

تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي وأثره على مهمة التدقيق الخارجي

Evaluation of the internal control system by the external auditor and its impact of the external audit mission

1 بن يخلف موسى

طالب دكتوراه/MIFMA / كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية-جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان

moussa.benikhlef@univ-tlemcen.dz

بوغرة بومدين

أستاذ محاضر/MIFMA / كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية-جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان

boughraraboumediene@gmail.com

قُدم للنشر في: 12.12.2023، قُبِل للنشر في: 31.01.2024، نشر في: 2024-06-02

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والقيمة المضافة التي يقدمها للمؤسسة محل التدقيق ولمهمة التدقيق الخارجي . ولتحقيق أهداف الدراسة تم توضيح الخطوات العلمية والنظرية والأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي في الجانب النظري بإتباع الأسلوب الوصفي ، وفي الجانب التطبيقي تم تصميم إستبيان وزع على عينة متكونة من (30) فرد متمثلة في محافظي الحسابات والأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق . وأكدت الدراسة الأثر المهم لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في نجاعة مهمة التدقيق الخارجي ودعم رأي المدقق الخارجي . خلصت الدراسة أن المدقق الخارجي أثناء التقييم الجيد والفعال لنظام الرقابة الداخلية يحصل العديد من النتائج الإيجابية التي تُخدم المؤسسة بالدرجة الأولى وتُخدم المدقق نفسه في مختلف المجالات المتعددة من عمله التي تجعل وظيفة التدقيق الخارجي مهمة ، ذات جودة وتدعم تقرير المدقق الخارجي .

الكلمات المفتاحية : الرقابة الداخلية- التدقيق الخارجي - المدقق الخارجي .

تصنيف JEL: M420·M420·M48

Abstract :

The study aims to know the role played by the external auditor during its evaluation of the internal control system and the added value that it provides to the institution under audit and to the task of the external audit. In order to achieve the objectives of the study, the scientific and theoretical steps and tools used to evaluate the internal control system were clarified by the external auditor on the

theoretical side by following the descriptive method. Accounting and auditing. The study confirmed the important impact of the process of evaluating the internal control system on the effectiveness of the external audit mission and supporting the opinion of the external auditor. The study concluded that the external auditor, during the good and effective evaluation of the internal control system, obtains many positive results that serve the institution in the first place and serve the auditor himself in the various fields of his work that make the external audit function important, of quality, and support the report of the external auditor.

Keywords: Internal control , external audit , external auditor.

Jel Classification Codes:M48,M420,M420.

مقدمة :

عرفت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية 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 بإتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين ، ومصادر هذه المعلومات الواردة في تقارير المدقق الخارجي منها ما يخص نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييمه وتحديد نقاط قوته وضعفه للمؤسسة محل التدقيق .

إشكالية الدراسة : ضمن إطار دراستنا ومتغيراتها قمنا بطرح التساؤل الرئيسي التالي :

ما هو أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي على مهمة التدقيق الخارجي ؟

فرضيات الدراسة : - للإجابة عن إشكالية الدراسة وحسب طبيعتها قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات الأولية التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل تقييمه لنظام الرقابة الداخلية .

الفرضية الثانية : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم على نتائج تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية .

الفرضية الثالثة : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$.

أهداف وأهمية الدراسة : نسعى من خلال دراستنا إلى بلوغ الأهداف التالية :

- تحديد أهم المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية ، التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي .
 - تحديد المقومات والركائز الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال .
 - التعرف على الأدوات التي يستعملها المدقق الخارجي أثناء مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- تتحدد أهمية الدراسة في الدور الأساسي الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحديد نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية بإعتباره قيمة جوهرية تساهم في تنظيم سير المعلومات والوثائق بين مختلف الأقسام والوظائف داخل المؤسسة الاقتصادية .

I- الجانب النظري :

1. تعريف الرقابة الداخلية: "إنها جزء لا يتجزأ من إدارة المؤسسة وتمثل صمام الأمان في الدفاع عن أصول وممتلكات الشركة وحمايتها من التلاعب حيث تشمل هذه الرقابة الخطط والطرق والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أساس الأداء"².

2. مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق (COSO):

² عطا الله أحمد سويلم الحسبان. 2009 الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات. دار الولاية ، عمان ، الطبعة الأولى. ص 46

المجلد /20 العدد 1 /جوان 2024

دفا تر MECAS

أصدرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريديواي (كوسو) النسخة المحدثة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي أصبح الأكثر استخداما على مستوى العالم، وبدئ العمل به اعتبارا من 15 ديسمبر 2014 عوضا عن الإطار الصادر سنة 1992³.
يشمل نظام الرقابة الداخلية على خمس مكونات كما حددتها اللجنة وسبعة عشر (17) مبدأ 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) مكونات (5) ومبادئ (17) نظام الرقابة الداخلية وفق COSO

المبادئ (17)	المكونات الخمسة (5)
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.	البيئة الرقابية (بيئة التحكم)
6- تحديد الأهداف المناسبة. 7- تحليل وتحديد المخاطر. 8- تقييم مخاطر الاحتيال. 9- تحديد وتحليل التغير الكبير في نظام الرقابة الداخلية.	تقييم المخاطر
1- تطوير واختيار الأنشطة الرقابية. 2- اختيار وتطوير الضوابط المتعلقة بالتكنولوجيا. 3- نشر أنشطة الرقابة من خلال السياسات والإجراءات.	الأنشطة الرقابية
1- استخدام المعلومات ذات الصلة. 2- التواصل داخليا. 3- التواصل خارجيا.	المعلومات والاتصال
1- إجراء تقييمات مستمرة. 2- تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها.	أنشطة الرصد (المراقبة والمتابعة)

Source : Coso, governance and Intenel control

4- التدقيق الخارجي :

1-4 تعريف التدقيق الخارجي : التدقيق الخارجي عبارة عن وسيلة لفحص الحسابات، يتم تنفيذها عن طريق التواصل مع جميع الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة محل التدقيق للخروج برأي مستقل حول صدق وعدالة حسابات المؤسسة⁴.
2-4 تعريف المدقق الخارجي: هو شخص مهني مستقل عن الشركة محل التدقيق، يعينه الملاك وله الاستقلالية التامة عند ممارسته لمهمة التدقيق، هدفه الرئيسي إبداء رأيه حول سلامة المعلومات الواردة في القواعد المالية التي تعدها الإدارة والتأكد من

³ عمر علي عبد الصمد. 2018. التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي. الجزء 1. دار هومة الجزائر بدون طبعة الجزء 1 ص 173 .

⁴ Djalali Saadi , Abdelkader Ayadi l'audit externe , missions , responsabilités et mécanisme , pour renforcer la confiance entre les partenaires et la direction de l'entreprise , Revue Académique des études sociales et humaines vol 15 n° 01 2023 p 577 , 578 .

الوثائق المرسله للمساهمين حول نتيجة الأعمال والمركز المالي للشركة محل التدقيق وهو مسؤول أمام الملاك حيث يقدم له تقرير ورأيه الفني والمخايد حول القوائم المالية⁵.

5- أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي :

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 بالمصادقة على القوائم المالية بارتياح وريح الوقت والتكاليف في المرحلة الثالثة (فحص الحسابات).

6- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

6-1- الأسلوب الوصفي: يقوم المدقق وفق هذا الأسلوب بتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية واستخراج نقاط القوة والضعف للنظام ويشتمل الأسلوب الوصفي جميع الإجراءات المستعملة داخل المنشأة⁶.

6-2- 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 يبيد فيه رأيه عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية⁷.

6-3- خرائط التدفق : تمكن خرائط التدفق 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 الداخلية⁸ والهدف منها معرفة القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات من انطلاقها إلى غاية التسجيل والتقييد المحاسبي.

7- مراحل المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تلخيص مراحل تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في ثلاث مراحل رئيسية هي:

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:

1- جمع الإجراءات والأدلة المقنعة 2- تقييم المخاطر العامة 3- التعرف على الأنظمة والوظائف 4- استخراج نقاط القوة والضعف.

المرحلة II : اختيارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية: في هذه المرحلة يقوم المدقق بمجموعة من الاختبارات، الفهم، النطاق (Tests de conformité et compréhension)⁹ للوصول إلى فعالية هذا النظام ويفحص المستندات عن طريق أخذ عينة وإجراء اختبار الفصل بين الوظائف.

5 بن شهيبة فضيلة دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة مستغانم ، 2017 ص 139 .
6 غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الطبعة الأولى 2006 ص 219 وص 220 .
7 سامي محمود الوقاد ولؤي محمد وديان تدقيق الحسابات ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى 2010 ص 152
8 بن شهيبة فضيلة ، مرجع سابق ص 145 .

المجلد 20 العدد 1 / جوان 2024

دفا تر MECAS

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 (تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية)¹⁰.

II- الإطار التطبيقي :

1. **طرق جمع البيانات:** لقد اعتمدنا في تفرغ الاستبيان وتحليل المعلومات المجمع باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية أو ما يدعى بالبرنامج الإحصائي الوصفي "SPSS" وبمساعدة "EXCEL" وباستعمال الأساليب الإحصائية التالية:
- مقياس الثبات: استعملنا معامل ألفا كرونباخ وهو أداة لقياس الاتساق الداخلي للاستبيان وقرانه.
- استخدام اختبار (kolmogorov-smirnov) لمعرفة معلمية التوزيع الاحتمالي لمحاور الدراسة واختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي.

- مقياس النزعة المركزية: قمنا باستعمال المتوسط الحسابي وذلك لتحديد معدل إجابات عينة الدراسة.
- مقياس التشتت: باعتبار أن مقياس النزعة المركزية غير كافية وحدها لإعطاء خلاصة عن البيانات لقد تم استعمال الانحراف المعياري وهو أحد مقاييس التشتت لمعرفة مدى تشتت وتباعد القيم عن وسطها الحسابي .

2. أدوات معالجة البيانات :

تم استخدام "مقياس لكرت" للتدرج الخماسي في عبارات المحور الثاني من الاستبيان، وهو يعد من المقاييس الأكثر تداولاً وذلك من أجل تحديد درجة موافقتهم أو عدم موافقتهم بالتحديد وبالإشارة إلى أحد الخيارات المحددة، وتكون خيارات المقياس الخماسي متدرجة حيث تم إعطاء وزن للبدائل مثلما هو موضح في الجدول التالي، ليتم معالجتها إحصائياً على النحو التالي:
1- غير موافق بشدة 2 - غير موافق 3- محايد 4- موافق 5- موافق بشدة
ثم يتم تصنيف تلك الإجابات إلى خمسة مستويات متساوية المدى من خلال المعادلة التالية:

$$\text{طول الفئة} = (\text{أكبر قيمة} - \text{أدنى قيمة}) / (\text{عدد بدائل الأداة}) = [5 / (1-5)] = 0.01 = 0.79$$

الجدول (2): يبين درجات مقياس ليكرت الخماسي Likert

الوصف	مدى المتوسطات
غير موافق بشدة	من 1.00 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5.00

المصدر : من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

3. النتائج والمناقشة :

3-1- قياس ثبات وصدق أداة الدراسة: يقصد بثبات أداة الدراسة (الاستبيان) الدرجة التي تحقق نفس النتائج في حالة تكرار الاختبار أي أن نتحصل على النتائج إذا أعيد توزيع الاستبيان على نفس العينة في نفس الظروف وفي أوقات مختلفة، أو بمعنى

9 طالب حسين سها م أثر تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة سطيف 2018 ص 62 .

10 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 .

المجلد 20/ العدد 1 / جوان 2024

دفا تر MECAS

آخر أن ثبات الاستتبان يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات، وقد استخدمنا اختبار (Alpha Cronbach) لقياس مدى تناسق عبارات الاستتبان وانسجامها، حيث يعتبر المعامل جيد إذا كانت نسبته أكبر من 60% وكلما كانت هذه النسبة كبيرة كلما كان ثبات الاستتبان قوي. ونتائج الاختبار موضحة في الجدول الآتي:

الجدول (3): نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستمارة

معامل الثبات	عدد العناصر	المحاور
0,726	5	المحور الأول: إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم
0,838	9	المحور الثاني: تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية
0,731	14	المحور الثالث: نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي
0,847	28	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج IBM SPSS Statistics 26.0 يتضح من خلال النتائج الموضحة في الجدول أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لجميع فقرات الاستتبان حيث ألفا كرونباخ الكلية 0,847، أما بالنسبة للمحور الأول (إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم) فكانت ألفا كرونباخ 0,726، وألفا كرونباخ للمحور الثاني (تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية) كانت 0,838، والمحور الثالث (نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية) كانت ألفا كرونباخ بقيمة 0,731، وهي معاملات ثبات جيدة ومرتفعة وعليه نكون قد تأكدنا من ثبات أداة الدراسة، وهذه النتائج تؤكد صحة الاستتبان وصلاحيته لتحليل الإجابات على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

إختبار اعتدالية التوزيع (Kolmogorov-Smirnov)

استخدام هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول (4): إختبار إعتدالية التوزيع (Kolmogorov-Smirnov)

مستوى الدلالة	Kolmogorov-smirnov Z	محاور الدراسة
0,051	1,566	المحور الأول: إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم
0,271	0,999	المحور الثاني: تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية
0,094	1,360	المحور الثالث: نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج

IBM SPSS Statistics 26.0

- يتضح من نتائج التحليل الإحصائي لاختبار (Kolmogorov-Smirnov) أن قيمة الدلالة بالنسبة لكل محاور الدراسة أكبر من مستوى المعنوية 5%، مما يعني أن بيانات العينة من المجتمع تتبع التوزيع الطبيعي.

2-3- عرض وتحليل المحور الأول لاستتبان الدراسة :

1-2-3- إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم

الجدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة للمحور الأول (إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم)

رقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	مستوى الإجابة	الأهمية
-----	----------	---------	----------	---------------	---------

1	موافق بشدة	0,816	4,33	قبل بداية مهمة التدقيق يتم مراجعة التقارير السابقة للمدققين الخارجيين السابقين حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق	.1
5	موافق	0,753	3,83	يعتمد المدقق الخارجي على تحفظات الرقابة الداخلية للتقارير السابقة	.2
4	موافق	0,632	4,00	قبل بداية مهمة التدقيق يتم مراجعة التقارير الدورية للمدقق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق	.3
3	موافق	1,265	4,00	تأخذ تحفظات المدقق الداخلي حول نقاط ضعف الرقابة الداخلية بعين الاعتبار	.4
2	موافق	0,753	4,17	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي حسب ما نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 610	.5
	موافق	0,602	4,07	المحور الأول: إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

التحليل: نلاحظ من الجدول أن فقرات المحور الأول (إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم) تتراوح مستوى أهميتها بدرجة "موافق" و"موافق بشدة" وكان المتوسط الحسابي الأكبر في العبارة الأولى بـ 4,33 بانحراف معياري يساوي 0,816 إذن كاستنتاج فإن قبل بداية مهمة التدقيق يتم مراجعة التقارير السابقة للمدققين الخارجيين السابقين حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق بحيث تأخذ تحفظات المدقق الداخلي حول نقاط ضعف الرقابة الداخلية بعين الاعتبار وهذا بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم 610؛ وبالتالي نستخلص أن عينة الدراسة عن طريق أجوبتهم يؤكدون على أهمية الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل عملية التقييم.

3-3-2- تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية :

الجدول رقم (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة للمحور الثاني

رقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	مستوى الإجابة	الأهمية
.6	يتابع المدقق الخارجي مدى تطبيق توصيات ورفع تحفظات المدقق الخارجي السابق حول نظام الرقابة الداخلية	3,67	1,033	موافق	5
.7	يقوم المدقق الخارجي بمتابعة التوصيات التي قدمها المدقق الداخلي حول محاور ضعف نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسينها مستقبلا	4,17	0,753	موافق	2
.8	يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل كل مهمة تدقيق	3,33	0,816	محايد	8
.9	الأدوات المستعملة فعالة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية	4,17	0,408	موافق	3
.10	التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية يعطي نظرة عن وضعية المؤسسة	4,50	0,548	موافق بشدة	1
.11	تستعمل نفس أساليب التقييم في جميع أنواع المؤسسات	2,00	1,095	غير موافق	9
.12	إختيار الأسلوب المناسب للتقييم حسب طبيعة المؤسسة	3,67	0,816	موافق	6
.13	إستشارة المساعدين عند إختيار الأسلوب الأمثل لتقييم نظام	3,50	0,837	موافق	7

رقم	الرقابة الداخلية	متوسط	انحراف	مستوى الإجابة	الأهمية
14.	تعتبر جميع المراحل ضرورية لتقييم نظام الرقابة الداخلية	4,00	1,265	موافق	4
المحور الأول: تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية					
		3,67	0,579	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

التحليل: نلاحظ من الجدول أن فقرات المحور الثاني (تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية) تتراوح أغلبها بمستوى أهمية بدرجة "موافق" و"موافق بشدة" ما عدى عبارة (استعمال نفس أساليب التقييم في جميع أنواع المؤسسات) وهذا يؤكد أن كل مؤسسة ولها خصوصيتها وظروف واختصاص عملها، وكان المتوسط الحسابي الأكبر 4,50 بانحراف معياري يساوي 0,548 في العبارة التي أكدت فيها العينة أن التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلي يعطي نظرة عن وضعية المؤسسة، وبالتالي يقوم المدقق الخارجي بمتابعة التوصيات التي قدمها المدقق الداخلي حول محاور ضعف نظام الرقابة الداخلية من أجل تحسينها مستقبلا مع استعمال وسائل فعالة لتقييم الرقابة الداخلية باختيار الأسلوب المناسب حسب طبيعة المؤسسة وعدم الاعتماد على نفس الأسلوب، ويتابع المدقق الخارجي مدى تطبيق توصيات ورفع تحفظات المدقق الخارجي السابق حول نظام الرقابة الداخلية؛ أي أن عينة الدراسة تؤكد على تفعيل تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية باحترام جميع المراحل الأساسية.

3-3-3- نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي :

الجدول رقم (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة للمحور الثالث

رقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	مستوى الإجابة	الأهمية
15.	يساهم نظام الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية في المؤسسة	4,67	0,516	موافق بشدة	2
16.	يعتبر نظام الرقابة الداخلية معيار لقياس عدالة وصحة القوائم المالية	4,83	0,408	موافق بشدة	1
17.	يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة المخطط لها	4,33	0,516	موافق بشدة	5
18.	تقارن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية مع نتائج التقارير السابقة	3,67	0,516	موافق	14
19.	يتم إعداد تقرير أولي بعد عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية	3,83	0,408	موافق	10
20.	يتم إبلاغ مجلس الإدارة عن نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية في التقرير	4,50	0,548	موافق بشدة	4
21.	تقدم التوصيات الضرورية لتجاوز نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية	4,67	0,516	موافق بشدة	3
22.	تقدم التوصيات الضرورية للمدقق الداخلي لكيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية	3,83	0,983	موافق	11
23.	يسمح نظام الرقابة الداخلية الفعال بتدقيق حسابات المؤسسة عن طريق العينة	3,83	0,753	موافق	12
24.	نظام الرقابة الداخلية الفعال يسمح بالمصادقة على القوائم المالية بارتياح	3,83	1,169	موافق	13

6	موافق بشدة	0,516	4,33	نظام الرقابة الداخلية الفعال يسمح بربح الوقت والتكاليف في مرحلة فحص الحسابات (المرحلة 3)	.25
8	موافق	0,753	4,17	القضاء على نقاط الضعف المحددة التي تعتبر العوائق الرئيسية لبلوغ أهداف النظام المعد لأجلها	.26
9	موافق	0,632	4,00	يعطي نظام الرقابة الداخلية الفعال تأكيد مطلق بتحقيق أهداف المؤسسة المخطط لها	.27
7	موافق بشدة	0,516	4,33	التقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية يرفع من جودة عملية التدقيق	.28
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS					
المحور الثالث: نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي					

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

التحليل: نلاحظ من الجدول أن فقرات المحور الثالث (نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي) تتراوح أغلبها بمستوى أهمية بدرجة "موافق" و"موافق بشدة" وكان المتوسط الحسابي الأكبر 4,83 بانحراف معياري يساوي 0,408 في العبارة (16) التي أكدت فيها العينة أن نظام الرقابة الداخلية معيار لقياس عدالة وصحة القوائم المالية الذي يساهم في زيادة الكفاءة والفعالية في المؤسسة وذلك بإبلاغ مجلس الإدارة عن نقاط ضعف النظام وتقديم توصيات لتجاوزها عن طريق التقرير وبالتالي المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة وربح الوقت والتكاليف ورفع من جودة عملية التدقيق؛ أي أن عينة الدراسة تؤكد على فعالية نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي.

4- اختبار الفرضيات ومناقشتها :

سنتناول دراسة وتحليل العلاقات بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وذلك باستخدام معامل الارتباط "بيرسون" ومدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة وذلك باستخدام معامل الانحدار الخطي البسيط والانحدار الخطي المتعدد، وفي الأخير سنتطرق لمناقشة النتائج المتوصل إليها.

4-1- تحليل الارتباط: تم استخدام معامل الارتباط لبيرسون "pearsoncorlation" بهدف الكشف عن مدى وجود

مشكلة في التداخل بين المتغيرات المستقلة، وكذلك التعرف على العلاقة الارتباطية مع المتغير التابع المتمثل في التميز المؤسسات مختلف ومتغيرات المستقلة والجدول الموالي يوضح مصفوفة الارتباط بين مجموع المتغيرات.

الجدول (8): مصفوفة الارتباط بين مختلف المتغيرات.

	AX ₁	AX ₂	AX ₃
Pearson correlationsig (SIG) إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم AX ₁	1	0,644** 0.005	0,585** 0.003
Pearson correlationsig (SIG) تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية AX ₂	0,644** 0.005	1	0,729** 0.033
Pearson correlationsig (SIG) نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي AX ₃	0,585** 0.003	0,729** 0.033	1

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS

التحليل: من خلال الجدول والذي يعبر على معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة نلاحظ أنه هناك علاقة قوية لمتغير " إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم " و " تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية " حيث تراوح معامل الارتباط 0,644، مع وجود دلالة إحصائية بين هذه المتغيرات وكانت أصغر من 0.05.

- وجود ارتباط قوي بين المتغير " إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم " و " نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية " فكانت قيمة معامل الارتباط 0,585 مع وجود دلالة إحصائية بين هذه المتغيرات وكانت أصغر من 0.05.

- وجود ارتباط جيد بين متغير " تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية " و " نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية " بارتباط قدر ب 0,729 مع وجود دلالة إحصائية بين هذه المتغيرات وكانت أصغر من 0.05.

2-4- إختبار فرضيات الدراسة: من أجل فحص كل متغير من متغيرات الدراسة يتم استخدام تحليل الانحراف الخطي البسيط والمتعدد، ويجب إثبات أن العلاقة خطية ولا يوجد تداخل خطي بين المتغيرات المستقلة من أجل ذلك يتم استخدام معامل تضخم التباين (VIF) لكل متغير من المتغيرات المستقلة، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (9) : اختبار معامل تضخم التباين والارتباط الذاتي للأخطاء العشوائية للمتغيرات المستقلة.

المتغيرات المستقلة	معامل تضخم التباين (VIF)
إجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم	1,134
تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية	1,134

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS

التحليل: نلاحظ من خلال الجدول أن قيم اختبار تضخم التباين للمتغيرين متساوية (1,134) ، فهي أقل من 10، وأيضاً أقل من 3 التي إن كانت يكون هناك احتمال، وعليه لا يوجد تعددية خطية بين المتغيرات المستقلة ولا يوجد أي شك في ذلك.

الانحدار الخطي البسيط : يستخدم أسلوب الانحدار الخطي البسيط لتحديد طبيعة العلاقة الخطية بين متغيرين أحدهما تابع والثاني مستقل بحيث تم استخدام تلك العلاقة للتنبؤ بقيمة المتغير التابع إذا ما تم معرفة القيم التي سيكون عليها المتغير المستقل في الفترة المستقبلية، ويكون الهدف تكوين معادلة الخط المستقيم التي من شأنها تخفيض مجموع مربعات انحرافات القيم حول الخط المستقيم.

وتتخذ معادلة الانحدار الخطي البسيط الشكل التالي : $Y=a+bX_i$

Y: المتغير التابع ، a: القيمة الثابتة ، b: ميل الانحدار ، Y: على المتغير المستقل .

الفرضية الأولى: ولمعرفة تأثير متغير الإجراءات الأولية على تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ندرس الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين:

الجدول رقم (10): يوضح تأثير الإجراءات الأولية على تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

النموذج	معامل		معامل التحديد المصحح	الخطأ المقدر	
	الارتباط بيرسن	التحديد		معامل الخطأ المقدر	مستوى الدلالة
	0,644 ^a	0,218	0,287	0,314	
	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	مستوى الدلالة
	المعاملات	الخطأ المعياري	Bêta	الحسابية	
(Constante)	1,321	0,701		3,312	0,003
الإجراءات الأولية	0,631	0,171	0,644	7,938	0,005

T الجدولية = 2,000 عند
مستوى دلالة 5% ودرجة حرية
28

المصدر: من مخرجات SPSS

التحليل: نلاحظ من الجدول أن معامل التحديد هو 0,218 ومعامل التحديد المصحح هو 0,287 أما قيمة T المحسوبة بالنسبة للمزيج التسويقي الإلكتروني قدرت بـ: 7,938 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2,000) ونلاحظ أيضاً أن مستوى الدلالة تساوي (0,005) وهي أصغر من قيمة الدلالة 5 %، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات الأولية التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، ويمكن كتابة معادلة خط الانحدار على النحو التالي: $AX2 = 1,321 + 0,631 AX1$

الفرضية الثانية: لمعرفة تأثير الإجراءات الأولية على نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ندرس الانحدار الخطي البسيط **الجدول رقم (11):** يوضح تأثير الإجراءات الأولية على نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي

النموذج	معامل الارتباط بيرسن		معامل التحديد	معامل التحديد المصحح	الخطأ المقدر	
	0,585 ^a		0,342	0,177	0,282	
	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		T	مستوى الدلالة
	المعاملات	الخطأ المعياري	Bêta		الحسابية	
(Constante)	2,974	0,860			3,459	0,026
الإجراءات الأولية	0,302	0,210	0,585		6,441	0,003

T الجدولية = 2,000 عند مستوى دلالة 5%
ودرجة حرية 28

المصدر: من مخرجات SPSS

التحليل: نلاحظ من الجدول أن معامل التحديد هو 0,342 ومعامل التحديد المصحح هو 0,177 أما قيمة T المحسوبة بالنسبة للخدمة المصرفية قدرت بـ: 6,441 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2,000)، ونلاحظ أيضاً أن مستوى الدلالة تساوي (0,003) وهي أصغر من قيمة الدلالة 5 %، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات المدقق الخارجي قبل التقييم على نتائج تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية، ويمكن كتابة معادلة خط الانحدار على النحو التالي: $AX3 = 2,974 + 0,302 AX1$

الفرضية الثالثة: لمعرفة تأثير متغير تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلي على نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ندرس الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين:

الجدول رقم (12): يوضح تأثير التقييم لنظام الرقابة الداخلي على نتائج التقييم

النموذج	معامل الارتباط بيرسن		معامل التحديد	معامل التحديد المصحح	الخطأ المقدر	
	0,729 ^a		0,352	0,384	0,339	
	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		T	مستوى الدلالة

	المعاملات	الخطأ المعياري	Bêta	الحسابية	
(Constante)	3,752	0,968		3,876	0,018
التسعير	0,223	0,261	0,229	0,470	0,033
المصدر: من مخرجات SPSS				T الجدولية = 2,000 عند مستوى دلالة 5% ودرجة حرية 28	

• التحليل: نلاحظ من الجدول أن معامل التحديد هو 0,344 ومعامل التحديد المصحح هو 0,322 أما قيمة T المحسوبة بالنسبة للتسعير قدرت بـ: 3,966 وهي أكبر من قيمة T الجدولية ونلاحظ أيضا أن مستوى الدلالة تساوي (0,000) وهي أصغر من قيمة الدلالة 5 %، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$. ويمكن كتابة معادلة خط الانحدار على النحو التالي: $AX3 = 3,752 + 0,223 AX2$

الخاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي وأثره على مهمة التدقيق الخارجي تبين لنا أهمية هذه العملية للمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تقرير المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية الذي يحدد فيه نقاط قوة وضعف النظام ويساهم في تحقيق أهداف المؤسسة المسطرة عن طريق تصحيح نقاط ضعف إجراءات الرقابة الداخلية، وهذا التقييم يكون وفق خطة دقيقة وأدوات فعالة يستخدمها المدقق الخارجي قبل وأثناء مهمة التدقيق الخارجي لأدائها على أكمل وجه وإعداد تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعطينا الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

نتائج الدراسة : بعد الدراسة النظرية وتحليل الدراسة التطبيقية توصلنا إلى النتائج التالية :

- 1 - تعتبر الإجراءات الأولية التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق مهمة وضرورية للغاية قبل بداية مهمته وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى .
- 2- التخطيط المسبق لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي تمكنه من ربح الوقت واكتشاف نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية .
- 3- للمدقق الخارجي دور مهم في المؤسسات الاقتصادية هدفه مساعدتها على تحقيق أهدافها .
- 4 - التحقق بصورة وصفة شخصية من طرف المدقق الخارجي من المعلومات المالية ، المحاسبية وإستخدام الأدوات والإختبارات الفعالة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية حتى تكون المهمة التدقيق الخارجي جودة عالية تبنى عليها وتتخذ القرارات المناسبة .

قائمة المراجع والمصادر :

الكتب :

1. عطا الله أحمد سويلم الحسيان. 2009. الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية ، عمان ، الطبعة الأولى
 2. عمر علي عبد الصمد. 2018. التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي. الجزء I. دار هومة الجزائر بدون طبعة
 3. غسان فلاح المطارنة. 2006. تدقيق الحسابات المعاصر . دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة . عمان . الطبعة الأولى
 4. سامي محمود الوقاد ،. لؤي محمد وديان. 2010. تدقيق الحسابات . مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى
- أطروحات الدكتوراه :
5. بن شهيدة فضيلة. 2017. دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات. كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، جامعة مستغانم .

المجلد 20/ العدد 1 / جوان 2024

دفاآر MECAS

6. طالب حسين سهام. 2018. أآر آقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية على آآسين جودة التدقيق .كلية العلوم الاقتصادية ،
التجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، آآصص محاسبة وتدقيق ، جامعة سطيف
مقالات في مجلات :

7. **Djilali Saadi , Abdelkader Ayadi.** l’audit externe , missions , responsabilités et
mécanisme , pour renforcer la confiance entre les partenaires et la direction de
l’entreprise , Revue Académique des études sociales et humaines vol 15 n° 01 2023
مراسيم تنفيذية :

8. 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