

مدى إدراك المدقق الخارجي لمتطلبات بيئة الرقابة الداخلية لتقييم المخاطر والاستجابة لها

The extent of the external auditor's awareness of the requirements of the internal control system when assessing risks and responding to them

خديجة سليمان^{1*}، أحمد نقاز²¹ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالاغواط (الجزائر) (kh.slimani@lagh-univ.dz)² كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالاغواط (الجزائر) (ah.negaz@lagh-univ.dz)

تاريخ الاستلام: 2022/01/18؛ تاريخ القبول: 2022/04/29؛ تاريخ النشر: 2022/06/18

ملخص: تهدف في هذه الدراسة، إلى تحديد مختلف المفاهيم الخاصة بالتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية والعلاقة بينهما، ودراسة مدى فهم المدقق الخارجي لمتطلبات بيئة الرقابة في المؤسسة في ظل المعيار الدولي للتدقيق ISA 315. من خلال دراسة استقصائية لمجموعة من المدققين الخارجيين في الجزائر. ومن النتائج التي توصلنا لها في هذه الدراسة، أن المدقق الخارجي في الجزائر خلال قيامه بتقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية، على دراية كافية بأهمية وجود بيئة رقابية تقوم على أساس النزاهة والأخلاق والكفاءة، كأساس تبنى عليه جميع عناصر نظام الرقابة الداخلية، مما قد يؤثر على عملية تحديد وتقييم مستوى مخاطر الرقابة التي تمثل المخاطر الناتجة عن فشل وضعف نظام الرقابة الداخلية في منع واكتشاف التحريفات والمخاطر الجوهرية.

الكلمات المفتاح: التدقيق الخارجي؛ نظام الرقابة الداخلية؛ بيئة الرقابة؛ مخاطر التدقيق.

تصنيف JEL : M42

Abstract: In this study, we aim to define the various concepts of external auditing and the internal control system and the relationship between them, and to study the extent to which the external auditor understands the requirements of the control environment in the organization under the International Standard on Auditing ISA 315. Through a survey of a group of external auditors in Algeria. Among the findings of this study, the external auditor in Algeria, while evaluating the design of the internal control system, is sufficiently aware of the importance of having a control environment based on integrity, ethics and efficiency, as a basis upon which all elements of the internal control system are built, which may affect the The process of identifying and evaluating the level of control risks that represent the risks resulting from the failure and weakness of the internal control system in preventing and detecting material misstatements and risks.

Keywords: external audit; internal control system; control environment; audit risk.

Jel Classification Codes : M42

* خديجة سليمان

I- تمهيد :

شهدت بيئة الأعمال الحديثة تغييرات كبيرة واهتماما متزايدا بالرقابة الداخلية من قبل المنظمات والمؤسسات والدول المتقدمة، خاصة بعد الأزمات والانهايارات المالية التي تعرض لها العديد من الشركات والمؤسسات، إذ عزا العديد من المهتمين أسباب هذه الأزمات إلى الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية. على إثر ذلك قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار التدقيق الدولي ISA315 الذي اعتبر خطوة أساسية في مهنة التدقيق الخارجي، حيث يعتبر هذا المعيار أن فهم المدقق للرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديره للمخاطر فإنه يكون في وضع يمكنه من تقدير مبدئي للمخاطر وتحديد المستوى المقبول لمخاطر التدقيق الخارجي. وعليه جاءت هذه الدراسة الحالية لبيان دور فهم المدقق الخارجي لمتطلبات الرقابة الداخلية لاسيما بيئة الرقابة في تفعيل عملية تقييم المخاطر والاستجابة لها.

إشكالية الدراسة: من أجل تغطية جميع جوانب الدراسة ، قمنا بطرح الإشكالية التالية: ما مدى إدراك المدقق الخارجي لمتطلبات فعالية بيئة الرقابة الداخلية من خلال منهج تقييم مخاطر التدقيق ؟

للإجابة على الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يطبق المدقق الخارجي الإجراءات و الاختبارات اللازمة لفهم المنشأة وبيئتها الداخلية؟
- هل يطبق المدقق الخارجي الإجراءات الاختبارات اللازمة لفهم بيئة الرقابة الداخلية؟
- هل يساهم فهم المدقق الخارجي للمنشأة وبيئة الرقابة الداخلية في إجراء الاختبارات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟

فرضيات الدراسة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية ، الفرضيات الفرعية التالية:

- مستوى إدراك المدقق الخارجي لطبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية مرتفع؛
- مستوى إدراك المدقق الخارجي لمتطلبات بيئة الرقابة الداخلية مرتفع؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند $\alpha = 5\%$ ، بين التحكم في مخاطر التدقيق وفهم طبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند $\alpha = 5\%$ ، بين التحكم في مخاطر التدقيق والتعرف على متطلبات بيئة الرقابة الداخلية.

أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى إلقاء الضوء على طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة متطلبات بيئة الرقابة الداخلية لهذا النظام ، ودراسة ميدانية عن طريق استقصاء مجموعة من المدققين الخارجيين لقياس درجة الوعي والإدراك بأهمية متطلبات بيئة الرقابة الداخلية ودور ذلك في القيام بالاختبارات والإجراءات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

المنهج المتبع: تم استخدام المنهج الاستنباطي في الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي من أجل دراسة درجة الوعي بمتطلبات بيئة الرقابة الداخلية عند تقييم المخاطر.

1.I- الدراسات السابقة :

— أطروحة دكتوراه في فلسفة الإدارة بعنوان " أثر بيئة الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف التغيير التنظيمي لمنظمات القطاع العام في الأردن" لـ يعقوب عبد الله حسن نهنوش، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2010.

خلصت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين مكونات بيئة الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف التغيير التنظيمي، وأن هناك أثر دال لمكونات بيئة الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف التغيير التنظيمي.

— رسالة دكتوراه مقدمة باللغة الأجنبية بعنوان: "Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes." لـ شكرون مريم تحت إشراف بن ذياب عبد السلام وناصر دادي عدون، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أبو بكر بالقائد تلمسان، 2014/2013.

تهدف هذه الدراسة إلى ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، وإلى الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن وجود مصلحة للتدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة يساهم في الرفع من فعالية نظام الرقابة الداخلية، والكشف عن القصور في النظام الرقابي.

- دراسة مقدمة باللغة الأجنبية بعنوان " **Une vue d'ensemble sur l'évaluation des risques et analyse de la relation entre l'environnement de contrôle, le potentiel de fraude et les objectifs de contrôle interne** " لـ مريم إرمي و عبد الله قدوري ، معمل أبحاث إدارة التنظيم، المدرسة الوطنية للتجارة والتسيير بالقنيطرة، جامعة ابن طفيل، المملكة المغربية، 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الرقابة الداخلية في المنظمات العامة والخاصة ، وبأنها ممارسات إدارية أساسية لتحقيق أهداف المنظمات وتمكينها من إحباط المخاطر وتجنب الاحتيال ودعم التغيير من خلال عملية تحديد وتحليل المخاطر وفقا للنموذج الدولي للرقابة الداخلي **COSO**

2.I- مفهوم التدقيق الخارجي:

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية **AAA** للتدقيق (Mitonneau , 2006) " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسارية هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"

- كما عرف أحمد حلمي التدقيق بأنه (جمعة، 2009) " عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة، اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية"

بناء على ما سبق نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي يتمحور حولها التدقيق وهي الفحص، التحقق، والتقرير. (H, C, & B , 2004)

الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتدوينها.

التحقق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير: يقصد به تقديم نتائج التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الجهات المعنية، سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها.

- **أهمية التدقيق الخارجي:**

تتمثل أهمية التدقيق المحاسبي في القيمة والمكانة التي اكتسبها في بيئة الأعمال ، حيث يعتبر كوسيلة للتقليل من حدة الصراع بين أصحاب المصالح، وأداة لثمين العمل الذي قام به مسيرو المؤسسة كما يعتبر كضمان لأصحاب المصالح، حيث تعتبر المعلومات الناتجة عن التدقيق المحاسبي مهمة ومفيدة لعدة أطراف نتيجة الصبغة الإثباتية التي تتمتع بها ، ونظرا لكونها مصادق عليها من طرف شخص مستقل ومحايد عن المؤسسة، وبالتالي فإن تقرير المدقق الخارجي يخدم عدة أطراف أهمها: إدارة المنظمة، المساهمين، إدارة الضرائب، الموردين ونقابة العمال. (عبد الصمد، 2018)

- أهداف التدقيق الخارجي:

أهداف التدقيق المحاسبي كثيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور بيئة الأعمال عبر الزمن. فقد كان هدف التدقيق في بداياته يتمثل في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع مرور الزمن أصبح الهدف هو التأكد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، ثم أصبح من أهدافها القيام بدراسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية، ومع تطور التدقيق أصبح الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء رأي في محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية، كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية. (عبد الصمد، 2018)

3-I- نظام الرقابة الداخلية:

تتضمن الرقابة الداخلية كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها في تحقيق أهدافها بكفاءة، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب، وعلى المدقق فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل قيامه بتدقيق الحسابات، لأن تقييم نظام الرقابة الداخلية يسمح له بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

تعريف معايير التدقيق الدولية للرقابة الداخلية بأنها: " عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول تحقق أهداف المؤسسة المتعلقة بموثوقية إعداد القوائم المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)

- بيئة الرقابة الداخلية:

تعتبر بيئة الرقابة الأساس الذي يتم على أساسه بناء وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission, 2013) ، وتعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة، وبيئة الرقابة تأثير على فعالية بعض إجراءات الرقابة، ففي بيئة رقابية قوية كذلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم وتوظف التدقيق الداخلي بشكل فعال فإن ذلك سيكمل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة. (القرأ، 2000) وتتضمن بيئة الرقابة الداخلية العناصر التالية (القرأ، 2000):

- أداء مجلس الإدارة واللجان التابعة له؛
- فلسفة الإدارة وأسلوب العمل؛
- الهيكل التنظيمي للمنشأة وطرق إنفاذ الصلاحيات والمسؤوليات؛
- نظام الرقابة الإدارية والمتضمن وظيفة التدقيق الداخلي والسياسات المتعلقة بالموظفين والإجراءات وفصل الواجبات.

- علاقة التدقيق بنظام الرقابة الداخلية:

من الأمور المهمة ضرورة تحديد أساس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق، على أساس أن التدقيق يهتم بقياس مدى فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى مساهمته في تحقيق أهدافها الرئيسية ، والتشغيلية، ومن جانبه يهتم المدقق بالتأكد من أن هذا النظام يمنع حدوث أخطاء جوهرية، أو اكتشافها في الوقت المناسب. (سرايا، 2007)

كما أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA315) "تحديد وتقييم الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" ، إلى ضرورة قيام المدقق بتقييم وفهم الأنظمة الرقابية للمؤسسة، وتحديد ما إذا تم العمل بما من طرف الموظفين في المؤسسة أم لا. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017)

كما يعتبر هذا المعيار أن فهم المدقق للرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق يعني الحصول على الفهم الكافي لجميع عناصر الرقابة الداخلية، والتي يحددها في خمسة عناصر وهي: بيئة الرقابة، عملية تقييم مخاطر المؤسسة ، نظام المعلومات، أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق، وأخيراً متابعة عناصر الرقابة الداخلية.

ومن خلال فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية وتقديره للمخاطر ونواحي الضعف في كل عملية من العمليات الرئيسية بالمنشأة، فإنه يكون في وضع يمكنه من تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة الذي يتم استخدامه ويبنى عليه اختباره (الشحنة، 2015)، بحيث ينبغي على المدقق أن يتأكد من أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار معيار التدقيق الدولي ISA330 "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" والذي يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017)، ووفقاً لهذا المعيار فإن المدقق يهدف إلى الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، والتي يحددها ويقيمها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (ISA315) "تحديد وتقييم الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" .

I-4 مخاطر التدقيق:

- تعريف مخاطر التدقيق الخارجي:

يمكن تعريف مخاطر التدقيق بأنها قيام المدقق الخارجي بإبداء رأي ملائم عندما تكون القوائم محرفة مادياً، أو إبداء رأي غير ملائم عندما تكون القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية. (Lobo & Zhao , 2013) كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، خطر التدقيق بأنه: "الخطر الذي يؤدي إلى فشل مراجع الحسابات في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية. (نور و وآخرون، 2007)

إذ يجب على المدقق الخارجي الحصول فهم عام بخصوص النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، لأجل التخطيط بصورة فعالة ، وتصميم إجراءات تدقيق مناسبة لتخفيض مخاطر التدقيق للمستوى المقبول. (التميمي، 2006)

- أنواع مخاطر التدقيق الخارجي:

حسب تصنيف مجمع المحاسبين الأمريكي، فإن مخاطر التدقيق الخارجي تنقسم إلى ثلاثة مكونات أساسية وتتمثل فيما يلي: (S, V, & R, 2005)

➤ **المخاطر الملازمة:** تعرف المخاطر الملازمة بأنها قابلية هدف التدقيق أو رصيد حساب معين لاحتوائه على أخطاء بافتراض عدم وجود ضوابط رقابية.

➤ **مخاطر الرقابة:** تعرف مخاطر الرقابة بأنها احتواء التأكد في القوائم المالية للأخطاء التي لم يتم منعها أو اكتشافها من قبل نظام الرقابة الداخلية.

كما يمكن تعريفها بأنها مخاطر أن الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث في التأكيدات ذات الصلة لن يتم منعها أو اكتشافها من قبل الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا الخطر هو دالة لفعالية الرقابة الداخلية وبالتالي فإن بعض مخاطر الرقابة موجود دائما بسبب القيود المتأصلة في الرقابة الداخلية. (Sengur, 2012)

من خلال التعاريف السابقة نتوصل إلى أنه كلما زادت قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية فإن المدقق الخارجي سيقوم بتقييم مخاطر الرقابة بقيمة منخفضة، أما في حالة وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف ومنع حدوث الأخطاء في الوقت المناسب، فإن المدقق الخارجي سيرفع من قيمة مخاطر الرقابة التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة، وهذا يتوقف على مدى إدراك المدقق الخارجي لمتطلبات قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

➤ **مخاطر الاكتشاف:** لقد ظهرت هذه المخاطر نتيجة ظهور أسلوب التدقيق الاختباري واعتماد المدقق الخارجي على أسلوب المعاينة. يمكن تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها خطر عدم اكتشاف الإجراءات التحليلية ومراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة للأخطاء الهامة نسبيا في رصيد حساب ما، سواء كان هذا الخطأ هاما في حد ذاته أو غير هام إلا إذا أضيف إلى أخطاء أخرى وتكون النتيجة ظهور تحريف هام. (الشيشيني، 2007)

وللمخاطر الجوهرية عنصران هما المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة، أما مخاطر الاكتشاف هي المخاطر بأن لا تكتشف إجراءات المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية.

II - الطريقة والأدوات :

II-1 مجتمع وعينة الدراسة:

نظرا لطبيعة موضوع البحث والموسم بـ "مدى إدراك المدقق الخارجي لمتطلبات بيئة الرقابة الداخلية لتقييم المخاطر والاستجابة لها"، فإن مجتمع دراستنا يتمثل في مجموعة من محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين، والمحاسبين المعتمدين في الجزائر حيث قمنا بتوزيع الاستبيانات على أفراد العينة، ولتوضيح مجريات توزيع الاستبيانات أنظر الجدول (01) في قائمة الملاحق .

II-2 الاستمارة: و هي عموما: "نموذج يضم مجموعة أسئلة توجه إلى الأفراد من أجل الحصول على معلومات حول موضوع أو مشكلة أو موقف". (زرواتي، 2004)، وطريقة تنفيذها تختلف فيمكننا توزيعها بالمقابلة الشخصية أو إرسالها للمبحوثين وكذلك عن طريق البريد. و في بحثنا هذا اخترنا أداة الاستمارة و هذا راجع لطبيعة الموضوع فهي الأداة المناسبة التي نخدم بحثنا، حيث قسمنا استمارة بحثنا إلى قسمين، القسم الأول يتعلق بالتعريف بالاستمارة وعنوان الدراسة واسم الباحث والمشرّف، مع التأكيد أن البيانات الواردة في الاستمارة سرية ولا تستخدم إلا لغرض علمي وبحثي. أما القسم الثاني يتمثل في محاور معنونة بمؤشرات الدراسة، وبعد توزيع هذه الاستمارة في عددها تبعا لحجم العينة المنتقاة حسب مجتمع البحث، ثم تفرغ في جداول و تحسب إحصائيا و يستخلص منها أهم النقاط.

و بعد قراءة مختلف الأدبيات من الكتب، الدراسات العلمية، والرسائل الجامعية، والبحوث في مجال الدراسة الحالية، ومن ثم الاطلاع على عدد من الاستمارات في هذا المجال، والاستفادة من آراء الخبراء والمتخصصين، احتوت الاستمارة على العناصر التالية:

مقدمة تعريفية: توضح للمبحوث الغرض من الدراسة، وتطمئنه على سرية المعلومات واستخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية للمبحوثين، وشملت المؤهل العلمي، سنوات الأقدمية، التخصص، و الوظيفة.

القسم الثاني: خاص بالعبارات المتعلقة بمحاور الدراسة وهي:

الخور الأول: فهم طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية، ويشمل 11 عبارة توضح درجة موافقة الباحثين على فهمهم لطبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية.

الخور الثاني: فهم بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة، ويشمل 11 عبارة توضح درجة موافقة الباحثين على فهمهم بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة.

الخور الثالث: الإجراءات والاختبارات المناسبة لتقييم المخاطر، ويشمل 10 عبارة توضح درجة موافقة الباحثين على الإجراءات والاختبارات المناسبة لتقييم المخاطر.

II-3 المقياس المستخدم: استخدمنا مقياس "ليكات الخماسي" من أجل قياس إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة الاستبيانات المقدمة إليهم. ولتوضيح ترتيب الإجابات لدينا **الجدول (2) في قائمة الملاحق.**

II-4 أساليب المعالجة الإحصائية:

من أجل القيام بالمعالجة الإحصائية لدراستنا، استخدمنا مجموعة من الأساليب والمتمثلة فيما يلي (القحطاني، 2015):

- المتوسط الحسابي: لقياس مجموع القيم على عددها؛
- الانحراف المعياري: لقياس الجذر التربيعي الموجب للتباين وتشتت البيانات عن المتوسط الحسابي؛
- الانحدار الخطي البسيط: لدراسة العلاقة السببية بين التدقيق الخارجي ، ونظام الرقابة الداخلية؛
- معامل الارتباط بيرسون (r): لقياس العلاقة الثنائية الخطية بين المتغيرين، وهو مؤشر وصفي كمي تتراوح قيمته بين (1+) و (1-)، حيث الإشارة الموجبة تدل على أن المتغيرين مرتبطان طردياً، والإشارة السالبة تعني الارتباط عكسي بين المتغيرين (دودين، 2013)
- اختبار كوجوروف - سمرنوف: لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- برنامج الحزم الإحصائية: تحليل بيانات الاستبانة بعد معالجتها إحصائياً بواسطة برنامج SPSS، ومعرفة توجهات ومدى استجابة أفراد العينة، بالإضافة إلى اختبار صحة الفرضيات من عدمها.

III- النتائج ومناقشتها :

III-1 الخصائص السيكومترية للأداة:

- **الاتساق الداخلي للأداة:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبيان والدرجة الكلية للمجال نفسه.

البعد الأول: فهم طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية، جاءت قيم معاملات الارتباط عالية عند مستوى المعنوية $\alpha \geq 0,05$ حيث تراوحت بين (0,308 و 0,734)، مما يدل على أن العبارات لها نفس الاتجاه مع البعد وبالتالي لها درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي للمقياس. انظر الجدول (3) في قائمة الملاحق.

البعد الثاني: فهم بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة، جاءت قيم معاملات الارتباط عالية عند مستوى المعنوية $\alpha \geq 0,05$ حيث تراوحت بين (0,304 و 0,744)، مما يدل على أن العبارات لها نفس الاتجاه مع البعد وبالتالي لها درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي للمقياس. انظر الجدول (4) في قائمة الملاحق.

المتغير التابع: الإجراءات والاختبارات المناسبة لتقييم المخاطر والاستجابة لها، جاءت قيم معاملات الارتباط عالية عند مستوى المعنوية $\alpha \geq 0,05$ حيث تراوحت بين (0,437 و 0,803)، مما يدل على أن العبارات لها نفس الاتجاه مع البعد وبالتالي لها درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي للمقياس. انظر الجدول (5) في قائمة الملاحق.

- **الصدق البنائي:** يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات المقياس. بعد حساب معامل الارتباط بين كل بعد من الأبعاد والدرجة الكلية لمتغير متطلبات فعالية بيئة الرقابة الداخلية، إذ تبين أن جميع معاملات الارتباط في جميع أبعاد الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0,05$ وبذلك تعتبر جميع أبعاد المقياس صادقة لما وضعت لقياسه. انظر الجدول (6) في قائمة الملاحق.

- **ثبات الاستبيان:** يقصد بثبات الاستبيان هو أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات

مختلفة. معامل ألفا كرو نباخ جيدة في أغلبية الأبعاد: حيث تراوحت بين (0,623 و 0,685) ماعدا البعد الثاني : بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة الذي كانت قيمته 0,428 وهي قيمة مقبولة .

وبلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرو نباخ للمجالات مجتمعة أكبر من قيمة المعامل لكل فقرة ويرجع ذلك إلى طبيعة معامل ألفا كرو نباخ الإحصائية فزيادة عدد الفقرات يؤدي إلى زيادة الثبات وبالتالي زيادة معامل ألفا كرو نباخ، وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً وبذلك تكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج. انظر الجدول (7) في قائمة الملاحق.

-اختبار التوزيع الطبيعي: تم استخدام اختبار كالمجروف - سمر نوف لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، واتضح من النتائج الموضحة في الجدول أن القيمة الاحتمالية لجميع أبعاد الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0,05، وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة. انظر الجدول (8) في قائمة الملاحق.

III-2 وصف خصائص عينة الدراسة: لتوضيح النتائج انظر الجدول رقم (9) في قائمة الملاحق :

من خلال نتائج الجدول رقم (9)، فيما يخص متغير المؤهل العلمي و العملي فإن أغلبية ممارسي المهنة هم من فئة الحاصلين على شهادة الليسانس بنسبة تفوق 70 %، وبنسبة 50% في تخصص محاسبة ومالية، تليها فئة الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة 26.67 %، تليها فئة الحاصلين على الدكتوراه بنسبة 2.2%، أي أن مجتمع الدراسة يمثل الفئة التي تحمل مؤهلات علمية في كل من مجال المحاسبة والمالية ، وهي قادرة على الاجابة على أسئلة الدراسة ، بالإضافة إلى ذلك فإن أغلب أفراد عينة الدراسة هم من محافظي الحسابات بنسبة 75.55%، تليها الخبراء المحاسبين بنسبة 17.78%، تليها المحاسبين المعتمدين بنسبة 6.67%. وأخيراً فيما يخص متغير الخبرة المهنية فنلاحظ أن أغلبية المستجوبين يتمتعون بخبرة مهنية تفوق (16) سنة بنسبة 60% ، أي أن أغليبيتهم من ذوي الخبرة في مجال ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وهذا يعطي للدراسة قيمة أكبر.

III-3 عرض ومناقشة وتفسير نتائج الاستبيان:

1- المحور الأول: لتوضيح نتائج هذا المحور أنظر الجدول رقم(10) في قائمة الملاحق.

يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى فهم المدقق الخارجي لطبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية، نلاحظ أن أغلبية العبارات لها متوسط حسابي مرتفع وتراوحت بين (3.18 و 4.31) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3⁺) وهذا يدل على أن أفراد العينة لديهم فهم لطبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية، وتراوح الانحراف المعياري بين (0,25 و 0,85)، حيث كان أعلى تشتت في العبارة العاشرة حيث بلغ 0,857، كما قدر المتوسط الحسابي لهذا البعد بـ 3.79 وانحراف معياري قدر بـ 0.30.

2- المحور الثاني: لتوضيح نتائج هذا المحور أنظر الجدول رقم(11) في قائمة الملاحق.

يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى فهم المدقق الخارجي لمتطلبات بيئة الرقابة الداخلية، نلاحظ أن أغلبية العبارات لها متوسط حسابي مرتفع وتراوحت بين (3.71 و 4.71) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3⁺) وهذا يدل على أن أفراد العينة لديهم فهم لبيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة، ماعدا العبارات رقم 2 و 5 و 8 حيث قدر في كل منها المتوسط الحسابي على التوالي، 2.71، 2.96، 2.80 وهي أقل بقليل من الوسط الفرضي (3⁺) لكنها مقبولة ، وتراوح الانحراف المعياري بين (0,20 و 1.19). حيث كان أعلى تشتت في العبارة العاشرة حيث بلغ 1.913. كما قدر المتوسط الحسابي لهذا البعد بـ 3.72 وانحراف معياري قدر بـ 0.28.

3- المتغير التابع: لتوضيح نتائج هذا المحور أنظر الجدول رقم(12) في قائمة الملاحق.

يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى قيام المدقق بالإجراءات والاختبارات المناسبة لتقييم المخاطر الجوهرية التي توصل لها خلا تنفيذ مهمته، نلاحظ أن أغلبية العبارات لها متوسط حسابي مرتفع وتراوحت بين (3.24 و 4.62) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3⁺) وهذا يدل على أن أفراد العينة يستجيبون للمخاطر من خلال القيام بالإجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم المخاطر، وتراوح الانحراف المعياري بين (0,49 و 1.17). حيث كان أعلى تشتت في العبارة العاشرة حيث بلغ 1.177. كما قدر المتوسط الحسابي لهذا البعد بـ 4.04 وانحراف معياري قدر بـ 0.28.

III-4 عرض ومناقشة نتائج الفرضيات:

1- اختبار ومناقشة نتائج الفرضية العامة:

الفرضية العدمية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين التدقيق الخارجى ونظام الرقابة الداخلية.
الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين التدقيق الخارجى ونظام الرقابة الداخلية.
تشير النتائج الاحصائية التي يوضحها (الجدول رقم 13 في قائمة الملاحق)، أن معامل الارتباط جاء بقيمة 0,346 بينما معامل التحديد جاء بقيمة 0,120، وهذا يعني أن 12% تفسر لنا الظاهرة والباقي عوامل أخرى ، والمعاملات قدرت بـ 2.574 بالنسبة للحد الثابت، وأما مخاطر التدقيق الخارجى فقدرت بـ 0,391، أما مستوى الدلالة فقد قدر بـ 0.020 أقل من $\alpha = 0.05$.
و قيمة (t) المحسوبة تساوي 2.421 وهي أكبر من قيمتها الجدولية، التي تساوي 2.021 ، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يعني أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين التدقيق الخارجى ونظام الرقابة الداخلية. من وجهة نظر عينة الدراسة .

1-1 اختبار الفرضية الفرعية الاولى:

الفرضية العدمية: مستوى إدراك المدقق الخارجى طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية منخفض.
الفرضية البديلة: مستوى إدراك المدقق الخارجى طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية مرتفع.
تشير النتائج الاحصائية التي يوضحها (الجدول رقم 14 في قائمة الملاحق)، أن قيمة (ت) في مستوى إدراك المدقق الخارجى طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية بلغت (17.36) عند مستوى دلالة (0.000) وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي والفرضي، وبمقارنة المتوسط الحسابي الذي بلغ (41.73) بالمتوسط الفرضي الذي قدر بـ (33) نجد أن مستوى إدراك المدقق الخارجى طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية متوسط، ومنه تحققت فرضية الدراسة القائلة "مستوى إدراك المدقق الخارجى طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية مرتفع".

1-2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية العدمية: مستوى إدراك المدقق الخارجى لمتطلبات بيئة الرقابة الداخلية منخفض.
الفرضية البديلة: مستوى إدراك المدقق الخارجى لمتطلبات بيئة الرقابة الداخلية مرتفع.
تشير النتائج الاحصائية التي يوضحها (الجدول رقم 15 في قائمة الملاحق)، أن قيمة (ت) في مستوى إدراك المدقق الخارجى بيئة الرقابة الداخلية بلغت (17.43) عند مستوى دلالة (0.000) وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي والفرضي، وبمقارنة المتوسط الحسابي الذي بلغ (41.02) بالمتوسط الفرضي الذي قدر بـ (33) نجد أن مستوى إدراك المدقق الخارجى بيئة الرقابة الداخلية متوسط، ومنه تحققت فرضية الدراسة القائلة "مستوى إدراك المدقق الخارجى بيئة الرقابة الداخلية مرتفع".

1-3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية العدمية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين بين التحكم في مخاطر التدقيق وفهم طبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها.
الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين التحكم في مخاطر التدقيق وفهم طبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها.
تشير النتائج الاحصائية التي يوضحها (الجدول رقم 16 في قائمة الملاحق)، أن معامل الارتباط جاء بقيمة 0,391 بينما معامل التحديد جاء بقيمة 0,153، وهذا يعني أن 15.3% تفسر لنا الظاهرة والباقي عوامل أخرى ، والمعاملات قدرت بـ 2.675 بالنسبة للحد الثابت، وأما طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية فقدرت بـ 0,362، أما مستوى الدلالة فقد قدر بـ 0.008 أقل من $\alpha = 0.05$.
و قيمة (t) المحسوبة تساوي 5.421 وهي أكبر من قيمتها الجدولية، التي تساوي 2.704، وهذا يعني أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين فهم المدقق الخارجى لطبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية وتقييم المخاطر من وجهة نظر عينة الدراسة .

1-4 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الفرضية العدمية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين فهم المدقق الخارجى لبيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة وتقييم المخاطر.

الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين فهم المدقق الخارجى لبيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة وتقييم المخاطر.
تشير النتائج الاحصائية التي يوضحها (الجدول رقم 17 في قائمة الملاحق)، أن معامل الارتباط جاء بقيمة 0.361 بينما معامل التحديد جاء بقيمة 0.123، وهذا يعني أن 12% تفسر لنا الظاهرة والباقي عوامل أخرى ، والمعاملات قدرت بـ 2.645 بالنسبة للحد الثابت، وأما بيئة الرقابة الداخلية فقدرت بـ 0.332، أما مستوى الدلالة فقد قدر بـ 0.019 أقل من $\alpha = 0.05$.
و قيمة (t) المحسوبة تساوي 2.981 وهي أكبر من قيمتها الجدولية، التي تساوي 2.704، وهذا يعني أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين فهم المدقق الخارجى لبيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة وتقييم المخاطر من وجهة نظر عينة الدراسة.

IV- الخلاصة :

بعدما تطرقنا للجانب النظري والتطبيقي لدراستنا، سنحاول تقديم حوصلة شاملة حول النتائج التي توصلت إليها الباحثة في الجانب النظري والتطبيقي، وكذلك نتائج اختبار الفرضيات، كما سنحاول تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تساهم في تطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

IV-1 الاستنتاجات:

1- نتائج الدراسة النظرية :

- إن تطور مهنة التدقيق الخارجي صاحب تطور بيئة الأعمال عبر الزمن؛
- ازدادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية مع تطور مهنة التدقيق الخارجي؛
- يكمن أساس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي هو أن التدقيق يهتم بقياس مدى فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى مساهمته في تحقيق أهدافها، ويهتم المدقق من أن هذا النظام يمنع حدوث أخطاء جوهرية؛
- تعتبر بيئة الرقابة الداخلية الأساس الذي على أساسه يتم بناء وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية؛
- إن فهم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية لا سيما بيئة الرقابة يمكنه من تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة الذي يتم استخدامه ويبنى عليه اختباراته.

2- نتائج الدراسة الميدانية:

- من خلال نتائج تحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات نتوصل إلى أن المدقق الخارجي في الجزائر وخلال قيامه بعملية تقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية، يدرك جيدا أهمية وجود بيئة رقابية تقوم على أساس النزاهة والقيم الأخلاقية والكفاءة والاستقلالية، كأساس تبنى عليه جمع عناصر نظام الرقابة الداخلية الفعال. وهذا ما يفسر نتائج الفرضية العامة و الفرضيات الفرعية:
- تم قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على " مستوى إدراك المدقق الخارجي طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية متوسط"؛
 - تم قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على " مستوى إدراك المدقق الخارجي بيئة الرقابة الداخلية متوسط"؛
 - تم قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين فهم المدقق الخارجي لطبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية وتقييم المخاطر من وجهة نظر عينة الدراسة؛
 - تم قبول الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين فهم المدقق الخارجي لبيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة وتقييم المخاطر من وجهة نظر عينة الدراسة ".
- تم قبول الفرضية الرئيسية التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.

IV-2 التوصيات والاقتراحات:

- توعية المهنيين في الجزائر بضرورة التحديث المستمر لمهاراتهم وكفاءاتهم وذلك من خلال الاطلاع المستمر على كل المستجدات الحاصلة على المستوى الدولي في مجال مهنة التدقيق الخارجي، خاصة فيما يتعلق بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ضرورة إبراز أهمية فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية من قبل المهنيين في الجزائر من خلال التوصية بتطبيق النماذج الدولية الرائدة مثل نموذج "coso" 2013 ؛
- القيام بتطوير برامج لتكوين المهنيين والمساهمة في تنظيم ورشات تكوينية في مجال المعايير الدولية للتدقيق والرقابة الداخلية، والتي من شأنها أن تساعد المهني في الجزائر على اكتشاف وتقييم المخاطر التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

- ملاحق :

الجدول (2): مقياس "Likert" الخماسي

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
العلامة	1	2	3	4	5

المصدر: (خير و أبو زيد، 2010)

الجدول (3): يوضح الجدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد فهم طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية والدرجة الكلية للبعد.

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
01	التعرف على الأنشطة الاقتصادية التي تزاو لها المؤسسة في الحالات العادية والاستثنائية	0.498	0.001
02	التعرف على أهداف المؤسسة والاستراتيجية التي تعتمد عليها الإدارة لتحقيق الأهداف	0.734	0.000
03	تقدير فلسفة التسيير التي تتبناها إدارة المؤسسة (مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية)	0.443	0.002
04	تحديد طبيعة الشخصية القانونية للمؤسسة في ظل القوانين والتنظيمات السارية	0.521	0.000
05	التعرف على النظام الأساسي وطلب الأدلة الإجرائية لخطوط العمل قيد التدقيق	0.308	0.045
06	الاستدلال على مصادر الدخل والإيراد لهذه المؤسسة	0.567	0.000
07	الاستدلال على المدفوعات والأعباء لهذه المؤسسة	0.596	0.000
08	فهم السياسات المحاسبية المتبعة في نواحي: الأجور، المشتريات، المبيعات، التثبيتات المادية والمعنوية، الاستثمارات قيد الإنجاز، التقديرات، تسوية الالتزامات...	0.428	0.003
09	تحديد الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة	0.375	0.038
10	تحديد الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة	0.393	0.008
11	تقدير جدوى وتقديم تقنيات: التسيير، رقابة التسيير، وتقنيات الإنتاج... المستخدمة	0.507	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول (4): ويوضح الجدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد فهم بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة والدرجة الكلية للبعد.

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
01	الاطلاع على وجود قواعد سلوكية ومعايير أخلاقية لتأطير الإدارة والمستخدمين	0.336	0.048
02	تقييم نجاعة الإجراءات التأديبية بحق المخالفين لقواعد السلوك المهني والأخلاقيات	0.304	0.045
03	الاطلاع على تركيبة الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يتماشى مع مواردها وأنشطتها والتنظيم الساري المفعول	0.373	0.039
04	التعرف على إجراءات تعيين المسؤولين في المراكز الحساسة (المراكز التي يمكن أن يحدث فيها الاختلاس والتبديد والاحتيال مثلاً)	0.331	0.041
05	تقدير معدل التغيير في المستخدمين عموماً وعلى مستخدمي المراكز الحساسة	0.355	0.017
06	تقييم استقلالية ومهام وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة	0.446	0.002
07	تقييم استقلالية ومهام لجنة التدقيق بالمؤسسة	0.744	0.00
08	تقييم دور مجلس الإدارة في إرساء الحوكمة المؤسسية	0.390	0.008
09	تقييم نجاعة الضوابط الرقابية الاحترازية لحماية الأصول والممتلكات وفعالية الأنظمة	0.520	0.000
10	تقييم نجاعة الضوابط الرقابية الكاشفة لتصيد الأخطاء والانحرافات	0.575	0.000
11	تقييم الإجراءات والضوابط التصحيحية لاستدراك الأخطاء والتقصير	0.618	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول (5): ويوضح الجدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات بعد الإجراءات والاختبارات المناسبة لتقييم المخاطر والدرجة الكلية للبعد.

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
01	تقدير متطلبات التدقيق وبرنامج العمل على حالة هذه المؤسسة: الشروط التعاقدية لمزاولة مهمة التدقيق، جدول الأعمال والمهام، الجدول الزمني لكل مهمة، الإمكانيات والموارد التي ينبغي تخصيصها لإجراء تدقيق وفق المعايير، القيود والمحددات...	0.457	0.002
02	المهمة الأولى والأساسية للمدقق هي فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية لتشخيص مواطن الضعف والحالات المشبوهة	0.457	0.002
03	ضرورة تحديد وتصنيف المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق: المخاطر المتأصلة، مخاطر الرقابة،	0.502	0.000

0.003	0.437	مخاطر الاكتشاف... ومقارنتها بعتبة القبول بموضوعية قبل إبرام عقد التدقيق	04
0.000	0.803	ضرورة مقارنة درجة مخاطر التدقيق أو الأهمية النسبية لها مع عتبة القبول بكل موضوعي	05
0.000	0.726	خلال تنفيذ التدقيق وحال إعداد تقرير التدقيق	06
0.003	0.437	بذل العناية المهنية اللازمة من شأنه تخفيض مخاطر التدقيق	07
0.000	0.803	إجراء الاختبارات الاستقصائية والكمية لمؤشرات الاحتيال والأخطاء للتمييز بين إذا ما	08
0.000	0.512	كانت أخطاء جوهرية أو غير جوهرية	09
0.003	0.437	ينبغي عدد معقول من أدلة الإثبات الموضوعية لدرد مخاطر الرقابة، على غرار أدلة كتابية أو	10
0.000	0.803	مسجلة أكثر منه أدلة الشفافية، أو تقصي الأدلة المباشرة أكثر من الأدلة غير المباشرة	
0.000	0.440	ممارسة الشك المهني خلال التنفيذ طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها	
0.000		ينبغي استخدام إجراءات المراجعة التحليلية لتقدير فجوة التوقعات ضمن تقرير التدقيق، مثل	
		مقارنة المدفوعات الجبائية الفعلية بتلك التي كان قد توقعها المدقق	
		يمكن أن يؤثر معدل الاستنتاجات غير الصحيحة على جودة التدقيق وبالتالي القرارات التي	
		يتخذها مستخدم تقرير التدقيق فسمعة مكتب التدقيق	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول (6): ويوضح الجدول معامل الارتباط بين كل بعد من الأبعاد والدرجة الكلية لمغیر متطلبات فعالية بيئة الرقابة الداخلية.

الرقم	البعد	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
01	فهم طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية	0.867	0.000
02	فهم بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة	0.839	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول (7): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات مقياس متطلبات فعالية بيئة الرقابة الداخلية من خلال منهج تقييم مخاطر التدقيق

الرقم	البعد	عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
01	طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية	11	0.646
02	بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة	11	0.428
03	متطلبات فعالية بيئة الرقابة الداخلية	22	0.685
04	الإجراءات والاختبارات المناسبة لتقييم المخاطر	10	0.623

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول (8): اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	البعد	قيمة الاختبار Z	القيمة الاحتمالية
01	طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية	1.282	0.075
02	بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة	1.834	0.082
03	متطلبات فعالية بيئة الرقابة الداخلية	1.957	0.091
04	الإجراءات والاختبارات المناسبة لتقييم المخاطر	1.96	0.071

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول (9): وصف خصائص عينة الدراسة

المتغيرات	المستويات	التكرار	النسبة %
المؤهل العلمي	ليسانس	32	71.11
	ماجستير	12	26.67
	دكتوراه	1	2.22
	المجموع	45	100,0
التخصص العلمي	محاسبة وتدقيق	3	6,7
	محاسبة ومالية	26	57,8
	محاسبة وجباية	2	4,4

31,1	14	محاسبة	المسمى الوظيفي
100,0	45	المجموع	
6.67	3	محاسب	
75.55	34	محافظ حسابات	
17.78	08	خبير محاسبي	عدد سنوات الخبرة
100,0	45	المجموع	
22,2	10	5 سنوات فأقل	
6,7	3	6-10 سنوات	
11,1	5	11-15 سنة	عدد سنوات الخبرة
60,0	27	من 16 سنة فأكثر	
100,0	45	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج EXCEL

الجدول (10): يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعدهم فهم طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	التعرف على الأنشطة الاقتصادية التي تراوحتها المؤسسة في الحالات العادية والاستثنائية	3,73	0,688
02	التعرف على أهداف المؤسسة والاستراتيجية التي تعتمدها الإدارة لتحقيق الأهداف	3,49	0,843
03	تقدير فلسفة التسيير التي تتبناها إدارة المؤسسة (مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية)	3,18	0,777
04	تحديد طبيعة الشخصية القانونية للمؤسسة في ظل القوانين والتنظيمات السارية	4,13	0,344
05	التعرف على النظام الأساسي وطلب الأدلة الإجرائية لخطوط العمل قيد التدقيق	4,07	0,252
06	الاستدلال على مصادر الدخل والإيراد لهذه المؤسسة	3,73	0,580
07	الاستدلال على المدفوعات والأعباء لهذه المؤسسة	3,71	0,843
08	فهم السياسات المحاسبية المتبعة في نواحي: الأجور، المشتريات، المبيعات، التثبيتات المادية والمعنوية، الاستثمارات قيد الإنجاز، النقدية، تسوية الالتزامات...	4,31	0,468
09	تحديد الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة	3,82	0,684
10	تحديد الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة	4,24	0,857
11	تقدير جدوى وتقديم تقنيات: التسيير، رقابة التسيير، وتقنيات الإنتاج... المستخدمة	3,31	0,514
فهم طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية		3,7939	0,30670

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول (11): يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعدهم فهم بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	الاطلاع على وجود قواعد سلوكية ومعايير أخلاقية لتأطير الإدارة والمستخدمين	3,42	0,892
02	تقييم نجاعة الإجراءات التأديبية بحق المخالفين لقواعد السلوك المهني والأخلاقيات	2,71	0,589
03	الاطلاع على تركيبة الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يتماشى مع مواردها وأنشطتها والتنظيم الساري المفعول	3,93	0,837
04	التعرف على إجراءات تعيين المسؤولين في المراكز الحساسة (المراكز التي يمكن أن يحدث فيها الاختلاس والتبديد والاحتيال مثلاً)	3,71	0,869
05	تقدير معدل التغيير في المستخدمين عموماً وعلى مستخدمي المراكز الحساسة	2,96	0,208
06	تقييم استقلالية ومهام وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة	4,56	0,503
07	تقييم استقلالية ومهام لجنة التدقيق بالمؤسسة	4,71	0,458
08	تقييم دور مجلس الإدارة في إرساء الحوكمة المؤسسية	2,80	0,457
09	تقييم نجاعة الضوابط الرقابية الاحترازية لحماية الأصول والممتلكات وفعالية الأنظمة	4,38	0,490
10	تقييم نجاعة الضوابط الرقابية الكاشفة لتصيد الأخطاء والانحرافات	3,82	1,193
11	تقييم الإجراءات والضوابط التصحيحية لاستدراك الأخطاء والتقصير	4,02	0,917

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	تقدير متطلبات التدقيق وبرنامج العمل على حالة هذه المؤسسة: الشروط التعاقدية لمزاولة مهمة التدقيق، جدول الأعمال والمهام، الجدول الزمني لكل مهمة، الإمكانيات والموارد التي ينبغي تخصيصها لإجراء تدقيق وفق المعايير، القيود والمحددات...	4,62	0,490
02	المهمة الأولى والأساسية للمدقق هي فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية لتشخيص مواطن الضعف والحالات المشبوهة	3,69	1,145
03	ضرورة تحديد وتصنيف المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق: المخاطر المتأصلة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف... ومقارنتها بعتبة القبول بموضوعية قبل إبرام عقد التدقيق	3,36	0,743
04	ضرورة مقارنة درجة مخاطر التدقيق أو الأهمية النسبية لها مع عتبة القبول بكل موضوعية خلال تنفيذ التدقيق وحال إعداد تقرير التدقيق	3,24	1,026
05	بذل العناية المهنية اللازمة من شأنه تخفيض مخاطر التدقيق	4,38	0,490
06	إجراء الاختبارات الاستقصائية والكمية لمؤشرات الاحتيال والأخطاء للتمييز بين إذا ما كانت أخطاء جوهرية أو غير جوهرية	4,16	0,737
07	ينبغي عدد معقول من أدلة الإثبات لدرء مخاطر الرقابة، على غرار أدلة كتابية أو مسجلة أكثر منه أدلة الشفهية، أو تقصي الأدلة المباشرة أكثر من الأدلة غير المباشرة	3,91	0,763
08	ممارسة الشك المهني خلال التنفيذ طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها	4,58	0,499
09	ينبغي استخدام إجراءات المراجعة التحليلية لتقدير فجوة التوقعات ضمن تقرير التدقيق، مثل مقارنة المدفوعات الجبائية الفعلية بتلك التي كان قد توقعها المدقق	4,51	0,506
10	يمكن أن يؤثر معدل الاستنتاجات غير الصحيحة على جودة التدقيق وبالتالي القرارات التي يتخذها مستخدم تقرير التدقيق فسمعة مكتب التدقيق	4,02	1,177
	الإجراءات والاختبارات المناسبة لتقييم المخاطر	4,0467	0,28332

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول (13): يوضح أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.

معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	معامل الارتباط
0.346	0.120	0.100	
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات
الانحدار	0,424	1	0,424
القيمة المتبقية	3,108	43	0,072
النموذج	المعاملات	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية
الحد الثابت	2,574	0,610	4,223
مخاطر التدقيق الخارجي	0,391	0,162	2,421

$$y=0.391+2.574x$$

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول رقم (14): يوضح اختبار "ت" لعينة واحدة للكشف عن مستوى إدراك المدقق الخارجي طبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية

المقياس بأبعاده	عدد الأفراد	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	درجة الحرية df	الدلالة الإحصائية "p"	القرار
ط.م.خ.ب	45	33	41,73	3.37	17.36	44	0.000	دال عند 0.05

المتوسط الفرضي = عدد العبارات في الحد الأدنى + عدد العبارات في الحد الأعلى/2. (33=2/11×5+11×1).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول رقم (15): يوضح اختبار "ت" لعينة واحدة للكشف عن مستوى إدراك المدقق الخارجي بيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة:

المقياس بأبعاده	عدد الأفراد	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	درجة الحرية df	الدلالة الإحصائية "p"	القرار
ب.ر.د	45	33	41.02	3.08	17.43	44	0.000	دال عند 0.05

عدد العبارات في الحد الأدنى + عدد العبارات في الحد الأعلى/2. (33=2/11×5+11×1).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول رقم (16): يوضح أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين فهم المدقق الخارجي لطبيعة المؤسسة وخصائص بيئتها الداخلية وتقييم المخاطر.

معامل الارتباط	0.391	معامل التحديد	0.153	معامل التحديد المعدل	0.133
تحليل التباين					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة D	الدلالة المعنوية
الانحدار	0,541	1	0,541		
القيمة المتبقية	2,991	43	0,070	7,778	0,008b
المجموع	3,532	44			
النموذج	المعاملات	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية	قيمة t	الدلالة المعنوية
الحد الثابت	2,675	0,493		5,421	0,000
ط.م.خ.ب	0,362	0,130	0,391	2,789	0,008

معادلة الانحدار الخطي البسيط: $y=0.362+2.675x$

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

الجدول رقم 17: يوضح أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% بين فهم المدقق الخارجي لبيئة الرقابة الداخلية في المؤسسة وتقييم المخاطر .

معامل الارتباط	0.361	معامل التحديد	0.123	معامل التحديد المعدل	0.114
تحليل التباين					
النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة D	الدلالة المعنوية
الانحدار	,129	1	,129		
القيمة المتبقية	3,403	43	,079	8.631	0.019
المجموع	3,532	44			
تحليل المعاملات					
النموذج	المعاملات	الخطأ المعياري	المعاملات المعيارية	قيمة t	الدلالة المعنوية

0,000	5,884	0,565	2.645	الحد الثابت
0.019	2.988	0,151	0.332	ب.ر.د

$$y=3.327+0.193x$$

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج (spss)

- الإحالات والمراجع :

1. H, Angot., C, Fisher., & B , Theunissen. (2004). **Audit comptable, Audit informatique**. Bruxelles, p53
2. Lobo , G. J., & Zhao , Y. (2013). **Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements: Evidence from Quarterly and Annual Restatements**. The Accounting Review, 88(4), 1385-1412. Online : https://e-tarjome.com/storage/btn_uploaded/2020-08-01/1596267862_11024-etarjome%20English.pdf. (Visited 20/11/2021)
3. Mitonneau , H. (2006). **réussir l'audit des processus** (éd. 2ème édition). France, p53.
4. V, Beattie., S, Fearnley., & R, Brandt. (2005). **Auditor independence and audit risk: A reconceptualization**. Journal of International Accounting, 4(1), 39-71. Online : https://eprints.gla.ac.uk/482/1/Audrisk21June_03.pdf. (Visited 23/11/2021)
5. Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission. (2013). **Internal Control-Intergrated Framework**, Executive Sammary. USA. Online : <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>. (Visited 23/11/2021)
6. International Auditing and Assurance Standards Board. (2016-2017). **handbook of international quality ; auditing ;review ; control ; other assurance ; and related services pronouncements** (éd. volum I). USA: International Federation Of Accountants.p284
7. International Auditing and Assurance Standards Board. (2016-2017). **handbook of international quality ; auditing ;review ; control ; other assurance ; and related services pronouncements** (éd. volum I). USA: International Federation Of Accountants.p348
8. Sengur, E. D. (2012). **Relationships among components of engagement risk**. Annals of the university of Petrosani, Economics, 12(1), 292-304. Online : <https://www.upet.ro/annals/economics/pdf/2012/part1/Sengur.pdf>. (Visited 25/11/2021)

9. أحمد حلمي جمعة. (2009). المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق. الطبعة الأولى. عمان الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع. ص24

10. أحمد مُجد نور ، وآخرون. (2007). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات. الاسكندرية مصر: الدار الجامعية. ص66

11. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2014). دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الإصدار الجزء الأول). (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المترجمون) نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية. ص269

12. حاتم محمد الشيشيني. (2007). أساسيات المراجعة (الإصدار الطبعة الأولى). القاهرة مصر: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع. ص 165
13. حمزة محمد دودين (2013). التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام spss (الإصدار الطبعة الثانية). الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة. ص 137
14. رزق أبو زيد الشحنة. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإصدار الطبعة الأولى). الأردن: دار وائل للنشر. ص 224
15. رشيد زرواتي. (2004). منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية. الجزائر: دار الكتاب الحديث. ص 104
16. سعد بن سعد القحطاني. (2015). الاحصاء التطبيقي المفاهيم الاساسية وأدوات التحليل الاحصائي الأكثر استخداما في الدراسات والبحوث الاجتماعية والانسانية باستخدام spss. المملكة العربية السعودية: معهد الادارة العامة مركز البحوث. ص 119.
17. صالح محمد القرا. (2000). مدونة للعلوم المالية والادارية، المعايير الدولية للتدقيق، تدقيق المخاطر والرقابة الداخلية، المعيار رقم 400. ص 113 . على الخط: <https://sarra.wordpress.com/isas2000> (تاريخ الزيارة 2021/06/15)
18. صالح محمد القرا. (2000). مدونة للعلوم المالية والادارية، المعايير الدولية للتدقيق، تدقيق المخاطر والرقابة الداخلية، المعيار رقم 400. ص 114 . على الخط: <https://sarra.wordpress.com/isas2000> (تاريخ الزيارة 2021/06/15)
19. عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، (الإصدار الجزء الأول). الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع. ص 43.
20. عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، ص 43 (الإصدار الجزء الأول). الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر. ص 45.
21. محمد السيد سرايا. (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإصدار الطبعة الأولى). الاسكندرية مصر: المكتب الجامعي. ص 88
22. محمد خير، سليم أبوزيد. (2010). التحليل الاحصائي للبيانات باستخدام برمجية spss (الإصدار الطبعة الأولى). الأردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ودار جرير للنشر والتوزيع. ص 27
23. هادي التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية (الإصدار الطبعة الثالثة). الأردن: دار وائل للنشر. ص 55

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

خديجة سليمان ، أحمد نقاز ، مدى إدراك المدقق الخارجي لمتطلبات بيئة الرقابة الداخلية لتقييم المخاطر والاستجابة لها ، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 08 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 201-216.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا ل **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Journal Of Quantitative Economics Studies is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.