



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



رقم التسجيل:.....

الشعبة: العلوم التجارية

عنوان المذكرة

**التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
- دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات ومكاتب
محافظي الحسابات في الجزائر-**

مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية

تخصص: مراجعة وتدقيق

من اعداد الطالبة:

خولة مرزقان

لجنة المناقشة

رئيسا

الأستاذة: صبرينة العايب

مشرفا

الدكتور: محمد الشريف بن زواي

ممتحنا

الأستاذ: مهدي بلوطار

السنة الجامعية

2016/2015

اللَّهُمَّ صَلِّ وَسَلِّمْ وَبَارِكْ عَلَى سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ

شكر وعرfan

الشكر الأول والأخير للجليل التقدير
رب العرش العظيم، العالم فوق كل عليم، الذي مد لنا السبيل
وهذا لما فيه الهدى والخير العظيم، وفتح لنا الأذهان والعقول
فله الحمد حتى يرضى.

واعترافا بالفضل وتقديرا للجميل
أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الدكتور الفاضل
أدام الله عليه الصحة والعافية وجزاه الله خير الجزاء "بن زواي محمد الشريف"
الذي تحمل عناء الإشراف بالتوجيه
والنصائح القيمة خلال إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها
وتحقيقها ومناقشتها، وأنه ليسرني ويشرفني أن استزيد من علمهم وملاحظتهم القيمة.

أتقدم بالشكر كذلك إلى كل الأساتذة الذين قدموا لي يد المساعدة من داخل الجامعة أو من
خارجها، أخص بالذكر الأستاذ: سعيدي زهير.

ثم لا يفوتني أن أشكر عمال إدارة قسم العلوم التجارية، وأخص بالذكر:
ميلودي مروان.

وأخيرا أسدي كل عبارات الشكر والعرfan إلى كل شخص مد لي يد المساعدة لإنجاز هذه
المذكرة.

إهداء خاص من قلب صادق

إلى من ربنتي وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات وبالذعوات،
إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع أُمي رشيـدة أدامك وحفظك الله لنا .

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب،

إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة السعادة،

إلى من حصد الأشواك ليمدد لي طريق العلم أنا وإخوتي،

إلى أبي العزيز عبد الناصر وحفظه الله .

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة و أمضيت معهم أسعد الأوقات

إلى دفء البيت و سعادته

إلى إخوتي و أخواتي الأعزاء

خديجة، هاجر، مريم، كوثر، عبد الفتاح، محمد.

إلى طيور الجنة: جيهان، محمد ضياء الدين.

إلى الذين أحببتهم وأحبوني صديقاتي اللواتي لم تلدهن أُمي:

خولة، نسبية، سارة، أحلام، إيمان، سمية، مروى، ميساء، سليمة، فاتن.

إلى سر سعادتي: غنسولي.

إلى جميع أفراد عائلتي: مرزقان وعلام.

إلى من تكاتفنا يدا بيد ونحن نقطف زهرة النجاح إلى صديقاتي وزملائي: طالبة 2 ماستر
مراجعة وتدقيق.

وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد أهدي لهم ثمرة دراستي هذه.

إلى كل من هم في ذاكرتي و ليسوا في مذكرتي.

خولة



الفهرس العام

الصفحة	البيان
	كلمة شكر
	الإهداء
I	الفهرس العام
V	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال والرسومات البيانية
VIII	قائمة الملاحق
[أ- و]	المقدمة العامة
[49-1]	الفصل الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
02	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي
02	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة التي تحكمه
02	1- ماهية التدقيق الداخلي
09	2- معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
15	المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي
15	1- مسؤوليات المدقق الداخلي
17	2- صلاحيات المدقق الداخلي
17	المطلب الثالث: مراحل وتقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي
18	1- مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي
20	2- تقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي
21	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي
21	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
22	1- ماهية التدقيق الخارجي
26	2- معايير التدقيق الخارجي
29	المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي
29	1- مسؤوليات المدقق الداخلي
31	2- صلاحيات المدقق الخارجي
32	المطلب الثالث: مراحل وتقنيات تنفيذ التدقيق الخارجي

32	1- مراحل تنفيذ التدقيق الخارجي
37	2- تقنيات تنفيذ التدقيق الخارجي
38	المبحث الثالث: التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
38	المطلب الأول: أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
39	1- أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
39	2- أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
40	المطلب الثاني: المفهوم العام للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
40	1- تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
41	2- أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
41	3- أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
42	4- أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
44	المطلب الثالث: اسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
44	1- معيار التدقيق الدولي رقم ISA600 (الاعتماد على أعمال مدقق آخر)
45	2- معيار التدقيق الدولي رقم ISA610 (الاعتماد على أعمال المدقق الخارجي)
46	3- معيار التدقيق الأمريكي رقم 65
[98-50]	الفصل الثاني: التدقيق وجودة المعلومة المحاسبية
51	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبية
51	المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبية
51	1- تعريف نظام المعلومات المحاسبية
56	2- وظائف نظام المعلومات المحاسبية
56	3- عناصر نظام المعلومات المحاسبية
58	4- مقومات نظام المعلومات المحاسبية
60	5- مبادئ نظام المعلومات المحاسبية
61	المطلب الثاني: ماهية المعلومة المحاسبية
61	1- مفهوم المعلومة المحاسبية
62	2- أنواع المعلومة المحاسبية
63	3- أشكال المعلومة المحاسبية

67	المطلب الثالث: مستخدمو المعلومة المحاسبية
68	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة المعلومة المحاسبية
68	المطلب الأول: ماهية جودة المعلومة المحاسبية
69	1- مفهوم جودة المعلومة المحاسبية
70	2- كيفية تقييم جودة المعلومة المحاسبية
70	3- خصائص جودة المعلومة المحاسبية
79	4- مشكلات ومحددات استخدام جودة المعلومة المحاسبية
80	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية
81	المطلب الثالث: معايير جودة المعلومة المحاسبية
83	المبحث الثالث: استعمال التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
83	المطلب الأول: الفائدة من تدقيق البيانات والقوائم المالية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية
83	1- الفائدة من تدقيق البيانات المالية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية
84	2- الفائدة من تدقيق القوائم المالية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية
85	المطلب الثاني: تقارير التدقيق كمصدر للمعلومة المحاسبية
86	1- تقارير التدقيق الداخلي كمصدر للمعلومة المحاسبية
89	2- تقارير التدقيق الخارجي كمصدر للمعلومة المحاسبية
96	المطلب الثالث: مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
[151-99]	الفصل الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية
100	المبحث الأول: تعريف مجتمع البحث وتحليل أدوات الدراسة
100	المطلب الأول: إعداد استبيان الدراسة
100	1- تقسيم استبيان الدراسة
101	2- توزيع استبيان الدراسة
101	المطلب الثاني: أساليب ومقاييس المعالجة الإحصائية المستخدمة
102	المبحث الثاني: عرض البيانات العامة لأفراد مجتمع الدراسة
102	المطلب الأول: قياس مدى صدق وثبات استبيان الدراسة
104	المطلب الثاني: خصائص مبحوثي الدراسة
110	المبحث الثالث: تحليل محاور الاستبيان

111	المطلب الأول: تحليل محاور الاستبيان لعينة المدققين الداخليين
124	المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان لعينة المدققين الخارجيين
137	المطلب الثالث: تحليل محاور الاستبيان لعينة الدراسة ككل
152	الخاتمة العامة
156	قائمة المراجع
165	قائمة الملاحق
	الملخص

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
24	مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	01
33	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	02
34	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	03
36	فحص الحسابات	04
39	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	05
78	مقارنة بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومعايير المحاسبة الدولية IASB	06
101	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان	07
102	سلم ليكارت (Likart) ذو البدائل الخمسة	08
103	قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ لأداة الدراسة	09
104	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	10
105	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	11
106	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	12
107	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	13
108	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي	14
109	توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	15
111	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين الداخليين عن عبارات محور تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	16
116	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين الداخليين عن عبارات محور جودة المعلومة المحاسبية	17
120	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين الداخليين عن عبارات محور دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	18

124	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين الخارجيين عن عبارات محور تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	19
129	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين الخارجيين عن عبارات محور جودة المعلومة المحاسبية	20
133	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين الخارجيين عن عبارات محور دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	21
137	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات عينة الدراسة عن عبارات محور تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	22
142	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات عينة الدراسة عن عبارات محور جودة المعلومة المحاسبية	23
146	المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات عينة الدراسة عن عبارات محور دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	24

فهرس الأشكال والرسومات البيانية

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي	06
02	أنواع التدقيق الداخلي	07
03	الهيكل التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل العام للمؤسسة	10
04	تقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي	21
05	عناصر نظام المعلومات المحاسبية	57
06	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية	72
07	النموذج العام للعناوين الرئيسية للتقرير الداخلي	89
08	العناصر الأساسية لتقرير المدقق	95
09	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	105
10	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	106
11	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	107
12	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	108
13	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي	109
14	توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	110

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
165	استبانة البحث	01
169	قائمة محكمي الاستبانة	02

المقدمة العامة

المقدمة العامة

ظهر علم التدقيق بشقيه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تلبية للتطور المستمر لحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها وانفصال الملكية عن الإدارة. وقد كان ظهور التدقيق الخارجي قبل ظهور التدقيق الداخلي بوقت طويل نتيجة تولد حاجة المجتمع للتدقيق الخارجي قبل حاجته للتدقيق الداخلي، فكل منهما أهدافه، مسؤولياته، صلاحياته ومنهجية تنفيذ مشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمه.

يعتبر تعدد مهمات المؤسسة وزيادة معوقات نجاحها المشكل الأبرز في العقود الأخيرة من القرن العشرين، فبعد ما كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها وازدهارها، أصبح همها إيجاد حلول تسمح لها بالحفاظ على بقائها، ومع ظهور المورد الجديد والمتعلق بمجال المعلومات وتكنولوجيا المعلومات وما سايره من تغيير في المفاهيم والأولويات كان على المؤسسة التحكم فيه، حيث أدركت هذه الأخيرة أنه يمثل الورقة الربحية لها وعليها استغلاله على أحسن وجه وهذا لتحقيق أهدافها.

يمكن اعتبار المعلومة وسيلة إثبات اتجاه الغير ووسيلة للتسيير أمر يتطلب تميزها بالمصادقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا إضافة إلى الملائمة والتجاوب مع مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة منها، فتمتع المعلومة بهاته الخصائص يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما توفره مختلف أعمال التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، فتكامل النوعين يعد ضروري في كل مؤسسة نظرا لما يقدمه هذا الأخير من تقوية وتعزيز لجميع أنظمتها وذلك من خلال شمولية رأي كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في كل العناصر الواردة في القوائم المالية.

1- إشكالية الدراسة

وعليه من خلال ما تقدم وحتى يتم الإلمام بموضوع الدراسة تم صياغة الإشكالية الرئيسية في

السؤال الموالي:

إلى أي مدى يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟

- وانطلاقاً من الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- هل يوجد توافق بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين حول وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟
 - كيف يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية؟
 - هل يوجد توافق بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين حول مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟

2- فرضيات الدراسة

- بغية الإجابة عن الأسئلة السابقة تمت صياغة الفرضيات التالية:
- يوجد توافق بين رأي المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين حول وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛
 - يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى ملائمتها وموثوقيتها؛
 - يوجد توافق بين رأي المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين حول مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

3- أسباب اختيار الدراسة

- لا شك أن الرغبة في إنجاز أي عمل له أسباب شخصية وموضوعية فاختيار هذا الموضوع يعود لبعض منها والتي دفعت إلى دراستها يتم ذكر ما يلي:
- يعتبر موضوع تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من أهم المواضيع التي تخدم الإدارة الحديثة؛
 - محاولة إبراز أهمية ودور التكامل في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛
 - محاولة إثراء المكتبة الجامعية بدراسة تتناول متغيرات حديثة؛
 - الميول الشخصي لاحتراف مهنة التدقيق.

4- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في موضوع التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية كون المعلومة المحاسبية تمثل موردا هاما لمجتمع الأعمال في العصر الحالي فهي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة، لذا فالتركيز على الرفع من جودة هذه الأخيرة يعد أهم العوامل المساعدة لنجاح عملية التدقيق، وبالتالي نجاح المؤسسة ووصولها لأهدافها وبجودة عالية.

5- أهداف الدراسة

يمكن تلخيص أهداف البحث فيما يلي:

- توضيح ماهية تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية؛
- إبراز الدور الذي يؤديه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛
- معرفة مدى تطبيق نظام التكامل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

6- المنهج المستخدم

تم الاعتماد على المنهج "الاستنباطي" من خلال أسلوب الوصف وذلك في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث مع الاعتماد على الأسلوب "التحليلي" في تفسير تلك المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها هذا في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي يتم الاعتماد على المنهج "الاستقرائي" من خلال أسلوب تحليل الاستبيان كوسيلة لجمع المعلومات، أين يتم توزيع استمارة الاستبيان على المتخصصين في الميدان، وهذا للوقوف على الواقع الحالي، ويتم استخدام بعض أدوات الإحصاء الكلاسيكي في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي.

7- الدراسات السابقة

لم يتم الوقوف على أي دراسات أو أبحاث تناولت موضوع التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشكل مباشر وبصورة كافية، لكن تم الوقوف على

بعض الدراسات والأبحاث التي تعرضت لهذا الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

- دراسة بن يخل أمال، بعنوان "المراجعة الخارجية في الجزائر"

حيث أن هذه الدراسة هي في الأصل رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر 2002، حيث أشارت الدراسة إلى وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأن وجود نظام للتدقيق الداخلي يمكن المدقق الخارجي من تخفيض حجم اختباره، وبالتالي توفير وقته وجهده فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.

- دراسة حسام مختار شاكور، بعنوان "العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي"

عبارة عن مقالة منشورة بمجلة المحاسب القانوني العربي 1999، حيث من أهم ما خلصت إليه هو أن هناك تعاون كبير بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ولكن يجب أن لا يكون هذا التعاون بينهما على حساب واجبات كل منهما اتجاه من يعملان لهما. ومن أهم التوصيات ضرورة إلزام المؤسسات بتعيين مدقق خارجي، وتعيين مدقق خارجي يتبع مجلس الإدارة مباشرة.

- دراسة فاتح سردوك بعنوان "دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية"

حيث أن هذه الدراسة هي في الأصل رسالة ماجستير مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة المسيلة 2003، حيث توصلت إلى أن نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية، واعتماد المؤسسة لنظام رقابة داخلية منظم ومحكم يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة ويؤدي إلى التقليل من احتمالات الخطأ، الغش والسرقة.

- دراسة بن عكسة سهام بعنوان "دور التدقيق الداخلي للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية"

حيث أن هذه الدراسة هي في الأصل مذكرة ماستر مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة بسكرة 2013، وقد توصلت إلى أن الهدف من التدقيق الداخلي هو إطلاع المؤسسة عن أوضاعها وكيفية التصرف في

حالات وجود أخطاء وانحرافات، وأن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وأخيرا توصلت إلى أن الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دورها لما لها من تأثير إيجابي في مساعدة المؤسسة على الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة.

أما هاته الدراسة فقد تميزت عن الدراسات السابقة بـ:

- كبر حجم العينة، إذ أن الدراسات السابقة أسقطت جوانب الدراسة على عينات صغيرة؛
- لم تتطرق مباشرة إلى رأي المدقق الداخلي والمدقق الخارجي معا بل قامت أولا بتحليل نتائج الدراسة كل طرف على حدة ثم الأخذ برأي الطرفين الخارجي معا حول موضوع الدراسة؛
- التركيز على خصائص جودة المعلومة المحاسبية ودور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسينها.

8- حدود الدراسة

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية فيما يلي:

- الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين، المدققين الداخليين في مجموعة من المؤسسات والمدققين الخارجيين في مجموعة من الولايات تمثلت في: أم البواقي، قسنطينة، عنابة، سطيف، باتنة، سكيكدة، جيجل، سوق أهراس، ميلة، الطارف، تيسة، قالمة، الجزائر العاصمة و برج بوعرييج.

- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة بين من شهر (أفريل إلى شهر ماي 2016).

9- هيكل الدراسة

- انطلاقا من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول، كل فصل مكون من ثلاثة مباحث:

- **الفصل الأول:** خصص للفرقة بين الطرفين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حيث اهتم المبحث الأول والثاني باستعراض كل منهما من حيث التعريف، الأهداف، الأهمية، مسؤوليات وصلاحيتهما، خطوات والوسائل التي يتبعانها لتنفيذ مهامها، أما المبحث الثالث فتناول العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من حيث أوجه الاختلاف والتشابه ثم استعراض لطبيعة ذلك التكامل من حيث التعريف، الأهداف، والأهمية على مستوى كل منهما وعلى مستوى المؤسسة محل التدقيق، كذلك إسهامات معايير التدقيق في تعزيز ذلك التكامل وآخر ما جاء في هذا المبحث مجالات وأوجه التكامل بينهما.

- **الفصل الثاني:** قسم هو الآخر إلى ثلاثة مباحث، حيث خصص المبحث الأول للتعريف بنظام المعلومات المحاسبية، بينما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى جودة المعلومة المحاسبية والمحددات الأساسية لخصائصها بالإضافة إلى العوامل المؤثرة على جودتها، وأخيرا يتناول هذا الفصل دور التكامل في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال التقارير والبيانات المالية وغيرها من المصادر.

- **الفصل الثالث:** يحتوي على ثلاثة مباحث، المبحث الأول خصص للتعريف بمجتمع البحث وتحليل أدوات الدراسة، أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض البيانات العامة لأفراد عينة الدراسة وفي الأخير يتم تحليل نتائج الدراسة.

10- صعوبات الدراسة

يتم الإشارة إلى أنه من خلال فترة معالجة الموضوع تمت مواجهة عدة صعوبات يذكر منها:

- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع والتي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة علمية مهنية لموضوع البحث؛

- صعوبة الوصول إلى المراجعين الخارجيين بغية الاستفسار أكثر عن مضمون الاستبيان؛

- طرح استبيان الدراسة في وقت الميزانيات مما أدى إلى تأخر بعض المدققين الخارجيين في الرد؛

- ضيق الوقت.

الفصل الأول:

العلاقة التكاملية بين التدقيق

الداخلي والتدقيق الخارجي

الفصل الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يقوم علم التدقيق كغيره من العلوم الاجتماعية على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما أنه يركز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشداً لممارسي مهنة التدقيق. والتدقيق ينقسم إلى عدة أنواع بحسب الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، وتبعاً لذلك هناك أيضاً عدة أنواع للمدققين الممارسين له. حيث ظهرت الحاجة لوجود التدقيق الداخلي لمساعدة إدارة المؤسسة على حسن تسييرها وإدارتها، من خلال قيام المدقق الداخلي بالفحص والتقييم المستمر للأنشطة الداخلية للمؤسسة، وتحديد مدى كفاءة الأنظمة وكفاءة أداء العاملين فيها، ومدى تنفيذهم لسياسات وتوجيهات الإدارة، ومن ثم التقرير عن ذلك وإبلاغه للإدارة، لتتخذ على ضوءه القرارات المناسبة. كذلك ظهرت الحاجة الماسة لوجود التدقيق الخارجي، لطمأنة الملاك على حسن وسلامة تسيير مؤسستهم من قبل الإدارة المعنية، ومدى صدق المعلومات المالية المقدمة من قبلهم. وكذلك لطمأنة الأطراف الخارجية المستخدمة لتلك المعلومات مثل الدائنين، المستثمرون وغيرهم، على صدق وعدالة وشمولية تلك المعلومات.

بالتالي يدخل نظام التدقيق الداخلي الذي تطبقه الإدارات من خلال موظفيها ضمن نظام عمل المدققين الخارجيين الأمر الذي يتطلب تنسيقاً بين المدققين الداخليين والخارجيين بهدف إيجاد تكامل بين الطرفين، إذ تعتبر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ضرورة لكلا الطرفين وهذا لما لها من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة على تحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص وعلى تسيير المؤسسة بشكل عام، وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويقوم بتعزيزه هو قيام بعض المنظمات المهنية بإصدار معايير تنظم أوجه التكامل بينهما.

وللوقوف على جوانب هذه العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بشيء من التفصيل خصص هذا الفصل لتناولها وذلك من خلال ثلاثة مباحث الموالية:

- الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي؛

- الإطار النظري للتدقيق الخارجي؛

- التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، التي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة، لمساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي والمراقبات الأخرى في المؤسسة.

في هذا المبحث يتم تناول مفهوم التدقيق الداخلي ومعايير الأداء المهني التي تحكمها من خلال المطلب الأول، بينما يتناول المطلب الثاني مسؤوليات وصلاحيات ممارسي وظيفة التدقيق الداخلي أما المطلب الثالث فيتناول مراحل وتقنيات التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة التي تحكمه

وقد خصص هذا المطلب لعرض ماهية التدقيق الداخلي من خلال تناول أهم تعاريف التدقيق الداخلي، خصائصه، أهدافه، أهميته، أنواعه ومعايير الممارسة التي تحكمه.

1. ماهية التدقيق الداخلي

يمثل التدقيق الداخلي أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم وهذا خدمة لأهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.

1-1- تعريف التدقيق الداخلي

وضعت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين تعريفاً للتدقيق الداخلي أشارت فيه إلى أنه:¹ "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط (Discipline) لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة (Gouvernance)"

بينما يشير التعريف القديم لمعهد المدققين الداخليين إلى أن التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة، بهدف مساعدة أفراد المنظمة على

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص:46.

تنفيذ مسؤوليتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد بالمنظمة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة وتشمل أهداف التدقيق أيضا توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة.

بالتالي هناك تطور في مفهوم التدقيق الداخلي حيث اشتمل المفهوم الجديد على نوعين من الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الخدمة التقليدية هما تقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية، أما الخدمة التقليدية فتتمثل في التركيز على الرقابة الداخلية من خلال الفحص والتقييم.

وقد وردت العديد من التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي نذكر منها الآتي:

عرف التدقيق الداخلي على أنه إحدى حلقات الرقابة الداخلية يعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة.¹

أما مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، فيعرف التدقيق الداخلي بأنه: مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المؤسسات المختلفة، وقد يمتد وخاصة في المؤسسات الكبيرة، إلى أمور متعددة لا تتعلق بالنواحي المحاسبية بطبيعتها.²

وفي تعريف للجنة الدولية للمدققين الداخليين نجد التدقيق الداخلي هي وظيفة النصح، وتتم بكل استقلالية وموضوعية، تحسن تسيير المؤسسة، تساعد على تحقيق الأهداف بواسطة مدخل الأنظمة، وتقوم بتقييم وتحسين تسيير المخاطر، وإجراءات الرقابة وأساليب الإدارة.³

من التعاريف السابقة نجد أن التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تعمل على فحص وتقييم الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت داخلها ومن ثم توصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية (الإدارة) في الوقت المناسب لاتخاذ قرارات صحيحة.

¹ عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص:26.

² عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، ص:41.

³ HAMINNI ALLEL , Le Contrôle Interne et la boration du bilan comptable, office de publication universitaires, Alger, 1990, p:335.

1-2- خصائص التدقيق الداخلي

يلاحظ من خلال التعاريف السابقة، ورغم اختلافها في بعض النواحي، فهي تتفق على أن التدقيق الداخلي ذو صبغة:

- **تأكيدية:** أي اطمئنان الإدارة بأن العمليات المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.

- **استشارية:** لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.

- **مستقل:** بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.

- **موضوعي:** بأداء الأعمال الموكلة إليه.

جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم الرقابة الداخلية والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عملياتها.

1-3- أهداف التدقيق الداخلي

لقد انحصر هدف التدقيق الداخلي في المراحل الأولى في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ونتيجة للتطور الحاصل عبر الزمن فقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي وأصبحت تتلخص في الآتي:

- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية؛

- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى؛

- التحقق من اتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية؛

- مقابلة المعايير الموضوعية؛

- الاستخدام الكفاء والفعال للموارد؛

- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

يمكن تركيز أهداف التدقيق الداخلي في هدفين رئيسيين هما كما يلي:¹

- **هدف الحماية:** من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية وأن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها، وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال وأيضاً اختبار الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين وظائف الاحتفاظ والتنفيذ والمحاسبة، كما يشمل هذا الهدف عملية تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل العمليات وعدم تكرار الأعمال.

- **هدف البناء:** ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمراقبة وتقديم النصح للإدارة، والتأكد من أن كل جزء من نشاط الخريطة التنظيمية للمؤسسة موضع مراقبة، وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية.

¹ رعدة ابراهيم المدهون، "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص:23.

الشكل رقم (01): الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي

هدف البناء	هدف الحماية
<p>ويعني اقتراح الخطوة اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة على عمل المدقق الداخلي، بالإضافة إلى مراجعة العمليات الحسابية والمالية على:</p> <ul style="list-style-type: none"> - التحقق من الالتزام بالسياسة والإجراءات والخطط الموضوعية؛ - التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول؛ - اقتراح وتطوير وتحسين الأداء وأهداف التدقيق الداخلي. 	<p>حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية لكل من:</p> <ul style="list-style-type: none"> - سياسات المؤسسة؛ - الإجراءات المحاسبية؛ - نظام الرقابة الداخلية؛ - سجلات المؤسسة؛ - قيمة المؤسسة.

المصدر: فتحي رزق السوافيري وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص:35.

1-4- أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه أحد أهم آليات الحوكمة التي تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة المراجعة وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:¹

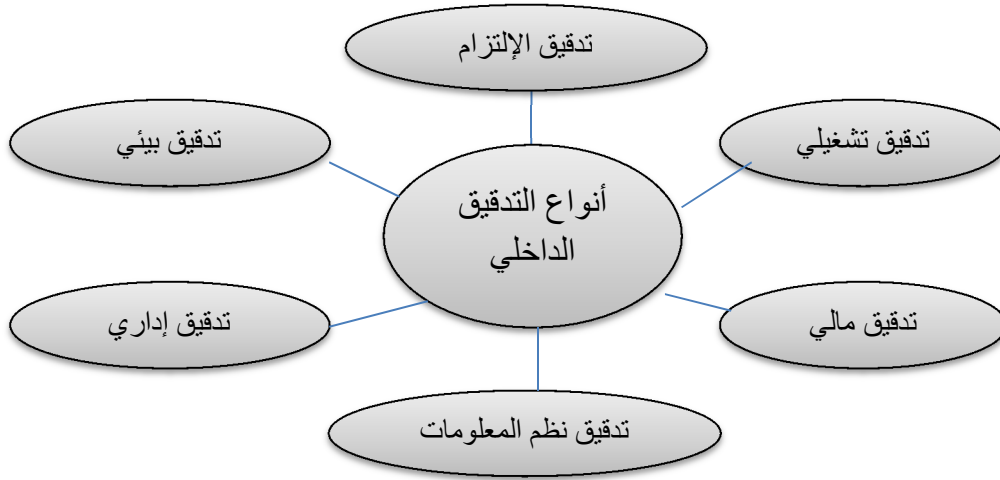
- كبر حجم المؤسسات وعملياتها؛
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية أموالها من الغش والسرقة والأخطاء؛
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعيرة.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص:128.

5-1- أنواع التدقيق الداخلي

هناك العديد من الأنواع التي تندرج تحت إطار التدقيق الداخلي يمكن تلخيصها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: إيهاب نظيمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، حداثة وتطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ص:23.

حدد الباحثون نوعين من أنواع التدقيق الداخلي هي : التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي ولكن البعض منهم أضاف أنواع أخرى هي تدقيق نظم المعلومات، تدقيق الإلتزام والتدقيق البيئي.

- **التدقيق المالي:** هو الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات ومصادقية القوائم المالية فالمدقق الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بكفاية من الدقة.¹

- **التدقيق التشغيلي:** هو الفحص النظامي لنشاطات المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار غايتها وأهدافها، فهي بذلك تهدف إلى تحليل المخاطر والنقائص الموجودة، إعطاء النصائح واقتراح التوصيات التي تكون على شكل خطط أو حتى استراتيجيات جديدة، باختصار التدقيق العملي يحتوي على كل المهام التي من شأنها تحسين أداء المؤسسة.²

¹ JAQUES RENARD, Theorie et pratique de l'audit interne, les editions organisation.Paris.France.1996, p:49.

² إيهاب نظيمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، حداثة وتطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ص:23.

- **تدقيق الالتزام:** ويقصد به تدقيق الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.

- **التدقيق الإداري:** ويشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المؤسسة ويتم فيه تقييم الأداء من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة والتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموازنة)، وكذلك يتم فيه الحكم على الكفاءة وترشيد الإنفاق، أي ضياع في استخدام الموارد الخاصة بالمؤسسة ورفع الكفاءة الإنتاجية من خلال تتبع المجهود المكرر غير الضروري وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

- **تدقيق نظم المعلومات:** إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية صحيحة، كاملة ومفيدة في الوقت المناسب.

- **التدقيق البيئي:** يهدف التدقيق البيئي إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجهه المؤسسة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض وتحديد وتقييم المظاهر البيئية المولية: الضجيج، المياه العائمة، حرق المخلفات، المواد المسببة لتدهور طبقة الأوزون، التدخين، الحرارة، الرطوبة العالية في المناطق الإنتاجية.

فمن خلال التدقيق الداخلي يتم التأكد من أن المؤسسة عملت على الحفاظ على البيئة، وتحسين الأداء البيئي للمؤسسة وكذلك أخذ الاحتياطات اللازمة لمواجهة أي أثر بيئي قد يؤثر على عدالة البيانات المالية والتأكد من الالتزام بها.

2- معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

يعمل التدقيق الداخلي في بيئة مؤسسات ذات أهداف وأحجام وتنظيمات مختلفة، وأيضاً مجموعة القوانين والأنظمة والتي تختلف من بلد لآخر، وهذا الاختلاف في بيئة العمل قد يؤثر على إنتاجية وطبيعة عمل المدقق الداخلي مما دعا إلى وجود معايير وأسس تحكم عمل التدقيق الداخلي كمحاولة لخلق تجانس بين نتائج الأعمال التي يؤديها المدققين الداخليين، وكذلك إمكانية الاعتماد عليها بصورة أوسع.

فجاءت معايير التدقيق الداخلي حتى يؤدي عمل المدقق غرضه هذا فإنه على المدقق احترام مجموعة من المعايير والضوابط الدولية التي من شأنها ضمان جودة عمله والوثوق بما يتوصل إليه من نتائج.

2-1-1- معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي

يجمع علماء الاجتماع على أن توافر مجموعة من معايير الأداء المهني من بين الأمور الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور وناصح، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:¹

2-1-1-2- استقلال المدقق الداخلي

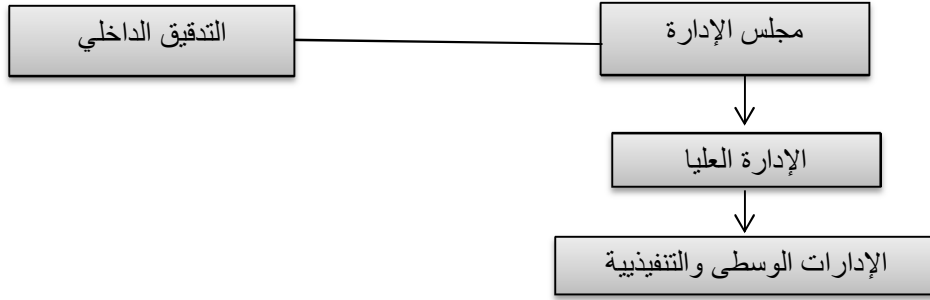
يجب على المدقق الداخلي أن يكون مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي كافيا بما يسمح بأداء المهام المنوط بها، كما يجب أن يكون المدقق موضوعيا في أدائه لأعمال التدقيق وذلك ما احتواه المعيار الأول حيث تضمن جانبين رئيسيين هما مكان المدقق الداخلي في المؤسسة والموضوعية.

أ- مكان المدقق الداخلي في المؤسسة

في هذا الجانب فإن معظم الآراء للمؤسسات والشركات التي توجهت بوضع إدارة التدقيق الداخلي بمستوى مستقل يرتبط بمجلس الإدارة مباشرة، لأن ذلك يجعل المدقق الخارجي بعيدا عن أي ضغوط من الأقسام والإدارات الأخرى، ويتبين ذلك من الشكل الموالي كمثل للوضع التنظيمي الأمثل لإدارة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل العام للمؤسسة.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أوسرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010/2009، ص: 44.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل العام للمؤسسة



المصدر: عماد الحانوتي، "أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد (6)، أيار 2002، ص:3.

من خلال الشكل السابق يمكن القول أن إدارة التدقيق الداخلي يجب أن يكون لها وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها ويجب أن يحصل المدققين الداخليين على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وذلك لكي يكونوا الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين دون أي تدخل، ويجب أن يتمتع مدير إدارة التدقيق الداخلي بسلطة لكي يحقق له ذلك استقلالية وتوسيع نطاق عمله وتنفيذ توصيات هذه الإدارة، كما يجب أن يكون لمدير التدقيق الداخلي اتصال مباشر مع مجلس الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة، ويجب أن يتم تحديد سلطات وأهداف ومسؤوليات إدارة التدقيق الداخلي في شكل مكتوب.

ب- الموضوعية

يعني أن على المدقق ان يقوم بمهامه المهنية بنزاهة وموضوعية وعدم التحيز بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور التدقيق.¹

ويجب أن يقدم المدققين الداخليين التقرير لمدير إدارة التدقيق الداخلي يتضمن المواقف التي تحتوي على تعارض في المصالح بحيث يقوم مدير إدارة التدقيق الداخلي بإعادة تخصيص المهام على هؤلاء الأفراد لتخفيض حدة التعارض في المصالح، ويجب ان يتفادى المدقق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث

¹ منصور احمد البدوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في اتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003، ص:40.

أن أداء هذه المهام التي سوف يدققها المدقق الداخلي سيجعل موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير التدقيق من المدقق الخارجي.

2-1-2- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي

ويتحقق هذا المعيار من خلال تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة التدقيق الداخلي من حيث:

- **الكفاءة العلمية:** حيث يجب أن تزود إدارة التدقيق الداخلي بعدد من المهارات الفنية المناسبة، والتي يتوفر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.

- **الخبرة العلمية:** بمعنى أنه يجب أن يمتلك العاملين في إدارة التدقيق الداخلي خبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بأعمال التدقيق بكفاءة وفعالية.

- **الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية:** فيجب على المدقق الداخلي أن يكون فاهماً ومتقيداً بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال التدقيق.

- **دراسة وفهم العلوم السلوكية:** حيث يجب على المدقق الداخلي أن يكون لبقاً وبارعاً في تعامله مع الأفراد والاتصال بهم بفعالية.

- **توافر الصفات الخلقية ومنها النزاهة والصدق والمحافظة على السرية.**

وخلاصة هذا المعيار أنه يجب على المدقق الداخلي أن يملك المعرفة والمهارة وغير ذلك من الصفات اللازمة لأداء المسؤوليات.

2-1-3- نطاق التدقيق الداخلي

ويتضمن هذا المعيار فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى تحقيق أهدافها المتمثلة في حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل والتحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبوسرعة، مرجع سابق، ص: 46.

والاجراءات. كما يتضمن أيضا فحص مدى جودة وفاعلية الأداء ومدى تحقي الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

ويجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتدقيق برنامج التشغيل وطريقة تنفيذه، حتى يتأكد من أن النتائج المحققة تتفق مع الأهداف المحددة للتشغيل، وأن برامج التشغيل قد نفذت وفقا للخطة التي تم وضعها.

2-1-4- أداء عمل التدقيق الداخلي

ويتمثل في معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي والتي تتضمن العناصر التالية:

- **تخطيط عملية التدقيق:** حيث يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات وإجراءات التدقيق، حيث تتضمن عملية التخطيط تحديد كل من أهداف التدقيق، برنامج أداء مهنة التدقيق، تخطيط مصادر التدقيق والموازنات المالي وتقارير النشاط.

- فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية، ملائمة، مفيدة وتخدم عملية التدقيق.

- **التبليغ بنتائج التدقيق:** حيث يجب على المدقق الداخلي بعد أن يصل إلى النتائج الخاصة بعملية التدقيق أن يقوم بتصنيفها وتبليغها إلى المستويات الإدارية المختلفة والمعنية بهذه النتائج، عن طريق إعداد تقرير بنتائج التدقيق.

- **متابعة تنفيذ هذه النتائج:** لا تكتمل عملية التدقيق الداخلي إلا بقيام المدقق الداخلي بمتابعة ما توصل إليه من نتائج وما تم تحديده من توصيات، حتى يتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة والمطلوبة بناء على نتائج التدقيق.

2-1-5 إدارة قسم التدقيق الداخلي

تقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يتولى المدير إدارة التدقيق الداخلي بطريقة مناسبة، ويكون مسؤولا عن تلك الإدارة بحيث تحقق أعمال التدقيق الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة وتستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفعالية كما يجب أن تتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

وحتى يتمكن المدير من تولي إدارة التدقيق الداخلي بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب أن تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة وأن يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة، كما يجب عليه أن يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة ويضع برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة التدقيق الداخلي ليقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ليقوم أخيرا بتنفيذ البرنامج والتأكد من جودة أعمال الإدارة وتقييم أعمالها بصفة مستمرة.

2-2- قواعد السلوك المهني

تؤكد كل من قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية ومعايير المراجعة الداخلية على ضرورة التزام المراجعين بقواعد مناسبة للسلوك المهني، وهناك ثلاثة أسباب رئيسية لضرورة وجود إصدار رسمي بقواعد السلوك المهني تتمثل في أن أعضاء معهد المراجعين الداخليين يمثلون مهنة المراجعة الداخلية، اعتماد الإدارة على مهنة المراجعة الداخلية وأخيرا يجب أن يحافظ أعضاء المهنة على معايير عالية للسلوك والشخصية، حتى يمكنهم ممارسة المراجعة الداخلية بطريقة مناسبة.¹

وتقضي قواعد السلوك المهني بأنه تقع على المراجعين الداخليين مسؤولية السلوك القويم بحيث لا يكون هناك أي شك في إخلاصهم ونزاهتهم. ويمكن تلخيص قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية فيما يلي:²

- يجب على المراجعين الداخليين أن يتسموا بالأمانة، والموضوعية، والحرص في أداء واجباتهم ومسؤولياتهم.
- يجب أن يتسم المراجعون الداخليون بالإخلاص في جميع الأمور المتعلقة بالتنظيم الذي يعملون فيه. ويجب ألا يكونوا -عن علم- جزءا من أي نشاط قانوني أو غير ملائم.
- يجب ألا ينخرط المراجعون الداخليون في أي عمل أو نشاط يؤدي إلى الإساءة إلى مهنة المراجعة الداخلية أو التنظيم العاملين فيه.

¹ فتحي رزق السوافيري وسمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، 2002، ص:108.

² نفس المرجع أعلاه، ص:109.

- يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون عن الدخول في أي نشاط يمكن أن يتعارض مع مصلحة التنظيم الذين يعملون فيه، أو يمكن أن يعوقهم عن القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم بموضوعية.
- يجب ألا يقبل المراجعون الداخليون أي شيء له قيمة من العاملين بالتنظيم، أو عملائه، أو مورديه أو شركاء العمل والذي قد يؤثر-أو يفترض أن يؤثر- على حكمهم الشخصي.
- يجب ألا يقوم المراجعون الداخليون إلا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة مهنية.
- يجب أن يستخدم المراجعون الداخليون الوسائل المناسبة للالتزام بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
- يجب أن يكون المراجعون الداخليون أمناء على المعلومات التي يحصل عليها خلال عملية المراجعة، ويجب ألا يستخدموا أي معلومات سرية أو خاصة بالتنظيم لتحقيق مكاسب خاصة أو بأي صورة تخل بالقوانين أو تضر بمصلحة التنظيم.
- يجب على المراجعون الداخليون عند إعدادهم لتقارير عن أعمالهم الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية المعروفة لهم، والتي إذا تم الكشف عنها سوف تؤدي إلى تقارير مضللة عن العمليات محل المراجعة، أو قد تؤدي إلى التغطية على ممارسات غير قانونية.
- يجب على المراجعين الداخليين السعي دائماً وبصفة مستمرة لتحسين كفاءتهم، وفعاليتهم، وجودة الخدمات التي يقدمونها.
- يجب على المراجعين الداخليين - في ممارستهم للمهنة- الالتزام بضرورة الحفاظ على المعايير المالية للتأهيل، الأخلاق والكرامة التي يضمها معهد المراجعين الداخليين.

وتمثل تلك القواعد للسلوك المهني، مع قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية ومعايير الممارسة المهنية، الأركان الأساسية التي تستند إليها المراجعة الداخلية. وعلى الرغم من أن هذه المهنة قد تطورت وازدهرت في الولايات المتحدة خلال الخمسين سنة الماضية وامتد تطورها إلى دول أخرى إلا أنها لم تحظ بمثل هذا التطور في منطقتها العربية. إذ لازالت النظرة لها كوظيفة تؤدي وليس كمهنة متكاملة لها متطلباتها وأركانها الأساسية.¹

¹ فتحي رزق السوافيري وسمير كامل محمد ومحمود مراد مصطفى، مرجع سابق، ص:110.

المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفاعلية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحيته، وفقاً لما تقتضيه قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي.

1- مسؤوليات المدقق الداخلي

لا شك أن إدارة التدقيق الداخلي كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة تتكون من مجموعة من الموظفين يشغلون مستويات إدارية مختلفة داخل الإدارة، فيوجد في إدارة التدقيق الداخلي مدير الإدارة، المشرف، المدقق، ولا شك أن لكل واحد من هؤلاء الثلاثة مسؤولياته الخاصة، وأن مخرجات التدقيق الداخلي ماهي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم، وقيام كل واحد منهم بمسؤولياته تلك والتي يتم استعراضها فيما يلي:

1-1- مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي

يعتبر مدير التدقيق الداخلي حلقة الوصل بين التدقيق والإدارة العليا، والمسؤول الأول عن إدارة التدقيق الداخلي، ولكي يقوم بتمثيل دوره هذا، فإنه يتوجب عليه أن يطلع بمجموعة من المسؤوليات والتي تم توضيحها فيما سبق بالمعيار الخامس من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، والتي من ضمنها تنسيق العمل مع التدقيق الخارجي، بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل التدقيق، والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية التدقيق.¹

1-2- مسؤوليات مشرف التدقيق (رئيس القسم)

مشرف التدقيق هو شخص موظف بالإدارة التدقيق الداخلي، مهنة الإشراف على أنشطة التدقيق الرئيسي، وتنسيق أعمال التدقيق مع المدققين الداخليين. ولذلك فإن مسؤولياته تتمثل في الآتي:²

- المسؤولية عن أداء المدققين وتوجيههم وتدريبهم.

¹ أمجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، العدد (51)، آب 2002، ص20.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص:49.

- وضع وتطبيق وتحديث برامج التدقيق لكل مهمة تدقيق.
- التأكد أن أعمال التدقيق قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المدققين.
- متابعة توصيات إدارة التدقيق الداخلي إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك.
- التأكد من أن أعمال التدقيق تمت استنادا لمعايير التدقيق الداخلي.
- التدقيق في ملفات أوراق العمل في جميع مراحل التدقيق، والتأكد من أن ملفات التدقيق قد أنجزت بالاستناد إلى سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي الوارد في الدليل.
- التدقيق في مسودة تقرير التدقيق، مناقشته مع مدير التدقيق الداخلي.
- القيام بالزيارات التقديرية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة، وإعداد التقارير عنها.
- أية مسؤوليات أخرى يكلف بها من قبل مدير التدقيق الداخلي.

1-3- مسؤوليات المدقق

- يعتبر المدقق مسؤولا عن تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي طبقا لبرنامج التدقيق المعد لهذا الغرض من قبل مشرف التدقيق، وعليه فإن على المدقق أن يقوم بالمسؤوليات الآتية:
- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للتدقيق، لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات التدقيق.
- وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة.
- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها.
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للتدقيق.

- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للتدقيق.
- الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الإدارة.
- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع مفتشي المؤسسة.

2- صلاحيات المدقق الداخلي

يتمثل الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحاليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة. وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفاعلية فإنه لا بد أن يكون مدير ومدقق إدارة التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:¹

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
- تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيد، بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقاً للفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

المطلب الثالث: مراحل وتقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي

نظراً لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل معينة واعتماد منهجية سليمة حرصاً على دقة النتائج المتوصل إليها وكذلك أثر العملية على نشاط المؤسسة وبالتالي فإن للتدقيق الداخلي مراحل وتقنيات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة وإنجاحها.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبوسرعة، مرجع سابق، ص-ص: 50-51.

1- مراحل تنفيذ مهنة التدقيق الداخلي

إن معايير أداء التدقيق الداخلي توضح أعمال ومهام التدقيق الداخلي الذي يمر بمراحل ثابتة ومنتظمة حيث يمكن تصنيفها إلى ثلاث خطوات أساسية تتمثل في التحضير لمهمة التدقيق الداخلي، مرحلة العمل الميداني للتدقيق الداخلي ومرحلة إلغاء مهمة التدقيق.

1-1- التحضير لمهمة التدقيق الداخلي

وفي هذه المرحلة لابد أن يقوم المدقق الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال التدقيق بالتحضير وإعداد مجموعة من الوثائق، وهذا تحديدا لأوليات مهمة التدقيق وبالتوافق مع أهداف المؤسسة، وتتمثل مرحلة التحضير فيما يلي:¹

- الأمر بالمهمة (L'ordre démission): ويتمثل في توكيل كتابي يعطى من قبل الإدارة العامة للمدققين الداخليين بحيث أنه لا يتعدى صفحة واحدة، وهذا التوكيل يعطي للمدققين حق الانطلاق في مهامهم والدخول إلى مختلف مصالح المؤسسة.

- خطة التقرب (Le plan d'approche): بعد فهم المدقق الداخلي للمهمة الموكلة له، ومن خلال المعلومات التي حصل عليها والتي تخص المؤسسة محل التدقيق (تاريخ المؤسسة، المعطيات التي تنتج من التحليل المالي لها، التعرف على أدوات التسيير للمؤسسة، جمع التقارير للمدققين السابقين، دراسة وتحليل المنظمة) فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب والتي هي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول مقسم إلى عمودين بين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما العمود الثاني يبين أهداف تلك الأعمال أو العمليات.

- جدول القوة والضعف الظاهرة (TFFA: Tableau des forces et des faibles apparents): يلخص فيه مرحلة تحليل المخاطر الواقعية على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب، فهو يبين وبشكل واضح رأي المدقق الداخلي حول كل موضوع قام بدراسته بنفسه وبشكل جدول القوة والضعف واقع القوة والضعف الحقيقية أو النسبية بحيث يرتب تدريجيا الأخطار بهدف تحضير التقرير الموجه.

¹ عليوان أمينة، "المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الرقابة الداخلية وتحسين التسيير"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004، ص-ص: 76-77.

1-2- مرحلة العمل الميداني للتدقيق الداخلي

وتقوم هذه المرحلة على الخطوات الموالية:¹

- يقوم المدقق الداخلي بتنظيم المهمة على مدى الزمن من نهاية مرحلة الدراسة إلى غاية توزيع التقرير.
- ورقة التغطية: وهي أسلوب تحقيق مهمة معينة من جهة معينة وتبين بصفة واقعية النتائج المستخلصة من جهة أخرى، وهي تعتبر وسيلة ربط بين العمل الميداني وبرنامج التحقق وكذا النتائج المستخلصة لمصلحة التدقيق الداخلي.
- ورقة كشف وتحليل المشكل: هي ورقة عمل مؤلفة من طرف المدقق فهو يبين كل اختلال وظيفي ويعلن عن نتيجة أعمال التدقيق الخاصة بكل وظيفة، وفي حالة عدم وجود أي مشكل يمكن الاستغناء عن هذه الورقة.

1-3- إنهاء مهمة التدقيق

ينهي المدقق الداخلي مهمته بإدلاء رأيه ممثلاً في تقرير يخدم مصالح المدير العام، ويتكون هيكل التقرير من ورقتين، الأولى تمثل التحليل والكشف لمشاكل الظاهرة أما الثانية تمثل ورقة التغطية للنتائج المستخلصة. في حين يعتبر التقرير النهائي المحرر للمصلحة عبارة عن عرض شفوي من طرف رئيس المهمة للمسؤول الرئيسي للوظيفة محل التدقيق يبين فيه ملاحظاته المهمة ويكون هذا بعد نهاية الفصل الميداني، ليأتي أخيراً تقرير المدقق الداخلي يعلن فيه عن نهاية المهمة إلى المسؤولين الرئيسيين المعنيين بالمهمة وإلى المديرية العامة بالمعلومات والنتائج المستخلصة مع الإشارة إلى المشاكل الظاهرة في مختلف المصالح وهذا من أجل تحسين التسيير.

¹ عادل حبيز، "مدى مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص:14.

2- تقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي

لكي يقوم المدققون بإنجاز مهمة التدقيق الداخلي، بما تتضمنه من تخطيط وتنفيذ لأعمال التدقيق وتبرير النتائج والتوصيات الواردة في تقارير التدقيق، فإنهم يحتاجون إلى معلومات نوعية وأخرى كمية يتم جمعها وتحليلها بالاعتماد على مجموعة من الوسائل والتقنيات تتمثل في:¹

2-1- تقنيات جمع المعلومات

- فحص الوثائق: من الأمور الضرورية لعملية التدقيق معرفة طبيعة الوثائق ومكان تواجدها ومدى توفرها منذ بداية المهمة وهذا لتجري عملية فحصها بشكل فعال. ولتحقق هذا يعتمد المدقق على ما يسمى: "بخرائط تداول أو تدفق الوثائق" وهي عبارة عن تصوير لتدفقات المعلومات التي سيدرسها المدقق والوثائق التي تحتوي على هذه المعلومات داخل وحدة معينة أو بين الوحدات المختلفة.

- الاستبيان والمقابلة: عندما لا يتحصل المدقق على كل الوثائق التي يحتاجها أو في حالة ما إذا وجدها ولكن ليست بالشكل والتسمية المفروضة أو المعروفة، كما قد يحدث أن تكون بعض الإجراءات فيها غير مدونة، في هذه الحالة يلجأ المدقق إلى ما يعرف بتقنيتي المقابلة والاستبيان وهذا للتعرف على هذه الإجراءات وجمع المعلومات التي تنقصه.

- الملاحظة المباشرة: وهي وسيلة جد فعالة للتأكد من الوجود الفعلي لعناصر الأصول، لأنها تعتمد على الملاحظة المباشرة وفي بعض الأحيان تكون الوسيلة الوحيدة للمؤسسة التي لا تتوفر على الجرد الدائم الذي يسمح لها بإحصاء العناصر المكونة للمخزونات.

2-2- تقنيات تحليل المعلومات

تسمح هذه التقنيات باستنتاج العلاقات واستخلاص النتائج وتعميمها، ومن أهم هذه التقنيات المستعملة في تحليل المعلومات على مستوى وظيفة التدقيق الداخلي يمكن ذكر:

- تقنيات التحليل الإحصائي: وهي من أهم أساليب التحليل الكمي، يعتمد عليه المدققون خاصة في توزيع المعلومات الإحصائية وتحديد العلاقات بين المتغيرات والمعاينة الإحصائية.

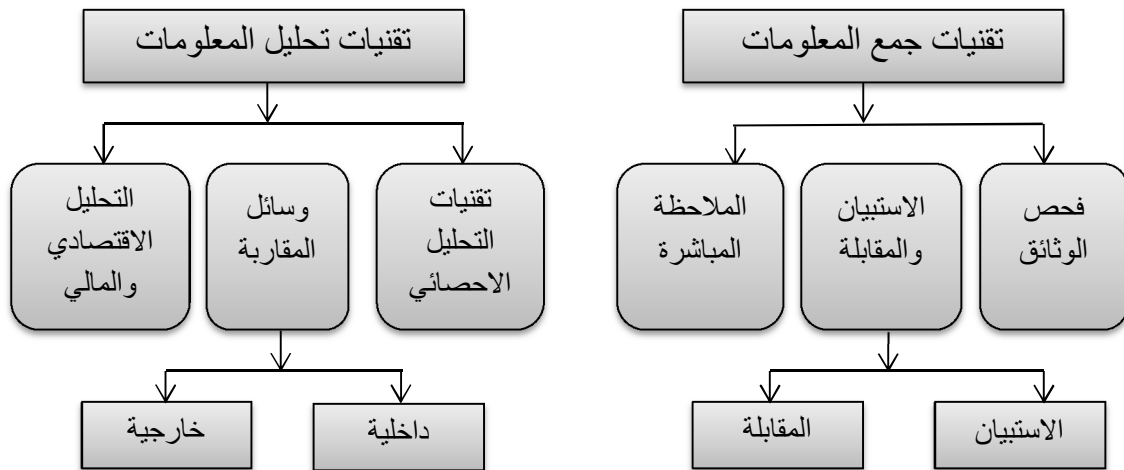
¹ غسان أحلام، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، ص:ص: 31-32.

- المقاربة: هي تدقيق صحة حدث أو تصريح معين بمصادر ووسائل أخرى، هذه المصادر أو الوسائل يمكن أن تكون داخلية أو خارجية.

- التحليل الاقتصادي والمالي: هو مجموع أعمال تحليل المعطيات الرقمية للوظيفة أو الوحدة محل التدقيق والتي يسمح بتحديد وضعية الشركة التابعة للتدقيق أعمالها وفهم تطورها ومحيطها، كما يسمح بتحديد أهمية الموضوع المطلوب تدقيقه بقياس الرهانات بالنسبة للفروع والمجموعة ككل واكتشاف بعض المخاطر كالنسب المالية الخطيرة والتطورات الغير مرغوب فيها.

يمكن تلخيص تقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي في الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): تقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي



المصدر: من خلال التحليل السابق لتقنيات تنفيذ التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي كغيره من المهن له طبيعته وخصوصيته المميزة له، وهذا ما سيتم توضيحه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي ومعايير الممارسة التي تحكمه

قد خصص هذا المطلب لعرض ماهية التدقيق الخارجي من خلال تناول أهم تعاريف التدقيق الداخلي، أهدافه، أهميته، أنواعه ومعايير الممارسة التي تحكمه.

1- ماهية التدقيق الخارجي

ينظر إلى التدقيق الخارجي بأنه وظيفة كغيره من الوظائف الحياة الاقتصادية حيث يقوم بتلبية حاجات مختلف أطراف مجتمعه من خلال رأيه الفني المحايد والمستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها المؤسسة.

1-1- تعريف التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي ذلك التدقيق الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصا في الشركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين.¹ كما يمكن تعريفه على أنه عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات، الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وذلك للتحقق من مدى مطابقة تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولاً عاماً، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية.²

كما عرف بأنه: "تلك العملية التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إيداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تتال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب والهيئات أخرى)".³

من خلال استعراض التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الخارجي يعني التحقيق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والادارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق.

¹ نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 26.

² عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص: 21.

³ مسعود صديقي ومحمد براق، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، ورقلة، الجزائر، يومي 08-09 مارس 2005، ص: 25.

1-2- أهداف التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي إلى ما يلي:¹

- التحقق من الوجود؛ أي أن الأصول والالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.
- التحقق من الاكتمال؛ أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- التحقق من الملكية؛ يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للشركة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على الشركة في تاريخ معين.
- التحقق من التقييم؛ أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة؛ أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح وعرضها بصورة سليمة، وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية؛ أي أن كافة الأصول والخصوم والإيرادات والخصومات والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

1-3- أهمية التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق الخارجي إلى خدمة عدة أطراف منهم:²

- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا كليا على قوائمها المالية وذلك في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، لذلك تحرص على أن تكون هذه القوائم مدققة من قبل هيئة فنية محايدة.
- المستثمرون: هم كذلك يستفيدون من القوائم المالية التي تم تدقيقها عند اتخاذ أي قرار بخصوص توجيه مدخراتهم لتحقيق لهم أكبر عائد ممكن.

¹ أمينة معمر، "دور محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة بركة، 2013/2014، ص-ص: 17-18.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص: 16.

- البنوك التجارية: تعتمد بدورها على القوائم المالية التي قامت بفحصها هيئة فنية محايدة قبل اتخاذها أي قرار بخصوص منح قروض أو تسهيلات ائتمانية للمؤسسات التي تتقدم إليها بهذا الطلب.
- الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة: تعتمد هذه الأخيرة على القوائم المالية التي تم تدقيقها من طرف مدقق خارجي في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، تقرير الإعانات لبعض الصناعات.

1-4- أنواع التدقيق الخارجي

ينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاثة أقسام وهي:

- التدقيق الخارجي القانوني؛ أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في المراقبة السنوية الإلزامية الذي يقوم به محافظ الحسابات.
 - التدقيق الخارجي التعاقدية (التدقيق الاختياري)؛ وهو الذي يقوم به محترف يطلبه من أحد الأطراف سواء (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تحديده سنويا.
 - التدقيق القضائي؛ وهو الذي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.
- وللوقوف على طبيعة الثلاث أنواع السابقة تم وضع جدول المقارنة الموالي:

الجدول رقم (01): مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدية	تدقيق قضائي
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وارشادها حول أوضاع مالية

ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام		الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	
مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	التدخل
تامة اتجاه الأطراف	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	الاستقلالية
ينبغي احترامه	يحترم مبدئياً لكن يمكن تقديم إرشادات التسيير	يجب احترامه تماماً	مبدأ عدم التدخل في التسيير
إلى القاضي المكلف بالقضية	المديرية العامة، مجلس الإدارة	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	إرسال التقارير إلى:
التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	شروط ممارسة المهنة
غير ملزم	لا	نعم	إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة
بحسب النتائج مبدئياً	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج، حسب نوع المهمة	بحسب الوسائل	الالتزام
مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	المسؤولية

التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2005، ص:28، بتصرف.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الأنواع الثلاثة من التدقيق الخارجي لها استقلالية تامة من حيث الجهة التي تخولها، حيث يلعب المدقق الخارجي دور هام في إعطاء الحكم الشخصي حول عدالة ومصداقية الكشوفات المالية والأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، ويشترط أن يكون المكلف بهذه المهنة محافظ حسابات، خبير محاسبي او قضائي.

2- معايير التدقيق الخارجي

لمهنة التدقيق معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا، وهذه المعايير هي للدارسين لهذه المهنة وللممارسين لها، ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام 1954 تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها"، وقد قسمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:¹

2-1- المعايير العامة

تتمثل في مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمدقق، وتشمل ما يلي:

¹ ذيب خولة، "مهنة محافظ الحسابات كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2013/2014، ص:11.

- التأهيل المهني: ويقصد به ضرورة أن يتوافر في المدقق القدر اللازم من التأهيل العلمي.
- الحياد والموضوعية والاستقلالية: وتعني أن يكون المدقق محايدا وموضوعيا ومستقلا عند أداء مهامه وإبداء رأيه.
- العناية المهنية اللازمة: وتعني أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية المعقولة عند أداء مهامه وأثناء كتابة تقريره.

2-2- معايير العمل الميداني

- وهي مجموعة المعايير التي تحكم أداء أعمال التدقيق الميدانية، وتتضمن ما يلي:
- يجب وضع مخطط واف لعملية التدقيق كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق.
- يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال التدقيق.
- يجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية من خلال المعاينة والملاحظة والتحريات والإثباتات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي على البيانات المالية التي يتم تدقيقها.

2-3- معايير إعداد التقارير

- وهي مجموعة المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائي، وتضم ما يلي:¹
- التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي المدقق.
- إعداد تقرير عام للتعبير عن رأي المدقق الخارجي وبيين فيه أداء مهمته حيث يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، كما يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي المدقق الخارجي

¹ ذيب خولة، مرجع سابق، ص: 12.

للمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

- يعبر المدقق الخارجي من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة وهل أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

- حتى يكون التعبير عن رايه مؤسسا، يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

- يحدد المدقق الخارجي ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل والنصوص المتعلقة له.

- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير المدقق الخارجي عن رأيه كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملاحق، يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل. يتم تأشيرها من قبل المدقق الخارجي، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

- لا يسري رأي المدقق الخارجي إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم، كما ينص عليه القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

- يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي المدقق الخارجي حول الحسابات الفردية اسم وعنوان المدقق الخارجي ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول وكذلك عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير المدقق الخارجي لكيان محدد يوضح بأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.

المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي

يعتبر شأن مهمة تدقيق الحسابات كشأن أي مهمة أخرى، يترتب لمزاويلها صلاحيات وعليهم مسؤوليات يجب الالتزام بها وأدائها على أكمل وجه، حتى يحقق التدقيق رسالته من تعزيز الثقة فيه لدى مستخدمي القوائم المالية، وفيما يلي عرض لتلك المسؤوليات والصلاحيات.

1- مسؤوليات المدقق الداخلي

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي مهنة عالمية وهي في تطور مستمر يواكب التطور الذي حصل في العلوم والفنون الأخرى، حيث كان الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق مقتصرًا على اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس، ثم تطورت أهداف المدقق ومسؤولياته، فأصبح مسؤولًا عن اكتشاف الأخطاء بمختلف أنواعها بالإضافة إلى اكتشافه للغش والتلاعب، وأصبحت من مسؤولياته الأساسية تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي للمنشأة ومدى تمثيله لحقيقة الوضع المالي لها، والمساعدة في عمليات تقييم المؤسسة ماليًا وإداريًا، وتقويم مدى قدرة المنشآت على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية.¹

وتتبع مسؤوليات المدقق الخارجي من أهداف عملية التدقيق الخارجي وهي كما يلي:²

- مراقبة أعمال المؤسسة.

- تدقيق حساباتها وفقًا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.

- الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها على أعمال المؤسسة ودوائرها.

- فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة، وأنظمة المراقبة المالية الداخلية، والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أموالها.

- التحقق من موجودات المؤسسة وملكيته لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على المؤسسة وصحتها.

¹ رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سابق، ص: 41.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 42.

- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن المؤسسة وأية بيانات يتطلب العمل ضرورة الحصول عليها والتحدث عنها.
 - أية مسؤوليات أخرى يترتب على المدقق الخارجي التقيد بها بموجب القانون المحلي وقانون مهنة التدقيق والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.
 - التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في قانون مهنة تدقيق الحسابات ونظام وتعليمات الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.
 - متابعة تطوير المدقق وتأهيل مهارته الفنية ومواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وذلك من خلال الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة.
- يمكن ذكر مسؤوليات المدقق الداخلي كما يلي:¹
- **السر المهني:** طبيعة مهمة المدقق الخارجي تسمح له قانونا الحصول على معلومات مهمة وسرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني.
 - **عدم التدخل في التسيير:** لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.
 - **الإشراف الشخصي:** مهمة المدقق شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر بل يجب عليه أن يدير مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة أو تكليف خبير للقيام بمهام معينة.
 - **الالتزام بالمعاينة الكافية:** العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الاهتمام بملف المؤسسة محل المراقبة، بل تركز عناية مدقق الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة.

¹ مكاوي يوسف، "فعالية المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013/2012، ص-ص: 5-6.

2- صلاحيات المدقق الخارجي

- لكي يتمكن المدقق الخارجي من القيام بمهامه، وإنجاز عملية التدقيق الموكلة إليه بكفاءة وفعالية، فإنه يجب أن يكون متمتعاً بالعديد من الصلاحيات التي يتم سردها فيما يلي:¹
- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
 - حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله.
 - حق المدقق في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفقاً للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.
 - صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك.
 - حق المدقق في تدقيق وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
 - حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير التدقيق وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقارير.
- كذلك من صلاحيات المدقق الخارجي مناقشة اقتراح عزله وذلك منعا للعزل التعسفي له وحبس المستندات والأوراق لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل التدقيق).
- أيضا من ضمن صلاحياته حق الاجتماع مع إدارة التدقيق الداخلي للمناقشة والتنسيق حول عملية التدقيق، بما من شأنه توفير الجهد والوقت وعدم الازدواجية في العمل، كل ذلك بغرض إنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفعالية.

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص: 248.

المطلب الثالث: مراحل وتقنيات تنفيذ التدقيق الخارجي

كما تم ذكر أن الهدف الأساسي لمهمة المدقق الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة. وحتى يستطيع المدقق الخارجي الوصول لذلك الرأي، فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة، هذه المنهجية تمثلها مجموعة من المراحل التنفيذية ومجموعة من التقنيات وهذا ما سنتناوله من خلال هذا المطلب.

1- مراحل تنفيذ التدقيق الخارجي

لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة وفعالية، فإنها تفرض على المدقق الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تتابعية تكمل كل منها الأخرى، وكل خطوة رئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية، يجب عليه اتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة، وهو ما أكدته معايير المراجعة العامة، هذه الخطوات الرئيسية الثلاث تتمثل في الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص الحسابات والقوائم المالية.¹

1-1 الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

هذه الخطوة الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يوضحها الجدول رقم 02 والذي يوضح الخطوات الفرعية لعملية التدقيق:

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبوسرعة، مرجع سابق، ص:76.

الجدول رقم(02): الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

<ul style="list-style-type: none"> - التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة. - عناصر المقارنة بين المؤسسات. - حوار مع المسؤولين. - زيارات ميدانية. - التعرف على الوثائق الداخلية. 	<p>أ- أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - تكوين الملف الدائم. - إعداد برنامج المراجعة الأولى. 	<p>ب- انطلاق الأعمال</p>

المصدر: محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص:68.

تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهنة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة. لذلك فإن المدقق الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات العامة حولها، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها، فيتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المدقق.¹

1-2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة ضمانات في التحكم في المؤسسة وعليه تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها في الحسابات والقوائم المالية، ولتقييم هذا النظام عليه إتباع الخطوات المبينة في الجدول الموالي:²

¹ حسن محمد العربي، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2013/2014، ص:23.

² نفس المرجع أعلاه، ص-ص: 26-27.

الجدول رقم(03): فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

<ul style="list-style-type: none"> - استعمال خزائن تتابع الوثائق ما بين المصالح. - ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة. 	<p>أ- جمع الإجراءات</p>
<ul style="list-style-type: none"> - تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته. 	<p>ب- اختبارات التطابق (الفهم)</p>
<ul style="list-style-type: none"> - نقاط قوة النظام. - نقاط ضعف النظام. 	<p>ج- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - اختبارات التأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع. 	<p>د- اختبارات الاستمرارية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - نقاط قوة النظام. - ضعف وقصور النظام. - النتائج. 	<p>هـ- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية</p>

المصدر محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص:67.

فيما يلي توضيح لم تناوله الجدول السابق:

- جمع الإجراءات (التوثيق)؛ يستخدم المدققون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة. حيث يتفاوت توثيق المدققين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل التدقيق.

- اختبارات التطابق (الفهم)؛ لا يكفي إطلاع المدقق على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له ويحقق المدقق هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين، الشكل الأول يتمثل في فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها حيث يقوم المدقق باختيار عملية أو عدة عمليات ثم يقوم بفحصها من بدايتها ويتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات، أما الشكل الثاني

فيتمثل في فحص عينة من العمليات حيث يقوم المدقق باختيار عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعية والمحددة.

- **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية؛** من خلال الخطوتين السابقتين فإن المدقق يقوم بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية المتبع بالمؤسسة محل التدقيق. حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية، التي اتضحت له من خلال التعرف والفهم للأنظمة في الخطوة الرئيسية الأولى السابقة، ويتم ذلك من خلال قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام. وبنهاية هذه الخطوة يمكن للمدقق التحديد بشكل شبه نهائي لإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها.

- **اختبارات الاستمرارية؛** بعد أن يتمكن المدقق من تحديد نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية من خلال الخطوة السابقة، فإنه يقوم بتنفيذ اختبارات الاستمرارية، التي يهدف المدقق من خلالها إلى التأكد من أن نقاط القوة في النظام تعمل باستمرار وفعالة لتحقيق أهدافه وعلى طول الفترة المالية. وعندما تؤكد نتائج الفحص هذه الحقائق، فإن المدقق يمكنه الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهرية والتفصيلية وتغيير توقيته وطبيعته.

- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية؛** على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية، يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام. وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام. ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به. وبعد قيام المدقق بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها، بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة.

1-3- فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية، والموضحة بالشكل الموالي:

الجدول رقم(04): فحص الحسابات

<ul style="list-style-type: none"> - إعادة النظر في برنامج المراجعة. - تخفيف البرنامج. - تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية. 	<p>1- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - إعادة النظر في المعلومة عن طريق مقارنة العمليات الحسابية. - اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية. - اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية. - اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية. 	<p>2- اختبارات السريانية والتطابق</p>
<ul style="list-style-type: none"> - فحص الأحداث ما بعد الميزانية. - فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية. - إعادة النظر في أوراق العمل. - إصدار الرأي. 	<p>3- انتهاء عملية المراجعة</p>

المصدر: محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص: 83.

وفيما يلي توضيح للإجراءات التي تضمنها الجدول السابق:

- **تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية** : كما سبق القول فإن نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المدقق، يكون لها تأثير كبير على إجراءات التدقيق وخاصة إجراءات فحص الحسابات. فعلى ضوء تلك النتائج يقوم المدقق بإعادة النظر في برنامج مراجعته وتحديد نطاق وطبيعة وتوقيت وحجم إجراءات الفحص التي ينبغي عليه أن يقوم بها، ففي حالة قوة النظام يقوم المدقق بتخفيض إجراءات فحصه، إلا أنه لا يمكنه الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائياً حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز، أما في حالة ضعف النظام فيقوم بتدعيم برنامج تدقيقه بإجراءات تدقيق إضافية أهمها إجراءات فحص الحسابات:

- **اختبارات السريانية والتطابق**: هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديداً واضحاً للتحريف في الحسابات.

- **انتهاء عملية التدقيق:** من المعلوم أن نهاية عملية التدقيق هي قيام المدقق بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة. فبعد أن يقوم المدقق بتنفيذ خطوات وإجراءات التدقيق السابق ذكرها وقبل إدلائه بهذا الرأي النهائي فإن عليه أن يقوم بالتأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة، فحص كل من الأحداث ما بعد الميزانية وتقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية كذلك يقوم بإعادة النظر في أوراق العمل وأخيرا إصدار الرأي.

2- تقنيات تنفيذ التدقيق الخارجي

يعتمد المدققون الخارجيون على مجموعة من الوسائل والتقنيات والتي تتمثل في:¹

- **المعاينة والجرد الفعلي:** وتتمثل في معاينة الأصول أو الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعملية العد للقياس والجرد للتأكد.
- **المراجعة المستندية:** يقوم المدقق الخارجي بمراجعة الأوراق وجميع المستندات ويعتبرها مرجعا سليما يستند عليه للتأكد من صحة حدوث واقعة معينة.
- **نظام المصادقات:** وهي عبارة عن شهادات أو القرارات من الغير مرسله إلى المدقق مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة أرصدة الحسابات وهذا يعطي تأكيد إضافي لوجود ملكية الأصول والمطلوبات أو تقويمها.
- **نظام الاستفسارات والتتبع:** يكون الاستفسار شفويا وتحريريا ويجب على المدقق ان يحرص في البحث عن تقرير للإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وهذا لإضافة تأكيد لصحة العمليات والأرصدة.
- **نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الفحص التحليلي):** يعتمد هذا التقدير الشخصي على خبرة ومهارات المدقق، وهذه قد تكشف أمور يترتب عليها التوسع في الفحص للحصول على قرائن إضافية.
- **المراجعة الانتقادية:** ويقصد بها النظرة الفاحصة للدفاتر والسجلات لملاحظة أي أمور غير عادية ملفتة للانتباه.

¹ أحلام غضبان، مرجع سابق، ص-ص: 72-73.

- فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية: وهذا من خلال تتبع إجراءات العمل للنشاط الخاضع للتدقيق من خلال إحدى وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- نظام الشهادات: وتستخدم للحصول على الكشوف الخاصة بالأصول الثابتة مثلا والإضافات في الاهتلاك والرواتب.

- المراجعة الحسابية: هي اختيار طريقة حسابية مؤهلة لتقييم صحة وقانونية الحسابات ومراجعة نقل المبالغ أو ترحيلها مع العمليات الحسابية، ومراجعة المستندات المؤيدة للعمليات للتأكد من صحة جميع الأرصدة الحسابية لمؤسسة محددة.

المبحث الثالث: التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

خصص هذا المبحث للتعرف على كافة الجوانب الخاصة بتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

المطلب الأول: أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

غالباً ما تحدد الإدارة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في المؤسسة، ولذلك فإن أهداف التدقيق الداخلي تختلف بطبيعة الحال عن تلك الأهداف المتعلقة بالتدقيق الخارجي، فالمدقق الخارجي يتم تعيينه لإعداد تقرير عن تدقيقه للقوائم المالية وإبداء رأيه فيها بشكل محايد ومستقل، أي أن الغرض الرئيسي للمدقق الخارجي يتمثل في التأكد من أن القوائم المالية للمؤسسة خالية من أي تحريفات جوهرية. في حين أن دور المدقق الداخلي يتحدد وفقاً لرؤية الإدارة وأعمال التدقيق الداخلي، ولذلك تتباين أنشطة التدقيق الداخلي تبعاً لمتطلبات الإدارة. وبالرغم من هذا الاختلاف بين عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي إلا أن وسائل تنفيذهما لمهامهما تكاد تكون موحدة.

ونظراً لأن أوجه التشابه والاختلاف بينهما قد تعتبر أوجه للتكامل فقد تم تخصيص هذا المطلب لإبراز أوجه الاختلاف والتشابه بشكل مفصل.

1- أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يوجد العديد من أوجه التشابه الرئيسية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث يجب أن يتمتع كلاهما بالكفاءة المهنية كمدققين، وأن يقوموا بعمليات التدقيق على نحو موضوعي في كافة مراحل عملية التدقيق وعند التقرير عن النتائج، حيث تعتبر استقلالية المدقق من أهم الخصائص التي يجب توافرها سواء في المدقق الداخلي أو المدقق الخارجي.

كما يتبع كلاهما نفس المنهجية في تنفيذ عمليات التدقيق بما تتضمن من التخطيط وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية، وعلى نحو مماثل يستخدم كلاهما نموذج خطر التدقيق ومستوى الأهمية النسبية لتحديد مدى الاختبارات وتقييم النتائج.¹

2- أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تتمثل أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	أوجه المقارنة
- مدى عدالة القوائم المالية.	- الإدارة الجيدة. - الرقابة على المخاطر.	الأهداف
القوائم المالية: - قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية. - النظم المالية، التقرير السنوي.	- النظم العامة. - الغش. - الاتساق.	نطاق العمل
- الاستقلال عن الشركة عن طريق حقوق قانونية.	- يرتبط بالعمليات والموقع في الهيكل التنظيمي.	الاستقلال

¹ صبري ماهر، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، مجلة جامعة الأزهر، جامعة القدس المفتوحة، غزة، العدد 2، نوفمبر، 2013، ص: 417.

التأهيل	- أفراد ذوي تأهيل علمي وعملي في مجالات الشركة ككل. - تأهيل في مجالات المحاسبة والتدقيق.
المنهجية	- مراجعة قائمة على النظم والمخاطر. - أعمال تأكيد وتقديم المشورة.
التقارير	- تقارير ذات هيكل شامل إلى الإدارة وإلى لجنة التدقيق. - تقارير موحدة موجزة منشورة إلى المساهمين ومستخدمي القوائم المالية.
المعايير	- معايير معهد المراجعين الداخليين أو أي معايير أخرى. - معايير المراجعة.

المصدر: إيهاب نظيمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، حداثة وتطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ص: 35.

المطلب الثاني: المفهوم العام للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

من خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وبيان أهدافه وأهميته وذلك كما يلي:

1- تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يقصد به "التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، مما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق، والتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة".¹

¹ حمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41-42)، 2000، ص: 10.

تناول أحمد خليل التكامل على "أن نطاق عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فإن مهمة كل منهما مكتملة للأخرى".¹

2- أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يمكن تحديد أهم أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في النقاط التالية:²

- تغطية أعمال التدقيق لكافة أنشطة المؤسسة.

- تنفيذ أعمال التدقيق بجودة عالية.

- الحد من التكرار وازدواجية العمل.

- تخفيض تكلفة أعمال التدقيق.

- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

3- أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في عدة جوانب لعل أن أهمها ما يلي:³

- اطمئنان المدقق الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي.

- تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي، حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للتدقيق الخارجي، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتخفيض قدر أكبر من الرضا للعميل.

- التقييم الشامل لخطر التدقيق، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

¹ أحمد خليل، المراجعة والمراقبة المحاسبية، دار الجامعة، الإسكندرية، 1968، ص: 03.

² عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 96.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 97.

- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها.
- تخطيط عملية التدقيق الخارجي وتحديد طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها.
- زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمدققين الداخليين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل التدقيق الداخلي وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
- يحصل المدقق الداخلي على فهم أفضل لمعايير التدقيق وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً.
- تفيد عملية تقييم المدقق الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة التدقيق الداخلي في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.
- إضافة إلى ما سبق ذكره، فإن التكامل في النهاية لا شك أنه ينعكس لصالح المؤسسة من خلال حسن تسيير المؤسسة وبالتالي نجاحها وازدهارها.

4- أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تعتبر أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي واسعة المجال، وما يزيد بها هو الثقة المتبادلة بينهما والمعرفة المتكاملة والإمكانات، التي تؤدي إلى زيادة التنسيق والتعاون البناء بينهما وبالتالي تضافر الجهود المبذولة لتحقيق أهداف كل منهما بكفاءة وفعالية، بما يعود بالفائدة على المؤسسة.

وفيما يلي عرض وبيان لأوجه التكامل:¹

4-1- اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي

التقارير التي يوقعها المدقق الداخلي لإدارة المشروع سواء كانت هذه التقارير مالية أو انتقادية أو تصحيحية للإجراءات المتبعة، تفيد المدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية قسم التدقيق الداخلي في تحسين وإحكام تلك النظم، كما يمكن لإدارة التدقيق الداخلي

¹ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص:112.

بما لها من خبرة ودراية بعمليات المشروع وأساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال، وتقديم الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق.

وجود مدقق داخلي أو إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي وما لها من تأثير في تحسن طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى اطمئنان المدقق الخارجي، وبالتالي تخفيض نطاق اختباراته اعتماداً على أعمال المدقق الداخلي.

ولكن هناك حدود على اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي وتتمثل في مدى خبرة وكفاءة رئيس التدقيق الداخلي، مدى كفاية التدقيق الداخلي ومستوى الإدارة المسؤول عنها رئيس إدارة التدقيق الداخلي.

4-2- اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي

تعتبر جوانب اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي متعددة ولعل من أبرزها:

- لتحقيق أعلى درجات الفعالية من عملية التدقيق في التغطية الأشمل للأنشطة المالية للمؤسسة، فإن المدقق الداخلي يقوم بتنسيق عمله مع عمل المدقق الخارجي، ليتأكد ان أعمال التدقيق الداخلي للأنشطة المالية للمؤسسة تكمل عمل وجهود المدقق الخارجي وليس هناك ازدواجية بينهما.¹
- استفادة المدقق الداخلي من خبرة المدقق الخارجي كون هذا الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة وبالتالي يستفيد منها في رفع كفاءته وخبرته في مجال تدقيقه الداخلي للمؤسسة.
- استفادة المدقق الداخلي من عملية تقييم المدقق الخارجي لأعماله حيث يبرر المدقق الخارجي له جميع جوانب القصور التي قد تظهر في مجال عمله، واقتراح المعالجات المناسبة وبالتالي فإن عملية التقييم تفيد المدقق الخارجي وتساعد على تطوير وتحسين عمله باستمرار.
- تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة هامة للمدقق الداخلي لعدم تمتعه بنفس استقلاليته في إبداء رأيه بصراحة ووضوح.²

¹ محمد شبقر، مرجع سابق، ص: 11.

² يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص: 129.

- المدقق الخارجي يضيف الصفة القانونية والثقة للقوائم المالية للمؤسسة، فلا يكفي مصادقة المدقق الداخلي عليها لإكسابها الصفة القانونية.
- استفادة المدقق الداخلي من المدقق الخارجي في مجال فهم أهداف التدقيق الخارجي وفهم معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية وأي إصدارات أو تعديلات جديدة فيها، التي تمكنه بأن يكون أكثر تخصص.
- اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي واعتباره كمرجع لمساعدته في حل أي إشكالية قد تواجهه أثناء تنفيذه لمهامه خصوصا إذا كان المدقق الخارجي أكثر تأهيلا وخبرة في مجال التدقيق.

المطلب الثالث: اسهامات معايير التدقيق في تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أصدرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق عدة معايير تهتم بمساعدة وارشاد المدققين الخارجيين في كيفية استفادتهم من أعمال التدقيق الداخلي في تنفيذهم لمهام تدقيقهم الخارجي، ومن أهم تلك المعايير التي تنظم وتحكم هذا الجانب من التكامل المعايير الموالية:

1- معيار التدقيق الدولي رقم ISA 600 (الاعتماد على أعمال مدقق آخر)

يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق أساسي، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي:¹

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها.
- درجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء.
- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم تدقيقها من طرف مدقق آخر.
- القيام بالإجراءات الإضافية للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء المدققة من قبل المدقق الآخر.

¹ محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقه في الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجزائر، ص:114.

- متطلبات المحاسبة والتدقيق والتقرير، والحصول على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها فضلا عن ذلك يمكن للمدقق الرئيسي أن يناقش إجراءات التدقيق المطبقة من قبل المدقق الآخر ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المدقق الآخر.

- يجب أن يتعاون المدقق الآخر مع المدقق الأساسي على أن يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الآخر.

أما إذا لم يستطع المدقق الرئيسي الاستفادة من عمل المدقق الآخر، وكان غير قادر على إنجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المدقق من قبل المدقق الآخر، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية التدقيق.

2- معيار التدقيق الدولي رقم ISA 610 (الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي)

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في التخطيط لعملية التدقيق وتطوير منهج فعال لإنجازه، فوجود تدقيق داخلي فعال يسمح عادة باختصار إجراءات التدقيق الخارجي لا إلغاؤها، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبناء على دراسة أنشطة التدقيق الداخلي قد يقرر المدقق الخارجي أن التدقيق الداخلي ليس له تأثير على إجراءات التدقيق.

في حال توفر دلائل تشير بأن التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للقوائم المالية، على المدقق الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وانجاز تقييم أولي لها بناء على عوامل مهمة هي:

- مكانة المدقق الداخلي في التنظيم.

- مدى العمل المتاح للمدقق الداخلي، ووجهة نظر الإدارة حول توصيات التدقيق الداخلي ومدى دلالتها.

- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي، سياسة التوظيف والتدريب.

- العناية المهنية المناسبة (وجود برنامج للتدقيق الداخلي، أوراق عمل، الإشراف الفعال، والتوثيق).

وتزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة، ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وان تم اخباره باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي.

3- معيار التدقيق الأمريكي رقم 65 (استخدام عمل المدقق الداخلي)

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة رقم 65 في أبريل 1991م، بعنوان "استخدام عمل المراجع الداخلي"

وفيما يلي توضيح لأهداف هذا المعيار ومتطلباته وأساليبه تطبيقه:¹

3-1- أهداف معيار التدقيق الأمريكي رقم 65

يوفر إيضاح المعيار الأمريكي رقم 65 المعلومات والاستفسارات اللازمة للمراجعين لمساعدتهم في تفهم المطلوب منهم فيما يتعلق بأعمال التدقيق الداخلي، ويمكن تلخيص النقاط الرئيسية لهذا الإيضاح في الآتي:

إذا كانت أعمال التدقيق الداخلي في المؤسسة في مستوى جيد وتؤثر في إجراءات الرقابة، فإن ذلك يؤدي إلى التأثير على تقدير المدقق الخارجي لمخاطر الرقابة، وبالتالي على نطاق تدقيقه، وينبغي على المدقق الخارجي أن يحدد ماهية الأعمال التي يقوم بها المدقق الداخلي والتي تلائم تدقيقه ومدى صلاحيتها.

- يمكن استخدام المدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي من خلال عمل اختبارات تحقق أو اختبارات رقابية.

- في حالة استخدام أي من الفقرتين السابقتين فإنه يجب على المدقق الخارجي التأكد من مستوى وكفاءة أداء المدققين الداخليين وتقييم أعمالهم.

- القيد الوحيد على استخدام المدققين الداخليين لأي غرض آخر بغرض قبول المدقق الخارجي لمستوى وجود أدائهم هو أن يتم الموافقة عليهم من المدقق الخارجي.

- قد يؤثر عمل المدققين الداخليين على الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي، وفي جميع الأحوال يجب أن يقوم المدقق الخارجي بجميع الإجراءات اللازمة للتأكد من تقارير المدققين الداخليين ومدى سلامتها وصحتها.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 03، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص-ص: 54-73.

3-2 المتطلبات الرئيسية لمعيار التدقيق الأمريكي رقم 65

يمكن تلخيص متطلبات معيار التدقيق الأمريكي رقم 65 في النقاط الموالية.

3-2-1- المتطلب الأساسي

بعد فهم المدقق الخارجي نظام الرقابة الداخلية، فإنه ينتقل بعد ذلك إلى تفهم مدى مناسبة وظيفة التدقيق الداخلي بصورة تمكنه من تحديد أنشطة التدقيق الداخلي التي تكون ملائمة لتخطيط عملية التدقيق. ولتحقيق ذلك يجب أن يقوم المدقق الخارجي بتجميع بيانات عن المدققين الداخليين، من خلال عمل استفسارات توجه بعناية بالغة إلى الأشخاص المناسبين

3-2-2- الكفاءة والموضوعية

إذا قرر المدقق الخارجي معرفة مدى تأثير عمل المدققين الداخليين على نطاق تدقيقه، فإنه يجب أن يركز على تقييم كفاءة وموضوعية المدققين الداخليين.

3-2-3- الإجراءات

إذا رأى المدقق الخارجي أن أعمال التدقيق الداخلي قد تؤثر على إجراءات التدقيق الخارجي، فإنه يقوم بتقييم مستوى هذا التأثير، تنسيق التعاون مع المدققين الداخليين، تقييم وقياس كفاءة وفعالية أعمال التدقيق الداخلي.

3-2-4- قياس فعالية اعمال التدقيق

يجب على المدقق الخارجي عمل بعض الاختبارات للتعرف على مدى ملائمة عمل المدققين الداخليين لتأكيدات القوائم المالية الأساسية، ويمكن تنفيذ الاختبارات من خلال إعادة أداء بعض أعمال المدققين الداخليين ومقارنة النتائج مع النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي عن تلك الأعمال.

3-2-5- تقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي

عندما يقوم المدققون الداخليون بتقديم مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي، فإنه ينبغي على المدقق الخارجي القيام بتقييم مستوى كفاءة وموضوعية المدققين ومتابعة وفحص وتقييم واختبار أعمال المدققين

الداخليين، توعية المدققين الداخليين بمسؤولياتهم والأهداف المطلوب تحقيقها من خلال أعمالهم ومجال أعمال التدقيق.

3-3- أساليب تطبيق معيار التدقيق الأمريكي رقم 65

يمكن تلخيص أساليب تطبيق هذا المعيار في ما يلي:

- أثر استخدام أعمال المدقق الداخلي على عملية التدقيق؛ يؤثر استخدام عمل التدقيق الداخلي على نطاق عملية التدقيق وخاصة ما يتعلق بحصول المدقق الخارجي على فهم الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر وإجراءات التحقق التي يلزم بها المدقق الداخلي مثل المصادقات على الحسابات المدينة أو ملاحظة المخزون.

- الحصول على تفهم لوظيفة التدقيق الداخلي؛ يمكن للمدقق الخارجي أن يحقق ذلك من خلال قراءة الكتيب المتعلق بالمؤسسة، فحص سياسات وتوجهات المؤسسة المتعلقة بإدارة المدقق الداخلي، عمل استفسارات للإدارة والأشخاص المسؤولين عن التدقيق الداخلي والتي تتعلق بأعمال فحص أوراق عمل المدققين الداخليين.

- تقييم الملائمة والفعالية؛ من خلال تحديد أي أعمال التدقيق الداخلي تكون مناسبة لأعمال تدقيق القوائم المالية كذلك تحديد ما إذا كان استخدام التدقيق الداخلي كجزء من التدقيق الخارجي مفيداً من عدمه.

- تقييم واختبار أعمال المدققين الداخليين؛ من خلال بعض المراجعات التي قامت بها الإدارة الخاصة بالتدقيق الداخلي خلال العام الحالي والتأكد من تنسيق تقارير التدقيق مع النتائج التي تم التوصل إليها في أوراق العمل كذلك اختبار أعمال المدققين الداخليين.

- استخدام أعمال التدقيق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي؛ وتتمثل هذه الأعمال في عمل مقابلات مع المدققين الداخليين، فحص أوراق العمل المكتملة للمدققين الداخليين والأخذ بعين الاعتبار احتياجات اختبار أداء العمل المنجز بواسطة المدققين الداخليين.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تناوله هذا الفصل تبين أن التدقيق الداخلي عبارة عن حلقة مهمة، إذ أنه يساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها المسطرة وذلك من خلال ما يتوفر عليه من امكانيات، كما أنه يعمل على تحسين وتصحيح الاجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة.

كما تبين أن التدقيق الخارجي عبارة عن عملية فحص للقوائم المالية عن طريق شخص خارجي ومستقل عن المؤسسة بهدف تقديم رأي فني محايد حول صدق وصحة وسلامة القوائم المالية لنشاط المؤسسة ونتائجها الختامية.

وفي الأخير تم الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي متكاملان ومجالات التعاون بينهما واسعة، إذ يعتمد التدقيق الخارجي إلى حد كبير على التدقيق الداخلي، فتسهل أو تصعب مهمة المدقق الخارجي بمدى جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى جدية وكفاءة المراجعين الداخليين الساهرين على تطبيق ذلك النظام. كما أن التدقيق الخارجي مكمل لا بد منه للتدقيق الداخلي، لما يتمتع به المدقق الخارجي من استقلالية وموضوعية. كل ذلك من شأنه أن يعود بالفائدة الكبيرة والنجاح للمؤسسة من خلال تحسين جودة قوائمها المالية وايصال معلومات محاسبية ذات قيمة إلى مستخدميها.

الفصل الثاني:

التدقيق وجودة المعلومة

المحاسبية

الفصل الثاني: التدقيق وجودة المعلومة المحاسبية

من أهم الاتجاهات المعاصرة في نظم المعلومات هو نمو الدور الاستراتيجي لنظم المعلومات المبنية على استخدام الحاسوب، فقد أصبحت المعلومات جزءاً لا يتجزأ من نسيج الإدارة ومورداً أساسياً تعتمد عليه في تدعيم العملية الإدارية واتخاذ القرارات الإدارية ومساعدتها في تقديم منتجات جديدة، واكتساح أسواق، والتحدي الكبير أمام الإدارة هو كيفية استخدام مورد المعلومات كأداة استراتيجية.

حيث تعتمد إدارة المؤسسة على مجموعة من المعلومات المحاسبية كتعبير عن النشاطات المختلفة للمؤسسة ومركزها المالي، وكذلك تلك المتعلقة بالمنشآت الأخرى المرتبطة مع المؤسسة سواء الدائنة أو المدينة أو المنافسة في ظل عمليات اتخاذ القرار وهذا ما يتطلب توفر معلومات صادقة وصحيحة.

وفي ظل الاستخدام المتزايد للمعلومات والاستفادة منها في مختلف المجالات، فإنه من الضروري ملاءمة هذه المعلومات ومصادقيتها والثقة فيها كقاعدة صحيحة لمختلف المجالات، وبالتالي فإن الحاجة إلى جهة مستقلة تشهد على مصداقية وصحة هذه المعلومات ظهرت منذ الحاجة إلى المحاسبة، فمهنة تدقيق الحسابات بنوعها - تدقيق داخلي وتدقيق خارجي - تعطي تأكيداً على صدق هذه المعلومات وتتيح مجالاً أكبر من الأمان وتقليل المخاطر عند استخدام هذه المعلومات على اعتبار أن التدقيق يمثل الطرف الثالث والمستقل والذي يقوم بإبداء رأيه بكل موضوعية في ظل المعايير التي تنظم هذا العلم.

ويمثل التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ضمان أكبر لجودة المعلومة المحاسبية وهذا من خلال تغطيته الشاملة لأعمال التدقيق بالمؤسسة.

وللوقوف على دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية تم تخصيص هذا الفصل في ثلاثة مباحث على الشكل الموالي:

- الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبية؛
- الإطار المفاهيمي لجودة المعلومة المحاسبية؛
- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومة المحاسبية المعبر الرئيسي عن نشاط المؤسسة، إذ أن التحكم فيها والاستغلال الأمثل لها يتطلب من المؤسسة تصميم وبناء أنظمة معلومات للسيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية التي تحتاجها إدارتها وهذا بهدف استخدامها في اتخاذ القرارات التي تؤدي بخطتها المستقبلية إلى النجاح.

المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبية

أصبحت نظم المعلومات تلعب دورا هاما في نجاح العديد من المنظمات، حيث تعتمد عليها العديد من الشركات في الوقت الحاضر في اتخاذ القرارات المناسبة. ويتم تصميم أنظمة المعلومات بما يتلاءم وظروف كل وحدة اقتصادية على حدة، وذلك من أجل تمكينها من القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وسيحاول هذا المطلب التعرض لكل ما يخص نظام المعلومات بداية بكلمة النظام.

1- تعريف نظام المعلومات المحاسبية

قبل الدخول في تفصيلات نظم المعلومات لا بد من التفرقة بين العديد من المصطلحات الواردة مثل: البيانات، المعلومات والمعرفة، والتي يزيد استخدامها في مجال النظم المختلفة.

- **البيانات:** هي مواد وحقائق خام أولية، ليست ذات قيمة بشكلها الأولي هذا ما لم تتحول إلى معلومات مفيدة. فالمعلومات هي البيانات التي تمت معالجتها وتحويلها إلى شكل له معنى.¹

- **المعلومات:** تعرف المعلومات بأنها "بيانات تم تشغيلها لتقديم معنى مفيد لمستخدميها ويعني ذلك أن المعلومات تمثل إضافة للمعرفة فهي تمثل سياق ذو دلالة وبالتالي يتم تقييمها وفقا لمدى مساهمتها في الإضافة لمستوى معرفة مستخدميها.

ويمكن أن نعبر عن المعلومات بأنها البيانات التي تم إعدادها في شكل أكثر نفعاً للفرد مستقبلاً، وهي مجموعة من البيانات تم تشغيلها بأسلوب معين حتى تصبح في الشكل الذي يؤدي إلى الاستفادة منها

¹ عامر إبراهيم قنديلجي، نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2005، ص: 29.

في اتخاذ القرار وبالتالي تخفيض حالة عدم التأكد ومن ثم فالمعلومات هي ناتج معالجة البيانات بهدف خلق المعرفة لدى متخذ القرار.¹

- **المعرفة:** هي الفهم المكتسب من خلال الخبرات والدراسة، إنها معرفة كيف؟ أي كيف تعمل الأشياء التي تمكن الشخص من إنجاز مهمة خاصة؟ وقد تكون حقائق متراكمة، أو قواعد إجرائية، أو توجيهات. تتألف المعرفة من معلومات نظمت وعولجت لتحويلها إلى فهم، خبرة، تعليم متراكم، إنها توافق الموهبة، الفطرة، الأفكار، القوانين، الخبرة، والإجراءات التي تقود إلى المعرفة وتطبيقها لحل مشكلة. فتعكس بذلك المعرفة النظامية، والتي تعطي قيمة عالية للمنظمة. وقد تكون المعرفة ضمنية أو صريحة.²

1-1- مفهوم النظام

هو مجموعة من العناصر التي ترتبط مع بعضها البعض بسلسلة من العلاقات بهدف أداء وظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف.³

يعرف النظام أيضا على أنه مجموعة من المدخلات التي تمثل البيانات المختلفة يتم معالجتها للحصول على مخرجات تعتبر أساسية لإشباع استجابات مطلوب تحقيقها من النظام.⁴

النظام هو مجموعة العناصر أو الأجزاء المتكاملة والمتداخلة والتي يمكن من خلالها تحقيق أهداف النظام.⁵

النظام هو عبارة عن مجموعة من العناصر المرتبطة مع بعضها بعضا بصورة منتظمة ومتفاعلة مع البيئة المحيطة، إذ تشكل نظاما متكاملًا يسعى لتحقيق الأهداف المرجوة، والنظام يكون محكوما بسياسات وإجراءات يتم إتباعها بشكل دائم وروتيني، سواء كان النظام يدويا أو محسوبا، بالإضافة لذلك

¹ نوري منير، نظام المعلومات المطبق في التسبير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص: 64.

² فايز جمعة النجار، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثالثة، دار أحمد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص: 47.

عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص: 17.

⁴ علاء السالمي، هلال البياتي، عثمان الكيلاني، أساسيات نظم المعلومات الإدارية، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2009، ص: 45.

⁵ محمد عبد حسين آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005، ص: 18.

فإن هاته السياسات والإجراءات تتم مراقبتها للتأكد من عدم مخالفة الإجراءات واختراق السياسات الموضوعة.¹

- أمثلة على النظم

مثال (1): الشرطة نظام هدفه حماية المجتمع من الجريمة يتكون من العناصر التالية:

الإنسان (الشرطي)، السيارة، الهاتف، السلاح وأن هذه العناصر وغيرها تتفاعل فيما بينها لغرض تحقيق الهدف المنوه عنه أعلاه.

مثال (2): جهاز التنفس يعتبر نظاما هدفه استمرار الحياة عند الإنسان ويتكون من الهواء الجوي (المحيط الخارجي) والرئة كوحدة لمعالجة الهواء الداخل عن طريق العضلات الخاصة بالرئة التي تقوم بنقل الأوكسجين من الهواء وانتقال ذلك الأوكسجين إلى كريات الدم الحمراء وخروج ثاني أكسيد الكربون من الرئة .

إذن النظام هو مجموعة من العناصر المرتبطة والمتكاملة مع بعضها بسلسلة من العلاقات لأجل أداء وظيفة معينة أو تحقيق هدف معين، أما العلاقات فهي كل ما يعمل على ربط مكونات النظام مع بعضها، بحيث تشكل هذه العناصر منظومة نافعة تؤدي وظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف.

1-2- مفهوم نظام المعلومات

لقد أطلق الباحثون في ميدان أنظمة المعلومات مصطلحات مختلفة عن نظام المعلومات الإداري، مثل: "نظام معالجة المعلومات"، أو "نظام معالجة البيانات"، أو "إدارة موارد المعلومات"، أو بكل اختصار "نظام المعلومات"، ولكن هذه المصطلحات برغم اختلاف تسمياتها إلا أنها تتقارب في مفاهيمها ومعانيها، بل وتكاد تتطابق عند بعض المؤلفين، وهذا ما يمكن أن نستنتجه من خلال التعاريف الموالية:

¹ ثامر عبد الله ناصر الرشدي، "مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية على التوافق مع قواعد الإفصاح والقياس المتعلقة بالقيمة العادلة للأدوات المالية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص:14.

اعتبر عبد الهادي مسلم، نظام المعلومات على أنه: "مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها تجميع (أو استرجاع)، تشغيل، تخزين، ونشر المعلومات بغرض دعم صنع القرار وتحقيق الرقابة في المنظمة".¹

عرفه روبرت رايكس Robert Reix على أنه مجموعة من موارد المنظمة: من وسائل وبرامج وموظفين ومعطيات وإجراءات تسمح بجمع ومعالجة وتخزين وإيصال المعلومات في شكل معطيات أو نصوص أو صور في المؤسسة.²

أما شاروتز فإنه يعرف نظام المعلومات بأنه نظام من الأفراد والمعدات والإجراءات والمسندات ووسائل الاتصال الذي يجمع البيانات ويقوم بعمليات تشكيل وتخزين واسترجاع وعرض البيانات لاستخدامها في التخطيط والموازنات التخطيطية وفي المحاسبة والرقابة وغيرها من العمليات الإدارية.³

كما عرف على أنه المكونات المادية والبرمجيات ووسائل الاتصال عن بعد وإدارة قواعد البيانات وتقنيات معالجة المعلومات الأخرى المستخدمة في نظم المعلومات المعتمدة على الحاسب.⁴

يمكن حصر مفهوم نظام المعلومات في النقاط التالية:

- مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات والاتصالات وقواعد البيانات.
- هذه العناصر تعمل يدويا أو ميكانيكيا أو آليا على جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها وبنائها للمستفيد.
- نظم المعلومات الحديثة تستخدم الحواسيب في جمع البيانات وتخزينها ومعالجتها بسرعة هائلة، لإعطاء المديرين المعلومات المناسبة، وبتوقيت محدد.

¹ حسين ذيب، "فعالية نظم المعلومات المصرفية في تسيير حالات فشل الائتمان"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص: 34.

² Robert Reix, **Systemes d'information et Management des Organisations**, Edition Vuibert, 1998, P:73.

³ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، نظم المعلومات المحاسبية واقتصادياتها والدراسات البحثية ذات الصلة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص: 41.

⁴ إدمون طارق إدمون جل، "مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية من وجهة نظر الإدارة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص: 14.

1-3- مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

تعرف نظم المعلومات المحاسبية بأنها:

أحد أنظمة المعلومات المحوسبة في منشآت الأعمال، يهدف هذا النظام إلى تخزين المعلومات المحاسبية التي يتم التوصل لها بعد معالجة البيانات المحاسبية التي يتم الحصول عليها من البيئة الداخلية والخارجية.¹

عبارة عن مجموعة من المكونات تمثل الوسائل الآلية والأوراق والمستندات والسجلات والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات المحاسبية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها إلى معلومات محاسبية.²

الجزء الأساسي الهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية، في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية.³

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن نظام المعلومات المحاسبية من أهم نظم المعلومات في المؤسسة الذي يدعم عملياتها من خلال تجميع وتخزين البيانات عن معاملات المؤسسة، كما يساعد في التأكد من أن بيانات المؤسسة تمت معالجتها بدقة وموضوعية للحصول على المعلومات الملائمة، أيضا نظام المعلومات المحاسبية كغيره من الأنظمة داخل المؤسسة يتكون من مجموعة موارد: الأفراد، المعدات، والتي تتسجم فيما بينها من أجل تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات محاسبية يتم الاستفادة منها من أطراف داخل وخارج المؤسسة.

¹ حرية شعيا محمد الشريف، مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص: 51.

² ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013، ص: 37.

³ نضال محمود الرمحي وحسام عبد الله أبو خضرة ومجدي عيسى زريقات، مدى تطبيق تبادل البيانات إلكترونيا في نظم المعلومات المحاسبية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الأردن، العدد 02، 2010، ص-ص: 159-192.

2- وظائف نظام المعلومات المحاسبي

يؤدي نظام المعلومات المحاسبي مجموعة من الوظائف تتلخص فيما يلي:¹

- جمع وتخزين البيانات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية والمالية ومثال على ذلك بيع السلع وتقديم الخدمات.
- معالجة البيانات عبر عملية الفرز والتصنيف والتلخيص.
- توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين.
- تأمين الرقابة الكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات المتعلقة بأنشطة الأعمال بدقة والتأكد من أن هذه البيانات صحيحة وكاملة، أما الجزء الثاني فيتضمن مراقبة عملية معالجة هذه البيانات حيث يتم عمل تغذية راجعة للتعرف على نقاط الضعف في هذه العملية وكيفية معالجتها.

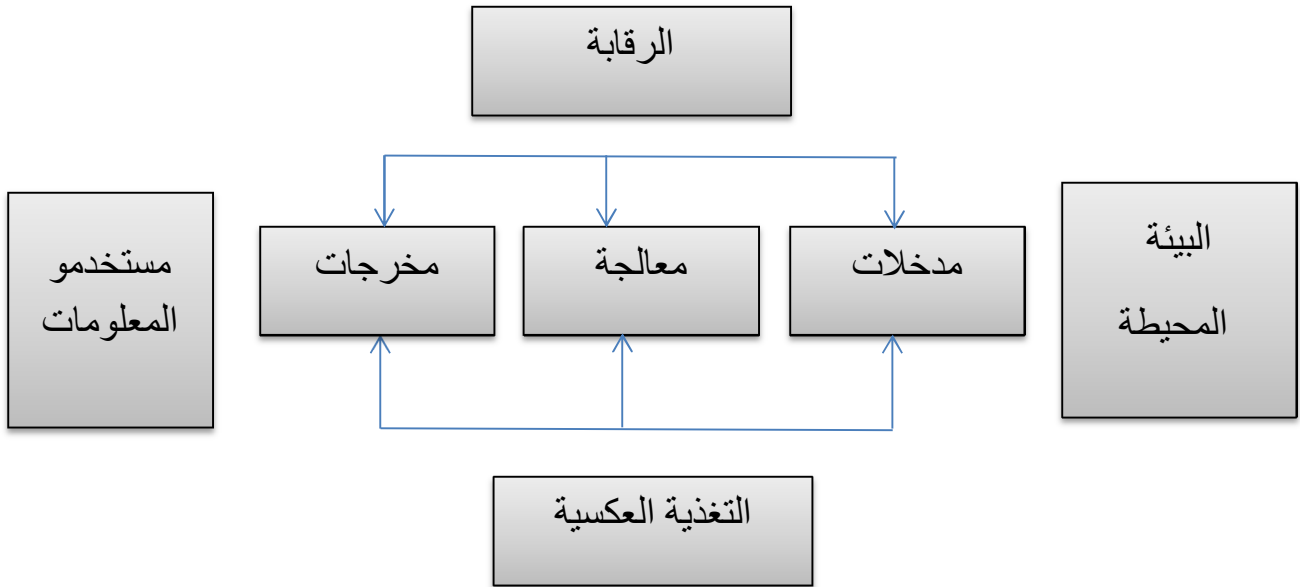
3- عناصر نظام المعلومات المحاسبية

يتضمن نظام المعلومات المحاسبية مجموعة من الفعاليات والأنشطة التي يجب القيام بها، حتى يتمكن من الحصول على المعلومات الدقيقة والملائمة، وهي المدخلات، التدقيق والرقابة، التغذية العكسية أو الراجعة.

يمكن التعبير عن ذلك بالشكل الموالي:

¹ قاسم محمد عبد الله البياج، أثر فعالية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، العدد الأول، 2011، ص-ص: 7-8.

الشكل رقم (05): عناصر نظام المعلومات المحاسبية



المصدر: نواف محمد عباس الرماحي، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:36.

يمكن شرح العناصر الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي كما يلي:¹

- **المدخلات:** هي مفردات ومعطيات تصف الأحداث والموجودات التي تدخل للنظام أو جميع العوامل التي تؤثر على النظام، وهي الموارد التي تدخل تمهيدا لتحويلها إلى شيء جديد، وقد تكون موارد مالية أو بيانات أو غيرها.

- **المعالجة أو العمليات:** تمثل مجموعة النشاطات التشغيلية التي تجري على المدخلات، بغرض تحويلها من صورتها الأساسية إلى صورة جديدة أي هي مجموعة العمليات، سواء الحسابية أو عمليات المقارنة المنطقية والتلخيص والتصنيف التي تجري على البيانات المدخلة لغرض تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي، فهي تمثل الجانب الفني من النظام.

- **المخرجات:** هي المعلومات التي يتم إيصالها إلى المستفيدين بأشكال مختلفة كالتقارير والجدول والقوائم والأشكال البيانية. أي النتائج النهائية المترتبة على إجراء العمليات والنشاطات التحويلية للنظام،

¹ بن فرج زوينة، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013/2014، ص:6.

فالمخرجات هي جميع المعلومات التي تنتج بعد إخضاع المدخلات إلى عملية المراجعة، فالهدف الرئيسي لأي نظام معلومات هو إنتاج المعلومات المناسبة للمستخدمين النهائيين.

- **الرقابة:** هي مجموعة الإجراءات والقواعد بهدف التحقق من أن تشغيل النظام وفق ما هو مخطط له عند تصميمه، وأنه يحتوي على كافة الإجراءات الرقابية لضمان صحة المدخلات وعمليات المعالجة والمخرجات، كل ذلك للحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وفق المعايير المفترضة عند تصميمه.

- **التغذية العكسية أو الراجعة:** هي عملية قياس رد فعل المستخدمين على عمل النظام، أو إنها المخرجات التي ترسل إلى النظام ثانية كمصادر للمعلومات، ويمكن أن تكون التغذية الراجعة داخلية أو أن تكون خارجية، فطلبات المستخدمين لإحداث تغييرات في النظام تتطلب في أحيان كثيرة إجراء تعديلات على مدخلات النظام وطرق المعالجة حتى تتمكن من إشباع حاجات المستخدمين من المعلومات، إذن التغذية الراجعة تمثل مدى استجابة النظام كما هو مطلوب منه لمتطلبات البيئة المحيطة به ولأية أحداث مستجدة.

4- مقومات نظام المعلومات المحاسبية

يقوم نظام المعلومات المحاسبية كغيره من النظم على مجموعة من المقومات تمثل أسس هذا النظام، حيث يمكن الاستغناء عن أحد منها، وقد تختلف تفاصيل هذه المقومات من وحدة اقتصادية إلى أخرى وأهم هذه العوامل طبيعة نشاط المؤسسة، طبيعة النظام (يدوي، آلي، إلكتروني)، إلا أن توفير هذه المقومات هو أمر ضروري يستلزم العمل المحاسبي وتتمثل في ما يلي:¹

- **المجموعة المستندية:** تمثل المستندات أولى مقومات النظام المحاسبي في أي وحدة اقتصادية والأساس المهم في عمل النظام من حيث أنها توفر الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوة الأولى في عمل النظام كما أنها تمثل أحد الوسائل المهمة ضمن وسائل الرقابة والتدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية، كما يمكن اعتبار هاته المستندات سجلا تاريخيا للوحدة الاقتصادية نظرا لما تحويه من بيانات مؤرخة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها خلال الفترات المالية السابقة.

- **المجموعة الدفترية:** تتمثل المجموعة الدفترية في كافة الدفاتر والسجلات التي تم مسكها في الوحدة الاقتصادية فهي تمثل الوعاء الذي يتم فيه تفريغ كافة البيانات المستخرجة من كافة الأدلة الموضوعية

¹ كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة، الاسكندرية، 2002-2003، ص-ص: 49-51.

المؤيدة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية ، وبالتالي معالجتها من خلال عمليات التسجيل والتلخيص والتحليل بتطبيق مجموعة من الإجراءات والفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية اللازمة وصولاً لتهيئة عرضها في مجموعة من التقارير والقوائم المالية التي يتطلب إعدادها من قبل النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية المعنية.

- **دليل الحسابات:** يمثل دليل الحسابات أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي من خلال تحديد الحسابات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وكذلك بإمكانه أن يساهم في تسهيل العمل المحاسبي من خلال التصنيفات والتحويلات التي يمكن أن تعطى للحسابات المختلفة إضافة إلى ما يمكن أن يتضمنه الدليل من توضيح المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المستخدمة.

- **مجموعة التقارير والقوائم المالية:** تمثل مجموعة التقارير والقوائم المالية ناتج عن العمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وخلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية والغير الجارية، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة للوحدة الاقتصادية، والتي يمكن أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات المعتمدة، سواء كانت تلك الجهات من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها، وقد جرى العرف على تصنيف مجموعة التقارير والقوائم المالية كما يلي، المجموعة الأولى تحتوي على البيانات المعدة أساساً للاستخدام من قبل الجهات الداخلية وهذا غالباً يتعلق بالنشاط الداخلي الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية وغالباً ما يهتم نظام المحاسبة الإدارية بهذه المجموعة أما المجموعة الثانية فهي تحتوي على البيانات المحاسبية المعدة أساساً للاستخدام من قبل الجهات الخارجية، وهي تتعلق بالنشاط العام الذي قامت به الوحدة الاقتصادية وغالباً ما يهتم نظام المحاسبة المالية بهذه المجموعة.

وتتضمن مجموعة القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية كل من قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، إضافة إلى الكشوفات التي يتم من خلالها تفسير وتوضيح وتحليل بعض البيانات التي تحتويها التقارير المالية والقوائم المالية بصورة تفصيلية. وهذا ما يمكن أن يخدم مستخدميها في فهم كيفية التوصل إلى تلك البيانات.

5- مبادئ نظام المعلومات المحاسبية

يقوم نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من المبادئ وهي:¹

5-1- مبدأ التكلفة المناسبة: يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات، وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المؤسسة وامكانياتها المالية.

5-2- مبدأ الثبات في إعداد التقارير: يجب أن تكون مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من التقارير المالية الختامية معدة بطريقة موحدة وثابتة في كل الدورات ليعطي إمكانية المقارنة.

5-3- مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير: مادام أي نظام لا يعمل تلقائياً بل من خلال الأفراد وبواسطتهم، فإنه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية، وذلك بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي.

5-4- مبدأ الهيكلية: حيث يجب أن يراعي في تصميم نظام المعلومات المحاسبية ما يتضمنه الهيكل التنظيمي من خطوط للسلطة والمسؤولية، والتي تحدد أساليب الضبط والرقابة الداخلية، وتحدد كذلك مسار تدفق البيانات والمعلومات من وإلى نظام المعلومات المحاسبية.

5-5- مبدأ الضبط والرقابة الداخلية: يجب أن يتوفر نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من الإجراءات التنظيمية المتكاملة، والتي تضمن دقة وصحة المعلومات المحاسبية، لتكون كقاعدة سليمة في اتخاذ القرارات، وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم الضبط الداخلي أضيق نطاقاً من مفهوم الرقابة الداخلية لأنه يوفر الأساليب التي تساعد على التحقق التلقائي من صحة البيانات، وكمثال على الضبط الداخلي يظهر استخدام حسابات المراقبة ونظام الجرد المستمر والجرد الفعلي المادي، كما تتطلب الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ضرورة وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، إضافة إلى تحديد السلطات والمسؤوليات.

5-6- مبدأ المرونة: يجب أن يتصف النظام المحاسبي بالمرونة كي يستجيب لمختلف المتغيرات التي تحدث في المستقبل، ولكن مع مراعاة مبدأ الثبات والاستمرار في عرض البيانات.

¹ سردوك فاتح، " دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003/2004، ص-ص: 8-9.

5-7- مبدأ إعداد التقارير: تعتبر التقارير هي المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي يجب أن يكون هذا النظام قادراً على إصدار التقارير الداخلية والخارجية التي تعتبر وسيلة الاتصال بين مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة، ويجب أن تتصف هذه التقارير بالدقة والمصداقية كي تكون أساساً للمفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة لاتخاذ القرارات الملائمة.

المطلب الثاني: ماهية المعلومة المحاسبية

تعتبر المعلومة المحاسبية نوع من المعرفة المناسبة التي تخدم أغراض مستخدميها للوصول إلى نتائج مرضية نهائية وتزداد قيمتها الاقتصادية وفقاً للمنفعة التي تحققها.

1- مفهوم المعلومة المحاسبية

تمثل المعلومات المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي والذي يذهب إلى البيئة المحيطة، فهي بيانات تمت معالجتها وتشغيلها لتعبر عن أحداث ووقائع اقتصادية فعلية، مما يؤكد أنها تساعد في زيادة قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة، كما تعتبر المعلومات المحاسبية نوعاً من المعرفة المناسبة والنتائج عن العمليات التشغيلية لخدمة أغراض بعينها ممثلة في نتائج نهائية أو مخرجات تدعم قرارات ونشاطات يتم استخدامها من قبل المعنيين بها، وبذلك تمثل المعلومات المحاسبية مجموعة من القيم والحقائق النهائية المنظمة والمبوبة بصورة كمية ووصفية والتي ترتبط مع بعضها بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر في سلوك الأفراد والإدارات المختلفة وتزداد قيمتها الاقتصادية وفقاً للمنفعة التي تحققها لمستخدميها.¹

تعتبر المعلومة المحاسبية المفيدة هي الأكثر تأثيراً في اتخاذ القرارات الرشيدة وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة، مما تمتلكه من خصائص مفيدة تستخدم كأداة ربط بين الأهداف ومعايير القياس، وتستخدم خصائص المعلومة المحاسبية لتقييم مستوى جودة المعلومات ويستطيع متخذ القرارات أن يفاضل بين البدائل المختلفة باستخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تتصف بالملائمة وإمكانية الاعتماد عليها.²

¹ بن فرج زويينة، مرجع سابق، ص: 29.

² ناصر محمد المنجلي، "خصائص المعلومة المحاسبية وآثارها في اتخاذ القرارات"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التدقيق المحاسبي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009، ص 24.

من خلال استعراض التعاريف السابقة نستنتج أن المعلومة المحاسبية هي مجموعة البيانات التي تمت معالجتها وذات طبيعة مالية والتي تمثل صلة الوصل بين معديها (المحاسبين) ومستخدمي هذه المعلومات (متخذي القرارات) وهي رسالة ذات معنى ومحتوى إخباري مهم تتعلق بالأحداث والعمليات الخاصة بالوحدة الاقتصادية تفيد مستخدمي القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة وتترتب عليها قرارات ونتائج اقتصادية مستقبلية.

2- أنواع المعلومة المحاسبية

تقسم المعلومات المحاسبية حسب عدة تصنيفات إلى أنواع متعددة، ومن بين هذه التصنيفات نجد:¹

2-1-1- المعلومات المحاسبية حسب الإلزامية القانونية

حسب هذا التصنيف تقسم المعلومات المحاسبية إلى ما يلي:

2-1-1-1- معلومات محاسبية اجبارية: حيث تلزم المؤسسة الاقتصادية بقوة القانون على مسك الدفاتر وحفظ السجلات وإعداد القوائم المالية اللازمة.

2-1-1-2- معلومات محاسبية اختيارية: مثل الموازنات التقديرية وتقارير الإدارة الداخلية، وهذا النوع من المعلومات المحاسبية ضروري للتسيير الجيد للمؤسسات الاقتصادية.

2-2- المعلومات المحاسبية حسب درجة الاستفادة منها في اتخاذ القرارات

تصنف المعلومات المحاسبية حسب درجة الاستفادة منها في اتخاذ القرارات (حسب الزمن) إلى معلومات محاسبية تاريخية، معلومات محاسبية حالية، معلومات محاسبية مستقبلية ومعلومات محاسبية داخلية.

2-3- المعلومات المحاسبية حسب فروع المحاسبة

حسب هذا التصنيف تصنف المعلومات المحاسبية إلى الأنواع الموالية:

¹ سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012، صص: 13-14.

3-3-1- المعلومة المحاسبية المالية: تشير إلى المعلومات التي تصف الموارد والالتزامات المالية والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية.

3-3-2- المعلومة المحاسبية الإدارية: الغرض منها مساعدة الإدارة بصفة خاصة على إدارة الأعمال، ويستخدم المديرون هذه المعلومات لوضع السياسات العامة للمؤسسة وتقييم أداء الأقسام والأفراد وتقرير مدى إمكانية إنشاء خط إنتاجي جديد، وفي اتخاذ كافة القرارات.

3-3-3- المعلومة المحاسبية الضريبية: يعتبر إعداد الإقرارات الضريبية عن الدخل مجالاً متخصصاً في المحاسبة. ويتم على حد بعيد إعداد الإقرارات الضريبية من واقع المعلومات المحاسبية المالية، ومع ذلك عادة ما يتم تعديل أو تنظيم هذه المعلومات لتتوافق مع متطلبات التقرير الخاصة بضريبة الدخل.

2-4- المعلومات المحاسبية حسب مصادر الحصول عليها

حسب هذا التصنيف تصنف المعلومات المحاسبية إلى:

2-4-1- المعلومة المحاسبية الداخلية: وتتمثل في المعلومة الخاصة بنشاط المؤسسة المتولدة عن العمليات التي تقوم بها مثل: رقم الأعمال، كمية الإنتاج، التكاليف، الأفراد.

2-4-2- المعلومة المحاسبية الخارجية: هي معلومات تأتي من الخارج وتكون متعلقة بالمحيط مثل: معلومات حول الزبائن، الموردين، المنافسين، القوانين.

3- أشكال المعلومة المحاسبية

يمكن تصنيف المعلومة المحاسبية المستخلصة من نظام المعلومات المحاسبي إلى صنفين.

3-1- القوائم المالية

وهي تلك الكشوفات المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من

تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية.¹

وتشمل القوائم المالية ما يلي:

3-1-1- الميزانية: تعرض الميزانية صورة المركز المالي للمؤسسة من خلال بيان مالها من ممتلكات (الأصول أو الموجودات) وحقوق ملكية وما عليها من التزامات مالية (الخصوم) في تاريخ معين هو تاريخ الميزانية، ويطلق على القائمة المحاسبية التي تبين أصول المؤسسة في جانب وخصوم المؤسسة وحقوق الملكية في جانب آخر اسم قائمة المركز المالي، وانطلاقاً من المعادلة المحاسبية وهي الأصول (الموجودات) = الخصوم (الالتزامات) + حقوق المساهمين، فإن جانبي القائمة يكونان دوماً متساويين وبسبب تساوي أو توازن جانبي قائمة المركز المالي، يطلق عليها اسم الميزانية.²

3-1-2- قائمة حسابات النتائج: يصف عمليات المؤسسة على فترة زمنية معينة غالباً ما تكون فترة سنة مالية، الإيرادات والتكاليف يتم الاعتراف بها عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن،³ وفي تعريف آخر فإنه يسمى بقائمة الدخل، يبين نتيجة أعمال إدارة المؤسسة أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية.⁴

3-1-3- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي القائمة التي تظهر التغيرات في حقوق الملكية أو أي تغيرات قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين. ويظهر من خلال هذه القائمة معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأرباح المحتجزة والتوزيعات والاحتياطات، وهي توضح أيضاً: هل اجرت المؤسسة زيادة على رأس المال؟ وكيف كانت الزيادة؟ هل اصدرت المؤسسة أسهماً جديدة؟ هل قامت المؤسسة بتوزيع أسهم مجانية؟ وهل الأرباح المحتجزة ارتفعت أو انخفضت وبأي مقدار. وكذلك الأمر بالنسبة للاحتياطات.

3-1-4- قائمة تدفقات الخزينة: هو حالة من التوليفة الكاملة والنهائية لشرح الاختلافات في المؤسسة، وبالتالي يحدد مقبوضات (مصادر السيولة) والمصروفات (المخصصات النقدية) التي تؤثر على التدفقات

¹ الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص: 05.

² بلعيد وردة، " مساهمة المراجعة الخارجية في تحين جودة المعلومة المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2013/2014، ص: 86.

³ http://search.4shared.com/postDownload/bt7H_K0p/_online.html. le26/03/2016.

⁴ <http://www.acc4arab.com/showthread.php?t=16#.UT3F32dirIU>. le26/03/2016.

النقدية خلال الفترة، كما يوفر معلومات حول المقبوضات النقدية للمؤسسة والمدفوعات النقدية خلال الفترة المحاسبية، تهدف تلك القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

حيث يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين:

- الطريقة الغير مباشرة: هي الطريقة التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جمع التغيرات الثلاث السابقة يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجاباً أو سلباً.

- الطريقة المباشرة: هي نفس المضمون في الطريقة الغير مباشرة لكن ننطلق من التحصيلات والتسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن والموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل كالاقتراض وتسديد القروض.

3-1-4- الملاحق: يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببند القوائم المالية وإضافة إفصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال.¹

3-2- التقارير المالية

وهي الأكثر استخداماً لتقديم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية إلى المستفيدين وهي تمثل أداة الاتصال بين نظام المعلومات المحاسبي والمستفيدين المختلفين داخل المؤسسة وخارجها، لذلك تتعلق فعالية نظام المعلومات وجودة التقارير وملائمتها للمستخدم.

يمكن تصنيف التقارير المحاسبية إلى عدة أنواع:²

¹ منور أوسريير ومحمد مجبر، مداخلة بعنوان، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب تطبيقات وأفاق"، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص:04.

² عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، 2006، ص:127.

3-2-1- التقارير المحاسبية حسب الوظائف الإدارية

حسب هذا التصنيف تصنف التقارير المحاسبية إلى:

- **تقارير تخطيطية:** وهي أداة هامة، بحيث تساعد الإدارة في تحاشي الأزمات والاختناقات التي قد تتعرض لها المؤسسة نتيجة فقدان التوازن بين العمليات المختلفة.
- **تقارير رقابية:** تهدف هذه التقارير الرقابية على التأكد من أن التنفيذ الفعلي تم بطريقة تحقق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة وأحسن كفاءة إنتاجية ممكنة.
- **تقارير تشغيلية:** هي التقارير التي تركز على الوضع الحالي لنظام العمليات داخل المؤسسة، وذلك لمساعدة الإدارة التشغيلية في التحكم والسيطرة على نظام العمليات يوماً بيوم، ومن بين التقارير التشغيلية أوامر الشراء، أوامر البيع وأرصدة المدينين.

3-2-2- التقارير المحاسبية بحسب درجة التفصيل

حسب هذا التصنيف تقسم التقارير المحاسبية إلى الأنواع الموالية:

- **تقارير موجزة:** وتتضمن الإحصائيات والسندات التي تستخدمها المدراء لتقرير مدى صحة سير العمل، ويمكن أن تعد بحسب الطلب أو بشكل دوري.
- **تقارير تفصيلية:** هذه التقارير يتم إعدادها دورياً بشكل يومي أو أسبوعي، كما توزع داخلياً، وهي منظمة من حيث الشكل.

3-2-3- التقارير المحاسبية بحسب اتجاه التقرير

يمكن تقسيم التقارير المحاسبية وفقاً لهذا التصنيف إلى:

- **تقارير أفقية:** التقارير الأفقية هي التي تتحرك من قسم إلى قسم آخر ضمن نفس المستوى الإداري والتي عادة ما تكون مرتبطة بتبادل معلومات تتعلق بتنفيذ العمليات التشغيلية.
- **تقارير عمودية:** والتي من خلالها يتم تبادل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة، والتي تتضمن معلومات خاصة لأغراض وظائف التخطيط والرقابة ضمن المؤسسة.

3-2-4- التقارير المحاسبية حسب دورية إعداد التقارير

تصنف التقارير المحاسبية تبعا لهذا التصنيف إلى:

- **تقارير فورية:** وهذا النوع من التقارير يوضع عادة عندما تحت بعض الأحداث الطارئة مثلا: مدير المبيعات قد يطلب في أية لحظة تقرير حول مردودات المبيعات لمعالجة مشكلة نشأت بينه وبين أحد العملاء مثل هذا التقرير سيتضمن تفسير أسباب رد المنتجات وتكلفة ذلك على المؤسسة.
- **تقارير حسب الطلب:** هناك تقارير من الممكن أن توضع على أساس مبدأ الطلب مثلا: المدير قد يضطر أن يأخذ القرار مرة واحدة، وبالتالي يحتاج إلى هذا التقرير لمرة واحدة.
- **تقارير دورية:** وهي التي تعد خلال فترة زمنية محددة مسبقا في نهاية الأسبوع أو اليوم مثلا: التقارير الدورية التي تتضمن ملخص المبيعات الأسبوعي أو قائمة الدخل.

المطلب الثالث: مستخدمو المعلومة المحاسبية

- تتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، كما تتنوع أغراض استخدامها وذلك وفقا لتنوع علاقتهم بالمؤسسة من جهة وتنوع قراراتهم المبنية على تلك المعلومات المقدمة من جهة أخرى، ومن الأطراف المستعملة والمستفيدة من المعلومات المحاسبية نجد:¹
- **المستثمرون:** يحتاج المستثمرون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن الملاك يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.
 - **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد مقدرة المؤسسة على سداد قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.
 - **الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق وبالتالي فإنهم يهتمون بالمعلومات المرتبطة بالمركز الائتماني بالوحدة الاقتصادية.

¹ وسيلة بوخالفة، " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص-ص: 04-05.

- **العملاء:** تهتم بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها في توريد احتياجاتهم.
- **العاملون:** هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المؤسسة من أجل معرفة قدرة المؤسسة على دفع التعويضات، المكافآت، منافع التعاقد وتوفير فرص العمل.
- **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسة، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.
- **الجمهور:** تؤثر المؤسسات على قرار الجمهور بطريقة مختلفة، كما يمكن للمعلومات المحاسبية أن تفيد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نوم المؤسسة وتنوع أنشطتها.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة المعلومة المحاسبية

حتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة فإنه يجب أن يتوافر فيها خصائص معينة وذلك حتى تكون معلومات ذات دلالة بالنسبة لمستخدميها بصفة عامة لتساعدهم في اتخاذ القرارات. فالاستغلال والتحكم الأمثل لهذه المعلومات يحقق نجاحا وضمانا لاستمرار وتطور المؤسسات حيث أن جودة أي نظام تتحدد بدرجة كبيرة على موثوقية مخرجاته.

ومنه فقياس جودة المعلومات المحاسبية يكون بمدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي سيتم التطرق إليها بجزء من التفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية جودة المعلومة المحاسبية

أصبحت المعلومات المحاسبية موردا جوهريا في العصر الحالي، فإذا أرادت المؤسسة أن تبقى فعليا أن تجمع وتخزن وتعالج كما هائلا من المعلومات، أما إذا أرادت التفوق فعليا أن تكون السباقة في الحصول على المعلومات، ولكي تقوم هذه الأخيرة بدورها يجب أن تتوفر على بعض الخصائص¹.

¹ نذير سمير، " الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014، ص:13.

1- مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

تعني جودة المعلومات المحاسبية في المحاسبة ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة لكل الأطراف ذوي العلاقة وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.¹

ويعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف المجمع العلمية والمهنية وذلك لما لها من أهمية عند إعداد القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بمجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية إلى إصدار بيان رقم (02) سنة 1980 "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، والتي تمثل المدخل الضروري لتطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة لوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عالمياً في إعداد القوائم والتقارير المالية وخدمة متخذي القرارات والمستفيدين منها.²

تحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، وعندما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

وعليه مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

¹ خليل إبراهيم رجب الحمداني، مداخلة بعنوان، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الإلكترونية، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، مخبر الدراسات في العلوم التجارية، يومي 04 و05 ديسمبر 2012، ص:12.

² هوام جمعة، مداخلة بعنوان، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص:12.

2- كيفية تقييم جودة المعلومة المحاسبية

تتحدد قيمة المعلومات المحاسبية بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءاً على تلك المعلومات وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، وعليه يتم التركيز على القيمة التفضيلية للمعلومات، ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة، يمكن تقدير تكلفة المعلومات بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا تتم بنفس السهولة نظراً لتعدد الاستعمالات وإمكانيات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات.¹

تستمد المعلومات المحاسبية قيمتها من جودتها، وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودتها للمستخدم أو لمتخذ القرار، وهي منفعة المعلومات، درجة الرضى على المعلومات، درجة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات، وللحصول على تلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة، وعندما تزيد تكلفة الحصول عليها عن قيمتها فإن استخدامها أو متخذ القرار أمام بديلين، البديل الأول يتمثل في زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال زيادة المنافع المتحصل عليها من المعلومات. أما البديل الثاني فهو تدني التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات.

تمثل قيمة المعلومات قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل، ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحاً منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار وبالتالي فإنه إذا لم تؤدي المعلومات المحاسبية الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقاً فإن قيمة هذه المعلومة تساوي الصفر.

3- خصائص جودة المعلومة المحاسبية

لكي تحقق المعلومة المحاسبية الأهداف المرجوة منها، والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم متخذ القرار، لا بد أن تتوفر في تلك المعلومات مجموعة من الخصائص النوعية، الهدف الرئيسي من تحديد هذه الخصائص هو استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومة المحاسبية.

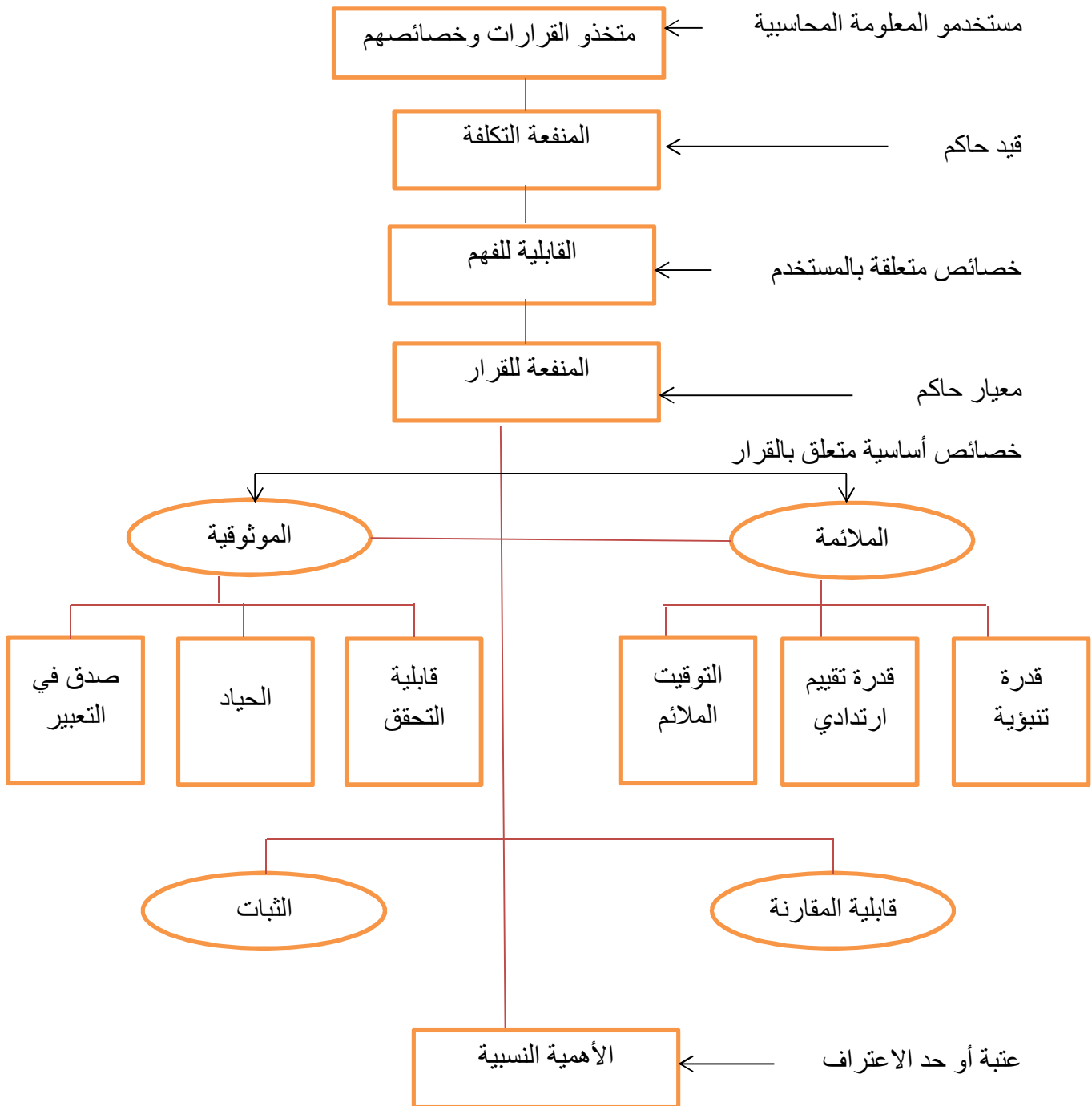
¹ أكرام شادلي، " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013، ص-ص: 58-59.

3-1- الخصائص النوعية لجودة المعلومة المحاسبية

تعتبر الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB: Financial Accounting Standard Board) والتي وردت في البيان رقم 02 سنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، هي الدراسة الأكثر شمولية وأهمية على مجموعة الدراسات السابقة والتي يمكن على ضوءها التمييز بين المعلومات الأكثر منفعة والمعلومات الأقل منفعة لأغراض اتخاذ القرارات ومازالت تمثل المرجعية الأولية في تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية. والشكل أدناه يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها FASB¹.

¹ سحر فيصل، "دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص:66.

الشكل رقم (06): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية



المصدر: سحر فيصل، "دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص:67.

يوضح الشكل السابق النقاط الأربع الموالية:

- خصائص تتعلق بمتخذ القرارات، أي مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- خصائص ذاتية للمعلومات المحاسبية، وتنقسم إلى خاصيتين أساسيتين، وهما خاصية ملائمة المعلومات وخاصية موثوقية المعلومات ومصداقيتها وهما بدورهما ينقسمان إلى خصائص ثانوية؛
- ينتج تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين وجب اتصاف المعلومة المحاسبية بقابليتها للمقارنة وما يتطلبه ذلك من الثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى؛
- هناك قيود رئيسيان لاستخدام الخصائص السابقة، وهما قيد حاكم أو متحكم ويتمثل في كون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكثر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها، فيما يتجسد القيد الثاني في الأهمية النسبية وهي نقطة الفصل في الاعتراف المحاسبي لبند القوائم المالية؛
- كما تجدر الملاحظة أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية قابلة للتطبيق على جميع الوحدات المحاسبية بغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة، وسواء كانت وحدات أعمال تسعى لتحقيق الربح أو وحدات غير تجارية لا تهدف لتحقيق الربح.
- ويمكن شرح هذه الخصائص النوعية كما يلي:

3-1-1- الملائمة

- تكون المعلومة المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار وحتى تكون ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية الموالية:¹
- **التوقيت الملائم:** يعد التوقيت عنصرا مهما من عناصر النجاح في اتخاذ القرار. إذ لا فائدة من المعلومات المحاسبية إذا لم تتوافر لمتخذ القرار في الوقت المناسب، ومن ناحية أخرى فإن عدم وصول المعلومات المحاسبية في وقتها للفريق الإداري قد يؤدي إلى تأخير عملية اتخاذ القرار خصوصا إذا كانت

¹ عابدة غاشوش ولقصور مريم، "دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص:53.

هذه المعلومات تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل والتخطيط أو وضع المعايير والأرقام التقديرية على شكل خطط أو موازنات تقديرية.¹

- **القدرة على التنبؤ:** تكون المعلومات المحاسبية مفيدة للقرار فيما إذا كانت تساعد على التنبؤ بما يمكن حدوثه في المستقبل. ينبغي تقييم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية في ضوء الغرض أو الهدف أو الاستخدام، لأن التنبؤ خاصة ملازمة جدا لعملية اتخاذ القرار.²

- **ملائمة المعلومات لإمكانية التحقق من التوقعات (التغذية العكسية):** أي أن تكون المعلومات المحاسبية قادرة على تقييم نتائج الاختبارات السابقة، مما يوفر للمستخدم إمكانية تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة.³

3-1-2- الموثوقية

وتعرف بأنها أمانة المعلومات والقدرة على اعتماد المعلومة المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة، ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومة المحاسبية بالخصائص الموالية:⁴

- **الصدق في التمثيل:** ويعني التوافق بين المعلومات المستمدة من المعلومة المالية وبين الواقع حيث أن التمثيل الصادق هو العنصر الأكثر أهمية، فهو يتعلق بمسألة التطابق أو التماثل بين قياس أو وصف ما والحدث الاقتصادي الذي يدعي القياس أو الوصف أن يمثله، وأن التمثيل الصادق يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.⁵

- **إمكانية التحقق من المعلومات:** ويقصد بها تطابق النتائج التي يتوصل لها شخص معين إذا استخدم أساليب محددة من القياس والإفصاح مع نتائج شخص آخر استخدم هو الآخر نفس الأساليب في القياس

¹ أحمد سلامة سليمان الجويلف، "دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص:19.

² عبد الكريم محمد سلمان النجار، "مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، جامعة بغداد، 2012، ص:25.

³ أنور عدنان نجم، "مدى إدراك المستثمرين في سوق فلسطين لأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومة المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص:32.

⁴ وليد خالد حميد العازمي، "أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص:46.

⁵ ظاهر شاهر يوسف القشي، "مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003، ص:50.

والإفصاح، وتكمن أهمية هذه الخاصية في التحيز الذي قد ينشأ عن الشخص الذي يقوم بعملية القياس وبالتالي يؤدي ذلك إلى ما يعرف بحيادية المعلومات وتجردها.¹

- **حيادية المعلومات:** تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز. بحيث يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل مثلاً لخدمة مصالح أصحاب المؤسسة وتحيزاً لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.²

3-2- خصائص جودة المعلومات المحاسبية الثانوية

إضافة إلى الخصائص الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية توجد خصائص ثانوية يمكن ذكرها في النقاط التالية.

3-2-1- القابلية للفهم

تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالبيانات المالية ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستخدمون على علم كاف بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية، وأن يكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية ومع ذلك فإنه لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة وتعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.³

ويعتمد ذلك على مؤشرين مهمين هما:⁴

- **درجة الوضوح والبساطة:** البساطة لا تعني التخلي عن الجوهر والاهتمام بالشكل لأن البساطة في التعبير هدف يسهل الفهم للشخص ذي المستوى المتوسط، ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في

¹ غاشوش عابدة ولقصور مريم، مرجع سابق، ص: 54.

² سمير موسى زيتون، "العلاقة بين كل من المستحقات والتدفقات النقدية التشغيلية والدخل من جهة وجودة المعلومة المحاسبية من جهة أخرى للشركات الصناعية"، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2013، ص: 30.

³ منذر يحيى الداية، "أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2009، ص-ص: 50-51.

⁴ سحر فيصل، مرجع سابق، ص: 70.

إيصال جوهرها، وبالتالي انعدام فائدتها، وحتى يتم الفهم للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية يجب أن تكون موضوعية في وصفها للأحداث والعمليات الاقتصادية ويتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يسهل للمستخدم تلقيها وفهمها.

- **مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات:** يمكن هذا الشرط مستخدم المعلومات من فهمها بصورة معقولة دون الحاجة لبذل جهود غير اعتيادية أو ذات طبيعة مخصصة، وبالمقابل يشترط أن يكون الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات.

3-2-2- الثبات في إتباع النسق الواحد

يجعل تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وأكثر فائدة للمستفيدين، إضافة إلى إمكانية تطبيق الطرق الإحصائية لتحديد اتجاهات التطور في أنشطة المشروع في الدورات السابقة والتنبؤ بطورها في الدورات اللاحقة، مع مراعاة الظروف الخارجية الخاصة بالمشروع حتى يصبح التنبؤ واقعياً قدر الإمكان.

3-2-3- القابلية للمقارنة

يقصد بقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية لفترة مالية معينة مع المعلومات المحاسبية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة المعلومات المحاسبية للمؤسسة مع المعلومات المحاسبية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة.¹

وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق السياسات. كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى.

¹ كريمة علي كاظم الجوهري، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، 2011، ص: 115.

3-2-4- الشمول

لكي تكون المعلومات الواردة بالبيانات المالية موثوقا بها فإنها يجب أن تكون شاملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل البيانات المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملائمة.¹

3-3- مقارنة خصائص جودة المعلومة المحاسبية بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومعايير المحاسبة الدولية IASB

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوافر في البيانات المالية كي تكون ذات فائدة، كذلك هناك معايير تشترط بعض الخصائص وسوف يتم مقارنة تلك الخصائص في الجدول الموالي.²

¹ منذر يحيى الداية، مرجع سابق، ص:54.

² حنان حسن أحمد، "أثر جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية على رضى العملاء في البنوك التجارية الأردنية"، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013، ص:23.

الجدول رقم (06): مقارنة بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومعايير

المحاسبة الدولية IASB

IASB	FASB	الخصائص	
الخصائص الأساسية			
×	×	ملائمة المعلومات	01
×	×	امكانية الاعتماد على المعلومات	02
×		قابلية الفهم	03
×		قابلية المقارنة	04
الخصائص الثانوية			
×	×	التوقيت الملائم	01
×	×	القدرة على التنبؤ	02
	×	التغذية العكسية	03
×	×	الصدق في التمثيل	04
	×	امكانية التحقق من المعلومات	05
×	×	حيادية المعلومات	06
×		الأهمية النسبية	07
×		تغليب الجوهر على الشكل	08
×		الحيطة والحذر	09
×		الشمول	10

المصدر: حنان حسن أحمد، "أثر جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية على رضى العملاء في البنوك التجارية الأردنية"، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013، ص:23.

لقد تبين من خلال الجدول السابق وجود توافق بين خاصيتين أساسيتين وهما خاصية ملائمة المعلومات وامكانية الاعتماد على المعلومات أو درجة الثقة بها وقد زادت معايير المحاسبة الدولية خاصيتين أخريان وهما القابلية للفهم والقابلية للمقارنة وهي إضافة تزيد من جودة البيانات المالية المقدمة حسب المعايير الدولية.

أما الخصائص الثانوية فهناك إضافة كبيرة من معايير المحاسبة الدولية مما يؤدي إلى زيادة كبيرة في فائدة البيانات المالية، فقد توافقت الخصائص في خاصية التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية وصدق تمثيل الظواهر والأحداث وحيادية المعلومات، وقد زاد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي خاصيتي التغذية العكسية وأن تكون المعلومات قابلة للتحقق، وفي المقابل زادت معايير المحاسبة الدولية خاصية الأهمية النسبية وتغليب الجوهر على الشكل والحيطة والحذر والشمول، ولكن يجب أن تتوفر مجموعة من تلك الخصائص السابقة كي يمكن الحكم على البيانات المالية بأنها ذات فائدة لمتخذي القرار.

4- مشكلات ومحددات استخدام جودة المعلومة المحاسبية

يواجه استخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عدة مشكلات ومحددات لخصت على النحو التالي:

- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (الموثوقية والملائمة). إذ لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلاً قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة.

- احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية.

- ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر.

- قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها (اختبار التكلفة/العائد)، فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة، وليس

هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها. فالقاعدة العامة فيم يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها، وإلا فإن المؤسسة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أن استخدامها يواجه صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه. على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح والتي تتميز بها المعلومات المنشورة، ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية

تتأثر درجة جودة المعلومات المحاسبية بعدة عوامل:

- **العوامل البيئية (بيئة المحاسبة):** تؤثر الظروف التي تعيش فيها المؤسسة على جودة المعلومات التي يجب تقديمها وأثرها على المؤسسة ومقدار الاستفادة منها حيث تختلف المعلومة المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة لأخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب هذا التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر.¹

- **العوامل الاقتصادية:** تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل: اتجاه المجتمع نحو السرية في القوائم المالية وقيمة الوقت، فهذا التوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة، ربع سنوية مثلا والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.²

- **العوامل القانونية:** إن العوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما

¹ بوتوغان حمزة، "الإفصاح المحاسبي حدوده وأثره على جودة المعلومة المحاسبي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الشيخ لخضر، باتنة، 2010، ص:64.

² عباس مهدي السيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت، 1996، ص-ص:27-28.

أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف إضفاء عليها نوع من الثقة لمستخدميها. ويمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.¹

- **العوامل السياسية:** العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديد الاحتياطات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلائم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات.

- **العوامل الثقافية:** الجدير بالذكر أنه كلما تغير المستوى الثقافي لأي بلد كلما تغير أيضا هيكل ونظم العمليات المحاسبية، ومن أهم العوامل الثقافية المستوى التعليمي المهنية، إذ نجد أن البلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصعب على أغلبية الناس فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، على عكس البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل.²

المطلب الثالث: معايير جودة المعلومة المحاسبية

نظرا لعدم وجود تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبعا لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودتها على النحو التالي:

1- الدقة كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

¹ سحر فيصل، مرجع سابق، ص:75.

² بلقاسم عامر هاجر، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012، ص:51.

2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الموائية:¹

2-1- **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة المعلومات عالية.

2-2- **المنفعة الزمنية:** وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كلا من المنفعة الزمانية والمكانية للمعلومات.

2-3- **المنفعة التقييمية التصحيحية:** وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

3- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية

تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد متاحة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية

يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في تخفيض حالة عدم التأكد.²

¹ زلاسي رياض، "اسهامات حوكمة المؤسسة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص:43.

² نفس المرجع أعلاه، ص:44.

5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات. فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمخرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها.¹

وفي الأخير يمكن القول أن توفير معايير عامة لقياس جودة المعلومات هو ذات أهمية كبيرة، لأن المعلومات بدون توفير هذه المعايير التي تحكم عملها وتجعلها مفيدة لعملية اتخاذ القرارات تفقد أهميتها، ويعتبر المنتج النهائي لعملية اتخاذ القرارات هي المعلومات الجاهزة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

المبحث الثالث: استعمال التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

للتكامل دور كبير في رفع كفاءة النظام المحاسبي، حيث يسعى هذا الأخير إلى تغطية كافة أعمال التدقيق بالمؤسسة من دراسة وتقييم وتحديد لنقاط القوة والضعف وأن النظام المحاسبي المتبع فعال ويمد المؤسسة بالمعلومات المحاسبية الدقيقة والخالية من الأخطاء واللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصائبة.

المطلب الأول: الفائدة من تدقيق البيانات والقوائم المالية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية

للتدقيق دور كبير في رفع كفاءة النظام المحاسبي وتصحيحها واختيار السياسات المحاسبية، وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية مدققة وخالية من الأخطاء، وسوف يتناول هذا المطلب الفائدة من تدقيق كل من البيانات والقوائم المالية.

1- الفائدة من تدقيق البيانات المالية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية

من أهم خطوات التدقيق الداخلي في المؤسسات هو تدقيق البيانات المالية للمؤسسة حيث من خلالها يمكن أن يتبين للمدقق الداخلي الخلل في بنية المؤسسة والعمليات التشغيلية والإدارية والتنظيمية والمالية في حال وجودها، والأخطاء المحاسبية والمالية الموجودة. وعلى ضوء نتائج التدقيق والتعديلات وإعادة

¹ ناجي بن يحيى، مرجع سابق، ص: 58.

التصنيف التي يمكن إجراؤها على البيانات المالية والتي تهدف إلى التعبير عن حقيقة أن البيانات المالية للمؤسسة تظهر بصورة عادلة (وضع المركز المالي للمؤسسة)، ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات في حقوق الملكية ومن أن الإيضاحات حول البيانات المالية هي غير كافية وملائمة، تعطى الثقة للأطراف الداخلية والخارجية في هذه البيانات المالية.

انطلاقاً من هذا يجب على مدير التدقيق الداخلي إعداد برنامج تدقيق خاص، ويجب أن تتضمن هذه البرامج عند إصدارها تأكيدات هامة حيث يجب أن يتضمن كل برنامج تدقيق للبيانات المالية حكماً على هذه التأكيدات الخمسة لتحقيق الأهداف المعدة من أجلها وبالتالي فإن كل من أهداف التدقيق وخطواته المتبعة تتضمن بالحد الأدنى واحداً أو أكثر من هذه التأكيدات وهي كالتالي: الوجود أو الحدث، الاكتمال، الحقوق والالتزامات، التقييم والتخصيص وأخيراً العرض.

2- الفائدة من تدقيق القوائم المالية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية

تعتبر القوائم المالية المدققة ضرورية بسبب انفصال الملكية عن الإدارة في المؤسسات وعوامل أخرى مثل تعارض المصالح المحتملة بين معدي هذه القوائم ومستخدميها، وعدم قدرة هؤلاء على التأكد من صحة المعلومات بأنفسهم، وسيتم التطرق إلى الفائدة المرجوة من القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم بالمؤسسة محل الدراسة والمجتمع ككل.¹

2-1- مستخدمي القوائم المالية

تتمثل قيمة التدقيق الخارجي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في الجودة التي تضيفها هذه الأخيرة على المعلومة المحاسبية التي تقدمها إدارة المؤسسة وتنشأ هذه الجودة من خلال الأشكال الرقابية التي يمكن أن يقدمها التدقيق الخارجي وهي:

- الرقابة الوقائية: يعلم الأفراد المسؤولون عن تسجيل ومعالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية في المؤسسة بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني مختص ومحايّد وهو المدقق الخارجي، مما يجعل هؤلاء الأفراد يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة للعمليات

¹ سحر فيصل، مرجع سابق، ص:76.

المحاسبية والمالية التي تحدث في المؤسسة، أكثر مما لو لم يكن هناك تدقيق، ومن المؤكد أن الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء، وهو ما يمثل الدور الوقائي الذي يقوم به التدقيق.

- **الرقابة العلاجية:** وتكون قبل نشر القوائم المالية بالمؤسسة، ويقصد بها اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء أثناء قيامه بتدقيق الحسابات بالمؤسسة والقيام بتصحيحها ولفت انتباه الإدارة لها.

- **الرقابة الإنشائية:** وتكون في حالة اكتشاف المدقق لأخطاء مهمة في القوائم المالية ورفض الإدارة لتصحيحها، هنا يقوم المدقق بالإشارة إليها في تقريره، وأن هذه القوائم المالية لا تعبر بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، مع ذكره للأسباب التي أدت به للوصول إلى هذه النتائج، وهذا كله من أجل أن يكون مستخدمو هذه القوائم المالية على دراية بأن المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة غير موثوق بها.

2-2- المؤسسة محل التدقيق

خلال فترة تدقيق القوائم المالية للمؤسسة من قبل المدقق الخارجي تجمعها علاقة حسنة بالمؤسسة ومختلف أعمالها وكذا نظامها المحاسبي وكل الجوانب المالية لنشاطها، زيادة عن هذا فإن المدقق هو شخص كفاء وذو خبرة، يأتي للمؤسسة كطرف خارجي مستقل وموضوعي منفصل عن أنشطتها وإدارتها لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، هذه العوامل تضع المدقق في وضعية مثلى تمكنه من ملاحظة ومعرفة أين يمكن إدخال تحسينات على المؤسسة، حيث يمكنه تقديم نصائح لهذه الأخيرة في أمور كثيرة، من بينها تحديد مواطن القوة التي من شأنها تدعيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتطوير نظام المعلومات المحاسبي ليولد معلومات محاسبية أكثر جودة وذات مصداقية. كما يمكن للمدقق تقديم نصيحة خاصة للمساهمين والمديرين في بعض الأمور المتعلقة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: تقارير التدقيق كمصدر للمعلومة المحاسبية

رغم أن تقرير المدقق لا يشغل أكثر من سطور قليلة، بسبب قصره هذا فقد ينظر إليه القراء من غير ذو المعرفة بالتدقيق على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهره وأهميته البالغة. ولا شك أن ذلك يعتبر مسألة تناقض مع واقع الأمر، حيث أن تقرير التدقيق على الرغم أنه يتضمن فقط مجرد بعض الكلمات إلى أنه يتطلب عناية كبيرة كونه مصدر لمعلومات ذات أهمية بالغة لمستخدميها.

1- تقارير التدقيق الداخلي كمصدر للمعلومة المحاسبية

عند نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية ومدى صحتها ومصداقيتها، كما يحتوي هذا التقرير على النتائج والملاحظات المسجلة بشأنها، فالتقرير يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق لذلك تم وضع معايير لابد من احترامها والالتزام بها أثناء اعداده بحيث تتعلق هذه المعايير بكيفية ومحتوى التقرير.¹

1-1- مفهوم تقارير التدقيق الداخلي

يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية وتنبية الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور.

يعرف التقرير على أنه عرض لمعلومات جديدة أو عمليات لقرار اتخذ في الماضي أو توصية باتخاذ قرار مستقبلاً.²

كما يمكن تعريف تقرير التدقيق الداخلي على أنه وثيقة نهائية، فمهمة التدقيق تنتهي فقط عند تقديم التوصيات، وهنا يجدر الإشارة إلى أن هناك دور آخر يقوم به المدقق بعد نشر التقرير النهائي، وهو متابعة تنفيذ ما جاء به في ذلك التقرير.

حتى يؤدي تقرير التدقيق الداخلي دوره كما يجب في إيصال نتائج التدقيق لابد على المدقق الداخلي مراعاة عدة قواعد عند تحريره، وهي تلك التي أوجها المعيار 430 وبالتحديد المعيار 03-430 حيث نص على أنه : "يجب أن تكون تقارير التدقيق موضوعية، واضحة، موجزة، بناءة، ووفتية". وفيما يلي شرح لما تناوله هذا المعيار:³

¹ خيرة رحو، "دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2011/2012، ص:90.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص:293.

³ أحمد كاروس، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010/2011، ص:217.

- التقارير الموضوعية هي تقارير حقيقية غير متحيزة وخالية من التشويهات، وإن كانت هذه الخاصية تصعب على المدقق الداخلي تحقيقها بمفهومها المطلق؛
- يجب أن تكون التقارير واضحة حتى يسهل فهمها واستيعابها، فعلى المدقق الداخلي استعمال لغة بسيطة ومفهومة واجتناب المصطلحات النادرة أو المعقدة؛
- وصف التقارير بالموجزة يعني استبعاد التفاصيل غير الضرورية والتركيز فقط على النقاط الهامة؛
- التقارير البناءة هي تلك التقارير الهادفة والتي تؤدي إلى التحسينات كلما كانت مطلوبة؛
- لا بد أن تكون التقارير وقتية، بمعنى أن يتم إعدادها وإيصالها في الوقت المحدد لها وبدون أي تأخير حتى يتمكن الأشخاص من القيام بأعمال تصحيحية سريعة وفعالة.

1-2- أنواع تقارير التدقيق الداخلي

هناك نوعان من التقارير التي تصدرها المؤسسة وهما:

- التقرير الدوري: على المدقق الداخلي أن يبلغ بإصدار تقارير دورية مثلا فصليا أو كل فترة معينة من السنة موضوع التقرير.
- التقرير السنوي: وهو تقرير خاص بنتائج أعمال التدقيق الداخلي خلال السنة موضوع التدقيق، ويتضمن تلخيص عن أعمال التدقيق التي قامت بها المؤسسة خلال السنة وكذلك إبراز النقاط التي لم تتم معالجتها مع شرح موجز لأسباب عدم تسويتها وإنجازها حسب رأي الإدارات المعنية، وكذلك فصل خاص عن مقارنة الأعمال المنجزة مع خطة العمل الموضوعية مسبقا وفي حال وجود فروقات فيجب تبيان أسباب الفروقات التي أدت إلى عدم الالتزام بتطبيق الخطة.

1-3-3- عناصر تقرير التدقيق الداخلي

ليس للتقرير شكل أو عناصر محددة، وفيما يلي سنعرض أهم العناصر التي يمكن للتقرير أن يتضمنها.¹

1-3-3-1 المقدمة: وهي توضيح موضوع وشرح التدقيق الذي أنجز، والأمور والفترة التي تم تدقيقها والمدققون الذين قاموا بتنفيذه والفترة الزمنية التي استغرقها تنفيذه.

1-3-3-2 فقرة الأهداف والنطاق: ويتم فيها وصف الأهداف العامة للأعمال التدقيقية التي أنجزت، والطريقة التي بموجبها تم الوصول إلى الأهداف المرسومة وخطة العمل، والأسس والمبادئ التي اعتمدها المدققون في تنفيذ مهمتهم، وكذلك في فقرة النطاق تحدد الأسس التي تم تحديد العينات بموجبها بالإضافة إلى أي محددات أخرى شملها التدقيق.

1-3-3-3 مضمون التقرير ونتائج التدقيق: وهو الجزء الهام منه والذي استوفى الأعمال التي قام بها المدققون والملاحظات والاستنتاجات التي توصلوا إليها، وأعمال الجرد والتفتيش والفحص والملاحظة والمقارنة التي قاموا بها ونقاط أو بنود التي برأيهم بحاجة إلى معالجة أو يجب أن يتخذ إجراء بشأنها.

1-3-3-4 التوصيات: وتعني التوصية على كل نقطة أو نقاط من البند أو البنود الواردة في التقرير والتي تتضمن الخطوات التصحيحية برأي المدقق الداخلي الواجب اتخاذها، والحالات التي يمكن تحسينها في العمليات، وكذلك التوصية بمجمل أوضاع المؤسسة المالية والتشغيلية والإدارية، وفعالية الرقابة الداخلية وصحة وسلامة الموجودات والمركز المالي والأداء وغيرها.

1-3-3-5 ردود وتعليقات المسؤولين على النقاط والتوصيات: أي ردود المسؤولين المباشرين أو المشرفين عن الدوائر والنشاطات موضوع التدقيق على مضمون التقرير والنتائج والتوصيات المقدمة والإجراءات التي تم أو سيتم اتخاذها.

¹ سهام بن عكسه، "دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013، ص:56.

1-3-6- المرفقات والمستندات: وهي ملاحق ترى مؤسسة التدقيق أنها ضرورية لترفق كمستندات مع التقرير لتسهيل الاطلاع على المعلومات التفصيلية، والمساعدة في فهم بعض المعلومات الواردة في التقرير وعادة تكون بهامش ضيق.

يمكن توضيح عناصر التقرير الداخلي في الشكل الموالي.

الشكل رقم (07): النموذج العام للعناوين الرئيسية للتقرير الداخلي

-توجيه التقرير إلى...
-المقدمة.
-وفرة الأهداف والنطاق.
-مضمون التقرير ونتائج التدقيق.
-التوصيات والاقتراحات.
-ردود وتعليقات المسؤولين على نقاط والتوصيات.
-المرفقات والمستندات.
-تاريخ وتوقيع التقرير.

المصدر: من خلال التحليل السابق لعناصر تقرير التدقيق الداخلي.

2- تقارير التدقيق الخارجي كمصدر للمعلومة المحاسبية

يعتبر تقرير المدقق الخارجي المحصلة النهائية لعملية التدقيق، فالمدقق الخارجي يقوم باستخدام الأساليب الفنية والإجراءات العملية، وذلك بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من أدلة إثبات، التي تسمح له من إبداء رأيه الفني المحايد، هذا الرأي الذي يمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق، والذي يساعد مستخدمي معلومات القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

2-1- مفهوم تقرير التدقيق الخارجي

تقرير المدقق الخارجي هو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليها -كنص الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات الحسابية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق. ولذلك يعد التقرير الوسيط أو وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر.¹

كما يمكن تعريف تقرير التدقيق الخارجي على أنه خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي من خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة إلى لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق.²

ومن هنا يمكن استنتاج أن تقرير المدقق الخارجي هو وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يبدي فيها رأيه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

2-2- خصائص تقارير التدقيق الخارجي

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق، ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد ويتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير وهي كما يلي:³

¹ بوقابة زينب، "التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص:60.

² بلقاسم عامر هاجر، مرجع سابق، ص:70.

³ بوبكر عميروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011، ص:44.

- الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة كذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز.
- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
- الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.
- الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.
- الترابط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.
- الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

2-3- أنواع تقارير التدقيق الخارجي

يمكن تصنيف التقارير التي يقوم المدقق الخارجي بإعدادها وفقا لثلاث أسس، يمكن ذكرها كما يلي:

2-3-1- تقارير التدقيق الخارجي من حيث درجة الالتزام بها

ونجد هنا نوعين من التقارير، تقارير عامة وأخرى خاصة.

- **التقرير العام:** يقصد بالتقرير العام التقرير الذي يعده مراقب الحسابات ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمين من ذوي المصلحة في المؤسسة التي يخصها التقرير.¹
- فعلى المدقق الخارجي أن يرفع سنويا تقريرا عاما إلى الجمعية العامة للمساهمين، يتضمن محصلة ما بذله

¹ عيبر عاقل، "الإجراءات التحليلية في المراجعة الخارجية وفق معايير المراجعة الدولية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص:45.

من عملية فحص دفاتر المؤسسة ومراجعة حساباتها وقوائمها المالية، ويثبت فيها ما توصل إليه من نتائج.¹

- **التقرير الخاص:** يقصد به ذلك التقرير الذي يعده المدقق لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين ومثل هذه التقارير تخضع لمتطلبات النشر العام كما في حالت التقرير العام.

2-3-2- تقارير التدقيق الخارجي من حيث ما تحتويه من معلومات

وهنا كذلك نجد نوعين من التقارير، تقارير مطولة وتقارير مختصرة.

- **التقرير المختصر:** هو ذلك التقرير الذي يعده المدقق الخارجي ويبين فيه بصورة مختصرة مسؤولياته ونطاق الفحص الذي قام به ورأيه في القوائم المالية محل الفحص، ويرفق التقرير بالقوائم المالية المنشورة، حيث يعتبر جزءا لا يتجزأ منها.

- **التقرير المطول:** وهو ذلك التقرير الذي يقدم لإدارة المؤسسة ويشمل على تفاصيل تحليلية للقوائم المالية والبيانات الإحصائية وتعليقات وإيضاحات إلى جانب معلومات قد تكون ذات طبيعة غير محاسبية.

2-3-3- تقارير التدقيق الخارجي من حيث أنواع الرأي

حسب هذا الصنف يجب التفرقة بين الأنواع الثلاثة الموالية:²

- **التقرير النظيف:** يطلق عليه اسم التقرير المطلق أو التقرير الغير مقيد بتحفظات، يعتبر هذا التقرير من أكثر تقارير التدقيق قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية التدقيق.

- **التقرير المعاكس:** وهو ذلك التقرير الذي يبدي فيه المدقق الخارجي رأيا سلبيا في القوائم المالية محل الفحص.

- **تقرير الامتناع عن إبداء الرأي:** هو ذلك التقرير الذي يقرر فيه المدقق الخارجي امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية محل الفحص لأسباب معينة.

¹ حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص:77.

² عيبر عاقل، مرجع سابق، ص:46.

2-4-4- عناصر تقرير التدقيق الخارجي

يجب أن يتضمن تقرير المدقق الخارجي عدد من العناصر المكونة له وهذه العناصر تتمثل في:¹

1-4-1- عنوان التقرير: يجب أن يعنون تقرير المدقق بهذه العبارة في أعلى التقرير (تقرير المدقق

الداخلي المستقل)، وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية التي تعدها إدارة المؤسسة.

1-4-2- الجهة الموجهة إليها التقرير: وهي الجهة التي أصدرت للمدقق الأمر بالقيام بأعمال التدقيق

فهي إما إدارة المؤسسة أو مساهمي المؤسسة المساهمة.

1-4-3- الفقرة الافتتاحية للتقرير: يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على النقاط الموالية:

- أن يذكر المدقق القوائم المالية التي دققها بالاسم والفترة التي تغطيها مثل: حساب النتيجة، الميزانية، وقائمة الدخل وتاريخ القوائم المالية؛

- أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لإزالة أي شك أو غموض عن قام بإعداد هذه القوائم؛

- أن مسؤولية المدقق هي فقط ابداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

1-4-4- فقرة النطاق: لقد تم التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، وهذه المعايير تتطلب من المدقق

القيام بتخطيط وانجاز عملية التدقيق للحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، فحص أدلة الإثبات على أسس اختيارية مما يعزز المبالغ والإفصاحات الواردة في القوائم المالية، أخيرا كل ما سبق يوفر لدينا أساسا معقولا لإبداء الرأي على تلك القوائم.

1-4-5- فقرة الرأي: حسب رأي المدقق تعبر الميزانية بصدق عن المركز المالي للمؤسسة في

12/31/ن، وأن قائمة الدخل تبين بوضوح نتائج أعمالها، وأن قائمة التدفق النقدي تبين طرق تحصيل الأموال وطرق انفاقها في نفس الفترة وبأن المؤسسة تطبق الطرق والمبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة من فترة إلى أخرى.

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص:256.

1-4-6- تاريخ التقرير: يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ اكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم اصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات.

1-4-7- عنوان المدقق: يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

1-4-8- توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير باسم المؤسسة محل التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما معا حسب ما هو مناسب.

الشكل الموالي يوضح العناصر الأساسية لتقرير المدقق الخارجي

الشكل رقم (08): العناصر الأساسية لتقرير المدقق

<u>العنوان</u>	<u>تقرير المدقق</u>
<u>إلى</u>	<u>الجهة المناسبة</u>
	<p>فقرة التمهيديّة: لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة للمؤسسة XYZ كما في 12/31/ن، وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وإن تلك القوائم المالية تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة، وإن مسؤوليتها تتمثل في إبداء الرأي عن هذه القوائم المالية استناداً إلى التدقيق الذي قمنا به.</p>
	<p>فقرة النطاق: لقد قمنا بالتدقيق بناءً على معايير التدقيق المتعارف عليها، تلك المعايير تتطلب من أن نقوم بتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية الحالية من التحريفات الجوهرية، إن عملية التدقيق تتضمن فحص الأدلة الإثبات على أساس اختياري، المؤيد للقيم والإفصاحات في القوائم المالية، كذلك تتضمن عملية التدقيق تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت بإجرائها الإدارة، بالإضافة إلى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية، وفي اعتقادنا بأن تدقيقنا يوفر أساساً معقولاً لإبداء رأينا.</p>
	<p>فقرة الرأي: في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه عرضت بعدالة وصدق في كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للمؤسسة المؤرخ في 12/31/ن ونتائج أعمالنا وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.</p>
<u>التاريخ</u>	<u>المدقق</u>
<u>العنوان</u>	<u>التوقيع</u>

المصدر: خيرة رحو، "دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012/2011، ص:98.

المطلب الثالث: مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

تبرز أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال:

- يعمل التكامل على تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛
- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساعد على فرض أدوات رقابية على نظام المعلومات وهذا يجعل المعلومات المحاسبية التي أنتجت ذات مصداقية؛
- يعمل التكامل على إعلام الإدارة عن مواطن الخلل والضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات ومسار المعالجة وإلى غير ذلك، مما يسمح لها على القضاء على هذه المواطن وتجنبها مستقبلاً؛
- التكامل يساعد على حماية ممتلكات المؤسسة وذلك بتسجيل محاسبي دقيق وشامل للمعلومات؛
- يساهم في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة وبالتالي تلبية حاجات الطلب المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملائمة؛
- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يوفر معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين؛
- الترويج لمعلومات محاسبية ذات جودة عالية تعمل على كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين وخاصة الأطراف المتعاقدة مع المؤسسة؛
- يساهم في تجسيد طرق عمل ناجعة تضمن الحصول على معلومات محاسبية شاملة ودقيقة تساعد في بلوغ الأهداف المسطرة في الوقت المحدد لها وبأقل تكلفة ممكنة؛
- بث الثقة في المعلومات الدالة على أداء المؤسسة؛

- الضخ المتوائي بمعلومات مفحوصة للأطراف الخارجة عن المؤسسة، والتي على ضوءها تتخذ قرارات مختلفة قد تكون تمويلية كالبنوك، استثمارية، أو جبائية.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال ما تناوله الفصل الثاني تبين أن نظام المعلومات المحاسبي هو مفتاح أساسي لنجاح المؤسسة أو فشل الأنشطة التي تمارسها المؤسسة وذلك من خلال ما يساهم فيه من تدعيم عمليات التنسيق والدعم المعلوماتي للعمليات الإدارية في جميع المستويات التنظيمية، بالإضافة إلى أنه وسيلة اتصال بين أطراف المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى دوره في تزويد البيئة المحيطة بالمؤسسة بالمعلومات المحاسبية المفيدة.

تبين أيضاً أن المعلومات المحاسبية هي عبارة عن مخرجات لنظام المعلومات المحاسبي بعد تغذية البيانات ومعالجتها وفق دورة البيانات والمعلومات المحاسبية وإخراجها، وتعتمد بشكل أساسي على جودة وكفاءة التصميم لنظام المعلومات المحاسبية.

كما تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، حيث هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها توصل المعلومات إلى الأطراف المعنية وتزودهم بمعلومات ضرورية لملاءمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في اتخاذ وترشيد القرارات الاقتصادية.

وعليه وجب أن تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية، ولا تكتسب هذه المعلومات هذه الخاصية إلا إذا تم تدقيقها ومراجعتها من قبل مدققين داخليين وخارجيين. ويعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ضروري في كل مؤسسة نظراً لما يقدمه هذا الأخير من خدمات، فالمعلومة المحاسبية التي لا تمر على تدقيق داخلي وخارجي تعتبر غير آمنة والاعتماد عليها بمثابة رهان.

الفصل الثالث:

عرض وتحليل نتائج

الدراسة الميدانية

الفصل الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

لقد تم استعراض فيم سبق التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وتناول أهم جوانب كل منهما والتمثلة في المفهوم، الأهداف، المعايير التي تحكمها، المسؤوليات والصلاحيات ومنهجية التنفيذ يلاحظ وجود علاقة قوية بينهما، ومنه علاقة التكامل فيما بينهما والتمثلة في مجالات اعتماد المدققين الخارجيين على أعمال التدقيق الداخلي، وكذلك مجالات اعتماد المدققين الداخليين على أعمال التدقيق الخارجي.

يعتبر وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هامة وضرورية جدا للطرفين، لما لها من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة على تحقيق أهداف كل منهما بشكل عام وعلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشكل خاص كمحور رئيسي لهذه الدراسة، وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززها هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

بغية اسقاط الجانب النظري فيم يخص موضوع التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية كان لابد من إجراء دراسة ميدانية متمثلة في استبيان كونه الأنسب لطبيعة هذا البحث وطبيعة مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع استبيان على أساتذة مختصين بغية تحكيمة وبعد عملية التحكيم وزعت على مكاتب مدققين خارجيين ومؤسسات تحوي على مدققين داخليين لمجموعة من ولايات الوطن، وبعد إجابتهم على جميع الأسئلة والتي هي مندرجة تحت محاور محددة للإجابة على الإشكالية المطروحة ثم محاولة إثبات أو نفي الفرضيات تم تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي ثم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS، وقد تم عرض هذا الفصل في ثلاثة مباحث على الشكل الموالي:

- تعريف مجتمع البحث وتحليل أدوات الدراسة؛

- عرض البيانات العامة لأفراد مجتمع الدراسة؛

- تحليل محاور الاستبيان.

المبحث الأول: تعريف مجتمع البحث وتحليل أدوات الدراسة

بغية القيام بالجانب التطبيقي للدراسة تم الاعتماد على الاستبيان كونه الأنسب لطبيعة هذا البحث وطبيعة مجتمع الدراسة، وسيتم في هذا المبحث عرض الكيفية التي أعد بها هذا الاستبيان وطريقة بنائه وإخضاعه للتحكيم العلمي، وفي النهاية اختباره بالشكل الذي يفى بالغرض.

المطلب الأول: إعداد استبيان الدراسة

قد خصص هذا المطلب لعرض كيفية تقسيم استبيان الدراسة وكيفية توزيعه على عينة الدراسة.

1- تقسيم استبيان الدراسة

تم اعتماد نموذج الاستبيان الورقي، والذي تمت صياغته باللغة العربية (أنظر الملحق رقم 01) وذلك بغية الحصول على إجابات أفضل من أفراد عينة البحث، ولقد تضمن استبيان الدراسة تقديماً مختصراً بالباحث وبالبحث وأهميته مع الإشارة إلى أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ومخصصة فقط لأغراض البحث العلمي.

ولقد تم تقسيم استبيان الدراسة إلى قسمين: حيث خصص القسم الأول منه للبيانات الشخصية للمبحوثين والمتمثلة في العمر، الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المستوى الوظيفي وعدد سنوات الخبرة.

بينما تم تخصيص القسم الثاني من الاستبيان لدراسة العلاقة بين متغيري الدراسة (تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية) حيث تمت دراسة هذه العلاقة من خلال ثلاث محاور تحتوي في مجملها على 21 عبارة: وكانت عبارات المحور الأول وعددها ثمانية عبارات مخصصة لاختبار الفرضية الأولى للدراسة والمتعلقة بضرورة وجود التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة، أما المحور الثاني فقد خصصت عباراته والبالغ عددها سبعة عبارات لدراسة كيفية مساهمة هذا التكامل في تحسين ملاءمة المعلومة المحاسبية مما يسمح باختبار الفرضية الثانية للدراسة بينما خصصت عبارات المحور الثالث والبالغ عددها ستة عبارات لدراسة العلاقة بين تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية وبالتالي التمكن من اختبار الفرضية الثالثة لهذه الدراسة.

2- توزيع استبيان الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة مدققين خارجيين (محافظي الحسابات) لمجموعة من الولايات هي: أم البواقي، قسنطينة، عنابة، سطيف، باتنة، سكيكدة، جيجل، سوق أهراس، ميله، الطارف، تبسة، قالمة و برج بوعريريج، ومؤسسات بها تدقيق داخلي لولاية أم البواقي، قسنطينة، الجزائر العاصمة، ولقد تم اعتماد طريقة التسليم المباشر لبعض من أفراد عينة الدراسة أما البعض الآخر فقد تم التواصل معهم عبر البريد الإلكتروني حيث تم توزيع 90 استبيانا وتم استرجاع 86 استبيانا و02 تم استبعادهما أما 04 استبيانات فقد وردت بعد الأجل، وبالتالي فإن عدد الاستبيانات المسترجعة والقابلة للتحليل تمثل تقريبا 93.33% من مجتمع الدراسة. يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (07): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان

النسبة	العدد	البيان
100%	90	عدد الاستثمارات الموزعة
93.33%	84	عدد الاستثمارات الواردة
2.22%	02	عدد الاستثمارات الملغاة
4.45%	04	عدد الاستثمارات الواردة بعد الأجل
100%	90	المجموع

المصدر: من خلال تحليل استثمارات الدراسة.

المطلب الثاني: أساليب ومقاييس المعالجة الإحصائية المستخدمة

للإجابة على أسئلة الدراسة تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS: Statistical Package for the Social Sciences).

وقد استخدمت الأساليب الإحصائية الموالية:

- معامل الثبات ألفا كرونباخ: ويستخدم لقياس قوة العلاقة بين الفقرات واتساقها، حيث أن معامل الثبات يأخذ قيمة محصورة بين 0 و 1، فإذا كانت قيمة معامل الثبات مرتفعة فإن هذا يعتبر مؤشرا جيدا على

ثبات الاستبيان، وبالتالي صلاحية وملاءمة هذا الاستبيان، وكما هو معروف في مجال العلوم الإنسانية والاجتماعية فإن معامل ألفا كرونباخ يكون مقبولا ابتداءا من 0.6

- استخدام التوزيع التكراري، النسب المئوية، المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري: من أجل وصف خصائص مفردات الدراسة وكذلك لوصف اتجاهات الدراسة نحو جميع عبارات المحاور الرئيسية في موضوع الدراسة، ليتم عرض وتحليل النتائج وإجابات أفراد العينة.

- سلم ليكارت (Likart) ذو البدائل الخمسة: يعتبر من مقاييس الاتجاه التي تعمل على تحديد ما يعتقد أو ما يدركه الفرد عن نفسه كما يقيس الاتجاهات نحو الذات أو نحو الآخرين أو نحو أنشطة معينة أو اتجاه واقع معين، ولقد تم توزيع الأوزان على البدائل الخمس كالتالي:

الجدول رقم (08): سلم ليكارت (Likart) ذو البدائل الخمسة

التصنيف	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص:23.

المبحث الثاني: عرض البيانات العامة لأفراد مجتمع الدراسة

بغية التعرف على عينة الدراسة بشكل تفصيلي تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، حيث يتناول المطلب الأول قياس مدى صدق وثبات استبيان الدراسة، أما المطلب الثاني فخصص للتعرف على خصائص مبحوثي الدراسة.

المطلب الأول: قياس مدى صدق وثبات استبيان الدراسة

والمقصود بصدق الاستبيان مدى صلاحيته لقياس العلاقة موضوع الدراسة، وقد تم قياس صدقه من خلال:

- صدق المحكمين: تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة في اختصاص مراجعة وتدقيق الحسابات وخارج التخصص بغرض تحكيمه من ناحيتي الشكل والمضمون وذلك قبل الاعتماد النهائي له

لتبيان أوجه القصور في بعض جوانبه، حيث تم أخذ ملاحظات المحكمين بعين الاعتبار وكذلك تم إجراء التعديلات المقترحة، ليخرج بذلك استبيان الدراسة بصورته النهائية من أجل تحقيق أهداف الدراسة.

- الصدق البنائي: لم يتم الاكتفاء بصدق المحكمين بل تم حساب معامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ، حيث يقيس هذا الأخير ثبات أداة الدراسة، بحيث إذا تكررت الدراسة مرة أخرى في نفس الظروف التي أجريت فيها الدراسة الحالية أو في ظروف مشابهة، وعلى نفس عينة البحث من قبل الباحث نفسه أو من قبل باحثين آخرين فسيتم الحصول على نفس النتائج، ولقد تم توضيح قيمة معامل الثبات لأداة الدراسة في الجدول التالي:

الجدول رقم(09) : قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	08	0.56%
المحور الثاني	07	0.68%
المحور الثالث	06	0.43%
المجموع	21	0.67%

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

يلاحظ من خلال الجدول رقم (09) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع عبارات المحور الأول يساوي (0.56)، أما بالنسبة لمجموع عبارات المحور الثاني فقد كانت قيمته تساوي (0.68)، في حين بلغت قيمته لعبارات المحور الثالث في مجملها (0.43)، كما أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان قد بلغ قيمة (0.67) وهي قيمة مرتفعة، من هنا يمكن استخلاص أن أداة الدراسة ثابتة بدرجة كبيرة مما يؤهلها لتكون أداة قياس مناسبة لهذه الدراسة ويمكن تطبيقها بثقة.

المطلب الثاني: خصائص مبحوثي الدراسة

سيتم التطرق فيما يلي إلى دراسة خصائص مبحوثي عينة الدراسة والمتمثلة في: العمر، الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المستوى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة.

1- توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر.

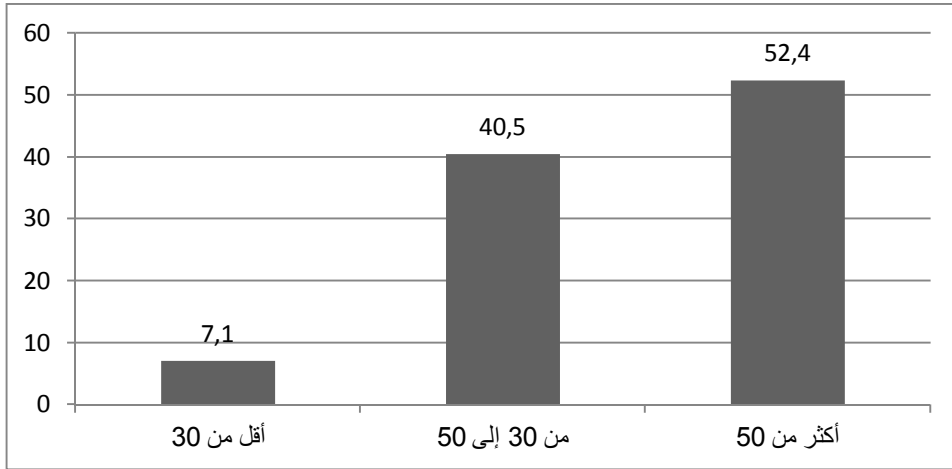
الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

النسبة	التكرار	الفئة العمرية
7.1 %	06	أقل من 30
40.5 %	34	من 30 إلى 50
52.4 %	44	أكثر من 50
100	84	المجموع

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

يتضح من خلال الجدول رقم (08) أن الفئة العمرية التي أكثر من 50 تمثل أعلى نسبة من عينة الدراسة حيث تقدر هذه النسبة بـ (52.4%)، في حين أن المبحوثين ضمن الفئة العمرية التي تبدأ من 30 إلى أقل من 50 سنة بلغت نسبة (40.5%) وأخيراً فإن المبحوثين من ضمن الفئة العمرية التي أقل من 30 سنة فقد احتلوا المرتبة الأخيرة بنسبة تقدر بـ (7.1%)، كما يمكن توضيح هذه النسب في الشكل الموالي:

الشكل رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

2- توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس كما في الجدول الموالي:

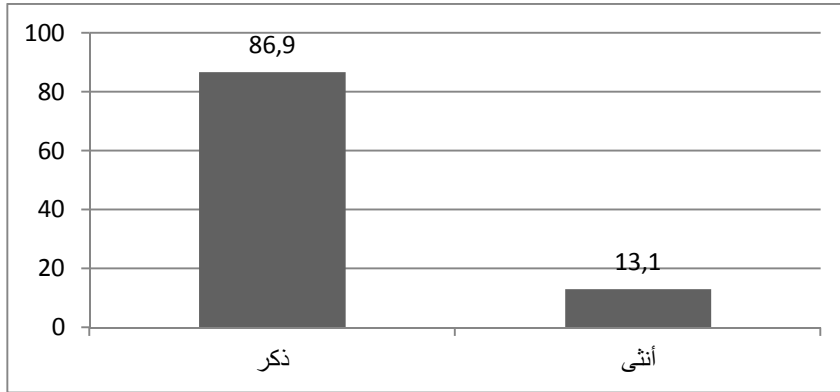
الجدول (11): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
% 86.9	73	ذكر
% 13.1	11	أنثى
100	84	المجموع

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (09) والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس، تم إيجاد أن أغلب المبحوثين من جنس الذكور حيث تقدر نسبتهم بـ (86.9%) من عينة الدراسة في حين أن نسبة الإناث تمثل أقل نسبة والتي تمثل (13.1%) من المبحوثين، ويمكن توضيح هذه النسب في الشكل الموالي:

الشكل رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي كما في الجدول الموالي:

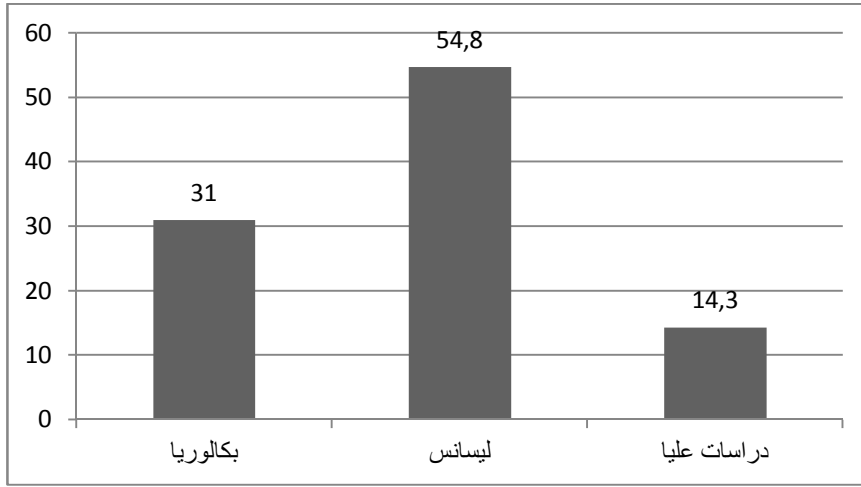
الجدول (12): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
بكالوريا	26	31 %
ليسانس	46	54.8 %
دراسات عليا	12	14.3 %
المجموع	84	100

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (10) والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي، تم إيجاد أن المبحوثين الحاملين لشهادات ليسانس تمثل أكبر نسبة حيث تقدر بـ (54.8%) من عينة الدراسة، في حين أن ما نسبته (31%) من المبحوثين حاصلين على شهادة البكالوريا، أما نسبة حملة الدراسات العليا فقد قدرت بـ (14.3%) من عينة الدراسة، وهذا يعد مؤشرا هاما على أن أغلبية أفراد العينة لديهم المؤهل العلمي الكافي لفهم أسئلة الاستبيان، ويمكن توضيح هذه النسب من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

4- توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي كما في الجدول الموالي:

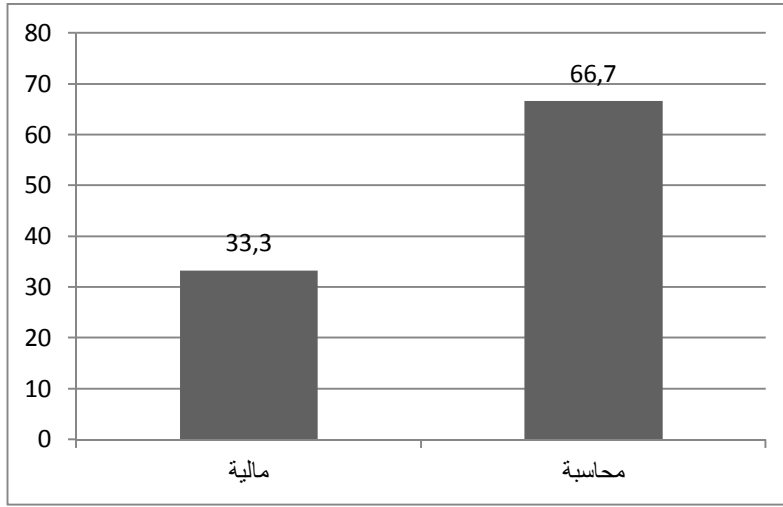
الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص العلمي
33.3 %	28	مالية
66.7 %	56	محاسبة
100	84	المجموع

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (11) والذي يوضح أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي تم إيجاد أن ما نسبته (66.7%) من عينة الدراسة متخصصين في المجال المحاسبي وهي نسبة مرتفعة الأمر الذي من شأنه أن يعزز قدرة أفراد العينة على الحكم على دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، في حين تكون أقل وبنسبة (33.3%) في التخصص المالي. ويمكن توضيح هذه النسب في الشكل الموالي:

الشكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

5- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة التي يشغلونها

يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي كما في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي

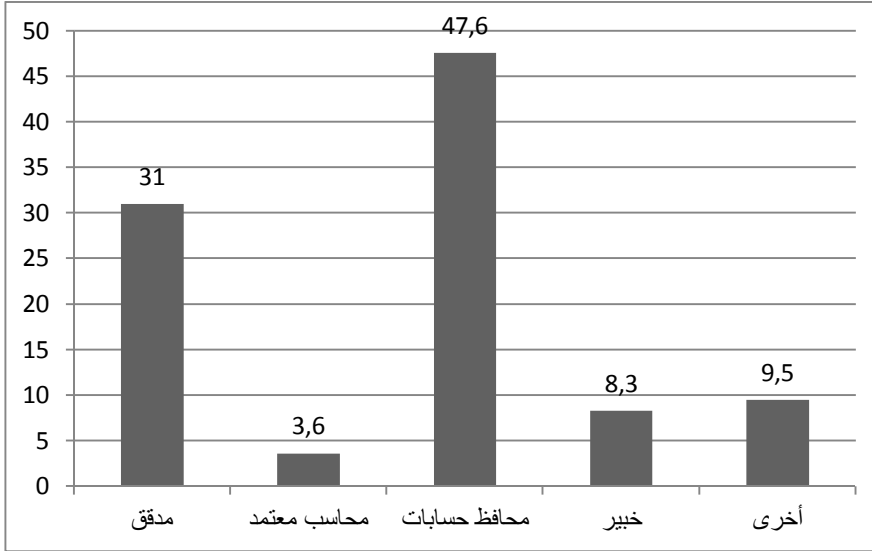
النسبة	التكرار	المستوى الوظيفي
31 %	26	مدقق
3.6 %	03	محاسب معتمد
47.6 %	40	محافظ حسابات
8.3 %	07	خبير
9.5 %	08	أخرى
100	84	المجموع

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (12) والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي تم إيجاد أن نسبة محافظي الحسابات تمثل أكبر نسبة بحيث قدرت بـ (47.6%) لتليها نسبة المقيمين التي قدرت بـ (31%)، وتم إيجاد أن ما نسبته (9.5%) من عينة الدراسة من ممارسون وظائف أخرى، في حين النسبة

ضئيلة في عينة الخبير وقدرت ب (8.3%)، وأخيرا نسبة المحاسبين المعتمدين مثلت (3.6%) من إجمالي المبحوثين. ويمكن توضيح هذه النسب في الشكل الموالي:

الشكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي



المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

6- توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة كما في الجدول الموالي:

الجدول رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

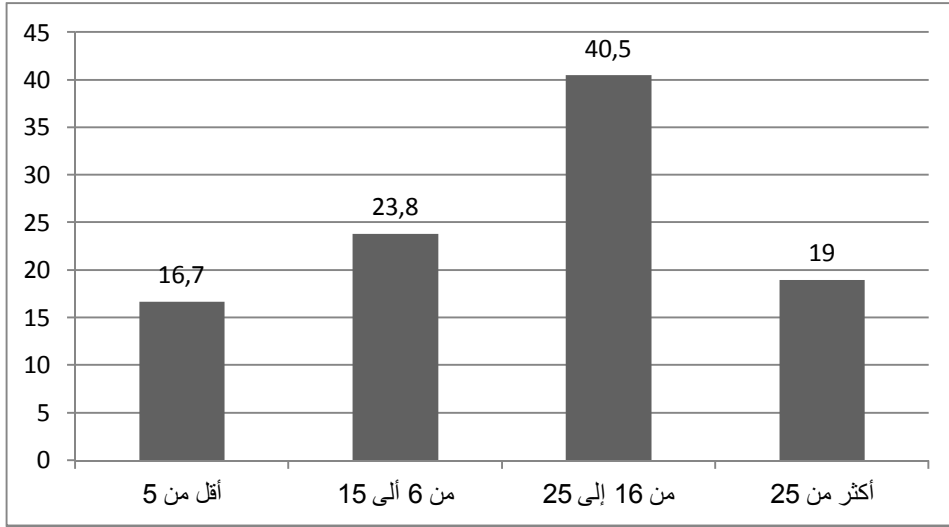
النسبة	التكرار	الخبرة
16.7 %	14	أقل من 5
23.8 %	20	من 6 إلى 15
40.5 %	34	من 16 إلى 25
19 %	16	أكثر من 25
100	84	المجموع

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

من خلال الجدول رقم (13) والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة تم إيجاد أن ما نسبته (40.5%) من المبحوثين لديهم خبرة تقع في المجال الذي يبدأ من (16 سنة إلى 25

سنة)، وأن ما نسبته (23.8%) تقع خبرتهم في المجال (من 6 سنوات من 6 سنوات إلى 15 سنة)، أما بخصوص الأفراد الذي تقع خبرتهم في المجال (أكثر من 25 سنة) فقد قدرت بـ (19%)، وأخيرا الأفراد الذين تقع خبرتهم في المجال (من سنة إلى 05 سنوات) فقد بلغت نسبتهم (16.7%). ويمكن توضيح هذه النسب في الشكل الموالي:

الشكل رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

المبحث الثالث: تحليل محاور الاستبيان

سيتم في هذا المبحث تحليل محاور الاستبيان بغية الإجابة على أسئلة الدراسة، ومن أجل ذلك تم استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الاستبيان، وقد تقرر أن يكون المتوسط الحسابي لإجابات الباحثين عن كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي: من 1 إلى 1.79 دالا على المعارضة وبشدة، ومن 1.8 إلى 2.59 كالا على المعارضة، ومن 2.6 إلى 3.39 دالا على الحياد، ومن 3.4 إلى 4.19 كالا على الموافقة أما من 4.2 إلى 5 فتدل على الموافقة وبشدة.

المطلب الأول: تحليل محاور الاستبيان لعينة المدققين الداخليين

سيتم في هذا المطلب تحليل محاور الاستبيان الثلاث بالنسبة لعينة المدققين الداخليين.

1- تحليل المحور الأول

سيتم تحليل المحور الأول للاستبيان اعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (16): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين

الداخليين عن عبارات محور تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبرة
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	2	1.07	4.00	13	14	1	6	0	1- يمتلك المدقق الداخلي والمدقق الخارجي معرفة كافية بالمعايير المهنية.
				38.28	41.2	2.9	17.6	0	
محايد	8	1.60	2.76	5	11	2	3	13	2- يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل.
				14.7	32.4	5.9	8.8	38.2	
موافق	3	1.43	3.68	15	6	2	9	2	3- يمكن للمدقق الداخلي أن يسهل من مهمة التدقيق الخارجي.
				44.1	17.6	5.9	26.5	5.9	

محايد	7	0.98	2.94	2	6	17	6	3	4- يمكن للمدقق الداخلي أن يعرقل من مهمة التدقيق الخارجي.
				5.9	17.6	50	17.6	8.8	
موافق	5	1.32	3.65	8	18	1	2	5	5- يقدم المدقق الخارجي توصيات لتحسين جودة عمل المدقق الداخلي.
				23.5	52.9	2.9	5.9	14.7	
محايد	6	1.33	3.38	9	9	4	10	2	6- يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت إنتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي.
				26.5	26.5	11.8	29.4	5.9	
موافق	4	1.94	3.68	5	21	1	6	1	7- يبلغ المدقق الداخلي المدقق الخارجي بأي أمور مهمة لفتت إنتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجي.
				14.7	61.8	2.9	17.6	2.9	
موافق	1	1.22	4.09	18	7	5	2	2	8- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق.
				52.9	20.6	14.7	5.9	5.9	
موافق	-	0.56	3.52	النتائج الإجمالية للمحور الأول المتعلق بتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.					

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم الى متوسط حسابي عام يبلغ (3.52) وانحراف معياري عام قدره (0.56)، أما على مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلب المدققين

الداخليين أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة الثامنة والمتمثلة في: "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.09) بانحراف معياري قدره (1.22)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (52.9%)، تليها نسبة (20.6%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (14.7%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة خيار المعارضة والمعارضة بشدة بلغت (5.9%).

كما تمت ملاحظة أن العبارة الأولى والمتمثلة في: "يمتلك المدقق الداخلي والمدقق الخارجي معرفة كافية بالمعايير المهنية" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.00) بانحراف معياري قدره (1.07)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (41.2%)، تليها نسبة (38.2%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة وبشدة، بينما اتجه ما نسبته (17.6%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، تليها نسبة خيار الحياد بلغت (2.9%)، ليتم إيجاد أخيرا النسبة معدومة في خيار المعارضة بشدة.

وقد نالت العبارة الثالثة والمتعلقة بـ: "يمكن للمدقق الداخلي أن يسهل من مهمة التدقيق الخارجي" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.68) بانحراف معياري قدره (1.43)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (44.1%)، تليها نسبة (26.5%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار معارضة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (17.6%) من المبحوثين نحو خيار الموافقة، وأخيرا نسبة خيار الحياد والمعارضة بشدة بلغت (5.9%).

وقد احتلت العبارة السابعة والمتمثلة في: "يبلغ المدقق الداخلي المدقق الخارجي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجي" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من

قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.68) بانحراف معياري قدره (1.94)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (61.8%)، تليها نسبة (17.6%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار معارضة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (14.7%) من المبحوثين نحو خيار الموافقة وبشدة، وأخيرا نسبة خياري الحياد والمعارضة بشدة بلغت (2.9%).

كما تمت ملاحظة أن العبارة الخامسة والمتمثلة في: "يقدم المدقق الخارجي توصيات لتحسين جودة عمل المدقق الداخلي" قد احتلت الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.65) بانحراف معياري قدره (1.32)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (52.9%)، تليها نسبة (23.5%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (14.7%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة وبشدة، لتأتي نسبة خيار معارضة العبارة بنسبة (5.9%)، وأخيرا نسبة خيار الحياد اتجاه العبارة والتي بلغت (2.9%).

وقد جاءت العبارة السادسة والمتعلقة بـ: "يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي" بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.38) بانحراف معياري قدره (1.33)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد معارضتهم لها بنسبة (29.4%)، تليها نسبة (26.5%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة والموافقة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (11.8%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة للعبارة والتي بلغت (5.9%).

لتأتي العبارة الرابعة والمتعلقة بـ: "يمكن للمدقق الداخلي أن يعرف من مهمة التدقيق الخارجي" في الترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (2.94) بانحراف معياري قدره (0.98)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى

قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت محايدة بنسبة (50%)، تليها نسبة (17.6%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيارى الموافقة والمعارضة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (8.8%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة بشدة، وأخيراً نسبة خيار الموافقة بشدة للعبارة والتي بلغت (5.9%).

وأخيراً العبارة الثانية والمتعلقة بـ: "يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل" فقد نالت الترتيب الثامن من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (2.76) بانحراف معياري قدره (1.60)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت معارضة بشدة بنسبة (38.2%)، تليها نسبة (32.4%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (14.7%) من المبحوثين نحو خيار الموافقة بشدة، ليليها خيار معارضة العبارة بنسبة (8.8%) وأخيراً نسبة خيار الحياد اتجاه العبارة والتي بلغت (5.9%).

2- تحليل المحور الثاني

سيتم تحليل المحور الثاني للاستبيان اعتماداً على نتائج الجدول الموالي.

الجدول رقم (17): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين

الداخليين عن عبارات محور جودة المعلومة المحاسبية

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارة
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق بشدة	2	0.77	4.32	15	17	0	2	0	1- يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى توافقها مع المبادئ المحاسبية.
				44.1	50.0	0	5.9	0	
موافق	3	0.90	4.09	11	19	0	4	0	2- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ملائمة وتؤثر في قرار مستخدميها.
				32.4	55.9	0	11.8	0	
موافق	5	1.31	3.56	12	6	6	9	1	3- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ذات قيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.
				35.3	17.6	17.6	26.5	2.9	
موافق	4	0.86	3.74	4	22	3	5	0	4- يتم إعداد والإفصاح عن القوائم المالية وتقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب.
				11.8	64.7	8.8	14.7	0	

موافق	7	1.13	3.41	4	17	4	7	2	5- تعبير المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية على صدق وأمانة تمثيلها للأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة المالية.
موافق	6	1.13	3.47	3	21	2	5	3	6- تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بالحياد والبعد عن التحيز مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها.
موافق بشدة	1	1.08	3.50	27	1	3	2	1	7- جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومة المحاسبية المقدمة لمستخدميها.
موافق	-	0.62	3.81	النتائج الإجمالية للمحور الثاني: جودة المعلومة المحاسبية					

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم الى متوسط حسابي عام يبلغ (3.81) وانحراف معياري عام قدره (0.62)، أما على مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات الباحثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلب المدققين الداخليين أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة السابعة والمتمثلة في: "جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومة المحاسبية المقدمة لمستخدميها" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.50) بانحراف معياري قدره (1.08)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات الباحثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (79.4%)، تليها نسبة (8.8%) من الباحثين اتجهوا نحو خيار الحياد

اتجاه العبارة، بينما اتجه ما نسبته (5.9%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، وأخيرا نسبة خيارى الموافقة والمعارضة بشدة بلغت (2.9%).

كما تمت ملاحظة أن العبارة الأولى والمتمثلة في: "يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى توافقها مع المبادئ المحاسبية" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.32) بانحراف معياري قدره (0.77)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (50%)، تليها نسبة (44.1%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة وبشدة، بينما اتجه ما نسبته (5.9%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، ليطمأين أخيرا النسبة معدومة في خيارى المعارضة بشدة والحياد.

وقد نالت العبارة الثانية والمتعلقة ب: "تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ملائمة وتؤثر في قرار مستخدميها" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.09) بانحراف معياري قدره (0.90)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (55.9%)، تليها نسبة (32.4%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (11.8%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، وأخيرا نسبة خيارى الحياد والمعارضة بشدة التي كانت معدومة.

وقد احتلت العبارة الرابعة والمتمثلة في: "يتم إعداد والإفصاح عن القوائم المالية وتقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.74) بانحراف معياري قدره (0.86)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (64.7%)، تليها نسبة (14.7%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار معارضة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (11.8%) من

المبحوثين نحو خيار الموافقة وبشدة، ثم تليها نسبة (8.8%) من المبحوثين الذين اتجهوا نحو خيار الحياد، وأخيرا تم إيجاد النسبة معدومة في خيار المعارضة بشدة للعبارة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الثالثة والمتمثلة في: "تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ذات قيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها" قد احتلت الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.65) بانحراف معياري قدره (1.31)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (35.3%)، تليها نسبة (26.5%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار المعارضة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (17.6%) من المبحوثين نحو خيار الموافقة والحياد، وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة والتي بلغت (2.9%).

وقد جاءت العبارة السادسة والمتعلقة ب: "تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بالحياد والبعد عن التحيز مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها" بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.47) بانحراف معياري قدره (1.13)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (61.8%)، تليها نسبة (17.7%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار معارضة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (8.8%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة بشدة والموافقة بشدة، وأخيرا نسبة خيار الحياد اتجاه العبارة والتي بلغت (5.9%).

وأخيرا العبارة الخامسة والمتعلقة ب: "تعتبر المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية على صدق وأمانة تمثيلها للأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة المالية" فقد نالت الترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.41) بانحراف معياري قدره (1.13)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت معارضة بنسبة (50%)، تليها نسبة (20.6%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار معارضة العبارة،

بينما اتجه ما نسبته (11.8%) من المبحوثين نحو خيارى الموافقة بشدة والحياد، وأخيراً نسبة خيار معارضة العبارة بشدة والتي بلغت (5.9%).

3- تحليل المحور الثالث

سيتم تحليل المحور الثالث للاستبيان اعتماداً على نتائج الجدول الموالي

الجدول رقم (18): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين الداخليين عن عبارات محور دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارة
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق بشدة	3	0.73	4.35	16	15	2	1	0	1- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق.
				47.1	44.1	5.9	2.9	0	
موافق بشدة	4	0.64	4.32	13	20	0	1	0	2- يوفر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف المستفيدة.
				38.2	58.8	0	2.9	0	

موافق بشدة	2	0.70	4.38	16	16	1	1	0	3- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم دور المعلومة المحاسبية.
موافق	6	1.04	4.00	13	13	3	5	0	4- يوفر تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة معلومات محاسبية لها قيمة تساعد على اتخاذ القرارات السليمة.
موافق بشدة	5	0.74	4.24	12	20	0	2	0	5- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن مستخدم المعلومة المحاسبية من التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسة.
موافق بشدة	1	0.56	4.50	18	15	1	0	0	6- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة له دور في توفير معلومة محاسبية في الوقت المناسب، لكي تكون ملائمة لمستخدميها.
موافق	-	0.39	4.30	النتائج الإجمالية للمحور الثالث المتعلق بدور التكامل في تحسين جودة المعلومة المحاسبية					

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم الى متوسط حسابي عام يبلغ (4.30) وانحراف معياري عام قدره (0.39)، أما على مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات الباحثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلب المدققين الداخليين أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة السادسة والمتمثلة في: "تكامُل التدقيق

الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة له دور في توفير معلومة محاسبية في الوقت المناسب لكي تكون ملائمة لمستخدميها" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.50) بانحراف معياري قدره (0.56)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (52.9%)، تليها نسبة (44.1%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (2.9%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة خياري المعارضة والمعارضة معدومة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الثالثة والمتمثلة في: "يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم دور المعلومة المحاسبية" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.38) بانحراف معياري قدره (0.70)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت بنسبة (47.1%) لخيار الموافقة والموافقة بشدة، تليها نسبة (2.9%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الحياد والمعارضة، ليتم إيجاد أخيرا النسبة معدومة في خيار المعارضة بشدة.

وقد نالت العبارة الأولى والمتعلقة بـ: "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.35) بانحراف معياري قدره (0.73)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (47.1%)، تليها نسبة (44.1%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (5.9%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، لتأتي نسبة خيار المعارضة التي بلغت (2.9%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي كانت معدومة.

وقد احتلت العبارة الثانية والمتمثلة في: "يوفر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف المستفيدة" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.32)

بانحراف معياري قدره (0.64)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (58.8%)، تليها نسبة (38.2%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (2.9%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، وأخيرا تم إيجاد النسبة معدومة في خيار المعارضة بشدة للعبارة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الخامسة والمتمثلة في: "تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن مستخدم المعلومة المحاسبية من التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسة" قد احتلت الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.24) بانحراف معياري قدره (0.74)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (58.5%)، تليها نسبة (35.3%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (5.9%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، وأخيرا نسبة اختياري المعارضة بشدة والحياد التي جاءت معدومة.

وأخيرا العبارة الرابعة والمتعلقة بـ: "يوفر تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة معلومات محاسبية لها قيمة تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة" فقد نالت الترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.00) بانحراف معياري قدره (1.04)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه القبول إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت بين اختياري الموافقة والموافقة بشدة بنسبة متساوية بلغت (38.2%)، تليها نسبة (14.7%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار معارضة العبارة، وأخيرا نسبة اختياري معارضة العبارة بشدة والحياد التي جاءت معدومة.

المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان لعينة المدققين الخارجيين

سيتم في هذا المطلب تحليل محاور الاستبيان الثلاث بالنسبة لعينة المدققين الخارجيين.

1- تحليل المحور الأول

سيتم تحليل المحور الأول للاستبيان اعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (19): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين

الخارجيين عن عبارات محور تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات					
				موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق بشدة	1	0.76	4.20	19	23	7	1	0	1- يمتلك المدقق الداخلي والمدقق الخارجي معرفة كافية بالمعايير المهنية.
				38	46	14	2	0	
محايد	7	1.19	3.34	4	28	5	7	6	2- يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل.
				8	56	10	14	12	
موافق	4	1.48	3.88	27	9	0	9	5	3- يمكن للمدقق الداخلي أن يسهل من مهمة التدقيق الخارجي.
				54	18	0	18	10	

محايد	8	1.22	3.16	6	16	15	6	7	4- يمكن للمدقق الداخلي أن يعرقل من مهمة التدقيق الخارجي.
موافق	5	0.93	3.80	9	30	3	8	0	5- يقدم المدقق الخارجي توصيات لتحسين جودة عمل المدقق الداخلي.
موافق	6	1.00	3.76	12	20	14	2	2	6- يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت إنتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي.
موافق	3	1.19	3.88	19	16	8	4	3	7- يبلغ المدقق الداخلي المدقق الخارجي بأي أمور مهمة لفتت إنتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجي.
موافق	2	0.93	4.16	20	23	3	3	1	8- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق.
موافق	-	0.47	3.77	النتائج الإجمالية للمحور الأول المتعلق بتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.					

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم الى متوسط حسابي عام يبلغ (3.77) وانحراف معياري عام قدره (0.47)، أما على مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات الباحثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلب المدققين الخارجيين أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة الأولى والمتمثلة في: "يملك المدقق

الداخلي والمدقق الخارجي معرفة كافية بالمعايير المهنية" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.20) بانحراف معياري قدره (0.76)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (46%)، تليها نسبة (38%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (14.0%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، لتأتي نسبة خيار المعارضة التي بلغت (2%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة التي جاءت معدومة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الثامنة والمتمثلة في: "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.16) بانحراف معياري قدره (0.93)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (46%)، تليها نسبة (40%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة وبشدة، بينما اتجه ما نسبته (6%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة والحياد اتجاه العبارة، ليتم إيجاد أخيرا النسبة (2%) في خيار المعارضة بشدة.

وقد نالت العبارة السابعة والمتعلقة بـ: "يبلغ المدقق الداخلي المدقق الخارجي بأي أمور مهمة نفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجي" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.88) بانحراف معياري قدره (1.19)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (38%)، تليها نسبة (32%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (16%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، ليأتي خيار معارضة العبارة بنسبة (8%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة بلغت (6%).

وقد احتلت العبارة الثالثة والمتمثلة في: "يمكن للمدقق الداخلي أن يسهل من مهمة التدقيق الخارجي" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ

المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.88) بانحراف معياري قدره (1.48)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم بشدة لها بنسبة (54%)، تليها نسبة (18%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الموافقة والمعارضة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (10%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة وبشدة، وأخيرا نسبة خيار الحياد جاءت معدومة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الخامسة والتمثلة في: "يقدم المدقق الخارجي توصيات لتحسين جودة عمل المدقق الداخلي" قد احتلت الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.80) بانحراف معياري قدره (0.93)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (60%)، تليها نسبة (18%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (16%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة وبشدة، لتأتي نسبة خيار معارضة العبارة بنسبة (6%)، وأخيرا نسبة خيار الحياد اتجاه العبارة والتي جاءت معدومة.

وقد جاءت العبارة السادسة والمتعلقة بـ: "يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي" بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.76) بانحراف معياري قدره (1.00)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه القبول إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (40%)، تليها نسبة (28%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الحياد اتجاه العبارة، بينما اتجه ما نسبته (24%) من المبحوثين نحو خيار الموافقة بشدة، وأخيرا نسبة خيار المعارضة و المعارضة بشدة للعبارة والتي بلغت (4%).

لتأتي العبارة الثانية والمتعلقة بـ: "يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل" في الترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.34) بانحراف معياري قدره (1.19)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه

الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت موافقة بنسبة (56%)، تليها نسبة (14%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار المعارضة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (12%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة بشدة، لتأتي نسبة خيار الحياد اتجاه العبارة ب(12%)، وأخيرا نسبة خيار الموافقة بشدة للعبارة والتي بلغت (8%).

وأخيرا العبارة الرابعة والمتعلقة بـ: "يمكن للمدقق الداخلي أن يعرقل من مهمة التدقيق الخارجي" فقد نالت الترتيب الثامن من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الداخليين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.16) بانحراف معياري قدره (1.22)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت موافقة بنسبة (32%)، تليها نسبة (30%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الحياد اتجاه العبارة، بينما اتجه ما نسبته (14%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة بشدة، وأخيرا نسبة خياري المعارضة والموافقة بشدة للعبارة والتي بلغت (12%).

2- تحليل المحور الثاني

سيتم تحليل المحور الثاني للاستبيان اعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (20): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين الخارجيين عن عبارات محور جودة المعلومة المحاسبية

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة					
				موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
محايد	4	0.83	4.36	26	19	2	3	0	1- يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى توافقها مع المبادئ المحاسبية.
				52	38	4	6	0	
موافق	7	0.87	4.16	19	24	3	4	0	2- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ملائمة وتؤثر في قرار مستخدميها.
				38	48	6	8	0	
موافق	3	0.88	3.42	6	15	24	4	1	3- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ذات قيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.
				12	30	48	8	2	

موافق	5	1.26	3.66	14	20	5	7	4	4- يتم إعداد والإفصاح عن القوائم المالية وتقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب.
موافق	6	0.74	4.06	28	40	10	14	8	5- تعبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية على صدق وأمانة تمثيلها للأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة المالية.
محايد	2	0.95	3.30	13	29	6	2	0	6- تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بالحياد والبعد عن التحيز مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها.
موافق	1	1.03	3.96	3	21	16	8	2	7- جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومة المحاسبية المقدمة لمستخدميها.
موافق	-	0.44	3.87	6	42	32	16	4	النتائج الإجمالية للمحور الثاني المتعلق بجودة المعلومة المحاسبية.
				18	19	6	7	0	
				36	38	12	14	0	

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم الى متوسط حسابي عام يبلغ (3.87) وانحراف معياري عام قدره (0.44)، أما على مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلب المدققين

الخارجيين أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة الأولى والتمثلة في: "يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى توافقتها مع المبادئ المحاسبية" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.36) بانحراف معياري قدره (0.83)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم بشدة لها بنسبة (52%)، تليها نسبة (38%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (6%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، ليأتي خيار الحياد اتجاه العبارة بنسبة (4%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي جاءت معدومة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الثانية والتمثلة في: "تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ملائمة وتؤثر في قرار مستخدميها" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.16) بانحراف معياري قدره (0.87)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (48%)، تليها نسبة (38%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة وبشدة، بينما اتجه ما نسبته (8%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، لتليها نسبة (6%) من المبحوثين في خيار الحياد، ليتم إيجاد أخيرا النسبة معدومة في خيار المعارضة بشدة.

وقد نالت العبارة الخامسة والمتعلقة ب: "تعتبر المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية على صدق وأمانة تمثيلها للأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة المالية" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.06) بانحراف معياري قدره (0.74)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (58%)، تليها نسبة (26%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (12%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، لتأتي نسبة (4%) من المبحوثين لخيار المعارضة بشدة، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي كانت معدومة.

وقد احتلت العبارة السابعة والمتمثلة في: "جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومة المحاسبية المقدمة لمستخدميها" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.96) بانحراف معياري قدره (1.03)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات الباحثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (38%)، تليها نسبة (36%) من الباحثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (14%) من الباحثين نحو خيار المعارضة، ليأتي خيار الحياد اتجاه العبارة بنسبة (12%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي جاءت معدومة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الرابعة والمتمثلة في: "يتم إعداد والإفصاح عن القوائم المالية وتقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب" قد احتلت الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.66) بانحراف معياري قدره (1.26)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات الباحثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (40%)، تليها نسبة (28%) من الباحثين اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (14%) من الباحثين نحو خيار المعارضة، لتليها نسبة (10%) من الباحثين وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة والتي بلغت (2.9%).

وقد جاءت العبارة الثالثة والمتعلقة بـ: "تعتبر المعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية للشركة ذات قيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها" بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.42) بانحراف معياري قدره (0.88)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات الباحثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد حيادهم لها بنسبة (48%)، تليها نسبة (30%) من الباحثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (12%) من الباحثين نحو خيار الموافقة بشدة، لتأتي نسبة خيار المعارضة بـ (8%)، وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة والتي بلغت (2%).

وأخيرا العبارة السادسة والمتعلقة بـ: "تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بالحياد والبعد عن التحيز مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها" فقد نالت الترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.30) بانحراف معياري قدره (0.95)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت موافقة بنسبة (42%)، تليها نسبة (32%) من المبحوثين اتجهوا نحو الحياد اتجاه العبارة، بينما اتجه ما نسبته (16%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، لتليها نسبة خيار الموافقة بشدة والتي بلغت (6%)، وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة والتي بلغت (4%).

تحليل المحور الثالث

سيتم تحليل المحور الثالث للاستبيان اعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (21): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات المدققين الخارجيين عن عبارات محور دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة					
				موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	4	0.71	4.02	10	34	3	3	0	1- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق.
				20	68	6	6	0	

موافق بشدة	2	0.68	4.22	17	28	4	1	0	2- يوفر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف المستفيدة.
				34	56	8	2	0	
موافق	1	0.65	4.10	11	35	2	2	0	3- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم دور المعلومة المحاسبية.
				22	70	4	4	0	
موافق بشدة	5	0.96	4.32	27	17	2	3	1	4- يوفر تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة معلومات محاسبية لها قيمة تساعد على اتخاذ القرارات السليمة.
				54	34	4	6	2	
موافق بشدة	3	0.57	4.28	17	30	3	0	0	5- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن مستخدم المعلومة المحاسبية من التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسة.
				34	60	6	0	0	
موافق بشدة	6	0.40	4.20	10	40	0	0	0	6- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة له دور في توفير معلومة محاسبية في الوقت المناسب، لكي تكون ملائمة لمستخدميها.
				20	80	0	0	0	

مؤقتة	1	0.26	4.19	النتائج الإجمالية للمحور الثالث المتعلق بدور التكامل في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.
-------	---	------	------	--

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم الى متوسط حسابي عام يبلغ (4.19) وانحراف معياري عام قدره (0.26)، أما على مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلب المدققين الخارجيين أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة الرابعة والمتمثلة في: "يوفر تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة معلومات محاسبية لها قيمة تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.32) بانحراف معياري قدره (0.96)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (54%)، تليها نسبة (34%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (6%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، لتليها نسبة خيار الحياد التي بلغت (4%)، وأخيرا نسبة خيار الحياد التي بلغت (2%).

كما تمت ملاحظة أن العبارة الخامسة والمتمثلة في: "تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن استخدام المعلومة المحاسبية من التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسة" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.28) بانحراف معياري قدره (0.57)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت بنسبة (60%) لخيار الموافقة، تليها نسبة (34%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار المعارضة بشدة للعبارة، ثم تأتي نسبة (6%) في خيار الحياد، ليطمأجناد أخيرا النسبة معدومة في خيار المعارضة والمعارضة بشدة.

وقد نالت العبارة الثانية والمتعلقة بـ: "يوفر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف المستفيدة" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية

المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.22) بانحراف معياري قدره (0.68)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (56%)، تليها نسبة (34%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (8%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، لتأتي نسبة خيار المعارضة التي بلغت (2%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي كانت معدومة.

وقد احتلت العبارة السادسة والتمثلة في: "تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة له دور في توفير معلومة محاسبية في الوقت المناسب لكي تكون ملائمة لمستخدميها" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.20) بانحراف معياري قدره (0.40)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (80%)، تليها نسبة (20%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، وأخيرا تم إيجاد النسبة معدومة في خيارات المعارضة بشدة، المعارضة والحياد اتجاه العبارة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الثالثة والتمثلة في: "يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم دور المعلومة المحاسبية" قد احتلت الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.10) بانحراف معياري قدره (0.65)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (70%)، تليها نسبة (22%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (4%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة والحياد، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي جاءت معدومة.

وأخيرا العبارة الأولى والمتعلقة ب: "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق" فقد نالت الترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.02) بانحراف معياري

قدره (0.71)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الخارجيين كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت في خيار الموافقة بنسبة بلغت (68%)، تليها نسبة (20%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، لتأتي نسبة (6%) في خياري الحياد والمعارضة، وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة التي جاءت معدومة.

المطلب الثالث: تحليل محاور الاستبيان لعينة الدراسة ككل

سيتم في هذا المطلب تحليل محاور الاستبيان الثلاث بالنسبة لعينة الدراسة ككل.

1- تحليل المحور الأول

سيتم تحليل المحور الأول للاستبيان اعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (22): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات عينة الدراسة عن عبارات محور تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارة
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	2	0.90	4.12	32	37	8	7	0	1- يمتلك المدقق الداخلي والمدقق الخارجي معرفة كافية بالمعايير المهنية.
				38.1	44.1	9.5	8.3	0	
محايد	7	1.39	3.11	9	39	7	10	19	2- يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل.
				10.7	46.4	8.3	12	22.6	

موافق	1	1.46	3.80	42	16	2	18	7	3- يمكن للمدقق الداخلي أن يسهل من مهمة التدقيق الخارجي.
				50	17.9	2.4	21.4	8.3	
محايد	8	1.13	3.07	8	22	32	12	10	4- يمكن للمدقق الداخلي أن يعرقل من مهمة التدقيق الخارجي.
				9.5	26.2	38.1	14.3	1.9	
موافق	6	1.19	3.74	17	48	4	10	5	5- يقدم المدقق الخارجي توصيات لتحسين جودة عمل المدقق الداخلي.
				20.2	57.1	4.8	11.9	6	
موافق	5	1.15	3.61	21	29	18	12	4	6- يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي.
				25	34.5	21.4	14.3	4.8	
موافق	4	1.13	3.80	24	37	9	10	4	7- يبلغ المدقق الداخلي المدقق الخارجي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجي.
				28.6	44	10.7	11.9	4.8	
موافق	3	1.05	4.13	38	30	8	5	3	8- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق.
				45.2	35.7	9.5	6	3.6	

موافقة	1	0.52	3.67	النتائج الإجمالية للمحور الأول المتعلق بتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
--------	---	------	------	---

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم الى متوسط حسابي عام يبلغ (3.67) وانحراف معياري عام قدره (0.52)، أما على مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلب العينة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة الثالثة والتمثلة في: "يمكن للمدقق الداخلي أن يسهل من مهمة التدقيق الخارجي" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.80) بانحراف معياري قدره (1.46)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم بشدة لها بنسبة (50%)، تليها نسبة (21.4%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الحياد اتجاه العبارة، بينما اتجه ما نسبته (17.9%) من المبحوثين نحو خيار الموافقة، لتأتي نسبة خيار المعارضة بشدة التي بلغت (8.3%)، وأخيرا نسبة خيار الحياد بشدة التي بلغت (2.4%).

كما تمت ملاحظة أن العبارة الأولى والتمثلة في: "يمتلك المدقق الداخلي والمدقق الخارجي معرفة كافية بالمعايير المهنية" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.12) بانحراف معياري قدره (0.90)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (44.1%)، تليها نسبة (38.1%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة وبشدة، بينما اتجه ما نسبته (9.5%) من المبحوثين نحو خيار الحياد اتجاه العبارة، ليأتي خيار المعارضة بنسبة بلغت (8.3%)، ليتما إيجاد أخيرا النسبة في خيار المعارضة بشدة معدومة.

وقد نالت العبارة الثامنة والمتعلقة بـ: "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ

المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.13) بانحراف معياري قدره (1.05)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (45.2%)، تليها نسبة (35.7%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (9.5%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، ليأتي خيار معارضة العبارة بنسبة (6%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة بلغت (3.6%).

وقد احتلت العبارة السابعة والمتمثلة في: "يبلغ المدقق الداخلي المدقق الخارجي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجي" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.80) بانحراف معياري قدره (1.13)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (44%)، تليها نسبة (28.6%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة بشدة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (11.9%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، ليأتي خيار الحياد بنسبة (10.7%)، وأخيرا نسبة خيار الحياد التي جاءت بنسبة بلغت (4.8%).

كما تمت ملاحظة أن العبارة السادسة والمتمثلة في: "يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي" قد احتلت الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.61) بانحراف معياري قدره (1.15)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (34.5%)، تليها نسبة (25%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (21.4%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، لتأتي نسبة خيار معارضة العبارة بنسبة (14.3%)، وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة والتي بلغت نسبته (4.8%).

وقد جاءت العبارة السادسة والمتعلقة بـ: "يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت انتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي" بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.76) بانحراف معياري قدره (1.00)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل المدققين الداخليين كان باتجاه

القبول إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (40%)، تليها نسبة (28%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الحياد اتجاه العبارة، بينما اتجه ما نسبته (24%) من المبحوثين نحو خيار الموافقة بشدة، وأخيرا نسبة خياري المعارضة و المعارضة بشدة للعبارة والتي بلغت (4%).

لتأتي العبارة الثانية والمتعلقة بـ: "يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل" في الترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.11) بانحراف معياري قدره (1.39)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت موافقة بنسبة (46.4%)، تليها نسبة (22.6%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار المعارضة بشدة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (12%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، لتأتي نسبة خيار موافقة العبارة بشدة ب(10.7%)، وأخيرا نسبة خيار الحياد اتجاه العبارة والتي بلغت (8.3%).

وأخيرا العبارة الرابعة والمتعلقة بـ: "يمكن للمدقق الداخلي أن يعرقل من مهمة التدقيق الخارجي" فقد نالت الترتيب الثامن من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.74) بانحراف معياري قدره (1.19)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت محايدة بنسبة (38.1%)، تليها نسبة (26.2%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (14.3%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، ليأتي خيار المعارضة بشدة بنسبة (11.9%)، وأخيرا نسبة خيار الموافقة بشدة للعبارة والتي بلغت (9.5%).

2- تحليل المحور الثاني

سيتم تحليل المحور الثاني للاستبيان اعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (23): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات عينة الدراسة عن عبارات محور جودة المعلومة المحاسبية

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة					
				موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
موافق بشدة	1	0.80	4.35	41	36	2	5	0	1- يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى توافقها مع المبادئ المحاسبية.
				48.8	42.9	2.4	6	0	
موافق	3	0.88	4.13	30	43	8	8	0	2- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ملائمة وتؤثر في قرار مستخدميها.
				35.7	51.2	9.5	9.5	0	
موافق	6	1.07	3.48	18	21	13	13	2	3- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ذات قيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.
				21.4	25	15.5	15.5	2.4	

الدراسة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة الأولى والمتمثلة في: "يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى توافقها مع المبادئ المحاسبية" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.35) بانحراف معياري قدره (0.80)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم بشدة لها بنسبة (48.8%)، تليها نسبة (42.9%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (6%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، ليأتي خيار الحياد اتجاه العبارة بنسبة (2.4%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي جاءت معدومة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة السابعة والمتمثلة في: "جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومة المحاسبية المقدمة لمستعملها" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.18) بانحراف معياري قدره (1.08)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (53.6%)، تليها نسبة (23.8%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (10.7%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة والحياد اتجاه العبارة، ليتمايحد أخيرا النسبة قد بلغت (1.2%) في خيار المعارضة بشدة.

وقد نالت العبارة الثانية والمتعلقة بـ: "تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ملائمة وتؤثر في قرار مستخدميها" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.13) بانحراف معياري قدره (0.88)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (51.2%)، تليها نسبة (35.7%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (9.5%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، لتأتي نسبة (3.5%) من المبحوثين في خيار الحياد، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي كانت معدومة.

وقد احتلت العبارة الخامسة والمتمثلة في: "تعتبر المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية على صدق وأمانة تمثيلها للأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة المالية" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.80) بانحراف معياري قدره (0.97)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (54.8%)، تليها نسبة (20.2%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (11.9%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، ليأتي خيار معارضة العبارة بنسبة (10.7%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي بلغت (2.4%).

كما تمت ملاحظة أن العبارة الرابعة والمتمثلة في: "يتم إعداد والإفصاح عن القوائم المالية وتقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب" قد احتلت الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.69) بانحراف معياري قدره (1.11)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (50%)، تليها نسبة (21.4%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (14.3%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، لتليها نسبة (9.5%) من المبحوثين، وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة والتي بلغت (4.8%).

وقد جاءت العبارة الثالثة والمتعلقة بـ: "تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ذات قيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها" بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.48) بانحراف معياري قدره (1.07)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد حيادهم لها بنسبة (35.7%)، تليها نسبة (25%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (21.4%) من المبحوثين نحو خيار الموافقة بشدة، لتأتي نسبة خيار المعارضة بـ (15.5%)، وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة والتي بلغت (2.4%).

وأخيرا العبارة السادسة والمتعلقة بـ: "تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بالحياد والبعد عن التحيز مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها" فقد نالت الترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.37) بانحراف معياري قدره (1.03)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الحياد إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات الباحثين عن هذه العبارة جاءت موافقة بنسبة (50%)، تليها نسبة (21.4%) من الباحثين اتجهوا نحو الحياد اتجاه العبارة، بينما اتجه ما نسبته (15.5%) من الباحثين نحو خيار المعارضة، لتليها نسبة خيار الموافقة بشدة والتي بلغت (7.1%)، وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة والتي بلغت (6%).

3- تحليل المحور الثالث

سيتم تحليل المحور الثالث للاستبيان اعتمادا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (24): المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات عينة الدراسة

عن عبارات محور دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

مستوى القبول	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارة
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	6	0.74	4.15	26	49	5	4	0	1- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق.
				31	58.3	6	4.8	0	

موافق بشدة	3	0.66	4.26	30	48	4	2	0	2- يوفر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف المستفيدة.
				35.7	57.1	4.8	2.4	0	
موافق بشدة	4	0.68	4.21	27	51	3	3	0	3- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم دور المعلومة المحاسبية.
				32.1	60.7	3.6	3.6	0	
موافق	5	1.00	4.19	40	30	5	8	1	4- يوفر تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة معلومات محاسبية لها قيمة تساعد على اتخاذ القرارات السليمة.
				47.6	35.7	6	9.5	1.2	
موافق بشدة	2	0.64	4.26	29	50	3	2	0	5- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن مستخدم المعلومة المحاسبية من التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسة.
				34.5	59.5	3.6	2.4	0	
موافق بشدة	1	0.50	4.32	28	55	1	0	0	6- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة له دور في توفير معلومة محاسبية في الوقت المناسب، لكي تكون ملائمة لمستخدميها.
				33.3	65.5	1.2	0	0	

موافق بشدة	1	0.32	4.23	النتائج الإجمالية للمحور الثالث المتعلق بدور التكامل في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
------------	---	------	------	---

المصدر: من خلال تحليل مخرجات برنامج SPSS.V16

تشير نتائج الجدول رقم الى متوسط حسابي عام يبلغ (4.23) وانحراف معياري عام قدره (0.32)، أما على مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلب عينة الدراسة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة السادسة والمتمثلة في: "تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة له دور في توفير معلومة محاسبية في الوقت المناسب لكي تكون ملائمة لمستخدميها" قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.32) بانحراف معياري قدره (0.50)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (65.5%)، تليها نسبة (33.3%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (1.2%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة خياري المعارضة والمعارضة بشدة التي جاءت معدومة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الخامسة والمتمثلة في: "تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن مستخدم المعلومة المحاسبية من التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسة" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.26) بانحراف معياري قدره (0.64)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت بنسبة (59.5%) لخيار الموافقة، تليها نسبة (34.5%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار المعارضة بشدة للعبارة، ثم تأتي نسبة (3.6%) في خيار الحياد، ليأتي خيار معارضة العبارة بنسبة (2.4%)، ليتم إيجاد أخيرا النسبة معدومة في خيار المعارضة بشدة.

وقد نالت العبارة الثانية والمتعلقة بـ: "يوفر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف المستفيدة" الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية

المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.26) بانحراف معياري قدره (0.66)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (57.1%)، تليها نسبة (35.7%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، بينما اتجه ما نسبته (4.8%) من المبحوثين نحو خيار الحياد، لتأتي نسبة خيار المعارضة التي بلغت (2.4%)، وأخيرا نسبة خيار المعارضة بشدة التي كانت معدومة.

وقد احتلت العبارة الثالثة والتمثلة في: "يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم دور المعلومة المحاسبية" الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.21) بانحراف معياري قدره (0.68)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة بشدة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (60.7%)، تليها نسبة (32.1%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، لتأتي نسبة (3.6%) في خيار الحياد والمعارضة، وأخيرا تم إيجاد النسبة معدومة في خيار معارضة العبارة بشدة.

كما تمت ملاحظة أن العبارة الرابعة والتمثلة في: "يوفر تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة معلومات محاسبية لها قيمة تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة" قد احتلت الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.19) بانحراف معياري قدره (1.00)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم بشدة لها بنسبة (47.6%)، تليها نسبة (35.7%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (9.5%) من المبحوثين نحو خيار المعارضة، لتأتي نسبة (6%) في خيار الحياد، وأخيرا نسبة (1.2%) في خيار المعارضة بشدة.

وأخيرا العبارة الأولى والمتعلقة بـ: "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق" فقد نالت الترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.15) بانحراف معياري قدره (0.74)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة الدراسة كان باتجاه الموافقة إذ

تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت في خيار الموافقة بنسبة بلغت (58.3%)، تليها نسبة (31%) من المبحوثين اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة بشدة، لتأتي نسبة (6%) من المبحوثين في خيار الحياد، ثم نسبة (4.8%) من المبحوثين في خيار معارضة العبارة، وأخيرا نسبة خيار معارضة العبارة بشدة التي جاءت معدومة.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من موضوع التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي أين تم توزيع استمارة الاستبيان وتحليل نتائج إجابات عينة الدراسة باستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرار، الأهمية النسبية، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، ثم التوصل إلى جملة من النتائج ساهمت بشكل كبير في اختبار فرضيات الدراسة التي تم طرحها.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

من خلال ما تم تناوله في موضوع تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، ومحاولة الوقوف على الدور الذي يؤديه هذا الأخير في إضفاء الجودة عليها فقد تم الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة وهي مدى مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وذلك عن طريق القيام بدراسة تحليلية لآراء عينة من مدققين داخليين ومدققين خارجيين لعدة ولايات، وقد تم التوصل في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات يمكن إيجازها فيما يلي:

- نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

من خلال ما تم تناوله في الفصول السابقة من هذه المذكرة لقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن إدراجها فيما يلي:

- من خلال نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية أظهرت أن معظم المدققين حاصلين على شهادات مهنية تؤهلهم للعمل كمدققين.

- من خلال النتيجة التي يعبر عنها الجدول رقم (22) يلاحظ أن هناك تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وذلك لأن معظم أسئلة المحور الأول في الاتجاه الموافق، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح العام للإجابات الذي بلغ (3.67) وذلك يرجع حسب رأيهم إلى أن هناك تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى التي مفادها أنه "يوجد توافق بين رأي المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين حول وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي".

- يقوم المدقق الداخلي بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة، أما المدقق الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط. فالمدقق الداخلي بحكم تواجده اليومي في المؤسسة فإنه يقوم وفي وقت مبكر بالتقييم المستمر لجميع الأنظمة واللوائح الداخلية للمؤسسة، وكذلك خطط الأعمال المستقبلية لجميع إدارات المؤسسة، وكذلك خطط الأعمال المستقبلية قبل تنفيذها، ثم يقوم بتدقيق وفحص مدى التزام موظفي المؤسسة بتلك الأنظمة

واللوائح والخطط بعد تنفيذ الأعمال. أما المدقق الخارجي فإن عدد مرات نزوله إلى المؤسسة لتنفيذ مهمة تدقيقه محدودة وعادة ما تكون بعد تنفيذ الأعمال. وهذا ما يستدعي ضرورة التكامل بين الطرفين، لما له من دور في تحقيق الجودة والفعالية من أعمال التدقيق أولاً ومن ثم نجاح المؤسسة ثانياً.

- يتمثل الهدف الرئيسي لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في التأكد من فعالية نظام الرقابة وهذا من خلال دراسته وتقييمه لنقاط القوة والضعف، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال ويمد المؤسسة بالمعلومات المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة.

- من خلال النتيجة التي يعبر عنها الجدول رقم (23) يلاحظ أنه يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى ملائمتها وموثوقيتها وذلك لأن معظم أسئلة المحور الثاني في الاتجاه الموافق، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح العام للإجابات الذي بلغ (3.85) وذلك يرجع حسب رأيهم أنه يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى ملائمتها والتي يقصد بها كل من القيمة التنبؤية والتوقيت المناسب واللذان تجسدتا في السؤال الثالث والرابع من المحور الثاني واللذان اتجهتا أيضاً نحو الموافقة، أما بالنسبة لرأيهم أنه يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى موثوقيتها والتي يقصد بها كل من الصدق والحياد واللذان تجسدتا في السؤال الخامس والسادس من المحور الثاني واللذان اتجهتا نحو الحياد والموافقة على الترتيب، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية التي مفادها أنه " يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى ملائمتها وموثوقيتها ".

- من خلال النتيجة التي يعبر عنها الجدول رقم (24) يلاحظ أنه للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي دور في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذلك لأن معظم أسئلة المحور الثالث في الاتجاه الموافقة بشدة، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط المرجح العام الذي بلغ (4.23) وذلك يرجع حسب رأيهم أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعمل على تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال دوره الإيجابي في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة التي مفادها " يوجد توافق بين رأي المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين حول مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية " وهذا ما يمكن اعتباره إجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة.

- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.
- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في جعل المعلومات المحاسبية تعبر عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وخالية من أي تلاعب.

2- الاقتراحات والتوصيات

- بعد استعراض كل من الجانب النظري للتدقيق وتحليل الدراسة الميدانية، وبعد استخلاص نتائج البحث في ظل إشكالية وفرضيات البحث يمكن اقتراح جملة من التوصيات يعتقد أنها ستعود بتجسيدها بالنفع على المدققين ومستخدمو المعلومة المحاسبية، ويمكن ذكرها كما يلي:
- تفعيل الجمعيات المهنية للقيام بمسؤولياتها لوضع معايير وإصدار قوانين وتشريعات تنظم مهنة التدقيق في الجزائر.
- قيام الجامعات الجزائرية بتطوير برامجها بما يكفل تخريج مدققين قادرين على مزاولة المهنة.
- ضرورة قيام المدققين الداخليين والخارجيين بالتنسيق المستمر والدائم لأدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات والندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التكوينية والتي تواكب كل ما هو جديد.
- ضرورة اهتمام المؤسسة بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الخارجيين.
- على المدقق الخارجي أن يكون دائما على علم أنه هو المسؤول الأول عن نتائج عمله حتى ولو اعتمد في ذلك على المدقق الداخلي.
- ضرورة اهتمام المؤسسات بإدارة التدقيق الداخلي فيها، من خلال مدها بالعدد الكافي من المدققين الداخليين المؤهلين علميا وعمليا.

- ضرورة تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد.
- تأهيل مستخدمي نظام المعلومات المحاسبية وتعميم العمل المحاسبي الآلي ضرورة حتمية لسير نشاط المؤسسة بما يكفل لها تحقيق رغبات الأطراف الأخرى من خلال توفير المعلومات المالية واللازمة في الأوقات المناسبة.
- تقليص الوثائق الثبوتية للأحداث الاقتصادية من خلال إجراء دراسة تقنية محاسبية تسمح بتسهيل عمليات إدخال البيانات المالية بما يقلل من الأخطاء ويزيد من درجة جودة المخرجات ويسهل عمليات البحث.

3- آفاق الدراسة

- تمثل هذه الدراسة إضافة جديدة في مجال التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال ما تضمنته من نتائج وتوصيات، والتي من شأنها رفع وتحسين جودة أعمال التدقيق، وكذلك مساعدة المؤسسة من تحسين جودة معلوماتها المحاسبية. على أمل أن تستكمل هذه الدراسة بدراسات أخرى تصب في مجال التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ومن أهم تلك الدراسات يتم اقتراح ما يلي:
- مدى تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسة محل التدقيق.
 - الرقابة على أداء المؤسسة بين مسؤولية المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.
 - العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية.
 - التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية

1-1- الكتب

- آل فرج الطائي محمد عبد حسين، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005.
- بابنات عبد الرحمان ودادي عدون ناصر، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة.
- بن زواي محمد الشريف، حوكمة الشركات والهندسة المالية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2016.
- بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2005.
- جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- جمعة أحمد حلمي، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- خليل أحمد، المراجعة والمراقبة المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1968.
- عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- قنديلجي عامر إبراهيم، نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2005.
- مبارك عبد المنعم صلاح الدين، نظم المعلومات المحاسبية واقتصادياتها والدراسات البحثية ذات الصلة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.

- محمد صحن عبد الفتاح وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.
- محمد قاسم عبد الرزاق، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، 2006.
- محمد قاسم عبد الرزاق، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
- نظيمي ابراهيم ايهاب، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، حداثة وتطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- نوري منير، نظام المعلومات المطبق في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
- البدوي منصور احمد وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003.
- الدهراوي كمال الدين، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002-2003.
- الرماحي نواف محمد عباس، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- السالمي علاء والبياتي هلال و الكيلاني عثمان، أساسيات نظم المعلومات الإدارية، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2009.
- السوافيري فتحي رزق وعبد المالك محمد أحمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
- السوافيري فتحي رزق وكامل محمد سمير و مصطفى محمود مراد، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، 2002.
- السيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبية، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت، 1996.
- النجار فايز جمعة، نظم المعلومات الإدارية، دار أحمد للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، 2010.
- الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.

1-2- المقالات والمجلات

- أمجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة التدقيق، العدد (51)، 2002.
- أوسير منور ومجبر محمد، مداخلة بعنوان، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية "تجارب تطبيقات وآفاق"، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010.
- رجب الحمداني خليل ابراهيم، تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الإلكترونية، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، مخبر الدراسات في العلوم التجارية، يومي 04 و05 ديسمبر 2012.
- شقير حمد، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (41-42)، 2000.
- صبري ماهر، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، مجلة جامعة الأزهر، جامعة القدس المفتوحة، غزة، العدد 2، نوفمبر، 2013.
- علي كاظم الجوهر كريمة، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، 2011.
- البعاج قاسم محمد عبد الله، أثر فعالية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي، جامعة القادسية، العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد الأول، 2011، ص: 7-8.
- الحانوتي عماد، "أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد (6)، أيار 2002.
- المحي نضال محمود وأبو خضرة حسام عبد الله وزريقات مجدي عيسى، مدى تطبيق تبادل البيانات إلكترونياً في نظم المعلومات المحاسبية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الأردن، العدد 02، 2010.

1-3- الملتيقيات والندوات والأيام الدراسية

- صديقي مسعود وبراء محمد، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول: الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، ورقلة، الجزائر، يومي 08-09 مارس 2005.
- هوام جمعة، مداخلة بعنوان، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

1-4- أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير والماستر

- إدمون جل إدمون طارق، "مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية من وجهة نظر الإدارة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.
- بلعيد وردة، "مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2013/2014.
- بلقاسم عامر هاجر، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012.
- بن عكسه سهام، " دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013.
- بن فرج زوبنة، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013/2014.
- بن يحيى ناجي، "دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013.

- بوتيجان حمزة، "الافصاح المحاسبي حدوده وأثره على جودة المعلومة المحاسبي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الشيخ لخضر، باتنة، 2010.
- بوخالفة وسيلة، " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013.
- بوقابة زينب، "التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2011.
- حبيلز عادل، "مدى مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.
- حسن أحمد حنان، "أثر جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية على رضى العملاء في البنوك التجارية الأردنية"، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013.
- نيب حسين، "فعالية نظم المعلومات المصرفية في تسيير حالات فشل الائتمان"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2012.
- نيب خولة، "مهنة محافظ الحسابات كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2013/2014.
- رحو خيرة، "دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2011/2012.
- زلاسي رياض، "اسهامات حوكمة المؤسسة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2012.
- زيتون سمير موسى، "العلاقة بين كل من المستحقات والتدفقات النقدية التشغيلية والدخل من جهة وجودة المعلومة المحاسبية من جهة أخرى للشركات الصناعية"، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2013.

- سحر فيصل، "دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
- سردوك فاتح، "دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004/2003.
- سعيد أبوسرعة عبد السلام عبد الله، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2010/2009.
- سمير نذير، "الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة"، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.
- شادلي اكرام، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.
- عاقل عبيد، "الإجراءات التحليلية في المراجعة الخارجية وفق معايير المراجعة الدولية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.
- عتير سليمان، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.
- عدنان نجم أنور، "مدى إدراك المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لأهمية استخدام المعلومة المحاسبية لترشيد قراراتهم الاستثمارية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
- عليوان أمينة، "المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الرقابة الداخلية وتحسين التسيير"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004.

- عميروش بوبكر، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011.
- غاشوش عايدة ولقشير مريم، "دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.
- غضان أحلام، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2013.
- كاروس أحمد، "تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2011.
- مازون محمد أمين، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقه في الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجزائر، 2010/2011.
- محمد الشريف حرية شعبا، "مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
- محمد العربي حسن، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2013/2014.
- محمد المنجلي ناصر، "خصائص المعلومة المحاسبية وآثارها في اتخاذ القرارات"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009.
- محمد سلمان النجار عبد الكريم، "مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، جامعة بغداد، 2012.
- معمر أمينة، "دور محافظ الحسابات في تقييم أدلة الإثبات"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2013/2014.
- مكاوي يوسف، "فعالية المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2012/2013.

- مناعي حكيمة، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.
- ناصر الرشيدى ثامر عبد الله، "مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية على التوافق مع قواعد الإفصاح والقياس المتعلقة بالقيمة العادلة للأدوات المالية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
- يوسف القشي ظاهر شاهر، "مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003.
- الجويل أحمد سلامة سليمان، "دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
- الداية منذر يحيى، "أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2009.
- العازمي وليد خالد حميد، "أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
- المدهون رعدة ابراهيم، "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

1-5- التقارير والنصوص القانونية والجرائد الرسمية

- الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

1-6- المواقع الإلكترونية

[Http://search.4shared.com/postDownload/bt7H_K0p/___online.html](http://search.4shared.com/postDownload/bt7H_K0p/___online.html).

[Http://www.acc4arab.com/showthread.php?t=16#.UT3F32dirIU](http://www.acc4arab.com/showthread.php?t=16#.UT3F32dirIU).

1-7-مراجع أخرى

- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 03، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.

2- المراجع باللغات الأجنبية

2-1 Les livres

- HAMINNI ALLEL , **Le Contrôle Interne et la boration du bilan comptable**, office de publication universitaires, Alger, 1990.
- JAQUES RENARD, **Theorie et pratique de l'audit interne**, les editions organisation.Paris.France.1996.
- MOKHTAR BELAIBOUD, **Pratique de l'audit conforme au norms IAS/IFRS au SCF**, Berti Editions, Alger, 2011.
- Robert Reix, **Systèmes d'information et Management des Organisations**, Edition Vuibert, 1998.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01



جامعة العربي بن مهيدي



كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية – تخصص مراجعة وتدقيق

استبيان

سيدي / سيدتي

تحية طيبة، وبعد:

تم وضع بين أيديكم استمارة هذا الاستبيان لغرض تجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بإجراء دراسة حول الموضوع الموسوم بـ: "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية-دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات ومكاتب محافضي الحسابات في الجزائر".
وذلك كمطلب تكميلي ضمن مذكرة علمية للحصول على شهادة الماستر في التخصص المشار إليه أعلاه، لذا يرجى من سيادتكم التكرم بالاطلاع على هذا الاستبيان والإجابة على الأسئلة التي فيه بعناية وموضوعية.
مع توجيه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، لذلك أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بموضوعية مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

من إعداد الطالبة:

مرزقان خولة

السنة الجامعية: 2016/2015

تنويه: الرجاء وضع علامة (x) في المكان المناسب للإجابة

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- العمر

أقل من 30 سنة من 30 إلى 50 سنة

أكثر من 50 سنة

2- الجنس ذكر أنثى

3- المؤهلات العلمية بكالوريا ليسانس دراسات عليا

شهادات مهنية أخرى يرجى تحديدها إن وجدت

4- التخصص العلمي مالية محاسبة

تخصصات أخرى يرجى تحديدها إن وجدت

5- المستوى الوظيفي مدقق محاسب معتمد

موظف حسابات خبير

مهام أخرى يرجى تحديدها إن وجدت

6- عدد سنوات الخبرة أقل من 5 سنوات من 6 إلى 15 سنة

من 16 إلى 25 سنة أكثر من 25 سنة

القسم الثاني: محاور الإستبيان

المحور الأول: تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

العبرة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
1- يمتلك المدقق الداخلي والمدقق الخارجي معرفة كافية بالمعايير المهنية.					
2- يوجد اتصال ثنائي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة التطورات وحل المشاكل.					
3- يمكن للمدقق الداخلي أن يسهل من مهمة التدقيق الخارجي.					
4- يمكن للمدقق الداخلي أن يعرقل من مهمة التدقيق الخارجي.					

					5- يقدم المدقق الخارجي توصيات لتحسين جودة عمل المدقق الداخلي.
					6- يبلغ المدقق الخارجي المدقق الداخلي بأي أمور مهمة لفتت إنتباهه وتؤثر على عمل المدقق الداخلي.
					7- يبلغ المدقق الداخلي المدقق الخارجي بأي أمور مهمة لفتت إنتباهه وتؤثر على عمل المدقق الخارجي.
					8- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يحقق تغطية أشمل لعملية التدقيق.

المحور الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

العبرة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
1- يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بمدى توافقها مع المبادئ المحاسبية.					
2- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ملائمة وتؤثر في قرار مستخدميها.					
3- تعتبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركة ذات قيمة تنبؤية تزيد من فاعلية وكفاءة قرارات مستخدميها.					
4- يتم إعداد والإفصاح عن القوائم المالية وتقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب.					
5- تعبر المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية على صدق وأمانة تمثيلها للأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة المالية.					
6- تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بالحياد والبعد عن التحيز مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها.					
7- جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومة المحاسبية المقدمة لمستخدميها.					

المحور الثالث: دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

العبرة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
1- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل المعلومة المحاسبية تعبر عن الأحداث بصدق.					
2- يوفر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي معلومات خالية من الأخطاء تزيد من ثقة الأطراف المستفيدة.					
3- يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم دور المعلومة المحاسبية.					
4- يوفر تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة معلومات محاسبية لها قيمة تساعد على اتخاذ القرارات السليمة.					
5- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن مستخدمي المعلومة المحاسبية من التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسة.					
6- تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة له دور في توفير معلومة محاسبية في الوقت المناسب، لكي تكون ملائمة لمستخدميها					

---انتهى---

شكرا لكم حسن تعاونكم

الملحق رقم 02

اسم الأستاذ المحكم	اسم الجامعة التي يدرس فيها
بن زواي محمد الشريف	العربي بن مهدي أم البواقي
عيساوي نصر الدين	العربي بن مهدي أم البواقي
تقرارت يزيد	العربي بن مهدي أم البواقي
بوسنة حمزة	العربي بن مهدي أم البواقي
طبيبي حمزة	عمار ثليجي الأغواط

الملخص

تم إبراز من خلال هذه الدراسة دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وكيفية الاستفادة من هذا التكامل في حل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات وأهمها فقدان الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية، تم التطرق إلى الإطار المفاهيمي لمرتبطة بتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وجودة المعلومة المحاسبية ودور هذا التكامل في تحسينها. أما الجانب التطبيقي من هذه المذكرة فقد اعتمد على تحليل الاستبيان الذي وجه لعينة من محافظي الحسابات ومجموعة من مؤسسات بها تدقيق داخلي، كما تم استخدام الاختبارات والمعالجة الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة وتم التوصل إلى إثبات جميع الفرضيات المطروحة، وأن للتكامل دور كبير في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية من خلال دوره الإيجابي في تحسين ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

Résumé

Cette étude à apparaitre d'une façon très claire le rôle de la complémentaire des audits internes et audits externes dans la qualité des données comptables et financiers et les procédures à utiliser pour mieux gérer et avoir une situation plus ou moins précise de l'entreprise.

La partie pratique de ce mémoire est basée sur les analyses des réponses aux questionnaires adressés à une échantillon d'experts praticiens en la matière en particulier les cabinets de comptabilité et de commissaire aux comptes aussi qu'aux certains cadres d'audits internes.

Pour arriver à des résultats beaucoup plus fiable et très significatifs, nous avons procédé à des méthodes statistiques généralement admises et nous avons proposé toutes les hypothèses qui peuvent surgir dans le domaine du contrôle.

Ces méthodes nous a indiqué que la complémentarité des audits internes et audits externes est un symbole de force et un outil à utiliser afin d'obtenir une information financiers et comptable sûre, fiable, sincère, et qui donne une image fidèle de l'entité économique.