وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر بالـوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبية

التخصص : محاسبة وتدقيق

بعنـوان:

دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية

– دراسة ميدانية –

من إعداد الطلبة:

- إسماعيل سعود
- عبد الله حمصي
- محمد فاروق صحراوي

إشراف الدكتور:

بشير بن موسى

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الدكتور / ....أستاذ محاضر بجامعة..... ....رئيسا

الدكتور / بشير بن موسى..... أستاذ مساعد بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي..... .....مشرفا

الدكتور / ....أستاذ محاضر بجامعة..... ....مناقشا

السنــة الجامعية: 2019-2020

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر بالـوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبية
التخصص : محاسبة وتدقيق

بعنـوان:

دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية

– دراسة ميدانية –

من إعداد الطلبة:
- إسماعيل سعود
- عبد الله حمصي
- محمد فاروق صحراوي

إشراف الدكتور:
بشير بن موسى

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الدكتور / ....أستاذ محاضر بجامعة..... ....رئيسا

الدكتور / بشير بن موسى..... أستاذ مساعد بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي..... .....مشرفا

الدكتور / ....أستاذ محاضر بجامعة..... ....مناقشا

السنــة الجامعية: 2019-2020

الإهـــداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى الوالد والوالدة

حفظهما اللّٰه ورعاهما

والزوجة الفاضلة وابنتي جود وابني قصي

وإخوتي وأخواتي

وزميلي في البحث فاروق وعبد اللّٰه

وأستاذنا المشرف وكل الاصدقاء وزملاء الدفعة وفقهم اللّٰه جميعا.

إسماعيل سعود

الإهــداء

إلى من كرَّمَهُما اللّه في كتابه الكريم وأمرنا بطاعتهما والإحسان إليهما

أمـــــــــــي وأبـــــــي

أطال اللّه في عمريهما وأمدَّهُما بموفور الصّحة والعافية

إلى من رافقوني في جميع مراحل حياتي إخوتي وأخواتي

إلى من رافقت دربي وساندتني لإتمام دراستي زوجتي الغالية

إلى المشاكسين الذين أضاءا حياتي مَرْيَم ومُحَمَّد

إلى زُملائي في هذا البحث

إلى كلِّ مَن علَّمنِي حرفًا في حياتي

عبد اللّه حمصي

الإهـــداء

إلى من كرَّمَهُما اللّه في كتابه الكريم وأمرنا بطاعتهما والإحسان إليهما

الوالد والوالدة

أطال اللّه في عمريهما وأمدَّهُما بموفور الصّحة والعافية

إلى من رافقوني في جميع مراحل حياتي إخوتي وأخواتي

إلى من رافقت دربي وساندتني لإتمام دراستي زوجتي الغالية

إلى أبنائي أنارهم اللّه بنوره وبارك فيهم ببركته

إلى زُملائي في هذا البحث

إلى كلِّ مَن علَّمنِي حرفًا في حياتي

محمد فاروق صحراوي

شكـر وعرفـان

أولا وقبل كل شيء نشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا إلى إنجاز هذا العمل،

فله الحمد والشكر أولا وأخيرا، فهو القائل (لئن شكرتم لأزيدنكم)

ونتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى الأستاذ المشرف الدكتور بشير بن موسى، الذي مدنا بكثير من

النصائح والتوجيهات القيمة ولم يبخل علينا، مع تواضعه وإخلاصه في العمل

كما نتقدم كذلك بالشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة المحترمين

ولا يفوتنا أن نرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الدكتور الدينوري محمد السالمي، والدكتور بلقاسم

بن خليفة، والدكتور عيسى الزين على كل التوجيهات والمساعدات التي قدموها لنا

ونتقدم بالشكر أيضا لجميع زملاءنا في الدفعة وإلى كل من قدم لنا يد العون في إنجاز هذه المذكرة سواء

من قريب أو بعيد.

الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة وإبراز دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي، بإعداد استبيان وتوزيعه على مجمع الدراسة التي شملت المحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية وخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والأساتذة الأكاديميين المختصين بهذا المجال، وقد اعتمدنا في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS-22) وبرنامج معالج الجداول الالكترونية (EXCEL).

وتوصلنا إلى أن جودة المعلومة المحاسبية تقاس بمدى توفرها على خصائصها النوعية، لكن ما يعطيها أكثر مصداقية وموثوقية هو وجود المراجعة الخارجية بحيادها واستقلاليتها كعنصر هام تؤكد وتثبت مستوى ودرجة جودة تلك المعلومة المحاسبية، أيضا بوجود المراجعة الداخلية بكفاءتها وفعاليتها داخل المؤسسة، بحيث عملهما يتوحد بهدف تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وهذا الوجود لكلا المراجعتين يعززه التعاون فيما بينهما في صورة التكامل الذي بدوره له تأثير طردي على جودة المعلومة المحاسبية، فكلما زاد تفعيل التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كلما تحسنت جودة المعلومة المحاسبية أكثر وكلما ساعد أكثر المستخدمين على اتخاذ قراراتهم بصورة أدق، وهنا يظهر جليا أن للتكامل دور كبير في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية، مراجعة داخلية، جودة المعلومة المحاسبية، تكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.

Abstract:

The study aimed to know and highlight the role of integration between internal and external audit in the quality of accounting information, and to achieve the objectives of the study we used the descriptive analytical method, preparing a questionnaire and distributing it to the Study population that included Accountants working in economic institutions, Accounting Experts, Certified Auditor of the State and Academic Professors specialized in this field, and we have adopted In analyzing data on the Statistical Package for Social Sciences (SPSS-22) and the Electronic Tables Wizard (EXCEL) program.

We concluded that the quality of the accounting information is measured by the extent of its availability on its qualitative characteristics, but what gives it the most credibility and reliability is the presence of the external audit with its neutrality and independence as an important element that proves and confirms the level and degree of quality of that accounting information, also with the existence of the internal audit in its efficiency and effectiveness within the organization, so that their work unites with the aim of improving The quality of accounting information, and this presence of both audits is strengthened by cooperation between them in the form of complementarity, which in turn has a direct effect on the quality of accounting information. The greater the activation of complementarity between the internal audit and the external audit, the better the quality of the accounting information is greater and the more users help to make their decisions more accurately. Here, it is evident that complementarity has a major role in improving the quality of accounting information.

key words: External Audit, Internal Audit, Quality of accounting information, complementarity between internal audit and external audit.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
الملخص	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملحقات	VII
المقدمة	أ-هـ
الفصل الأول: الجانب النظري للدراسة	46-01
تمهيد	02
المبحث الأول: الأدبيات النظرية	03
المطلب الأول : ماهية جودة المعلومة المحاسبية	03
المطلب الثاني : ماهية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ودورهما في جودة المعلومة المحاسبية	06
المطلب الثالث: ماهية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية	18
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	27
المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية والأجنبية	27
المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	44
خلاصة	46
الفصل الثاني: الجانب التطبيقي	80-47
تمهيد	48
المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	49
المطلب الأول: طرق الدراسة الميدانية	49
المطلب الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية	54
المبحث الثاني: تحليل الاستبيان وعرض النتائج	57

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة	57
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية	60
خلاصة	80
الخاتمة	81
قائمة المراجع	85
الملحقات	89

قائمة

الجداول والأشكال

قائـمة الجـداول

الرقم	عناوين الجداول	الصفحة
01-02	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	51
02-02	متغيرات الدراسة وتوزيع فقراتها	52
03-02	مقياس ليكارت الخماسي	53
04-02	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح	53
05-02	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	56
06-02	معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل محور ودرجات فقراته الخاصة به	57
07-02	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية	58
08-02	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية الفقرات لإجابات أفراد العينة عن عبارات المحور الأول	61
09-02	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية الفقرات لإجابات أفراد العينة عن عبارات الجزء الأول من المحور الثاني	66
10-02	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية الفقرات لإجابات أفراد العينة عن عبارات الجزء الثاني من المحور الثاني	69
11-02	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية الفقرات لإجابات أفراد العينة عن عبارات المحور الثالث	71
12-02	نتائج اختبار (One-Sample Statistics T-test) للمحور الأول	77
13-02	نتائج اختبار (One-Sample Statistics T-test) للجزء الأول من المحور الثاني	78
14-02	نتائج اختبار (One-Sample Statistics T-test) للجزء الثاني من المحور الثاني	78
15-02	نتائج اختبار (One-Sample Statistics T-test) للمحور الثالث	79

قـائـمة الأشـكـال

الرقم	عناوين الأشكال	الصفحة
01-01	الهيكل المركزي للمراجعة الداخلية	09
02-01	الهيكل اللامركزي للمراجعة الداخلية	10
03-01	نموذج مقترح لدور المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	13
04-01	دور تقرير مراجع الحسابات في مصداقية المعلومات المحاسبية	18
01-02	متغيرات الدراسة	54
02-02	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	59
03-02	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	59
04-02	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	59
05-02	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	59
06-02	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	59

قائمة الملحقات

قـائـمة الملحــقات

الرقم	عناوين الملحـقات	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	90
02	البيانات العامة لأفراد عينة الدراسة	97
03	معامل كرونباخ للمحور الأول	99
04	معامل كرونباخ للمحور الثاني	100
05	معامل كرونباخ للمحور الثالث	101
06	معامل كرونباخ لإجمالي المحاور	102
07	حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول	104
08	حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني	108
09	حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث	111
10	نتائج اختبار One-Sample Statistics T-test للمحور الأول	115
11	نتائج اختبار One-Sample Statistics T-test للجزء الأول من المحور الثاني	116
12	نتائج اختبار One-Sample Statistics T-test للجزء الثاني من المحور الثاني	117
13	نتائج اختبار One-Sample Statistics T-test للمحور الثالث	118

مقدمة عامة

1- توطئة

نظرا لتغير طبيعة المؤسسات وتنوع أنشطتها وتفرعها، ومع التطور الكبير الذي ساد العالم في الحياة الاقتصادية، التكنولوجية، والاجتماعية، أصبح لزاما على المؤسسات الانفتاح على البيئة الخارجية المحيطة بها والتعامل معها بأفضل الوسائل الممكنة، إذ تحولت المعلومة المحاسبية من معلومة محتكرة لدى إدارة المؤسسة إلى معلومة مطلوب الإفصاح عنها، إذ في وقتنا الحالي أصبحت علاقة المؤسسة مع بيئتها مترابطة بشكل مألوف في نشاطات أعمالها، لذا توجب عليها أن تهتم أكثر بجودة المعلومة المحاسبية من خلال توفير وتحسين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، بحيث تكون متاحة بأكثر ملاءمة وموثوقية، قابلة للفهم والاستيعاب وللمقارنة، وتمتاز بخاصية الثبات في القواعد والسياسات والمبادئ المستخدمة في الحصول عليها، وبهذا أصبحت المعلومة المحاسبية مورداً أساسياً يعتمد عليه مستخدموها في تدعيم قراراتهم.

ونظرا لاتساع رقعة التعارض في المصالح بين هؤلاء المستخدمين (الملاك، المساهمين، العملاء، الهيئات المالية، العمال والنقابات، الحكومة متمثلة في إدارة الضرائب) وبين الإدارة، ما ساهم في خلق أزمة ثقة في المعلومات المحاسبية المفصح عنها، خاصة مع انتشار الفساد المالي والإداري ونقص الافصاح والشفافية في المؤسسات، أظهرت أن هؤلاء الأطراف في حاجة ماسة وكبيرة لإثبات مصداقية وموثوقية ودقة تلك المعلومة، من خلال فحص ومراجعة البيانات والسجلات المحاسبية، ولهذا ظهرت المراجعة الخارجية كطرف ثالث محايد توكل إليه مهمة إبداء رأي فني ومحايد اتجاه تلك المعلومة المحاسبية، شريطة أن يكون القائم بهذه العملية مؤهل ومستقل تماما عن المؤسسة ليقوم بعمله بشكل جيد بعيدا عن كل الضغوط.

ونتيجة أيضا لتشعب فروع المؤسسات وتنوع أقسامها ووظائفها وكبر أحجامها، كان لزاما عليها أن تخلق نظاما لفحص التزام الإدارة بالسياسات والإجراءات المنصوص عليها، وفحص الأعمال المالية والمحاسبية من جهة، والتشغيلية من جهة أخرى في المؤسسة ويكون هذا النظام في شكل رقابي تقييمي وتقويمي، وبهذا قد لجأت المؤسسات الى اعتماد المراجعة الداخلية للاهتمام بذلك، وحرصت على توافر الأهلية والكفاءة للقائمين عليها، إذ أن وجود المراجعة الخارجية لا يغني عن وجود المراجعة الداخلية والتي تمتاز بالوجود الدائم داخل المؤسسة والمراقبة المستمرة لأنظمتها، وهذا ما يأثر في درجة استقلاليتها لتجعل المراجعة الداخلية مستقلة نسبيا وليس كليا، بالرغم من إلحاح الباحثين على إعطاء القائمين على المراجعة الداخلية استقلالا أكبر مما هو عليه، لضمان عمل ممتاز ينتج عنه مراجعة داخلية بجودة عالية.

وبتواجد المراجع الداخلي في هيئته التنظيمية داخل المؤسسة والمراجع الخارجي كوكيل لضمان دقة وموثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية المصرح بها من طرف الإدارة، كان لزاما عليهما التعاون فيما بينهما نظرا لعلاقة الأهداف المشتركة في عمليات المراجعة التي يقومان بها بصفة عامة، ويأتي هنا دور هاته العلاقة الترابطية بين المراجع الخارجي

والمراجع الداخلي مهما جدا في المؤسسة ليستفيد كلا منهما من عمل الآخر، وكذلك يحقق استفادة إدارة المؤسسة في المنفعة المباشرة وغير المباشرة التي ستكتسبها من خلال ذلك، بحيث حرصها ومساعدتها في تفعيل هذا التكامل سيعود لها بنتائج تحسن من صورتها لدى الملاك والمساهمين، ويحقق الرضا عن المعلومة المحاسبية التي ستنتج من خلال هذا الترابط، لهذا الغرض وجب على الإدارة ان تحاول جاهدة تفعيل صـــور وأوجه التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية داخل المؤسسة.

ومما تم ذكره ســـابقا نجد ان العلاقة المشـــتركة بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بمفهوم التكامل، هدفها حماية أصول المؤسسة والحرص على استمرارها، وهذا من خلال توفير معلومة محاسبية بجودة عالية، تمتاز بالدقة والثبات، بمصداقية مقبولة وموثوقية عالية وقابلة للمقارنة، ليتم الاستفادة بها من جميع الأطراف المستخدمين لها لتدعيم قراراتهم المهمة.

2- إشكالية الدراسة:

وعليه من خلال ما تقدم، وحتى يتم الإلمام أكثر بموضوع الدراسة، تم صياغة الإشكالية الرئيسية كالتالي:

إلى أي مدى يمكن للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أن يؤثر في جودة المعلومة المحاسبية؟

3- الأسئلة الفرعية

انطلاقا من الاشكالية الرئيسية يمكننا طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟
- هل توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية يعبر عن جودتها؟
- هل هناك تأثير للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية؟
- ما مدى تحقق جودة المعلومة المحاسبية بالتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟

4- فرضيات الدراسة

- توجد علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولا يمكن استغناء احداهما عن الأخرى.
- يساهم توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.
- كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تعملان على تحسين جودة المعلومة المحاسبية.
- يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية.

5- مبررات اختيار الدراسة

من بين هذه المبررات لاختيارنا لموضوع هذه الدراسة ما يلي:

- رغبة الباحثين في البحث في هذا الموضوع والإلمام قدر المستطاع بجوانبه، لأهميته وفائدته في مجال تخصصهم العلمي والعملي.
- الأهمية المتزايدة لموضوع التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وما له من دور على مستوى جودة عملية المراجعة وكنتاج إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية، ونجاح واستمرار المؤسسة وحمايتها.
- محاولة تقديم فائدة علمية ومورد علمي يستفيد منه ذوي الاختصاص، من طلاب وأكاديميين وممارسين لمهنة المراجعة الداخلية أو الخارجية.

6- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحقيق وتحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث يعد موضوع التكامل من المجالات البحثية التي اهتم بها الباحثون على المستوى العالمي في الفترة الأخيرة والراهنة، نفس الشيء لجودة المعلومة المحاسبية حيث تعتبر من أهم دعائم وعوامل نجاح المؤسسة، وذلك لأن الوصول إلى معلومة محاسبية تتصف بالجودة يرفع من درجة الثقة لدى الأطراف المستفيدة من القوائم المالية بغية اتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية المستقبلية، ونجاح ذلك يعطي أيضا انطباع بأن عمليات المراجعة تمت بجودة عالية.

7- أهداف الدراسة

يمكن تلخص أهداف الدراسة فيما يلي:

- توضيح ماهية جودة المعلومة المحاسبية.
- إبراز دور كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة.
- التعرف على نطاق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- الاطلاع على المنفعة الناتجة من التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لكل منهما على حدى.
- تحديد مدى مساهمة وتأثير التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين المعلومة المحاسبية.

8- حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة جودة المعلومة المحاسبية ثم المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والدور الذي تلعبه كل منهما في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، أيضا دراسة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وبالنسبة للجزء التطبيقي تحددت الدراسة بما يلي:

- **الحدود المكانية والبشرية:** تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين من المحاسبين ومراجعي الحسابات وكل من تربطه علاقة بمتغيرات الدراسة من طلبة وأساتذة جامعيين كأكاديميين، تمت هذه الدراسة انطلاقا من ولاية الوادي وبولايات مختلفة ومتفرقة من الجزائر لمعرفة دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية.
- **الحدود الزمانية:** لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن الفترة الممتدة من شهر جوان الى بداية شهر سبتمبر 2020.

9- منهجية الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي حيث استخدمنا المنهج الوصفي لوصف عينة الدراسة والمنهج التحليلي لتحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وكذلك المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستدلالي لاختبار مدى صحة الفرضيات.

10- صعوبات الدراسة:

إن أكبر صعوبة واجهتنا ونحن نعد بحثنا هذا هي الجائحة العالمية التي أصابت جل بلدان العالم، وباء COVID-19 "الكورونا" حيث تسبب في غلق جميع المرافق العمومية بما في ذلك الجامعات والمكتبات، وفي شل جميع وسائل النقل العام والخاص لمدة طويلة.

11- هيكل الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها اعتمدنا في تقسيمها على طريقة IMRAD التي تقسم الدراسة إلى فصلين، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري للبحث والذي قُسِّم بدوره الى مبحثين، المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة، والمبحث الثاني: الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني: الجانب التطبيقي، يشتمل على مبحثين أيضا، حيث أنَّ المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، والمبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية،

الفصل الأول

الجانب النظري

تمـهـــيد

إن اعتبار المعلومة المحاسبية وسيلة لتمثيل الحالة والوضعية المالية للمؤسسة، يتطلب أن تتميز بالمصداقية والصحة والعدالة في التمثيل، وهذا بالإضـافة الى الملائمة والدقة والتجاوب مع مختلف احتياجات الأطراف المسـتفيدة منها لاتخاذ القرارات، ونظرا لأهمية المعلومات تطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاســبي، ومن هنا يأتي عمل المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية التي تعملا على ضمان أكبر لجودة مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية والتأكيد على ذلك.

وبالنظر الى تشارك الاهتمام بجودة المعلومة المحاسبية من طرف المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، نشأت بينهما علاقة ترابطية تكاملية متمثلة في استفادة كل واحدة منهما من عمل الأخرى وذلك بهدف الحصول على جودة أعلى في المعلومة المحاسبية.

ونظرا لأهمية الجانب النظري للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لتحسـين جودة المعلومة المحاسـبية ارتأينا تقسيم الفصل الى مبحثين، وهما كالآتي:

- **المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة**

وذلك للإلمام بالجانب النظري للدراسة (جودة المعلومة المحاسبية، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ودور كل منهما في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، ثم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية).

- **المبحث الثاني: الدراسات السابقة**

لنتطرق فيه إلى الدراسات السابقة بما في ذلك إشكالياتها وأهدافها ثم نتائجها.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

ينقسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب أساسية، لنهتم من خلالها بالأدبيات النظرية للدراسة، ففي المطلب الأول سنتطرق إلى ماهية جودة المعلومة المحاسبية، ثم نعرج في المطلب الثاني إلى ماهية المراجعة ودورها في جودة المعلومة المحاسبية بما فيها المراجعة الداخلية والخارجية، أما المطلب الثالث فيخصص للتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

المطلب الأول: ماهية جودة المعلومة المحاسبية

الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

هناك عدة تعاريف لجودة المعلومات المحاسبية نذكر منها:

- تعد جودة المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم.[1]
- أيضا عرفها خليل بأنها: تعني 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 في تحقيق الهدف من استخدامها. [2]

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أنه ليس هناك تعريف محدد لجودة المعلومة المحاسبية إذ تختلف باختلاف نظر مستخدمي ومنتجي هذه المعلومة، بحيث يولي المنتج للدقة الأهمية الأكبر كمقياس للجودة، في حين أن المستخدم يعتبر المنفعة التي يحصل عليها من المعلومة وفاعلية التنبؤ منها مقياس لتلك الجودة مع الأخذ في الحسبان تكلفة الجودة، وكاستنتاج فان الجودة تكمن في مدى توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المقبولة بشكل عام والمتوافق عليها من جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن جودة المعلومة المحاسبية تتمثل في الخصائص النوعية لها، لذا نجد من الضروري التطرق إليها، وهناك نوعين من الخصائص، رئيسية وأخرى ثانوية وهي كالآتي: [3]

[1] – ناصر محمد علي المجهني، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 23.

[2] – خليل محمد أحمد إبراهيم، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية –دراسة نظرية تطبيقية–، ندوة السوق المالية السعودية نظرة مستقبلية، جامعة الملك خالد، يومي 13 و14 نوفمبر 2007، ص25.

[3] – ناصر محمد علي المجهني، نفس المرجع السابق، ص 23-24.

أولا– الخصائص الرئيسية:

هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورة وإلا فقدت هذه المعلومات جودتها وأهميتها وأصبحت غير مفيدة للمستخدمين وتتمثل في:

1– الملائمة: تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدة تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار، وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

1–1– الملائمة في التوقيت: حيث أن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرار المناسب، بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمن غير كاف أو توقيت غير ملائم.

1–2– القدرة على التنبؤ في المستقبل: يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل.

1–3– القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة: وتعرف أيضا بالتغذية العكسية ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار والمستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق وأن اتخذها بناء على هذه التوقعات. [1]

2– الموثوقية (المصداقية): أي أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها وتتكون من: [2]

2–1– التمثيل الصادق: يقصد به التمثيل الصادق للعمليات المالية بشكل معقول، وفي بعض الحالات تكون المعلومة بمستوى أقل من التمثيل الصادق.

2–2– الجوهر فوق الشكل: أي المحاسبة عن العمليات طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب.

2–3– الحياد: أي أن البيانات المالية خالية من التحيز، ولا يجب عرض المعلومات بصورة تظهر النتائج المرسومة مسبقا.

2–4– الحذر: أي مكافحة حالات عدم التأكد المحيطة بالكثير من الأحداث.

[1] – مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011– ص 18-19.

[2] – حسين يوسف القاضي، سمير معدى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، الجزء الأول (عرض البيانات المالية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 78-79.

2-5- الاكتمال: نعني به أن المعلومات الملائمة هي المعلومات الكاملة، أي المكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة، فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل القوائم المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملائمة، سواء كانت المعلومات قابلة للقياس أو غير قابلة. [1]

3- قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب: لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف امكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونه أو ثقافتهم من ناحية أخرى، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونه أو ثقافتهم من ناحية أخرى.[2]

ثانيا- الخصائص الثانوية:

1- قابلية المعلومات للمقارنة: إن استخدام المعلومات في إجراء المقارنات يشكل أمرا هاما وأساسيا للمستخدم، وذلك لعدم توفر مقاييس مطلقة لتقييم الأداء، ويسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى اجراء المقارنات في المؤسسة الواحدة لسنوات متعددة أملا في رصد التغيرات وتفسيرها، كما يسعى لإجراء المقارنات بين الوحدات والمؤسسات المختلفة في القطاع الواحد لتقييم أدائها والتعرف على مواضع الضعف والقوة فيها.[3]

2- الثبات: يعني ذلك أن القواعد والسياسات والمبادئ المستخدمة في الحصول على المعلومات المحاسبية في المؤسسة ثابتة من فترة لأخرى، مع امكانية التغيير الضروري لها بشرط الإفصاح عن ذلك.[4]

الفرع الثالث: معايير تحقق جودة المعلومات المحاسبية

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، ومنها المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والمعايير الفنية، ونوضحها كالتالي: [5]

أولا: معايير قانونية

تكون من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال.

---

[1] - هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، رسالة ماجيستر، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2013، ص 15.

[2] - سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 111-112.

[3] - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص20.

[4] - محمد مفتاحي، تكنولوجيا المعلومات ودورها في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، رسالة ماجيستر، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012، ص 61.

[5] - هوام جمعة، لعشوري نوال، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي –أم البواقي–، يومي 07-08 ديسمبر 2010، ص 17-18.

ثانيا: معايير رقابية

إن المعايير الرقابية تلعب دوراً مهماً في تنظيم قواعد المراجعة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدي الالتزام بالسياسات والإجراءات التي تمكن من الوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

ثالثا: معايير مهنية

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد المعايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العمليات المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة، وبالتالي زيادة الحاجة أكثر الى المراجعة المستقلة والحيادية وبالخصوص المراجعة الخارجية التي يولونها ثقة أكبر، وفي المقابل تحرص المؤسسة على دعم مصالح المراجعة الداخلية للحصول على معلومات محاسبية بأكبر جودة مقبولة.

رابعا: معايير فنية

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة.

هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ودورهما في جودة المعلومة المحاسبية.

إن المراجعة بشكل عام هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة او المنشأة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي تقوم بها جهة مهنية كفؤة ومستقلة بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها، وتصنف المراجعة حسب الجهة التي تقوم بها الى مراجعة داخلية وأخرى خارجية، وذلك ما سنركز عليه في الفرعين الآتيين.

الفرع الأول: ماهية المراجعة الداخلية

أولا: مفهوم المراجعة الداخلية

وردت العديد من التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية وتعددت بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بها، نذكر منها الآتي:

– عرّف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (I.I.A - Institute of Internals Auditors) المراجعة الداخلية على أنها: «وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها دقيقة وكافية». [1]

– وعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين (IFACI - Institut Français des Auditeurs Consultants Interne) أن المراجعة الداخلية هي "فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى. إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق الطيبة فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية بأن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة".[2]

– وعرفها ETIENNE BARBARIER أنها " هي وظيفة مستقلة بداخل المؤسسة تعمل على التقييم الدوري لمصالح المديرية العامة ". [3]

– وفي تعرف آخر أن المراجعة الداخلية هي " مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة، لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية". [4]

– وعرفها فاتح سردوك أنها: " تمثل المراجعة الداخلية أحد عناصر الرقابة الداخلية ووسيلة لحصول الإدارة على المعلومات المستمرة حول كفاءة تنفيذ الهام في الأقسام المختلفة للمنشأة وكفاءة النظام المحاسبي، كمؤشر على صحة المعلومات المحاسبية، ومن أجل الحصول على صورة صحيحة للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها " [5]

من خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي، موضوعي واستشاري، وهي عبارة عن مصلحة أو وظيفة مستقلة تنتمي الى المؤسسة، مكلفة بالفحص والتحقق من مدى احترام وتطبيق الإجراءات التي وضعتها الإدارة، بحيث تساهم في تزويد الإدارة بتأكيدات عن كفاءة العمليات وفعاليتها، ومدى الاعتماد على التقارير المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية، والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

[1] – محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 126.

[2] – محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2003، ص15.

[3] - ETIENNE BARBARIER, L'audit Interne pour quoi et comment, les Editions d'Organisations, France, 1989, p20.

[4] – إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي – ليبيا، 1990، ص 54.

[5] – فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2004/2003، ص 39.

ثانيا: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي

1- مسؤوليات المراجع الداخلي

لا شك في أن إدارة المراجعة الداخلية كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة تتكون من مجموعة من الموظفين يشغلون مستويات إدارية مختلفة داخل الإدارة. فنجد في إدارة المراجعة الداخلية مدير الإدارة، المشرف، المراجع، ولا شك أن لكل واحد من هؤلاء الثلاثة مسئولياته الخاصة، وأن مخرجات المراجعة الداخلية ما هي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم، وقيام كل واحد منهم بمسئولياته تلك، والتي نستعرضها فيما يلي:

1-1- مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية:

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

1-2- مسؤوليات مشرف المراجعة الداخلية (رئيس قسم):

مشرف المراجعة هو شخص موظف بإدارة المراجعة الداخلية، مهمته الإشراف على أنشطة المراجعة الرئيسية، وتنسيق أعمال المراجعة مع المراجعين الداخليين.

1-3- مسؤوليات المراجع:

يعتبر المراجع مسؤولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقا لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة.

2- صلاحيات المراجع الداخلي:

حتى تتمكن المراجعة الداخلية من تحقيق الغرض المطلوب منها بكفاءة وفاعلية فإنه لابد أن يكون قسم المراجعة الداخلية يتمتع بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي: [2]

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.

[1] – أمجد منذر الصابر، مقالة بعنوان: المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد (51)، أوت 2002، ص 20.

[2] – عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 219.

- تحديد نطاق عمل المراجعة، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيدة، بمعنى أن إدارة المراجعة الداخلية 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 المراجعين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقاً للفائدة المرجوة من المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

ثالثا: تنظيم المراجعة الداخلية في المؤسسة

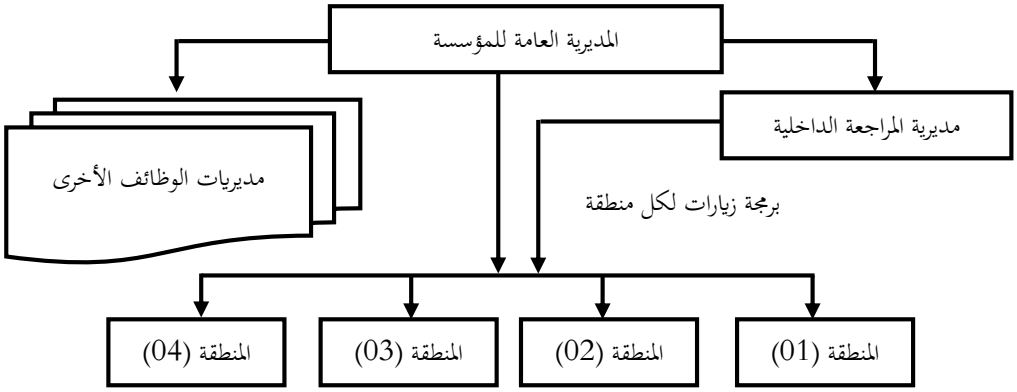
يخضع تحديد حجم وشكل المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى المعيارين التاليين: [1]

1- حجم المؤسسة: يعتبر حجم المؤسسة محددا أساسيا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا الإطار أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف حجم وشكل المؤسسة يحتم الشكل المحدد للمراجعة الداخلية.

2- مركزية ولا مركزية المراجعة الداخلية: إن كبر حجم المؤسسات وأتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسير الأنشطة في مناطقها، لذا وبغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، يجوز تبني إحدى النوعيين من المراجعة الداخلية.

2-1- مراجعة داخلية مركزية: تكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة وبرمجت الزيارات الميدانية لفروع هذه المؤسسة، ونوضحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): الهيكل المركزي للمراجعة الداخلية



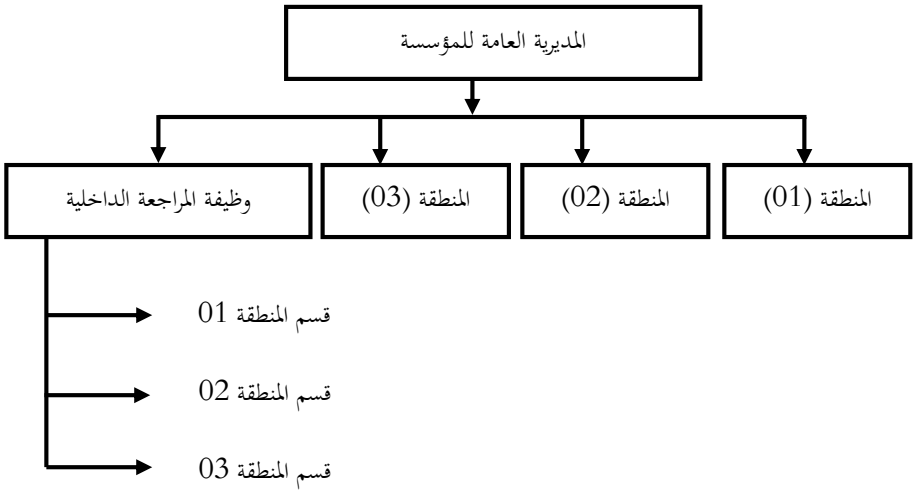
المصدر: صديقي مسعود، براق محمد، مرجع سابق، ص 23.

[1] – صديقي مسعود، براق محمد، مداخلة بعنوان: انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، أيام 08-09 مارس 2005، ص 23-25.

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن مديرية المراجعة الداخلية مستقلة عن المديرية العامة نسبيا، إلا أنها تشرف اشرافا عامة على المناطق من خلال برمجة زيارات لها.

2-2- مراجعة داخلية لامركزية: في ظل هذا النوع يجوز اعتماد هياكل للمراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط كما هو موضح بالشكل التالي:

الشكل رقم (01-02): الهيكل اللامركزي للمراجعة الداخلية



المصدر: صديقي مسعود، براق محمد، نفس المرجع سابق، ص 24.

2-3- مراجعة داخلية مختلطة: إن بناء هذا الشكل يعتمد على المزج بين الشكليين السابقين من خلال إرساء مديرية على المستوى المركزي للمراجعة الداخلية وفروع لها على مستوى كل منطقة نشاط، وهذا الشكل يقضي على عيوب الشكليين السابقين من خلال الآتي:

- الإشراف على عمل المراجعين على مستوى المناطق.
- السهر على التقيد بالإجراءات والمعايير.
- العمل على تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.
- المقابلة والمتابعة الآنية في عين المكان من قبل كل مراجع منطقة ما على حدى.
- التنسيق بين جميع الفروع.

رابعا: دور المراجعة الداخلية في جودة المعلومة المحاسبية

تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال دورها في تقييم وتحسين نظامي الرقابة الداخلية وادارة المخاطر، بالإضافة الى دورها في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وحتى تقوم بدورها الرقابي بفعالية يجب أن تتوفر على محددات الجودة اللازمة، وسنوضح ذلك كما يلي:

1- المراجعة الداخلية كإجراء رقابي مهم

تعتبر المراجعة الداخلية نوعا من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى، لهذا اعتبر البعض المراجعة الداخلية بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والمحاسبية، ورفع الكفاءة التشغيلية. [1]

حيث تقوم المراجعة الداخلية بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية: [2]

- **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** حيث تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والاشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها.
- **قابلية المعلومات للاعتماد عليها:** يجب ان تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- **حماية الأصول:** يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة.
- **الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية:** يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والاجراءات والانظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك.
- **الوصول الى الأهداف والغايات:** يتم وضع الأهداف والغايات واجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة على عاتق الادارة العليا، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

[1] – سحار فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 77.

[2] – محمد فلاق، مداخلة بعنوان: التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الإيزو 9001، ملتقى وطني، جامعة سكيكدة، 2014/02/20، ص 07.

- **المنع والاكتشاف المستمر لأعمال الغش والاحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة، وعلى المراجع الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الاجراءات المطبقة من قبل الادارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المراجع الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادراً على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المراجع عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش.

2- دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام إدارة المخاطر

فيما يخص دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر فيتمثل في أنها تساعد المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها، وذلك على النحو التالي: [1]

- مساعدة مجلس الادارة في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر، وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات محددة.
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر.
- تقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة إدارة المخاطر، وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة داخل المؤسسة.
- تقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة الضبط الداخلي واجراءات الرقابة الموضوعة في سبيل التحكم بالمخاطر التي تم التعرف عليها والتأكد من صحة قياسها.
- تقييم التقارير المعدة من قبل مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر.
- رفع التقارير إلى مجلس الإدارة حول كفاءة وفعالية إدارة المخاطر، على أن تعد هذه التقارير على الأقل مرة في السنة، وكلما دعت الحاجة إلى ذلك.

3- دور المراجعة الداخلية في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية

تمارس المراجعة الداخلية العديد من الأنشطة التي تحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية بين معديها ومستخدميها، وهذه الأنشطة تساهم في تحقيق الملاءمة، الموثوقية والثبات في القوائم المالية خاصة، وذلك كما يلي: [2]

- **أنشطة المراجعة الداخلية المرتبطة بالتحقق من موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية:** وتشتمل التحقق من صحة كافة الدفاتر والمستندات، وتوافر وسائل الرقابة على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، مراجعة

[1] – بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، مقالة بعنوان: دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 6/ العدد: 01 جوان 2008، ص 205-206، بالتصرف.

[2] – بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، مرجع سابق، ص 206، بالتصرف.

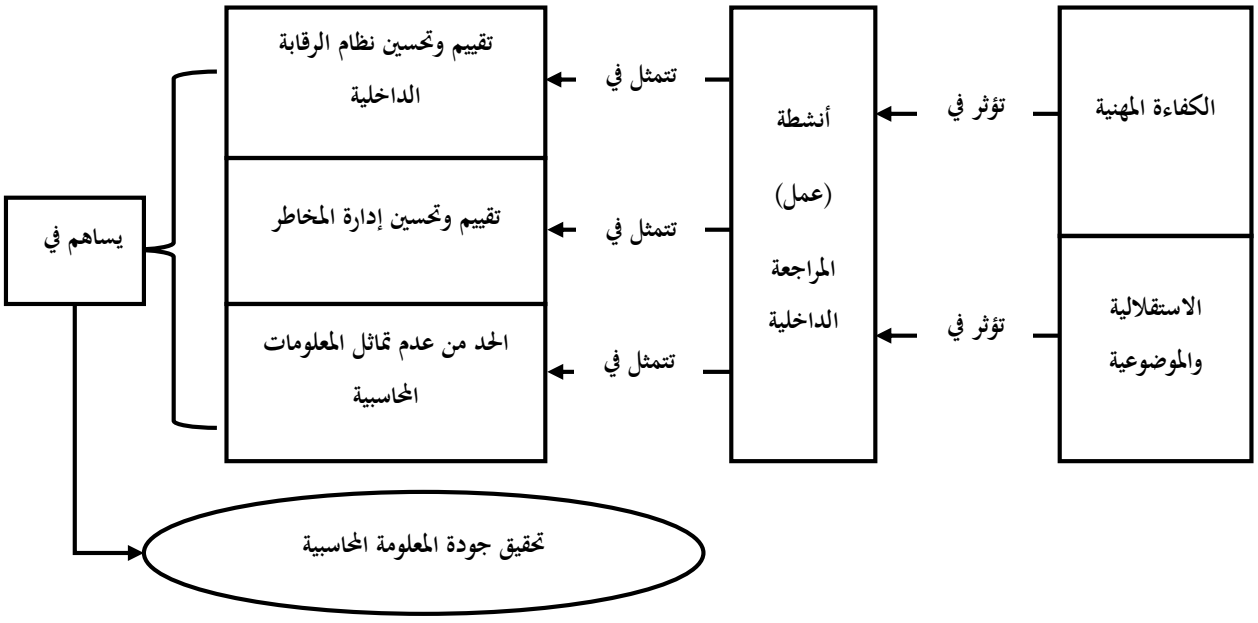
القوائم المالية، الرقابة على حماية الأصـــول، بالإضـــافة الى التحقق من توفر المعلومات المحاســـبية في الوقت المناسب...إلخ.

- **أنشــطة المراجعة الداخلية المرتبطة بالتحقق من توفر خاصــية الثبات في المعلومات المحاســبية في القوائم المالية:** يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، والإفصاح عن أسباب التغيير إن وجد وأثره على صافي الربح.

وحتى يقوم المراجع الداخلي بدوره الرقابي على أكمل وجه ســواء في مجال إدارة المخاطر أو نظام الرقابة الداخلية أو من خلال توفيره لتأكيد معقول حول جودة المعلومات المحاســبية، يجب أن يتصــف بالجودة حتى يســاهم في تحقيق جودة المعلومات المحاســـبية، حيث أن محددات جودة المراجعة الداخلية يمكن حصـــرها في ثلاث معايير هي: الاســـتقلالية والموضوعية، الكفاءة المهنية وجودة الأداء. [1]

والشكل التالي يوضح نموذج مقترح لدور المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية:

الشكل رقم (01-03): نموذج مقترح لدور المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، مرجع سابق، ص 207، بالتصرف.

[1] – مؤيد محمد علي الفضل، مجيد عبد زيد حمد، مقالة بعنوان: حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح (دراسة اختبارية لحالة العراق)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 3، ص 198.

بحيث يشرح هذا الشكل بأن كلا من الكفاءة المهنية والاستقلالية والموضوعية تؤثر في أنشطة وأعمال المراجعة الداخلية التي تتمثل في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وهذا التأثير يساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

أولا: مفهوم المراجعة الخارجية

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها. وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

- يعرفها Brenda Porter بأنها "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي". [1]

- وفي تعريف آخر: "المراجعة الخارجية هي التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة والمعروضة من طرف المؤسسة". [2]

- ويعرفها فاتح سردوك على أنها "هي التي يقوم بها مراجع الحسابات من خارج المنشأة، ويتمثل دور المراجع هنا في الدراسة الانتقادية للمعلومات المقدمة إليه بغرض إعطاء قدر من الثقة في دقة ومصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستفيدين منها " [3]

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نخلص بأن المراجعة الخارجية هي التي تتم من طرف شخص مؤهل، فني، حيادي ومستقل عن المؤسسة، بغية فحص وتدقيق البيانات والسجلات المحاسبية من أجل إبداء رأيه حول صحة ومصداقية وجودة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة حتى يتمكن مستخدمو هاته المعلومات من الأطراف الخارجية باتخاذ القرارات المناسبة.

ونشير الى أن عملية المراجعة الخارجية لتصل الى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل:[4]

- **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها.

[1] - Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, Principles of External Auditing, Editor: John Wiley and sons, 1997, P 19.

[2] – سفير محمد ورزقي إسماعيل، مداخلة بعنوان: مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06 ماي 2013، جامعة حمة لخضر بالوادي، ص 13.

[3] – فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 27.

[4] – صديقي مسعود، براق محمد، مرجع سابق، ص 27.

- **التحقق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية.
- **التقرير:** وهو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في التقرير وتقديمه لمن يهمه الأمر، وهو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

ثانيا: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي

1- مسؤوليات المراجع الخارجي

يمكن تقسيمها الى الآتي: [1]

1-1- المسؤولية الفنية: تتعلق هذه المسئولية بأهم واجبات المراجع الخارجي، التي تتلخص فيما يلي:

- مسئوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم تطبيقها ورعايتها بشكل سليم.

1-2- المسؤولية الأخلاقية (التأديبية): تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع ألا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة.

1-3- المسؤولية المدنية: تتمثل المسئولية المدنية للمراجع في مسئوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، وهنا تعطى للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع حجم ذلك الضرر الذي لحقه.

1-4- المسؤولية الجنائية: هنا تكون عندما يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي أعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم مراجعتها، ليصل إلى المجتمع ككل.

2- صلاحيات المراجع الخارجي

بما أن لمهنة المراجعة الخارجية مسؤوليات فإن لها صلاحيات أيضا حتى يتمكن المراجع من أداء مهامه بكل فنية وحياد أكثر، ونذكر منها ما يلي: [2]

[1] - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الكتب الحديثة، مصر، 2001، ص 216-217.

[2] - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص ص 238-248.

- 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 مسئول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله.
- حق المراجع في فحص ومراجعة 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 المراجع في مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى.
- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.

كذلك من صلاحيات المراجع الخارجي:

- مناقشة اقتراح عزله وذلك منعاً للعزل التعسفي له.
- حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل المراجعة).

إضافة الى ذلك من ضمن صلاحياته حق الاجتماع مع إدارة المراجعة الداخلية بالجهة التي يراجعها للمناقشة والتنسيق حول عملية المراجعة، بما من شأنه توفير الجهد والوقت وعدم الازدواجية في العمل، كل ذلك بغرض إنجاز عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية.[1]

ثالثا: الأطوار الأساسية لمهمة المراجعة الخارجية

إن مهمة المراجع الخارجي هي التدقيق في صحة المعلومات للإدلاء بها، برأي حول الحسابات والوثائق المحاسبية وخاصة حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، فالهدف من هذه المهمة تأمين حقيقة وطبيعة المعلومات المحاسبية المتوفرة في الوثائق المحاسبية في تلك الفترة، وكذلك للتعبير الجيد حول الوضعية الحقيقية عند اختتام السنة المالية، لذلك تظهر لنا مهمة المراجعة الخارجية بأنها ليست فقط عملية تنقيط أو تبويب، فهي تتميز بوجه فكري هام بحيث أنها تمر بالخطوات التالية التي سنذكرها باختصار: [2]

[1] – عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 64.

[2] – محمد بوتين، مرجع سابق، ص 67.

- العملية الأولية من عملية المراجعة
  - التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته.
  - معرفة شاملة للمؤسسة.
- تقييم الرقابة الداخلية.
- فحص الحسابات والقوائم المالية.
- التقرير النهائي.

إذن فإن عملية المراجعة الخارجية للحسابات كلما كانت معمقة كلما ساعدت على الحصول على جميع عناصر البرهان وكفاية الأدلة الثبوتية، وكلما ساهمت في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

رابعا: دور المراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية

يسعى مراجع الحسابات إلى التأكيد المنطقي على أن البيانات المحاسبية معدة بطريقة عادلة وصادقة من خلال:[1]

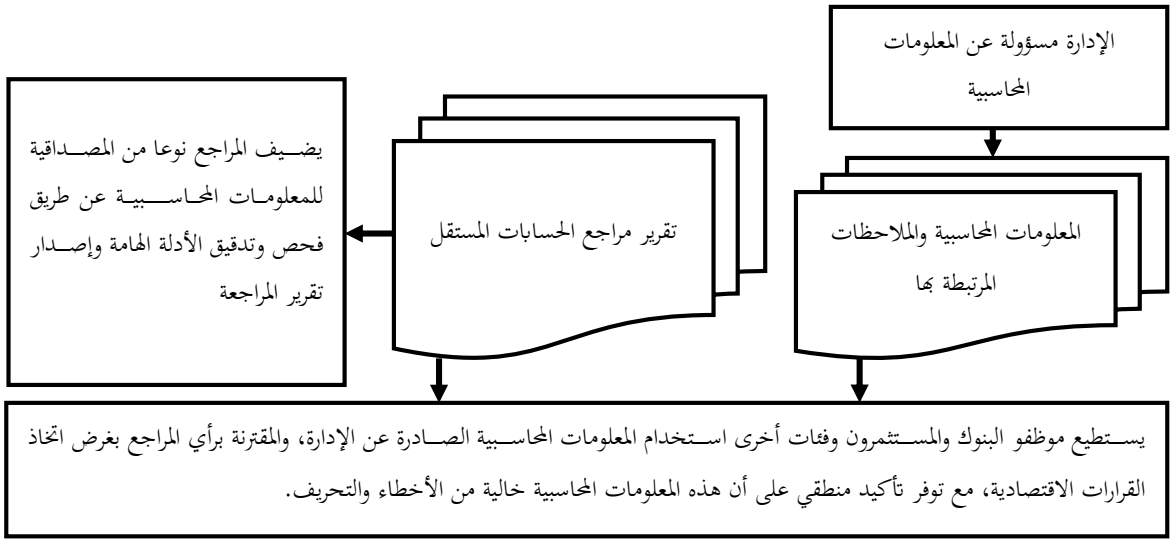
- التأكد من أن المعاملات والمبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية قد تم إدراجها في التقارير الملحقة بالبيانات المالية.
- التحقق من أن الموجودات والمطلوبات المدرجة في البيانات المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية، وأن المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه البيانات.
- التأكد من أن أصول المؤسسة مملوكة لها، وكذلك مجمل المطلوبات المدينة بها المؤسسة حتى تاريخ الميزانية قد تم ذكرها في التقارير المالية.
- التأكد من أن القيم والمبالغ المدرجة في البيانات المالية (الموجودات، المستحقات والعائدات والمصاريف) قد تم تقديرها وتقييمها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية.
- التحقق من أن قيم ومبالغ البيانات المالية قد تم تصنيفها ووضعها والإفصاح عنها بصورة مناسبة ومنسجمة مع الأصول المحاسبية.

حيث أن المصداقية والعدالة في التمثيل بالنسبة للمعلومات المحاسبية تتحقق من خلال قيام المراجع بمجمل هذه العناصر في ظل احترامه للمبادئ والمعايير المتعارف عليها المقبولة قبولا عاما.

[1] – فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 22.

ويوضح الشكل رقم (04) دور تقرير مراجع الحسابات كتأكيد موضوعي على مصداقية المعلومات المحاسبية.

الشكل رقم (01-04): دور تقرير مراجع الحسابات في مصداقية المعلومات المحاسبية



المصدر: فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 22.

المطلب الثالث: ماهية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

الفرع الأول: مفهوم وأهداف وأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

أولا: مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

للتكامل عدة تعريفات حسب الغاية والهدف منه، نذكر أهمها:

- تناول أحمد خليل التكامل على أنه " نطاق عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يربط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية، وعليه فإن مهمة كل منهما مكملة للأخرى"[1]
- تطرق Jaques Renard الى موضوع التكامل من جانب حاجة كلا المراجعتين لبعضهما البعض حيث ذكر: " تعتبر المراجعة الداخلية عاملا مساعد للمراجعة الخارجية، حيث أنه بوجود المراجعة الداخلية فإن مراجع الحسابات ينظر بصورة فيها نسبة من الثقة إلى نوعية صحة ومصداقية حسابات المنشأة ونتائجها، بل بإمكانه أن يعتمد على بعض أعمال وإجراءات المراجعة الداخلية " [2]

[1] – أحمد خليل، المراجعة والمراقبة المحاسبية، ط 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1968، ص 03.

[2] - Jaques Renard: Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3ème édition, paris, 1987, P69.

- ويذكر فاتح سردوك أنه " هناك تكامل بين كل من المراجعة الداخلية والخارجية ويتمثل في وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية بمعنى تقليص حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي وتوفير الوقت والجهد، وفي أن وجود المراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية وهذا يجسد ويؤكد صفة التكامل، ولكن بالرغم من التشابه والتعاون المتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلا أن هناك عدة اختلافات بينهما " [1]

ومن خلال التعاريف السابقة، يتبين ان الكثير من مجالات عمل المراجع الداخلي تدخل في دائرة اهتمام ومجال عمل المراجع الخارجي، لذلك فان الوضع الامثل هو التعاون والتكامل التام بينهما، لضمان التغطية الأشمل لأنشطة المؤسسة، وتجنيب التكرار والازدواجية في العمل وتخفيض التكاليف والوقت اللازم لأداء المراجعة الخارجية وكذلك إنجاز مهامهما الرقابية بكفاءة وفعالية، وبالتالي التوصل الى معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية أعلى.

ثانيا: أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

من أهم أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية نذكره في النقاط التالية: [2]

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.
- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.
- الحد من التكرار وازدواجية العمل.
- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

ثالثا: أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تتمثل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في عدة جوانب لعل أهمها ما يلي: [3]

- اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفاعلية نظام المراجعة الداخلية.
- تخفيض وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية، حيث أن الثقة في نظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.
- التقييم الشامل لخطر المراجعة، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها.

[1] – فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 40.

[2] – عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 96-97.

[3] – نفس المرجع السابق، ص 97.

- تخطيط عملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها.
- زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل المراجعة الداخلية وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
- يحصل المراجع الداخلي على فهم أفضل لمعايير المراجعة وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً.
- تفيد عملية تقييم المراجع الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

الفرع الثاني: أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

إن نظام المراجعة الداخلي الذي تطبقه الإدارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق المراجع الخارجي، الأمر الذي يتطلب تنسيق بينهما بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين، ومن بين أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية مدى اعتماد كل منهما على الآخر في تأدية مهامهما، ويمكننا عرض أوجه التكامل بين الطرفين فيما يلي:

أولا: اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي

إن الميل العام لاعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعين الداخليين بدأ يتزايد، عن طريق قيام المراجعين الخارجيين بتحسين معرفتهم عن أداء المراجع الداخلي، وهذا الميل قد يكون نتيجة لتعايش المراجعين الداخليين مع المراجعات المستقلة الخاصة بمؤسساتهم. [1]

وفيما يلي بيان لأوجه اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، والتي يمكن تمثيلها في النواحي التالية:[2]

1- الإجراءات التي يؤديها المراجع الخارجي للحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

ما يزيد من دور المراجع الداخلي في مساعدة المراجع الخارجي في جانب فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو ما يلي: [3]

- وجود نظام سليم وقوي للمراجعة الداخلية يزيد من ثقة المراجع الخارجي في درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تضييق نطاق فحصه لذلك النظام وزيادة الاعتماد عليه في تحديد حجم العينة، وينعكس ذلك في تقليص المراجع الخارجي لمدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بتنفيذها.

[1] – إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، ط 1، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004، ص 293.

[2] – طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2004، ص 60.

[3] – عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 115.

- كذلك التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة سواء كانت هذه التقارير مالية أو انتقادية أو تصحيحية للإجراءات المتبعة، فإنها تفيد المراجع الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية إدارة المراجعة الداخلية في تحسين وإحكام تلك النظم.
- يمكن لإدارة المراجعة الداخلية بما لها من خبرة ودراية بعمليات المؤسسة وأساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال، تقديم الإيضاحات الكاملة للمراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة.
- إن وجود إدارة مراجعة داخلية مستقلة للمؤسسة، وما لذلك من تأثير في تحسين طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية، يؤدي إلى اطمئنان المراجع الخارجي، وبالتالي تقليص نطاق اختباراته اعتماداً على عمل المراجع الداخلي.

2- الإجراءات التي يؤديها المراجع الخارجي عند تقدير مخاطر المراجعة:

إن المراجع الخارجي يقوم بتخطيط مراجعته بحيث يكون تقدير مخاطر المراجعة أقل ما يمكن، وفي هذا الجانب يمكن للمراجع الخارجي أن يقرر استخدام عمل المراجعة الداخلية، للحد من مخاطر المراجعة وتخفيضها إلى المستوى المقبول، وفي هذا الصدد يواجه المراجع الخارجي الحالتين التاليتين: [1]

2-1- فيما يتعلق بتأكيدات قيم القوائم المالية الهامة والتي قد تكون مخاطر التحريفات فيها مرتفعة، مثال على ذلك:

- تقدير قيمة الأصول والخصوم المتضمنة تقديرات محاسبية هامة والتي منها (الحسابات المدينة، الآلات والمعدات، التجهيزات).
- الظروف المحتملة.
- البنود غير المؤكدة.
- الأحداث اللاحقة.

فإنه في هذه الحالة لا يمكن أن تحد أعمال المراجعين الداخليين وحدها من مخاطر المراجعة إلى الدرجة التي يمكن بها الاستغناء عن قيام المراجع الخارجي بدوره في المراجعة، حيث يقوم المراجع الخارجي بتطبيق بعض إجراءات المراجعة على هذه التأكيدات، بالإضافة إلى أنه يأخذ في اعتباره عمل المراجعة الداخلية.

2-2- فيما يتعلق بتأكيدات قيم القوائم المالية الأقل أهمية، والتي تقل فيها مخاطر التحريفات، ومن أمثلتها (أرصدة النقدية، الأصول المقدمة).

[1] - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 67.

وفي هذه الحالة يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين المتعلق بهذا الجانب، ولا يقوم بتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لهذه التأكيدات، لأن إجراءات عمل المراجعين الداخليين التي قاموا بها تخفض من مخاطر المراجعة إلى المستوى المقبول.

ومما سبق يتبين لنا أهمية عمل المراجعين الداخليين بالنسبة للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقديره لمخاطر المراجعة وتخفيضها إلى المستوى المقبول، وبالتالي تأثير ذلك على قراراته بشأن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بها.

3- إجراءات التحقق الأساسية التي يتم أداؤها عن طريق المراجع الخارجي:

إن ضمان تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة هي نتاج مشترك للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وربما يكون دور المراجع الداخلي واضحاً في مراجعة القوائم المالية المعدة عن جزء من السنة، خاصة وأن المراجع الخارجي لا يفحص كافة عمليات المؤسسة، أو أن نطاق فحصه محدد ولا يمتد غالباً إلى مراجعة القوائم المالية خلال السنة.

وتزداد فاعلية المراجعة الداخلية مقارنة بالمراجعة الخارجية لاتصافها بالاستمرار، فالمراجع الخارجي عدد مرات حضوره للمؤسسة قليلة خلال السنة، بعكس المراجع الداخلي الذي يمثل أحد موظفي المؤسسة، بما يهيئ له ملاحظة معظم العمليات ان لم نقل جميعها خلال السنة، بمعنى آخر فإن المراجع الداخلي يقوم بالمراجعة السابقة واللاحقة، أما المراجع الخارجي فمراجعته تكون لاحقة. [1]

ثانيا: اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي

إن جوانب اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجع الخارجي متعددة لعل أهمها يتمثل في الآتي:

- لتحقيق أعلى درجات الفعالية من عملية المراجعة في التغطية الأشمل للأنشطة المالية للمؤسسة، فإن المراجع الداخلي يقوم بتنسيق عمله مع عمل المراجع الخارجي، ليتأكد أن أعمال المراجعة الداخلية للأنشطة المالية للمؤسسة تكمل عمل وجهود المراجع الخارجي، وليس هناك ازدواجية بينهما، كما قد يهدف المراجع الداخلي من وراء هذا التنسيق إلى تحديد كلفة أعمال المراجعة التي من الممكن توفيرها. [2]

[1] – حسام مختار شاكر، مقال بعنوان: العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (109)، الربع الثاني 1999، ص 21.

[2] – حمد شقير، مقال بعنوان: العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (42-41)، مارس 2000، ص 11.

- يســـتفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة، وذلك نتيجةً للمؤشرات التالية: [1]
  - أن العاملين لدى المراجع الخارجي على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملي.
  - أن لدى المراجع الخارجي مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر وتصميم النظم.
  - أن لديه متخصصين في مراجعة صناعات معينة، بالإضافة إلى الخبرات التقنية.
  - أنه يعمل وفقاً لمعايير دولية عالية الجودة.
  - أن لديه خبرة واسعة في المراجعة الداخلية.
  - أنه يستخدم نظم معلومات متطورة.
  - أن لديه أدبيات مهنية عريقة ومتوارثة في مجال المهنة.
- عندما يقوم المراجع الخارجي بتنفيذ أعمال مراجعته، فإنه من ضمن تلك الأعمال هو تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، لتحديد مدى فاعليتها وكفاءتها في تنفيذ مهامها، ومن خلال هذا التقييم يتم إبراز أي جوانب قصـــور قد تظهر في مجال عملها، واقتراح المعالجات المناســـبة، وبالتالي فإن عملية التقييم هذه تفيد المراجع الداخلي في تطوير وتحســـين عمله باستمرار.
- إن تمتع المراجع الخارجي بالاســـتقلالية الكاملة تجعل منه ضـــرورة هامة للمراجع الداخلي لعدم تمتعه بالاســـتقلالية الكاملة، حيث أن قيام المراجع الخارجي بتنفيذ إجراءات مراجعته باســـتقلالية كاملة تمكنه من إبداء رأيه بصـــراحة ووضوح في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة، وبالتالي فهي تفيد المراجع الداخلي في إظهار الجوانب التي يكون قد أغفل عنها أو لم يستطيع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح، إما بسبب محدودية استقلاليته أو غيرها من الأسباب. [2]
- إضفاء الصفة القانونية والثقة في القوائم المالية للمؤسسة. حيث لا يكفي مراجعة القوائم المالية للمؤسسة والمصادقة عليها من قبل المراجع الداخلي في المؤسســـة لإكســـابها صـــفة القانونية والثقة، إلا إذا قام بمراجعتها وصـــادق عليها مراجع خارجي مســـتقل. خاصـــة إذا كانت معدة لأطراف خارجية مثل البنوك من أجل الاقتراض أو للجمهور من أجل إصدار أسهم أو سندات جديدة. [3]

[1] – منصور ياسين الأديمي، مقال بعنوان: دراسة تحليلية لدور مراقب الحسابات في مباشرة خدمات التأكيد لأنشطة المراجعة الداخلية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2007، ص 151.

[2] – يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 12.

[3] – عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 266.

- كما يستفيد المراجع الداخلي من المراجع الخارجي في مجال فهم أهداف المراجعة الخارجية، وفهم معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية وأي إصدارات أو تعديلات جديدة فيها، الأمر الذي يمكنه بأن يكون أكثر تخصصاً، على سبيل المثال قد يحدث أثناء مناقشة ميزانية المؤسسة من قبل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي اعتراض المراجع الخارجي على طريقة عرض أصول المؤسسة في الميزانية، لأن ذلك مخالف لما نصت عليه المعايير المحاسبية في هذا الجانب، مثل هذا لاشك يساعد المراجع الداخلي على تعزيز فهمه للمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة. [1]
- قد يطلب مجلس الإدارة من المراجع الداخلي تقييم أداء المراجع الخارجي، لتحقيق غرض ما يسعى إليه مجلس الإدارة من وراء ذلك التقييم، وفي هذه الحالة لن يكون المراجع الداخلي قادراً على القيام بهذا التقييم إلا إذا قام بالتنسيق بين عمله وعمل المراجع الخارجي، وإيجاد قاعدة وأسلوب للاتصال مع المراجع الخارجي، ولذلك ينبغي على المراجع الداخلي أن يتبنى أسلوباً محدداً للاتصال مع المراجع الخارجي، فيما يتعلق بأمور محددة قد يتعين على المراجع الخارجي بحثها مع مجلس إدارة المؤسسة، من أجل الحصول على فهم عام لهذه الأمور قبل بحثها مع مجلس إدارة المؤسسة، من هذه الأمور: [2]
  - نقاط الضعف الهامة في نظام الرقابة الداخلية.
  - الأخطاء والمخالفات.
  - التقديرات المحاسبية الهامة.
  - التعديلات الهامة الناتجة عن أعمال المراجعة.
  - الصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي في عمله.
- في بعض الأحيان قد يحصل خلاف بين المراجع الداخلي والإدارة المالية في المؤسسة، بشأن مدى سلامة تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية من قبل الإدارة المالية بالمؤسسة، وقد لا يصل الطرفين إلى اتفاق لحل هذا الخلاف، ففي مثل هذه الحالة قد يقرر الطرفين الرجوع إلى المراجع الخارجي للفصل بينهما في هذا الخلاف، كما أن المراجع الداخلي قد يعتمد على المراجع الخارجي كمرجع لمساعدته في حل أي إشكالية قد تواجهه أثناء تنفيذه لمهامه، خصوصاً إذا كان المراجع الخارجي أكثر تأهيلاً وخبرة في مجال المراجعة. [3]

[1] – عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 123.
[2] – حمد شقير، مرجع سابق، ص 11.
[3] – عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 124.

ثالثا: إنشاء لجان المراجعة كجهاز مساعد بين المراجعة الخارجية والإدارة بما فيها المراجعة الداخلية

نظرا للاهتمام المتزايد لتفعيل التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من طرف الباحثين، ظهر حديثا الاهتمام أيضا بلجان المراجعة كعنصر وسيط بين الإدارة وقسم المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أيضا، ويحرص على المنتجات النهائية لكلا المهمتين، وبما أن لجان المراجعة تزيد في قوة التكامل بين المراجعتين وتمتن العلاقة وتفعلها بين المراجع الخارجي والداخلي فهي بذلك تعطي وجها من أوجه هذا التكامل.

1- مفهوم لجان المراجعة: لقد عرفت لجان المراجعة من قبل الهيأة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA – The Canadian Institute of Chartered Accountants) بأنها "لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة" [1]

2- مهام ومسؤوليات لجان المراجعة: يمكن طرح مهام ومسؤوليات لجان المراجعة من ضمن أهم الأدبيات التي تطرقت لها كما يلي: [2]

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها الى مجلس الإدارة.
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المراجع الخارجي.
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في المراجعة والاتفاق عليها.
- المناقشة مع المراجعين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية المراجعة.
- المناقشة مع المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين لتقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها.
- الإشراف على وظيفة المراجع الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة، والقيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال المراجعة والرقابة.

[1] – فاتح سردوك، أحمد نصير، مقالة بعنوان: إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة، مجلة معارف (مجلة علمية دولية محكمة)، قسم العلوم الاقتصادية، العدد: 23، ديسمبر 2017، ص 183.

[2] – فاتح سردوك، أحمد نصير، ، المرجع نفسه، ص 185.

وكخلاصة للمبحث الأول فقد حصلنا على بعض الإحاطة بالجانب النظري للدراسة من خلال معرفة ماهية جودة المعلومة المحاسبية والخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر عليها، إلا أنه ظهر أن تلك الخصائص النوعية لا تكتمل إلا بوجود المراجعة الداخلية التي تطرقنا إليها من خلال ماهيتها ودورها في تحسين المعلومة المحاسبية، وكذلك نفس الشيء للمراجعة الخارجية الى ماهيتها ودورها في تحسين تلك الجودة، بحيث وجودهما في إطار تكاملي أظهر نظريا أنه يمكنهما من الحصول على جودة عالية في المعلومة المحاسبية، وسنتطرق في المبحث الثاني الى الدراسات السابقة لمتغيرات هذه الدراسة للإلمام أكثر بالموضوع.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

يتضمن هذا المبحث الثاني من الفصل الأول مجموعة من الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تأتي متممة للإطار النظري للدراسة، وعلى هذا الأساس فإن هذه الدراسات سيتم عرضها وفقاً للمعيار الزمني من الأقدم إلى الأحدث ومعيار المستوى الأكاديمي، وقد قسمنا المبحث الى مطلبين أساسيين، الأول تم تخصيصه للدراسات السابقة وقسم الى ثلاث فروع:

- دور المراجعة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية.
- دور المراجعة الخارجية في جودة المعلومات المحاسبية.
- التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

أما المطلب الثاني فقد خصصناه للتمييز بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية والأجنبية

الفرع الأول: دور المراجعة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية

هنالك بعض البحوث والدراسات التي تعرضت إلى موضوع المراجعة الخارجية، فيما يلي بعض الدراسات التي تم الاطلاع عليها:

أولا: الدراسات السابقة العربية

1- دراسة يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.

والإشكال الرئيسي يتمثل في: هل أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بالدور المنوط بها في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟

ومن أهداف الدراسة:

- التعرف على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة كمدخل لتوسيع الشفافية والمسؤولية والمحاسبة والإفصاح وتقييم أداء الإدارة ودور ذلك في ضبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

- التعرف على دور لتدقيق الداخلي في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وأهمية ذلك في ضـــبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- التعرف على دور لتدقيق الداخلي في إدارة ودعم نظم إدارة المخاطر وأهمية ذلك في ضـــبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
- التعرف على درجة الاستقلالية الممنوحة للتدقيق الداخلي وأهمية ذلك في ضبط الأداء الإداري والمالي في فلسطين.
- عرض الاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الداخلي وتتبع مدى إمكانية تطبيق ذلك في فلسطين.
- المســـاهمة في تعريف المجتمع وبيئة الأعمال بالدور الحقيقي للتدقيق الداخلي وتغيير الصـــورة النمطية والســـلبية عنه كمتصيد للأخطاء.

ومن نتائج الدراسة يذكر الباحث:

- أن هناك دوراً ملموسا لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وأن هذا الدور يحتاج إلى تعزيز وتنمية.
- تتبنى وحدات التدقيق الداخلي في معظم الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية معايير للأداء وهذا يؤثر بالإيجاب على ضـــبط وتحســـين الأداء لهذه الوحدات، ولكن تفتقر لعملية توثيق هذه المعايير عبر نظام مكتوب وخطط موثقة ومعتمدة للتدقيق الداخلي فيها.
- تتوفر درجة من الاستقلالية لوحدات التدقيق الداخلي في معظم الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ولكن هناك بعض التدخل من جانب الإدارة التنفيذية بعمل التدقيق الداخلي.
- يوافق المسئولين والعاملين في وحدات التدقيق الداخلي على أن هناك ضرورة لتوسيع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل قياس الكفاءة والفعالية في الأداء التشـــغيلي والفني بالإضـــافة إلى الشـــق المالي والرقابي، وأن ذلك يؤدي بالضـــرورة لتحسين وضبط الأداء الإداري والمالي لهذه الشركات.

2- دراسة وليد خالد حميد العازمي، بعنوان: أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.

وطرحت الدراسة الإشكالية التالية: ما هو أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي؟

وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، والوصول الى نتائج ذات دلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجراء هذه الدراسة.

أما نتائج هذه الدراسة فكانت في أن هناك وجود أثر لكفاءة واستقلالية وموضوعية ونزاهة وشفافية مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وأن التزامه بقواعد السلوك المهني له أثر أيضا في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

3- دراسة عبد القادر محمد ناصر العمراني، بعنوان: أثر خصائص التدقيق الداخلي في تحسين جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على وحدات التدقيق الداخلي بالبنوك وشركات-الصرافة اليمنية في صنعاء)، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، أكتوبر 2019.

وإشكالية الدراسة هي: ما أثر خصائص التدقيق الداخلي في تحسين جودة التقارير المالية في البنوك وشركات الصرافة في الجمهورية اليمنية؟

والهدف من الدراسة بشكل عام هو قياس أثر خصائص التدقيق الداخلي في تحسين جودة التقارير المالية في البنوك وشركات الصرافة في الجمهورية اليمنية.

وكانت نتائج الدراسة أن التدقيق الداخلي هو أحد أركان الحوكمة في أي منشأة وتساهم تلك الوظيفة في الحصول على جودة عالية للتقارير المالية، ولكي تكون تلك الوظيفة ذات فاعلية وكفاءة، فلابد أن تكون ذات خصائص مميزة، وبتكامل وتنسيق الجهود مع لجان التدقيق والمدقق الخارجي ومجلس الادارة يتم الحصول على جودة عالية في التقارير المالية، وهذه الخصائص تتمثل في استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي، المهارة والعناية المهنية اللازمة، برامج تحسين وتأكيد الجودة ودعم الادارة للتدقيق الداخلي.

4- دراسة سحار فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة في مؤسسة مطاحن الجنوب ومؤسسة نفطال ببسكرة)، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

طرح الباحث في دراسته الإشكالية الرئيسية التالية: ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

ومن الأهداف التي تسعى إليها الدراسة هي محاولة التطرق الى دور وأهمية المراجعة الداخلية في مراقبة المعلومات المحاسبية، وعلى العلاقة بين جودة المعلومة بشكل عام وبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ثم التعرف على

الجوانب الهامة لآلية المراجعة الداخلية ومدى الاستفادة منها في تحديد جودة المعلومات المحاسبية، والوقوف على مدى تأثير كل من كفاءة المراجعة الداخلية ومدى الاستفادة منها في تحديد جودة المعلومة المحاسبية، وأخيرا التعرف على أثر وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية.

ومن نتائج الدراسة أنه اتضح أن المراجعة الداخلية هي إدارة أو فريق من المستشارين أو الممارسين ذوي كفاءة عالية وخبرة، يقدمون خدمات مستقلة وموضوعية للمراجعة الداخلية، أو خدمات استشارية لإدارة المؤسسة تصمم بغرض إضافة قيمة وتحسين عملياتها، كما وتساعد خدمات المراجعة الداخلية المؤسسة في تحقيق أهدافها بتوفير مدخل منظم ومنطقي لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والعمليات الرقابية، كما أنها مسؤولة عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي تشمل رقابة كفاية وفاعلية العمليات، وصحة وسلامة وبالتالي جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، بحيث فعالية هاته المعلومات المحاسبية أو عدم فعاليتها يؤثر مباشرة على المؤسسة سواء بالإيجاب أو بالسلب، ولهذا هناك ضرورة أن تقوم المؤسسة بمتابعة وتطوير نظم المعلومات بشكل عام وجودة المعلومات المحاسبية بشكل خاص.

5- دراسة عايدة ديار، بعنوان: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية أم البواقي)، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019.

إشكالية الدراسة هي: ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية؟

وأهدافها هي التعرف على الدور الفعال للمراجعة الداخلية في المؤسسة، وعلى أهم الصفات والخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة وجيدة، وتحديد العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية، وأيضا تحديد أثر ودور المراجعة الداخلية على جودة المعلومات المحاسبية.

ومن نتائجها ان المراجعة الداخلية تلعب دورا فعالا داخل المؤسسات، وهذا لما تحققه من فوائد، وأن هناك ارتباط كبير بينها وبين جودة المعلومات المحاسبية، بحث تساهم المراجعة الداخلية في تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية من خلال القيمة التنبئية للمعلومة وتوقيتها المناسب وصحة التوقعات السابقة، وتساهم أيضا في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية سواء من ناحية مصداقية المعلومة وقابليتها للقياس أو حياديتها، ويؤدي توافر الصفات الرئيسية والثانوية في المعلومات المحاسبية إلى زيادة الجودة والمصداقية، والتي تتمثل في العوامل التي تقاس بها الجودة مثل القابلية للفهم، الحياد والملائمة.

6- دراسة فاطمة الزهراء رقايقية، مقالة بعنوان: مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد: 01، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ديسمبر 2014.

وتتمحور إشكالية الدراسة حول: إلى أي مدى يمكن أن يساهم تدقيق الحسابات في زيادة جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات؟ وما واقع ذلك في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وتهدف هذه الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق، عن طريق التغذية العكسية في تقييم المعلومات المالية وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات الملائمة، ونظرًا لضعف أنظمة الرقابة الداخلية والاعتماد المنخفض للتدقيق الداخلي والذي يعتبر من أهم وسائل دعم مهنة محافظة الحسابات فإن الأمر يتطلب تحديدًا دقيقًا وشاملا لمختلف جوانب هذه المهنة باعتبارها كأحد دعائم حوكمة الشركات، وأهم النتائج فكانت كما يلي:

- نشاط التدقيق يرتكز على الأهلية، الاستقلالية والموضوعية ويساهم في تطبيق الحوكمة من خلال، تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتفاعلها الجيد مع أطراف حوكمة الشركات.
- تتحدد علاقة جودة المعلومة المالية بحوكمة الشركات من خلال آليات هاته الأخيرة حيث قام الباحث بتفسير هذه العلاقة وذلك من خلال الإجراءات والمعايير المتعارف عليها في عملية تدقيق المعلومات المالية والتي تؤدي إلى الارتقاء وتحسين الخصائص النوعية لها.
- نشاط التدقيق يرتكز على تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلي ونظام المعلومات المحاسبي المسؤول عن تزويد الإدارة بمختلف المعلومات المالية، وذلك عن طريق مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يجب أن يحصل عليها مدقق الحسابات من أدلة وقرائن إثبات.

7- دراسة بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، مقالة بعنوان: دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة)، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد:01 جوان 2018، جامعة سكيكدة.

وتتمحور الإشكالية الرئيسية للدراسة فيما يلي: إلى أي مدى يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، وتحديدا في المؤسسة المينائية لسكيكدة؟

تهدف الدراسة إلى تحديد مفهوم كل من التدقيق الداخلي وجودة المعلومات المحاسبية، وتحديد مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بالمؤسسة المينائية لسكيكدة.

خلصت الدراسة الميدانية إلى أن جودة التدقيق الداخلي تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة المينائية لسكيكدة، حيث تم قياس جودة التدقيق الداخلي من خلال الاستقلالية والموضوعية، بالإضافة إلى الكفاءة المهنية، وتساهم الأنشطة التي يمارسها المدققون الداخليون في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة المينائية لسكيكدة، وتتمثل هذه الأنشطة في تقييم وتحسين نظامي الرقابة الداخلية وادارة المخاطر، بالإضافة إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وذلك بتوفير تأكيد معقول حول موثوقية المعلومات المحاسبية، ومدى توفرها على خاصيتي الملاءمة والثبات.

8- دراسة عميرة أيمن، مقالة بعنوان: دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية (دراسة حالة سوناطراك)، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2018/12/23.

إشكالية الدراسة: ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار في ظل حوكمة المنظمات الاقتصادية؟ وما واقع ذلك على مستوى سوناطراك (قطاع المحروقات)؟

وتهدف الدراسة إلى ابراز دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار من منظور حوكمة المنظمات حيث اتضح من خلال البحث والدراسة أن للمراجعة الداخلية دور فعال في تقديم المعلومات الدقيقة وبالكمية الكافية وفي الوقت المناسب بفعل الشفافية والإفصاح المالي والمحاسبي المنبثقان عن ممارسة الحوكمة بطريقة سليمة تضمن اتخاذ القرار الصحيح وترشيده مستقبلا، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إثبات دور المراجعة الداخلية الفعال في اتخاذ القرار، وإظهار التطور الذي حدث لمفهوم المراجعة الداخلية في ظل حوكمة المنظمات.

9- دراسة مريم إبراهيم حمود الكرعاوي، هديل محمد علي القاموسي، مقالة بعنوان: أهمية التدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، دراسة حالة في مصرف الرافدين المركزي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، عن جامعة واسط بالعراق، 2019/12/20.

وأهم ما ركزت عليه الدراسة كإشكالية هو عن مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية؟

ومن أهداف الدراسة هو تسليط الضوء على أهمية وكيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، والتعرف على العلاقة بينهما وتوضيح دور التدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية والقوائم المالية معا، ثم تحديد أثر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بمصرف الرافدين المركزي.

وفي النتائج قد توصلت الدراسة الى أن التدقيق الداخلي له دور في زيادة موثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية، ولهذا يوصى بالتدقيق الداخلي وإعطاءه لأشخاص مختصين بهذا المجال لما له من دور فعال ورئيسي على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وأثره الحساس اقتصاديا.

ثانيا: الدراسات السابقة الأجنبية

1- دراسة Gras-Gil, Marin-Hernandez & Garcia-Perez de Lema

بعنوان: Internal Audit & Financial Reporting in the Spanish Banking Industry, 2013

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية، ولإجراء الدراسة تم استخدام الاستبانات التي تم إرسالها إلى مدراء التدقيق الداخلي في البنوك الإسبانية محل الدراسة، وقد خلصت الدراسة إلى نتائج مهمة أهمها أن البنوك التي تمتلك تقارير مالية عالية الجودة لديها قدرة أكبر على التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في عملية تدقيق الحسابات السنوية، وأن المشاركة الكبيرة للتدقيق الداخلي في تدقيق ومراجعة التقارير المالية يؤدي إلى تحسين جودة هذه التقارير في البنوك الإسبانية.

الفرع الثاني: دور المراجعة الخارجية في جودة المعلومات المحاسبية

هنالك بعض البحوث والدراسات التي تعرضت إلى موضوع المراجعة الخارجية، فيما يلي بعض الدراسات التي تم الاطلاع عليها:

1- دراسة ديلمي ناصر الدين، دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (دراسة تطبيقية على آراء مراجعي الحسابات في الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018.

صاغت الدراسة الإشكالية التالية: إلى أي مدى يساهم مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية؟

وهدفت الدراسة الى النقاط التالية:

- التعرف على مهنة المراجعة وأهم المستجدات المتعلقة بها، خاصة بعد حدوث أزمة الثقة في تقارير المراجعة على المستوى الدولي.
- التعرف على الإفصاح على المعلومات المحاسبية وأهميته وأهدافه في الساحة المالية ومختلف الجوانب المتعلقة به.
- التعرف على تأثير المعايير المحاسبية الدولية على توعية المعلومة المحاسبية.

- محاولة إسقاط التصور النظري للمراجعة الموجود على المستوى العالمي على الممارسات المهنية في البيئة الجزائرية.
- قياس مدى توفر الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية للشركات الجزائرية، ومدى تأثر المعلومات المحاسبية بتبني تطبيق المعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2010.
- التحقق من تأثير رأي المراجع الخارجي على تعزيز الإفصاح في القوائم المالية للشركات الجزائرية.
- إظهار العيوب الموجودة في البيئة الجزائرية في مجال المراجعة وعلاقتها مع الإفصاح المحاسبي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية.

ومن نتائج الدراسة اتضح أن المراجعة الخارجية تساعد على زيادة الإفصاح المحاسبي وتعزز الثقة في المعلومات المحاسبية من الناحية النظرية، إلا أنه المراجعة الخارجية في الجزائر لا تقوم بهذا الدور، حيث أن المراجعة الخارجية مفروضة بالقانون ولا يوجد عليها طلب لتأكيد دقة ومصداقية المعلومات، كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات الجزائرية لا تقوم بالإفصاح الكافي عن المعلومات المحاسبية، فهي توجه قوائمها المالية للأغراض الجبائية أكثر من غرض التمثيل الصادق عن الوضعية المالية، فعادة ما تكون القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية تحتوي تحريفات وكذا التهرب الضريبي، مما يؤثر بطريقة مباشرة على جودة المعلومة المحاسبية، وبطريقة غير مباشرة على قرارات مستخدمي هذه المعلومات المحاسبية، أما فيما يخص تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أثناء إعداد المعلومات المحاسبية فإن الدراسة خلصت من الناحية النظرية لكون المعايير المحاسبية الدولية تدعم جودة المعلومات المحاسبية، أما ميدانيا في الجزائر المعلومات المحاسبية يفصح عنها بما يتطلبه النظام المالي المحاسبي لتغطية المتطلبات الجبائية، دون الغوص في فلسفة المعايير ودون دراية كافية بها، مما ينعكس بالسلب على جودة المعلومات المحاسبية، وأخيرا فقد توصلت الباحث الى أن هناك ضعف في التكوين لكل من محاسبي الشركات والمراجعين الخارجيين في الإفصاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية على حد سواء، وهذا ما حد من تطبيق المعايير المحاسبية في الشركات الجزائرية وجعل من المعلومات المحاسبية المعدة لا تمتاز بجودة عالية.

2- دراسة فاتح سردوك، بعنوان: دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGAL بالمسيلة)، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004.

وتهدف الدراسة الى إيضاح ولو بعض الغموض مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح الأسس النظرية والإطار العلمي ومحاولة التوفيق بينهما، أيضا الى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة للمعلومات المحاسبية ذات المصداقية والمقبولة لاتخاذ القرارات.

وفي النتائج أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد، وهذا من خلال تكيفها واستجاباتها لاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من الصحة والمصداقية. أيضا أن قوة وأدلة وقرائن الإثبات تعتبر عنصرا أساسيا محددا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فإن حجية الأدلة والقرائن تدعم مختلف أعمال الفحص في المراجعة.

3- دراسة بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية)، رسالة ماجستير، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2013.

انطلاقا من عنوان الدراسة تم طرح الإشكالية التالية: هل تعتبر المراجعة الخارجية كفيلة بتقييم جيد للنظم المتبعة في المؤسسة بغية تحقيق أهدافها في التسيير والتوسع؟

وتهدف الدراسة الى اكتساب معارف جديدة، وإبراز أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسات، ومدى مساهمتها في تحسين تسييرها، ثم إلى إعطاء اقتراحات وتوصيات تحسينية لمنهجية تطبيق المراجعة الخارجية بالمقارنة مع الجانب النظري.

ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى أن أهم المشاكل والصعوبات داخل المؤسسات الجزائرية ناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية نتيجة لضعف عملية المراجعة الخارجية التي تعتبر إحدى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، وأن مراحل المراجعة عامة هي نفسها، إلا أن المراجعة الخارجية تختلف في العملية الأولية (تعيين المراجع الخارجي والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة)، وفي الأخير توصلت الدراسة أيضا الى أنه لا يتم إعطاء الأهمية والوقت المناسبين لعملية المراجعة خاصة في المؤسسات العمومية مما يزيد في تغييب الشفافية والمصداقية عن معلوماتها المحاسبية المقدمة.

4- دراسة مولاي نصيرة، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010.

وقد وضع مجموعة من الاهداف والمتمثلة في توضيح الأسس النظرية للمراجعة والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى، وإبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي، في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية، وإبراز أثر الإصلاح المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية.

ومن نتائج الدراسة أن المراجعة المقدمة من طرف المراجع الخارجي ذات مصداقية أعلى من المراجعة المقدمة من طرف المراجع الداخلي، وأن التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات يعتبر انطلاقة جيدة نحو مواكبة التغيرات في الميدان المحاسبي والمالي، مما يساهم في إعطاء مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية ومن ثم تحسين جودة المراجعة.

5- دراسة بوخالفة وسيلة، بعنوان: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

وقد تطرقت الباحثة إلى الإشكالية التالية: ما مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات محافظ الحسابات؟

حيث هدفت الدراسة إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة وللجهات تطلبها، تسليط الضوء على ما هو موجود فعليا ومقارنته بما هو مدروس، ومن أهم النتائج المتوصل إليها ان المراجعة الخارجية وظيفة تتم من طرف مراجع خارجي هدفه إعطاء رأي فني محايد لمستخدمي القوائم عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية، وان وجود نظام رقابة داخلي سليم وقوي يساعد في عملية المراجعة وأن تضافر الجهود من طرف المؤسسة والمراجع الخارجي يؤدي إلى السير الحسن للمؤسسة.

6- دراسة حسن محمد العربي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014.

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم مصداقية الكشوف المالية، وهدفت هذه الدراسة إلى محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة وابراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الخارجية في عملية التسيير بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة واظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم قوائم مالية ومحاسبية تتميز بالدقة والمصداقية للجهات التي تطلبها، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث إلى أن مراجعة الحسابات أثبتت مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات التي يشهدها الاقتصاد وهذا تم من خلال تكيفها واستجابتها لاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على قوائم مالية تتوفر فيها الصفات المطلوبة من جودة ومصداقية.

7- الدراسة لـــندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2015.

وقد تطرقت الباحثة إلى الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

وهدفت الدراســـة إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية وتوضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة مع إظهار مدى التزام المؤسسات بتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقاريرها المالية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أنه تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل وأن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين دور المعلومات المحاسـبية في تقييم التنبؤات السـابقة وتصـحيحها ويتم تقديم المعلومات المحاسـبية للمسـتخدمين في الوقت المناسـب كما تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة.

8- دراســة محمد زهرو قدع، شــعيب مقيرحي، الزين مصــباحي، دور المراجعة الخارجية في تحســين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2017.

وقد تطرق الباحثون إلى الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟

وهدفت الدراســة إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الذي يقوم به المراجع الخارجي، في النهوض بجودة المعلومة المحاسـبية، والوقوف على واقع مخرجات النظام المالي المحاسـبي الحالي، ومدى تعبيره عن الوضـعية الحقيقية للمؤسـسـات الاقتصادية، ومن ثمة الحاجة الى مراجعة مخرجات هذا النظام (القوائم المالية)، وخلصت الدراسة الى النتائج التالية:

- هناك خصائص يجب توفرها في المعلومة المحاسبية لتكون مفيدة.
- تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال القيمة التنبئية للمعلومة وتوقيتها المناسب وصحة التوقعات السابقة.
- أن هناك تزايد للطلب على تقارير المراجعة الخارجية باعتبارها المنتج النهائي لعملية المراجعة.
- تساهم المراجعة الخارجية في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية سواء من ناحية مصداقيتها وقابليتها للقياس أو حيادها.
- تعتبر التقارير المالية للمراجعة الخارجية ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية.
- إن توفر الاستقلالية والحياد لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.

9- دراســة حيدر صــباح حســن، ذو الفقار محمد فليح، مقال بعنوان: دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي، بمجلة الدنانير عن الجامعة العراقية، 2013.

وقد تطرق الباحثان الى إشكالية أن عدم قدرة النظام المحاسبي على تقديم معلومات ملائمة يؤدي الى اتخاذ قرارات غير مناســبة من قبل الأطراف المســتفيدة من هذه المعلومات وأن إعطاء دور للمدقق الخارجي من شــأنه زيادة جودة وكفاءة التقارير المحاسبية المقدمة للأطراف المستفيدة.

وهدف البحث بشكل أساس الى بيان دور المحاسبة كنظام للمعلومات من جهة، ودور المدقق الخارجي في دعم وتطوير النظام المحاسبي والمعلومات المحاسبية المقدمة الى الأطراف المستفيدة من جهة أخرى، وذلك لما للنظام المحاسبي من دور مهم في تدفق المعلومات داخل الوحدة الإدارية وبين الوحدة والبيئة المحيطة، وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتي منها:

- هناك دور غير مباشر للمدقق الخارجي في تطوير الأداء المحاسبي، وله دور بارز في تحديد سلامة المركز المالي للجهة موضوع التدقيق مما يضفي الثقة على القوائم المالية.
- أن متابعة الإدارة لملاحظات المدقق الخارجي للفترات السابقة يساهم وبشكل فاعل في تحقيق أهداف المنشأة العليا، وأن الاعتماد على المدقق الخارجي الكفوء من شأنه تحسين قرارات الإدارة من خلال تقديمه معلومات موثوقة يمكن الاعتماد عليها تتسم بالموضوعية.
- تحديد الحد الأدنى لنوعية المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذ القرارات وبما لا يتجاوز كلفة الحصول عليها.
- أن في تحسين وتطوير النظم المحاسبية الملائمة دور في تلبية متطلبات جميع مستخدمي تلك المعلومات المحاسبية.

10- دراسة جليلة زوهري، مقال بعنوان: أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق (دراسة استبيانيه لواقع التدقيق في الجزائر بالنسبة للأطراف المعنية)، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 3، العدد 2، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017.

اهتمت الدراسة بتوضيح أهمية التدقيق المالي والمحاسبي وفقا للتطورات الدولية الراهنة، حيث حددت الباحثة مفهوم شامل للإفصاح على مستوى القوائم المالية، كما قامت بإبراز دور التدقيق في تدعيم مصداقية المعلومة المالية المجسدة في الكشوف النهائية، مع التركيز في هذا الجانب على تحديد المعايير الواجب أن يتحلى بها المدقق بصفته طرف محايد ومستقل وله الدور الأساسي في دعم سياسة الإفصاح، ورفع درجة الثقة لدى الأطراف المستفيدة من هذه القوائم بغية اتخاذ قرارات تمويلية واستثمارية مستقبلية.

11- دراسة ديلمي ناصر الدين، مقال بعنوان: أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي: 35(02)، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2018/07/01.

إشكالية الدراسة في هل إخضاع القوائم المالية للشركات الجزائرية للفحص من طرف محافظ الحسابات سوف يرفع ويعزز الإفصاح المحاسبي؟

وهدفت الدراسة إلى:

- التعرف على الجوانب النظرية والفكرية للإفصاح المحاسبي وكيفية تطبيقه.
- تبيان الواقع الجزائري من خلال التعرف على مدى وجود الوعي والدراية بالإفصاح المحاسبي من طرف معدي القوائم المالية بالشركات.
- قياس أثر محافظ الحسابات على تقوية درجة الإفصاح لدى الشركات الجزائرية.

ومن نتائج الدراسة أن هناك فجوات كثيرة بين الناحية النظرية لهذا الموضوع وبين ما هو مطبق في الواقع الجزائري، حيث يسود في هذا الأخير الكثير من الممارسات التدليسية التي تحول دون توفر المعلومة المحاسبية اللازمة وبالشكل المثالي.

الفرع الثالث: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

وبعد أن تطرقنا للدراسات التي تهتم بالمراجعتين الداخلية والخارجية ودورهما في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية، يأتي الآن الدور على الدراسات التي بحثت في دور التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

أولا: الدراسات السابقة العربية

1- دراسة جيهان عبد المعز على، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2001.

كان من أهم ما خلصت إليه الدراسة، هو أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون له أهمية كبيرة وتأثير مهم على خطة المراجعة الخارجية في كثير من الأحيان، لذلك فإن خطط المراجعة الداخلية يجب مناقشتها مع المراجع الخارجي قبل بداية عملية المراجعة، ويجب عمل الترتيبات اللازمة للتنسيق بين عمل كل من المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي.

2- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التعاقدية (دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في جمهورية اليمن، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010.

صاغت الدراسة الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟

وتتمثل أهم الأهداف في التالي:

- توضيح أهمية وفائدة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لصالح المؤسسة، ومدى ضرورة توفر خدماتهما معاً في المؤسسة.
- توضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وبيان أهميته وفائدته على عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وكذلك على المؤسسة محل المراجعة.
- تحديد مجالات وأوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ومدى استفادة كل منهما من عمل الأخر.
- محاولة تقديم التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة درجة اعتماد كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي على عمل الأخر، بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة.

كان من أهم ما خلصت إليه الدراسة، هو أن النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه، وذلك أن المراجعة الداخلية هي وظيفة داخل المؤسسة، تمارس نشاطها بصورة مستمرة على مدار العام، كما ساهمت هذه الدراسة في إبراز الاهتمام المتزايد بموضوع التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وخاصة من قبل الهيئات والمنظمات الدولية المعنية بمهنة المراجعة، وذلك من خلال قيامها بالاستعراض التوضيحي لأهم المعايير الدولية الصادرة عن بعض تلك المنظمات، والتي تهدف إلى توجيه وتنظيم بعض جوانب ذلك التكامل.

3- دراسة عيادي حسين: دور لجان المراجعة في تفعيل العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.

تدور إشكالية الدراسة حول كيف يمكن للجان المراجعة أن تفعل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة؟

ومن أهدافها إظهار دور لجان المراجعة في المؤسسة ومدى مساهمتها كجهاز فعال بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وخلصت الدراسة إلى أن لجان المراجعة لهم دور في تدعيم آليات الحوكمة، فهي تقوم بالإشراف على عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في المؤسسات وتدعم التعاون بينهما من أجل الحصول على الأهداف المسطرة لهما ومن طرف مجلس إدارة المؤسسة.

4- دراسة أحمناش جمال، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص مالية المؤسسة، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2012.

إشكالية الدراسة تمثلت في: ما أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في المؤسسة؟ ومن أهداف الدراسة ما يلي:

- التطرق الى دوافع القيام بعملية المراجعة للمؤسسة.
- التعرف على كيفية القيام بمهمة المراجعة الخراجية للمؤسسة ومختلف الإجراءات القانونية المتعلقة بها، والمؤهلات القانونية للقائمين بهذه العملية.
- معرفة مختلف مراحل المراجعة الداخلية للمؤسسة وكيفية تنظيمها.
- توضيح الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية للمؤسسة.
- توضيح مدى إمكانية تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، والسعي إلى إيجاد سبيل يتم من خلاله تحقيق هذا التكامل في المؤسسة، وإبراز الغاية منه.

ومن أهم نتائج الدراسة أن التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية يساعد بشكل فعال في توفير التغطية الرقابية في المؤسسة ويقلل من الجهود المكررة في أعمال المراجعة، ويساعد أيضا في التقليل من النفقات، وتبادل المنافع بين المراجعين، ويتوقف على الثقة المتبادلة وتظافر الجهود بين المراجع الداخلي والخارجي، ويساهم التكامل في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة من خلال ضخ معلومات ذات مصداقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات المناسبة. ويتطلب التكامل ضرورة توافر مؤهلات علمية وتطبيقية للمراجع الداخلي كونه يعين من طرف إدارة المؤسسة حتى ولو لم تتوفر فيه هذه الشروط، عكس المراجع الخارجي الذي يتم تعيينه من قائمة المؤهلين في المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

5- حمودي خيرة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (دراسة حالة البنك الوطني الجزائري BNA – وكالة مستغانم)، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2017.

إشكالية الدراسة ماهي العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟

وتتمثل أهم الأهداف التي تسعى الدراسة إلى تحقيقها في توضيح أهمية وفائدة المراجعة الداخلية والخارجية لصالح المؤسسة ومدى ضرورة توفر خدماتها معا في المؤسسة، ثم توضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وبيان أهميته وفائدته على عمل كل من المراجع الداخلي والخارجي، وكذلك على المؤسسة محل الدراسة، ثم تحديد عوامل ووسائل التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ومدى استفادة كل منهما معا.

ومن نتائج الدراسة أن كلتا المراجعتين لهما دور كبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها، وأن التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يعتبر احدى الآليات الممكنة لتحسين مستويات أداء المراجع الداخلي

والمراجع الخارجي، أيضا يساعد اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي في تقوية نظام الرقابة الداخلية وفي تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية.

6- العيد بوجلخة، عصام فرحات حميدة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات (دراسة ميدانية)، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة لخضر بالوادي، 2017.

طرحت الدراسة الإشكالية: ما مدى التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات؟

وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، ومعرفة العلاقة الترابطية بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ومدى اعتماد كل منهما على الآخر، وكذا معرفة أهمية وأهداف ومبادئ حوكمة الشركات، والتحقق من طبيعة العلاقة التكاملية بين المراجعتين في ظل الحوكمة ومدى التنسيق والتعاون بينهما ومجالات ووسائل تحقيق هذا التكامل.

وخلصت الدراسة إلى أنه توجد علاقة ترابط بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وأن هذه العلاقة تكاملية بين عمل كل منهما، ومجالاتها عديدة تتمثل في مدى اعتماد أحدهما على الآخر، ومدى التعاون والتنسيق بينهما في أداء أعمال المراجعة.

7- دراسة محمد بن لدغم، محمد أمين لعريجي، مقالة بعنوان: مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين -محافظي الحسابات- بولاية تلمسان)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد: 06 عدد 02، جامعة أدرار، الجزائر، ديسمبر 2018.

إشكالية الدراسة: ماهي أهم المساعدات التي يمكن أن يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي للعمل على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

وهدف الدراسة هو الوقوف على أهم المساعدات التي يمكن أن يقدمها المدقق الداخلي للمدقق الخارجي للعمل على تحسين الرقابة الداخلية. وأظهرت نتائج الدراسة على أن التدقيق الداخلي يقدم بعض المساعدات للتدقيق الخارجي لتسهيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية مما يساهم في تحسينها.

8- دراســـة مالطي ســـناء، المبارك محمد، مقالة بعنوان: التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي (دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايتي سيدي بلعباس وتلمسان)، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد: 14 عدد 01، المدرسة العليا للتجارة، 2020.

طرحت الدراسة التساؤل التالي: هل للتدقيق الداخلي أثر على جودة التدقيق الخارجي؟

وهدفت الدراســـة إلى التعرف على التدقيق الداخلي وأثره على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات، ومن نتائج الدراسة ما يلي:

- اكتســـب التدقيق الداخلي تطور وأهمية كبيرة خاصـــة فيما يتعلق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي والتي ســـاهمت في تعزيز أداء الوظيفة.
- إن التكامل بين وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة التدقيق الخارجي يمنع ازدواجية العمل وكذا يحد من مشـــكلة عدم تماثل المعلومات، الأمر الذي يقوي وظيفة الرقابة في المؤسســة، فاعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يخفض من الوقت والجهد وكذا الإجراءات التي يعتمد عليها هذا الأخير الأمر الذي يرفع من جودة التدقيق الخارجي.
- استقلالية المدقق الداخلي تقلل من الشك في مصداقية التقرير وبالتالي تزيد من فرصة استفادة المدقق الخارجي من هذا الأخير.
- أهمية العلاقة بين كلا من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تكمن في مســـاعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي، كونه متواجد بصفة دائمة في المؤسسة وهو على معرفة تامة بنقاط قوتها وضعفها.
- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي تتطلب شروط تتمثل:
  - تمتع المدقق الداخلي بالكفاءة والمهارة التقنية.
  - استقلالية المدقق الداخلي واتصاله بصفة دائمة مع الإدارة.
- مساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي، تساهم في تقليل الوقت والجهد واتساع نطاق التدقيق وبالتالي تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتكبة في القوائم المالية.

ثانيا: الدراسات السابقة الأجنبية

1- **دراسة** Zulkifflee Mohamed, Wan Fadzilah, Mazlina Mat Zain,

Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees, Article *in* International Journal of Auditing 16(3): 268-285 · November 2012

هدفت هذه الدراسة إلى فحص جودة المراجع الداخلي من خلال فحص كفاءة المراجع الداخلي والى بيان أثر مساهمة المراجع الداخلي في مراجعة القوائم المالية في تخفيض تكلفة المراجع الخارجي، حيث تم تجميع البيانات المتعلقة بسمات المراجعين الداخليين من خلال توزيع استبيان على المراجعين الداخليين، وتجميع البيانات التي تتعلق باعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي بتوزيع استبيان على المراجعين الخارجيين، وتجميع البيانات المالية المتعلقة بأتعاب المراجع الخارجي من القوائم السنوية لسنة 2005 لشركات المساهمة الكبرى في ماليزيا، وتم تحليل البيانات باستخدام نموذج الانحدار.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: هناك علاقة عكسية بين كفاءة المراجع الداخلي وأتعاب المراجع الخارجي، حيث كلما زادت فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية، ازداد اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، ويتم تقييم كفاءة المراجع الداخلي من خلال ملاحظة خبرة طاقم المراجعين الداخليين، مهارات المراجع بالحاسوب والتكنولوجيا، عدد ساعات التدريب، الشهادات المهنية التي حصل عليها طاقم المراجعة الداخلي وطول الفترة التي يقضيها المراجع الداخلي في المنشأة (معدل الدوران) حيث كلما طالت فترة بقائه وقل معدل دورانه زادت مساهمته ومعرفته بالمنشأة وعملياتها مما يزيد من اعتماد المراجع الخارجي على عمله وبالتالي تقليل الجهد المبذول وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية بالتقليل من أتعابها.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

يمكن بيان أهم ما يميز الدراسة الحالية بالآتي:

أولا: من حيث بيئة الدراسة وقطاع التطبيق

ما لاحظناه من خلال الاطلاع على البيئات والقطاعات التي أجريت فيها جل تلك الدراسات أنها كانت تُدْرس إما في مؤسسات عمومية أو خاصة، أو أنها كانت موجهة كاستبيان لفئة الاختصاص فقط أو أنها وُجهت للمهنيين كالمراجعين الداخليين أو الخارجين فقط، وذلك كان على حد السواء في الدراسات الجزائرية أو العربية والأجنبية، وهذا ما يجعل تلك الدراسات تدور في دائرة خاصة وتعبر عن القطاع (مجتمع الدراسة) التي أجريت فيه ما يبعدها عن خاصية الشمولية في النتائج، وما يجعلها غير كافية نسبيا للأخذ بها من طرف القطاعات الأخرى التي حيدتها الدراسات.

في حين سيتم تطبيق الدراسة الحالية كاستبيان على فئات أكثر ممن لهم علاقة بمتغيرات الدراسة من مهنيين خواص أو موظفين بمختلف مسؤولياتهم في قطاع المراجعة والمحاسبة وأكاديميين من أساتذة وطلبة الاختصاص وأصحاب المؤسسات الاقتصادية الخاصة والعامة.

وهذا ما يزيد في شمولية الدراسة ويمكن توسيع دائرة المستخدمين من كل القطاعات والهيئات، أيضا هذا ما يجعلها ملائمة أكثر للأخذ بها.

ثانيا: من حيث هدف الدراسة

تنوعت الاتجاهات البحثية للدراسات السابقة، والتي هدفت بعضها إما الى توضيح دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دون الأخذ بالاعتبار المراجعة الخارجية، أو العكس بتوضيح دور المراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية دون الأخذ بالاعتبار المراجعة الداخلية، وهذا ما يجعل تلك الدراسات متخصصة في جانب واحد.

وفي موضوع التكامل هدفت معظم الدراسات إلى توضيح العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أو إلى توضيح آليات هذا التكامل، وفي أخرى هدفت إلى تبيان دور المراجعة الخارجية في المراجعة الداخلية كمساعد أو كمراقب لإبداء رأيه فيها.

أما الدراسة الحالية فقد هدفت إلى استبيان مدى دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، بحيث حاولت تبسيط المفاهيم بالنسبة لجودة المعلومة المحاسبية ثم للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، لتكمل إلى التكامل فيما بينهما وما يمكن أن يحققه في جودة المعلومة المحاسبية من خلال الدور الذي تلعبه كل مراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ثم كعلاقة ترابطية تحاول توضيح أثر ذلك الدور في صورة تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية واهتمامه بمتغير جودة المعلومة المحاسبية.

خلاصة الفصل

من خلال ما بحثنا فيه في هذا الفصل يمكننا التوصل إلى أن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يلعبان دورا هاما في تحقيق مصداقية وملاءمة المعلومة المحاسبية، كون كلا النوعين من المراجعة يساهم في إنتاج معلومات تتميز بالمصداقية والصحة، وذلك من خلال عمل المراجع ودوره في مراجعة نظام المعلومات المحاسبية مما يعطي مصداقية وموثوقية للمعلومات المحاسبية وهذا ما يساعد على إعطاء صورة واضحة وصادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة.

وعليه فلا نستطيع القول بأن المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية بتوفر خصائصها النوعية فقط، وإنما تتحقق إلا إذا تم مراجعتها من طرف المؤسسة في صورة المراجعة الداخلية التي تعتبر من أحد وظائفها الداخلية، ومن قبل شخص مؤهل وحيادي ومستقل عن المؤسسة التي تقوم بإنتاجها، ويكون في صورة المراجع الخارجي الذي يقوم بإبداء رأيه الفني والمحايد حول جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة.

وبهذا تظهر العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية كترابط وتكامل يهدف الى تحسين المعلومة المحاسبية وتقديمها بجودة عالية مقبولة قبولا عاما لدى جميع المستخدمين لها بحيث يتمكنون من معرفة مصداقيتها وموثوقيتها من خلال تلك المراجعات.

الفصل الثاني

الجانب التطبيقي

تمـهـــيد

فيما سبق قد تم استعراض ماهية جودة المعلومة المحاسبية، أيضا المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بحيث تناول أهم جوانب كل منهما والمتمثلة في المفهوم، المسؤوليات والصلاحيات، وتنظيم المراجعة الداخلية والأطوار الأساسية لمهمة المراجعة الخارجية، ودور كلاهما في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، ما يساعد في ملاحظة وجود علاقة قوية كوجه للتكامل فيما بينهما، والمتمثل في مجالات اعتماد المراجعة الداخلية على أعمال المراجعة الخارجية، وكذلك مجالات اعتماد المراجعة الخارجية على أعمال المراجعة الداخلية.

ويعتبر وجود علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هام وضروري جدا للطرفين، لما لهذا التكامل من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة على تحقيق أهداف كل منهما بشكل عام وعلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية بشكل خاص كمحور رئيسي لهذه الدراسة.

وبغية اسقاط الجانب النظري فيما يخص موضوع دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجين في جودة المعلومة المحاسبية، كان لابد من إجراء دراسة ميدانية متمثلة في استبيان، كونه الأنسب لطبيعة هذه الدراسة وطبيعة مجتمع الدراسة ، حيث تم توزيع استبيان على أساتذة مختصين بغية تحكيمه، وبعد التحكيم وزعت على المراجعين سواء كانوا مراجعين داخليين أو مراجعين خارجيين لمجموعة من ولايات الجزائر، أيضا تم توزيعها على الأساتذة الأكاديميين وأيضا المهنيين سواء الخواص أو الموظفين المختصين بمجال المراجعة والمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية، وبعد إجابتهم والتي هي مندرجة تحت محاور محددة للإجابة على الإشكالية المطروحة، وتم تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي ثم تم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS-22)، وتم محاولة إثبات أو نفي الفرضيات، وقد تم عرض هذا الفصل في مبحثين على الشكل الموالي:

- **المبحث الأول**: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.
- **المبحث الثاني**: تحليل الاستبيان وعرض النتائج.

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: طرق الدراسة الميدانية

1- منهجية الدراسة:

يعتبر المنهج الوصفي التحليلي والاستدلالي الأنسب لقياس تصورات أفراد الدراسة، لكونه يمكن الباحث من جمع المعلومات من عدد معتبر من الأفراد أين يمكن بعد ذلك تعميم تلك المعلومات المحصل عليها من مجموع أفراد المجتمع، وعادة ما يكون البحث الوصفي طريقة كمية تتطلب معلومات موحدة من أجل تحديد أو وصف المتغيرات لدراسة العلاقات الكائنة بين تلك المتغيرات، وغالبا ما تنقسم الدراسات وفق هذا المنهج الى وصفية مسحية ووصفية علائقية، أين تصمم تلك المسحية منها لتقديم لمحة عن الحالة الراهنة وذلك من خلال وجهات نظر لعدد كبير من الأفراد.

في حين أن الدراسات العلائقية أو ما يطلق عليها أحيانا ارتباطية وهو نفس المنهج المتبع الذي تبنته الدراسة الحالية، فهي تهتم بالبحث عن العلاقات القائمة بين المتغيرات وذلك بطريقة استكشافية أو تأكيدية، وبذلك تسعى الى الكشف عن حجم البيانات والمعلومات والعلاقات بين المتغيرات المبحوث فيها ومعاملتها احصائيا مستخدمة تلك الطريقة لإيجاد وصف إلى أي حد ترتبط متغيرات الدراسة فيما بينها ومن ثم يمكن للباحث الاستفادة من ذلك في دراسة الأسباب والأثر أو الأدوار وتفسير العلاقات القائمة بين المتغيرات بتحليل منطقي رقمي ظاهر. [1]

2- بيانات الدراسة:

تستلزم هذه الدراسة نوعين من البيانات تتمثل فيما يلي:

أولا: البيانات الثانوية

حيث تم مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية، وتم اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، والتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدث في مجال الدراسة.

[1] - محبوب، وجيه، أصول البحث العلمي ومناهجه، ط2، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 262.

ثانيا: البيانات الأولية

تمثل بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي يتم تجميعها لاختبار فرضيات الدراسة، ويتم ذلك من خلال عرض أقسام ومحاور الاستبيان والتي تشمل مجموعة من الفقرات اللازمة لجمع البيانات المطلوبة والتي يعكسها نموذج الدراسة المقترح لمعرفة دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية.

3- حدود الدراسة الميدانية: تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية، وتتوقف جودة الدراسة على نوعية الإجابات المتحصل عليها.

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة بولايات مختلفة ومتفرقة من الجزائر لمعرفة دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية.

- الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر بين بداية شهر جوان 2020 إلى نهاية أوت من نفس السنة.

- الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة على آراء وإجابات مجتمع الدراسة المتمثلين في مهني قطاع المحاسبة من المحاسبين العاملين بالمؤسسات الاقتصادية والمراجعين الداخليين والخارجيين بما فيهم خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، والأكاديميين من أساتذة وطلبة من ذوي الاختصاص.

4- مشاكل الدراسة الميدانية:

يعتبر الاستبيان أحد أهم الأدوات الإحصائية لاستقصاء وجمع أراء وإجابات أفراد العينة، حول مواضيع ذات أهمية لنا، بغية إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام لموضوع بحثنا، إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، أهمها ما يلي:

- عدم تجاوب بعض أفراد العينة المستهدفين، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير الاستبيان الذي قدم لهم.
- عدم تمركز أفراد العينة في مناطق جغرافية قريبة حال دون قيام الباحثين بتوزيع أكبر قدر ممكن من الاستبيانات.
- عدم وجود عناوين بريدية أو إلكترونية مجمعة لأفراد العينة المعنية بالدراسة، ضمن مواقع إنترنت خاصة حتى يسهل من خلالها على الباحثين التواصل معهم.

5- أداة الدراسة: تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات الميدانية، باعتبارها من أنسب أدوات البحث العلمي التي تحقق أهداف الدراسة، حيث أنها ترمي الى استقصاء آراء أفراد العينة حول نوع وقوة تأثير المتغير المستقل في المتغير

التابع، وقد انطلق فريق البحث لتحقيق ذلك مستفيدا من الإطار النظري والتعريفات الإجرائية التي تم تحديدها من البداية.

6- مجتمع الدراسة وتوزيع الاستبيان: ذكرنا سابقا في جزء الحدود البشرية للدراسة أن المجتمع الذي غطته الدراسة هو من مهني قطاع المحاسبة من المحاسبين والمراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية والمراجعين الخارجيين، والأساتذة الأكاديميين من ذوي الاختصاص كعينة مطلعة مباشرة على هذا المجال، واعتمدنا على الاستمارات المسترجعة كعينة يمكن قبولها نسبيا، وقد تم اعتماد طرق التسليم المباشر لبعض أفراد العينة، أما البعض الآخر فقد تم التواصل معهم عبر البريد الإلكتروني ومواقع التواصل الاجتماعي، حيث تم توزيع 60 استبيانا وتم استرجاع 50 من الموزعة والحصول على 20 إجابة من خلال الاستبيان المنشأ في قواعد قوقل والذي تم نشره في مواقع التواصل، وتم استبعاد 07 إجابات من مجموع ما تحصلنا عليه لعدم اكتمال اجاباتهم ،وعليه فان عدد الاستبيانات التي تم استرجاعها والقابلة للتحليل تمثل ما نسبته 78.75% من مجتمع الدراسة، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-01): الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان

توزيع الاستبيان / البيان	عن طريق الاتصال المباشر	عن طريق مواقع التواصل الاجتماعي	المجموع	النسب %
عدد الاستبيانات الموزعة	60	20	80	100
عدد الاستبيانات غير المسترجعة	10	0	10	12.5
عدد الاستبيانات المسترجعة	50	20	70	87.5
عدد الاستبيانات الملغاة	2	5	7	08.75
عدد الاستبيانات الصالحة	48	15	63	78.75

المصدر: من إعداد فريق البحث بناء على استمارات الاستبيان

7- هيكل أداة الدراسة الميدانية: حيث اشتمل الاستبيان على قسمين:

القسم الأول: يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة وتضمنت أربعة فقرات (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة العملية)، وقد تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لعرض المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

القسم الثاني: ويتعلق بمحاور الاستبيان، حيث تكون من 29 فقرة، وهو الجزء الذي اهتم بالاستفسار عن متغيرات الدراسة ويجيب عن الإشكاليات الجزئية، وتتمثل المحاور فيما يلي:

- **المحور الأول:** هو عبارة عن استطلاع عام للإشكالية الجزئية عن وضعية ووجود التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وتم ترميز فقراته بالرمز (XA).

- **المحور الثاني:** ويجيب عن الإشـــكالية الجزئية حول جودة المعلومة المحاســـبية، وقد تم ترميز فقراته بالحرف (Y)، وهو مقسم إلى جزئين:
  1. جدوى توفر الخصائص النوعية في المعلومة المحاسبية.
  2. مساهمة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.
- **المحور الثالث:** ويجيب عن الإشكالية الجزئية عن درجة تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية، وتم ترميزه بالرمز (XB).

ويمكن توضيح محاور الدراسة في الجدول رقم (02-02) أدناه:

الجدول رقم (02-02): متغيرات الدراسة وتوزيع فقراتها

المحور	الأجزاء	ترميـز الفقرات	عدد الفقرات	نسبة فقرات كل متغير من فقرات الدراسة
1- التكـامـل بين المراجعـة الداخلية والمراجعة الخارجية	/	XA1+ XA2+ XA3+ XA4+ XA5+ XA6+ XA7+ XA8+ XA9+ XA10	10	34.48
2- جودة المعلومة المحاسبية	1- جدوى توفر الخصائص النوعية في المعلومة المحاسبية	Y1+Y2+Y3+ Y4+Y5	5	17.24
	2- مساهمة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	Y6+Y7+Y8+Y9	4	13.80
3- يحقق التكامل بين المراجعة الـداخليـة والمراجعـة الخـارجيـة جودة أعلى في المعلومة المحاسبية	/	XB1+ XB2+ XB3+ XB4+ XB5+ XB6+ XB7+ XB8+ XB9+ XB10	10	34.48
المـجـــموع			29	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على توزيع فقرات الاستبيان

وقد تم إعداد أجوبة الفقرات على أســاس "مقياس ليكارت" (Likert Scale) الخماســي الذي يحتمل خمســة إجابات، وهذا حتى يتسـنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضـيع التي تناولها الاسـتبيان، مما يسـهل على الطالب ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-03): مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي.

ولإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان: فانه تم الاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، حيث أن المدى لتحديد مجالات لمقياس ليكارت الخماسي المستخدم في استبيان الدراسة حيث تم حساب المدى ويساوي (أعلى درجة في المقياس طرح أقل درجة من المقياس ويساوي 5-1=4) وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد دراجات الموافقة على نحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس = 5/4=0.8، وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال، مثلا 1+0.8=1.80 فنحصل على مجال [1-1.80] وهو مجال درجة موافقة منخفضة جدا، وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف المُشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

الجدول رقم (02-04): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح

مجال المتوسط المرجح	الاتجاه العام
من 1 الى 1.80 درجة	درجة منخفضة جدا
من 1.81 الى 2.60 درجة	درجة منخفضة
من 2.61 الى 3.40 درجة	درجة متوسطة
من 3.41 الى 4.20 درجة	درجة عالية
من 4.21 الى 5 درجة	درجة عالية جدا

المصدر: من إعداد الطلبة، بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي.

وترتيب العبارات أو الفقرات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

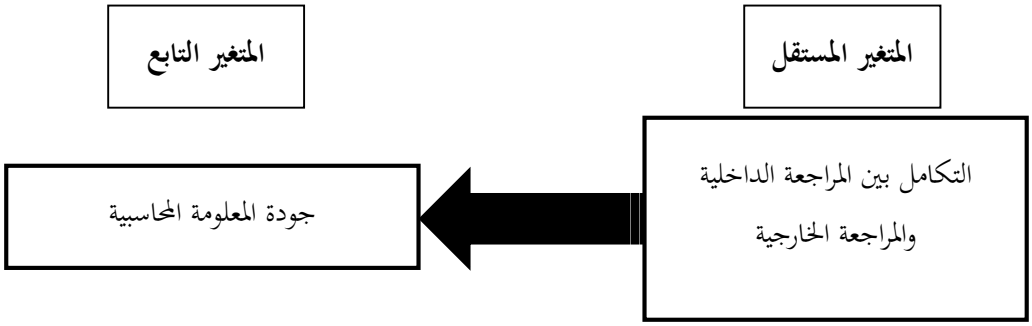
8- متغيرات الدراسة:

تستند هذه الدراسة على مجموعة من المتغيرات بحيث تفترض أن المتغير المستقل له دور فعال في المتغير التابع، يمكن تقسيمها كما يلي:

- ✓ **المتغير المستقل**: يتمثل في التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- ✓ **المتغير التابع**: يتمثل في جودة المعلومة المحاسبية.

ونوضح ذلك في الشكل رقم (02-01) التالي:

الشكل رقم (02-01): متغيرات الدراسة



المصدر: من اعداد الطلبة.

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

الفرع الأول: الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

تم استخدام برنامج EXCEL الذي استعملناه في إدخال معلومات الاستبيان التي قمنا بتشفيرها (ترميزها) سلفا لجعل العملية أسهل، ومن ثما حولناه إلى البرنامج المستخدم في هذه الدراسة والذي يسمى ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS version 22) وذلك من خلال مجموعة من الاختبارات الإحصائية الوصفية والاستدلالية نذكرها فيما يلي:

أولا: الأساليب الإحصائية الوصفية

يتم استخدامه عموما للحصول على الملامح والمعالم الرئيسة لمجتمعات الدراسة والمقارنة بينها وبين مجتمعات أخرى وتضمن الأساليب الإحصائية الوصفية ما يلي:

- **استخدام النسب المئوية والتكرارات**: تم استخدامها بغية التفريق بين فئات العينة بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.
- **المتوسطات الحسابية**: تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الثلاثة والمتوسط الحسابي لكل محور، ولكل بعد من المحاور.
- **الانحرافات المعيارية**: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة والانحراف الإجمالي لكل محور، ولكل بعد من المحاور.

ثانيا: الأساليب الإحصائية الاستدلالية

الإحصاء الاستدلالي هو مجموعة من الطرق للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة إحصائية عشوائية، يتعامل هذا الاحصاء مع التعميم والتقدير والتنبؤ، وعلى هذا الأساس فقد تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام ما يلي:

- **اختبار ألفا كرونباخ** لاختبار ثبات وصدق فقرات الاستبيان: يستخدم لقياس قوة العلاقة بين فقرات الاستبيان وتناسقها، حيث أن معامل الثبات يأخذ قيمة تكون محصورة بين (0 و 1)، حيث إذا زاد عن (0.6) يعتبر مؤشر جيد ويدل على ثبات الاستبيان.
- **معامل الارتباط الداخلي لبيرسون:** للتأكد من صدق الاتساق الداخلي بين المحاور وفقراتها.
- **اختبار "t" لمتوسط عينة واحدة** One sample t-teste: حيث يستخدم لاختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بقبولها أو رفضها وتحديدا ما إذا كان الفرق ذا دلالة إحصائية عند مستوى Sig أقل أو يساوي (0.05)، ويستعمل هذا الاختبار بغية تعميم النتائج المتوصل إليها على مجتمع الدراسة.

الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة (صدق وثبات الاستبيان)

يعتبر الثبات والصدق من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة، لذلك تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بالطرق الآتية:

أولا: صدق تحكيم محتوى الاستبيان

قمنا بعرض الاستبيان على ثلاث أساتذة في الاختصاص من جامعة حمة لخضر بالوادي، وأيضا تم الاستعانة بأساتذة جامعيين من جامعات خارج الوطن (جامعة اليرموك بالعراق، جامعة زاخو بالعراق، جامعة الفاروس بالإسكندرية بمصر) وهذا بغية التأكد من سلامة بناء نموذج الاستبيان من مختلف جوانبه، خاصة من حيث دقة الأسئلة ومدى شمولية الاستبيان، بحيث تمت الاستجابة لآراء الدكاترة المحكمين، وإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية، ويتمثل كل ذلك في الملحق رقم (01) حيث يشتمل على استمارة الاستبيان وقائمة بأسماء المحكمين.

ثانيا: اختبار ثبات الاستبيان (اختبار ألفا كرونباخ)

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان نفس النتائج في حالة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد استخدمنا معامل الثبات ألفا كرونباخ، (Alpha-Cronbach's) لقياس ثبات الاستبيان كما هو موضح في الجدول رقم (02-05):

الجدول رقم (02-05): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحاور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	10	0.792
المحور الثاني	جودة المعلومة المحاسبية	09	0.641
المحور الثالث	يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية	10	0.813
معامل ألفا كرونباخ العام ومجـــموع الفقرات		**29**	**0.877**

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS-22

يتضـــح من الجدول رقم (02-05) أن معاملات" ألفا كرونباخ " بالنســـبة لمحاور الدراســـة تراوحت بين (0.641) و(0.813) وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراســـة، كما أن معامل " ألفا كرونباخ " لجميع المحاور قيمته (0.877)، وبذلك نكون قد تأكدنا من ثبات استبيان الدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على فقرات الدراسة واختبار فرضياتها.

نستخلص مما سبق أن أداة الدراسة صادقة في قياس مدى دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية، كما أنها ثابتة بدرجة كبيرة مما يؤهلها أن تكون أداة قياس لمادة الدراسة.

ثالثا: معامل الارتباط الداخلي لبيرسون

للتأكد من صـدق الاتسـاق الداخلي بين المحاور وفقراتها، قمنا بقياس كل محور وفقراته الخاصـة به على حدى كما هو موضح في الجدول رقم (02-06) في الأسفل، بحيث بالنسبة لكل المحاور وفقراتها أظهرت أن معاملات ارتباط بيرسون دالة إحصـائيا عند مسـتوى دلالة Sig=0.01 بحيث أن المحور الأول كان الحد الأدنى لمعامل الارتباط الداخلي يسـاوي (0.418) وأعلى معامل هو (0.786)، أما المحور الثاني أدنى معامل هو (0.347) وأعلاهم (0.819)، والمحور الثالث كان أقل معامل ارتباط داخلي (0.441) والأعلى هو (0.737).

وعليه فإن جميع فقرات المحور الأول متســقة داخليا مع المحور التي تنتمي له، مما يثبت صــدق الاتســاق الداخلي لفقرات المحور الأول، ونفس الشيء بالنسبة للمحور الثاني والثالث.

والجدول رقم (02-06) أسفله يوضح بالتفصيل معاملات ارتباط بيرسون لكل محور وفقراته:

الجدول رقم (02-06): معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل محور ودرجات فقراته الخاصة به

فقرات المحور الأول	معامل الارتباط	قيمة الدلالة Sig	فقرات المحور الثاني	معامل الارتباط	قيمة الدلالة Sig	فقرات المحور الثالث	معامل الارتباط	قيمة الدلالة Sig
XA1	,561**	,000	Y1	,347*	,003	XB1	,713**	,000
XA2	,697**	,000	Y2	,355*	,004	XB2	,568**	,000
XA3	,547**	,000	Y3	,434**	,000	XB3	,703**	,000
XA4	,535**	,000	Y4	,441**	,000	XB4	,441**	,000
XA5	,786**	,000	Y5	,517**	,000	XB5	,597**	,000
XA6	,575**	,000	Y6	,616**	,000	XB6	,580**	,000
XA7	,590**	,000	Y7	,819**	,000	XB7	,524**	,000
XA8	,746**	,000	Y8	,750**	,000	XB8	,666**	,000
XA9	,580**	,000	Y9	,734**	,000	XB9	,737**	,000
XA10	,418**	,001	/	/	/	XB10	,638**	,000

ملاحظة: ** الإرتباط معنوي عند مستوى دلالة Sig=0.01

* الارتباط معنوي عند مستوى دلالة Sig=0.05

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات برنامج SPSS

وعليه من خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) بدرجة مرتفعة وصدق اتساقها الداخلي مما يجعلنا نطبقها على كامل العينة.

المبحث الثاني: تحليل الاستبيان وعرض النتائج

سنقوم في هذا الصدد بمعالجة كل المحاور المتضمنة للاستبيان وتحليلها واستقراء واستخلاص النتائج منها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS النسخة (22) بحيث يعتبر هذا البرنامج مصدرا لكل الجداول المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة كذلك الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة

سنحاول في هذ المطلب بالتحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: المؤهل العلمي، المهنة أو الوظيفة، الخبرة المهنية.

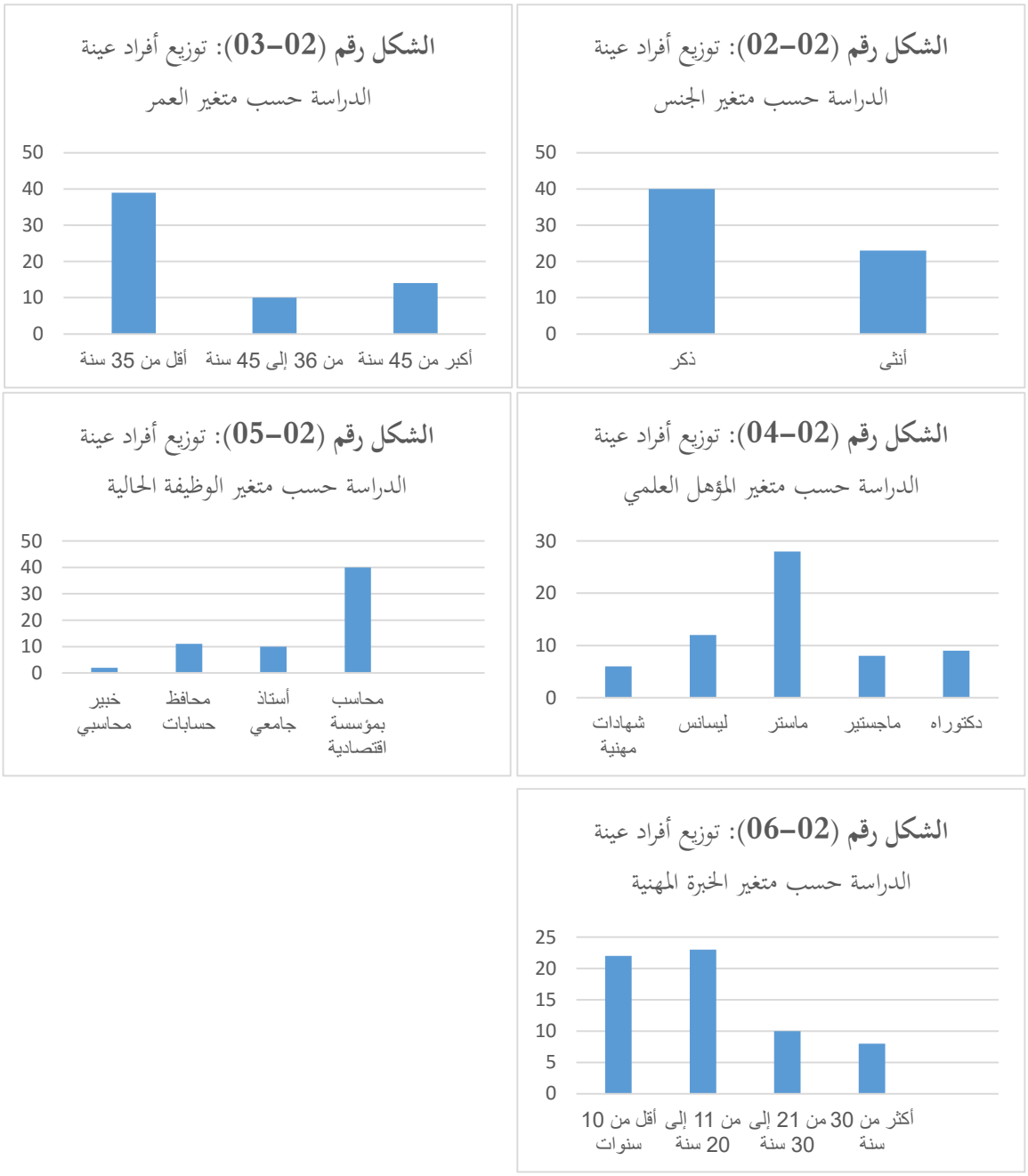
والجدول التالي رقم (02-07) يبين نتائج توزيع عينة الدراسة حسب المتغيرات السابقة الذكر:

الجدول رقم (02-07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الجنس	ذكر	40	63.5
	أنثى	23	36.5
	المجموع	**63**	**100**
العمر	أقل من 35 سنة	39	61.9
	من 36 الى 45 سنة	10	15.9
	أكبر من 45 سنة	14	22.2
	المجموع	**63**	**100**
المؤهل العلمي	دكتوراه	9	14.3
	ماجستير	8	12.7
	ماستر	28	44.4
	ليسانس	12	19
	شهادات مهنية	6	9.5
	المجموع	**63**	**100**
الوظيفة الحالية	خبير محاسبي	2	3.2
	محافظ حسابات	11	17.5
	أستاذ جامعي	10	15.9
	محاسب بمؤسسة اقتصادية	40	63.5
	المجموع	**63**	**100**
الخبرة المهنية	أقل من 10 سنوات	22	34.9
	من 11 إلى 20 سنة	23	36.5
	من 21 إلى 30 سنة	10	15.9
	أكثر من 30 سنة	8	12.7
	المجموع	**63**	**100**

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS-22

ويمكن أيضا توضيح هذه النسب في الأشكال التالية:



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج التحرير Word

فقد بينت النتائج المعروضة في الجدول السابق رقم (02-07) ومن الشكل البياني رقم (02-02) أن من بين 63 فرد يوجد 63.5 % من أفراد عينة الدراسة هم من الذكور، وأن 36.5 % من أفراد عينة الدراسة هم من الإناث. وبالنسبة لمتغير العمر من الجدول نفسه والشكل البياني رقم (02-03) فقد أظهرت النتائج أن 61.90 % من أفراد عينة الدراسة هم ممن تبلغ أعمارهم أقل من 35 سنة، وأن 15.90% هم ممن تتراوح أعمارهم ما بين 36 و 45 سنة، كما أن ما نسبته 22.20% من أفراد عينة الدراسة هم أكثر من 45 سنة.

وبينت النتائج الملخصة في نفس الجدول رقم (02-07) والشكل البياني رقم (02-04) فيما يتعلق بمتغير المؤهل العلمي أن 14.30% من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة الدكتوراه، وأن 12.70 % هم من حملة شهادة الماجستير، وأن 44.40 % من حملة شهادة الماستر، و 19 % بشهادة ليسانس والباقي 9.5 % من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادات والمؤهلات المهنية الأخرى.

أما فيما يخص متغير الوظيفة الحالية فمن خلال الجدول نفسه والشكل البياني رقم (02-05) فكانت النتائج المعروضة أنه بنسبة 03.2% كانت لفئة الخبراء المحاسبين، و 17.5% لمحافظي الحسابات و15.9% لفئة الأساتذة الجامعيين، أما فئة محاسبي المؤسسات الاقتصادية كانت بنسبة 63.5%.

أما متغير الخبرة المهنية فمن خلال الجدول نفسه والشكل البياني رقم (02-06) فكانت النتائج المعروضة أنه بنسبة 34.9% كانت لفئة من عينة الدراسة الأقل من 10 سنوات خبرة، و 36.5% للفئة من 11 الى 20 سنة خبرة مهنية، و15.9% للفئة من 21 الى 30 سنة خبرة، أما الفئة الباقية من عينة الدراسة فهي لمن لهم أكثر من 30 سنة خبرة مهنية بنسبة 12.70%.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

في هذا المطلب سوف نقوم بدراسة وتحليل الاستبيان المتعلق بمدى مساهمة التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، وذلك من خلال المحاور الأساسية للفقرات.

الفرع الأول: الإحصاء الوصفي

سنحاول في هذا الفرع عرض وتحليل المتوسطات والانحراف المعياري ثم الأهمية النسبية للمحاور الثلاثة:

تحليل المحور الأول: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الأول، وهذا على ضوء الفرضية القائلة " كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ترتبط بعلاقة تكاملية" وقد جاءت نتائج هذا المحور كما يوضح الجدول رقم (02-08) التالي:

الجدول رقم (02-08): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية الفقرات لإجابات أفراد العينة عن عبارات المحور الأول

الرقم	العبارة		المقاييس					المؤشرات الإحصائية			
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الأهمية النسبية
01	بوجود المراجعة الداخلية فإن المراجع الخارجي ينظر بصورة فيها نسبة عالية من الثقة إلى نوعية وصحة ومصداقية حسابات المنشأة ونتائجها	التكرار	2	1	3	18	39	4,44	0,912	موافق بشدة	4
		النسبة %	3,2	1,6	4,8	28,6	61,9				
02	إنشاء المؤسسة للجان المراجعة المتكونة من بعض أعضاء مجلس الإدارة، كعنصر ثالث وسيط بين الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي يعزز ويفعل الترابط بين المراجعة الداخلية والخارجية	التكرار	0	1	1	28	33	4,48	0,618	موافق بشدة	3
		النسبة %	0,0	1,6	1,6	44,4	52,4				
03	بإمكان المراجع الخارجي أن يعتمد على بعض أعمال وإجراءات المراجعة الداخلية	التكرار	0	3	1	21	38	4,49	,7590	موافق بشدة	2
		النسبة %	0,0	4,8	1,6	33,3	60,3				
04	وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يساعد في تقليص حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي وفي توفير الوقت والجهد والتكلفة	التكرار	0	6	3	16	38	4,37	0,955	موافق بشدة	8
		النسبة %	0,0	9,5	4,8	25,4	60,3				
05	وجود المراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية للتأكد من جودة المعلومة المحاسبية	التكرار	0	1	1	36	25	4,35	0,600	موافق بشدة	9
		النسبة %	0,0	1,6	1,6	57,1	39,7				
06	إن التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية يساهم في زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين	التكرار	0	0	1	35	27	4,41	0,528	موافق بشدة	5
		النسبة %	0,0	0,0	1,6	55,6	42,9				

	من خلال احتكاكهم بالمراجعين الخارجيين									
07	مناقشة خطة المراجعة الخارجية والتشاور وتنسيق الجهود في تنفيذها بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي يعد شكلا من أشكال التعاون والتكامل	التكرار	0	0	1	22	40	4,62	0,521	موافق بشدة	1
		النسبة %	0,0	0,0	1,6	34,9	63,5				
08	يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة	التكرار	0	4	1	24	34	4,40	0,814	موافق بشدة	6
		النسبة %	0,0	6,3	1,6	38,1	54,0				
09	يقوم المراجع الخارجي بعملية تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، وهذه العملية تفيد المراجع الداخلي في تطوير وتحسين عمله باستمرار	التكرار	1	3	1	26	32	4,35	0,864	موافق بشدة	10
		النسبة %	1,6	4,8	1,6	41,3	50,8				
10	إن استقلالية المراجع الخارجي تجعل منه ذو أهمية للمراجع الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة داخل المؤسسة، وذلك لإظهار ما أغفل عنه أو ما لم يستطع إبداء رأيه فيه بصراحة	التكرار	0	0	2	35	26	4,38	0,551	موافق بشدة	7
		النسبة %	0,0	0,0	3,2	55,6	41,3				
المجموع								4.422	0.431		

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-22

تشير نتائج الجدول أعلاه رقم (02-08) الى متوسط حسابي عام يبلغ (4.422) وانحراف معياري عام قدره (0.431)، أما مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات المبحوثين عنها كانت غير متفاوتة ومعظمهم أكدوا موافقتهم وبشدة لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة السابعة والمتمثلة في **"مناقشة خطة المراجعة الخارجية والتشاور وتنسيق الجهود في تنفيذها بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي يعد شكلا من أشكال التعاون والتكامل"** قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.62) بانحراف معياري قدره (0.521) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة،

اذ تم ايجاد ان أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (63.5%) تليها نسبة (34.9%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (01.60%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة.

كما تم ملاحظة أن العبارة الثالثة والمتمثلة في "**بإمكان المراجع الخارجي أن يعتمد على بعض أعمال وإجراءات المراجعة الداخلية**" قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (4.49) بانحراف معياري قدره (0.759)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها وبشدة بنسبة (60.30%)، تليها نسبة (33.30%) من العينة اتجهت نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (04.80%) من أفراد العينة نحو خيار المعارضة، تليها نسبة خيار الحياد عن الإجابة عن العبارة (01.60%)، ثم أخيرا بنسبة معدومة للمعارضة بشدة عن الفقرة.

تليها العبارة الثانية والمتمثلة في " **إنشاء المؤسسة للجان المراجعة المتكونة من بعض أعضاء مجلس الإدارة، كعنصر ثالث وسيط بين الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي يعزز ويفعل الترابط بين المراجعة الداخلية والخارجية** " والتي جاءت بالترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (4.48) بانحراف معياري قدره (0.618)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها وبشدة بنسبة (33.00%)، تليها نسبة (28.00%) من العينة اتجهت نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (01.00%) من أفراد العينة نحو خيار الحياد، ونفس النسبة مساوية لخيار المعارضة بغير موافق للعبارة (01.00%)، ثم أخيرا بنسبة معدومة للمعارضة بشدة عن الفقرة.

ثم العبارة الأولى والمتمثلة في "**بوجود المراجعة الداخلية فإن المراجع الخارجي ينظر بصورة فيها نسبة عالية من الثقة إلى نوعية وصحة ومصداقية حسابات المنشأة ونتائجها**" فقد جاءت بالترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (4.44) بانحراف معياري قدره (0.912)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها وبشدة بنسبة (61.90%)، تليها نسبة (28.6%) من العينة اتجهت نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (04.80%) من أفراد العينة نحو خيار الحياد، تليها نسبة خيار المعارضة وبشدة بغير موافق بشدة للعبارة (03.20%)، ثم أخيرا بنسبة معدومة للمعارضة عن الفقرة.

والعبارة السادسة والمتمثلة في "**إن التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية يساهم في زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين من خلال احتكاكهم بالمراجعين الخارجيين**" قد جاءت بالترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (4.41) بانحراف معياري قدره (0.528)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (55.60%)، تليها نسبة (42.90%) من العينة اتجهت نحو خيار موافقة العبارة وبشدة، بينما اتجه ما نسبته (01.60%) من أفراد العينة نحو خيار الحياد، ثم أخيرا بنسبة معدومة لكلا المعارضتين سواء لمعارضة الفقرة أو لمعارضتها بشدة.

تليها العبارة الثامنة والمتمثلة في "**يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة**" قد جاءت بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (4.40) بانحراف معياري قدره (0.814)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم بشدة لها بنسبة (54.00%)، تليها نسبة (38.10%) من العينة اتجهت نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (06.30%) من أفراد العينة نحو خيار معارضة الفقرة، ثم نسبة خيار الحياد (01.60%)، ثم أخيرا بنسبة معدومة للمعارضة بشدة عن الفقرة.

ثم العبارة العاشرة والمتمثلة في "**إن استقلالية المراجع الخارجي تجعل منه ذو أهمية للمراجع الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة داخل المؤسسة، وذلك لإظهار ما أغفل عنه أو ما لم يستطع إبداء رأيه فيه بصراحة**" قد جاءت بالترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (4.38) بانحراف معياري قدره (0.551)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (55.60%)، تليها نسبة (41.30%) من العينة اتجهت نحو خيار موافقة العبارة وبشدة، بينما اتجه ما نسبته (03.20%) ، ثم أخيرا بنسبة معدومة لكلا المعارضتين سواء للمعارضة عن الفقرة أو للمعارضة بشدة.

ثم العبارة الرابعة والمتمثلة في " **وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يساعد في تقليص حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي وفي توفير الوقت والجهد والتكلفة** " قد جاءت بالترتيب الثامن من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (4.37) بانحراف معياري قدره (0.955)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد

العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها وبشدة بنسبة (60.30%)، تليها نسبة (25.40%) من العينة اتجهت نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (09.50%) من أفراد العينة نحو خيار المعارضة، تليها نسبة خيار الحياد عن الإجابة عن العبارة (04.80%)، ثم أخيرا بنسبة معدومة للمعارضة بشدة عن الفقرة.

والعبارة الخامسة والمتمثلة في "**وجود المراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية للتأكد من جودة المعلومة المحاسبية** " جاءت بالترتيب التاسع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (4.35) بانحراف معياري قدره (0.6)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (57.10%)، تليها نسبة (39.70%) من العينة اتجهت نحو خيار موافقة العبارة وبشدة، بينما اتجه ما نسبته (01.60%) من أفراد العينة نحو خيار الحياد، بالتساوي مع نسبة خيار معارضة العبارة بغير موافق (01.60%)، ثم أخيرا بنسبة معدومة للمعارضة بشدة عن الفقرة.

وفي الأخير العبارة التاسعة والمتمثلة في "**يقوم المراجع الخارجي بعملية تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، وهذه العملية تفيد المراجع الداخلي في تطوير وتحسين عمله باستمرار**" جاءت بالترتيب العاشر من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات هذه العبارة (4.35) بانحراف معياري قدره (0.864)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم إيجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم بشدة لها بنسبة (50.80%)، تليها نسبة (41.30%) من العينة اتجهت نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (04.80%) من أفراد العينة نحو خيار معارضة الفقرة، ثم نسبة خيار الحياد (01.60%)، ثم أخيرا بنسبة (01.60%) للمعارضة بشدة عن الفقرة.

تحليل المحور الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني، وقد جاءت نتائج هذا المحور كما هو موضح في التالي:

1- الجزء الاول: جدوى توفر الخصائص النوعية في المعلومة المحاسبية

الجدول رقم (02-09): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية الفقرات لإجابات أفراد العينة عن عبارات الجزء الأول من المحور الثاني

الرقم	العبارة		المقاييس					المؤشرات الإحصائية			
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الأهمية النسبية
01	اذا كانت المعلومة المحاسبية ملائمة في توقيتها وقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وقدرتها على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة، فان هذا سيحسن من قيمتها ويمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الصائبة	التكرار	0	2	4	29	28	4.32	0.737	موافق بشدة	2
		النسبة %	0,0	3,2	6,3	46,0	44,4				
02	موثوقية المعلومة المحاسبية وصدقها يعبر عن جودتها	التكرار	0	10	6	17	30	4.06	1.105	موافق	5
		النسبة %	0,0	15,9	9,5	27,0	47,6				
03	قابلية المعلومة المحاسبية للفهم والاستيعاب تؤثر تأثير كبير في جودتها	التكرار	0	1	3	44	15	4.16	0.574	موافق	4
		النسبة %	0,0	1,6	4,8	69,8	23,8				
04	حتى تكون المعلومة المحاسبية ذات فائدة ومنفعة عامة لكل المستخدمين، يجب أن تكون قابلة للمقارنة سواء مع المعلومات المحاسبية المتوفرة لفترات أخرى من داخل المؤسسة أو مع خارجها	التكرار	0	4	2	33	24	4.22	0.792	موافق بشدة	3
		النسبة %	0,0	6,3	3,2	52,4	38,1				

05	القواعد والسياسات والمبادئ المستخدمة في الحصول على المعلومة المحاسبية في المؤسسة ثابتة من فترة لأخرى، وأي تغيير ضروري لها يشترط الإفصاح عنه كي تعتبر ذات جودة عالية	التكرار	0	0	1	34	28	4.43	0.530	موافق بشدة	1
		النسبة %	0,0	0,0	1,6	54,0	44,4				
المجموع								4.238	0.737		

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-22

تشير نتائج الجدول أعلاه رقم (02-09) الى متوسط حسابي عام يبلغ (4.238) وانحراف معياري عام قدره (0.373)، أما مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات أفراد العينة كانت متفاوتة وتفاوتت بين الموافقة والموافقة بشدة لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة الخامسة والمتمثلة في **"القواعد والسياسات والمبادئ المستخدمة في الحصول على المعلومة المحاسبية في المؤسسة ثابتة من فترة لأخرى، وأي تغيير ضروري لها يشترط الإفصاح عنه كي تعتبر ذات جودة عالية"** قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.43) بانحراف معياري قدره (0.530) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (54.00%) تليها نسبة (44.4%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة عن العبارة، بينما اتجه ما نسبته (01.60%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة.

ثم العبارة الأولى والمتمثلة في **"إذا كانت المعلومة المحاسبية ملائمة في توقيتها وقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وقدرتها على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة، فان هذا سيحسن من قيمتها ويمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الصائبة"** قد جاءت بالترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.32) بانحراف معياري قدره (0.737) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (46.00%) تليها نسبة (44.4%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة عن العبارة، بينما اتجه ما نسبته (06.30%) من العينة نحو خيار الحياد، ونسبة (03.20%) لمعارضة الفقرة، أما المعارضة بشدة فقد كانت نسبة معدومة من أفراد العينة.

ثم العبارة الرابعة والمتمثلة في **"حتى تكون المعلومة المحاسبية ذات فائدة ومنفعة عامة لكل المستخدمين، يجب أن تكون قابلة للمقارنة سواء مع المعلومات المحاسبية المتوفرة لفترات أخرى من داخل المؤسسة أو مع خارجها"** بحيث جاءت بالترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.22) بانحراف معياري قدره (0.792) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (52.40%) تليها نسبة (38.10%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة عن العبارة، بينما اتجه ما نسبته (06.30%) من العينة نحو خيار رفض العبارة بغير موافق، وتليها نسبة الحياد (03.20%) ثم أخيرا نسبة معدومة لإفراد العينة للمعارضة بشدة.

ثم العبارة الثالثة والمتمثلة في **"قابلية المعلومة المحاسبية للفهم والاستيعاب تؤثر تأثير كبير في جودتها"** بحيث جاءت بالترتيب الثامن من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.16) بانحراف معياري قدره (0.574) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (69.80%) تليها نسبة (23.80%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة عن العبارة، بينما اتجه ما نسبته (04.80%) من العينة نحو خيار الحياد، وتليها نسبة (01.60%) لأفراد العينة اختاروا المعارضة عن الفقرة، ثم أخيرا نسبة معدومة لإفراد العينة للمعارضة بشدة عن الفقرة.

وأخيرا العبارة الثانية والمتمثلة في **"موثوقية المعلومة المحاسبية وصدقها يعبر عن جودتها"** بحيث جاءت بالترتيب التاسع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.06) بانحراف معياري قدره (1.105) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها وبشدة بنسبة (47.60%) تليها نسبة (27.00%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة عن العبارة، بينما اتجه ما نسبته (15.90%) من العينة نحو خيار رفض العبارة، وتليها نسبة (09.50%) لأفراد العينة ممن اختاروا الحياد، ثم أخيرا نسبة معدومة لإفراد العينة للمعارضة بشدة عن الفقرة.

2- الجزء الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

الجدول رقم (02-10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية الفقرات لإجابات أفراد العينة عن عبارات الجزء الثاني من المحور الثاني

الرقم	العبارة		المقاييس					المؤشرات الإحصائية			
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الأهمية النسبية
06	توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية يعتمد اعتمادا كبيرا على جودة المراجعة الداخلية	التكرار	0	0	1	30	32	4.49	0.535	موافق بشدة	1
		النسبة %	0,0	0,0	1,6	47,6	50,8				
07	نعتبر أن جودة المعلومة المحاسبية نتاج جودة أعمال المراجعة الداخلية	التكرار	0	0	2	39	22	4.32	0.534	موافق بشدة	3
		النسبة %	0,0	0,0	3,2	61,9	34,9				
08	توفر الجودة في المعلومة المحاسبية يستدعي اختبار التأكد من طرف مراجع خارجي لإثبات ذلك	التكرار	0	0	2	40	21	4.30	0.528	موافق بشدة	4
		النسبة %	0,0	0,0	3,2	63,5	33,3				
09	نعتبر أن جودة المعلومة المحاسبية نتاج جودة أعمال المراجعة الخارجية	التكرار	0	0	1	40	22	4.33	0.508	موافق بشدة	2
		النسبة %	0,0	0,0	1,6	63,5	34,9				
المجموع								4.361	0.470		

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-22

تشـــير نتائج الجدول أعلاه رقم (02-10) الى متوســـط حســـابي عام يبلغ (4.361) وانحراف معياري عام قدره (0.470)، أما مســـتوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات أفراد العينة كانت متفاوتة ومعظمهم أكدوا موافقتهم وبشـــدة لهذه

العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة السادسة والمتمثلة في **"توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية يعتمد اعتمادا كبيرا على جودة المراجعة الداخلية"** قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.49) بانحراف معياري قدره (0.535) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (50.8%) تليها نسبة (47.6%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (01.60%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة.

وتليها العبارة التاسعة والمتمثلة في **"نعتبر أن جودة المعلومة المحاسبية نتاج جودة أعمال المراجعة الخارجية"** بحيث جاءت بالترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.33) بانحراف معياري قدره (0.508) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (63.5%) تليها نسبة (34.9%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة عن العبارة، بينما اتجه ما نسبته (01.60%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة.

وتأتي العبارة السابعة والمتمثلة في **"نعتبر أن جودة المعلومة المحاسبية نتاج جودة أعمال المراجعة الداخلية"** بحيث جاءت بالترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.32) بانحراف معياري قدره (0.534) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (61.9%) تليها نسبة (34.9%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة عن العبارة، بينما اتجه ما نسبته (03.20%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة.

وتأتي العبارة الثامنة والمتمثلة في **"توفر الجودة في المعلومة المحاسبية يستدعي اختبار التأكد من طرف مراجع خارجي لإثبات ذلك"** بحيث جاءت بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.30) بانحراف معياري قدره (0.528) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (63.50%) تليها نسبة (33.30%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة عن العبارة، بينما اتجه ما نسبته (03.20%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة.

تحليل المحور الثالث: يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية

وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث، وقد جاءت نتائج هذا المحور كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (02-11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية الفقرات لإجابات أفراد العينة عن عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة		المقاييس					المؤشرات الإحصائية			
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الأهمية النسبية
01	كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يقومان بالفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش بهدف تقييم ثم تقويم المعلومة المحاسبية لتحسين جودتها	التكرار	0	0	1	26	36	4.56	0.532	موافق بشدة	3
		النسبة %	0,0	0,0	1,6	41,3	57,1				
02	إنشاء المؤسسة للجان المراجعة المتكونة من بعض أعضاء الإدارة، كعنصر ثالث وسيط بين الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، له دور يعزز ويفعل الترابط بين المراجعة الداخلية والخارجية ويؤكد حرص الإدارة لتسهيل الحصول على معلومة محاسبية بجودة عالية	التكرار	0	2	2	25	34	4.44	0.713	موافق بشدة	7
		النسبة %	0,0	3,2	3,2	39,7	54,0				
03	بإمكان التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أن يعزز من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بما يتلاءم مع المستخدمين لها ويمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة	التكرار	0	0	3	15	45	4.67	0.568	موافق بشدة	1
		النسبة %	0,0	0,0	4,8	23,8	71,4				
04		التكرار	0	0	3	42	18	4.24	0.530	موافق	9

	مستخدمو المعلومة المحاسبية يهتمون بالتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحصول على معلومة محاسبية بجودة أعلى	النسبة %	0,0	0,0	4,8	66,7	28,6			
05	جودة المعلومة المحاسبية الناتجة عن التكامل بين المراجعتين لها علاقة طردية لرضاء المستخدمين على المراجعة الخارجية	التكرار	0	1	0	28	34	4.51	0.592	موافق بشدة	4
		النسبة %	0,0	1,6	0,0	44,4	54,0				
06	جودة المعلومة المحاسبية الناتجة عن التكامل بين المراجعتين لها علاقة طردية مع قياس فعالية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة	التكرار	0	0	1	30	32	4.49	0.535	موافق بشدة	5
		النسبة %	0,0	0,0	1,6	47,6	50,8				
07	التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يوفر تأكيد منطقي على أن المعلومة المحاسبية خالية من الأخطاء والتحريف	التكرار	0	0	2	23	38	4.57	0.560	موافق بشدة	2
		النسبة %	0,0	0,0	3,2	36,5	60,3				
08	تهتم إدارة المؤسسة بنتائج التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للعمل على تحسين جودة المعلومة المحاسبية	التكرار	0	3	3	19	38	4.46	0.800	موافق بشدة	6
		النسبة %	0,0	4,8	4,8	30,2	60,3				
09	إن التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يعزز من الدور الاستشاري والرقابي أو التقييمي للمراجعة الداخلية، ويساعدها أكثر في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	التكرار	0	0	3	30	30	4.43	0.588	موافق بشدة	8
		النسبة %	0,0	0,0	4,8	47,6	47,6				

10	إن التأكد المستمر من طرف المراجع الداخلي لصحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها، والتحقق من القوائم المالية للمؤسسة، بحيث يكون ذلك مستمر من طرف المراجع الداخلي كتدقيق دائم لها خلال النشاط، وتنتهي بإبداء المراجع الخارجي لرأيه فيها بتقرير يحرره، يساهم في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية	التكرار	0	3	6	27	27	4.24	0.817	موافق بشدة	10
		النسبة %	0,0	4,8	9,5	42,9	42,9				
المجموع								4.460	0.386		

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-22

تشير نتائج الجدول أعلاه رقم (02-11) الى متوسط حسابي عام يبلغ (4.460) وانحراف معياري عام قدره (0.386)، أما مستوى العبارات فتمت ملاحظة أن إجابات أفراد العينة كانت متفاوتة ومعظمهم أكدوا موافقتهم وبشدة لهذه العبارات، حيث تم إيجاد أن العبارة الثالثة والمتمثلة في **"بإمكان التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أن يعزز من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بما يتلاءم مع المستخدمين لها ويمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة"** قد جاءت بالترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.67) بانحراف معياري قدره (0.568) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (71.4%) تليها نسبة (23.8%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (04.80%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة عن الفقرة.

وتليها العبارة السابعة والمتمثلة في **"التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يوفر تأكيد منطقي على أن المعلومة المحاسبية خالية من الأخطاء والتحريف"** قد جاءت بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.57) بانحراف معياري قدره (0.560) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات أفراد العينة عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (60.30%) تليها نسبة (36.50%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة

العبارة، بينما اتجه ما نسبته (03.20%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة عن الفقرة.

وبعدها العبارة الأولى والمتمثلة في **"كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يقومان بالفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش بهدف تقييم ثم تقويم المعلومة المحاسبية لتحسين جودتها"** قد جاءت بالترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.56) بانحراف معياري قدره (0.532) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (57.10%) تليها نسبة (41.30%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (01.60%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة عن الفقرة.

ثم تأتي العبارة الخامسة والمتمثلة في **"جودة المعلومة المحاسبية الناتجة عن التكامل بين المراجعتين، لها علاقة طردية لرضاء المستخدمين على المراجعة الخارجية"** قد جاءت بالترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.51) بانحراف معياري قدره (0.592) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (55.00%) تليها نسبة (44.40%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (01.60%) من العينة نحو خيار رفض العبارة، وأخيرا نسبة معدومة (00%) لخيار الحيا وللمعارضة بشدة عن الفقرة.

وتأتي العبارة السادسة والمتمثلة في **"جودة المعلومة المحاسبية الناتجة عن التكامل بين المراجعتين لها علاقة طردية مع قياس فعالية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة"** حيث جاءت بالترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.49) بانحراف معياري قدره (0.535) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (50.80%) تليها نسبة (47.60%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (01.60%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة عن الفقرة.

وتأتي العبارة الثامنة والمتمثلة في **"تهتم إدارة المؤسسة بنتائج التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للعمل على تحسين جودة المعلومة المحاسبية"** حيث جاءت بالترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من

قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.46) بانحراف معياري قدره (0.800) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (60.30%) تليها نسبة (30.20%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (04.80%) من العينة نحو خيار الحياد، ونفس النسبة (04.80%) من العينة نحو خيار رفض العبارة، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة بشدة عن العبارة.

والعبارة الثانية والمتمثلة في **"إنشاء المؤسسة للجان المراجعة المتكونة من بعض أعضاء الإدارة، كعنصر ثالث وسيط بين الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، له دور يعزز ويفعل الترابط بين المراجعة الداخلية والخارجية ويؤكد حرص الإدارة لتسهيل الحصول على معلومة محاسبية بجودة عالية"** قد جاءت بالترتيب السابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.44) بانحراف معياري قدره (0.713) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (54.00%) تليها نسبة (39.70%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (03.20%) من العينة نحو خيار الحياد، ونفس النسبة (03.20%) من العينة نحو خيار رفض العبارة، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة بشدة عن العبارة.

وتأتي العبارة التاسعة والمتمثلة في **"إن التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يعزز من الدور الاستشاري والرقابي أو التقييمي للمراجعة الداخلية، ويساعدها أكثر في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"** حيث جاءت بالترتيب الثامن من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.43) بانحراف معياري قدره (0.588) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بشدة بنسبة (47.60%) ونفس النسبة (47.60%) من العينة اتجهوا نحو خيار موافقة العبارة، بينما اتجه ما نسبته (04.80%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة عن الفقرة.

وتأتي العبارة الرابعة والمتمثلة في **"مستخدمو المعلومة المحاسبية يهتمون بالتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحصول على معلومة محاسبية بجودة أعلى"** بالترتيب التاسع من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.24) بانحراف معياري قدره (0.530) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها بنسبة (66.70%) والنسبة (28.60%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة بشدة للعبارة، بينما

اتجه ما نسبته (04.80%) من العينة نحو خيار الحياد، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة والمعارضة بشدة عن الفقرة.

وأخيرا العبارة العاشرة والمتمثلة في **"مستخدمو المعلومة المحاسبية يهتمون بالتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحصول على معلومة محاسبية بجودة أعلى"** قد وجدت بالترتيب العاشر من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل أفراد العينة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العينة (4.24) بانحراف معياري قدره (0.817) ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول هذه العبارة كان باتجاه الموافقة بشدة، إذ تم ايجاد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم بشدة لها بنسبة (42.90%) ونفس النسبة (42.90%) من العينة اتجهوا نحو خيار الموافقة للعبارة، بينما اتجه ما نسبته (09.50%) من العينة نحو خيار الحياد، ونسبة (04.80%) من أفراد العينة اختاروا رفض العبارة، وأخيرا نسبة معدومة (00%) للمعارضة بشدة عن الفقرة.

الفرع الثاني: الإحصاء الاستدلالي واختبار فرضيات الدراسة

لمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل فرضية من خلال اختبار **(t)** فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig α) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي (0.05) الذي يدل على احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود (05%) الأمر الذي يعكس مجال ثقة بنسبة (95%) وهنا نكون أمام حالتين:

- الحالة الأولى: إذا كان 0.05 < (Sig α) فإننا نقبل بالفرضية الصفرية H0 ونرفض الفرضية البديلة H1.
- الحالة الثانية: إذا كان 0.05 > (Sig α) فإننا نقبل بالفرضية البديلة H1 ونرفض الفرضية الصفري H0.

أولا: اختبار الفرضية الأولى

في ضوء نص الفرضية القائلة بأنه "توجد علاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تتمثل في التكامل فيما بينهما ولا يمكن استغناء احداهما عن الأخرى" نجد:

- الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تتمثل في التكامل ويمكن استغناء احداهما عن الأخرى.
- الفرضية البديلة: توجد علاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تتمثل في التكامل ولا يمكن استغناء احداهما عن الأخرى.

تم استخدام اختبار **(t)** لاختبار وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تتمثل في التكامل وأنه لا يمكن استغناء احداهما عن الأخرى، وتظهر لنا نتائج الاختبار في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-12): نتائج اختبار (One-Sample Statistics T-test) للمحور الأول

المحور الأول: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	**Test Value = 4**				
	T-test	**الجدولية T**	**درجة الحرية df**	**مستوى الدلالة Sig α**	**Mean Difference**
	7,765	2.657	62	0,000	0,42222
ملاحظة: " t " الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 62 تساوي 2.657					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (02-12) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.00) وهي أقل من (0.05)، كما أن قيمة **(t)** المحسوبة لجميع فقرات المحور الأول هي (07.765) وهي أكبر من **(t)** الجدولية والتي تساوي (02.657) عند درجة حرية (62)، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن هناك علاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تتمثل في التكامل ولا يمكن استغناء احداهما عن الأخرى، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتأكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

في ضوء نص الفرضية القائلة بأن "يساهم توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية" نجد:

- الفرضية الصفرية: لا يساهم توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.
- الفرضية البديلة: يساهم توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

بعد اختبارنا للجزء الأول من المحور الثاني للدراسة "جدوى توفر الخصائص النوعية في المعلومة المحاسبية" والذي يمثل الفرضية الثانية تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول رقم (02-13):

الجدول رقم (02-13): نتائج اختبار (One-Sample Statistics T-test) للجزء الأول من المحور الثاني

الجزء الأول من المحور الثاني: جدوى توفر الخصائص النوعية في المعلومة المحاسبية	Test Value = 4				
	T-test	**الجدولية T**	**درجة الحرية df**	**مستوى الدلالة Sig α**	**Mean Difference**
	5,066	2.657	62	0,000	0,23810
ملاحظة: " t " الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 62 تساوي 2.657					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بحيث تشير النتائج أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.00) وهي أقل من (0.05)، كما أن قيمة **(t)** المحسوبة لجميع فقرات الجزء الأول من المحور الثاني هي (05.066) وهي أكبر من **(t)** الجدولية والتي تساوي (02.657) عند درجة حرية (62)، مما يدل على وجود مساهمة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية يساهم في جودة المعلومة المحاسبية، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتأكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

في ضوء نص الفرضية القائلة بأن "كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تعملان على تحسين جودة المعلومة المحاسبية" نجد:

- الفرضية الصفرية: كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لا تعملان على تحسين جودة المعلومة المحاسبية.
- الفرضية البديلة: كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تعملان على تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

بعد اختبارنا للجزء الثاني من المحور الثاني للدراسة "مساهمة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية" والذي يمثل الفرضية الثالثة تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول رقم (02-14) التالي:

الجدول رقم (02-14): نتائج اختبار (One-Sample Statistics T-test) للجزء الثاني من المحور الثاني

الجزء الثاني من المحور الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	Test Value = 4				
	T-test	**الجدولية T**	**درجة الحرية df**	**مستوى الدلالة Sig α**	**Mean Difference**
	6,092	2.657	62	0,000	0,36111
ملاحظة: " t " الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 62 تساوي 2.657					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بحيث تشير أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.00) وهي أقل من (0.05)، كما أن قيمة **(t)** المحسوبة لجميع فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني هي (06.092) وهي أكبر من **(t)** الجدولية والتي تساوي (02.657) عند درجة حرية (62)، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تعملان على تحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتأكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

رابعا: اختبار الفرضية الرابعة

في ضوء نص الفرضية القائلة بأن "يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية" نجد:

- الفرضية الصفرية: لا يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية.
- الفرضية البديلة: يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية.

بعد اختبارنا للمحور الثالث من الدراسة "يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية" والذي يمثل الفرضية الرابعة تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول رقم (02-15):

الجدول رقم (02-15): نتائج اختبار (One-Sample Statistics T-test) المحور الثالث

المحور الثالث: يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية	**Test Value** = 4				
	T-test	**الجدولية T**	**درجة الحرية df**	**مستوى الدلالة Sig α**	**Mean Difference**
	9.459	2.657	62	0,000	0,5576
ملاحظة: " t " الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 62 تساوي 2.657					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بحيث تشير أن قيمة مستوى الدلالة تساوي (0.00) وهي أقل من (0.05)، كما أن قيمة **(t)** المحسوبة لجميع فقرات المحور الثالث هي (09.459) وهي أكبر من **(t)** الجدولية والتي تساوي (02.657) عند درجة حرية (62)، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يحقق جودة أعلى في المعلومة المحاسبية، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتأكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل، تم التعرف على مختلف الجوانب الخاصة بالدراسة التطبيقية والميدانية التي تمثلت في استمارة استبيان موجه لفئة المحاسبين بالمؤسسات الاقتصادية، ومراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين والأساتذة والطلبة الأكاديميين من ذوي الاختصاص، وكان الاستبيان يحتوي على مجموعة من الاستفسارات في شكل عبارات كانت مضامينها حول نوع العلاقة التي تربط بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذا جدوى توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في جودتها، وعن تحسين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لجودة المعلومة المحاسبية، وأخيرا عن تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لجودة أعلى في المعلومة المحاسبية.

كما تم التطرق إلى منهج وإطار الدراسة الميدانية بتبيان لمراحل إعداد الدراسة الميدانية، من تصميم الاستمارة وقياس صدقها وثباتها، وكذا التعريف بمجتمع الدراسة وعينة الدراسة التي وزعت عليها الاستمارة، ثم تم عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة في كل نقطة، وذلك بتوظيف كل من التكرارات والنسب المئوية، إضافة إلى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

وفي الأخير تم استعمال اختبار **(t)** للعينة الواحدة (T- One-Sample Statistics) لاختبار صحة الفرضيات التي سبق وضعها في المقدمة، كل هذا بالاستعانة ببرنامج المعالجة الإحصائية SPSS-22، وقد خلصت الدراسة الميدانية لإثبات صحة الفرضيات الأربعة، وذلك بعد أخذ آراء أفراد العينة، والذين لم يبخلوا علينا بآرائهم وتوجيهاتهم وكذا اقتراحاتهم التي سندرجها في خاتمة البحث.

الخـاتمة

من خلال هذه الدراســـة حاولنا إبراز دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسـبية، والتعرف على العلاقة الترابطية بين عمل كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ودرجة التنسـيق والتعاون فيما بينهما بهدف الوصول الى تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة، كما حاولنا من خلال بحثنا معرفة أنه لتحسين جودة المعلومة المحاسـبية لا يكفي توفرها على خصـائصـها النوعية، بل وجود المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كعناصـر وعوامل أساسية مترابطة هو ما يأثر أكثر في جودة المعلومة المحاسبية وما يساهم أيضا في إثراء وضبط خصائصها النوعية.

وجاء هذا البحث من خلال إشـكاليته المتعلقة بالتكامل بين المراجعتين وجودة المعلومة المحاسـبية، وإمكانية كونه الحل لهذه المشـكلة، والتي تمت صـياغتها في التسـاؤل التالي: إلى أي مدى يمكن للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أن يؤثر في جودة المعلومة المحاسبية؟

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب دراستنا في شقيها الأول الجانب النظري والثاني التطبيقي استخلصنا مجموعة من النتائج الخاصة بالفرضيات وأخرى عامة أيضا، كذلك سنقوم بعرض بعض التوصيات والآفاق الجديدة للدراسة نوردها كالآتي:

1- نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال محتوى الدراسة وانطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى: أنه توجد علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولا يمكن استغناء احداهما عن الأخرى، وبهذا نكون قد أثبتنا صحة الفرضية الأولى.

الفرضـية الثانية: أن توفر الخصـائص النوعية للمعلومة المحاسـبية يسـاهم في تحسـين جودة المعلومة المحاسـبية، وهكذا قد تم اثبات صحة الفرضية الثانية.

الفرضـية الثالثة: كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تعملان على تحسـين جودة المعلومة المحاسـبية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

الفرضـــية الرابعة: أن التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يحقق جودة أعلى في المعلومة المحاســـبية، وبهذا تم إثبات صحة الفرضية الرابعة.

2- نتائج الدراسة:

- أنَّ توفر الخصـــائص النوعية في المعلومة المحاســـبية لا يكفيها لكي تمتاز بالجودة، بل كفاءة المراجعة الداخلية ورأي وتأكيد وإثبات المراجعة الخارجية هما المحددان الأساسيان لتوافر تلك الخصائص النوعية.

- وجود المراجعة الداخلية في المؤسسة لا يغني عن وجود المراجعة الخارجية لتأكيد جودة المعلومة المحاسبية.
- تظهر جودة أعمال المراجعة الداخلية داخل المؤسسة والمراجعة الخارجية من خلال قياس درجة جودة المعلومة المحاسبية المتحصل عليها.
- يظهر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في شـــكل التعاون المتبادل وتنســـيق الجهود فيما بينهما والاستفادة المتبادلة من بعضهما، واللجان المشكلة في المؤسسة لدعم كل ذلك.
- إنَّ التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يمنع ازدواجية العمل وكذا يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، الأمر الذي يقوي وظيفة الرقابة في المؤســـســـة، فاعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي يخفض من الوقت والجهد وكذا الإجراءات التي يعتمد عليها هذا الأخير الأمر الذي يرفع من جودة المراجعة الخارجية، ونفس الشي لدور المراجعة الخارجية في المراجعة الداخلية فهي مصدرا مهما لاكتساب مزيدا من الخبرة للمراجين الداخليين ورفع الكفاءة المهنية لهم، ويعتبر وجود المراجع الخارجي داعما أســاســيا للرفع من نســبة الاســتقلالية لعمل المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- من أهم أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هو العمل على تحسين جودة المعلومة المحاسبية.
- توجد علاقة طردية بين جودة أعمال المراجعة الداخلية وجودة المعلومة المحاســبية، ونفس الشــيء بالنســبة للمراجعة الخارجية، وبهذا فان التكامل فيما بينهما أيضا يستمد من ذلك علاقته الطردية مع تلك الجودة في المعلومة المحاسبية، فكلما كان التكامل بنسبة أكبر بين المراجعتين كلما ارتفعت جودة المعلومة المحاسبية.

3- توصيات الدراسة:

بعد استعراض كل من الجانب النظري للمراجعة، والدراسة الميدانية وتحليلها، وبعد استخلاص نتائج البحث في ظل إشكالية وفرضيات البحث، يمكننا اقتراح جملة من التوصيات، نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي وفي نفس الوقت أيضا على مستخدمو المعلومة المحاسبية، ويمكن أن نوردها كما يلي:

- تفعيل عملية التكامل والانسجام بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل معايير دولية متعارف عليها لتجنب أي تداخلات ممكنة في الصلاحيات والمسؤوليات، مما ينعكس ايجابيا على أداء المؤسسة وبالتالي إمكانية الحصول على جودة عالية في المعلومة المحاسبية الناتجة منها.
- الحث والسعي إلى تكوين لجان المراجعة المتكونة من بعض أعضاء مجلس الإدارة داخل المؤسسة تهتم بشؤون المراجعة بالمؤسسة وتعتبر كوسيط بين المؤسسة والمراجع الخارجي وكعنصر مساعد لوظيفة المراجعة الداخلية.

- إعطاء المؤسسة مزيدا من الاستقلالية لوظيفة المراجعة الداخلية فيها، والسعي لتكوين المراجعين وتأهيلهم المستمر، وهذا ما يكسب وظيفة المراجعة الداخلية مزيدا من الثقة من طرف المراجع الخارجي مما يساهم في تفعيل صور التكامل بينهما وبالتالي الوصول الى جودة أكثر في المعلومة المحاسبية التي ستمر عليهما.
- التطبيق العملي والمهني في الجزائر، تدريب وتأهيل المراجعين الداخليين والخارجيين ليواكبوا مستجدات المراجعة عالميا.
- السعي لزيادة التوعية الثقافية حول المراجعة بنوعيها من أجل التطور الاقتصادي لأن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تساهم إلى حد كبير في تحقيق أهداف المؤسسة والوصول بها إلى الرقي والتطور المطلوب.
- سن المزيد من القوانين التي تجبر الشركات على الإفصاح المحاسبي الكافي والوافي في قوائمها المالية.
- العمل على ردع التهرب الضريبي الذي أثَّر بشكل سلبي على قيمة المعلومات المحاسبية المفصح عنها.
- تفعيل السوق المالي ونشر ثقافة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوفر لمستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرار.

4- آفاق الدراسة:

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ذو أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية والتي من شأنها تحسين ورفع جودة المعلومة المحاسبية، ومنه نجد أن هذا الموضوع يمكن أن يتطور أكثر في مواضيع أخرى وارتأينا طرح بعض المواضيع التي يمكن أن تكمل هذا العمل نذكر منها:

- مساهمة التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في رفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية.
- معايير المراجعة الدولية وأثرها على التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.
- دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تضييق فجوة التوقعات.
- تفعيل التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وأثره على التحصيل الجبائي في الجزائر.
- تأثير التهرب الضريبي على التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسات الجزائرية.

قـائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

✓ الكـتـب

1– إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، ط 1، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004.

2– أحمد خليل، المراجعة والمراقبة المحاسبية، ط 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1968.

3– إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي – ليبيا، 1990.

4– حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، الجزء الأول (عرض البيانات المالية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

5– سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

6– طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2004.

7– عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

8– كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسة متقدمة في المحاسبة والمراجعة، ط1، دار الكتب الحديثة، مصر، 2001.

9– محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

10– محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2003.

11– مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

12– يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

✓ الأطروحات والرسائل

13– سحار فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

14– عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010.

15– فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2004/2003.

16– محمد مفتاحي، تكنولوجيا المعلومات ودورها في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، رسالة ماجيستر، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012.

17– ناصر محمد علي المجهني، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

18– هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، رسالة ماجيستر، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2013.

✓ **المجلات والدوريات**

19– أمجد منذر الصابر، مقالة بعنوان: المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد (51)، أوت 2002.

20– بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، مقالة بعنوان: دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 6/ العدد: 01 جوان 2008.

21– حسام مختار شاكر، مقال بعنوان: العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (109)، الربع الثاني 1999.

22– حمد شقير، مقال بعنوان: العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (42-41)، مارس 2000.

23– فاتح سردوك، أحمد نصير، مقالة بعنوان: إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة، مجلة معارف (مجلة علمية دولية محكمة)، قسم العلوم الاقتصادية، العدد: 23، ديسمبر 2017.

24– منصور ياسين الأديمي، مقال بعنوان: دراسة تحليلية لدور مراقب الحسابات في مباشرة خدمات التأكيد لأنشطة المراجعة الداخلية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2007.

25– مؤيد محمد علي الفضل، مجيد عبد زيد حمد، مقالة بعنوان: حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح (دراسة اختبارية لحالة العراق)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 3.

✓ **الملتقيات**

26– خليل محمد أحمد إبراهيم، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشـــركات في تحقيق جودة المعلومات المحاســـبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية –دراسة نظرية تطبيقية–، ندوة السوق المالية السعودية نظرة مستقبلية، جامعة الملك خالد، يومي 13 و14 نوفمبر 2007.

27– سـفير محمد ورزقي إسماعيل، مداخلة بعنوان: مسـؤولية ودور المراجع الخارجي في سـياق تطبيق النظام المحاسـبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05–06 ماي 2013، جامعة حمة لخضر بالوادي.

28– صـديقي مسـعود، براق محمد، مداخلة بعنوان: انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصـــادية، جامعة ورقلة، أيام 08–09 مارس 2005.

29– محمد فلاق، مداخلة بعنوان: التدقيق الداخلي وعلاقته بضـبط الجودة في المؤســسـات العمومية الاقتصـادية الحاصلة على شهادة الجودة الإيزو 9001، ملتقى وطني، جامعة سكيكدة، 2014/02/20.

30– هوام جمعة، لعشـوري نوال، مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشـركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسـبية، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي ين مهيدي –أم البواقي–، يومي 07–08 ديسمبر 2010.

المراجع باللغة الأجنبية

1- Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, Principles of External Auditing, Editor: John Wiley and sons, 1997.

2- Etienne Barbarier, L'audit Interne pour quoi et comment, les Editions d'Organisations, France, 1989.

3- Jaques Renard: Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 3ème édition, paris, 1987.

الملحقات

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية **تخصص: محاسبة وتدقيق**

استمارة استبيان

سيدي، سيدتي

بعد التحية والسلام...

يهدف هذا الاستبيان إلى معرفة **دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية** وذلك كبحث أكاديمي في إطار التحضير لمذكرة تخرج والتي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان "**دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية**".

وسعيا منا وراء تحديد هذا الدور، تم أخذ عينة من المستجوبين، والتي يسعدنا اختياركم ضمنها للمساهمة في إثراء هذا الموضوع، وبحكم مكانتكم العلمية والمهنية فإن إبداء رأيكم في الفقرات المرفقة بهذا الاستبيان ستساعدنا في الوصول الى النتائج المرجوة.

تقبلوا منا كامل عبارات التقدير والاحترام

من اعداد الطلبة:

- اسماعيل سعود
- محمد فاروق صحراوي
- عبد الله حمصي

اشراف الدكتور :

– بن موسى بشير

السنة الجامعية: 2020/2019

القسم الأول: البيانات العامة

من فضلك، قم بتحديد بياناتك العامة بوضع العلامة (X) في الخانة المناسبة:

1- الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

2- العمر:

☐ أقل من 35 سنة ☐ من 36 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 46 سنة

3- المؤهل العلمي:

☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ ماستر ☐ ليسانس

☐ شهادات مهنية أخرى

4- الوظيفة الحالية:

☐ خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ أستاذ جامعي

☐ محاسب بمؤسسة اقتصادية

5- الخبرة المهنية:

☐ أقل من 10 سنوات ☐ من 11 إلى 20 سنة ☐ من 21 الى 30 سنة

☐ أكثر من 31 سنة

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يرجى الإجابة عما يلي بوضع إشارة (X) أمام الخانة المناسبة

الرقم	العبـــارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	بوجود المراجعة الداخلية فإن المراجع الخارجي ينظر بصورة فيها نسبة عالية من الثقة إلى نوعية وصحة ومصداقية حسابات المنشأة ونتائجها					
2	إنشاء المؤسسة للجان المراجعة المتكونة من بعض أعضاء مجلس الإدارة، كعنصر ثالث وسيط بين الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي يعزز ويفعل الترابط بين المراجعة الداخلية والخارجية.					
3	بإمكان المراجع الخارجي أن يعتمد على بعض أعمال وإجراءات المراجعة الداخلية					
4	وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يساعد في تقليص حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي وفي توفير الوقت والجهد والتكلفة					
5	وجود المراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية للتأكد من جودة المعلومة المحاسبية					
6	إن التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية يساهم في زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين من خلال احتكاكهم بالمراجعين الخارجيين					
7	مناقشة خطة المراجعة الخارجية والتشاور وتنسيق الجهود في تنفيذها بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي يعد شكلا من أشكال التعاون والتكامل					
8	يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الغالب أكثر تأهيلاً وخبرة					

9	يقوم المراجع الخارجي بعملية تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، وهذه العملية تفيد المراجع الداخلي في تطوير وتحسين عمله باستمرار					
10	إن استقلالية المراجع الخارجي تجعل منه ذو أهمية للمراجع الداخلي لعدم تمتعه بالاستقلالية الكاملة داخل المؤسسة، وذلك لإظهار ما أغفل عنه أو ما لم يستطع إبداء رأيه فيه بصراحة					

المحور الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

الرقم	العبـــارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إذا كانت المعلومة المحاسبية ملائمة في توقيتها وقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وقدرتها على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة، فان هذا سيحسن من قيمتها ويمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات الصائبة					
2	موثوقية المعلومة المحاسبية وصدقها يعبر عن جودتها					
3	قابلية المعلومة المحاسبية للفهم والاستيعاب تؤثر تأثير كبير في جودتها					
4	حتى تكون المعلومة المحاسبية ذات فائدة ومنفعة عامة لكل المستخدمين، يجب أن تكون قابلة للمقارنة سواء مع المعلومات المحاسبية المتوفرة لفترات أخرى من داخل المؤسسة أو مع خارجها					
5	القواعد والسياسات والمبادئ المستخدمة في الحصول على المعلومة المحاسبية في المؤسسة ثابتة من فترة لأخرى، وأي تغيير ضروري لها يشترط الإفصاح عنه كي تعتبر ذات جودة عالية					
6	توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية يعتمد اعتمادا كبيرا على جودة المراجعة الداخلية					

7	نعتبر أن جودة المعلومة المحاسبية نتاج جودة أعمال المراجعة الداخلية					
8	توفر الجودة في المعلومة المحاسبية يستدعي اختبار التأكد من طرف مراجع خارجي لإثبات ذلك					
9	نعتبر أن جودة المعلومة المحاسبية نتاج جودة أعمال المراجعة الخارجية					

المحور الثالث: يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية

الرقم	العبـــارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يقومان بالفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش بهدف تقييم ثم تقويم المعلومة المحاسبية لتحسين جودتها					
2	إنشاء المؤسسة للجان المراجعة المتكونة من بعض أعضاء الإدارة، كعنصر ثالث وسيط بين الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، له دور يعزز ويفعل الترابط بين المراجعة الداخلية والخارجية ويؤكد حرص الإدارة لتسهيل الحصول على معلومة محاسبية بجودة عالية					
3	بإمكان التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أن يعزز من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بما يتلاءم مع المستخدمين لها ويمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة					
4	مستخدمو المعلومة المحاسبية يهتمون بالتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحصول على معلومة محاسبية بجودة أعلى					

5	جـودة المعلومـة المحاسـبية الناتجـة عـن التكامـل بـين المراجعتين لها علاقة طردية لرضاء المستخدمين على المراجعة الخارجية					
6	جـودة المعلومـة المحاسـبية الناتجـة عـن التكامـل بـين المراجعتين لها علاقة طردية مع قياس فعالية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة					
7	التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يوفر تأكيد منطقي على أن المعلومة المحاسبية خالية من الأخطاء والتحريف					
8	تهـتم إدارة المؤسسـة بنتـائج التكامـل بـين المراجعـة الداخلية والمراجعة الخارجية للعمل على تحسين جودة المعلومة المحاسبية					
9	إن التكامـل بـين المراجـع الـداخلي والمراجـع الخـارجي يعـزز مـن الـدور الاستشـاري والرقـابي أو التقييمـي للمراجعة الداخلية، ويساعدها أكثر في تحسين جودة المعلومة المحاسبية					
10	إن التأكد المستمر من طرف المراجع الداخلي لصحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها، والتحقق من القوائم المالية للمؤسسة، بحيث يكون ذلك مستمر من طرف المراجع الداخلي كتدقيق دائم لها خلال النشاط، وتنتهي بإبداء المراجع الخارجي لرأيه فيها بتقرير يحرره، يساهم في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية					

---انتهى---

شكرا لكم على حسن تعاونكم

لجـنة تحكـــيم الاستبـيان

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة المنتمي لها	الإمضاء
1	محمد الدينوري سالمي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	☑
2	بلقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر " أ "	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	☑
3	عيسى الزين	أستاذ مساعد "ب"	جامعة الحاج لخضر – باتنة	☑
4	إسماعيل الصمدي	أستاذ محاضر دكتور	كلية العلوم جامعة اليرموك، العراق	☑
5	اسلام فتحي	أستاذ محاضر دكتور	كلية السياحة وإدارة الفنادق، جامعة فاروس الإسكندرية مصر	☑
6	أزهار علي حسين	أستاذ مساعد دكتور / طرائق التدريس والمنهاج	جامعة زاخو كلية التربية العراق	☑

الملحق رقم (02): المعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة

```
GET
  FILE='D:\المذكرة\SPSS\الجديد\28.08 الجديد.sav'.
DATASET NAME DataSet1 WINDOW=FRONT.
FREQUENCIES VARIABLES=الجنس العمر المؤهل_العلمي الحالية_الوظيفة الخبرة_المهنية
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet1] D:\المذكرة\SPSS\الجديد\28.08 الجديد.sav

Statistics

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	الحالية الوظيفة	الخبرة المهنية
N	Valid	63	63	63	63	63
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	40	63,5	63,5	63,5
	أنثى	23	36,5	36,5	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة من 35 أقل	39	61,9	61,9	61,9
	سنة و 45 بين 36	10	15,9	15,9	77,8
	سنة من 45 أكبر	14	22,2	22,2	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أخرى مهنية شهادات	6	9,5	9,5	9,5
	ليسانس	12	19,0	19,0	28,6
	ماستر	28	44,4	44,4	73,0
	ماجستير	8	12,7	12,7	85,7
	دكتوراه	9	14,3	14,3	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الوظيفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقتصادية بمؤسسة محاسب	40	63,5	63,5	63,5
	جامعي أستاذ	10	15,9	15,9	79,4
	حسابات محافظ	11	17,5	17,5	96,8
	محاسبي خبير	2	3,2	3,2	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات من 10 أقل	22	34,9	34,9	34,9
	سنة و 20 بين 11	23	36,5	36,5	71,4
	سنة و 30 بين 21	10	15,9	15,9	87,3
	سنة من 30 أعلى	8	12,7	12,7	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الملحق رقم (03): معامل كرونباخ للمحور الأول

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=XA1 XA2 XA3 XA4 XA5 XA6 XA7 XA8 XA9 XA10
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	63	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	63	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,792	10

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
XA1	39,84	14,878	,401	,785
XA2	39,81	15,189	,614	,759
XA3	39,79	15,521	,407	,781
XA4	39,92	14,945	,362	,793
XA5	39,94	14,867	,714	,749
XA6	39,87	16,242	,472	,775
XA7	39,67	16,161	,500	,773
XA8	39,89	13,939	,646	,748
XA9	39,94	14,931	,427	,780
XA10	39,90	16,894	,294	,790

الملحق رقم (04): معامل كرونباخ للمحور الثاني

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8 Y9
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	63	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	63	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,641	9

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Y1	34,32	8,640	,087	,671
Y2	34,57	8,249	,014	,743
Y3	34,48	8,447	,234	,631
Y4	34,41	7,891	,234	,639
Y5	34,21	8,070	,401	,601
Y6	34,14	7,834	,480	,585
Y7	34,32	7,091	,768	,526
Y8	34,33	7,355	,672	,548
Y9	34,30	7,440	,671	,551

الملحق رقم (05): معامل كرونباخ للمحور الثالث

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=XB1 XB2 XB3 XB4 XB5 XB6 XB7 XB8 XB9 XB10
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	63	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	63	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,813	10

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
XB1	40,05	12,272	,635	,784
XB2	40,16	12,297	,423	,806
XB3	39,94	12,157	,616	,785
XB4	40,37	13,397	,320	,813
XB5	40,10	12,539	,484	,798
XB6	40,11	12,810	,476	,799
XB7	40,03	12,967	,407	,805
XB8	40,14	11,447	,524	,795
XB9	40,17	11,921	,654	,780
XB10	40,37	11,558	,485	,801

الملحق رقم (06): معامل كرونباخ لإجمالي المحاور

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=XA1 XA2 XA3 XA4 XA5 XA6 XA7 XA8 XA9 XA10 XB1 XB2 XB3 XB4 XB5 XB6
 XB7 XB8 XB9 XB10 Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8 Y9
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.
```

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	63	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	63	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,877	29

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
XA1	123,08	79,752	,451	,873
XA2	123,05	80,820	,605	,870
XA3	123,03	81,451	,431	,873
XA4	123,16	78,426	,508	,871
XA5	123,17	80,534	,654	,869
XA6	123,11	83,197	,463	,873
XA7	122,90	83,991	,384	,874
XA8	123,13	77,693	,667	,867
XA9	123,17	80,759	,414	,874
XA10	123,14	83,834	,376	,875
XB1	122,97	82,999	,479	,873
XB2	123,08	83,881	,271	,877
XB3	122,86	82,318	,513	,872
XB4	123,29	86,949	,071	,880
XB5	123,02	81,822	,537	,871
XB6	123,03	81,773	,607	,870
XB7	122,95	82,078	,546	,871
XB8	123,06	79,609	,538	,870
XB9	123,10	82,055	,519	,872
XB10	123,29	83,175	,274	,878
Y1	123,21	83,812	,265	,877
Y2	123,46	80,736	,301	,880
Y3	123,37	85,300	,217	,878
Y4	123,30	84,182	,215	,879
Y5	123,10	85,055	,265	,877
Y6	123,03	84,547	,315	,876
Y7	123,21	81,844	,601	,870
Y8	123,22	81,789	,614	,870
Y9	123,19	83,189	,484	,873

الملحق رقم (07): حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

```
FREQUENCIES VARIABLES=XA1 XA2 XA3 XA4 XA5 XA6 XA7 XA8 XA9 XA10
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Statistics

		XA1	XA2	XA3	XA4	XA5	XA6	XA7
N	Valid	63	63	63	63	63	63	63
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4,44	4,48	4,49	4,37	4,35	4,41	4,62
Std. Deviation		,912	,618	,759	,955	,600	,528	,521

Statistics

		XA8	XA9	XA10
N	Valid	63	63	63
	Missing	0	0	0
Mean		4,40	4,35	4,38
Std. Deviation		,814	,864	,551

Frequency Table

XA1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	2	3,2	3,2	3,2
	موافق غير	1	1,6	1,6	4,8
	محايد	3	4,8	4,8	9,5
	موافق	18	28,6	28,6	38,1
	بشدة موافق	39	61,9	61,9	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XA2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	1,6	1,6	1,6
	محايد	1	1,6	1,6	3,2
	موافق	28	44,4	44,4	47,6
	بشدة موافق	33	52,4	52,4	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XA3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	3	4,8	4,8	4,8
	محايد	1	1,6	1,6	6,3
	موافق	21	33,3	33,3	39,7
	بشدة موافق	38	60,3	60,3	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XA4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	6	9,5	9,5	9,5
	محايد	3	4,8	4,8	14,3
	موافق	16	25,4	25,4	39,7
	بشدة موافق	38	60,3	60,3	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XA5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	1,6	1,6	1,6
	محايد	1	1,6	1,6	3,2
	موافق	36	57,1	57,1	60,3
	بشدة موافق	25	39,7	39,7	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XA6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	1,6	1,6	1,6
	موافق	35	55,6	55,6	57,1
	بشدة موافق	27	42,9	42,9	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XA7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	1,6	1,6	1,6
	موافق	22	34,9	34,9	36,5
	بشدة موافق	40	63,5	63,5	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XA8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	4	6,3	6,3	6,3
	محايد	1	1,6	1,6	7,9
	موافق	24	38,1	38,1	46,0
	بشدة موافق	34	54,0	54,0	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XA9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	1,6	1,6	1,6
	موافق غير	3	4,8	4,8	6,3
	محايد	1	1,6	1,6	7,9
	موافق	26	41,3	41,3	49,2
	بشدة موافق	32	50,8	50,8	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XA10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	3,2	3,2	3,2
	موافق	35	55,6	55,6	58,7
	بشدة موافق	26	41,3	41,3	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=XA
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Statistics

الداخلية المراجعة بين التكامل :الأول المحور

N	Valid	63
	Missing	0
Mean		4,4222
Std. Deviation		,43159

المحور الأول: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,10	1	1,6	1,6	1,6
	3,20	1	1,6	1,6	3,2
	3,60	2	3,2	3,2	6,3
	3,70	1	1,6	1,6	7,9
	3,80	4	6,3	6,3	14,3
	3,90	1	1,6	1,6	15,9
	4,00	2	3,2	3,2	19,0
	4,10	1	1,6	1,6	20,6
	4,20	1	1,6	1,6	22,2
	4,30	5	7,9	7,9	30,2
	4,40	8	12,7	12,7	42,9
	4,50	11	17,5	17,5	60,3
	4,60	6	9,5	9,5	69,8
	4,70	6	9,5	9,5	79,4
	4,80	1	1,6	1,6	81,0
	4,90	8	12,7	12,7	93,7
	5,00	4	6,3	6,3	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الملحق رقم (08): حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

```
FREQUENCIES VARIABLES=Y1 Y2 Y3 Y4 Y5 Y6 Y7 Y8 Y9
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Statistics

		Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7
N	Valid	63	63	63	63	63	63	63
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4,32	4,06	4,16	4,22	4,43	4,49	4,32
Std. Deviation		,737	1,105	,574	,792	,530	,535	,534

Statistics

		Y8	Y9
N	Valid	63	63
	Missing	0	0
Mean		4,30	4,33
Std. Deviation		,528	,508

Frequency Table

Y1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	2	3,2	3,2	3,2
	محايد	4	6,3	6,3	9,5
	موافق	29	46,0	46,0	55,6
	بشدة موافق	28	44,4	44,4	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

Y2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	10	15,9	15,9	15,9
	محايد	6	9,5	9,5	25,4
	موافق	17	27,0	27,0	52,4
	بشدة موافق	30	47,6	47,6	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

Y3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	1,6	1,6	1,6
	محايد	3	4,8	4,8	6,3
	موافق	44	69,8	69,8	76,2
	بشدة موافق	15	23,8	23,8	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

Y4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	4	6,3	6,3	6,3
	محايد	2	3,2	3,2	9,5
	موافق	33	52,4	52,4	61,9
	بشدة موافق	24	38,1	38,1	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

Y5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	1,6	1,6	1,6
	موافق	34	54,0	54,0	55,6
	بشدة موافق	28	44,4	44,4	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

Y6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	1,6	1,6	1,6
	موافق	30	47,6	47,6	49,2
	بشدة موافق	32	50,8	50,8	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

Y7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	3,2	3,2	3,2
	موافق	39	61,9	61,9	65,1
	بشدة موافق	22	34,9	34,9	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

Y8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	3,2	3,2	3,2
	موافق	40	63,5	63,5	66,7
	بشدة موافق	21	33,3	33,3	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

Y9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	1,6	1,6	1,6
	موافق	40	63,5	63,5	65,1
	بشدة موافق	22	34,9	34,9	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=Y
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Statistics

المحاسبية المعلومة جودة :الثاني المحور

N	Valid	63
	Missing	0
Mean		4,3069
Std. Deviation		,35571

المحور الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,22	1	1,6	1,6	1,6
	3,56	1	1,6	1,6	3,2
	3,78	3	4,8	4,8	7,9
	3,89	3	4,8	4,8	12,7
	4,00	6	9,5	9,5	22,2
	4,11	6	9,5	9,5	31,7
	4,22	11	17,5	17,5	49,2
	4,33	10	15,9	15,9	65,1
	4,44	4	6,3	6,3	71,4
	4,56	4	6,3	6,3	77,8
	4,67	5	7,9	7,9	85,7
	4,78	5	7,9	7,9	93,7
	4,89	1	1,6	1,6	95,2
	5,00	3	4,8	4,8	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الملحق رقم (09): حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث

```
FREQUENCIES VARIABLES=XB1 XB2 XB3 XB4 XB5 XB6 XB7 XB8 XB9 XB10
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Statistics

		XB1	XB2	XB3	XB4	XB5	XB6	XB7
N	Valid	63	63	63	63	63	63	63
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4,56	4,44	4,67	4,24	4,51	4,49	4,57
Std. Deviation		,532	,713	,568	,530	,592	,535	,560

Statistics

		XB8	XB9	XB10
N	Valid	63	63	63
	Missing	0	0	0
Mean		4,46	4,43	4,24
Std. Deviation		,800	,588	,817

Frequency Table

XB1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	1,6	1,6	1,6
	موافق	26	41,3	41,3	42,9
	بشدة موافق	36	57,1	57,1	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XB2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	2	3,2	3,2	3,2
	محايد	2	3,2	3,2	6,3
	موافق	25	39,7	39,7	46,0
	بشدة موافق	34	54,0	54,0	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XB3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	4,8	4,8	4,8
	موافق	15	23,8	23,8	28,6
	بشدة موافق	45	71,4	71,4	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XB4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	4,8	4,8	4,8
	موافق	42	66,7	66,7	71,4
	بشدة موافق	18	28,6	28,6	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XB5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	1,6	1,6	1,6
	موافق	28	44,4	44,4	46,0
	بشدة موافق	34	54,0	54,0	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XB6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	1,6	1,6	1,6
	موافق	30	47,6	47,6	49,2
	بشدة موافق	32	50,8	50,8	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XB7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	3,2	3,2	3,2
	موافق	23	36,5	36,5	39,7
	بشدة موافق	38	60,3	60,3	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XB8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	3	4,8	4,8	4,8
	محايد	3	4,8	4,8	9,5
	موافق	19	30,2	30,2	39,7
	بشدة موافق	38	60,3	60,3	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XB9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	3	4,8	4,8	4,8
	موافق	30	47,6	47,6	52,4
	بشدة موافق	30	47,6	47,6	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

XB10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	3	4,8	4,8	4,8
	محايد	6	9,5	9,5	14,3
	موافق	27	42,9	42,9	57,1
	بشدة موافق	27	42,9	42,9	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=XB
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Statistics

يةالمراجعة بين التكامل يحقق :الثالث المحور

N	Valid	63
	Missing	0
Mean		4,4603
Std. Deviation		,38627

المحور الثالث: يحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,60	1	1,6	1,6	1,6
	3,70	1	1,6	1,6	3,2
	3,80	4	6,3	6,3	9,5
	4,00	4	6,3	6,3	15,9
	4,10	8	12,7	12,7	28,6
	4,30	4	6,3	6,3	34,9
	4,40	7	11,1	11,1	46,0
	4,50	5	7,9	7,9	54,0
	4,60	8	12,7	12,7	66,7
	4,70	7	11,1	11,1	77,8
	4,80	1	1,6	1,6	79,4
	4,90	3	4,8	4,8	84,1
	5,00	10	15,9	15,9	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الملحق رقم (10): نتائج اختبار One-Sample Statistics T-test للمحور الأول

```
T-TEST
  /TESTVAL=4
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=XA
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المراجعة بين التكامل :الأول المحور الداخلية والمراجعة الخارجية	63	4,4222	,43159	,05438

One-Sample Test

	Test Value = 4				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence ... Lower
المراجعة بين التكامل :الأول المحور الداخلية والمراجعة الخارجية	7,765	62	,000	,42222	,3135

One-Sample Test

	Test Value = 4
	95% Confidence Interval of the ... Upper
المراجعة بين التكامل :الأول المحور الداخلية والمراجعة الخارجية	,5309

الملحق رقم (11): نتائج اختبار One-Sample Statistics T-test للجزء الأول من المحور الثاني

```
T-TEST
  /TESTVAL=4
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=YA
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محور2 ج1	63	4,2381	,37306	,04700

One-Sample Test

	Test Value = 4					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
محور2 ج1	5,066	62	,000	,23810	,1441	,3320

الملحق رقم (12): نتائج اختبار One-Sample Statistics T-test للجزء الثاني من المحور الثاني

```
T-TEST
  /TESTVAL=4
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=YB
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محور2 ج2	63	4,3611	,47045	,05927

One-Sample Test

	Test Value = 4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
محور2 ج2	6,092	62	,000	,36111	,2426	,4796

الملحق رقم (13): نتائج اختبار One-Sample Statistics T-test للمحور الثالث

```
T-TEST
  /TESTVAL=4
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=XB
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
بين التكامل يحقق :الثالث المحور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية	63	4,4603	,38627	,04867

One-Sample Test

	Test Value = 4				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence ... Lower
بين التكامل يحقق :الثالث المحور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية	9,459	62	,000	,46032	,3630

One-Sample Test

	Test Value = 4
	95% Confidence Interval of the ... Upper
بين التكامل يحقق :الثالث المحور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية جودة أعلى في المعلومة المحاسبية	,5576