الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
**République Algérienne Démocratique et Populaire**
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
**Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**

جامعة المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

*Université De M'SILA*
*Faculté des Sciences Économiques,*
*Commerciales et des Sciences de Gestion*
*Département : Sciences Commerciales*

# العنـــــــوان

# دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية

دراسة ميدانية بولايتي المسيلة وبرج بوعريريج

**مذكــرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهــادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية**

**تخصص: محاسبة وتدقيق**

إعداد الطالب:
طيايبة جهيد

الأستاذ المشرف:
أ. ختيم محمد العيد

**لجـــــنة المنـــاقشـــــــة**

| أعضاء اللجـــــــنة | الرتبـــــة | الصفـــة |
|---|---|---|
| أ. علي صوشة مارية | أستاذ مساعد أ | عضواً مناقشاً |
| أ. ختيم محمد العيد | أستاذ مساعد أ | مقرراً مشرفاً |

**السنة الجامعية: 2013 - 2014**

# إهداء

**أهدي ثمرة جهدي المتواضعة إلى:**

**والدي.... معلمي الأول حفظه الله.**

**والدتي.... بركة دعائها أطال الله في عمرها.**

**شقيقاتي.... جعلهم الله عونا لي.**

**أصدقائي.... تقديرا لدعمهم.**

**أساتذتي.... ردا لبعض الجميل.**

**طيايبة جهيد**

# شكر وعرفان

الحمد لله وكفى وسلام على عباده الذين اصطفى، أحمده حمد الشاكر المقر بفضله والعاجز عن الوفاء بشكره والثناء عليه، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد النبي الأمي صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

ولا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم بشكري وتقديري وعرفاني وامتناني إلى:

الأستاذ المشرف الأستاذ ختيم محمد العيد

الذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة وكذا حرصه الدائم على إتمام هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى كل أستاذ وجهني وساعدني على إنجاز هذا العمل ولو بكلمة.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة وتمحص ومناقشة هذا العمل.

كما لا يفوتني أن أرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير إلى جميع أساتذتي في كل مراحل الدراسة.

وأخيرا، أسدي عبارات العرفان إلى كل زملائي بالدراسة (ماستر محاسبة وتدقيق) الذين ساعدوني على إتمام هذا العمل.

طيايبة جهيد

# فهرس المحتويات

فهرس المحتويات


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| **إهداء** | - |
| **شكر وعرفان** | - |
| **فهرس المحتويات** | I |
| **قائمة الجداول والأشكال والملاحق** | I |
| **مقدمة عامة** | |
| إشكالية البحث | أ |
| فرضيات البحث | ب |
| أهمية البحث | ب |
| أهداف البحث | ب |
| أسباب اختيار الموضوع | ب |
| منهجية البحث | ج |
| حدود البحث | ج |
| الدراسات السابقة | ج |
| تقسيمات البحث | د |
| **الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي** | |
| مقدمة الفصل | 6 |
| **المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي ومعاييره** | 7 |
| المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق الخارجي ومفهومه | 7 |
| المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي | 9 |
| المطلب الثالث: أنواع وفروض التدقيق | 10 |
| المطلب الرابع: معايير التدقيق الخارجي والتنظيمات المؤثرة في مهنة التدقيق | 12 |
| **المبحث الثاني: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي** | 15 |
| المطلب الأول: مسؤولية المدقق الخارجي | 16 |
| المطلب الثاني: قواعد السلوك المهني | 19 |
| المطلب الثالث: أوراق عمل المدقق الخارجي | 21 |
| المطلب الرابع: أدلة الإثبات في التدقيق | 23 |
| **المبحث الثالث: التخطيط وإعداد تقرير عملية التدقيق** | 26 |

| | |
|---|---|
| المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق | 27 |
| المطلب الثاني: مفهوم وأهمية التقرير | 30 |
| المطلب الثالث: عناصر وخصائص تقرير المدقق الخارجي | 31 |
| المطلب الرابع: أنواع رأي المدقق الخارجي ومسؤوليته عن الأحداث اللاحقة | 33 |
| خاتمة الفصل | 35 |
| **الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق** | |
| مقدمة الفصل | 37 |
| **المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية** | 38 |
| المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم الرقابة الداخلية | 38 |
| المطلب الثاني: خصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية | 39 |
| المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية والعوامل المساعدة على تطورها | 41 |
| المطلب الرابع: مكونات ومبادئ ومقومات نظام الرقابة الداخلية | 43 |
| المطلب الخامس: إجراءات ومسؤولية المدقق الخارجي عن أنظمة الرقابة الداخلية | 48 |
| **المبحث الثاني: مخاطر التدقيق** | 50 |
| المطلب الأول: تعريف ومكونات مخاطر التدقيق | 50 |
| المطلب الثاني: النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق وعلاقة المخاطر ببعضها البعض | 54 |
| المطلب الثالث: علاقة الأهمية النسبية وأدلة الإثبات بمخاطر التدقيق | 56 |
| المطلب الرابع: تقييم مخاطر التدقيق | 57 |
| **المبحث الثالث: الفهم الكامل وتقييم نظام الرقابة الداخلية** | 58 |
| المطلب الأول: أسباب فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية | 58 |
| المطلب الثاني: فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية | 59 |
| المطلب الثالث: أسباب وطرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية | 60 |
| المطلب الرابع: علاقة التدقيق الخارجي بنظام الرقابة الداخلية | 61 |
| خاتمة الفصل | 65 |
| **الفصل الثالث: الدراسة الميدانية** | |
| مقدمة الفصل | 67 |
| **المبحث الأول: إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته** | 67 |
| المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة | 67 |
| المطلب الثاني: حدود الإستبيان والوسائل الإحصائية المستخدمة | 68 |

| | |
|---|---|
| المطلب الثالث: هيكل الإستبيان وتفريغ وتحليل البيانات | 69 |
| المطلب الرابع: وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة | 71 |
| **المبحث الثاني: تحليل نتائج الإستبيان** | 77 |
| المطلب الأول: إختبار فقرات الإستبيان | 77 |
| المطلب الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق | 82 |
| المطلب الثالث: مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية | 88 |
| خاتمة الفصل | 95 |
| **الخاتمة العامة** | 97 |
| **قائمة المراجع** | 102 |
| **قائمة الملاحق** | 108 |
| **الملخص** | - |

# قائمة الجداول والأشكال والملاحق

**قائمة الجداول:**


| الرقم | البيان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | الإحصائيات الخاصة باستمارة الإستبيان | 67 |
| 02 | سلم ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة | 70 |
| 03 | مقياس تحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة | 70 |
| 04 | توزيع أفراد العينة حسب الولايات | 71 |
| 05 | توزيع أفراد العينة حسب الجنس | 72 |
| 06 | توزيع أفراد العينة حسب العمر | 73 |
| 07 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 74 |
| 08 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية | 75 |
| 09 | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية | 76 |
| 10 | إختبار ثبات فقرات الإستبيان | 77 |
| 11 | إختبار صدق فقرات الإستبيان | 78 |
| 12 | الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول | 79 |
| 13 | الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني | 80 |
| 14 | معامل إرتباط بيرسون بين محوري الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الإستبيان | 81 |
| 15 | إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الإستبيان | 82 |
| 16 | النتائج الإحصائية لفقرات المحور الأول | 82 |
| 17 | نتائج إختبار T-test للفرضية الأولى | 88 |
| 18 | النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثاني | 88 |
| 19 | نتائج إختبار T-test للفرضية الثانية | 94 |

**قائمة الأشكال**:


| الرقم | البيان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | معايير التدقيق المتعارف عليها | 14 |
| 02 | خطوات عملية التدقيق | 30 |
| 03 | مكونات نظام الرقابة الداخلية | 45 |
| 04 | مقومات نظام الرقابة الداخلية | 48 |
| 05 | مكونات مخاطر التدقيق | 53 |
| 06 | النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق | 55 |
| 07 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الولايات | 72 |
| 08 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس | 73 |
| 09 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر | 74 |
| 10 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 75 |
| 11 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية | 76 |
| 12 | تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية | 77 |


**قائمة الملاحق**:


| رقم الملحق | البيان | الصفحة |
|---|---|---|
| **الملحق**01 | إستمارة الإستبيان | 108 |
| **الملحق**02 | مخرجات برنامج spss | 112 |

# الإطار العام للدراسة

مقدمة.

إشكالية البحث.

فرضيات البحث.

أهمية البحث.

أهداف البحث.

أسباب إختيار الموضوع.

منهجية البحث.

حدود البحث.

الدراسات السابقة.

تقسيمات البحث.

**مقدمة عامة:**

لقد كان للتحولات السياسية والإجتماعية والإقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة، آثار مباشرة على المحيط الإقتصادي والإجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الإقتصادية، هذا المحيط الذي شهد تطورا ملحوظا خاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة، فالمؤسسة أصبحت اليوم مضطرة لإعطاء الضمانات الكافية لمتعامليها حتى تضمن لنفسها البقاء والإستمرارية في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل، نتيجة الإنفتاح على العالم الخارجي.

في ظل هذه الظروف أصبح تحسين وتطوير وترشيد الآداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة، تمكنها من المحافظة على وجودها، وتساعدها على الإستخدام الإقتصادي الأمثل لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق، وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها. وفي هذا الإطار تبدو الحاجة إلى مهمة التدقيق لا غنى عنها إذ أصبح يحضى باهتمام كبير ومتزايد، لما لرأي المدقق من أثر على اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية .

وباعتبار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المعايير المهنية الخاصة بالتدقيق الخارجي، فقد تزايد الإهتمام به والتوسع في مفهومه وكذا دراسته وتقييمه بشكل جيد، نتيجة ظهور الأصناف العديدة للمؤسسات وتعدد عملياتها وضرورة حماية أصولها. حيث أن هدف المدقق من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو التأكد من صحة المعلومات المحاسبية وإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها الصادق لوضعية المؤسسة.

ولتحقيق هذا الهدف لابد للمدقق من مراعاة مخاطر التدقيق المرتبطة بعمله والمتمثلة في احتمال إبداء المدقق لرأي غير سليم حول القوائم المالية بسبب عدم تمكنه من اكتشاف الأخطاء في تلك القوائم، أو هي احتمال إبداء المدقق لرأي سليم في قوائم مالية تحتوي على تحريفات هامة وجوهرية. فمهام المدقق حاليا تختلف عن السابق، حيث أصبح دوره لا يقتصر في إبداء رأيه حول القوائم المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسة فقط، بل يتعدى ذلك إلى إرشاد إدارة المؤسسة نحو اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة، وهذا من خلال الخدمات المختلفة والمتنوعة التي يمنحها للمؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها.

**إشكالية البحث:**

بغية الإلمام بحيثيات هذا الموضوع والخوض فيه بصفة مفصلة نطرح الإشكالية التالية:

**ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية؟**

وليتسنى فهم الموضوع يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق؟

- ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

**فرضيات البحث:**

**أ- الفرضية الرئيسية:**

يمكن صياغة الفرضية الرئيسية في الشكل التالي:

- يساهم المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية.

**ب- الفرضيات الفرعية:**

بناءا على الفرضية الرئيسية نطرح الفرضيات الفرعية التالية:

- يساهم المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق.
- يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

**أهمية البحث:**

تكمن أهمية البحث في العناصر التالية:

- إبراز الدور الفعال للتدقيق الخارجي في خدمة مختلف الأطراف وأهميته لمستخدمي القوائم المالية خاصة الملاك والمساهمين.
- إيجاد العلاقة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- التعرف على مدى اعتماد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في عملية التدقيق.
- التعرف على مخاطر التدقيق نتيجة التطور في مفاهيم التدقيق الخارجي والمعايير الخاصة به، وكذا التطور في مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

**أهداف البحث:**

يهدف البحث الى مايلي:

- التعرف على مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة للتدقيق الخارجي ومدى مساهمتها في تخفيض أثر مخاطر التدقيق.
- توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة التدقيق الخارجي.
- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

**أسباب اختيار الموضوع:**

- يندرج موضوع البحث ضمن اختصاصنا وتكويننا.
- الميول الشخصي والرغبة في احتراف مهنة التدقيق وكل ما يرتبط بها.
- توفر المراجع والمصادر المتعلقة بإجراء هذا البحث.
- محاولة تقديم فائدة ومرجع علمي، يستفيد منه ذوي الإختصاص من طلاب وممارسين.

- تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر أوجب الاهتمام برأي المدقق الخارجي ودوره في اتخاذ القرارات.

**منهجية البحث:**

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، لهذا اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي يتميز بجمع ووصف المعلومات الموجودة للإلمام بكل الجوانب النظرية المتعلقة بدراسة التدقيق الخارجي وتقييم نظام الرقابة الداخلية. كما اعتمدنا على المنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي لكل من التدقيق ونظام الرقابة الداخلية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة باعتباره المنهج المناسب في الجانب الميداني باستعمال استمارات استقصاء تقدم للعينة المختارة كأداة بحث.

**حدود البحث:**

من ناحية الحدود المكانية كانت الدراسة بولايتي المسيلة وبرج بوعريريج لاستقصاء آراء المدققين الخارجيين المتمثلين في الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات، أما الحدود الزمنية فقد تمت الدراسة خلال المنتصف الأول من سنة 2014 وتحديدا من شهر أفريل إلى شهر ماي 2014.

**الدراسات السابقة:**

1- دراسة أرزاق أيوب محمد كرسوع تحت عنوان:" مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة - دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة- فلسطين"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، سنة 2008/2007.

حيث اهتمت الباحثة من خلال هذه الدراسة محاولة الوقوف على الأنواع المختلفة لمخاطر التدقيق ومن ثم استخدام الأساليب العلمية لتخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن، بالإضافة إلى التعرف على مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي ودوره في تخفيض الأنواع المختلفة لمخاطر التدقيق. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن دراسة المدقق الخارجي لمكونات مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية أدى إلى تخفيض تأثير مخاطر التدقيق على القوائم المالية، كما تبين أنه عند قيام المدقق الخارجي باكتشاف أوجه العجز والقصور في نظام الرقابة الداخلية، والتقرير عنه لإدارة المؤسسة أدى لتخفيض تأثير مخاطر التدقيق على القوائم المالية.

2- دراسة تواتي بلال تحت عنوان:" دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة - دراسة حالة من خلال استبيان موزع على مكاتب الخبرة "، مذكرة ماستر، جامعة سطيف، سنة 2012/2011.

إهتم الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية، بالإضافة إلى مدى اعتماد المدققين على نظام الرقابة الداخلية أثناء

أدائهم للمهام الموكلة لهم، وخلصت الدراسة من خلال النتائج المتوصل إليها إلى أن لمحافظ الحسابات دور كبير في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة فعالية تسيير المؤسسات.

3- دراسة خيراني العيد تحت عنوان:" مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة "، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2013/2012.

إهتم الباحث في هذه الدراسة بصفة أساسية إلى إبراز وتحديد دور عومل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في تقييم وضبط وتدنية مخاطر التدقيق، وخلصت دراسة الباحث إلى أن التأهيل العلمي والعملي من أهم العوامل التي تؤثر على جودة أداء محافظي الحسابات، حيث لها دور كبير في تقليل مخاطر التدقيق، كما توصل الباحث إلى أن توفر عنصر الإستقلالية والعوامل الخاصة بتخطيط وإجراءات عملية التدقيق أثر بالغ على زيادة فعالية الأداء، وبالتالي تدنية مخاطر التدقيق إلى أقل مستوى ممكن.

**تقسيمات البحث**:

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، فصلان نظريان، وفصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة.

تطرقنا في الفصل الأول الذي جاء تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الخارجي إلى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول ماهية التدقيق الخارجي ومعاييره، بينما تناولنا في المبحث الثاني مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي، وفي المبحث الثالث تناولنا عملية التخطيط وإعداد تقرير عملية التدقيق.

أما في الفصل الثاني فقد قدم بعنوان نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق وتطرقنا من خلاله إلى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول ماهية الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فتناولنا مخاطر التدقيق، وفي المبحث الثالث تناولنا الفهم الكامل وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث فقد خصص للدراسة الميدانية من خلال تأسيس استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، مستهدفين في ذلك معرفة مدى مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، حيث قسم هذا الفصل إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول كيفية إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى تحليل نتائج الإستبيان.

# الفصل الأول

# الإطار النظري للتدقيق الخارجي

**تمهيد**

**المبحث الأول**: ماهية التدقيق الخارجي ومعاييره.

**المبحث الثاني**: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي.

**المبحث الثالث**: التخطيط وإعداد تقرير عملية التدقيق.

**خلاصة الفصل**

**مقدمة الفصل**:

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكلا من أشكال الرقابة، وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الإقتصادية منها. ولقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والإقتصادية والقانونية والإجتماعية منها نظرا لوجوده في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها ونتيجة لدوره الفعال في حماية أصول المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة. والتدقيق لا يخدم المؤسسة ومختلف مصالحها الداخلية فقط، بل يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، ولتحقيق أهداف التدقيق لابد من إتباع منهجية تدقيق معينة، والتقيد الصارم بالمعايير المهنية للتدقيق الخارجي والتي تشكل المرجعية النظرية لمزاولة هذه المهنة.

**المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي**

يعتبر التدقيق عملية منظمة للحصول على الأدلة المتعلقة بالأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وهذا من خلال إتباع أساليب منهجية كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية وتحديد المركز المالي للمؤسسة.

**المطلب الأول: لمحة تاريخية ومفهوم التدقيق الخارجي**

يعود ميلاد التدقيق إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام، حيث كان مصطلح التدقيق مرادفا لمصطلح الرقابة المالية، الذي عرفته منذ القدم مختلف الحضارات الإنسانية وبدرجات متفاوتة.

**الفرع الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق**

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع.

**أولا- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية:** في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح "Auditing" المشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" بمعنى يستمع[1]، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الإستماع إلى المدقق في الساحات العامة[2]. كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، وكان الغرض الرئيسي للتدقيق هو اكتشاف الغش والأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها للتأكد من نزاهتهم.

**ثانيا- الفترة ما بين 1500 - 1850:** مع ظهور الثورة الصناعية وتطور الصناعة والتجارة والنظام الضريبي، توجب الإعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي وشخص مستقل ومحايد لتدقيق القوائم المحاسبية. ففي هذه الفترة لم يتم الإعتراف بأهمية الرقابة الداخلية كون الإعتقاد السائد يقضي بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج[3]. بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات[4].

**ثالثا- الفترة ما بين 1850- 1905:** شهدت هذه الفترة عدة تطورات فكان النمو الاقتصادي الكبير نتيجة الثورة الصناعية في المملكة المتحدة وانفصال الملكية عن الإدارة، وظهور حاجة الملاك لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد إصدار قانون المؤسسات البريطاني سنة 1862، الذي أقر بضرورة استعمال مدققي حسابات لتدقيق مؤسسات المساهمة، فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للتدقيق كي يبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به.

**رابعا- الفترة من 1905 إلى الآن:** في هذه الفترة ظهرت المؤسسات الكبرى، وتم الإعتماد من طرف المدقق على أنظمة الرقابة الداخلية وعلى التدقيق الإختباري أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في

---

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص20.

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص17.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص20.

[4] هادي التميمي، مرجع سابق، ص17.

التدقيق. كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول سلامة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي والنتائج المسجلة للمؤسسة، كما نلاحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات[1].

**الفرع الثاني: مفهوم التدقيق الخارجي**

تلعب وظيفة التدقيق الخارجي في الحياة الإقتصادية دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة في العلاقات المالية بين مختلف أطراف المجتمع، فهي تقوم بتلبية حاجات تلك الأطراف من خلال الرأي الفني والمحايد والمستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة. ويقوم بمهمة التدقيق الخارجي شخص مستقل عن المؤسسة ولا يربطه أي عقد معها [2].

و فيما يلي إستعراض لبعض التعريفات التي تناولت التدقيق الخارجي:

**أولا- عرف التدقيق الخارجي على أنه:** " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتيجة أعمالها من ربح أو خسارة "[3].

**ثانيا- عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنه:** " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[4].

**ثالثا- عرف التدقيق على أنه:** " فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحايد عل صدق وسلامة القوائم المالية "[5].

**رابعا- بالإضافة إلى التعريفات السابقة عرف التدقيق أيضا على أنه:** " عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الإستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية،

---

[1] عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية**، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة باتنة، 2008، ص 2- 3.

[2] Hamini Allel, le contrôle interne et l'elaboration du bilan comptable, office des publications universitaire, 1993, Alger, p40.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص13.

[4] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص9.

[5] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000، ص7.

لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الإعتماد على تلك القوائم"[1].

**المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي**

**الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي**

إنطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق والتعاريف المقدمة له يظهر لنا جليا تطور أهداف التدقيق من حقبة زمنية إلى أخرى، نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، وبالتالي يمكن حصر أهداف التدقيق في مايلي[2]:

**أولا- الأهداف التقليدية للتدقيق**: يمكن حصر الأهداف التقليدية للتدقيق فيما يلي:

- التأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها، ومدى الإعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في السجلات.
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمؤسسة، وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديها.

**ثانيا- الأهداف الحديثة للتدقيق**: يمكن حصر الأهداف الحديثة للتدقيق فيما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع أنشطة المؤسسة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

إنطلاقا مما سبق يمكن القول بأن الأهداف المتوخاة من عملية التدقيق هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت عملية التدقيق في تحقيق أهدافها فهي بذلك قد ساهمت في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة[3].

**الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي**

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها. وتتمثل هذه الجهات فيما يلي[4]:

**أولا- إدارة المؤسسة**: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية المعتمدة من قبل مدقق الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الإعتماد عليها، كما أنها وسيلة

---

[1] سفير محمد ورزقي إسماعيل، الملتقى الوطني حول: **واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، مداخلة بعنوان: **مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، جامعة الوادي، ماي 2013، ص3.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص15.

[3] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص19.

[4] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص8- 9.

لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح، مما يؤدي إلى إعادة إنتخاب و تجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم.

**ثانيا- المستثمرون**: أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبيرة وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة، إلى ضرورة تعيين مدقق حسابات قانوني ومستقل ومحايد لطمأنة المستثمرين بأن أموالهم لن تتعرض للإختلاس والسرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة، والتأكد من عدم انتهاك عقد المؤسسة الأساسي.

**ثالثا- البنوك**: تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل موافقة هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، لضمان القدرة على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

**رابعا- الجهات الحكومية**: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات بدقة وتبدي الرأي الفني والمحايد والعادل فيها.

**المطلب الثالث: أنواع وفروض التدقيق**

إن اختلاف أحجام المؤسسات وتباين نشاطها وتعدد أشكالها القانونية وتنوع المهمة التي يكلف بها المدقق، كل هذا جعل للتدقيق أنواعا وفروضا مختلفة.

**الفرع الأول: أنواع التدقيق الخارجي**

التقسيم الحديث للتدقيق يشمل الأنواع التالية[1]:

**أولا- تدقيق القوائم المالية**: هو جمع وتقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية وتمثل الميزانية العامة، حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية وغيرها من الكشوفات المالية، مأخوذة ككل، لأجل التمكن من إعطاء الرأي عن عدالة المركز المالي كما بتاريخ الميزانية وأن حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية تمثل النشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ وأن الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية. هذا النوع من التدقيق يتم من قبل شخص مستقل ومحايد مؤهل ومدرب علميا وعمليا ومجاز للممارسة في مهنته. أما المستفيدون من هذه البيانات المالية لأجل اتخاذ القرارات على أساسها فهم على سبيل المثال: الإدارة، المساهمون، المستثمرون، الدائنون، المحللون الماليون، بعض دوائر الدولة، الأسواق المالية.

**ثانيا- تدقيق الإلتزام**: يهدف للتأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة فعلية، وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية، للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، أو التدقيق

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص 23- 24.

الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل، أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة. أما تقارير الرقابة عادة تنتسب إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات والإجراءات.

**ثالثا- تدقيق النشاط**: يشمل على الحصول والتقييم للأدلة والقرائن حول الكفاءة والفاعلية لنشاط المؤسسة والخاص بعملية معينة، وفي بعض الأحيان يسمى هذا النوع بتدقيق الإنجازات أو تدقيق الإدارة، ويشمل هذا النوع جميع الأنشطة وعلى سبيل المثال: نشاط المبيعات، المشتريات، المخازن، التسويق، أو نشاط الحاسوب. حيث عرف مجمع المحاسبين الداخليين تدقيق النشاط بأنه: " إجراءات منظمة لتقييم فعالية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات ".

**الفرع الثاني: فروض التدقيق الخارجي**

فروض التدقيق عبارة عن متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار[1]. وتتمثل أهم الفروض التجريبية للتدقيق فيما يلي[2] :

**أولا- قابلية القوائم للفحص**: يتمحور التدقيق على فحص القوائم والمستندات للحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها. ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم القوائم المالية والمتمثلة في ملائمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز، وقابلية القياس الكمي، هذا من جهة ومن جهة أخرى مصداقية المعلومات المقدمة.

**ثانيا- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة**: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تم تدقيقها لاتخاذ قرارات صائبة على أساسها، وكذلك بالنسبة للمدقق بإعطائه معلومات يبني عليها رأيه.

**ثالثا- خلو القوائم المالية وأي معلومات تقدم للفحص من أي تواطؤ وأخطاء**: يثير هذا الفرض مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها.

**رابعا- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية**: وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يقلل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل التدقيق إقتصاديا وعمليا بتبني التدقيق الإختياري بدلا عن التفصيلي.

---

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص20. نقلا عن:
William Themas and Emerson Henke," Auditing, Thory and Practice " Wadsworth, California, USA,1983, p53-54.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص13- 15.

**خامسا- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية**: يعتبر الإلتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى مركزها المالي والحقيقي.

**سادسا- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل**: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وفقا لإجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كتلك العمليات في المستقبل.

**سابعا- مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط**: يقوم المدقق الخارجي في هذا البند بعمله كمدقق للحسابات، وذلك وفقا للإتفاقية المبرمة مع المؤسسة، على أن لا تخل هذه الإتفاقية من معايير التدقيق خاصة إستقلالية المدقق في عمله.

**المطلب الرابع: معايير التدقيق الخارجي والتنظيمات المؤثرة في مهنة التدقيق**

يقوم المدقق بممارسة مهامه في حدود أغراض التدقيق وأساليبه، وحتى يحقق هذه الأغراض ويصل إلى نتيجة تتيح له إبداء رأيه في صورة التقرير الذي يبلور المهمة التي قام بها يجب أن تكون هناك معايير عامة للتدقيق يعمل من خلالها[1].

**الفرع الأول: أهمية معايير التدقيق والحاجة إليها**

إن أي عمل مهني لابد له من معايير تضبط عمل المهنيين وتوجه الإجراءات التي يقومون بها، وفي مجال التدقيق فإن للمعايير أهمية بالغة من خلال العناصر التالية[2]:

- تساعد في تنظيم عملية التدقيق بحيث تصبح إجراءات التدقيق قابلة للتوقع سواء من قبل المدقق أو من قبل مستخدمي تقرير المدقق.
- تحسين أداء المدققين والإرتقاء به، والحكم على هذا الأداء أيضا.
- تلبية بعض توقعات المجتمع عن دور المدقق ومسؤولياته المتزايدة بشكل مستمر.
- تساعد مستخدمي المعلومات المالية على فهم عملية التدقيق وتحسين صورة المهنة في نظر المجتمع.
- تشجع عملية التطوير والتحسين في واقع عملية التدقيق من خلال التدقيق المستمر للمعايير من أجل مواكبتها للتطورات المؤثرة في المهنة بشكل عام.
- إضفاء الشرعية على عمل المدقق وتحسين صورته اتجاه مستخدمي المعلومات المالية، وبالتالي طمأنتهم عن جودة عملية التدقيق.
- تقلل من التدخل الحكومي في عملية تنظيم المهنة وذلك في حالة إستجابة المهنة لأحداث التغيير والتطوير التي تخدم مستخدمي المعلومات المالية.

---

[1] عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، 1993، ص9.

[2] علي عبد القادر الذنيبات وبشير أحمد خميس، **المعايير العامة للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة إلى تحقيق الشفافية المالية**، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، الأردن المجلد35، العدد 2، 2008، ص346.

- تساعد المدقق في المفاوضات التي تتم مع المؤسسة كما توفر نوعا من التنظيم في عملية التدقيق.

**الفرع الثاني: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها**

قام المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين بإعداد عشرة معايير خاصة بمهنة التدقيق قسمت إلى ثلاث مجموعات يمكن حصرها في النقاط التالية:

**أولا- المعايير العامة**[1]: توصف هذه المعايير بأنها شخصية كونها تتعلق بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وتتكون من ثلاث عناصر:

- يجب أن يتم أداء عملية التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب، وتتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين.
- يجب أن يتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الحياد في العمل.
- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقرير.

**ثانيا- معايير العمل الميداني**[2]: ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق وتتمثل في:

- يجب تخطيط مهمة التدقيق بشكل مناسب وكاف، فضلا عن توفر إشراف ملائم عن أعمال المساعدين.
- يجب أن يتم الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية التدقيق، وبهدف تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي يتعين أداؤها.
- يجب الحصول على قدر كاف وصالح من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات، لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي حول القوائم المالية محل التدقيق.

**ثالثا- معايير التقرير**[3]: ينبغي على المدقق أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ويتم هذا من خلال تحقق الشروط التالية:

- ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.
- أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة هذا العام هي نفسها التي تم تطبيقها في الأعوام السابقة ( الإتساق).
- أن يذكر التقرير أن الإفصاح مناسب في القوائم المالية وبدرجة مناسبة ومعقولة.
- أن يحوي التقرير إما التعبير عن رأي المدقق عن القوائم المالية بشكل عام أو التصريح بأنه لا يمكن التعبير عن رأيه في القوائم المالية، وفي هذه الحالة يجب أن يوضح المدقق أسباب ذلك، وفي

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص18.

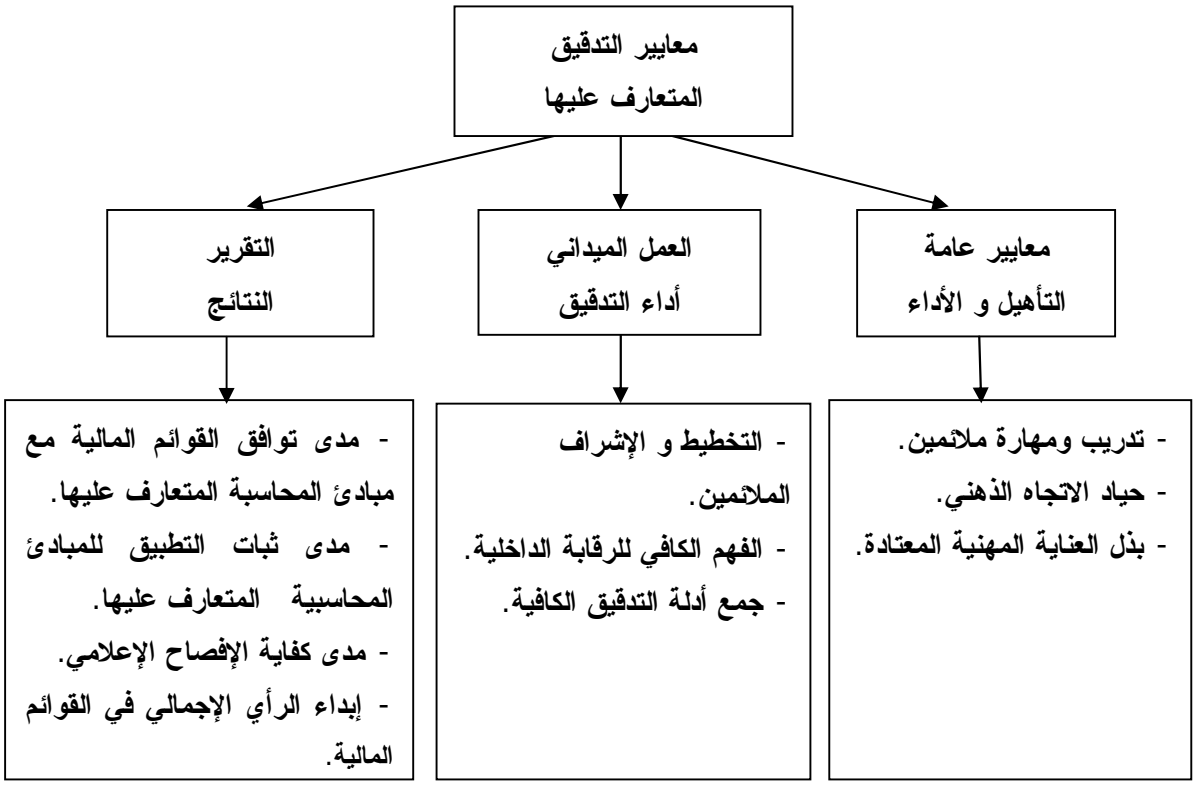
[2] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص101.

[3] ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص22.

جميع الحالات يجب أن يحوي التقرير طبيعة الفحص الذي قام به المدقق و درجة مسؤوليته عن ذلك.

و الشكل الموالي يمثل ملخصا لمعايير التدقيق المتعارف عليها:

**الشكل رقم (01): معايير التدقيق المتعارف عليها**




**المصدر: ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حامد حجاج،الطبعة السابعة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص42**

**الفرع الثالث: التنظيمات المؤثرة على مهنة التدقيق**

**أولا- الإتحاد الدولي للمحاسبين:**

هو منظمة محاسبية مهنية يهتم بمجالات التدقيق والمجالات المهنية الأخرى كالتعليم والأبحاث التي تؤدي إلى تطوير وتنسيق مهنة المحاسبة في العالم[1]. تم إنشاء الإتحاد الدولي للمحاسبين بشكل رسمي في فيفري 2005 نتيجة للجهود التي بذلها المجتمع الدولي المختص بالقضايا المالية للعمل مع الإتحاد الدولي للمحاسبين لضمان وضع معايير دولية محاسبية خاصة بالتدقيق والتأكيد، و كذا سلوك وآداب المهنة والتعليم بشكل شفاف لخدمة المصلحة العامة[2].

ولتحقيق هذه الأهداف وضع الإتحاد برنامجا مؤلفا من 12 نقطة أساسية أهمها[3]:

[1] ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص5.

[2] http://www.almohasb1.com/2009/05/ifac.html, consulté le:17 Avril 2014 à 15.40

[3] بن أعمارة منصور وحولي محمد، الملتقى العلمي الدولي حول: **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة**، مداخلة بعنوان: **معايير المراجعة الدولية**، جامعة عنابة، ديسمبر 2011، ص8.

- وضع الإرشادات لممارسة التدقيق الدولي.
- وضع دليل للسلوك المهني تتقيد به المنظمات والأعضاء.
- تطوير برامج للتعليم المستمر والتدريب المهني.
- جمع وتحليل ونشر معلومات تتعلق بممارسة مهنة التدقيق الخارجي قصد رفع فعاليتها.
- تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات والنشرات المهنية.

تعد عضوية الإتحاد مفتوحة لكل المنظمات المحاسبية المعترف بها رسميا في بلادها من خلال القانون أو بإجماع الرأي العام أنها منظمات وطنية أساسية ذات سمعة جيدة، كما تقضي العضوية في الإتحاد ضمنيا العضوية التلقائية في لجنة معايير المحاسبة الدولية.

**ثانيا- المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين**[1]: يعتبر هذا المجمع أكثر التنظيمات تأثيرا على مهنة التدقيق، تم تأسيسه عام 1887 ويضم في عضويته أكثر من 350000 عضوا، حوالي 35% من هؤلاء الأعضاء يقومون بمزاولة مهنة المحاسبة العامة، وقبل عام 1977 كان يمكن للأفراد أن يكونوا أعضاء بالمجمع، إلا أنه اعتبارا من بعد ذلك كون المجمع مجموعة جديدة من العضوية، حيث خصص قسما خاصا لمكاتب المحاسبة مكونا من قسمين فرعيين هما قسم لممارسة المهنة على المؤسسات المقيدة بهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، أما الآخر فهو مخصص للمكاتب المرتبطة بتدقيق المؤسسات الخاصة.

يتولى مجمع المحاسبين القانونيين القيام بالوظائف التالية:

- تحديد المعايير التي ترشد المحاسبين عند أداء ممارستهم المهنية.
- الحفاظ على برنامج مستمر للأبحاث والنشرات.
- تشجيع المحاسبين القانونيين على التعليم المستمر.
- إعداد إمتحانات المحاسبين القانونيين ومنح درجات إجتيازها.
- تحديد آلية لضمان جودة ممارسة المحاسبة العامة.

**ثالثا- مجمع المدققين الداخليين**[2]: هو تنظيم مهني دولي، له دور نشط في دعم التدقيق الداخلي أحد فروع التدقيق، ساهم المجمع بشكل واضح في تحديد معايير التدقيق الداخلي، وأصدر إيضاحا عن مسؤوليات المدقق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وينشر المجمع مجلة بإسم المدقق الداخلي، ويقوم بإدارة امتحانات المدقق الداخلي المؤهل وهي عبارة عن برامج تأهيل مهني للمدققين الداخليين.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص79.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع نفسه، ص85.

**رابعا- معهد المحاسبة الأمريكي**[1]: هو تنظيم للتعليم المحاسبي تمتد عضويته إلى الممارسين بالإضافة إلى المحاسبين الأكاديميين، ويشجع إجراء البحوث في مجالات المحاسبة والتدقيق، وتعتبر نشرته عن قائمة مفاهيم التدقيق الأساسية المصدر الرائد لنظرية التدقيق.

**المبحث الثاني: مسؤولية ووثائق المدقق الخارجي**

يتحمل المدقق مسؤوليته كاملة عند قيامه بأداء مهمة التدقيق في المؤسسة، وعن التصريحات التي يدلي بها والتي تعتمد على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. حيث يقوم المدقق بإعداد وتكوين ملف العمل وتحديد الوسائل الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الأخطاء والغش، والقيام بفحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتحقق أيضا من عناصر القوائم المالية حتى يتمكن من الإدلاء برأيه في التقرير الذي يقوم بإعداده، فهذا الأخير يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق والذي تعتمد عليه العديد من الأطراف لاتخاذ القرارات المناسبة.

**المطلب الأول: مسؤولية المدقق الخارجي**

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة التدقيق على الحقوق التي يتمتع بها المدقق، وكذلك على الواجبات التي يجب عليه الإلتزام بها، ونجد أن المدقق مسؤولا على كيفية أدائه لهذه المهنة ومسؤولا عن رأيه الذي يبديه في تقريره.

**الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي**

تتمثل حقوق المدقق الخارجي في المجالات التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامجه وتحقيق أهدافه بفعالية وهي:[2]

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو تفسير نتيجة معينة، وحق الإطلاع على القوانين التي تحكم طبيعة نشاط المؤسسة.
- حق طلب أي تقرير أو استفسار أو إيضاح معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له.
- له الحق في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من ناحية أخرى.
- له صلاحية جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة لذلك.
- من حق المدقق أيضا فحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها والتحقق من إلتزامات المؤسسة، وحق الإتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة هذه الإلتزامات.
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع نفسه، ص86.

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص62-65.

- حق حضور إجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينيبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير التدقيق وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار.

**الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي**

تتمثل واجبات المدقق في إنجازه لبرنامج تدقيقه على أكمل وجه كما يلي:[1]

- الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها للتحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي المؤسسة.
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة يراها مناسبة، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب التدقيق الفني.
- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع المدقق اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم وتغطية معظم عمليات المؤسسة.
- تقديم التوصيات والاقتراحات لمعالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة وكذا عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك، وبالتالي حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.
- التأكد إلى جانب الفحص أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقد التي قبلتها ووقعت عليها.
- التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه لاجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره.
- على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير مؤسسات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة و اللازمة.

**الفرع الثالث: أنواع مسؤوليات المدقق الخارجي**

تعددت الآراء بصدد تبويب مسؤوليات المدقق الخارجي والأطراف التي يكون المدقق مسؤولا أمامها حيث: " يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية العامة عن العناية بمهمته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"[2]، وعموما للمدقق ثلاث أنواع من المسؤوليات هي كالتالي:

**أولا- المسؤولية المدنية**[3]: تشمل المسؤولية العقدية التي توضح رابطة المدقق بعمله في حدود عقد بينه وبين موكله، وتظهر هذه المسؤولية في حال إهمال المدقق لواجباته، فنجده مسؤولا مثلا أمام مجموع المساهمين في حالة تدقيقه لحسابات المؤسسات المساهمة فإذا وقع خطأ منه قبلهم وأدى هذا الخطأ إلى إلحاق ضرر بهم، فهنا تبرز مسؤولية المدقق المدنية.

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، 2001، ص ص217- 219.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 2010/07/11، ص10.

[3] محمد الفيومي، المحاسبة والمراجعة في ظل استخدام الحاسبات، الطبعة الثانية، ص14.

وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاث أركان هي[1]:

- وقوع المدقق في خطأ وإخلاله بالواجبات المحددة في القانون أو العقد.
- وقوع ضرر يصيب المدعي.
- وجود رابطة سببية بين الخطأ والضرر.

أما عبء إثبات ذلك فيقع على المدعي، ويستطيع المدقق رفع المسؤولية المدنية في كل الحالات إذا استطاع أن يثبت أنه مارس حذره المهني، وقام بجميع الإلتزامات المترتبة.

**ثانيا- المسؤولية التأديبية**: إذا أخل المدقق بواجباته حسب ما نصت عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها. فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا، لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب اسمه من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة[2].

**ثالثا- المسؤولية الجنائية**: قد يجد المدقق نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص العقوبات، وإن استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية فالمدقق مسؤول جنائيا في حالة تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة أو في حالة عدم احترامه لسر المهنة[3].

وتعتبر المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية بخلاف المسؤولية المدنية، فكل من يقترف أحد الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل شخصيا العقوبة حتى ولو كان من بين موظفي مكتب التدقيق أو أحد معاوني المدقق[4].

إضافة لهذه المسؤوليات يتحمل المدقق الخارجي نوعين آخرين من المسؤوليات هما:[5]

**أولا- مسؤولية المدقق عن إكتشاف الغش**:

يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية بأن التقرير النظيف يعني أن المدقق قد اكتشف الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة محل التدقيق، وبالتالي فإن لمستخدمي القوائم المالية توقعا عاليا بأن يقوم المدقق باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية التدقيق. في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيآت والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المدقق بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الادارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش، وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.

**ثانيا- المسؤولية المهنية للمدقق**:

---

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص123.

[2] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص58.

[3] محمد بوتين، مرجع نفسه، ص59.

[4] محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص138.

[5] محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 12، ديسمبر 2013 ،ص 130-131.

يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات المستخدمة لتقرير المدقق الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية، وكلما كان المدقق قادرا على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له.

إن المدقق الخارجي يعرض على مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية، بالإضافة إلى حياده واستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصرا هاما بالنسبة للمدقق الخارجي نظرا لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله. كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الإعتماد على ما يتحمله المدقق من مسؤولية، ولا شك أن المدقق الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي مدقق آخر يتجاهل تلك القواعد.

**المطلب الثاني: قواعد السلوك المهني**

إن أي تجمع مهني يقوم بتقديم خدماته إلى المجتمع، لابد أن يحوز على ثقة من يخدمهم إذا أراد النجاح والتطور، وذلك من خلال السلوك الراقي ونوعية الخدمات المقدمة.

**الفرع الأول: أهداف قواعد السلوك المهني**

تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض عدة وتكاد تكون الأغراض التالية أهمها لأنها واردة ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهني وهي[1]:

- رفع مستوى مهنة والتدقيق والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملي للمدقق وحياده، والشروط التي يسنها لإمكانية الإشتغال بالمهنة.
- بث الثقة في نفوس المعنيين بخدمات المدقق من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة، بأنه سيحافظ فيما يقدمه من خدمات وما يؤديه من أعمال توكل إليه على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

**الفرع الثاني: أنواع قواعد السلوك المهني**

تختلف أنواع قواعد السلوك المهني تبعا للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد، وفيما يلي أهم هذه الأنواع[2]:

**أولا- من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها**: نجد نوعين متباينين هما:

- **قواعد قانونية**: هي تلك القواعد التي وضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات المؤسسة.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص73.

[2] خالد أمين عبد الله، المرجع نفسه، ص74- 75.

- **قواعد تنظيمية**: هي تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب وقواعد سلوك المهنة.

**ثانيا- من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها**: نجد أيضا نوعين متباينين هما:

- **قواعد مكتوبة**: هي القواعد المثبتة كتابيا سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أم السلطة التنفيذية، أم كانت نطوقا أو نشرات من المنظمات المهنية.
- **قواعد عرفية**: هي تلك القواعد التي يتعارف عليها المدققون ويلتزمون بإتباعها والتمسك بها واحترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها، دون الحاجة إلى إصدارها في وثيقة مكتوبة.

**الفرع الثالث: مبادئ السلوك المهني**

تشمل المفاهيم العامة لآداب وسلوك المهنة على خمسة مبادئ هي[1]:

**أولا- الإستقلالية والنزاهة والموضوعية:**

- **الإستقلالية**: تعني أن يكون المدقق الخارجي مستقلا عند إبداء رأيه في القوائم المالية محل الفحص.
- **النزاهة والموضوعية**: هي عدم قيام المدقق الخارجي بتحريف الحقائق التي يحصل عليها من عملية التدقيق، وأن يخضع عمله ورأيه لآراء الآخرين. ولا تعني صفة النزاهة مجرد الأمانة، بل تعني كذلك التعامل العادل والثقة.

**ثانيا- المعايير العامة والفنية:**

- **الكفاية المهنية**: هي عدم قبول المدقق الخارجي لتدقيق حسابات أي مؤسسة إذا شعر بعدم قدرته على إكمال عملية التدقيق وإبداء رأيه في القوائم المالية.
- **العناية اللازمة**: هي بذل المدقق للعناية المهنية الواجبة عند أدائه لعملية التدقيق.
- **التخطيط والإشراف**: أن يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية التدقيق التي سوف يتبعها في المؤسسة، وأن يقوم بالإشراف على مساعديه.
- **البيانات الكافية**: أي حصول المدقق الخارجي على البيانات الكافية والمناسبة والتي تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية.
- **التنبؤ**: هي عدم ربط المدقق الخارجي لاسمه مع أي تنبؤات مستقبلية بطريقة تجعل الطرف الآخر يعتقد بأن المدقق يؤكد إمكانية تحقق هذه التنبؤات.

**ثالثا: المسؤولية تجاه العملاء**: تتضمن مسؤولية المدقق وفقا لقواعد وآداب وسلوك المهنة مجموعة من المسؤوليات تجاه عملائه:

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص55- 57.

- **المحافظة على سرية المعلومات**: يجب على المدقق الخارجي الإحتفاظ بالبيانات والمعلومات التي يحصل عليها من المؤسسة خلال عملية التدقيق.
- **الأتعاب المشروطة**: هي أن لا يتم التعاقد بين المدقق الخارجي والمؤسسة على دفع الأتعاب إذا لم يتوصل إلى نتائج متفق عليها مع المؤسسة.

**رابعا**: **المسؤولية تجاه الزملاء**: تتضمن مسؤولية المدقق الخارجي تجاه زملائه عدم قبوله بتقديم خدمة لأحد المؤسسات يحصل عليها حاليا من زميل آخر له، ولكن في حالة طلب خدمات مهنية منه في موضوعات محاسبية من أحد المؤسسات لدى زميل له في المهنة فعليه الإتصال بزميله أولا للتأكد من إلمامه بكل الحقائق.

**خامسا**: **المسؤوليات الأخرى**: تتضمن المسؤوليات الأخرى للمدقق الخارجي ما يلي:

- **الأعمال المخلة بالكرامة**: يجب على المدقق الخارجي أن لا يقوم بأي أعمال تخل بقواعد السلوك المهني.
- **الإعلان**: لا يجوز للمدقق الخارجي أن يحصل على العمل لدى المؤسسات عن طريق الإعلان أو بوسائل تجذب المؤسسات بطرق غير صحيحة أو مضللة.
- **العمولات**: لا يجوز للمدقق الخارجي دفع عمولات لأي طرف للحصول على عمل في مؤسسة، أو أن يحصل على عمولة لأي غرض آخر.
- **الأعمال المتعارضة**: لا يجوز للمدقق الخارجي أن يجمع بين مهنته وأي وظيفة أخرى.
- **شكل المكتب**: يجوز للمدقق الخارجي أن يزاول مهنته في مكتب التدقيق سواء كمالك أو أحد العاملين في المكتب، بشرط أن تتوفر فيه شروط قرارات مجلس جمعية المدققين.

**المطلب الثالث**: **أوراق عمل المدقق الخارجي**

تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا فعليا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذا بات من الضروري علي أي مدقق الإهتمام بها كونها ركيزة أساسية في كتابة التقرير[1].

**الفرع الأول**: **تعريف أوراق العمل**

تعرف أوراق العمل على أنها: " السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للدلالة عن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق من إجراءات متبعة، والمعلومات التي تم الحصول عليها والإلتزام بالسياسات ونتيجة عملية التدقيق"[2].

كما تعرف أوراق العمل طبقا للنشرة 41 من معايير التدقيق على أنها: " السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، الإختبارات التي تم تنفيذها، المعلومات التي تم الحصول عليها، والإستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال عملية التدقيق، ويجب أن

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص125.

[2] زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009، ص80.

تحتوي أوراق العمل على كافة المعلومات التي يرى المدقق ضرورتها لأداء عملية التدقيق على نحو ملائم وتوفير الدعم لتقرير عملية التدقيق "[1].

**الفرع الثاني: أغراض أوراق العمل**

تلعب أوراق العمل دورا هاما في مساعدة المدقق على تقديم تأكيد مناسب بأن عملية التدقيق تمت وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها. وتتمثل أغراض أوراق العمل في أنها[2]:

- **دليل للعمل المنتهي**: توضح أوراق العمل فصول عملية التدقيق وكذا الأسس والإجراءات للوصول إلى النتائج، ومدى الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- **تقييم نظام الرقابة الداخلية**: توضح لنا أوراق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والنتائج المتوصل إليها من ذلك، بغية توجيه عملية التدقيق.
- **تنفيذ لإجراءات التدقيق**: تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته إلى غاية الإنتهاء.
- إعادة النظر في الإختبار: تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراء الإختبارات الضرورية لعملية التدقيق.
- **إعداد للتقرير**: تعتبر هذه الأوراق ركيزة تمكن المدقق من كتابة تقريره استنادا عليها.
- **دليل للتدقيق في السنوات القادمة**: يقوم المدقق عند البدء في تدقيق سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية، لأخذ فكرة عن عملية التدقيق السابقة والإجابة عن الإستفسارات التي يمكن أن يقدمها لإدارة المؤسسة.

و بالإضافة لما سبق يمكن أن نضيف الأغراض التالية[3]:

- إعداد الإقرارات الضريبية أو أية إقرارات أخرى تطلبها الدولة أو جهات أخرى.
- تقديم خدمات إدارية إذا طلب من المدقق ذلك لإحتوائها على بيانات مفيدة.
- الدفاع عن أي خلاف مع المؤسسة لأنها تعبر بوضوح عن الإجراءات المتبعة.

**الفرع الثالث: أنواع أوراق العمل**

تعتبر أوراق العمل الأساس الدائم والمصدر الوحيد، بما تحتويه من بيانات ومعلومات يستند إليها المدقق في تقريره، وهي في الحقيقة حلقة اتصال بين الدفاتر والسجلات وتقرير المدقق، وتعتبر ملكا للمدقق ولا يحق للمؤسسة المطالبة بها.

وتشمل أوراق العمل على نوعين من البيانات تحفظ في ملفين منفصلين هما:

**أولا- الملف الدائم**:" هو الملف الذي يحتوي على معلومات تخص أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في عملية التدقيق، أي عند القيام بالزيارة الأولى للمؤسسة "[1].

---

[1] ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص300.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 127- 128.

[3] محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص277.

و يحتوي الملف الدائم للتدقيق على[2]:

- العقد التأسيسي والقانون التنظيمي للمؤسسة أو مستخرجات هامة منها.
- شهادة من المؤسسة بالدفاتر والسجلات المحتفظ بها وموقع عليها من المسؤولين فيها.
- صورة من برنامج التدقيق الموضوع و نماذج من إمضاءات المسؤولين في المؤسسة.
- نسخ من التقارير المالية والميزانية العمومية عن السنوات السابقة.
- مستخرج بالقرارات الهامة لمجلس الإدارة والجمعية العمومية والتي لها إتصال بأعماله.
- ملخص عن الإقرارات الضريبية للمؤسسة.

**ثانيا- الملف الجاري**: " هو الملف الذي يشمل وصف الإجراءات المؤداة لتدقيق أرصدة الحسابات للسنة الحالية، بالإضافة إلى تعديلات وتسويات التدقيق لهذه الحسابات، ويساعد الملف الجاري على الاحتفاظ بأدلة إثبات مكتوبة ومضمنة في مستندات يمكن الرجوع إليها عند الضرورة "[3].

و يحتوي الملف الجاري للتدقيق على[4]:

- برنامج التدقيق الذي تم إعداده وصورة من التقرير النهائي عن عملية التدقيق .
- المصادقات والشهادات والمراسلات التي تم الحصول عليها من الغير.
- التقارير الدورية حول إجراءات التدقيق المعدة من هيئة التدقيق، والملاحظات المعلقة.
- صورة الإقرار المقدم إلى ضريبة الدخل.
- صورة تقرير المدقق بنتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
- موازين التدقيق، وصورة الحسابات الختامية والميزانية العمومية.
- ملخص لمحاضر جلسات الإدارة والجمعية العامة للسنة محل التدقيق.

**المطلب الرابع: أدلة الإثبات في التدقيق**

من أهداف عملية التدقيق التأكد من صحة وسلامة البيانات المالية والسجلات المحاسبية، وإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة تمثيل القوائم والسجلات عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، وحتى يقوم المدقق بإبداء رأيه المحايد لابد من حصوله على أدلة إثبات كافية وملائمة تمكنه من التعبير عن رأيه والحكم على العنصر محل الفحص.

**الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات**

لقد تعددت التعريفات التي تناولت أدلة الإثبات، ولكنها تشترك جميعا في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه المدقق للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. ومن تعريفات أدلة الإثبات نذكر:

---

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص59.

[2] عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، ص253.

[3] وليم توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، ص280.

[4] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000،ص 145.

**التعريف الأول**: " هي جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الإستنتاجات التي يبني على أساسها رأيه "[1].

**التعريف الثاني**: " هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الإعتقاد. ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع "[2].

**الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات**

نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 على أنه:" يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع الخروج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني "[3].

نستنتج من المعيار أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بالكفاية والملائمة، ويمكن حصر خصائص أدلة الإثبات في النقاط التالية[4]:

- كفاية أدلة الإثبات كما ونوعا بمعنى أن يكون هذا الدليل كاف ومناسب للتوصل إلى نتائج وأهداف التدقيق، وأن يكون ملائما وموضوعيا وله علاقة وثيقة بهذه الأهداف والنتائج مما يوفر الثقة اللازمة للإعتماد عليه.
- تكون مكتوبة ومدونة في أوراق عمل تتوفر فيها الشروط المهنية للتدقيق.
- تكون منطقية ومرتبطة بالرأي الذي يصل إليه المدقق.
- تكون ذات دليل عملي تتناسب فيه تكاليف الحصول على هذا الدليل مع النتيجة التي يتوقعها المدقق.

**الفرع الثالث: أنواع أدلة الإثبات**

تتمثل أنواع أدلة الاثبات في العناصر التالية[5]:

**أولا- الوجود الفعلي**: يعتبر دليل إثبات قوي على الوجود، ويجب على المدقق إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها لأن وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني ملكيتها له.

**ثانيا- المستندات**: تعتبر أكثر أنواع أدلة الإثبات وهي ثلاثة أنواع:

- مستندات خارجية و مستعملة داخل المؤسسة كفواتير الشراء.

[1] أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص259.

[2] محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص166.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص177.

[4] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص271.

[5] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص113- 114.

- مستندات داخلية و مستعملة داخل وخارج المؤسسة كالشيكات وفواتير البيع.
- مستندات داخلية و مستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية.

**ثالثا- الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المؤسسة**: هي الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من الموردين والمدينين لمصادقات الحسابات وكشوفاتها.

**رابعا- الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة**: هي ما يطلبها المدقق في أمور لا يستطيع الحكم عليها بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة لتأييد الأمر.

**خامسا- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية**: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليل على سلامة ومصداقية المعلومات، وبالتالي هو تأكيد على صحة وسلامة وقوة أدلة الإثبات.

**سادسا- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة**: يقوم المدقق بتقديم تقريره خلال 03 أشهر من انتهاء السنة المالية. وخلال هذه المدة قد تحدث بعض العمليات التي قد تكون دليلا على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالمركز المالي ونتيجة الأعمال التي يفحصها المدقق[1].

**سابعا- صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية**: عند التأكد من صحة مطابقة الأرصدة الحسابية و خاصة عند استخدام الآلات الحسابية يعتبر دليلا قويا.

**ثامنا- أدلة إثبات شفوية**: هي دليل ضعيف ولا تعتبر كافية كأن يوجه المدقق أسئلة لموظفي المؤسسة.

**الفرع الرابع: حجية الاقتناع بأدلة الإثبات**

لكي تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية يجب أن تتناسب مع الظروف التي تم في ظلها الحصول عليها، ذلك لأن الإعتماد على الصور المختلفة لأدلة الإثبات يتعرض لبعض الإستثناءات، وفيما يلي بعض الإعتبارات للحكم على مدى حجية أدلة الإثبات[2]:

- حين يمكن الحصول على أدلة الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المؤسسة فإن ذلك يمدنا بضمان أكبر للإعتماد على دليل الإثبات في أغراض التدقيق عما لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المؤسسة.
- حين تعد القوائم المالية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية فإن ذلك يؤدي للإعتماد على هذه القوائم عما لو تم إعدادها في ظل نظام رقابة غير فعال.
- حين يمكن للمدقق الحصول على المعلومات الشخصية بطريقة مباشرة عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة والتفتيش، فهذا يعني الأثر الكبير في الإقناع عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة.

**الفرع الخامس: طرق الحصول على أدلة الإثبات**

[1] احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص172.

[2] عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، مرجع سابق، ص290.

يقضي المعيار الثالث من معايير العمل الميداني بضرورة حصول المدقق على أدلة إثبات كاملة وكافية من خلال الفحص، الملاحظة، الإستقصاء، المصادقات. وذلك على اعتبارها أساسا مرضيا لإبداء الرأي في القوائم المالية محل التدقيق[1]، ويحصل المدقق على أدلة الإثبات بمزاولته لكل من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق بطريقة أو أكثر من الطرق التالية[2]:

**أولا- الفحص المستندي**: هو اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة، ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الإعتماد عليها طبقا لطبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها.

**ثانيا- الملاحظة**: تتمثل في مشاهدة تشغيل أو إجراء يتم بمعرفة الآخرين.

**ثالثا- الإستفسار والمصادقات**: أي الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها.

**رابعا- الفحص الحسابي**: يتمثل في التأكد من صحة العمليات الحسابية في مستندات أو سجلات محاسبية أو عن طريق القيام بتدقيق حسابي مستقل.

**خامسا- الفحص التحليلي**: يتمثل في التحليل باستخدام النسب والعلاقات والإتجاهات بما في ذلك فحص البنود والتغيرات الغير عادية وغيرها من أساليب الفحص التحليلي.

**الفرع السادس: صعوبات تجميع أدلة الإثبات**

يجد المدقق الخارجي صعوبات كثيرة أثناء جمعه لأدلة الإثبات التي يعتمد عليها في إبداء رأيه بعد عملية التدقيق ومن أهم هذه الصعوبات[3]:

- عدم صحة وكفاءة النظم المحاسبية المطبقة فعلا.
- صعوبة إستخدام العينات الإحصائية لكثرة وتعدد العمليات.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء بالسجلات يؤدي إلى زيادة الإختبارات.
- عدم تعاون موظفي المؤسسة لنظرتهم الخاطئة اتجاه المدقق الخارجي.
- تعقيد عمليات ومراحل بعض المشاريع التي يقوم المدقق الخارجي بتدقيقها.
- قد تكون تكلفة التدقيق لا تتناسب مع أتعاب المدقق الخارجي.

**المبحث الثالث: التخطيط وإعداد تقرير عملية التدقيق**

يتطلب التخطيط لعملية التدقيق تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، وكذا التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية القادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني عالي يمنح الثقة لمستخدمي

[1] عبد الوهاب نصر علي وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص282.

[2] محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003، ص187.

[3] زهير الحدرب، مرجع سابق، ص116.

القوائم المالية، لهذا يجب على المدقق القيام بخطوات تمهيدية ورسم خطة للعمل وبرنامج للآداء، وهذا ما يسمح بإصدار المدقق الخارجي لتقريره الذي يمثل المحصلة النهائية لعملية التدقيق، وهذا باستخدامه الأساليب الفنية والإجراءات العملية، وذلك بهدف الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات، التي تسمح له بإبداء رأيه الفني المحايد الذي يمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق، والذي يساعد مستخدمي معلومات القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

**المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق**

يعد التخطيط من المبادئ الأساسية التي تحكم أي عملية تدقيق، ولقد نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 3 على ما يلي: " يجب على المدقق أن يخطط لعمله ليتمكن من أدائه بفعالية وكفاءة وفي التوقيت المناسب، حيث تعد الخطة بناءا على المعلومات التي حصل عليها من خلال دراسته لأعمال المؤسسة[1]".

وتوجد ثلاث أسباب رئيسية تحدد لماذا يجب على المدقق تخطيط عملية التدقيق هي[2] :

- تمكين المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية.
- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف.
- تجنب سوء التفاهم مع المؤسسة.

و تتمثل الخطوات الأساسية في التخطيط لعملية التدقيق في العناصر التالية[3]:

**أولا- التمهيد للتخطيط في التدقيق**: تتم معظم أنشطة التمهيد للتدقيق في بداية التدقيق، وعادة ما تتم لدى العميل إلى المدى الذي تكون فيه عملية. ويتضمن التمهيد للتخطيط الخطوات التالية[4]:

- **قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل قديم**: على الرغم من أن الحصول على عقد لتدقيق عميل جديد أو الاحتفاظ بعميل قديم لا يعد أمرا سهلا في مهنة تنافسية كالمحاسبة العامة، إلا أنه يجب التدقيق عند اتخاذ قرار قبول العملاء.
- **الحصول على خطاب التعاقد**: الغرض منه تقليل سوء التفاهم بين المدقق والمؤسسة، وهذا بتحديد واضح وكتابة لشروط العقد.
- **إختيار المدققين الذين سيشملهم فريق التدقيق**: إختيار فريق التدقيق أمر هام لتعزيز كفاءة التدقيق، ويجب أن يتمتعوا بالمهارة والتدريب الملائم.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص167.

[2] ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 286.

[3] المرجع نفسه، ص 286.

[4] المرجع نفسه، ص 288.

**ثانيا- الحصول على معلومات عن المؤسسة**: ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة عنها، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات فيتحدد حسب أهداف ومسؤولية المدقق[1].

كما تشير الفقرات 10-19 من مسودة البيان المنشور من قبل لجنة تطبيقات التدقيق الدولية إلى أنه يجب على المدقق الحصول على المعرفة الكافية بنشاط المؤسسة، ليتمكن من تحديد وفهم الأحداث والمعاملات ذات التأثير الهام على القوائم المالية وعلى تقريره[2]. فعند بدأ المدقق لعملية التدقيق تكون معرفته بالمؤسسة معدومة أو قليلة، وحتى يتمكن من القيام بعملية التدقيق يجب عليه جمع الأدلة الكافية التي تمكنه من أداء عمله على أتم وجه. وهذا بقيامه بمحاولات استطلاعية لتكوين فكرة عن طريقة عمل المؤسسة من الناحية الفنية والسجلات ونظام الرقابة الداخلية[3].

وورد في المعيار الدولي للتدقيق رقم 310 التالي: " يجب على المدقق الحصول على معرفة كافية بطبيعة عمل المؤسسة تمكنه من تحديد وفهم الأحداث، والمعاملات، والممارسات التي يعتقد المدقق أنه قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية أو الفحص أو التقرير"[4].

**ثالثا- الحصول على معلومات عن الإلتزامات القانونية للمؤسسة**: يجب على المدقق في بداية عملية التدقيق أن يفحص ثلاثة أنواع من المستندات والسجلات القانونية وهي[5]:

- العقد التأسيسي للمؤسسة والنظام الأساسي لها.
- محاضر مجلس الإدارة واجتماعات حاملي الأسهم.
- العقود المبرمة مع المؤسسة.

حيث أن معرفة هذه السجلات والمستندات القانونية في بداية عملية التدقيق تساعد المدقق على تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مراحل التدقيق، والتأكد من الإفصاح الملائم في القوائم المالية. كما يبين النظام الأساسي للمؤسسة القواعد والإجراءات التي سيتبعها المساهمون في المؤسسة، ويتم فيه تحديد السنة المالية، عدد اجتماعات المساهمين، طرق التصويت داخل مجلس الإدارة وسلطات ومسؤوليات مديري المؤسسة.

**رابعا- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية**: عرف مجلس معايير التدقيق في الإيضاح رقم 56 الإجراءات التحليلية على أنها: " تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات

[1] Lionel Collins ,Gérard Valin , Audit et Control Interne « Aspects financiers, opérationnels et stratégiques », 4ème édition Dallos, Paris 1992, p17.

[2] أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص277.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، دار الهدى للمطبوعات، الإسكندرية، 1991، ص143.

[4] داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة صادر للنشر، بيروت، 2002، ص49.

[5] ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص295.

المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق"[1].

كما أكدت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم 520 على أن الإجراءات التحليلية تتضمن عمل مقارنات للمعلومات المالية مع[2]:

- الفترات السابقة.
- النتائج المرتقبة كالموازنات أو توقعات المدقق.
- المعلومات عن الصناعة المماثلة كنسبة المبيعات إلى الذمم المدينة مع متوسطات الصناعة.
- عناصر القوائم المالية المتوقعة والمطابقة للنمط المتنبأ به المبني على خبرة المؤسسة.
- المعلومات المالية والغير مالية الملائمة، كتكاليف الرواتب إلى عدد المستخدمين.

**خامسا- تقدير الأهمية النسبية والخطر**: عرف مجلس معايير المحاسبة الأهمية النسبية على أنها: " حجم الحذف أو التحريف في المعلومات المالية الذي يجعل من المحتمل في ضوء الظروف المحيطة أن يتغير الحكم الشخصي لمستخدم هذه المعلومات والتأثير عليه من خلال الحذف أو التحريف"[3].

أي أن الأهمية النسبية تعبر عن العلاقة بين قيمة عنصر ما وقيم العناصر الأخرى التي تتضمنها القوائم المالية، ويعتبر العنصر هاما إذا كان الخطأ فيه يؤدي إلى تغيير مستخدم القوائم المالية من القرارات التي يتخذها[4].

أما خطر التدقيق المقبول فهو:" مقياس رغبة المدقق لقبول فكرة أن القوائم المالية قد تكون مضللة بشكل كبير بعد إتمام عملية التدقيق وإصدار رأي بدون تحفظات"[5].

أي أن المدقق يقوم بتخفيض خطر التدقيق عن طريق تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على دليل إثبات كاف وملائم للوصول إلى استنتاجات معقولة بناء عليها يتم تكوين رأي التدقيق. ويتم الحصول على التأكيد المعقول عندما يخفض المدقق مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول[6].

**سادسا- فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة**: يعد كل من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة أحد المكونات الأساسية في نموذج مخاطر التدقيق، حيث أن الفهم العميق لخصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد يمكن المدقق من وضع معايير تطبيق وتشغيل نظام رقابة جيد. ومن خلال

[1] المرجع نفسه، ص254.

[2] أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص257.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق: ص225.

[4] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق: ص167.

[5] ثناء القباني، المراجعة، مرجع سابق، ص207.

[6] أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص143.

معرفته العميقة للنظم والإجراءات التي تتبعها المؤسسة يكون في استطاعة المدقق تقييم نظام المؤسسة على أسس سليمة.

كما نص المعيار الثاني من معايير التدقيق المتعارف عليها، على وجوب الفهم الكاف لنظام الرقابة الداخلية للتوصل لخطة التدقيق وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإختبارات التي سيتم تنفيذها[1].

**سابعا- وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق:** الأساس في تنفيذ الخطوات الست الأولى في عملية تخطيط التدقيق هو مساعدة المدقق في إعداد خطة تدقيق تتسم بالكفاءة والفعالية بالإضافة إلى تصميم برنامج التدقيق، أما برنامج التدقيق فيتمثل في قائمة بكافة الإجراءات المستخدمة في التوصل لجمع أدلة كافية للتدقيق. ويتم أيضا إدراج تفاصيل أخرى ترتبط بكل إجراء مثل: حجم العينة، العناصر التي يتم اختيارها، وتوقيت الإختبارات[2].

ويوضح الشكل التالي خطوات عملية التدقيق:

**الشكل رقم (02): خطوات عملية التدقيق**

[1] وليم توماس وأمرسون هنكي، مرجع سابق، ص385.

[2] ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص428.

**المصدر**: **ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 287.**

**المطلب الثاني: مفهوم التقرير وأهميته**

يعتبر إعداد التقرير الخطوة الأخيرة لعملية التدقيق، ويكون بعد استكمال المدقق لجميع إجراءات التدقيق واختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج المتوصل إليها من خلال الفحص والتقييم.

**الفرع الأول: مفهوم التقرير**

التقرير بصفة عامة هو عرض كتابي أو شفوي يتضمن مجموعة من الحقائق والبيانات والمعلومات الموجهة إلى الرئيس، المرؤوس، الزميل أو إلى الأطراف الخارجية. وذلك بهدف نقل المعلومات وتقديم الإقتراحات والتوصيات شرط أن يكون هذا الهدف واضحا ومحددا ويقابله اهتمام مشترك بين كاتب التقرير وقارئه[1].

أما تقرير المدقق فهو:" بيان مكتوب وموجه إلى الهيئة العامة للمؤسسة، يعبر فيه المدقق الخارجي عن رأيه المحايد والمستقل بناء على ما قام به من فحص وإجراءات وتدقيق للبيانات والمستندات المالية والسجلات والدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها لما جاء في بيانات نتائج الأعمال للمؤسسة محل التدقيق"[2].

**الفرع الثاني: أهمية التقرير**

تنبع أهمية تقرير المدقق الخارجي من عدة عوامل أهمها[3]:

- يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه المدقق من عمله، حيث تتيح عملية التدقيق للمدقق التعرف على كافة المعلومات والبيانات والمركز المالي للمؤسسة. ومن ثم يكون تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه لمن يهمهم الأمر خاصة الملاك عن ما قامت به إدارة المؤسسة خلال الفترة المالية محل الفحص.
- يعتبر تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما أُتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته.
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق نتيجة الصعوبة التي يواجهها مستخدم المعلومات في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الإعتماد عليها.

**المطلب الثالث: عناصر تقرير المدقق الخارجي وخصائصه**

يجب على المدقق إعداد تقريره في ضوء المعايير الأربعة الخاصة بمعايير إعداد تقرير عملية التدقيق، ويتميز تقرير المدقق الخارجي بوجود عناصر تحكمه وخصائص تميزه.

---

[1] محمد الصيرفي، مهارة إعداد التقارير، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص10.

[2] زهير الحدرب، مرجع سابق، ص76.

[3] محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سابق، ص366.

**الفرع الأول: العناصر الأساسية لتقرير المدقق الخارجي**

يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي عدد من العناصر المكونة له كما نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم 700 على النحو التالي[1]:

**أولا- عنوان التقرير**: يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي عنوان مناسب يساعد في التعرف على هذا التقرير، والتفريق بينه وبين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى كتقرير مجلس الإدارة.

كما أكدت معايير التدقيق الدولية على ضرورة استقلالية المدقق في عنوان تقرير عملية التدقيق، حيث تمثل الإستقلالية دعامة أساسية في إضفاء الثقة على القوائم المالية المدققة[2].

**ثانيا- الجهة التي يوجه إليها التقرير**: يجب أن يوجه التقرير إلى الجهة المعينة للمدقق، كالجمعية العامة لمساهمي المؤسسة والتي يدقق أعمالها المدقق.

**ثالثا- الفقرة الإفتتاحية**: يجب أن يحدد تقرير المدقق القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق والفترة التي تغطيها القوائم المالية، بالإضافة إلى أن إعداد هذه القوائم المالية هو من مسؤولية الإدارة. كما يجب تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المتبعة حيث أن مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه القوائم المالية قصد إبداء الرأي فيها.

**رابعا- فقرة النطاق**: يجب أن تتضمن فقرة النطاق على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، كما يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري، وأنها وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه.

**خامسا- فقرة الرأي**: يجب أن تنص فقرة الرأي في تقرير المدقق على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة وفقا لإطار التقارير المالية، وأنها ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

**سادسا- تاريخ التقرير**: يجب على المدقق تأريخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا يجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على صحة القوائم المالية.

**سابعا- عنوان المدقق**: يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق.

**ثامنا- توقيع المدقق**: يجب أن يوقع التقرير اسم مؤسسة التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق أو كلاهما حسبما هو مناسب.

**الفرع الثاني: خصائص تقرير المدقق الخارجي**

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص120.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص321.

يفترض المدقق وهو بصدد إعداد تقريره على أن قارئ التقرير على دراية بالمؤسسة، وبالقوائم المالية، ومن الطبيعي أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

ويمكن إيجاز الخصائص الرئيسية للتقرير ذو الجودة في النقاط التالية[1]:

**أولا- الإيجاز**: يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وأن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز.

**ثانيا- الوضوح**: أي عدم وجود غموض في محتويات التقرير لتوصيل البيانات بشكل واضح.

**ثالثا- الأهمية**: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الإبتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

**رابعا- الصحة والدقة**: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الإستفادة من تلك المعلومات.

**خامسا- الترابط**: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع قارئ التقرير على إكماله دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

**سادسا- الصدق والأمانة**: يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح نتائج تقريره بكل صدق وأمانة.

**المطلب الرابع**: **أنواع رأي المدقق الخارجي ومسؤوليته عن الأحداث اللاحقة**

أكدت الهيآت العلمية والمهنية والتشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المدقق لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها عن الموقف المالي للمؤسسة وكذلك ضرورة وضوح رأيه بهذا الشأن، كما أكدت على تحمله للمسؤولية الكاملة في الأحداث الواقعة ما بين انتهاء السنة المالية وتقديمه لتقرير عملية التدقيق.

**الفرع الأول**: **أنواع رأي المدقق الخارجي**

يتوقف تحديد نوع رأي المدقق على تحديد نوع القيود أو الأخطاء وأوجه التقصير التي يواجهها خلال أدائه لمهمته، وفي سبيل اتخاذ القرار المناسب يتولى المدقق بخبرته وحكمته وفطنته تحديد الأهمية النسبية لمثل هذه الأخطاء وأوجه التقصير. وتتمثل آراء المدققين عند تعبيرهم عنها في القوائم المالية فيما يلي[2]:

**أولا- الرأي غير المتحفظ**: يقوم المدقق بعدم إبداء تحفظات في تقريره، وبهذا يعتبر التقرير نظيفا عندما لا يكون هناك قيود على نطاق الفحص الذي قام به، وعندما لا توجد لديه ملاحظات ذات شأن

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص123.

[2] زهير الحدرب، مرجع سابق: ص82- 83.

عن صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن أعمال المؤسسة، ومن ثم تطبيق المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصورة منظمة، وكذلك عدم مخالفة القوانين والأنظمة المطبقة محليا.

**ثانيا- الرأي المتحفظ:** يقوم المدقق بالإدلاء برأي متحفظ إذا لاحظ أثناء عمله أو رأى في القوائم المالية ما يقيد رأيه، يكون في هذه الحالة مجبرا على تسجيل تحفظاته واعتراضاته التي يرى أنه من الضروري الإشارة إليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية للتحفظ الذي يرد في تقرير المدقق، كما يجب أن يشتمل تقرير المدقق على فقرة خاصة مستقلة تفصح عن أسباب التحفظ الذي ورد في التقرير.

**ثالثا- الرأي العكسي:** عندما يجد المدقق أن القوائم المالية النهائية لا تعطي الصورة الصحيحة والصادقة عن المركز المالي للمؤسسة وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنه لم يكن لديه أي تحفظات تتعلق بنطاق عملية الفحص و التدقيق، وأنه قد قام بجمع ما يكفي من أدلة الإثبات. هنا يقوم المدقق بإعطاء رأي عكسي، مع ملاحظة أن المدقق لا يستطيع الإمتناع عن الإدلاء برأيه.

ويمكن تقسيم أجزاء تقرير المدقق الذي يتضمن رأيا معاكسا إلى ثلاث فقرات:

**الفقرة الأولى:** تصف الإجراءات التي قام بها المدقق ونطاق عملية الفحص.

**الفقرة الثانية:** ترد فيها أسباب الرأي المعاكس والآثار المتعلقة بهذا الرأي.

**الفقرة الثالثة:** تتضمن رأي المدقق العكسي والمبني على ما ورد في الفقرة الثانية.

وعلى العموم فإنه من النادر جدا أن يقوم المدقق بإعطاء رأي معاكس.

**رابعا- الإمتناع عن إبداء الرأي:** هناك ظروف لا تسمح للمدقق بإعطاء رأي نظيف خال من أي تحفظات، ولا رأيا متحفظا أو معاكسا. ومن أمثلة تلك الظروف وضع إدارة المؤسسة لقيود على عمل المدقق بحيث لا تمكنه من القيام بإجراءات التدقيق المتعارف عليها كأن تمنعه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الحصول على نظام مصادقات عملاء المؤسسة. هنا يجد المدقق نفسه مضطرا للإمتناع عن إعطاء الرأي، وعليه في هذه الحالة أن يضمن في تقريره الأسباب المهنية التي أدت إلى امتناعه عن إبداء رأيه.

كما يجب عليه أن يذكر في تقريره مدى القناعة التي توصل إليها في المعلومات المالية موضوع الفحص وحدود ما يتحمله من مسؤولية حيال هذه المعلومات المالية[1].

**الفرع الثاني: الأحداث اللاحقة ومدى مسؤولية المدقق عنها**

تأتي مسؤولية المدقق في إعداد التقرير من تطبيق المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير الذي يقضي بأن القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن واقع المؤسسة. ففي الفترة بين انتهاء السنة المالية

[1] سفيان البرغوثي، **دور المدقق الخارجي على محك الأزمة المالية العالمية**، مجلة سوق المال الفلسطيني، سوق فلسطين للأوراق المالية، العدد12، نوفمبر 2009، ص7.

وبين تقديم المدقق لتقريره يكون فيها المدقق مسؤولا عن الكشف والإفصاح عن الأحداث التي وقعت، والتي لها أثر على صحة القوائم المالية محل التدقيق.

وتتمثل هذه الأحداث اللاحقة في ثلاثة أنواع[1]:

**أولا- أحداث لاحقة تؤثر مباشرة على القوائم المالية**: يجب تعديل هذه القوائم مثل تسديد الإلتزامات على أساس مخالف لسنوات سابقة. وهذا يتطلب التعديل في البنود أو العناصر التي تأثرت بالأحداث اللاحقة دون تعديل في القوائم المالية، حيث ترفق إيضاحات بتاريخ وقوع الحادث الذي أدى إلى الزيادة أو النقص بالأرصدة.

**ثانيا- أحداث لاحقة ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية للسنة السابقة**: قد يكون من الأفضل الإفصاح عنها دون إجراء تعديلات بالقوائم المالية نفسها، بل بمرفقات إيضاحية كإصدار سندات أو حصول ضرر كبير من جراء حريق أو عوامل طبيعية أخرى.

**ثالثا- أحداث لاحقة لا علاقة لها بالقوائم المالية بصورة مباشرة أو غير مباشرة**: هذه لا تتطلب إلحاقا بالقوائم المالية كمعلومات إضافية إذ أن إلحاقها قد يؤدي إلى الإضرار بالمؤسسة وسياستها، وخاصة في حالة المنافسة كما في التغييرات الإدارية.

وبالنسبة للطرق المحاسبية الواجب إتباعها في عملية تدقيق الأحداث اللاحقة فالمفروض إتباع نفس الطرق السابقة للحفاظ على مبدأ الثبات، أما مدة الأحداث اللاحقة فقد حددها قانون الشركات بالأشهر الثلاثة لتاريخ انتهاء السنة المالية.

**خاتمة الفصل**:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق هو عبارة عن الدراسة الإنتقادية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة من طرف مهني مستقل، وذلك بهدف تقديم رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية والتي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة. كما أن المدقق الخارجي كغيره من المهنيين وعند قيامه بأداء مهمته يتمتع بمجموعة من الحقوق، وتقع عليه واجبات يقوم بتحقيقها، ويتحمل مجموعة من المسؤوليات.

ونجد أن المدقق الخارجي وبعد قيامه بأداء مهمته يقوم بإعداد تقريره النهائي والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي والذي يتضمن الرأي النهائي للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية. كما يعتبر تقرير المدقق تأكيدا على إلتزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين وتشريعات تفرضها الدولة كالضرائب، وبالتالي خدمة الإقتصاد الوطني.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص96.

# الفصل الثاني

# نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق

**تمهيد**

**المبحث الأول:** الإطار النظري للرقابة الداخلية.

**المبحث الثاني:** مخاطر التدقيق.

**المبحث الثالث:** الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية وتقييمه.

**خلاصة الفصل**

**مقدمة الفصل**:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة الإنطلاق التي يرتكز عليها المدقق عند إعداده لبرنامج التدقيق، وتحديد الإختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات التدقيق، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة. ويجب أن يستمر المدقق في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يتمكن من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات التدقيق، حيث أن التطور في المفهوم أصبح يملي ضرورة تكييف نظام الرقابة الداخلية مع الشكل الجديد للمؤسسة باعتبار هذا النظام يمس الرقابة على العمل داخل المؤسسة، ومن ثم ضمان استمرارية نشاطها الذي يأتي عن طريق فرض رقابة على جميع العمليات وتبني تدقيق القوائم المالية للمؤسسة والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة مخاطر التدقيق ومحاولة التخفيف من حدتها لضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة.

**المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية**

الرقابة وظيفة إدارية منظمة ومستمرة تهدف إلى تقديم درجة تأكيد معقولة بأنه قد تم إنجاز الأهداف حسب ما تم تحديده لهذه الأهداف، وتعتبر الرقابة الداخلية النظام الرئيسي لتمكين وظيفة الرقابة بالمؤسسة.

**المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم الرقابة الداخلية**

تطور نظام الرقابة الداخلية عبر عدة مراحل وكنتيجة لأهمية الرقابة الداخلية فقد اهتمت المنظمات المهنية العالمية بها، وأصدرت فيها تعاريف متعددة كونها المحددة للسلوك العام للتسيير في المؤسسة، وباعتبارها مصدر ثقة مستخدمي القوائم المالية.

**الفرع الأول: التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية**

تطور نظام الرقابة الداخلية عبر المراحل التالية[1]:

**المرحلة الأولى- قبل سنة 1500 ميلادية**: كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين، يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الآخر لإمكانية مطابقة السجلين وبالتالي منع الإختلاس والتلاعب، فكأن الوظيفة الرقابية الداخلية كانت تتحقق داخليا دون مراقبة خارجية للعمل، وبتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الإتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة، تطلب الأمر محاسبة قباطنة السفن العائدين بالثروات من القارة الأوربية بواسطة مدققين لمنع اختلاس هذه الثروات، فكأن الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص المعهود إليهم المسؤوليات المالية، وفي ذلك الوقت لم تتم الإشارة إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي، فالأسلوب الذي كان متبعا في التدقيق هو تحقيق مفصل لكل حدث أو عملية مالية تتم.

**المرحلة الثانية- من سنة 1500 إلى 1850**: إتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر نتيجة للثورة الصناعية، وظلت الرقابة تعني اكتشاف الإختلاس والتلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية. إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها قد تحققت في هذه المرحلة، حيث تم الإعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والإختلاس. والتغير الآخر الهام كان القبول العام للحاجة إلى استعراض مستقل للنواحي المالية سواء للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة.

**المرحلة الثالثة- بعد سنة 1850**: كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المؤسسة كبيرة الحجم وبروز المؤسسات المساهمة، وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص12- 13.

غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على سلامة المحافظة على رأس المال وتنميته. وظهرت مهنة التدقيق كرقابة خارجية محايدة واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

**الفرع الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية**

**المفهوم الأول**: تضمن تقرير COSO التعريف التالي للرقابة الداخلية: " هي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، والإدارة والأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بخصوص الأهداف المتعلقة بفعالية وكفاءة العمليات، إمكانية الثقة في التقارير المالية، والإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها "[1].

**المفهوم الثاني**: عرف المعيار الدولي رقم 400 الخاص بالرقابة الداخلية على أنها: " جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المؤسسة، للتأكد إلى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية، حماية الأصول، منع وكشف الغش والخطأ، دقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية، وإعداد معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها وفي الوقت المناسب"[2].

**المفهوم الثالث**: عرفت لجنة اجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها:" خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها الإدارة لحماية أصول المؤسسة، وضمان صحة ودقة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الإعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتزام العاملين بسياسات الإدارة "[3].

**المطلب الثاني: خصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية**

من خلال التعاريف الواردة حول نظام الرقابة الداخلية نجد أنها تتميز بخصائص وأن الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها متعددة وتصب في مصلحة المؤسسة وكل الأطراف ذات الصلة.

**الفرع الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية**

تتمثل خصائص نظام الرقابة الداخلية فيما يلي[4]:

**أولا- الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات**: حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة، وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر.

**ثانيا- الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان**: الإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، لأن مسؤولية نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين لذلك نجد كافة الأفراد في المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك.

---

[1] Audit Gestion Des Risque D'entreprise Et Controle Interne, Mohamed Hamzaoui, 2006, village mondial, France, p80.

[2] سمير كامل عيسى ومحمود مراد مصطفى، دراسات في المراجعة الخارجية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص18.

[3] عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص13.

[4] صديقي مسعود، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص46.47.

**ثالثا- الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا:** على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالإعتماد على تكلفتها ومنفعتها، وبغض النظر عن مدى سلامة التصميم والتشغيل فإن أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف المؤسسة، نظرا لوجود عوامل خارجة عن نطاق السيطرة وعن تأثير الإدارة والتي تؤثر على مقدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

**الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية**

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة في الآتي:" التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة والأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها "[1].

وفيما يلي أهداف الرقابة الداخلية[2]:

**أولا- حماية الأصول:** يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول، وقد تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة (حماية) فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمدا فإن ذلك يعد غشا وليس خطأ، إذ أن الخطأ هو ما يرتكب من غير قصد أو تعمد. وقد يقصد بكلمة (حماية) الوقاية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في معالجة العمليات واستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد أعمال الغش والإختلاس والسرقة. وطبقا لرأي لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين فإن الحماية تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الغير مرغوب فيها.

وأما الأصول المقصود حمايتها فهي الأصول الثابتة كالأبنية والعقارات والتجهيزات والأصول المتداولة. وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد أخطار الحرائق، وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة والإختلاس والغش والأخطاء والأمور الأخرى الغير مرغوب فيها كالحرائق مثلا.

وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعينة، كاملة وقانونية ومثبتة ومصرح بها.

**ثانيا- دقة المعلومات المحاسبية وتكاملها وملائمتها:** تعني دقة المعلومات أن تتسم بالموضوعية، وأن تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة، وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك العمليات التي تعتبر مجالا

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص151.

[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص، 280.278.

لتطبيق الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية عبر سلسلة من الخطوات هي التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها.

فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات، مع إجراء عملية التدقيق لما يتم تسجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها واعتبارها دقيقة وملائمة وكاملة.

**ثالثا- الإلتزام بالسياسات الإدارية**: تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة، التي تغطي جميع جوانب المؤسسة. وتصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، وسواء كانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية، فإنها تخضع للتعديل بما يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفذين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول أن درجة استيعاب السياسات والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها وتطبيقها ينعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.

ويرتبط تحديد المسؤوليات بوضع السياسات والخطط والإجراءات الواجب اتباعها، ويرافق تحديد المسؤوليات تفويض السلطات بما يتناسب وحجم المسؤوليات، مما يستدعي وجود دليل يوضح هذه الإختصاصات وخطوط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلا، حتى لا يحدث أي تداخل أو تضارب أو تكرار للعمل يؤدي إلى الإخلال أو عدم الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل الإدارات والأقسام التنفيذية المختلفة.

**رابعا- الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد**: يعني الإستخدام الإقتصادي للموارد تجنب أوجه الإسراف والتقصير والتبذير في استخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الإرتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد. وتعني الكفاية قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة. وتتبع عدة أساليب للإرتقاء بالكفاية الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية: دراسة الزمن والحركة، رقابة الجودة، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم.

**المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية والعوامل المساعدة على تطورها**

من خلال مفاهيم الرقابة الداخلية المختلفة يمكن التمييز بين عدة أنواع لنظام الرقابة الداخلية، كما يمكن إبراز العوامل المتعددة التي ساعدت على تطور هذا النظام.

**الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية**

من استعراض مفاهيم الرقابة الداخلية نستنتج الأنواع التالية[1]:

**أولا- الرقابة المحاسبية**: هي الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية، وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية في السجلات

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ص146- 148.

والدفاتر المحاسبية التي يمكن الإعتماد عليها، ومن بين المقومات الأساسية لتحقيق هذا النوع من الرقابة هو النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة.

**ثانيا- الرقابة الإدارية**: هي الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية، وتهتم بوضع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المؤسسة استخداما أمثلا من جهة، والتحقق من مدى التزام المؤسسة والعاملين بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المؤسسة من جهة أخرى.

**ثالثا- الضبط الداخلي**: يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الإختلاس وسوء الإستعمال. ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، كما يعتمد على تحديد الإختصاصات والسلطات والمسؤوليات[1].

**الفرع الثاني: العوامل المساعدة على تطور الرقابة الداخلية**

إن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الإهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره، حيث تتمثل أهم هذه العوامل في النقاط التالية[2]:

**أولا- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها**: إن النمو الضخم في حجم المؤسسات وتنوع أعمالها من خلال الإندماج والتفرع والنمو الطبيعي، جعل من الصعوبة الإعتماد على الإتصال الشخصي في إدارة المشاريع فأدى إلى الإعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل.

**ثانيا- إضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات إلى بعض الإدارات الفرعية**: وهذا ما يتجسد في مؤسسات المساهمة، حيث انفصل أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم. وبما أن مجلس الإدارة لا يمكنه إدارة المؤسسة بمفرده فقد فوض السلطات والمسؤوليات إلى إدارات المؤسسة المختلفة، ومن أجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة، عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة على سلامة العمل بالمؤسسة. ومن هنا جاء الإهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل والإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة تحقيق أهدافه الرقابية.

**ثالثا- حاجة الإدارة إلى معلومات دورية دقيقة**: لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها، وهذا لاتخاذ القرارات المناسبة واللازمة لتصحيح الإنحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية. وهذا ما يستوجب وجود نظم رقابية سليمة ومتينة تطمئن الإدارة عن صحة تلك التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص230.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص166-167.

**رابعا- حاجة الإدارة إلى حماية أموال المؤسسة**: على الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتى تتجنب المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابهما.

**خامسا- حاجة الجهات الحكومية وغيرها لمعلومات دقيقة**: تحتاج الجهات الحكومية لمعلومات دقيقة حول المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد، لتستعملها في التخطيط الإقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير، فإن طلبت هذه المعلومات من مؤسسة ما، عليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا الأمر الذي لا يتسنى ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية بها قويا.

**سادسا- تطور إجراءات التدقيق**: حيث تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختباريه، تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختباراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستخدم في المؤسسة.

**المطلب الرابع: مكونات ومبادئ ومقومات نظام الرقابة الداخلية**

تشمل الرقابة الداخلية على عدة مكونات يجب الإهتمام بها، وتصميمها بعناية من طرف إدارة المؤسسة لتوفير تأكيد مناسب على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية. كما يبنى نظام الرقابة الداخلية على مبادئ ومقومات يستطيع من خلالها تحقيق أهدافه.

**الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية**

يعتبر إطار العمل للرقابة الداخلية COSO الصادر في عام 1992 أكثر أطر العمل استخداما وفهما بشكل واسع في الولايات المتحدة[1]، حيث وضع ضوابط للرقابة الداخلية تتمثل في فعالية وكفاءة العمليات، إمكانية الاعتماد على التقرير المالي، بالإضافة إلى الإلتزام بالقوانين واللوائح. كما حدد خمسة مكونات مترابطة للرقابة الداخلية الفعالة والتي تطبق على كل نوع من ضوابط الرقابة الداخلية والمتمثلة في[2]:

**أولا- بيئة الرقابة**: تعتبر بيئة الرقابة أساسا للمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية، وقد تضمن تقرير COSO العوامل التي تتكون منها بيئة الرقابة، بعضها يرتبط مباشرة بالإدارة متمثلا في نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية، وتعهد الإدارة بالكفاءة، وفلسفة الإدارة ونمط التشغيل، كما يتعلق بعضها بتنظيم المؤسسة متمثلا في هيكلها التنظيمي وتحديد السلطة والمسؤولية. وتتمثل باقي العوامل في سياسات وممارسات الأفراد، وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وتنفيذهم لواجباتهم.

**ثانيا- تقييم المخاطر**: تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنه من

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص165.

[2] جورج دانيال غالى، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2001، ص342.

الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها[1].

**ثالثا- أنشطة الرقابة**: تتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيدا معقولا بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وتتعلق أنشطة الرقابة بما يلي:

- أنشطة الرقابة على التشغيل: تهتم برقابة ومتابعة تشغيل المؤسسة.
- أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية: تهدف إلى تأكيد إعداد تقارير مالية يمكن الوثوق فيها.
- أنشطة الرقابة على الإلتزام: تهدف إلى التأكد من الإلتزام بالقوانين المطبقة في المؤسسة.

**رابعا- المعلومات والاتصالات**: يوفر نظام المعلومات الفعال المدخل الملائم لتحديد الطرق التي تسجل كافة المعلومات على أساس زمني مناسب، وبتفصيل كاف للسماح بالتبويب الصحيح لتقرير المدقق بجانب قياس وعرض العمليات المالية بشكل صحيح والإفصاح عنها في القوائم المالية[2]. كما يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة، والحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للإتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

**خامسا- المتابعة**: يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية.

ويمكن تحليل هذه المكونات الأساسية والمترابطة في الشكل التالي، والذي يظهر بيئة الرقابة كمظلة أو إطار عام يغطي ويربط جميع المكونات الأربعة الأخرى وبالتالي لابد أن يؤثر عليها، أي أنه بدون بيئة رقابية ملائمة وسليمة لتحقيق رقابة فعالة لا يمكن لجميع المكونات الأخرى للرقابة أن تحقق أي أهداف حقيقية[3].

---

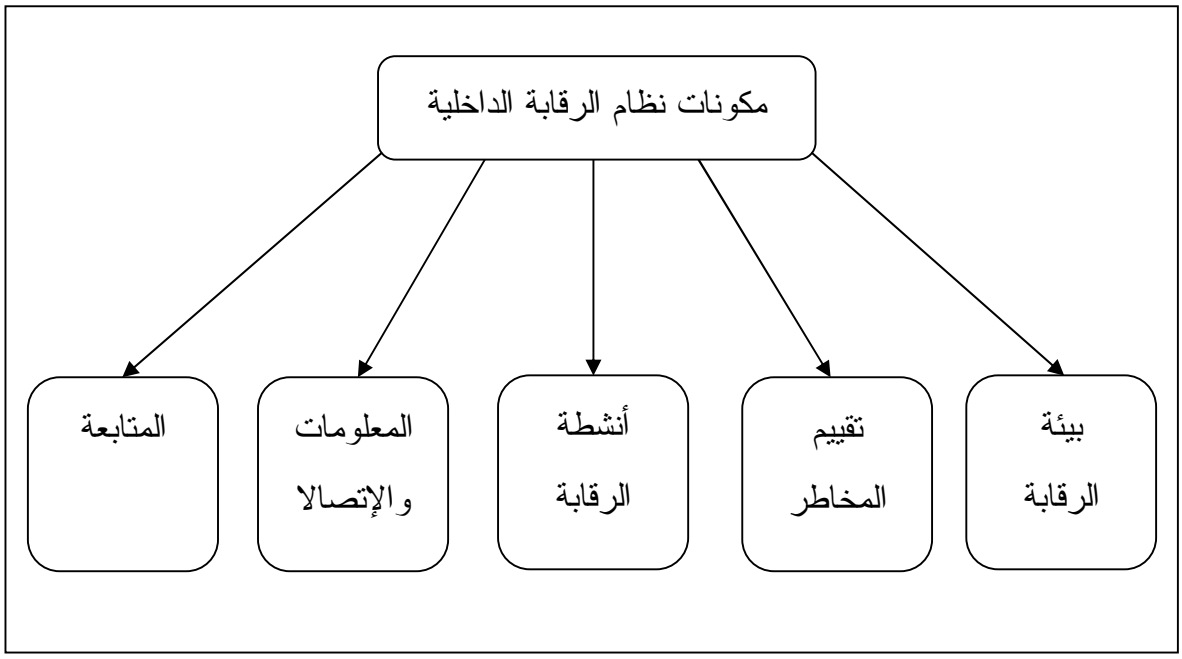
[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص57.

[2] ألان عجيب مصطفى هلدني وثائر صبري محمود الغبان، **دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني**، مجلة علوم إنسانية، جامعة السليمانية، العدد 45، 2010، ص10.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص186.

والشكل التالي يمثل مكونات الرقابة الداخلية:

**الشكل رقم (03): مكونات نظام الرقابة الداخلية**




**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مكونات الرقابة الداخلية.**

**الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الداخلية**

من خلال مكونات الرقابة الداخلية يمكن تلخيص المبادئ السبعة عشر المحتواة في الإطار العام للرقابة الداخلية كالتالي[1]:

**أولا- بيئة الرقابة**: تشتمل على خمسة مبادئ تتمثل في الإلتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية، ممارسة مسؤولية الرقابة، تحديد الهيكل والسلطة والمسؤولية، توضيح الإلتزام بالإختصاص، وفرض المساءلة.

**ثانيا- تقييم الخطر**: يشتمل على أربعة مبادئ تتمثل في تحديد الأهداف ذات الصلة، تحديد وتحليل المخاطر، تقييم خطر الإحتيال، بالإضافة إلى تحديد وتحليل التغير المهم.

**ثالثا- أنشطة الرقابة**: تشتمل على ثلاثة مبادئ ممثلة في تحديد وتطوير أنشطة الرقابة، تحديد ووضع ضوابط عامة للتكنولوجيا،بالإضافة إلى النشر من خلال السياسات والإجراءات.

**الإعلام والإتصال**: يشتمل هذا المكون على ثلاثة مبادئ أيضا متمثلة في إستخدام المعلومات ذات الصلة، الإتصال داخليا، الإتصال خارجيا.

**الفرع الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية**

لنظام الرقابة الداخلية مقومات وركائز يبنى عليها، وتوجد جوانب محاسبية وأخرى إدارية لتحقيق الفعالية لنظام الرقابة الداخلية كالآتي[1]:

[1] يحيى سعيدي، محاضرة بعنوان: **الرقابة الداخلية**، مقياس التدقيق المبني على المخاطر، السنة الثانية ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2013، ص98.

**أولا- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية**: تشتمل هذه المقومات على ضرورة وجود بعض الجوانب المحاسبية الضرورية لزيادة فعالية النظام المحاسبي وتتمثل فيما يلي:

- **الدليل المحاسبي**: ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الإقتصادية من ناحية، ونوع النظام المحاسبي المستخدم والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى. حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات المسجلة فيه، وينبغي أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات، نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي. بالإضافة إلى ضرورة توفر حسابات مراقبة إجمالية تهدف إلى ضبط الحسابات الفرعية.
- **الدورة المستندية**: يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة، طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، لذلك ينبغي عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية، كما يجب أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه وتداوله بالإضافة إلى إلزامية ترقيم هذه المستندات لتسهيل عملية الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات.
- **المجموعة الدفترية**: حسب طبيعة نشاط المؤسسة تجهز مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية، وبصفة خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة. ويجب أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم قصد سهولة الإستخدام والإطلاع والفهم وتوفير المعلومات المطلوبة.
- **الوسائل الآلية والالكترونية المستخدمة**: أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة عنصرا مهما في ضبط وإنجاز الأعمال، كما تزايدت أهمية استخدام الحاسب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل المعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها. وبلا شك فإن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم.
- **الجرد الفعلي للأصول**: تتميز بعض عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية والأصول الثابتة، كما أن نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الحسابية التي تشملها السجلات المحاسبية تمثل نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.
- **الموازنات التخطيطية**: تمثل الموازنة خطة كمية ومالية للمؤسسة ككل ولوحداتها الفرعية خلال فترة زمنية معينة، حيث لا تعتبر الموازنات التخطيطية نظاما كاملا للرقابة، بل جزءا من هذا النظام. ويتمثل دورها في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب

[1] عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة باتنة، 2009/2008، ص ص25- 35.

الإنحرافات لمحاولة تصحيحها. وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه ووظائفه، وكذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم بالإضافة إلى وضع معايير عملية دقيقة.

- **أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة**: تعتمد أنظمة التكاليف المعيارية على وضع معايير علمية وعملية للتكاليف المختلفة، حيث تعد هذه المعايير وفق مستويات هندسية وفنية متطورة تلاءم ظروف العمليات الصناعية التي تمارسها المؤسسة.

**ثانيا- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية**: يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته، وتتمثل في:

- **هيكل تنظيمي كفؤ**: الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفء في المؤسسة هو تحديد الإدارات والأقسام واختصاص كل منها، بالإضافة إلى تحديد مسؤوليات الأشخاص والعلاقة بينهم. ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة المؤسسة وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والإنتشار الجغرافي لها.
- **مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة**: يعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة والقدرات والثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية. لهذا فإن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع المؤسسة.
- **معايير أداء سليمة**: رغم وجود هيكل تنظيمي كفء وعمالة مدربة فهذا لا يعني التخلي عن توفير معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الإنحرافات وإجراءات تصحيحها.
- **مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول**: يسمح وجود مجموعة من السياسات والإجراءات بتوفير الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو إختلاسها ولضمان صحة التقارير المحاسبية، كذلك فإن كبر حجم المؤسسة وتعدد وحداتها يحتم على القائمين ضرورة وجود وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات المختلفة وعلى كافة المستويات.
- **قسم التدقيق الداخلي**: يهتم بالتأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات المحددة من قبل الإدارة، والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، والتحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات. وبالتالي المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن تلخيص مقومات نظام الرقابة الداخلية في الشكل الأتي:

**الشكل رقم (04): مقومات نظام الرقابة الداخلية**

**المصدر: عمر ديلمي، المرجع نفسه، ص36**

**المطلب الخامس: إجراءات ومسؤولية المدقق الخارجي عن أنظمة الرقابة الداخلية**

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات، كما تقع على المدقق مسؤوولية عن أنظمة الرقابة الداخلية في حدود صلاحياته وفي ضوء مسؤولياته.

**الفرع الأول: إجراءات الرقابة الداخلية**

لتحقيق مقومات نظام الرقابة الداخلية السليم لابد من اتخاذ الإجراءات التالية[1]:

**أولا- إجراءات تنظيمية وإدارية:** تضم النواحي التالية:

- تحديد إختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص ص233- 236.

- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف.
- تنظيم الأقسام باجتماع الموظفين الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب.
- إيجاد وضعية معينة تتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل وعدم ترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات لكل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر دون التعارض مع حسن سير العمل.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

**ثانيا- إجراءات محاسبية**: تضم النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لتقليل فرص الغش والإحتيال، ومساعدة إدارة المؤسسة في الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.
- عدم إشتراك أي موظف في تدقيق عمل قام به، بل يجب تدقيقه من موظف آخر.
- إستعمال الآلات المحاسبية لتسهيل الضبط الحسابي وتقليل احتمال الخطأ والسرعة في إنجاز العمل.
- إستخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري كموازين التدقيق وحسابات المراقبة الإجمالية.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات.
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

**ثالثا- إجراءات عامة**: تضم النواحي التالية:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية، بضائع، أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- إستخدام وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الإعتماد متمشية مع المسؤولية.
- إستخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة للمؤسسة كتوقيع الشيكات.
- إستخدام نظام التفتيش في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول والتي تكون عرضة للتلاعب والإختلاس. وغالبا ما تناط هذه السلطة لقسم التدقيق الداخلي.

**الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي عن أنظمة الرقابة الداخلية**

أصدر معهد المحاسبين رأيه في هذا الموضوع على النحو التالي[1]:

**أولا- بالنسبة للرقابة الإدارية**: المدقق الخارجي لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس الرقابة الإدارية، لأنه يهدف لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية وضمان تنفيذ السياسات الإدارية حسب الخطة المرسومة، ومثل هذا النظام لا يؤثر على المدقق ولكن إذا اتضح أن للرقابة الإدارية أي تأثير على مجال عمله وجب عليه دراسة وتقييم ذلك الفرع.

**ثانيا- بالنسبة للرقابة المحاسبية**: يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن فحص وتقييم هذا الفرع مسؤولية كاملة، لأنها ذات صلة وثيقة بعمله خاصة فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي. فالمدقق الخارجي مسؤول عن هذا الفرع الذي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة ضد أي إختلاس أو تلاعب، وهناك آراء ترى لزاما على المدقق الخارجي التقليل من احتمال الغش والإختلاس فيها.

**المبحث الثاني: مخاطر التدقيق**

لكل جهة محل تدقيق مخاطر، وعلى المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، وذلك لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتصميم طريقة فعالة لتنفيذها.

يعتبر التعرف على مخاطر التدقيق عاملا رئيسيا لفهم وتطبيق عملية التدقيق، لأن هذه المخاطر تعبر عن احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية وبالتالي عدم تمكن المدقق من اكتشافه بالرغم من بذل العناية المهنية المعقولة، أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الإنتهاء من إجراءات التدقيق، وقد يرجع ذلك إلى طبيعة عملية التدقيق.

**المطلب الأول: تعريف ومكونات مخاطر التدقيق**

صدرت عدة تعاريف حول مخاطر التدقيق، كما أوضحت معايير التدقيق فيما يخص المعيار رقم 400 والخاص بالرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق، والصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB على أن لمخاطر التدقيق ثلاث مكونات رئيسية.

**الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق**

يمكن تعريف المخاطرة على أنها: " حالة تكون فيها إمكانية حدوث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة المتوقعة أو المأمولة "[2].

كما عرف معيار الإيزو ISO3100 والخاص بإدارة الجودة الخطر بأنه: "تأثير حالة عدم اليقين على الأهداف سواء كان إيجابيا أو سلبيا "[3].

---

[1] زهير الحدرب، مرجع سابق، ص139.

[2] طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد - إدارات - شركات - بنوك) ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص16.

[3] يحيى سعيدي، محاضرة بعنوان: **مقدمة عامة**، مقياس التدقيق المبني على المخاطر، السنة الثانية ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2013، ص10.

أما مخاطر التدقيق فهي: " إبداء المدقق الخارجي لرأي غير سليم عن معلومات مالية محرفة تحريفا جوهريا"[1].

كما عرفت مخاطر التدقيق على أنها: " إحتمال أن يصدر المدقق الخارجي رأيا غير ملائم عن القوائم المالية بعد تدقيقها كأن يعطي رأيا غير متحفظ عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا نظرا لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية. أو أن يصدر رأيا متحفظا على قوائم مالية غير محرفة تحريفا جوهريا "[2].

كما عرف Emile & woolf مخاطر التدقيق على أنها: " عبارة عن احتمال فشل إجراءات التدقيق في الكشف عن الأخطاء الهامة (الجوهرية) التي يمكن حدوثها وبقاءها بدون اكتشاف، وعلى المدقق أن يأخذ في الإعتبار عند التخطيط لعملية التدقيق التنسيق بين كل من هدف تخفيض المخاطر في عملية التدقيق وهدف تحقيق فائض في الأتعاب التي يحصل عليها، بعد تغطية مصروفات عملية التدقيق، وعلى ذلك فإنه يجب على المدقق أن يتجنب زيادة إجراءات وأعمال التدقيق في الحالات الأقل تعقيدا وذات المخاطر المنخفضة، أو تقليل إجراءات وأعمال التدقيق في الحالات المعقدة وذات المخاطر المرتفعة "[3].

**الفرع الثاني: مكونات مخاطر التدقيق**

تشتمل مكونات مخاطر التدقيق على العناصر الآتية [4]:

- **ü** الخطأ أو الإحتيال الذي يحدث (المخاطر المتأصلة / الملازمة).
- **ü** الخطأ أو الإحتيال الناتج عن عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية (مخاطر الرقابة).
- **ü** الخطأ أو الإحتيال الذي لا يتم اكتشافه من قبل المدقق الخارجي (مخاطر الإكتشاف).

**أولا- المخاطر الملازمة**: " هي قابلية رصيد حساب معين أو طائفة من المعاملات على أن تكون خاطئة بشكل جوهري، منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في طوائف أخرى، مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة "[5].

ويرتبط حجم هذه المخاطر بعدد من العوامل هي كالآتي[6]:

- **ü طبيعة العنصر**: تشكل بعض الحسابات مواطن لبس ينبغي على المدقق أن يسلط عليها عملية الفحص، كحساب مخصصات الديون المشكوك فيها أو حسابات النقدية أو حسابات المؤونات

---

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص253.

[2] محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص304.

[3] صديقي مسعود، مرجع سابق، ص115.

[4] شادن هاني عرار، **مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية**، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2006، ص18.

[5] يحيى سعيدي، محاضرة بعنوان: **مخاطر التدقيق**، مقياس التدقيق المبني على المخاطر، السنة الثانية ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2013، ص46.

[6] صديقي مسعود، مرجع سابق، ص116- 117.

والإهتلاكات، إن بعض هذه الحسابات عادة ما تخضع للتقدير الشخصي من قبل المحاسب أو أطراف أخرى داخل المؤسسة، لذلك يكون الخطر فيها ملازما لطبيعة التقديرات في هذه الحسابات.

- **الطرق المحاسبية**: إن تبني إحدى الطرق المحاسبية في المؤسسة دون غيرها من شأنها أن تكون غير ملائمة لطبيعة نشاطها، مما لا يسمح بتكييف عناصر المحيط الإقتصادي للمؤسسة مع الأبعاد النظرية والتطبيقية لهذه الطريقة، فضلا عن عدم تلاؤم هذه الطريقة مع طبيعة الإستغلال، لذلك فإن تبني طريقة معينة دون غيرها من شأنه أن يوقع عناصر القوائم المالية في أخطاء تفسر ببعد البند عن الواقع الفعلي له.
- **المعالجة المحاسبية**: تلجأ المؤسسة في الوقت الحالي للمعالجة الآلية للبيانات المرتبطة بالحقائق الإقتصادية لها، إذ تتم المعالجة آليا بمجرد إدخال هذه الأحداث في شكل قيود محاسبية، إلى غاية الوصول إلى القوائم المالية الختامية للمؤسسة. إن هذا الأسلوب من شأنه أن يوقع عناصر هذه القوائم في أخطاء تتمثل في أخطاء في الإدخال وتشغيل البرنامج أو أخطاء في التعامل مع البنود الخاصة.
- **العوامل الخارجية**: تؤثر العوامل الخارجية على المعالجة المحاسبة من خلال ضرورة تكييف عناصر المركز المالي للمؤسسة مع الواقع الإقتصادي الخارجي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال يؤثر التضخم على هيكل موجودات المؤسسة كالمخزونات أو الإستثمارات التي ينبغي إعادة تقييمها بشكل يجعلها أكثر ملائمة للواقع الإقتصادي الفعلي.

**ثانيا- مخاطر الرقابة**: يتمحور خطر الرقابة حول ثلاثة أمور هي التصميم والوجود والتطبيق الفعلي[1].

وتعرف مخاطر الرقابة على أنها: " مخاطر وقوع تحريف هام في أرصدة الحسابات أو في فئة من المعاملات والتي قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في فئة أو أرصدة حسابات أخرى، ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها في وقت مناسب عن طريق نظام الرقابة الداخلية، وتظل مخاطر الرقابة موجودة بسبب المحددات المتأصلة في تصميم وتشغيل أي نظام للرقابة الداخلية"[2].

وترجع أسباب وقوع هذه الأخطاء إلى الآتي[3]:

- درجة متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- عدم الإلتزام بإجراءات هذا النظام وضعف مقومات النظام في المؤسسة.
- فشل إجراءات هذا النظام في الكشف عن الأخطاء.
- فشل العنصر البشري في الإيفاء بالتزاماته الرقابية.

[1] J.H.Blokdijk, Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient? , International Journal of Auditing, (vol8, 2004, pp.185.194), p185.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص447.

[3] صديقي مسعود، مرجع سابق، ص118.

- عدم التوافق بين الإجراء والواقع الفعلي له.

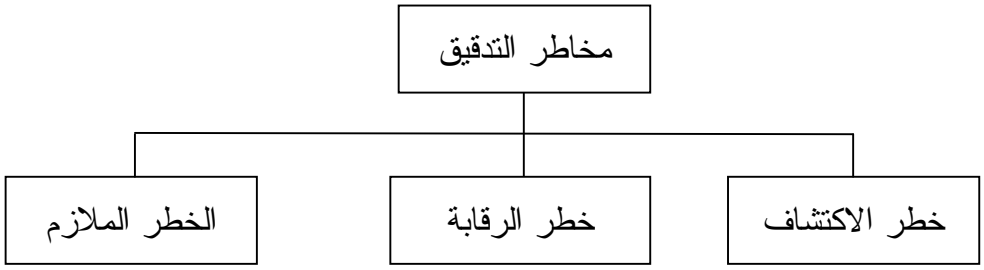
**ثالثا- مخاطر الاكتشاف**: عرفها مجلس معايير التدقيق على أنها: " المخاطر الناتجة عن خطأ في البيانات، ولا يمكن اكتشافها من قبل المدقق الخارجي عند إجراء الإجراءات التفصيلية، وقد تكون هذه الأخطاء موجودة في حساب معين أو عملية أو مجموعة عمليات، وقد تكون مع أخطاء أخرى لبيانات أو أرصدة "[1].

ويرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى الآتي:

- الإستعمال غير الملائم لإجراءات التدقيق عند تطبيقها.
- الإختيار السيئ للعينة و عدم كفاية حجمها.
- قصور إجراءات التدقيق خاصة في ظل المستجدات من العمليات والمؤثرات الجديدة على المؤسسة، مما يدعو إلى ضرورة التعديل المستمر في هذه الإجراءات.
- الفشل في اختيار أنسب الإجراءات.
- التخلي عن إجراء مناسب للتدقيق بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة.

وفيما يلي مخطط لمكونات مخاطر التدقيق:

**الشكل رقم (05): مكونات مخاطر التدقيق.**




**Source: Gérard Valin, Controlor & Auditor, Dunod, Paris, 2006, p 168**

**الفرع الثالث: أنواع أخرى لمخاطر التدقيق**

في تقسيم آخر لأنواع مخاطر التدقيق يقسم Warren الخطر النهائي لعملية التدقيق إلى نوعين من الأخطار هما[2]:

**أولا- إحتمال حدوث خطأ جوهري في القوائم المالية**: يخرج هذا الخطر عن الحكم المباشر للمدقق، مما يعني إمكانية الحصول على تأكيد مطلق من خلو القوائم المالية من الأخطاء، وهناك ثلاثة محددات رئيسية لهذا النوع هي:

- نزاهة إدارة المؤسسة.
- قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص224.

[2] أرزاق أيوب محمد كرسوع، **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة**، مذكرة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص139.

- الحالة الإقتصادية للمؤسسة محل التدقيق.

**ثانيا- إحتمال الفشل في إكتشاف خطأ جوهري**: يدخل هذا النوع في نطاق التحكم المباشر للمدقق، وهناك محددان رئيسيان لهذا النوع من الخطر هما:

- **خطر المعاينة**: هو إمكانية أن يكون استنتاج المدقق الخارجي مختلفا عن الإستنتاج الذي كان يمكن الوصول إليه إذا قام بتطبيق نفس إجراءات التدقيق على جميع المفردات المكونة للمجتمع[1].
- **خطر غير المعاينة**: هو عدم فعالية إجراءات التدقيق المستخدمة من طرف المدقق الخارجي نتيجة فشله في تطبيق اختبارات التدقيق المناسبة، أو في تفسير نتائج الإختبارات بطريقة صحيحة[2].

كما صنفت مكونات الخطر النهائي للتدقيق إلى نوعين هما:

- **خطر ألفا ALPHA RISK**: هو خطر رفض فرض حقيقي في الواقع[3] أي رفض القوائم المالية وهي لا تتضمن خطأ جوهريا، وبالتالي على المدقق الخارجي إجراء اختبارات إضافية أخرى، والتوسع في نطاق الفحص، حيث سيترتب على هذا الجهد الإضافي وصول المدقق إلى النتائج الصحيحة ولكن بتكلفة أكبر مما يؤثر على كفاءة عملية التدقيق.
- خطر بيتا BETA RISK: هو خطر قبول فرض غير حقيقي في الواقع[4] أي قبول القوائم المالية وهي تتضمن خطأ جوهريا، ويعد هذا النوع من الخطر أكثر خطورة في عملية التدقيق من النوع الأول، لأنه يرتبط بفعالية عملية التدقيق والهدف منها.

**المطلب الثاني: النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق وعلاقة المخاطر ببعضها البعض**

تتطلب معايير التدقيق الدولية أن يقوم المدقق بتصميم عملية التدقيق بشكل يضمن وجود تأكيدات معقولة حول اكتشاف الأخطاء الجوهرية من أجل تخفيض مخاطر التدقيق، ويمكن التعبير عن العناصر المكونة لمخاطر التدقيق من خلال نموذج مخاطر التدقيق[5].

**الفرع الأول: النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق**

يفترض نموذج مخاطر التدقيق استقلالية مكوناته الثلاثة، وفي حال كون تلك المكونات مرتبطة ببعضها البعض عندها سينتج عن استخدام نموذج خطر التدقيق تقديرا متحيزا لخطر التدقيق[6].

---

[1] محمد الفيومي محمد وآخرون، مرجع سابق، ص380.

[2] المرجع نفسه: ص384.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بإستخدام العينات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص25.

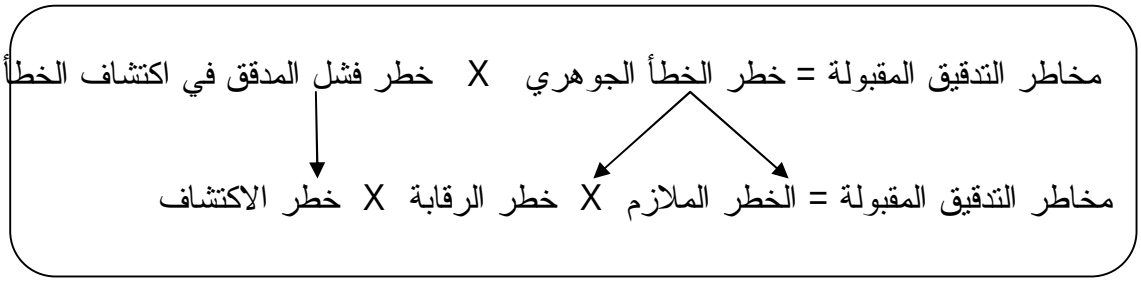
[4] المرجع نفسه، ص25.

[5] يحيى سعيدي، محاضرة بعنوان: **مخاطر التدقيق**، مرجع سابق، ص55.

[6] Austen Lizabeth and Messier William, Inherent risk and control risk assessments, evidence on the effect of pervasive and specific factors, auditing: a journal of practice & theory, vol 19, no 2, 2000, p119.

يتمثل النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق في الشكل التالي:

**الشكل رقم (06): النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق**




ومنه يمكن استنتاج خطر الاكتشاف:

$$\text{خطر الاكتشاف} = \frac{\text{خطر التدقيق}}{\text{الخطر الملازم X خطر الرقابة}}$$

**المصدر: يحيى سعيدي، محاضرة بعنوان: مخاطر التدقيق، مرجع سابق، ص56.**

**الفرع الثاني: حدود نموذج مخاطر التدقيق**

يمكن تلخيص حدود نموذج مخاطر التدقيق في العناصر التالية[1]:

- صعوبة تحديد الخطر الملازم بدقة.
- خطر التدقيق يحدد عادة بصفة ذاتية.
- يعالج هذا النموذج مخاطر التدقيق بصفة منفصلة وهذا يتناقض مع أرض الواقع، بحيث عادة يصعب التفريق بين الخطر الملازم وخطر الرقابة.
- تكنولوجيا التدقيق ليست دقيقة، وبالتالي لا يمكن ضمان تقييم كل عنصر بدقة.

لهذه الأسباب عادة يستعمل المدققون نموذج التدقيق كنموذج وظيفي أكثر منه رياضي.

**الفرع الثالث: علاقة مخاطر التدقيق ببعضها البعض**

[1] يحيى سعيدي، المرجع نفسه، ص60.

من خلال نموذج مخاطر التدقيق نلاحظ وجود علاقة طردية بين خطر التدقيق وخطر الإكتشاف، ووجود علاقة عكسية بين خطر الإكتشاف من جهة والخطر الملازم وخطر الرقابة من جهة أخرى، كما نلاحظ عدم وجود ارتباط بين الخطر الملازم وخطر الرقابة وبالتالي لا توجد علاقة بينهما سواء طردية أو عكسية. مما يزيد نسبة التأكد التي ينبغي على المدقق الحصول عليها من الإختبارات التفصيلية.

يمكن القول بأن نموذج مخاطر التدقيق يعتمد بشكل أساسي على فكرة أن خطر الإكتشاف الذي يقدره المدقق يتأثر بالخطر الملازم وخطر الرقابة، بينما ينجم كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة عن المؤسسة محل التدقيق، في حين يتعلق خطر الإكتشاف بالمدقق فقط، فالخطر الملازم يعود لأنشطة المؤسسة محل التدقيق، متأثرا بعوامل خارجية، وخطر الرقابة هو داخلي بشكل كامل وينشأ عن قرارات الإدارة حول الرقابة الداخلية المطلوبة، ولا يستطيع المدقق التأثير على كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة بل يقوم بتقديرهما فقط، من أجل تحديد حجم وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المطلوبة لتخفيض خطر الإكتشاف للمستوى المقبول[1].

**المطلب الثالث: علاقة الأهمية النسبية وأدلة الإثبات بمخاطر التدقيق**

من خلال نموذج مخاطر التدقيق تبرز العلاقة بين مختلف مكونات مخاطر التدقيق من جهة والأهمية النسبية وأدلة الاثبات في التدقيق من جهة أخرى.

**الفرع الأول: علاقة الأهمية النسبية بمخاطر التدقيق**

يعد كل من الخطر والأهمية النسبية مفهومين مرتبطين ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياسا لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياسا للمقدار أو الحجم، ويؤخذ كل من المفهومين في الاعتبار، ويتم قياس عدم التأكد للقيم وفقا لمقدار معين[2].

عند التخطيط لعملية التدقيق، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل القوائم المالية خاطئة بشكل جوهري، حيث أن فهم المدقق للمؤسسة وبيئتها يحدد إطارا مرجعيا يخطط المدقق ضمنه لعملية التدقيق، ويمارس الحكم المهني بشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإستجابة لتلك المخاطر طوال عملية التدقيق، كما يساعد الحكم المهني المدقق في تحديد الأهمية النسبية وفي تقييم ما إذا كان الحكم بشأن الأهمية النسبية يبقى مناسبا أثناء سير عملية التدقيق، حيث أن تقييم المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بفئات تساعد المدقق في تقريره. إن تقدير المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو بمجموعة من المعاملات، تساعده في اتخاذ قرارات بمسائل فيها البنود التي سيقوم بفحصها، وهل سيقوم باستعمال العينات والإجراءات التحليلية، وهذا ما يساعد المدقق

[1] رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعة، جامعة دمشق، العدد 15، المجلد الثالث، 2013، ص227.

[2] ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص349.

في اختبار إجراءات التدقيق التي بمجموعها يتوقع المدقق أن تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول[1].

**الفرع الثاني: العلاقة بين أدلة الإثبات ومخاطر التدقيق**

باستخدام نموذج مخاطر التدقيق توجد علاقة مباشرة بين مخاطر التدقيق المقبولة ومخاطر الإكتشاف المخطط، وتوجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق ومدى أدلة الإثبات المخططة لتدعيم رأي المدقق عن القوائم المالية بمعنى أنه كلما انخفض مستوى مخاطر التدقيق المقبولة الذي يتم تخصيصها لتأكيد معين، زاد مقدار أدلة الإثبات المخططة لتدعيم هذا التأكيد. هذا فيما يتعلق بمخاطر التدقيق النهائية، في حين أنه على مستوى مكونات مخاطر التدقيق تنطبق العلاقة أيضا بالنسبة لمخاطر الإكتشاف، فكلما انخفض المستوى المقبول لمخاطر الإكتشاف المحدد لتأكيد معين بواسطة المدقق زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مخاطر الإكتشاف عند هذا المستوى، وكلما زاد المستوى المقبول لمخاطر الإكتشاف المحدد لتأكيد معين بواسطة المدقق انخفض مقدار أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مخاطر الإكتشاف عند هذا المستوى. وعلى عكس ذلك توجد علاقة طردية بين المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية وبين مقدار أدلة الإثبات[2].

**المطلب الرابع: تقييم مخاطر التدقيق**

طبقا للمعيار الدولي رقم 400 بعنوان تقديرات المخاطر والرقابة الداخلية، يتعين على المدقق أن يقوم بعمل تقييم لمخاطر التدقيق[3]، وهذا بتقييم مكونات مخاطر التدقيق.

**الفرع الأول: تقييم المخاطر الملازمة**

على المدقق تقييم عدة عوامل عديدة منها[4]:

**أولا- على مستوى المعلومات المالية:**

- أمانة الإدارة وخبرتها ومعرفتها بالتغيرات الإدارية.
- طبيعة عمل المؤسسة والعوامل المؤثرة على القطاع الذي تعمل فيه.

**ثانيا- على مستوى رصيد الحسابات والمعاملات:**

- قابلية القوائم المالية للتحريف.
- العمليات الأساسية المعقدة والأحداث التي يمكن أن تتطلب استخدام خبير.
- الإجتهاد الشخصي عند تحديد أرصدة الحسابات.
- إحتمالية تعرض الأصول للخسارة أو الإختلاس.
- إتمام عمليات غير عادية ومعقدة أو عمليات لم تتم معالجتها بطريقة عادية.

---

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، ص395.

[2] مدونة صالح محمد القرا http://sqarra.wordpress.com/auditr4/

[3] أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص52.

[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص223.

**الفرع الثاني: تقييم مخاطر الرقابة**

يعرف تقييم خطر الرقابة الداخلية بأنه توقع المدقق لمدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع التحريفات الجوهرية من الحدوث أصلا، أو قدرتها على اكتشاف تلك التحريفات وتصويبها في حال حدوثها[1].

وعلى المدقق اتخاذ الإجراءات التالية[2]:

- التقدير الأولي لمخاطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية أو اكتشافها وتصحيحها.
- توثيق وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقدير مخاطر الرقابة.
- إجراء إختبارات الرقابة للحصول على أدلة إثبات تخص فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وذلك للتحقق من تصميم هذه الأنظمة وقدرتها على منع أو اكتشاف وتصحيح المعلومات الخاطئة بشكل ملائم.
- تحديد نوعية أدلة الإثبات الملائمة وتوقيت الحصول عليها.
- قبل ختام عملية التدقيق يقوم المدقق بتقدير مدى صحة مخاطر الرقابة.

**الفرع الثالث: تقييم مخاطر الاكتشاف**

على المدقق الأخذ بالإعتبارات التالية[3]:

**أولا- طبيعة الإجراءات الجوهرية**: كاستخدام اختبارات موجهة لأطراف مستقلة عن المؤسسة.

**ثانيا- توقيت الإجراءات الجوهرية**: القيام بالإجراءات في نهاية الفترة بدلا من إجراءها مبكرا.

**ثالثا- مدى الإجراءات الجوهرية**: كاستعمال عينة بحجم اكبر.

**المبحث الثالث: الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية وتقييمه**

يجب على المدقق الحصول على فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق من أجل تحديد مخاطر التدقيق المحتملة، وتحديد نطاق وتوقيت ومدى مزيد من إجراءات التدقيق. وباعتبار نظام الرقابة الداخلية كنقطة انطلاق لعملية التدقيق، يجب على المدقق فحص وتقييم هذا النظام بجدية وفعالية وهذا بمختلف الطرق والوسائل المتاحة.

**المطلب الأول: أسباب فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية**

تضمنت النشرة رقم 55 من معايير التدقيق وجوب قيام المدقق بالتوصل إلى فهم الرقابة الداخلية في كل عملية تدقيق، وأن يكون مدى هذا الفهم كحد أدنى كافيا لتخطيط عملية التدقيق على نحو ملائم في ضوء الشروط التالية[4]:

---

[1] Alvin Arens, Randal Elder, and Beasley Mark, Auditing And Assurance Sevices: An Integrated Approach, 14th, ed; New Jersey, Prentice Hall, 2012, p320.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص224.

[3] المرجع نفسه، ص224.

[4] ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص 392.

**أولا- القابلية للتدقيق**: يجب أن يحصل المدقق على معلومات تتعلق بأمانة الإدارة وسلامة الدفاتر المحاسبية حتى يتمكن من توفير الأدلة الكافية التي تدعم أرصدة القوائم المالية.

**ثانيا- التحريفات الكبيرة المحتملة**: يجب أن يسمح الفهم للمدقق أن يتعرف على الأنواع المحتملة للأخطاء والمخالفات التي قد تؤثر على القوائم المالية، وأن يمكن هذا الفهم المدقق من تقدير خطر وقوع هذه الأخطاء والمخالفات التي تكون لها قيمة كبيرة في القوائم المالية.

**ثالثا- خطر الإكتشاف**: يؤثر خطر الرقابة بشكل مباشر على خطر الإكتشاف لكل هدف من أهداف التدقيق، ويتم استخدام المعلومات الخاصة بالرقابة الداخلية لتقدير خطر الرقابة لكل هدف، والذي يؤثر بدوره على خطر الإكتشاف وأدلة الإثبات.

**رابعا- تصميم الاختبارات**: يجب أن تسمح المعلومات التي حصل عليها المدقق بإجراء تصميم فعال لاختبار الأرصدة في القوائم المالية.

**المطلب الثاني: فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية**

يجب دراسة وفهم كل مكون من المكونات الخمس للرقابة الداخلية، وللتوصل إلى هذا الفهم يجب على المدقق أن يأخذ في اعتباره إمكانية تصميم إجراءات الرقابة المختلفة داخل كل مكون، والتأكد من تنفيذ هذه الإجراءات كما يلي[1]:

**أولا- فهم بيئة الرقابة**: يتم الحصول على معلومات تتعلق ببيئة الرقابة لكل مكون فرعي بها، ويستخدم المدقق هذه المعلومات كأساس لتقدير اتجاه الإدارة وأعضاء مجلسها نحو مدى أهمية الرقابة. فعلى سبيل المثال يمكن أن يحدد طبيعة نظام الموازنة كجزء من تصميم بيئة الرقابة، ويتم بعد ذلك تقييم نظام الموازنة عن طريق الإستفسار من الأفراد المسؤولين عنه للتعرف على إجراءات الموازنة ومتابعة الفروق بين الموازنة والأداء الفعلي.

**ثانيا- فهم تقدير الخطر**: يحصل المدقق على معرفة بوسائل تقدير الإدارة للأخطار الخاصة بالعمل من خلال التعرف على كيفية تحديد الإدارة للأخطار المتعلقة بالتقرير المالي، وكذا تقييم مدى معنوية الأخطار واحتمال وقوعها، بالإضافة إلى التعرف على تقرير التصرفات الضرورية للتعامل مع الأخطار، حيث تعد قوائم الإستقصاء والمناقشات مع الإدارة من أكثر الوسائل استخداما للتوصل إلى فهم تقدير الخطر.

**ثالثا- فهم أنشطة الرقابة**: يتوصل المدقق إلى فهم بيئة الرقابة وتقدير الخطر على نحو متماثل في كافة حالات التدقيق، أما فهم أنشطة الرقابة فيختلف في حالات التدقيق المتنوع. فبالنسبة للمؤسسات الصغيرة يتم تعريف عدد محدود من أنشطة الرقابة لعدم فعالية الرقابة نتيجة لوجود عدد محدود من الأفراد. أما في المؤسسات ذات عناصر الرقابة المتعددة فيمكن أن يرى المدقق أن ذلك يوفر أساسا ممتازا للرقابة، وبالتالي يكون من الملائم تحديد عدد كبير من عناصر الرقابة خلال مرحلة الفهم. وفي

[1] المرجع نفسه، ص ص392- 394.

حالة أخرى من التدقيق يمكن للمدقق أن يحدد عددا قليلا من عناصر الرقابة في مرحلة فهم أنشطة الرقابة وبعدها يتم تحديد عناصر إضافية للرقابة خلال تنفيذ عملية التدقيق، والتي تعتمد على رأي المدقق.

**رابعا- فهم المعلومات والتوصيل**: حتى يتم فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبي، يجب على المدقق تحديد المجموعات الرئيسية للعمليات المالية بالمؤسسة، وكيفية نشأتها وما هي الدفاتر المحاسبية الموجودة وما هي طبيعتها، بالإضافة إلى كيفية تشغيل العمليات المالية من البداية حتى اكتمالها، بما في ذلك مدى وطبيعة استخدام الحاسب الإلكتروني، وطبيعة وتفاصيل عملية التقرير المالي التي يتم اتباعها.

**خامسا- فهم المراقبة**: يتمثل أهم نوع من المعرفة في قدرة المدقق على فهم المراقبة بالتعرف على الأنواع الرئيسية لأنشطة المتابعة التي تستخدمها المؤسسة، وكيفية استخدام هذه الأنشطة في تعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة. ومن أكثر الوسائل استخداما في هذا الإطار المناقشة مع الإدارة.

**المطلب الثالث: أسباب وطرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

هناك عدة أسباب وطرق لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

**الفرع الأول: أسباب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

تتمثل أسباب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الآتي[1]:

- الرقابة الداخلية تعتبر نقطة انطلاق يبدأ من عندها المدقق الخارجي عمله.
- نتيجة الفحص للرقابة الداخلية ترسم برنامج التدقيق المناسب.
- تحديد كمية الإختبارات اللازمة.
- تحديد حجم العينات المناسبة واللازمة.
- دراسة النظام كما هو منفذ لانتقاده وإصدار التقرير المحايد.

**الفرع الثاني: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية**

عموما تتمثل طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في العناصر التالية[2]:

**أولا- الإستبيان**: هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والإستفسارات توجه إلى موظفي المؤسسة للإجابة عليها، وردها للمدقق الذي يتأكد بدوره من الإجابات عن طريق الإختبارات العينية للحكم على قوة النظام. ومن مزايا الإستبيان سهولة التطبيق ومرونة الأسئلة بالإضافة إلى توفير الوقت، أما عيوبه فهي عدم مراعاة ظروف كل مؤسسة لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة، كما أن الإستبيان لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة ويقود إلى الإتكالية بالاكتفاء به وعدم إجراء أية إستفسارات.

[1] زهير الحدرب، مرجع سابق، ص140.

[2] المرجع نفسه، ص 141.

**ثانيا- الملخص التذكيري**: هو قيام المدقق الخارجي بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم ولا يغفل أي نقطة هامة، ومن عيوبه أنه لا يقود إلى تدوين كتابي وهذا الملخص متروك لكل مدقق على حدة.

**ثالثا- التقرير الوصفي**: هو قيام المدقق الخارجي بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة وتحديد نقاط الضعف في النظام ومحاسبتها، ويعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة.

**رابعا- دراسة الخرائط التنظيمية**: هي قيام المدقق الخارجي بدراسة الخرائط التنظيمية لتقييم نظام الرقابة الداخلي، مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المؤسسة كالمبيعات والنقدية والأجور. ويعاب على هذه الطريقة صعوبة رسم واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلي[1].

**خامسا- فحص النظام المحاسبي**: أي قيام المدقق الخارجي بفحص السجلات وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وكذلك المستندات والدورة المستندية، ثم الحكم على متانة النظام. إلا أن هذه الطريقة تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، والهدف من أي وسيلة هو الحكم على درجة كفاية ومتانة النظام الداخلي للرقابة. وبإمكان المدقق الجمع بين وسيلتين أو أكثر لتحقيق الهدف على أن تكون الوسيلة شاملة.

**المطلب الرابع**: **علاقة التدقيق الخارجي بنظام الرقابة الداخلية**

من الأمور الهامة ضرورة تحديد أساس العلاقة بين التدقيق الخارجي و نظام الرقابة الداخلية، وتتلخص هذه العلاقة في العناصر التالية[2]:

**العنصر الأول- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية**: يهتم المدقق الخارجي بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بغية الإلمام بالخلفية والمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة، وكذا طبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة. ويساعد ذلك المدقق الخارجي في التعرف على ما يلي:

**أولا-** طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند، على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة وهذا ما يساعد المدقق الخارجي على:

- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها.
- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية، ومحتويات كل منها والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص241.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص88- 93.

**ثانيا**- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية التي يعمل فيها المدقق الخارجي وهذا ما يساعده على:

- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مستويات إدارية متعددة.
- التعرف على طرق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.
- التعرف على وظائف وخدمات التدقيق الداخلي في المؤسسة وطبيعة دورها الرقابي.
- التعرف على أنواع معاملات المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها.
- التعرف على طرق معالجة البيانات المتبعة في المؤسسة يدويا أو إلكترونيا.

**العنصر الثاني- نتيجة الفحص المبدئي**: بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الإستنتاجين التاليين:

**الإستنتاج الأول- عدم الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية**: يصل المدقق الخارجي لهذا الإستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل للنتائج التالية:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي وأنه لا يصلح لتحديد نطاق اختبارات التدقيق.
- عملية التقييم التفصيلي أو دراسة إضافية تتطلب نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

وبالتالي يتوقف المدقق عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، ويتم تصميم الإختبارات الأساسية دون الإعتماد كلية على أي إجراء رقابي تتبعه المؤسسة. وفي هذا المجال يعرض المدقق أسباب عدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

**الإستنتاج الثاني- الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية**: يصل المدقق الخارجي لهذا الإستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الإعتماد عليه لوضع برنامج تدقيقه، وبالتالي يستمر في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة وتزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

ويتضمن فحص المدقق الخارجي للنظام في:

- الإستفسار من موظفي المؤسسة والعاملين فيها.
- فحص المستندات الدالة على حدوث عمليات معينة.
- مراقبة بعض العمليات عن قرب وكذا حركة تداول الأصول المختلفة.

**العنصر الثالث- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**: يقوم المدقق الخارجي بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الإلتزام

بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على هذا التقييم النهائي يستطيع المدقق الخارجي الحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما على النحو التالي:

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق.
- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب إبلاغ إدارة المؤسسة بها وفقا لمعيار التدقيق رقم 20 الذي يحدد مسؤوليات المدقق الخارجي، وهذا بواسطة تقرير كتابي يتضمن التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف.

**العنصر الرابع- المخاطر المحيطة بعملية التدقيق**: يهدف المدقق الخارجي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد خطة ملائمة لجمع أدلة التدقيق، إلى تحقيق بعض الإطمئنان حول نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه حول القوائم المالية وهما:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.
- مخاطر احتمال عدم كفاية إختبارات التدقيق لاكتشاف تلك الأخطاء.

إن وجود هذه الأخطاء والمخالفات يقل احتماله إلى الحد الأدنى إذا ما كانت مقومات نظام الرقابة الداخلية سليمة وقوية، وقادرة على توفير بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها. كما يتوقف اكتشاف المخاطر والأخطاء على درجة العناية المهنية الكافية التي يتبعها المدقق الخارجي في مجال تنفيذ إجراءات الفحص، لذلك يجب عليه تعديل طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

**العنصر الخامس- القيود**: توجد عدة قيود تحد من مدى اعتماد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية نتيجة احتمال حدوث أخطاء أهمها ما يلي:

- عدم فهم بعض العاملين في المؤسسة للتعليمات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.
- سوء الحكم والتقدير الشخصي للعاملين على بعض العمليات وطريقة تنفيذها.
- عدم قيام العاملين بمهامهم بعناية وجهد كاف نتيجة الإرهاق أو المرض.
- التواطؤ بغرض التلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية.
- تحايل الإدارة على نظام الرقابة الداخلية بارتكاب مخالفات تكون في مقدرتها إخفائها.

وبسبب مثل هذه القيود وغيرها يجب على المدقق الخارجي أخذها بعين الإعتبار خلال أداء مهام التدقيق وعند إعداده للتقرير، وإعطاء الإهتمام والجهد للرقابة الإدارية وعناصرها وأدواتها مما قد يساعده على كشف بعض هذه الأخطاء الهامة التي تسببها القيود السابقة وخاصة تلك المتعلقة بالأفراد.

وفيما يلي ملخص شامل عن عملية التدقيق[1]:

**المرحلة الأولى- تخطيط وتصميم عملية التدقيق:**

[1] ثناء القباني، المراجعة، مرجع سابق، ص346.

- التخطيط المبدئي لعملية التدقيق.
- الحصول على معلومات عن المؤسسة وعن التزاماتها القانونية.
- أداء الإجراءات التحليلية الأولية.
- تحديد الأهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق المقبول والخطر الملازم.
- فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.
- تطوير خطة عامة للتدقيق ووضع برنامج التدقيق.

**المرحلة الثانية- إتمام اختبارات العناصر الرقابية والتحقق من العمليات:**

- التخطيط لتخفيض خطر الرقابة.
- أداء اختبارات العناصر الرقابية.
- أداء اختبارات التحقق من العمليات.
- تقدير احتمال وجود أخطاء بالقوائم المالية.

**المرحلة الثالثة- إتمام إجراءات الفحص التحليلي والاختبارات:**

- أداء الإجراءات التحليلية.
- أداء اختبارات العناصر الرئيسية.
- أداء اختبارات إضافية لأرصدة الحسابات.

**المرحلة الرابعة: إكمال عملية التدقيق وإصدار التقرير:**

- فحص الالتزامات الطارئة.
- فحص الإجراءات الواقعة بعد تاريخ الإقفال وقبل إصدار القوائم.
- تجميع الدليل النهائي وتقييم النتائج.
- إصدار تقرير المدقق والإتصال بلجنة التدقيق والإدارة.

**خاتمة الفصل**:

يلعب نظام الرقابة الداخلية دورا كبيرا في تسهيل عملية التدقيق نتيجة مساهمته الكبيرة في إضفاء الثقة بالمعلومات المالية للمؤسسة الإقتصادية، كما يعتبر نقطة الإنطلاق بالنسبة للمدقق عند قبوله لعملية التدقيق، فإذا تمكن المدقق من الفهم الجيد والكامل لنظام الرقابة الداخلية سوف يصل إلى النتائج التي يرغب فيها في نهاية عملية التدقيق. أما إن لم يتمكن المدقق من الفهم الجيد والكامل لنظام الرقابة الداخلية فسيؤثر هذا سلبا على نتائج عملية التدقيق أي كتابة المدقق لتقرير يتضمن تحفظات تعكس عدم صحة ومصداقية المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية للمؤسسة، وهو ما يعرف بمخاطر التدقيق. لهذا يجب التمييز بين مخاطر التدقيق وتحديد النوع الذي أدى بالمدقق إلى تقديم تحفظات داخل تقريره.

لذلك لا يكفي فقط التعرف أو فهم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد، إنما يجب التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة في هذا النظام للتعرف على المخاطر التي يسببها، وهذا من أجل تقييم مدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية.

في هذا الإطار يقع على عاتق كل مؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه، وهذا يتطلب وجود هيئة مستقلة في المؤسسة خاصة بالتدقيق تعمل على تقييم فعالية هذا النظام وتهدف إلى تحسينه.

# الفصل الثالث

# الدراسة الميدانية

**تمهيد**

**المبحث الأول:** إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته.

**المبحث الثاني:** تحليل نتائج الإستبيان.

**خلاصة الفصل**

**مقدمة الفصل:**

محاولة منا لإثراء موضوع البحث وتدارك أي نقص قد يلحق به ومعرفة وقياس درجة تطابق وجهات نظر ممارسي مهنة التدقيق حول دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية، إعتمدنا على أسلوب التحري المباشر باستخدام الإستبيان الذي يعتبر من أكثر أدوات البحث شيوعا ومن أهم وسائل جمع البيانات والمعلومات، لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع البحث.

**المبحث الأول: إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته**

نتناول في هذا المبحث تحديد المنهج العلمي المناسب لدراستنا الميدانية وفقا لطبيعة موضوع بحثنا، كما سنحدد الأدوات المستعملة والمساعدة على إتباع منهج الدراسة المختار.

**المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة**

**أولا- مجتمع الدراسة:**

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين هما الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات في كل من ولايتي المسيلة وبرج بوعريريج، حيث أنهم الممثلون لمهنة التدقيق الخارجي بالإضافة إلى خصوصية هذا الموضوع الذي يتطلب آراء من هم في الميدان فعلا، حتى يمكن الوصول إلى النتائج المرغوبة.

**ثانيا- عينة الدراسة:**

لم نحدد حجم العينة مسبقا قبل توزيع إستمارة الإستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي (40) إستمارة لكن لم يتم إسترجاع سوى (32) منها. وبذلك تشكلت عينة الدراسة من (32) خبير محاسبي ومحافظ حسابات من ولايتي المسيلة وبرج بوعريريج والجدول الموالي يوضح ذلك.

**الجدول رقم (01): الإحصائيات الخاصة بإستمارة الإستبيان**

| البيان | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| **الإستمارات الموزعة** | 40 | 100 |
| **الإستمارات المسترجعة** | 32 | 73.33 |
| **الإستمارات الغير مسترجعة** | 8 | 26.66 |
| **الإستمارات الصالحة للإستعمال** | 32 | 73.33 |

**المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الإستبيان**

من خلال الجدول نلاحظ أن العدد الإجمالي للإستمارات الموزعة بلغ (40) إستمارة، منها (32) تم استرجاعها وهو ما يمثل نسبة (73.33%) من حجم العينة المختارة، في حين لم يتم استرجاع (8) إستمارات وهو ما يمثل (26.66%) من العدد الإجمالي رغم استفساراتنا المستمرة عن مصير

الإستمارة، وبعد تفحصنا للإستمارات المسترجعة تبين أن كل الإستمارات صالحة للتحليل، وهو ما يعني وجود جدية في التعامل مع الإستمارة من طرف أفراد العينة.

**ثالثا- تحديد منهج الدراسة:**

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج إذن يسهل البحث ويسمح بالكشف عن الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها. وباعتبار بحثنا يدور حول:" دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية ". فسوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المحصل عليها.

**رابعا- أسلوب الدراسة الميدانية:**

نظرا لارتباط موضوع بحثنا بدراسة تحليلية وكذا تعذر استخدام أسلوبي الملاحظة والمقابلة فقد استخدم الباحث أسلوب الإستبيان كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي العينة المختارة، حيث لم يتم إرسال قائمة الإستبيان إلى أفراد العينة بالبريد، بل قام الباحث بمقابلة أغلبية أفراد العينة للتغلب على أبرز عيوب الإستبيان بالبريد ألا وهي انخفاض نسبة الردود.

**المطلب الثاني: حدود الإستبيان والوسائل الإحصائية المستخدمة**

**أولا- الحدود الزمانية والمكانية للإستبيان:**

تم توزيع الإستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين بولايتي المسيلة وبرج بوعريريج بينما امتد هذا الإستبيان زمنيا من (01) إلى (20) ماي (2014) بواسطة التسليم المباشر وعن طريق الأقارب والأصدقاء.

**ثانيا- جمع إستمارات الإستبيان والوسائل الإحصائية المستخدمة:**

بعد عملية توزيع الإستبيان على العينة المختارة، قمنا بعملية جمع الإستبيان والتي تعد من بين أهم وأصعب الخطوات كونها ترتبط بالحصول على نتائج عملية تفيدنا في إثراء موضوع البحث، فضلا عن توزع أفراد العينة المتباعد، فعمدنا إلى جمع هذا الإستبيان عن طريق الإستلام المباشر وعن طريق الأصدقاء من العينة المختارة، ثم بعد الحصول على الإستبيان بدأنا عملية التحليل وفق جداول يتم تحليلها إحصائيا، باستخدام الوسائل التالية:

1- **التكرارات والنسب المئوية:** تم الإعتماد عليهما بهدف التفريق بين فئات العينة، بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد المؤشرين في كافة عبارات الإستبيان.

2- **المتوسط الحسابي:** تم استخدامه في هذه الدراسة كونه مؤشر يقوم بترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجوبين على الإستبيان من فئات الدراسة (محافظي الحسابات، الخبراء

المحاسبيين)، حيث تم اعتماد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين كمؤشر على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

3- **الإنحراف المعياري**: تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

4- **إختبار ألفا كرونباخ (cronbach's Alpha)**: تم استخدامه لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان، بحيث يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، أما إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة هذا المعامل تعني زيادة مصداقية البيانات.

5- **معامل الصدق (Validity)**: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ.

6- **إختبار معامل ارتباط بيرسون (Correlation Pearson)**:

يستخدم معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق فقرات الإستبيان بحيث يجب أن تكون قيمة r دالة عند مستوى الدلالة، كما يجب أن تكون قيمة r المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية.

7- **إختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test)**: يستخدم هذا الإختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

8- **إختبار (ت) الإحصائي (T-Test)**: يستخدم للمقارنات الثنائية وفي اختبار فرضيات الإستبيان للتأكد من الدلالة الإحصائية للنتائج التي تم التوصل إليها.

**المطلب الثالث: هيكل الإستبيان وتفريغ وتحليل البيانات**

**أولا- إعداد الإستبيان:**

استعان الباحث في إعداد قائمة الإستبيان، على كتب ومراجع ودوريات وأبحاث سابقة تتعلق بموضوع الدراسة وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات أهمها:

- صياغة فقرات الإستبيان بطريقة سهلة وواضحة لتفادي سوء الفهم.
- صياغة فقرات الإستبيان باللغة العربية الفصحى.
- تدرج الأسئلة باختيار أفراد العينة لبديل من خمسة بدائل.

**ثانيا- هيكل الإستبيان:**

تم تحكيم الإستبيان من طرف مجموعة من الأساتذة في الكلية، وفي ضوء أهداف الدراسة تم تقسيم هذا الإستبيان إلى قسمين هما كالتالي:

- **القسم الأول**: شمل هذا القسم المعلومات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة وتضمن: الولاية، الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية.
- **القسم الثاني**: تم تقسيم هذا القسم إلى محورين رئيسيين يشكلان في مجملهما (30) فقرة وهما:

- **المحور الأول**: يضم هذا المحور (15) فقرة، تهدف إلى إبراز مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق، وهي متعلقة بالفرضية الأولى ويضم الأسئلة من السؤال (01) إلى السؤال (15).

- **المحور الثاني**: يضم هذا المحور(15) فقرة، تهدف إلى إبراز مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وهي متعلقة بالفرضية الثانية ويضم الأسئلة من السؤال (16) إلى السؤال (30).

تم إعداد قائمة أسئلة الإستبيان على أساس سلم ليكرت الخماسي (likeret scale) الذي يتحمل خمسة إجابات كما هو في الجدول التالي:

**الجدول رقم (02): سلم ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة**

| التصنيف | موافق بشدة | موافق | موافق بدرجة أقل | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

**المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الإستبيان**

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدنا عليها في هذا البحث عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة، ولتحديد درجة السلم فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي: (المنخفض، المتوسط، المرتفع) بناءا على المعادلة التالية:

**طول الفئة= (الحد الأعلى البديل - الحد الأدنى البديل) / عدد المستويات**

أي: (5 - 1) /3 = 3/4 = 1.33 وبذلك تكون المستويات كما هو مبين بالجدول التالي:

**الجدول رقم (03): مقياس تحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة**

| مستوى الملائمة | 2.33 - 1.33 | 3.67 - 2.34 | 5 - 3.68 |
|---|---|---|---|
| الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي | منخفضة | متوسطة | مرتفعة |

**المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج الإستبيان**

**ثالثا: تفريغ وتحليل البيانات**

تأتي عملية تفريغ وتحليل البيانات بعد جمعها من خلال الإستمارات الموزعة على أفراد العينة المدروسة وتقوم هذه العملية على مرحلتين هما:

**المرحلة الأولى- مرحلة تفريغ البيانات**: لقد تم تفريغ البيانات من خلال كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في إستمارة واحدة، ثم تم تبويبها في جداول بسيطة لتسهيل عملية تفسير هذه البيانات.

**المرحلة الثانية- مرحلة تحليل وتفسير البيانات**: بعد عملية تفريغ البيانات ووضعها في جداول، قمنا بتحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها، وقد تمت الإستعانة في ذلك بجوانب إحصائية كالتكرارات والنسب المئوية.

**المطلب الرابع: وصف وتحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة**

في هذا الجزء سنقوم بدراسة وتحليل القسم الأول للإستبيان والذي يرتبط بالأسئلة المتعلقة بالخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة المتمثلة في: الولاية، الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية. ولتسهيل عملية التحليل قام الباحث بتجميع البيانات المحصل عليها وتفريغها في كل من برنامج **SPSS -18**[*] وبرنامج **EXEL 2007** حسب طبيعة المعلومة.

ففي ما يتعلق بجمع وتبويب بيانات عينة الدراسة، تم اعتماد مجموعة جداول تم استخلاصها بالإعتماد على برنامج **SPSS -18**، وببرنامج **EXEL 2007** تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي التحليل والملاحظة.

**أولا- توزيع أفراد العينة حسب الولايات:**

تم توزيع أفراد العينة تبعا لولايتي المسيلة وبرج بوعريريج حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الولايات**

| البيان | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| **المسيلة** | 18 | 56.25 |
| **برج بوعريريج** | 14 | 43.75 |
| **المجموع** | 32 | 100 |

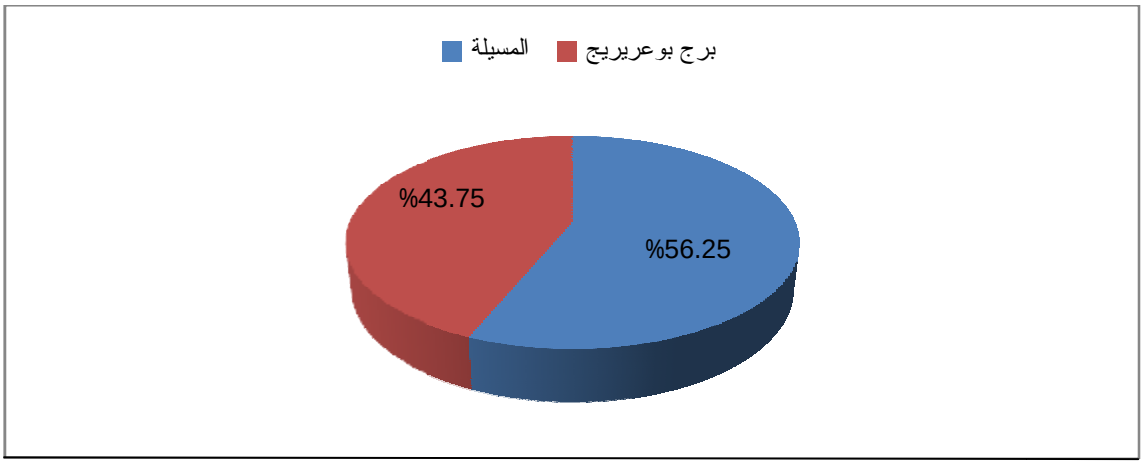
**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الإستبيان المسترجع**

من خلال الجدول رقم (04) نلاحظ أن عدد الإستمارات الموزعة كان موزعا بشكل متقارب ففي ولاية المسيلة نجد بنسبة (56.25%) أي عينة مكونة من (18) خبير محاسبي ومحافظ حسابات، وهذا نظرا لكون ولاية المسيلة مكان إقامتنا، أما النسبة المتبقية المتمثلة في (43.75%) أي (14) محافظ حسابات وخبير محاسبي من ولاية برج بوعريريج، وهذا لسهولة التنقل من جهة وكذا مساعدة الأصدقاء في توزيع الإستمارات من جهة أخرى.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

[*] Statistical Package For Social Science, (version 18).

**الشكل رقم (07): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الولايات**




**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول رقم (04)**

**ثانيا- توزيع أفراد العينة حسب الجنس:**

في هذا العنصر تم إظهار طبيعة أفراد العينة المشاركة في الإستبيان، وذلك من خلال الجدول أدناه:

**الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الجنس**

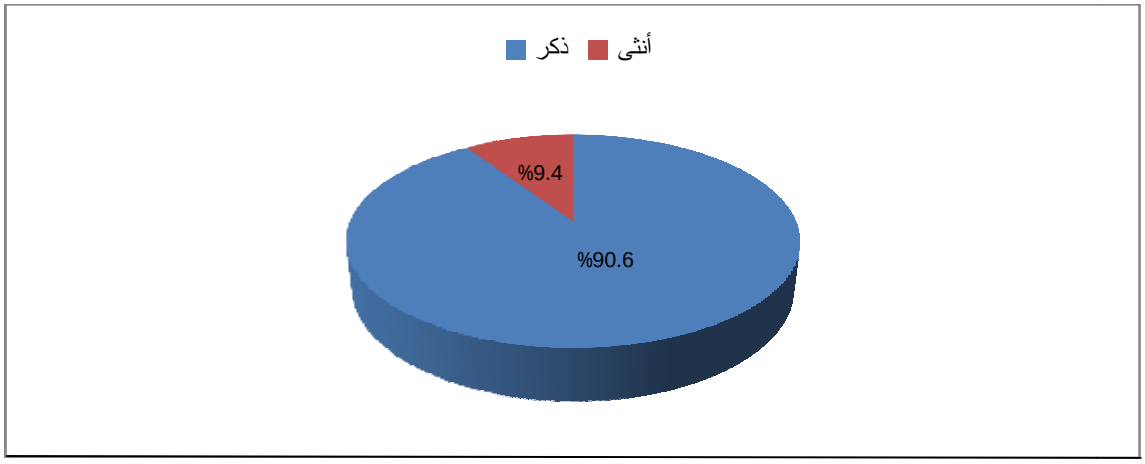
| البيان | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| **ذكر** | 29 | 90.6 |
| **أنثى** | 3 | 9.4 |
| **المجموع** | 32 | 100 |

**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الإستبيان المسترجع**

من خلال الجدول رقم (05) نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور أكبر بكثير من نسبة مشاركة الإناث حيث أن نسبة مشاركة الذكور بلغت نسبة (90.6%) أي (29) ذكرا، بينما بلغت نسبة الإناث (9.4%) أي ما يعادل (3) إناث، وهذا ما يدل على هيمنة الذكور على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، وكذا عزوف الإناث على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي أو خوض مجال البحث فيها نظرا لصعوبة آداء المهنة أو نظرا لعادات المجتمع.

كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (08): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس**




**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول رقم (05)**

**ثالثا- توزيع أفراد العينة حسب العمر:**

قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون (30 سنة)، فيما حددت الفئة الثانية بين (30 و40 سنة)، وخصصت الفئة الثالثة لمن هم بين (40 و50 سنة)، أما الفئة الرابعة فقد خصصت لمن تجاوزوا (50 سنة).

والجدول التالي يمثل توزيع أفراد العينة تبعا للعمر:

**الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب العمر**

| الفئة العمرية | التكرار | النسبة% |
|---|---|---|
| **أقل من 30 سنة** | 1 | 3.1 |
| **من 30 إلى 40 سنة** | 7 | 21.9 |
| **من 40 إلى 50 سنة** | 10 | 31.3 |
| **أكبر من 50 سنة** | 14 | 43.8 |
| **المجموع** | 32 | 100 |

**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الإستبيان المسترجع**

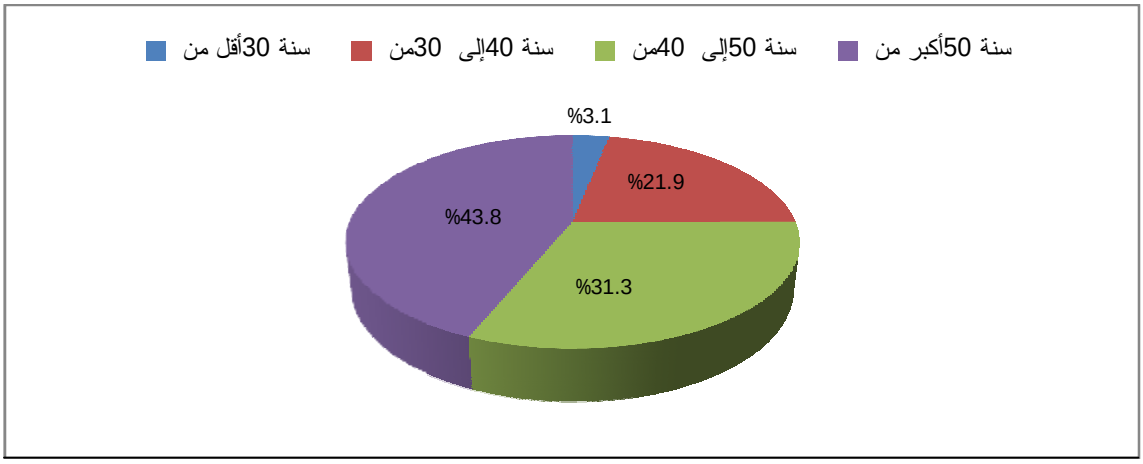
من خلال الجدول رقم (00) نلاحظ أن نسبة المشاركة عند فئة المستجوبين الذين تفوق أعمارهم (50 سنة) هي النسبة الأكبر والتي تمثل (43.8%) من إجمالي العينة وبواقع (14) مشاركا، في حين نجد

ما نسبته (31.3%) من إجمالي العينة كانت من الفئة ما بين (40 إلى 50 سنة) أي ما يعادل (10) مشاركين، أما الفئة التي تتراوح أعمارهم ما بين (30 إلى 40 سنة) فكانت ممثلة بواقع (7) مشاركين وبنسبة (21.9%)، في حين نجد أن نسبة المشاركة في الفئة أقل من (30 سنة) ممثلة بمشارك واحد وبنسبة (3.1%).

وبالتالي نلاحظ أن أغلبية عينة الدراسة تتجاوز أعمارهم الخمسين سنة، في حين أنه لا يوجد سوى مستجوب واحد يقل عمره عن الثلاثين سنة، وهذا راجع لطبيعة الحصول على اعتماد التدقيق الخارجي الذي يتطلب وقتا كبيرا وخبرة ميدانية طويلة.

والجدول التالي يمثل توزيع أفراد العينة تبعا للعمر:

**الشكل رقم (09): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر**




**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول رقم (06)**

**رابعا- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:**

قصد معرفة المستوى التعليمي لأفراد العينة، قمنا بتصنيفهم حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه وذلك حسب ما يوضحه الجدول أدناه:

**الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة% |
|---|---|---|
| **ليسانس** | 17 | 53.1 |
| **ماجستير** | 8 | 25 |
| **دكتوراه** | 5 | 15.6 |
| **أخرى** | 2 | 6.3 |
| **المجموع** | 32 | 100 |

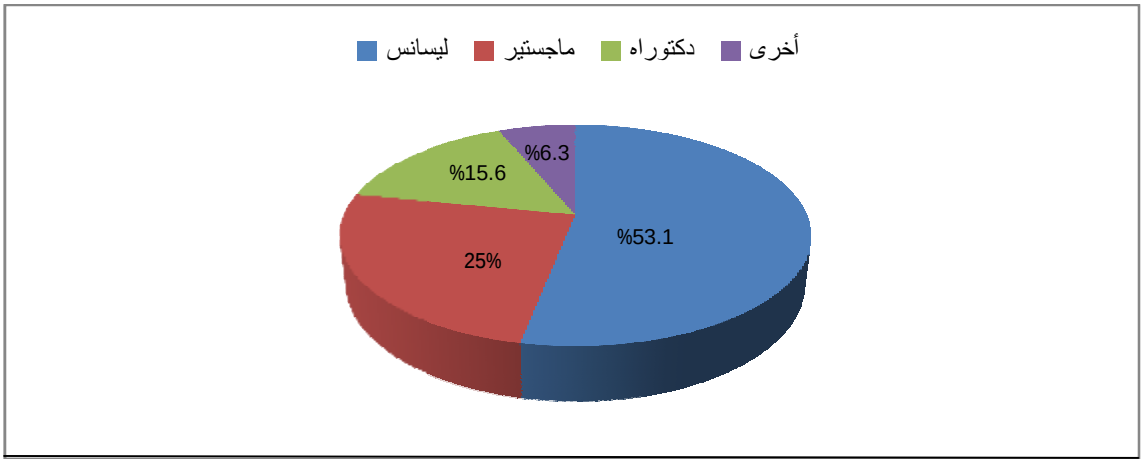
**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الإستبيان المسترجع**

من خلال الجدول رقم (07) نلاحظ أن أكبر نسبة مشاركة بلغت (53.1%) أي مايعادل (17) فردا من حجم العينة، وقد تمركزت هذه النسبة عند حاملي شهادة الليسانس بإعتبارها المؤهل المطلوب لممارسة مهنة المحاسبة، ثم تليها فئة حاملي شهادة الماجستير بنسبة (25%) أي ما يعادل (8) أفراد إضافة إلى (5) أفراد من حاملي شهادة الدكتوراه وبنسبة (15.6%). أما أقل نسبة فتمثلت في حاملي شهادات أخرى والذي بلغ عددهم فردين فقط وبنسبة (6.3%) من إجمالي العينة المدروسة.

وهذا يعد مؤشرا هاما على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة عن أسئلة الإستبيان، بحيث يعزز الثقة في إجابتهم والإعتماد عليها في التحليل.

كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (10): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**




**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول رقم (07)**

**خامسا - توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية:**

رغبة منا في الإعتماد على عينة متكاملة تمارس مهنة التدقيق الخارجي قمنا بتصنيف الوظائف إلى صنفين هما الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات.

والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة تبعا الوظيفة:

**الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية**

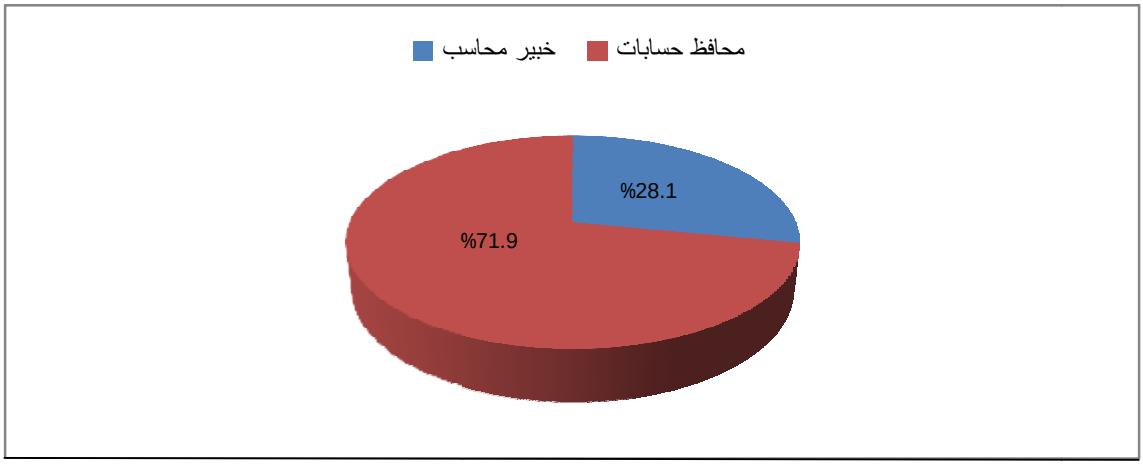
| الوظيفة | التكرار | النسبة% |
|---|---|---|
| **خبير محاسبي** | 9 | 28.1 |
| **محافظ حسابات** | 23 | 71.9 |
| **المجموع** | 32 | 100 |

**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الإستبيان المسترجع**

من خلال الجدول رقم (08) نلاحظ أن أكبر فئة وظيفية شاركت في الإجابة على أسئلة الإستبيان هي فئة المهنيين المكونة من محافظي الحسابات بواقع (23) فردا من أفراد العينة المدروسة وبنسبة (71.9%)، تليها مباشرة فئة الخبراء المحاسبيين بنسبة (28.1%) وبواقع (9) أفراد من العينة المدروسة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (11): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية**




**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول رقم (08)**

**سادسا- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:**

قمنا بتبويب أفراد العينة حسب الخبرة المهنية إلى أربعة فئات، لها مدى يقدر بخمس سنوات، وقد اعتمدنا في إختيار الفئة ما يتلاءم مع أعمار أفراد العينة المدروسة.

والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

**الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية**

| فئة الخبرة | التكرار | النسبة% |
|---|---|---|
| **أقل من 5 سنوات** | 4 | 12.5 |
| **من 5 إلى 10 سنوات** | 7 | 21.9 |
| **من 10 إلى 15 سنة** | 9 | 28.1 |
| **أكثر من 15 سنة** | 12 | 37.5 |
| **المجموع** | 32 | 100 |

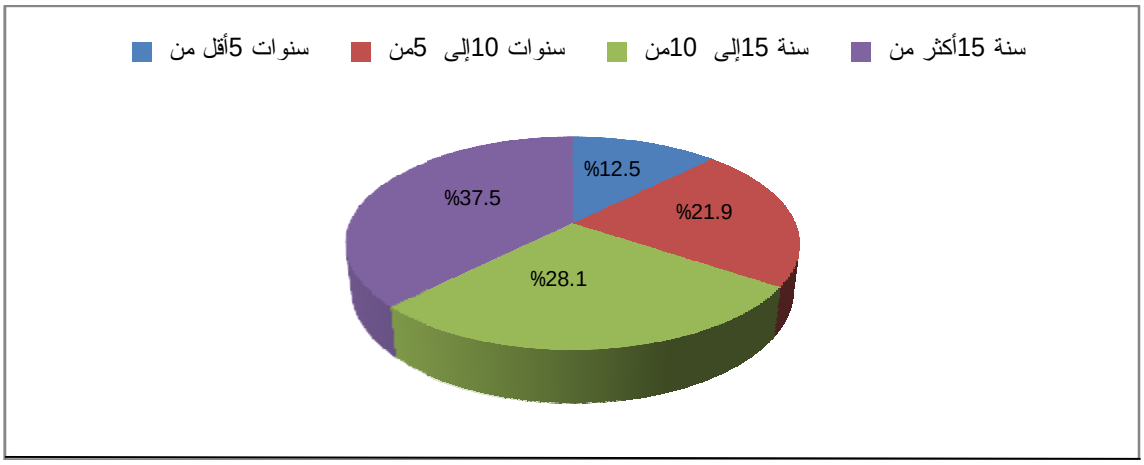
**المصدر: من إعداد الباحث بناءا على الإستبيان المسترجع**

من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الرابعة ذات الخبرة الأكثر من (15 سنة) بنسبة (37.5%) وبواقع (12) فردا من أفراد العينة المدروسة، تليها

مباشرة الفئة الثالثة ذات الخبرة (10- 15 سنة) بواقع (9) أفراد وبنسبة (28.1%)، ثم الفئة الثانية ذات الخبرة (5- 10 سنوات) بنسبة (21.9%) وبمقدار (7) أفراد، أما أضعف نسبة فتمركزت عند الفئة الأولى الأقل من (5 سنوات) بنسبة (12.5%) أي (4) أفراد فقط من العينة المدروسة، ويعني ذلك أن غالبية المستجوبين هم من فئات عمرية أكبر نسبيا، وبالتالي هم من أصحاب الخبرات العالية، وهذا ما يؤكد الدور الهام لأفراد العينة في تقرير موثوقية ومصداقية النتائج.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (12): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية**




**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الجدول رقم (09)**

**المبحث الثاني: تحليل نتائج الإستبيان**

قام الباحث بتفريغ نتائج التحليل الإحصائي في صورة جداول يرتبط كل جدول بمحور من محوري الإستبيان والذي يتعلق بكل فرضية من فرضيات الدراسة، ثم قام بتحليل النتائج.

**المطلب الأول: إختبار فقرات الإستبيان:**

**أولا- إختبار ثبات الإستبيان بإستخدام معامل ألفا كرونباخ (cronbach's Alpha):**

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (10): إختبار ثبات فقرات الإستبيان**

| رقم المحور | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ |
|---|---|---|
| **المحور الأول** | 15 | 0.846 |
| **المحور الثاني** | 15 | 0.858 |
| **الكلي** | 30 | 0.909 |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

يستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات الإستبيان من ناحية الإتساق الداخلي لفقراته، والنسبة الإحصائية المقبولة لذلك هي (0.5)، ومن خلال الجدول رقم (10) يتبين لنا أن معاملات ألفا كرونباخ فاقت كلها (0.5) حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحوري الإستبيان (0.909) وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا، لأنها أكبر من (0.5) وتقترب من الواحد.

تعني نسبة ثبات الإستبيان (0.909) أنه إذا أعيد توزيع الإستبيان على نفس العينة فإن ما يعادل هذه النسبة من الأفراد سيعيدون نفس إجاباتهم الأولى.

**ثانيا- إختبار صدق الإستبيان:**

لاختبار صدق فقرات الإستبيان تم استخدام طريقتين هما طريقة معامل الصدق التي تعتمد على معامل ألفا كرونباخ، في حين تمثلت الطريقة الثانية في اختبار صدق الإستبيان على معامل ارتباط بيرسون وهذا كالتالي:

1- **إختبار صدق الإستبيان بإستخدام معامل الصدق (Validity)**: يتم حساب معامل الصدق عن طريق الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم (11): إختبار صدق فقرات الإستبيان**

| رقم المحور | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ | قيمة الصدق |
|---|---|---|---|
| **المحور الأول** | 15 | 0.846 | 0.919 |
| **المحور الثاني** | 15 | 0.858 | 0.926 |
| **الكلي** | 30 | 0.909 | 0.953 |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

يتضح لنا من خلال هذا الجدول أن معاملات ألفا كرونباخ فاقت كلها (0.5) بالنسبة لكل محور من محاور الإستبيان، كما أن قيمة الصدق تتلائم مع معاملات ألفا كرونباخ، إجمالا بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحوري الإستبيان (0.909) وبدرجة صدق بلغت (0.953) وكما ذكرنا سابقا حيث أنه كلما زاد معامل الثبات واقترب من الواحد الصحيح كلما زادت مصداقية البيانات، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات فقرات الإستبيان مما يجعله على ثقة تامة من صحته وصلاحيته لتحليل النتائج واختبار صحة الفرضيات.

2- **إختبار صدق الإستبيان بإستخدام معامل إرتباط بيرسون (Pearson Correlation)**: تم قياس صدق الإستبيان في هذه الطريقة وفقا لمعامل إرتباط بيرسون من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له من جهة، وبين محوري الدراسة ومعدل فقرات الإستبيان الكلي من جهة أخرى.

**2-1- قياس صدق الإستبيان وفقا لمعامل إرتباط بيرسون من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له:**

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول- يساهم المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق**: من خلال الجدول رقم (12) الذي يبين معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (يساهم المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق) والمعدل الكلي لفقراته، يتضح لنا أن معاملات الإرتباط r المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.349)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

**الجدول رقم (12): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 01 | تتم جميع الإجراءات الضرورية للحصول على المعلومات التي تسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 0.393 | 0.026 |
| 02 | فترة التدقيق كافية لتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 0.706 | 0.000 |
| 03 | من الضروري فهم طبيعة عمل المؤسسة قبل القيام بعملية التدقيق لتعزيز القدرة على تخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 0.613 | 0.000 |
| 04 | يجب الأخذ بالحذر المهني أثناء تأدية عملية التدقيق. | 0.680 | 0.000 |
| 05 | أدلة الإثبات من جهات مستقلة تساهم في تخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 0.497 | 0.004 |
| 06 | التأهيل العلمي والتدريب الكافي يسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 0.478 | 0.006 |
| 07 | الإلتزام بأخلاقيات المهنة تطور الأداء المهني وتسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 0.599 | 0.000 |
| 08 | يتم التخطيط لعملية التدقيق بشكل كفء وفعال قبل القيام بها. | 0.802 | 0.000 |
| 09 | للمدقق الخارجي ثقافة واسعة في دراسة وتحليل مخاطر التدقيق. | 0.556 | 0.001 |
| 10 | الحفاظ على سرية معلومات المؤسسة محل التدقيق. | 0.449 | 0.010 |
| 11 | يقدم المدقق النصائح للمؤسسة فيما يتعلق بكيفية التعامل | 0.568 | 0.001 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | مع مخاطر التدقيق. | | |
| 12 | المعرفة الكافية والإلتزام بمعايير التدقيق الخارجي. | 0.400 | 0.023 |
| 13 | تتم عملية التدقيق بالإستعانة بمساعدين ذوي خبرة. | 0.540 | 0.001 |
| 14 | التركيز على المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق. | 0.596 | 0.000 |
| 15 | لدى المؤسسة هيئة رقابية تقوم بتقدير وتحليل مخاطر التدقيق. | 0.583 | 0.000 |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

ملاحظة: قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "30" تساوي (0.349).

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني- يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية:**

من خلال الجدول رقم (13) الذي يبين معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية) والمعدل الكلي لفقراته، يتضح لنا أن معاملات الإرتباط r المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.349)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

**الجدول رقم (13): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني**

| الرقم | الفقرة | معامل الإرتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 16 | يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام. | 0.532 | 0.002 |
| 17 | يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة في تحسين نظام الرقابة الداخلية. | 0.553 | 0.001 |
| 18 | دراسة خطط التطوير والتغير في نظام الرقابة الداخلية أمر ضروري. | 0.592 | 0.000 |
| 19 | وجود المدقق الخارجي بالمؤسسة يساعد على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية. | 0.768 | 0.000 |
| 20 | تقييم نظام الرقابة الداخلية قادر على تحسين نقاط الضعف التي تؤدي إلى عدم القدرة على حماية ممتلكات المؤسسة. | 0.672 | 0.000 |
| 21 | تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية من مهام إدارة المؤسسة. | 0.653 | 0.000 |
| 22 | يجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على أوجه القصور التي حددها المدقق الخارجي. | 0.663 | 0.000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 23 | يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل المدقق الخارجي في تحديد إجراءات عملية التدقيق. | 0.555 | 0.001 |
| 24 | وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة أمر هام. | 0.566 | 0.001 |
| 25 | التأهيل العلمي والعملي والتدريب الملائم يساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية. | 0.574 | 0.001 |
| 26 | التمسك بمعايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية. | 0.521 | 0.002 |
| 27 | من الضروري وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية. | 0.388 | 0.028 |
| 28 | على المدقق الخارجي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة. | 0.659 | 0.000 |
| 29 | تقرير المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها. | 0.567 | 0.001 |
| 30 | لا يتردد المدقق الخارجي في إبلاغ الإدارة إذا كانت هي المسؤولة عن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية. | 0.615 | 0.000 |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

ملاحظة: قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "30" تساوي (0.349).

2-2- **قياس صدق الإستبيان وفقا لمعامل إرتباط بيرسون من خلال حساب معاملات الإرتباط بين محوري الدراسة ومعدل فقرات الإستبيان الكلي**: من خلال الجدول رقم (14) يتبين لنا أن معاملات الإرتباط بين محوري الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الإستبيان دالة عند مستوى دلالة (0.05)، أي أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.349).

**الجدول رقم (14): معامل إرتباط بيرسون بين محوري الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الإستبيان**

| المحور | معامل إرتباط بيرسون | مستوى الدلالة |
|---|---|---|
| **المحور الأول** | 0.914 | 0.000 |
| **المحور الثاني** | 0.923 | 0.000 |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

ملاحظة: قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "30" تساوي (0.349).

**ثالثا- إختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test)**:

لاختبار الفرضيات سنستخدم اختبار كولمجروف - سمرنوف الذي يدرس مدى وجود فروق بين متوسطات المستجوبين حول فرضيات الدراسة، وعليه قمنا بهذا الإختبار لمعرفة مدى توزيع البيانات طبيعيا بحيث تكون نتائج اختبار كولمجروف -سمرنوف لمحوري الدراسة أكبر من (0.05) المعتمدة في الدراسة، وهذا للتمكن من القيام باختبار (t).

وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول الآتي:

**الجدول رقم (15): إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الإستبيان**

| المحور | عدد الفقرات | قيمة z | قيمة z الدالة Sig |
|---|---|---|---|
| **المحور الأول** | 15 | 0.721 | 0.676 |
| **المحور الثاني** | 15 | 0.722 | 0.675 |
| **الكلي** | 30 | 1.162 | 0.135 |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة Sig لكل محور أكبر من (0.05) وهي ذات مستوى دلالة إحصائية وهذا يعني أن فقرات الإستبيان تقترب من التوزيع الطبيعي.

**المطلب الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق**

في هذا المطلب سنقوم بدراسة وتحليل المحور الأول من الإستبيان، والمتمثل في معرفة مدى مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق، وذلك من خلال طرح (15) فقرة، حيث سنقوم بتفريغ وتحليل البيانات الخاصة بهذا المحور من خلال الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الإستبيان، وذلك بعد تبويبها في جداول تسهيلا لعملية التحليل.

والجدول التالي يمثل النتائج الإحصائية المتوصل إليها لفقرات المحور الأول:

**الجدول رقم (16): النتائج الإحصائية لفقرات المحور الأول**

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | موافق بدرجة أقل | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الأهمية النسبية | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | | | | |

| | | النسبة% | النسبة% | النسبة% | النسبة% | النسبة% | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | تتم جميع الإجراءات الضرورية للحصول على المعلومات التي تسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 11 | 15 | 4 | 2 | 0 | 4.09 | 0.856 | مرتفعة | 3 |
| | | 34.4 | 46.9 | 12.5 | 6.3 | 0 | | | | |
| 02 | فترة التدقيق كافية لتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 9 | 17 | 3 | 3 | 0 | 4.00 | 0.880 | مرتفعة | 4 |
| | | 28.1 | 53.1 | 9.4 | 9.4 | 0 | | | | |
| 03 | من الضروري فهم طبيعة عمل المؤسسة قبل القيام بعملية التدقيق لتعزيز القدرة على تخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 9 | 15 | 3 | 5 | 0 | 3.87 | 1.008 | مرتفعة | 7 |
| | | 28.1 | 46.9 | 9.4 | 15.6 | 0 | | | | |
| 04 | يجب الأخذ بالحذر المهني أثناء تأدية عملية التدقيق. | 5 | 15 | 7 | 5 | 0 | 3.63 | 0.942 | متوسطة | 11 |
| | | 15.6 | 46.9 | 21.9 | 15.6 | 0 | | | | |
| 05 | أدلة الإثبات من جهات مستقلة تساهم في تخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 11 | 14 | 7 | 0 | 0 | 4.13 | 0.751 | مرتفعة | 2 |
| | | 34.4 | 43.8 | 21.9 | 0 | 0 | | | | |
| 06 | التأهيل العلمي والتدريب الكافي يسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 14 | 11 | 7 | 0 | 0 | 4.22 | 0.792 | مرتفعة | 1 |
| | | 43.8 | 34.4 | 21.9 | 0 | 0 | | | | |
| 07 | الإلتزام بأخلاقيات المهنة تطور الأداء المهني وتسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | 7 | 15 | 6 | 4 | 0 | 3.78 | 0.941 | مرتفعة | 10 |
| | | 21.9 | 46.9 | 18.8 | 12.5 | 0 | | | | |
| 08 | الحفاظ على سرية معلومات المؤسسة محل التدقيق. | 11 | 4 | 8 | 9 | 0 | 3.53 | 1.244 | متوسطة | 13 |
| | | 34.4 | 12.5 | 25.0 | 28.1 | 0 | | | | |
| 09 | للمدقق ثقافة واسعة في دراسة وتحليل مخاطر التدقيق. | 5 | 14 | 3 | 6 | 4 | 3.31 | 1.306 | متوسطة | 15 |
| | | 15.6 | 43.8 | 9.4 | 18.8 | 12.5 | | | | |
| 10 | يتم التخطيط لعملية التدقيق بشكل كفء وفعال قبل القيام بها. | 7 | 19 | 1 | 5 | 0 | 3.87 | 0.942 | مرتفعة | 8 |
| | | 21.9 | 59.4 | 3.1 | 15.6 | 0 | | | | |
| 11 | يقدم المدقق النصائح للمؤسسة فيما يتعلق بكيفية التعامل مع مخاطر التدقيق. | 4 | 17 | 4 | 5 | 2 | 3.50 | 1.107 | متوسطة | 14 |
| | | 12.5 | 53.1 | 12.5 | 15.6 | 6.3 | | | | |
| 12 | المعرفة الكافية والإلتزام بمعايير التدقيق | 6 | 20 | 3 | 3 | 0 | 3.91 | 0.818 | مرتفعة | 6 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | الخارجي. | 18.8 | 62.5 | 9.4 | 9.4 | 0 | | | | |
| 13 | تتم عملية التدقيق بالإستعانة بمساعدين ذوي خبرة. | 6 | 19 | 3 | 4 | 0 | 3.84 | 0.884 | مرتفعة | 9 |
| | | 18.8 | 59.4 | 9.4 | 12.5 | 0 | | | | |
| 14 | التركيز على المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق. | 9 | 16 | 4 | 3 | 0 | 3.97 | 0.897 | مرتفعة | 5 |
| | | 28.1 | 50.0 | 12.5 | 9.4 | 0 | | | | |
| 15 | لدى المؤسسة هيئة رقابية تقوم بتقدير وتحليل مخاطر التدقيق. | 11 | 9 | 3 | 6 | 3 | 3.59 | 1.388 | متوسطة | 12 |
| | | 34.4 | 28.1 | 9.4 | 18.8 | 9.4 | | | | |
| نتائج المحور الأول | | | | | | | 3.82 | 0.564 | مرتفعة | - |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

من خلال الجدول رقم (16) يمكن تحليل فقرات المحور الأول من الإستبيان كالتالي:

1- **تتم جميع الإجراءات الضرورية للحصول على المعلومات التي تسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق**: جاءت هذه الفقرة التي تنص على أن جميع الإجراءات الضرورية تتم للحصول على المعلومات التي تسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق في المرتبة الثالثة بأهمية نسبية مرتفعة، إذ حققت وسطا حسابيا قدره (4.09) وبانحراف معياري (0.856)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (81.3%) بواقع (26) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (12.5%) أي (4) أفراد من أفراد العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بواقع فردين وبنسبة (6.3%).

2- **فترة التدقيق كافية لتخفيض أثر مخاطر التدقيق**: كانت آراء المستجوبين إيجابية بخصوص أن فترة التدقيق كافية لتخفيض أثر مخاطر التدقيق وبأهمية نسبية مرتفعة، وجاءت هذه الفقرة في المرتبة الرابعة بوسط حسابي قدره (4.00) وبانحراف معياري (0.880)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (81.2%) بواقع (26) فردا من إجمالي العينة، فيما تساوت نسبة الموافقين بدرجة أقل مع نسبة الغير الموافقين بنسبة (9.4%) أي (3) أفراد من أفراد العينة لكل منهما.

3- **من الضروري فهم طبيعة عمل المؤسسة قبل القيام بعملية التدقيق لتعزيز القدرة على تخفيض أثر مخاطر التدقيق**: جاءت هذه الفقرة التي تنص على ضرورة فهم المدقق الخارجي لطبيعة عمل المؤسسة قبل قيامه بعملية التدقيق لتعزيز قدرته على تخفيض أثر مخاطر التدقيق في المرتبة السابعة بأهمية نسبية مرتفعة، فكان المتوسط الحسابي (3.87) بانحراف معياري (1.008)، حيث أظهرت نتائج الدراسة على أن ما نسبته (46.9%) من أفراد العينة أي (15) فردا موافقون على ضرورة فهم طبيعة عمل المؤسسة قبل مباشرة عملية التدقيق لتعزيز القدرة على تخفيض أثر مخاطر التدقيق، وكذا

بلغت نسبة الموافقين بشدة (28.1%) أي (9) أفراد، أما نسبة الموافقون بدرجة أقل فبلغت (9.4%) بواقع (3) أفراد فقط، فيما بلغت نسبة الغير موافقين (15.6%) بما يعادل (5) أفراد من عينة الدراسة.

4- **يجب الأخذ بالحذر المهني أثناء تأدية عملية التدقيق**: احتلت هذه الفقرة التي تنص على أن المدقق الخارجي يأخذ بالحذر المهني أثناء تأدية عملية التدقيق في المرتبة الحادية عشر بأهمية نسبية متوسطة، وبوسط حسابي (3.36)، أما الإنحراف المعياري فبلغ (0.942)، ومن نتائج الدراسة بلغت نسبة الموافقين (46.9%) أي ما يوافق (15) فردا وهي الأعلى من بين الفئات الأخرى، أما فئة الموافقين بشدة فقد بلغت (15.6%) أي ما يعادل (5) أفراد، أما فيما يخص نسبة الموافقين بدرجة أقل فكانت النسبة (21.9%) بواقع (7) أفراد، في حين كانت النسبة المتبقية لفئة الغير موافق بنسبة (15.6%) وهو ما يوافق (5) أفراد من العينة المدروسة.

5- **أدلة الإثبات من جهات مستقلة تساهم في تخفيض أثر مخاطر التدقيق**: في هذه الفقرة التي تنص على أن حصول المدقق الخارجي على أدلة الإثبات من جهات مستقلة ومصادر مختلفة من خارج المؤسسة يساهم في تخفيض أثر مخاطر التدقيق جاءت في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.13) وبانحراف معياري (0.751)، ونلاحظ أن أجوبة أفراد العينة كانت جد إيجابية حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (78.2%) أي ما يعادل (25) فردا، في حين بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (21.9%) بواقع (7) أفراد من العينة المدروسة.

6- **التأهيل العلمي والتدريب الكافي يسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق**: من أهم الصفات التي يجب أن تكون في المدقق الخارجي هي التأهيل العلمي والتدريب الكافي لكي يقوم بتأدية مهامه على أكمل وجه، لهذا احتلت هذه الفقرة التي تنص على ضرورة كسب المدقق الخارجي للتأهيل العلمي والتدريب الكافي لتخفيض أثر مخاطر التدقيق المرتبة الأولى من بين فقرات المحور الأول، فكانت ذات أهمية نسبية مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.22) وبانحراف معياري قدره (0.792)، وفيما يتعلق بآراء عينة الدراسة فقد بلغ عدد الموافقين بشدة (14) فردا وهو الأعلى في المحور الأول وبنسبة (43.8%)، أما الموافقين فقد بلغ عددهم (11) فردا بنسبة (34.4%)، في حين بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (21.9%) أي ما يعادل (7) أفراد من العينة المدروسة.

7- **الإلتزام بأخلاقيات المهنة تطور الأداء المهني وتسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق**: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفقرة التي تنص على أن الإلتزام بأخلاقيات المهنة تطور الأداء المهني للمدقق الخارجي وتسمح له بتخفيض أثر مخاطر التدقيق جاءت في المرتبة العاشرة بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.78) وبانحراف معياري (0.941)، كما نلاحظ أن نسبة الموافقين كانت هي الأكبر بنسبة (46.9%) أي مايعادل (15) من أفراد العينة، تليها نسبة الموافقين بشدة التي بلغت (21.9%) وبواقع (7) أفراد، ثم جاءت فئة الموافقين بدرجة أقل بنسبة (18.8%) أي

(6) أفراد، أما آخر نسبة فكانت لفئة الغير الموافقين بنسبة (12.5%) أي ما يوافق (4) أفراد من إجمالي العينة المدروسة.

8- **الحفاظ على سرية معلومات المؤسسة محل التدقيق**: نلاحظ من خلال النتائج أن الفقرة التي تتضمن ضرورة محافظة المدقق الخارجي على سرية معلومات المؤسسة محل التدقيق جاءت بأهمية نسبية متوسطة واحتلت المرتبة الثالثة عشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.53) بانحراف معياري (1.244)، فكانت نسبة الموافقين بشدة (34.4%) أي (11) فردا، أما نسبة الموافقين فبلغت (12.4%) بواقع (4) أفراد، في حين بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (25.0%) بما يوافق (8) أفراد، أما فئة الغير موافقين فبلغ عددهم (9) أفراد من إجمالي العينة وبنسبة (28.1%) وهي الأعلى من بين فقرات المحور الأول.

9- **للمدقق الخارجي ثقافة واسعة في دراسة وتحليل مخاطر التدقيق**: أسفرت نتائج الدراسة على احتلال هذه الفقرة التي تنص على أن للمدقق الخارجي ثقافة واسعة في دراسة وتحليل مخاطر التدقيق في المرتبة الخامسة عشر والأخيرة من بين فقرات المحور الأول بأهمية نسبية متوسطة، فبلغ المتوسط الحسابي (3.31) بانحراف معياري (1.306)، ونلاحظ أن إجابات عينة الدراسة كانت متباينة حيث نجد نسبة الموافقين (43.8%) أي ما يوافق (14) فردا من أفراد العينة المدروسة، أما نسبة الموافقين بشدة فبلغت (15.6%) أي (5) أفراد، وكذا نسبة الموافقين بدرجة أقل التي كانت (9.4%) بواقع (3) أفراد، في حين بلغت نسبة الغير موافقين (18.8%) أي (6) أفراد، أما نسبة الغير موافقين بشدة فكانت هي الأعلى من بين فقرات المحور الأول بنسبة (12.5%) بما يوافق (4) أفراد من إجمالي العينة.

10- **يتم التخطيط لعملية التدقيق بشكل كفء وفعال قبل القيام بها**: من نتائج الدراسة جاءت الفقرة التي تنص على أن المدقق الخارجي يخطط لعملية التدقيق بشكل كفء وفعال قبل القيام بها في المرتبة الثامنة بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ وسطها الحسابي (3.87) بانحراف معياري (0.942)، وفيما يخص آراء المستجوبين فقد بلغت نسبة الموافقين بشدة (21.9%) بما يوافق (7) أفراد من المستجوبين، فيما بلغت نسبة الموافقين (59.4%) أي (19) فردا من أفراد العينة المدروسة، في حين تمثلت نسبة الموافقين بدرجة أقل (3.1%) وبواقع فرد واحد من إجمالي العينة وهي أقل نسبة من بين فقرات المحور الأول، أما عدد الأفراد المستجوبين الغير موافقين بشدة فقد بلغ عددهم (5) أفراد وبنسبة (15.6%).

11- **يقدم المدقق النصائح للمؤسسة فيما يتعلق بكيفية التعامل مع مخاطر التدقيق**: جاءت هذه الفقرة التي تنص على أن المدقق الخارجي يقدم النصائح للمؤسسة فيما يتعلق بكيفية التعامل مع مخاطر التدقيق، في المرتبة الرابعة عشر أي قبل الأخيرة من بين فقرات المحور الأول وبأهمية نسبية متوسطة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.50) بانحراف معياري (1.107)، وتباينت آراء عينة

الدراسة حيث بلغت نسبة الموافقين (53.1%) بما يعادل (17) فردا، في حين تساوت نسبة كل من الموافقين بشدة والموافقين بدرجة أقل بنسبة (12.5%) وبواقع (4) أفراد لكل منهما، أما نسبة الغير موافقين فبلغت (15.6%) أي (5) أفراد، في حين بلغ عدد الغير موافقين بشدة فردين من إجمالي العينة وبنسبة (6.3%).

12- **المعرفة الكافية والإلتزام بمعايير التدقيق الخارجي**: من نتائج الدراسة جاءت الفقرة التي تنص على ضرورة المعرفة الكافية للمدقق بمعايير التدقيق الخارجي والتزامه بها في المرتبة السادسة بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ الوسط الحسابي (3.91) بانحراف معياري (0.818)، وبلغت نسبة الموافقين (62.5%) وهي النسبة الأعلى من بين فقرات المحور الأول وبواقع (20) فردا من العينة المدروسة، أما نسبة الموافقين بشدة فبلغت (18.8%) أي (6) أفراد، في حين تساوت نسبة الموافقين بدرجة أقل مع نسبة الغير موافقين بنسبة (9.4%) أي (3) أفراد لكل منهما من إجمالي العينة المدروسة.

13- **تتم عملية التدقيق بالإستعانة بمساعدين ذوي خبرة**: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن هذه الفقرة التي تنص على أن عملية التدقيق تتم بمساعدين ذوي خبرة احتلت المرتبة التاسعة بأهمية نسبية مرتفعة، وبلغ وسطها الحسابي (3.84) بانحراف معياري (0.884)، حيث بلغت نسبة الموافقين (59.4%) بما يعادل (19) فردا، في حين بلغت نسبة الموافقين بشدة نسبة (18.8%) وبواقع (6) أفراد لكل من إجمالي العينة، أما نسبة الموافقين بدرجة أقل فبلغت (9.4%) أي (3) أفراد، في حين بلغ عدد الغير موافقين (4) أفراد من إجمالي العينة وبنسبة (12.5%).

14- **التركيز على المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق**: في هذه الفقرة التي تنص على أن المدقق يركز على المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق احتلت المرتبة الخامسة بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.97) وبانحراف معياري (0.897)، ونلاحظ أن أجوبة أفراد العينة كانت جد إيجابية حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (78.1%) أي ما يعادل (25) فردا، في حين بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (12.5%) بواقع (4) أفراد من العينة المدروسة، أما نسبة الغير موافقين فبلغت (9.4%) أي (3) أفراد من إجمالي عينة الدراسة.

15- **لدى المؤسسة هيئة رقابية تقوم بتقدير وتحليل مخاطر التدقيق**: أسفرت نتائج الدراسة على احتلال هذه الفقرة الأخيرة من بين فقرات المحور الأول والتي تنص على أن للمؤسسة هيئة رقابية تقوم بتقدير وتحليل مخاطر التدقيق على المرتبة الثانية عشر بأهمية نسبية متوسطة، فبلغ المتوسط الحسابي (3.59) بانحراف معياري (1.388)، ونلاحظ أن إجابات عينة الدراسة كانت متباينة حيث نجد نسبة الموافقين بشدة (34.4%) أي ما يوافق (11) فردا من أفراد العينة المدروسة، أما نسبة الموافقين فبلغت (28.1%) أي (9) أفراد، في حين تساوت نسبة كل من الموافقين بدرجة أقل مع نسبة الغير موافقين بشدة بنسبة (9.4%) وبواقع (3) أفراد لكل منهما، بينما بلغت نسبة الغير موافقين (18.8%) أي (6) أفراد من إجمالي العينة المدروسة.

من خلال نتائج المحور الأول للإستبيان تبين لنا أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول التي تم التوصل إليها والبالغة (15) فقرة كانت في مجملها مرتفعة أي أعلى من المتوسط الفرضي المستخدم وهو (3)، وهذا يشير إلى أن إجابات عينة الدراسة كانت إيجابية، ودليل ذلك أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول بلغ (3.82) بأهمية نسبية مرتفعة، وبلغ الإنحراف المعياري العام (0.564) ما يعني أن نسبة تشتت إجابات أفراد العينة على مضمون عبارات المحور الأول من الإستبيان ضعيفة، وهو دليل على أن المدقق الخارجي يساهم في تخفيض أثر مخاطر التدقيق.

- **إختبار الفرضية الأولى**:

**H0 الفرضية الصفرية**: لا يساهم المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق.

**H1 الفرضية البديلة**: يساهم المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق.

**الجدول رقم (17): نتائج إختبار T-test للفرضية الأولى**

| المتغير المستقل | قيمة t المحسوبة | قيمة t الجدولية | Sig | القرار الإحصائي |
|---|---|---|---|---|
| **يساهم المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق** | 8.192 | 1.684 | 0.000 | **قبول الفرضية البديلة** |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية Sig (0.000) أقل من مستوى دلالة (0.05)، كما أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (8.192) في حين تم إستخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.684) وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين لنا أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، ولهذا يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن المدقق الخارجي يساهم في تخفيض أثر مخاطر التدقيق.

**المطلب الثالث: مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية**

في هذا المطلب سنقوم بدراسة وتحليل المحور الثاني من الإستبيان، والمتمثل في معرفة مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال طرح (15) فقرة، حيث سنقوم بتفريغ وتحليل البيانات الخاصة بهذا المحور من خلال الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الإستبيان، وذلك بعد تبويبها في جداول تسهيلا لعملية التحليل.

والجدول التالي يمثل النتائج الإحصائية المتوصل إليها لفقرات المحور الثاني:

**الجدول رقم (18): النتائج الإحصائية لفقرات المحور الثاني**

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | موافق بدرجة أقل | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الأهمية النسبية | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | | | | |
| | | النسبة % | النسبة% | النسبة% | النسبة% | النسبة% | | | | |
| 16 | يظهر دور المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام. | 13 | 14 | 4 | 1 | 0 | 4.21 | 0.792 | مرتفعة | 2 |
| | | 40.6 | 43.8 | 12.5 | 3.1 | 0 | | | | |
| 17 | يتحمل المدقق المسؤولية الكاملة في تحسين نظام الرقابة الداخلية. | 6 | 13 | 5 | 5 | 3 | 3.44 | 1.243 | متوسطة | 15 |
| | | 18.8 | 40.6 | 15.6 | 15.6 | 9.4 | | | | |
| 18 | دراسة خطط التطوير والتغير في نظام الرقابة الداخلية أمر ضروري. | 6 | 14 | 3 | 7 | 2 | 3.47 | 1.218 | متوسطة | 14 |
| | | 18.8 | 43.8 | 9.4 | 21.9 | 6.3 | | | | |
| 19 | وجود المدقق بالمؤسسة يساعد على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية. | 9 | 15 | 4 | 4 | 0 | 3.91 | 0.963 | مرتفعة | 8 |
| | | 28.1 | 46.9 | 12.5 | 12.5 | 0 | | | | |
| 20 | تقييم نظام الرقابة الداخلية قادر على تحسين نقاط الضعف التي تؤدي إلى عدم القدرة على حماية ممتلكات المؤسسة. | 11 | 17 | 4 | 0 | 0 | 4.22 | 0.659 | مرتفعة | 1 |
| | | 34.4 | 53.1 | 12.5 | 0 | 0 | | | | |
| 21 | تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية من مهام إدارة المؤسسة. | 8 | 18 | 4 | 2 | 0 | 4.00 | 0.803 | مرتفعة | 6 |
| | | 25.0 | 56.3 | 12.5 | 6.3 | 0 | | | | |
| 22 | يجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على أوجه القصور التي حددها المدقق. | 5 | 15 | 6 | 3 | 3 | 3.50 | 1.164 | متوسطة | 12 |
| | | 15.6 | 46.9 | 18.8 | 9.4 | 9.4 | | | | |
| 23 | يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل المدقق في تحديد إجراءات عملية التدقيق. | 14 | 9 | 7 | 2 | 0 | 4.09 | 0.963 | مرتفعة | 5 |
| | | 43.8 | 28.1 | 21.9 | 6.3 | 0 | | | | |
| 24 | وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة أمر هام. | 10 | 13 | 6 | 3 | 0 | 3.94 | 0.948 | مرتفعة | 7 |
| | | 31.3 | 40.6 | 18.8 | 9.4 | 0 | | | | |
| 25 | التأهيل العلمي والعملي والتدريب الملائم | 9 | 15 | 3 | 5 | 0 | 3.88 | 1.008 | مرتفعة | 9 |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | يساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية. | 28.1 | 46.9 | 9.4 | 15.6 | 0 | | | |
| 26 | التمسك بمعايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية. | 13 | 9 | 2 | 8 | 0 | 3.84 | 1.221 | مرتفعة | 10 |
| | | 40.6 | 28.1 | 6.3 | 25.0 | 0 | | | | |
| 27 | من الضروري وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية. | 10 | 16 | 6 | 0 | 0 | 4.13 | 0.707 | مرتفعة | 4 |
| | | 31.3 | 50.0 | 18.8 | 0 | 0 | | | | |
| 28 | على المدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة. | 12 | 15 | 4 | 1 | 0 | 4.19 | 0.780 | مرتفعة | 3 |
| | | 37.5 | 46.9 | 12.5 | 3.1 | 0 | | | | |
| 29 | تقرير المدقق حول نظام الرقابة الداخلية يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها. | 7 | 14 | 3 | 3 | 5 | 3.47 | 1.367 | متوسطة | 13 |
| | | 21.9 | 43.8 | 9.4 | 9.4 | 15.6 | | | | |
| 30 | لا يتردد المدقق في إبلاغ الإدارة إذا كانت هي المسؤولة عن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية. | 6 | 15 | 3 | 5 | 3 | 3.50 | 1.244 | متوسطة | 11 |
| | | 18.8 | 46.9 | 9.4 | 15.6 | 9.4 | | | | |
| | نتائج المحور الثاني | | | | | | 3.85 | 0.595 | مرتفعة | - |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

من خلال الجدول رقم (18) يمكن تحليل فقرات المحور الثاني من الإستبيان كالتالي:

16. **يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام**: احتلت هذه الفقرة التي تنص على أن دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية يظهر من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام جاءت في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.21) وبانحراف معياري (0.792)، ونلاحظ أن أجوبة أفراد العينة كانت جد إيجابية حيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (84.4%) أي ما يعادل (27) فردا، في حين بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (12.5%) بواقع (4) أفراد من العينة المدروسة، أما نسبة الغير موافقين فقد بلغت (3.1%) ومتمثلة في فرد واحد من إجمالي عينة الدراسة.

17- **يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة في تحسين نظام الرقابة الداخلية**: أسفرت نتائج الدراسة على احتلال هذه الفقرة التي تنص على أن المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة في تحسين نظام الرقابة الداخلية على المرتبة الخامسة عشر والأخيرة من بين فقرات المحور الثاني بأهمية نسبية متوسطة، فبلغ المتوسط الحسابي (3.44) بانحراف معياري (1.243)، ونلاحظ أن إجابات عينة الدراسة كانت متباينة حيث نجد نسبة الموافقين (40.6%) أي ما يوافق (13) فردا من أفراد العينة المدروسة، أما نسبة الموافقين بشدة فبلغت (18.8%) أي (6) أفراد، في حين تساوت نسبة الموافقين

بدرجة أقل مع نسبة الغير موافقين بنسبة كانت (15.6%) بواقع (5) أفراد لكل منهما، أما نسبة الغير موافقين بشدة فكانت (9.4%) بما يوافق (3) أفراد من إجمالي العينة.

18- **دراسة خطط التطوير والتغير في نظام الرقابة الداخلية أمر ضروري**: جاءت هذه الفقرة التي تنص على أنه يتم دراسة خطط التطوير والتغير في نظام الرقابة الداخلية في المرتبة الرابعة عشر أي قبل الأخيرة من بين فقرات المحور الثاني وبأهمية نسبية متوسطة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.47) بانحراف معياري (1.218)، وتباينت آراء عينة الدراسة حيث بلغت نسبة الموافقين (43.8%) بما يعادل (14) فردا، في حين بلغت نسبة الموافقين بشدة (18.8%) وبواقع (6) أفراد، أما نسبة الموافقين بدرجة أقل فبلغت (9.4%) أي (3) أفراد، بينما بلغ عدد الغير موافقين (7) أفراد وبنسبة (21.9%)، في حين بلغ عدد الغير موافقين بشدة فردين من إجمالي العينة وبنسبة (6.3%).

19- **وجود المدقق الخارجي بالمؤسسة يساعد على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية**: من نتائج الدراسة جاءت الفقرة التي تنص على أن وجود المدقق الخارجي يساعد على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المرتبة الثامنة بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ وسطها الحسابي (3.91) بانحراف معياري (0.963)، وفيما يخص آراء المستجوبين فقد بلغت نسبة الموافقين بشدة (28.1%) بما يوافق (9) أفراد من المستجوبين، فيما بلغت نسبة الموافقين (46.9%) أي (15) فردا من أفراد العينة المدروسة، في حين تساوت نسبة الموافقين بدرجة أقل مع نسبة الغير موافقين بنسبة (12.5%) وبواقع (4) أفراد لكل منهما من إجمالي العينة المدروسة.

20. **تقييم نظام الرقابة الداخلية قادر على تحسين نقاط الضعف التي تؤدي إلى عدم القدرة على حماية ممتلكات المؤسسة**: احتلت هذه الفقرة التي تنص على أن تقييم نظام الرقابة الداخلية قادر على تحسين نقاط الضعف التي تؤدي إلى عدم القدرة على حماية ممتلكات المؤسسة المرتبة الأولى من بين فقرات المحور الثاني، فكانت ذات أهمية نسبية مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.22) وبانحراف معياري قدره (0.659)، وفيما يتعلق بآراء عينة الدراسة فقد بلغ عدد الموافقين بشدة (11) فردا وبنسبة (43.8%)، أما الموافقين فقد بلغ عددهم (17) فردا بنسبة (53.1%)، في حين بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (12.5%) أي ما يعادل (4) أفراد من إجمالي العينة المدروسة.

21- **تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية من مهام إدارة المؤسسة**: من نتائج الدراسة جاءت الفقرة التي تنص على أن تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية من مهام إدارة المؤسسة في المرتبة السادسة بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ الوسط الحسابي (4.00) بانحراف معياري (0.803)، وبلغت نسبة الموافقين (56.3%) وهي النسبة الأعلى من بين فقرات المحور الثاني وبواقع (18) فردا من العينة المدروسة، أما نسبة الموافقين بشدة فبلغت (25.0%) أي (8) أفراد، في حين بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (12.5%) أي (4) أفراد، بينما بلغت نسبة الغير موافقين بشدة (6.3%) بواقع فردين من إجمالي العينة.

22- **يجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على أوجه القصور التي حددها المدقق الخارجي**: أسفرت نتائج الدراسة على احتلال هذه الفقرة الأخيرة التي تنص على ضرورة أن يتضمن تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على أوجه القصور التي حددها المدقق الخارجي على المرتبة الثانية عشر بأهمية نسبية متوسطة، فبلغ المتوسط الحسابي (3.50) بانحراف معياري (1.164)، ونلاحظ أن إجابات عينة الدراسة كانت متباينة حيث نجد نسبة الموافقين بشدة (15.6%) أي ما يوافق (5) من أفراد العينة، أما نسبة الموافقين فبلغت (46.9%) أي (15) فردا، في حين بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (18.8%) أي (6) أفراد من المستجوبين، في حين تساوت نسبة كل من الغير الموافقين مع نسبة الغير موافقين بشدة بنسبة (9.4%) وبواقع (3) أفراد لكل منهما.

23- **يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل المدقق الخارجي في تحديد إجراءات عملية التدقيق**: في هذه الفقرة التي تنص على أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة بداية عمل المدقق الخارجي في تحديد إجراءات عملية التدقيق احتلت المرتبة الخامسة بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.09) وبانحراف معياري (0.963)، ونلاحظ أن أجوبة أفراد العينة كانت جد إيجابية حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة (43.8%) أي ما يعادل (14) فردا وهي النسبة الأعلى من بين فقرات المحور الثاني، في حين بلغت نسبة الموافقين (28.1%) بواقع (9) أفراد من العينة المدروسة، أما نسبة الموافقين بدرجة أقل فبلغت (21.9%) أي (7) أفراد من إجمالي عينة الدراسة وهي النسبة الأعلى من بين فقرات المحور الثاني، بينما بلغ عدد الغير موافقين فردين وبنسبة (6.3%) من العينة المستجوبة.

24- **وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة أمر هام**: جاءت هذه الفقرة التي تنص على أن وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة أمر هام في المرتبة السابعة بأهمية نسبية مرتفعة، فكان المتوسط الحسابي (3.94)، أما الإنحراف المعياري فقد بلغ (0.948)، حيث أظهرت نتائج الدراسة على أن ما نسبته (40.9%) من أفراد العينة أي (13) فردا موافقون على ضرورة وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة، وكذا بلغت نسبة الموافقين بشدة (31.3%) أي (10) أفراد، أما الموافقون بدرجة أقل فكانت نسبتهم (18.8%) بواقع (6) أفراد، فيما بلغت نسبة الغير موافقين (9.4%) بما يعادل (3) أفراد من عينة الدراسة.

25- **التأهيل العلمي والعملي والتدريب الملائم يساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية**: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن هذه الفقرة التي تنص على أن التأهيل العلمي والعملي والتدريب الملائم للمدقق الخارجي يساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية احتلت المرتبة التاسعة بأهمية نسبية مرتفعة، وبلغ وسطها الحسابي (3.88) بانحراف معياري (1.008)، حيث بلغت نسبة الموافقين (46.9%) بما يعادل (15) فردا، في حين بلغت نسبة الموافقين بشدة نسبة (28.1%) وبواقع (9) أفراد لكل من

إجمالي العينة، أما نسبة الموافقين بدرجة أقل فبلغت (9.4%) أي (3) أفراد من المستجوبين، في حين بلغ عدد الغير موافقين (5) أفراد من إجمالي العينة وبنسبة (15.6%).

26- **التمسك بمعايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية**: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفقرة التي تنص على أن تمسك المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية جاءت في المرتبة العاشرة بأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.84) وبانحراف معياري (1.221)، كما نلاحظ أن نسبة الموافقين بشدة كانت (40.6%) أي مايعادل (13) فردا من أفراد العينة، تليها نسبة الموافقين التي بلغت (28.1%) وبواقع (9) أفراد، في حين بلغت فئة الموافقين بنسبة (6.3%) أي فردين من عينة الدراسة، بينما بلغت فئة الغير الموافقين نسبة (25.0%) أي ما يوافق (8) أفراد من إجمالي العينة وهي النسبة الأعلى من بين فقرات المحور الثاني.

27- **من الضروري وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية**:

كانت آراء المستجوبين إيجابية بأهمية نسبية مرتفعة حول هذه الفقرة التي تنص على ضرورة وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث احتلت المرتبة الرابعة بوسط حسابي قدره (4.13) وبانحراف معياري (0.707)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (81.3%) بواقع (26) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (18.8%) أي (6) أفراد من إجمالي العينة المدروسة.

28- **على المدقق الخارجي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة**: احتلت هذه الفقرة التي تنص على وجوب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من طرف المدقق الخارجي المرتبة الثالثة بأهمية نسبية مرتفعة، إذ حققت وسطا حسابيا قدره (4.19) وبانحراف معياري (0.780)، حيث بلغت نسبة الموافقين بشدة والموافقين (84.4%) بواقع (27) فردا من إجمالي العينة، فيما بلغت نسبة الموافقين بدرجة أقل (12.5%) أي (4) أفراد من أفراد العينة، أما أقل نسبة فكانت لغير الموافقين بنسبة (6.3%) وبواقع فرد واحد.

29- **تقرير المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها**: نلاحظ من خلال النتائج أن الفقرة التي تنص على أن تقرير المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها جاءت بأهمية نسبية متوسطة واحتلت المرتبة الثالثة عشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.47) بانحراف معياري (1.367)، وكانت نسبة الموافقين بشدة (21.9%) أي (7) أفراد، أما نسبة الموافقين فبلغت (43.8%) بواقع (14) فردا من العينة المدروسة، في حين تساوت فئة الموافقين بدرجة أقل مع نسبة الغير موافقين بواقع (3) أفراد من إجمالي العينة لكل منهما وبنسبة (9.4%)، بينما بلغت نسبة الغير موافقين بشدة (15.6%) أي ما يوافق (5) أفراد من المستجوبين وهي النسبة الأعلى من بين فقرات المحور الثاني.

30- **لا يتردد المدقق الخارجي في إبلاغ الإدارة إذا كانت هي المسؤولة عن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية**: احتلت هذه الفقرة الأخيرة من بين فقرات المحور الثاني المرتبة الحادية عشر بأهمية نسبية متوسطة، وبوسط حسابي (3.50)، أما الإنحراف المعياري فبلغ (1.244)، ومن نتائج الدراسة بلغت نسبة الموافقين (46.9%) أي ما يوافق (15) فردا، أما فئة الموافقين بشدة فقد بلغت (18.8%) أي ما يعادل (6) أفراد، أما فيما يخص نسبة الموافقين بدرجة أقل فقد تساوت مع نسبة الغير موافقين بشدة بنسبة (9.4%) لكل منهما وبواقع (3) أفراد، في حين كانت فئة الغير موافق ممثلة بنسبة (15.6%) وهو ما يوافق (5) أفراد من إجمالي العينة المدروسة.

من خلال نتائج المحور الثاني للإستبيان نلاحظ أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثاني التي تم التوصل إليها والبالغة (15) فقرة كانت في مجملها مرتفعة أي أعلى من المتوسط الفرضي المستخدم وهو (3)، وهذا يشير إلى أن إجابات عينة الدراسة كانت إيجابية، ودليل ذلك أن المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثاني بلغ (3.85) بأهمية نسبية مرتفعة، وبلغ الإنحراف المعياري العام (0.595) ما يعني أن نسبة تشتت إجابات أفراد العينة على مضمون عبارات المحور الثاني من الإستبيان ضعيفة، وهو دليل على أن المدقق الخارجي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- **إختبار الفرضية الثانية**:

**H0 الفرضية الصفرية**: لا يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

**H1 الفرضية البديلة**: يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

**الجدول رقم (19): نتائج إختبار T-test للفرضية الثانية**

| المتغير المستقل | قيمة t المحسوبة | قيمة t الجدولية | Sig | القرار الإحصائي |
|---|---|---|---|---|
| **يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية** | 8.104 | 1.684 | 0.000 | **قبول الفرضية البديلة** |

**المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS**

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية Sig (0.000) أقل من مستوى دلالة (0.05)، كما أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (8.104) في حين تم إستخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.684) وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين لنا أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، ولهذا يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن المدقق الخارجي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

**خاتمة الفصل**:

لقد هدفت هذه الدراسة التطبيقية إلى التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق التي تواجهها المؤسسة بالإضافة إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية، وهذا من خلال توزيع استبيان على عينة من خبراء محاسبيين ومحافظي حسابات من ذوي التخصص في مجال التدقيق والمحاسبة على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، وخلصت هذه الدراسة إلى أن المبحوثين أجمعوا على أن للمدقق الخارجي دورا كبيرا في تخفيض أثر مخاطر التدقيق من خلال قيامه بالإجراءات اللازمة لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي زيادة فعالية تسيير المؤسسة، وجلب قيمة مضافة لها بالإضافة إلى زيادة الثقة في مجلس الإدارة والمسيرين وغيرها، وهذا ما ينعكس إيجابا على منع حدوث واكتشاف أو تصحيح الأخطاء والمخالفات وبالتالي تخفيض أثر مخاطر التدقيق.

# الخاتمة العامة

خاتمة عامة

عرض نتائج البحث

إختبار الفرضيات

الإقتراحات

آفاق البحث

**خاتمة عامة:**

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام فعال للرقابة الداخلية، يكفل حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من التلاعب والإهمال، ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الغش والأخطاء والتزوير، هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد المسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة.

وتظهر أهمية التدقيق الخارجي في المؤسسات، نظرا لما له من أثر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأداة رقابية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام، ويهدف التدقيق الخارجي إلى تمكين المدقق الخارجي من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وتظهر أهمية التدقيق الخارجي من قبل مدقق حسابات خارجي ومستقل، من كونه وسيلة تخدم أطراف وجهات عديدة تعتمد اعتمادا كبيرا على نتيجته كالمؤسسات والجهات الحكومية والمستثمرون، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة إلى تعيين مدقق خارجي قانوني مستقل ومحايد لطمأنة الجميع بأن المؤسسة تسير حسب الأصول.

فمن دراستنا حاولنا إبراز دور المدقق الخارجي في التخفيض من أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة كونه خط الدفاع الأول الذي يحمي المؤسسة ويساعد على استمراريتها، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه في تقليص مخاطر التدقيق التي تتعرض لها المؤسسة إلى أقل ما يمكن أو تجنب هذه المخاطر وبالتالي توفير الدعم للمؤسسة للقيام بأعمالها بما يكفل لها المنافسة، ولضمان تنفيذ صحيح لمهمة الرقابة الداخلية لابد من تطبيق جيد وفعال لنظام الرقابة الداخلية والعمل على التقييم المستمر لهذا النظام وذلك من خلال وظيفة التدقيق الخارجي التي تعمل على فحصه وتقييمه بالتركيز على الأساليب الرقابية المصممة بهدف تخفيض مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول.

وانطلاقا من اشكاليتنا المطروحة: **ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية؟**

وبعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والتطبيقية وإجراءات التحليل الإحصائي المطلوب، يمكن ذكر نتائج وتوصيات البحث كما يلي:

**عرض نتائج البحث:**

**أولا: فيما يتعلق بمساهمة المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وجدنا:**

- تتم عملية التدقيق بطريقة منهجية ومنظمة، تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم بكل ما يجب القيام به لتحقيق أهداف التدقيق، فهذه الأخيرة تمر بخطوات رئيسية، متتالية، ومترابطة لا يمكن للمدقق الخارجي التخلي على أي منها ولا تقديم واحدة على الأخرى.
- يعمل التدقيق الخارجي على اختبار مدى التزام المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، مما يسمح بالحصول على معلومات تسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق.
- تتم عملية التدقيق بالإستعانة بمساعدين ذوي خبرة، يتوفر فيهم التأهيل العلمي والتدريب الكافي، بالإضافة إلى المعرفة الكافية والإلتزام بمعايير التدقيق الخارجي للتمكن من تخفيض أثر مخاطر التدقيق.
- وقت عملية التدقيق كاف لإنجاز مهمة التدقيق، يركز فيه المدقق الخارجي على فهم طبيعة عمل المؤسسة والمحافظة على سرية معلوماتها، بالإضافة إلى تقديم النصائح لها بفضل ثقافته الواسعة في دراسة وتحليل مخاطر التدقيق.
- قوة أدلة الإثبات والحصول عليها من جهات مستقلة ما أمكن ذلك تدعم عملية التدقيق من فحص، تحقيق، وتقرير إبداء الرأي الذي يقوم بإصداره المدقق الخارجي حول صحة وعدالة تمثيل المعلومات للوضع الحقيقي للمؤسسة، وبالتالي تخفيض أثر مخاطر التدقيق.

**ثانيا: فيما يتعلق بمساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وجدنا:**

- وجود نظام رقابة داخلية بالمؤسسة أمر هام كونه نقطة بداية عمل المدقق الخارجي في تحديد إجراءات عملية التدقيق.
- نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من المكونات التي تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق الأهداف المرجوة منه.
- على المدقق الخارجي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوصول إلى نتائج تمكن المؤسسة من التحكم في وظائفها، وبالتالي الوصول إلى تسيير ناجع للعمليات المالية والإدارية، فنظام الرقابة الداخلية أداة للتسيير والوقاية.
- يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام التي تؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على حماية ممتلكاتها.
- المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص حسابات المؤسسة للتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة سليمة، والغرض من هذا هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول صحة هذه الحسابات مما يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها.

**إختبار الفرضيات:**

- من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى أن المدقق الخارجي يتمتع بخبرة كبيرة وتأهيل علمي، بالإضافة إلى قيامه بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل كفء وفعال قبل القيام بها، كما يركز بدرجة كبيرة على المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق وهذا ماينطوي على صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن المدقق الخارجي يساهم في تخفيض أثر مخاطر التدقيق، وبالتالي نكون قد أجبنا على الإشكالية الجزئية الأولى.
- يمثل نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل المدقق الخارجي في تحديد إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها في المؤسسة، حيث يقوم المدقق الخارجي بدراسته وتقييمه لتحسين نقاط الضعف فيه والتي تؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على حماية ممتلكاتها، ويراعي في ذلك التمسك بمعايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على أن المدقق الخارجي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي نكون قد أجبنا على الإشكالية الجزئية الثانية.

**الإقتراحات:**

بعد استعراض كل من الجانب النظري للتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية، وتحليل الدراسة الميدانية، وبعد استخلاص نتائج البحث سنقوم بناءا عليها باقتراح جملة من التوصيات، نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على المدقق الخارجي من خلال دعم الأعمال التي يقوم بها وكذا على جميع الأطراف ذات الصلة، ويمكن أن نوردها كما يلي:

- ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الإقتصادية والعمل على تفعيله والإلتزام الصارم به.
- توسيع مسؤوليات المدقق الخارجي الخاصة باكتشاف وضبط مخاطر التدقيق، بهدف التعبير بصدق وعدالة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة.
- ضرورة استفادة المدقق من معيار COSO واتخاذه أساسا لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، وهذا لتحديد مواطن القوة أو الضعف فيها وتقديم المقترحات لرفع كفاءتها وفعاليتها.
- للهيآت المهنية المنظمة لعملية التدقيق دور هام في التأثير بالإيجاب على خدمات التدقيق الخارجي، وبالتالي يجب عليها فرض إلزامات قانونية ردعية تلزم المدققين الخارجيين بالإبلاغ في حالة مساومة الإدارة لهم بالتستر عن تجاوزاتها.
- ضرورة التزام المدقق الخارجي بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، لتكون أساسا يتم الإسترشاد به عند إتمام عملية التدقيق.

- المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الإستقلالية ومن ثم انخفاض مستوى جودة عملية التدقيق.
- ضرورة التزام المدقق الخارجي بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير الآداء من خلال المشاركة في المحاضرات والندوات العلمية المتخصصة، وكذا المشاركة في الدورات التدريبية التي تواكب كل جديد، وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها في ذلك.
- تشكيل لجان تهتم بدراسة وتحليل المخاطر التي تواجهها المؤسسات الإقتصادية، لمراقبة تقارير المدققين الخارجيين ومدى توافقها مع واقع هذه المؤسسات.
- على المنظمات المهنية والجهات المعنية الخاصة بالتدقيق بذل جهودها لتنمية الوعي لدى الملاك والمساهمين بإبراز الدور الكبير للمدقق الخارجي في التقليل من مخاطر التدقيق وتخفيض أثرها إلى المستوى المقبول، مما يطمئنهم على أن مؤسساتهم تسير في الطريق الصحيح.

**آفاق البحث**:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا يتعلق بعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي والتي أصبحت ضرورية لكل المؤسسات، والتي من خلالها يمكن تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية، غير أننا لم نتناول جوانب مهمة في هذه الدراسة كمخاطر الأعمال، نأمل أن تكون دراسات مستقبلية من طرفنا أو من طرف الباحثين وهي:

- دور المدقق الخارجي في ضبط مخاطر الأعمال.
- مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في ضبط مخاطر التدقيق.
- أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في المؤسسة الإقتصادية.
- إلى أي مدى يمكن للمدقق الداخلي الحد من أثر خطر الرقابة.

# قائمة المراجع

**أولا: المراجع بالغة العربية**

**ü الكتب:**

1. أرينز ألفين، لوبك جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج،الطبعة السابعة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005.

2. البيومي محمود محمد عبد السلام، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003.

3. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

4. جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000.

5. جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

6. جمعة أحمد حلمي، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

7. جمعة أحمد حلمي، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

8. جمعة أحمد حلمي، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.

9. دحدوح حسين أحمد، القاضي حسين يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

10. الدهراوي كمال الدين مصطفى، سرايا محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، 2001.

11. الحسبان عطا الله أحمد سويلم، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

12. الحسبان عطا الله أحمد سويلم، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.

13. الحدرب زهير، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

14. حماد طارق عبد العال، إدارة المخاطر (أفراد - إدارات - شركات - بنوك) ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

15. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006.
16. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
17. سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
18. السيد أحمد أمين لطفي، المراجعة وخدمات التأكد، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
19. السيد أحمد أمين لطفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
20. السيد أحمد أمين لطفي، المراجعة بإستخدام العينات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
21. السيد أحمد أمين لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
22. السيد أحمد أمين لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
23. السيد أحمد أمين لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
24. السيد أحمد أمين لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
25. السيد أحمد أمين لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
26. سواد زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
27. السوافيري فتحي رزق وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
28. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
29. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1999.
30. عيسى سمير كامل، مصطفى محمود مراد، دراسات في المراجعة الخارجية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
31. علي عبد الوهاب نصر وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
32. الفيومي محمد، المحاسبة والمراجعة في ظل إستخدام الحاسبات، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.

33. الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

34. الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

35. الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

36. الصحن عبد الفتاح محمد، أبو زيد كمال خليفة، المراجعة علما وعملا، دار الهدى للمطبوعات، الإسكندرية، 1991.

37. الصحن عبد الفتاح، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، 1993.

38. الصحن عبد الفتاح، نور أحمد، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية.

39. الصحن عبد الفتاح وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

40. الصبان محمد سمير، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.

41. الصبان محمد سمير، هلال عبد الله عبد العظيم، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

42. صبح داود يوسف، تدقيق البيانات المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة صادر للنشر، بيروت، 2002.

43. الصيرفي محمد، مهارة إعداد التقارير، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008.

44. القباني ثناء، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

45. القباني ثناء، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

46. توماس وليم، هنكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة حجاج أحمد حامد و سعيد كمال الدين، دار المريخ للنشر، الرياض.

47. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

48. غالى جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2001.

**ü المذكرات**:

49. ديلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009/2008.

50. كرسوع أرزاق أيوب محمد، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

51. عرار شادن هاني، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات وإختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2006.

52. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

**ü المحاضرات**:

53. سعيدي يحيى، محاضرة بعنوان: مقدمة عامة، مقياس التدقيق المبني على المخاطر، السنة الثانية ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2013.

54. سعيدي يحيى، محاضرة بعنوان: الرقابة الداخلية، مقياس التدقيق المبني على المخاطر، السنة الثانية ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2013.

55. سعيدي يحيى، محاضرة بعنوان: مخاطر التدقيق، مقياس التدقيق المبني على المخاطر، السنة الثانية ماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2013.

**ü الملتقيات والمؤتمرات**:

56. بن أعمارة منصور، حولي محمد، الملتقى العلمي الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، مداخلة بعنوان: معايير المراجعة الدولية، جامعة عنابة، ديسمبر 2011.

57. سفير محمد، رزقي إسماعيل، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مداخلة بعنوان: مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، جامعة الوادي، ماي 2013.

**ü المجلات**:

58. الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2007.

59. البرغوثي سفيان، دور المدقق الخارجي على محك الأزمة المالية العالمية، مجلة سوق المال الفلسطيني، سوق فلسطين للأوراق المالية، العدد12 ، نوفمبر 2009.
60. الجرد رشا بشير، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في لبشركات المدرجة في سوق دمشق للاوراق المالية، المجلة الجامعة، جامعة دمشق، العدد 15، المجلد الثالث، 2013.
61. هلدني ألان عجيب مصطفى، الغبان ثائر صبري محمود، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، مجلة علوم إنسانية، جامعة السليمانية، العدد 45، 2010.
62. الذنيبات علي عبد القادر، خميس بشير أحمد، المعايير العامة للتدقيق معايير رمزية ،أم معايير هادفة الى تحقيق الشفافية المالية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية الأردن المجلد35 ، العدد 2، 2008.
63. غوالي محمد بشير، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 12، ديسمبر 2013.

**ü التشريعات**:

64. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42، المادة 59 من القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 2010/07/11.

**ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية**

**ü les livres:**

65. Arens.A, Elder.R, Mark.B, Auditing And Assurance Sevices: An Integrated Approach, New jersey, 2012.
66. Collins.L et Valin.G, Audit et control interne « Aspects financiers, opérationnels et stratégiques », 4ème édition Dallos, Paris,1992.
67. Hamini Allel, Le Contrôle Interne et L'elaboration du bilan Comptable, office des publications universitaire, Alger, 1993.
68. Mohamed Hamzaoui, Audit gestion des risque d'entreprise et controle interne, village mondial, France, 2006.
69. Valin Gérard, Controlor & Auditor, Dunod, Paris, 2006.
70. William Themas and Emerson Henke," Auditing, Thory and Practice " Wadsworth, California, USA,1983.

**ü les magazines:**

71. J.H.Blokdijk, Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient? , International journal of Auditing, vol8, 2004.
72. Lizabeth.A et William.M, Inherent Risk And Control Risk Assessments, Evidence on the effect of pervasive and specific factors, auditing: a journal of practice & theory, vol 19, no 2, 2000.

**ثالثا: مواقع الانترنيت**

73. http://www.almohasb1.com/2009/05/ifac.html.

74. http://sqarra.wordpress.com/auditr4. مدونة محمد صالح القرا

# قائمة الملاحق

الملحق رقم (01)

جامعة المسيلة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص ماستر محاسبة وتدقيق.

# إستمارة استبيان

يشكل هذا الإستبيان جزءًا من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة ماستر فرع محاسبة وتدقيق من خلال مذكرته بعنوان " **دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية** ".

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الإستبيان والذي نهدف من خلاله الى معرفة وجهة نظركم حول دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية. وسوف تساعدنا معلوماتكم في تحقيق أهداف البحث، لذا يرجى التكرم بتعبئة الإستبيان المرفق، بعد قراءة كل عبارة من عباراته قراءة متأنية، كما أتمنى إعطائه الإهتمام اللازم وذلك لما لإجابتكم من أهمية تعتمد عليها نتائج هذه الدراسة. علما بأن المعلومات التي تعطى ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

لكم مني فائق التقدير والإحترام

الطالب:

طيايبة جهيد

المشرف:

أ. ختيم محمد العيد

**نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة**

أولا: معلومات شخصية

**الجنس**: ذكر ☐ أنثى ☐

**العمر**: أقل من 30 سنة ☐ من 30 الى 40 سنة ☐
من 40 الى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

**المؤهل العلمي**: ليسانس ☐ ماجستير ☐
دكتوراه ☐ أخرى ☐

**الوظيفة الحالية**: خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

**الخبرة المهنية**: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐
من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

ثانيا: محاور الدراسة

يوضح الجدول التالي مجموعة من العبارات المتعلقة حول:" دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية "، أمام كل عبارة خمس خيارات مرتبة من أعلى درجة للموافقة على مضمون العبارة ( موافق بشدة ) إلى أدنى درجة للموافقة على مضمون العبارة ( غير موافق بشدة ).

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **المحور الأول: يساهم المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق.** | | | | | | |
| 01 | تتم جميع الإجراءات الضرورية للحصول على المعلومات التي تسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | | | | | |
| 02 | فترة التدقيق كافية لتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | | | | | |
| 03 | من الضروري فهم طبيعة عمل المؤسسة قبل القيام بعملية التدقيق لتعزيز القدرة على تخفيض أثر مخاطر التدقيق. | | | | | |
| 04 | يجب الأخذ بالحذر المهني أثناء تأدية عملية التدقيق. | | | | | |
| 05 | أدلة الإثبات من جهات مستقلة تساهم في تخفيض أثر مخاطر التدقيق. | | | | | |
| 06 | التأهيل العلمي والتدريب الكافي يسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | | | | | |
| 07 | الإلتزام بأخلاقيات المهنة تطور الأداء المهني وتسمح بتخفيض أثر مخاطر التدقيق. | | | | | |
| 08 | يتم التخطيط لعملية التدقيق بشكل كفء وفعال قبل القيام بها. | | | | | |
| 09 | للمدقق الخارجي ثقافة واسعة في دراسة وتحليل مخاطر التدقيق. | | | | | |
| 10 | الحفاظ على سرية معلومات المؤسسة محل التدقيق. | | | | | |
| 11 | يقدم المدقق النصائح للمؤسسة فيما يتعلق بكيفية التعامل مع مخاطر التدقيق. | | | | | |
| 12 | المعرفة الكافية والإلتزام بمعايير التدقيق الخارجي. | | | | | |
| 13 | تتم عملية التدقيق بالإستعانة بمساعدين ذوي خبرة. | | | | | |
| 14 | التركيز على المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق. | | | | | |
| 15 | لدى المؤسسة هيئة رقابية تقوم بتقدير وتحليل مخاطر التدقيق. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| **المحور الثاني: يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.** | | | | | | |
| 16 | يظهر دور المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد مواطن الضعف في النظام. | | | | | |
| 17 | يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة في تحسين نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 18 | دراسة خطط التطوير والتغير في نظام الرقابة الداخلية أمر ضروري. | | | | | |
| 19 | وجود المدقق الخارجي بالمؤسسة لا يساعد على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 20 | تقييم نظام الرقابة الداخلية قادر على تحسين نقاط الضعف التي تؤدي إلى عدم القدرة على حماية ممتلكات المؤسسة. | | | | | |
| 21 | تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية من مهام إدارة المؤسسة. | | | | | |
| 22 | يجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة على أوجه القصور التي حددها المدقق الخارجي. | | | | | |
| 23 | يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة بداية عمل المدقق الخارجي في تحديد إجراءات عملية التدقيق. | | | | | |
| 24 | وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة أمر هام. | | | | | |
| 25 | التأهيل العلمي والعملي والتدريب الملائم يساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 26 | التمسك بمعايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 27 | من الضروري وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 28 | على المدقق الخارجي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة. | | | | | |
| 29 | تقرير المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية يرفع من كفاءة المؤسسة وفعاليتها. | | | | | |
| 30 | لا يتردد المدقق الخارجي في إبلاغ الإدارة إذا كانت هي المسؤولة عن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |

الملحق رقم (02)

نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

التكرارات والنسب المئوية

**الجنس**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | ذكر | 29 | 90,6 | 90,6 | 90,6 |
| | أنثى | 3 | 9,4 | 9,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**العمر**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | أقل من 30 سنة | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | من 30- 40 سنة | 7 | 21,9 | 21,9 | 25,0 |
| | من 40- 50 سنة | 10 | 31,3 | 31,3 | 56,3 |
| | أكثر من 50 سنة | 14 | 43,8 | 43,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**المؤهل العلمي**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | ليسانس | 17 | 53,1 | 53,1 | 53,1 |
| | ماجستير | 8 | 25,0 | 25,0 | 78,1 |
| | دكتوراه | 5 | 15,6 | 15,6 | 93,8 |
| | أخرى | 2 | 6,3 | 6,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الوظيفة الحالية**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | خبير محاسب | 9 | 28,1 | 28,1 | 28,1 |
| | محافظ حسابات | 23 | 71,9 | 71,9 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الخبرة المهنية**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | أقل من 5 سنوات | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | من 5 إلى 10 سنوات | 7 | 21,9 | 21,9 | 34,4 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | من 10 إلى 15 سنة | 9 | 28,1 | 28,1 | 62,5 |
| | أكثر من 15 سنة | 12 | 37,5 | 37,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

الإنحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية حسب مخرجات برنامج SPSS

**Descriptive Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|
| الفقرة 1 | 32 | 4,09 | ,856 |
| الفقرة 2 | 32 | 4,00 | ,880 |
| الفقرة 3 | 32 | 3,87 | 1,008 |
| الفقرة 4 | 32 | 3,63 | ,942 |
| الفقرة 5 | 32 | 4,13 | ,751 |
| الفقرة 6 | 32 | 4,22 | ,792 |
| الفقرة 7 | 32 | 3,78 | ,941 |
| الفقرة 8 | 32 | 3,53 | 1,244 |
| الفقرة 9 | 32 | 3,31 | 1,306 |
| الفقرة 10 | 32 | 3,87 | ,942 |
| الفقرة 11 | 32 | 3,50 | 1,107 |
| الفقرة 12 | 32 | 3,91 | ,818 |
| الفقرة 13 | 32 | 3,84 | ,884 |
| الفقرة 14 | 32 | 3,97 | ,897 |
| الفقرة 15 | 32 | 3,59 | 1,388 |
| الفقرة 16 | 32 | 4,22 | ,792 |
| الفقرة 17 | 32 | 3,44 | 1,243 |
| الفقرة 18 | 32 | 3,47 | 1,218 |
| الفقرة 19 | 32 | 3,91 | ,963 |
| الفقرة 20 | 32 | 4,22 | ,659 |
| الفقرة 21 | 32 | 4,00 | ,803 |
| الفقرة 22 | 32 | 3,50 | 1,164 |
| الفقرة 23 | 32 | 4,09 | ,963 |
| الفقرة 24 | 32 | 3,94 | ,948 |
| الفقرة 25 | 32 | 3,88 | 1,008 |
| الفقرة 26 | 32 | 3,84 | 1,221 |
| الفقرة 27 | 32 | 4,13 | ,707 |
| الفقرة 28 | 32 | 4,19 | ,780 |
| الفقرة 29 | 32 | 3,47 | 1,367 |
| الفقرة 30 | 32 | 3,50 | 1,244 |
| المحور الأول | 32 | 3,8167 | ,56391 |
| المحور الثاني | 32 | 3,8521 | ,59478 |
| Valid N (listwise) | 32 | | |

معاملات ألفا كرونباخ لثبات الإستبيان

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| ,909 | 30 |

**Item-Total Statistics**

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|---|---|---|---|---|
| الفقرة 1 | 53,16 | 66,588 | ,303 | ,846 |
| الفقرة 2 | 53,25 | 61,806 | ,648 | ,828 |
| الفقرة 3 | 53,38 | 62,113 | ,530 | ,834 |
| الفقرة 4 | 53,63 | 61,597 | ,613 | ,830 |
| الفقرة 5 | 53,13 | 65,790 | ,426 | ,840 |
| الفقرة 6 | 53,03 | 65,773 | ,400 | ,841 |
| الفقرة 7 | 53,47 | 62,902 | ,520 | ,835 |
| الفقرة 8 | 53,72 | 56,209 | ,739 | ,818 |
| الفقرة 9 | 53,94 | 60,964 | ,435 | ,841 |
| الفقرة 10 | 53,38 | 65,274 | ,354 | ,843 |
| الفقرة 11 | 53,75 | 62,129 | ,469 | ,838 |
| الفقرة 12 | 53,34 | 66,684 | ,314 | ,845 |
| الفقرة 13 | 53,41 | 64,249 | ,460 | ,838 |
| الفقرة 14 | 53,28 | 63,305 | ,521 | ,835 |
| الفقرة 15 | 53,66 | 59,781 | ,459 | ,841 |

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| ,846 | 15 |

| | Scale Mean if Item Deleted | Scale Variance if Item Deleted | Corrected Item-Total Correlation | Cronbach's Alpha if Item Deleted |
|---|---|---|---|---|
| الفقرة 16 | 53,56 | 72,706 | ,463 | ,851 |
| الفقرة 17 | 54,34 | 68,878 | ,445 | ,853 |
| الفقرة 18 | 54,31 | 68,222 | ,492 | ,850 |
| الفقرة 19 | 53,88 | 67,339 | ,717 | ,838 |
| الفقرة 20 | 53,56 | 72,125 | ,628 | ,846 |
| الفقرة 21 | 53,78 | 70,886 | ,596 | ,846 |
| الفقرة 22 | 54,28 | 67,176 | ,580 | ,844 |
| الفقرة 23 | 53,69 | 70,996 | ,473 | ,850 |
| الفقرة 24 | 53,84 | 70,910 | ,488 | ,849 |
| الفقرة 25 | 53,91 | 70,281 | ,491 | ,849 |
| الفقرة 26 | 53,94 | 69,738 | ,410 | ,855 |
| الفقرة 27 | 53,66 | 75,201 | ,318 | ,857 |
| الفقرة 28 | 53,59 | 71,023 | ,606 | ,845 |
| الفقرة 29 | 54,31 | 67,641 | ,448 | ,854 |
| الفقرة 30 | 54,28 | 67,499 | ,516 | ,848 |

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| ,858 | 15 |

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

| | | M_1 | M_2 | M_M |
|---|---|---|---|---|
| N | | 32 | 32 | 32 |
| Normal Parameters[a,b] | Mean | 3,8167 | 3,8521 | 3,8344 |
| | Std. Deviation | ,56391 | ,59478 | ,53202 |
| Most Extreme Differences | Absolute | ,127 | ,128 | ,205 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | Positive | ,082 | ,095 | ,113 |
| | Negative | -,127 | -,128 | -,205 |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | ,721 | ,722 | 1,162 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | ,676 | ,675 | ,135 |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| الكلي | 8,872 | 31 | ,000 | ,83438 | ,6426 | 1,0262 |

## T-Test

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| المحور الأول | 8,192 | 31 | ,000 | ,81667 | ,6134 | 1,0200 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| المحور الثاني | 8,104 | 31 | ,000 | ,85208 | ,6376 | 1,0665 |

## Correlations

**Correlations**

| | | الكلي | المحور الأول | المحور الثاني |
|---|---|---|---|---|
| الكلي | Pearson Correlation | 1 | ,914** | ,923** |
| | Sig. (2-tailed) | | ,000 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 |
| المحور الأول | Pearson Correlation | ,914** | 1 | ,686** |
| | Sig. (2-tailed) | ,000 | | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 |
| المحور الثاني | Pearson Correlation | ,923** | ,686** | 1 |
| | Sig. (2-tailed) | ,000 | ,000 | |
| | N | 32 | 32 | 32 |

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

**Correlations**

| | | المحور الأول | الفقرة 1 | الفقرة 2 | الفقرة 3 | الفقرة 4 | الفقرة 5 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| المحور الأول | Pearson Correlation | 1 | ,393* | ,706** | ,613** | ,680** | ,497** |
| | Sig. (2-tailed) | | ,026 | ,000 | ,000 | ,000 | ,004 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | الفقرة 6 | الفقرة 7 | الفقرة 8 | الفقرة 9 | الفقرة 10 | الفقرة 11 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| المحور الأول | Pearson Correlation | ,478** | ,599** | ,802** | ,556** | ,449** | ,568** |
| | Sig. (2-tailed) | ,006 | ,000 | ,000 | ,001 | ,010 | ,001 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | الفقرة 12 | الفقرة 13 | الفقرة 14 | الفقرة 15 |
|---|---|---|---|---|---|
| المحور الأول | Pearson Correlation | ,400* | ,540** | ,596** | ,583** |
| | Sig. (2-tailed) | ,023 | ,001 | ,000 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 |

**Correlations**

| | | المحور الثاني | الفقرة 16 | الفقرة 17 | الفقرة 18 | الفقرة 19 | الفقرة 20 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| المحور الثاني | Pearson Correlation | 1 | ,532** | ,553** | ,592** | ,768** | ,672** |
| | Sig. (2-tailed) | | ,002 | ,001 | ,000 | ,000 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | الفقرة 21 | الفقرة 22 | الفقرة 23 | الفقرة 24 | الفقرة 25 | الفقرة 26 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| المحور الثاني | Pearson Correlation | ,653** | ,663** | ,555** | ,566** | ,574** | ,521** |
| | Sig. (2-tailed) | ,000 | ,000 | ,001 | ,001 | ,001 | ,002 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 | 32 |

| | | الفقرة 27 | الفقرة 28 | الفقرة 29 | الفقرة 30 |
|---|---|---|---|---|---|
| المحور الثاني | Pearson Correlation | ,388* | ,659** | ,567** | ,615** |
| | Sig. (2-tailed) | ,028 | ,000 | ,001 | ,000 |
| | N | 32 | 32 | 32 | 32 |

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## Frequency Table

**الفقرة 1**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | موافق بدرجة أقل | 4 | 12,5 | 12,5 | 18,8 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 65,6 |
| | موافق بشدة | 11 | 34,4 | 34,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 2**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 18,8 |
| | موافق | 17 | 53,1 | 53,1 | 71,9 |
| | موافق بشدة | 9 | 28,1 | 28,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 3**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 15,6 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 25,0 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 71,9 |
| | موافق بشدة | 9 | 28,1 | 28,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 4**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 15,6 |
| | موافق بدرجة أقل | 7 | 21,9 | 21,9 | 37,5 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 84,4 |
| | موافق بشدة | 5 | 15,6 | 15,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 5**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | موافق بدرجة أقل | 7 | 21,9 | 21,9 | 21,9 |
| | موافق | 14 | 43,8 | 43,8 | 65,6 |
| | موافق بشدة | 11 | 34,4 | 34,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 6**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | موافق بدرجة أقل | 7 | 21,9 | 21,9 | 21,9 |
| | موافق | 11 | 34,4 | 34,4 | 56,3 |
| | موافق بشدة | 14 | 43,8 | 43,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 7**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | موافق بدرجة أقل | 6 | 18,8 | 18,8 | 31,3 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 78,1 |
| | موافق بشدة | 7 | 21,9 | 21,9 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 8**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 9 | 28,1 | 28,1 | 28,1 |
| | موافق بدرجة أقل | 8 | 25,0 | 25,0 | 53,1 |
| | موافق | 4 | 12,5 | 12,5 | 65,6 |
| | موافق بشدة | 11 | 34,4 | 34,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 9**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | غير موافق | 6 | 18,8 | 18,8 | 31,3 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 40,6 |
| | موافق | 14 | 43,8 | 43,8 | 84,4 |
| | موافق بشدة | 5 | 15,6 | 15,6 | 100,0 |

**الفقرة 8**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 9 | 28,1 | 28,1 | 28,1 |
| | موافق بدرجة أقل | 8 | 25,0 | 25,0 | 53,1 |
| | موافق | 4 | 12,5 | 12,5 | 65,6 |
| | موافق بشدة | 11 | 34,4 | 34,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 10**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 15,6 |
| | موافق بدرجة أقل | 1 | 3,1 | 3,1 | 18,8 |
| | موافق | 19 | 59,4 | 59,4 | 78,1 |
| | موافق بشدة | 7 | 21,9 | 21,9 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 11**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 21,9 |
| | موافق بدرجة أقل | 4 | 12,5 | 12,5 | 34,4 |
| | موافق | 17 | 53,1 | 53,1 | 87,5 |
| | موافق بشدة | 4 | 12,5 | 12,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 12**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 18,8 |
| | موافق | 20 | 62,5 | 62,5 | 81,3 |
| | موافق بشدة | 6 | 18,8 | 18,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 13**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 21,9 |
| | موافق | 19 | 59,4 | 59,4 | 81,3 |
| | موافق بشدة | 6 | 18,8 | 18,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 14**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | موافق بدرجة أقل | 4 | 12,5 | 12,5 | 21,9 |
| | موافق | 16 | 50,0 | 50,0 | 71,9 |
| | موافق بشدة | 9 | 28,1 | 28,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 15**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | غير موافق | 6 | 18,8 | 18,8 | 28,1 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 37,5 |
| | موافق | 9 | 28,1 | 28,1 | 65,6 |
| | موافق بشدة | 11 | 34,4 | 34,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 16**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | موافق بدرجة أقل | 4 | 12,5 | 12,5 | 15,6 |
| | موافق | 14 | 43,8 | 43,8 | 59,4 |
| | موافق بشدة | 13 | 40,6 | 40,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 17**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 25,0 |
| | موافق بدرجة أقل | 5 | 15,6 | 15,6 | 40,6 |
| | موافق | 13 | 40,6 | 40,6 | 81,3 |
| | موافق بشدة | 6 | 18,8 | 18,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 18**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | غير موافق | 7 | 21,9 | 21,9 | 28,1 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 37,5 |
| | موافق | 14 | 43,8 | 43,8 | 81,3 |
| | موافق بشدة | 6 | 18,8 | 18,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 19**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | موافق بدرجة أقل | 4 | 12,5 | 12,5 | 25,0 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 71,9 |
| | موافق بشدة | 9 | 28,1 | 28,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 20**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | موافق بدرجة أقل | 4 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| | موافق | 17 | 53,1 | 53,1 | 65,6 |
| | موافق بشدة | 11 | 34,4 | 34,4 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 21**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | موافق بدرجة أقل | 4 | 12,5 | 12,5 | 18,8 |
| | موافق | 18 | 56,3 | 56,3 | 75,0 |
| | موافق بشدة | 8 | 25,0 | 25,0 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 22**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | غير موافق | 3 | 9,4 | 9,4 | 18,8 |
| | موافق بدرجة أقل | 6 | 18,8 | 18,8 | 37,5 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 84,4 |
| | موافق بشدة | 5 | 15,6 | 15,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 23**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 2 | 6,3 | 6,3 | 6,3 |
| | موافق بدرجة أقل | 7 | 21,9 | 21,9 | 28,1 |
| | موافق | 9 | 28,1 | 28,1 | 56,3 |
| | موافق بشدة | 14 | 43,8 | 43,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 24**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | موافق بدرجة أقل | 6 | 18,8 | 18,8 | 28,1 |
| | موافق | 13 | 40,6 | 40,6 | 68,8 |
| | موافق بشدة | 10 | 31,3 | 31,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 25**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 15,6 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 25,0 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 71,9 |
| | موافق بشدة | 9 | 28,1 | 28,1 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 26**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 8 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| | موافق بدرجة أقل | 2 | 6,3 | 6,3 | 31,3 |
| | موافق | 9 | 28,1 | 28,1 | 59,4 |
| | موافق بشدة | 13 | 40,6 | 40,6 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 27**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | موافق بدرجة أقل | 6 | 18,8 | 18,8 | 18,8 |
| | موافق | 16 | 50,0 | 50,0 | 68,8 |
| | موافق بشدة | 10 | 31,3 | 31,3 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 28**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| | موافق بدرجة أقل | 4 | 12,5 | 12,5 | 15,6 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 62,5 |
| | موافق بشدة | 12 | 37,5 | 37,5 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 29**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 5 | 15,6 | 15,6 | 15,6 |
| | غير موافق | 3 | 9,4 | 9,4 | 25,0 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 34,4 |
| | موافق | 14 | 43,8 | 43,8 | 78,1 |
| | موافق بشدة | 7 | 21,9 | 21,9 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الفقرة 30**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 3 | 9,4 | 9,4 | 9,4 |
| | غير موافق | 5 | 15,6 | 15,6 | 25,0 |
| | موافق بدرجة أقل | 3 | 9,4 | 9,4 | 34,4 |
| | موافق | 15 | 46,9 | 46,9 | 81,3 |
| | موافق بشدة | 6 | 18,8 | 18,8 | 100,0 |
| | Total | 32 | 100,0 | 100,0 | |

**الملخص**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الإقتصادية، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى الإطار العام للتدقيق الخارجي يليه الإطار العام للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى مخاطر التدقيق ومكوناتها مع توضيح علاقة هذه الأخيرة مع نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر نقطة البدء التي ينطلق منها المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه، وذلك عن طريق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتعرف على نقاط القوة وأوجه القصور الموجودة في الإجراءات الرقابية وتحديد حجم الإختبارات التي سيعتمد عليها في الفحص، أما في الجانب التطبيقي للدراسة التي هي في الحقيقة انعكاس للجانب النظري، قمنا بتحليل نتائج الإستبيان الذي وجه لعينة من المدققين الخارجيين الممثلين بالخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات، حيث استخدمنا الإختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة، وتوصلنا إلى إثبات جميع الفرضيات المطروحة من طرف الباحث ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية يقلل من مخاطر التدقيق ويخفضها إلى المستوى الأدنى والمقبول.

**الكلمات المفتاحية**: التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي، مخاطر التدقيق، النظام، الرقابة الداخلية.

**Résumé**:

Cette étude visait à mettre en évidence le rôle de l'auditeur externe afin de réduire l'impact du risque d'audit et d'améliorer le système de l'institution économique , où nous avons abordé dans la partie théorique sur le cadre général de l'audit externe de contrôle interne a suivi le cadre général du contrôle interne , en plus du risque de vérification et de composants de clarifier la relation de ce dernier avec le système de contrôle interne qui est le point de départ à partir de laquelle le vérificateur externe dans l'exécution des tâches qui lui sont confiées , à travers l'étude et l'évaluation du système de contrôle interne afin d'identifier les points forts et les lacunes dans les procédures de contrôle et de déterminer la taille des tests dépendra de l'examen , mais le côté pratique de l'étude , qui est en en effet , un reflet de la théorie de côté , nous avons analysé les résultats de l'enquête , qui a constitué un échantillon des auditeurs externes , les représentants des experts Comptables et gouverneurs des comptes , où nous avons utilisé des tests et des traitements statistiques appropriés afin de parvenir à des résultats significatifs en charge l'objet de l'étude , et nous sommes venus pour prouver que toutes les hypothèses avancées par le chercheur et les résultats les plus importants obtenus que la force et l'efficacité du système de contrôle interne réduit le risque de vérification et de réduire au minimum et inacceptable.

**Mots-clés**: audit externe, l'auditeur externe, le risque de vérification, le système de contrôle interne.