

جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي  
في ميدان: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير  
فرع : علوم مالية و محاسبية، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

التدقيق الخارجي ودوره في تقييم نظام مراقبة  
التسيير (دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق)

تحت اشراف الاستاذ:

من إعداد الطالبة:

- دوار إبراهيم  
مساعد مشرف :  
- عجيلة محمد

مرواني منال

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 11 سبتمبر 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
د. رواني بوحفص	جامعة غرداية	رئيسا
أ. دوار إبراهيم	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
د. مرسلي نزيهة	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية : 2018 / م - 2019 / هـ - 1439 / هـ - 1440 هـ

# الإهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبة عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح وغايته النجاح قال تعالى: "وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً"

على ضوء هذه الآية أهدي ثمرة جهدي إلى من كلله الله بالهبة الوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل إفتخار إلى من أشعل مصباح عقلي و أطفأ ظلمة جهلي وكان لي خير مرشد الى من أنتظر ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار أن يرى فلذة كبده متخرجة تخوض غمار الحياة أبي العزيز أطال الله في عمره

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب و الحنان إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة.

إلى الأعمدة التي أظل أرتكز عليها للصمود: في مجري الحياة إلى الشموع التي تحترق لتضيء للآخرين أحبكم حبا لو مر على أرض قاحلة لتفجرت منها ينابيع... إخوتي

إلى الذين كانوا لي مصباحا ينير سواد ليلي وشموعا توضح منعطفات سبيلي إلى أساتذتي المحترمين خاصة الاستاد القدير "عجيلة محمد"

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس الصافية إلى كل صديقات الطفولة والدرب المدرسي

إلى كل الأصدقاء والزملاء في الحرم الجامعي



# شكر و عرفان



قال تعالى " رب أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي

وأن اعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

الحمد لله و الشكر له أولا الذي شرح لي صدري، و يسر أمري، و خفف عني وزري و أحلل عقدة من لساني، و أفقه قولي، ووفقي في إتمام هذا العمل المتواضع، ملك الملوك به استعنت و عليه توكلت فهو خير المتوكلين. الشكر إلى الوالدة الكريمة على دعمهما لي. كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أساتذتي الذين ساهموا في دراستنا خاصة الأستاذ "عجيلة محمد" و الأستاذ "دوار ابراهيم" على توجيهاتهما القيمة و الجهد الذي بذلوه معي لإتمام هذا العمل أسأل الله أن يجازيهم و ييسر لهما كل عسر أن يبارك فيه. أود أن أعرب عن جزيل شكري وامتناني على كل من قدم يد العون من أجل انجاز هذا البحث من بدايته .

و لا أنسى أن أتقدم بالشكر إلى كل ما ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل و إلى كل من وجهني شجعي و ساعدني و لو بكلمة طيبة.



## الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير باعتبار هذا الأخير نقطة انطلاق عمل المدقق الخارجي لذا وجب على المدقق الخارجي أن يكون على اطلاع ودراية تامة بقوة أو ضعف نظام مراقبة التسيير والعمل على دراسته وتقييمه.

وتوصلت نتائج الدراسة الى وجود مساهمة تقرير المدقق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكذا يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة اتصال ونقل المعلومات لمستخدميها، وتصحيح مسار وأداء المؤسسة.

وقد أوصت الدراسة الى ضرورة الحفاظ على استقلالية المدقق الخارجي وتوفير الموارد المادية والمالية التي بإمكانها تحفيز ومساعدة المدققين في أداء مهامهم، كما أوصت بإلزام إدارة المؤسسة متابعة ملاحظات المدقق الخارجي لتجنب المعوقات والمشاكل التي من شأنها أن تلقي بظلالها على تحقيق أهداف المؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق خارجي، نظام مراقبة التسيير.

### Summary:

This study aims to know the role of external audit in the evaluation of the management control system as the latter is the starting point of the work of the external auditor, therefore the external auditor should be fully aware of the strength or weakness of the management control system and work to study and evaluate it.

The results of the study found that the external auditor's report contributed to the evaluation of the management control system through the detection of errors and deviations, as well as the final product of the audit process and the means of communication and transfer of information to its users, and correct the course and performance of the institution.

The study recommended the need to maintain the independence of the external auditor and provide material and financial resources that can motivate and assist auditors in the performance of their tasks. It also recommended that the management of the institution follow up on the observations of the external auditor to avoid obstacles and problems that may interfere with the achievement of the objectives of the institution.

**Keywords:** External audit, Management Control System.

# الفهرس

II.....	الإهداء
III.....	شكر و عرفان
IV.....	الملخص
VI.....	قائمة الجداول
VII.....	قائمة الأشكال
IX.....	قائمة الرموز والمختصرات
أ.....	توطئة
5.....	الفصل الأول: الإطار النظري لتدقيق الخارجي و نظام مراقبة التسيير
6.....	تمهيد
7.....	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدراسة
7.....	المطلب الأول: مدخل الى التدقيق الخارجي
18.....	المطلب الثاني: مرتكزات نظام مراقبة التسيير
25.....	المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الخارجي ومراقبة التسيير
26.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
26.....	المطلب الأول: دراسات سابقة وطنية
28.....	المطلب الثاني: دراسات سابقة أجنبية
29.....	المطلب الثالث: مميزات الدراسات السابقة
32.....	خلاصة الفصل
33.....	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة (دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق)
34.....	تمهيد:
35.....	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
35.....	المطلب الأول: منهج وتصميم الإستبانة
37.....	المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة
39.....	المطلب الثالث: عرض نتائج عينة الدراسة
44.....	المبحث الثاني: مناقشة وتحليل أبعاد الإستبيان والنتائج المتوصل إليها
44.....	المطلب الأول: تحليل محاور الإستبانة
53.....	المطلب الثاني: دراسة و إختبار الإستبانة وتحليل العبارات
56.....	المطلب الثالث: إختبار الفرضيات الفرعية الأولى والثانية
62.....	خاتمة عامة:
65.....	قائمة المصادر والمراجع
66.....	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة رقم	عنوان الجدول	رقم الجدول
16	جدول الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	1
31 - 29	جدول مقارنة الدراسات السابقة والدراسات الحالية	2
36	جدول مجتمع عينة الدراسة	3
37	جدول مقياس ليكارت الخماسي	4
37	جدول إجابات الأسئلة ودلالاتها	5
38	جدول نتائج اختبار ألفا كرونباخ لصدق وثبات الدراسة	6
39	جدول توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	7
40	جدول توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن	8
41	جدول توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	9
42	جدول توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	10
43	جدول توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	11
46 - 44	جدول المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مبادئ التدقيق الخارجي	12
49 - 47	جدول المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مفردات عينة الدراسة حول المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي	13
51 - 50	جدول المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مفردات عينة الدراسة حول تقييم مراقبة التسيير	14
53	جدول اختبار Shopiro_Wilk للاعتدالية	15
54	جدول اختبار مان-وينتي Mann_Whitney لاختبار توزيع العينة	16
55	جدول اختبار Kruskal Wallis لاختبار الفروق بين العينات	17
56	جدول مصفوفة معامل الارتباط Spearman	18
57	جدول مصفوفة معامل الانحدار	19

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	المخطط العام للنظام	1
19	مثلث مراقبة التسيير	2
20	أهداف مراقبة التسيير	3
23	مراحل اعداد وعمل نظام مراقبة التسيير	4
39	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	5
40	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن	6
41	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	7
42	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	8
43	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	9

## قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	استمارة الاستبيان
2	التكرارات والنسب المئوية
3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
4	مصفوفة الارتباط الخطي سوبرمان
5	اختبار التوزيع الطبيعي
6	اختبار الانحدار
7	اختبار الثبات ألفا كرونباخ
8	إختبار Shapiro-Wilk للإعتدالية
9	إختبار مان-ويتني Mann-Whitney لإختبار الفروق
10	إختبار Shapiro-Wilk للإعتدالية
11	إختبار Kruskal-Wallis لإختبار الفروق بين العينات

## قائمة الرموز والمختصرات

الرمز والاختصار	الدلالة بالغة الأجنبية	دلالة بالغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	مجمع المحاسبين الأمريكيين
ASB	Auditing Standards Board	مجلس معايير التدقيق
PS	Personal Standards	المعايير الشخصية
SFW	Standards of Field Work	معايير العمل الميداني
SR	Standards of Repoiling	معايير التقارير
SPSS	Statistical Package for Social Sciences	البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية

مقدمة

## توطئة

ان التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، مما جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر في هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ظهرت مهنة التدقيق نتيجة لحاجة الانسان الى التحقق من البيانات المحاسبية وكان أن تطورت المهنة نظرا لاتساع النشاط الاقتصادي وظهور شركات الأموال، مما يدعو لأن يكون المدقق في هذه الحالة هو كوكيل للمساهمين لمراقبة أعمال الإدارة.

من المعروف أن عملية التدقيق الخارجي نشاط مستقل من خارج المؤسسة يقوم به شخص يسمى المدقق يتولى مهمة التدقيق، فتدقيق يشمل الفحص والتقرير والتحقيق اللتان هما وظيفتان يمكنان المدقق من ابداء رأيه حول العمليات المالية وتحديد نقاط القوة والضعف للمنشأة.

ان الأهمية البالغة التي تكسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المرجوة وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم في التسيير في المسار الصحيح مع تقديم النصائح والارشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تلك الأهداف.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن حصر إشكالية الدراسة ورسم معالمها الأساسية في المنوال الجوهري التالي:

### إشكالية الدراسة

ما هو دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير؟

وانطلاقا من الإشكالية الرئيسية يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي المبادئ التي تحكم التدقيق الخارجي؟
2. ما هي المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي؟
3. كيف يساهم تقرير المدقق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير؟



فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير بين عاملي ( الجنس، الخبرة المهنية)؛
- الفرضيات الفرعية:
- ✓ الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي ( مبادئ التدقيق الخارجي ، المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي) في تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛
- ✓ الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي ( مبادئ التدقيق الخارجي ، المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي) على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

أسباب اختيار الموضوع

- اعتبار الموضوع يجسد مجال تخصصي
- حساسية الموضوع ودوره في اكتشاف التلاعبات والأخطاء الشائعة في المؤسسات .

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير تكمن أهمية هذه الدراسة في:

- الكشف على حالات الاسراف أو التلاعب والغش مما يضمن الشفافية في عملية التسيير .
- التعريف بالمدقق الخارجي ودوره الهام في تقييم مراقبة التسيير
- التركيز على مدى المساهمة والدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في الحياة الاقتصادية وإبراز العلاقة بين التدقيق و مراقبة التسيير .

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في:

- إبراز دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير لتحقيق نتائج جيدة
- إبراز دور التدقيق الخارجي في تفعيل وتقييم نظام مراقبة التسيير
- دراسة أهم المعايير التي تخص التدقيق الخارجي في القطاع الاقتصادي وما يتضمنه من إرشادات وتعليمات تمس صلب التدقيق في القطاع الاقتصادي



- التعرف على أهم المشكلات التي يتعرض لها التدقيق الخارجي في القطاع الاقتصادي والحلول المطروحة لهذه المشكلات

### منهجية الدراسة

لدراسة الإشكالية المطروحة وجميع التساؤلات، وللتأكد من صحة الفرضيات المقترحة سيتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من أجل إدراك مختلف عناصر البحث، وهذا بالاعتماد على المقالات، الكتب، البحوث العلمية.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج الميداني والمنهج التجريبي في جمع البيانات من خلال توزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة، المتمثل في المهنيين الممارسين للتدقيق بهدف اسقاط الجانب النظري على أرض الواقع.

### حدود الدراسة

#### الحدود المكانية:

تم جمع المعلومات الإحصائية باستفسار عينة من المهنيين الممارسين كل من ولايات (غرداية، ورقلة، لأغواط، الجزائر العاصمة)

#### الحدود الزمانية:

لقد أجريت هذه الدراسة في الفترة الممتدة من خلال شهر أفريل الى غاية جويلية من عام 2019.

#### متغيرات الدراسة

##### المتغير التابع

##### المتغير المستقل

##### نظام مراقبة التسيير

##### المراجعة الخارجية

##### صعوبات الدراسة

لقد واجهتني أثناء اعداد الدراسة المعوقات والصعوبات التالية

- تماطل بعض بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم الوقت الممنوح لهم وزيارتي المتكررة لهم لاسترداد الاستثمارات الموزعة

### هيكل الدراسة

لإنجاز هذه الدراسة تم تقسيمها الى فصلين، تضمن الفصل الأول الإطار المفاهيمي للدراسة بدوره تم تقسيمه الى مبحثين، المبحث الأول الإطار المفاهيمي للدراسة تمثل في مفهوم التدقيق الخارجي ومرتكزات نظام مراقبة التسيير، أما المبحث الثاني فتطرق لبعض الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوعي.

بينما خصصت الفصل الثاني لاختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ونعرض النتائج المتوصل إليها، في الأخير حاولت تقديم بعض التوصيات الضرورية بناء على النتائج النهائية.

# الفصل الأول:

الإطار النظري لتدقيق الخارجي  
و نظام مراقبة التسيير

### تمهيد

يعتبر التدقيق الخارجي الأداة الرئيسية المستقلة التي تهدف الى التحقق من مدى صحة وسلامة ومصداقية حسابات مختلف أنشطة عمل المؤسسة، يقوم التدقيق على مجموعة من المبادئ والفروض التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير التي يقوم بتوجيه المدقق أثناء القيام بعمله، مما يحدد درجة الثقة التي يمكن أن نوليها للمعلومة المحاسبية والتي يحتاجها مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير، حيث نجد نظام مراقبة التسيير كفيل بضمان التحكم في التسيير من خلال ما يوفره من معلومات، يعمل التدقيق على تقييمها وفحصها بطريقة موضوعية لغرض تحقيق الفعالية والكفاءة وسعيا الى تحسين الأداء.

من هذا المنطلق سوف نتناول في هذا الفصل:

**المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة**

**المبحث الثاني: الدراسات السابقة**

### المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدراسة

لتوضيح الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي ونظام مراقبة التسيير، يقتضي الأمر تحديد مفهوم التدقيق الخارجي في المطلب الأول ثم دراسة مرتكزات نظام مراقبة التسيير في المطلب الثاني.

#### المطلب الأول: مدخل الى التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي هو عبارة عن الفحص الذي يقوم به مهني مستقل يتمتع بالاستقلالية التامة في ابداء رأيه الفني المحايد.

#### الفرع الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

سنتركز الى بعض العموميات حول التدقيق الخارجي من حيث مفهومه و أبرز تقسيماته، المبادئ و الفروض.

#### أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي وأبرز تقسيماته

##### 1- مفهوم التدقيق الخارجي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الخارجي نذكر منها:

**تعريف أول:** يعتبر التدقيق الخارجي عملية منظمة من أجل الحصول على الأدلة التي تمكن المدقق من ابداء رأيه الفني المحايد، كما تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن ممارسات المحاسبة الاحتياطية<sup>1</sup>.

**تعريف ثاني:** هو عملية يقوم بها المدقق المستقل بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم والحسابات وإلتزامها بمعايير المحاسبة المقبولة عموماً أو معايير التقارير المالية الدولية<sup>2</sup>.

**تعريف ثالث:** هو عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة قيد التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل، وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالآزمات المالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، ص، 2، سنة 1996.

<sup>2</sup> [https://ar.m.wikipedia.org/wiki/تدقيق\\_خارجي](https://ar.m.wikipedia.org/wiki/تدقيق_خارجي) 2019-03-10

<sup>3</sup> خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، بسكرة 2015، ص، 19.

**تعريف رابع:** هو عملية يقوم بها شخص من خارج المؤسسة فيقوم باختبار مدى صدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسة ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف العمليات وأنشطتها<sup>1</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التدقيق الخارجي عملية منظمة يقوم شخص مستقل عن المؤسسة ذو كفاءة مهنية، من خلال فحصه للبيانات المالية والسجلات المحاسبية، وإعطاء رأيه الفني المحايد عن نتيجة أعمال المؤسسة.

### ثانيا: أنواع التدقيق الخارجي

يوجد أنواع عديدة من التدقيق كل منها ينظر للموضوع من زاوية مختلفة، نعرض منها ما يلي:

#### 1- من زاوية الإلزام القانوني: يتمثل في:<sup>2</sup>

- **التدقيق الإلزامي:** هو الذي يحتم القانون القيام بها، حيث نص القانون من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق المنوطة له خلال القانون المعمول به.
- **التدقيق الاختياري:** هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة.

#### 2- من زاوية مجال أو نطاق التدقيق: يتمثل في:<sup>3</sup>

- **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به. بحيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم تخضع للفحص.
- **التدقيق الجزئي:** يعتبر التدقيق الجزئي من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية، وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق التدقيق، بحيث عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات دون غيرها. ولا يكون المراجع مسؤولا في هذا النوع من المراجعة عن أي ضرر.

<sup>1</sup> مروى موسى: دراسة تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص دراسات محاسبية وجباية متقدمة، جامعة غارداية، 2017\2018، ص،

<sup>2</sup> طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجوائر، 2006، ص، 21.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص، ص، 22، 23.

3- من زاوية توقيت التدقيق: يتمثل في:<sup>1</sup>

- **التدقيق المستمر:** يقوم المراجع بفحص وإجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.
- **التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الإنتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق.

4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختبارات : يتمثل في:<sup>2</sup>

- **التدقيق الشامل (التفصيلي):** يقوم المدقق في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المدقق وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل التدقيق.
- **التدقيق الإختياري:** يستند هذا النوع على الإختيار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (عينة) على كل أو مجموعة المفردات (مجتمع). فالتدقيق الإختياري يعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر.

الفرع الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي

أولا: فروض التدقيق الخارجي

- ليس هناك تعارض محتمل في مصالح بين المدقق ومدى المعلومات المالية. لأنه لا يوجد بالضرورة تعارض بين المدقق ومدى المعلومات المالية فإن المدقق يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه<sup>3</sup>؛
- إمكانية التحقق من معلومات القوائم المالية: من خصائص المعلومات المحاسبية قابلية التحقق، وإذا لم تكن كذلك تفقد صفاتها هذه. وتتصب المدقق على القوائم المالية، ولهذا يفترض أنها قابلة للتحقق منها؛
- يلتزم المدققون بمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي تحددها مهنتهم بالإضافة إلى ما تقرضه التشريعات والقواعد المهنية.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الط 2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص 42، 43.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص، ص، 44، 45.

<sup>3</sup> وليم توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، 1997، ص، 51.

- توجد علاقة بين جودة نظام المراقبة الداخلية وإمكانية الإعتماد على هذا النظام ويعتبر هذا في مجال تحديد حجم عمل المدقق وتقييمه المبدئي للمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في المنشأة<sup>1</sup>؛
- يتصرف المدقق كمدقق فقط وتعني المقومات الذاتية التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي.
- مالم يكن هناك عكس فإن ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل وهذا الفرض يتعلق بكمية ونوع الأدلة التي يمكن جمعها.
- العرض العادل والصادق يعني ضمناً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة مثل قوانين الضرائب وقوانين الشركات والزكاة وغيرها<sup>2</sup>.

### ثانياً: مبادئ التدقيق الخارجي

#### 1-المبادئ المرتبطة بركن التحقيق (الفحص): تتمثل في:<sup>3</sup>

- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** يشير إلى وجوب فحص الكفاية الإنسانية في المنشأة. بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عند ما تحويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة.

<sup>1</sup> كمال خليفة أبوزيد، المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص،26.

<sup>2</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الولاية للنشر والتوزيع، 2009، ص17،16.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث أدلة ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع،

2009، ص، ص، 52،53.

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير: تتمثل في:<sup>1</sup>

- مبدأ كفاية الإتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون التقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- مبدأ الإصفاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.
- مبدأ السببية: يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية. كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العلمي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائبة أو سببية.

الفرع الثالث: إجراءات ومعايير التدقيق الخارجي

أولاً: إجراءات التدقيق الخارجي

- يختلف الكثير في تحديد الإجراءات العملية المستعملة في عملية التدقيق لكن لعل أبرزها ما يلي:<sup>2</sup>
1. الجرد الفعلي: هو الحصر الكمي للعنصر على الطبيعة ويعتبر من أقوى أدلة الإثبات باعتباره دليلاً مادياً ملموساً فالمدقق عند قيامه بتدقيق بعض عناصر الأصول تدقيقاً مستندياً قد يشك في صحة هذه المستندات أو في ما تحتويه كميلاً من بيانات لذا فإنه يلجأ إلى عملية الجرد الفعلي التي تعتبر قرينة قاطعة على صحة ما ورد في المستندات أو الدفاتر.
  - 2-التدقيق المحاسبي: تطبق على البيانات الرقمية، كتدقيق دفاتر اليومية والتأكد من صحة المجاميع والترحيل وإستخراج أرصدة الحسابات المختلفة، والتأكد من توازن ميزان المراجعة.
  - 3-التدقيق المستندي: يعتبر أساس القيد في الدفاتر فهي المرحلة الأولى من مراحل الدورة المحاسبية.
  - 4-المصادقة: الإقرارات أو المصادقات هي وثائق مكتوبة بهدف إقرار حقيقة ما أو تأكيدها يحصل عليها المدقق من داخل أو خارج المؤسسة لدعم الفحص الذي قام به.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص4، ص، 52.

<sup>1</sup> خولة ثليب، مرجع سابق ص 21 .

5-الاستفسارات: هو ما يقوم به المدقق بتوجيه من أسئلة أو إيضاحات أو طلب لمعلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصا إدارة المشروع، لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن التي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق.

6-المقارنات: هي عبارة عن إجراء مقابلة بين شئيين أو أكثر بقصد تحقيق هدف معين، حيث أن المقارنات وسيلة من وسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات.

### ثانيا: معايير التدقيق الخارجي

لقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) قائمة بمعايير التدقيق، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

Personal Standards	المجموعة الأولى: المعايير الشخصية
Standards of Field Work	المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني
Standars of Reporting	المجموعة الثالثة: معايير التقرير

#### 1-المعايير العامة الشخصية : تتمثل فيما يلي :<sup>1</sup>

يقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم أعلى درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقارير بشكل ملائم وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة. كما يندرج تحتها المعايير التالية:

أ-يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي في مجال خدمات التدقيق.

ب-يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.

ج-يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى.

2-معايير العمل الميداني: تتمثل في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية تنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاث معايير تتمثل فيمايلي:<sup>2</sup>

أ-يجب تخطيط مهمة التدقيق بشكل مناسب وكاف، فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.

ب-يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص، 64.

<sup>2</sup> وليم توماس، مرجع سابق، ص، 57.

ج- ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات... وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والتدقيق.

3- معايير التقرير (تقرير المدقق): ترتبط بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق، حيث تشمل هذه المجموعة أربعة معايير هي<sup>1</sup>:

- أ- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ب- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.
- ج- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.
- د- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته وبناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي المدقق إلى:

- رأي بدون تحفظ (مع وجود ملاحظات)،
- رأي بتحفظ،
- رأي بالإمتناع،
- رأي معاكس/ مخالف.

الفرع الرابع: أساسيات التدقيق الخارجي

أولا: مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي

قبل التطرق وإلى مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي نعرف أولا المدقق الخارجي يعرف المدقق الخارجي في القانون الجزائري رقم (01/10) في مادته (22) بأنه كلف شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها وطابقتها لأحكام التشريع المعمول به<sup>2</sup>

كما يعرف حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون الجزائري التجاري بأنه " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والاوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام الحسابات المؤسسة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص، 56، 57.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، الصادرة بتاريخ: 11 جويلية 2010 قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان

المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات ومحاسب معتمد ص7

المقدمة في تقرير المجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسله إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ويصادق على إنتظام الجرد والموازنة وصحتها.<sup>1</sup>

### 1. مسؤوليات المدقق الخارجي: حيث تشمل: <sup>2</sup>

أ- **المسؤولية المدنية:** هي المسؤولية التي تنشأ على المدقق الخارجي اتجاه الأطراف الذين يخدمهم نتيجة اهماله أو تقصيره في أداء واجباته، مما يؤدي إلى الحاق الضرر بهم، وتنشأ هذه المسؤولية على المدقق بموجب القانون بصفته وكيلًا عن هذه الأطراف لعدم بذله العناية المهنية المعقولة .

ب- **المسؤولية الجزائية:** تتمثل في ارتكاب المدقق الخارجي لجريمة يتعدى ضررها الشخص المعنوي أو الطبيعي ليصل ضررها إلى المجتمع هذا النوع من الجرائم ثم يحددها القانون ف يكل بلد يمارس فيه المدقق مهمته.

ج- **المسؤولية التأديبية:** هي المسألة امام الجهات المهنية التي تنظم المهنة وذلك في حال الإخلال بواجباتهم بقواعد السلوم المهني بناء على توصية محكمة أو لجنة التأديب وتتراوح العقوبة المفروضة من هيئات الضبط بين الإنذار والتوبيخ ثم سحب الترخيص وعدم مزاولة المهنة والفصل من العضوية

### 2- مهام المدقق الخارجي: تتمثل في:

1/- يشهد بأن الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذلك الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

2/- يحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

3/- يبدي رأيه في تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلة المصادقة عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين والمسيرين.

4/- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يرقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها.

5/- يعلم المسيرين والجمعية العامة، أو الهيئة المداولة المؤهلة بنقص قد يكتشفه أو أطلع عليه ومن طبيعته أن &عرقل استمرار استغلال المؤسسة.

6/- عندما تعد الهيئة أو الشركة الحسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير المدقق الخارجي لدى الفروع والكيانات التابعة لنفس مركز القرار.<sup>3</sup>

7/- يترتب عن مهمة المدقق الخارجي إعداد:

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر 2012، ص254

<sup>2</sup> بلعمري نور الهدى، دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة لنيل شهاد ماستر علوم التسيير جامعة محمد خيضر -بسكرة، 2016/2017 ص21

<sup>3</sup> بلعمري نور الهدى ، مرجع سبق ذكره ص 21.

- \* تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون نحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عن اقتضاء رفض المصادقة المبرر.<sup>1</sup>
- \* تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.
- \* تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- \* تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين
- \* تقرير خاص حول تفاصيل على خمسة تفويضات
- \* تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.
- \* تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية
- \* تقرير خاص حول حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

### ثانيا: منهجية التدقيق الخارجي

للقيام بأي عمل يجب علينا اتباع طريقة أو أسلوب لتنفيذه بإعتبار مهنة التدقيق الخارجي تؤدي من طرف شخص خارجي، عليه اتباع منهجية لتأدية اعمال التدقيق الموكلة له.<sup>2</sup>

#### 1/-الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

تعتبر من اهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي إذا أنه ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق في المؤسسة دون تخصص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حو هذه المؤسسة لهذا فإن التدقيق الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها لأن على ضوء هذه الخطوة يحد بالمدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز المهمة أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها فتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المدقق ، هذه الخطوة الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يوضحها الجدول التالي :

<sup>1</sup> جريدة 'الرسمية الجزائرية العدد 42، مرجع سابق ص07

<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة التكامل ما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ما جستير تخصص

محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2010 ص 76

الجدول(1): خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

<p>- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة -عناصر المقارنة ما بين المؤسسات -حوار مع المسؤولين -زيارات ميدانية -التعرف على الوثائق الداخلية</p>	<p>1/-اعمال أولية واتصالات مع المؤسسة</p>
<p>- تكوين الملف الدائم - اعداد برنامج التدقيق الأولي</p>	<p>2/-انطلاق الاعمال</p>

المصدر: محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون - الجزائر 2003ص68

2/-فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تتطلب معايير التدقيق الدولية مع المدقق أن يحصل على فهم كاف للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة بتخطيط وترتيب عمليات التشغيل، ويسعى المدقق إلى تحقيق هدفين من فحصه وتقديمه لنظام الرقابة الداخلية هما:

- تحديد أساليب الرقابة التي يمكن الإعتماد عليها (حتى يستطيع ان يحدد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية).

- اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب ابلاغها لإدارة المؤسسة.<sup>1</sup>

3/-فحص الحسابات والقوائم المالية:<sup>2</sup>

تتمثل هذه المرحلة في فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الاهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية لوحدة واحدة من حيث الشكل المضمون:

\* فحص الحسابات: الهدف منها هو جمع الادلة والقرائن الكافية التي تسمح للمدقق بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية

\* فحص القوائم المالية لوحدة واحدة: أن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب، ليس كاف بالنسبة للمدقق لإبداء الرأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المدقق ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الإقتناع بانها تعبر بطريقة صحيحة ومنظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة أعمالها.

<sup>1</sup> وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010 ص 144.

<sup>2</sup> بلعمري نور الهدى، مرجع سابق ص24.

4- أعمال نهاية المهمة وتحضير التقرير النهائي:<sup>1</sup>

قبل إصدار تقدير نهائي لمهمة التدقيق، يقوم المدقق بعدة أعمال خاصة بنهاية المهمة والتي تسمح له بالتأكد من انه لم يفعل أي مرحلة مهمة أثناء عمله، وبعدها يقوم بتجميع نتائج الرقابات التي قام بها وفي الأخير يقرر طبيعة الرأي الذي يصدره على القوائم المالية كوحدة واحدة حيث جرى العرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير المدقق الخارجي وهي:

\* الرأي النظيف (الغير متحفظ):

يطلق على تقرير المدقق الخارجي الذي لم يبدي فيه أي تحفظات أو الإشارة على أي قيود على نطاق عملية الفحص، اصطلاح تقرير نظيف أو تقرير برأي غير متحفظ وهذا ناتج عن اقتناع المدقق الخارجي في ضوء أدلة الإثبات التي قام بتجميعها وتقييمها بأن القوائم المالية والبيانات تعطي رأيا صحيحا وإنها معروضة بعدالة من كافة النواحي الجوهرية حسب إطار اعداد التقارير المالية المطبق.

\* الرأي المتحفظ:

قد لا يتمكن المدقق الخارجي من إبداء رأي نظيف لدى جد الحالات التالية التي لها أو قد يكون لها وفقا لتقدير المدقق تأثير جوهري على القوائم المالية:

- هناك تحديد لنطاق عمل المدقق
- هنالك عدم اتفاق مع الإدارة حول القوائم المالية (قبول السياسات المحاسبية أو طريقة تطبيقها أو كفاءة الإفصاحات في القوائم المالية).

\* الرأي بالرفض (الامتناع):

التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر يوضح من طرف المدقق الخارجي على المصادقة على القوائم المالية لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للمبادئ والمحاسبية والقواعد سارية المفعول، حيث يجب أن يبين المدقق الخارجي بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها اذا أمكن، قصد ابراز أثرها حول النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

\* الرأي المعاكس (السلبى):

هنا يصدره المدقق الخارجي عادة في الاحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية وهذا نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا، طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، لإصدار هذا الرأي يجب أن تكون التحفظات ذات اهمية نسبية على القوائم المالية، ويجب على المدقق ان يحصل على أدلة والبراهين اللازمة لتبرير الرأي المعارض.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق ص 25.

## الفصل الأول : الإطار النظري لتدقيق الخارجي و نظام مراقبة التسيير

### المطلب الثاني: مرتكزات نظام مراقبة التسيير

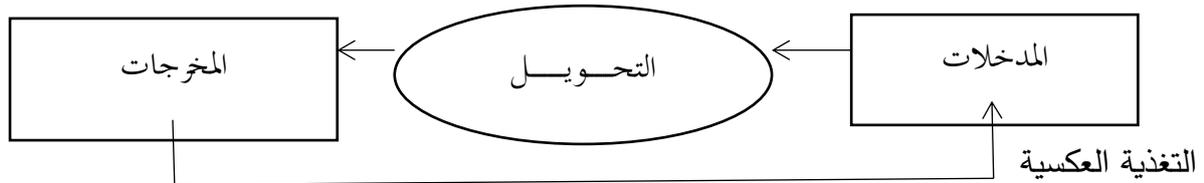
سنتطرق في هذا المطلب الى مفاهيم حول نظام مراقبة التسيير هذا بالنسبة للفرع الاول أما الفرع الثاني سنتناول شروط فعالية مراقبة التسيير قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير نلاحظ أنها مركبة من مصطلحين التسيير والمراقبة إذا نود تعريف كل مصطلح على حدا.

### الفرع الأول: مفاهيم وقواعد نظام مراقبة التسيير

#### أولاً: مفاهيم حول مراقبة التسيير

**1-تعريف النظام:** يعرف النظام بأنه مجموعة عناصر متفاعلة ديناميكيا ومنظمة للوصول إلى غاية معينة، كما يمكن أن يعرف كذلك على أنه بنية منظمة تضم عدة عناصر مختلفة مترابطة ومتفاعلة فيما بينها من أجل تحقيق هدف مشترك<sup>1</sup>.

#### الشكل (1): المخطط العام للنظام



المصدر: ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003، ص، 30.

### 2-تعريف مراقبة التسيير:

**-تعريف التسيير<sup>1</sup>:** هو عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة بإستخدام مواردها المتاحة<sup>2</sup>.

**-تعريف التسيير<sup>2</sup>:** هو علم الإختيارات والتطبيق، يتضمن قيادة المنظمة باستعمال عدة خطوات وتقنيات بمساعدة على إتخاذ القرارات<sup>3</sup>.

**-تعريف المراقبة :** هي وظيفة إدارية، تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة مع مطابقتها للقواعد والأصول من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها لمنع ظهورها في المستقبل<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2003 ص 30

<sup>2</sup> -Gaston Cuendet: Dynamique de la gestion, suisse, presse polytechnique romandes, 1982, volume. IL .P12.

<sup>3</sup> -Claude Alazard, Sabine Sépari : Contrôle de gestion, 5<sup>ème</sup> Edition, paris, Dunod, 2001, p6.

<sup>4</sup> صفاء لشهب: نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار، مذكرة نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005\_2006، ص، 25.

## الفصل الأول :

### الإطار النظري لتدقيق الخارجي و نظام مراقبة التسيير

-تعريف مراقبة التسيير:

**تعريف 1:** عرف خبراء المحاسبة ومحافظوا الحسابات بأن مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، هذا النظام يسمح بمركزية المعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة<sup>1</sup>.

**تعريف 2:** عرف P. Bergeron على أن مراقبة التسيير هي العملية التي تسمح للمسير تقييم أدائهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة مع إتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة<sup>2</sup>.

**تعريف 3:** عرف Anthony مراقبة التسيير على أنها المسار الذي يتأكد من خلاله المسير من أنه تم الحصول على الموارد.... وأنه تم إستغلالها (إستعمالها) بفعالية وكفاءة ذلك من أجل تحقيق أهداف المنظمة (المؤسسة)<sup>3</sup>.

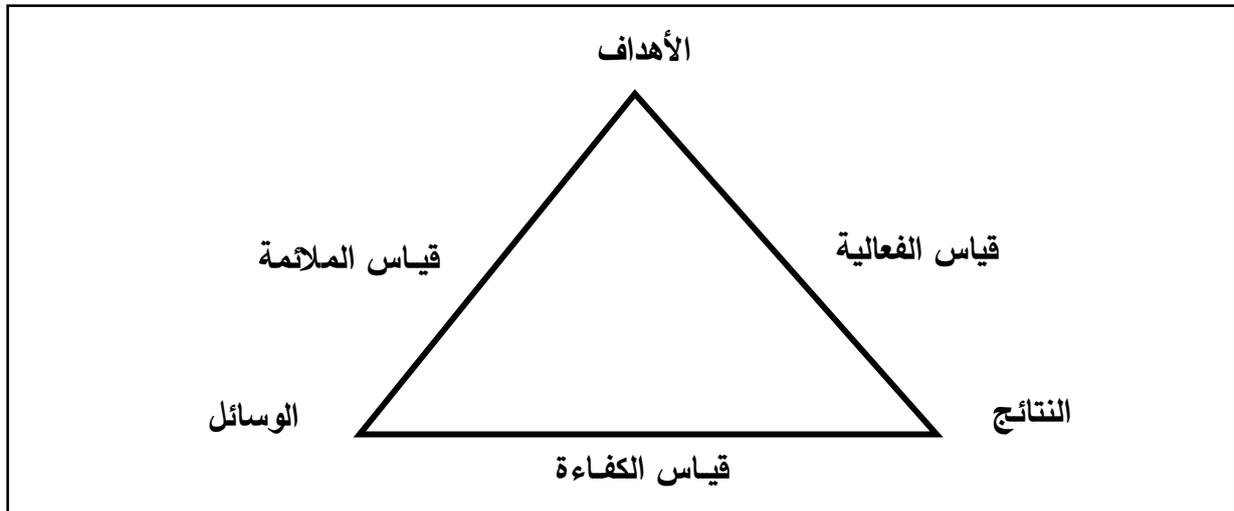
وعليه فإن مراقبة التسيير تتركز على ثلاث مفاهيم أساسية<sup>4</sup>:

أ-الفعالية: تعني تحقيق أهداف وفقا للموارد المتاحة.

ب-الكفاءة: تعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة.

ج-الملائمة: مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

الشكل(2): مثلث مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سابق ص، 17.

<sup>1</sup> معراج هواري: مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص، 6.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص، 10.

<sup>3</sup> -Robert le Duff, Encyclopédie de la gestion et du mangement, paris, Dalloz, 1999, p, 194.

<sup>4</sup> -ناصر دادي عدون: مرجع سبق ذكره، ص، 14.

مما سبق من التعاريف يمكننا تعريف مراقبة التسيير على أنها هي المسار الدائم للتعديل ونظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، تستهدف تجنيد الطاقات للإستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات وتسمح للمسؤولين والعاملين في التحكم بأدائهم التسييري وتساعدهم على إتخاذ القرارات الصحيحة للوصول إلى الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية.

ثانيا: أهداف وأهمية مراقبة التسيير

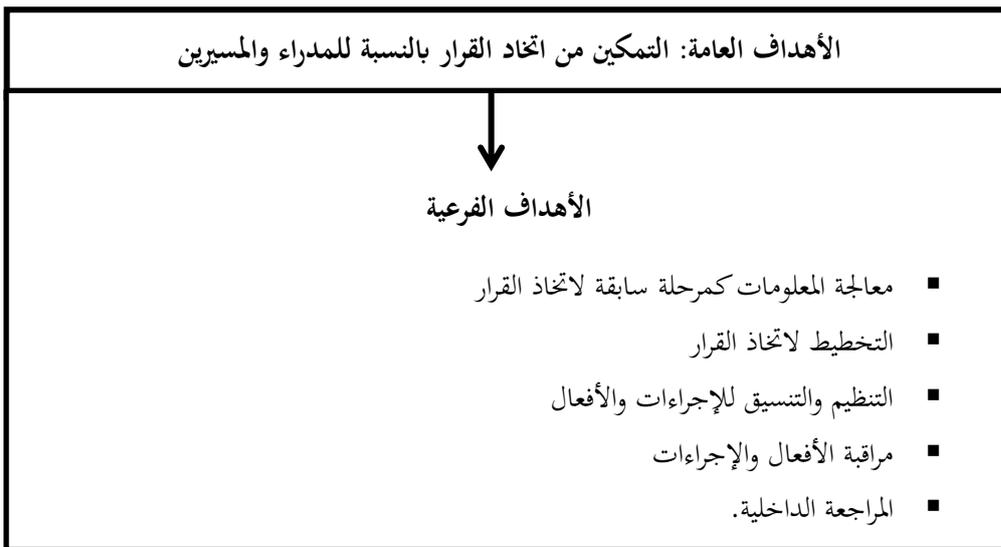
### 1-أهداف مراقبة التسيير:

من خلال تعرفنا على مراقبة التسيير يتضح لنا أنها وظيفة ضرورية تساهم في مساعدة المسيرين على إتخاذ القرارات، حيث نجدها تهدف إلى<sup>1</sup>:

- تحليل الإنحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الإنحرافات ويتم ذلك عن طريق الموازنات التقديرية؛
- تحقيق الفعالية نعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة؛
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها وإستنتاج نقاط القوة والتركيز على تدعيمها؛
- تحقيق الملائمة أي التأكد من الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة؛
- تحقيق الفاعلية أي الإستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة حسب النظرية النيوكلاسيكية حيث يتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية مع المقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.

كما يمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

### الشكل (3): أهداف مراقبة التسيير



مصدر: معراج هواري، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص، 16.

## 2- أهمية مراقبة التسيير

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها من إختصاصاتهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياستها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في إستغلال الامكانيات المتاحة وذلك من خلال<sup>1</sup>:

- تسجيل مجمل المؤشرات المالية والغير المالية تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات؛
- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو بما يعرف بمراكز المسؤولية؛
- تحديد إختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات الإدارية؛
- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في إتخاذ القرارات ورسم السياسات؛
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة.

### الفرع الثاني: شروط فعالية نظام مراقبة التسيير

#### أولاً: أدوات مراقبة التسيير

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لا بد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، هناك صنفين أدوات تقليدية وأدوات حديثة.

#### 1- الأدوات التقليدية:

-**المحاسبة العامة:** هي عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في معاينة الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا تمكننا من معرفة وضع الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تحديد نتائجها، تهدف لمعرفة نتائج نشاط المؤسسة ومعرفة مدى تطور الذمة المالية للمؤسسة<sup>2</sup>.

-**المحاسبة التحليلية:** هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة. كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد الصغير قريشي: واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 09، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011، ص، ص، 166، 167.

<sup>2</sup> طویل رشيد: تسيير وتحليل الأموال العمومية، المنظمة، التدقيق وإستراتيجية إتخاذ القرار، مذكرة الماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2007، ص، 24.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون: المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص، 8.

2-الأدوات الحديثة

-التحليل المالي: يعبر عنه بالنسب المالية أو بمعنى إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية وغيرها لإستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع ونموه<sup>1</sup>.

-الموازنات التقديرية: هي خطة تفصيلية تتعلق بإقتناء وإستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة كما هي عبارة عن خطة للمستقبل، تعبر عنها بصورة رقمية أو كمية، وتعتبر الموازنات الشاملة بمثابة الملخص لكل الحالات الواردة بخطة المؤسسة وأهدافها المستقبلية، فهي تضع أهدافا محددة للإنتاج والتوزيع والمبيعات وأنشطة التمويل<sup>2</sup>.

-لوحة القيادة: هي أداة تسييرية تهدف إلى تزويد المسؤولين بالوضع الحقيقية للمؤسسة وقياس الإنحرافات بالنسبة للوضع التنبؤية وهذا بواسطة مجموعة من المؤشرات الهامة والملائمة، كما تقوم لوحة القيادة بجمع المعلومات المفصلة والدقيقة عن كل نشاط المؤسسة في الوقت المناسب من أجل إتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تتلائم المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة<sup>3</sup>.

ثانيا: مسار مراقبة التسيير

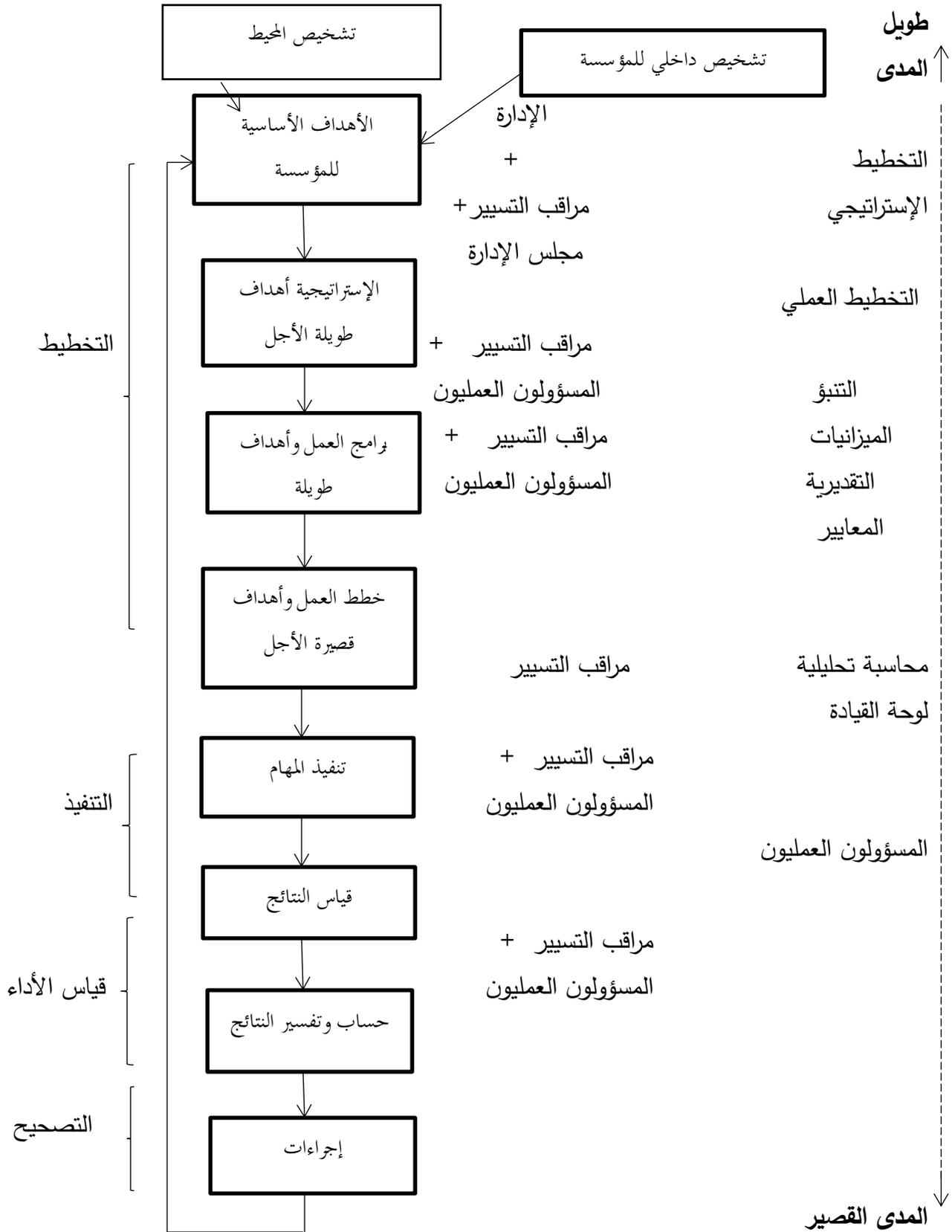
يمكن النظر إلى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة الإثراء والتعلم تدريجا فهذا المسار متكون من أربعة حلقات: التخطيط، التنفيذ، قياس الأداء، التصحيح. كما هو موضح في الشكل التالي:

<sup>1</sup> رشيد الطويل، مرجع سبق ذكره، ص، 26.

<sup>2</sup> قريشي محمد الصغير: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012، ص، 94.

<sup>3</sup> بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة تلمسان، 2015، ص، 8.

الشكل (4): مراحل إعداد وعمل نظام مراقبة التسيير



مصدر: ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003، ص 90.

ثالثا خصائص نظام الرقابة الفعال:

يمكن القول بأن أهم خصائص نظام الرقابة الفعال تتمثل في:<sup>1</sup>

1- **حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها:** يعتبر تقديم معلومات خاطئة مضلا لعملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما يؤدي ذلك الى نتائج أسوء من المتوقع، كما تعتبر المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا او كليا. لذا يجب أن تقدم المعلومات واضحة في نظام مراقبة التسيير كي لا تضيع وقت للمسير .

2- **سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق** إذا لم يفهم المسؤول او المسير جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة المعلومات وللنتائج المقدمة فانه يسيء تفسيرها، مما قد يؤدي الى اتخاذ القرارات الخاطئة.

3- **القدرة على التحفيز:** النظام الفعال هو الذي يستطيع ان يحفز المسؤولين والموظفين، مما يدفعهم الى تحقيق أهداف المؤسسة، حيث يتم الاستعانة بنظام المكافآت والحوافز المادية والغير مادية وهذا من أجل دفع الافراد لتحقيق أهداف المؤسسة دون اهمال أهدافهم الخاصة.

4- **توافق النظام المطبق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة:** من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير يجب توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز فالمعلومة التي يوجهها مراقب التسيير للمسؤول عن قسم البحث والتطوير في مجمع صيدلاني مثلا يجب ان تتضمن كل برامج البحث والتحديث اللازمة للمشاريع المتعلقة بالأدوية ومعلومات حول عدد الباحثين اللازمين للعملية وتواريخ الانتهاء من المشاريع ومقارنة النتائج الفعلية مع الميزانيات.

وفي مجمع غذائي لإنتاج وبيع الحلويات مثلا: فان نظام مراقبة التسيير في هذه الحالة يساعد المسؤول من خلال التركيز على المتغيرات الأساسية للنشاط والتي تتمثل في رضى العملاء، حصة السوق، تكاليف الانتاج، مردودية خطوط الانتاج ... الخ، من أجل مساعدته على التخطيط الجيد والتحكم في النشاط.

5- **التركيز على استراتيجية وأهداف المؤسسة**

يجب ان يكون نظام مراقبة التسيير موجها نحو استراتيجية وأهداف المؤسسة لكي يكون فعالا. ومن بين الأمثلة حول الاستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هنالك: مضاعفة الأرباح الصافية خلال أربعة سنوات أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير .....، فاذا اختارت مثلا ادارة المؤسسة على تطبيق هذه الاستراتيجية تعظيم الأرباح على المدى القصير فعلى نظام مراقبة التسيير من خلال تقديم المعلومات الضرورية للمدراء من أجل توجيه قراراتهم على المدى القصير، بإضافة الى تزويد المسؤولين بمعلومات حول الهامش على التكلفة المتغيرة الخاص بكل منتج وعليه يجب ان يتماشى عمل نظام مراقبة التسيير مع اهداف المؤسسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير دراسة المؤسسة للوطنية للأجهزة القياس والمراقبة amc

مذكرة نيل شهادة الماجستير في علوم التجارية جامعة المسيلة الجزائر 2006 ص 46-47

<sup>2</sup> نقيب أحمد، المرجع السابق، ص 46-47.

### المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الخارجي ومراقبة التسيير

من الأمور المهمة ضرورة تحديد أساس العلاقة بين نظام مراقبة التسيير والتدقيق الخارجي، على أساس أن التدقيق الخارجي يهتم بقياس مدى فعالية مراقبة التسيير من تحقيق أهدافها، ومن جانب آخر يهتم المدقق الخارجي بوجه خاص بمدى تأكده من إمكانيات أساليب وأدوات مراقبة التسيير في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية<sup>1</sup>.

تهتم مراقبة التسيير بمراقبة ملائمة الموازنات ومقارنتها بالنتائج، فهي إذن تقوم بمقارنة وموازنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج التي حققتها، إذ أن صحة مراقبة الأداء تتركز أساسا على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق الخارجي. فهاتان الوظيفتان إذن لا بد من تضافرهما معا لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الإستعمال وربح الوقت.

وهنا يقوم المدقق بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة، كما يضمن إحترام الإجراءات المعمول بها في المؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بلعمري نور الهدى ، مرجع سبق ذكره، ص 51.

<sup>2</sup> جموعي فطيمة: دور وظيفة التدقيق في تحسين فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة، مذكرة نيل شهادة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2017، ص، 14.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

قبل التعمق في لب موضوعي المراجعة الخارجية ودورها في تقييم نظام مراقبة التسيير وجب عرض جملة من الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوعي ومحاولة تحليلها واستنتاج النقاط المهمة في هذه الدراسات وممارستها بما يحاول الوصول اليه من خلال موضوع بحثي.

### المطلب الأول: دراسات سابقة وطنية

سننظر هنا الى بعض الدراسات الوطنية التي تناولت موضوع بحثي مع ذكر الاختلاف مع لادراسة الحالية والدراسات السابقة

#### أ. دراسات سابقة وطنية:

1. دراسة أمينة لعويسي تحت عنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون (دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات \_عين مليلة)

- مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية من كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية بجامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي خلال الموسم الدراسي 2016/2015 م

- تمثلت الاشكالية الرئيسية في:

كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المخزون لتحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية؟

تم تقسيم المذكرة الى مقدمة وأربع فصول وخاتمة وكان الهدف من القيام بهذه الدراسة هو التعرف على مدى اعتماد المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية للحصول على قوائم مالية ختامية تكون خالية من الأخطاء والغش وللتلاعب والتعرف على مدى دور المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون وكذلك توضيح اهمية نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون الفعال ومدى تأثيره على نتائج أعمال المؤسسة.

وكانت أهمية الدراسة تتجلى في معرفة دور المراجعة الخارجية في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية والتركيز على مدى اعتماد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في اجراء عملية التدقيق.

وفي الاخير توصلت الدراسة الى نتائج هامة وهي ان الاستقلالية وحيادية المراجع الخارجي بما يضمن تعزيز الثقة في صحة وعدالة القوائم المالية كما نجد ايضا أن تقييم نظام الرقابة الداخلية المرحلة الأولى والأساسية التي يركز عليها المدقق الخارجي عند أداءه لمهامه كما يمكن للمراجعة الخارجية ان تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء ما يزيده من الحاجة لها.

2. دراسة بزاز خديجة: " تحت عنوان دور مراقبة التسيير في التقليل من المخاطر البنكية (دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري) وكالة أم البواقي "

- مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي أم البواقي خلال الموسم الدراسي 2014 / 2015 م  
الاشكالية الرئيسية دراسة على النحو التالي:

ما مدى مساهمة أدوات مراقبة التسيير في التقليل من المخاطر البنكية؟

وكان الهدف من وراء القيام بهذه الدراسة هو الاطلاع على التطورات الحاصلة في المجال الرقابي على البنوك التجارية وكذلك التعرف على حاجة البنوك التجارية الى تطبيق المشروع الفعال لوظيفة المراقبة لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سلمية وتحقيق أهدافها المنشودة وأيضا توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية اقامة أدواته مع تبيين كيفية مساعدة هذه الادوات في عملية اتخاذ القرارات وكانت أهمية الدراسة تتجلى في ابراز معرفة نظام مراقبة التسيير وبعض من ادواته مع كشف الغموض عن الدور الذي تلعبه في التقليل من المخاطر البنكية .

وفي الاخير توصلت الدراسة الى نتائج هامة وهي مساهمة أدوات مراقبة التسيير في التقليل من مخاطر البنك كما نجد ايضا الهدف من ادارة المخاطر وهو التأكد من نشاطات البنك وعملياته لا تتعرض لخسائر غير مقبولة ومراقبة الأخطاء ومتابعتها بهدف الكشف المبكر عن أية انحرافات وتجاوز الأخطاء المحددة من قبل الادارة العليا.

3. دراسة مكاوي هناء تحت عنوان مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة بدوان الترقية والتسيير العقاري لولاية، بسكرة "OBGI")

مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر\_ بسكرة خلال الموسم الدراسي 2016 / 2017  
تمثلت الاشكالية الرئيسية في:

كيف تساهم المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية؟

الهدف من وراء القيام بهذه الدراسة هو معرفة منهجية المراجعة الخارجية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية كذلك ابراز أهمية المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ومحاولة ابراز منهجية سير عملية المراجعة الخارجية ومدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية.

ترجع أهمية الدراسة الى الحاجة الملحة للمؤسسة لنظام رقابي فعال يساعد ادارة المؤسسة على مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والاجراءات اللازمة ومدى مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من صحة هذا النظام وتفعيله.

وفي الأخير توصلت الدراسة الى نتائج هامة وهي نجاح مهنة المراجعة وتطورها في اي بلد بتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين بها وكذلك ان الحكم على فعالية اي نظام للرقابة الداخلية لا يتم الا من خلال تقييم الانظمة الفرعية الاساسية المكون له.

4-دراسة صفاء لشهب تحت عنوان: نظام مراقبة التسيير علاقته باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة انتاج المياه المعدنية لموازية وهي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر الموسم الدراسي 2006/2005 م.

الإشكالية الرئيسية:

كيف يساهم نظام مراقبة التسيير المسييرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات، باعتباره وسيلة فعالة للتحكم في التسيير؟

هدفت هذه الدراسة الى تحقيق أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع وتحسين اداء المؤسسة وكذلك توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية اقامة أدواته مع تبيين كيفية مساعدة هذه الاخيرة في عملية اتخاذ القرار. وفي الأخير توصلت الدراسة الى عدم وجود مراقبة التسيير بالمؤسسة بالرغم من تواجد المصلحة بها، وهذا راجع لعدم احاطة العاملين بهذه المصلحة بالطرق التي تتم بها عملية مراقبة التسيير وكذلك نقص تكوينهم في المجال. وكذا عدم معرفة مقطع المسؤولين والافراد بأدوار أهداف مراقبة التسيير وعدم تنفيذهم في عملية تخطيط الاهداف.

المطلب الثاني: دراسات سابقة أجنبية

1. دراسة (2005)ABI AZER JIHANE، قامت الباحثة بإنجاز بحث بعنوان **les Outils de**

**contrôle de gestion dans le contexte des PMI: Cas des PMI au Liban**

حاولت هذه الدراسة معرفة نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في لبنان كدولة نامية لمعرفة طبيعة أدوات مراقبة التسيير التي تستخدمها لتعالج إشكالية كيفية تقييم وحساب التكاليف، حيث قامت بتعريف نظام مراقبة التسيير وأهميتها في المؤسسة الإقتصادية واتخاذ القرارات التي تسمح لها بتحقيق أهدافها ثم بينت طبيعة وخصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كمجال للبحث، بالإضافة الى طبيعة مراقبة التسيير والأدوات المناسبة لها.

وتوصلت الدراسة الى أن نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة اللبنانية لا يتم برؤية استراتيجية، بل يعتمد على نظام المحاسبة العامة وموازنات قصيرة الأجل ولوحة القيادة التشغيلية.... الخ، حيث أن هذه المؤسسات لا تطبق مراقبة التسيير بنفس الطريقة، بل ان ذلك يتوقف على حجم وهيكل المؤسسة.

2. دراسة خالد تسيير مسلم (2011) قام الباحث بإنجاز بحث بعنوان مدى فاعلية التدقيق الخارجي

للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة استطلاعية)

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية، ومعرفة الوسائل التي تزيد من تطبيق معايير التدقيق الخارجي الفعال، وذلك من خلال استطلاع آراء القائمين على إدارة المؤسسات العاملة في قطاع غزة.

## الفصل الأول :

### الإطار النظري لتدقيق الخارجي و نظام مراقبة التسيير

وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الوصفي لوصف وتحليل ومتغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، حيث توصلت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها:

أن التدقيق الخارجي الفعال للمؤسسات متوفر بدرجة غير كافية وأن مقومات الاستقلالية والاختيار المهني للمدقق الخارجي يتخللها عدة نواقص وكذلك هناك نقص في تطبيق قاعدة الشك المهني وبذل العناية المهنية الناتج عن طول فترة العلاقة التعاقدية.

#### المطلب الثالث: مميزات الدراسات السابقة

اسم الباحث وعنوان الدراسة	الدراسات السابقة	الدراسات الحالية
الهدف أمينة لعويسي	التعرف على مدى اعتماد المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية ومدى دور المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.	معرفة دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام مراقبة التسيير
الاشكالية دور المراجعة الخارجية في	كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المخزون لتحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية؟	ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام مراقبة التسيير؟
النتائج المتوصل اليها تحسين نظام الرقابة الداخلية	أن الاستقلالية وحيادية المراجع الخارجي بما يضمن تعزيز الثقة في صحة وعدالة القوائم المالية المراجعة الخارجية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء ما يزيد من الحاجة لها.	ان المدقق الخارجي ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل المخاطر التدقيق الخارجي بمثابة جسر اندار للمؤسسة
الهدف بزاز خديجة دور مراقبة التسيير في	الاطلاع على التطورات الحاصلة في مجال الرقابي على البنوك التجارية.	معرفة دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام مراقبة التسيير
الاشكالية التقليل من المخاطر	ما مدى مساهمة أدوات مراقبة التسيير في التقليل من المخاطر البنكية؟	ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام مراقبة التسيير؟
النتائج المتوصل اليها البنكية	مساهمة أدوات مراقبة التسيير في التقليل من مخاطر البنك. _ مراقبة الأخطاء ومتابعتها	ان المدقق الخارجي ضمان إضافي لمراقبة جودة

## الفصل الأول :

### الإطار النظري لتدقيق الخارجي و نظام مراقبة التسيير

		بهدف الكشف المبكر عن أية انحرافات وتجاوز الأخطاء المحددة من قبل الإدارة العليا التدقيق الخارجي بمثابة جسر اندار للمؤسسة	
مكاوي هناء	الهدف	معرفة منهجية المراجعة الخارجية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية وإبراز منهجية سير عملية المراجعة الخارجية ومدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية.	/
مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام	الاشكالية	كيف تساهم المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية؟	/
الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية	النتائج المتوصل اليها	الحكم على فعالية أي نظام للرقابة الداخلية لا يتم الا من خلال تقييم الأنظمة الفرعية الأساسية المكون منها	/
صفاء لشهب	الهدف	تحقيق أهمية نظام مراقبة التسيير في رفع وتحسين اداء المؤسسة وكذلك توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية اقامة أدواته مع تبين كيفية مساعدة هذه الاخيرة في عملية اتخاذ القرار.	/
باتخاذ القرار	الاشكالية	كيف يساهم نظام مراقبة التسيير المسيرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات باعتباره وسيلة فعالة لتحكم في التسيير؟	/
	النتائج المتوصل اليها	عدم وجود مراقبة التسيير بالمؤسسة بالرغم من تواجد المصلحة بها.	/
ABI AZER JIHANE	الهدف	معرفة نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في لبنان كدولة نامية لمعرفة طبيعة أدوات مراقبة التسيير التي	/

## الفصل الأول :

### الإطار النظري لتدقيق الخارجي و نظام مراقبة التسيير

	تستخدمها لتعالج إشكالية كيفية تقييم وحساب التكاليف		les Outils de contrôle de gestion dans le contexte des PMI: Cas des PMI au Liban
/		الإشكالية	
/	نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة اللبنانية لا يتم برؤية استراتيجية، بل يعتمد على نظام المحاسبة العامة وموازنات قصيرة الأجل ولوحة القيادة التشغيلية، حيث أن هذه المؤسسات لا تطبق مراقبة التسيير بنفس الطريقة، بل ان ذلك يتوقف على حجم وهيكل المؤسسة.	النتائج المتوصل اليها	
/	معرفة الوسائل التي تزيد من تطبيق معايير التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية	الهدف	خالد تسيير مسلم
/	ما مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية؟	الإشكالية	مدى فاعلية التدقيق
/	التدقيق الخارجي متوفر بدرجة كافية وأن مقومات الاستقلالية والاختيار المهني للمدقق الخارجي يتخللها عدة نواقص.	النتائج المتوصل اليها	الخارجي للمؤسسات الاهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

المصدر: من اعداد الطالبة

### خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل تم التطرق الى عموميات حول التدقيق الخارجي ومراقبة التسيير، بالإضافة الى العلاقة التي تربط التدقيق الخارجي بنظام مراقبة التسيير، تبين من خلال هذه الدراسة النظرية أن عملية التدقيق لها أثر على نظام مراقبة التسيير بحيث يعمل التدقيق الخارجي على منع الغش والاختلاس واكتشاف الأخطاء والانحرافات وكذلك نقاط القوة والضعف مع تقييم نظام مراقبة التسيير وإعطاء الحلول والاقتراحات الممكنة.

كما تطرقنا الى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، والذي تم من خلال استعراض لأهم جوانب هذه الدراسات والمتمثلة في هدف الدراسة، الإشكالية المطروحة، وكذا ذكر أهم النتائج المتوصل اليها وفي نهاية كل دراسة تم ابراز أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات فيما بينها، ومع دراستنا.

# الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي للدراسة.

(دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق)

**تمهيد:**

بعد إستعراض أهم المفاهيم النظرية الخاصة بمتغيري الدراسة حول المراجعة الخارجية و تقييم نظام مراقبة التسيير، سنقوم من خلال هذا الفصل بإختبار ومعرفة مدى تطابق الجانب النظري مع الجانب التطبيقي، وذلك من خلال الإستعانة بالأدوات الإحصائية المناسبة للدراسة، حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التدقيق الخارجي وربطه مع نظام مراقبة التسيير.

ويتناول هذا الفصل تحليلا تفصيليا للبيانات وعرضا للنتائج من خلال المعالجة الإحصائية التي إجريت على عينة الدراسة، وتحليل ومناقشة النتائج وتحديد مستوى الدلالات و الإرتباط بين التدقيق الخارجي و نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق لولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة، ومن ثم إختبار فرضيات الدراسة والتأكد من صدق الإستبانة، بالإضافة إلى التحليل الوصفي لعينة الدراسة و إختبار الفرضيات بإستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال البرنامج الإحصائي spss.

وسيتم من خلال هذا الفصل في مبحثين:

**المبحث الأول:** تم تخصيصه للطريقة والبيانات ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك تحديد كيفية بناء

الإستبيان في مختلف مراحل و البنود التي تقيس الأسئلة البحثية، والتي نختبر من خلالها صحة الفرضيات؛

**المبحث الثاني:** مناقشة وتحليل أبعاد الإستبيان المتوصل إليها؛

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

سننظر في هذا المبحث إلى عرض الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية لموضوع الدراسة قصد تنظيم المعلومات والوصول إلى نتائج الدراسة، وهذا من خلال وصف المنهج المتبع في ذلك، طرق جمع البيانات وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، وبالإضافة إلى الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات وفحص أداة الدراسة وثباتها.

### المطلب الأول: منهج وتصميم الإستبانة

تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS نسخة 20، بهدف التعرف على دور التدقيق الخارجي في نظام مراقبة التسيير في مكاتب الدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة.

وهذا بالإعتماد على مختلف المراجع كالكتب، المجلات، الملتقيات... وغيرها لتحليلها و إثبات صدقها بغرض الوصول إلى أهداف الدراسة.

وأيضا يهدف هذا المنهج للوصول إلى المعرفة التفصيلية حول مشكلة الدراسة والوصول إلى تصور دقيق للظاهرة محل الدراسة، وذلك من خلال آراء أصحاب الإختصاص من خلال جمع البيانات عن طريق الإستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض ثم التعرض لها بالبحث والتحليل.

### الفرع الأول: طرق جمع البيانات

حيث تم الإعتماد في الدراسة الميدانية على نوعين من البيانات في عملية جمعها، وهي كالتالي:

- 1- **البيانات الأولية:** تم الحصول على المصادر الأولية بالإستعانة على الإستبيان صمم خصيصا لهذا الغرض، بحيث تم توزيع الإستبيان على عينة الدراسة، ومن ثم تجميع المعلومات اللازمة لموضوع البحث إلى غاية تفرغها وتحليلها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Sciences)، بالإضافة إلى إستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.
- 2- **البيانات الثانوية:** تم الحصول على البيانات الثانوية عن طريق المراجع والمتمثلة في: الكتب، المجالات العلمية، مدخلات للملتقيات الدولية والمحلية، وأيضا مذكرات و أبحاث علمية ومواقع الإلكترونية عبر الأنترنت... إلى جانب المراجع الأخرى التي قد تساهم في إثراء موضوع الدراسة بشكل علمي، وهذا من أجل التعرف على الطرق العلمية الصحيحة في إنجاز الدراسة.

### الفرع الثاني: تحديد مجتمع وعينة الدراسة

يتكون عينة مجتمع الدراسة من المهنيين الممارسين (محافظ حسابات، محاسب معتمد، خبير حسابي) في مكاتب التدقيق لولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة خلال فترة شهر أفريل ،

ماي، جوان، جويلية من عام 2019، حيث تم توزيع 70 إستبانة وتم إسترداد 58 إستبانة وبعد تفحص الإستبانات تم إستبعاد 08 إستبانات نظرا لعدم إجابة ولعدم إكمال المعلومات والبيانات لبعضها وبالتالي: يكون عدد الإستبانات المعتمدة للدراسة 50 إستبانة، وذلك بنسبة 71.43% من إجمالي الإستبانات الموزعة حسب الجدول أدناه:

الجدول رقم (01): يمثل مجتمع عينة الدراسة

عدد الإستبانات الصحيحة %	عدد الإستبانات الصحيحة	عدد الإستبانات المستردة	عينة الدراسة (الإستبانات الموزعة)	إسم الفئة
60	18	20	30	محافظ حسابات
96	24	25	25	محاسب معتمد
53.33	08	13	15	خبير حسابي
71.43	50	58	70	المجموع

المصدر: بالإعتماد على الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

### الفرع الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

الإستبيان: تم الإعتماد في الدراسة على إستمارة الإستبيان للحصول على المعلومات والبيانات التي تساعد على إختبار فرضيات الدراسة من أجل التعرف على دور التدقيق الخارجي في نظام مراقبة التسيير، وبناءا على ذلك تم تصميم الإستبانة، وللتحقيق من صدقها تم إستخدام طريقة صدق المحتوى بأسلوب صدق المحكمين. من خلال عرض الإستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال الدراسة، وتم الطلب منهم تحكيم فقرات الإستبانة ومن تم إدخال بعض التعديلات على بنود الإستبانة بناءا على ملاحظات وإقتراحاتهم وبعد تعديله أصبحت الإستبانة تضم 3 محاور رئيسية وهي كالتالي:

- **المحور الأول:** الذي يخص المتغيرات المتعلقة بالخصائص الديمغرافية والمتمثلة في (الجنس، السن، الخبرة المهنية، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي)؛
  - **المحور الثاني:** التدقيق الخارجي ويشمل على (16) عبارة مقسمة إلى قسمين:
    - **القسم الأول:** مبادئ التدقيق الخارجي؛
    - **القسم الثاني:** المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي؛
  - **المحور الثالث:** تقييم مراقبة التسيير وتشمل على (7) عبارات؛
- وقد تم إعطاء كل عبارة من العبارات السابقة درجات سلم ليكارت لتتم معالجتها إحصائيا؛

1- مقياس التحليل: بعد تفرغ الإستمارة وترميز البيانات وإدخالها للحاسوب بإستعمال برنامج spss نسخة 20، وتم أيضا الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لقياس إستجابات عينة الدراسة وذلك كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (02): يمثل مقياس ليكارت الخماسي

الإستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: عبد الفتاح عز، كتاب مقدمة في الإحصاء الوصفي و الإستدلالي بإستخدام SPSS، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، السعودية، 2007، ص540.

2- تفسير وتحليل إتجاهات أفراد العينة لفقرات الإستبانة وأبعادها: يتم التعرف على درجة تأثير كل متغير من متغيرات الإستبانة وذلك من خلال معرفة المتوسط الحسابي ودرجة الموافقة، وبما أننا إستخدمنا مقياس ليكارت الخماسي الذي يعبر عن الخيارات ( غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) وهو متغير ترتيبي والأرقام التي تدخل في برنامج تعبر عن أوزان الإجابات، ولتديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي الحدود العليا و الحدود الدنيا)، وتم حساب المدى (5-1=4) ومن ثم تقسيمه على عدد الخلايا (0.8=4/5)، وبعد ذلك إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، وعليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول أدناه:

الجدول رقم (03): يوضح إجابات الأسئلة ودلالاتها

الرقم	المتوسط الحسابي المرجح	المستوى
01	من 01 - 1.79	غير موافق بشدة
02	من 1.80 - 2.59	غير موافق
03	من 2.60 - 3.39	محايد
04	من 3.40 - 4.19	موافق
05	من 4.20 - 05	موافق بشدة

المصدر: عبد الفتاح عز، مرجع سابق، ص540.

## المطلب الثاني: الأدوات الإحصائية المستعملة

### الفرع الأول: التحليل الوصفي للبيانات المستعملة

قمنا بمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة بإستخدام البرنامج الإحصائي spss (Statistical Package for Social Sciences)، حيث تم إستخدام الوصفية لوصف خصائص أفراد العينة، وكما قمنا أيضا بالإعتماد على بعض الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات، والتي إحتوت عليها قوائم الإستقصاء وذلك لإختبار فروض البحث، وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

- النسب المئوية والتوزيع التكراري.
- معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان .
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- معامل الارتباط سوبرمان؛
- إختبار الإنحدار الخطي المتعدد؛
- تحليل التباين الأحادي؛
- إختبار Shapiro-Wilk للإعتدالية؛
- إختبار مان وينتي Mann Whitney test أستخدم من أجل إختبار الفروق بين عينتين وتم إستخدم هذا الإختبار لعدم توفر شروط إستخدم الإختبارات المعلمية؛
- إختبار كرسكال وولايز Kruskal Wallis في حالة عدم توفر شروط إستخدم التباين الأحادي في الإختبارات المعلمية يلجأ إليه في الإختبارات اللامعلمية؛
- إختبار test T : إستخدمنا إختبار T لعينتين مستقلتين من أجل معرفة الفروق؛

تم اختبار الفرضيات عند مستوى معنوية 0.05 .

#### الفرع الثاني: إختبار الثبات ألفا كرونباخ

من أجل إختبار مصداقية إجابات عينة الدراسة لكل محاور الإستبيان، فقد تم إستخدم معامل ألفا كرونباخ ، وتم الوصول إلى أن قيم معامل ألفا كرونباخ لكل مجموعة من العبارات ولجميع العبارات ككل كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (04): نتائج إختبار ألفا كرونباخ لصدق وثبات الدراسة

الرقم	المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
01	مبادئ التدقيق الخارجي	09	0.765
02	المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي	07	0.699
03	مساهمة تقرير المدقق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير	07	0.691
	<b>مجموع العبارات</b>	<b>23</b>	<b>0.836</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج الإحصائي spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم ألفا كرونباخ لكل مجموعة من عبارات الإستبانة كانت عالية وأكبر من النسبة المعتمدة من قبل الإحصائيين والخبراء والمقدرة بـ 0.600 بحيث أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل عبارات الإستبانة تساوي 0.836، وهذا ما يدل على صدق وثبات أداة الدراسة وهو ما يزيد من الثقة في النتائج المتحصل عليها. وبذلك تكون الإستبانة في شكلها النهائي كما موضحة في الجدول أعلاه

قابلة للتوزيع، وعليه يتم التحقق من صدق وثبات الإستبانة، وبالتالي صلاحية إستمارة الإستبانة وصدقها من أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة و إختبار الفرضيات و تحليل النتائج المتحصل عليها.

### المطلب الثالث: عرض نتائج عينة الدراسة

يتم من خلال هذا الجزء عرض البيانات المتعلقة بخصائص العينة وتشمل متغيرات (الجنس، السن، الخبرة المهنية، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي):

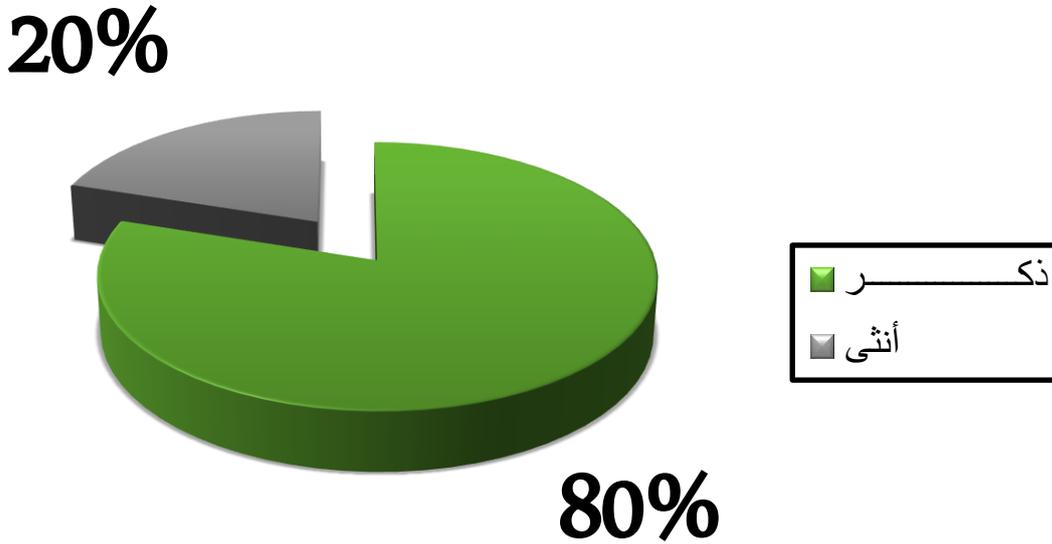
أولاً: الجنس: من خلال الجدول أدناه سوف يتم التطرق على توزيع مفردات عينة الدراسة وفقاً للجنس (ذكر، أنثى):

الجدول رقم (05): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	40	% 80
أنثى	10	% 20
المجموع	50	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

الشكل رقم (1): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج برنامج الإحصائي spss وبرنامج Excel

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد العينة من حيث الجنس هم ذكور أي يمثلون ما نسبته 80% من أفراد عينة الدراسة، وفي المقابل بلغت نسبة الإناث 20% من عينة الدراسة، وقد يكون هذا بسبب متاعب هذه الوظيفة وذلك ناتج عن كثرة التنقل بين الزبائن.

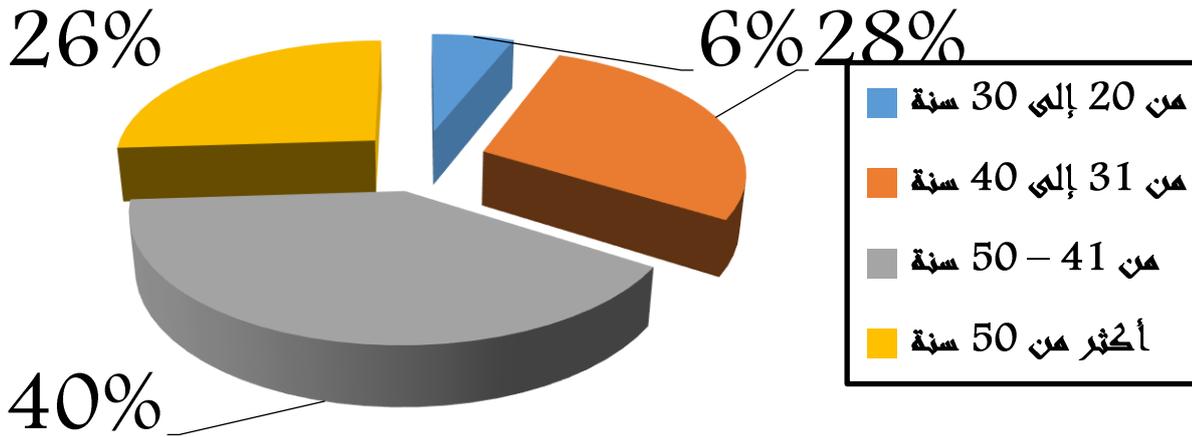
ثانيا: السن: من خلال الجدول أدناه سوف يتم التطرق على توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للفئات العمرية:

الجدول رقم (06) : يوضح توزيع عينة دراسة حسب السن

النسبة	التكرار	الفئة
06%	03	من 20 إلى 30 سنة
28%	14	من 31 إلى 40 سنة
40%	20	من 41 - 50 سنة
26%	13	أكثر من 50 سنة
% 100	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

الشكل رقم (2) : يوضح توزيع عينة دراسة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج الإحصائي spss وبرنامج Excel

من خلال الجدول والشكل أعلاه المتعلق بخصائص أفراد العينة من حيث السن نلاحظ أن فئة من 20 إلى 30 سنة بلغت ما نسبته 6 %، أما فئة من 31 إلى 40 سنة فبلغت نسبة 28 %، كما أن الفئة من 41 إلى 50 سنة فقدت نسبتها بـ 40 % في حين بلغت فئة أكثر من 50 سنة نسبة 26 %.

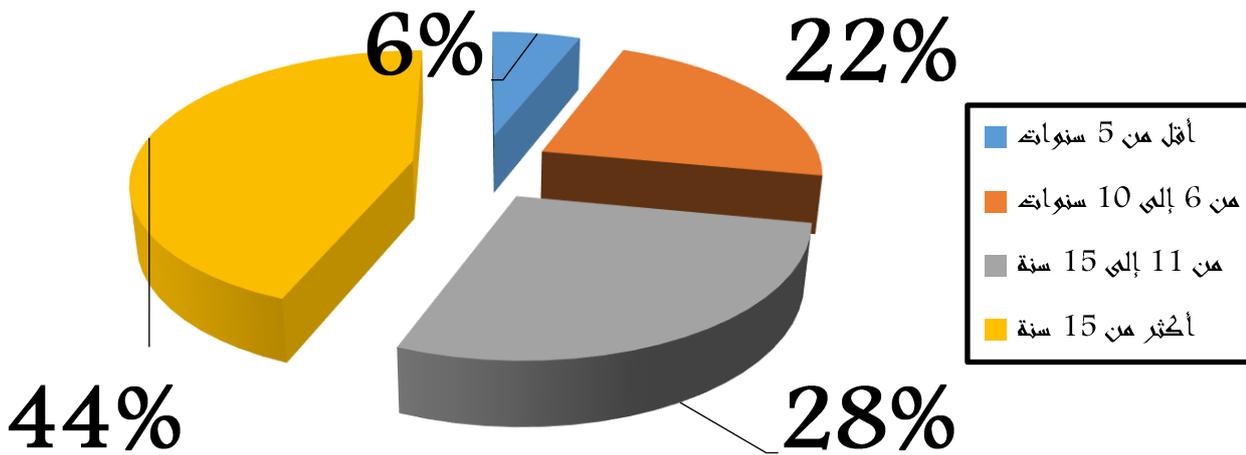
ثالثاً: الخبرة المهنية: من خلال الجدول أدناه سوف يتم التطرق على توزيع مفردات عينة الدراسة وفقاً للخبرات المهنية:

الجدول رقم (07): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	03	%06
من 6 إلى 10 سنوات	11	%22
من 11 إلى 15 سنة	14	%28
أكثر من 15 سنة	22	%44
المجموع	50	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءاً على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

الشكل رقم (3): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناءاً على نتائج برنامج الإحصائي spss وبرنامج Excel

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد نسبة 06 % خبرتهم أقل من 5 سنوات، ونسبة 22 % خبرتهم ما بين 6 إلى 10 سنوات، أما فيما يخص من 11 إلى 15 سنة فكانت نسبتهم 28 % أما الباقي والذين يمثلون خبرة أكثر من 15 سنة فكانوا بنسبة 44 % وهذا ما يدل على وجود خبرة جيدة.

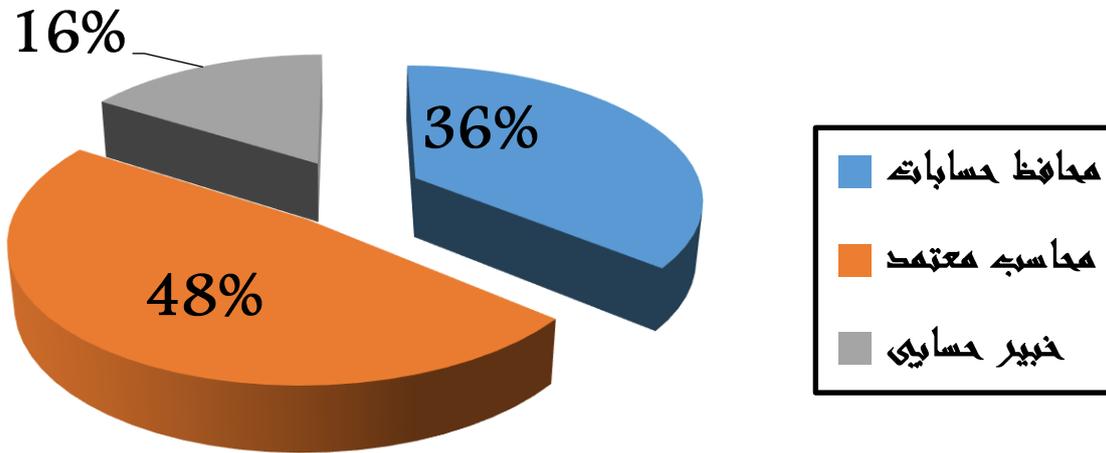
رابعاً: المسمى الوظيفي: من خلال الجدول أدناه سوف يتم التطرق على توزيع مفردات عينة الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي:

الجدول رقم (08): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة	التكرار	المستوى الوظيفي
36%	18	محافظ حسابات
48%	24	محاسب معتمد
16%	8	خبير حسابي
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءاً على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

الشكل رقم (4): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة بناءاً على نتائج برنامج الإحصائي spss وبرنامج Excel

من خلال الجدول والشكل أعلاه يتضح لنا توزيع النسب حسب المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن أغلب أفراد العينة هم محاسب معتمد بنسب 48% أما محافظ حسابات فكانت نسبته 36% ونسبة خبير حسابي ب 16%، وهذا راجع على طبيعة مهنة التدقيق وتنظيمها الوظيفي والخدمات التي تقدمها لزيائنها.

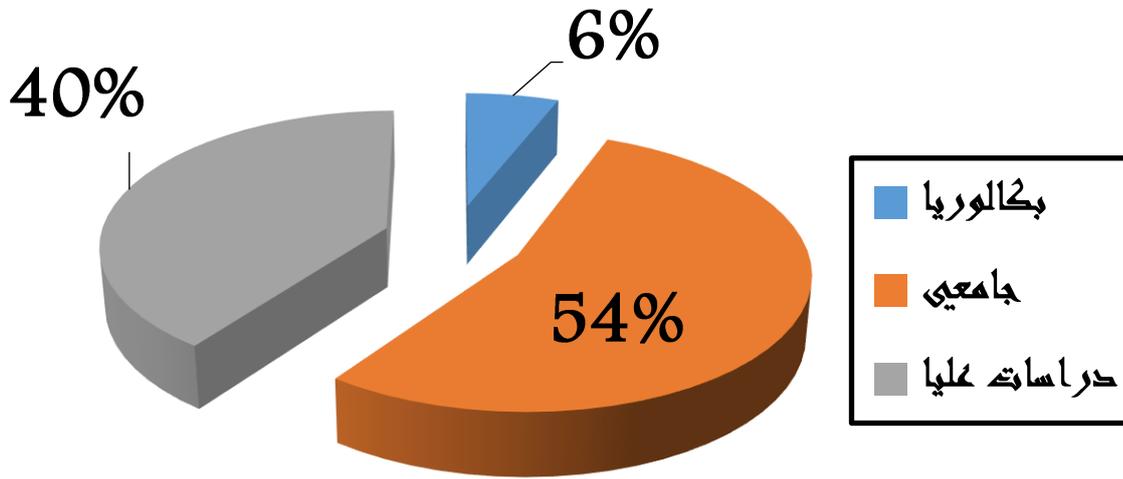
خامسا: المؤهل العلمي: من خلال الجدول أدناه سوف يتم التطرق على توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي:

الجدول رقم (09) : يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل	التكرار	النسبة
بكالوريا	3	6%
جامعي	27	54%
دراسات عليا	20	40%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

الشكل رقم (5) : يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج الإحصائي spss و برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة حيث نجد أن اغلبية أفراد العينة هم جامعيين بنسبة 54 %، وبعدها فئة الدراسات العليا بنسبة 40 %، أما فئة بكالوريا فبلغت نسبة 6 % أي أن النسبة الأكثر تكرارا في فئة الحاصلين على الشهادات جامعية أي من ذوي الكفاءات.

## المبحث الثاني: مناقشة وتحليل أبعاد الإستبيان والنتائج المتوصل إليها

سننتظر من خلال هذا المبحث إلى تحليل نتائج محاور الإستبانة محل الدراسة، وذلك بالإستعانة ببعض الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات، والتي من خلالها يمكن إستنتاج نتائج هذه الدراسة و إختبار فرضياتها.

### المطلب الأول: تحليل محاور الإستبانة

#### أولاً: تحليل محور الأول المتعلق بالتدقيق الخارجي

سيتم تحليل فقرات هذا المحور بناء على قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بالإعتماد على إجابات عينة الدراسة بهدف معرفة ترتيب و إتجاه كل عبارة، وأهميتها بالنسبة للمحور ككل.

الجدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مبادئ

#### التدقيق الخارجي

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق نسبياً	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
<b>مبادئ مرتبطة بركن التحقيق (الفحص)</b>										
01	معرفة الأحداث والاثار الفعلية المتوقعة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى؛	3	2	6	31	8	3.78	0.97	موافق	5
		6.0	4.0	12.0	62.0	16.0				
02	يستند المدقق الخارجي في المؤسسة على أدلة وقرائن اثبات في تقاريره المقدمة؛	2	5	5	23	15	3.88	1.08	موافق	4
		4.0	10.0	10.0	46.0	30.0				
03	هناك فحص الكفاءة الإنتاجية لتكوين رأي صحيح عن احداث المؤسسة؛	2	4	11	25	8	3.66	0.98	موافق	8
		4.0	8.0	22.0	50.0	16.0				

رقم	موافق	0.82	3.66	5	28	13	3	1	التكرار	هناك فحص لجميع الأهداف والتقارير المالية المعدة من قبل المؤسسة؛	04
				10.0	56.0	26.0	6.0	2.0	النسبة %		
<b>مبادئ مرتبطة بركن التقرير</b>											
6	موافق	0.99	3.74	13	17	14	6	-	التكرار	تقرير المدقق الخارجي في المؤسسة يعتمد على أداة نقل العمليات الاقتصادية لجميع المستخدمين بصورة حقيقية؛	05
				26.0	34.0	28.0	12.0	-	النسبة %		
7	موافق	0.98	3.68	9	23	13	3	2	التكرار	تكون محتويات تقرير المدقق الخارجي والتقارير المالية منصفة للمرتبطين والمهتمين بالمؤسسة؛	06
				18.0	46.0	26.0	6.0	4.0	النسبة %		
2	موافق	0.81	3.96	11	29	8	1	1	التكرار	يفحص المدقق الخارجي مدى تنفيذ الأهداف وتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها للمؤسسة؛	07
				22.0	58.0	16.0	2.0	2.0	النسبة %		
1	موافق	1.05	4.00	18	21	6	3	2	التكرار	يعمل تقرير المدقق الخارجي على إبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛	08
				36.0	42.0	12.0	6.0	4.0	النسبة %		
3	موافق	0.90	3.96	13	26	9	-	2	التكرار	يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف	09

									غير عادي يواجه به المدقق تبني تحفظاته ومقترحات على أسباب حقيقيه وموضوعية؛
				26.0	52.0	18.0	-	4.0	النسبة %
موافق	0.95	3.81	نتيجة المحور						

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

يبين الجدول أعلاه من نتائج مبادئ التدقيق الخارجي حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور (3.81) وإنحراف معياري (0.95) مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة بدرجة مرتفعة لعبارات مبادئ التدقيق الخارجي، حيث أن العبارة الثامنة " يعمل تقرير المدقق الخارجي على إبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛" احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.00) وإنحراف معياري (1.05)، وكانت النسب المئوية لعبارة كالتالي غير موافق بشدة (04%) غير موافق (06%) موافق نسبيا (12%) موافق (42%) موافق بشدة (36%) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة بدرجة مرتفعة، وتليها العبارة السابعة " يفحص المدقق الخارجي مدى تنفيذ الأهداف وتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها للمؤسسة؛" بمتوسط حسابي (3.96) وإنحراف معياري (0.81) وكانت النسب المئوية لعبارة كالتالي غير موافق بشدة (02%) غير موافق (02%) موافق نسبيا (16%) موافق (58%) موافق بشدة (22%) ، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة، في حين احتلت العبارة التاسعة " يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق تبني تحفظاته ومقترحات على أسباب حقيقيه وموضوعية؛" المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.96) وإنحراف معياري (0.90) وكانت النسب المئوية لعبارة كالتالي غير موافق بشدة (04%) غير موافق (00) موافق نسبيا (18%) موافق (52%) موافق بشدة (26%) ، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة، وتليها العبارة الثانية " يستند المدقق الخارجي في المؤسسة على أدلة وقرائن اثبات في تقاريره المقدمة؛" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.88) وإنحراف معياري (1.08) وكانت النسب المئوية لعبارة كالتالي غير موافق بشدة (04%) غير موافق (10%) موافق نسبيا (10%) موافق (46%) موافق بشدة (30%) ، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة. بعدها العبارة الأولى " معرفة الأحداث والآثار الفعلية المتوقعة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى؛" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.78) وإنحراف معياري (0.97) وكانت النسب المئوية لعبارة كالتالي غير موافق بشدة (06%) غير موافق (04%) موافق نسبيا (12%) موافق (62%) موافق بشدة (16%) ، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة. و العبارة الخامسة " تقرير

المدقق الخارجي في المؤسسة يعتمد على أداة نقل العمليات الاقتصادية لجميع المستخدمين بصورة حقيقية؛" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (3.74) وإنحراف معياري (0.99) وكانت النسب المئوية لعبارة كالتالي غير موافق بشدة (00) غير موافق (12%) موافق نسبيا (28%) موافق (34%) موافق بشدة (26%) ، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة. وتليها العبارة السادسة " تكون محتويات تقرير المدقق الخارجي والتقارير المالية منصفة للمرتبطين والمهتمين بالمؤسسة؛" في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (0.68) وإنحراف معياري (0.98) وكانت النسب المئوية لعبارة كالتالي غير موافق بشدة (04%) غير موافق (06%) موافق نسبيا (26%) موافق (46%) موافق بشدة (18%) ، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة. وأيضا العبارة الثالثة " هناك فحص الكفاءة الإنتاجية لتكوين رأي صحيح عن احداث المؤسسة؛" جاءت في المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3.66) وإنحراف معياري (0.98) وكانت النسب المئوية لعبارة كالتالي غير موافق بشدة (04%) غير موافق (08%) موافق نسبيا (22%) موافق (50%) موافق بشدة (16%) ، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة.

أما العبارة الرابعة " هناك فحص لجميع الأهداف والتقارير المالية المعدة من قبل المؤسسة؛" فجاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.66) وإنحراف معياري (0.82) وكانت النسب المئوية لعبارة كالتالي غير موافق بشدة (02%) غير موافق (06%) موافق نسبيا (26%) موافق (56%) موافق بشدة (10%) ، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة .

#### ثانيا: تحليل المحور الثاني المتعلق بالمعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي

يتضمن الجدول أدناه الإنحراف المعياري والمتوسط الحسابي، وهذا لمعرفة ترتيب اتجاه كل فقرة بالنسبة للمحور الثاني وهذا بالإعتماد على إجابات على عبارات الإستبانة من قبل عينة الدراسة كما هو موضح أدناه:

الجدول رقم (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مفردات عينة الدراسة حول

#### المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق نسبيا	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف	النتيجة	الترتيب
01	التكرار	-	2	10	24	14	4.00	0.81	موافق	1

				28.0	48.0	20.0	4.0	-	النسبة %	يمتلك المدقق مؤهلات علمية وكفاءة مهنية عالية تساعده في إتمام مهنته؛	
2	موافق	0.88	3.96	12	29	5	3	1	التكرار	لك كامل الحرية في اعداد برنامج التدقيق واختيار حجم المفردات المراد فحصها؛	02
				24.0	58.0	10.0	6.0	2.0	النسبة %		
6	موافق	1.01	3.44	4	26	11	6	3	التكرار	تظهر في التقرير كافة الحقائق التي يتم اكتشافها دون تدخل أي طرف؛	03
				8.0	52.0	22.0	12.0	6.0	النسبة %		
5		0.73	3.86	7	31	11	-	1	التكرار	توفر لكم كافة الإمكانيات من قبل المؤسسة للقيام بعمالكم؛	04
				14.0	62.0	22.0	-	2.0	النسبة %		
4	موافق	1.00	3.88	16	17	13	3	1	التكرار	تجمعون أدلة الاثبات تناسب كل عنصر يرغب في فحصه؛	05
				32.0	34.0	26.0	6.0	2.0	النسبة %		
3	موافق	0.89	3.94	15	20	12	3	-	التكرار	تتم بلورة النتائج المحصل عليها في شكل تقرير؛	06
				30.0	40.0	24.0	6.0	-	النسبة %		
7	محايد	1.23	2.92	6	12	9	18	5	التكرار		07



فكانت في المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3.44) وإنحراف معياري (1.01) وكانت النسب المئوية كالتالي غير موافق بشدة (06%) غير موافق (12%) موافق نسبياً (22%) موافق (52%) موافق بشدة (08%)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة متوسطة.

أما العبارة السابعة " تمتنعون عن ابداء رأيكم في التقرير المالي في حالة وجود مخالفات وتحفظات جوهرية في التدقيق؛" فجاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.92) وإنحراف معياري (1.23) وكانت النسب المئوية كالتالي غير موافق بشدة (10%) غير موافق (36%) موافق نسبياً (18%) موافق (24%) موافق بشدة (12%)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة متوسطة.

ثالثاً: تحليل المحور الثالث المتعلق بمساهمة المدقق الخارجي بتقييم نظام مراقبة التسيير

يحتوي الجدول أدناه الإنحراف المعياري والمتوسط الحسابي و الإتجاه بالنسبة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث المتعلق بمساهمة المدقق الخارجي بتقييم نظام مراقبة التسيير

الجدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مفردات عينة الدراسة حول تقييم

نظام مراقبة التسيير

الترتيب	النتيجة	الانحراف	المتوسط	موافق بشدة	موافق	موافق نسبياً	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات	الرقم
5	موافق	0.75	3.88	9	28	11	2	-	التكرار	01
				18.0	56.0	22.0	4.0	-	النسبة %	
1	موافق بشدة	0.75	4.26	21	22	6	1	-	التكرار	02
				42.0	44.0	12.0	2.0	-	النسبة %	
3	موافق	0.73	4.20	19	22	9	-	-	التكرار	03

				38.0	44.0	18.0	-	-	النسبة %	تقرير المدقق الخارجي يكشف مزايا وعيوب نظام مراقبة التسيير؛	
4	موافق	0.92	3.88	11	27	9	1	2	التكرار	يساهم التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف الانحرافات ورفعها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية؛	04
				22.0	54.0	18.0	2.0	4.0	النسبة %		
7	موافق	0.86	3.46	5	18	24	1	2	التكرار	وظيفة التدقيق الخارجي مهمة بالنسبة لنظام مراقبة التسيير؛	05
				10.0	36.0	48.0	2.0	4.0	النسبة %		
6	موافق	0.89	3.78	11	21	14	4	-	التكرار	يعمل التدقيق الخارجي وفق أليات ومراحل يكشف الأخطاء التي تشوه نظام مراقبة التسيير؛	06
				22.0	42.0	28.0	8.0	-	النسبة %		
2	موافق بشدة	0.82	4.22	22	18	9	1	-	التكرار	يهتم المدقق الخارجي بقياس مدى فعالية نظام مراقبة التسيير من تحقيق أهداف المؤسسة؛	07
				44.0	36.0	18.0	2.0	-	النسبة %		
موافق				0.82	3.95	نتيجة المحور					

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

يبين الجدول أعلاه من نتائج تقييم مراقبة التسيير حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور (3.95) وإنحراف معياري (0.82) مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة بدرجة مرتفعة لعبارة تقييم مراقبة التسيير ، حيث أن العبارة الثانية " التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة يعزز قدرته على اكتشاف الغش والأخطاء في نظام مراقبة التسيير؛" احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.26) وإنحراف معياري (0.75) وكانت النسب المئوية كالتالي غير موافق بشدة (00) غير موافق (02%) موافق نسبيا (12%) موافق (44%) موافق بشدة (42%)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي

فإن آراء عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة بدرجة مرتفعة، وتليها العبارة السابعة " يهتم المدقق الخارجي بقياس مدى فعالية نظام مراقبة التسيير من تحقيق أهداف المؤسسة؛" بمتوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري (0.82) وكانت النسب المئوية كالتالي غير موافق بشدة (00) غير موافق (02%) موافق نسبيا (18%) موافق (36%) موافق بشدة (44%)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة، في حين احتلت العبارة الثالثة " تقرير المدقق الخارجي يكشف مزايا وعيوب نظام مراقبة التسيير؛" المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.20) وانحراف معياري (0.73) وكانت النسب المئوية كالتالي غير موافق بشدة (00) غير موافق (00) موافق نسبيا (18%) موافق (54%) موافق بشدة (22%)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة، والعبارة الرابعة " يساهم التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف الانحرافات ورفعها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية؛" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.88) وانحراف معياري (0.92) وكانت النسب المئوية كالتالي غير موافق بشدة (04%) غير موافق (02%) موافق نسبيا (18%) موافق (54%) موافق بشدة (22%)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة، وبعدها العبارة الأولى " ممارسة المدقق الخارجي للشك المهني يساعده على اكتشاف الأخطاء والانحرافات داخل النظام؛" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.88) وانحراف معياري (0.75) وكانت النسب المئوية كالتالي غير موافق بشدة (00) غير موافق (04%) موافق نسبيا (22%) موافق (56%) موافق بشدة (18%)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة، والعبارة السادسة " تعمل وظيفة التدقيق الخارجي وفق أليات ومراحل تكشف الأخطاء التي تشوه نظام مراقبة التسيير؛" في المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3.78) وانحراف معياري (0.89) وكانت النسب المئوية كالتالي غير موافق بشدة (00) غير موافق (08%) موافق نسبيا (28%) موافق (42%) موافق بشدة (22%)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة مرتفعة.

أما العبارة الخامسة " وظيفة التدقيق الخارجي مهمة بالنسبة لنظام مراقبة التسيير؛" فجاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.46) وانحراف معياري (0.86) وكانت النسب المئوية كالتالي غير موافق بشدة (04%) غير موافق (02%) موافق نسبيا (48%) موافق (36%) موافق بشدة (10%)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي المرجح ليكارت الخماسي فإن آراء عينة الدراسة يميلون للموافقة بدرجة متوسطة.

### المطلب الثاني: دراسة و إختبار الإستبانة وتحليل العبارات

بعد دراسة موضوع هذا البحث ومحاولة الإحاطة بكل جوانبه، الأمر الذي يمكننا من إختبار صحة الفرضيات من عدمها، وقبل إختبار مقياس الإرتباط (سبيرمان) يجب التأكد أولاً من طبيعة البيانات.

#### الفرع الأول: إختبار شابيرو-وليك للإعتدالية (Shapiro- Wilk)

**إختبار الفرضية الرئيسية:** والتي تنص على " توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير بين عاملي ( الجنس، الخبرة المهنية)؛ حيث تم تقسيم الفرضية إلى قسمين: أولاً: والتي تنص على " توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير بين الذكور والإناث؛".

**الفرضية الصفرية  $H_0$ :** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير بين الذكور والإناث؛

**الفرضية البديلة  $H_1$ :** توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير بين الذكور والإناث؛

سوف نعتمد في إختبار هذه الفرضية على إختبار T لعينتين مستقلتين وسيتم الإعتماد على مستوى معنوية 0.05 والذي نقبل عنده الفرضية الصفرية ويتم رفضها في حالة مستوى معنوية أقل من 0.05 وقبل إستخدام إختبار T لعينتين المستقلتين يجب توفر شروط إستخدام هذا الإختبار وهي:

- 1- أن تكون البيانات رقمية؛
- 2- أن تكون العينتين مستقلتين؛
- 3- أن تكون عشوائية في الإختيار؛
- 4- إعتدالية العينتين؛
- 5- تجانس العينتين؛

بالنسبة للشروط الثالثة الأولى لا يمكن إختبارهما إحصائياً ويفترض أن تكون محققة أما الشرطين الآخرين يتم إختبارهما والتأكد منهما إحصائياً بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS.

**إختبار الإعتدالية:** لا بد لنا من إختبار العينة لمعرفة توزيعها والذي سيكون وفق إختبار شابيرو-وليك للإعتدالية وهو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (13): إختبار Shapiro-Wilk للإعتدالية

الجنس	قيمة الإختبار	درجة الحرية	مستوى المعنوية
ذكر	0.835	40	0.000
أنثى	0.971	10	0.898

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه لإختبار شابيرو-وليك للإعتدالية أن قيمة الإختبار بالنسبة للذكور مساوية إلى 0.835 بدرجة حرية 40 وعند مستوى معنوية 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية المعتمد 0.05 وبالتالي نقول أن توزيع العينة لا يتبع التوزيع الطبيعي أي لا يحقق الإعتدالية. أما قيمة الإختبار بالنسبة للإناث تساوي 0.971 ودرجة حرية 10 وعند مستوى معنوية 0.898 وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وبالتالي نقول أن التوزيع العينة يتبع التوزيع الطبيعي أي يحقق الإعتدالية.

ومن هنا لم تتوفر شروط إستخدام إختبار T للعينتين المستقلتين لذا سنختبر الفروق بالإعتماد على الإختبارات اللامعلمية وسيكون وفق إختبار مان-ويتني Mann-Whitney كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (14): يوضح إختبار مان-ويتني Mann-Whitney لإختبار الفروق

قيمة الإختبار	مستوى المعنوية
193.5	0.874

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه لإختبار مان-ويتني لإختبار الفروق بين عينتين مستقلتين أن قيمة الإختبار 193.5 عند مستوى معنوية 0.874 أي أكبر من مستوى المعنوية المعمول به 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير بين الذكور والإناث.

ثانياً: والتي تنص على " توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير حسب عامل الخبرة المهنية";

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير حسب عامل الخبرة المهنية؛

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير حسب عامل الخبرة المهنية؛

وفي هذه الحالة سوف نستخدم تحليل التباين الأحادي لتبيان الفروق في المتوسطات بين العينات وسيتم الإعتماد على مستوى معنوية 0.05 الذي ستقبل عنده الفرضية الصفرية، ونرفضها في حالة مستوى معنوية أقل من 0.05 ولإجراء هذا الإختبار لابد من توفر مجموعة من الشروط وتتمثل في التالي:

- 1- البيانات رقمية؛
- 2- العينات مستقلة؛
- 3- توفر العشوائية؛
- 4- الإعتدالية؛

5- توفر التجانس؛

بالنسبة للشروط 1 و 2 و 3 لا يمكن إختبارها إحصائياً، ويفترض أن تكون محققة أما الشرطين 4 و 5 يتم إختبارهما بواسطة برنامج التحليل الإحصائي SPSS كالتالي:  
**إختبار الإعتدالية:** لا بد لنا من إختبار العينة لمعرفة توزيعها والذي سيكون وفق إختبار شابيرو-وليك للإعتدالية وهو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (15): إختبار Shapiro-Wilk لإختبار توزيع العينة

الخبرة المهنية	قيمة الإختبار	درجة الحرية	مستوى المعنوية
أقل من 05 سنوات	0.993	03	0.843
من 06 إلى 10 سنوات	0.893	11	0.150
من 11 إلى 15 سنة	0.716	14	0.001
أكثر من 15 سنة	0.966	22	0.625

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

نلاحظ من الجدول أعلاه لإختبار الإعتدالية شابيرو-وليك أن قيمة الإختبار للعينة أقل من 05 سنوات خبرة مهنية مساوية إلى 0.993 عند مستوى معنوية 0.843 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نقول أن توزيع العينة يتبع التوزيع الطبيعي أي يحقق الإعتدالية.

أما قيمة الإختبار بالنسبة للعينة التي لها خبرة مهنية من 06 إلى 10 سنوات مساوية إلى 0.893 عند مستوى معنوية 0.150 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نقول أن توزيع العينة يتبع التوزيع الطبيعي أي يحقق الإعتدالية.

وبالنسبة لقيمة الإختبار للعينة التي لها خبرة مهنية من 11 إلى 15 سنة مساوية إلى 0.716 عند مستوى معنوية 0.001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نقول أن توزيع العينة لا يتبع التوزيع الطبيعي أي لا يحقق الإعتدالية.

و أيضاً بالنسبة لقيمة العينة التي لها خبرة مهنية أكثر من 15 سنة مساوية إلى 0.966 عند مستوى معنوية 0.625 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي نقول أن توزيع العينة يتبع التوزيع الطبيعي أي يحقق الإعتدالية.

ومن هنا نلاحظ أن شروط إستخدام إختبار تحليل تباين الأحادي ANOVA لم تتحقق لذا سنختبر الفروق بالإعتماد على الإختبارات اللامعلمية، وسيكون وفق إختبار كرسكال واليس Kruskal Wallis كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (16): يوضح إختبار **Kruskal Wallis** لإختبار الفروق بين العينات

قيمة الإختبار	مستوى المعنوية
0.948	0.805

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه لإختبار كرسكال وليس لإختبار الفروق أن قيمة الإختبار تساوي 0.948 عند مستوى معنوية 0.805 أي أكبر من مستوى المعنوية المعمول به 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير حسب عامل الخبرة المهنية" ؛

### المطلب الثالث: إختبار الفرضيات الفرعية الأولى والثانية

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير من وجهة نظر مجتمع الدراسة، وسنتناول إختبار فرضيات الدراسة كمايلي:

#### الفرع الأول: إختبار الإرتباط الخطي (Spearman)

**الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي ( مبادئ التدقيق الخارجي، المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي) و تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق لولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة وتم تقسيم الفرضية :  
**أولا:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ التدقيق الخارجي و تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**الفرضية الصفرية H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ التدقيق الخارجي و تقييم

نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**الفرضية البديلة H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ التدقيق الخارجي و تقييم نظام

مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**ثانيا:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي و تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**الفرضية الصفرية H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المعتمدة في التدقيق

الخارجي و تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**الفرضية البديلة H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي

و تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

الجدول رقم (17): مصفوفة معامل الارتباط Spearman

مساهمة المدقق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير	المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي	مبادئ التدقيق الخارجي		
0,613**	0,374**	1,000	Coefficient de corrélacion	مبادئ التدقيق الخارجي
0,000	0,007	.	Sig. (bilatérale)	
50	50	50	N	
0,431**	1,000	0,374**	Coefficient de corrélacion	المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي
0,002	.	0,007	Sig. (bilatérale)	
50	50	50	N	
1,000	0,431**	0,613**	Coefficient de corrélacion	مساهمة المدقق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير
.	0,002	0,000	Sig. (bilatérale)	
50	50	50	N	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

يتضح من خلال مصفوفة الارتباط Spearman أعلاه أن هناك ارتباط طردي بين مبادئ التدقيق الخارجي و تقييم مراقبة التسيير حيث تقدر قيمته بـ 0.613 وهي موجبة، في حين أن قيمة مستوى الدلالة هي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ التدقيق الخارجي و تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة"، حيث ان المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي و تقييم نظام مراقبة التسيير تقدر قيمته بـ 0.431 وهي موجبة، و في حين أن قيمة مستوى الدلالة تقدر بـ 0.002 وهي أقل من 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة أي أن معامل الارتباط معنوي، وهذا ما يدل على وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي و تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة بمعنى انه كلما ارتفع مستوى مبادئ التدقيق الخارجي و المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي بمكاتب التدقيق

في ولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة سيؤدي ذلك إلى رفع مستوى تقييم نظام مراقبة التسيير .

**الفرع الثاني: إختبار معامل الإنحدار الخطي المتعدد**

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي (مبادئ التدقيق الخارجي ، المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي) على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة، تنقسم إلى فرعين:

**أولاً:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين مبادئ التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**الفرضية الصفريية H0:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين مبادئ التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**الفرضية البديلة H1:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين مبادئ التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**ثانياً:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**الفرضية الصفريية H0:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**الفرضية البديلة H1:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

**الجدول رقم (18): مصفوفة معامل الإنحدار**

المتغيرات المستقلة	معامل الإنحدار	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الإرتباط R	إختبار F	
				قيمة F	المعنوية SIG
مبادئ التدقيق الخارجي	0.439	0.568	0.754	30.932	0.000
المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي	0.184				0.074

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج الإحصائي spss نسخة 20

من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل مصفوفة معامل الإنحدار أظهرت النتائج أن يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين مبادئ التدقيق

الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق لولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة"، إذ بلغ معامل الارتباط  $R$  (0.754) ومعامل التحديد  $R^2$  فيقدر بـ (0.568)، كما بلغت معامل الإنحدار (0.439) ، وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة  $F$  التي بلغت (30.932) ومستوى المعنوية كانت 0.000 وهي دالة عند مستوى معنوية 0.05 وهذا ما يؤكد قبولا الفرضية البديلة التي نصت على " وجود أثر ذو دلالة إحصائية معنوية لمبادئ التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق لولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة" ، وهذا عكس ما وصلت إليه الفرضية الفرعية الثانية التي نصت على " وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق لولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة"، حيث كانت قيمة الإنحدار تقدر بـ(0.184) ومستوى المعنوية قدر بـ 0.074 وهو غير دال عند مستوى معنوية 0.05 وهذا ما يؤكد رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية التي تنص على " عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق لولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة".

## خلاصة الفصل

توصلنا من خلال هذا الفصل و الذي اعتمدنا من خلاله على أداة الإستبيان لجمع المعلومات اللازمة و بعد تفريغه و تحليله تم إستخدام أساليب و أدوات إحصائية التي إجريت من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة ، لإظهار ما جاء في نتائج الدراسة لتؤكد:

وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي (مبادئ التدقيق الخارجي ، المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي) و تقييم مراقبة التسيير في مكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

وأيضا أكدت وجود تأثير بين مبادئ التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق لولاية غارداية؛ ونفت الفرضية التي تنص على " وجود تأثير بين المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير بمكاتب التدقيق لولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة".

خاتمة

عامّة

### خاتمة عامة:

إن التدقيق يعتبر شكل من أشكال الرقابة، وقد تطور مع تطور الحياة الاقتصادية، وقد نال موضوع التدقيق إهتماما كبيرا في الأوساط المالية والإقتصادية والقانونية وحتى الإجتماعية منها، فمهنة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها وهذا من أجل حماية أموال المؤسسة ومساعدتها في إتخاذ القرارات التي تحميها. إذ أن التدقيق لا يخدم المؤسسة ومختلف مصالحها الداخلية فقط، بل يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة.

ومن خلال ماسبق قمنا بمعالجة موضوع التدقيق الخارجي ودوره في تقييم نظام مراقبة التسيير، حيث حاولنا من خلاله الإجابة على الإشكالية المطروحة و كذا أسئلتها الفرعية، وذلك من خلال تقسيم الدراسة إلى فصلين، تم تخصيص فصل الأول للإلمام بمناحي الدراسة النظرية، و فصل ثاني خاص بالدراسة الميدانية التي كانت في بعض من مكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات فيما يلي:

#### أولا: النتائج

✓ أثبتت نتائج الفرضية الرئيسية الأولى:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير حسب عاملي الجنس و الخبرة المهنية؛

✓ أثبتت نتائج الفرعية الأولى:

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي (مبادئ التدقيق الخارجي، المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي) و تقييم نظام مراقبة التسيير في مكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

✓ أثبتت نتائج الفرعية الثانية :

- وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين مبادئ التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير في مكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛
- وعدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي على تقييم نظام مراقبة التسيير في مكاتب التدقيق بولايات غارداية و ورقلة و الأغواط و الجزائر العاصمة؛

### ثانياً: الإقتراحات

و في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة فإنه يمكن إستخلاص مجموعة من التوصيات و المتمثلة أساسا فيما يلي:

- ✓ ضرورة الحفاظ على إستقلالية المدقق الخارجي وتوفير ما يمكن أن يضمن إستقلاليته من معايير وقواعد وأنظمة مهنية؛
- ✓ توفير الموارد المادية والمالية التي بإمكانها تحفيز ومساعدة المدققين في أداء مهامهم وذلك للوصول إلى أفضل النتائج؛
- ✓ ضرورة إتزام المدقق الخارجي بمعايير الدولية المتعارف عليها لضمان الموضوعية والنزاهة؛
- ✓ يجب على إدارة المؤسسة متابعة ملاحظات المدقق الخارجي لتجنب المعوقات والمشاكل التي من شأنها أن تلقي بظلالها على تحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ ضرورة إعتداد على وسائل تكنولوجيا المعلومات كأداة لتنفيذ عملية التدقيق؛
- ✓ يجب إعداد تقارير في حالة وجود مخالفات وتحفظات جوهرية في التدقيق؛

### ثالثاً: الأفاق المستقبلية

رغم أن هذه الدراسة حققت أهدافها و أجابت عن تساؤلاتها، إلا أنها يمكن أن تشكل محطة إنطلاق مهمة لبحوث مستقبلية، كما أثار إنتباهنا و نحن في ختام هذه الدراسة عدة مواضيع للبحث في هذا المجال يمكن أن تعتبر بحوث مستقبلية للمزيد من الإثراء و التجديد نذكر منها:

- ✓ دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية؛
- ✓ دور المدقق الخارجي في كفاءة و جودة الأداء المحاسبي؛
- ✓ التدقيق الخارجي ودوره في تطوير أداء المؤسسات الإقتصادية؛

# قائمة المراجع

### قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث أدلة الاثبات ونتائج التدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015
3. حسين أحمد دحدوح، جسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009
4. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الولاية للنشر والتوزيع، 2009
5. طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2006
6. علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، 2005
7. كمال خليفة أبو زيد، المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008
8. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003
9. معراج هواري، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011
10. ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار محمدية العامة، الجزائر، 1999
11. ناصر داداي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار محمدية العامة، الجزائر، 2003
12. وليم توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الميرخ للنشر، 1997.

ثانياً: المذكرات والبحوث الجامعية

1. بلعمري نور الهدى، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2017

2. خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014
3. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2006/2005
4. طویل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص المنظمة التدقيق وإستراتيجية اتخاذ القرار، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2007/2006
5. مروى مويسي، دراسة تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، جامعة غرداية، 2018/2017

### ثالثا: المقالات

1. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث العدد 09، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011

### رابعا: المراسيم

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2012

### المراجع بلغة الأجنبية

### Liste des ouvrages

1. Claude Alazard, Sabine Sépari : Contrôle de gestion, 5ème Edition, paris, Dunod, 2001

### Articles de revues

2. Gaston Cuendet: Dynamique de la gestion «suisse», presse polytechnique romandes, 1982
3. Robert le Duff, Encyclopédie de la gestion et du mangement, paris, Dalloz, 1999

المواقع الالكترونية

1. <https://ar.Scribd.Com/doc/5764198/> مراقبة التسيير في المؤسسة le 13/03/2019 19:00.

الملاحق

# الملاحق

## قائمة الأساتذة المحكمين:

- 1- د. عجيبة محمد؛
- 2- د. رواني بوحفص؛
- 3- د. طالب أحمد نور الدين؛
- 4- أ. بيثي إسماعيل؛
- 5- أ. خبيطي خضير؛



## إستمارة الإستبيان:

### جامعة غرداية

### كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

### تحية واحترام:

في اطار التحضير لمذكرة التخرج التي تتدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص (تدقيق مراقبة التسيير)، تقوم الطالبة بأعداد مذكرة بعنوان: "المراجعة الخارجية و دورها في تقييم نظام مراقبة التسيير"

### سيدي، سيديتي :

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم حول ما تحتوي من فقرات، كما نرجو من سيادتكم الإجابة بجدية وموضوعية على الأسئلة، علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط وستوضع نتائج الدراسة تحت تصرفكم في أي وقت وليس مطلوب منكم ذكر اسمك أو عنوانك، شاكرا لكم سلفا جهودكم وحسن تعاونكم.

الإيميل: [marouani.manal93@gmail.com](mailto:marouani.manal93@gmail.com)

الهاتف: 06751881719

أولاً: المعلومات الشخصية

- الجنس:  ذكر  أنثى
- السن:  من 20 إلى 30 سنة  من 41 إلى 50 سنة
- من 31 إلى 40 سنة  أكثر من 50 سنة
- الخبرة المهنية:  أقل من 5 سنوات  من 11 إلى 15 سنة
- من 6 إلى 10 سنوات  أكثر من 15 سنة
- المسمى الوظيفي:  محافظ حسابات  محاسب معتمد  خبير محاسبي
- المؤهل العلمي:  أقل من البكالوريا  بكالوريا
- جامعي  دراسات عليا

ثانياً: محاور أسئلة الاستبيان:

➤ المحور الأول: التدقيق الخارجي

1- مبادئ التدقيق الخارجي

- مبادئ مرتبطة بركن التحقيق (الفحص)						
رقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	موافق نسبياً	غير موافق	غير موافق بشدة
01	معرفة الأحداث والاثار الفعلية المتوقعة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى					
02	يستند المدقق الخارجي في المؤسسة على أدلة وقرائن اثبات في تقاريره المقدمة					

					03	هناك فحص الكفاءة الإنتاجية لتكوين رأي صحيح عن احداث المؤسسة
					04	هناك فحص لجميع الأهداف والتقارير المالية المعدة من قبل المؤسسة
- مبادئ مرتبطة بركن التقرير						
رقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	موافق نسبيا	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقرير المدقق الخارجي في المؤسسة يعتمد على أداة نقل العمليات الاقتصادية لجميع المستخدمين بصورة حقيقية					
02	تكون محتويات تقرير المدقق الخارجي والتقارير المالية منصفة للمرتبطين والمهتمين بالمؤسسة					
03	يفحص المدقق الخارجي مدى تنفيذ الأهداف وتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها للمؤسسة					
04	يعمل تقرير المدقق الخارجي على ابراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات					
05	يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق تبني تحفظاته ومقترحات على أسباب حقيقيه وموضوعية					

2- المعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق نسبيا	موافق	موافق بشدة	العبارة	
					يملك المدقق مؤهلات علمية وكفاءة مهنية عالية تساعده في إتمام مهنته	01
					لك كامل الحرية في اعداد برنامج التدقيق واختيار حجم المفردات المراد فحصها	02
					تظهر في التقرير كافة الحقائق التي يتم اكتشافها دون تدخل أي طرف	03
					توفر لكم كافة الإمكانيات من قبل المؤسسة للقيام بعملكم	04
					تجمعون أدلة الاثبات تناسب كل عنصر يرغب في فحصه	05
					تتم بلورة النتائج المحصل عليها في شكل تقرير	06
					تمتنعون عن ابداء رأيكم في التقرير المالي في حالة وجود مخالفات وتحفظات جوهرية في التدقيق	07

➤ المحور الثاني: يساهم تقرير المدقق الخارجي في تقييم مراقبة التسيير

رقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق نسبيا	غير موافق	غير موافق بشدة
01	ممارسة المدقق الخارجي للشك المهني يساعده على اكتشاف الأخطاء والانحرافات داخل النظام					
02	التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة يعزز قدرته على اكتشاف الغش والأخطاء في نظام مراقبة التسيير					
03	تقرير المدقق الخارجي يكشف مزايا وعيوب نظام مراقبة التسيير					
04	يساهم التدقيق الخارجي في تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال اكتشاف الانحرافات ورفعها للمسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية					
05	وظيفة التدقيق الخارجي مهمة بالنسبة لنظام مراقبة التسيير					
06	يعمل التدقيق الخارجي وفق أليات ومراحل يكشف الأخطاء التي تشوه نظام مراقبة التسيير					
07	يهتم المدقق الخارجي بقياس مدى فعالية نظام مراقبة التسيير من تحقيق أهداف المؤسسة					

## مخرجات برنامج spss

التكرارات والنسب المئوية:

### X1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	3	6,0	6,0	6,0
موافق غير	2	4,0	4,0	10,0
نسبيا موافق	6	12,0	12,0	22,0
موافق	31	62,0	62,0	84,0
بشدة موافق	8	16,0	16,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

### X2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	2	4,0	4,0	4,0
موافق غير	5	10,0	10,0	14,0
نسبيا موافق	5	10,0	10,0	24,0
موافق	23	46,0	46,0	70,0
بشدة موافق	15	30,0	30,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X3**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	2	4,0	4,0	4,0
موافق غير نسبيًا	4	8,0	8,0	12,0
موافق	11	22,0	22,0	34,0
بشدة موافق	25	50,0	50,0	84,0
Total	8	16,0	16,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X4**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	1	2,0	2,0	2,0
موافق غير نسبيًا	3	6,0	6,0	8,0
موافق	13	26,0	26,0	34,0
بشدة موافق	28	56,0	56,0	90,0
Total	5	10,0	10,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X5**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	6	12,0	12,0	12,0
موافق نسبيًا	14	28,0	28,0	40,0
موافق بشدة	17	34,0	34,0	74,0
موافق بشدة	13	26,0	26,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X6**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	2	4,0	4,0	4,0
موافق غير نسبيًا	3	6,0	6,0	10,0
موافق	13	26,0	26,0	36,0
موافق بشدة	23	46,0	46,0	82,0
موافق بشدة	9	18,0	18,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X7**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	1	2,0	2,0	2,0
موافق غير نسبيًا	1	2,0	2,0	4,0
موافق	8	16,0	16,0	20,0
موافق بشدة	29	58,0	58,0	78,0
Total	11	22,0	22,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X8**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	2	4,0	4,0	4,0
موافق غير نسبيًا	3	6,0	6,0	10,0
موافق	6	12,0	12,0	22,0
موافق بشدة	21	42,0	42,0	64,0
Total	18	36,0	36,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X9**

	Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	2	4,0	4,0	4,0
Valid نسبيا موافق	9	18,0	18,0	22,0
e موافق	26	52,0	52,0	74,0
بشدة موافق	13	26,0	26,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X10**

	Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,0	4,0	4,0
Valid نسبيا موافق	10	20,0	20,0	24,0
e موافق	24	48,0	48,0	72,0
موافق بشدة	14	28,0	28,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X11**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	موافق غير بشدة	1	2,0	2,0
	موافق غير	3	6,0	8,0
	نسبيا موافق	5	10,0	18,0
	موافق	29	58,0	76,0
	بشدة موافق	12	24,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

**X12**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	موافق غير بشدة	3	6,0	6,0
	موافق غير	6	12,0	18,0
	نسبيا موافق	11	22,0	40,0
	موافق	26	52,0	92,0
	بشدة موافق	4	8,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

**X13**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	1	2,0	2,0	2,0
Valid e	11	22,0	22,0	24,0
نسبيا موافق	31	62,0	62,0	86,0
موافق	7	14,0	14,0	100,0
بشدة موافق	50	100,0	100,0	
Total				

**X14**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	1	2,0	2,0	2,0
Valid e	3	6,0	6,0	8,0
موافق غير	13	26,0	26,0	34,0
نسبيا موافق	17	34,0	34,0	68,0
موافق	16	32,0	32,0	100,0
بشدة موافق	50	100,0	100,0	
Total				

**X15**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	3	6,0	6,0	6,0
غير موافق	12	24,0	24,0	30,0
موافق				
نسبيا				

موافق	20	40,0	40,0	70,0
موافق بشدة	15	30,0	30,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

### X16

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	5	10,0	10,0	10,0
Valid e	18	36,0	36,0	46,0
نسبيا موافق	9	18,0	18,0	64,0
موافق	12	24,0	24,0	88,0
بشدة موافق	6	12,0	12,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

### X17

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,0	4,0	4,0
Valid e	11	22,0	22,0	26,0
نسبيا موافق	28	56,0	56,0	82,0
موافق	9	18,0	18,0	100,0
بشدة موافق				
Total	50	100,0	100,0	

**X18**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
موافق نسبيًا	6	12,0	12,0	14,0
موافق بشدة	22	44,0	44,0	58,0
موافق بشدة	21	42,0	42,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X19**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق نسبيًا	9	18,0	18,0	18,0
موافق بشدة	22	44,0	44,0	62,0
موافق بشدة	19	38,0	38,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

**X20**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e موافق غير موافق بشدة	2	4,0	4,0	4,0

موافق غير	1	2,0	2,0	6,0
نسبيا موافق	9	18,0	18,0	24,0
موافق	27	54,0	54,0	78,0
بشدة موافق	11	22,0	22,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

### X21

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير بشدة	2	4,0	4,0	4,0
Valid e موافق غير	1	2,0	2,0	6,0
نسبيا موافق	24	48,0	48,0	54,0
موافق	18	36,0	36,0	90,0
بشدة موافق	5	10,0	10,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

### X22

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	8,0	8,0	8,0
Valid e موافق	14	28,0	28,0	36,0
نسبيا موافق	21	42,0	42,0	78,0
موافق	11	22,0	22,0	100,0
بشدة موافق				
Total	50	100,0	100,0	

**X23**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
موافق نسبيًا	9	18,0	18,0	20,0
موافق	18	36,0	36,0	56,0
موافق بشدة	22	44,0	44,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية:

**Statistiques descriptives**

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
X1	50	1,00	5,00	3,7800	,97499
X2	50	1,00	5,00	3,8800	1,08119
X3	50	1,00	5,00	3,6600	,98167
X4	50	1,00	5,00	3,6600	,82338
X5	50	2,00	5,00	3,7400	,98582
X6	50	1,00	5,00	3,6800	,97813
X7	50	1,00	5,00	3,9600	,80711
X8	50	1,00	5,00	4,0000	1,04978
X9	50	1,00	5,00	3,9600	,90260

X10	50	2,00	5,00	4,0000	,80812
X11	50	1,00	5,00	3,9600	,87970
X12	50	1,00	5,00	3,4400	1,0133 8
X13	50	1,00	5,00	3,8600	,72871
X14	50	1,00	5,00	3,8800	1,0028 5
X15	50	2,00	5,00	3,9400	,89008
X16	50	1,00	5,00	2,9200	1,2262 4
X17	50	2,00	5,00	3,8800	,74615
X18	50	2,00	5,00	4,2600	,75078
X19	50	3,00	5,00	4,2000	,72843
X20	50	1,00	5,00	3,8800	,91785
X21	50	1,00	5,00	3,4600	,86213
X22	50	2,00	5,00	3,7800	,88733
X23	50	2,00	5,00	4,2200	,81541
N valide (listwise)	50				

مصفوفة الارتباط الخطي سوبرمان :

### Corrélations

			S1	S2	S3
Rho de Spearman	S1	Coefficient de corrélacion	1,000	,374**	,613**
		Sig. (bilatérale)	.	,007	,000
	N	50	50	50	
	S2	Coefficient de corrélacion	,374**	1,000	,431**

S3	Sig. (bilatérale)	,007	.	,002
	N	50	50	50
	Coefficient de corrélation	,613**	,431**	1,000
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	.
	N	50	50	50

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

إختبار الإنحدار :

### Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,754 <sup>a</sup>	,568	,550	,27277

a. Valeurs prédites : (constantes), S2, S1

### ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4,603	2	2,301	30,932	,000 <sup>b</sup>
1 Résidu	3,497	47	,074		
Total	8,100	49			

a. Variable dépendante : S3

b. Valeurs prédites : (constantes), S2, S1

### Coefficients<sup>a</sup>

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,596	,326		4,896	,000
S1	,439	,085	,609	5,183	,000
S2	,184	,101	,214	1,825	,074

a. Variable dépendante : S3

إختبار الثبات ألفا كرونباخ:

للمحور الكلي:

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,836	23

للمحور الأول:

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,765	9

المحور الثاني:

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,699	7

المحور الثالث:

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,691	7

إختبار Shapiro-Wilk للاعتدالية:

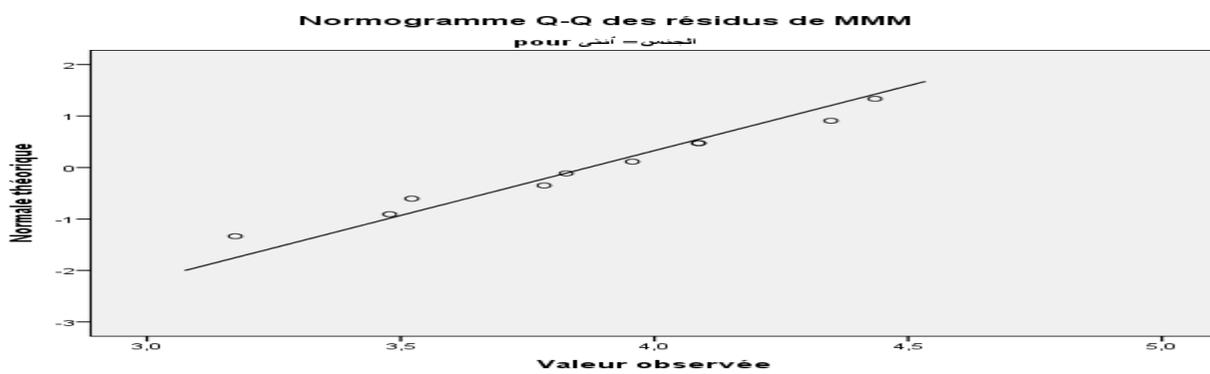
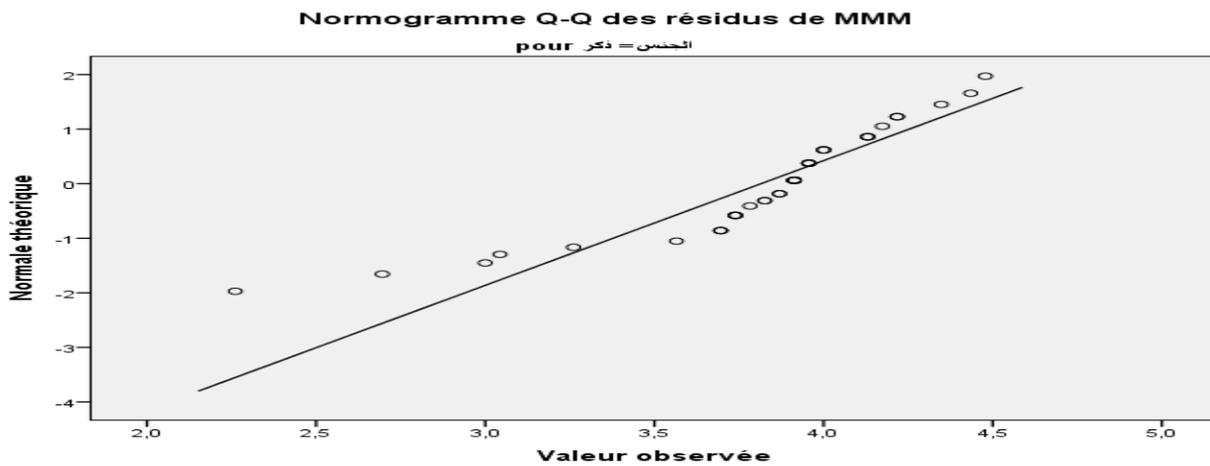
بالنسبة لعامل الجنس:

**Tests de normalité**

	الجنس	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
		Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
MM	ذكر	,242	40	,000	,835	40	,000
M	أنثى	,113	10	,200*	,971	10	,898

\*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors



إختبار مان-ويتني Mann-Whitney لإختبار الفروق:

**Statistiques descriptives**

	N	Moyenn e	Ecart- type	Minimum	Maximu m
MMM	50	3,8261	,42645	2,26	4,48
الجنس	50	1,2000	,40406	1,00	2,00

**Test de Mann-Whitney**

**Rangs**

	الجنس	N	Rang moyen	Somme des rangs
MMM	ذكر	40	25,34	1013,50
	أنثى	10	26,15	261,50
	Total	50		

**Test<sup>a</sup>**

	MMM
U de Mann–Whitney	193,500
W de Wilcoxon	1013,500
Z	-,158
Signification asymptotique (bilatérale)	,874
Signification exacte [2* (signification unilatérale)]	,877 <sup>b</sup>

a. Critère de regroupement :

الجنس

b. Non corrigé pour les ex

aequo.

إختبار Shapiro–Wilk للاعتدالية:

بالنسبة لعامل الخبرة المهنية:

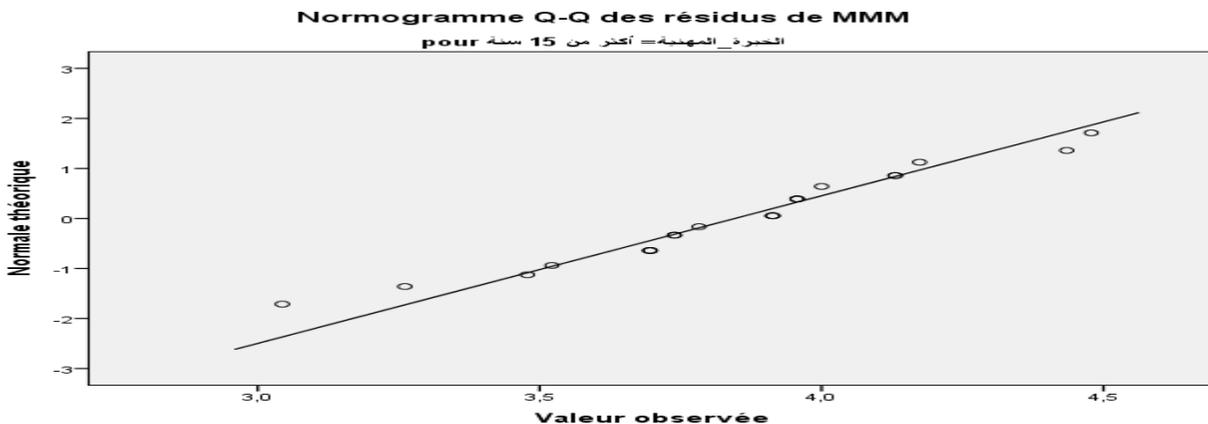
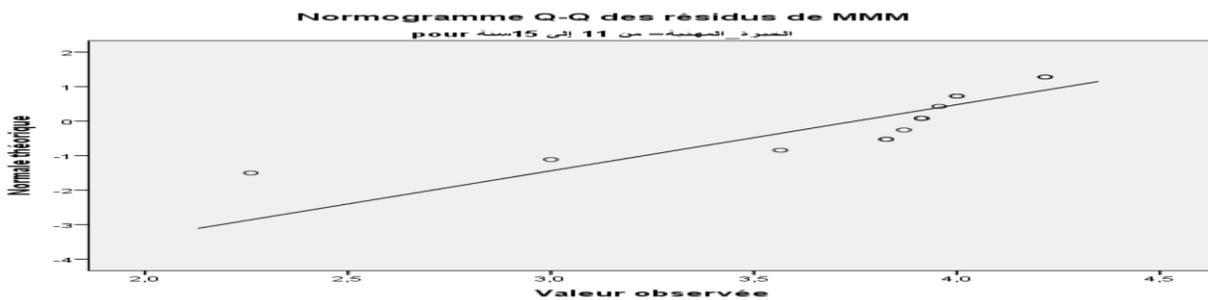
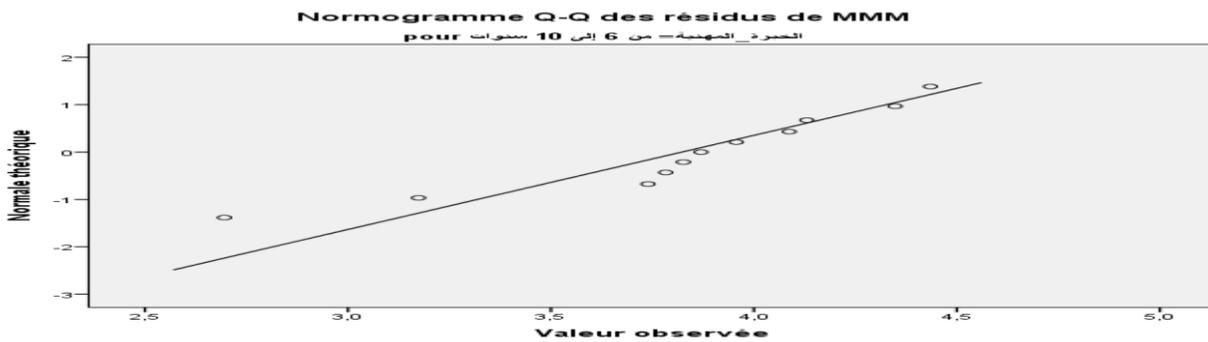
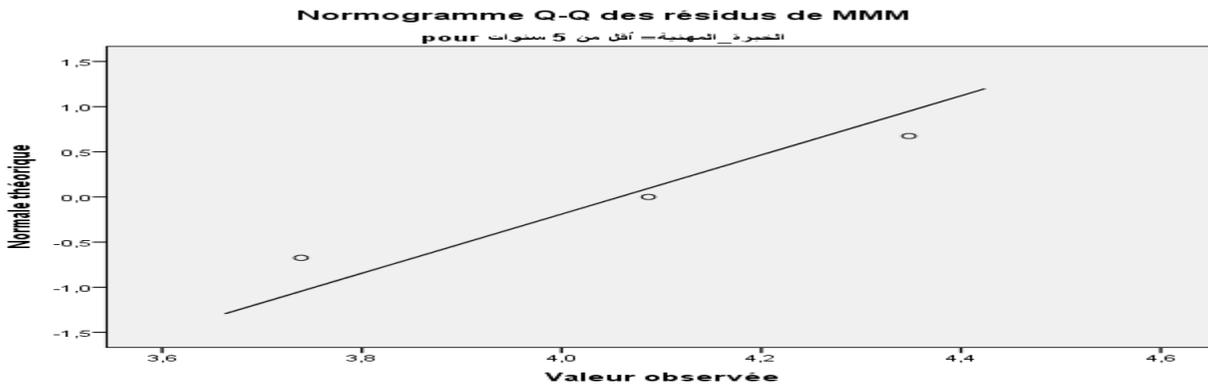
**Tests de normalité**

	المهنية_الخبرة	Kolmogorov–Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro–Wilk		
		Statistiq ue	ddl	Significati on	Statistiq ue	ddl	Significati on
	5 من أقل سنوات	,204	3	.	,993	3	,843
MM	10 إلى 6 من سنوات	,253	11	,048	,893	11	,150
M	إلى 11 من سنة 15	,345	14	,000	,716	14	,001

15 من أكثر سنة	,147	22	,200*	,966	22	,625
-------------------	------	----	-------	------	----	------

\*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors



إختبار Wallis-Kruskal لإختبار الفروق بين العينات:

**Rangs**

	المهنية_الخبرة	N	Rang moyen
	5 من أقل سنوات	3	33,17
MM	10 إلى 6 من سنوات	11	26,18
M	إلى 11 من سنة 15	14	24,86
	15 من أكثر سنة	22	24,52
	Total	50	

**Test<sup>a,b</sup>**

	MMM
Khi-deux	,984
ddl	3
Signification asymptotique	,805

a. Test de Kruskal Wallis

b. Critère de regroupement :

المهنية\_الخبرة