



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:



## مدى إعتقاد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

أ.د زيرق سوسن

من إعداد الطالبتين:

- بندير سهيلة

- زايدي زينب

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	لقب واسم الأستاذ
رئيسا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	د. بلقاسم كحلولي احلام
مشرفا، مقرا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	أ.د زيرق سوسن
ممتحنا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر	د. قواسمية هبة

السنة الجامعية: 2024-2023





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

## مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610

مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

أ. د زيرق سوسن

من إعداد الطالبتين:

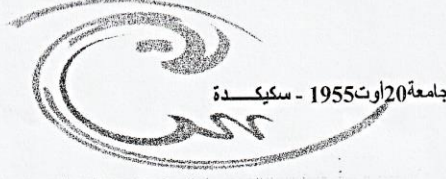
- بندير سهيلة

- زايدي زينب

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	لقب واسم الأستاذ
رئيسا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	د. بلقاسم كحلولي أحلام
مشرفا، مقررا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	أ.د زيرق سوسن
ممتحنا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر	د. قواسمية هبة

السنة الجامعية: 2023-2024



السنة الجامعية: 2024 / 2023

شهادة الترخيص بإيداع مذكرة ماستر أكاديمي لدى المكتبة

أنا الممضي أسفله الأستاذ: **سوسن زيرقة**؛ الرتبة العلمية: **أستاذ التعليم العالي**  
المشرف على مذكرة الماستر والموسومة بـ: "**دعم إعتماد "المدقق الخارجي على أعمال التدقيق**  
والموسومة بـ: "**الداخلية**" وفقا لـ **كميليار التدقيق العملي 610**.  
من إنجاز الطالب: **زايد زليل**، والطالب: **بندير سويبة**.

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة)؛

القسم: **العلوم المالية والمحاسبة**.

التخصص: **محاسبة و تدقيق**.

تاريخ المناقشة: **30 جوان 2024**.

أشهد أن الطالب (ة) قد قام بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة المناقشة، وأن المطابقة بين النسخة

الورقية والنسخة الإلكترونية قد استوفت جميع شروطها. وبإمكانه إيداع النسخ الورقية والإلكترونية.

سكيكدة في:

تأشيرة رئيس القسم  
رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة  
شرقية



تأشيرة الأستاذ المشرف

سوسن زيرقة

ملاحظة هامة: لا تقبل أي شهادة من دون توقيع ومصادقة.



## تعهد

أنا المعضي أسفله الطالب (ة): سهيلة بندين  
تاريخ الميلاد 1999/3/09 بـ عزابة /ولاية: سكيكدة  
عنوان الإقامة: سكيكدة، عزابة، عين ششار  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبية  
التخصص: محاسبة وتدقيق  
رقم التسجيل: 36 00 80 84  
وفي يوم: 19 / 06 / 2024

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

محاذاة اعتماد التدقيق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610  
السنة الجامعية: 2023 - 2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

اسم ولقب المشرق: سوسه زيرق

أقرتها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأتحمّل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة، وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأنعهد انني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الاصليين.

وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

المصادقة

الاسم واللقب والتوقيع للطالب  
سهيلة بندين  
113732671  
عزابة  
20/06/2024  
عين ششار

ملاحظة هامة:

- تملأ الاستمارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى المصالح الإدارية



## تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): زيد زيب  
تاريخ الميلاد: 10/03/1985 - ولاية: سكيكدة  
عنوان الإقامة: سكيكدة - عزابة - عين شريش - 140 مسلي  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبية  
التخصص: محاسبة وتدقيق  
رقم التسجيل: 36008083  
وفي يوم: 19/06/2024

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة ب:  
مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وقتا لمعيار التدقيق الجزائري لسنة  
الجامعة: 2023 - 2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرق: سيد زيب

أقرتها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأتحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة، وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأتعهد اني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.  
وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

المصادقة



المصادقة  
المصادقة على إضفاء  
السيد (ة)  
زيد زيب

الاسم واللقب والتوقيع للطلاب

زيد زيب

زيد زيب

ملاحظة هامة:

- تملاً الاستمارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى المصالح الإدارية.



## الإهداء

ما سلكنَا البدايات إلا بتسييره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضلِه فالحمد لله الذي وفقني لتتمين هذه الخطوة في مسيرتي الدراسية.

أهدي ثمرة نجاحي إلى:

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها وسهلت لي الشدائد بدعائها، إلى ملاكي في الحياة، إلى من كان حنانها بلسم جراحي، إلى الإنسانية العظيمة التي لطالما تمننت أن تقر عينها في يوم كهذا.

"أمي الغالية"

إلى من كلل العرق جبينه ومن علمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر والإصرار، إلى النور الذي أثار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي أبداً، من بذل الغالي والنفيس وإستمدت منه قوتي واعتزاز بذاتي.

"أبي الغالي"

إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي، إلى من شددت عضدي بهم فكانوا أنابيع منها إلى خيرة أيامي وصفوتها

إلى قرة عيني إلى إخوتي وأختي الغالية : "منذر، هيثم، مهدي، أنفال".

لكل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق للأصدقاء الأوفياء رفقاء السنين لجيراني أصحاب الشدائد والأزمات

لكل عائلتي من صغيرها إلى كبيرها.

إلى الروح الغالية التي فارقتنا يوماً ..... وأحزننا رحيلها.... ربي بلل تربته بقطرات من خيرك واجعل نسائم الجنة تهب عليها اللهم أنر قبره بنورك ولا تحرمه جنتك ولا رحمتك.

"الشهيد ضيف عطاء الله"

زينب

## الإهداء

الحمد لله الذي باسمه بدأت وعليه توكلت، الذي أعانني على إتمام هذا العمل المتواضع.

إلى الوالدين الكريمين حبا... برا... وإحسان.

جميع أهلي وإخوتي وأصدقائي وأحبابي في كل مكان.

إلى كل من وسعه قلبي ولم يسعه قلبي.

جميعا أهدي هذا العمل.

سهيلة

## الشكر

بداية الشكر لله عز وجل الذي أعاننا وشد من عزمنا لإكمال هذا البحث ونشكره راكعين.

الذي وهبنا الصبر والمطاوله والتحدي والحب لنجعل من هذا الشروع علما ينتفع به.

قال رسول الله- صلى الله عليه وسلم :

"من لم يشكر الناس لن يشكر الله"

يسعدني في هذا المقام وبعد التوصل إلى إتمام هذه المذكرة أن أتقدم بجزيل الشكر

للأستاذة الدكتورة : "زيرق سوسن" والتي تفضل بالإشراف على هذا البحث ولم تدخر جهدا

إلا قدمته ولها منا جزيل الشكر والتقدير.

كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرون على تشرفهم بقراءة وتقييم هذا البحث المتواضع.

كما لا ننسى أن نشكر كل يد رافقتنا في هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد والشكر موصول

كذلك

إلى أوليائنا الذين سهروا على تقديم لنا كل الظروف الملائمة لإنجاز هذا العمل.

## ملخص:

لقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610 من خلال معرفة إلى أي مدى تؤثر عمليات التدقيق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي وطبيعة العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي والخارجي، وإلى أي مدى تعتبر عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي مهمة للمدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك بإستعمال استبيان وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى ولاية سكيكدة، وقد تضمن مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى ثلاثة محاور حيث يصب كل محور في فكرة من فرضيات الدراسة، ثم تم معالجتها بواسطة برنامج (spss).

وقد توصلت الدراسة إلى أن عمليات التدقيق الداخلي تؤثر بشكل كبير على عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610 وكذلك توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وفقا للمعيار وكذلك تعتبر عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي جوهرية للمدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610.

**الكلمات المفتاحية:** المدقق الخارجي، التدقيق الداخلي، المعيار الجزائري للتدقيق 610.

### Abstract:

This study aimed to hieghlight the extent of the external auditor'reliance on internal audit work in accordance with Algerian Auditing standars 610 by knowing the extent to which internal audit operations affect the external audit work, the nature of relationship between internal and external audit,to what extent is the process of documenting the work used by the internal auditor important to the external auditor according to the Algerian auditing standard, to achieve this goal the descriptive analytical approach was used as a questionnaire and distributed to a sample bokkepers and accounting experts at the level of skikda province, It included a set of questions divided into three axes where each axis reflects an idea from the study hypotheses, which was then processed using the Spss program.

The study found that internal audit operations significantly affect external audit operations in accordance with Algerian Auditing Standard 610, There is also acomplementary relationship between internal and external audit in accordance with the standard, likewise the processof documenting the work used by the internal auditor is considered essential for the external auditor with the Algerian Auditing Standard 610.

**keywords:**External auditor, Internal audit, Algerian auditing standard 610.

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	الشكر
-	الملخص
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
-	قائمة الاختصارات والرموز
أ-د	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة</b>	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: التدقيق الداخلي والخارجي والعلاقة بينهما في إطار معيار التدقيق الجزائري 610
07	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
07	1- تعريف التدقيق الداخلي وأهميته
08	2- أنواع التدقيق الداخلي ووظائفه
11	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الخارجي
11	1- تعريف التدقيق الخارجي وأهميته
13	2- أنواع التدقيق الخارجي وأهدافه
14	المطلب الثالث: معيار التدقيق الجزائري رقم 610
14	1- المعايير الجزائرية للتدقيق
16	2- تقديم معيار التدقيق الجزائري رقم 610
17	المبحث الثاني: طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 610
17	المطلب الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 610
17	1- العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي
18	2- العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

19	المطلب الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610
19	1- تحديد إمكانية وإمداد استخدام أعمال المدققين الداخليين
20	2- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة
20	3- التوثيق
21	المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية
21	المطلب الأول: الدراسات السابقة
21	1- الدراسات السابقة باللغة العربية
24	2- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
25	المطلب الثاني: محل الدراسة الحالية من الدراسة السابقة
25	1- أوجه التشابه
25	2- أوجه الاختلاف
25	3- القيمة المضافة
26	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة
29	المطلب الأول: الطريقة المتبعة
29	1- مجتمع الدراسة
29	2- عينة الدراسة
30	المطلب الثاني: الأدوات والأساليب الإحصائية للدراسة
30	1- الأدوات المستخدمة
31	2- الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات
32	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة
32	المطلب الأول: تحليل اتجاه آراء عينة الدراسة
32	1- توزيع خصائص عينة الدراسة
36	2- صدق وثبات أداة الدراسة
36	3- صدق الاتساق الداخلي
40	4- مقياس ليكارث
40	5- تحليل محاور الدراسة

44	المطلب الثاني: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها
44	1- اختبار التوزيع الطبيعي
45	2- اختبار فرضيات الدراسة
47	خلاصة
49	خاتمة
52	قائمة المراجع
54	ملاحق

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المعايير الجزائرية للتدقيق	29
02	عينة الدراسة ودرجة الاستجابة	32
03	توزيع أفراد العينة من حيث الجنس	33
04	توزيع أفراد العينة من حيث السن	33
05	توزيع أفراد العينة من حيث التخصص العلمي	34
06	توزيع أفراد العينة من حيث المهنة	35
07	توزيع أفراد العينة من حيث سنوات الخبرة	36
08	معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان	37
09	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610	38
10	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610	39
11	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا معيار التدقيق الجزائري 610	40
12	مقياس ليكارث	40
13	المدى وفقا لدرجة الأهمية	40
14	الوسط الحسابي لعبارات تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610	41
15	الوسط الحسابي لعبارات العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610	42
16	الوسط الحسابي لعبارات عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا معيار التدقيق الجزائري 610	43
17	التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة	45

45	اختبار T ومستوى معنوية لقياس درجة تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610	18
45	اختبار T ومستوى معنوية لقياس درجة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610	19
46	اختبار T ومستوى معنوية لقياس درجة عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا معيار التدقيق الجزائري 610	20
46	اختبار T ومستوى معنوية لقياس درجة اعتماد التدقيق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفق لمعيار التدقيق الجزائري 610	21

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق	01
32	توزيع أفراد العينة من حيث الجنس	02
33	توزيع أفراد العينة من حيث السن	03
34	توزيع أفراد العينة من حيث التخصص العلمي	04
35	توزيع أفراد العينة من حيث المهنة	05
35	توزيع أفراد العينة من حيث سنوات الخبرة	06

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
60 - 56	الاستبيان	01
67 - 62	نتائج الاستبيان	02
69	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	03

قائمة الإختصارات

المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية	الاختصار
Normes D'audit Algeriennes	معايير التدقيق الجزائرية	NAA
Institute of InternalAuditors	معهد المدققين الداخليين	IIA
Americanaccounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة	AAA
International Auditing Standards	معايير التدقيق الدولية	ISA
Statistical package for Social Science	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية	SPSS

# مقدمة

## تمهيد:

يلعب التدقيق دورا مهما في توفير ضمان وموثوقية البيانات المنشورة من طرف المؤسسات، كما أنه يساعد على تقليل الأخطاء والغش المحتمل ويتكون التدقيق من نوعين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

ويعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الأساسية لأي مؤسسة كونه عملية تقييمية وتحليلية تهدف إلى تقييم فعالية وكفاءة عمليات إدارة المؤسسة، فهو جزء أساسي من نظام التحكم الداخلي لأي منظمة كونه يساعد على تحقيق أهدافها وتحديد المخاطر وتطوير العمليات.

كما يحظى التدقيق الخارجي باهتمام واسع من قبل الأوساط الاقتصادية والمالية باعتباره مهمة متكاملة ومنظمة وضرورية لإستكمال قيام المؤسسات بأعمالها، كونه يقوم بإعطاء صورة واقعية عن أداء المنشأة من خلال تقديم وطرح آرائه على شكل قوائم تتعلق بهذه المؤسسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بها.

بالرغم من اختلاف أهداف التدقيق الداخلي عن أهداف التدقيق الخارجي، إلا أن ذلك لا يلغي اعتماد المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهامه على بعض أعمال التدقيق الداخلي، حيث تعتبر وظيفة هذا الأخير من أهم الوظائف الحالية لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة وأيضا المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر.

ونظرا للأهمية البالغة لكل من التدقيق الداخلي والخارجي فقد تم جمعهما معا في معيار تدقيق محلي انطلاقا من المعايير الدولية للتدقيق تحت اسم المعيار NAA 610 الذي ينص على اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.

## إشكالية الدراسة:

بناء على ما سلف ذكره تبرز إشكالية الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

**ما مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610؟**

وينبثق عن التساؤل الرئيسي عدة تساؤلات فرعية:

- إلى أي مدى تؤثر عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610؟
- ما هي طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610؟
- إلى أي مدى تعتبر عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي مهمة للمدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610؟

## فرضيات الدراسة:

## الفرضية الرئيسية:

يعتمد المدقق الخارجي بنسبة كبيرة على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610.

## الفرضيات الفرعية:

- تؤثر عمليات التدقيق الداخلي بشكل كبير على عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610.
- توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق لمعيار التدقيق الجزائري 610.
- تعتبر عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي جوهرية للمدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري

610؟

## أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وضرورة التزام المدققين الخارجيين بها في عملية التدقيق، كما تسلط هذه الدراسة الضوء على أهمية استخدام المدققين الخارجيين لمختلف أعمال المدققين الداخليين وفقا لما هو منصوص في هذا المعيار من أجل تسهيل عملية التدقيق والوصول إلى رأي سليم شفاف وواضح حول صحة وعدالة البيانات، الوثائق والقوائم المالية.

## أهداف الدراسة:

إن الهدف الرئيسي من وراء هذه الدراسة هو التعرف على مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 610، وكذا إبراز أهمية التكامل والارتباط بينهما من خلال عملية تبادل المعلومات، كما تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على أبعاد وحدود استعادة المدققين الخارجيين على أعمال المدققين الداخليين.

بالإضافة إلى جملة من الأهداف، تم ذكرها فيما يلي:

- مدى إمكانية استعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار الجزائري رقم 610؛
- التعرف على درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي أثناء تنفيذ مهامه؛
- تعزيز العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين ومجالات التعاون بينهم؛
- التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أجل تعزيز وزيادة الثقة في مهنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

## أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار موضوع هذه الدراسة ولعل أهمها:

- انتماء هذا الموضوع إلى مجال تخصص المحاسبة والتدقيق؛
- التعرف على كيفية أداء مهنة المدقق الخارجي واعتماده على المدقق الداخلي كطرف لأداء هذه المهنة وجمع الأدلة.

## منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإلمام بجميع جوانبها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال جمع المعلومات من مختلف المراجع التي لها علاقة بالموضوع، أما الجانب التطبيقي فقد تم تصميم استمارة وجهت لأفراد عينة الدراسة من أجل جمع البيانات، وتم الاستعانة بالإحصاء الوصفي التحليلي في تبويبها وتحليلها واختبار الفرضيات، حيث تم الاعتماد كذلك على برنامج الحزم الإحصائي SPSS في المعالجة الإحصائية من خلال تفرغ المعلومات المجمعَة وتحليلها وتفسيرها.

## حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تمثلت حدود البحث الموضوعية في متغيرات الدراسة ومعيار التدقيق الجزائري رقم 610.
- الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية في الفترة الممتدة من اعتماد فكرة الدراسة من شهر جانفي إلى غاية توزيع الاستبيان وتحليل النتائج المتوصل إليها في شهر ماي.
- الحدود المكانية: تم اختيار عينة الدراسة ضمن الحدود المكانية لولاية سكيكدة.
- الحدود البشرية: تمثلت حدود البحث البشرية في التعرف على آراء المهنيين والمتمثل في مختلف المحافظين المحاسبين عبر عدة مكاتب معتمدين.

## صعوبات الدراسة:

تمثلت صعوبات الدراسة في توزيع الاستبيان وصعوبة الوصول إلى العينة المدروسة وهذا بسبب بعدهم عن بعضهم وتغيير البعض في عناوينهم.

## هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على تساؤلات الدراسة والوصول إلى نتائجها تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى فصلين واحد نظري والآخر تطبيقي.

الفصل النظري تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى التدقيق الداخلي والخارجي والعلاقة بينهما في إطار معيار التدقيق الجزائري 610، أما المبحث الثاني فتم التعرض فيه إلى طبيعة

العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 610، أما المبحث الثالث فتضمن الدراسات السابقة والقيمة المضافة لهذه الدراسة.

أما الفصل التطبيقي فقد تم تقسيمه الى مبحثين، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة، والمبحث الثاني تم فيه عرض وتحليل نتائج الدراسة.

# الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

**تمهيد:**

نظرا للتطور المستمر والكبير الذي شهدته المؤسسات أصبح من الضروري الإهتمام بالتدقيق الداخلي والخارجي وذلك لتأثرها بالعوامل الداخلية والخارجية لبيئتها، التي بدورها تساعد على حل مشاكل عديدة كالتخلص نوعا ما من الإفلاس والتلاعب والغش داخل المؤسسة.

وفي ظل التطورات والتغيرات التي شهدتها البيئة الجزائرية في مجال المحاسبة والتدقيق، والتي تتجلى في جملة الإصلاحات التي قامت بها في الآونة الأخيرة من خلال إدخال تغييرات هامة على قوانينها المنظمة لمهنة التدقيق، بالإضافة إلى إصدارها المعايير الجزائرية للتدقيق، كمعيار التدقيق الجزائري رقم 610 الذي بين شروط وكيفيات استفادة المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي.

سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، وفق التقسيم التالي:

- **المبحث الأول:** التدقيق الداخلي والخارجي والعلاقة بينهما في إطار معيار التدقيق الجزائري 610
- **المبحث الثاني:** طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 610.
- **المبحث الثالث:** الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية.

## المبحث الأول: التدقيق الداخلي والخارجي والعلاقة بينهما في إطار معيار التدقيق الجزائري 610

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، كما أن التدقيق الخارجي يعتبر كغيره من المهن له طبيعته وخصوصيته المميزة، وقد أجمع كلاهما في المعيار الجزائري للتدقيق 610 الذي نص على ضرورة أخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذا أثرها المحتمل على إجراءات التدقيق.

### المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

عقب الفضائح المالية والانهيارات التي شهدتها المؤسسات عبر العالم، تزايد الاهتمام بأنشطة التدقيق الداخلي وذلك لما يوفره من خدمات تأكيدية واستشارية ومصدرا لخلق القيمة للمؤسسة.

#### 1- تعريف التدقيق الداخلي وأهميته:

**1-1- تعريف التدقيق الداخلي:** هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.<sup>1</sup>

ويعرف أيضا على أنه وظيفة داخلية مستقلة يقوم بها فرد أو أفراد أو جهاز في داخل المؤسسة من أجل خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل كفؤ وفعال، لتحقيق أهداف النظام الرقابي كما حددتها الإدارة وذلك باستخدام طريقة مخططة ومنظمة لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعملية التحكم المؤسسي.<sup>2</sup>

ويشير هذا التعريف إلى أن التدقيق الداخلي وظيفة تختص بتقييم المخاطر من خلال تحديدها وتحليلها، قياسها وترتيبها وفق الأولويات ومراقبتها، وبالتالي ضمان إدارة المخاطر بشكل مناسب حيث يتم تقليل التعرض لها إلى أدنى حد ممكن، بالإضافة إلى أنها تقوم بتقييم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية من حيث قدرتها على منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية للبيانات المالية وهو ما يعطي مصداقية للقوائم المالية، وأيضا مدى قدرتها في تشجيع العاملين على الإلتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة وكذلك استغلال الموارد الاقتصادية بكفاءة.

<sup>1</sup> خولة بوتلي، سميرة بن العيد، أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق، مذكرة تخرج ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2021، ص 03.

<sup>2</sup> حبيبة حناش، واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي والمالي وأثره في التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016/2017، ص 72.

من خلال التعاريف نستنتج بأن التدقيق الداخلي هو عبارة عن وظيفة داخلية مستقلة تنشأها الإدارة لخدمتها في مراقبة العمليات والقيود بصفة دائمة وتختص بتقييم كفاءة كل من أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وكل هذا لخلق قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها.

**1-2- أهمية التدقيق الداخلي:** مع تكرار الأزمات الاقتصادية، الفساد، الاختلاس، وسوء استخدام الأصول، ركزت مجالس الإدارة ولجان التدقيق على تفعيل وتعزيز مهنة التدقيق الداخلي، وذلك لتخفيف العديد من المخاطر المرتبطة بإدارة أعمال المؤسسة، لقد تغيرت النظرة إلى إدارة التدقيق الداخلي من كونها إدارة مكلفة مالياً للمؤسسة إلى كونها إدارة محققة وفعالة وضرورية من أجل حماية المنظمة من المخاطر الكبرى.

على الرغم من استقلالها عن الإدارة التنفيذية لأي مؤسسة، إلا أن إدارة التدقيق الداخلي تعتبر جزءاً مهماً ومكملاً للهيكل التنظيمي، وبالفعل أصبحت من أهم الإدارات في المؤسسات، علماً بأنها ليست من الإدارات التي تنتج الأرباح، وباعتبارها تابعة لمجلس الإدارة فهي الجهة المستقلة الوحيدة في المؤسسة التي يمكنها توفير ضمان معقول، ويتأكد مجلس الإدارة في أن المؤسسة تسير في الاتجاه الصحيح لتحقيق الأهداف والإستراتيجيات التي يحددها ويضعها مجلس الإدارة، إن مسؤولية الإدارة التنفيذية هي إنشاء وتنفيذ أنظمة رقابة داخلية وإدارة مخاطر فعالة، تقع على عاتق التدقيق الداخلي للتأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر مطبقة فعلياً كافية وفعالة، وكذلك تنبيه الإدارة التنفيذية لأية مخاطر حالية أو مستقبلية تهدد المنظمة، وعليه فإن إدارات التدقيق من خلال إدراكها للتطورات السريعة في إدارة الأعمال وأساليب إدارة المخاطر، ومن خلال التعاون مع الإدارات التنفيذية كفريق عمل واحد، دون الإخلال باستقلالية وموضوعية مهنة التدقيق يمكن أن تساهم في التعزيز وهو أمر حاسم لنجاح أي منظمة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.<sup>1</sup>

### 2- أنواع التدقيق الداخلي ووظائفه:

**1-2- أنواع التدقيق الداخلي:** تهتم معظم المؤسسات بتعزيز دور أنشطة التدقيق الداخلي، من خلال الإستعانة بأشخاص أكفاء، ومتخصصين في مختلف المجالات المالية، الإدارية وغيرها بما يحقق الرقابة الشاملة على المؤسسة وتحقيق أهدافها وخططها.

- **التدقيق المالي:** هذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما:<sup>2</sup>

- **التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف:** يشمل هذا النوع إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك من خلال تكليف موظف معين بتدقيق عمل موظف آخر للتأكد من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة الجهة المختصة للتنفيذ.

<sup>1</sup> محمد لمين علوان، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2015، ص19.

<sup>2</sup> سعود حايذ مشكور، علاء حسن الشرع، حيدر عباس عبد، المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي وأثرها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الثالث، 2017، ص188.

- **التدقيق المالي الداخلي بعد الصرف:** ويتم هذا النوع وفق خطة التدقيق الداخلي من خلال اختيار عينات يتم فحصها من قبل الرقابة والتدقيق الداخلي أو ديوان الرقابة المالية لكي تتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها لضمان تحقيق الأهداف.
- **التدقيق التشغيلي:** هو الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أن يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.<sup>1</sup>
- **تدقيق الإنجاز:** ويطلق عليه أيضا تدقيق الرقابة، يقصد به التأكد من التزام المؤسسة بالقوانين والسياسات المعمول بها والتي تضعها الإدارة، للتحقق من مدى تطبيق إجراءات الجودة التي وضعتها المؤسسة والهيئات المهنية.
- **تدقيق نظم المعلومات:** أي اختبار الأمان التشغيلي للبيانات للتأكد من دقة وصحة السجلات المتعلقة بالعمليات المالية والتشغيلية للمنظمة، وأنها مفيدة وكاملة وفي الوقت المناسب.
- **التدقيق الاجتماعي:** يعرف بأنه تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات للتحقق من مدى تعبير التقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المؤسسة للمسؤولية المنوطة بها، وما إذا كانت تساهم في الصالح العام للمجتمع، وبالتالي تشمل مختلف العلاقات الداخلية (علاقة الموظفين مع بعضهم البعض، العلاقات الهرمية...) والخارجية (علاقات المنظمة مع أصحاب المصلحة مثل الدولة، الموردين...).
- **التدقيق البيئي:** يعرف بأنه عملية ذاتية تقوم بها المؤسسة، توفر فحصا إنتقاديا يهدف إلى مراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية، وإصدار الحكم حول مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها تجاه البيئة المحيطة.
- **التدقيق لأغراض خاصة:** يرتبط هذا النوع من التدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي بموضوعات جديدة تكلفه بها إدارة المؤسسة، ويتوافق هذا النوع من التدقيق في نطاقه وأسلوبه مع التدقيق المالي والتشغيلي كما يختلف من حيث التوقيت، فهو مفاجئ وغير معلن، وضمن خطة التدقيق قد يكون على شكل عمليات تفتيش مفاجئة تهدف إلى اكتشاف عمليات الاحتيال والفساد.
- على الرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي واختلاف أهدافه من نوع إلى آخر، إلا أن الممارسة الميدانية للنشاط تخضع لمعايير موحدة توضح الصفات التي يجب أن تتوفر في المدقق الداخلي وكيفية أداء المهام داخل المنظمة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع الوراق، 2017، ص193.

<sup>2</sup> مريم واكر، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، 2023، ص32.

- 2-2-وظائف التدقيق الداخلي: تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي بمثابة تقرير مستمر ومنظم للتحقق من تنفيذ السياسات الإدارية والمالية، ويتحقق ذلك من خلال:
- التأكد من سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية المقدمة لإدارة المنشأة والجهات الخارجية؛
  - تقييم أنظمة التحكم.
- وللتدقيق الداخلي وظائف أخرى تتمثل في:
- الفحص: تتطلب عملية الفحص أن يقوم المدقق الداخلي بفحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية والإحصائية، ويمتد الفحص أيضا إلى التحقق من التقارير المستخرجة من سجلات المشروع، حيث تعتمد الإدارة إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير لإدارة الجوانب التشغيلية واتخاذ القرارات المناسبة.
  - التقييم: إن عملية فحص السجلات المحاسبية تمنح المدقق الداخلي القدرة على الحكم على مدى فعالية النظام داخل المنظمة، وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف الحصول على معلومات كافية ودقيقة، وكذلك الحفاظ على الموارد المالية من الخسارة، مراقبة وتقييم الكفاءة المحاسبية.
  - مراقبة التنفيذ: يجب أن تتناول مراقبة التنفيذ مقارنتها بأرقام الخطة، على سبيل المثال فحص بند من بنود الصرف من ناحية الصرف المستندي لا يكفي لتحقيق وظيفة التدقيق الداخلي، ولكن يجب أن تكون مقارنتها بالبند المحدد في الميزانية، فلها أيضا وظائف ثانوية أخرى وهي تدريب الموظفين الجدد والقدامى، تسهيل عمل المدقق الخارجي والقيام بالأبحاث الخاصة التي تطلبها الإدارة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> وردة الداهي، ميمونة بن بيه، التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الأداء في المؤسسات، مذكرة تخرج ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية- أدرار، 2016، ص16.

## المطلب الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

فرض كبر حجم المؤسسات وانفصال الملكية في الإدارة ضرورة تعيين طرف خارجي مستقل عن المؤسسة يتولى مهمة التدقيق الخارجي وذلك بهدف اكتشاف التلاعبات والاختلاسات في القوائم المالية.

### 1- تعريف التدقيق الخارجي وأهميته:

**1-1- تعريف التدقيق الخارجي:** عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الخارجي بأنه: "فحص انتقادي ومحايد لسجلات ووثائق المؤسسة الاقتصادية من قبل مدقق خارجي للتعبير عن رأي فني محايد وصادق حول صحة التقارير المالية خلال فترة زمنية معينة".<sup>1</sup>

وحسب الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA): "يعتبر التدقيق الخارجي عملية منظمة تهدف للحصول على أدلة وقرائن الإثبات وتقويمها بصورة موضوعية، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك قصد التحقق من مدى تطابق وتوافق النتائج مع المعايير المتعارف عليها وإيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية".<sup>2</sup> إذن فالتدقيق الخارجي هو الذي يقوم به طرف خارجي مستقل استقلالا تاما عن جميع الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية، والهدف الأساسي من هذا التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد يبين فيه المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو تظهر بعدالة ومن جميع الجوانب المادية) عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفعاتها النقدية.<sup>3</sup>

ويعرف أيضاً بأنه: "وظيفة مستقلة عن المؤسسة تتمثل مهمته في التأكد من صحة ودقة الحسابات والبيانات الواردة في القوائم المالية".

من خلال التعاريف السابقة توصلنا إلى أن التدقيق الخارجي هو فحص انتقادي محايد للقوائم المالية، وهو وظيفة مستقلة في المؤسسة تهدف للحصول على أدلة وقرائن الإثبات اللازمة لإعطاء رأي فني محايد وصادق حول صحة التقارير المالية.

**1-2- أهمية التدقيق الخارجي:** للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة للأطراف المرتبطة بالشركة وطالبي خدماتها ونتائجها، وفي كل طرف حسب الحاجة كما هو موضح في الشكل رقم (01)، ويمكن إظهار أهمية التدقيق الخارجي على النحو التالي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> سارة طبشوش، حسان مشري أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2022، ص 16.

<sup>2</sup> حنان واكر، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 25، العدد 01، 2023، ص 357.

<sup>3</sup> علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الخامسة، دار النشر وائل، الأردن، 2015، ص 36.

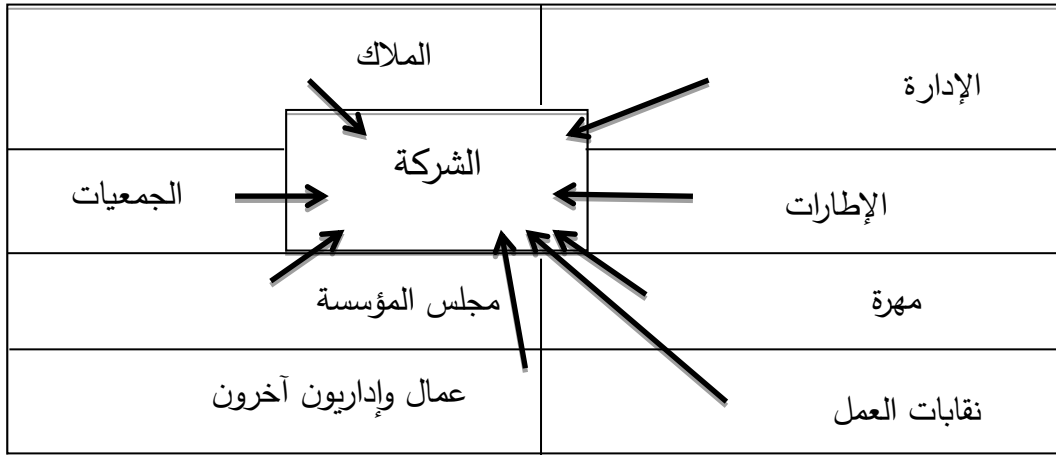
<sup>4</sup> حمزة بن عبيد، سعيد حيمر فارس، مدى إمكانية إستعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج، 2021، ص 06.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

- **مدراء الشركات:** يعتمدون بشكل شبه كامل على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية)، بما في ذلك مراقبة وتقييم الأداء ويتأكدون من تدقيق هذه البيانات والمعلومات من قبل هيئة فنية محايدة.
- **البنوك:** تعتمد على المعلومات المستمدة من البيانات المالية المدققة من قبل جهة فنية محايدة لإتخاذ القرارات بشأن منح القروض والتسهيلات الائتمانية.
- **الدولة:** تعتمد على البيانات المالية المدققة في العديد من الأغراض منها التدقيق والرقابة وفرض الضرائب وتحديد أسعار بعض المواد المحمية، وتحديد الدعم لبعض الصناعات التي تهتم بتربيتها.
- **العمال:** وتعتمد عليها النقابات العمالية في مفاوضاتها مع الإدارة فيما يتعلق بالأجور والمشاركة في تحقيق أرباحها.
- **المساهمين وأصحاب الشركات:** يهتم المساهمين بنتائج المراجعة وذلك للتأكد من:
  - قدرة المسؤولين على الإدارة بنجاح؛
  - الاستخدام الأمثل والجيد للأموال المستثمرة قبل الالتزام بالقرارات الجديدة؛
  - إكتشاف أخطاء الإحتيال ومنع حدوثها أو الحد من انتشارها على الأقل.
- **المساهمين المحتملين:** وهم أصحاب المدخرات التي يتم توفيرها كضمان أساسي لطلب العروض والتحرك في حالات الضائقة المالية أو قرار الإفلاس أو في حالة الاستثمارات الجديدة لطلب مساهمتهم.
- **الدائنون والموردون:** إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات التي يتم تقديمها بين المؤسسة وعمالها ودائنيها، حيث يمكنهم الإستعانة برأي مراقب الحسابات في القوائم المالية والمركز المالي، إن درجة السيولة والربح لها أهمية قصوى بالنسبة لهم ولذلك تعتبر أساسا لتحديد مدى سلامة الوضع المالي لتحديد اتجاهها.

الشكل التالي يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات التدقيق والمعلومات عن الشركة:

الشكل رقم (01): الأطراف المستفيدة مننتائج التدقيق



المصدر: حمزة بن عبيد وسعيد حيمر فارس، مدى إمكانية استعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، 2021، ص06.

ومما سبق تتضح أهمية التدقيق الخارجي باعتباره الوسيلة الأساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة.

### 2- أنواع التدقيق الخارجي وأهدافه:

#### 2-1- أنواع التدقيق الخارجي: يمكن سرد أهم أنواع التدقيق الخارجي على النحو التالي:<sup>1</sup>

- **التدقيق الإلزامي:** ويعني تدقيق الحسابات القانونية المفروضة بموجب القانون الصادر عن الدولة، ويتم هذا التدقيق سنويا من قبل مدققين مرخصين حسب كل دولة، حيث يخضع المدقق لشروط وضوابط صارمة ويلتزم بممارسة الرعاية المهنية اللازمة وإعداد تقرير فني محايد يوضح مدى أهمية وصدق وعدالة البيانات المالية للفترة المالية محل تدقيق الحسابات.

- **التدقيق الإختياري:** وهو ما يتم دون التزام قانوني بالقيام به، في المؤسسات الفردية والشركات الخاصة يمكن الإستعانة بخدمات المدقق الخارجي لتدقيق حسابات المشروع وإعتماد قوائمه المالية الختامية، وذلك نتيجة الإستفادة التي تحقق من وجود مدقق خارجي من حيث طمأنة الشركاء على دقة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما نلاحظ وجود المدقق الخارجي يعطي الدقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم للجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

- **التدقيق القضائي (الخبرة القضائية):** يجب على المحكمة توظيف مختصين أكفاء ومهنيين ومستقلين للإستفادة من الخدمات في كل ما يتعلق بالمنازعات القضائية في القانون الجزائري، يشترط القانون الجزائري التسجيل في قائمة المهنيين لدى مجلس القضاء للقيام بهذه المهمة.

#### 2-2- أهداف التدقيق الخارجي: للتدقيق الخارجي عدة أهداف تتمثل في:<sup>2</sup>

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة في دفاتر وسجلات المشروع وتقرير مدى الإعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مدى مطابقة البيانات المالية لما هو مقيد في الدفاتر والسجلات؛
- إكتشاف أي أخطاء أو غش قد يكون موجودا في الدفاتر؛
- تقليل فرص الأخطاء الاحتيال من خلال الزيارات المفاجئة التي يقوم بها المدقق للمشروع وتعزيز أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة فيه؛
- تقييم نتائج العمل فيما يتعلق بما هو مقصود؛
- تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها وتحديد الأهداف المحققة ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف الموضوعة؛

- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى قدر من الكفاءة الإنتاجية في جميع جوانب النشاط؛

<sup>1</sup> إبراهيم شبلاوي، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيبي علي- البليدة 2، 2019، ص 05.

<sup>2</sup> نائلة رزقاوي، مروي صوالحية، العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تخرج ماستر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي- تبسة، 2021، ص 11.

- تقليل مخاطر التدقيق بسبب صعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو الجهة محل التدقيق؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

### المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائري رقم 610

تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من أهم إصدارات وزارة المالية ومن بين هذه المعايير معيار التدقيق الجزائري 610 الذي يحدد شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي.

#### 1- المعايير الجزائرية للتدقيق:

اتخذت الجزائر خطوة مهمة في إعادة النظر في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي، إبتداء من عام 2016 صدرت معايير التدقيق الجزائرية NAA التي بلغ عددها 16 معيارا ابتداء من عام 2018، وقد صدرت هذه المعايير بمبادرة من المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة متابعة المعايير الجزائرية، حيث اقترحت هذه اللجنة معايير التدقيق المتوافقة مع نظام المحاسبة المالية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق ISA، ويخص الجدول التالي محتوى هذه المعايير:

#### الجدول رقم (01): المعايير الجزائرية للتدقيق

رقم المعيار	مضمونه
<b>المجموعة الأولى: صدرت بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 16/2/4</b>	
المعيار 210 NAA: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق ومسؤولياته فيما بالشروط المسبقة للتدقيق ومحتوى رسالة المهمة والأحكام الأساسية التي تتضمنها.
المعيار 505 NAA: التأكيدات الخارجية	يتناول هذا المعيار استخدام المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي وتنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبقة على أهميتها ومصداقيتها.
المعيار 560 NAA: الأحداث اللاحقة	يتناول هذا المعيار التزامات المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة لإغلاق الحسابات في إطار مراجعة البيانات المالية.
المعيار 580 NAA: التصريحات الكتابية	ويتضمن هذا المعيار التزام المدقق بجمع التصريحات الكتابية من قبل الإدارة في إطار مراجعة الكشوفات المالية، للتأكد من مدى قيام الإدارة بمسؤوليتها، بالإضافة إلى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو التأكيدات الخاصة الواردة فيها.
<b>المجموعة الثانية: صدرت بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016</b>	
المعيار 500 NAA: العناصر المقنعة	تناول هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ للتدقيق للحصول على عناصر مقنعة وكافية تصل إلى نتائج معقولة تستند عليها في تأسيس رأيه.

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

المعيار 300 NAA: يوضح هذا المعيار مسؤولية المدقق عند التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، كما يعالج المسائل الإضافية في إطار مهمة التدقيق الأولية.	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
يحدد هذه المعيار واجبات المدقق التعاقدية مع الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية، تتضمن الأرصدة الإفتتاحية المبالغ الواردة في البيانات المالية والبنود الموجودة في بداية الفترة، أما مهمة التدقيق الأولية فهي المهمة التي تتميز فيها القوائم المالية لفترة السابقة لم تكن محل تدقيق.	المعيار 510 NAA: مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية
يتناول هذا المعيار التزام المدقق بتكوين رأي حول البيانات المالية، إن شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات مطابق لمعايير المراجعة الجزئية مما أدى إلى إبداء رأي غير معدل.	المعيار 700 NAA: تأسيس الرأي وتدقيق الكشوف المالية
<b>المجموعة الثالثة: صدرت بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017</b>	
ويتناول استخدام المدقق للإجراءات التحليلية والالتزام بتنفيذها أثناء مراجعة اتساق الحسابات الإجمالية، والتي تتم في نهاية التدقيق.	المعيار 520 NAA: الإجراءات التحليلية
ويتناول التزامات المدقق في تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة افتراض استمرارية الاستغلال في إعداد البيانات المالية، بالإضافة إلى مسؤولية المدقق في تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها.	المعيار 570 NAA: استمرارية الاستغلال
يتناول هذا المعيار الشروط والفرص المتاحة للمدقق الخارجي للاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي في حال اتضح أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تكون مؤشرا للقيام بمهمتها.	المعيار 610 NAA: استخدام أعمال المدققين الداخليين
ركز هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره لإجراء تدقيق خاص.	المعيار 620 NAA: استخدام خبير معين من طرف المدقق
<b>المجموعة الرابعة: صدرت بموجب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018</b>	
ويتضمن هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد الوثائق اللازمة لتدقيق الكشوف المالية، ولا يبطل تطبيق هذا المعيار واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في معايير التدقيق الجزئية الأخرى، ومن ناحية أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيقية إضافية.	المعيار 230 NAA: وثائق التدقيق
يتناول هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعيارين رقم 330 و500، وكذلك معايير التدقيق الجزئية الأخرى ذات الصلة، وذلك فيما يتعلق بجوانب محددة تؤثر على القضايا والنزاعات الملزمة للجهة والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.	المعيار 501 NAA: العناصر المقنعة- إعتبرات خاصة-

## الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

المعيار 530 NAA: يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام تدفق التدقيق للإكمال إجراءات التدقيق المراجعة، تتناول هذه المواصفة القياسية طريقة استخدام التدفق الإحصائي وغير الإحصائي لتجديد واختبار العينة، وتطوير إختبارات لإجراءات الإختبار والمراجعات التفصيلية، وتقييم نتائج أكبر.	المعيار 540 NAA: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها
يتناول هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في سياق تدقيق الكشوف المالية، ويتضمن الواجبات المطلوبة المتعلقة بالإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، كما أنه يوفر مؤشرات محتملة للتحسين الذي أدخلته الإدارة.	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على: نجوم قمازي، إيمان عميرش، معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، العدد 01، 2023، ص247.

تم التطرق من خلال الجدول إلى المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم تقسيمها إلى أربع مجموعات، تتمثل المجموعة الأولى في المعايير التي صدرت بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/12/4، أما المجموعة الثانية فصدرت بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، والمجموعة الثالثة صدرت بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، إلا أن آخر مجموعة صدرت بموجب المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

### 2- تقديم معيار التدقيق الجزائري رقم 610:

تم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق 610 والمسمى "إستخدام أعمال المدققين الداخليين" من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، حيث يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إذ تبين أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

ينص هذا المعيار أنه على المدقق الخارجي تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين، وكذلك في حالة إستخدامها، عليه أن يحدد مدى ملائمتها لاحتياجات التدقيق.

وحسب هذا المعيار فإن المدقق الخارجي إذ استغل الأعمال الخاصة بالمنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها.

كما تدعو الفقرة 8 من هذا المعيار المدقق الخارجي أن يقيم بعض الجوانب التي تتعلق بالتدقيق والمدقق الداخلي نذكر منها:

- الكفاءة التقنية للمدققين (تكوين وخبرة، طريقة توظيفهم وإذا ما كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف بها)؛
- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛

- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛
- احتمالية وجود تواصل فعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية).

إضافة إلى ذلك وطبقا للفقرة 11 من هذا المعيار على المدقق الخارجي تقييم أيضا إن كان المدقق الداخلي قام بجمع العناصر المقنعة الملائمة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 610

إن وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعتبر في غاية الأهمية والضرورية لكلا الطرفين وللمؤسسة، وهذا له أثر إيجابي وفائدة كبيرة في تحقيق أهداف كل منها بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام.

### المطلب الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 610

تلعب العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي دورا كبيرا في المؤسسة، سنتطرق في هذا المطلب إلى العلاقة بين التدقيق الخارجي والخارجي وإلى العوامل الداعمة للتكامل بينهم.

#### 1- العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

على الرغم من الاختلافات بينهما إلا أن هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ويشير التكامل هنا إلى التعاون والتنسيق بينهما أثناء تنفيذ مهامهما لضمان تغطية أكثر شمولاً لأعمال التدقيق، وتقليل ازدواجية الجهود، توزيع العمل بطريقة تحقق أهداف التدقيق بشكل عام وتعود بالنفع على المنظمة، ومن بين المهام التي يمكن للمدقق الداخلي القيام بها لمساعدة المدقق الخارجي ما يلي:<sup>2</sup>

- زيارة الفروع التي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارتها؛
- إجراء مراجعة تفصيلية لبعض بنود الميزانية وقائمة الدخل مثل النقدية، المخزون وقد يتم تكليفهم أيضا بتحليل التغيير في الحسابات؛
- في بعض الأحيان يمكن الاستعانة ببعض المدققين الداخليين لخدمة المدقق الخارجي خلال فترة عمله من خلال إعداد القوائم والكشوف والتحليلات التي يحتاجها؛
- ويمكن التنسيق بين برامج التدقيق الداخلي بمشاركة المدقق الخارجي في إعدادها بشكل يمنع التكرار في العمل.

<sup>1</sup> إسماعيل طويل، أحمد يوسف السعيد، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي، مجلة (المدير)، المجلد 08، رقم 01، السنة 2021، ص12.

<sup>2</sup> سارة طيشوش، حسناء مشري، مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2022، ص763.

إن تحقيق التكامل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يفيد العديد من الأطراف منها إدارة المؤسسة محل التدقيق والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، أما الإدارة فتزداد ثقتها بنظام الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية، وتتنخفض تكلفة التدقيق الخارجي، ويتم توجيه موارد الشركة، وأحكام الرقابة.

أما بالنسبة للمدقق الداخلي فإن التعاون والتكامل يؤدي إلى زيادة إيجابية وفعالية التدقيق الداخلي، وزيادة خبرة ومعرفة المدقق الداخلي نتيجة الاتصال بالمدقق الخارجي، وإمكانية تطوير أساليب التدقيق الخارجي والإستفادة من المدققين الخارجيين، تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية.

أما المدقق الخارجي فتزداد على دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها ودقة البيانات المحاسبية، لأن التدقيق الداخلي السليم سيقبل من الأخطاء والاحتيايل في البيانات المالية، كما أن التدقيق الفعال يساعد على توفير وقت المدقق الخارجي وتقليل تكلفة عملية التدقيق الخارجي.<sup>1</sup>

### 2- العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

هناك العديد من العوامل التي تدعم وتعمق التكامل بين التدقيق الخارجي والداخلي وهي كما يلي:<sup>2</sup>

- التواصل المنتظم، والتشاور بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، حيث أن وجود آلية فعالة لدعم التشاور المنتظم يساعد في اغتنام الفرص المتاحة من خلال التعاون الفعال؛
- وجود المدقق الداخلي كموظف داخل المنظمة طوال الفترة الزمانية، وعلى مدار العام يتيح له فرص القيام بإجراءات الفحص التحليلي، التفصيلي والشامل، بينما يقوم المدقق الخارجي عادة بإجراء التدقيق الاختياري الذي يمكن من خلاله الاعتماد على نتائج الفحص الذي يجريه المدقق الداخلي على مدار السنة؛
- كبر حجم المؤسسات الخاضعة للفحص والتدقيق؛
- زيادة درجة تعقيد وانتشار العمليات المحاسبية التشغيلية في مختلف الأماكن باستخدام الحسابات الإلكترونية؛
- الزيادة المستمرة في تكاليف التدقيق الخارجي؛
- وعي المدققين بمخاطر الخسائر التي قد يتعرضون لها نتيجة التدقيق مثل: تكاليف الدعاوي القضائية والخسائر المالية التي قد تلحق بهم؛
- إن اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها يساعد المدقق على تحديد نطاق تدقيقه وفحصه؛
- درجة الاستقلالية: بما أن المدقق الداخلي لا يتمتع بالاستقلالية فإن ذلك يحتم وجود مدقق خارجي لأنه يتمتع باستقلالية كاملة في أداء مهمته.

<sup>1</sup> سارة طبشوش، حسناء مشري، مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مرجع سبق ذكره، ص 764.

<sup>2</sup> إيمان نجادي، التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مذكرة تخرج ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، 2019، ص 37.

وهناك أيضا عوامل أخرى:<sup>1</sup>

- التزام لجنة التدقيق بتعزيز العلاقة بين التدقيق الخارجي والداخلي: لقد كان هناك اهتمام عالمي متزايد بدور لجان التدقيق كعنصر فعال يهدف إلى تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية، وعدم فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي والداخلي على سواء، كما تهدف إلى التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي لأنها غالبا ما تتولى الإشراف على أعمالهم.
- اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي: ويعتبر المستوى التنظيمي الذي يتم تقديم التقارير إليه من أهم العوامل المؤثرة في قرار اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي كما تختلف درجة الاعتماد من مؤسسة إلى أخرى.
- إلتزام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتطوير المهني: يجب على كل من المدقق الداخلي والخارجي تأهيل مهاراتهم، ومتابعة التطوير المهني لمواكبة التطورات التي تحدث في المهنة، وذلك عن طريق الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها الجمعيات والمؤسسات المعنية بالمهنة، إن المدقق عليه العمل دائما لتحديث معلوماته وخبراته فهذا للالتزام بالتطوير المهني يضمن تحقيق الثقة المتبادلة.

**المطلب الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم**

**610**

بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 طرق وإجراءات استفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي.

#### **1- تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين:**

- نص المعيار الجزائري على عدد من النقاط التي يجب على المدقق الخارجي تحديدها وأخذها بعين الاعتبار قبل اتخاذ قرار الاستفادة من أعمال المدققين الداخليين، وأوضح المعيار أنه من أجل تحديد مدى ملائمة عمل المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق، يجب على المدقق الخارجي تقييم ما يلي:<sup>2</sup>
- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي؛
- إمكانية التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين؛
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين؛
- ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بدفع تقارير إلى إدارة المؤسسة، وإمكانية التواصل المباشر بين المدققين الداخليين ومديري المؤسسة؛
- ألا يكون للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة؛
- وجود أي نوع من الضغوط أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛

<sup>1</sup> إيمان نجادي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>2</sup> سارة طبشوش، حسناء مشري، مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مرجع سبق ذكره، ص 765.

- تشرف إدارة المؤسسة على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي؛
- إمكانية تنفيذ عمل المدققين الداخليين بضمير مهني (سيتم تخطيط لهذه الأعمال ومراجعتها وتوثيقها)؛
- مدى تفاعل الإدارة مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي.

## 2- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة:

بين المعيار الجزائري على أنه لكي يتمكن المدقق الخارجي من استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، يجب عليه أن يضع إجراءات التدقيق المتعلقة بهذه الأعمال لتحديد مدى ملائمتها لاحتياجاته الخاصة، وبهدف تحديد ملائمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجات الخاصة للمدقق الخارجي، أوضح المعيار أنه يجب على المدقق الخارجي تقييم ما يلي:

- تم إنجاز هذه الأعمال من قبل مدققين داخليين حصلوا على التدريب التكويني التقني الكافي والخبرة المهنية بصفتهم مدققين داخليين؛
- تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح؛
- ويتم جمع العناصر المقنعة المناسبة لتمكين المدققين الداخليين من إستخلاص استنتاجات معقولة؛
- إن النتائج المستخرجة مناسبة للظروف والتقارير المعدة من قبل المدققين الداخليين متوافقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛
- تم التعامل مع كافة الإستنتاجات والنقاط غير العادية التي ظهرت في عمل المدققين الداخليين بشكل صحيح.

## 3- التوثيق:

وقد نص المعيار الجزائري في هذه الفقرة على أنه في حالة موافقة المدقق الخارجي واستغلال الأعمال الخاصة التي يؤديها المدقق الداخلي، يجب عليه إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم مدى ملائمة هذه الأعمال في وثائق التدقيق، بالإضافة إلى إجراءات التدقيق الخاصة المكتملة بشأنها (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سارة طبشوش، حسناء مشري، مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مرجع سبق ذكره، ص 766.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية

في موضوع مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفق معيار التدقيق الجزائري 610 لم نقف فقط على بعض الدراسات والأبحاث التي تناولت هذا الموضوع بطريقة مباشرة وكافية إلا أننا وقفنا على بعض الدراسات والأبحاث السابقة القليلة التي تناولت مواضيع مشابهة أحاطت بجزء كبير من موضوع بحثنا، وهو ما نوضحه فيما يلي:

المطلب الأول: الدراسات السابقة

1- الدراسات السابقة باللغة العربية:

1-1- دراسة بوتلي خولة، بن العيد سميرة: بعنوان أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق، دراسة ميدانية مؤسسة سونلغاز ومكتب محافظ الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2022. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لجودة التدقيق، تهدف هذه الدراسة إلى توضيح النقاط التالية:

- توضيح أهمية وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لصالح المؤسسة؛
  - توضيح مفهوم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ومدى أهميتها بالنسبة لعمل كل من المدقق الداخلي والخارجي؛
  - التعرف على أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- من أجل الوصول إلى هذه الأهداف اعتمدت الطالبتين على المقابلة مع المدققين لمعرفة مدى الأهمية الموجودة بين التدقيق الداخلي والخارجي لجودة التدقيق، كما توصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها:
- مؤسسة سونلغاز تولي أهمية للتدقيق الداخلي حتى يشغل إطار المؤهل بمصلحة مختصة بالتدقيق؛
  - تتعاقد مؤسسة سونلغاز مع المدقق الخارجي حسب القانون؛
  - تشترط الخبر والمؤهل العلمي للمدقق الداخلي والخارجي.

1-2- دراسة بوابطة أميرة: بعنوان أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة استقصائية على مجموعة من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف1، 2022.

- هدفت هذه الدراسة إلى مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الاقتصادية الجزائرية، كما تسعى لتحقيق الأهداف التالية:
- معرفة طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق؛
  - كيفية تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي المالي في المؤسسة؛
  - توضيح درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي بعد تقييمه لعمل هذه الأخير؛

- معرفة مدى فائدة المدققين الخارجيين في استخدامهم لعمل المدققين الداخليين؛
- توضيح واقع مهنة التدقيق في الجزائر؛
- اختبار فرضية الأثر من أجل الخروج بنتائج الدراسة حول ما يحققه التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية.
- من أجل تحقيق هذه الأهداف قامت الباحثة بإجراء استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، لمعرفة مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، كما توصلت الدراسة إلى الكثير من النتائج أهمها:
- التدقيق الداخلي نشاط داخلي تابع لإدارة المؤسسة شهد تطورات عديدة مست كلاً من مفهومه وأهدافه ليصبح يقدم خدمات الاستشارة والتأكيد للمؤسسة، وإضافة قيمة لها من خلال تقييم وتحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة؛
- تكمن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في استخدام كل منها لعمل الآخر.
- 1-3- دراسة عمري محمد:** بعنوان انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر - دراسة استقصائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار - عنابة، 2021.
- هدفت هذه الدراسة إلى معرفة انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلا أنها تهدف لتحقيق مجموعة من الأهداف وهي:
- التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الخارجي؛
- استعراض المعايير الدولية للتدقيق والتعرف على كيفية إصدارها والهيئات المسؤولة عنها؛
- استعراض المعايير الجزائرية للتدقيق والتعرف على كيفية إصدارها والهيئات المسؤولة عنها؛
- التعرف على الإطار العام الذي يحكم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من قوانين وتشريعات تحكم المهنة والمهنيين على حد سواء؛
- معرفة الدوافع التي أدت إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- اقتراح جملة من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تطوير مهنة وتعزيز العمل على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.
- واستخدم الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وذلك عن انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي حيث أن هذه الدراسة توصلت إلى العديد من النتائج منها:
- هناك دوافع لإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في عملية قبول مهمة التدقيق من خلال الاتفاق حول الأحكام العامة لها وفقاً لما ينص عليه المعيار NAA 210؛
- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أداة الإثبات.

بعض توصيات الدراسة كانت كالتالي:

- تقديم دورات تكوينية مكثفة وعبر كافة جهات الوطن من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؛
- إنشاء فروع ولأئية أو جهوية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- الإسراع في إصدار باقي المعايير؛
- إضافة تفسيرات كملاحق لكل معيار وعدم الاكتفاء بتقديم متطلبات المعيار؛
- ضبط وتوحيد المصطلحات الواردة في المعايير الجزائرية بنما يتوافق مع نظريتها الدولية كما يجب توحيد المصطلحات في كل المعايير الصادرة.

**1-4- دراسة يوسف السعدي أحمد:** بعنوان أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي- دراسة حالة محافظة الحسبات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر، مجلة المدير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، مجلد 08، رقم 01، 2021. هدفت هذه الدراسة إلى أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 على جودة التدقيق الخارجي، حيث تسعى إلى تحقيق هذه الأهداف:

- التعرف على مهنة التدقيق في الجزائر؛
- إبراز أهمية جودة التدقيق الخارجي والتعريف به؛
- تبيان كيفية مساهمة المعيار الجزائري للتدقيق 610 في جودة التدقيق؛
- تحسين جودة عمليات التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

كما قام الباحثين بإجراء استبيان لمعرفة تطبيق المعيار 610 على جودة التدقيق الخارجي، حيث أنها توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها:

- الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي لا تؤثر على جودة التدقيق الداخلي؛
- أداء المدقق الداخلي عمله بجودة يؤثر على جودة التدقيق الخارجي؛
- التأكد من أن المدقق الداخلي قام بجمع عناصر مقنعة ملائمة تؤثر على جودة التدقيق.

أما توصيات الدراسة فهي:

- السعي من أجل توفير أكبر قدر من الإستقلالية للمدققين الداخليين، وإيجاد آليات فعالة تحمي المدقق الداخلي وتضمن حقوقه؛
- ضرورة الإهتمام بالتواصل بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين وتحسينه؛
- السعي من أجل التحسين من جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال خلق هيئة تنظيم المهنة وتسعى للإرتقاء بها.

2- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

2-1- دراسة Daniel Argento بعنوان:

Reliance on the internal auditor's work: experience of swedish, Journal of managementcontrôle.

هدفت هذه الدراسة لاكتشاف كيف يتم اتخاذ القرار من طرف المدققين الخارجيين بالاعتماد على عمل المدققين الداخليين، كما استعملت هذه الدراسة الاستمارة الموجهة للمدققين الخارجيين في السويد والتي توصلت إلى النتائج التالية:

- أن المدققين الخارجيين يستخدمون عمل المدققين الداخليين وأيضاً يكتسبون الكفاءة في تأدية عملهم؛
- يمكن للمدققين الخارجيين أن يستخدموا عن استقلاليتهم ومهنتهم من خلال مشاركة الوثائق مع المدققين الداخليين؛
- المدققين الخارجيين على وعي تام بنتائج اعتمادهم على عمل المدققين الداخليين بالعواقب المترتبة على جودة التدقيق.

2-2- دراسة Mohammed Sagheir بعنوان:

La coopération entre audit interne et audite externe : Méthodes et avantages dans le contexte Algerien, Journal of Financial, Accounting and Managerial, studies, vol 08, Number 01, Algeria, 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى إستكشاف التعاون بين آليتي التدقيق الرئيسيتين في الجزائر من وجهة الأساليب والمزايا المطبقة التي تجلبها، وعن طريق دراسة أجريت مع عينة من المدققين الخارجيين الجزائريين تم التوصل إلى هذه النتائج:

- التعاون لا يزال غير الأمثل في السياق الجزائري؛
- أساليب التعاون السائدة أساسية وغير متقدمة؛
- لا يقدم التعاون إلا فائدة قليلة للخارجي الجزائري.

2-3- دراسة SitiZbedhSaodin مؤتمر دولي تم نشره في مجلة: Procédai- social and Bhavioral sciences بعنوان:

Does reliance on internal auditor's work reduced the external audit cont and external audit work, school of accountancy, university Utara Malaysia, 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى ما إذا كان اعتماد المدققين الخارجيين على عمل المدققين الداخليين يؤدي إلى تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي.

كما تم إجراء إستبيانين مختلفين أرسلوا إلى المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين حيث توصلوا من خلال هذه الدراسة النتائج التالية:

- أدرك المدققين الخارجيين أن اعتمادهم على عمل التدقيق الداخلي ليس له تأثير على أتعاب التدقيق الخارجي ولا على أعمالهم؛
- أدرك المدققين الداخليين أن اعتماد المدققين الخارجيين على عملهم ليس له تأثير على أتعاب التدقيق الخارجي؛
- إن الاعتماد على التدقيق الداخلي ليس له تأثير كبير على تخفيض أتعاب التدقيق الخارجي ولا على أعمالهم.

المطلب الثاني: محل الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

### 1-أوجه التشابه:

بإمكان القول أن الدراسة الحالية تتشارك مع الدراسات السابقة في بعض الأمور نذكر منها:

- كل الدراسات متعلقة بالتدقيق الداخلي والخارجي واهتمت بالتركيز على العلاقة بينهما؛
- للمعالجة معظم الدراسات استخدمت المنهج الوصفي لتوضيح جوانب الموضوع النظرية والمنهج التحليلي لمعرفة دقيقة ومفصلة للجانب التطبيقي؛
- اعتمدت الدراسات السابقة وحتى الحالية على الدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان كأداة للدراسة.

### 2-أوجه الاختلاف: يتضح أن الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- تركيز الدراسة الحالية بخلاف الدراسات السابقة على ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري 610 "إستخدام أعمال التدقيق الداخلي؛
- التطرق في هذه الدراسة إلى التعرف على المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- كما تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث الوقت والزمان حيث كانت هذه الدراسة في سنة 2024 بالجزائر تحديدا ولاية سكيكدة؛
- وأيضا تختلف من حيث حجم العينة المدروسة حيث بلغ حجم عينة الدراسة الحالية 35 محافظ حسابات وخبير محاسب؛

### 3-القيمة المضافة:

من خلال استخراج اوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة يمكن القول أن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة من حيث تناولها أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وكذلك أهمية اثر تطبيق المعيار الجزائري 610 على جودة التدقيق الخارجي، إضافة إلى ذلك فقد تم من خلال هذه الدراسة محاولة إبراز أهمية تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وضرورة إتزام المدققين الخارجيين في عملية التدقيق بما هو منصوص في هذا المعيار.

### خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم التوصل إلى أن التدقيق الخارجي يركز على عملية الفحص التي يقوم بها طرف خارجي مستقل على المؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة، كما يعتبر التدقيق الداخلي أحد أهم أنواع التدقيق من خلال توضيح مفهومه الذي يركز على إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر، حيث تم وصف العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على أنها علاقة تكامل وذلك من خلال معيار التدقيق الجزائري 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين الذي يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي".

# الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي للدراسة

### تمهيد:

إن الغرض من هذه الدراسة معرفة مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610 وذلك من وجهة نظر كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين عن طريق التقرب المباشر منهم باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لضمان صدق المعلومات.

وهذا الفصل يهدف إلى التأكد من مصداقية وثبات أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان وتحليل آراء عينة الدراسة واختبار صحة الفرضيات، وذلك من خلال التطرق إلى المبحثين التاليين:

- المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة.
- المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

### المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة

يتناول هذا المبحث عرضاً عاماً عن الإطار العام للدراسة الاستطلاعية من حيث هذه الدراسة ونوع العينة التي تم اختيارها لتوزيع قوائم الاستبيان عليها، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الاستبيان.

### المطلب الأول: الطريقة المتبعة

يعالج هذا المطلب عرضاً للطريقة المتبعة في الدراسة وذلك من حيث التعرف على هدف الدراسة وحدود الدراسة ومجتمع الدراسة.

#### 1- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المتخصصين في التدقيق من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين على مستوى ولاية سكيكدة البالغ عددهم 40 محافظ وخبير محاسب.

#### 2- عينة الدراسة:

بسبب صعوبة الوصول إلى محافظي الحسابات العاملين بالولاية بسبب عدم تحديث المعلومات المتعلقة بهم وبعناوينهم، فقد تم اختيار العينة انطلاقاً من المحافظين الذين تم التوصل إليهم، والذين بلغ عددهم 35 محافظ تم توزيع واسترجاع 35 إستبانة، وتم ذلك بالطريقة المباشرة (من اليد إلى اليد)، والجدول التالي يوضح نتائج توزيع الإستبانات:

الجدول رقم (02): عينة الدراسة ودرجة الإستجابة

النسبة	العدد	البيانات
100%	35	الاستبيانات الموزعة
100%	35	الاستبيانات المستردة
00	00	الاستبيانات الغير خاضعة للتحليل
100%	35	الإستبيانات الخاضعة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الاستبيانات الموزعة.

يتبين من خلال الجدول (02) أنه تم استرداد جميع الاستبيانات الموزعة وذلك بنسبة 100% والذي تمثلت في 35 إستبانة كما أنها كانت كلها خاضعة للتحليل بنسبة 100%.

## المطلب الثاني: الأدوات والأساليب الإحصائية للدراسة

إن جمع البيانات يعتبر أساس أي دراسة تطبيقية، كما أنها تحدد دقة وموثوقية النتائج المتحصل عليها بناء على صحة وسلامة البيانات الأولية المجمعة من جهة، وعلى حسن اختيار الأساليب الإحصائية لمعالجة هذه البيانات من جهة أخرى، سيتم من خلال هذا المطلب عرض الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، إضافة إلى أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجتها.

### 1- الأدوات المستخدمة:

تعتمد هذه الدراسة على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، كما أنه صمم خصيصا للإجابة على التساؤلات المطروحة وتحقيق أهداف الدراسة.

وهو تصميم فني لمجموعة من الاسئلة حول موضوع معين لتمكين الباحث من الحصول على البيانات اللازمة للبحث من خلال اجابة الاشخاص المعنيين وهي أكثر توفيراً للجهد، الوقت والمال.

### 1-1- إعداد الاستبيان:

لقد تمت الاستعانة بالجانب النظري للدراسة من أجل إعداد الاستمارة، إضافة إلى الإطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع مع الحرص على:

- الدقة والوضوح في صياغة العبارات (لكي يتم فهمها بنفس المعنى)؛

- الإيجاز والاختصار في العبارات (لكي لا يمل المستجوب من الإجابة)؛

- عدم تكرار نفس العبارات بعدة صيغ؛

إضافة إلى مناقشة البناء الأولي للاستبيان مع الأستاذ المشرف للتأكد من شموليته وتضمنه لجميع المفاهيم التي تعكس متغيرات الدراسة.

### 1-2- الصدق الظاهري للأداة الدراسية:

لكي يتم التأكد من صحة الاستبيان وقدرته على تحقيق أهداف الدراسة تم عرضه على مجموعة من الدكاترة الجامعيين المختصين في المحاسبة المالية للأخذ بأرائهم حول قدرة الاستبيان على قياس متغيرات الدراسة بطريقة ظاهرية، مدى كفاءة العبارات وشموليتها، وكذلك مدى توافق أسئلة الاستبيان مع فرضيات الدراسة كما تم أخذ ملاحظاتهم بعين الاعتبار وتم التعديل على الاستبيان.

### 1-3- وصف الاستبيان:

تم تقسيم الاستبيان لجزئين، حيث تم التطرق في الجزء الأول للمعلومات الشخصية الخاصة بالمستجيبين وذلك بهدف وصف الفئة المستهدفة للدراسة الميدانية، والجزء الثاني تضمن الأسئلة المتعلقة بالفرضيات، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث محاور وهم:

- المحور الأول: تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610، والذي اشتمل على 10 عبارات.

- المحور الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610، والذي اشتمل على 10 عبارات.

المحور الثالث: عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610، والذي اشتمل على 07 عبارات.

ولقد تم تصنيف إجابات أفراد عينة الدراسة وفقا لسلم ليكارث الخماسي (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة).

#### 1-4- طريقة توزيع الاستبيان:

الطريقة التي يعتمد عليها الباحث في توزيع الاستبيان تساهم في نجاح الدراسة الميدانية وزيادة مصداقيتها، وتكون أكثر نجاعة عندما يكون الاستبيان بالمقابلة بأفراد عينة الدراسة وتسليم الاستبيان لهم باليد وتوضيح الأسئلة التي لم يفهموها مما يمنحهم فرصة لاستفسار عنها والتأكد من الإجابة على كل عبارات الاستبيان.

#### 2- الأساليب الإحصائية في معالجة البيانات:

بهدف تحليل البيانات الأولية المجمعة تم ترميز عبارات الاستبيان وإفراغ الإجابات في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، ومن ثم تحليلها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المتمثلة فيما يلي:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة؛
- معامل الفا كرومباخ للتأكد من صدق وأداة الدراسة؛
- مقياس ليكارث؛
- معامل الارتباط بيرسون (R) لقياس صدق الاتساق الداخلي؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة ودرجة الموافقة عليها؛
- اختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛
- اختبار فرضيات الدراسة.

### المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

من خلال هذا المبحث سوف يتم تحليل البيانات المجمعة عن طريق الاستبيان وذلك باستخدام أساليب المعالجة الإحصائية والمتمثلة في: التكرارات، النسب المئوية معامل الثبات الفا كرومباخ معامل الارتباط بيرسون، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بهدف معرفة درجة الموافقة على هذه العبارات والأهمية النسبية لكل عبارة، إضافة الى إثبات أو نفي فرضيات الدراسة وعرض نتائج الدراسة التطبيقية.

### المطلب الأول: تحليل اتجاه آراء عينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم التحليل الإحصائي لعبارات الاستبيان وعرض نتائج اتجاه آراء عينة الدراسة باستخدام المتوسط الحسابي، فإذا كان هذا الأخير أكبر من متوسط الحد الأعلى للحياد 3.40 فإن اتجاه آراء عينة الدراسة يكون موجب، أما إذا كان المتوسط الحسابي أقل من متوسط الحد الأدنى للحياد 2.60 فإن اتجاه آراء عينة الدراسة يكون سالباً.

- 1- توزيع خصائص عينة الدراسة: سيتم عرض الخصائص الشخصية للفئة المستهدفة لهذه الدراسة.  
1-1- توزيع عينة الدراسة من حيث الجنس:

الجدول رقم (03): توزيع عينة الدراسة من حيث الجنس

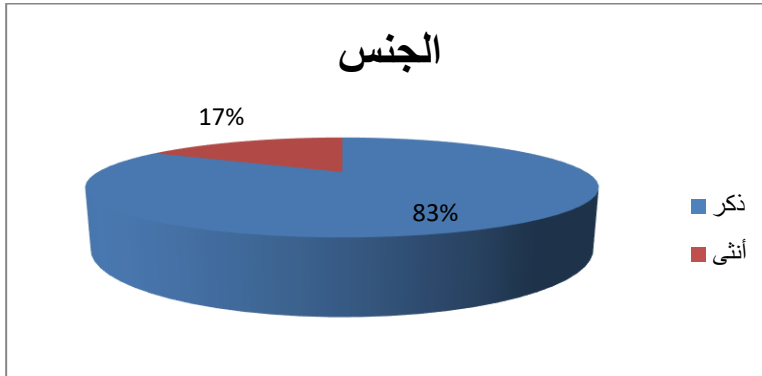
النسبة	التكرار	الجنس
82.9%	29	ذكر
17.1%	6	أنثى
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة هم من فئة الذكور بنسبة 82.9%، ثم تليها فئة الإناث وذلك بنسبة 17.1%.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة من حيث الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (03).

1-2- توزيع عينة الدراسة من حيث السن:

الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة من حيث السن

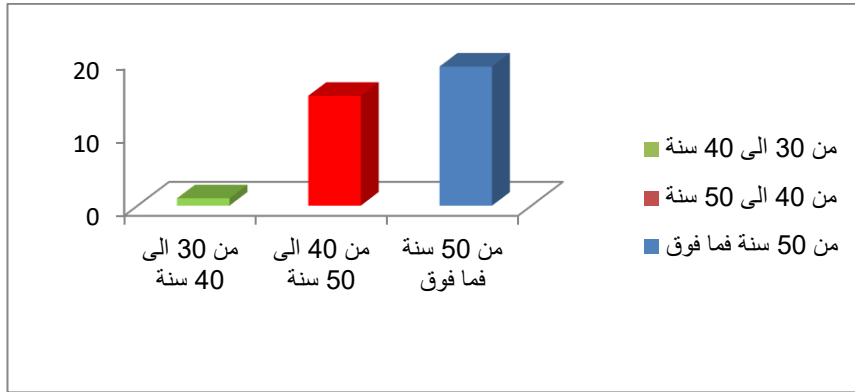
النسبة	التكرار	السن
0%	0	أقل من 30 سنة
2.9%	1	من 30 إلى 40 سنة
42.9%	15	من 40 إلى 50 سنة
54.3%	19	من 50 سنة فما فوق
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من 50 سنة فما فوق بنسبة 54.3%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم من 40 إلى 50 سنة بنسبة 42.9%، تليها نسبة 2.9% من الأفراد الذين أعمارهم أقل من 30 سنة.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة من حيث السن



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (04).

1-3- توزيع عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي:

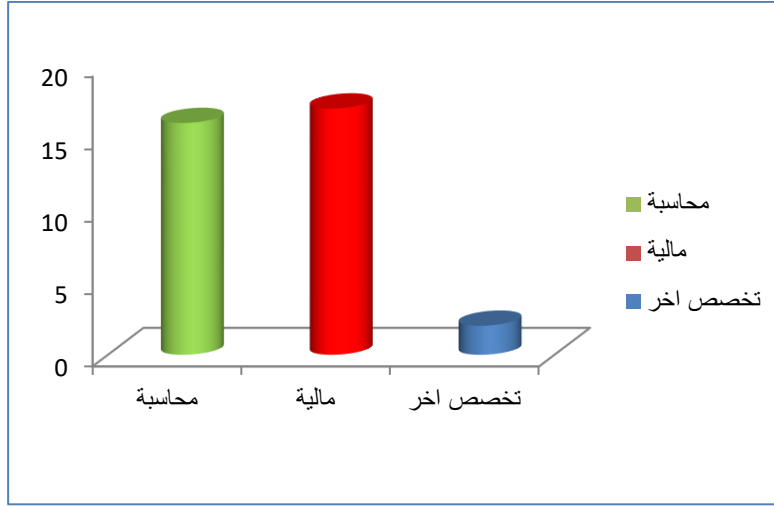
الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص العلمي
45.7%	16	محاسبة
48.6%	17	مالية
5.7%	2	تخصص آخر
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة لديهم تخصص مالية بنسبة 48.6%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم تخصص محاسبة وذلك بنسبة 45.7%، وفي الأخير تأتي نسبة 5.7% من الأفراد الذين لديهم تخصصات أخرى غير المذكورة سابقاً. يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة من حيث التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (05).

#### 1-4- توزيع عينة الدراسة من حيث المهنة:

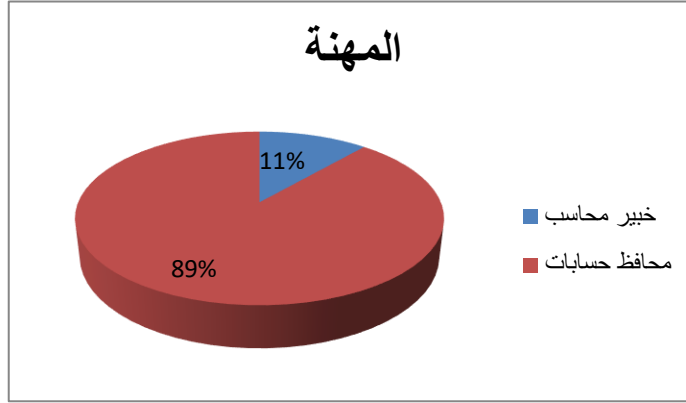
الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة من حيث المهنة

النسبة	التكرار	المهنة
11.4%	4	خبير محاسب
88.6%	31	محافظ حسابات
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة يندرجون ضمن وظيفة محافظ حسابات بنسبة 88.6%، ثم تليها نسبة الأفراد المندرجين ضمن وظيفة خبير محاسب وذلك بنسبة 11.4%. يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة من حيث المهنة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (06).

### 1-5- توزيع عينة الدراسة من حيث سنوات الخبرة:

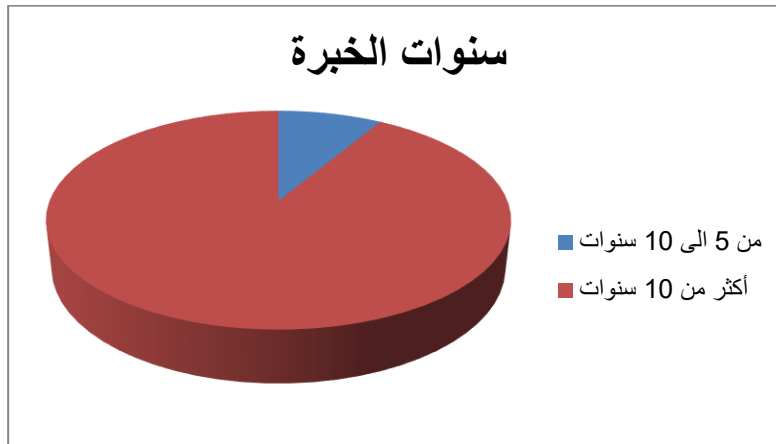
الجدول رقم (07): وصف عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
0%	0	أقل من 5 سنوات
8.6%	3	من 5 إلى 10 سنوات
91.4%	32	أكثر من 10 سنوات
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة لديهم خبرة بالمؤسسة أكثر من 10 سنوات بنسبة 91.4%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة بالمؤسسة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 8.6%. يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (06): أفراد العينة من حيث سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (07).

### 2- صدق وثبات أداة الدراسة:

يساهم صدق وثبات أداة الدراسة في زيادة مصداقية النتائج المراد الوصول إليها وذلك من خلال أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان والقدرة على تعميمها على مجتمع الدراسة، إضافة إلى القدرة على اختبار صحة الفرضيات ولتحقيق ذلك تم استخدام ألفا كرونباخ كمؤشر إحصائي يقيس مدى قدرة إعطاء أداة الدراسة لنفس النتائج أي الحصول على نفس الإجابات إذا ما تم توزيع الاستبيان على نفس الأشخاص في أوقات مختلفة.

#### الجدول رقم (08): معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

الصدق	معامل الثبات ألفا كرونباخ	عدد العبارات	المحاور
0.94	0.893	10	تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610
0.96	0.922	10	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610
0.96	0.927	07	عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610
<b>0.98</b>	<b>0.965</b>	<b>27</b>	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يشير هذا الجدول بالاعتماد على النتائج المحصل عليها أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لمختلف المحاور تجاوز 60% وهي تتراوح بين 0,893 و 0,927 وهي قيمة مرتفعة، في حين أن القيمة الإجمالية لمعامل ألفا كرونباخ هي 0,965 وهي قيمة مرتفعة كذلك، وهذا يدل على ثبات أداة القياس من ناحية العبارات التي تضمنتها الاستبانة.

### 3- صدق الاتساق الداخلي:

لقد تم حساب صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة والبعد الذي تنتمي إليه من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

3-1- المحور الأول: تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610

الجدول رقم(09): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة في المؤسسة	**0,781	0,000
02	يراعي المدقق الخارجي موضوعية وكفاءة المدقق الداخلي في تحليل درجة اعتماده على عمله	**0,691	0,000
03	تساهم عمليات التدقيق الداخلي في تحسين جودة عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الجزائري 610	**0,780	0,000
04	توفير الوثائق والبيانات التي جمعها خلال التدقيق الداخلي يمكن أن يسهل عمل المدقق الخارجي	**0,775	0,000
05	يستفيد المدقق الخارجي من مساعدة المدقق الداخلي في عمليات الجرد خاصة في المؤسسات ذات الفروع التي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها	**0,804	0,000
06	تنسيق عمليات التدقيق الداخلي مع عمليات التدقيق الخارجي يمكن أن يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليتين	**0,787	0,000
07	إن إهتمام المدقق الداخلي بتقييم وتحسين الرقابة الداخلية يساعد المدقق الخارجي في تحديد نطاق فحصه وتدقيقه	**0,487	0,003
08	يجب أن تتم مراجعة تقارير التدقيق الداخلي من قبل الجهة المسؤولة عن الرقابة الداخلية قبل تقديمها للمدقق الخارجي	**0,762	0,000
09	يراعي المدقق الخارجي الأعمال التي أنجزها المدقق الداخلي مما يساهم في تقليل ساعات عمله	**0,782	0,000
10	يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في أداء اختبارات الرقابة الداخلية	**0,536	0,001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610 تراوحت ما بين 0,487 و 0,804 وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

3-2- المحور الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 610

الجدول رقم (10): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق

الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 610

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يقوم المدقق الخارجي بإبلاغ المدقق الداخلي بأي معلومات هامة قد تؤثر على عملية التدقيق الداخلي	*0,859	0,000
02	يقوم المدقق الخارجي بمساعدة المدقق الداخلي في تقييم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي	**0,785	0,000
03	إن وجود المدقق الخارجي ضروري لاستكمال عمل المدقق الداخلي لفهم وتحسين إجراءات الرقابة الداخلية	**0,752	0,000
04	يتم عقد اجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة خطة عمل المدقق الداخلي وتنسيق عمله لمنع إضاعة الوقت وإزدواجية العمل بين المدققين	**0,849	0,000
05	يتبع المدقق الداخلي منهجية مماثلة لمنهجية المدقق الخارجي	**0,495	0,002
06	تساعد التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي لإدارة المؤسسة المدقق الداخلي على معرفة الأخطاء التي يرتكبها وتقديم توصيات لتصحيحها	**0,753	0,000
07	إن تقييم المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي يساعد المدقق الداخلي في تحسين وتطوير عمله	**0,746	0,000
08	يقوم المدقق الخارجي بالتواصل مع المدقق الداخلي للاستفسار عن أي اعتراضات مهنية تمنعه من الحفاظ على الاستقرار في عمله	**0,797	0,000
09	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في جمع الأدلة اللازمة	**0,851	0,000
10	يقوم المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في إعداد الجداول والكشوفات والتحليل التي يحتاجها	**0,807	0,008

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610 تراوحت ما بين 0,495 و 0,859 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

**3-3- المحور الثالث: عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610**

الجدول رقم (11): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن

### أعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
01	يقوم المدقق الخارجي بقراءة تقارير المدقق الداخلي لفهم طبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي قام بها المدقق الداخلي والنتائج التي توصل إليها	*0,818	0,000
02	يتحقق المدقق الخارجي مما إذا كان عمل المدقق الداخلي قد تم تخطيطه وتنفيذه وفحصه وتوثيقه بشكل صحيح	**0,879	0,000
03	يتحقق المدقق الخارجي مما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدقق الداخلي من التوصل إلى استنتاجات معقولة	**0,866	0,000
04	يتأكد المدقق الخارجي من أن الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في ظل الظروف وأن التقارير متسقة ومنسجمة مع نتائج العمل المنجز	**0,827	0,000
05	يتحقق المدقق الخارجي مما إذا كانت الاستنتاجات والتوصيات التي كشف عنها المدقق الداخلي في تقريره قد تم حلها وتنفيذها	**0,796	0,000
06	يقوم المدقق الخارجي بتضمين النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي ومدى ملائمة هذا العمل في وثائق التدقيق	**0,779	0,000
07	عند استخدام عمل خاص بالمدقق الداخلي ينكر المدقق الخارجي عند إعداد تقاريره إجراءات التدقيق التي قام بتنفيذها لتقييم مدى كفاية العمل المستخدم	**0,874	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610 تراوحت ما بين 0,779 و 0,879 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

4- مقياس ليكارث:

اعتمدت هذه الدراسة على استبيان مصمم وفق مقياس ليكارث الخماسي لإعطاء حرية للمستجوبين في تقديم إجابات أكثر دقة، وهو من المقاييس الأكثر استخداماً، وقد أعطيت درجة لكل إجابة، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (12): مقياس ليكارث

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

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

وبعد ذلك يتم حساب المدى:

$$\begin{aligned} \text{المدى} &= X_{\max} - X_{\min} \\ 5 - 1 &= 4 \end{aligned}$$

ثم حساب طول الخلية:

$$\begin{aligned} \text{طول الخلية} &= \text{عدد الدرجات الموافقة} / \text{المدى} \\ 4 / 5 &= 0.80 \end{aligned}$$

ثم يضاف الطول الفعلي لكل مجال الأصلي قيمة من المقياس بداية المقياس هو 1 صحيح، لتحديد الطول الفعلي للمجال الأول:  $1.80 = 0.80 + 1$ ، أي أن للمجال الأول من سلم ليكارث الخماسي هو  $[1 - 1.80]$  ودرجة الموافقة عليه ضعيف جداً.

ويتم حساب باقي المجالات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (13): المدى وفقاً لدرجة الأهمية

نوع الاتجاه	مستوى درجة الاتجاه	قيمة الوسط الحسابي	
سلبي (-)	ضعيف جداً	$[1.80 - 1]$	$0.80 + 1$
سلبي (-)	ضعيف	$[2.60 - 1.81]$	$0.80 + 1.80$
غير متأكد	متوسط	$[3.40 - 2.61]$	$0.80 + 2.60$
موجب (+)	مرتفع	$[4.20 - 3.41]$	$0.80 + 3.40$
موجب (+)	مرتفع جداً	$[5 - 4.21]$	$0.80 + 4.20$

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

5- تحليل محاور الدراسة:

اشتمل الاستبيان في جزئه الثاني على مجموعة من العبارات تعبر عن متغيرات الدراسة، ولتحليل هذه العبارات استخدمنا أدوات الإحصاء الوصفي بغرض معرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة وتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة.

**المحور الأول: تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610**  
يمكن تلخيص عبارات تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610 فيما يلي:

**الجدول رقم (14): الوسط الحسابي لعبارات تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610**

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
3	مرتفع جدا	0.885	4.25	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة في المؤسسة	1
7	مرتفع	0.821	3.97	يراعي المدقق الخارجي موضوعية وكفاءة المدقق الداخلي في تحليل درجة اعتماده على عمله	2
2	مرتفع جدا	0.859	4.28	تساهم عمليات التدقيق الداخلي في تحسين جودة عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الجزائري 610	3
4	مرتفع	0.923	4.17	توفير الوثائق والبيانات التي جمعها خلال التدقيق الداخلي يمكن أن يسهل عمل المدقق الخارجي	4
6	مرتفع	1.260	4.00	يستفيد المدقق الخارجي من مساعدة المدقق الداخلي في عمليات الجرد خاصة في المؤسسات ذات الفروع التي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها	5
1	مرتفع جدا	0.847	4.40	تنسيق عمليات التدقيق الداخلي مع عمليات التدقيق الخارجي يمكن أن يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليتين	6
3	مرتفع جدا	0.657	4.25	إن إهتمام المدقق الداخلي بتقييم وتحسين الرقابة الداخلية يساعد المدقق الخارجي في تحديد نطاق فحصه وتدقيقه	7
5	مرتفع	0.853	4.08	يجب أن تتم مراجعة تقارير التدقيق الداخلي من قبل الجهة المسؤولة عن الرقابة الداخلية قبل تقديمها للمدقق الخارجي	8
8	مرتفع	0.964	3.80	يراعي المدقق الخارجي الأعمال التي أنجزها المدقق الداخلي مما يساهم في تقليل ساعات عمله	9
9	مرتفع	1.094	3.51	يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في أداء اختبارات الرقابة الداخلية	10
	مرتفع	0.664	4.07	تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610 حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.07 وانحراف معياري 0,664، وهي درجة كبيرة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (6) بمتوسط حسابي قدره (4.40) وانحراف معياري (0.847) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن تنسيق عمليات التدقيق الداخلي مع عمليات التدقيق الخارجي يمكن أن يؤدي الى تحسين كفاءة العمليتين.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (10) بمتوسط حسابي قدره (3.51) وانحراف معياري (1.094) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المدقق الداخلي يعتمد على المدقق الداخلي في أداء اختبارات الرقابة الداخلية.

### المحور الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610

يمكن تلخيص عبارات العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفق المعيار التدقيق الجزائري 610 فيما يلي:

الجدول رقم (15): الوسط الحسابي لعبارات العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفقا لمعيار

### التدقيق الجزائري 610

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
3	مرتفع جدا	1.132	4.20	يقوم المدقق الخارجي بإبلاغ المدقق الداخلي بأي معلومات هامة قد تؤثر على عملية التدقيق الداخلي	1
4	مرتفع	1.109	4.05	يقوم المدقق الخارجي بمساعدة المدقق الداخلي في تقييم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي	2
2	مرتفع جدا	0.866	4.31	إن وجود المدقق الخارجي ضروري لاستكمال عمل المدقق الداخلي لفهم وتحسين إجراءات الرقابة الداخلية	3
6	مرتفع	0.993	3.88	يتم عقد اجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة خطة عمل المدقق الداخلي وتنسيق عمله لمنع إضاعة الوقت وازدواجية العمل بين المدققين	4
9	متوسط	0.981	3.08	يتبع المدقق الداخلي منهجية مماثلة لمنهجية المدقق الخارجي	5
1	مرتفع جدا	0.811	4.40	تساعد التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي لإدارة المؤسسة المدقق الداخلي على معرفة الأخطاء التي يرتكبها وتقديم توصيات لتصحيحها	6
2	مرتفع جدا	0.832	4.31	إن تقييم المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي يساعد المدقق الداخلي في تحسين وتطوير عمله	7
5	مرتفع	1.042	4.02	يقوم المدقق الخارجي بالتواصل مع المدقق الداخلي للاستفسار عن أي اعتراضات مهنية تمنعه من الحفاظ على الاستقرار في عمله	8
8	مرتفع	0.885	3.74	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في جمع الأدلة اللازمة	9

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

7	مرتفع	1.113	3.77	يقوم المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في إعداد الجداول والكشوفات والتحليل التي يحتاجها	10
	مرتفع	0.754	3.98	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفق المعيار التدقيق الجزائري 610	الإجمالي

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفق المعيار التدقيق الجزائري 610 حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 3.98 وانحراف معياري 0.754، وهي درجة كبيرة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (6) بمتوسط حسابي قدره (4.40) وانحراف معياري (0.811) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي لإدارة المؤسسة تساعد المدقق الداخلي على معرفة الأخطاء التي يرتكبها وتقديم توصيات لتصحيحها.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (5) بمتوسط حسابي قدره (3.08) وانحراف معياري (0.981) وهي درجة متوسطة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة متوسطة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المدقق الداخلي لا يتبع بصفة كبيرة منهجية مماثلة لمنهجية المدقق الخارجي.

**المحور الثالث: عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610**

يمكن تلخيص عبارات عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفق المعيار التدقيق الجزائري 610 فيما يلي:

**الجدول رقم (16): الوسط الحسابي لعبارات عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق**

**الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610**

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
1	مرتفع جدا	0.811	4.40	يقوم المدقق الخارجي بقراءة تقارير المدقق الداخلي لفهم طبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي قام بها المدقق الداخلي والنتائج التي توصل إليها	1
2	مرتفع جدا	0.832	4.31	يتحقق المدقق الخارجي مما إذا كان عمل المدقق الداخلي قد تم تخطيطه وتنفيذه وفحصه وتوثيقه بشكل صحيح	2
3	مرتفع جدا	0.833	4.20	يتحقق المدقق الخارجي مما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدقق الداخلي من التوصل إلى استنتاجات معقولة	3
4	مرتفع	0.932	4.11	يتأكد المدقق الخارجي من أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في ظل الظروف وأن التقارير متسقة ومنسجمة مع نتائج العمل المنجز	4
4	مرتفع	0.758	4.11	يتحقق المدقق الخارجي مما إذا كانت الاستنتاجات والتوصيات التي كشف	5

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

				عنها المدقق الداخلي في تقريره قد تم حلها وتنفيذها	
6	مرتفع	0.817	3.91	يقوم المدقق الخارجي بتضمين النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي ومدى ملائمة هذا العمل في وثائق التدقيق	6
5	مرتفع	0.890	4,02	عند استخدام عمل خاص بالمدقق الداخلي يذكر المدقق الخارجي عند إعداد تقاريره إجراءات التدقيق التي قام بتنفيذها لتقييم مدى كفاية العمل المستخدم	7
	مرتفع	0.701	4.15	عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن اعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610 حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.15 وانحراف معياري 0,701، وهي درجة كبيرة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (1) بمتوسط حسابي قدره (4.40) وانحراف معياري (0.811) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المدقق الداخلي يتأكد من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في ظل الظروف وأن التقارير متسقة ومنسجمة مع نتائج العمل المنجز.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (6) بمتوسط حسابي قدره (3.91) وانحراف معياري (0.817) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن المدقق الداخلي يقوم بتضمين النتائج التي تم التوصل إليها المدقق الداخلي ومدى ملائمة هذا العمل في وثائق التدقيق.

### المطلب الثاني: ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-smirnov ومحاولة مناقشة وتفسير فرضيات الدراسة.

#### 1- اختبار التوزيع الطبيعي:

لتحديد نوع التحليل الإحصائي الممكن استخدامه في الدراسة يجب التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وذلك بالاعتماد على الاختبار الإحصائي، كما تم الاعتماد على نوعين من الفرضيات هما:

- "البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي"

- "البيانات تتبع التوزيع الطبيعي"

الجدول رقم (17): التوزيع الطبيعي لمحاوور الدراسة

Kolmogorov-smirnov			
المحاوور	قيمة Z	Sig*	نتيجة الاختبار
جميع محاوور الدراسة	1.374	0,046	لا تتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيمة (Sig) كانت أصغر من مستوى الدلالة (0,05) لجميع المحاور، فالبيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

## 2- اختبار فرضيات الدراسة:

- اختبار الفرضية الأولى: يبين الجدول الموالي اختبار الفرضية الأولى

الجدول رقم(18): اختبار T ومستوى معنوية لقياس درجة تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610.

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة التأثير	قيمة T	مستوى المعنوية
الفرضية الأولى	4.07	0.664	%81.4	9.566	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول درجة تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 4.07 والانحراف المعياري 0.664، كما نلاحظ من خلال الجدول أيضا أن نسبة تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610 مرتفعة قدرت 81.4% بحيث كانت قيمة T المحسوبة 9.566 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية التي تنص على أنه: تؤثر عمليات التدقيق الداخلي بشكل كبير على عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610.

- اختبار الفرضية الثانية: يبين الجدول الموالي اختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم (19): اختبار T ومستوى معنوية لقياس العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وفقا لمعيار

## التدقيق الجزائري 610

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قوة العلاقة	قيمة T	مستوى المعنوية
الفرضية الثانية	3.98	0.754	%79.6	7.688	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Spss

يوضح الجدول العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 3.98 والانحراف المعياري 0.754، كما نلاحظ من خلال الجدول أيضا أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610 قوية قدرت بـ %79.6 حيث كانت قيمة T المحسوبة 7.668 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية التي تنص على أنه: توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610.

- اختبار الفرضية الثالثة: يبين الجدول الموالي اختبار الفرضية الثالثة  
الجدول رقم (20): اختبار T ومستوى معنوية لقياس عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال

المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
الفرضية الثالثة	4.15	0.701	9.748	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Spss

يوضح الجدول عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 4.15 والانحراف المعياري 0.701، حيث كانت قيمة T المحسوبة 9.748 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية التي تنص على أنه: تعتبر عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي جوهرية للمدقق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610.

- اختبار الفرضية الرئيسية: يبين الجدول الموالي اختبار الفرضية الرئيسية  
الجدول رقم (21): اختبار T ومستوى معنوية لقياس درجة اعتماد التدقيق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610.

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
الفرضية الرئيسية	4.06	0.670	9.433	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Spss

يوضح الجدول درجة اعتماد التدقيق الخارجي كليا على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 4.06 والانحراف المعياري 0.670، حيث كانت قيمة T المحسوبة 9.433 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه نقبل الفرضية التي تنص على أنه: يعتمد التدقيق الخارجي بنسبة كبيرة على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610.

### خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل لتحديد مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفق معيار التدقيق الجزائري 610، ولتحقيق هذا الهدف تم أخذ آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية سكيكدة، كما تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وتم القيام بتحليل بياناته باستخدام برنامج SPSS، وبالاعتماد على جملة من أساليب المعالجة الإحصائية أولاً تم تحديد عينة الدراسة لمعرفة الفئة المستهدفة، بعدها تم الإثبات أن أداة الدراسة صادقة وثابتة وأن كل عبارة تقيس ما وضعت لقياسه وأن كل مكونات الاستبيان مترابطة فيما بينهما، كما تم تحليل آراء عينة الدراسة ومعرفة اتجاهاتهم وأخيراً تم اختبار فرضيات الدراسة.

تم التوصل إلى العديد من النتائج نذكر منها ما يلي:

- كل المحاور متناسقة ومترابطة حسب معامل ألفا كرونباخ.
- كل عبارات المحاور صادقة .

خاتمة

## خاتمة:

تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة وقد جاءت الإشكالية كما يلي: ما مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610؟ بالإضافة إلى الإجابة عن الأسئلة الفرعية، وقد تم القيام بذلك من خلال التطرق إلى العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610، و بشرح أهم جوانب كل من التدقيق الداخلي والخارجي من حيث المفهوم والأهمية والوظائف وأنواع وتقديم للمعيار الجزائري 610، بالإضافة إلى إبراز أهم جانب في هذه المذكرة والمتمثل في العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على ضوء المعيار الجزائري 610.

### 1- اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى: التي تنص على أن عملية التدقيق الداخلي تؤثر على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار الجزائري 610 فلا يمكن الاستغناء عنهما من خلال العلاقة التكاملية الموجودة بينهما وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.
- بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على وجود علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وذلك من خلال تأثير التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي في كل منهما على أعمال الآخر وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة: والتي تنص على جوهرية عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي على المدقق الخارجي لمعيار التدقيق الجزائري 610 وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- بعد إثبات صحة الفرضيات الفرعية تم إثبات صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على اعتماد المدقق الخارجي بشكل كبير على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610.

### 2- نتائج الدراسة:

- المدقق الداخلي يستفيد بدرجة كبيرة من خبرة المدقق الخارجي؛
- تؤثر عمليات التدقيق الداخلي بشكل كبير على عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610؛
- إمكانية استعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 610؛
- يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي بحيث يساعده بشكل كبير في عمله.

### 3- التوصيات والمقترحات:

- وضع برنامج خاص بمهمة المدقق الخارجي داخل المؤسسة من أجل تسهيل عمله؛
- على إدارة المؤسسة الالتزام بالاقترحات والتوصيات التي يقدمها المدقق الخارجي لأنه يملك الخبرة المهنية والمؤهلات الكافية في مجال عمله؛
- يجب على إدارة المؤسسة تقديم القدر الكافي من الأدلة الملائمة لمساعدة المدقق على أداء مهامه في المؤسسة محل التدقيق.

#### 4- آفاق الدراسة:

يمكن الإشارة إلى أن هذه الدراسة قد تكون مرحلة تمهيدية لمواضيع بحث مستقبلية في مجال التدقيق الداخلي والخارجي والمعياري الجزائري للتدقيق 610، لذا سوف يتم اقتراح البعض من المواضيع التي يمكن تناولها مستقبلا والتي تبدو مكملة لهذه الدراسة

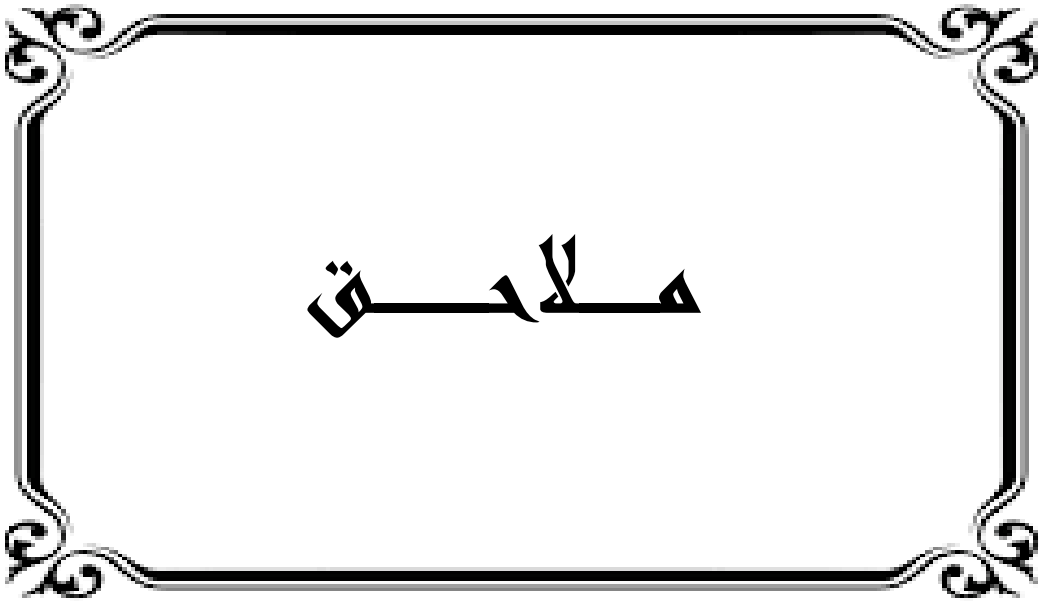
- أثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في القوائم المالية.
- اثر اعتماد المدقق الخارجي على أعمال للتدقيق الداخلي في الرقابة الداخلية.
- دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر.

# قائمة المراجع

- الكتب:

- 1- خلف الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع، الوراق، 2017.
- 2- علي عبد القادر ذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الخامسة، دار النشر وائل، الأردن، 2015
- الأطروحات والمذكرات:
  - أ- الأطروحات:
    - 3- إبراهيم شبلاوي، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولي (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيبي علي، البليدة 02، 2019.
    - 4- حبيبة حناش، واقع استخدام نظام المعلومات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017/2016.
    - 5- سارة طبشوش، حسناء مشري، أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2022.
    - 6- محمد لمين علوان، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
    - 7- مريم واكر، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية/ أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2023.
  - ب- المذكرات:
    - 8- إيمان نجادي، التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 610، مذكرة تخرج ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019.
    - 9- حمزة بن عبيد، سعيد حيمر فارس، مدى إمكانية استعمال المدقق الخارجي للأعمال المدقق الداخلي وفق المعيار 610، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، 2021.
    - 10- خولة بوتلي، سميرة بن العيد، أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق، مذكرة تخرج ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017/2016.
    - 11- نائلة زرقاوي، مروى صوالحية، العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تخرج ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2021.

- 12- وردة الذهبي، ميمونة بن بية، التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الأداء في المؤسسات، مذكرة تخرج ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أجمد دراية، أدرار، 2016.
- **المجلات العلمية:**
- 13- إسماعيل طويل، أحمد يوسف السعيد، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الداخلي، مجلة المدبر، المجلد 08، رقم 01، 2021.
- 14- حنان واكر، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق، مجلة معهد العلوم الإقتصادية، المجلد 25، العدد 01، 2023.
- 15- سعود حايذ مشطور، علاء حسن الشرع، حيدر عباس عبد، المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي وأثرها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 07، العدد 03، 2017.
- 16- سارة طبشوش، حسناء مشري، مدى إلتزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2022.



ملحق رقم 01:

الإستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1995 سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان موجه إلى مكاتب محافظي الحسابات بولاية سكيكدة

حول موضوع

مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 610

أخي الكريم أختي الكريمة

في إطار إنجاز مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، ونرجو منكم التكرم بالإجابة عن البنود الواردة فيه وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

ونحيطكم علما بأن البيانات التي تقدمونها إلينا لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وتقبلوا منا جزيل الشكر وفائق الاحترام..

تحت إشراف الأستاذة:

أ. د زيرق سوسن

من إعداد

بندير سهيلة

زايد زينب

السنة الجامعية 2024/2023

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1- الجنس:  ذكر  أنثى

2- السن:

- أقل من 30 سنة  
 من 30 إلى 40 سنة  
 من 40 إلى 50 سنة  
 50 سنة فما فوق

3- التخصص العلمي:

- محاسبة  
 مالية  
 تخصص آخر

4- سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات  
 من 5 إلى 10 سنوات  
 أكثر من 10 سنوات

5- المهنة:

- خبير محاسب  
 محافظ حسابات

المحور الأول: تأثير عمليات التدقيق الداخلي على عمليات التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 610

الرقم	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة في المؤسسة					
2	يراعي المدقق الخارجي موضوعية وكفاءة المدقق الداخلي في تحليل درجة اعتماده على عمله					
3	تساهم عمليات التدقيق الداخلي في تحسين جودة عمليات التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الجزائري 610					
4	توفير الوثائق والبيانات التي جمعها خلال التدقيق الداخلي يمكن أن يسهل عمل المدقق الخارجي					
5	يستفيد المدقق الخارجي من مساعدة المدقق الداخلي في عمليات الجرد خاصة في المؤسسات ذات الفروع التي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها					
6	تنسيق عمليات التدقيق الداخلي مع عمليات التدقيق الخارجي يمكن أن يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليتين					
7	إن إهتمام المدقق الداخلي بتقييم وتحسين الرقابة الداخلية يساعد المدقق الخارجي في تحديد نطاق فحصه وتدقيقه					
8	يجب أن تتم مراجعة تقارير التدقيق الداخلي من قبل الجهة المسؤولة عن الرقابة الداخلية قبل تقديمها للمدقق الخارجي					
9	يراعي المدقق الخارجي الأعمال التي أنجزها المدقق الداخلي مما يساهم في تقليل ساعات عمله					
10	يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في أداء اختبارات الرقابة الداخلية					

**المحور الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفق لمعيار التدقيق الجزائري 610**

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يقوم المدقق الخارجي بإبلاغ المدقق الداخلي بأي معلومات هامة قد تؤثر على عملية التدقيق الداخلي					
2	يقوم المدقق الخارجي بمساعدة المدقق الداخلي في تقييم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي					
3	إن وجود المدقق الخارجي ضروري لاستكمال عمل المدقق الداخلي لفهم وتحسين إجراءات الرقابة الداخلية					
4	يتم عقد إجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والخارجي لمناقشة خطة عمل المدقق الداخلي وتنسيق عمله لمنع إضاعة الوقت وإزدواجية العمل بين المدققين					
5	يتبع المدقق الداخلي منهجية مماثلة لمنهجية المدقق الخارجي					
6	تساعد التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي لإدارة المؤسسة المدقق الداخلي على معرفة الأخطاء التي يرتكبها وتقديم توصيات لتصحيحها					
7	إن تقييم المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي يساعد المدقق الداخلي في تحسين وتطوير عمله					
8	يقوم المدقق الخارجي بالتواصل مع المدقق الداخلي للاستفسار عن أي اعتراضات مهنية تمنعه من الحفاظ على الاستقرار في عمله					
9	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في جمع الأدلة اللازمة					
10	يقوم المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في إعداد الجداول والكشوفات والتحليل التي يحتاجها					

المحور الثالث: عملية توثيق العمل المستخدم للمدقق الداخلي ضمن أعمال المدقق الخارجي وفقا لمعيار

التدقيق الجزائري 610

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يقوم المدقق الخارجي بقراءة تقارير المدقق الداخلي لفهم طبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي قام بها المدقق الداخلي والنتائج التي توصل إليها					
2	يتحقق المدقق الخارجي مما إذا كان عمل المدقق الداخلي قد تم تخطيطه وتنفيذه وفحصه وتوثيقه بشكل صحيح					
3	يتحقق المدقق الخارجي مما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدقق الداخلي من التوصل إلى استنتاجات معقولة					
4	يتأكد المدقق الخارجي من أن الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في ظل الظروف وأن التقارير متسقة ومنسجمة مع نتائج العمل المنجز					
5	يتحقق المدقق الخارجي مما إذا كانت الاستنتاجات والتوصيات التي كشف عنها المدقق الداخلي في تقريره قد تم حلها وتنفيذها					
6	يقوم المدقق الخارجي بتضمين النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي ومدى ملائمة هذا العمل في وثائق التدقيق					
7	عند استخدام عمل خاص بالمدقق الداخلي يذكر المدقق الخارجي عند إعداد تقاريره إجراءات التدقيق التي قام بتنفيذها لتقييم مدى كفاية العمل المستخدم					

لكم جزيل الشكر والعرف

ملحق رقم 02:

نتائج الاستبيان

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,893	10

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,922	10

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,927	7

**Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,965	27

**Corrélations**

	q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	ch1	
q1	Corrélation de Pearson	1	,657**	,711**	,556**	,501**	,564**	,287	,554**	,510**	,345*	,781**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,001	,002	,000	,094	,001	,002	,042	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q2	Corrélation de Pearson	,657**	1	,553**	,433**	,454**	,524**	,068	,633**	,364*	,376*	,699**
	Sig. (bilatérale)	,000		,001	,009	,006	,001	,696	,000	,032	,026	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q3	Corrélation de Pearson	,711**	,553**	1	,492**	,543**	,606**	,283	,527**	,603**	,339*	,780**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001		,003	,001	,000	,100	,001	,000	,046	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q4	Corrélation de Pearson	,556**	,433**	,492**	1	,733**	,587**	,362*	,578**	,635**	,172	,775**
	Sig. (bilatérale)	,001	,009	,003		,000	,000	,033	,000	,000	,323	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

q5	Corrélation de Pearson	,501**	,454**	,543**	,733**	1	,661**	,462**	,438**	,629**	,256	,804**
	Sig. (bilatérale)	,002	,006	,001	,000		,000	,005	,009	,000	,138	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q6	Corrélation de Pearson	,564**	,524**	,606**	,587**	,661**	1	,497**	,602**	,461**	,247	,787**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,000	,000		,002	,000	,005	,152	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q7	Corrélation de Pearson	,287	,068	,283	,362*	,462**	,497**	1	,327	,408*	,015	,487**
	Sig. (bilatérale)	,094	,696	,100	,033	,005	,002		,055	,015	,931	,003
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q8	Corrélation de Pearson	,554**	,633**	,527**	,578**	,438**	,602**	,327	1	,451**	,455**	,762**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,001	,000	,009	,000	,055		,007	,006	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q9	Corrélation de Pearson	,510**	,364*	,603**	,635**	,629**	,461**	,408*	,451**	1	,491**	,782**
	Sig. (bilatérale)	,002	,032	,000	,000	,000	,005	,015	,007		,003	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q10	Corrélation de Pearson	,345*	,376*	,339*	,172	,256	,247	,015	,455**	,491**	1	,536**
	Sig. (bilatérale)	,042	,026	,046	,323	,138	,152	,931	,006	,003		,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ch1	Corrélation de Pearson	,781**	,699**	,780**	,775**	,804**	,787**	,487**	,762**	,782**	,536**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,003	,000	,000	,001	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

#### Corrélations

	q11	q12	q13	q14	q15	q16	q17	q18	q19	q20	ch2
q11	1	,903**	,713**	,596**	,302	,582**	,618**	,568**	,668**	,597**	,859**
		,000	,000	,000	,078	,000	,000	,000	,000	,000	,000

	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q12	Corrélation de Pearson	,903**	1	,715**	,566**	,265	,464**	,585**	,431**	,584**	,463**	,785**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,123	,005	,000	,010	,000	,005	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q13	Corrélation de Pearson	,713**	,715**	1	,521**	,451**	,652**	,430**	,380*	,606**	,381*	,752**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,001	,006	,000	,010	,024	,000	,024	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q14	Corrélation de Pearson	,596**	,566**	,521**	1	,463**	,496**	,614**	,713**	,801**	,747**	,849**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001		,005	,002	,000	,000	,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q15	Corrélation de Pearson	,302	,265	,451**	,463**	1	,288	,146	,285	,297	,314	,495**
	Sig. (bilatérale)	,078	,123	,006	,005		,093	,402	,097	,083	,066	,002
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q16	Corrélation de Pearson	,582**	,464**	,652**	,496**	,288	1	,636**	,681**	,556**	,560**	,753**
	Sig. (bilatérale)	,000	,005	,000	,002	,093		,000	,000	,001	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q17	Corrélation de Pearson	,618**	,585**	,430**	,614**	,146	,636**	1	,667**	,552**	,556**	,746**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,010	,000	,402	,000		,000	,001	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q18	Corrélation de Pearson	,568**	,431**	,380*	,713**	,285	,681**	,667**	1	,677**	,740**	,797**
	Sig. (bilatérale)	,000	,010	,024	,000	,097	,000	,000		,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q19	Corrélation de Pearson	,668**	,584**	,606**	,801**	,297	,556**	,552**	,677**	1	,803**	,851**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,083	,001	,001	,000		,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q20	Corrélation de Pearson	,597**	,463**	,381*	,747**	,314	,560**	,556**	,740**	,803**	1	,807**
	Sig. (bilatérale)	,000	,005	,024	,000	,066	,000	,001	,000	,000		,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
ch2	Corrélation de Pearson	,859**	,785**	,752**	,849**	,495**	,753**	,746**	,797**	,851**	,807**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### Corrélations

	q21	q22	q23	q24	q25	q26	q27	ch3	
q21	Corrélation de Pearson	1	,810**	,661**	,599**	,640**	,496**	,594**	,818**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,002	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
q22	Corrélation de Pearson	,810**	1	,755**	,635**	,687**	,603**	,662**	,879**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
q23	Corrélation de Pearson	,661**	,755**	1	,651**	,615**	,587**	,785**	,866**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
q24	Corrélation de Pearson	,599**	,635**	,651**	1	,564**	,592**	,740**	,827**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
q25	Corrélation de Pearson	,640**	,687**	,615**	,564**	1	,585**	,605**	,796**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
q26	Corrélation de Pearson	,496**	,603**	,587**	,592**	,585**	1	,690**	,779**
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
q27	Corrélation de Pearson	,594**	,662**	,785**	,740**	,605**	,690**	1	,874**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
ch3	Corrélation de Pearson	,818**	,879**	,866**	,827**	,796**	,779**	,874**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

### Sex

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
mascu	29	82,9	82,9	82,9
Valide féminin	6	17,1	17,1	100,0
Total	35	100,0	100,0	

### Age

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide de 30 a 40 ans	1	2,9	2,9	2,9
de 40 a 50 ans	15	42,9	42,9	45,7

de 50 ans a plus	19	54,3	54,3	100,0
Total	35	100,0	100,0	

### Edu

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	comp	16	45,7	45,7
	fén	17	48,6	94,3
	autre	2	5,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0

### Exp

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	de 5 a 10 ans	3	8,6	8,6
	plus de 10 ans	32	91,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0

### Fonc

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	kh	4	11,4	11,4
	moh	31	88,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0

### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q1	35	4,2571	,88593	,14975
q2	35	3,9714	,82197	,13894
q3	35	4,2857	,85994	,14536
q4	35	4,1714	,92309	,15603
q5	35	4,0000	1,26025	,21302
q6	35	4,4000	,84714	,14319
q7	35	4,2571	,65722	,11109
q8	35	4,0857	,85307	,14420
q9	35	3,8000	,96406	,16296
q10	35	3,5143	1,09468	,18503

ch1	35	4,0743	,66436	,11230
-----	----	--------	--------	--------

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q11	35	4,2000	1,13241	,19141
q12	35	4,0571	1,10992	,18761
q13	35	4,3143	,86675	,14651
q14	35	3,8857	,99325	,16789
q15	35	3,0857	,98134	,16588
q16	35	4,4000	,81168	,13720
q17	35	4,3143	,83213	,14066
q18	35	4,0286	1,04278	,17626
q19	35	3,7429	,88593	,14975
q20	35	3,7714	1,11370	,18825
ch2	35	3,9800	,75413	,12747

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
q21	35	4,4000	,81168	,13720
q22	35	4,3143	,83213	,14066
q23	35	4,2000	,83314	,14083
q24	35	4,1143	,93215	,15756
q25	35	4,1143	,75815	,12815
q26	35	3,9143	,81787	,13824
q27	35	4,0286	,89066	,15055
ch3	35	4,1551	,70103	,11850

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Total	35	4,0698	,67095	,11341

ملحق رقم 03:

قائمة الأساتذة المحكمين

للاستبيان

المؤسسة التي ينتمي إليها	الوظيفة	الاسم	
جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي محاضر في كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير	د. بلقاسم كحلولي أحلام	01
جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي مساعد في كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير	د. تريرات أيمن	02
جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي محاضر في كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير	د. بوناب لطفي	03