المتبعة والرقابة الداخلية ، والحرص على المحافظة على قنوات الاتصال بين مجلس الإدارة والتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وقسم المالية والإدارة ، والتأكد من أن قسم التدقيق الداخلي قام بتقييم وفحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقرير بشأن ذلك ، ودراسة عمل التدقيق الداخلي خلال السنة وتدقيق الملاحظات المدونة في تقاريره ومتابعة مدى تطبيق التوصيات ورفع التحفظات (بوباتة وبودرامه، دور لجان التدقيق في تعزيز التدقيق الداخلي لتفعيل وإرساء متطلبات حوكمة الشركات، 2021).

4- العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي :

من بين المهام الرئيسية للجنة التدقيق ترشيح المدقق الخارجي وتحديد أتعابه والتوصية بتعيينه حسب ما تراه الأنسب بالقيام بمهمة التدقيق الخارجي . وتقوم بمتابعة أعماله وإعتماد نتائجه وتوصياته التي يقدمها للمؤسسة . وتعمل لجنة التدقيق على بالحد من التأثيرات والضغوطات التي تفرضها الإدارة على المدقق الخارجي وتدعم إستقلاليته والتأكد من خبرته وكفاءته وموضوعيته ، وتقييم ودراسة خطة مهمة التدقيق مع المدقق الخارجي وتدوين الملاحظات عليها ، ودراسة تحفظاته حول القوائم المالية ومتابعة مدى رفعها وتقييم توصياته والإلتزام بتطبيقها . وتعد لجنة التدقيق حمزة وصل بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي .

وضح تقرير سميث أن الطرف المسؤول عن العلاقة التي تجمع المؤسسة بالمدقق الخارجي هي لجنة التدقيق وحددت مسؤولياتها ومهامها في ما يلي :

1. قيام لجنة التدقيق بترشيح تعيين أو إعادة تعيين المدقق الخارجي لمجلس الإدارة أو إقتراح عزله إن رأت ذلك مناسبا ، ويقوم مجلس الإدارة برفع التوصية للجمعية العامة للمساهمين للمصادقة على توصيات لجنة التدقيق ،
2. تقييم لجنة التدقيق خبرة ومؤهلات المدقق الخارجي ، ودراسة وتقييم عمله وفاعلية نتائج التدقيق الخارجي في نهاية كل مهمة تدقيق ،
3. العمل على تعزيز إستقلالية المدقق الخارجي ومراجعتها سنويا وتوفير الظروف المناسبة لأداء مهمة التدقيق الخارجي ،
4. في حالة قام المدقق الخارجي بالإنسحاب من مهمة التدقيق ، تقوم لجنة التدقيق بدراسة عوامل الإنسحاب والقيام بالإجراءات المناسبة للتحقيق في ذلك ،
5. المصادقة على شروط تكليف المدقق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق وتحديد أتعابه وملائمتها مع خدمات التدقيق الخارجي المقدمة ،
6. فحص أعمال التدقيق ونتائجه مع المدقق الخارجي والخوض في تحليلها ،
7. فحص ومراجعة مجالات ونقاط الضعف ومدى إستجابة الإدارة لمقترحات وتوصيات المدقق الخارجي ، والعمل على الحصول على توضيحات من الإدارة ومن المدقق في حالة عدم تنفيذ هذه التوصيات وتصحيح الأخطاء ،
8. قراءة رسالة الإدارة ومراجعتها المقدمة من المدقق الخارجي إلى مجلس الإدارة ورسالة التمثيل قبل توقيعها من طرف إدارة المؤسسة (عناني، 2017).

المطلب الثاني : الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية :

إن تعرض المؤسسات الكبرى لخسائر فادحة خلال العقدتين السابقين أدى إلى ضرورة زيادة الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية لما تقدمه من حماية لأصول المؤسسة وممتلكاتها وحماية لأصحاب المصالح ، وهذا ما أدى بإصدار معايير وسن تشريعات لتحقيق ذلك من قبل الهيئات

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

الدولية . لذا وجب على المؤسسات تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من إجراءات الرقابة المختلفة وترتبط بالمجالات المحاسبية ، المالية ، التنظيمية والإدارية ، وهذا من أجل ضمان السير الجيد للعمل داخل المؤسسة والتقييد بالإجراءات الموضوعية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة .

يعد نظام الرقابة الداخلية الفعال دعامة أساسية لعملية التدقيق يعتمد عليها المدقق ، لذا فإن عملية تقييمه مهمة جدا والتي تركز عليها مهمة التدقيق الخارجي .

1- ماهية نظام الرقابة الداخلية :

في بداية ظهور المؤسسات الإقتصادية الكبيرة الحجم لم يكن هناك إهتمام كبير لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة ، حيث كانت هناك ما يسمى برقابة المالك أو ما عرف بالرقابة الشخصية . ومع تزايد كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها بات من اللازم وجود نظام الرقابة الداخلية الذي يعمل على التنسيق بين هذه الوظائف .

1-1- العوامل التي أدت إلى ظهور نظام الرقابة الداخلية :

أدت التغيرات في المحيط الإقتصادي وبيئة الاعمال وزيادة التطور التكنولوجي والعلمي إلى تطور المؤسسات الإقتصادية وكبر حجم مسؤولياتها من زاوية إيجابية ، ومن زاوية سلبية زيادة تعقد المشاكل الداخلية والخارجية لها ، مما أدى إلى زيادة أهمية دور نظام الرقابة الداخلية . تتلخص العوامل التي أدت إلى ظهور نظام الرقابة الداخلية في :

- كبر حجم المؤسسات الإقتصادية وزيادة تعقد عملياتها وتعددتها إلى الحد الذي أصبح من غير الممكن على إدارة المؤسسة التعرف على أوجه نشاطها ونتائج أعمالها عن طريق الإتصال الشخصي ، مما أصبح من الضروري علة القائمين على إدارة المؤسسات الإعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارة المؤسسة بطريقة فعالة ورسم الخطط ومراقبة مدى تنفيذها والتقييد بها ، والتأكد من صحة ما تحتويه القوائم المالية والبيانات والمعلومات المحاسبية وخلوها من أية تحريفات وتلاعبات ومن هذا المنطلق ظهرت فكرة نظام الرقابة الداخلية على الدفاتر والحسابات (عثمان ع، 1999).
- التشعب الإداري والهيكلية للمؤسسات ، مما أدى إلى وجود عدد من الإدارات داخل المؤسسة ، وفي كل دائرة عدد من الأقسام والمصالح مما زاد حاجة الإدارة العليا إلى معلومات وبيانات دقيقة وموثوق بها عن أداء الأقسام والمصالح وإتخاذ إجراءات لرفع كفاءتها في إستخدام الموارد المتاحة لها (المطارنة، 2006).
- إلتزام إدارة المؤسسة بصيانة وحماية أموال المؤسسة ، أي على الإدارة توفير نظام رقابة داخلية فعال وسليم لإبراء مسؤوليتها في منع حدوث الأخطاء والغش والتقليل من حدوثها (الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأسيس العلمي والتطبيق العملي - الجزء الأول -، 2018).

- التغيير الذي طرأ على عملية التدقيق الخارجي ، الذي تحول من تدقيق شامل وتفصيلي لجميع السجلات والدفاتر أصبح تدقيق إنتقادي على أساس الإختبارات والعينات . ولازم هذا التحول في عملية التدقيق إهتمام أصحاب المصالح من جهة والمدقق الخارجي من جهة أخرى بنظام الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها وتدعيمها للإعتماد عليها في إتخاذ القرارات (عثمان ع، 1999).

2-1- تعريف الرقابة الداخلية :

إن نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة ما يعتبر صمام الأمان وخط الدفاع الأول الواقى لمصالح المساهمين وجميع الأطراف ذات الصلة مع المؤسسة ، فهو نظام يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية والمحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات الإستثمارية الصحيحة (ميالة، 2017).

تعددت تعاريف الرقابة الداخلية نظرا للتطور في حجم المؤسسات وظهور الإدارة العلمية الحديثة بمفاهيمها وأسساليها المتطورة . من بين أهم تعاريف الرقابة الداخلية نجد :

- تعريف 01 :

"إنها جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة وتمثل صمام الأمان في الدفاع عن أصول وممتلكات الشركة وحمايتها من التلاعب (الحسان، 2009، صفحة 46) حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والطرق والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أساس الأداء".

- تعريف 02 :

"الرقابة الداخلية هي عملية مستمرة توفر ضمانا معقولا حول قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المتعلقة بالعمليات وإعداد التقرير والإمتثال بمشاركة مجلس الإدارة والإدارة وجميع الموظفين . لذا فإن الرقابة الداخلية هي برنامج أنشطة ، هدفها الرئيسي هو المراقبة والرصد ومنع حدوث أي خطأ محتمل أو تحريف أو إحتيال " (Imane & Meziani, 2024, p. 470).

- تعريف 03 :

"تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية موجوداتها . وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها والإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الإلتزام بما تقضي بها السياسات الإدارية المرسومة" (عثمان ع، 1999، صفحة 84).

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الوظائف والأنظمة والإجراءات والطرق والأساليب التي تتخذها المؤسسة لحماية أصولها وضمان إستمراريتها ودقة بياناتها المالية ودرجة الإعتماد عليها وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بسياسات الإدارة الموضوعية .

3-1- أهداف وأهمية الرقابة الداخلية :

تهدف الرقابة الداخلية في المؤسسات إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها :

أ- موثوقية المعلومات المالية :

يجب أن تكون المعلومات الواردة من داخل المؤسسة وخارجها موثوقة مع الإمتثال إلى إجراءات الرقابة الداخلية . وتنعكس صورة المؤسسة في المعلومات التي تقدمها إلى البيئة الخارجية والتي تتعلق بأنشطتها وأدائها .

ب- فعالية وكفاءة العمليات :

هذا الهدف بمعنى أكبر كفاءة في تنفيذ العمليات ، ومن المهم أن تأخذ الرقابة الداخلية في الإعتبار لتمكين أنشطة المؤسسة من التطور ، حيث لا بد على الرقابة الداخلية المساهمة في تسيير أنشطة المؤسسة وفعاليتها وكفاءة عملياتها وكفاءة الوسائل والموارد المنفذة لها .

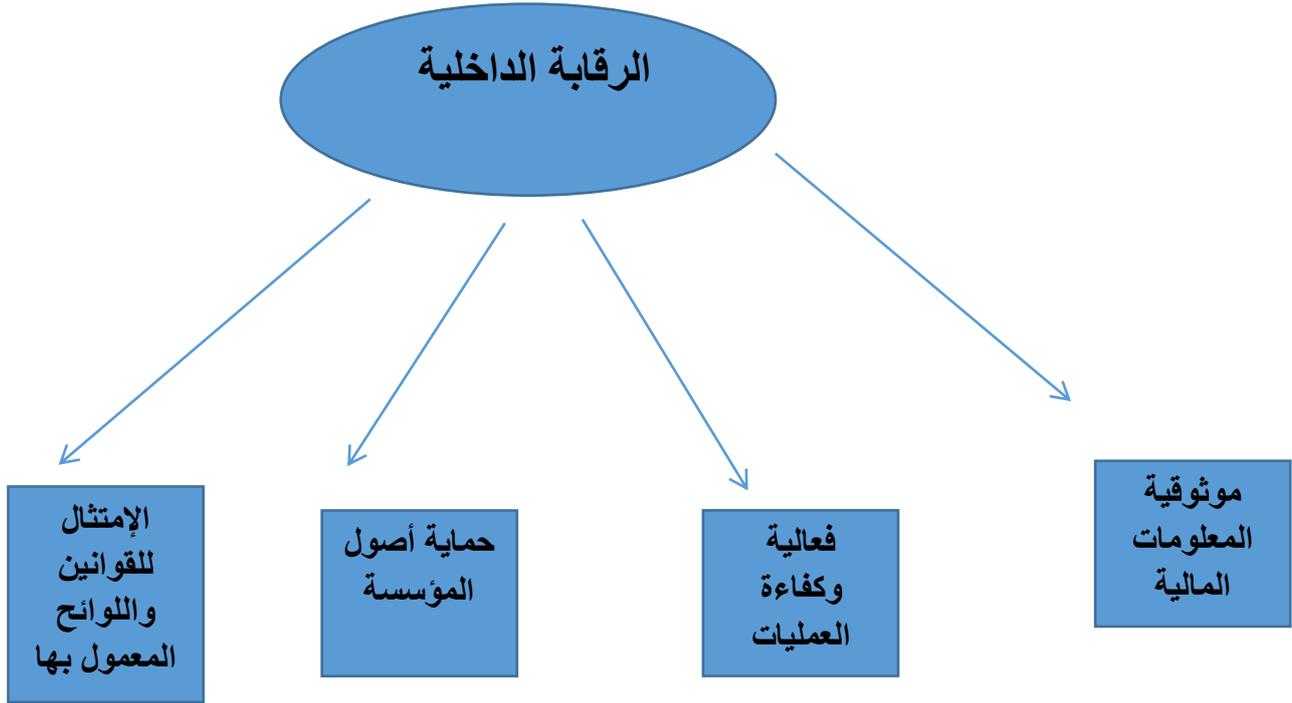
ت- حماية أصول المؤسسة :

إن جميع التدابير المتخذة في إدارة الأعمال اليومية يجب أن تجعل من الضروري حماية أصول وممتلكات المؤسسة الموكلة إلى كل موظف في إطار مسؤولياته الموكلة له بشكل أفضل . أن التقيد بإجراءات الرقابة الداخلية يجعل من الممكن تأمين الموارد البشرية والمالية وسمعة المؤسسة .

ث- الإمتثال للقوانين واللوائح المعمول بها :

يشمل هذا بشكل طبيعي القوانين واللوائح والعمل بها ، ومع ذلك يجب أن تمنع أنزلة الرقابة الداخلية عمليات الإمتثال من الكشف عن العيوب أو الأخطاء أو أوجه القصور بسبب عدم الإمتثال . تضمن المؤسسة أن تعمل أنشطتها وفقا للقوانين والقواعد السارية ، ولهذا الغرض يجب أن تضمن الرقابة الداخلية هذا الإمتثال والذي يعتبر أمرا حتميا لضمان السلامة في الرقابة الداخلية حتى ولو تم تصميمها وتطبيقها بشكل جيد للغاية ، حيث لا يمكنها ضمان تحقيق الأهداف التي وضعتها المؤسسة المؤسسة لنفسها بسبب المخاطر التي يمكن أن تقلل من فعاليتها (Mounia & Debbi , 2020).

الشكل رقم (6-1) : أهداف الرقابة الداخلية



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على ماسبق

و تتبلور أهمية الرقابة الداخلية في أداء دورها الفعال فيما يتعلق بالتحكم في المعلومات المحاسبية والمالية ، حيث يجب أن تشكل الرقابة الداخلية أيضا أداة للتحكم بمعنى الرقابة على الإدارة (Ilyes, 2021).

2- بنية نظام الرقابة الداخلية :

نظام الرقابة الداخلية كغيره من الأنظمة الأساسية التي تركز عليها المؤسسة لبلوغ غاياتها وأهدافها المسطرة حيث تتكون بنية نظام الرقابة الداخلية الفعال من مجموعة من المقومات الرئيسية أو القواعد الأساسية التي يبني عليها أي نظام رقابة داخلية فعال وسليم.

2-1- مدخلات نظام الرقابة الداخلية:

وتحدد أساسا في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، وتتضمن أربعة عشر (14) معيار عمليا (سبعة (7) للمقومات المحاسبية وسبعة (7) للمقومات الإدارية) والتي تساعده في تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها نظام الرقابة الداخلية الفعال، هذه المقومات المحاسبية والإدارية عبارة عن مدخلات نظام الرقابة الداخلية (الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأسيس العلمي والتطبيق العملي - الجزء الأول -، 2018).

2-1-1- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية الفعال:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

وتتضمن الجانب المحاسبي والمالي لمقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال أو ما يعرف بالنظام المحاسبي السليم الذي يفي باحتياجات المؤسسة ويجب أن يتميز بالوضوح والبساطة (رقبة والمصري، 2014، صفحة 108).

تتضمن المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية الفعال ويرتكز على سبعة (7) عناصر أساسية هي:

- المعارف المحاسبية:

مستمدة من الإطار النظري للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية وتبين كيفية معالجة العمليات المحاسبية والمالية لتحديد المركز المالي للمؤسسة وتحقيق الأهداف المستوفاة منه (الصد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي - الجزء الأول -، 2018).

- الدليل المحاسبي:

يختص الدليل المحاسبي بتبويب الحسابات بما يتلاءم وطبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم مع شرح كيفية استعمال هذه الحسابات (نيسة، 2021).

- الدورة المستندية:

تعتبر الدورة المستندية المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات وأمر حتمي للوصول إلى نظام رقابة داخلية فعال (نيسة، 2021).

- المجموعة الدفترية:

تشمل المقومات المحاسبية التي تلبي احتياجات الإدارة وتحقيق رقابة داخلية فعالة مسك الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات وعنايتها كون أن الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات المحاسبية والمالية الواردة فيها.

- الوسائل الإلكترونية المحاسبية:

وتهدف استعمال هذه الوسائل إلى توفير درجة تأكيد معقولة ودقيقة من تنفيذ ومعالجة العمليات المحاسبية والمالية إلكترونياً طبقاً للتطبيقات المحددة، بمعنى آخر معالجة كافة البيانات كما صرح بها وعدم إغفال معالجة عمليات صرح بها وعدم معالجة أية عمليات لم يصرح بها (الذبية، الرمحي، والجعيدي، 2011، صفحة 75).

- الجرد الفعلي (المادي) للأصول:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

ويكون الجرد الفعلي بصفة دورية أو بصفة مفاجئة لأصول المؤسسة (التثبيات، المخزونات، ----) ومطابقتها مع ما هو مسجل محاسبيا (الجرد المحاسبي، وإجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات وإجراء حالات المقاربة البنكية مع البنوك التي تتعامل معها المنشأة ومقاربة بين مختلف الموردين ومصادقات العملاء (الكافي، 2014).

- الموازنات التخطيطية:

تعتبر أداة رقابية تسمح بإجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية بإتباع منهجية علمية من حيث دقة التنبؤ والتقديم، كما أن الاعتماد على أسلوب الموازنات التخطيطية يهدف إلى ترشيد النفقات وضبطها (الشريف، 2021).

2-1-2- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية الفعال:

تشمل الرقابة الإدارية السياسات والخطط التنظيمية المتعلقة باتخاذ القرارات المناسبة والسليمة التي تهدف إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام بتطبيق التعليمات والإجراءات الإدارية على مستوى المؤسسة.

ترتكز المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية الفعال على سبعة (7) عناصر رئيسية هي:

- الهيكل التنظيمي الكفاء:

يعتبر الهيكل التنظيمي الكفاء في أية مؤسسة أساس لنظام الرقابة الداخلية الفعال الذي يتم فيه توضيح المسؤوليات والسلطات بدقة وصورة واضحة لكل العمال حسب قدراتهم مع مراعاة مبدأ تطبيق الفصل بين المهام (السرايا ونصر، صفحة 14).

- دليل السياسات والإجراءات:

الهدف من وجود دليل السياسات والإجراءات شرح الاختصاصات وتحديد المهام والمسؤوليات مع ضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير دليل الإجراءات مع تغير الظروف المحيطة (السرايا ونصر).

- اختيار الموظفين المناسبين:

اختيار الموظف المناسب أحد المقومات الإدارية الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، حيث أنه يجب فرض إجراءات معينة ومحددة لانتقاء العاملين مع ضبط الإجراءات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، حيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي أو العشوائي إلا بموافقة هرم السلطة التنظيمية (الطواهر وصديقي، 2014).

- معايير الأداء السليمة:

يرتكز هذا المعيار على المقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي ولتحديد التجاوزات الحاصلة بين الأدائيين واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

- إجراءات حماية الأصول:

أشارت التعريفات السابقة لهذا البند إلى ضمان حماية أصول المؤسسة، والذي كان لديه عيب جعل الناس يعتقدون يجب أن يقتصر على بنود الميزانية العمومية المختلفة، إلا أن نظام الرقابة الداخلية الحديث والفعال يعمل على حماية كل من الأصول المادية، الأصول المالية، الأصول المعنوية (غير ملموسة) كبراءة الاختراع والشهرة وجميع ممتلكات المنشأة. كما تعمل أنظمة الرقابة الداخلية على الحماية المادية للأشخاص وتنفيذ جميع قواعد السلامة التي تحكم العمل في المواقف الخطرة وإجراءات الإدارة الجيدة للموارد البشرية لأن الموظف أو الأشخاص هم الأصول الأكثر قيمة للشركة خاصة عندما يكونون أصحاب كفاءة وخبرة (Renard, 2012, pp. 12-13).

- قسم التدقيق الداخلي:

يقوم التدقيق الداخلي بتقديم التوصيات اللازمة والضرورية للمسؤولين لتحسين الرقابة الداخلية وهي عبارة عن مقترحات ملموسة تتعلق بالأنظمة التي سيتم إنشاؤها أو تحسينها أو إلغاؤها، إضافة إلى ذلك يساهم التدقيق الداخلي الذي يختص بالرقابة الداخلية في زيادة الوعي وتدريب الإدارة على العمل وفق إجراءات نظام الرقابة الداخلية الفعال (Renard, 2012).

- التعليمات:

تتمثل أساسا في الأوامر التي يقدمها المدير للعمال من أجل سير المصالح بشكل سليم مع مراعاة احترام القوانين والأنظمة والامتثال لها لأن نظام الرقابة الداخلية الفعال ليس مصمما للتحايل على القانون بل على العكس يساعد في الامتثال لها (Renard, 2012).

2-2- كيفية عمل نظام الرقابة الداخلية (المعالجة):

حتى تتمكن مدخلات نظام الرقابة الداخلية من تحقيق الأهداف الرئيسية للنظام، يتطلب ذلك من إدارة المؤسسة القيام بمعالجتها وفقا لمجموعة من الإجراءات تتمثل في:

- الإجراءات التنظيمية والإدارية:

وتتضمن ما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- تحديد اختصاصات الإدارة والمصالح المختلفة بشكل يتيح رقابة متعاقبة.
- توزيع المهام والواجبات بين الموظفين، بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل من البداية حتى النهاية.
- بيان الخطوات اللازمة لتنفيذ كل عملية أو مرحلة ومحاسبة المسؤولين على الالتزام بذلك.
- تقسيم العمل بين الإدارة والموظفين والفصل بين الوظائف.
- التوقيع على الوثائق من أجل إعطاء إثبات لهوية الموظف الذي قام بالخدمة.
- ضرورة قيام كل موظف بعطلته السنوية وتناوب العاملين ما أمكن على المنصب لاكتشاف الغش والتلاعب والخطأ في العمل (سمايلي وبوطورة، 2021، الصفحات 214-215).
- الإجراءات المحاسبية:

وهي كل الإجراءات التي توضع لتعزيز الثقة بالسجلات والبيانات المالية وتشمل:

- تسجيل العمليات في الدفاتر المحاسبية فور حدوثها.
- وجود الإبلاغ الكافي للمستندات وإرفاقها بالوثائق الثبوتية.
- عدم إشراك أي عامل في تدقيق عمل قام به.
- توحيد الحسابات واستخدام نظام حسابات موحد.
- استخدام الأنظمة المحاسبية للتقليل من الأخطاء والسرعة في إنجاز العمل.
- إعداد أعمال السنوية اللازمة وإجراء عمليات المطابقة الفعلية بين الموجودات والسجلات.

2-3- مخرجات نظام الرقابة الداخلية (الأهداف):

نظام الرقابة الداخلية الفعال يسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف ذات الأبعاد العملية (التشغيلية)، الإدارية (الالتزام بالقوانين واللوائح) والمحاسبية (الإفصاح)، وبالتالي ينعكس أداء نظام الرقابة الداخلية على المؤسسة ككل لكونه يتداخل في جميع مصالح وأقسام وأنشطة المنشأة (سمايلي وبوطورة، 2021).

- الأهداف العملية (التشغيلية):

تتلخص أساساً في:

- حماية أصول المؤسسة والحفاظ عليها والتقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات.
- توحيد التصرفات اللازمة لتنفيذ الخطط والمساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط.
- الرفع من الأداء التشغيلي للوظائف (تسويق، إنتاج، تكنولوجيا المعلومات)، والأداء المالي (التحكم في التكاليف والمردودية).

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- نظام الرقابة الداخلية الفعال يساهم في تحسين تنافسية المؤسسة (قيدوان، 2019).
- الأهداف الإدارية (الالتزام بالقوانين واللوائح):

تتعلق بامتثال المؤسسة للقوانين والأنظمة المعمول بها واللوائح الخاضعة (حدو، 2018) سواء كانت هذه القوانين تخص الجبائية، البيئة، التشغيل، القوانين ذات العلاقة بالعمليات المالية التي تظهر في القوائم المالية.

- الأهداف المحاسبية (الإفصاح):

يعمل نظام الرقابة الداخلية الفعال على توفير الإفصاح الكافي للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والبيانات المالية للمؤسسة وتعزيز الثقة لمستخدميها وضمان الشفافية والموثوقية في إعدادها، مما يؤكد سلامة ودقة المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير والقوائم المالية الصادرة عن الوحدة الاقتصادية والتي تساعد في عملية اتخاذ القرارات المناسبة من قبل الجهات الداخلية والخارجية (طلحي وساكري، 2020).

3- مكونات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية وفق COSO :

أصدرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (كوسو) النسخة المحدثة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي أصبح الأكثر استخداماً على مستوى العالم، حيث أعلنت اللجنة البدء بالعمل به اعتباراً من 15 ديسمبر 2014 عوضاً عن الإطار الصادر سنة 1992 (الصدمة، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي - الجزء الأول -، 2018).

يشمل نظام الرقابة الداخلية على خمس مكونات كما حددتها اللجنة وسبعة عشر (17) مبدأً منقسمة بدورها إلى 77 نقطة إرشادية لشرح المبادئ التي لها دور هام في تقييم المؤسسات الاقتصادية ولتحسين الأداء ويمكن تبينها في الجدول التالي :

الجدول (1-12) مكونات (5) ومبادئ (17) نظام الرقابة الداخلية وفق COSO

| المكونات الخمسة (5) | المبادئ (17) |
|-------------------------------|--|
| البيئة الرقابية (بيئة التحكم) | 1- الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية. 2- استقلالية مجلس الإدارة العليا وإشرافه على تطوير أداء نظام الرقابة الداخلية. 3- تحديد الهيكل والسلطة والمسؤولية. 4- الالتزام بالكفاءة. 5- فرض المساءلة. |
| تقييم المخاطر | 6- تحديد الأهداف المناسبة. 7- تحليل وتحديد المخاطر. 8- تقييم مخاطر الاحتيال. |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | |
|--|----------------------------------|
| 9-تحديد وتحليل التغيير الكبير في نظام الرقابة الداخلية. | |
| 10- تطوير واختيار الأنشطة الرقابية. 11-اختيار وتطوير الضوابط المتعلقة بالتكنولوجيا. 12-نشر أنشطة الرقابة من خلال السياسات والإجراءات | الأنشطة الرقابية |
| 13-استخدام المعلومات ذات الصلة. 14-التواصل داخليا. 15-التواصل خارجيا. | المعلومات والاتصال |
| 16-إجراء تقييمات مستمرة. 17-تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها | أنشطة الرصد (المراقبة والمتابعة) |

المصدر : Coso, governance and Intenel.com

4- الفرق بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية :

التدقيق الداخلي يركز على تقييم عمل وظائف المؤسسات الإقتصادية مقارنة مع مجموعة من المعايير والإبلاغ التي تستلزم بالضرورة إستقلالية المدقق الداخلي . لذلك تؤكد المعايير الدولية للتدقيق على عدم إشراك المدقق الداخلي بوضع السياسات والإجراءات التي سوف يقوم هو بتدقيقها وفحصها لاحقا . فمسؤولية إعداد الخطط الفعالة تقع على عاتق الإدارة ، أما المدقق الداخلي فيمكنه المساهمة والمساعدة والمشاركة في إعداد ضوابط داخلية . بإعتبار أن نظام الرقابة الداخلية تضمن خطة المؤسسة وكافة الطرق والأساليب المستخدمة داخل المؤسسة للحماية والمحافظة على أصولها والتحقق من صحة ومصداقية البيانات المحاسبية وتشجيع الفاعلية في تنفيذ عمليات التشغيل وكذلك تشجيع الإلتزام بالسياسات والإجراءات المحددة سابقا .

إن دور المدقق الداخلي ومسؤوليته في التنفيذ والتحقق من أنظمة الرقابة الداخلية من خلال الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تتبعها إدارة المؤسسة لتحقيق الأهداف التالية :

- المحافظة على أصول المؤسسة ،
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية والغير محاسبية اللازمة لعملية إتخاذ القرار ،
- رفع الكفاية الإنتاجية لكافة عمليات المؤسسة بما يساعد على تحقيق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة ،
- تشجيع إلتزام الموظفين والطاقم الإداري للمؤسسة بتطبيق الإجراءات والسياسات التي تتضمنها لوائح ونظم العمل ،

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

تعتبر مراجعة المالية والإدارية بمثابة تقييم ومراقبة لمدى قوة أو ضعف البليات المعتمدة من طرف المؤسسة لمتابعة تحسين أنشطتها وخدماتها المختلفة ويندرج التقييم ضمن إستراتيجية عامة هدفها تحسين أداء المؤسسة ورفع المستوى بها وبشكل يترك أثره الإيجابي في الحاضر والمستقبل على أداء الإدارات الخاضعة للتدقيق .

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة يمكن أن يحدد مدى الإعتماد على النظام ومتطلباته حتى يحقق التطوير المستهدف لخدمة الإدارة العليا للمؤسسة (خلاصي، 2013، الصفحات 153-154).

المطلب الثالث : علاقة نظام الرقابة الداخلية بالتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي :

تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مدقق الحسابات الخارجي من أهم مراحل مهمة التدقيق ، بإعتبار أن المدقق لا يمكنه القيام بتدقيق جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة ، فتقييمه لنظام الرقابة الداخلية يعطيه نظرة على عملية التدقيق والفحص وكيفية إختيار عينة التدقيق ، كما أن التسجيل المحاسبي الصحيح لا يعني بالضرورة أن المعلومات المحاسبية صادقة ، فقد يكون هناك تسجيل وهمي للعمليات المحاسبية أو غير معبر عن الوضع المالي الصحيح للمؤسسة .

1- تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي :

1-1- أهمية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر مرحلة تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يقوم بها المدقق، إذ يسعى من خلالها إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة وإعداد برنامج الاختبارات بالاعتماد على عدة طرق وأساليب من أجل التحقق من صحة عمل النظام. تسمح اختبارات المدقق لسوء التطبيق أو عدم التطبيق إجراءات الأنظمة باكتشاف نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف أي الأخطار التي تؤثر على المعلومة وبالتالي نظام الرقابة الداخلية الفعال يسمح للمدقق بـ:

- المصادقة على القوائم المالية بارتياح.
- ربح الوقت والتكاليف في المرحلة الثالثة (فحص الحسابات).

1-2- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- الأسلوب الوصفي:

يقوم المدقق وفق هذا الأسلوب بتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية يصل من خلاله إلى استخراج نقاط القوة والضعف للنظام ويشتمل الأسلوب الوصفي جميع الإجراءات المستعملة داخل المنشأة (المطارنة، 2006، الصفحات 219-220).

- أسلوب الاستبيان (الاستقصاء):

يستخدم وفق هذا الأسلوب المدقق الخارجي قائمة استبيان أو (استقصاء) وهي عبارة عن نموذج يحتوي على مجموعة من الأسئلة يتم إعدادها بدقة وموجهة للمسؤولين عن نشاطات المؤسسة ورؤساء الأقسام والمصالح يتم الإجابة بنعم أو لا، والإجابة بنعم تشير إلى نقطة قوة في بنية نظام الرقابة الداخلية أما الإجابة بالنفي فيعني وجود قصور وضعف في النظام. يتوقف نجاح هذا الأسلوب عن كيفية صياغة الأسئلة وبعد استيفاء الإجابات يقوم المدقق الخارجي بإعداد مذكرة أو تقرير أولي يبدي فيه رأيه عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية (الوقاد ووديان ، 2010، صفحة 152) .

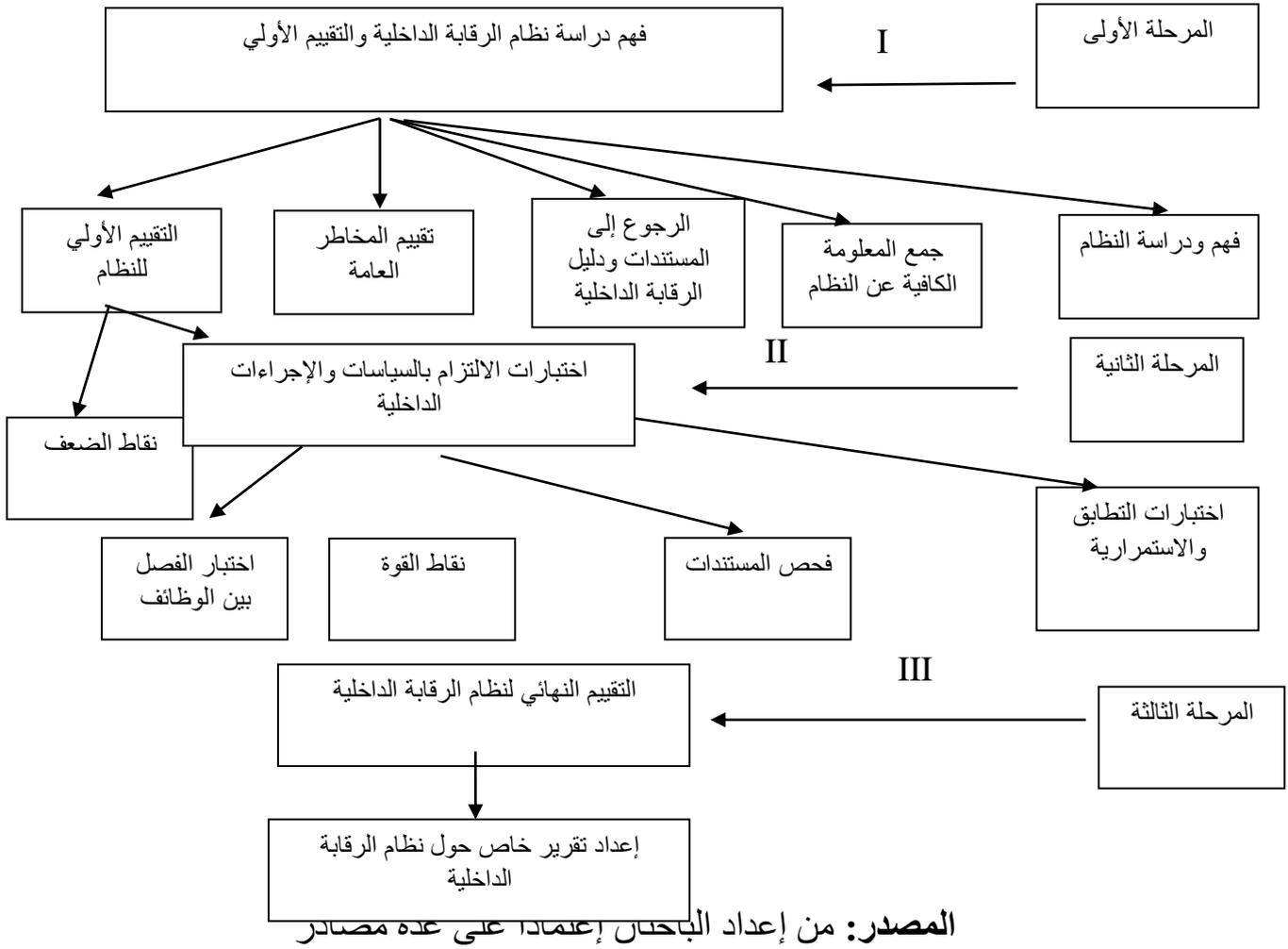
- خرائط التدقيق :

تمكن خرائط التدقيق المدقق الخارجي من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية حيث يتم استخدامها لفهم تسلسل العمليات بين أقسام المؤسسة وما يتعلق بها من مستندات في نظام الرقابة الداخلية (فضيلة، 2017) والهدف منها معرفة القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات من انطلاقها إلى غاية التسجيل والتقيد المحاسبي.

3-1- مراحل المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تلخيص مراحل تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في ثلاث مراحل رئيسية والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (7-1): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



من الشكل السابق تتضح المراحل الأساسية التي يقوم بها المدقق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية أثناء ممارسته لمهمة التدقيق وهي:

- المرحلة I: فهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية والتقييم الأولي:

يقوم المدقق في هذه المرحلة بتحقيق معرفة كافية عن هذا النظام من خلال البحث والاستفسار في المستويات المختلفة والرجوع إلى المستندات التي تضمن نظام الرقابة الداخلية كالدليل واستخراجه مبدئياً لنقاط القوة والضعف للنظام ويعتمد على:

- جمع الإجراءات والأدلة المقنعة.
- تقييم المخاطر العامة.
- التعرف على الأنظمة والوظائف.
- استخراج نقاط القوة والضعف.

- المرحلة II: اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية:

في هذه المرحلة يسعى المدقق إلى القيام بمجموعة من الاختبارات، الفهم، التطابق (Tests de conformité et compréhension) (سهام، 2018، صفحة 62) للوصول إلى فعالية هذا النظام ويفحص المستندات عن طريق أخذ عينة وإجراء اختبار الفصل بين الوظائف.

- المرحلة III: التقييم النهائي:

بعد انتهاء المدقق الخارجي من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم بإعداد تقرير يرفعه إلى مجلس الإدارة يبدي فيه رأيه حول نظام الرقابة الداخلية المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 30 الصادرة في 1 جويلية 2011 ، تقارير محافظ الحسابات الخاصة ، المادة 2 (تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية).

2- مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم المدقق الخارجي لفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يكشف عن وجود بعض الإجراءات التي تنقص من فعالية النظام والتي يجب تصحيحها وتبسيطها والتي تهدف إلى تخفيض حالات التلاعب والغش. كما بين ذلك معيار التدقيق الدولي رقم 265 "الاتصال مع المكلفين بالحوكمة والإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة". كما طالب قانون (Sarkanes –Oxley) الشركات العامة المقيدة بالبورصة أن تقوم بإعداد تقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية على أن يتم إصدار هذا التقرير بشكل منفصل أو مدمج مع تقرير تدقيق القوائم المالية.

مما سبق يتضح الضمان الذي يمكن أن يقدمه المدقق الخارجي للمساهمين حول قوة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية للشركات حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال وسيلة لضمان سلامة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية (حسينة، 2017، الصفحات 180-181).

كما يجب على المدقق الخارجي القيام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لخطوة أولى لبدء عملية التدقيق ولقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم "400" أنه على المدقق الحصول على فهم كافي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها . كما وجب على المدقق إستعمال إجهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق ، وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد من أنها خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول .

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب إستخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به المدقق الخارجي ، كما يجب علة المدقق التحقق من :

- 1- ملائمة نظام الضبط الداخلي المخطط (المرسوم) للمؤسسة وطبيعة نشاطها ،
- 2- التحقق من مدى التزام تطبيق هذا النظام وفقا لما هو مخطط له (المطارنة، 2006، صفحة 213).

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ، رقابة إدارية وضبط داخلي فإن مسؤولية المدقق الخارجي حول هذه الأنظمة تتضح في :

أ- الرقابة المحاسبية :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يعد المدقق الخارجي مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة العمليات والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الإعتماد عليها ، ومدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الفعلي للمؤسسة عن الدورة المالية محل التدقيق ، وحماية الأصول النقدية وغير النقدية للمؤسسة من التلاعب والإختلاس وإكتشاف الأخطاء :، ويجب على المدقق أيضاً بذل عناية خاصة لهذا النظام لأن له أثر جوهري في عملية التدقيق . أشارم معايير التدقيق ضرورة فهم المدقق الخارجي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية من أجل التخطيط الجيد لعملية التدقيق والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وكيفية عمله لفهم وتحديد :

1- مختلف أنماط العمليات التي تقوم بها المؤسسة ،

2- كيف بدأت هذه العمليات ،

3- الدفاتر المحاسبية والمستندات الملحقة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية ،

4- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية ، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات

الأخرى لغاية إدماجها في البيانات المالية .

ب- الرقابة الإدارية :

المدقق الخارجي لا يعتبر مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل التدقيق ، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي وضعت ، وإن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليه حملاً أكبر خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق الخارجي .

ت- نظام الضبط الداخلي :

يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن فحص أنظمة الضبط الداخلي . هذه الأخيرة تتمثل في أنظمة الرقابة والضبط على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم التحقق منه وإكماله من طرف موظف آخر حيث يؤدي ذلك إلى إكتشاف الأخطاء والغش بسهولة ، وبما أن المدقق الخارجي مسؤول عن إكتشاف الإختلاسات والتلاعبات فمن هذا المنطلق يعد المدقق الخارجي مسؤولاً عن تدقيق وفحص نظام الضبط الداخلي للمؤسسة محل التدقيق (المطارنة، 2006، صفحة 214).

3- علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية :

تختص وظيفتا التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية بالمراقبة على أنشطة المؤسسة إلا أن لكل منهما رؤية خاصة في عملية المراقبة ، ولكل منهما إستقلالية تامة عن بعضهما البعض .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يمثل التدقيق الداخلي جزء من المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية ، حيث يقوم بإعداد تقييم مستقل عن كفاية ومدى الإلتزام بالإجراءات الموضوعية ومساعدة الإدارة العليا ومجلس الإدارة على القيام بمهامهم بفعالية وكفاءة عالية .

يعتبر التدقيق الداخلي جزءا من نظام الرقابة الداخلية ككل ، فمن الممكن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام التدقيق الداخلي ، فقسم التدقيق الداخلي يوجد في المؤسسات الكبيرة التي لها القدرة على تحمل مصاريف خاصة بهذه الوظيفة .

لا يقتصر تدقيق المدقق الداخلي على أنظمة الرقابة الداخلية ، وإنما يمتد إلى أنظمة الرقابة الداخلية الإدارية التي تهدف إلى الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، لأن هدف كما سبق وأن أشرنا خدمة الإدارة العليا للمؤسسة وتزويدها بالتقارير التي تساعد في إدارة المؤسسة بطريقة سلمية وعلمية .

للنظر في مدى فعالية وكفاءة الإجراءات والسياسات الموضوعية والتي لا بد من المؤسسة الإلتزام بها ، تخضع أنشطة الإلتزام لتدقيق دوري من قبل إدارة قسم التدقيق الداخلي وظلت بالتنسيق مع مسؤول القسم ومسؤولي الإدارات الأخرى لتبادل المعلومات في هذا المجال على أن يتم عرض نتائج التدقيق إلى الإدارة العليا للمؤسسة من أجل إتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب لحماية المؤسسة من أية مخاطر محتملة وأن يكون ذلك مدونا في التقرير .

نظام الرقابة الداخلية كما أشرنا عبارة عن إجراءات شاملة لتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات وتوزيع السلطات والمهام على جميع وظائف المؤسسة ، أما التدقيق الداخلي فهو عبارة عن أحد وسائل نظام الرقابة الداخلية مهمته التأكد من تنفيذ السياسات المالية والإدارية للمؤسسة والحد من الوقوع في الأخطاء والغش ، إضافة إلى تقييم مدى كفاية أنزمة الرقابة الداخلية ، ولتحقيق ذلك تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالإجراءات المالية :

- أ- التأكد من الدقة في تطبيق الإجراءات المالية والإدارية المرسومة من قبل المؤسسة ،
- ب- دراسة مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية وخاصة المالية والإدارية منها ،
- ت- تقييم الأداء ومتابعة تحقيق الكفاية الإنتاجية من ناحية الكمية والجودة ،
- ث- التحقق من دقة وصحة المعلومات والبيانات المحاسبية المستخرجة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ،
- ج- الحفاظ على أصول المؤسسة والتقليل من حالات الوقوع في الأخطاء والغش .

من خلال ما سبق يتجلى لنا أهمية قسم التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية ودوره في تعزيز وتقييم نظام الرقابة الداخلية (خلاصي، 2013، الصفحات 71-72-73).

3-1- التدقيق الداخلي كمرحلة وأداة رقابية هامة :

لزيادة فعالية الرقابة كوظيفة إدارية هامة يتطلب الأمر (زريقات، 2011، صفحة 234) الإعداد الجيد لها عن طريق تحديد وتصميم مراحلها المختلفة المتمثلة في :

المرحلة الأولى : التنظيم :

حيث تتطلب هذه المرحلة (زريقات، 2011، صفحة 234) تنظيم العناصر المختلفة المرتبطة بعملية الرقابة حسب المراحل التالية :

_ تحديد العلاقات المختلفة بين المستويات الإدارية في المؤسسة .

_ تحديد مسؤولية كل فرد ودوره في تحقيق الأهداف المطلوبة .

_ تصميم معايير الأداء وتحديدها .

_ تحديد واجبات ، سلطات ومسؤوليات كل فرد .

المرحلة الثانية : التوجيه :

تتضمن العناصر الرئيسية التالية لزيادة فاعلية دور الرقابة بصفة عامة تتمثل في :

_ توجيه الأفراد وإرشادهم بهدف الوصول إلى مستوى الأداء المثالي .

_ مراعاة الإستخدام السليم لعناصر النظام المحاسبي (زريقات، 2011، صفحة 234) .

_ إعطاء التعليمات الدورية بهدف تصويب الأخطاء ومنع تكرارها .

المرحلة الثالثة : تدقيق الحسابات :

و تتضمن هذه المرحلة (زريقات، 2011، صفحة 235) العناصر الرئيسية التالية :

_ فحص الحسابات وتدقيقها بهدف التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية .

_ التحقق من الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الفروقات .

المرحلة الرابعة : التقييم :

تعتبر مكملة للمرحلة (زريقات، 2011، صفحة 235) السابقة وتتضمن :

_ تحليل نتائج التقييم وتحديد نقاط القوة والضعف .

_ تحديد مسؤوليات القصور في نظام الرقابة الداخلية .

المرحلة الخامسة : التقرير :

تعد آخر مرحلة (زريقات، 2011، صفحة 235 ، 236) يتم خلالها إعداد تقرير يوضح النتائج النهائية لهذه العملية مع مراعاة الإهتمام بإعداد التقرير بإعتباره وسيلة إتصال يمكن الإستفادة منها على جميع مستويات الإدارة .

3-2 - أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الداخلي :

ليقوم قسم التدقيق الداخلي (علون، 2018، صفحة 182) بمهامه على أحسن وجه والوصول إلى رقابة داخلية فعالة تساعده لبلوغ التسيير المثالي داخل المؤسسة يجب أن تصمم هذه الأخيرة ل :

1_ نظام لرقابة مختلف العمليات ،

2_ تنظيم محاسبي ،

3_ معالجة مختلف المعلومات بطريقة ملائمة .

- 4 _ قياس النتائج والمخاطر،
- 5 _ نظام للتوثيق والمعلومات ،
- 6 _ مراقبة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى الإلتزام بها .

3-3- تعارض المصالح بين المدقق الداخلي والمؤسسة الإقتصادية محل التدقيق :

إن الدور الرئيسي للمدقق الداخلي يكمن في تقييم المخاطر وتوفير تأكيد معقول وموضوعي مدعم بأدلة إثبات لمجلس الإدارة والإدارة العليا للمؤسسة محل التدقيق (أوسعيد، 2021) حول فعالية نشاطات إدارة مخاطر المؤسسة حيث يقدم المدقق الداخلي خدمات إستشارية وذلك بالتنسيق مع المديرين والموظفين دون التدخل المباشر في مهامهم أو التعارض مع العمليات التي يقومون بها .

كما تعتبر الإدارة العليا للمؤسسة مسؤولة مسؤولية كاملة عن التحريفات الجوهرية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة ، حيث تعتمد أحيانا إعطاء صورة غير عادلة عن المركز المالي لها بغرض تحقيق أهداف خفية وهذا ما يتعارض وأخلاقيات مهنة المدقق الداخلي التي تفرض عليه المعايير الدولية للتدقيق الداخلي عند فحصه للقوائم المالية الإبلاغ عن التحريفات وحالات التلاعب والغش في القوائم المالية ، إذ أن المدقق الداخلي يتحمل المسؤولية إتجاه الأطراف المتعاملة مع المؤسسة محل التدقيق والمستخدمة لتقارير المدقق الداخلي حول الوضعية المالية للمؤسسة .

3-4- إستقلالية قرار المدقق الداخلي :

تعتبر إستقلالية المدقق الداخلي مصدر الثقة الأساسي لمستعملي تقاريره وأكدت المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المعدلة سنة 2017 خاصة المعيار رقم " 1100 الإستقلالية والموضوعية " والمعيار رقم " 1110 الإستقلالية التنظيمية " والمعيار رقم " 1130 معوقات الإستقلالية والموضوعية " ، التي أكدت على ضرورة وجود المدقق الداخلي في وضعية تمكنه من ممارسة مهامه وإتخاذ قراراته بكل إستقلالية والقيام بدوره الفعال وتحقيق الأهداف المرجوة والمطلوبة منه .

إن إستقلالية قرار المدقق الداخلي من أهم الخصائص (ربيعة، 2017، صفحة 74) التي يجب أن تتوفر في تقاريره التي تهدف إلى إبداء وجهة نظر غير متحيزة لأية جهة مما يعزز من درجة الإعتماد عليها من طرف أصحاب المصالح داخل المؤسسة ، المساهمين ، مجلس الإدارة وجميع الأطراف الخارجية المتعاملة معها من عملاء ، بنوك ...

لقد عبر المعهد الدولي للمدققين الداخليين أن إستقلالية المدقق الداخلي تعني التحرر من القيود التي تعيق تنفيذ مسؤولياته (فروم، 2019، صفحة 5) وإتخاذ قراراته وعدم الإرتباط بالمستوى الإداري في قمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

إن إلزام المدقق الداخلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي (أوسعيد، 2021، الصفحات 47-48) يتيح إستقلالاً للمدقق الداخلي سواء في الهيكل التنظيمي أو إستقلالاً جوهرياً ، كما أن تطبيق نظم الجودة في إدارة التدقيق الداخلي يزيد في تعزيز ثقة تقارير التدقيق الداخلي وقراراته .

نستنتج من الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل التدقيق أن إرتباط وتبعية المدقق الداخلي للمدير العام يجعل تركيزه على جميع الوظائف والأقسام دون الإدارة العامة للمؤسسة وذلك لأن تقريره يوجه إلى المدير العام وهذا ما يعني تقيد إستقلالية قراره مما يؤثر على شفافيته، كما أن إرتباط منصب المدقق الداخلي لمجلس الإدارة فإن نطاق عمله يتغير ومحتوى تقريره وقراره يتغير ليشمل ويركز على ما هو دون مجلس الإدارة .

وعليه يجب إرتقاء منصب المدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يعتبر إتصاله بلجنة التدقيق الوضعية الأنجع في إستقلالية إتخاذ قرارات المدقق الداخلي وذلك لتحرره من ضغوطات الإدارة التنفيذية من جهة وتبعيته لمجلس الإدارة والمساهمين من جهة أخرى .

4- دور تكنولوجيا المعلومات في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية :

أصبحت تكنولوجيا المعلومات من بين أهم الطرق والوسائل المستخدمة في المؤسسات الإقتصادية على مستوى العمليات المحاسبية . موازاة مع ذلك شهدت مهنة التدقيق تطورا في مواكبة تكنولوجيا المعلومات في تدقيق حسابات المؤسسات الإقتصادية ، حيث ظهر تدقيق الأنظمة الحاسوبية وزادت مهنة التدقيق الإهتمام بهذا المجال وتم إصدار معايير توجيهية للمدققين في هذا التخصص .

كما أدر هذا التطور التكنولوجي السريع إلى التغيبى الجوهري في أنظمة الرقابة الداخلية مقارنة مع كان معمولا به في البيئة اليدوية . أصبحت لتكنولوجيا المعلومات دور بالغا في تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية وذلك بإستخدام التقنيات الحديثة من أجل تقديم جودة عالية في النشاط الرقابي داخل المؤسسات الإقتصادية (عيشي وعيشي، 2016).

4-1- مزايا إستخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية :

يطرح إستخدام تكنولوجيا المعلومات عدة مزايا ومنافع من أجل إعطاء كفاءة وفعالية أكبر لنظام الرقابة الداخلية وتوفير معلومات دقيقة حول المؤسسة وقوائمها المالية لأصحاب المصالح أهمها ما يلي :

- توفير المعلومات في الوقت المناسب والرفع من دقتها وتقليل الأخطار المحيطة بإجراءات الرقابة وتحسين الفصل بين المهام وتوزيع السلطات والمسؤوليات ،
- تطوير وتحسين أساليب الرقابة الداخلية عن طريق إستخدام الحاسوب والبرامج الذكية وإستخدامها في الرقابة على العمليات المالية والمحاسبية ،
- تشغيل كمية كبيرة من العمليات المعقدة في أقل وقت ممكن وبتكلفة منخفضة ، زيادة على أعدام الأخطاء الحسابية والتشغيلية ،

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- تخزين المعلومات الضخمة وسهولة إستعمالها ، تخزينها وإسترجاعها في آن واحد وفي مدة قياسية ،
 - يؤدي إرتفاع جودة المعلومات المقدمة من طرف البرامج والأدوات الذكية إلى رفع جودة قرارات الإدارة العليا للمؤسسة الإقتصادية ،
 - تمكن البرامج المعلوماتية في تسهيل الرقابة على الفروع والوظائف الداخلية والخارجية للمؤسسة الإقتصادية (وهيبة، 2020).
- 4-2- أثر تكنولوجيا المعلومات في نشاط الرقابة الداخلية :**

مع التقدم المذهل في مجال الإتصال وفي ظل النمو المتسارع في مجال تكنولوجيا المعلومات والتزايد الكبير لمستعملي الأنترنت من ناحية وتنوع وتعقد عمليات المؤسسات الإقتصادية خاصة في المجال المحاسبي والمالي ، بات لزاما على المؤسسات إستخدام تكنولوجيا المعلومات شرطا أساسيا في العمليات المحاسبية والمالية والانشطة الرقابية .

إن إستخدام تكنولوجيا المعلومات يسمح للمؤسسات الإقتصادية بالقدرة على الإستمرارية والمنافسة في محيطها الإقتصادي وتحقيق أعلى جودة من المعلومات وتقديم أفضل الخدمات ، وممارسة النشاط الرقابي والرفع من فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف والترابط بين نجاح المؤسسة وإستمرارية إستغلالها وبين التوجه الإبداعي في مجال إستثمار التكنولوجيا وتوظيفها مما يعزز من مكانة المؤسسة في مجال نشاطها (عيشي وعيشي، 2016).

المبحث الثالث : التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

تواجه المؤسسات العديد من التحديات، مثل المنافسة الشديدة والعولمة والاضطرابات البيئية الاقتصادية... والتي يكون أداؤها حساسا للغاية. ويبدو من الواضح أنه لن تتجح إلا تلك المؤسسات الأكثر قدرة على للإستفادة من الفرص وتقليل التهديدات التي ستواجههم. الأداء المالي للمؤسسة هو مفهوم متعدد المعاني ومعقد ويصعب فهمه ويستند إلى حد كبير على المفاهيم الفعالية والكفاءة ويتم التركيز في معظم الأحيان على البعد المالي. في الواقع ، في عصر حيث تجري المنافسة بين عدة العوامل وحيث تتضاعف المخاطر، لم يعد نجاح المؤسسة يترجم من حيث زيادة الربح أو العائد على رأس المال المستثمر. وبذلك يصبح مفهوما تدمج فيه أبعادا مختلفة لتعريفه ومؤشرات قياس مختلفة ، تعقيدها لا ينبع فقط من تنوع مفاهيمها ولكن أيضا طابعها المتعدد الأبعاد.

سننظر في هذا المبحث إلى :

- ماهية الأداء المالي ،
- تقييم الأداء المالي ،
- التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية

المطلب الأول : ماهية الأداء المالي

يحدد المفهوم الضيق للأداء المالي للمؤسسات على أنه مؤشرات مالية تقوم بقياس مدى تحقيق أهداف المؤسسات ، ويتم ذلك وفقا للموارد المالية المتاحة وتحقيق الفرص الإستثمارية في ميادين الأداء المختلفة .

قبل التطرق إلى مفهوم الأداء المالي ، سنتطرق إلى نشأة الأداء المالي .

1- نشأة وتطور الأداء المالي :

تعلق تطور الأداء المالي بالتغيرات التي عرفتھا الإدارة المالية ، وذلك للتحويلات التي عرفھا المحيط الإقتصادي للمؤسسة .

قبل الثورة الصناعية كانت الإدارة المالية تعد من فروع علم الإقتصاد ، ومهمة إعداد التقارير المالية مسندة إلى قسم المحاسبة والمالية . أعتبرت هذه المرحلة عقيمة نظرا لخلوها من المعلومات التحليلية وهذا ماتميزت به المرحلة الأولى .

مع بداية القرن العشرين بدأ البحث عن كيفية الحصول على مصادر خارجية للأموال ، وإنتقل الإهتمام أكثر على وسائل تضمن حقوق أصول المؤسسة والأطراف المتعاملة معها وكان ذلك في ثلاثينات القرن الماضي ، مما أدى لبروز سيطرة الجانب القانوني للإدارة وتزايد الإهتمام بالقوائم المالية إصدار الهيكل المالي والبيانات المالية .

ثم تلتها مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية والتي ميزت هذه المرحلة بالإهتمام بالجانب التحليلي للقوائم المالية ودراسة الهياكل التمويلية ، ورجع ذلك إلى قلة الموارد المالية وضرورة الولوج في مختلف الأنشطة الإقتصادية .

و في بداية سنة 1960 تحولت الإدارة المالية لمرحلة التخطيط للإستثمارات الطويلة الأجل وإعداد الموازنات التخطيطية من أجل تعزيز القوائم المالية وزيادة الربحية والإنتاجية وتعديل الأسعار وإمتدت إلى غاية سبعينات القرن الماضي وظهرت فيها تطورات أخرى ركزت على صناعة المعلومات وتحديد مفهوم كلفة رأس المال .

أما في ثمانينات القرن الماضي وإلى غاية بداية التسعينات ومع ظهور الحاسوب التي صاحبها زيادة إمكانيات الإدارة المالية التطبيقية وإستخدمت الحاسوب مما أدى لسهولة في التحليل المالي والقيام بالتحليلات والمقارنات مهما بلغت درجة تعقيدها بأقل وقت وتكلفة ممكنة وبدقة عالية . وميزت هذه المرحلة أيضا التركيز على مجالات التسعير لأدوات الإستثمار التقليدية والحديثة .

جاءت بعد ذلك مرحلة بداية القرن الواحد والعشرين الذي بات الإهتمام فيها منصبا على تعظيم القيمة الحالية للمؤسسة من طرف الإدارة المالية للمؤسسة ، وذلك لمواكبة الإتجاهات المتزايدة للتكنولوجيا والعولمة في الوقت الحالي (صفية، 2023).

مما سبق نستنتج أن الجانب المالي يعد تاريخيا مجال إهتمام منظمات الأعمال ويرجع ذلك إلى الإهتمام بالأرباح وزيادتها لأنه المرآة العاكسة لتوسع الأعمال ونموها . ومثلت المحاسبة

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

على إمتداد العصور أداة للقياس ووسيلة لإيصال المعلومات مستعملتها ، إلى أن جاءت الثورة الصناعية التي منحت توجهها آخر ليصبح الإهتمام بالأدوات والنظم المحاسبية الأكثر تطورا من النظم التقليدية ، والتي أضحت النسب المالية تعتبر كطرق للتحليل ومؤشرات توضح أداء المؤسسات ومقارنة نتائج أعمالها مع المؤسسات المنافسة للحكم على كفاءة إدارتها وفعاليتها . كما تم تحسين مؤشوات مالية تعكس الجانب المالي بصفة شاملة وكان ذلك مع بداية القرن الواحد والعشرين ليتم من خلالها تقييم أداء الشركات ، مما أدى لإنتقال إهتمام المستعملين لمؤشرات الأداء المالي في مجال المحاسبة المالية التقليدية إلى مخرجات النظام المحاسبي ، الذي يعتبر بداية حديثة لتطوير معلولومات مالية ومحاسبية يمكن الإعتماد عليها في الحكم على أداء المؤسسة بصورة دقيقة .

تحقق مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد ونظم التكاليف عدة أهداف منها :

- ✓ مساعدة المؤسسة في تطوير قدرتها على إعداد إستراتيجيات فعالة وخطط يعيده المدى ،
- ✓ مساعدة إدارة المؤسسة العليا في تخصيص الموارد على المنتجات والأسواق ،
- ✓ رقابة وتخطيط المصاريف المتعلقة بأوجه النشاط المتنوعة ،
- ✓ الحكم على الأداء وقياسه بإستخدام مؤشرات مالية فعالة ،
- ✓ إعداد تقارير مالية بمؤشوات مالية متنوعة تلبى رغبات وحاجات جميع الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة الإقتصادية (صفية، 2023، الصفحات 13-14).

2- مفهوم الأداء المالي :

تعددت التعاريف المحددة للأداء المالي حسب الطريقة التي يتم بها تحديد أهداف المؤسسة وكيفية تحقيقها ودرجة التكامل بين المؤشرات المختلفة وتعبئة الموظفين (Hadjer, 2021, p. 109). ومن بين أهم التعاريف نجد :

يعتبر الأداء المالي مفهوما ضيقا لأداء المؤسسات بصفة عامة ، الذي يركز على إستخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز أهداف المؤسسة . ويعبر الأداء المالي عن أداء المؤسسات بحيث يعد الداعم الأساسي للأعمال المتنوعة التي تمارسها المؤسسة ، كما يساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسة بالفرص الإستثمارية في ميادين الأداء المتعددة والتي تساعد على تحقيق أهداف أصحاب المصالح وتلبية حاجاتهم (أمال، 2021، صفحة 638).

و عرف الأداء المالي حسب Lorrino 1996 فهو : " الفرق بين القيمة المقدمة للسوق ومجموع القيم المستهلكة (تكاليف مختلف الأنشطة) " أي مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في أنجاح السياسة المالية من خلال تحقيق فوائض قيمة مالية . وحسب Freeman " يتوقف على الإستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أقصى عائد ممكن " . ليسمح بقياس إنجازات المؤسسة وإعطاء صورة واضحة لمختلف الحركات المالية إعتمادا على مؤشرات التوازن المالي والمؤشرات المالية (خيرة، 2023، الصفحات 53-54).

كما نجد عدة تعاريف مختصرة للأداء المالي نوجزها في :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- الأداء المالي أداة لسد الهوة والفجوات على مستوى المؤسسة ، فالمؤشرات السلبية تعطي دلائل عن وجود صعوبات ومشاكل ربحية أو نقدية وتمنح المؤسسة الحلول من أجل معالجتها ،
- يعد الأداء المالي التعريف الضيق لأداء المؤسسة حيث يهمل العمليات التشغيلية والمؤشرات الخارجية ويوجه القرارات الإستثمارية ويوجهها ،
- الأداء المالي آلية لإعطاء صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة في الوقت الآني ، أو جوء معين منها كأداء المؤسسة المالي لأسهمها ،
- الأداء المالي وسيلة لتعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية عبر تعظيم الإيرادات وتقليل التكاليف بصفة دائمة على المدى المتوسط والطويل من أجل الإستقرار في مستوى الأداء وتحقيق تراكم في الثروة ،
- الأداء المالي عبارة عن معيار لتقييم موارد المؤسسة المادية والمالية والطبيعية المتاحة لها على مدى خدمتها لرغبات أطراف متعددة على أساس أهداف محددة سابقا ،
- الأداء المالي هو مدى مساهمة الأنشطة في قدرتها على خلق الفعالية والقيمة في إستعمال الموارد الدالية المتاحة من أجل بلوغ الأهداف بأقل تكاليف مالية ممكنة (صالح، 2023، الصفحات 38-39).

يرى الباحث من خلال التعاريف السالفة الذكر أن الأداء المالي يعرف من عدة نواحي حسب منظور المتخصصين وأن مفهوم الأداء المالي يتغير حسب التطور الزمني والإقتصادي وأنه من المفاهيم الواسعة والمتشعبة في شموليتها ومواضيعها . ومن أهم أسباب الإختلاف في تحديد مفهوم موحد للأداء المالي هو تباين الأهداف من مؤسسة لأخرى وإختلاف المصادر المالية والموارد المتاحة لكل مؤسسة ، والتغيرات الكبيرة في المحيط الإقتصادي الذي تعيش فيه المؤسسات الإقتصادية .

3- أهمية وأهداف الأداء المالي :

تتجلى أهمية الأداء المالي في تقويم أداء المؤسسات من جوانب متعددة تخدم بالدرجة الأولى أصحاب المصالح المالية في المؤسسة ومستعملي البيانات والمعلومات المالية من أجل تحديد نقاط الضعف والقوة ، والإستفادة من هذه المعلومات التي يوفرها الأداء المالي لإتخاذ القرارات الإستثمارية والمالية المناسبة من طرف جميع الأطراف (الإدارة العليا ، مساهمين ، مستثمرين ...).

تبرز أهمية الأداء المالي أيضا في عملية مراقبة نتائج أعمال المؤسسة وفحص سلوكها ومتابعة أوضاعها المالية وتقييم مستوى فعاليتها أدائها المالي ، وتصويبه نحو المسار الصحيح عبر تحديد العقبات والصعوبات التي تواجه أداء المؤسسة وتشخيصها مع إعطاء الحلول

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

المناسبة وفق معيار ترشيد المصاريف وتعظيم الأرباح وزيادة الإستثمارات من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وإستمرارية إستغلال المؤسسة والمنافسة في المحيط الإقتصادي .

و تظهر أهمية الأداء المالي بالنسبة للمستثمرين الإقتصاديين في :

- معرفة ومتابعة نشاط المؤسسة ومجالاته ، مما يساهم في تمكينهم من مساهمة الوقائع المالية والإقتصادية ودراسة مدى تأثر أسعار الأدوات المالية (الأسهم والسندات) بأدوات الأداء المالي (مديونية – سيولة – ربحية) .
- قدرة المستثمرين من القيام بعمليات التحليل وتفسير البيانات المالية وإجراء المقارنات بينها (الدين ط، 2024).

كما تتوضح أهمية الأداء المالي في :

- إرتفاع فرص الوصول لمصادر التمويل وجلب إستثمارات أكبر والإستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة ،
- تخصيص أفضل الموارد المتاحة مما يؤدي لأداء تشغيلي ذو جودة عالية ،
- توطيد علاقة المؤسسة مع أصحاب المصالح مما يحسن من التعاملات مع المتعاملين ،
- إعطاء المعلومات المالية المفيدة مما يرفع من درجة مصداقية تقارير المؤسسة المالية ،
- يساهم الأداء المالي في توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تواجه نقصا في المتابعة والإشراف (إيمان ي، 2023).

4- العوامل المؤثرة على الأداء المالي :

يمكن تلخيص العوامل المؤثرة على الأداء المالي في (الخطيب، 2010، الصفحات 48-49-50-51):

1- الهيكل التنظيمي :

هو الإطار أو الوعاء الذي تتفاعل فيه كل المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة وأعمالها ، ففيه تتحدد أساليب المسؤوليات والإتصالات والصلاحيات ، وأساليب تبادل المعلومات والأنشطة ، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي الكثافة الإدارية وهي الأقسام الإدارية في المؤسسات والتمايز الرأسي الذي هو عدد المستويات الإدارية في المؤسسات ، وأما التمايز الأفقي فهو عدد المهام الناتجة عن تقسيم العمل والإنتشار الجغرافي من عدد الموظفين والفروع .

كما يتأثر أداء المؤسسات بالهيكل التنظيمي عبر المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات الواجب القيام بها ومن تم تخصيص الموارد لها ، إضافة إلى تسهيل الأدوار للأفراد في المؤسسات والمساعدة في إتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي من شأنها تسهيل إتخاذها بأكثر فاعلية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة .

2- المناخ التنظيمي :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

يمثل وضوح التنظيم وكيفية إتخاذ القرار وأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري ، ويقصد به أيضا إدراك الموظفين مهام المؤسسة وأنشطتها وأهدافها وعملياتها المتعلقة بالأداء .

فإتخاذ القرار يكون بطريقة عقلانية وتقييمها ومدى ملائمة المعلومات لإتخاذها ، وأسلوب الإدارة في تشجيع الموظفين على المبادرة الشخصية أثناء الأداء ، أما توجيه الأداء من مدى تأكد العامل من أدائه وتحقيق مستويات عليا من الأداء على جميع الأصعدة .
يقوم المناخ التنظيمي بضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وفاعليته من الناحيتين المالية والإدارية ، وإعطاء معلومات لمتخذي القرارات لرسم صورة الأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين على المستوى الأعلى لمعايير الأداء في تصرفهم في الموارد المالية للمؤسسة .

3- التكنولوجيا :

تحدد في المهارات والطرق والأساليب المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المرجوة والتي تعمل على ربط المصادر بالإحتياجات . ونجد من أنواع التكنولوجيا ، تكنولوجيا حسب الطلب وتكون بطلب من المستهلك ، تكنولوجيا الإنتاج المستمر والتي تلتزم بمبدأ إستمرارية الإستغلال ، تكنولوجيا الدفعات الكبيرة ، وغيرها من التكنولوجيات .
تحدد المؤسسات نوع التكنولوجيا المناسبة حسب طبيعة نشاطها المتناسق مع أهدافها ، وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي توجه المؤسسات ، والتي لا بد لهذه المؤسسات من التكيف معها وإستعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف التكيف بين الأداء والتقنية ، كما تعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب مختلفة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة والتنويع ، إضافة إلى زيادة الحصص السوقية والأرباح .

4- الحجم :

الحجم هو تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم (هناك عدة مقاييس لحجم المؤسسة كإجمالي المبيعات ، إجمالي الودائع ، إجمالي الأصول ...) . ويعد الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسات وذلك ب :

أ- تأثير إيجابي : أي أنه كلما زاد حجم المؤسسة زاد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة ، وسعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسة .

ب- تأثير سلبي : يشكل الحجم تحديا بالنسبة لأداء المؤسسة ، بحيث تعتبر زيادة حجم المؤسسة يزيد من درجة تعقيد إدارة المؤسسة مما يؤدي لتقليل درجة أدائها المالي .

المطلب الثاني : تقييم الأداء المالي

مما لا شك فيه أن الوقوف على حقيقته المؤسسة الإقتصادية من أهداف وما بلغته من نتائج لا يمكن أن يتم إلا بالإستعانة بنظام تقويمي شامل لكفاءة المؤسسة الذي يؤشر لصناع القرار

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

مستوى الأداء المالي الذي وصلته هذه المؤسسة وتقديم نتائج واضحة المحققة خلال الدورة (السنة) المالية مما يوجهها لتصحيح أوضاعها وتعزيز قدراتها وهذا ما يعني تطويرها وإستمرارها وبقائها (الكرخي، 2010).

1- مفهوم تقييم الأداء المالي :

نجد عدة تعاريف لتقييم الأداء المالي نذكر منها :

يراد بتقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية ، أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة ومن ثم تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة . وهو أيضا قياس أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية مجتمعة بالإستناد إلى النتائج المحققة خلال الدورة المالية ، بالإضافة إلى تحليل تلك النتائج ومعرفة الإنحرافات التي وقعت ثم إقتراح الحلول لتلك الإنحرافات من أجل تحقيق أداء جيد في المستقبل . وترتكز عملية تقييم الأداء على الأركان الأساسية المتمثلة في وجود أهداف محددة مسبقا ، قياس الأداء الفعلي وإتخاذ القرارات المناسبة من أجل معالجة الإنحرافات الممكن وقوعها في نشاط المؤسسة الاقتصادية (إسماعيل س.، 2017، صفحة 421).

و يعرف تقييم الأداء المالي على أنه عملية تشمل جانبيين يتمثلان في تقييم فعالية الأداء المالي عن طريق إجراء مقارنة للأهداف المنجزة بالأهداف المخططة لها ، والجانب الثاني يتمثل في قياس مدى ملائمة الأساليب وكفائتها من حيث الزمن ، تحقيق الربح والتكلفة والتي تم إتخاذها لإنجاز هذه الأهداف (عرب وأيمن سليمان، 2020، صفحة 431).

كما عرف الأداء المالي بأنه "تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج نهاية فترة مالية معينة عادة تكون سنة ، بحثا عن العوامل المؤثرة في النتائج ، وتشخيص ما تبين من إنحرافات أثناء التنفيذ ، وتحديد المسؤوليات وتفادي أسبابها في المستقبل ، وذلك بإستخدام مجموعة من المقاييس والمؤشرات المالية ." (نجد وسايح ، 2023، صفحة 583) أي أن عملية التقييم تساعد المؤسسة في التعرف على فعالية وكفاءة الأداء المالي والكشف عن الإنحرافات إن وجدت ومعالجتها .

يرى الباحث أن تقييم الأداء المالي هو كفاءة المؤسسة الاقتصادية من إدارة مواردها المالية خلال فترة مالية محددة وقدرتها على تحليل البيانات المالية والعمل على تطويرها من سنة لأخرى بإستعمال الأدوات المالية المناسبة لذلك من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة وتحسين مجال نشاط المؤسسة الاقتصادية .

2- أهداف تقييم الأداء المالي :

تستهدف عملية تقييم الأداء المالي للوصول إلى بلوغ عدة أهداف من جهة قياس الفعالية المالية للمؤسسة والحكم على الكفاءة في إستغلالها من جهة أخرى ، وعليه تتجلى أهداف عملية تقييم الأداء المالي في :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

- القدرة على الوفاء بديون المؤسسة وإلتزاماتها على المدى القصير من خلال توفير السيولة .
- فعالية إدارة المؤسسة في إستخدام رأس المال بحيث لا يكون أكثر أو أقل مما هو ضروري .
- قدرة المؤسسة على تغطية فوائد الأموال المقترضة عن طريق تحقيق أرباح كافية .
- تمكين المؤسسة من تحقيق فائض مالي مما يسمح لها من التمويل الذاتي لإنجاز المشاريع الإستثمارية (منصف وبوشلاغم ، 2020، صفحة 188).

كما تهدف عملية تقييم الأداء المالي إلى :

- تحديد مستوى إنجاز المؤسسة مقارنة بالأهداف المحددة في إستراتيجيتها .
- العمل على كشف مواطن الضعف والإختلالات في نشاط المؤسسة والقيام بتحليل شامل لها وتحديد أسباب ذلك وتوجيه المنفذين للقيام بالتعديلات والتصحيحات الضرورية .
- تحديد المسؤوليات لجميع أقسام ووظائف المؤسسة عن مواطن الخلل من خلال قياس أداء كل قسم ، وتحديد إنجازاته إيجابا أو سلبا ، الأمر الذي يخلق المنافسة الداخلية بين هذه الأقسام والوظائف مما يؤدي لرفع الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية .
- الوقوف على مدى فاعلية إستخدام الموارد المالية المتاحة بطريقة عقلانية تحقق عائدا أكبر بتكاليف أقل وبنوعية جيدة وجودة عالية .
- تسهيل تحقيق تقييم شامل لأداء الإقتصاد الوطني وذلك بالإعتماد على نتائج تقييم كل مؤسسة إقتصادية .
- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتنا في المسار الصحيح بما يتوافق بين الإمكانيات المتاحة والطموح المسطر ، بحيث تشكل نتائج تقييم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن التقديرات غير واقعية ومنطقية (الكرخي، 2010، صفحة 32).

3- المقاييس التقليدية لقياس الأداء المالي :

تتمثل هذه المؤشرات في مؤشرات مالية ومحاسبية محضة تستخرج من القوائم المالية التي تعدها المؤسسة وتتمثل في:

3-1- نسب الهيكلية :

تترجم هذه النسب الهيكل المالي للمؤسسة ومدى إستقلاليتها المالية والإستعمال الكفئ لمواردها المالية وتنقسم إلى قسمين كما هو موضح في الجدول التالي (شوقي وبرودي، 2023):

الجدول رقم (1-13) : نسب الهيكلية المستخدمة في تقييم الأداء المالي

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| نسب هيكلية الخصوم | نسب هيكلية الأصول |
|---|---|
| نسبة الأموال الخاصة = الأموال الخاصة / مجموع الخصوم | نسبة الأصول الثابتة = الأصول الثابتة / مجموع الأصول |
| نسبة الديون الطويلة والمتوسطة الأجل = الديون طويلة ومتوسطة الأجل / مجموع الخصوم | نسبة قيم الإستغلال = قيم الإستغلال / مجموع الأصول |
| نسبة الديون قصيرة الأجل = الديون قصيرة الأجل / مجموع الخصوم | نسبة قيم قيد التحديد = قيم قيد التحديد / مجموع الأصول |
| | نسبة القيم الجاهزة = القيم الجاهزة / مجموع الأصول |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماد على (شوقي وبرودي، 2023، صفحة 62)

3-2- نسب السيولة :

تهتم هذه النسب بتقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال دراسة وتحليل قدرة المؤسسة على الوفاء وتسديد إلتزاماتها المستحقة على المدى القصير ونجد من أهم هذه النسب (بلال وعمر عبدة ، 2022) :

- نسبة التداول (= الأصول المتداولة/الديون قصيرة الأجل) : وتعرف أيضا بنسبة السيولة العامة وتحدد مدى تغطية الأصول المتداولة للديون قصيرة الأجل . وكلما زادت النسبة عن 1 ، أشار ذلك لقدرة المؤسسة على تسديد إلتزاماتها على المدى القصير .
- نسبة السيولة المطلقة (=القيم قيد التحقيق+القيم الجاهزة/الديون قصيرة الأجل) : وتسمى بالسيولة المختصرة ، وتكون في قيمتها المثلى عندما تتراوح ما بين 0.5 و 3.0 .
- نسبة التداول السريع : وتعرف بنسبة السيولة السريعة والتي توضح إمكانية المؤسسة بدفع ديونها القصيرة الأجل عن طريق السيولة المالية المتوفرة لديها فقط وتكون في قيمتها المثلى عندما تتراوح ما بين 0.2 و 0.3

3-3- نسب الربحية :

تحسب هذه النسب على أساس معدل عائد الربح بعد الضريبة على حقوق الملكية ، وتشير إلى كفاءة وقدرة الإدارة العليا للمؤسسة في تعظيم ثروة أصحاب المؤسسة أي أنها تقيس ربحية رأس المال الذي قدمه المالكون ، ويلاحظ أن هذه النسبة ترتفع في سنوات الإعفاء الضريبي كما تنخفض في سنوات الخضوع لها ، وربما ينخفض نتيجة زيادة الأرباح المحتجزة وغيرها مما يستوجب التمعن الجيد عند القيام بتحليل هذه النسبة (الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، 2008).

3-3-1- العائد على حقوق الملكية :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

هو قيمة العائدات التي يحصل عليها المستثمرون من مساهماتهم في المؤسسة .

العائد على حقوق الملكية = صافي الربح بعد الضرائب/حقوق الملكية

3-3-2- هامش إجمالي الربح :

تقيس هذه النسبة مساهمة المبيعات في خلق الأرباح .

هامش إجمالي الربح = صافي الربح قبل الضرائب والفوائد/المبيعات

3-3-3- هامش صافي الربح :

و تعرف أيضا بصافي الربح على المبيعات .

هامش صافي الربح = صافي الربح/المبيعات

3-3-4- العائد على الموجودات :

تقيس هذه النسبة ربحية الموجودات (الأصول) التي إستثمرت فيها المؤسسة ، كما توضح أيضا السياسات المختلفة التي تتبناها الإدارة .

العائد على الموجودات = صافي الربح/مجموع الأصول

3-3-5- ربحية السهم :

تقيس هذه النسبة نصيب الربح عن كل سهم عادي مستثمر في المؤسسة .

ربحية السهم = صافي الربح/عدد الأسهم العادية الصادرة من قبل المؤسسة

3-4-4- نسب النشاط :

و تسمى أيضا بنسب الأداء (الفتاح، 2020) تقيس هذه النسب قدرة المؤسسة على تحصيل ديونها والإستغلال الأمثل لمواردها ومدى كفاءتها في إدارة أصولها (براهيم ومولود، 2022).

الجدول رقم (1-14) : نسب النشاط المستخدمة في تقييم الأداء المالي

| النسب | كيفية الحساب | الأثر المالي |
|----------------------|----------------------------------|---|
| معدل دوران الأصول | صافي المبيعات/إجمالي الأصول | يوضح قدرة المؤسسة على إستغلال أصولها بفاعلية وكفاءة |
| معدل دوران المخزونات | تكلفة شراء البضائع/متوسط المخزون | تشير هذه النسبة إلى مدى قدرة المؤسسة على تسيير مخزوناتها ، أي كلما إرتفعت هذه النسبة فإنها تدل على فاعلية تسيير المخزونات |

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

| | | |
|---------------------|-------------------------------------|---|
| معدل دوران الزبائن | رقم الأعمال/أوراق القبض+الزبائن | تقيس هذه النسبة فعالية المؤسسة في تحصيل الديون من الزبائن |
| معدل دوران الموردين | مشتريات الدورة/أوراق الدفع+الموردين | تقيس هذه النسبة معاملات المؤسسة مع مورديها ، وكلما كانت صغيرة كان ذلك مؤشرا إيجابيا ، بحيث يفضل أن يكون أقل من معدل دوران الزبائن |

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على عدة مصادر

3-5- أبرز المآخذ والانتقادات على مقاييس تقييم الأداء المالي التقليدية :

لا زالت الأدوات والمقاييس التقليدية يتم إستخدامها بنطاق واسع لاسيما في الدول السائرة في طريق النمو ، إلا أنها تتميز بالإقتصار والمحدودية ، ولا تتماشى مع ما هو معمول به في الدول المتقدمة . وأبرز ما يعاب على هذه الأدوات التقليدية ما يلي :

- لا تقوم الأدوات التقليدية بتحديد القيمة الحقيقية لثروة الملاك والتي تنعكس على سعر البيع المحتمل لأسهم المؤسسة ،
- الأخذ في الحسبان كلفة القروض فقط وتجاهل كلفة التمويل عن طريق الأسهم في حساب الربح الصافي ،
- عدم ملائمة المعلومات المحاسبية خاصة في بيئة التضخم ، بحيث أن أدوات تقييم الأداء المالي التقليدية تعتمد على المعلومات المحاسبية التاريخية القائمة على محاسبة التعهد ،
- عدم قدرتها على مساعدة المستثمرين الحاليين والمستقبليين في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية المستقبلية ، خاصة وأن أدوات التقييم تعتمد على التكلفة التاريخية وليس القيمة العادلة كما تنص عليا الأدوات الحديثة والمعايير المحاسبية الدولية ،
- عدم كفاءتها في الكشف عن الأخطاء وحالات التلاعب والغش والإختلاسات ، خاصة وأن بعض المؤسسات تستخدم أدوات وبرامج متطورة للقيام بالتحريفات الجوهرية في قوائها وتقاريرها المالية (محمد م.، 2021).

4- المقاييس الحديثة لتقييم الأداء المالي :

تعتبر المتغيرات الإقتصادية الحديثة التي كشفت عن محدودية وقصور أدوات تقييم الأداء المالي التقليدية في منح نتائج واضحة عن الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية ، فعلى سبيل المثال نسبة الربحية لا تأخذ بعين الإعتبار تكلفة الأموال المستخدمة لتحقيق الربح ولا مجالات

المخاطر التي تتعرض لها ، مما يؤدي إلى عدم إمكانية تقييم الأداء المالي للمؤسسات على البعدين ، القصير والطويل .

أما الأدوات والمقاييس والأساليب الحديثة لتقييم الأداء المالي للمؤسسات تراعي هذه المجالات وتأخذ هذه الاعتبارات ، مما أدى بالمؤسسات إلى تطوير وتحديث أدوات تقييم أدائها المالي من أجل إعطاء المصدقية وإطفاء الثقة على تقاريرها وبياناتها المالية من أجل تلبية حاجات مستعملي هذه المعلومات خاصة الأطراف الخارجية منها كالمستثمرين (أحمد، بوسالم ، وأودينة ، 2021).

4-1- القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) :

4-1-1- تعريف القيمة الاقتصادية المضافة EVA :

بينت ستوارت Bennett Stewart من الأوائل الذين قاموا بإعطاء مفهوم للقيمة الاقتصادية المضافة EVA حيث قام بالعديد من الأبحاث في هذا المجال ، وعرفها على أنها "معيار الأداء المالي لتقييم الربح الحقيقي المتعلق بتعظيم ثروة المساهمين والذي يمثل فارق الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والمقترض " (Mouloud, 2018, p. 601).

و يعرف كاستلو Castillo القيمة الاقتصادية المضافة بأنها " المنهج الذي يمكن شركات الأعمال من تحسين الأرباح من إستثماراتها المتاحة وقياس الناتج الإقتصادي للمساهمين . كما أن المعيار الذي من خلاله يتم تعظيم ثروة الملاك وإبراز سلوك الأفراد داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بطريقة تسمح بتعظيم ثروة أصحابها " (Mouloud, 2018, p. 601).

كما عرفت شركة الإستشارة الأمريكية Stern Stewart القيمة الاقتصادية المضافة على أنها " مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي ، حيث يرتبط بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت ، وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المقترض والمملوك " (النور وزرقون ، 2015 ، صفحة 245).

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن القيمة الاقتصادية المضافة EVA هي الربح الإقتصادي بعد تسديد تكلفة رأس المال .

4-1-2- أهمية القيمة الاقتصادية EVA :

تتجلى أهمية القيمة الاقتصادية المضافة EVA في :

- التحسين الدائم والمستمر والفعلي لثروة المساهمين ،
- مؤشر حقيقي للأداء الإداري والتشغيلي ،
- مقياس لنظم التعويضات والحوافز لمدرء المؤسسات الاقتصادية ،
- معيار حقيقي لتعظيم سعر الأسهم في الأسواق المالية ،

- أداة لتغطية الفجوات التي تحدثها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دولياً ،
- أداة لحد من مشكلة الوكالة من خلال تقريب إهتمامات حملة الأسهم والمدراء (قديد وبن عيسى ، 2023 ، صفحة 405).

4-1-3- طريقة حساب مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA :

يعد مؤشر القيمة الاقتصادية EVA أداة لقياس القيمة الاقتصادية من الأعمال المحققة بعد النظر في تكلفة رأس المال بما في ذلك تكلفة حقوق الملكية وتكلفة الدين ، وعادة ووفقاً للمعايير المحاسبية الدولية يعتمد في الحساب على تكلفة الديون فقط ، وأما لحساب القيمة الاقتصادية المضافة EVA يتم خصم تكلفة رأس المال كذلك . فالنقطة الأهم والأساسية في القيمة الاقتصادية المضافة EVA هي إنشاء قيمة عندما يكون معدل عائد الإستثمار أكبر من إجمالي تكلفة رأس المال (الكريم، 2021).

مما سبق فإن القيمة الاقتصادية EVA هي العائد الذي يزيد على مستوى الأداء المتوقع والمتصل برأس المال المستخدم ، أي أن القيمة الاقتصادية EVA لفترة زمنية "t" تساوي :

$$EVA_t = E_t - r(Tat-1)$$

حيث أن :

E_t : الربح المحاسبي قبل الضريبة للفترة "t" ،

r : تكلفة رأس المال ،

Tat-1 : مجموع الأصول المستخدمة في بداية المدة .

كما نجد من الأساليب المستعملة لحساب القيمة الاقتصادية EVA المعادلة الآتية :

$$EVA_t = NOPAT_t - C_t * WACC_t$$

حيث أن :

EVA_t : القيمة الاقتصادية المضافة ،

NOPAT_t : صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب ،

C_t : رأس المال طويل الأجل ،

WACC_t : التكلفة المرجحة لرأس المال .

فكما كانت $EVA > 0$ ، يمكن القول في هذه الحالة أن سياسة المؤسسة المالية ناجحة وهناك زيادة في ثروة رأس الملاك ويربحون أكبر من أصل الإستثمار ، وإذا كانت $EVA = 0$ فإن

المؤسسة أنتجت ما إستثمرت ، وفي حالة $EVA < 0$ فهذا معناه أن هناك تأطل في ثروة الملاك (الكريم، 2021، صفحة 309).

2-4- القيمة السوقية المضافة MVA :

4-1-2- تعريف القيمة السوقية المضافة MVA :

تعرف القيمة السوقية المضافة MVA على أنها عبارة عن الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المقدم من طرف المستثمرين خلال فترة زمنية معينة ، أو هي القيمة الحالية للقيمة الاقتصادية المضافة المستقبلية .

و تعرف القيمة السوقية المضافة MVA بأنها الفرق بين القيمة السوقية الحالية ورأس المال المستثمر ، فإذا كانت كانت القيمة السوقية موجبة فهذا يعني أن المؤسسة نجحت في إنشاء قيمة لمساهميها ، والعكس إذا كانت سالبة ، ة يعد مقياس القيمة السوقية المضافة مقياسا هجيناً كونه يجمع بين القيمة السوقية التاريخية المحاسبية والقيمة السوقية الحالية (أسماء ودادن ، 2021، صفحة 262).

يرى الباحث من خلال التعريفين السابقين أن القيمة السوقية المضافة MVA هي الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المقدم من قبل المالكين والمقرضين .

4-2-2- العوامل المؤثرة في القيمة السوقية المضافة MVA :

من العوامل الرئيسية المؤثرة سواء بالزيادة أو النقصان على القيمة السوقية المضافة MVA نجد :

1- رأس المال المستثمر وصافي الربح التشغيلي ومعدلات النمو في الإيرادات :

و لتكون القيمة السوقية المضافة MVA موجبة لا بد أن تكون معدلات النمو هذه أكبر من تكلفة رأس المال المستثمر .

2- إنتاجية رأس المال المستثمر :

كلما إرتفعت هذه الإنتاجية في ظل ثبات رأس المال المستثمر أو إنخفاضه كما زادت القيمة السوقية المضافة MVA ، خاصة في ظل ثبات أو إنخفاض كلفة رأس المال .

3- الحد الأدنى من هامش الربح المطلوب لخلق ثروة إضافية للمساهمين والملاك (فارس، 2022، صفحة 99).

4-2-3- طرق حساب القيمة السوقية المضافة MVA :

نجد من أهم الطرق المستعملة لحساب القيمة السوقية المضافة MVA ما يلي :

1- طريقة الفرق بين القيمة السوقية للسهم والقيمة الدفترية لحقوق الملكية :

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

حسب هذه الطريقة فإن القيمة السوقية المضافة MVA تساوي الفرق بين القيمة السوقية للأسهم والقيمة الدفترية لحقوق الملكية بالعلاقة التالية :

القيمة السوقية المضافة MVA = القيمة السوقية للأسهم - القيمة الدفترية لحقوق الملكية .

حيث أن :

القيمة السوقية المضافة MVA : هي مجموع القيم السوقية لعناصر رأس المال ، القيمة الدفترية لحقوق الملكية : يتم إستخراجها من القوائم المالية للمؤسسة .

2- طريقة خصم القيمة الاقتصادية المضافة المستقبلية للمؤسسة :

مبدأ هذه الطريقة أن القيمة السوقية المضافة MVA ماهي إلا القيمة الاقتصادية المضافة EVA للمؤسسة والمتوقعة خلال عمرها الإنتاجي ، أي بمفهوم آخر هي خصم للتدفق الناتج عن القيمة الاقتصادية المضافة خلال الزمن ويتم حسابها وفقا للمعادلة التالية :

القيمة السوقية المضافة MVA = القيمة الحالية لجميع القيم الاقتصادية المضافة المستقبلية (بوزربة، 2022، صفحة 84).

المطلب الثالث : التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

تهدف معظم المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق الربح وتعظيم ثروة الملاك والمساهمين ، ويعتبر الأداء المالي المقياس الرئيسي الذي يقاس به مدى تحقيق أهداف هذه المؤسسات من عدمه . ومن أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية لابد من التكامل بين عدة آليات خارجية ، أبرزها التدقيق الخارجي وآليات داخلية متمثلة في نظام الرقابة الداخلية ، قسم التدقيق الداخلي ، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة .

1- دور التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي :

يعتبر السبب الأساسي في فشل المؤسسات الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتعثر أدائها المالي القرارات الغير صائبة والخاطئة من خلال إعتماها على معلومات مالية ومحاسبية وإستثمارية غير صحيحة ، مما يدفع إلى الحاجة الملحة إلى التدقيق الخارجي والآليات الداخلية في المؤسسة بإعتبارهما وسيلتين تعملان على التدقيق والفحص في البيانات والقوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة وتحليل نتائجها من أجل إتخاذ القرارات الملائمة والصحيحة .

يقوم التدقيق الخارجي بتقديم خدمات إستشارية وتأكيدية تهدف إلى تقديم التوصيات الضرورية خاصة وبما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة والعمل على تحسين فعاليته من خلال تقييم فعاليته إستنادا على مخرجات تقارير التدقيق الداخلي التي تعتبر عن مدخلات للمدقق الخارجي يعتمد عليها في تأسيس رأيه حول الوضعية المالية للمؤسسة .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

إن التقارير المقدمة للمدقق الخارجي حول الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية تعتبر جد ضرورية له من أجل التعرف على المخاطر المحيطة بالمؤسسة وتقديم الحلول عبر التوصيات في مخرجات التدقيق الخارجي .

يقوم المدقق الخارجي بوضع مجالاً لتقييم النتائج المتحصل عليها من عملية التدقيق الخارجي ويقارن الحالة الحقيقية للقيمة الدفترية المسجلة في القوائم والبيانات الماليو مع ما توصل إليه من نتائج ، ليعد تقريراً مفصلاً ووفقاً لمعايير التدقيق الدولية يلخص فيه وضعية المؤسسة المالية وتقديم الإقتراحات اللازمة ويرفعه إلى الجمعية العامة للمساهمين والملاك من أجل القيام بالتصحيات والأخذ بعين الإعتبار جميع التوصيات من أجل تدارك أية صعوبات تعثر من الأداء المالي للمؤسسة وتعمل على تحسينه والتحقق من الإلتزام بالسياسات والإجراءات المعمول بها الواردة في نظام الرقابة الداخلية .

إن التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية عبارة عن سلسلة متصلة ، فكما زادت كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ، زادت درجة إعتداد المدقق الخارجي على نتائج إختبارات النظام ومجالات الإعتداد عليها مما ينعكس بالإيجاب على فعالية عملها والتي تؤدي بدورها إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية .

تظهر مما سبق ضرورة تكثيف التناسق بين التدقيق الخارجي وأنظمة الرقابة الداخلية والآليات الداخلية من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة والحد من شتى أنواع التلاعبات والغش عبر تبادل الخبرات والتقارير التي تساعد على تحديد مواطن القوة والضعف في الأداء المالي (درين وحولي، 2023) .

2- التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي و إنعكاسه على الأداء المالي :

ينعكس التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية من عدة جوانب لعل أبرزها :

- قسم التدقيق الداخلي دائم العمل على مستوى المؤسسة ، أي أنه يفيد التدقيق الخارجي بجميع نواحي القصور من جانب الأداء المالي للمؤسسة ،
- التدقيق الداخلي عبارة عن تدقيق مستمر على مدار السنة مما يسهل في تدقيق جميع العمليات المالية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسة مما يساعد التدقيق الخارجي في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة وتحليل النتائج المتوصل لها من أجل تقديم الحلول والإقتراحات المناسبة ،
- يعمل التدقيق الداخلي على تقييم وقياس فاعلية نظام الرقابة الداخلية مما يعطي المدقق الخارجي صورة واضحة عن نجاعة النظام خاصة بما يتعلق بالإجراءات المرتبطة بالأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق (إبراهيم وزعبيط ، 2021) .

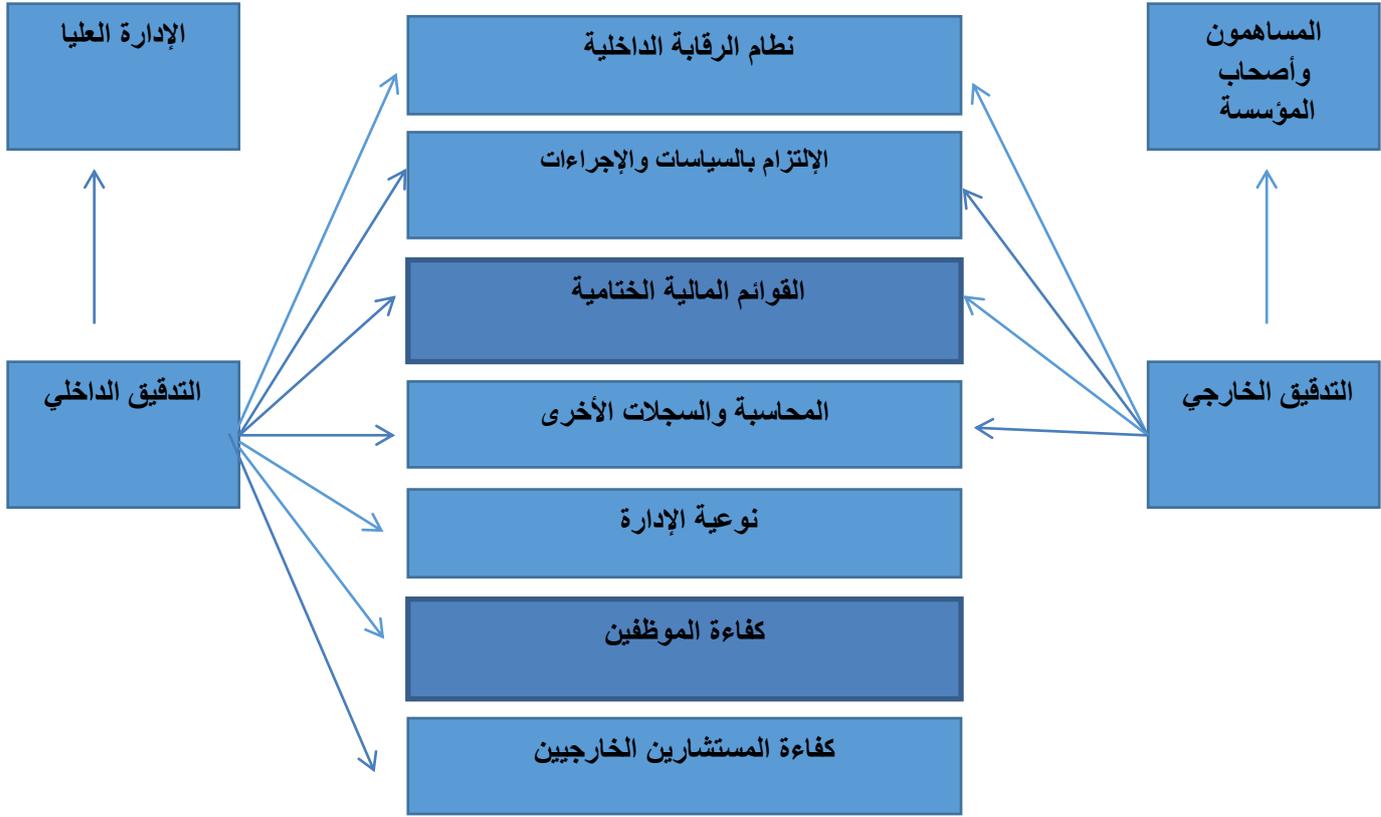
إن قيام المدقق الخارجي بالإعتداد على عمل المدقق الداخلي حسب ما تنص معايير التدقيق الدولية (المعيار 610) ، فأن ذلك يستند إلى مجموعة من المعايير والمبادئ يجب التحلي بها أثناء ممارسة مهامهم . إن التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي يعطي جودة عالية

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

لعملية التدقيق ، فتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتحديد نطاق الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي يسهل من عملية التدقيق ويقلل من تكاليفها وينعكس إيجاباً على أدائها المالي عبر دقة عملية التدقيق وإختصار الجهد .

كما يعتبر التدقيق الداخلي دعامة أساسية للتدقيق الداخلي ويشتركان في عدة أهداف خاصة الأهداف الحديثة للتدقيق والمتمثلة في تطوير ورفع كفاءة وفعالية الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية (الطويل، 2022).

الشكل رقم (8-1): مجالات التعاون بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وإنعكاسه على الأداء المالي للمؤسسة.



المصدر : (حسنة، مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في

الجزائر مع معايير التدقيق الدولية -دراسة تحليلية-، 2018، صفحة 190)

3- العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة وإنعكاسه على الأداء المالي :

يعد مجلس الإدارة والإدارة العليا للمؤسسة من الأعمدة الأساسية التي تحمي أصولها وممتلكاتها والتي لها تأثير على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مما يتطلب وجود علاقة تكاملية وتفاعل ما بين التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة والإدارة العليا للمؤسسة ، وتتجلى هذه العلاقة في حماية المؤسسة وأصحاب المصالح فيها .

إن إنهيار المؤسسات الكبرى والأزمات المعروفة التي شهدتها والتي من أسبابها سيطرة المدير العام ومجلس الإدارة على جميع أنشطة المؤسسة وخاصة المجال المالي منها وعدم مصداقية المحللين الماليين الذين يقومون بتقييم الأداء المالي للمؤسسة والتلاعبات في البيانات المالية لها ورفع قيمة أسهمها في الأسواق المالية بطرق غير مشروعة ، إضافة إلى التواطؤ بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة والمبالغة في رواتب المدراء وعدم ربطها بالأداء المالي للمؤسسة ، أدت هذه العوامل في أنهارها وهذا راجع أساسا في ضعف العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي ومجلس إدارة المؤسسة .

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

و تتمثل العلاقة بين التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة في اعتماد القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمصادق عليها من طرف المدقق الخارجي من جهة والتوقيع عليها من طرف عضو مفوض من مجلس الإدارة ومن الرئيس التنفيذي لإعطائها الموثوقية المتوقعة منها التي تنعكس بالإيجاب على الأداء المالي للمؤسسة (بلقاسم وبلعربي ، 2016).

4- التدقيق الخارجي أداة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية :

يمكن للتدقيق الخارجي أن يلعب دورا مهما في تحسين فعالية الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية أثناء ممأؤسة مهامه ، حيث يكون المدقق الخارجي في وضع جيد لتحديد مواطن القوة والضعف مجالات الأداء المالي التي تكون غير فعالة . ويمكن للمدقق الخارجي دراسة أوجه القصور وأسبابها وقد يتم تكليفه بما يتعدى مهامه والقيام بالمهام الإستشارية ، ولكي يكون المدقق الخارجي قادرا على تنفيذ هذه المهام وتقديم التوصيات والحلول المناسبة من أجل تحسين الأداء المالي يجب أن يتمتع بالقدر الكافي من الإحترافية والتمتع بالقدرات اللازمة لإجراء التحليلات والتقييمات المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة محل الفحص والتدقيق (Hadjer, 2021).

من مهام التدقيق الخارجي دق جرس الإنذار القبلي والمبكر للمؤسسات الاقتصادية ، بإعتباره يهتم بتحليل وكشف الإختلالات المالية والإدارية عبر تنفيذه لمهمة التدقيق الخارجي بكل إتقان وإحترافية مما يؤدي إلى الحد من التزوير والغش . يبعث إجراء المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق من قبل المدقق الخارجي الطمأنينة والضمان لمستخدمي القوائم والبيانات المالية ومدى إلتزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبي الكافي في القوائم المالية . فهذه الأخيرة تعد الأداة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية والمحاسبية الأساسية لتقويم الأداء المالي للمؤسسة وإتخاذ القرارات الإستثمارية المتعلقة بها . وينطوي تقويم الأداء المالي للمؤسسة من قبل مستعملي القوائم المالية على ثلاث مقارنات أساسية هي :

1- إجراء مقارنة الأداء المالي للمؤسسة للدورة المالية الحالية بالأداء المالي للمؤسسات المنافسة لها ،

2- القيام بمقارنة الأداء المالي للمؤسسة للدورة المالية الحالية بالأداء المالي للدورات المنصرمة ،

3- إجراء مقارنة الأداء المالي للمؤسسة بالنسبة إلى طبيعة وحجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها والظروف والأحداث الاقتصادية المحيطة بها (زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات " NCA - ROUIBA " (رسالة ماجيستر)، 2011).

مع نهاية القرن العشرين الميلادي إتجهت مكاتب التدقيق الكبرى عبر العالم إلى تطوير خدماتها والرفع من جودتها وركزت على تقديم القيمة المضافة للعميل وهو ما سمي بالجيل

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية والأداء المالي

الرابع للتدقيق ، أي لا تقتصر مهمة التدقيق الخارجي على إعطاء مصادقية للقوائم المالية عن طريق المصادقة عليها ، بل العمل على تحقيق تطور سريع في مستويات الأداء والربحية للمؤسسة محل التدقيق . من هنا تجلّى الفرق الجوهرى والمتباين بين أهداف التدقيق التقليدية وأهداف التدقيق الحديثة وهي القيمة المضافة التي تتمثل في توفير مشورة فعالة وبناءة من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق .

إن المؤسسات الإقتصادية الطالبة على خدمات التدقيق الخارجي أصبحت في الوقت الراهن تنتظر منه أكثر من المصادقة على القوائم المالية بل إلى :

- 1- القيام بتحليل إستراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل فيها والمجال الأستثماري الذي تنتمي إليه وتقييم أدائها المالي وقدرتها على الأستمرار وبلوغ الأهداف المسطرة وفقا للخطط والإستراتيجيات الموضوعية ،
- 2- إجراء دراسة تحليلية للأنشطة التي تمارسها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى إنسجام وإرتباط هذه الأنشطة بالإستراتيجيات والأهداف المسطرة ،
- 3- العمل على تقييم المخاطر المحيطة بالمؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة نحوها

4- ضرورة العمل على إيجاد الحلول والبدائل لمواطن الضعف بهدف تطوير فعالية ونوعية الأداء المالي للمؤسسة في المستقبل .

مما نستنتجه مما سبق أن المفهوم والأسلوب الجديد للتدقيق الخارجي يضع ما تحتاجه المؤسسة في المقام الأول ، بتقديمه لطريقة تعتبر أن التدقيق الخارجي أداة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة ، وبالتالي يمكن لنتائج التدقيق الخارجي أن تعكس إحتياجات الإدارة الخاصة وأنها موجهة لخدمتها ، بمعنى آخر أن المدقق الخارجي أصبح يشارك مع إدارة المؤسسة محل التدقيق في تحسين أدائها المالي . من هذا المنطلق تغير دور المدقق الخارجي من فحص حسابات المؤسسة ودفاترها المحاسبية إلى المساهمة في تقييم الأداء المالي لها وإمداد الإدارة بنتائج تحليلاته التي تساعد في إتخاذ القرارات الجوهرية والهامية .

و لإعطاء هذه القيمة المضافة والتوافق مع معايير التدقيق الدولية على المدقق الخارجي القيام ب :

- 1- الحصول على فهم أفضل وكافي لأهداف وأنشطة وإستراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وتوفير الوقت الأطول لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وطبيعة عملها وعلاقتها مع مختلف المتعاملين والشركاء ، لأن هذه المعرفة تمنح المدقق الخارجي فرصة منح القيمة المضافة بشكل جيد وحقيقي وتضعه في موقع ملائم ليس فقط لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية ، بل إعطاء التوصيات والحلول المناسبة لتطوير الأداء المالي للمؤسسة ،
- 2- التركيز على إستغلال التكنولوجيا التي تلعب دورا هاما في خلق القيمة المضافة خاصة بما يتعلق بتحليل نتائج الأداء المالي للمؤسسة ومقارنتها مع نظيراتها المنافسة (زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المعمل

الجزائري الجديد للمصبرات " NCA - ROUIBA " (رسالة ماجيستر)، 2011، صفحة
(124).

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن الأداء المالي للمؤسسة مفهوم متعدد المعاني وأوضحنا العوامل التي أدت إلى إختلاف الباحثين من إيجاد مفهوم موحد له، إلا أننا توصلنا إلى أن الأداء المالي هو الفهوم الضيق لأداء المؤسسة من حيث بلوغ الأهداف المسطرة لها.

و توصلنا إلى أن الأداء المالي لا تنحصر عملية تقييمه وتحسينه في الأطراف الداخلية للمؤسسة كالتدقيق الداخلي أو لجنة التدقيق أو مراقب التسيير فقط ، بل أصبح للمدقق الخارجي دور فعال ومهم في تقييمه وتحسينه من خلال القيام بعملية التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية ومن خلال الخدمات الإستشارية التي يقدمها للمؤسسة الإقتصادية محل التدقيق ، هذه العوامل تعطي التدقيق الخارجي ما أصبح يطلق عليه القيمة المضافة التي تنتفع المؤسسة من أن يقدمها لها المدقق الخارجي .

الفصل الثاني

عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة
نتائجها مع الدراسة الحالية

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

مقدمة الفصل:

إن موضوع التدقيق الخارجي نظام الرقابة الداخلية مرتبط ارتباطاً وثيقاً حين يعتبر أثر التكامل بينهما من الآليات الهامة التي تعمل على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، لذا يتوجب علينا في بحثنا تناول بعض الدراسات السابقة سواء كانت داخل الوطن أو خارجه من أجل مقارنة مستوى البحث العلمي مع البحوث التي سبقت سواء كانت أطروحات دكتوراه أو رسائل ماجستير أو مقالات علمية معدة من طرف أساتذة وخبراء في مجال التدقيق والمحاسبة .

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى بعض الدراسات السابقة مبينين أهم النقاط التي تناولتها وأبرز الأهداف والنتائج التي وصلت إليها وهذا من أجل تطوير البحث العلمي ومواصلته.

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول: عرض ودراسة الدراسات السابقة،

المبحث الثاني: المراجعة النقدية للدراسات السابقة،

المبحث الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة .

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

المبحث الأول : عرض ودراسة الدراسات السابقة :

1-الدراسات السابقة باللغة العربية :

• دراسة سماعيل نور الدين وبوزيان العجال 2024 : " دور التدقيق الداخلي في

تحسين أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة "

هدفت الدراسة (الدين والعجال، 2024) إلى إمكانية اعتماد قسم التدقيق الداخلي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف تحسين أدائها ، حيث قام الباحثان بجمع مجموعة من المعلومات على مستوى المؤسسات المتوسطة والصغيرة . للإجابة على محاور الدراسة قام الباحثان بصياغة الإشكالية التالية : كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ؟

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

1- تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تعزيز قسم التدقيق الداخلي بها ، وهذا راجع للقيود المالية ونقص الموارد البشرية والتقنية وضعف الوعي بأهمية التدقيق الداخلي ،

2- صعوبة تحديد أهداف التدقيق الداخلي المتعلقة بأداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وربطها بأنظمة الرقابة الداخلية الفعالة ،

3- ضرورة استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق الداخلي مما يساهم في تعزيز الأداء المالي لهذه المؤسسات .

• دراسة إبراهيم منصور إبراهيم الطويل 2021 : " العلاقة التكاملية بين المراجعة

الداخلية والمراجعة الخارجية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة نحو الأداء المالي (دراسة إستطلاعية على المصارف التجارية الليبية) .

هدفت الدراسة (الطويل، 2022) إلى تحقيق جملة من الأهداف من أهمها قياس مدى التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وإختبار مدى تفعيل وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، إضافة إلى التعرف على مستوى الأداء المالي في عينة الدراسة (المصارف) ، وتحديد ومعرفة العلاقة التكاملية بين المتغيرات المستقلة للدراسة على المتغير التابع والمتمثل في الأداء المالي . قام الباحث بجمع معلومات الدراسة عن طريق دراسة إستطلاعية ، ثم جمع البيانات من عينة الدراسة وتحليلها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS و Smart – Pls . قام الباحث بصياغة سبعة إشكاليات . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- هناك تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بشكل معقول ،
- مبادئ حوكمة الشركات مفعلة بشكل متوسط ،
- الأداء المالي يحتاج إلى المزيد من التحسين ،
- متابعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يساهم بشكل رئيسي في تفعيل مبادئ الحوكمة والذي من شأنه أن يؤدي إلى تحسين الأداء المالي .

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

• دراسة أبو سعيد نيسة 2021: " دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. دراسة حالة "

هدفت الدراسة (أوسعيد، 2021) لتسليط الضوء على دور المراجعة الداخلية في تحديد نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية حيث قامت الباحثة بدراسة ميدانية على مؤسسين اقتصاديين للوقوف وتشخيص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات له نقاط ضعف عديدة كما أن المراجعة الداخلية لها دور هام في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية باستعمال مجموعة من الأدوات وتقديم التوصيات الضرورية كما توصلت الدراسة إلى وجود فجوة بين واقع مهنة المراجعة الداخلية ومتطلبات المعايير الدولية للمراجعة.

تبلورت إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما هو واقع ممارسات المراجعة الداخلية ودورها في الكشف عن اختلالات نظام الرقابة الداخلية بما يتوافق مع متطلبات معاييرها الدولية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية العمومية والخاصة؟

قامت الباحثة في الفصل التطبيقي للدراسة بدراسة ميدانية لمؤسستين الأولى عمومية والثانية مؤسسة خاصة من أجل إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي وتم اختيار هاتين المؤسستين نظرا لحجمهما ووجود مديرية المراجعة الداخلية على مستوى المؤسسات.

- أهم أهداف الدراسة:

1. إبراز دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية.
2. التعرف على التقنيات التي يستخدمها المراجع الداخلي في المؤسسات الاقتصادية.

3. دراسة نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

4. دراسة المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.

- أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1. عدم وجود استقلالية على مديرية المراجعة الداخلية.
2. وجود إختلالات في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية وهذا بسبب نظام المعلومات المالية والمحاسبية الغير كافي.
3. عدم وجود دليل للمراجعة الداخلية وهذا ما يتنافى مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.
4. أهمية تطبيق والالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية لما لها من تأثير بالغ على جودة أداء المراجع الداخلي.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

• دراسة أمينة حفاصة 2021 بعنوان: " أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة - "

هدفت الدراسة (حفاصة، 2021) إلى اختبار أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي على المعلومات المالية للمؤسسة محل الدراسة ووجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين جودة القوائم المالية وإدارة الأرباح ومؤشر الربحية مع عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية بالنسبة لمؤشر المردودية المالية.

طرحت إشكالية الدراسة على النحو التالي: إلى أي مدى يمكن أن تؤثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

قام الباحث بدراسة تطبيقية تركزت أساسا على المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر من خلال تطبيق نموذج Johns 1995، ونموذج FELTMAN-OHL SON 1996، وتم استخدام السلاسل الزمنية المقطعية PANEL DATA وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي EVIEWS 9 مع الاعتماد على برنامج SPSS23.

- من أهم أهداف الدراسة:

1. اختبار وتحليل جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2. دراسة أهم الآليات في المجال المحاسبي والمالي لتقييم جودة القوائم المالية.

3. دراسة معمقة لمعايير المحاسبة والإفصاح المالي الدولية ودورها في تعزيز القوائم المالية من وجهة نظر مستعملها وتحليل أثر ذلك على تقييم الأداء المالي.

4. إبراز أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ملائمة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة.

- أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

1. القوائم المالية أهم مصدر لمتخذي القرار وأصحاب المصلحة والمستخدمين لها.

2. المعايير المحاسبية الدولية أكثر شرحا وتفصيلا عن النظام المحاسبي المالي للمصطلحات.

3. تقييم الأداء المالي وسيلة أخرى لتحقيق لأصحاب المصلحة في المؤسسة.

4. التطبيق الجيد والصحيح للمعايير المحاسبية الدولية ضمان لإنتاج معلومات مالية صادقة ومفيدة.

5. التطبيق السليم لمعايير المحاسبة والإفصاح المالي الدولية عند إعداد القوائم المالية يمثل المدخل الأشمل لتحقيق جودتها وذلك عن طريق إنتاج معلومات مالية مفيدة لمستخدميها.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

• دراسة مقارنة عبد القادر 2021 بعنوان: " العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية "

هدفت الدراسة (القادر م، 2021) إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال وجهة نظر معدي القوائم المالية نظرا لكون مهمة التدقيق من المهمات المؤثرة على اتخاذ القرار. مما أدى إلى وضع قوانين وآليات لرفع جودة التدقيق الخارجي مع تحديد العوامل المؤثرة على كفاءة المدقق ومدى تأثيرها على ممارسة المهنة. أظهرت نتائج الدراسة أن الآليات الحالية لا تكفي لضمان ممارسة سليمة لمهنة التدقيق كما كشفت الدراسة عن وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق، تنظيم وتسيير مهمة التدقيق وجودة التدقيق ووجود علاقة سلبية بين المنافسة السعرية بين المكاتب وجودة التدقيق، كما أكدت الدراسة على ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة من أجل تعزيز الثقة في تقرير المدقق من قبل المتعاملين مع المؤسسة.

تم صياغة إشكالية الدراسة في: فيما تتمثل العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، وما نطاق وطبيعة تأثيرها حسب ما يراه معد القوائم المالية الجزائرية؟ اعتمد الباحث في الجانب التطبيقي للدراسة على تصميم استبيان وزع على مجموعة المختصين في مجال التدقيق و تم تحليل نتائجه بواسطة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS بعض الاختبارات الإحصائية تمثلت في مقاييس النزعة المركزية، مقاييس التشتت، أسلوب الارتباط، أسلوب التباين، أسلوب الانحدار، اختبار التوزيع الطبيعي، اختبار الصدق والثبات α de compach، معامل الارتباط Person.

- سطرت الدراسة الأهداف التالية:

1. تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.
2. تحديد مفهوم ثابت لجودة التدقيق.
3. التعرف على الإصلاحات التي شهدتها الجزائر فيما يخص مهنة التدقيق.

- أهم ما توصلت له الدراسة من نتائج:

1. يتم قياس جودة التدقيق بأربعة أبعاد وهي:
 - أ. خصائص المدقق (بشخص واحد أو فريق واحد).
 - ب. خصائص العميل.
 - ت. خصائص شركة التدقيق.
 - ث. خصائص بيئة التدقيق.
2. عدم مرونة القوانين المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.
3. هناك عدة آليات لها دور كبير في تحديد جودة التدقيق الجزائري كالأستقلالية والكفاءة العلمية للمدقق الخارجي.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

4. أجمع معظم معدي القوائم المالية على مساهمة الأنظمة الالكترونية في مكاتب التدقيق إلى زيادة جودة الأداء المهني لمهنة التدقيق.

• دراسة بن يوسف خلف الله، زبير عياش، معاش قويدر 2021 بعنوان: " دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس - "

هدفت الدراسة (الله، عياش، ومعاش، 2021) إلى تحديد مفاهيم التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات ودراسة العلاقة بينهما حيث خلصت أن التدقيق الخارجي من أهم الآليات لتفعيل الحوكمة عن طريق ضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة وشفافية المعلومات المالية ومصداقيتها وحرية تداولها في المؤسسة.

تم صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي: هل يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الحوكمة في مؤسسة ميناء تنس؟

من أجل القيام بالمعالجة الإحصائية للدراسة استخدم الباحثون مجموعة من الأدوات الإحصائية تمثلت في: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الإنحدار الخطي البسيط، معامل الارتباط بيرسون ---، المتوسط الحسابي ودرجته، مقياس ليكارت ----، معامل ألفا كرونباخ.

- هدفت الدراسة إلى توضيح:

1. مفهوم التدقيق الخارجي ودوره في المؤسسة.

2. مفهوم حوكمة الشركات أهدافها ومبادئها.

3. دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات.

- من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

1. التدقيق الخارجي من أهم آليات تفعيل الحوكمة.

2. الحوكمة نظام متكامل يتحقق عن طريق تفعيل الآليات المناسبة.

3. توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى ---- لدور التدقيق الخارجي في

تفعيل نظام حوكمة الشركات.

• دراسة مالطي سناء 2020 بعنوان: " جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية في السياق الجزائري - "

هدفت الدراسة (سنا،) جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات : دراسة ميدانية في السياق الجزائري (أطروحة دكتوراه)، 2020) إلى تحديد العلاقة التكاملية بين جودة التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة على مستوى المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة والمقارنة بين القطاعين العام والخاص وتوصلت إلى أن جودة التدقيق الخارجي تؤثر على التدقيق الداخلي في القطاع العام فقط وليس الخاص، فيما تم استبعاد أثر جودة التدقيق الخارجي على مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية في كلا القطاعين.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

تمثلت الإشكالية الرئيسية للدراسة في: هل تؤثر جودة التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية؟

لمعالجة الجانب التطبيقي للدراسة المتمثل في استبيان وزع على مجموعة من الأساتذة والمهنيين استخدم الباحث برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS ومقياس ليكرت الثلاثي المكون من ثلاث درجات (Likert).
عرضت الدراسة الأهداف الرئيسية التالية:

1. دراسة الإطار المفاهيمي للحوكمة وآليات تطبيقها.
2. دراسة الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي.
3. دراسة العلاقة التكاملية بين جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات.
من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

1. إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات من أجل محاربة الفساد المالي والإداري وترسيخ مصداقية المعلومات المالية والشفافية.
2. يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات وإظهار الصورة المالية الصادقة لها.
3. تعتبر كلا من الكفاءة والاستقلالية من أهم المقاييس التي تقاس بها جودة التدقيق الخارجي.
4. للتدقيق الخارجي دور هام في تعزيز الشفافية والمصداقية وتفعيل حوكمة الشركات وإعطاء الجودة اللازمة للمعلومة المحاسبية.

• دراسة عبايبيبة أسماء 2020 بعنوان: " اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة - حالة محافظي الحسابات في الجزائر- "

هدفت الدراسة (أسماء ع.، 2020) إلى إظهار مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 في ظل متغيرات عامل الخبرة المهنية والمؤهلات والتخصصات العلمية ومدى تأثير التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد اختلاف دال إحصائياً على أن سنوات الخبرة والتخصص العلمي تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 بينما يوجد اختلاف دال إحصائياً على أن التخصص العلمي يؤثر على التكامل بين التدقيق الخارجي والداخلي في تفعيل الحوكمة.

طرحت الدراسة الإشكالية الرئيسية التالية: باعتبار التدقيق الداخلي آلية مهمة في تفعيل الحوكمة، فما درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعماله المنجزة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 من وجهة نظره؟

قامت الباحثة بإعداد استبيان وتم معالجة المعلومات إحصائياً باستعمال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS والأساليب الإحصائية التالية: التكرارات والنسب المئوية،

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، معامل ألفا كرونباخ (الاتساق الداخلي)، اختبار اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبيانات باستخدام اختبار كولمو جوروف سيميرنوف (Kolmo Jorov Smirnov)، اختبار العينة الأحادية (One simple test)، اختبار تحليل التباين الأحادي في اتجاه واحد (One way anova). من أهم أهداف الدراسة:

1. التعرف على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي.
 2. دراسة التدقيق الخارجي وفق المعايير الدولية للتدقيق.
 3. دراسة التدقيق الداخلي ودوره في تحديد المخاطر وتعزيز نظام الرقابة الداخلية.
 4. دور التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تفصيل الحوكمة. توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
1. اختلاف في تحديد مفهوم موحد للتدقيق الخارجي إلا أن مهامه هي إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة.
 2. اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق (610).
 3. ضرورة تحقق محافظ الحسابات للوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي والآليات الداخلية كنظام الرقابة الداخلية.
 4. إعطاء الأهمية القصوى في خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق والمحاسبة في أداء محافظ الحسابات.
 5. التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي من أهم الآليات لتفعيل الحوكمة.

• دراسة شبلاوي إبراهيم 2020 بعنوان: " واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) - دراسة ميدانية - "

هدفت الدراسة (إبراهيم ش.، 2020) لتناول واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وتطلعات المهنة في الظروف العالمية تحت غطاء المعايير الدولية للتدقيق والظروف المحلية تحت غطاء المعايير الجزائرية للتدقيق وأهم الإصلاحات المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حيث توصلت الدراسة إلى أنّ هناك مجال للتقدم خاصة بصدور القانون رقم 01/10 وإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق المتطابقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية للتدقيق، كما أوصت الدراسة بضرورة تكثيف الدراسات والبحوث في مجال التدقيق من أجل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الميدان العملي والسهر على العمل بها والارتقاء بجودة عملية التدقيق بالكفاءة والفعالية.

تبلورت الإشكالية الرئيسية للدراسة في: ما مدى مساهمة الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

من المعايير الدولية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر؟

قام الباحث بإعداد استبيان ورّعه على عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال التدقيق الخارجي وتم تحليل النتائج باستعمال برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

- أهم أهداف الدراسة تمثلت في:

1. تحليل الواقع المهني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
 2. التطلعات المستقبلية للتدقيق الخارجي خاصة بعد صدور معايير التدقيق الجزائرية.
 3. أخذ رأي المهنيين والأكاديميين حول مدى فاعلية معايير التدقيق الجزائرية ومطابقتها لمعايير التدقيق الدولية.
- توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
1. قيام السلطات الجزائرية بإصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي خاصة بعد تدهورها في ظل القانون 08/91.
 2. الأثر الإيجابي على جودة التدقيق الخارجي خاصة بعد صدور القانون 01/10.
 3. اختلاف الرؤى والآراء حول الإجراءات المتبعة في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.
 4. توافق وتطابق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق.

• دراسة يخلف صافية 2020 بعنوان: " التدقيق المالي والمحاسبي كآلية لإرساء مبادئ الحوكمة من أجل تحسين الأداء المالي للشركات في الجزائر"

هدفت الدراسة (صافية ي.، 2020) لإبراز دور التدقيق الفعال في إعطاء معلومات صادقة وموثوقة للمركز المالي للمؤسسة من جهة وتحسين اتخاذ القرارات لمستخدمي تقارير التدقيق من جهة أخرى، كما أكدت الدراسة على الجهات الفاعلة في التدقيق المتمثلة في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولجنة التدقيق ودورها الفعال في تأكيد المعلومات المالية وزيادة الثقة والشفافية لدى المستثمرين وإرساء مبادئ حوكمة الشركات وتحسين أداءها المالي حيث توصلت الدراسة إلى أن الجهات الفاعلة في التدقيق المحاسبي تؤدي دورا هاما في إرساء آليات ومبادئ الحوكمة التي تنعكس بالإيجاب على تحسين الأداء المالي للمؤسسات.

تمثلت إشكالية الدراسة في: كيف ينعكس دور التدقيق المالي والمحاسبي في إرساء مبادئ الحوكمة على تحسين الأداء المالي للشركات في الجزائر؟

اعتمدت الباحثة في الجانب التطبيقي للدراسة على إعداد استبيان وزع على الأكاديميين والمهنيين المختصين في مهنة التدقيق وتم تحليل النتائج بواسطة برنامج الرزم الإحصائية

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

للعلوم الاجتماعية SPSS واختبار ألفاكرونباخ ومعامل الارتباط بيرسون ومقاييس الإحصاء الوصفي والانحدار الخطي البسيط والانحدار الخطي المتعدد واختبار للعينة الواحدة. هدفت الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

1. الدراسة المفاهيمية للتدقيق، الحوكمة والأداء المالي.
2. التعرف على الجهات الفاعلة في التدقيق وإبراز دورها في تعزيز حوكمة الشركات.
3. التعرف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر.
4. دور تطبيق آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي للشركات.
- أهم نتائج الدراسة:
1. تتحقق مصداقية المعلومات المالية المقدمة لمستخدميها عن طريق أخلاقيات التدقيق.
2. تؤدي الجهات الفاعلة في التدقيق دور فعال في إعطاء المصداقية والشفافية في القوائم المالية.
3. يعتبر تقرير المدقق الخارجي بمثابة الصورة العادلة للقوائم المالية للمؤسسة.
4. يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
5. تؤدي لجنة التدقيق دورا محوريا في إرساء مبادئ الحوكمة وتعزيز الاستقلالية في أداء مهام التدقيق.
6. الأداء المالي للمؤسسة هو المحدد الرئيسي لاستمرارية نشاطها.

• دراسة أبو بكر الصديق قيدوان 2019 بعنوان: "التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية"

هدفت الدراسة (قيدوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية (أطروحة دكتوراه)، 2019) إلى تحديد الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر مع تحديد العلاقة بين هذه المتغيرات، حيث توصلت الدراسة لعدم وجود لجنة المخاطر على مستوى البنوك العمومية مقارنة بالبنوك الخاصة مع تمتع البنوك العمومية بالاستقلالية عكس البنوك الداخليين. كما توصلت الدراسة لتأخر البنوك العمومية على مستوى الرقمنة والتحديثات الجديدة مقارنة مع البنوك الخاصة وأوصت الدراسة بإنشاء لجان المخاطر على مستوى البنوك العمومية، إضافة إلى إعادة النظر في الهيكل التنظيمي لها مع ضرورة استقلالية المدقق الداخلي ومواكبة التطور البنكي والعمل بآخر التحديثات.

طرحت الدراسات الإشكالية التالية: فيما يتمثل دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟ وما انعكاسات هذه الآلية على إجراءات إدارة المخاطر في البنوك الجزائرية؟

استعمل الباحث في دراسته على إعداد استبيان وقام بتحليل نتائجها باستعمال برنامج الرزم الإحصائية للعلوم والاجتماعية SPSS V24 واستخدم اختبار الاتساق الداخلي " Cronpach

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

"Alpho" ومقياس ليكارت الخماسي ومقاييس الشركة المركزية ومقاييس التشتت والانحدار الخطي البسيط.

سعت الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد مختلف المفاهيم والمعايير المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ومكوناته.
 2. شرح الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل وظيفة التدقيق الداخلي والعلاقة بينهما.
 3. التأكد من تطبيق مختلف المفاهيم المنظمة لعمليات التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية.
- توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
1. معهد المدققين الداخليين "IAA" هي الهيئة المشرفة على وظيفة التدقيق الداخلي.
 2. غياب النصوص التشريعية المؤطرة لوظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر.
 3. يجب على المدقق الداخلي الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية من أجل التقييم الفعال للنظام وتطويره.

• دراسة طابري فارس 2019 بعنوان: "إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر - دراسة ميدانية لعينة من مهني ولاية عنابة -"

هدفت الدراسة (فارس ط، 2019) لمعرفة رأي محافضي الحسابات حول الإصلاحات المؤطرة لعملية تدقيق الحسابات بالجزائر التي باشرتها الدولة في مجال الاختصاص حيث توصلت الدراسة إلى وجود فجوة كبيرة بين مهني عملية التدقيق والجهات المشرفة عليها وضرورة مسايرة المعايير الدولية للتدقيق وضمان استقلالية المدقق الخارجي والرفع من الأداء المهني والعلمي للقائمين على عملية التدقيق.

تمت صياغة الإشكالية التالية للدراسة: ما مدى نجاعة الإصلاحات التي مست مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وما أثرها على جودة التدقيق؟

قام الباحث بإعداد استبيان عرض على مجموعة من محافضي الحسابات وتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS واستعمل الباحث مجموعة من الأساليب الإحصائية كعامل الاتساق الداخلي أفكار نباخ والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واستخدم مقياس ليكارت الخماسي.

هدفت الدراسة إلى:

1. عرض الإطار النظري والتطبيقي لمهنة محافظ الحسابات.
2. عرض أهم الإصلاحات لمهنة محافظ الحسابات ومدى تجسيدها على أرض الواقع.
3. مدى تأثير هذه الإصلاحات على جودة التدقيق وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

إن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

1. تؤثر جودة التدقيق على الآليات التي تخص المهنة والمؤهلات التي يتمتع بها القائم على عملية تدقيق الحسابات.
2. عملية التدقيق أصبحت أمرا حتميا ومطلبا عالميا وذلك من خلال الأثر الإيجابي لمخرجات التدقيق على الشركات وتعزيز جودة التدقيق والتصدي لشتى أنواع الانحرافات.
3. ضرورة تجسيد معايير التدقيق الدولية وإسقاطها على الميدان العملي لمهنة التدقيق.
4. ضرورة بذل العناية اللازمة للمهنيين وضرورة التحلي بالمعايير المهنية (الاستقلالية، الكفاءة المهنية والعلمية).

• دراسة بن لدغم محمد 2018 بعنوان: " تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

هدفت الدراسة (محمد ب، 2018) إلى تحديد وجهة نظر ورأي ممارسي مهنة تدقيق الحسابات حول تأثير التكامل بين التدقيق الخارجي والداخلي غي تعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وضع الباحث ليلم بموضوع الدراسة الإشكالية التالية: كيف يمكن أن يؤثر تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ استخدم الباحث في دراسته برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، التكرارات، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، اختبار الانحدار البسيط ومعادلة كروبناخ ألفا كما أعد استبيان وزع على مدققي الحسابات حسب مقياس ليكارت الخماسي. من أهم أهداف الدراسة:

1. ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وذلك لمصالح المؤسسة لتحسين الرقابة الداخلية.
2. تحقيق الفعالية في عملية التدقيق وتقديم التوصيات اللازمة من أجل تعزيز نظام الرقابة الداخلية.
3. اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وبيان أهميته وفائدته. من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1. تعدد مجالات التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على عدة أوجه ومستويات ما يعزز الثقة المتبادلة بين العمليتين.
2. التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي له تأثير إيجابي في تقوية، تفعيل، وتعزيز نظام الرقابة الداخلية وله العديد من الفوائد أهمها:
منع تكرار العمل في مهمة التدقيق.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

تحليل مخاطر الرقابة.

تغطية كافة أنشطة المؤسسة.

• دراسة لشلاش عائشة 2018 بعنوان: " التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات – دراسة ميدانية - "

تناولت هذه الدراسة (عائشة، التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات – دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه)، 2018) مدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تحسين جودة التدقيق الخارجي وتوصل الباحث خلال دراسته إلى وجود أثر إيجابي لهذه الآليات على تعزيز أداء جودة التدقيق الخارجي وضرورة تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تمحورت الإشكالية الرئيسية للدراسة في: ما مدى تأثير آليات حوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي؟

استخدم الباحث البرامج الإحصائية المتمثلة في برنامج SPSS Version20 وبرنامج Smart PLS3 لتحليل استبيان الدراسة. تمثلت أهداف الدراسة أساسا في:

1. تطور التدقيق الخارجي في ظل انتشار مفهوم حوكمة الشركات.
2. قياس التدقيق الخارجي بأهم المؤشرات التي تقيسها.
3. التنسيق بين الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات وتأثيرها على جودة التدقيق الخارجي.

من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

1. رقابة المساهمين لتحسين من جودة التدقيق الخارجي.
2. مجلس الإدارة تأثير إيجابي في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
3. التدقيق الداخلي لا يساهم في جودة التدقيق الخارجي.
4. نظام الرقابة الداخلية يساهم في جودة التدقيق الخارجي.

• دراسة 2018 عامر الحاج حدو بعنوان: " التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية – دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر- "

عالجت الدراسة (حدو، 2018) علاقة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية بأداء المؤسسات الاقتصادية وبهدف الإجابة عن السؤال الرئيسي للدراسة قام الباحث بإسقاط النتائج النظرية بإجراء دراسة ميدانية على مستوى بعض المؤسسات الاقتصادية، وتوصلت الدراسة لوجود ضعف في تطبيق مفهوم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية على عينة الدراسة، كما توصلت إلى أن التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يساهم في

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر وتقديم التوصيات والحلول المناسبة لزيادة الفعالية ورفع الكفاءة على مستوياتها.

تمحورت الإشكالية الرئيسية للدراسة في: ما مدى مساهمة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية؟

قام الباحث بتحليل نتائج الدراسة الميدانية على مستوى المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر بواسطة برنامج SPSS.

تمحورت أهداف الدراسة أساسا في ما يلي:

1. إظهار أخطار الرقابة التي تواجه المؤسسات الاقتصادية.
2. دراسة الدراسات الحديثة التي تناولت مواضيع التدقيق والرقابة الداخلية وأداء المؤسسات الاقتصادية.
3. دور التدقيق في تقييم الرقابة الداخلية وأداء المؤسسات الاقتصادية.
من أهم نتائج الدراسة:
 1. تطور مفهوم التدقيق من مجرد تقديم رأي فني محايد إلى تتبع أداء المؤسسات الاقتصادية.
 2. نظام الرقابة الداخلية أهم أداة تساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها وحماية أصولها.
 3. مواجهة معايير التدقيق للتطورات الحديثة التي تتماشى وغايات المؤسسات الاقتصادية.
 4. مسؤولية وظيفة التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية والإبلاغ عن نقاط القوة والضعف والرفع من مستوى فعاليته.

• دراسة محمد بن لدغم ومحمد أمين لعريجي 2018 بعنوان: "مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) بولاية تلمسان-

هدفت الدراسة (لدغم ولعريجي، 2018) إلى التعرف على مدى قدرة مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد التدقيق الخارجي في تسهيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تحسينها.

عالجت الدراسة الإشكالية التالية: ما هي أهم المساعدات التي يمكن أن يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي للعمل على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بإعداد استبيان أرسل إلى محافظي الحسابات وتم تحليل النتائج بواسطة استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS إصدار 20. الهدف الرئيسي للدراسة هو الوقوف على أهم المساعدات التي يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية. من أهم نتائج الدراسة:

1. هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وهذا ما نصت عليه المعايير الدولية للتدقيق.
2. درجة اعتماد التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي تتحدد بنطاق التدقيق والاختبارات اللازمة ودراسة المعايير الشخصية الواجب توفرها في القائم على عملية التدقيق الداخلي (الاستقلالية، المؤهلات العلمية والعملية...).
3. نظام الرقابة الداخلية له دور فعال في الأداء، كفاية المعلومات والثقة في القوائم المالية.

• دراسة مروة موسى 2018 بعنوان: " دراسة تأثير كامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية دراسة ميدانية الفترة الممتدة ما بين 2014-2017 "

هدفت الدراسة (مروة، 2018) إلى معرفة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لرفع قيمة المؤسسة الاقتصادية حيث توصلت إلى أن درجة اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي مرتبط بعدة عوامل علمية وعملية ودرجة الاستقلالية لدى المدقق الداخلي والخبرة المكتسبة في مجال التدقيق الداخلي كما أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي له الأثر الإيجابي على قيمة المؤسسة الاقتصادية وحماية أصولها وممثلا كتبها من الاختلاسات وكذا تقليل التكاليف، لتحسين الأداء المالي ولتحقيق الفعالية والمردودية وتعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية.

تم صياغة الإشكالية الرئيسية التالية للدراسة: كيف يؤثر تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية مجال الدراسة؟

من أجل استخلاص النتائج وتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS والمقاييس الإحصائية المتمثلة في: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبارات، اختبار ألفاكر نباخ، اختبار الثبات عن طريق التجزئة التصفية والاختبار الإحصائي ذو الحدين (Test binominal).

قدمت أهداف الدراسة على النحو التالي:

1. دراسة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.
2. إبراز دور التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

3. دراسة كيفية تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.
4. دراسة التكامل بين تقارير التدقيق الداخلي وتقارير التدقيق الخارجي.
من أهم نتائج الدراسة:
 1. لتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لا بد من التنسيق الدائم والتواصل المستمر بينهما.
 2. التدقيق الداخلي والخارجي يساهمان في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية.
 3. نقص الموارد البشرية المؤهلة للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي على مستوى بعض المؤسسات الاقتصادية.
 4. تنوع المؤسسات الاقتصادية في حجمها ونوعها يتطلب وجود وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي وذلك من أجل زيادة الثقة لدى المتعاملين مع المؤسسة الاقتصادية.

• دراسة 2018 طالب حسين سهام بعنوان: " أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق - دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين - "

رَكَّزَت الدراسة (سهام، 2018) على أداء جودة التدقيق الخارجي ومدى الوثوق في نتائجها حول عدالة القوائم المالية وتأثير التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي والارتقاء إلى المستوى المطلوب من العمل المقدم من قبل المدقق. تمحورت إشكالية الدراسة الرئيسية في: ما مدى تأثير تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة عمل التدقيق؟ استعمل الباحث في دراسته على استبيان عبر اعتماد منهج المسح الشامل طرح على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وتم تحليل النتائج باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. رَكَّزَت الدراسة على الأهداف التالية:

1. أهمية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية والتأثير الإيجابي لهذه المرحلة على مهمة التدقيق.
 2. تبني نظام الرقابة الداخلية والمفاهيم الحديثة من طرف مختلف الهيئات.
 3. التعرف على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.
 4. التطرق إلى العوائق التي تواجه المدقق الخارجي أثناء القيام بمهامه.
- قسم الباحث نتائج دراسته إلى نتائج نظرية وأخرى ميدانية نذكر منها:

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

النتائج نظرية:

1. تتأكد مصداقية القوائم المالية في تقرير المدقق الخارجي باعتباره ---- الحيادي.
2. الهدف الرئيسي للمدقق الخارجي تحديد المخاطر والتحكم فيها.
3. السهر على تفعيل نظام الرقابة الداخلية بطريقة جيدة وفعالة للوثوق في القوائم المالية وتعميم الانضباط على جميع المستويات.

النتائج الميدانية:

1. اعتبار الجودة في مهمة التدقيق المحفز الرئيسي لممارسي مهنة التدقيق الخارجي.

2. الالتزام بأخلاقيات المهنة والتأهيل العلمي والعملية لتحقيق الجودة المطلوبة.
3. بذل العناية والتركيز اللازمين أثناء مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي للخروج بنتائج مهمة تمس عملية مهمة التدقيق الخارجي.

- دراسة 2017 تريبش حسنية بعنوان: " دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية -دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر- "

استهدفت الدراسة (حسنية، 2017) مدة مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتطبيق حوكمة الشركات معتمدة على استبيان موجه إلى المدققين الخارجيين في الجزائر (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) وتوصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يساهم بشكل كبير في تطبيق حوكمة الشركات وذلك لمصداقية وشرعية مخرجات عملية التدقيق. تركزت الإشكالية الرئيسية للدراسة في: ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات؟

استخدم الباحث في دراسته على استبيان وجه إلى مجموعة من المدققين الخارجيين وقام بتحليل النتائج بواسطة استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS19). من الأهداف الرئيسية للدراسة:

1. إعداد الآليات اللازمة لمهمة التدقيق الخارجي وفقا لمتطلبات حوكمة الشركات.
2. تقليل المخاطر والانحرافات وذلك بإبراز مساهمات التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات.
3. إبراز دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء المحاسبية والتجاوزات في القوائم المالية.
4. التنسيق بين عمل المدقق الخارجي والمدقق الداخلي.

1. المدقق الخارجي يقيم مدى قدرة المؤسسة على استمرارية الاستغلال.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

2. المدقق الخارجي له القدرة والكفاءة باكتشاف الأخطاء المحاسبية والغش في التقارير المالية.

3. يقوم المدقق الخارجي بالتقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية.

4. ينسق المدقق الخارجي بينه وبين مجلس الإدارة.

• دراسة بن شهيدة فضيلة 2017 بعنوان: " دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات - دراسة حالة الجزائر - "

هدفت الدراسة (فضيلة، 2017) لإبراز دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات اعتماداً على معايير تقارير التدقيق وتخفيض تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين وتدعيم استقلالية وظيفة التدقيق عن الإدارة خلال تأدية مهمة التدقيق، كما أكدت الدراسة على ضرورة تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات ومعايير المهنة وذلك من أجل تقديم القيمة المضافة والصورة الصادقة للقوائم المالية لدى مستخدميها وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط متوسط بين المدقق الخارجي وآليات حوكمة الشركات.

طرحت الدراسة الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل تبنيها من قبل الشركات الجزائرية؟

استخدم الباحث في الجانب التطبيقي للدراسة لتحليل نتائج الاستبيان برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. هدفت الدراسة إلى:

1. توضيح الإطار النظري للحوكمة.
2. إبراز مهام المدقق الخارجي وتحديد مسؤولياته.
3. إبراز دور التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات والاستغلال الأمثل للتدقيق الخارجي من طرف الإدارة والمتعاملين وتقليل المخاطر والانحرافات.
4. التعرف على قدرة المدقق الخارجي في تحسين أداء الشركات الجزائرية وزيادة الثقة في نتائجها.

أبرز ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

1. نظام حوكمة الشركات يعتمد على مجموعة من الآليات والخصائص من أجل الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من جهة وحقوق المساهمين من جهة أخرى.
2. على المدقق الخارجي الالتزام بأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.
3. يعتبر التدقيق الخارجي من الآليات لتفعيل الحوكمة.
4. يقوم المدقق الخارجي المؤهل والمستقل من إعطاء رأي فني سليم حول عدالة المركز المالي المشتركة ومدى التزامها بتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

5. يعتبر تقييم نظام فعالية الرقابة الداخلية من أهم مهام المدقق الخارجي.
6. صدور معايير التدقيق الجزائية والعمل بها من قبل المدقق الخارجي يسهل مهمة التدقيق والوصول إلى المعلومات. كما يعتبر التدقيق الخارجي همزة وصل بين الإدارة والمساهمين.

• دراسة 2017 مفروم برودي بعنوان: " أثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي "

أتت هذه الدراسة (برودي، أثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي (أطروحة دكتوراه)، 2017) لاختبار أثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي والمشكلة لمؤشرات ---- 40 في الفترة الممتدة من 2010 إلى 2014 حيث استعانت الدراسة بمتغيرات تؤثر على الأداء المالي تحجم المؤسسة ونسبة الاستدانة وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة الخارجية تلعب الدور الرقابي الذي تمارسه آليات الحوكمة الداخلية على إدارة الشركة من أجل خلق القيمة وتعظيم الثروة.

تمت صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي: إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي؟

قام الباحث في دراسته بدارسة تطبيقية لمجموعة من الشركات الفرنسية المدرجة في بورصة يورونكست باريس والمكونة لمؤشر كاك 40 وتم تحليل النتائج باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الإصدار 20 (SPSS Version 20) ونموذج الانحدار الخطي المتعدد بطريقة المربعات الصغرى.

إن هدف الدراسة الرئيسي هو معرفة أثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي.

من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

1. جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية والتفاعل بينهما يؤثر على الأداء المالي للشركة المدرجة في السوق المالي الفرنسي.
2. جودة المراجعة الخارجية تحل محل الدور الرقابي والإشرافي الممارس من طرف آليات الحوكمة الداخلية على إدارة الشركة من أجل خلق القيمة وتعظيم الثروة.

• دراسة بوفاتح بلقاسم وبلعربي عبد القادر 2016 بعنوان: "التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي-"

تناولت الدراسة (بلقاسم وبلعربي ، 2016) أثر التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال إجراء دراسة ميدانية متمثلة في إطار مؤسسات اقتصادية ومدققين خارجيين وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية ممثلة في مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

تم طرح التساؤل التالي لمعالجة الدراسة: لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين تكامل التدقيق الخارجي مع الآليات الداخلية وتفعيل حوكمة المؤسسات عند مستوى دلالة 5%. استخدم الباحث استمارات استبيان بالاعتماد على برنامج SPSS ومعاملات ألفا نباخ ومقياس ليكارت الخماسي.

هدف الدراسة الرئيسي هو معرفة العلاقة بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية ودورهما في تفعيل حوكمة الشركات. أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

1. التدقيق الخارجي يعزز من مصداقية مخرجات المؤسسة (القوائم المالية).
 2. التدقيق الخارجي يزيد الثقة في التقارير المالية والحد من أي تلاعبات على محتواها.
 3. يعمل التدقيق الخارجي على خدمة مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.
- دراسة عجيلة محمد وموسي مروة 2016 بعنوان: "دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية"

هدفت الدراسة (موسي وعجيلة، 2016) إلى إجراء تحليل على تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية من أجل البلوغ إلى الأهداف المسطرة والوصول إلى الزيادة محليا، إقليميا وعالميا، وإظهار دور التدقيق الداخلي أو الخارجي في تقييم أداء المؤسسة ونظام الرقابة الداخلية من أجل اتخاذ القرارات اللازمة والإجراءات المناسبة. كما توصلت الدراسة للتعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي والارتباطات الموجودة بين الوظيفتين وتأثير التكامل بينهما على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية.

تبلورت إشكالية الدراسة الرئيسية في: كيف يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة؟

تم استخدام دراسة مقارنة قسمت إلى ثلاث محاور أساسية وتم إجراء تحليل علمي ومنهجي للإجابة على تساؤلات الدراسة.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

هدفت الدراسة إلى:

1. التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.
2. دور عملية التدقيق من رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية.
3. كيفية تحقيق وما الفائدة من التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
من أبرز ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:
 1. إبراز دور مسؤولية مهنة التدقيق اتجاه مستخدمي القوائم المالية.
 2. تعتبر عملية التدقيق القيمة المضافة للمؤسسة.
 3. ضرورة تشكيل لجنة تكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.

• دراسة تونسي نجاة 2016 بعنوان: "مردودية مدقق لحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) - دراسة حالة الجزائر"

هدفت الدراسة (نجاة، 2016) إلى معرفة آفاق مهنة التدقيق في الجزائر وتطورها ومواكبتها للبيئة العالمية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية وذلك لتأسيس أرضية مبنية تمكن الجزائر في الولوج إلى البيئة الدولية وفتح مجال لها للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية. كما ركزت الدراسة على العلاقة بين التدقيق والمحاسبة والدور الإيجابي الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية في تقديم معلومات تتسم بالمصداقية والشفافية وقابلة للمقارنة يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية. توصلت الدراسة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية ترفع من كفاءة مدقق الحسابات وضرورة تبني معايير التدقيق الدولية للرقى بمهنة التدقيق في الجزائر إلى مكانة دولية.

تحددت إشكالية الدراسة كالآتي: كيف تؤثر عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية مستقبلا على مردودية مدقق الحسابات في الجزائر؟

قامت الباحثة بإعداد استبيان وزعته على عينة الدراسة المتمثلة في مجموعة من المهنيين والأكاديميين الممارسين لمهنة التدقيق وقامت بتحليل النتائج باستعمال برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20 والمقاييس والأساليب الإحصائية المتمثلة في مقياس ليكارت الخماسي -الوسط الحسابي- الانحراف المعياري- الاختبارات المعلمية والاختبارات اللامعلمية. أهم الأهداف التي سعت الدراسة إلى تحقيقها:

1. إعطاء مفهوم دقيق لمهنة تدقيق الحسابات.
2. تسليط الضوء القائم على عملية التدقيق.
3. دراسة العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية.
4. محاولة تشخيص الواقع العملي للتدقيق في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية.
5. إبراز دور المعايير المحاسبية الدولية في رفع كفاءة مدقق الحسابات.
من أبرز نتائج الدراسة:

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

1. عملية تدقيق الحسابات لا تضمن خلو القوائم المالية من الانحرافات والتلاعبات.
2. مدقق الحسابات مؤهل علميا وعمليا للقيام بعملية التدقيق.
3. وجود علاقة متينة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية.
4. تعمل المعايير المحاسبية الدولية على الرفع من كفاءة مدقق الحسابات الجزائري.
5. تعتبر مهنة التدقيق من أهم الآليات لاتخاذ القرارات المناسبة ورسم مختلف السياسات المستقبلية.

• دراسة بن سعيد محمد، لشلال عائشة 2015 بعنوان: "جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت -"

هدفت الدراسة (محمد وشلال ، 2015) إلى معرفة مدى تأثير تبني الجزائر لحوكمة الشركات على جودة التدقيق الخارجي من خلال التطرق إلى الآليات الداخلية والآليات الخارجية للحوكمة، كما اعتمد الباحثان في الدراسة لغرض الكشف عن العلاقة بين المتغيرات على تحديد المفاهيم الأساسية للدراسة في الجانب النظري وتحليل معلومات الاستبيان في الجانب التطبيقي حيث توصلت الدراسة إلى أن استقلالية أعضاء مجلس الإدارة له أثر إيجابي على رفع جودة التدقيق كما أن تعاقد المؤسسة مع المدقق الخارجي لعهدتين له أثر إيجابي أيضا وذلك لتعرفه مسبقا على نقاط القوة والضعف للمؤسسة. أما طريقة تقاضي المدقق الخارجي لأتعابه فأجمعت عينة الدراسة على أن لها تأثير سلبي على جودة التدقيق الخارجي وتمس بأخلاقيات المهنة والمنافسة الغير شرعية بين ممارسي مهنة التدقيق الخارجي. تم صياغة السؤال الرئيسي التالي لهذه الدراسة: ما تأثير تبني حوكمة المؤسسات في الجزائر على جودة التدقيق الخارجي.

اعتمد الباحثان في الدراسة على استبيان وزع على مدققين خارجيين قسم إلى خمسة محاور وتحليل النتائج المحصل عليها من طرف الباحثين إضافة إلى المقابلة المباشرة مع عينة الدراسة.

من الأهداف الرئيسية للدراسة:

1. دراسة العلاقة بين حوكمة الشركات في الجزائر وجودة التدقيق الخارجي والتركيز على الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات.
 2. التركيز على جودة التدقيق الخارجي الذي يعتبر من أهم آليات الفعالة في تبني حوكمة الشركات.
- من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:
1. وجود علاقة إيجابية بين جودة التدقيق الخارجي واستقلالية أعضاء مجلس الإدارة.
 2. فعالية التدقيق الخارجي قائمة على اعتماد المدقق على المعايير الدولية للتدقيق.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

3. ضرورة إعادة النظر في القوانين التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر.
 4. دعم آليات تبني حوكمة الشركات في الجزائر وتكثيف الجهود في التسيير.
- دراسة بوفاسة سليمان وسعيداني الرشيد 2015 بعنوان: " لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة " .
- هدفت الدراسة (سليمان وسعيداني ، 2015) إلى تسليط الضوء على مفهوم لجنة التدقيق واختصاصها ومهامها في تفعيل حوكمة الشركات والرفع من جودة التدقيق في المؤسسات ودراسة العلاقة بين لجنة التدقيق من جهة والتدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة من جهة أخرى ومحاربة التلاعبات والغش والانحرافات على مستوى المؤسسات.
- ارتقى الباحثان لطرح الإشكالية التالية لمعالجة موضوع الدراسة: ما هو دور لجان التدقيق في تفصيل مبادئ الحوكمة في الشركات والرفع من جودة عملية التدقيق؟
- استعمل الباحثان أسلوباً تحليلياً من خلال إجراء مسح مكتبي لكل ما له علاقة بموضوع الدراسة.

سعت الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

1. دراسة الإطار النظري للحوكمة وكيفية تبنيها في ظل انتشار هذا المفهوم.
 2. دراسة الإطار النظري لعملية التدقيق والجهات القائمة عليها.
 3. إظهار دور لجان التدقيق التي تعتبر من آليات حوكمة الشركات وعلاقتها برفع جودة التدقيق.
 4. تقديم التوصيات والاقتراحات التي من شأنها من دعم المؤسسات في الموضوع.
- أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:
1. تعتبر لجان التدقيق من أهم الآليات التي تساعد المؤسسة في تبني حوكمة الشركات.

2. نظام الرقابة الداخلية يعد أحد المسؤوليات الرئيسية لمجلس الإدارة.
 3. ضرورة الاطلاع على القوائم المالية والسياسات المحاسبية من طرف لجنة التدقيق من أجل اتخاذ القرارات المناسبة وإعطاء التوصيات والحلول المناسبة.
- دراسة سهيل نعيم أبو ميالة 2017 بعنوان: "أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي -دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية فلسطين-"

هدفت الدراسة (ميالة، 2017) إلى التعرف على أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي وفعاليتها وتوصلت الدراسة لوجود أثر لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين أداء التدقيق الخارجي كما توصلت إلى درجة التزام كبيرة من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بهيكل أنظمة الرقابة الداخلية بمجالاتها، كما أشارت الدراسة إلى درجة كبيرة

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

من الالتزام من قبل المدققين الخارجيين بمتطلبات جودة أداء عملية التدقيق وخلصت الدراسة إلى عديد من التوصيات أهمها ضرورة متابعة وتقييم هياكل أنظمة الرقابة الداخلية من طرف الشركات العامة المساهمة مما يساهم في زيادة فعاليتها وكفاءتها لتحقيق أهدافها المسطرة.

انحصرت مشكلة الدراسة في إشكاليتين رئيسيتين هما:

1. ما مدى درجة التزام الشركات العامة المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين بهياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO 2013 بمجالاتها (البيئية الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة)؟
 2. ما مدى درجة التزام مدققي الحسابات الخارجيين بمتطلبات جودة أداء عملية التدقيق؟
- قام الباحث بتصميم استبيان وزع على مدققي الحسابات الخارجيين وحل النتائج بواسطة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، التكرارات والمتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، اختبار الانحدار البسيط، معادلة ألفاكر نباخ ومقياس ليكارت خماسي الأبعاد.

من أهم أهداف الدراسة ما يلي:

1. دراسة مدى اهتمام الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين بنظام الرقابة الداخلية.
 2. جودة أداء عملية التدقيق ومدى التزام مدققي الحسابات بها.
 3. تأثير نظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي.
- من أهم نتائج الدراسة:

1. التزام الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين بهيكل الرقابة الداخلية بمجالاتها.
2. مدققي الحسابات الخارجيين ملتزمون بتطوير جودة أداء عملية التدقيق.
3. التزام مدققي الحسابات الخارجيين بأخلاق مهنة التدقيق وتطوير مستواهم العلمي والعملية.
4. إعطاء صورة صادقة حول مصداقية القوائم المالية للشركات المساهمة من طرف المدقق الخارجي.
5. توفير قنوات الاتصال ونظم المعلومات لتحسين أداء التدقيق الخارجي.
6. ضرورة متابعة ودراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي .

• دراسة بوقابة زينب 2011 بعنوان : " (زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات " NCA - ROUIBA " (رسالة ماجستير)، 2011)." .

هدفت هذه الدراسة إلى تصحيح الاعتقاد السائد أن مهنة التدقيق تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية ، أي اهتمامها بالجانب المالي فقط . كما هدفت الدراسة توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وفعالية الأداء في المؤسسة ، وهذا لإعتبار أن هذه

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

الأخيرة وفي زمن سابق كانت من مهام المدقق الداخلي فقط ، ومن هنا تبلورت إشكالية الدراسة والتي تمثلت في : إلى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي أن يساهم في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية ؟ ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

- لا يمكن أن يكون هناك تحسين في الأداء دون قياسه ، فإذا لم تعلم المؤسسة مستوى عملياتها فأنها لا يمكنها معرفة مستقبلها ولن تتمكن من تحقيق أهدافها ،
- يقوم المدقق الخارجي ببيان الانحرافات المالية والإدارية التي إرتكبتها المؤسسة فهو يعد جرس الإنذار المبكر للمؤسسة محل التدقيق ، كما يعتبر ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ثم تقليل الخطر ،
- نطاق التدقيق الخارجي أصبح أوسع في ظل التطورات الحديثة لأصبح يشمل بذلك عدة مهام منها تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق والعمل على تطويره .

2- الدراسات السابقة باللغات الأجنبية

• دراسة شقرون مريم 2014 بعنوان: " Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne –cas d'un échantillon d'entreprises algériennes-

هدف الدراسة (Merieme, 2014) هو تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية في العينة المدروسة ومساهمته في فعالية نظام الرقابة الداخلية والكشف عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للعينة المدروسة خاصة في ظل الفضاء المالية التي عرفتها كبريات المؤسسات العمومية الجزائرية كسوناطراك التي أخذت بتعزيز نظام الرقابة الداخلية كأحد الحلول لمجموعة من المشاكل التي تعانيها المؤسسة. كما سلطت الدراسة الضوء على وظيفة التدقيق الداخلي الذي يلعب دورا هاما في زيادة فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحسينه.

طرحت الدراسة الإشكالية التالية: وظيفة التدقيق الداخلي الحالية داخل المؤسسات العمومية الجزائرية والتي تمت دراستها في عينتنا، هل هي أداة قيادة نظام الرقابة الداخلية والتي تضمن لها تحسين هذا النظام من خلال التأثير على أدائه؟

قامت الباحثة بدراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات العمومية الجزائرية تمثلت في: مؤسسة سوناطراك، مؤسسة Serror، مؤسسة النسيج MANTAL، مؤسسة الحليب GIPLAIL، ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI، مؤسسة الأشغال STARR، مؤسسة الإسمنت SCIS. حيث قامت الباحثة بدراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات ووظيفة التدقيق الداخلي بها.

أهم أهداف الدراسة:

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

1. دراسة تطبيقية لفحص وظيفة التدقيق الداخلي الحالية للمؤسسات العمومية الجزائرية (عينة الدراسة) للوقوف على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
 2. تحديد نقاط الضعف والفجوات في نظام الرقابة الداخلية قصد تقديم الحلول اللازمة والتوصيات الضرورية للمسيرين من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.
 3. دراسة الإطار التصوري والنظري للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم الإجراءات التطبيقية للتدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية. توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
 1. من أجل تحقيق أهداف المؤسسة لا بد من وجود نظام الرقابة الداخلية ذو فعالية ونجاعة.
 2. على المدقق الداخلي التحلي باليقظة من أجل مساعدة المؤسسة على مساندة المخاطر وتقديم التوصيات الضرورية.
 3. وظيفة التدقيق الفعالة تؤدي إلى نظام رقابة داخلية جيد وفعال.
- وظيفة التدقيق الداخلي في عينة الدراسة لا تأخذ بعين الاعتبار نجاعة نظام الرقابة الداخلية ومازالت هذه المؤسسات تعاني على مستوى هذا الإشكال.

• دراسة بلاحة هاجر 2021 بعنوان: " La contribution du contrôle interne et de l'audit à la performance de l'entreprise –Fondement théorique et validation empirique dans le contexte algérien "

هدفت الدراسة (Hadjer, La contribution du contrôle interne et de l'audit à la performance de l'entreprise –Fondement théorique et validation empirique dans le contexte algérien (thèse de doctorat), 2021) إلى إبراز التحديات التي تواجهها الشركات كالمنافسة الشديدة، البيئة الاقتصادية المفتر به والعولمة، هذه التحديات يكون فيها أداء المؤسسة حساسا للغاية حيث يتضح جليا أن في المستقبل نجاح الشركات مرتبط بالتالي تتمتع بقدرة عالية في تحديد المخاطر والاستفادة من الفرص. أكدت الدراسة على وزن وأهمية وظيفة التدقيق الداخلي وتأثيره على أداء المؤسسة ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الشركات الجزائرية.

حددت الدراسة الإشكالية التالية:

الرقابة الداخلية والتدقيق يمكنهم المساهمة في زيادة الفعالية والكفاءة التشغيلية للمؤسسة وبالتالي تحسين أداء الشركة؟

قامت الباحثة في الإطار التطبيقي للدراسة بإعداد استبيان وجه لمجموعة من المؤسسات الجزائرية وإجراء مقابلات مع مسؤولي وظيفة التدقيق الخارجي وتم تحليل النتائج باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20 ومقياس ليكارت القياسي ومعامل ألفا كرونباخ.

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

- أهم أهداف الدراسة:

1. معرفة دور التدقيق في تحسين أداء المؤسسة وجودتها.
 2. إبراز أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية.
 3. تحديد مسؤولية ودور المدقق الداخلي في المؤسسة.
 4. دور التكامل بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في تحسين أداء الشركة.
 5. دراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي وأداء المؤسسة.
- من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:
1. وظيفة التدقيق تعطي الصورة الصادقة والمهنية والعادلة للمؤسسة.
 2. تساهم وظيفة التدقيق بتحسين كل مجال تدخلت فيه وتحسينه لأفضل لما كان عليه.
 3. من خلال دراستنا التطبيقية استخرجنا نقاط ضعف إجراءات العمل والرقابة الداخلية داخل المؤسسات التي جلبت انتباه المسؤولين حول المخاطر المحتملة الناجمة عن هذه الفجوات.
 4. وظيفة التدقيق لها دور هام في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسين أداء المؤسسة وتحقيق القيمة المضافة لمختلف وظائف المؤسسة.
 5. أداء المؤسسة مرتبط بالكفاءة والنجاعة.
 6. ظهر جليا أن العلاقة بين الرقابة الداخلية وأداء المؤسسة أصبح حتمية ضرورية، وأي خلل في نظام الرقابة الداخلية سيؤثر حتما في أداء المؤسسة.

• دراسة قبال صبرينة ومقراني عبد الكريم 2019: " LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE DES ETABLISSEMENT DE SANTE EN ALGERIE : CAS D'UN ECHANTILLON D'HOPITAUX PUBLIQUES.

الهدف من الدراسة (Sabrina & MOKRANI , 2019) معرفة كيفية رؤية التدقيق من بين الأدوات التي ينبغي أن تسمح بتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية في المستشفيات العمومية في الجزائر ، ومعرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية وكفاءة أداء هذه المؤسسات . تمحورت إشكالية الدراسة في السؤال التالي : هل يمكن أن تساهم وظيفة التدقيق الداخلي في التحسين نظام الرقابة الداخلية في المستشفيات عينة البحث من خلال التأثير على أدائها؟ حيث قام الباحثان بدراسة ميدانية لأربعة مؤسسات في هذا المجال . ومن أهم ما توصلت له الدراسة من نتائج ما يلي :

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

1- يجب أن يهدف إصلاح الإدارة العمومية في الجزائر إلى زيادة استقلالية إدارة المنشآت وتطوير ممارسات الإدارة وتعزيز نظم إدارة الرقابة الداخلية من أجل اتخاذ قرارات أفضل ومكافحة العبء الإداري.

2- أهمية التدقيق في المستشفى لتقييم الممارسات داخل هذه المؤسسة. إنها أداة دعم تساعد المديرين في اتخاذ قراراتهم والتحكم في التكاليف يساهم في خلق قيمة مضافة في المستشفى من خلال قدرته على اكتشاف المختلف الاختلالات .

• دراسة لعيفة إيمان ومزياني نور الدين : " Responsibility of the external auditor in assessing and responding to internal control risks when auditing financial statements .

هدفت هذه الدراسة (Imane & MEZIANI, Responsibility of the external auditor in assessing and responding to internal control risks when auditing financial statements, 2024) إلى التعرف على مسؤولية المدقق الخارجي في التقييم والاستجابة لمخاطر الرقابة الداخلية عند إجراء تدقيق البيانات المالية. وضعت الدراسة قائمة فحص للتقييم الذاتي للمراحل المتعددة لتقييم مخاطر الرقابة الداخلية. تمحورت إشكالية الدراسة الرئيسية للدراسة على النحو التالي : ما هي مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية والاستجابة لها عند تدقيق البيانات المالية ؟

و للإجابة على أشكالية الدراسة قام الباحثان بتوزيع قائمة المراجعة المعينة على 20 مدققاً خارجياً تمت مقابلتهم لتحديد ما مدى التزامهم بإجراءات تقييم مخاطر الرقابة الداخلية وأهميتها في اكتشافها للتحريفات الناتجة عن الاحتيال، أظهرت نتائج الدراسة أن المدققين الخارجيين الذين تم سؤالهم يطبقون الإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الرقابة الداخلية لتحديد مدى برنامج التحقق من الحسابات .

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

1- إن فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية يمكنه من تقييم المخاطر الرقابية المستخدمة فيه أساس اختباره.

2- إن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية يمكن المدقق الخارجي من تحديد المقبول مستوى مخاطر عدم الاكتشاف وبالتالي خطر التدقيق.

3- للمحافظة على مستوى مقبول من مخاطر المراجعة يلجأ المدقق إلى القيام بإجراءات المراجعة التكميلية من خلال زيادة نطاق التدقيق .

• دراسة صاري شقور وبن شيخ هوارى 2023: " Effectiveness of Internal Control Units in the Palestinian Sector .

هدفت الدراسة (Sari & Benchikh, 2023) إلى التعرف على مدى فاعلية وحدات الرقابة الداخلية في المؤسسة القطاع العام الفلسطيني ومعرفة العوامل التي تؤثر على فعالية

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

الرقابة الداخلية فيه، بالإضافة إلى التعرف على المعوقات التي تواجه عمل وحدات الرقابة الداخلية في القطاع العمومي الفلسطيني. كما هدفت الدراسة إلى هدف العام وهو تقييم مدى فاعلية وحدات الرقابة الداخلية في فلسطين القطاع العام. وهدفت الدراسة إلى تحقيق الأهداف المحددة التالية:

1. التعرف على العوامل المؤثرة على فاعلية وحدات الرقابة الداخلية في فلسطين القطاع العام.
2. التعرف على التحديات التي تواجه وحدات الرقابة الداخلية في القطاع العام الفلسطيني. كما تبلورت الإشكاليات الرئيسيتين للدراسة في :
 - 1- ما هي العوامل المؤثرة على فاعلية وحدات الرقابة الداخلية في فلسطين؟ القطاع العام ؟
 - 3- ما هي أبرز التحديات التي تواجه وحدات الرقابة الداخلية في القطاع العام الفلسطيني ؟ وللإجابة على تساؤلات الدراسة قام الباحثان بتوزيع إستبيان على مجموعة من الموظفين المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية . ومن أبرز النتائج التي توصلت لها الدراسة :
 - 1- أشارت نتائج الدراسة إلى مدى فاعلية وحدات الرقابة الداخلية في فلسطين في القطاع العام فكان (متوسطا) وبنسبة (67.4%). وصنفت الدراسة المناطق التي لها التأثير على فاعلية وحدات الرقابة الداخلية بترتيب تنازلي بناءً على درجاتها الإجمالية .
 - 2- وأظهرت نتائج الدراسة أن وحدات الرقابة الداخلية في القطاع العام الفلسطيني فعالة ويحققون أهدافهم بمستوى متوسط بمتوسط درجات (3.33) ونسبة مئوية (66.6%). وتتركز فاعلية هذه الوحدات بشكل أساسي على تحقيق هدف الصون الأموال العامة من السرقة والضياع وسوء الاستخدام بمتوسط درجات (3.64). وبعد هذا الهدف الحفاظ على الموارد المتاحة والاستغلال الأمثل لها بمعدل متوسط من (3.51). وأخيراً هدف التأكد من كفاءة النظام المحاسبي والإداري وقد تم التنفيذ بمتوسط درجات (3.50).
 - 3- وأظهرت نتائج الدراسة ما تواجهه وحدات الرقابة الداخلية في القطاع العام الفلسطيني معوقات بمستوى منخفض حيث بلغت نسبة المعوقات (59.8%) وبدرجة متوسطة (2.99). ومن أهم المعوقات التي تعيق فاعلية الرقابة الداخلية هي تقادم وتعدد القوانين والأنظمة بنسبة (90.4%) من إجمالي عوائق. وتبع ذلك قلة عدد الموظفين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية ويشكل (86.2%) من المعوقات.

• دراسة بيسار عبد الحكيم 2023: " The complementary between the internal audit and the audit committees , and its role in supporting and enshrining the corporate governance .

تهدف الدراسة (Abdelhakim, The complementary between the internal audit and the audit committees , and its role in supporting and enshrining the corporate governance, 2023) إلى بيان دور العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية

ولجان المراجعة في دعم وتكريس مبادئ حوكمة الشركات . كما هدفت الدراسة إلى :

- 1- معرفة مبادئ ومحددات حوكمة الشركات.
- 2- التعرف على المهام الرئيسية للتدقيق الداخلي في الشركات ومهامها
- 3- التعرف على طرق تشكيل لجان المراجعة وأهم المسؤوليات والمهام.
- 4- معرفة طبيعة العلاقة التكاملية بين الداخل التدقيق ولجان التدقيق، وكيف تساهم في تشكيل مبادئ حوكمة الشركات.

تبلورت إشكالية الدراسة في السؤال التالي :

كيف يتم التكامل بين التدقيق الداخلي وتساهم لجان المراجعة في دعم وترسيخ مبادئ حوكمة الشركة ؟ وللإجابة على أشكالية الدراسة قام الباحث بإجراء دراسة تحليلية ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- 1- يعتمد نظام الإدارة الفعال في الشركة على بالتعاون مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والتدقيق الخارجي، الخ. وبالإضافة إلى ذلك، يعتبر التدقيق ركيزة هامة كما هو مبين في تعريف معهد التدقيق الداخلي حيث أنه يتبعنظام منهجي منظم لتقييم وتحسين الكفاءة من إجراءات الحوكمة.
- 2- تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الآليات الرئيسية التي تسمح بالترويج حوكمة الشركات وتحقيق أهدافها من خلال التكامل والتفاعل بين مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة والمراجعة الخارجية. في هذا الخط، فهو يساعدهم على أداء واجباتهم المهنية بكل فاعلية وكفاءة .

• دراسة جيلالي سعادي وعبد القادر عيادي 2023 : " L'audit externe , missions responsabilités , pour renforcer la confiance entre les partenaires et la directio, de l'entreprise .

تهدف هذه الدراسة (Djilali & Ayadi, 2023) إلى تسليط الضوء على دور التدقيق الخارجي من الناحية النظرية والقانونية الممارسة كآلية مهمة لخلق الثقة بين أصحاب المصلحة والمؤسسة . وهدفت الدراسة أيضا إلى تحديد دور التدقيق الخارجي القانوني وتأثيره على

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

العامل الرئيسي في مناخ الأعمال وهو الثقة وكيفية المساهمة في التأسيس للاستقرار والاستمرارية والأداء والتطوير الدائم للمؤسسة . جاءت إشكالية الدراسة على الشكل التالي : ما هو دور التدقيق الخارجي في خلق عامل الثقة بين أصحاب المصلحة في المؤسسة الاقتصادية ؟ وللإجابة على سؤال الدراسة كما الباحثان بتوزيع إستبيان على عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال التدقيق الخارجي . ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج :

- 1- هناك تفاعل قوي بين أفراد العينة فقرات المحور الأول وبمتوسط حسابي 4.305 وانحراف معياري 0.728؛
- 2- هناك أيضًا استجابة مقبولة من المجيبين لبند المحور الثاني بمتوسط حسابي 4.141 وانحراف معياري 0.746؛
- 3- هناك علاقة قوية إحصائياً هامة بين مهمة المراجعة الخارجية في المؤسسة وعامل الثقة بين المؤسسة وشركائها عند مستوى دلالة 0.05؛
- 4 - كما أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة تأثير إيجابية ومعنوية بين مهمة التدقيق الخارجي للمؤسسة وخلق وتعزيز الثقة المتبادلة (المؤسسة / الشركاء) عند عتبة الأهمية النسبية 0.05 .

• دراسة إد أحمد فتيحة وحنيش عمر وشرقي بدر الدين 2022: " Qualité de l'audit externe : Revue de littérature

هدفت هذه الدراسة (Ahmed, Hnich, & Chegri, 2022) إلى تقديم على أساس مراجعة الأدبيات ، محددات جودة المراجعة الخارجية من خلال عرض اتجاهي البحث الذين ميزوا أنفسهم في هذا السياق وتحليل الدراسات السابقة ، كما هدفت الدراسة إلى تلخيص الأبحاث الرئيسية المتعلقة أساليب قياس جودة المراجعة الخارجية بهدف تحديد أهم محددات هذه الجودة . من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي :

- 1- إن هياكل التدريب لخبراء المحاسبة في المغرب كافية وجيدة. ومع ذلك، التدريب المهني للموظفين في الشركات ما زال ناقصا ،
- 2- الحاجة إلى ميثاق الجودة لدى شركات التدقيق المغربية ،
- 3- تشير الدراسات السابقة إلى وجود نقص في الموارد المالية للمؤسسات ،
- 4- ضرورة تنظيم أفضل للعلاقة المالية بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق ،
- 5- معايير التدقيق المغربية تتماشى مع المعايير الدولية وتساعد في الكشف عن الحالات تلاعبات .

• دراسة مشري محمد الصغير وبن يخلف فايزة 2021 : " Interaction et coopération entr audit interne et audit externe en Algérie : Déterminantes , et impact sur la mission de l'auditeur externe

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

الهدف الرئيسي من هذه الدراسة (Sghir & Benikhlef, 2021) هو استكشاف التعاون بين آليتي التدقيق الرئيسيتين في الجزائر من وجهة نظر التدقيق الخارجي من خلال دراسة العوامل المؤثرة لها والفعالة. من خلال دراسة تجارب فنية من المراجعين الخارجيين . تمحورت أشكالية الدراسة الرئيسية على النحو التالي : ما هي محددات التعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين وما هو أثر ذلك على مهمة المدقق الخارجي؟ ة للإجابة على أشكالية الدراسة قام الباحث بدراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين . ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ما يلي :

1- التدقيق الداخلي يمثل الآن أداة لتحقيق الحوكمة الأساسية داخل المؤسسات لأنها مرت عبر الزمن من نشاط بسيط للتحكم في الأنشطة المالية بشكل أساسي إلى آلية مهمة وضرورية للحوكمة التنظيمية .

2- مهنة التدقيق الخارجي تمثل أيضاً دوراً فاعلاً لحوكمة المؤسسات . بفضل النهج المنهجي الصارم والموحد ، وتتكون قيمتها المضافة بشكل رئيسي من توفير الضمانات مختلف أصحاب المصلحة المشاركين في الصدق والانتظام والصورة الصادقة للعمليات البيانات المالية وكذلك الوثائق المالية والقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق .

3- ومن خلال ربط هاتين الآليتين ، أثبتنا أنه هناك نقاط اختلاف وتقارب بين هاتين الوظيفتين مما يعود هذا التكامل بالفائدة على خدمة المصالح المشتركة وتحقيق ما هو مطلوب من التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي .

• دراسة بوعزيز سي محمد ومعلمي طارق : " Le triangle d'or (audit externe , audit interne et comité de l'audit) , comme dispositif de la gouvernance et de la qualité de l'information financière :

Revue de littérature

تهدف هذه الدراسة (Mohmed & Maalemi, 2023) إلى توضيح الدور الدقيق لكل فاعل (التدقيق الخارجي – التدقيق الداخلي – لجنة التدقيق) وتفاعلاته في السياق المغربي . قام الباحثان بدراسة استقصائية بين الخبراء المغاربة في التدقيق. وتبين الدراسة أن السوق المغربي يتكون أساساً من الشركات الصغيرة وتعاني الشركات المتوسطة الحجم من نقص ثقافة التدقيق والحوكمة ، على عكس الشركات المتداولة علناً والتي لديها حاجة متزايدة إلى معلومات مالية موثوقة وذات جودة . توصلت الدراسة إلى حوكمة الشركات عنصراً أساسياً في إضفاء الشفافية وزيادة الثقة في نفوس المستثمرين ، فضلاً عن مصداقية وجودة المركز المالي . كما توصلت الدراسة أن كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي ولجنة التدقيق ، يقومون بدوراً حاسماً في إنشاء أنظمة حوكمة فعالة وفي ضمان جودة معلومات مالية. كما يساهم المدقق الخارجي من خلال التحقق من البيانات المالية في تحقيق الشفافية المالية ، ويساهم المدقق

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

الداخلي من خلال مراقبة الأنشطة الداخلية للمؤسسة . وتساهم لجنة التدقيق من خلال الإشراف على العمل المدققين ومن خلال ضمان استقلالهم . هذه الجهات الفاعلة ، من خلال العمل معًا ، تجعل من الممكن ضمانها لجودة المعلومات المنشورة والحوكمة الرشيدة للمؤسسات .

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

الجدول رقم (1-2) : عرض مختصر لأهداف ، الأدوات الإحصائية والنتائج المتوصل لها لأهم الدراسات السابقة

| الدراسة | العنوان | الأهداف | الأدوات الإحصائية | أبرز نتائج الدراسة |
|---------------------------------|--|---|---|--|
| إبراهيم منصور إبراهيم الطويل | العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة نحو الأداء المالي | قياس درجة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، التعرف على مستوى الأداء المالي للمصارف الليبية تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة | Smart pls + Spss | هناك تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بشكل معقول مبادئ حوكمة الشركات مفعلة بشكل متوسط ، الأداء المالي يحتاج إلى المزيد من التحسين ، متابعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يساهم بشكل رئيسي في تفعيل مبادئ الحوكمة والذي من شأنه أن يؤدي إلى تحسين الأداء المالي |
| سماويل نور الدين وبوزيان العجال | دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة | إمكانية اعتماد قسم التدقيق الداخلي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف تحسين أدائها | دراسة ميدانية لمجموعة من على مستوى المؤسسات المتوسطة والصغيرة | تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تعزيز قسم التدقيق الداخلي بها ، وهذا راجع للقيود المالية ونقص الموارد البشرية والتقنية وضعف الوعي بأهمية التدقيق الداخلي ، صعوبة تحديد أهداف التدقيق الداخلي المتعلقة بأداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وربطها بأنظمة الرقابة الداخلية الفعالة ، ضرورة استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق الداخلي مما يساهم |

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

| | | | | |
|---|--|--|---|-------------------------------|
| <p>في تعزيز الأداء المالي لهذه المؤسسات .</p> | | | | |
| <p>عدم وجود استقلالية على مديرية المراجعة الداخلية. وجود إختلالات في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية وهذا بسبب نظام المعلومات المالية والمحاسبية الغير كافي. عدم وجود دليل للمراجعة الداخلية وهذا ما يتنافى مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. أهمية تطبيق والالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية لما لها من تأثير بالغ على جودة أداء المراجع الداخلي</p> | <p>- دراسة ميدانية لمؤسستين الاولى عمومية (المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية) والثانية خاصة (إنتاج العصائر)</p> | <p>- دور المراجعة الداخلية في تحديد نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية</p> | <p>دور المراجعة الداخلية في كشف إختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. دراسة حالة</p> | <p>أبو سعيد نيسة 2021</p> |
| <p>التطبيق السليم لمعايير المحاسبة والإفصاح المالي الدولية عند إعداد القوائم المالية يمثل المدخل الأشمل لتحقيق جودتها وذلك عن طريق إنتاج معلومات مالية مفيدة لمستخدميها.</p> | <p>تطبيق نموذج Johns 1995، ونموذج FELTMAN-OHL SON 1996، وتم استخدام السلاسل الزمنية المقطعية PANEL DATA وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي EVIEWS 9 مع الاعتماد على برنامج SPSS23.</p> | <p>إختبار وتحليل جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. دراسة أهم الآليات في المجال المحاسبي والمالي لتقييم جودة القوائم المالية. دراسة معمقة لمعايير المحاسبة والإفصاح المالي الدولية ودورها في تعزيز القوائم المالية من وجهة نظر مستعملها</p> | <p>أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية</p> | <p>أمينة حفاصة 2021</p> |

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

| | | | | |
|--|--|---|--|--|
| | | وتحليل أثر ذلك على تقييم الأداء المالي. | | |
|--|--|---|--|--|

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الدراسات السابقة

المبحث الثاني : المراجعة النقدية للدراسات السابقة

قام الباحث بدراسة وتحليل سبعة وثلاثون (37) دراسة سابقة تمثلت في أطروحات دكتوراه ، مقالات علمية في مجلات دورية ورسالة ماجستير واحدة (1) ، تنوعت من حيث لغة التحرير والبحث بين اللغة العربية واللغة الفرنسية واللغة الإنجليزية ، كما شملت دراسات محلية ودراسات أجنبية . فيما يخص الدراسات الأجنبية فتعمد الباحث أن يكون إما الواقع الإقتصادي لهذه الدراسات مشابه للواقع المحلي للدراسة الحالية ، أو تشابه في البيئة الإجتماعية وهذا من التوصل إلى مقارنة بين الدراسات .

من ناحية أهداف الدراسات السابقة فإنه تم تحقيق في غالبيتها أهدافها النظرية ، أما في ما يتعلق بالأهداف التطبيقية للدراسات السابقة فهناك تباين في درجة تحقيقها خاصة وما يتعلق من ناحية تأثير المتغيرات المستقلة عن المتغير التابع ، فلم نلمس في بعض الدراسات التأكيد المنتظر في الجانب التطبيقي على درجة التأثير أو التكامل بين المتغيرات المستقلة والتابعة .

كما قام الباحث بدراسة الدراسات السابقة من عدة معايير وجوانب وتحليلها كما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

الجدول رقم (2-2) : معايير تحليل ونقد الدراسات السابقة

| مجالات النقد | نتائج التحليل |
|---|--|
| درجة التناسب بين الإطار النظري وخطة البحث | _تناسبت معظم الدراسات فيما يتعلق بإطارها النظري وخطة بحثها ، إستثناء في بعض الدراسات لم يتم تحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة في الإطار النظري . |
| الإستشهاد بالدراسات السابقة | _لم يتم الإستشهاد بالدراسات السابقة في جميع الدراسات التي تمت معالجتها من طرف الباحث في دراسته ، خاصة في نتائج الدراسات ، كما لم يتم تخصيص فصل لها ، بل إقتصرت الدراسات السابقة على ذكر ملخص لدراسات قليلة في مقدمة الدراسات . |
| المساهمة في التعرف على المجال المدروس | _من ناحية الأدبيات النظرية فساهمت الدراسات السابقة في المساهمة في تحديد مجال البحث ، أما من ناحية تأثير المتغيرات السابقة على المتغير التابع للدراسة الحالية ، فلم يتم الإستعانة بالدراسات السابقة . |
| إشكالية الدراسة الحالية | _لم تستمد إشكالية الدراسة الحالية من أفاق الدراسات السابقة . |
| مواصفات عينة بحث الدراسات السابقة | _تمثلت عينات الدراسات السابقة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأكاديميين المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة وتمثلت أيضا في المؤسسات الإقتصادية والبنوك التجارية ، وهي تتلائم مع مجالات البحث للدراسات السابقة |
| أدوات البحث الإحصائية | _قامت الدراسات السابقة بتحليل نتائج دراسات التطبيقية عن طريق برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية Spss بمختلف إصداراته ، كما قامت بعض الدراسات بدراسة حالات لمؤسسات إقتصادية ، إلا أن بعض الدراسات لم تكن معالجاتها البحثية وتحليلها الإحصائي كاف للإجابة على تساؤلات الدراسة وإثبات مدى صحة أو نفي فرضيات الدراسة . |
| إجابة نتائج الدراسات على إشكالياتها | _قامت جل الدراسات السابقة من الإجابة على إشكالياتها المطروحة من خلال ما توصلت إليه من نتائج ، إلا أن بعض الدراسات فكانت إشكالياتها عبارة عن مسلمات محضة . |
| طريقة إدراج المراجع | _في ما يخص أطروحات الدكتوراه ورسالة الماجيستر ، أدرجت مراجعها بالطريقة الكلاسيكية ، أما المقالات العلمية فتفاوتت طريقة إدراج المراجع بين الطريقة الكلاسيكية وطريقة جمعية علم النفس الأمريكية APA |
| ملخص الدراسات | _تم تحديد الهدف الرئيسي من الدراسات ، أما عينة الدراسة والأدوات الإحصائية التي تمت بها معالجة الدراسة فبعض الدراسات لم تتم التطرق لها في الملخص ، أما في ما يتعلق بنتائج الدراسات ، فتم تحديد النتيجة الأساسية التي توصلت إليها الدراسات في معظم الدراسات السابقة |

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على عدة مراجع أهمها (أمينة وهزشي ، 2022)

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

المبحث الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

سننظر في هذا المبحث إلى مقارنة الدراسات الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استنتاج أوجه التشابه والاختلاف فيما يلي:

1- أوجه التشابه ومجالات إستفادة الدراسة الحالية مع نظيراتها السابقة :

هناك العديد من مجالات التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة نوجزها في النقاط التالية :

- دراسة الإطار النظري للتدقيق الخارجي نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي .
- دراسة معايير التدقيق الدولية والهيئات الدولية المنظمة لمهن التدقيق والمحاسبة .
- دراسة دور وأهمية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية .
- دراسة أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال وفق لنموذج COSO 2013.
- دراسة معايير التدقيق الجزائرية وهذا يتشابه مع بعض الدراسات المحلية الحديثة.

كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في :

- أ- تم الاستفادة منها في تحديد مجالات البحث .
 - ب- تم الاستفادة منها في تحديد عينة الدراسة الحالية .
- #### 2- أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة :
- أ- من حيث المكان والزمان :

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وجامعة تلمسان (ولاية تلمسان) سنة 2021 إلى غاية ماي 2024 بينما الدراسات السابقة في جامعات أخرى جزائرية وأجنبية من سنة 2010 إلى 2024 .

ب- من حيث الجانب النظري ومتغيرات الدراسة :

اختلفت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من ناحية متغيرات الدراسة ، فالدراسة الحالية تمثلت متغيراتها المستقلة في التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ، أما متغير الدراسة التابع فتمثل في الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ، وهنا يكمن مجال الاختلاف من الناحية النظرية ، فالدراسات السابقة اعتمدت على متغيرات أخرى ، كحوكمة الشركات ، جودة القوائم المالية والإفصاح المحاسبي، كما تختلف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في الإستشهاد بالنتائج المتوصل إليها، فجميع الدراسات السابقة لم تستشهد بالدراسات السابقة في نتائجها على عكس الدراسة الحالية التي إستشهد الباحث بنتائج دراسته مع ما توصلت له نتائج الدراسات السابقة .

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

ج - من حيث الجانب التطبيقي :

اختلفت الدراسة الحالية مع نظيراتها السابقة من الناحية التطبيقية، حيث احتوت دراستنا على فصلين تطبيقيين، الفصل الثالث الذي خصص لتحليل نتائج استبيان الذي وجه لعينة الدراسة وتم ذلك ببرنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.V26، أما الفصل الرابع فعبارة عن دراسة حالة لمؤسسة إقتصادية .

3- القيمة المضافة للدراسة الحالية والفجوة العلمية البحثية للدراسة الحالية مقارنة مع الدراسات السابقة :

قام الباحث بدراسة معمقة ، دقيقة ونقدية للدراسات السابقة ، مما أتاح له إستيعاب مناهجها التحليلية والوصفية المتبعة وتقييم نتائجها ، مما أتاح للدراسة الحالية أن تبين أوجه النقص ومجالات القصور لهذه الدراسات ، بحيث تمثل هذه المرحلة خطوة هامة وخلفية معرفية للدراسة الحالية .

حدد الدراسة الحالية جوانب عدة من القصور في هذه الدراسات مما مكنت من الوقوف على الفجوات البحثية وأبرز الأفكار والنتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية مقارنة مع كل دراسة بشكل مستقل وهذا ما قام به الباحث في الدراسة الحالية ، حيث قام بإعداد مسودة فصل بأكمله لتقييم ظل دراسة على حدة ، ثم قام الباحث بمناقشة فقرات القصور في الدراسة الحالية دفعة واحدة مما أتاح للباحث في الدراسة الحالية إلى شمولية الفهم والإستيعاب ، وتحديد نقطة الإنطلاقة الحقيقية للدراسة الحالية التي ركزت على الثغرات ومواطن الخلل أو التقصير للدراسات السابقة .

من بين أهم الفجوات البحثية التي توصلت إليها الدراسة الحالية مقارنة مع نظيراتها السابقة هو تحديد دور المدقق الخارجي في المؤسسة الإقتصادية محل التدقيق ، فجميع الدراسات السابقة (باستثناء دراسة بوقابة زينب) تطرقت الجانب القانوني لمهام المدقق الخارجي وأهملت الجانب الإقتصادي ، وهذا ما يجب الإشارة إليه . فمهوم التدقيق الحديث في جيله الرابع يحدد المهام الإقتصادية للمدقق الخارجي في ضرورة تقييمه للأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق وتقديم التوصيات والحلول اللازمة من أجل تحسينه ومقارنة أدائها المالي ومع مؤسسات أخرى سواء كان هو من قام بمهمة التدقيق الخارجي على مستواها أو غيره من المدققين الخارجيين ، وهذا المعيار الحديث من دور التدقيق الخارجي في المؤسسات الإقتصادية يتطابق تماما مع المبادئ المحاسبية الحديثة في مبدئها المسمى بأسبقية الواقع الإقتصادي على الواقع القانوني ، فالواقع القانوني للمدقق الخارجي هو فحص وتدقيق القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق والمصادقة عليها ، أما الواقع الإقتصادي فيتمثل في تقييم الأداء المالي لها وإعطاء الحلول المناسبة من أجل تحسينه .

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

كما أن الدراسة الحالية قامت بإعطاء قيمة مضافة مقارنة بالدراسات السابقة التي تمثلت في الدور المهم للمثلث الذهبي (Le Triangle D'or) المتمثل في : التدقيق الخارجي ، التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق ، فالبرغم أن التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لا تمثل متغيرات الدراسة الحالية ، إلا أن درجة التكامل بين مكونات المثلث الذهبي وتأثيره على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية ألزم الباحث في دراسته الحالية على دراسة العلاقة بين هذه المكونات إضافة إلى متغير آخر الذي تمثل في مجلس الإدارة للمؤسسة محل التدقيق . على عكس الدراسات السابقة التي إقتصرت على متغيراتها المستقلة دون التطرق إلى هذه العلاقة لمكونات المثلث الذهبي التي إعتبرتها الدراسة الحالية مهمة للغاية من أجل تعزيز نتائجها.

و قدمت الدراسة الحالية قيمة مضافة في معيار تقييم الرقابة الداخلية فالدراسات السابقة أشارت إلى هذه النقطة من زاوية متغيراتها سواء كانت متمثلة في التدقيق الخارجي ، التدقيق الداخلي ، كل متغير على حدة ، أما الدراسة الحالية فأضافت تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ، تقييم المدقق الداخلي للنظام وتقييم لجنة التدقيق وهذا من أجل إيجاد توافق لنظام رقابة داخلية فعال يعمل على تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية .

أما من ناحية مدى تأثير التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية فالدراسة الحالية قامت بتقديم النتائج والتوصيات في هذا المجال والذي لم تتطرق له الدراسات السابقة.

إن الدراسات السابقة وجهود الباحثين في هذا المجال والسياق يبرهن بما يستعرضه ودليل قاطع أنها في مجملها لا توصل الباب أمام الدراسة الحالية ولا تقل أهمية عنها في جميع الجوانب والمجالات ، وإنما الدراسة الحالية ما هي إلا إمتداد لنظيراتها السابقة وستضيف الشيء القليل إلى هذا المجال المتمثل في التدقيق الخارجي ، نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي ، هذه الإضافة لها مبرراتها لنتائج سابقة ن. كما أن هناك دراسات مستقبلية ستقوم بدراسة نقدية للدراسة الحالية وتحدد بدون أدنى شك أوجه القصور ومجالات الخلل في الدراسة الحالية وهذا من أجل الوصول إلى نتائج أخرى تعد إمتدادا للدراسات السابقة والدراسة الحالية .

الفصل الثاني: عرض، دراسة، تحليل ونقد الدراسات السابقة ومقارنة نتائجها مع الدراسة الحالية

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال ما جاء في الفصل الثاني تم التطرق إلى جملة من الدراسات والأبحاث التي تناولت موضوع التدقيق الخارجي، نظام الرقابة الداخلية ودرجة التكامل بينهما من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية وأن هذه الدراسات تختلف من دراسة لأخرى من حيث المنهج المتبع والدراسات الميدانية والتطبيقية ومتغيرات الدراسة .

إن معظم الدراسات ركزت على دور المدقق الخارجي من الناحية القانونية والإستشارية من أجل إضفاء المصدقية على القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق . حيث يعتبر المدقق الخارجي المرآة الحقيقية لمستخدمي القوائم المالية ومختلف المتعاملين مع المؤسسة ، إضافة لذلك قامت الدراسة الحالية بإضافة الدور الإقتصادي والقيمة المضافة التي يجب على المدقق الخارجي تقديمها للمؤسسة الإقتصادية وهي تقييم أدائها المالي والعمل على تحسينه .

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر
التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة
الداخلية في تحسين الأداء المالي
للمؤسسة الاقتصادية

مقدمة الفصل الثالث :

سنتناول في هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة لمعالجة إشكالية موضوعنا من الناحية التطبيقية أو الواقع المهني والعملي وذلك من خلال تحليل نتائج الإستبيان الموزع على عينة الدراسة المختارة والمحددة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لإشكالية الدراسة وإختبار فرضياتها.

لذا سنحاول إسقاط ما تطرقنا له من الناحية النظرية لدراستنا على الناحية التطبيقية من أجل معرفة مدى تأثير التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة .

تمهيد

في هذا الفصل سنقوم بالدراسة الميدانية من خلال تطويرنا لاستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في المدققين الخارجيين متمثين في الخبراء محاسبين ووكذا محافظو

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الحسابات، والأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق والمدققين الداخليين، ثم قمنا بتحليل إجابات عينة الدراسة بواسطة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.V26 .

أدوات الدراسة الإحصائية:

1- الاستبيان حيث تم اعداده وتطويره بشكل يساعد جمع المعلومات من عينة الدراسة، ونم استخدام أداة الإستبيان عن طريق إعداد مجموعة من الأسئلة التي حكمت من طرف أساتذة مختصين، وبعد التحكيم وتصحيح الملاحظات قمنا بتوزيعها على عينة الدراسة والبالغ عددها 150 فردا .

2- درجات وحدود فئات الاستبيان حيث استملنا مقياس لكارتر الخماسي.

الجدول رقم 3-1 درجات وحدود فئات لكارتر الخماسي

| التقييم | اتجاه العينة | حدود الفئة |
|-----------|--------------|------------|
| منخفض جدا | معارض بشدة | 1 - 1,8 |
| منخفض | معارض | 1,8 - 2,6 |
| متوسط | محايد | 2,6 - 3,4 |
| مرتفع | موافق | 3,4 - 4,2 |
| مرتفع جدا | موافق بشدة | 4,2 - 5 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26.

3- قياس صدق الأداة : حيث تم التأكد من صلاحية الاستبيان وصدقه باستعمال صدق المحكمين حيث عرض على مجموعة من المحكمين ذوو خبرة وتخصص في مجال الدراسة كما استعملنا صدق الاتساق الداخلي الذي يحسب قوة العلاقات الارتباطية بين عبارات المقياس مع المقابيل وكذا مع الاستبيان ككل،

4- قياس ثبات الاستبيان: حيث استخدمنا معامل الثبات ألفا كرونباخ للحكم على دقة القياس،

5- متوسطات العبارات والمحاور وانحرافهم المعياري : حيث قمنا بقياسهم من اجل ترتيب وتصنيف العبارات والمحاور.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

6- اختبار **One Sample T-Test** هو اختباراً إحصائياً يقوم بدراسة الفرق المعنوي **Signifivant Difference** بين متوسط العينة ومجتمع الدراسة لمعرفة إن كان ذو دلالة إحصائية أو لا أي هل هناك أثر أم لا أي قمنا بالتحقق من الفرضيات بواسطته.

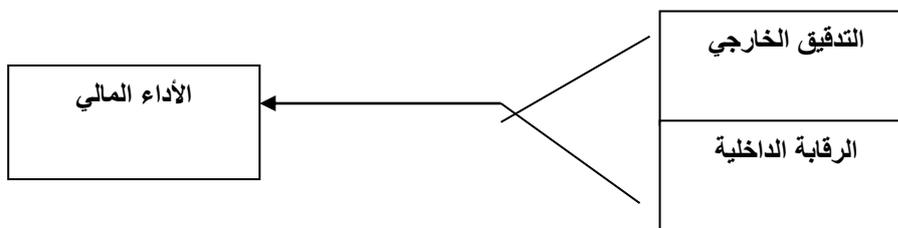
7- **هيكل الإستبيان** : قسمنا الإستبيان إلى قسمين، القسم الأول خصص لأسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، والقسم الثاني يحتوي على محاور الدراسة والبالغ عددها أربعة (4) محاور والتي تعالج إشكالية دراستنا، وكل محور يعالج متغيرات الدراسة.

8- **نموذج الدراسة** : نلخص نموذج دراستنا في الشكل التالي :

الشكل 3-1 : نموذج الدراسة

المتغير التابع

المتغيرات المستقلة



المصدر : من إعداد الباحث

9- **المقابلة** : قمنا من خلال دراستنا التطبيقية بإجراء مقابلات مع أفراد عينة الدراسة، حيث قمنا بتوزيع الإستبيان على العينة يدويا وطرح عدة أسئلة تتعلق بإشكالية الدراسة للوصول إلى نتائج وأهداف الدراسة التي حددت مسبقا، حيث مكنتنا المقابلة من الإستفادة والوصول لعدة أهداف في هذا الجانب من الدراسة .

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين المتمثين في الخبراء محاسبين ومحافظو الحسابات، الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق والمدققين الداخليين. وتم توزيع الاستمارة على 150 فرد.

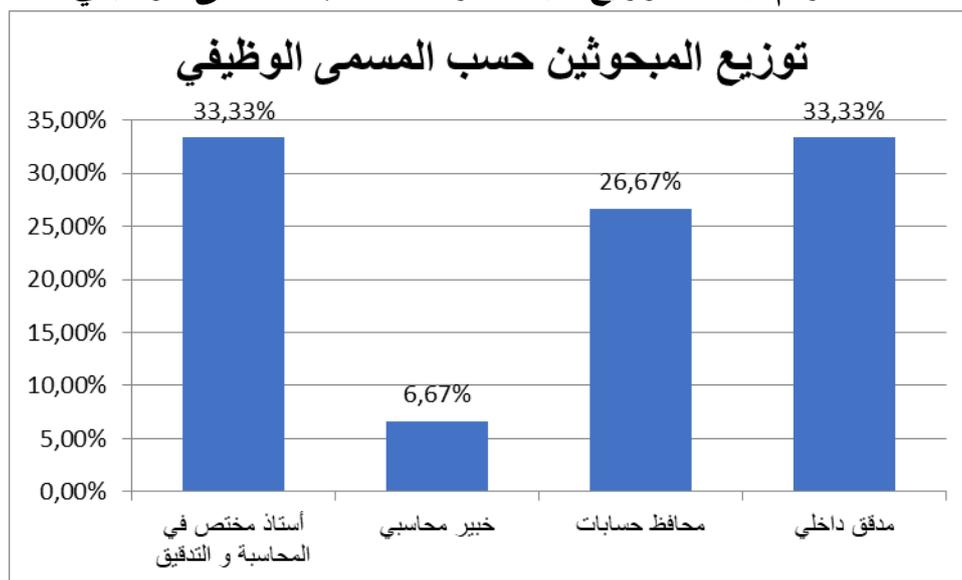
الجدول رقم 3-2 : توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

| النسبة | التكرار | توزيع المبحوثين حسب المسمى الوظيفي |
|--------|---------|------------------------------------|
| 33,33% | 50 | أستاذ مختص في المحاسبة والتدقيق |
| 6,67% | 10 | خبير محاسبي |

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| | | |
|--------|-----|--------------|
| 26,67% | 40 | محافظ حسابات |
| 33,33% | 50 | مدقق داخلي |
| 100% | 150 | المجموع |

الشكل رقم 2-3 : توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

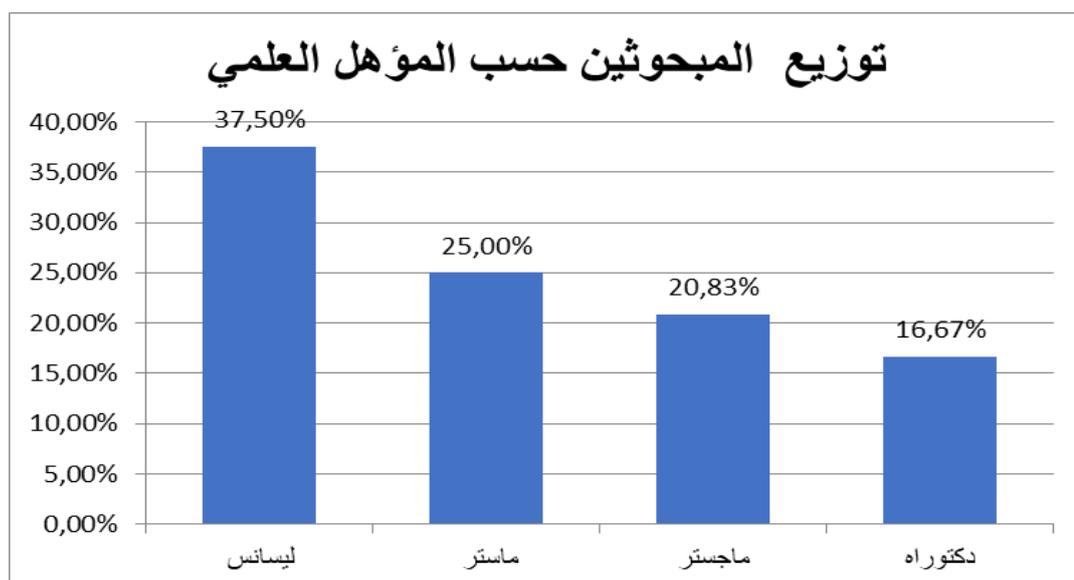


المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن أفراد العينة موزعين كالتالي: 33,33% منهم مدققين داخليين وأساتذة مختصين في المحاسبة والتدقيق أما محافظو الحسابات فيمثلون 26,67% من أفراد العينة وفي الأخير نجد الخبراء المحاسبين لا يمثلون الا 6,67%.

الشكل رقم 3-3 : توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية



المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

نلاحظ من الرسم البياني أعلاه أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى ليسانس حيث يمثلون 37,5% من مجموع العينة، يليهم أصحاب الماستر الذين يمثلون ربع العينة ثم من لديهم مستوى ماجستير حيث يمثلون 20,83% وفي الأخير نجد الافراد الذين لديهم مستوى دكتوراه ويمثلون 16,67%.

الجدول رقم 3-3 : حساب معامل الثبات

| معامل ألفا كرونباخ | رقم العبارة | محاور الاستبيان |
|--------------------|-------------|--|
| 0,665 | 10 عبارات | الإجراءات الأولية التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل بداية مهمة التدقيق |
| 0,756 | 5 عبارات | يساهم بشكل كبير التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية عن طريق المصادقة على القوائم المالية |
| 0,869 | 12 عبارة | نظام الرقابة الداخلية معيار فعال في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية |
| 0,906 | 12 عبارة | درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية |
| 0,918 | 39 عبارة | كل الاستبيان |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الجدول يعرض قيمة ألفا كرونباخ ، ألفا كرونباخ هو مقياس للثبات أو الاتساق الداخلي لمجموعة من العناصر المقياسية. قيمة ألفا كرونباخ تتراوح بين 0 و 1، يعتبر أن قيمة ألفا كرونباخ أكبر من 0.7 مقبولة، وأن قيمة أكبر من 0.8 ممتازة. في دراستنا، قيمة ألفا كرونباخ للاستبيان ككل هي 0.918، وهي قيمة عالية جدا وتدل على أن الأسئلة مرتبطة بشدة بينها ومقياسنا ثابت ومتسق جدا.

الجدول رقم 3-4: صدق الاتساق الداخلي

| Corrélations | | | |
|--------------------|-----------------------|-------------|---|
| الاتساق مع المحاور | الاتساق مع المحور ككل | رقم العبارة | عبارات الاستبيان |
| 0,221 | ,409* | 1 | يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تعيينه لأداء مهمة التدقيق الخارجي بالمؤسسة |
| 0,355 | 0,114 | 2 | تتم دراسة حالات التنافي بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق حسب ما نص عليه القانون 01/10 |
| ,499* | 0,391 | 3 | الموافقة على شروط التكليف بمهام التدقيق حسب ما نص عليه معيار التدقيق الدولي 220 |
| 0,388 | 0,194 | 4 | الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة تساهم في تحقيق فهم أفضل ، سريع وجيد للمؤسسة ومعرفة مركزها المالي |
| ,564** | ,418* | 5 | قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة التقارير السابقة للمدققين الخارجيين للمؤسسة |
| ,528** | 0,060 | 6 | قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة تقارير المدقق الداخلي |
| ,859** | ,516** | 7 | يتابع المدقق الخارجي مدى تطبيق توصيات ورفع التحفظات المشار إليها من طرف المدققين الخارجيين السابقين والمدققين الداخليين |
| ,747** | ,484* | 8 | البحث عن معلومات عند الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة يساعد في تقييم أمانة وسمعة المؤسسة |
| 0,290 | 0,006 | 9 | التخطيط الجيد لمهمة التدقيق الخارجي وإعداد موازنة زمنية يساعد في ربح الوقت والتكاليف |
| 0,243 | 0,157 | 10 | تحديد الأهداف العامة للمدقق الخارجي مسبقا يزيد من جودة عملية التدقيق الخارجي |

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| | | | |
|--------|--------|---|--|
| ,765** | 0,292 | 1 | المصادقة على القوائم المالية من طرف المدقق الخارجي بدون تحفظ يعتبر محفزا للمؤسسة يسمح بتحسين أدائها المالي |
| ,622** | ,684** | 2 | المصادقة على القوائم المالية بتحفظ وتطبيق التوصيات اللازمة المقدمة من طرف المدقق الخارجي للعمل بها يحسن من الأداء المالي للمؤسسة |
| ,812** | ,638** | 5 | يقوم المدقق الخارجي بقياس الأداء المالي للمؤسسة كمهمة غير مكلف بها وإنما لتدعيم رأيه |
| ,612** | ,435* | 6 | يعتبر تأثير مهمة التدقيق الخارجي على الأداء المالي للمؤسسة تأثيرا غير مباشر |
| ,782** | ,818** | 7 | إلتزام المدقق الخارجي بتحقيق الجودة المرجوة من مهمة التدقيق الخارجي يعزز من مصداقية القوائم المالية مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق |
| ,472* | ,432* | 1 | التصميم الجيد للسياسات ، الخطط وإجراءات الرقابة الداخلية ضمان لتحقيق أهداف المؤسسة وفق إطار COSO 2013 المتعلقة بالأداء المالي |
| ,723** | ,693** | 2 | يساهم التطبيق الفعال والتقييد بالتنفيذ الفعلي لإجراءات نظام الرقابة الداخلية بتوفير ضمان معقول للمؤسسة لتحقيق أهدافها المتعلقة بالإفصاح المالي |
| ,554** | ,507* | 3 | يؤكد الإلتزام بقانون Sarbanes Oxley 2002 المتعلق بإعداد تقرير فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالقوائم المالية منع إعداد تقارير مالية محرفة وتعتبر في صورتها الحقيقية عن أداء مالي شفاف و ذو مصداقية . |
| ,688** | ,776** | 4 | الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية من طرف موارد المؤسسة البشرية يحسن من الأداء المالي للمؤسسة |
| ,806** | ,863** | 5 | تطوير نظام الرقابة الداخلية حسب المتغيرات الاقتصادية ، التكنولوجية وبيئة المؤسسة يساهم من رفع أدائها المالي |
| ,616** | 0,360 | 6 | يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في منع وإكتشاف الأخطاء والغش مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة |
| ,753** | ,698** | 7 | متابعة مجلس الإدارة لمدى تطبيق السياسات |

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| | | | |
|--------|--------|----|--|
| | | | وإجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة |
| ,638** | ,541** | 8 | الرقابة تقييم أدوات الرقابة والمتابعة في نظام - الداخلية يساهم في تحسين فعالية الأداء المالي للمؤسسة |
| ,746** | ,681** | 9 | درجة إستقلالية الهيئة المعدة لنظام الرقابة الداخلية ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة |
| ,671** | ,600** | 10 | وجود الجودة والكفاءة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة |
| ,596** | ,473* | 11 | تقوم لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة |
| ,704** | ,574** | 12 | تطوير قدرات الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة |
| ,793** | ,735** | 1 | تقرير المدقق الخارجي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية يرفع من أدائها المالي |
| ,803** | ,728** | 2 | تطبيق توصيات المدقق الخارجي حول تطوير نظام الرقابة الداخلية وتحسين نقاط الضعف ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة |
| ,860** | ,733** | 3 | يقوم المدقق الخارجي بتوصية المؤسسة محل التدقيق بضرورة الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير الإبلاغ والإفصاح المالي IFRS مما يؤدي لتحسين أدائها المالي |
| ,592** | ,627** | 4 | تأخذ لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي ملاحظات وتحفظات المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار وإعطائها الأهمية البالغة لرفعها وتحسينها مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة |
| ,682** | ,630** | 5 | يأخذ المدقق الخارجي نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية التي تحسن الأداء المالي للمؤسسة بالحسبان من أجل تقديمها كتوصيات لمؤسسات أخرى |
| ,656** | ,624** | 6 | يربط مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق توصيات المدقق الخارجي ونقاط قوة نظام الرقابة الداخلية |

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| لتحسين الأداء المالي للمؤسسة | | | |
|---|--------|----|---|
| ,941** | ,915** | 7 | يتعزز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال الالتزام بالإستراتيجية والسياسة المالية الواردة في نظام الرقابة الداخلية وتطبيق التوصيات الواردة في تقرير المدقق الخارجي |
| ,800** | ,715** | 8 | العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية |
| ,703** | ,670** | 9 | إعتماد التدقيق الخارجي على نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية مما يعزز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية |
| ,542** | 0,400 | 10 | الإلتقاء الدائم والإحتكاك المباشر بين المدقق الخارجي ، لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق الداخلي يؤدي إلى تكامل المهارات مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة |
| ,831** | ,729** | 11 | متابعة لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مدى رفع وتطبيق توصيات التدقيق الخارجي تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة |
| ,539** | ,618** | 12 | يوصي المدقق الخارجي مجلس إدارة المؤسسة بمنح لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مسؤولية تفعيل النظام المحاسبي والرقابة المالية من أجل تحسين مستوى الأداء المالي للمؤسسة |
| ** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral). | | | |
| * . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral). | | | |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

ويقصد به اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي اليه العبارة وهذا بحساب معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور نفسه.

يلاحظ من الجدول أعلاه لصدق الاتساق الداخلي أن أغلب عبارات الاستبيان دالة إحصائيا، بالرغم أن بعض العبارات تتميز باتساق داخلي منخفض الا أننا قررنا تركها لأهميتها في الدراسة خاصة وأن قيمة الثبات عالية جدا.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول : تحليل نتائج الدراسة بالنسبة المدققين الخارجيين

نستهل تحليل النتائج بإجابات المدققين الخارجيين:

الجدول رقم 3-5: تحليل نتائج المحور الأول

| رقم العبارة | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|--------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 4,83 | 0,41 | 96,60% | 11,00 | مرتفع جدا | 1 |
| 2 | 4,00 | 0,00 | 80,00% | 6,71 | مرتفع | 9 |
| 3 | 4,50 | 0,55 | 90,00% | 6,71 | مرتفع جدا | 2 |
| 4 | 4,50 | 0,55 | 90,00% | 6,33 | مرتفع جدا | 3 |
| 5 | 4,33 | 0,52 | 86,60% | 6,33 | مرتفع جدا | 6 |
| 6 | 4,17 | 0,41 | 83,40% | 7,00 | مرتفع | 8 |
| 7 | 3,83 | 0,98 | 76,60% | 2,08 | مرتفع | 10 |
| 8 | 4,33 | 0,52 | 86,60% | 6,33 | مرتفع جدا | 7 |
| 9 | 4,50 | 0,55 | 90,00% | 6,71 | مرتفع جدا | 4 |
| 10 | 4,50 | 0,55 | 90,00% | 6,71 | مرتفع جدا | 5 |
| المحور الأول | 43,5 | 1,29756 | 87% | | مرتفع جدا | |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3-6: درجات وحدود فئات لكارث الخماسي

| التقييم | اتجاه العينة | حدود الفئة |
|-----------|--------------|------------|
| منخفض جدا | معارض بشدة | 1 - 1,8 |
| منخفض | معارض | 1,8 - 2,6 |
| متوسط | محايد | 2,6 - 3,4 |
| مرتفع | موافق | 3,4 - 4,2 |
| مرتفع جدا | موافق بشدة | 4,2 - 5 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

- التحليل الكيفي:

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 1 المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تعيينه لأداء مهمة التدقيق الخارجي بالمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 96,6%.

العبارة رقم 3 المتمثلة في: الموافقة على شروط التكليف بمهام التدقيق حسب ما نص عليه معيار التدقيق الدولي 220 نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 90%.

العبارة رقم 4 المتمثلة في: الاطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة تساهم في تحقيق فهم أفضل ، سريع وجيد للمؤسسة ومعرفة مركزها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 90%.

العبارة رقم 9 المتمثلة في: التخطيط الجيد لمهمة التدقيق الخارجي وإعداد موازنة زمنية يساعد في ربح الوقت والتكاليف نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 90%.

العبارة رقم 10 المتمثلة في: تحديد الأهداف العامة للمدقق الخارجي مسبقا يزيد من جودة عملية التدقيق الخارجي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 76,6%.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة التقارير السابقة للمدققين الخارجيين للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 86,6%.

العبارة رقم 8 المتمثلة في: البحث عن معلومات عند الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة يساعد في تقييم أمانة وسمعة المؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 86,6%.

العبارة رقم 6 المتمثلة في: قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة تقارير المدقق الداخلي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 83,4%.

العبارة رقم 2 المتمثلة في: تتم دراسة حالات التنافي بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق حسب ما نص عليه القانون 01/10 نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80%.

العبارة رقم 7 المتمثلة في: يتابع المدقق الخارجي مدى تطبيق توصيات ورفع التحفظات المشار إليها من طرف المدققين الخارجيين السابقين والمدققين الداخليين نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 76,6%.

- اتجاه المحور الأول

يتضح لنا من متوسط المحور الأول المتمثل في الإجراءات الأولية التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل بداية مهمة التدقيق على أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 87%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم 3-7: تحليل نتائج المحور الثاني

| رقم السؤال | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|---------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 4,17 | 1,17 | 83,40% | 2,45 | مرتفع | 5 |
| 2 | 4,83 | 0,41 | 96,60% | 11,00 | مرتفع جدا | 1 |
| 5 | 4,33 | 1,21 | 86,60% | 2,70 | مرتفع جدا | 4 |
| 6 | 4,33 | 0,52 | 86,60% | 6,33 | مرتفع جدا | 3 |
| 7 | 4,67 | 0,52 | 93,40% | 7,91 | مرتفع جدا | 2 |
| المحور الثاني | 22,8 | 2,50713 | 91,2% | | مرتفع جدا | |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3-8: درجات وحدود فئات لكرات الخماسي

| التقييم | اتجاه العينة | حدود الفئة |
|-----------|--------------|------------|
| منخفض جدا | معارض بشدة | 1 - 1,8 |
| منخفض | معارض | 1,8 - 2,6 |
| متوسط | محايد | 2,6 - 3,4 |
| مرتفع | موافق | 3,4 - 4,2 |
| مرتفع جدا | موافق بشدة | 4,2 - 5 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

- التحليل الكيفي:

العبارة رقم 2 المتمثلة في: المصادقة على القوائم المالية بتحفظ وتطبيق التوصيات اللازمة المقدمة من طرف المدقق الخارجي للعمل بها يحسن من الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 96,6%.

العبارة رقم 6 المتمثلة في: يعتبر تأثير مهمة التدقيق الخارجي على الأداء المالي للمؤسسة تأثيرا غير مباشر نلاحظ أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 93,4%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 7 المتمثلة في: إلتزام المدقق الخارجي بتحقيق الجودة المرجوة من مهمة التدقيق الخارجي يعزز من مصداقية القوائم المالية مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق نلاحظ أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 86,6%.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بقياس الأداء المالي للمؤسسة كمهمة غير مكلف بها وإنما لتدعيم رأيه نلاحظ أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 86,6%.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: المصادقة على القوائم المالية من طرف المدقق الخارجي بدون تحفظ يعتبر محفزا للمؤسسة يسمح بتحسين أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 83,4%.

- اتجاه المحور الثاني

يتضح لنا من متوسط المحور الثاني المتمثل في يساهم بشكل كبير التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية عن طريق المصادقة على القوائم المالية على أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 91,2%.

الجدول رقم 3-9: تحليل نتائج المحور الثالث

| رقم العبارة | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|-------------|---------|-------------------|---------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 4,17 | 0,41 | 83,40 % | 7,00 | مرتفع | 11 |
| 2 | 4,33 | 0,52 | 86,60 % | 6,33 | مرتفع جدا | 8 |
| 3 | 4,33 | 0,52 | 86,60 % | 6,33 | مرتفع جدا | 9 |
| 4 | 4,17 | 0,41 | 83,40 % | 7,00 | مرتفع | 12 |
| 5 | 4,50 | 0,55 | 90,00 % | 6,71 | مرتفع جدا | 3 |
| 6 | 4,50 | 0,55 | 90,00 % | 6,71 | مرتفع جدا | 4 |
| 7 | 4,67 | 0,52 | 93,40 % | 7,91 | مرتفع جدا | 1 |
| 8 | 4,50 | 0,55 | 90,00 % | 6,71 | مرتفع جدا | 5 |
| 9 | 4,33 | 0,52 | 86,60 % | 6,33 | مرتفع جدا | 10 |

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| | | | % | | | |
|-----------|-----------|--------|------------|------|------|------------------|
| 6 | مرتفع جدا | 6,71 | 90,00 % | 0,55 | 4,50 | 10 |
| 2 | مرتفع جدا | 7,91 | 93,40 % | 0,52 | 4,67 | 11 |
| 7 | مرتفع جدا | 6,71 | 90,00 % | 0,55 | 4,50 | 12 |
| مرتفع جدا | | 88,17% | | 2,14 | 52,9 | المحور الثالث |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3-10: درجات وحدود فئات لكرات الخماسي

| حدود الفئة | اتجاه العينة | التقييم |
|---------------|-----------------|--------------|
| 1,8 - 1 | معارض بشدة | منخفض جدا |
| 2,6 - 1,8 | معارض | منخفض |
| 3,4 - 2,6 | محايد | متوسط |
| 4,2 - 3,4 | موافق | مرتفع |
| 5 - 4,2 | موافق بشدة | مرتفع جدا |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

- التحليل الكيفي:

العبارة رقم 7 المتمثلة في: متابعة مجلس الإدارة لمدى تطبيق السياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 93,4%.

العبارة رقم 11 المتمثلة في: تقوم لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 93,4%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 5 المتمثلة في: تطوير نظام الرقابة الداخلية حسب المتغيرات الاقتصادية، التكنولوجيا وبيئة المؤسسة يساهم من رفع أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 90 %.

العبارة رقم 6 المتمثلة في: يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في منع واكتشاف الأخطاء والغش مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 90 %.

العبارة رقم 8 المتمثلة في: تقييم أدوات الرقابة والمتابعة في نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين فعالية الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 90 %.

العبارة رقم 10 المتمثلة في: وجود الجودة والكفاءة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جداً بنسبة 90 %.

العبارة رقم 12 المتمثلة في: تطوير قدرات الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 90 %.

العبارة رقم 2 المتمثلة في: يساهم التطبيق الفعال والتقيد بالتنفيذ الفعلي لإجراءات نظام الرقابة الداخلية بتوفير ضمان معقول للمؤسسة لتحقيق أهدافها المتعلقة بالإفصاح المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 86,6 %.

العبارة رقم 3 المتمثلة في: يؤكد الالتزام بقانون Sarbanes Oxley 2002 المتعلق بإعداد تقرير فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالقوائم المالية منع إعداد تقارير مالية محرفة وتعتبر في صورتها الحقيقية عن أداء مالي شفاف وذو مصداقية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 86,6 %.

العبارة رقم 9 المتمثلة في: درجة استقلالية الهيئة المعدة لنظام الرقابة الداخلية ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 86,6 %.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: التصميم الجيد للسياسات، الخطط وإجراءات الرقابة الداخلية ضمان لتحقيق أهداف المؤسسة وفق إطار COSO 2013 المتعلقة بالأداء المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 83,4 %.

العبارة رقم 4 المتمثلة في: الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية من طرف موارد المؤسسة البشرية يحسن من الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 83,4 %.

- اتجاه المحور الثالث

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

يتضح لنا من متوسط المحور الثالث المتمثل في نظام الرقابة الداخلية معيار فعال في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية على أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 88,17%.

الجدول رقم 3-11: تحليل نتائج المحور الرابع

| رقم العبارة | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|---------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 4,50 | 0,55 | 90,00% | 6,71 | مرتفع جدا | 9 |
| 2 | 4,83 | 0,41 | 96,60% | 11,00 | مرتفع جدا | 1 |
| 3 | 4,83 | 0,41 | 96,60% | 11,00 | مرتفع جدا | 2 |
| 4 | 4,83 | 0,41 | 96,60% | 11,00 | مرتفع جدا | 3 |
| 5 | 4,33 | 0,52 | 86,60% | 6,33 | مرتفع جدا | 11 |
| 6 | 4,67 | 0,52 | 93,40% | 7,91 | مرتفع جدا | 6 |
| 7 | 4,83 | 0,41 | 96,60% | 11,00 | مرتفع جدا | 4 |
| 8 | 4,67 | 0,52 | 93,40% | 7,91 | مرتفع جدا | 7 |
| 9 | 4,17 | 0,41 | 83,40% | 7,00 | مرتفع | 12 |
| 10 | 4,50 | 0,55 | 90,00% | 6,71 | مرتفع جدا | 10 |
| 11 | 4,67 | 0,52 | 93,40% | 7,91 | مرتفع جدا | 8 |
| 12 | 4,83 | 0,41 | 96,60% | 11,00 | مرتفع جدا | 5 |
| المحور الرابع | 52,9000 | 2,14047 | 88,17% | 39,99 | مرتفع جدا | |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3-12: درجات وحدود فئات لكارث الخماسي

| التقييم | اتجاه العينة | حدود الفئة |
|-----------|--------------|------------|
| منخفض جدا | معارض بشدة | 1 - 1,8 |
| منخفض | معارض | 1,8 - 2,6 |
| متوسط | محايد | 2,6 - 3,4 |
| مرتفع | موافق | 3,4 - 4,2 |
| مرتفع جدا | موافق بشدة | 4,2 - 5 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

- التحليل الكيفي:

العبرة رقم 2 المتمثلة في: تطبيق توصيات المدقق الخارجي حول تطوير نظام الرقابة الداخلية وتحسين نقاط الضعف ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 96,6%.

العبرة رقم 3 المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بتوصية المؤسسة محل التدقيق بضرورة الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير الإبلاغ والإفصاح المالي IFRS مما يؤدي لتحسين أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 96,6%.

العبرة رقم 4 المتمثلة في: تأخذ لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي ملاحظات وتحفظات المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار وإعطائها الأهمية البالغة لرفعها وتحسينها مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 96,6%.

العبرة رقم 7 المتمثلة في: يتعزز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال الإلتزام بالإستراتيجية والسياسة المالية الواردة في نظام الرقابة الداخلية وتطبيق التوصيات الواردة في تقرير المدقق الخارجي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 96,6%.

العبرة رقم 12 المتمثلة في: يوصي المدقق الخارجي مجلس إدارة المؤسسة بمنح لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مسؤولية تفعيل النظام المحاسبي والرقابة المالية من أجل تحسين مستوى الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 96,6%.

العبرة رقم 6 المتمثلة في: يربط مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق توصيات المدقق الخارجي ونقاط قوة نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جداً بنسبة 93,4%.

العبرة رقم 8 المتمثلة في: العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 93,4%.

العبرة رقم 11 المتمثلة في: متابعة لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مدى رفع وتطبيق توصيات التدقيق الخارجي تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 93,4%.

العبرة رقم 1 المتمثلة في: تقرير المدقق الخارجي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية يرفع من أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 90%.

العبرة رقم 10 المتمثلة في: الإلتقاء الدائم والإحتكاك المباشر بين المدقق الخارجي ، لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق الداخلي يؤدي إلى تكامل المهارات مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 90%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 5 المتمثلة في: يأخذ المدقق الخارجي نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية التي تحسن الأداء المالي للمؤسسة بالحسبان من أجل تقديمها كتوصيات لمؤسسات أخرى نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 86,6%.

العبارة رقم 9 المتمثلة في: إعتقاد التدقيق الخارجي على نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية مما يعزز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 83,4%.

- اتجاه المحور الرابع

يتضح لنا من متوسط المحور الرابع المتمثل في درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية على أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 88,17%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

اختبار الفرضيات من وجهة نظر المدققين الخارجيين:

اختبار الفرضية الأولى يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره

الفرضية تقول أنه يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره من وجهة نظر المدققين الخارجيين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثاني ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة

الجدول رقم 3-13: اختبار الفرضية الأولى من وجهة نظر المدققين الخارجيين

| One sample test | | | | | | |
|-----------------------|-------------------|---------------|-------|------------|-----------------|------------|
| الفرضية 1 | | | | | | |
| نتيجة الفرض البديل H1 | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | Sig. | t المحسوبة | df درجات الحرية | عدد العينة |
| تقبل | 2,51 | 22,8 | 0,009 | 21,99 | 49 | 50 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 22,8 أي مايقابلها 4,56 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الخارجيين الى المستوى المرتفع جدا (موافق بشدة) حسب ماهو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 21,99 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين الخارجيين بين التدقيق الخارجي والأداء المالي. أي يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره.

اختبار الفرضية الثانية نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

الفرضية تقول نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر المدققين الخارجيين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

Test على المحور الثالث ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة

الجدول رقم 3-14: إختبار الفرضية الثانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين

| One sample test | | | | | | |
|-----------------------|-------------------|---------------|------|------------|-----------------|------------|
| الفرضية 2 | | | | | | |
| نتيجة الفرض البديل H1 | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | Sig. | t المحسوبة | df درجات الحرية | عدد العينة |
| تقبل | 2,14 | 52,9 | ,000 | 13,51 | 49 | 50 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 52,9 أي مايقابلها 4,41 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الخارجيين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13,51 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين الخارجيين بين الرقابة الداخلية والأداء المالي. أي أن نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

اختبار الفرضية الثالثة درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

الفرضية تقول أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر المدققين الخارجيين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الرابع ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة

الجدول رقم 3-15: اختبار الفرضية الثالثة من وجهة نظر المدققين الخارجيين

| One sample test | | | | | | |
|-----------------------|-------------------|---------------|------|------------|-----------------|------------|
| الفرضية 3 | | | | | | |
| نتيجة الفرض البديل H1 | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | Sig. | t المحسوبة | df درجات الحرية | عدد العينة |
| تقبل | 3,45 | 55,5 | ,000 | 39,99 | 49 | 50 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 55,5 أي مايقابلها 4,63 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الخارجيين الى المستوى المرتفع جدا (موافق بشدة) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 39,99 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين الخارجيين بين التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة والأداء المالي. أي أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة بالنسبة للأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق
سنقوم بتحليل النتائج بإجابات الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق:

الجدول رقم 3-16 : تحليل نتائج المحور الأول

| رقم العبارة | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|--------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 4,38 | 0,74 | 87,60% | 5,23 | مرتفع جدا | 4 |
| 2 | 3,75 | 0,46 | 75,00% | 4,58 | مرتفع | 7 |
| 3 | 3,75 | 1,17 | 75,00% | 1,82 | مرتفع | 9 |
| 4 | 4,25 | 0,71 | 85,00% | 5,00 | مرتفع جدا | 6 |
| 5 | 3,75 | 0,46 | 75,00% | 4,58 | مرتفع | 8 |
| 6 | 4,38 | 0,52 | 87,60% | 7,51 | مرتفع جدا | 2 |
| 7 | 3,50 | 1,20 | 70,00% | 1,18 | مرتفع | 10 |
| 8 | 4,38 | 0,52 | 87,60% | 7,51 | مرتفع جدا | 3 |
| 9 | 4,63 | 0,52 | 92,60% | 8,88 | مرتفع جدا | 1 |
| 10 | 4,25 | 0,46 | 85,00% | 7,64 | مرتفع جدا | 5 |
| المحور الأول | 41,06 | 3,15 | 82,12% | | مرتفع | |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3-17 درجات وحدود فئات لكارث الخماسي

| التقييم | اتجاه العينة | حدود الفئة |
|-----------|--------------|------------|
| منخفض جدا | معارض بشدة | 1 - 1,8 |
| منخفض | معارض | 1,8 - 2,6 |
| متوسط | محايد | 2,6 - 3,4 |
| مرتفع | موافق | 3,4 - 4,2 |
| مرتفع جدا | موافق بشدة | 4,2 - 5 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

- التحليل الكيفي:

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 9 المتمثلة في: التخطيط الجيد لمهمة التدقيق الخارجي وإعداد موازنة زمنية يساعد في ربح الوقت والتكاليف نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 92,6%.

العبارة رقم 6 المتمثلة في: قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة تقارير المدقق الداخلي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 87,6%.

العبارة رقم 8 المتمثلة في: البحث عن معلومات عند الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة يساعد في تقييم أمانة وسمعة المؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 87,6%.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تعيينه لأداء مهمة التدقيق الخارجي بالمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 87,6%.

العبارة رقم 10 المتمثلة في: تحديد الأهداف العامة للمدقق الخارجي مسبقا يزيد من جودة عملية التدقيق الخارجي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 85%.

العبارة رقم 4 المتمثلة في: الاطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة تساهم في تحقيق فهم أفضل ، سريع وجيد للمؤسسة ومعرفة مركزها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 85%.

العبارة رقم 2 المتمثلة في: تتم دراسة حالات التنافي بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق حسب ما نص عليه القانون 01/10 نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 75%.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة التقارير السابقة للمدققين الخارجيين للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 75%.

العبارة رقم 3 المتمثلة في: الموافقة على شروط التكاليف بمهام التدقيق حسب ما نص عليه معيار التدقيق الدولي 220 نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 75%.

العبارة رقم 7 المتمثلة في: يتابع المدقق الخارجي مدى تطبيق توصيات ورفع التحفظات المشار إليها من طرف المدققين الخارجيين السابقين والمدققين الداخليين نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 70%.

- اتجاه المحور الأول

يتضح لنا من متوسط المحور الأول المتمثل في الإجراءات الأولية التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل بداية مهمة التدقيق على أن اتجاهه مرتفع بنسبة 82,12%.

الجدول رقم 3-18: تحليل نتائج المحور الثاني

| رقم السؤال | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|
|------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| | | | | | | |
|-------|-------|-------|--------|---------|------|---------------|
| 2 | مرتفع | 3,21 | 82,50% | 0,99 | 4,13 | 1 |
| 1 | مرتفع | 9,00 | 82,50% | 0,35 | 4,13 | 2 |
| 5 | مرتفع | 1,49 | 72,50% | 1,19 | 3,63 | 5 |
| 3 | مرتفع | 7,00 | 77,50% | 0,35 | 3,88 | 6 |
| 4 | مرتفع | 2,20 | 77,50% | 1,13 | 3,88 | 7 |
| مرتفع | | 78,4% | | 2,49579 | 19,6 | المحور الثاني |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3-19 درجات وحدود فئات لكرات الخماسي

| التقييم | اتجاه العينة | حدود الفئة |
|-----------|--------------|------------|
| منخفض جدا | معارض بشدة | 1 - 1,8 |
| منخفض | معارض | 1,8 - 2,6 |
| متوسط | محايد | 2,6 - 3,4 |
| مرتفع | موافق | 3,4 - 4,2 |
| مرتفع جدا | موافق بشدة | 4,2 - 5 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

- التحليل الكيفي:

العبارة رقم 2 المتمثلة في: المصادقة على القوائم المالية بتحفظ وتطبيق التوصيات اللازمة المقدمة من طرف المدقق الخارجي للعمل بها يحسن من الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 82,5%.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: المصادقة على القوائم المالية من طرف المدقق الخارجي بدون تحفظ يعتبر محفزا للمؤسسة يسمح بتحسين أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82,5%.

العبارة رقم 6 المتمثلة في: يعتبر تأثير مهمة التدقيق الخارجي على الأداء المالي للمؤسسة تأثيرا غير مباشر نلاحظ أن اتجاهه مرتفع بنسبة 77,5%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 7 المتمثلة في: إلتزام المدقق الخارجي بتحقيق الجودة المرجوة من مهمة التدقيق الخارجي يعزز من مصداقية القوائم المالية مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق نلاحظ أن اتجاهه مرتفع بنسبة 77,5%.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بقياس الأداء المالي للمؤسسة كمهمة غير مكلف بها وإنما لتدعيم رأيه نلاحظ أن اتجاهه مرتفع بنسبة 72,5%.

- اتجاه المحور الثاني

يتضح لنا من متوسط المحور الثاني المتمثل في يساهم بشكل كبير التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية عن طريق المصادقة على القوائم المالية على أن اتجاهه مرتفع بنسبة 78,4%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم 3-20: تحليل نتائج المحور الثالث

| رقم العبارة | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|---------------|---------|-------------------|---------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 3,75 | 0,71 | 75,00 % | 3,75 | مرتفع | 9 |
| 2 | 3,88 | 0,99 | 77,60 % | 3,88 | مرتفع | 8 |
| 3 | 4,00 | 0,54 | 80,00 % | 4,00 | مرتفع | 4 |
| 4 | 3,63 | 0,74 | 72,60 % | 3,63 | مرتفع | 11 |
| 5 | 4,00 | 0,93 | 80,00 % | 4,00 | مرتفع | 7 |
| 6 | 3,00 | 1,51 | 60,00 % | 3,00 | مرتفع | 12 |
| 7 | 4,13 | 0,64 | 82,60 % | 4,13 | مرتفع | 3 |
| 8 | 4,00 | 0,54 | 80,00 % | 4,00 | مرتفع | 5 |
| 9 | 3,75 | 1,04 | 75,00 % | 3,75 | مرتفع | 10 |
| 10 | 4,25 | 0,46 | 85,00 % | 4,25 | مرتفع جدا | 1 |
| 11 | 4,00 | 0,54 | 80,00 % | 4,00 | مرتفع | 6 |
| 12 | 4,13 | 0,35 | 82,60 % | 4,13 | مرتفع | 2 |
| المحور الثالث | 46,34 | 5,41 | 77,23% | | مرتفع | |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3-21: درجات وحدود فئات لكرات الخماسي

| التقييم | اتجاه العينة | حدود الفئة |
|---------|--------------|------------|
| منخفض | معارض | 1 - 1,8 |

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| | بشدة | جدا |
|--------------|---------------|-----------|
| 2,6 - 1,8 | معارض | منخفض |
| 3,4 - 2,6 | محايد | متوسط |
| 4,2 - 3,4 | موافق | مرتفع |
| 5 - 4,2 | موافق بشدة | مرتفع جدا |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26.

- التحليل الكيفي:

العبارة رقم 10 المتمثلة في: وجود الجودة والكفاءة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 85 %.

العبارة رقم 12 المتمثلة في: تطوير قدرات الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 6,82%.

العبارة رقم 7 المتمثلة في: متابعة مجلس الإدارة لمدى تطبيق السياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82,6 %.

العبارة رقم 3 المتمثلة في: يؤكد الإلتزام بقانون Sarbanes Oxley 2002 المتعلق بإعداد تقرير فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالقوائم المالية منع إعداد تقارير مالية محرفة وتعتبر في صورتها الحقيقية عن أداء مالي شفاف وذو مصداقية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80%.

العبارة رقم 8 المتمثلة في: تقييم أدوات الرقابة والمتابعة في نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين فعالية الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80 %.

العبارة رقم 11 المتمثلة في: تقوم لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80 %.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: تطوير نظام الرقابة الداخلية حسب المتغيرات الاقتصادية ، التكنولوجيا وبيئة المؤسسة يساهم من رفع أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80 %.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 2 المتمثلة في: يساهم التطبيق الفعال والتقيد بالتنفيذ الفعلي لإجراءات نظام الرقابة الداخلية بتوفير ضمان معقول للمؤسسة لتحقيق أهدافها المتعلقة بالإفصاح المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 77,6%.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: التصميم الجيد للسياسات ، الخطط وإجراءات الرقابة الداخلية ضمان لتحقيق أهداف المؤسسة وفق إطار COSO 2013 المتعلقة بالأداء المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 75%.

العبارة رقم 9 المتمثلة في: درجة استقلالية الهيئة المعدة لنظام الرقابة الداخلية ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 75%.

العبارة رقم 4 المتمثلة في: الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية من طرف موارد المؤسسة البشرية يحسن من الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 72,6%.

العبارة رقم 6 المتمثلة في: يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في منع واكتشاف الأخطاء والغش مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 60%.

- اتجاه المحور الثالث

يتضح لنا من متوسط المحور الثالث المتمثل في نظام الرقابة الداخلية معيار فعال في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية على أن اتجاهه مرتفع بنسبة 77,23%.

الجدول رقم 3-22: تحليل نتائج المحور الرابع

| رقم العبارة | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|-------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 3,75 | 0,89 | 75,00% | 2,39 | مرتفع | 9 |
| 2 | 4,00 | 0,54 | 80,00% | 5,29 | مرتفع | 3 |
| 3 | 4,00 | 0,93 | 80,00% | 3,06 | مرتفع | 4 |
| 4 | 3,63 | 1,19 | 72,60% | 1,49 | مرتفع | 10 |
| 5 | 3,50 | 0,93 | 70,00% | 1,53 | مرتفع | 12 |
| 6 | 4,25 | 0,71 | 85,00% | 5,00 | مرتفع جدا | 1 |
| 7 | 4,00 | 0,54 | 80,00% | 5,29 | مرتفع | 5 |
| 8 | 4,00 | 0,54 | 80,00% | 5,29 | مرتفع | 6 |
| 9 | 3,63 | 0,74 | 72,60% | 2,38 | مرتفع | 11 |
| 10 | 3,88 | 0,99 | 77,60% | 2,50 | مرتفع | 8 |
| 11 | 4,00 | 0,54 | 80,00% | 5,29 | مرتفع | 7 |

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| | | | | | | |
|---|-----------|------|--------|------|-------|---------------|
| 2 | مرتفع جدا | 5,00 | 85,00% | 0,71 | 4,25 | 12 |
| | مرتفع | | 78,13% | 5,54 | 46,88 | المحور الرابع |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3- 23: درجات وحدود فئات لكرات الخماسي

| حدود الفئة | اتجاه العينة | التقييم |
|------------|--------------|-----------|
| 1,8 - 1 | معارض بشدة | منخفض جدا |
| 2,6 - 1,8 | معارض | منخفض |
| 3,4 - 2,6 | محايد | متوسط |
| 4,2 - 3,4 | موافق | مرتفع |
| 5 - 4,2 | موافق بشدة | مرتفع جدا |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

- التحليل الكيفي:

العبارة رقم 6 المتمثلة في: يربط مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق توصيات المدقق الخارجي ونقاط قوة نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 85%.

العبارة رقم 12 المتمثلة في: يوصي المدقق الخارجي مجلس إدارة المؤسسة بمنح لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مسؤولية تفعيل النظام المحاسبي والرقابة المالية من أجل تحسين مستوى الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 85%.

العبارة رقم 2 المتمثلة في: تطبيق توصيات المدقق الخارجي حول تطوير نظام الرقابة الداخلية وتحسين نقاط الضعف ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80%.

العبارة رقم 3 المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بتوصية المؤسسة محل التدقيق بضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير الإبلاغ والإفصاح المالي IFRS مما يؤدي لتحسين أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 7 المتمثلة في: يتعزز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال الإلتزام بالإستراتيجية والسياسة المالية الواردة في نظام الرقابة الداخلية وتطبيق التوصيات الواردة في تقرير المدقق الخارجي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80%.

العبارة رقم 8 المتمثلة في: العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80%.

العبارة رقم 11 المتمثلة في: متابعة لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مدى رفع وتطبيق توصيات التدقيق الخارجي تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80%.

العبارة رقم 10 المتمثلة في: الإلتقاء الدائم والإحتكاك المباشر بين المدقق الخارجي ، لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق الداخلي يؤدي إلى تكامل المهارات مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 77,6%.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: تقرير المدقق الخارجي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية يرفع من أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 75%.

العبارة رقم 4 المتمثلة في: تأخذ لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي ملاحظات وتحفظات المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية بعين الإعتبار وإعطائها الأهمية البالغة لرفعها وتحسينها مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 72,6%.

العبارة رقم 9 المتمثلة في: إعتقاد المدقق الخارجي على نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية مما يعزز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 72,6%.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: يأخذ المدقق الخارجي نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية التي تحسن الأداء المالي للمؤسسة بالحسبان من أجل تقديمها كتوصيات لمؤسسات أخرى نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 70%.

- اتجاه المحور الرابع

يتضح لنا من متوسط المحور الرابع المتمثل في درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية على أن اتجاهها مرتفع بنسبة 78,13%.

اختبار الفرضيات

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

اختبار الفرضية الأولى يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره

الفرضية تقول أنه يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره من وجهة نظر الأساتذة المختصين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثاني ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.

الجدول رقم 3-24: اختبار الفرضية الأولى من وجهة نظر الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق

| One sample test | | | | | | |
|-----------------------|-------------------|---------------|-------|------------|-----------------|------------|
| الفرضية 1 | | | | | | |
| نتيجة الفرض البديل H1 | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | Sig. | t المحسوبة | df درجات الحرية | عدد العينة |
| تقبل | 2,49579 | 19,6 | 0,009 | 13,2 | 49 | 50 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 19,6 أي مايقابلها 3,92 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات الأساتذة المختصين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13,2 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر الأساتذة المختصين بين التدقيق الخارجي والأداء المالي. أي يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره.

اختبار الفرضية الثانية نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

الفرضية تقول نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر الأساتذة المختصين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

Test على المحور الثالث ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة

الجدول رقم 3-25 : إختبار الفرضية الثانية من وجهة نظر الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق

| One sample test | | | | | | |
|--------------------------------|----------------------|------------------|------|---------------|-----------------------|------------|
| الفرضية 2 | | | | | | |
| نتيجة الفرض البديل H1 | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | Sig. | t المحسوبة | df درجات الحرية | عدد العينة |
| تقبل | 5,41 | 46,34 | ,000 | 13,51 | 49 | 50 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 46,34 أي مايقابلها 86,3 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات الأساتذة المختصين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13,51 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنية 0,05 من وجهة نظر الأساتذة المختصين بين الرقابة الداخلية والأداء المالي. أي أن نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

إختبار الفرضية الثالثة درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

الفرضية تقول أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر الأساتذة المختصين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الرابع ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة

الجدول رقم 3-26: إختبار الفرضية الثالثة من وجهة نظر الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق

One sample test

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| الفرضية 3 | | | | | | |
|--------------------------------|----------------------|------------------|------|---------------|-----------------------|------------|
| نتيجة الفرض البديل H1 | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | Sig. | t المحسوبة | df درجات الحرية | عدد العينة |
| تقبل | 5,54 | 46,58 | ,000 | 13,49 | 49 | 50 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 46,58 أي ما يقابلها 3,88 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات الأساتذة المختصين إلى المستوى المرتفع (موافق) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13,49 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر الأساتذة المختصين بين التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة والأداء المالي. أي أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة بالنسبة للمدققين الداخليين

من خلال المحور الثاني سنقوم بتحليل النتائج بإجابات المدققين الداخليين:

الجدول رقم 3-27: تحليل نتائج المحور الأول

| رقم العبرة | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|---------------|---------|----------------------|--------|--------|-----------------|----------------|
| 1 | 4,10 | 0,74 | 82,00% | 4,71 | مرتفع | 6 |
| 2 | 4,30 | 0,48 | 86,00% | 8,51 | مرتفع جداً | 3 |
| 3 | 4,20 | 0,63 | 84,00% | 6,00 | مرتفع | 4 |
| 4 | 4,70 | 0,48 | 94,00% | 11,13 | مرتفع جداً | 1 |
| 5 | 3,30 | 0,95 | 66,00% | 1,00 | متوسط | 9 |
| 6 | 3,70 | 0,68 | 74,00% | 3,28 | مرتفع | 7 |
| 7 | 3,10 | 1,10 | 62,00% | 0,29 | متوسط | 10 |
| 8 | 3,50 | 1,35 | 70,00% | 1,17 | مرتفع | 8 |
| 9 | 4,20 | 0,42 | 84,00% | 9,00 | مرتفع | 5 |
| 10 | 4,50 | 0,53 | 90,00% | 9,00 | مرتفع جداً | 2 |

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

| | | | | |
|-------|--------|------|-------|--------------|
| مرتفع | 78,68% | 4,11 | 39,34 | المحور الأول |
|-------|--------|------|-------|--------------|

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3-28: درجات وحدود فئات لكرات الخماسي

| الحدود الفئة | اتجاه العينة | التقييم |
|-----------------|-----------------|--------------|
| 1 - 1,8 | معارض بشدة | منخفض جدا |
| 1,8 - 2,6 | معارض | منخفض |
| 2,6 - 3,4 | محايد | متوسط |
| 3,4 - 4,2 | موافق | مرتفع |
| 4,2 - 5 | موافق بشدة | مرتفع جدا |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26

- التحليل الكيفي:

العبارة رقم 4 المتمثلة في: الاطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة تساهم في تحقيق فهم أفضل ، سريع وجيد للمؤسسة ومعرفة مركزها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 90%.

العبارة رقم 10 المتمثلة في: تحديد الأهداف العامة للمدقق الخارجي مسبقا يزيد من جودة عملية التدقيق الخارجي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 76,6%.

العبارة رقم 2 المتمثلة في: تتم دراسة حالات التنافي بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق حسب ما نص عليه القانون 01/10 نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 80%.

العبارة رقم 3 المتمثلة في: الموافقة على شروط التكليف بمهام التدقيق حسب ما نص عليه معيار التدقيق الدولي 220 نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 84%.

العبارة رقم 9 المتمثلة في: التخطيط الجيد لمهمة التدقيق الخارجي وإعداد موازنة زمنية يساعد في ربح الوقت والتكاليف نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 84%.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تعيينه لأداء مهمة التدقيق الخارجي بالمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 6 المتمثلة في: قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة تقارير المدقق الداخلي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 74%.

العبارة رقم 8 المتمثلة في: البحث عن معلومات عند الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة يساعد في تقييم أمانة وسمعة المؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 70%.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة التقارير السابقة للمدققين الخارجيين للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها متوسط نسبة 66%.

العبارة رقم 7 المتمثلة في: يتابع المدقق الخارجي مدى تطبيق توصيات ورفع التحفظات المشار إليها من طرف المدققين الخارجيين السابقين والمدققين الداخليين نلاحظ أن اتجاهها متوسط نسبة 62%.

- اتجاه المحور الأول

يتضح لنا من متوسط المحور الأول المتمثل في الإجراءات الأولية التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل بداية مهمة التدقيق على أن اتجاهه مرتفع بنسبة 78,68%.

الجدول رقم 3-29: تحليل نتائج المحور الثاني

| رقم السؤال | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|---------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 4,17 | 1,17 | 83,40% | 2,45 | مرتفع | 5 |
| 2 | 4,83 | 0,41 | 96,60% | 11,00 | مرتفع جدا | 1 |
| 5 | 4,33 | 1,21 | 86,60% | 2,70 | مرتفع جدا | 4 |
| 6 | 4,33 | 0,52 | 86,60% | 6,33 | مرتفع جدا | 3 |
| 7 | 4,67 | 0,52 | 93,40% | 7,91 | مرتفع جدا | 2 |
| المحور الثاني | 18,5400 | 3,21483 | 74,16% | | مرتفع | |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم 3-30: درجات وحدود فئات لكارث الخماسي

| الحدود الفئة | اتجاه العينة | التقييم |
|-----------------|-----------------|--------------|
| 1,8 - 1 | معارض بشدة | منخفض جدا |
| 2,6 - 1,8 | معارض | منخفض |
| 3,4 - 2,6 | محايد | متوسط |
| 4,2 - 3,4 | موافق | مرتفع |
| 5 - 4,2 | موافق بشدة | مرتفع جدا |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26.

- التحليل الكيفي:

العبارة رقم 2 المتمثلة في: المصادقة على القوائم المالية بتحفظ وتطبيق التوصيات اللازمة المقدمة من طرف المدقق الخارجي للعمل بها يحسن من الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 86%.

العبارة رقم 7 المتمثلة في: إلتزام المدقق الخارجي بتحقيق الجودة المرجوة من مهمة التدقيق الخارجي يعزز من مصداقية القوائم المالية مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق نلاحظ أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 84%.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بقياس الأداء المالي للمؤسسة كمهمة غير مكلف بها وإنما لتدعيم رأيه نلاحظ أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 70%.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: المصادقة على القوائم المالية من طرف المدقق الخارجي بدون تحفظ يعتبر محفزا للمؤسسة يسمح بتحسين أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 68%.

العبارة رقم 6 المتمثلة في: يعتبر تأثير مهمة التدقيق الخارجي على الأداء المالي للمؤسسة تأثيرا غير مباشر نلاحظ أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 66%.

- اتجاه المحور الثاني

يتضح لنا من متوسط المحور الثاني المتمثل في يساهم بشكل كبير التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية عن طريق المصادقة على القوائم المالية على أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 74,16%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم 3-31: تحليل نتائج المحور الثالث

| رقم العبارة | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|---------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 4,10 | 0,57 | 82,00% | 6,13 | مرتفع | 8 |
| 2 | 4,20 | 0,79 | 84,00% | 4,81 | مرتفع | 6 |
| 3 | 4,10 | 0,99 | 82,00% | 3,50 | مرتفع | 9 |
| 4 | 3,90 | 1,10 | 78,00% | 2,59 | مرتفع | 11 |
| 5 | 4,40 | 1,08 | 88,00% | 4,12 | مرتفع جدا | 4 |
| 6 | 4,60 | 0,97 | 92,00% | 5,24 | مرتفع جدا | 2 |
| 7 | 4,20 | 0,79 | 84,00% | 4,81 | مرتفع | 7 |
| 8 | 4,30 | 0,68 | 86,00% | 6,09 | مرتفع جدا | 5 |
| 9 | 3,50 | 1,35 | 70,00% | 1,17 | مرتفع | 12 |
| 10 | 4,50 | 0,53 | 90,00% | 9,00 | مرتفع جدا | 3 |
| 11 | 4,10 | 0,88 | 82,00% | 3,97 | مرتفع | 10 |
| 12 | 4,70 | 0,48 | 94,00% | 11,13 | مرتفع جدا | 1 |
| المحور الثالث | 50,50 | 6,80 | 84,17% | | مرتفع جدا | |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

الجدول رقم 3-32: درجات وحدود فئات لكارث الخماسي

| التقييم | اتجاه العينة | حدود الفئة |
|-----------|--------------|------------|
| منخفض جدا | معارض بشدة | 1 - 1,8 |
| منخفض | معارض | 1,8 - 2,6 |
| متوسط | محايد | 2,6 - 3,4 |
| مرتفع | موافق | 3,4 - 4,2 |
| مرتفع جدا | موافق بشدة | 4,2 - 5 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

- التحليل الكيفي:

العبارة رقم 12 المتمثلة في: تطوير قدرات الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 94%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 6 المتمثلة في: يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في منع واكتشاف الأخطاء والغش مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 92%.

العبارة رقم 10 المتمثلة في: وجود الجودة والكفاءة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جداً بنسبة 90%.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: تطوير نظام الرقابة الداخلية حسب المتغيرات الاقتصادية، التكنولوجية وبيئة المؤسسة يساهم من رفع أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جداً بنسبة 88%.

العبارة رقم 8 المتمثلة في: تقييم أدوات الرقابة والمتابعة في نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين فعالية الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جداً بنسبة 86%.

العبارة رقم 2 المتمثلة في: يساهم التطبيق الفعال والتقييد بالتنفيذ الفعلي لإجراءات نظام الرقابة الداخلية بتوفير ضمان معقول للمؤسسة لتحقيق أهدافها المتعلقة بالإفصاح المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 84%.

العبارة رقم 7 المتمثلة في: متابعة مجلس الإدارة لمدى تطبيق السياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 84%.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: التصميم الجيد للسياسات، الخطط وإجراءات الرقابة الداخلية ضمان لتحقيق أهداف المؤسسة وفق إطار COSO 2013 المتعلقة بالأداء المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82%.

العبارة رقم 3 المتمثلة في: يؤكد الالتزام بقانون Sarbanes Oxley 2002 المتعلق بإعداد تقرير فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالقوائم المالية منع إعداد تقارير مالية محرفة وتعبير في صورتها الحقيقية عن أداء مالي شفاف و ذو مصداقية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82%.

العبارة رقم 11 المتمثلة في: تقوم لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82%.

العبارة رقم 4 المتمثلة في: الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية من طرف موارد المؤسسة البشرية يحسن من الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 78%.

العبارة رقم 9 المتمثلة في: درجة استقلالية الهيئة المعدة لنظام الرقابة الداخلية ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 70%.

- اتجاه المحور الثالث

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

يتضح لنا من متوسط المحور الثالث المتمثل في نظام الرقابة الداخلية معيار فعال في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية على أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 84,17%.

الجدول رقم 3-33: تحليل نتائج المحور الرابع

| رقم العبارة | المتوسط | الانحراف المعياري | النسبة | T Test | اتجاه العينة | رتبة السؤال |
|---------------|---------|-------------------|--------|--------|--------------|-------------|
| 1 | 4,10 | 0,99 | 82,00% | 3,50 | مرتفع | 9 |
| 2 | 4,30 | 0,48 | 86,00% | 8,51 | مرتفع جدا | 6 |
| 3 | 4,60 | 0,52 | 92,00% | 9,80 | مرتفع جدا | 1 |
| 4 | 4,40 | 0,52 | 88,00% | 8,57 | مرتفع جدا | 5 |
| 5 | 4,20 | 1,23 | 84,00% | 3,09 | مرتفع | 7 |
| 6 | 4,10 | 0,88 | 82,00% | 3,97 | مرتفع | 10 |
| 7 | 4,20 | 0,79 | 84,00% | 4,81 | مرتفع | 8 |
| 8 | 4,50 | 0,53 | 90,00% | 9,00 | مرتفع جدا | 2 |
| 9 | 4,00 | 1,05 | 80,00% | 3,00 | مرتفع | 11 |
| 10 | 4,50 | 0,53 | 90,00% | 9,00 | مرتفع جدا | 3 |
| 11 | 4,50 | 0,53 | 90,00% | 9,00 | مرتفع جدا | 4 |
| 12 | 3,60 | 1,17 | 72,00% | 1,62 | مرتفع | 12 |
| المحور الرابع | 50,74 | 6,81 | 84,57% | | مرتفع جدا | |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26.

الجدول رقم 3-34: درجات وحدود فئات لكارث الخماسي

| التقييم | اتجاه العينة | حدود الفئة |
|-----------|--------------|------------|
| منخفض جدا | معارض بشدة | 1 - 1,8 |
| منخفض | معارض | 1,8 - 2,6 |
| متوسط | محايد | 2,6 - 3,4 |
| مرتفع | موافق | 3,4 - 4,2 |
| مرتفع جدا | موافق بشدة | 4,2 - 5 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

- التحليل الكيفي:

العبارة رقم 3 المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بتوصية المؤسسة محل التدقيق بضرورة الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير الإبلاغ والإفصاح المالي IFRS مما يؤدي لتحسين أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 92%.

العبارة رقم 8 المتمثلة في: العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 90%.

العبارة رقم 10 المتمثلة في: الإلتقاء الدائم والإحتكاك المباشر بين المدقق الخارجي ، لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق الداخلي يؤدي إلى تكامل المهارات مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 90%.

العبارة رقم 11 المتمثلة في: متابعة لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مدى رفع وتطبيق توصيات التدقيق الخارجي تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 90%.

العبارة رقم 4 المتمثلة في: تأخذ لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي ملاحظات وتحفظات المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية بعين الإعتبار وإعطائها الأهمية البالغة لرفعها وتحسينها مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 88%.

العبارة رقم 2 المتمثلة في: تطبيق توصيات المدقق الخارجي حول تطوير نظام الرقابة الداخلية وتحسين نقاط الضعف ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع جدا بنسبة 86%.

العبارة رقم 5 المتمثلة في: يأخذ المدقق الخارجي نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية التي تحسن الأداء المالي للمؤسسة بالحسبان من أجل تقديمها كتوصيات لمؤسسات أخرى نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 84%.

العبارة رقم 7 المتمثلة في: يتعزز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال الإلتزام بالإستراتيجية والسياسة المالية الواردة في نظام الرقابة الداخلية وتطبيق التوصيات الواردة في تقرير المدقق الخارجي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 84%.

العبارة رقم 1 المتمثلة في: تقرير المدقق الخارجي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية يرفع من أدائها المالي نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82%.

العبارة رقم 6 المتمثلة في: يربط مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق توصيات المدقق الخارجي ونقاط قوة نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 82%.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

العبارة رقم 9 المتمثلة في: اعتماد التدقيق الخارجي على نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية مما يعزز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 80%.

العبارة رقم 12 المتمثلة في: يوصي المدقق الخارجي مجلس إدارة المؤسسة بمنح لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مسؤولية تفعيل النظام المحاسبي والرقابة المالية من أجل تحسين مستوى الأداء المالي للمؤسسة نلاحظ أن اتجاهها مرتفع بنسبة 72%.

- اتجاه المحور الرابع

يتضح لنا من متوسط المحور الرابع المتمثل في درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية على أن اتجاهه مرتفع جدا بنسبة 84,57%.

اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره

الفرضية تقول أنه يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره من وجهة نظر المدققين الداخليين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثاني ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.

الجدول رقم 3-35: اختبار الفرضية الأولى من وجهة نظر المدققين الداخليين

| One sample test | | | | | | |
|-----------------------|-------------------|---------------|-------|------------|-----------------|------------|
| الفرضية 1 | | | | | | |
| نتيجة الفرض البديل H1 | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | Sig. | t المحسوبة | df درجات الحرية | عدد العينة |
| تقبل | 3,21483 | 18.54 | 0,009 | 7,786 | 49 | 50 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V. 26

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 18,54 أي مايقابلها 3,71 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الداخليين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 7,786 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين الداخليين بين التدقيق الخارجي والأداء المالي. أي يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره.

اختبار الفرضية الثانية نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

الفرضية تقول نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر المدققين الداخليين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثالث ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة

الجدول رقم 3-36: اختبار الفرضية الثانية من وجهة نظر المدققين الداخليين

| One sample test | | | | | | |
|-----------------------|-------------------|---------------|------|------------|-----------------|------------|
| الفرضية 2 | | | | | | |
| نتيجة الفرض البديل H1 | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | Sig. | t المحسوبة | df درجات الحرية | عدد العينة |
| تقبل | 6,79511 | 50,5000 | ,000 | 15,089 | 49 | 50 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 50,5 أي مايقابلها 4,21 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الداخليين الى المستوى المرتفع جدا (موافق بشدة) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 15,089 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين الداخليين بين الرقابة الداخلية والأداء المالي. أي أن نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

اختبار الفرضية الثالثة درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

الفصل الثالث: دراسة إحصائية لأثر التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

الفرضية تقول أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر المدققين الداخليين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الرابع ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة

الجدول رقم 3-37: اختبار الفرضية الثالثة من وجهة نظر المدققين الداخليين

| One sample test | | | | | | |
|--------------------------------|----------------------|------------------|------|---------------|-----------------------|------------|
| الفرضية 3 | | | | | | |
| نتيجة الفرض البديل H1 | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | Sig. | t المحسوبة | df درجات الحرية | عدد العينة |
| تقبل | 6,81178 | 50,7400 | ,000 | 15,301 | 49 | 50 |

المصدر : من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V. 26

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 50,74 أي مايقابلها 4,23 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الداخليين الى المستوى المرتفع جدا (موافق بشدة) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 15,301 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين الداخليين بين التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة والأداء المالي. أي أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

خلاصة الفصل الثالث :

توصلت دراستنا من خلال إسقاط الجانب النظري على التطبيقي وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة المتمثلة في المدققين الخارجيين والأساتذة المختثين في مجال التدقيق والمحاسبة والمدققين الداخليين والبالغ عددهم 150 فرداً، ومن خلال المقابلات التي أجريت معهم، أن هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية تؤدي إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وهذا ما تأكد من خلال إختبار فرضيات الدراسة التي أجريت على أفراد عينة الدراسة التي أجابت بالقبول عليها مما أكد جميع فرضيات الدراسة.

الفصل الرابع

دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري
لولاية تلمسان SOGERHWIT

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

مقدمة الفصل:

يعد تحقيق الربح الهدف الأسمى والأساسي لكل مؤسسة اقتصادية مع اختلافها إنتاجية، صناعية، تجارية أو خدماتية كانت وذلك بضمان استمراريتها واستمرارية الاستغلال وذلك بالاستخدام الجيد والمناسب لإمكانياتها ومواردها المتاحة.

إن الأداء المالي الجيد يمكن المؤسسة في السير الحسن نحو تحقيق أهدافها المسطرة بالاعتماد على الإجراءات التي ذكرناها في الجانب النظري . من بين هذه المؤسسات المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري لولاية تلمسان « SOGERHWIT » والتي هي محل دراستنا.

سنتاول في هذا الفصل دراسية ميدانية لإحدى المؤسسات الإقتصادية وهي المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري لولاية تلمسان SOGERHWIT وسنحاول بقدر الإمكان التعرف على هذه الشركة لاسقاط الجانب النظري على هذه المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة SOGERHWIT

المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري لولاية تلمسان SOGERHWIT كانت عبارة عن مؤسسة عمومية محلية تأسست سنة 1973 بمقرر وزاري مشترك برأس مال إجتماعي محدد قدره 1 000 000 دج .

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

بعد انتقالها إلى التسيير الذاتي ووفقا لأحكام قرار اللجنة المشتركة بين القطاعات (C.I.S) المؤرخ في 1995/12/13 تم تحويل مؤسسة SOGERHWIT إلى مؤسسة عمومية إقتصادية (E.P.E) تحت شكل قانوني مؤسسة ذات أسهم (S.P.A) .

تم رفع رأس مالها الإجماعي من 1 000 000 دج إلى 10 000 000 دج ، مقسمة إلى 1000 سهم بقيمة إسمية قدرها 10 000 دج للسهم ، مكتتبة لدى الدولة ومملوكة بالكامل للشركة المساهمة " HOLDING PUBLIC BATIMENT ET MATRIAUX DE " CONSTRUCTION" ، وهذا بموجب عقد موثق في 1995/12/13 .

في 22 ماي 1997 ، تمت عملية نقل الملكية ما بين شركة " BMC " HOLDING PUBLIC إلى شركة HOLDING PUBLIC REGIONAL ، حيث أصبحت هذه الأخيرة المالك الوحيد لشركة l'EPE/SPA SOGERHWIT (بموجب عقد موثق لدى الأستاذ الموثق دالي يوسف عمر) .

سOGERHWIT كونها مؤسسة عمومية إقتصادية عرفت في 2002/07/07 تغيير ثاني لهيكلها الأساسي من أجل إضفاء الطابع الرسمي بشركة الإدارة القابضة الحكومية : S.G.P E.L.OUEST

بعد ربط SOGERHWIT ب S.G.P E.L.OUEST تم تغيير إسم المؤسسة من SOGERHWIT إلى إسم EGTHYT وذلك بموجب إنعقاد جمعية عامة إستثنائية AGEX وكان ذلك في 12 مارس 2001 وتم زيادة رأس مال المؤسسة من 10 ملايين إلى 100 مليون دج من خلال عملية دمج الإحتياطات ونتائج السنوات السابقة .

تم استبدال اسم مؤسسة EGTHYT إلى اسم المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري لولاية تلمسان SOGERHWIT وذلك بموجب إنعقاد جمعية عامة إستثنائية AGEX في 25 ماي 2003 من خلال قرارها رقم 02 .

إنعقدت جمعية عامة إستثنائية أخرى AGEX في 06 ديسمبر 2004 تم من خلالها رفع رأسمالها من 100 مليون دج إلى 130 مليون دج من خلال دمج علاوات المساهمة والإحتياطات الإختيارية والنتائج منتظرة التخصيص . وبموجب المرسوم رقم 07-210 المؤرخ في 04 جويلية 2007 تم رفع رأس مال المؤسسة مرة أخرى من 130 مليون دج إلى 393 مليون دج ، وهذا بعد عملية إعادة تقييم جزء من أصول المؤسسة بموجب القرار رقم 03 للجمعية العامة الإستثنائية AGEX المنعقدة في 2007/12/30 .

في جويلية 2010 تم نقل ملكية مؤسسة SOGERHWIT من S.G.P E.L.OUEST إلى SGP ERGTHY .

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

خلال إنعقاد الجمعية العامة الإستثنائية في 2012/09/24 قامت مؤسسة SOGERHWIT برفع رأسمالها من 393 مليون دج إلى 620 مليون دج بزيادة قدرها 227 مليون دج ، من خلال تحويل 97 مليون دج من حساب الربح من المعدلات المخفضة ، و130 مليون دج من حساب الإحتياطات الإختيارية.

و في 2020/02/20 ومن خلال إنعقاد الجمعية العامة الإستثنائية قامت مؤسسة SOGERHWIT برفع رأسمالها من 620 مليون دج إلى 1 مليار دج بزيادة قدرها 380 مليون دج وذلك بعد دمج 48 مليون و408 ألف دج من حساب الإحتياطات الإختيارية و331 مليون و592 ألف دج من فروق إعادة التقييم .

• شركة فرعية

في سنة 2012 تم دمج مؤسسة 'EGRUT TIARET' بمؤسسة SOGERHWIT من أجل تأسيس مجمع SOGERHWIT .

1- الدمج عن طريق الضم :

تطبيقا للقرار رقم °01/156/21/11/2017 القاضي بإلغاء/تحويل SGP-ERGTHY إلى مجمع الهيدروليك الوطني إعتبارا من تاريخ 2018/04/12 والموافقة على إعادة الهيكلة العضوية للمحافظة ، الجمعية العامة الإستثنائية للمؤسسة العمومية الإقتصادية SOGERHWIT- TLEMCEN المنعقدة في 20 جوان 2018 حيث قررت إبتداء من 1 جانفي 2018 الدمج عن طريق الضم لمؤسسة EGRUT-TIARET EPE/SPA ومؤسسة Hydro-Urbaine-Ouest على أساس الحسابات المغلقة والمصادق عليها في 2017/12/31 .

في هذا السياق أشارت الجمعية العامة الإستثنائية لمؤسسة 'EPE/SPA' SOGERHWIT في 2018/06/20 معاينة الدمج عن طريق الضم إبتداء من 1 جانفي 2018 الضم لمؤسسة EGRUT-TIARET EPE/SPA ومؤسسة Hydro-Urbaine-Ouest .

قام مجلس إدارة مؤسسة SPA SOGERHWIT خلال إجتماعه بتاريخ 2018/05/28 بإنشاء عقد الدمج عن طريق الضم والتوقيع عليه من طرف الجهات المتعاقدة للمؤسستين وبداية العمل به .

نتج عن هذا العقد نقل أصول وخصوم وحقوق وواجبات المؤسستين إبتداء من تاريخ 2018/01/01 إلى مؤسسة 'EPE/SPA SOGERHWIT' .

2- حالة الأصول :

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

مقر المؤسسة يقع في ما كان يسمى المنطقة شبه صناعية أبو تاشفين على أرض تبلغ مساحتها 15609 متر مربع موثقة بعقد إداري.

3-1- توزيع مقرات وحدات المؤسسة

يبين الجدول الموالي توزيع مقرات وحدات المؤسسة

الجدول رقم (1-4) توزيع مقرات وحدات المؤسسة

| الرقم | عنوان المقر | المساحة م ² |
|-------|--|------------------------|
| 1 | أرض مقر أبو تاشفين | 15609 |
| 2 | أرض أبو تاشفين | 1289 |
| 3 | أرض النعامة | 4523 |
| 4 | أرض شتوان (المنطقة الصناعية) | 5000 |
| 5 | أرض مقر وحدة وهران (USTO-ORAN) | 2433 |
| 6 | أرض حظيرة السانية (المنطقة الصناعية) | 50000 |
| 7 | أرض حظيرة سعيدة (الرحبة) | 18233 |
| 8 | أرض حظيرة سيدي بلعباس (المنطقة الصناعية) | 10220 |
| 9 | أرض حظيرة مستغانم | 20833 |
| 10 | أرض مقر وحدة تيارت | 30295 |

المصدر: الهيكل التنظيمي والإداري للمجمع الصفحة 3

3-2- بطاقة تعريفية للمؤسسة :

الجدول رقم (2-4) بطاقة تعريفية للمؤسسة

| | |
|--|--------------------------|
| EPE/SPA SOGERHWIT | إسم المؤسسة |
| 1 مليار دج | رأس المال الاجتماعي |
| EPE SPA | الصفة القانونية |
| GERHYD-Spa | المحافظة |
| تلمسان | الولاية |
| تلمسان | البلدية |
| أبو تاشفين - تلمسان | العنوان |
| 869 أبو تاشفين - تلمسان | العنوان البريدي |
| الصف 9 | التأهيل |
| | عدد العمال في 2019/12/31 |
| 043 22 82 46 / 043 2282 56 | رقم الهاتف |
| 043 22 81 50 | رقم الفاكس |
| sogerhwit@yahoo.fr | البريد الإلكتروني |
| www.sogerhwit.net | موقع الأنترنت |

المصدر : الهيكل التنظيمي والإداري للمجمع الصفحة 3

3-3- النشاط الإنتاجي للمؤسسة ونوعية المنتجات :

النشاط الرئيسي للمؤسسة يتمثل في إنجاز مشاريع الري (الصرف الصحي – المياه الصالحة للشرب – محطات تصفية المياه – محطات البحيرات بناء أبراج المياه – خزانات التلال – السدود الصغيرة ... إلخ)

كما تقوم المؤسسة بنشاطات إنتاجية ثانوية تتمثل في :

- صناعة المنتجات المتكاملة المختلفة ،
- صناعة الخرسانة الجاهزة للإستعمال ،
- القيام بعرض خدمة معدات النقل والآلات الصناعية على المؤسسات الصناعية الأخرى .

هذه الأنشطة الإنتاجية هدفها الأساسي تلبية إحتياجات المؤسسة الخاصة ، والحصول على الإستقلالية من ناحية التمويل وخفض التكاليف إلى أدنى حد ممكن .

المبحث الثاني : وظيفة قسم التدقيق الداخلي وبرنامج عملها السنوي

يقوم قسم التدقيق الداخلي بمؤسسة SOGERHWIT SPA سنويا بإعداد أربعة تقارير (4) حسب البرنامج السنوي أو ما يعرف بالمخطط السنوي ، حيث يختلف كل تقرير عن الآخر حسب طبيعة ونوعية المهمة التي يقوم بها المدقق الداخلي ، ويقوم قسم التدقيق الداخلي قبل ذلك ب :

- 1- موافقة المدير العام على المخطط السنوي لمهام التدقيق الداخلي ،
- 2- عرض المخطط السنوي على المدير العام ومجلس الإدارة CA ،
- 3- تقديم مقترحات لتنفيذ المخطط السنوي .

ملاحظة: يمكن لقسم التدقيق الداخلي القيام بمهام خارج البرنامج أو المخطط السنوي عند الحاجة لها ، أو بمهام يحددها ويطلبها المدير العام للمؤسسة .

1- مراحل التحضير لمهام التدقيق الداخلي :

يمكن إيجاز مراحل تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي في :

- 1- إعلام الهيئة الخاضعة للتدقيق ،
- 2- تكوين ملف المهمة والقيام بإجتماع إفتتاحي تدون فيه الملاحظات المهمة لعملية التدقيق ،
- 3- القيام بالإجراءات التحليلية في مهمة التدقيق الداخلي وإعداد إستبيان التدقيق QCM ،
- 4- إعداد التقرير الإبتدائي أو الأولي ، ويقدم هذا التقرير للمدير العام ، كما يقوم المدقق الداخلي بعرضه وإلقائه على أعضاء مجلس الإدارة CA ،

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

5- إكمال التقرير وإرساله للجهة الخاضعة للتدقيق ،

6- تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بالإجابة على التقرير

7- صياغة التقرير النهائي وإرساله للمجمع والمديرية العامة

عادة ما تتراوح مهمة التدقيق الداخلي 45 يوما ، ومن أجل ضمان جودة عالية في مهمة التدقيق الداخلي ، يقوم المدقق الداخلي بمقارنة توصياته مع توصيات محافظ الحسابات وهنا يكون التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من أجل تعزيز جودة تقارير التدقيق وتحسين الأداء المالي للمؤسسة .

ملاحظة : من خلال دراستنا الميدانية لمؤسسة SOGERHWIT قمنا بعدة مقابلات مع المدقق الداخلي الرئيسي وطرحنا عدة تساؤلات أبرزها مدى إستقلالية قسم التدقيق الداخلي والتي سنجيب عنها في نتائج دراستنا ، وجودة القوائم المالية حيث أن المدقق الداخلي حدد لنا أنها تقع مسؤوليتها على عاتق مجلس الإدارة .

- كما أكد لنا المدقق الداخلي على ضرورة قيام المدقق الداخلي بتقرير التسيير أي تقرير مراقبة وتقييم الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق .

2 – نموذج لمهمة التدقيق الداخلي لقسم تسيير الموارد البشرية :

قدم لنا في دراستنا التطبيقية لمؤسسة SOGERHWIT تقريرا لمهمة التدقيق الداخلي لقسم تسيير الموارد البشرية على النحو التالي :

2-1- تذكير بهدف المهمة :

يهدف تدخلنا من 2022/10/02 إلى 2022/10/03 على مستوى قسم تسيير الموارد البشرية إلى التحقق من إدارة شؤون الموظفين ومعاملتهم وأجورهم من أجل قياس درجة الالتزام بالاتفاقية والإجراءات القائمة على مستوى الشركة .

2-2- طبيعة ومدى العمل المنجز:

تهدف المدة القصيرة لتدخلنا (يومان) من 2022/10/02 إلى 2022/10/03 إلى ضمان:

- احترام القواعد القانونية ،
- الأداء السليم لنظام الرقابة الداخلية ،
- التأكد من أن الوحدة لديها السيطرة على إدارة شؤون الموظفين ،
- التأكد من أن الوحدة لديها السيطرة على إدارة شؤون الموظفين كذلك الرواتب والأجور.

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

من خلال مهمة التدقيق الداخلي ومن ملخص التقرير المدقق الداخلي لخصنا أهم تحفظات ز
توصيات المدقق الداخلي في :

2-3- نقاط الضعف المدونة من طرف المدقق الداخلي :

- شخص واحد (مدير القسم) يتولى إدارة قسم الرواتب وشؤون الموظفين. ويعمل نفس المدير أيضاً كرئيس مؤقت لقسم الإنتاج، مما يؤدي إلى مجموعة من الوظائف المهمة. وهذا الوضع مخالف لقواعد التنظيم والرقابة الداخلية (لا يوجد فصل بين الوظائف). هذا الضعف في نظام الرقابة الداخلية هو السبب المتكرر للخلل الوظيفي داخل الوحدة.
 - لا يتم تحديث بعض السجلات ولا يتم الاحتفاظ بها وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 1996/03/06.
 - لا يتم مراعاة فترات الاختبار في معظم التعيينات في المناصب.
 - لا يتم اتباع تغييرات الراتب (التعيين في منصب جديد).
 - عدم وجود نشرة تغير الوضع الفردي في ملفات الموظفين.
 - لا يتم تبرير وتحديث جميع ملفات الموظفين بواسطة المستندات (القرارات أو غيرها) التي تبرر المستوى المعروض حالياً.
 - بطاقة وقت الموظف حسب الهيكل الذي يعمل بمثابة دعم ويتم توقيع الأداة الأساسية لإنشاء كشوف المرتبات من قبل رئيس القسم بينما في الواقع الأمر متروك لرؤساء الهياكل للتوقيع على تلك الوثيقة.
 - لا يتم فحص قواعد بيانات الرواتب بشكل دوري .
- السجلات الدائمة (السلف، أوامر المهمة، الخ) ليست مفتوحة.

2-4- تحفظات وتوصيات المدقق الداخلي :

- يجب على رئيس القسم الذي يدير قسم كشوف المرتبات وشؤون الإدارة أن يدير هيكل كشوف مرتبات الموظفين فقط. يجب أن تتم إدارة قسم الإنتاج من قبل مدير الوحدة أثناء انتظار تعيين مدير الإنتاج.
 - مطلوب من الوحدة ضمان صيانة وتحديث السجلات الإلزامية وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ 6 مارس 1996 المنشور في J.O رقم 17 المؤرخ 13 مارس 1996.
- تحدد مدة الاحتفاظ لجميع الدفاتر والسجلات بعشر سنوات من تاريخ إقفالها.

- أرى أن تحديث ملفات الموظفين بالمستندات (قرارات أو غيرها) التي تبرر المستوى المعروض حالياً هو ضرورة مطلقة وإلزامية لجميع الموظفين المعنيين.

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

- أي تعديل في الراتب يجب أن يتم بقرار إداري موقع من رئيس الوحدة ويودع في ملف الوكيل المختص.
- يجب على إدارة شؤون الموظفين تصنيف وحفظ وثائق الموظفين وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها وقواعد الإدارة الجيدة.
- كما يتعين عليه التأكد من سرية المعلومات المتعلقة بإدارة موظفي الوحدة.
- يجب تحديث ملفات الموظفين باستمرار حتى تتمكن البنية المسؤولة عن إدارتها من الرد في أي وقت على الاستبيان المتعلق بالأرباح المدفوعة لكل عامل وحمايتها من أي تلاعب.
- يجب تدريب الموظفين المسؤولين عن خدمات شؤون الموظفين والخدمات الإدارية بانتظام على الالتزامات القانونية والتنظيمية والتقليدية.
- بناءً على المعلومات المسجلة، يجب إنشاء ملخص شهري لتقييم ساعات الغياب وتوقيعه من قبل المدير المعتمد الذي سيحيله إلى هيكل الرواتب للتنفيذ.
- لا يجوز للمدير المسؤول عن هيكل إدارة الرواتب أن يقوم بأي عمليات إقتطاعات أو زيادات لموظفي الوحدة إلا إذا كان ذلك كتابياً وموقعاً من الرئيس المباشر.
- إنشاء نظام لضمان الإرسال الشامل والدقيق وفي الوقت المناسب للعناصر المعتمدة اللازمة لحساب كشوف المرتبات (وقت العمل، العمل الإضافي، الزيادات، المكافآت، دخول وخروج الموظفين، وما إلى ذلك).
- على مستوى الوحدة، يضطر الموظفون أحياناً إلى العمل لساعات إضافية. وبالتالي، من أجل التنبؤ بالتكاليف الناتجة عن ذلك، يجب على الوحدة تحديد ممارسة تجعل من الممكن التحكم في وقت العمل وهذا وفقاً للقواعد القانونية والمعمول بها.
- التحقق من أن إجماليات كشوف تحويل الرواتب الشهرية تساوي صافي المبالغ المستحقة الدفع التي تظهر في ملخص الوحدة الشهري.
- التحقق من أن المجاميع الموضحة في كشوفات الأقسام المختلفة تساوي المبالغ الموضحة في ملخص الوحدة الشهري.
- يتحقق من أن إقتطاعات CNAS و IRG الشهرية مع ملخص دفع الوحدة (الموظفون الدائمون والمؤقتون).
- ويجب أن تخضع الحسابات الشخصية والرسوم الاجتماعية للفحص والتبرير الدوريين.
- يجب على الإدارة المالية التأكد قبل أي صرف للأموال من أن المبالغ المصرح بها تتوافق تماماً مع تلك التي تظهر في دفاتر يومية الرواتب.
- يجب أن يكون رصيد الحساب الشامل (STC) لكل موظف مصحوباً بصحيفة الإعفاء (الإبراء)، موقعة من قبل جميع المسؤولين عن الهياكل المنصوص عليها على مستوى المؤسسة.

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

- تنظيم ملف الموظف يساعد المدير على الحفاظ على الدقة في نظام التصنيف الخاص به. يتيح لك النظام العثور على المعلومات بكفاءة. كما أنه يجعل من الممكن توحيد حفظ السجلات وتحسين إدارة المعلومات.
- ويتعين على الوحدة التأكد من تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 09-09 المؤرخ في 2009/02/22 الذي يحدد دورية وخصائص المعلومات وكذلك البيانات الإحصائية المرسلة إلى الوكالة الوطنية للتشغيل.
- يعد الحفاظ على الملفات المحاسبية والمستندات الداعمة والمستندات الإدارية والمالية المختلفة للوحدة ضرورة مطلقة.
- يجب تنظيم عملية الأرشفة بطريقة تجعل من الممكن البحث والتشاور بشأن الوثائق المعنية في ظل ظروف السرعة والكفاءة العادية.
- لا يجوز إهمال أي أرشيف دون الحصول على إذن مسبق من الإدارة العامة.

□ الاستنتاج

لقد ظهر من مداخلتنا أنه بشكل عام يجب تعزيز وتحسين عملية إدارة شؤون الموظفين على مستوى قسم تسيير الموارد البشرية من خلال تكوين الوكلاء المسؤولين عن إدارة هذا المجال. الإدارة الفعالة لشؤون الموظفين يجب أن تتضمن بالضرورة تحديث الملفات والمراقبة اليومية لتحركات الموظفين من ناحية وتطبيق القواعد القانونية المتعارف عليها والامتثال لها.

المدقق الداخلي

إسم ولقب المدقق الداخلي

المبحث الثالث: تقرير التدقيق الخارجي في مؤسسة SOGERHWIT لسنة 2020

قدم لنا تقريراً مفصلاً لمهمة التدقيق الخارجي المتعلقة بالدورة المالية لسنة 2020 والذي قام به محافظ الحسابات في 2021/04/08 ، فحاولنا تحديد أهم ما جاء فيه خاصة بما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية والأداء المالي للمؤسسة .

التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2020

السادة المحترمون ،

تنفيذاً للمهمة الموكلة إلينا في الجمعية العامة، وتطبيقاً لما جاء في اللائحة الأحكام النافذة ، وعلى الأخص:

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

- المواد من 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 من القانون التجاري،
- المادة 24 من القانون 10-01 المؤرخ 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ،
محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،
- المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتعلق بتحديد
معايير إعداد التقارير لمحافظ الحسابات ، وشروط ومواعيد إرسالها ،
- قرار وزارة المالية بتاريخ 24 يونيو 2013 بشأن ضبط محتوى معايير تقارير مدقق
الحسابات.

نتشرف بأن نقدم لكم تقريرنا عن السنة المالية المنتهية في 2020/12/31 بتاريخ :
تدقيق الحسابات والقوائم المالية السنوية لشركة SOGERHWIT /SPA EPE محددة
بالدينار، كما هو مرفق ، فحوصات ومعلومات محددة يتطلبها القانون.
القوائم المالية الدورة المالية 2020 متضمنة :

- الميزانية ،
 - قائمة الدخل ،
 - قائمة التدفقات النقدية ،
 - قائمة التغيرات في رؤوس الأموال ،
 - الملاحق ،
- وفقا للمادة 25 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام
المحاسبي المالي وتحت مسؤولية اجتماع مجلس الإدارة في 1 أبريل 2021 تطبيقا للمادة 27
من النظام الأساسي القانون المذكور أعلاه مع:
إجمالي صافي الميزانية قدره:

ثمانية مليارات ومئتان وثلاثة وعشرون مليوناً وخمسمائة وخمسة وثلاثون ألفاً ومئتان وسبعة
وسبعون

دينار وواحد وثمانون سنتيم (8,223,535,277.81 د.ج) .

صافي الربح المحاسبي قدره: واحد وعشرون مليوناً وأربعمائة وستة وسبعون ألفاً وستمائة
واثنان وستون دينار وخمسة وعشرون سنتيم (21,476,662.25 د.ج) .

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

• كجزء من أعمال التدقيق ، قمنا بإجراء فحوصات التدقيق التي قمنا بها اعتبرت مفيدة داعمة للبيانات الواردة في الحسابات والتقارير السنوية التي تغطي الفترة من 1 يناير إلى 31 ديسمبر 2020.

- لقد قمنا بمراجعتنا وفقاً لمعايير المهنة التي تتطلب المعايير تنفيذ العناية الواجبة للحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية والبيانات المالية لا تحتوي على أي تحريفات جوهرية.
- تأكدنا من أن البيانات المالية للعام المالي 2020 قد تم إعدادها وفقاً لما جاء في الأحكام التي وضعها النظام المحاسبي المالي (SCF) من حيث كلا القاعدتين التقييم والعرض من ناحية ، وعدم حدوث أي تغيير في الأساليب المحاسبية .
- علاوة على ذلك، قمنا بالتحقق من صدق المعلومات المتعلقة بالوضع المالي، الواردة في تقرير الإدارة لمجلس الإدارة عن السنة المالية 2020.
- ومن مسؤوليتنا، وبناءً على ما سبق، إبداء الرأي حول هذه الحسابات.

تقرير مراقب الحسابات عن السنة المالية 2020 (الرأي حول الحسابات السنوية)

لقد قمنا بمراجعتنا وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها في الجزائر؛ هذه المعايير تتطلب تنفيذ العناية الواجبة للحصول على تأكيد معقول بأن الحسابات لا تحتوي التقارير السنوية على أي حالات تلاعبات.

تتكون عملية التدقيق من فحص العناصر القاطعة التي تبرر البيانات الواردة فيها ، من خلال دراسات عينة هذه الحسابات. كما تتكون من تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة ويتم الاحتفاظ بها لإقفال الحسابات وتقييم عرضها الشامل. ونحن نقوم بتقديم رأي معقول للرأي المعبر عنه أدناه.

على الرغم من الملاحظات الواردة في الجزء الثالث من تقريرنا، فإننا نشهد أن الحسابات تم إغلاقها لشركة SOGERHWIT EPE/SPA بتاريخ 2020/12/31 والتي تم تأسيسها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة في الجزائر، منتظمة وصادقة وتعطي صورة صادقة عن نتائج عملياتها السنوية المالية وكذلك الوضع المالي وأصول الشركة في نهاية هذه السنة المالية.

في 2021/08/04

محافظ الحسابات

تقرير خاص حول النتائج المسجلة بواسطة SOGERHWIT EPE/SPA خلال السنوات الخمس الماضية:

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

ونفيدكم بصافي النتائج التي حققتها الشركة خلال السنوات المالية الخمس الماضية ما يلي :

الجدول رقم (4-3) : تقرير خاص حول تطور نتائج 5 سنوات سابقة

| الدورة المالية | الشكل القانوني للمؤسسة | طبيعة النتيجة | المبلغ |
|----------------|------------------------|---------------|-------------------|
| 2016 | EPE/SPA | ربح | 35,645,699.02 دج |
| 2017 | EPE/SPA | ربح | 58,643,431.16 دج |
| 2018 | EPE/SPA | ربح | 171,606,071.20 دج |
| 2019 | EPE/SPA | ربح | 125,349,320.23 دج |
| 2020 | EPE/SPA | ربح | 21,476,662.25 دج |

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للسنة المالية 2020 ص 9

في 2021/08/04

محافظ الحسابات

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المؤسسة حققت أرباح خلال الخمس سنوات سابقة وهذا ما يعطينا دليل أن الأداء المالي للمؤسسة جيد .

تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية:

بناء على الأمر رقم 30 تاريخ 24 جوان 2013 المتعلق بضبط مضمون تقرير محافظ الحسابات، قمنا بفحص نظام الرقابة الداخلية لشركة SOGERHWIT EPE/SPA. لقد طبقنا العناية الواجبة اللازمة كجزء من هذه المراجعة. وكانت تدخلاتنا مركزة بشكل رئيسي على التحقق والبحث في النقاط التي تشكل مخاطر التدقيق. يتعلق هذا بشكل أساسي بالبحث عن حالات الوظائف غير المتوافقة وحالات الاحتيال المحتملة والإخفاء، والتأكد من أن التسجيل المحاسبي متوافق وشامل.

ونود أن نشير إلى أن تنظيم المؤسسة يكاد يكون متواضعا وأن نظام الرقابة الداخلية يبقى قابلاً للتحكم والتحقق منه. ولا يحتوي على أي صعوبات.

في 2021/08/04

محافظ الحسابات

من خلال تقرير محافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية ، يمكن أن نقول بأنه نظام فعال ولا يحتوي على أية إختلالات ونقاط ضعف جوهرية تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة .

تقرير خاص حول إستمرارية الإستغلال :

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

لقد قمنا بفحص جانب الاستمرارية واكتشفنا أن الحسابات السنوية قد أكدت ذلك طبقاً للمادة 6 من القانون رقم 2007/11 المتعلق بالمجلس الأعلى للقوات المسلحة والمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 2008/15 المتعلق تطبيق النظام المحاسبي المالي .

• تم إعداد هذه الحسابات بهدف استمرارية العمل ولا تعكس بأي حال من الأحوال صافي قيم الأصول.

• عمليات التدقيق التي قمنا بها على المؤشرات المالية ، والمؤشرات التشغيلية وغيرها إلى اكتشاف أدنى دليل يمكن أن يهدد الاستمرارية التشغيلية داخل EPE/SPA

SOGERHWIT

في 2021/08/04

محافظ الحسابات

من خلال تقرير محافظ الحسابات نستنتج أن المؤسسة تهدف إلى إستمرارية الإستغلال ومواصلة أنشطتها الإنتاجية .

الإستنتاجات العامة والتوصيات :

كجزء من مهمتنا وامتثالاً لقراركم بتكليفنا بمهمة محافظ الحسابات ، نقدم لكم أدناه استنتاجاتنا وتوصياتنا الرئيسية المتعلقة السنة المالية 2020.

- حصر الأصول الثابتة على مستوى الوحدتين (وهران – تيارت).

- يجب أن يكون الفرق المسجل على الأصول الثابتة المتعلقة تثبيبات المعنوية على مستوى وحدة وهران ليتم تنظيمها.

- وجود أصول ثابتة منخفضة القيمة للشركة يجب تقديمها إلى هيئة الإدارة .

- يجب تسديد الديون الباقية لمختلف الموردين.

- ننصح الشركة بتسوية الشيكات المستحقة التي تجاوزت المواعيد المحددة

- تظهر محاضر للصناديق اختلافات مقارنة بمحاضر الصناديق التي تم إعدادها اعتباراً من 2020/12/31.

- بعض حسابات الرصيد تتطلب عملية تسوية .

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT
لولاية تلمسان

إجابات المؤسسة حول توصيات محافظ الحسابات للدورة المالية 2020

الجدول رقم (4-4) إجابات المؤسسة حول توصيات محافظ الحسابات للدورة المالية 2020

| الإجابات | التوصيات |
|---|---|
| | الأصول |
| | 1- الأصول غير جارية : |
| ✓ هذه العملية سيتم معالجتها خلال دورة 2021 . | ✓ وجود أصول ذات قيمة منخفضة جدا تعود لدورات سابقة على مستوى وحدة وهران . |
| ✓ تم إنشاء وفتح سجل على مستوى الوحدات خاص بالأصول ذات قيمة منخفضة . | ✓ السجل الخاص بالأصول ذات قيمة منخفضة غير موجود على مستوى الوحدات . |
| ✓ مشكل ترقيم التثبيات يتعلق بمعدات المكاتب . سيتم معالجة هذه التوصية ابتداء من الثلاثي الثاني من سنة 2023 . | ✓ ترقيم التثبيات غير معمم على جميع التثبيات الموجودة على مستوى الوحدات . |
| ✓ قامت المؤسسة بالعمل بمعدلات الإهلاك وتطبيقها ابتداء من إجتماع مجلس الإدارة رقم 6° المنعقد في 2011/12/29 . | ✓ لم يتم إجراء إختبار تدني القيمة للأصول الثابتة . يتم موائمة العمر الإنتاجي للتثبيات مع معدل المنافع الاقتصادية طبقا لأحكام القانون 07-11 للنظام المحاسبي المالي SCF . |
| | 2- الأصول الجارية : |
| | المستحقات والحسابات المماثلة : |
| | ح/411 الزبائن : |
| | ✓ بلغت ديون الزبائن إتجاه المؤسسة 2308309091.84 دج . عملية تحصيل مستحقات الزبائن يجب أن تكون من أولويات العمليات ومقدمة للإلتزام على مستوى وحدتي (وهران |

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT
لولاية تلمسان

✓ عملا بتوصيات محافظ الحسابات رقم
2023/01° قامت المؤسسة بتعليمات
للوحدات من أجل التأكد من أرصدة
المستحقات من أجل إتخاذ التدابير
اللازمة من أجل تحصيلها .
في حالة عدم الإجابة ، يتم اعتماد
الأرصدة التالية :

- وحدة تيارت : 32842668.51
دج
 - وحدة وهران : 25625248.56
دج .
- تم إتخاذ الإجراءات الضرورية

✓ سيحول هذا الحساب إلى حساب
الزبائن عند إيداع حالات الأشغال من
طرف أصحاب المشاريع المفوضين
ONA (مشروع ورقلة) .

✓ تم أخذ هذه التوصية في الحسبان

وتيارت) والتحقق من أرصدة الزبائن
وموافقة الهيئات المسيرة .

ح/4120 مستحقات إقطاع الضمانات :

✓ على المؤسسة تتبع عملية تحصيل
إقتطاعات الضمانات من الزبائن
المسجلين في الإلتزام مع طلب
الوثائق الثبوتية على مستوى وحدتي
(وهران وتيارت)

ح/416 الزبائن المشكوك فيهم :

✓ إرتفعت ديون الزبائن المشكوك فيهم
في 2022/12/13 إلى قيمة
58467917.07 دج .
يجب على المؤسسة استعمال الوسائل
القانونية من أجل تحصيل هذه الديون .

ح/418 الزبائن الفواتير التي لم تعد بعد :

✓ وصل رصيد هذا الحساب في
2022/12/31 إلى مبلغ
232225299.84 دج ، أي
بإنخفاض قدره 138775483.01
دج مقارنة بالدورة المالية السابقة .
يجب تسوية ومتابعة هذا الحساب من قبل
المصالح القائمة على الحالات المتعلقة بهذه
المشاريع .

الحسابات المالية :

حالات التقارب البنكي المعدة في
2022/12/13 تضمنت بعض الشيكات التي
تقادت منذ 2019 ، مما يجب تسويتها .

الخصوم :

الخصوم الجارية :

✓ عند تدقيق حسابات الديون توصلنا

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العامة للدراسات وإنجاز الري SOGERHWIT لولاية تلمسان

| | |
|---|--|
| <p>✓ قسم المحاسبة على مستوى المؤسسة يقوم بعملية تقييم الديون حسب مداها تبعا للقوائم المالية الموقوفة في 2022/12/13 .</p> <p>✓ إجمالي عمليات هذا الحساب خلال الدورة المالية 2022 بلغ 53195152.09 دج . الرصيد الباقي سيتم تسويته بداية من دورة 2023 .</p> | <p>إلى أنه بعض حسابات الديون القصيرة الأجل تحمل أرصدة قديمة يجب تسويتها . كما نوصي المؤسسة المؤسسة بتسوية الديون وفقا للإجراءات ومبادئ النظام المحاسبي المالي SCF .</p> <p>✓ عند تدقيق الميزانية وجدنا أن ح/408 موردو الفاتير التي لم تصل بعد تحمل رصيذا مدينا بمبلغ 7012820.13 دج .</p> |
|---|--|

المصدر : تقرير لمؤسسة SOGERHWIT EPE/SPA – قسم التدقيق الداخلي -

من خلال توصيات محافظ الحسابات والإجابات المقدمة من طرف المؤسسة نستنتج أن المؤسسة عليها العمل على رفع التحفظات المشار إليها ، وذلك من أجل تحسين أدائها المالي وإستمرارية نشاطها في سوق المنافسة مع المؤسسات الأخرى والعمل على رفع مردوديتها الإقتصادية .

خلاصة الفصل الرابع :

لقد حاولنا في هذا الفصل دراسة حالة مؤسسة اقتصادية وذلك من خلال التعرف على وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة ونظام الرقابة الداخلية ودور محافظ الحسابات في تحسين الأداء المالي حيث توصلنا إلى بعض النتائج :

- المؤسسة لديها القدرة على تغطية جميع نفقاتها حيث أنها تملك رأس مال جماعي يمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة.
- تملك المؤسسة قدرة إنتاجية عالية وذلك بمعدات ووسائل متوسطة حيث أنه لو تقوم المؤسسة باقتناء أدوات ومعدات إنتاجية جديدة فإنها تحقق أرباح وأهداف كبيرة.
- على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار وجدية توصيات محافظ الحسابات والمدقق الداخلي وذلك لتحسين أداء مختلف المصالح والأقسام .
- استقلالية المدقق الداخلي لتمكينه بأداء مهمة بكل شفافية وموضوعية.

الخاتمة العامة

خاتمة :

سعيًا من خلال دراستنا تبيان العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية .

و من خلال هذه الدراسة حاولنا التنسيق بين الجانب النظري للدراسة ابتداءً من عرض الخطوط العريضة للتدقيق الخارجي والمعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق حيث حاولنا تبيان لمخلص أهم ما جاءت به هذه المعايير باعتبارها إطاراً تصورياً ومفاهيمياً ومحدداً ومنهاجا هاما لمهنة التدقيق الخارجي، كما تناولت دراستنا لأهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق وربطها بالتدقيق الخارجي حيث يمثل هذا الثلاثي ما يعرف بالمثلث الذهبي للتدقيق Le Triangle D'Or d'Audit مع عرض أهم الأدبيات النظرية لنظام الرقابة الداخلية ومكوناته الأساسية خاصة ما جاء به نظام Coso 2013 الذي حدد المكونات والمبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال. أما في الجزء الأخير من الجانب النظري للدراسة فتطرقتنا لأهم مفاهيم الأداء المالي وطرق تقييمه ابتداءً من الطرق التقليدية إلى غاية المقاييس الحديثة التي يقيم على أساسها الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية . وبعد ذلك تم التدرج من العام إلى الخاص الذي حاولنا فيه دراسة والإجابة على موضوع دراستنا حيث كونا نظرة شاملة لتحديد العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية وتوظيفها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية .

أما من الناحية التطبيقية فقمنا بإسقاط الجانب النظري على بيئة العمل الحقيقية والميدانية بإجراء دراسة تطبيقية على عينة الدراسة والتي تمثلت في المدققين الخارجيين (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) باعتبارهم ممتهمي التدقيق الخارجي، والأساتذة المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق لأخذ وجهة نظرهم الأكاديمية والعلمية، والمدققين الداخليين بصفتهم مسؤولين على نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية التي يشتغلون بها. كما قمنا من خلال دراستنا بدراسة ميدانية لعدة مؤسسات اقتصادية وإجراء عدة مقابلات مع عينة الدراسة من أجل أخذ الإجابات والإستنتاجات الأنوية بهدف تأكيد النتائج التي توصلنا لها من خلال دراستنا.

أما النتائج التي توصلنا لها من خلال دراستنا فجاءت على النحو التالي :

نتائج الدراسة :

1-النتائج النظرية : من خلال الجانب النظري للدراسة توصلنا لجملة من النتائج أهمها :

- إخراج مهمة التدقيق الخارجي من مهمتها الروتينية والمتمثلة في المصادقة على القوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد أو ما يعرف بالتعريف الرابع للتدقيق ، بل يجب أن توكل للتدقيق الخارجي بالموازاة مع مهمته التقليدية مهام التدقيق وفق الأهداف والنتائج أي قبل بداية الدورة المالية يطلع المدقق الخارجي على أهداف المؤسسة المسطرة لهذه السنة وفق إستراتيجيات محكمة ، وفي نهاية السنة المالية ومع بداية مهمة التدقيق الخارجي يقوم بمعاينة النتائج المتوصل إليها وهل تم تحقيق الأهداف المسطرة ، ومع بداية السنة المالية الجديدة يقدم توصيات لتحقيق أهداف أخرى كزيادة أو الرفع من رأس المال ، تنويع الإستثمارات على المستوى المحلي والدولي مما يحسن من الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية محل التدقيق ، أي أن التدقيق الخارجي يصبح في معناه الحديث يقوم بمرافقة المؤسسة الإقتصادية ومساعدتها على تحقيق أهدافها، وهذا من أبرز ما توصلت إليه دراسة 2018 عامر الحاج حدو بعنوان: " التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر- "
- الدور الإستشاري للتدقيق الخارجي يكون مستمرا : أي عند إتخاذ أي قرار إستثماري أو مالي يطلب من المدقق الخارجي إعطاء وجهة نظر حسب ما يراه مناسبا لتعزيز الأداء المالي والإستثماري على المدى البعيد.
- تبني معايير التدقيق الجزائرية أمر حتمي لكن ليس بالضرورة إستنساخها من معايير التدقيق الدولية ، وإنما إصدارها بما يتناسب مع بيئة العمل الجزائرية حتى تكون ذات أهمية ولها قيمة مضافة لجميع الأطراف ذات العلاقة ومختلف المتعاملين، هذا ما أكدته نتائج دراسة شبلاوي إبراهيم 2020 بعنوان: " واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) - دراسة ميدانية - " ودراسة طابري فارس 2019 بعنوان: "إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر - دراسة ميدانية لعينة من مهني ولاية عنابة - "، ودراسة مفروم برودي 2017 بعنوان: " أثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي ".
- وجود فجوة عند ممارسي مهنة التدقيق تتمثل في تحيين المعلومات والقدرات الأكاديمية ، حيث لمسنا من الجانب المعلوماتي أن مزاولي المهنة ليس لديهم تحيين للإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA ، فبالرغم من المهارات والقدرات العالية التي يتمتعون بها خاصة من الجانب المحاسبي واللمسة الفنية لديهم في الإطار العملي إلا أن الجانب

العلمي والبحثي لا بد من تحيينه باستمرار ، وهذا ما تؤكد أهم نتائج دراسة سهيل نعيم أبو ميالة 2017 بعنوان: " أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج 2013 COSO على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي -دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية فلسطين-".

- صعوبة إختيار عينة التدقيق وهذا بدليل ما صرح به ممارسي المهنة ، فقد حددوا صعوبة إختيار عينة التدقيق خاصة في المؤسسات الإقتصادية الكبيرة الحجم وصعوبة تدقيق جميع عملياتها المحاسبية مما يؤدي إلى نقص جودة عملية التدقيق ، وهذا ما يتنافى مع معايير التدقيق الدولية خاصة المعيار رقم 530 "أخذ عينات التدقيق" والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق" ، وهذا ما يدل على الإعتقاد الغير الكافي بهذان المعيران لأنهما يحددان كيفية أخذ عينات التدقيق خاصة في المؤسسات الإقتصادية الكبيرة الحجم .
- درجة إستقلالية قسم التدقيق : مما تنص عليه معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق المتعارف عليها تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإستقلالية التامة لأداء مهامهم حسب ما نصت عليه هذه المعايير ، إلا أن في دراستنا الميدانية والمقابلات توصلنا إلى أن إستقلالية وظيفة قسم التدقيق الداخلي بدرجة نسبية وهذا من خلال بعض ضغوطات الإدارة العليا للمؤسسات الإقتصادية والعراقيل التي تحول دون ممارسة موظفي قسم التدقيق الداخلي حسب ما نصت عليه المعايير الدولية والمهنية للتدقيق ، وهذا ما ينعكس سلبا على الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية، وهذا ما يتطابق مع ما توصلت له دراسة أبو سعيد نيسة 2021: " دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية. دراسة حالة " ، ويتطابق أيضا مع نتائج دراسة شقرون مريم 2014 بعنوان: "

Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne –cas d'un échantillon d'entreprises algériennes-

- إسناد مهام المدقق الداخلي لمراقب التسيير : تقوم بعض المؤسسات الإقتصادية بإسناد مهمة التدقيق الداخلي لموظفي قسم مراقبة التسيير وهذا ما يتنافى مع معايير التدقيق الدولية ، حيث أن ضرورة الفصل بين هاتين الوظيفتين في المؤسسة ضروري ، حيث أن مراقب التسيير يعمل على إعداد الإستراتيجية وتحليل الموازنات التقديرية وإعداد المحاسبة التحليلية وهذه ما تعتبر الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير ، والعمل على أساس الأنشطة والمعايير المحاسبية الدولية وهذا ما أصبح يعرف بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ، أما المدقق الداخلي فيعمل على ضمان العمل وفق إجراءات الرقابة الداخلية والإلتزام بها وتحسين أداء وعمل الوظائف مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية . إن عدم الفصل بين مهام وو وظائف قسم التدقيق الداخلي

ومراقبة التسيير مما ينعكس سلبا على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وهذا ما يتجانس لحد كبير مع ما توصلت إليه دراسة عبايبيبة أسماء 2020 بعنوان: " اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة – حالة محافظي الحسابات في الجزائر- "

• ضرورة توصية قسم المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالعمل وفق المعايير المحاسبية الدولية والخروج من الإطار التقليدي للعمل المحاسبي ، حيث يعزز هذا الإجراء على إمكانية مقارنة قوائمها المالية مما يؤدي إلى زيادة تعزيز مصداقيتها ويحسن من أدائها المالي، وهذا من أهم النتائج التي توصلت إليها دراسة أمينة حفاصة 2021 بعنوان: " أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة - "، ودراسة بن شهيدة فضيلة 2017 بعنوان: " دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات – دراسة حالة الجزائر- " .

• التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية له تأثير إيجابي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، ودرجة التكامل هذه لها العديد من المزايا لعل من أبرزها تغطية أنشطة المؤسسة وتحديد نقاط القوة ومواطن الضعف والعمل على إصلاحها من أجل تحديد المخاطر الناجمة عن مجالات الضعف من جهة، وتحسين وتحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى. تتأكد ما توصلت إليه دراستنا مع نتائج الدراسات التالية : دراسة بلاحة هاجر

2021 بعنوان: " La contribution du contrôle interne et de l'audit à la performance de l'entreprise –Fondement théorique et validation empirique dans le contexte algérien

و دراسة بوقابة زينب 2011 بعنوان : " التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA –ROUIBA "، ودراسة بن لدغم محمد 2018 بعنوان: " تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

2-نتائج الدراسة الميدانية (الإستبيان) واختبار الفرضيات :

بعد تحليل نتائج إجابات عينة الدراسة بواسطة الأدوات الإحصائية المناسبة للدراسة توصلنا لجملة من النتائج والتي أكدت ما يلي :

أ- اختبار الفرضيات من وجهة نظر المدققين الخارجيين:

• اختبار الفرضية الأولى يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية .

الفرضية تقول أنه يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره من وجهة نظر المدققين

الخارجيين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثاني ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.

بعد حساب قيمة المتوسط الحسابي والتي تساوي 22,8 أي مايقابلها 4,56 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الخارجيين الى المستوى المرتفع جدا (موافق بشدة) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 21,99 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنية 0,05 من وجهة نظر المدققين الخارجيين بين التدقيق الخارجي والأداء المالي. أي يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره.

• اختبار الفرضية الثانية نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية

الفرضية تقول نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية من وجهة نظر المدققين الخارجيين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثالث ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة. بعد حساب قيمة المتوسط الحسابي والتي تساوي 52,9 أي مايقابلها 4,41 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الخارجيين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13,51 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنية 0,05 من وجهة نظر المدققين الخارجيين بين الرقابة الداخلية والأداء المالي. أي أن نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية.

• اختبار الفرضية الثالثة درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية

الفرضية تقول أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية من وجهة نظر المدققين الخارجيين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الرابع ويستخدم هذا

الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة

بعد حساب قيمة المتوسط الحسابي والتي تساوي 55,5 أي مايقابلها 4,63 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الخارجيين الى المستوى المرتفع جدا (موافق بشدة) حسب ماهو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 39,99 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنية 0,05 من وجهة نظر المدققين الخارجيين بين التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة والأداء المالي. أي أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

ب- اختبار الفرضيات من وجهة نظر الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق :

• اختبار الفرضية الأولى يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية

الفرضية تقول أنه يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره من وجهة نظر الأساتذة المختصين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثاني ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.

بعد حساب قيمة المتوسط الحسابي والتي تساوي 19,6 أي مايقابلها 3,92 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات الأساتذة المختصين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ماهو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13,2 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنية 0,05 من وجهة نظر الأساتذة المختصين بين التدقيق الخارجي والأداء المالي. أي يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره.

• اختبار الفرضية الثانية نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

الفرضية تقول نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر الأساتذة المختصين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثالث ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.

بعد حساب قيمة المتوسط الحسابي والتي تساوي 46,34 أي مايقابلها 3,86 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات الأساتذة المختصين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ماهو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13,51 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر الأساتذة المختصين بين الرقابة الداخلية والأداء المالي. أي أن نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

• اختبار الفرضية الثالثة درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

الفرضية تقول أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر الأساتذة المختصين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الرابع ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.

بعد حساب قيمة المتوسط الحسابي والتي تساوي 46,58 أي مايقابلها 3,88 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات الأساتذة المختصين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ماهو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 13,49 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر الأساتذة المختصين بين التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة والأداء المالي. أي أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

ج- اختبار الفرضيات بالنسبة للمدققين الداخليين :

• اختبار الفرضية الأولى يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية

الفرضية تقول أنه يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره من وجهة نظر المدققين الداخليين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثاني ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة..

بعد حساب قيمة المتوسط الحسابي والتي تساوي 18,54 أي مايقابلها 3,71 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الداخليين الى المستوى المرتفع (موافق) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 7,786 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين الداخليين بين التدقيق الخارجي والأداء المالي. أي يتعزز الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية عن طريق مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها المالية وتطبيق توصياته الواردة في تقريره.

• اختبار الفرضية الثانية نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية

الفرضية تقول نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية من وجهة نظر المدققين الداخليين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الثالث ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.

بعد حساب قيمة المتوسط الحسابي والتي تساوي 50,5 أي مايقابلها 4,21 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الداخليين الى المستوى المرتفع جدا (موافق بشدة) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 15,089 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين

الداخليين بين الرقابة الداخلية والأداء المالي. أي أن نظام الرقابة الداخلية فعال يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

• اختبار الفرضية الثالثة درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية

الفرضية تقول أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر المدققين الداخليين، لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-Test على المحور الرابع ويستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة الذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.

بعد حساب قيمة المتوسط الحسابي والتي تساوي 50,74 أي مايقابلها 4,23 بالنسبة للقيمة المعيارية 3 وهو ينتمي للفئة المرتفعة وبذلك تنتمي إجابات المدققين الداخليين الى المستوى المرتفع جدا (موافق بشدة) حسب ما هو معتمد في الدراسة.

القيمة المحسوبة لاختبار T تساوي 15,301 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2,009 وبما أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من مستوى الدلالة 0,05 وحسب قاعدة القرار اذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل منه نقول يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعنوية 0,05 من وجهة نظر المدققين الداخليين بين التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة والأداء المالي. أي أن درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

3- نتائج الدراسة الميدانية (المقابلة) :

- ضيق الوقت المحدد لمهمة التدقيق ، فالمدة الزمنية المحددة قانونا هي 45 يوما إلا أن أغلب المدققين الخارجيين يقوم بتنفيذها خلال وقت قصير مما يحول إلى الوصول للنتائج المرجوة من التدقيق الخارجي .
- فريق العمل المساعد للمدقق الخارجي : يقوم المدقق الخارجي بتقسيم المهام على فريق العمل المساعد إلا أن هذا الأخير يقوم بالمهام المكتتبية أو الروتينية ، كإستقبال الزبائن ، كتابة العمليات المحاسبية من النسخة الورقية إلى البرامج الحاسوبية ، تسيير العمليات والإجراءات المتعلقة بالتصريحات الشهرية لمصالح الضمان الإجتماعي ومصالح الضرائب ،...، إلا أن فريق العمل المساعد للمدقق الخارجي تنقصه الخبرة في مجال التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الكبرى وكيفية تحديد نقاط ضعفها وتقييم أدائها المالي مما يستلزم من المدقق الخارجي الحرص الشديد على مراقبة عمل فريقه في هذه المهمات ويجب أن تمر جميع العمليات تحت إشرافه ويقوم بمراجعتها مما يؤدي زيادة الوقت والتكاليف .

قائمة المراجع ه المصاد

- Abdelhakim, B. (2023). The Complementarity Between The Internal Audit And The Audit Committees , And Its Role In Supporting And Enshrining The Corporate Governance. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة*, 8(2), pp. 236-262.
- Abdelhakim, B. (2023). The complementary between the internal audit and the audit committees , and its role in supporting and enshrining the corporate governance. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة*, 8(2), pp. 236-262.
- Abdelkader, A., & BELGUET Youcef. (2018). Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) - Enjeux d'application et perspectives. *The journal of Economics and Finances (JEF)*, 4(1), pp. 43-51.
- Ahmed, F. I., Hnich, O., & Chegri, B. (2022). Qualité de l'audit externe : Revue de littérature. *African Scientific Journal*, 3(15), pp. 501-521.
- Aja, H., Kechad Rabah, & Colot , O. (2021). Apport De L'audit Interne à La Gouvernance Des Entreprises : Cas De L'algerie. *Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale*, 15(1), pp. 455-472.
- Aljaaidi, K. (2019). Internal Audit Function Quality And Audit Report Lag In Jordan . *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة*, 4(3), pp. 216-238.
- Djilali, S., & Ayadi, A. (2023). L'audit externe , missions responsabilités , pour renforcer la confiance entre les partenaires et la directio, de l'entreprise. *الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية*, 15(1), pp. 573-590.
- Essedik, G. A., & Kidaouene , H. (2016). The Role Of The Internal Audit Function In The Activation Of Corporate Governance (according To The New Standards Of Internal Audit 2017). *دراسات إقتصادية*, 10(1), pp. 424-435.
- essekkaki, s. (2019). Aperçu historique sur l'évolution de la notion de la fonction d'audit interne (dans le temps et l'espace). *Revue du controle de la comptabilité et de l'audit*, 4(2), pp. 620-640.
- Gavanou, J.-F., Guttmane , C., Le Vourc'h, J., & Valin, G. (2006). *CONTRPLOR & AUDITOR*. Paris, France: DUNOD.
- Hadjer, B. (2021). La contribution du contrôle interne et de l'audit à la performance de l'entreprise –Fondement théorique et validation empirique dans le contexte algérien (thèse de doctorat). Sidi Belabbes, Faculté des sciences économique, ALgérie: Université Djilali Liabes -Sidi Belabbes-.
- Hadjer, B. (2021). La contribution du controle interne et de l'audit à la performance de l'entreprise .Fondement théorique et validation empirique dans le contexte

algérien (thèse de doctorat). SIDI BEL-ABBES, Faculté des sciences économiques , commerciales et des sciences de gestion, ALGERIE.

Hamzaoui, M. (Audit gestion des risques d'entreprise et controle interne ; normes isa 200 , 315 , 330 et 500). Paris, France: pearson education france .

Ilyes, S. (2021). La contribution du controle interne et de l'audit à la performance de l'entreprise . Fondement théorique et validation empirique dans le contexte algérien (thèse de doctorat). sidi belabes, faculté des sciences économiques , commerciales et des sciences de gestion, algérie: UNIVERSITE DJILALLI LIABES DE SIDI BEL-ABBES.

Imane, L., & Meziani, N. (2024). Responsibility Of The External Auditor In Assessing And Responding To Internal Control Risks When Auditing Financial Statements. *مجلة المنهل الإقتصادي*, 6(2), pp. 467-476.

Imane, L., & MEZIANI, N. (2024). Responsibility of the external auditor in assessing and responding to internal control risks when auditing financial stateemnets. *المنهل الإقتصادي*, 6(2), pp. 467-476.

Karim, K. (2023). L'approche Et La Mission Du Commissaires Aux Comptes En Algérie. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة*, 8(1).

MERCIER, A., & MERLE, P. (2012). *Audit et commissariat aux comptes*. Levallois-Perret, France: FRANCIS LEFEBVRE.

Merieme, C. (2014). Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne –cas d'un échantillon d'entreprises algériennes-(thèse de doctorat). TLEMEN, Faculté des sciences économique , Algérie: Université Abou Bakr Belkaid -tlemcen.

Mohmed, B. S., & Maalemi, T. (2023). Le triangle d'or (audit externe , audit interne et comité de l'audit) , comme dispositif de la gouvernance et de la qualité de l'information financière. *Revue Française d'économie et de gestion*, 4(2), pp. 84-107.

Mouloud, M. (2018). The Impact Of Economic Value And The Market Value Added On Earning Per Shar. Case Study Of The Indutrial Companies Listed In Kuwait Stock Exchange. *مجلة الباحث*, 18(1), pp. 599-611.

Mounia, B., & Debbi , A. (2020). La Contribution De L'audit Interne Dans L'amélioration De L'efficacité Du Controle Interne Dans L'entreprise Algérienne : Le Cas D'atm Mobilis. *Recherches economiques manageriales*, 14(3), pp. 483-500.

obert, r., & mairesse, m.-p. (2012). *comptabilité et audit manuel et applications* (éd. 4). Paris, france: edition francis lefevre.

porter, b., jon, s., & hatherly, d. (2014). *principles of external auditing* (4 ed.). united kingdom: wiley.

Renard, J. (2012). *Le controle interne - comprendre et mettre en oeuvre*. Paris, France.

Sabrina, K., & MOKRANI, A. (2019). LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE DES ETABLISSEMENT DE SANTE EN ALGERIE : CAS D'UN ECHANTILLON D'HOPITAUX PUBLIQUES. *Revue des réformes économique et intégration dans l'économie mondiale*, 13(2), pp. 386-401.

Sari, S., & Benchikh, S. (2023). Effectiveness of Internal Control Units in the Palestinian Sector. *مجلة الباحث*, 23(1), pp. 31-46.

Sghir, M. M., & Benikhlef, F. (2021). Interaction et coopération entr audit interne et audit externe en Algérie : Déterminantes , et impact sur la mission de l'auditeur externe. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*, 8(1), pp. 752-771.

Sghir, R. A. (2021). l'adoption des Normes internationales d'Audit en Algérie: Peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit. *Revue des Recherches Economique et financière*, 8(1), pp. 569-592.

ZIANI, A., & MEDJDOUB, K. (2016). Audit interne-Audit externe : Quel complémentaire. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية* (2).

إبراهيم منصور إبراهيم الطويل. (2022). العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة نحو الأداء المالي (دراسة إستطلاعية على المصارف التجارية الليبية) (أطروحة دكتوراه). أم البواقي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم المالية والمحاسبة -، الجزائر : جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي.

أبو بكر الصديق قيدوان. (2019). التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية (أطروحة دكتوراه). الشلف، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.

أبو بكر الصديق قيدوان. (2019). التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية (أطروحة دكتوراه). الشلف، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي -الشلف-.

قائمة المراجع والمصادر

- أحمد حلمي جمعة. (2011). *التدقيق الداخلي والحوكيمي* (الإصدار 1). عمان ، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع .
- أحمد حلمي جمعة. (2012). *المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق* (الإصدار 1). عمان ، الأردن : دار صفاء للنشر والتوزيع .
- أحمد حلمي جمعة. (2012). *المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق* (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- أحمد قايد نور الدين. (2015). *التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية* (الإصدار 1). عمان ، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع .
- أحمد لعماري، وحكيمة مناعي. (2015). ملخص مادة التدقيق المالي والمحاسبي (محاضرات منشورة). 53. باتنة، قسم علوم التسيير، الجزائر.
- آدم حديدي. (2016). دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية. *مجلة دفاتر إقتصادية*، 7(1)، الصفحات 01-18.
- إسماعيل عثمان الشريف. (2021). تكنولوجيا المعلومات ودورها في تطوير نظام الرقابة الداخلية. *مجلة الباحث للعلوم الرياضية والإجتماعية*، 4(7)، الصفحات 375-391.
- أعمر صالح. (2023). أثر التدقيق البيئي على الأداء المالي للمؤسسات - دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية - (أطروحة دكتوراه). أدرار، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم المالية والمحاسبية -، الجزائر.
- الأخضر لقلطي، ولحسن دردوري. (2019). دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة. *مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية* ، 20(1)، الصفحات 57-74.
- الأزهر عزة. (2012). واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر . *مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية* ، 5(1)، الصفحات 19-40.
- السيد محمد. (2008). *المراجعة والرقابة المالية*. القاهرة ، مصر: دار الكتاب الحديث .
- الشريف جعفر عثمان، وعبد العزيز الشريف . (2021). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات الشركات المساهمة لغدارة الأرباح (دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية) . *مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة* ، 4(1)، الصفحات 76-95.
- الطويل إبراهيم، ونور الدين زعييط . (2021). التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية وأثره على الأداء المالي (دراسة ميدانية في المصارف التجارية العاملة في ليبيا). 4(3)، الصفحات 627-640.

قائمة المراجع والمصادر

- العريبي عبد الفتاح. (2020). النسب المالية كأداة لتقييم الأداء والنتبؤ بالفشل المالي . مجلة التنمية الاقتصادية ، 5(1)، الصفحات 142-154.
- العمرى أصيلة. (2023). اثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تقرير المدقق الخارجي في الجزائر - دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات. مجلة المنهل الإقتصادي، 6(1)، الصفحات 941-958.
- أميرة بوباطة، ومصطفى بودرامة. (2021). دور لجان التدقيق في تعزيز التدقيق الداخلي لتفعيل وإرساء متطلبات حوكمة الشركات. مجلة إدارة الدراسات الاقتصادية الإدارية والمحاسبية، 2(1)، الصفحات 51-65.
- أميرة بوباطة، ومصطفى بودرامة. (2022). أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي : دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر . مجلة التمويل والإستثمار والتنمية المستدامة ، 7(1)، الصفحات 796-813.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2006). المراجعة بين النظرية والتطبيق. الإسكندرية ، مصر: الدار الجامعية.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2008). المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون *sarbanes-oxley* (الإصدار 1). الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- أمانة حفاصة. (2021). أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة جالة - (أطروحة دكتوراه). المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، الجزائر: جامعة محمد بوضياف -المسيلة.-
- أوسعد نيسة. (2021). دور المراجعة الداخلية في كشف إختلالات نظام الرقابة الداخلية (أطروحة دكتوراه). بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - شعبة العلوم المالية والمحاسبة - تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر: جامعة بومرداس.
- آيت بارة مريم. (2023). إسهامات معايير التدقيق الدولية في تفعيل وتعزيز حوكمة الشركات. مجلة الإقتصاد الصناعي ، 13(1)، الصفحات 827-845.
- أيمن أسماء، وعبد الغني دادن . (2021). اختبار قدرة المؤشرات التقليدية والحديثة على تفسير القيمة السوقية المضافة دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المسعرة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2002-2017). المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، 8(1)، الصفحات 259-274.
- براق محمد، وعمر ديلمي. (2017). العوامل المؤثرة على إستقلال مراجع الحسابات . الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية ، 9(1)، الصفحات 16-26.

قائمة المراجع والمصادر

بصري ريمة، وسفيان بن بلقاسم. (2019). مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية"-دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، 6(3)، الصفحات 114-136.

بصيري ريمة، وسفيان بن بلقاسم. (2019). مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية" - دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر. - *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، 6(3)، الصفحات 114-136.

بلقاضي طاهر لمين، وكمال بن موسى. (2018). رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم -700- دراسة حالة الجزائر. *LE MANAGER*، 5(2)، الصفحات 126-140.

بن دغي محمد ياسين، والربيع بوعريوة. (2023). مدى استجابة مكاتب المراجعة في إعداد تقرير مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية حسب معيار المراجعة الدولي 700 تكوين رأي وإعداد تقرير مراجعة القوائم المالية - دراسة عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر العاصمة. *مجلة المنهل الإقتصادي*، 6(1)، الصفحات 1043-1058.

بن سعيد محمد، وعائشة لشلاش. (2015). جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني الحوكمة. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة* (43)، الصفحات 267-282.

بن شهيدة فضيلة. (2017). دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات (أطروحة دكتوراه). مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.

بن لدغم محمد. (2018). تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (أطروحة دكتوراه). تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان.

بن نعمة سليمة. (2018). النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظه الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر) (أطروحة دكتوراه). مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم.

بن يحي علي، ورميلة لعمور. (2019). واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر - دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018. *مجلة دفاتر إقتصادية*، 10(2)، الصفحات 1-17.

قائمة المراجع والمصادر

- بن يوسف خلف الله، زبير عياش، وقويدر معاش. (2021). دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس - . *مجلة دراسات العدد الإقتصادي، 12*(1)، الصفحات 121-136.
- بهلولي نور الهدى. (2013). أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق - دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين - . *مجلة دراسات إقتصادية، 7*(2)، الصفحات 56-74.
- بهلولي نور الهدى. (2020). التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ، دراسة تحليلية للمعايير (IAS-IFRS) و (ISA) إصدارات 2018. *الأفاق للدراسات الإقتصادية، 5*(2)، الصفحات 147-173.
- بوفاتح بلقاسم، وعبد القادر بلعربي . (2016). التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة الشركات - دراسة جالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط ، غرداية ، ورقلة). *مجلة الباحث الإقتصادي (6)*، الصفحات 252-271.
- بوفاسة سليمان، والرشيد سعيداني . (2015). لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة. *المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية (3)*، الصفحات 8-28.
- بوقابة زينب. (2011). التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات " NCA - ROUIBA " (رسالة ماجستير). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم التجارية -، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- بوقابة زينب. (2022). أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح - دراسة حالة لآراء مجموعة من الخبراء المحاسبينو محافظي الحسابات في الجزائر (أطروحة دكتوراه). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- بولفراخ سارة. (2023). دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية - دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات - (أطروحة دكتوراه). سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر : جامعة فرحات عباس سطيف 1.
- بومصباح صفية. (2023). تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام التحليل العملي (أطروحة دكتوراه). الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- ترييش حسنة. (2018). مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية -دراسة تحليلية-. *مجلة دفاتر بوانكس، 7*(1)، الصفحات 218-242.

تريش حسة. (2018). مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية - دراسة تحليلية. مجلة دفاتر بواكس، 9، الصفحات 218-242.

تريش حسينة. (2017). دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية (أطروحة دكتوراه). سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة سطيف 1.

تريش نجود، ونوال سايج. (2023). تحليل قائمة المركز المالي ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي - جالة مؤسسة سونغاز بسطيف -. مجلة اقتصاد المال والأعمال، 8(1)، الصفحات 579-590.

توفيق مصطفى أبو رقبة، وعبد الهادي المصري. (2014). تدقيق ومراجعة الحسابات (الإصدار 1). دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع.

تونسي نجاة. (2016). مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) - دراسة حالة الجزائر - (أطروحة دكتوراه). مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

حابي محمد شوقي، ونعيمة برودي. (2023). أثر مؤشرات الأداء المالي على قيمة المؤسسة: دراسة قياسية باستخدام بيانات البانل خلال الفترة 2009-2020. مجلة الاقتصاد والتنمية، 6(1)، الصفحات 57-75.

حازم هاشم الألوسي. (2003). الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول: المراجعة نظريا. (1، المحرر) بنغازي، ليبيا: دار الكتب العظمى.

حازم هاشم الألوسي. (بلا تاريخ). الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق (الإصدار 1). بنغازي، ليبيا: دار الكتب الوطنية.

حاكمي براهيم، وفتحي مولود. (2022). استخدام النسب المالية بواسطة النماذج الكمية في التنبؤ بالفشل المالي على ضوء مخرجات النظام المحاسبي المالي - حالة مؤسسة Aom Invest. الصفحات 169-189.

حليمي نبيلة. (2022). معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

حمزة ضويفي، وفؤاد عنون. (2020). مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق Naa - دراسة عينة من المراجعين -. مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، 2-1، الصفحات 35-50.

قائمة المراجع والمصادر

- حيرش أمينة، وطارق هزرشى . (2022). أهمية تحليل الدراسات السابقة لزيادة القيمة العلمية والعملية للبحث العلمي . *مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية* ، 7 (6)، الصفحات 388-399.
- خلافية إيمان، ورضا جاوحدو. (2019). التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية. *مجلة معارف* ، 14 (1)، الصفحات 451-475.
- خيرى عبد الكريم. (2021). مدى مساهمة مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة eva في تحديد القيمة السوقية للمؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة - دراسة حالة مجمع صيدال - *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية* ، 7 (1)، الصفحات 303-322.
- دحمان لخضر، والأمين لباز. (2023). جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية - دراسة مقارنة - *مجلة دراسة الأعمال والدراسات الاقتصادية*، 9 (1)، الصفحات 185-200.
- دلال مزهود. (2022). دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات . *مجلة إدارة للدراسات الاقتصادية والمحاسبية* ، 3 (2)، الصفحات 77-91.
- رأفة سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، وعمر محمد زريقات . (2011). *علم تدقيق الحسابات العملي* (الإصدار 1). عمان، الأردن: داي المسيرة.
- رأفة محمود سلامة، أحمد يوسف كلبونة، وعمر محمود زريقات. (2011). *علم تدقيق الحسابات النظري* (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع .
- رأفت محمود سلامة ، أحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات. (2011). *علم تدقيق الحسابات النظري*. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- رايس سفيان، ونور الدين زعبيط. (2021). أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات . *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية* ، 8 (1)، الصفحات 404-423.
- رشيد بوزرربة. (2022). تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل النماذج الكمية للتنبؤ بالفشل المالي - دراسة حالة - البويرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر : جامعة أوكلو محند أوحاج - البويرة - .
- رشيد حفصي. (2022). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي - دراسة عينة لمحافظي الحسابات بورقلة - *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية* ، 8 (1)، الصفحات 53-64.
- رضا خلاصي. (2013). *مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة* . الجزائر ، الجزائر : دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.

- رقايقية فاطمة الزهراء. (2020). *التدقيق المحاسبي دروس وتطبيقات*. تلمسان، الجزائر : النشر الجامعي الجديد.
- زهاوي عفاف، وعفاف صويلح . (2022). *التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق : دراسة إصدارات 24 سبتمبر 2018*. مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ، 4(2)، الصفحات 67-80.
- زهرة عباس، ونجوى بن عويدة . (2022). *التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات . مجلة بحوث متقدمة في الإقتصاد واستراتيجيات الأعمال ، 3(1)، الصفحات 05-36*.
- زياد عبد الحليم الذبيبة، وأبو قبح حمزة يوسف . (2017). *بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية -دراسة ميدانية من وجهة مدققي الحسابات الخارجيين-*. مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، 8(1)، الصفحات 157-170.
- زياد عبد الحميد الذبيبة، نضال عبد الحميد الرمحي، وعمر العيد الجعيدي. (2011). *نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق (الإصدار 1)*. عمان، الأردن: دار المسيرة.
- زيادي سامي، ويحيى سعدي . (2020). *أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر - دراسة ميدانية لآراء عينة من مدققي الحسابات -*. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 33(2)، الصفحات 113-128.
- زينب حجاج. (2016). *مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات - دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية -*. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات ، 5(2)، الصفحات 181-193.
- سامي زيادي، سمير بوعافية ، وصالح سراي. (2020). *منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية*. مجلة العلوم الإدارية والمالية ، 4(1)، الصفحات 19-36.
- سامي محمود الوقاد، ولؤي محمد وديان . (2010). *تدقيق الحسابات (1) (الإصدار 1)*. عمان، الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- سامية فقير، ومحمد أمين لعروم. (2019). *معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري*. *المجلة الدولية للأداء الاقتصادي*، 2(1)، الصفحات 28-47.
- سباع بلال، وسامية عمر عبدة . (2022). *دراسة قياسية لأثر محددات قرار التمويل على الأداء المالي من منظور القيمة الإقتصادية المضافة بإستخدام بيانات البائل للفترة (2010-2019)*. *مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة*، 7(1)، الصفحات 263-274.

قائمة المراجع والمصادر

- سبتي إسماعيل. (2017). تقييم الأداء المالي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي Scf - دراسة حالة مؤسسة ملبنة التل بسطيف للفترة 2014 / 2016 - دراسات إقتصادية ، 11(3).
- سحنون أمال. (2021). دور أدوات التحليل المالي في قياس الأداء المالي في المؤسسة الإقتصادية - دراسة حالة مؤسسة حضنة حليب. مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 14(1)، الصفحات 634-650.
- سعيد زهير. (2017). معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية - دراسة نظرية تحليلية - 2(2)، الصفحات 185-202.
- سماح طلحي، ونويري ساكري. (2020). دور تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد إجراءات المراجعة الخارجية. مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم بواقي، 7(3)، الصفحات 36-67.
- سمايل نور الدين، وبوزيان العجال. (2024). دور التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. مجلة المالية والأسواق، 11(1)، الصفحات 144-164.
- سهيل نعيم أبو ميالة. (2017). أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج 2013 coso على تحسين جودة أداء التدقيق الداخلي - دراسة تحليلية لأراء مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية - فلسطين - مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، 15(1)، الصفحات 1-15.
- شبلوي إبراهيم. (2020). واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية. البلدة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر: جامعة لونييسي علي البلدة 02.
- شدري معمر سعاد، وكهينة رشام . (2022). أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي - دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين - مجلة الإستراتيجية والتنمية ، 12(1)، الصفحات 44-63.
- شرفي منصف، وعميروش بوشلاغم . (2020). دور تحليل القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات : دراسة حالة مؤسسة الصيانة للشرق. مجلة العلوم الإنسانية ، 31(1)، الصفحات 185-204.
- شريقي عمر. (2013). التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير، سطيف: جامعة سطيف 1 فرحات عباس.
- شعشوع أحمد، أبو بكر بوسالم ، وعبد الخالق أودينة . (2021). دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم الأداء والرفع من القيمة السوقية للمؤسسة - دراسة تحليلية مقارنة بين القيمة الإقتصادية المضافة (EVA) والمؤشرات المالية التقليدية (ROI , ROE). مجلة التكامل الإقتصادي، 9(1)، الصفحات 247-262.

شنين عبد النور، ومحمد زرقون . (2015). دراسة قدرات المؤشرات التقليدية والحديثة على تفسير الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية المسعرة في البورصة - دراسة حالة بورصة الجزائر للفترة (2000-2013) - . مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية ، 1(1)، الصفحات 239-251.

صالح حميداتو. (2023). معايير التدقيق الدولية والبيئة الجزائرية . مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، 8(1)، الصفحات 49-69.

صحراوي فارس. (2022). استخدام أساليب المراجعة التحليلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة : شركة التابعة حبوب الزيبان - المركب التجاري - القنطرة - (أطروحة دكتوراه). بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم التجارية -، الجزائر: جامعة محمد خيضر - بسكرة.

صلاح ربيعة. (2017). الخدمات الإستشارية الإدارية وتأثيرها على إستقلالية المدقق. دراسات اقتصادية، 17(1)، الصفحات 71-78.

صويلح أمينة. (2023). تقييم لجنة التدقيق لوظيفة التدقيق الداخلي لتفعيل حوكمة الشركات (أطروحة دكتوراه). قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم المالية والمحاسبة -، الجزائر : جامعة قسنطينة -2- عبد الحميد مهري .

ضامن وهيبة. (2020). أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية - دراسة ميدانية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف - . مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 20(2)، الصفحات 76-90.

طالب حسين سهام. (2018). أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق (أطروحة دكتوراه). سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة سطيف 1.

طاهر علاء الدين. (2024). أثر تطبيق الحوكمة على الأداء المالي للمؤسسات دراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الجزائرية والفرنسية. عين تموشنت، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم المالية والمحاسبة -، الجزائر: جامعة بلحاج بوشعيب عين توشنت.

طايري فارس. (2019). إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر - دراسة ميدانية لعينة من مهني ولاية عنابة (أطروحة دكتوراه). عنابة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة باجي مختار - عنابة -.

طباشوش سارة. (2023). أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق - دراسة حالة عينة من المدققين الخارجيين - (أطروحة دكتوراه). سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر : جامعة فرحات عباس / سطيف 1.

قائمة المراجع والمصادر

عامر الحاج حدو. (2018). التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية (أطروحة دكتوراه). أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم علوم التسيير- تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، الجزائر: جامعة أحمد دراية أدرار.

عبابية أسماء. (2020). اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة – حالة محافظي الحسابات في الجزائر (أطروحة دكتوراه). مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم.

عبد الحفيظ قديد، وبن عيلية بن عيسى . (2023). القيمة الاقتصادية المضافة كأداة للتخطيط المالي الإستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية . مجلة دفاتر إقتصادية ، 14(1)، الصفحات 401-412.

عبد الرحمان العايب. (2016). دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 16(16)، الصفحات 46-67.

عبد الرزاق محمد عثمان. (1999). أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة / قسم المحاسبة (الإصدار 2). العراق: الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية والاقتصادية .

عبد العزيز فؤاد، ومسعود درواسي . (2022). مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الدولية - دراسة ميدانية - . مجلة التمويل والإستثمار والتنمية المستدامة ، 7(2)، الصفحات 688-707.

عبد الله عناني. (2017). دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات. مجلة الباحث الإقتصادي، 5(7)، الصفحات 240-258.

عطا الله أحمد سويلم الحسبان. (2009). الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار الراية.

علي عصام اليارو. (2020). الرقابة والتدقيق في المنظمات غير الحكومية (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار الأيام.

عمار بن عيشي، وبشير عيشي. (2016). أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة الجزائرية دراسة ميدانية على شركات المساهمة لولاية بسكرة الجزائر. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 1(1)، الصفحات 64-80.

عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي - الجزء الأول - . الجزائر، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.

قائمة المراجع والمصادر

- عمر علي عبد الصمد. (2018). *التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي - الجزء الثاني* -. الجزائر ، الجزائر : دار هومة للنشر والطباعة والتوزيع.
- عمري أحمد. (2022). *إنعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر - دراسة إستقصائية - (أطروحة دكتوراه)*. عنابة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة ياجي مختار عنابة.
- غسان فلاح المطارنة. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية-* (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- فطناسي درين، ومحمد حولي. (2023). *مساهمة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الكشف عن التعثر المالي - دراسة حالة ميدانية لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين - مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية ، 9(1)، الصفحات 297-309.*
- قادري عبد القادر. (2016). *دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير المدقق. مجلة الدراسات الإقتصادية المتقدمة ، 1(2)، الصفحات 53-72.*
- قلاّب ذبيح لياس. (2021). *آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة - دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة إقتصادية في الجزائر - مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، 8(2)، الصفحات 957-974.*
- لخضر دحمان، والأمين لباز. (2023). *جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية - دراسة مقارنة - مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية ، 9(1)، الصفحات 185-200.*
- لشلاش عائشة. (2018). *التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه)*. سي.
- لشلاش عائشة. (2018). *التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه)*. سيدي بلعباس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة جيلالي اليابس -سيدي بلعباس-.
- لفكير نرجس، ومراد آيت محمد. (2024). *واقع أداء المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر - دراسى تحليلية - 8(2)، الصفحات 47-58.*
- مالطي سناء. (2020). *جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات : دراسة ميدانية في السياق الجزائري (أطروحة دكتوراه)*. سيدي بلعباس، كلى العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجليلي اليابس سيدي بلعباس.

- مالطي سناء، ومحمد المبارك. (2020). التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايته سيدي بلعباس وتلمسان. *Revue des Réformes Economiques et Intergration En Economie Mondiale*، 14(1)، الصفحات 75-87.
- مجيد الكرخي. (2008). تقويم الأداء باستخدام النسب المالية (الإصدار 1). عمان ، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- مجيد الكرخي. (2010). تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- محمد التهامي الطواهر، ومسعود صديقي. (2014). المراجعة وتدقيق الحسابات (الإصدار 4). ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد السيد السرايا، وعبد الوهاب نصر. (بلا تاريخ). الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي .
- محمد السيد سرايا. (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل -الإطار النظري- المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي (الإصدار 1). الإسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث.
- محمد الصالح فروم. (2019). دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة. مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، 2(2)، الصفحات 1-12.
- محمد بن لدغم، ومحمد الامين لعريجي. (2018). مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة التكامل الاقتصادي، 6(4)، الصفحات 79-93.
- محمد بوتين. (2005). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق (الإصدار 2). الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد لمين علون. (2018). التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق التسيير الأمثل في المؤسسة. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- محمد محمود الخطيب. (2010). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات (الإصدار 1). عمان ، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- مرودة مويسي، ومحمد عجيلة. (2016). دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية. حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، 5(1)، الصفحات 362-372.

قائمة المراجع والمصادر

مصطفى يوسف الكافي. (2014). *تدقيق الحسابات في البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة* (الإصدار 1). عمان، الأردن: مكتبة المجمع العربي.

معمر أسامة، حمزة مفتاح ، وجمال عمورة . (2020). متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220. *مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة* ، 3(2)، الصفحات 36-52.

مغنم محمد. (2021). تقييم الأداء المالي باستخدام طريقة القيمة الاقتصادية المضافة (eva) حالة مؤسسة Softal Construction للفترات المالية 2011 - 2014. *Beam Journal Of Economic Studies*، الصفحات 183-196.

مفروم برودي. (2017). أثر التفاعل بين جودة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية غير المالية المدرجة في السوق المالي الفرنسي (أطروحة دكتوراه). غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة غرداية.

مفروم برودي، وعبد الحميد مراكشي. (2019). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولايات الجنوب الجزائري). *مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية* ، 3(2)، الصفحات 183-212.

مقارمنت عبد القادر، نوال ضيافي، ورفيقة بوسالم . (2021). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق : التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر . *مجلة التنظيم والعمل* ، 9(4)، الصفحات 79-100.

مقارمنت عبد القادر. (2021). العوامل المؤثرة على جودو التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية (أطروحة دكتوراه). سيدي بلعباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة جيلالي اليابس - سيدي بلعباس -.

ممي إسماعيل، والأزهر عزة . (2021). مهنة تدقيق الحسابات بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المراجعة ذات الرؤية الإسلامية الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية. *مجلة الإحياء*، 21(1)، الصفحات 603-614.

منال محمد. (2018). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي - دراسة ميدانية تطبيقية ديوان المراجعة القومي -. *مجلة إضافات إقتصادية* ، 2(3)، الصفحات 53-72.

مويسي مروة. (2018). دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية (دراسة ميدانية) الفترة مابين 2014-2017 (أطروحة دكتوراه). غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر : جامعة غرداية .

قائمة المراجع والمصادر

ميلود بن خيرة. (2023). مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التسيير في تعزيز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية (أطروحة دكتوراه). الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

نور الهدى بهلولي. (2018). أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي - دراسة حالة الجزائر -. مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، 12 (4)، الصفحات 245-272.

نوفل سمايلي، وفضيلة بوطورة. (2021). نظام الرقابة الداخلية . عمان، الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.

نيسة أوسعيد. (2021). دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية (أطروحة دكتوراه). بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة بومرداس.

هبة حمادة أبو عرب، وأبو سويريح أيمن سليمان. (2020). أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تقييم كفاءة الأداء المالي في البلديات من وجهة نظر رؤساء البلديات في المحافظات الجنوبية - فلسطين. مجلة إقتصاد المال والأعمال، 5 (2)، الصفحات 327-342.

هبة صنهاجي، عبد القادر عوادي، ومحمد العيد عامرة. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. مجلة العلوم الإدارية والمالية، 1 (1)، الصفحات 423-436.

يخلف صافية. (2020). التدقيق المالي والمحاسبي كألية لإرساء مبادئ الحوكمة من أجل تحسين الأداء المالي للشركات في الجزائر" (أطروحة دكتوراه). الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف.

يوسف إيمان. (2023). المخاطر المالية وأثرها في الأداء المالي للمصارف في الجزائر : دراسة قياسية باستخدام بيانات بانل خلال الفترة 2015-2021. مجلة المنهل الإقتصادي، 6 (1)، الصفحات 379-398.

الملاحق

قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان

| الدرجة العلمية | إسم ولقب الأستاذ |
|----------------|------------------|
| محاضر-أ- | بوغرارة بومدين |
| محاضرة-أ- | فقيه نسيمة |
| بروفيسور | سعيداني محمد |
| محاضر-أ- | كوديد سفيان |



جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان
كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



تخصص محاسبة وتدقيق

إستمارة إستبيان في إطار تحضير أطروحة دكتوراه بعنوان :

مدى تأثير التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية

- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بالجزائر -

إستبيان موجه لمجموعة من المدققين الخارجيين متمثلة في الخبراء المحاسبين ، محافظي الحسابات والمدققين الداخليين . والأسانذة المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق .

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه بعنوان " مدى تأثير التكامل بين التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية " والذي نهدف من خلالها معرفة درجة التكامل بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية .

يشرفنا سيدي ، سيدتي أن نختاركم ضمن عينة الدراسة للبحث والمشاركة في إثراء هذا الموضوع الأكاديمي الذي يعتمد بدرجة كبيرة على إجاباتكم الدقيقة ، لذا نرجوا من حضرتكم الفاضلة الإجابة بدقة على أسئلة الإستبيان .

والباحث يقدر لكم تعاونكم ويؤكد لكم أن الإستبيان صمم لغرض البحث العلمي المحض فقط وأن إجاباتكم سيتعامل معها بسرية تامة فضلا على أن إستمارة الإستبيان لا تحتوي على أية معلومات شخصية تحدد القائم على الإجابة .

تقبلوا منا فائق عبارات التقدير والإحترام .

الباحث : ط . د . بن يخلف موسى

moussa.benikhlef@univ-tlemcen.dz

أولا : بيانات عامة

1. المؤهلات العلمية :

| | | | |
|--------|-------|---------|---------|
| ليسانس | ماستر | ماجستير | دكتوراه |
| | | | |

2. التخصص العلمي :

| | | | | | |
|---------------|-------|-------|--------|-------|------------------------|
| محاسبة وتدقيق | مالية | تسيير | إقتصاد | تجارة | تخصصات أخرى يرجى ذكرها |
|---------------|-------|-------|--------|-------|------------------------|

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|

3. المركز الوظيفي :

| | | | |
|-------------|--------------|------------|---------------------------------|
| خبير محاسبي | محافظ حسابات | مدقق داخلي | أستاذ مختص في المحاسبة والتدقيق |
|-------------|--------------|------------|---------------------------------|

4. الخبرة المهنية :

| | | | | |
|----------------|-------------------|------------------|------------------|--------------|
| أقل من 5 سنوات | من 6 إلى 10 سنوات | من 11 إلى 15 سنة | من 16 إلى 20 سنة | 21 سنة فأكثر |
|----------------|-------------------|------------------|------------------|--------------|

ثانيا : محاور الدراسة (ضع علامة (x) في الخانة المناسبة لإجابتك)

المحور الأول : الإجراءات الأولية التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل بداية مهمة التدقيق .

| الرقم | العبرة | موافق جدا | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق جدا |
|-------|---|-----------|-------|-------|-----------|---------------|
| 1 | يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تعيينه لأداء مهمة التدقيق الخارجي بالمؤسسة | | | | | |
| 2 | تتم دراسة حالات التنافي بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق حسب ما نص عليه القانون 01/10 | | | | | |
| 3 | الموافقة على شروط التكاليف بمهام التدقيق حسب ما نص عليه معيار التدقيق الدولي 220 | | | | | |
| 4 | الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة تساهم في تحقيق فهم أفضل ، سريع وجيد للمؤسسة ومعرفة مركزها المالي | | | | | |
| 5 | قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة التقارير السابقة للمدققين الخارجيين للمؤسسة | | | | | |
| 6 | قبل بداية مهمة التدقيق الخارجي يتم مراجعة تقارير المدقق الداخلي | | | | | |
| 7 | يتابع المدقق الخارجي مدى تطبيق توصيات ورفع التحفظات المشار إليها من طرف المدققين الخارجيين السابقين والمدققين الداخليين | | | | | |
| 8 | البحث عن معلومات عند الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة يساعد في تقييم أمانة وسمعة المؤسسة | | | | | |
| 9 | التخطيط الجيد لمهمة التدقيق الخارجي وإعداد موازنة زمنية يساعد في ربح الوقت والتكاليف | | | | | |
| 10 | تحديد الأهداف العامة للمدقق الخارجي مسبقا يزيد من جودة عملية التدقيق الخارجي | | | | | |

المحور الثاني : يساهم بشكل كبير التدقيق الخارجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية عن طريق المصادقة على القوائم المالية.

| الرقم | العبارة | موافق جدا | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق جدا |
|-------|---|-----------|-------|-------|-----------|---------------|
| 1 | المصادقة على القوائم المالية من طرف المدقق الخارجي بدون تحفظ يعتبر محفزا للمؤسسة يسمح بتحسين أدائها المالي | | | | | |
| 2 | المصادقة على القوائم المالية بتحفظ وتطبيق التوصيات اللازمة المقدمة من طرف المدقق الخارجي للعمل بها يحسن من الأداء المالي للمؤسسة | | | | | |
| 3 | عدم المصادقة على القوائم المالية يعني أن الأداء المالي للمؤسسة ضعيف | | | | | |
| 4 | وجود تحريفات في القوائم المالية يعطي للمدقق الخارجي صورة بأن الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق غير فعال | | | | | |
| 5 | يقوم المدقق الخارجي بقياس الأداء المالي للمؤسسة كمهمة غير مكلف بها وإنما لتدعيم رأيه | | | | | |
| 6 | يعتبر تأثير مهمة التدقيق الخارجي على الأداء المالي للمؤسسة تأثيرا غير مباشر | | | | | |
| 7 | إلتزام المدقق الخارجي بتحقيق الجودة المرجوة من مهمة التدقيق الخارجي يعزز من مصداقية القوائم المالية مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق | | | | | |

المحور الثالث : نظام الرقابة الداخلية معيار فعال في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية .

| الرقم | العبارة | موافق جدا | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق جدا |
|-------|--|-----------|-------|-------|-----------|---------------|
| 1 | التصميم الجيد للسياسات ، الخطط وإجراءات الرقابة الداخلية ضمان لتحقيق أهداف المؤسسة وفق إطار COSO 2013 المتعلقة بالأداء المالي | | | | | |
| 2 | يساهم التطبيق الفعال والتقييد بالتنفيذ الفعلي لإجراءات نظام الرقابة الداخلية بتوفير ضمان معقول للمؤسسة لتحقيق أهدافها المتعلقة بالإفصاح المالي | | | | | |
| 3 | يؤكد الإلتزام بقانون Sarbanes Oxley 2002 المتعلق بإعداد تقرير فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالقوائم المالية منع إعداد تقارير مالية محرفة وتعبير في صورتها الحقيقية عن أداء مالي شفاف وذو مصداقية . | | | | | |
| 4 | الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية من طرف موارد المؤسسة البشرية يحسن من الأداء المالي | | | | | |

| | | | | | للمؤسسة | |
|--|--|--|--|--|---|----|
| | | | | | تطوير نظام الرقابة الداخلية حسب المتغيرات الإقتصادية ، التكنولوجية وبيئة المؤسسة يساهم من رفع أدائها المالي | 5 |
| | | | | | يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في منع وإكتشاف الأخطاء والغش مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة | 6 |
| | | | | | متابعة مجلس الإدارة لمدى تطبيق السياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة | 7 |
| | | | | | تقييم أدوات الرقابة والمتابعة في نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين فعالية الأداء المالي للمؤسسة | 8 |
| | | | | | درجة إستقلالية الهيئة المعدة لنظام الرقابة الداخلية ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة | 9 |
| | | | | | وجود الجودة والكفاءة في تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة | 10 |
| | | | | | تقوم لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة | 11 |
| | | | | | تطوير قدرات الموارد البشرية لقسم التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة | 12 |

المحور الرابع : درجة التكامل العالية بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية .

| الرقم | العبارة | موافق جدا | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق جدا |
|-------|--|-----------|-------|-------|-----------|---------------|
| 1 | - تقرير المدقق الخارجي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية يرفع من أدائها المالي | | | | | |
| 2 | تطبيق توصيات المدقق الخارجي حول تطوير نظام الرقابة الداخلية وتحسين نقاط الضعف ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة | | | | | |
| 3 | يقوم المدقق الخارجي بتوصية المؤسسة محل التدقيق بضرورة الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير الإبلاغ والإفصاح المالي IFRS مما يؤدي لتحسين أدائها المالي | | | | | |
| 4 | تأخذ لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي ملاحظات وتحفظات المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية بعين الإعتبار وإعطائها الأهمية البالغة لرفعها وتحسينها مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة | | | | | |
| 5 | يأخذ المدقق الخارجي نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية التي تحسن الأداء المالي للمؤسسة | | | | | |

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|---|----|
| | | | | | بالحسبان من أجل تقديمها كتوصيات لمؤسسات أخرى | |
| | | | | | يربط مجلس إدارة المؤسسة محل التدقيق توصيات المدقق الخارجي ونقاط قوة نظام الرقابة الداخلية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة | 6 |
| | | | | | يتعزز الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية من خلال الإلتزام بالإستراتيجية والسياسة المالية الواردة في نظام الرقابة الداخلية وتطبيق التوصيات الواردة في تقرير المدقق الخارجي | 7 |
| | | | | | العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية | 8 |
| | | | | | إعتماد التدقيق الخارجي على نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية مما يعزز الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية | 9 |
| | | | | | الإلتقاء الدائم والإحتكاك المباشر بين المدقق الخارجي ، لجنة التدقيق وموظفي قسم التدقيق الداخلي يؤدي إلى تكامل المهارات مما ينعكس إيجابا على الأداء المالي للمؤسسة | 10 |
| | | | | | متابعة لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مدى رفع وتطبيق توصيات التدقيق الخارجي تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة | 11 |
| | | | | | يوصي المدقق الخارجي مجلس إدارة المؤسسة بمنح لجنة التدقيق وقسم التدقيق الداخلي مسؤولية تفعيل النظام المحاسبي والرقابة المالية من أجل تحسين مستوى الأداء المالي للمؤسسة | 12 |

ثَمَّ بِحَمْدِ اللَّهِ

وَتَوْفِيقِهِ