

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة



## أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان

التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة  
التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية

بإشراف أ.د:  
عيادي عبد القادر

من إعداد الطالبة:  
واكر مريم

المناقشة بتاريخ 2023/05/30 من طرف اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة شلف	أستاذ التعليم العالي	عزوز علي
مقررا	جامعة شلف	أستاذ التعليم العالي	عيادي عبد القادر
ممتحنا	جامعة شلف	أستاذ محاضر-أ-	صافو فتيحة
ممتحنا	جامعة شلف	أستاذ محاضر-أ-	حسيني منال
ممتحنا	جامعة البويرة	أستاذ التعليم العالي	شدري معمر سعاد
ممتحنا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر-أ-	بادن عبد القادر



شكر وتقدير

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي حبب إلينا العلم ويسر لنا سبله، ومن تمام شكره أن نشكر أهل الفضل فضلهم وجهدهم وعلى رأسهم الأستاذ المشرف "عيادي عبد القادر" وأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم تقييم هذا العمل.

الإهداء

# الإهداء

أهدي هذا العمل إلى:

الوالدين الكريمن حفظهما الله ورعاهما وأعانا على برهما ورد جميلهما

إخوتي وأخواتي

الملخص

### الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، وتحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على المنهج الإستقرائي، والمنهج الإستنباطي بأدواته الوصف والتحليل، وإجراء دراسة ميدانية باستخدام أداة الإستبيان، وقد تم توزيع 181 إستبانة على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، واسترجاع 55 إستبانة تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية)، حيث توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين في المكتب، ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمية)، كما أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، العلاقة التكاملية، جودة التدقيق الخارجي، بيئة الأعمال الجزائرية.



**Abstrcat**

This study aimed to identify the role of integration between internal auditing and external auditing in improving the quality of external auditing in the Algerian business environment, by relying on the inductive approach, and the deductive approach with its description and analysis tools, and conducting a field study on a sample of accountants and accountants experts in the Algerian business environment, Using the questionnaire tool, 181 questionnaires were distributed to account holders and accountants in Algeria, and 55 questionnaires were retrieved and analyzed using the SPSS statistical program (the statistical package for social sciences), where the study concluded that there were no statistically significant differences at the significance level ( $\alpha \leq 0.05$ ). ) in improving the quality of external auditing in the Algerian business environment due to demographic variables (educational qualification, job, professional experience, number of individuals working in an office, the association of the auditing office with international auditing offices), and the results showed a statistically significant effect at the level of significance ( $\alpha \leq 0.05$ ) for the integration of internal auditing and external auditing and improving the quality of external auditing in the Algerian business environment.

**Keywords:** internal audit, external audit, quality of external audit, integration relationship.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

II	شكر وتقدير
IX	الإهداء
VI	الملخص باللغة العربية
VIIX	الملخص الدراسة باللغة الإنجليزية
IX	فهرس المحتويات
XIII	قائمة الجداول
XVIIIX	قائمة الأشكال
XIX	قائمة الإختصارات
XXI	قائمة الملاحق
أ - ع	مقدمة
54-02	الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
02	تمهيد
04	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
04	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
09	المطلب الثاني: أنواع ومعايير التدقيق الخارجي
18	المطلب الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر
26	المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي
26	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
32	المطلب الثاني: أنواع ومعايير التدقيق الداخلي
38	المطلب الثالث: التدقيق الداخلي في الجزائر
43	المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
43	المطلب الأول: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
45	المطلب الثاني: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
48	المطلب الثالث: طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
54	خلاصة
107 -56	الفصل الثاني: البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

## فهرس المحتويات

56	تمهيد
58	المبحث الأول: التأسيس العام لمفهوم جودة التدقيق الخارجي
58	المطلب الأول: تطور مفهوم جودة التدقيق الخارجي
66	المطلب الثاني: قياس جودة التدقيق الخارجي
70	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
79	المبحث الثاني: جهود الهيئات المهنية لتحقيق جودة التدقيق الخارجي
79	المطلب الأول: الجهود المهنية الدولية لتحقيق جودة التدقيق الخارجي
84	المطلب الثاني: الجهود المهنية العربية لتحقيق جودة التدقيق الخارجي
87	المطلب الثالث: الجهود المهنية المحلية لتحقيق جودة التدقيق الخارجي
88	المبحث الثالث: وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي
88	المطلب الأول: الإلتزام بمعايير التدقيق أثناء تنفيذ مهمة التدقيق
95	المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق
99	المطلب الثالث: تدعيم استقلال المدقق الخارجي
107	خلاصة
109-168	الفصل الثالث: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي
109-110	تمهيد
111	المبحث الأول: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
111	المطلب الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
116	المطلب الثاني: أوجه ومجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
129	المطلب الثالث: العوامل الداعمة لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
135	المبحث الثاني: الجهود الهيئات المهنية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
135	المطلب الأول: الجهود المهنية الدولية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
147	المطلب الثاني: الجهود المهنية العربية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
151	المطلب الثالث: الجهود المهنية المحلية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
156	المبحث الثالث: دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي

## فهرس المحتويات

156	المطلب الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي
158	المطلب الثاني: التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي
159	المطلب الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي
168	خلاصة
242-170	الفصل الرابع: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية
170	تمهيد
171	المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية
171	المطلب الأول: مكونات الدراسة
173	المطلب الثاني: أداة الدراسة الميدانية
177	المطلب الثالث: المعالجة الإحصائية
185	المبحث الثاني: عرض اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة
185	المطلب الأول: إختبار صدق وثبات الاستبيان والتوزيع الطبيعي
190	المطلب الثاني: تحليل البيانات ومناقشة الأسئلة
207	المطلب الثالث: إختبار الفرضيات
224	المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة
224	المطلب الأول: مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الأهداف الموضوعية
229	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الدراسات السابقة
237	خلاصة
239	الخاتمة
245	قائمة المراجع
273	الملاحق

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
07	الأهداف العملية للتدقيق الخارجي	(01-01)
14	معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS	(02-01)
18-17	تصنيف المعايير الدولية للتدقيق ISAs	(03-01)
24-23	تصنيفات المعايير الجزائية للتدقيق NAA	(04-01)
35	معايير صفات التدقيق الداخلي	(05-01)
36	معايير أداء التدقيق الداخلي	(06-01)
37	مبادئ وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي	(07-01)
44-43	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(08-01)
125-124	أنواع مخاطر التدقيق	(01-03)
129-128	مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(02-03)
149-148	أهم الدراسات الأكاديمية فيما يتعلق بالتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(03-03)
155-154	جهود الهيئات المهنية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(04-03)
175	توزيع فقرات الإستبانة على المحاور والأبعاد	(01-04)
176	درجات مقياس ليكارت الثلاثي	(02-04)
176	درجات توزيع قيم المتوسط الحسابي	(03-04)
180	توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي	(04-04)
181	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة	(05-04)
182	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لخبرة المهنية	(06-04)
183	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير عدد الأفراد العاملين بالمكتب	(07-04)
184	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير ارتباط المكتب بمكاتب تدقيق عالمية	(08-04)
186	قيم معامل الارتباط "بيرسون" للمحور الأول	(09-04)
187	قيم معامل الارتباط "بيرسون" للمحور الثاني	(10-04)

## قائمة الجداول

188	معامل ألفا كرومباخ لمحاور الإستبيان	(11-04)
189	إختبار التوزيع الطبيعي	(12-04)
191-190	المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية محور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(13-04)
197-195	المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية لبعد تحسين مستوى الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة	(14-04)
200	المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية لبعد الرقابة على جودة التدقيق	(15-04)
204-203	المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية لبعد تدعيم استقلالية المدقق الخارجي	(16-04)
208	المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "المؤهل العلمي"	(17-04)
209	مصدر التباين للمتغير الفرقي "المؤهل العلمي"	(18-04)
210	المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "الوظيفة"	(19-04)
210	نتائج إختبار t اختبار الفروق في متغير تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية حسب متغير الوظيفة	(20-04)
211	المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "الخبرة المهنية"	(21-04)
212	مصدر التباين للمتغير الفرقي "الخبرة المهنية"	(22-04)
213	المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "عدد الأفراد العاملين بالمكتب"	(23-04)
213	مصدر التباين للمتغير الفرقي "عدد الأفراد العاملين بالمكتب"	(24-04)
215	المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "الإرتباط مع مكتب تدقيق علمي"	(25-04)
215	نتائج اختبار t اختبار الفروق في متغير تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية حسب متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية	(26-04)
216	النتائج العامة لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى	(27-04)
217	نتائج تحليل الإنحدار وتحليل التباين لإختبار تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية	(28-04)
219	نتائج تحليل الإنحدار والتباين لإختبار تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق	(29-04)



## قائمة الجداول

	والقوانين المماثلة	
220	نتائج تحليل الإنحدار وتحليل التباين لإختبار تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على الرقابة على جودة التدقيق	(30-04)
222	نتائج تحليل الإنحدار وتحليل التباين لإختبار تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي	(31-04)
223	إختبار الفرضية الرئيسية الثانية	(32-04)
225-224	مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الهدف الرئيسي	(33-04)
226	مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الهدف الفرعي الأول	(34-04)
227	مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الهدف الفرعي الثاني	(35-04)
228	مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الهدف الفرعي الثالث	(36-04)
230	مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثانية على ضوء نتائج الدراسات السابقة	(37-04)
232-231	مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الأولى على ضوء نتائج الدراسات السابقة	(38-04)
233	مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية على ضوء نتائج الدراسات السابقة	(39-04)
235-234	مناقشة نتائج الفرضية الثالثة على ضوء نتائج الدراسات السابقة	(40-04)

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
03	هيكل الفصل الأول	(01-01)
25	الإجراءات الدنيا لعملية التدقيق حسب المشرع الجزائري	(02-01)
31	تطور أهداف التدقيق الداخلي	(03-01)
52	العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(04-01)
57	هيكل الفصل الثاني	(01-02)
64	المفهوم الشامل لجودة التدقيق	(02-02)
97	أنواع تدقيق النظر	(03-02)
107	البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي	(04-02)
110	هيكل الفصل الثالث	(01-03)
122	دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة المؤسسات	(02-03)
138	أدوار التدقيق الداخلي في مجال إدارة المخاطر	(03-03)
166	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي	(04-03)
180	توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي	(01-04)
181	توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير الوظيفة	(02-04)
182	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	(03-04)
183	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير عدد الأفراد العاملين بالمكتب	(04-04)
184	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير لارتباطها بمكاتب تدقيق عالمية	(05-04)
236	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية	(06-04)

# قائمة الإختصارات

## قائمة الاختصارات

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
<b>AAA</b>	The American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
<b>IAPC</b>	International Audit Procedures Committee	لجنة إجراءات التدقيق الدولية
<b>GAAS</b>	General Accepting Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة عموماً
<b>NAA</b>	Normes algériennes d'audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
<b>CNC</b>	Conseil national de comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
<b>IIA</b>	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
<b>IFACI</b>	Institut francais des auditeurs et des controleurs interns	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية
<b>IPPF</b>	International professional practices framework	إطار الممارسات المهنية الدولي
<b>AACIA</b>	Association Algérienne des Auditeurs Consultants Internes	جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين
<b>ISO</b>	International Organization for Standardization	المنظمة العالمية للمواصفات القياسية
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Public Accountant	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
<b>PCAOB</b>	Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة
<b>GAO</b>	Accountability Office Government	مكتب المساءلة الحكومي
<b>SOCPA</b>	Saudi Organization for	الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

## قائمة الاختصارات

	Chartered and Professional Accountants	
الإتحادية الأوروبية لمعاهد المدققين الداخليين	The European Confederation of Institutes of Internal Auditing	<b>ECIIA</b>
لجنة الأوراق المالية الأمريكية	Securities Commission	<b>SEC</b>
لجنة المنظمات الراعية	committee of sponsoring organizations	<b>COSO</b>
مجلس معايير التدقيق الأمريكي	Audit Standards Board	<b>ASB</b>

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
273	إستبيان الدراسة	الملحق رقم 01
279	قائمة الأساتذة المحكمين	الملحق رقم 02



# مقدمة

## 1. مدخل الدراسة

يعتبر كبر حجم المؤسسات وما ترتب عنه من فصل بين الملكية والتسيير، أحد أهم أسباب ظهور التدقيق الخارجي كمهنة تمارس من طرف شخص خارجي مستقل ومؤهل لإبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وقد عرفت هاته المهنة تطورا كبيرا مواكبا للتطورات الإقتصادية والمالية التي شهدتها العالم، خاصة بعد فشل العديد من شركات التدقيق العالمية وعجزها عن الكشف عن حالات الغش والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، بالإضافة إلى فضائح الشركات العالمية والمحلية وإفلاس شركات الأعمال على الرغم من إبداء الرأي الإيجابي على بياناتها المالية، وعلى رأسهم شركتي إنرون (Enron) للطاقة وشركة وورلدكوم (WorldCom) للإتصالات.

وأظهرت الإختيارات السابقة ضعف الإجراءات الرقابية المتبناة والحاجة الماسة إلى إعادة النظر في مهنة التدقيق الخارجي، وتضاعفت مسؤوليات المدقق الخارجي بعدها للمحافظة على ثقة مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة في القوائم المالية المدققة، واعتبر ذلك من أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الإهتمام بجودة التدقيق الخارجي وتحميل المشرعين مسؤولية اتخاذ الإجراءات الكفيلة لحماية حقوق أصحاب المصالح في الحصول على معلومات حقيقية ومصادق عليها.

ومن هنا اقتضت الضرورة بالعمل على تحسين مهنة التدقيق الخارجي والوصول إلى مستوى الجودة المقبول، إذ حظيت بعد ذلك باهتمام واسع من قبل الهيئات الدولية ذات الصلة بالحاسبة والتدقيق التي سعت إلى تقديم فهم أفضل للتدقيق الخارجي يساير التغيرات العديدة التي عرفتها بيئة الأعمال، وذلك عبر إصدار نشرات، أوراق عمل ومعايير لتشكيل بذلك الإطار المرجعي الواجب الإلتزام به عند تنفيذ مهمة التدقيق لخلق التوازن بين مسؤولية المدقق الخارجي من جهة وبين احتياجات مستخدمي التقارير المالية من جهة أخرى.

كما أظهرت تلك الفضائح الإفتقار الشديد إلى نشاط رقابي اخر يسمح بمراقبة ومتابعة مختلف الوظائف داخل المؤسسة بشكل دائم ومستمر، وظهرت الحاجة إلى نشاط التدقيق الداخلي كوسيلة مساعدة لمهمة التدقيق الخارجي، واعتبر على أنه امتداد لعمل المدقق الخارجي في استكمال تفاصيل التحقق من العمليات وخفض تكاليف التدقيق الخارجي لصالح إدارة المؤسسة. وللمساعدة على السير نحو إعادة الثقة لمهنة التدقيق الخارجي وتحسينها إلى مستويات أفضل، كان يجب على المدققين الداخليين تحسين ورفع كفاءتهم من خلال تنسيق الجهود

## مقدمة

مع المدققين الخارجيين، كما ألزمت القوانين مكاتب التدقيق الخارجي بزيادة الإختبارات التأكيدية ذات العلاقة بدقة البيانات المالية مما دفع المدققين الخارجيين إلى زيادة التعاون والتنسيق مع المدققين الداخليين.

ومن جانب آخر، أعفى كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها المدقق الخارجي من القيام بالتدقيق الشامل وسمح له باستخدام التدقيق الإختباري وتعميم النتائج، إلا أن لجوء المدقق الخارجي لاستعمال أسلوب العينات الإحصائية والتوسع في ذلك وما يصاحبه من مخاطر في ظل ضيق الوقت ومحدودية موارد المؤسسة، حتم عليه الإستعانة بعمل أشخاص ذوي خبرة ومعرفة أكثر بنشاط المؤسسة لضمان تغطية أشمل للمهام الموكلة إليه، ويعتبر المدقق الداخلي من أكثر الأشخاص معرفة بظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها الذين يمكن الإستفادة منهم في القيام بمهامه، وذلك بعد تقييم أعمال المدقق الداخلي ومدى مناسبة عمله لأغراض التدقيق الخارجي.

ولذلك تشجع المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية للتدقيق المدقق الخارجي على الإعتماد على أنشطة التدقيق الداخلي نظرا لتشابه المهام بينهما وإمكانية تأثير طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الداخلي على أعمال المدقق الخارجي، إذ وفرت هاته الهيئات العديد من المعايير التي توضح حجم التعاون والتنسيق بينهما بناء على مجموعة من المحددات التي تساعد المدقق في اتخاذ قرار الإعتماد على عمل المدقق الداخلي من عدمه، ومن أهم هذه المعايير ISA 610 الذي يعتبر أن معرفة وخبرة المدقق الداخلي تساعد المدقق الخارجي في فهم طبيعة عمل المؤسسة والتأثير المحتمل لهذا النشاط على كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي وبالتالي التقليل من تدخل الأعمال، وذلك من خلال فهم الرقابة الداخلية لتقدير مخاطر التدقيق، تصميم إختبارات التحقق وتحديد طبيعة، نطاق وتوقيت إجراءات التدقيق، مما يساهم في التقليل من التكلفة والوصول إلى مستوى الجودة في عملية التدقيق.

## 2. إشكالية الدراسة

تواجه مكاتب وشركات التدقيق في مختلف دول العالم عامة وفي الجزائر خاصة العديد من التحديات التي فرضتها التغيرات في بيئة الأعمال، ومن أجل مواجهة تلك التحديات، تعتمد هاته المكاتب والشركات على وسائل جديدة لتحسين نوعية الخدمات المقدمة غير تلك المتبناة في وقت سابق والتي أثبتت نجاعتها في ظل ظروف مغايرة غير تلك التي تشهدها بيئة الأعمال الحالية، ومن بين الأساليب المقترحة لتحقيق ذلك هي الإعثناء بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، فهناك العديد من المجالات التي يتحقق فيها التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي والتي يحتمل أن يكون لها أثر على جودة الخدمات التي يقدمها. وتأسيسا على ما سبق تتبلور إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

## مقدمة

كيف يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

1. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين في المكتب، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية)؟

— هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي؟

— هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الوظيفة؟

— هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية؟

— هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير عدد الأفراد العاملين في المكتب؟

— هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية؟

2. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؟

— هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية؟

— هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية؟

## مقدمة

— هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؟

### 3. فرضيات الدراسة

تم صياغة فرضيات الدراسة بناء على الأسئلة الفرعية ونموذج الدراسة كما يلي:

**الفرضية الرئيسية الأولى:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين في المكتب، إرتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية).

وتتفرع عن الفرضية الرئيسية الأولى مجموعة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

• **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في

تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

• **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )

في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الوظيفة.

• **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )

في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية.

• **الفرضية الفرعية الرابعة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )

في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير عدد الأفراد العاملين في المكتب.

• **الفرضية الفرعية الخامسة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )

في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى إرتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية.

**الفرضية الرئيسية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق

الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؛

وتتفرع عن الفرضية الرئيسية الأولى مجموعة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

## مقدمة

- **الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

### 4. أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية توطيد العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي في ظل تزايد مسؤوليات أجهزة التدقيق الخارجي للوفاء بمسؤولياتها المعقدة والكبيرة بكم حجم المؤسسات، وأهمية الحصول على أدلة إضافية حول العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك على اعتبار أن معظم الدراسات السابقة حول هذه العلاقة كانت في الولايات المتحدة وبعض من الدول العربية، وبالتالي يكون من المجدي الحصول على أدلة من بيئات مختلفة خاصة البيئة الجزائرية.

### 5. أهداف الدراسة

- تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى توضيح دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، كما تهدف إلى:
- إبراز دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية؛
  - توضيح أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية؛
  - التعرف على دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في دعم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

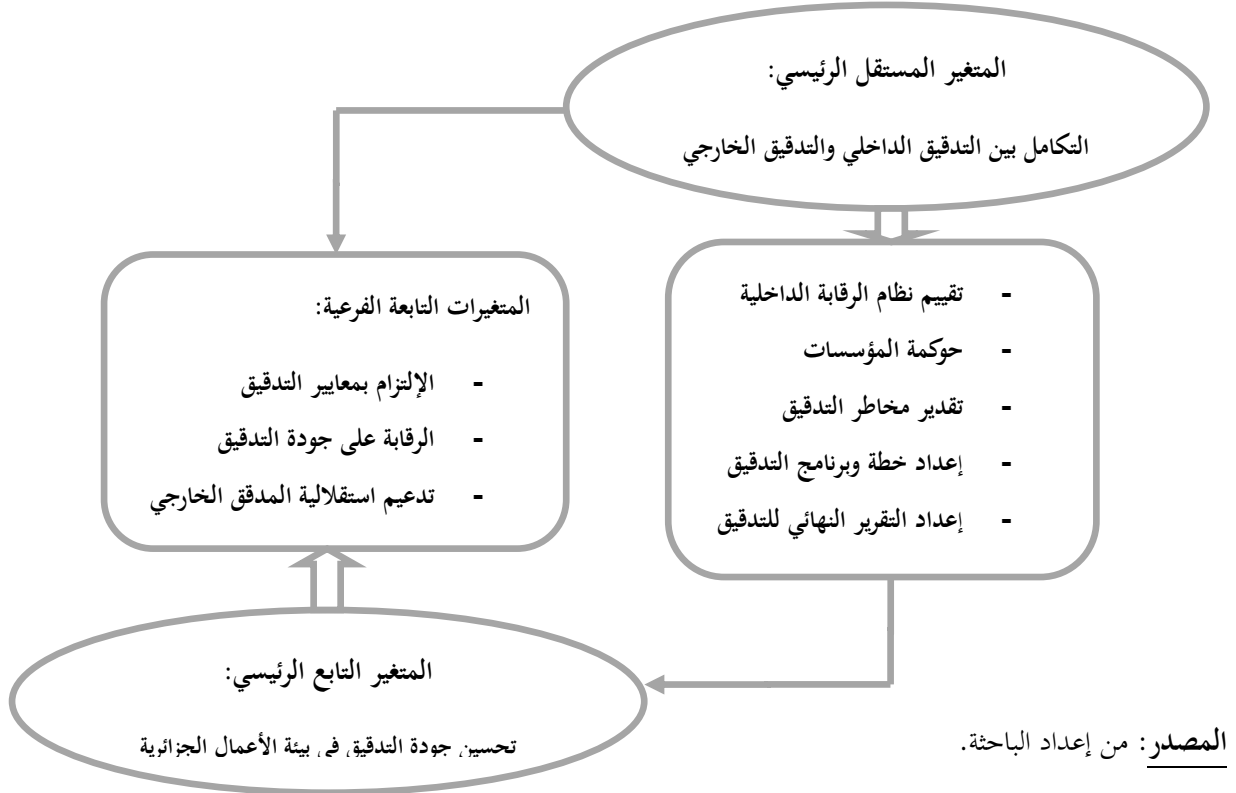
## 6. منهج الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة والإمام بالجانب النظري، تم استخدام المنهج الإستنباطي بأدواته الوصف والتحليل، أما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدام المنهج الإستنباطي بأدواته كذلك والمنهج الإستقرائي والإستعانة بأسلوب المسح بالعينة من خلال استعمال أداة الإستبانة باعتبارها أداة ملائمة للإجابة على إشكالية الدراسة.

## 7. مبررات اختيار موضوع الدراسة

تعود مبررات اختيار الموضوع إلى جملة من المبررات على رأسها محاولة تسليط الضوء على ضعف الجودة في مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وتأثرها بالعديد من المشاكل والتحديات سواء على المستوى الدولي أو المحلي، وإبراز الحاجة الماسة لتبني أساليب أخرى للرقى بمهنة التدقيق إلى المستوى المقبول، كتنسيق الجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي داخل المؤسسة، ومحاولة تحديد مدى مساهمة العلاقة بينهما في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، أما المبررات الذاتية لاختيار هذا الموضوع فتعود للأهمية المتزايدة لموضوع التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على المستوى الدولي وما له من أثر في تحسين جودة التدقيق الخارجي، والرغبة في الحصول على أدلة حول دور هاته العلاقة في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؛

## 8. نموذج الدراسة



## 9. الدراسات السابقة

إهتمت الدراسات الأكاديمية والمهنية بموضوع التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والعلاقة بينهما، وكذلك الأمر بالنسبة لجودة التدقيق الخارجي، وكان للأبحاث باللغة الأجنبية النصيب الأكبر فيما يتعلق بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، بينما كانت الدراسات العربية عموماً والجزائرية خصوصاً محدودة جداً فيما يتعلق بهذا الموضوع، وفيما يلي أهم المواضيع التي تطرق إليها الباحثون في هذا المجال. وسيتم استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بكل من المتغير المستقل (التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) والمتغير التابع (تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية) بناء على أربعة معايير تتمثل في الهدف، العينة، أداة الدراسة والنتائج المتوصل إليها، كما يلي:

### 1.9. الدراسات المتعلقة بالمتغير المستقل (التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي)

#### 1.1.9. الدراسات العربية

➤ دراسة محمد براق ومسعود صديقي "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، ورقة بحثية ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد كيف يمكن أن تنعكس العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على الأداء الرقابي للمؤسسة محل التدقيق، وذلك من خلال دراسة نظرية بحتة استندت على ما تم تناوله في الدراسات السابقة من قبل الباحثين أو أوراق العمل المقدمة من قبل الهيئات المهنية ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وتم التوصل إلى أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أصبح يشكل داعماً جيداً للأداء الرقابي سواء في المؤسسة أو من قبل الأطراف الخارجية.

➤ دراسة صبري ماهر مشتهي "العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين -دراسة حالة قطاع غزة-"، مقال علمي ضمن مجلة جامعة الأزهر المجلد 15، العدد 02، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، وذلك من خلال تحليل مستوى العلاقة التعاونية والإتصال بينهم، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة مكونة من (60) مدقق خارجي بمكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة، وتوصلت الدراسة



## مقدمة

الى أن توافر معايير الإستقلالية، الكفاءة، أداء العمل للمدقق الداخلي تساهم إيجابيا في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، والمستوى الجيد للعلاقة التعاونية والإتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

➤ دراسة رغدة إبراهيم المدهون "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة الخارجي"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة- فلسطين، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في قطاع غزة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانتين وزعت على المدققين الداخليين العاملين في مصارف قطاع غزة، وعلى المدققين الخارجيين الذين يمارسون أعمال التدقيق على المصارف، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك أربع عوامل تؤثر في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، وتمثل في لجنة التدقيق، إعتقاد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، بالإضافة إلى إلتزام الطرفين بالتطوير المهني، ووجود تواصل وتشاور فعال ومنتظم بين الطرفين.

➤ دراسة محمد فراس الوتار "مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل مختلفة"، رسالة ماجستير في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، سورية، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على موقف المدقق الخارجي في سورية من أعمال التدقيق الداخلي، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم إستبانة وتوزيعها على 43 مدير مالي لدى شركات المساهمة المحلية و32 مدقق داخلي موظف بها، بالإضافة إلى 27 مدقق داخلي يعمل لدى مكاتب التدقيق المحلية، و15 مدقق داخلي يعمل لدى الشركات الأربعة الكبار، كما تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 175 مدقق خارجي، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يجذب استخدام عمل المدقق الداخلي إذا كان منجزا من قبل الشركات الأربعة الكبار أو مكاتب التدقيق المحلية.

## مقدمة

➤ دراسة محمد بن لدغم "تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه في إدارة المنظمات، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانتين وزعت على المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود مجالات وأوجه عديدة تساهم في تعزيز الرقابة الداخلية، تتمثل أساسا في التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي ووجود التواصل والتشاور الفعال والمنتظم بين كلا المدققين.

➤ مجيد موسى الكناني "جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي -دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية-" مقال ضمن مجلة **Journal of economics and administrative science**، المجلد 26، العدد 117، 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي بالإستناد إلى معايير التدقيق الدولية على وجه الأخص المعيار ISA 610، وتكونت عينة الدراسة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية، وقد استخدم الباحث أداة الاستبيان وتم توزيعها على أربعين (40) مستجوب، وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لعناصر جودة التدقيق الداخلي على بعد إجراءات التدقيق الخارجي أكبر من تأثيرها على بعدي الطبيعة والتوقيت.

### 2.1.9 الدراسات الأجنبية

➤ **Hasnah Haron, Andrew Chambers and Rozaldy Ramsi and Ishak Ismail** "The reliance of external auditors on internal auditors", article on **managerial auditing journal, volume 19, number 09, 2004.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى استخدام المدققين الخارجيين لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 عند تقييم نشاط التدقيق الداخلي، وتمثلت عينة الدراسة في المدققين على مستوى الشركات الأربع الكبرى وغيرها من الشركات في ولايتي كيدا وبينانج في ماليزيا، وتم استخدام الإستبيان كأداة للدراسة والحصول على الردود

## مقدمة

من المستجوبين، وتشير نتائج الدراسة أن الكفاءة الفنية ونطاق نشاط يعتبران الأكثر أهمية بالنسبة للمدققين الخارجيين قبل اتخاذهم قرار الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين.

**Abdulrahman Al-Twajry, David Gwilliam, John Brierley, “An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector”, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No. 7, 2004.**

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في قطاع الشركات العربية السعودية، وقد اعتمدت هذا الدراسة على أسلوب الإستقصاء باستخدام أداتي الإستبيان والمقابلة الشخصية لفحص مستوى التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وأظهرت نتائج الدراسة أن للمدققين الخارجيين نظرة إيجابية حول مدى التعاون مع المدققين الداخليين عندما يتحقق شرط الاستقلالية، إلا أن المدققين الداخليين اعتبروا مستوى التنسيق والتعاون سيكون محدود للغاية.

- **Amer asim and Mishiel Said Suwaidan “external auditors’ reliance on internal auditors and its impact on audit fees –an empirical investigation–“ article on managerial auditing journal, volume 25, number 06, 2010.**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في التصورات التي يضعها عينة من المدققون الخارجيون في الأردن حول مجموعة من العوامل التي قد تؤثر على قراراتهم في الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي أثناء تنفيذ عملية التدقيق، واستخدام الباحثان أداة الاستبيان وتم توزيعها على مئة (100) مدقق خارجي، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين في الأردن يأخذون بعين الاعتبار موضوعية، كفاءة وأداء عمل المدققين الداخليين كعوامل تؤثر على قراراتهم قبل تنسيق جهودهم مع أعمال المدققين الداخليين.

- **Robyn Pilcher and all “the interface between internal and external audit in the Australian public sector” article on Australian Accounting Review journal, volume 23, number 04, 2013.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالعوامل المحددة للعلاقة المتبادلة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في سياق القطاع العام الأسترالي، وتم استخدام أسلوب دراسة حالة والقبالات المنظمة من أجل الحصول على إجابات عينة الدراسة، وتظهر نتائج الدراسة فروق بين آراء المدققين الداخليين وآراء المدققين الخارجيين، إذ يصرح المدققون الداخليون أن المدققين الخارجيين يعتمدون على عملهم بنسبة 80% - 100% بحكم ضيق

## مقدمة

الوقت لديهم، بينما أشار المدققون الخارجيون أن اعتمادهم على أعمال المدقق الداخلي لا يتم إلا في حدود 15 % وذلك بعد فهم العمل المنجز.

- **Siti Zabedah Saidin “does reliance on internal auditors’ work reduced the external audit cost and external audit work?” Working paper on international conference on accounting studies, 18–19 August, Malaysia, 2014.**

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى فاعلية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تخفيض أعمال وتكلفة التدقيق الخارجي لدى السلطات المحلية الإنجليزية، وتم إرسال إستبيانين إلى عينة الدراسة من 529 فرداً، منها 387 مدقق خارج و142 مدقق داخلي، وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين لدى السلطات المحلية الإنجليزية مقتنعون أن الإعتماد على أعمال المدققين الداخليين لن يقلل من حجم الأعمال وتكلفة التدقيق، ويوافق المدققون الداخليون على ذلك باستثناء التخفيض من أعمال التدقيق الخارجي.

- **Khaled Ali Endaya, “Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors”, article on Finance and Accounting journal, volume 05, number 09, 2014.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مزايا التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين وبعض السبل لتحسين العلاقة بينهم، وتوصلت الدراسة إلى أن نقاط التشابه بين أعمال المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين تعتبر حافزاً للتنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بشكل يساعدهم في تحقيق أهدافهم وتقديم خدمات تدقيق أفضل.

- **Diana Dumitrescu, Nicolae Bobitan, “Cooperation and Coordination between Internal and External Auditors”, article on “Constantin Brâncuși”, 2016.**

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم فهم حول أهم الأحكام التي تعزز علاقة التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وتحديد التصورات والآراء المختلفة للمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في رومانيا حول هذا التنسيق والتعاون، وذلك بالإعتماد على المسح التحليلي والملاحظة لاستقراء نتائج الإستبيان الموزع على عينة من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة وتفاعل جيد بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

## مقدمة

- ECIIA, “position paper: improving cooperation between internal and external audit”, 2019.

هدف الإتحاد الأوروبي لمعاهد التدقيق الداخلي إلى توضيح مسؤوليات كل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة للمؤسسة، وأهمية التفاعل بين الأعمال المنجزة من قبل كلا المدققين من أجل مساعدة مجلس الإدارة في الحصول على رؤية شاملة حول عمليات المؤسسة والتخلص من مناطق الإزدواجية المحتملة من جهود التدقيق.

- Chartered Institute of internal auditors “position paper: internal audit’s relationship with external audit”, 2020.

هدف المعهد من خلال هذه الورقة إلى توضيح أهمية بناء علاقة إيجابية ووثيقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، شرط الحفاظ على حدود واضحة بينهم من أجل الحفاظ على استقلالية وموضوعية كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي والإستغلال الفعال لموارد المؤسسة، كما تم التركيز على توضيح أوجه التشابه والإختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأهمية تحسين العلاقة بين نوعي التدقيق.

### 2.9. الدراسات المتعلقة بالمتغير التابع (تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية)

#### 1.2.9. الدراسات العربية

- سليمان قاسم الأهدل "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية -دراسة نظرية ميدانية-"، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق بخصوص المفهوم السائد لجودة التدقيق في البيئة اليمنية، وكذلك تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، هذا بالإضافة إلى تحديد آراء هذه الأطراف بشأن وسائل تحسين جودة التدقيق وتدعيم استقلال المدقق، ولتحقيق ذلك استعمل الباحث قائمة إستبيان تم توزيعها على الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن هناك بعض العوامل ذات التأثير الإيجابي على جودة التدقيق ومنها حجم مكتب التدقيق، الإلتزام بمعايير الرقابة على جودة التدقيق وخبرة فريق التدقيق، ومنها ما له تأثير سلبي على جودة التدقيق ككثرة الدعاوى القضائية ضد المكتب وتعقد أعمال التدقيق.

## مقدمة

➤ إسرائ كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، "إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 02، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد واقع ودور الهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق في جمهورية العراق، بالإضافة إلى تقديم نموذج للرقابة على جودة التدقيق، ولتحقيق ذلك استعمل الباحثان أسلوب المقابلة الشخصية لبعض أعضاء مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ونقابة المحاسبين والمدققين وديوان الرقابة المالية، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان ضعف التنسيق بين مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ونقابة المحاسبين والمدققين في مجال رقابة جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

➤ عبد القادر عوادي، محمد العيد، هيبه صنهاجي، "أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك من خلال دراسة نظرية بحتة تستند إلى الدراسات السابقة وما تقدمه الهيئات المهنية الدولية حول موضوع جودة التدقيق الخارجي، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن المعايير الدولية للتدقيق تساهم في الرفع من مستوى أداء عمل المدققين وتعمل على تقليل التفاوت بينهم.

➤ طارق تليبي، مسعود صديقي "محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر -دراسة ميدانية-"، مقال ضمن مجلة الباحث، المجلد 19، العدد 01، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانة وتوزيعها على عينة عشوائية مكونة من 62 مدقق خارجي، وتشير النتائج أن العوامل الأكثر تأثيراً على جودة التدقيق الخارجي هي تلك المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي والتشريعات الخاصة بها.

### 2.2.9. الدراسات الأجنبية

➤ Linda Elizabeth DeAngelo "Auditor size and audit quality", article on accounting and economics journal, volume 03, 1981.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق بأخذ عينة من مكاتب التدقيق الأمريكية بمختلف أحجامها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة أن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم المكتب.

## مقدمة

- **Robert Knechel and all, “Audit quality: Insights from the academic literature”, article on Practice & Theory journal, volume 32, 2013.**

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مراجعة للبحوث الأكاديمية حول جودة التدقيق، من خلال تلخيص البحوث السابقة التي توضح الإطار العام للمفهوم ومؤشرات قياسه، وذلك من خلال إجراء مسح بحثي للدراسات السابقة بدء من طرح المفهوم أول مرة عام 1981 إلى غاية 2013، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحثون توسع المفهوم وزيادة الإهتمام به من دراسة إلى أخرى، وذلك نتيجة لتعدد الفئات المالية والمحاسبية التي تعرضت لها كبريات الشركات عبر العالم وتعدد التفسيرات المقدمة حول أسباب هاته الفئات.

- **Daniel worret, MariosGros, the challenge of measuring audit quality: some evidence, critical accounting, Volume 06, No 04, 2014.**

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم تقييم نقدي متعلق بجودة التدقيق ومحاولة تفعيلها بأدلة تجريبية، وتمثلت عينة الدراسة في جميع الشركات المدرجة في بورصة دوتش (Deutsche) الألمانية خلال السنوات من 2007 إلى سنة 2011، ومن أهم النتائج المتوصل إليها تعدد بدائل قياس جودة التدقيق، بالإضافة إلى اختلاف الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

- **Adnan Kadhum Matrood, Ali Mahdi Hameed, Amjed Kareem Ghadhab, “factors affecting the quality of external auditor performance: an analytical study of the opinions of auditors working in Iraqi audit firms and companies”, article on academy of strategic management journal, volume 18, 2019.**

هدفت هذه الدراسة إلى توفير فهم واضح للعوامل المؤثرة على جودة أداء المدقق الخارجي العامل لدى مكاتب أو شركات التدقيق العراقية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء مسح مكون من 102 إستبيان وزعت على عدد مكاتب وشركات التدقيق العاملة بالعراق، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة إصدار تعليمات وضوابط لتعزيز جودة التدقيق الخارجي وتطوير المهنة إلى مستويات جيدة.

## مقدمة

### 3.9. الدراسات التي تناولت العلاقة بين متغيرات الدراسة الحالية

#### 1.3.9. الدراسات العربية

➤ أميرة بوباظة، مصطفى بودرامة، "أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي-دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر-"، مقال ضمن مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 07، العدد 01، 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك من خلال إعداد إستبانة إلكترونية وزعت على عدد من محافظي الحسابات في الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أثر إيجابي للتكامل في مجال بذل العناية المهنية على جودة التدقيق الخارجي، وعلى العكس من ذلك أثبتت الدراسة عدم وجود أثر للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجالي التخطيط لمهمة التدقيق وتقييم الرقابة الداخلية وإعداد التقرير على جودة التدقيق الخارجي.

#### 2.3.9. الدراسات الأجنبية

➤ **Nadhim Shaalan Jabbar, the implications of internal and external auditing integration on the auditing performance and its impact on the expectation gap: an exploratory study in the Iraqi environment, article on academy of accounting and financial studies journal, volume 22, 2018.**

هدفت إلى إيجاد أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي في العراق، وتكونت عينة الدراسة من مجموع الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. وتمثلت أداة الدراسة في إعداد إستبيان وتوزيعه على المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين الذين يمارسون مهام الرقابة على هاتاه الشركات ومجموعة من الأكاديميين في الجامعات العراقية، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن تحقيق التكامل بين نوعي التدقيق سيساهم في منع ازدواجية العمل بين قطبي التدقيق وتحقيق تغطية أكثر شمولاً لأنشطة المؤسسة. وتسعى الباحثة في الدراسة الحالية، للإستفادة من نتائج الدراسات السابقة وإسقاطها على بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك للتمكن من تحديد مختلف مضامين العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وسبل تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، وما يمكن ملاحظته من خلال عرض الدراسات السابقة ما يلي:



## مقدمة

- تنوع في الدراسات التي تناولت كل من المتغير المستقل (التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) والمتغير التابع (تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية) بكلا اللغتين العربية والأجنبية
- اختلاف بيئات الدراسة منها ما هي محلية، عربية وأجنبية
- استهداف نفس المجتمع وعينة الدراسة (المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين)
- استخدام نفس أداة الدراسة تقريبا وهي أداة الاستبيان من أجل الحصول على الإجابات من عينة الدراسة
- تنوع الاتجاهات البحثية للدراسات السابقة، منها ما يهدف إلى إبراز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومجالات وأوجه تحقيق ذلك، ومنها ما يهدف إلى توضيح العوامل المؤثرة في العلاقة التكاملية، أو الإعتماد المتبادل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على أعمال بعضهما البعض وشروط اتخاذ هذا القرار من قبل كل طرف.

ويمكن توضيح أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كما يلي:

وعليه يمكن التمييز بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من خلال المعايير الأربع كما يلي:

### ✓ من حيث الهدف

تتفق أهداف الدراسة الحالية مع أهداف دراسة (Nadhim Shaalan Jabbar) في الجمع بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وجودة التدقيق في علاقة واحدة، غير أن الدراسة الحالية تهدف إلى التعرف على الدور الذي يمكن تساهم به هاته العلاقة في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية وليس مجرد التعرف على الأثر الذي يحدثه التنسيق والتعاون بين المدققين على جودة التدقيق كما تم تناوله في دراسة (Nadhim Shaalan Jabbar)، كما تتفق الدراسة مع الهدف من دراسة (أميرة بوباطة، مصطفى بودرامه) بشكل كلي تقريبا، غير أنها اهتمت بتوضيح أثر مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي، بينما اهتمت الدراسة الحالية بالتفصيل في دور مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق من خلال توضيح دور هاته المجالات في التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق، في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق، وفي تدعيم استقلالية المدقق الخارجي.

### ✓ من حيث العينة

تشارك الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في بعض خصائص العينة، سواء تلك المتعلقة بالمتغير المستقل أو المتغير التابع أو تلك التي تجمع بين المتغيرين في دراسة واحدة، فقد تناولت (أميرة بوباطة، مصطفى بودرامه)

## مقدمة

أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، وهو ما يتفق مع دراستنا الحالية سواء من حيث الفئة المستهدفة أو بيئة الأعمال، بينما استهدفت دراسة (Nadhim Shaalan Jabbar) كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين لدى مجموعة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ومجموعة من الأكاديميين في بعض الجامعات العراقية. ولا يوجد اختلاف في حجم العينة بين الدراسات السابقة، إذ بلغ 110 مفردة لدى دراسة كل من (أميرة بوباطة، مصطفى بودرامة) و(Nadhim Shaalan Jabbar)، بينما تختلف نسب الاسترجاع بين الدراستين، فقد تم استرجاع 65 و 97 على التوالي، وقد يعزى هذا التباين إلى طبيعة الأدوات المستعملة وطريقة تطبيقها بالإضافة إلى خصائص المستجوبين.

### ✓ من حيث أداة الدراسة

اعتمدت مختلف الدراسات التي تناولت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على أداة الاستبيان أو المقابلات الشخصية، غير أنه في الدراسة الحالية سيتم استخدام أداة الاستبيان من أجل الحصول على الردود من المستجوبين، وهو نفس الأداة المعتمدة في كلا الدراستين التي جمعت بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في دراسة واحدة مع جودة التدقيق الخارجي.

### ✓ من حيث النتائج

أشارت نتائج الدراسات التي حاولت إيجاد أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي إلى الأثر الإيجابي لهاته العلاقة على جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال منع الإزدواجية وتكرار العمل بين قطبي التدقيق وتحقيق تغطية أكثر شمولاً لمختلف أنشطة المؤسسة، وسيتم إثراء مجال البحث في موضوع التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي بأدلة إضافية تقمها الدراسة الحالية من بيئة الأعمال الجزائرية.

## 10. هيكل الدراسة

قصد تحقيق هدف الدراسة والإمام بمختلف الجوانب الأساسية لها، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاثة منها نظرية وفصل تطبيقي، بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة للموضوع كما يلي:

**الفصل الأول:** تحت عنوان "التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي"، ويتناول المفاهيم الأساسية حول كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، بالإضافة إلى الممارسة المهنية لكلا النوعين في الجزائر، والعلاقة التكاملية بينهما.

## مقدمة

**الفصل الثاني:** تحت عنوان "البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي"، ويتناول هذا الفصل التأسيس العام لجودة التدقيق وجهود الهيئات المهنية لتحقيقها، بالإضافة إلى سبل تحسينها وتطويرها إلى مستويات أفضل.

**الفصل الثالث:** تحت عنوان "العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي"، ويتناول هذا الفصل طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وجهود الهيئات المهنية لتعزيز هاته العلاقة، بالإضافة إلى الدور الذي يمكن أن يساهم به التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

**الفصل الرابع:** تحت عنوان "العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية" ويتناول هذا الفصل طبيعة الدراسة الميدانية، إختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.

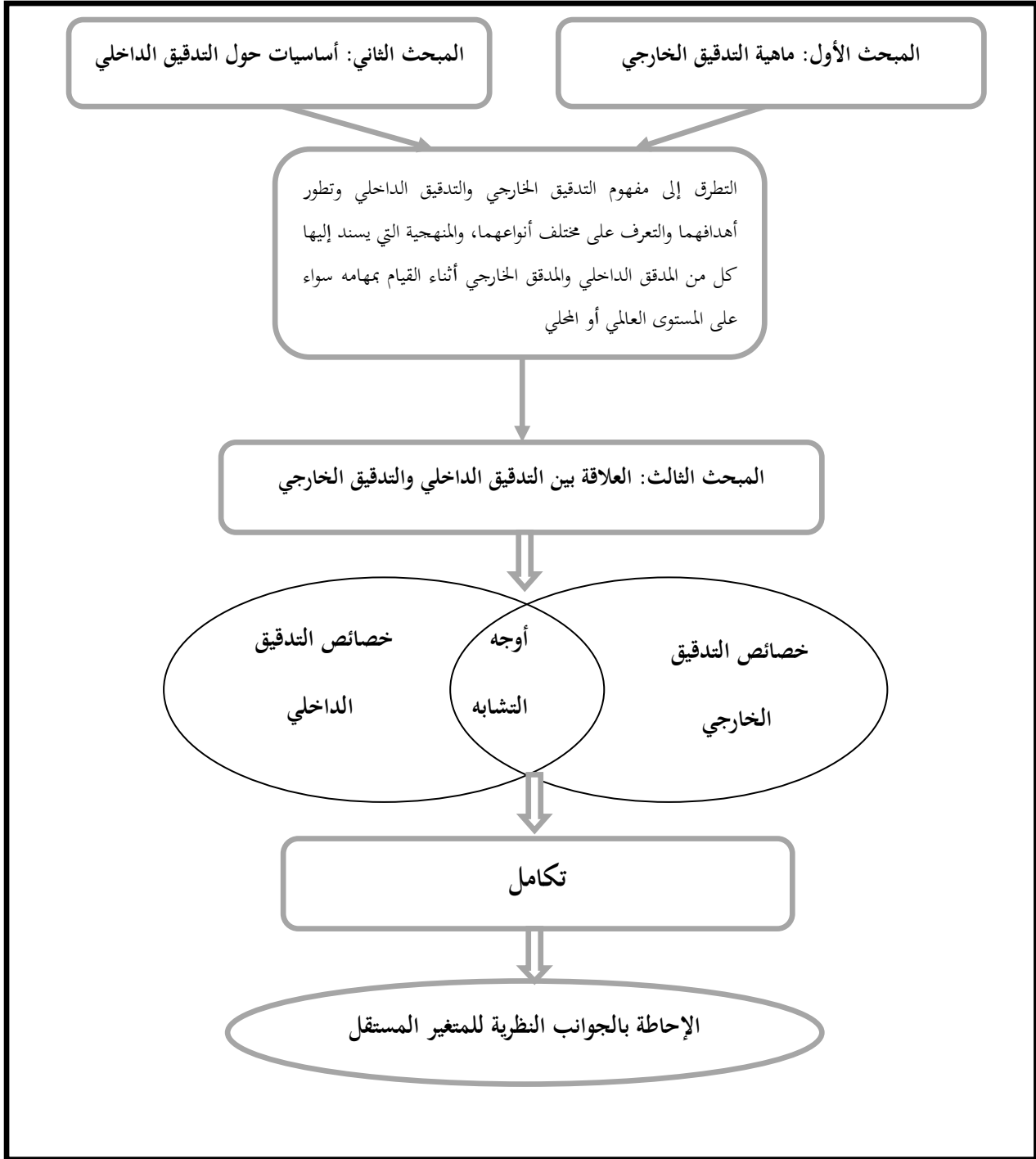
# الفصل الأول

### تمهيد

يعتبر كبر حجم المؤسسات وما نتج عنه من فصل بين الملكية والتسيير من الأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهور التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي، وذلك على اختلاف أهدافهما، أنواعهما، ومسؤولياتهما المحددة من قبل القواعد والمعايير التي تحكمهما والمعدة من قبل الهيئات المهنية ذات الصلة، إذ تمارس مهنة التدقيق الخارجي من طرف شخص خارجي مستقل عن المؤسسة، لإبداء الرأي الفني والمحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتيجة أعمالها، بينما يهدف المدقق الداخلي من خلال ممارسة مهامه إلى إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الإعتناء أكثر بعمليات الحوكمة، الرقابة وإدارة المخاطر؛

ومع الإختلاف الواضح في أهداف كل منهما وأسلوب القيام بمهامهما وغيرها من الفروقات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إلا أن كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها، الإنهيارات المؤسسية والفضائح المالية، بالإضافة إلى الضغط الزمني على المدقق الخارجي لإعداد التقارير المالية، حفز المدقق الخارجي على تعميق علاقته مع المدقق الداخلي والإستفادة أكثر من تواجده الدائم في المؤسسة، ويظهر ذلك من خلال الحضور العالي للمعايير التي ترعى هاته العلاقة بهدف إطلاع المدققين الخارجيين على الظروف التي يكون فيها للمدقق الداخلي ميزة لتقديم المساعدة والدعم في تدقيق القوائم المالية. وللتفصيل أكثر في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وطبيعة العلاقة بينهما، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): هيكل الفصل الأول



المصدر: من إعداد الباحثة

### المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

فرض كبر حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة ضرورة تعيين طرف خارجي مستقل عن المؤسسة يتولى مهمة التدقيق الخارجي، وذلك بهدف اكتشاف التلاعبات والإختلاسات في القوائم المالية، ليتطور الهدف بعد ذلك إلى إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة ومدى إمكانية الإعتماد عليها من قبل المستخدمين، ولضمان الأداء الجيد للمهنة، طورت الهيئات المهنية مجموعة من المعايير الواجب الإلتزام بها لتحقيق التوازن بين مسؤوليات المهنة واحتياجات مستخدمي التقارير المالية.

### المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق من المهن الحرة الممارسة في بيئة الأعمال الدولية والمحلية، فيمارس المدقق عمله على المؤسسات بشكل يمكنه من إبداء الرأي حول القوائم المالية الموجهة للأطراف الخارجية ذات العلاقة المشتركة مع المؤسسة.

### أولاً: تعريف التدقيق الخارجي

**التدقيق لغة:** تشتق كلمة التدقيق (Audit) من الكلمة اللاتينية (Audire) والتي تعني الإستماع،<sup>1</sup> إذ كان المدقق يستمع إلى المراقبين المعيّنين لفحص الحسابات في جلسات إستماع عامة، ويتم قراءة الحسابات بصوت مرتفع وتقدم تقارير المراقبين بعد الإنتهاء من الجلسة، والملاحظ أن عملية تسجيل الحسابات في تلك الفترة كانت تتم بطريقة بدائية، ولم تتطور إلا بعد تقدم العالم الإيطالي "لوكا باسيولي" Luca Pacioli "طريقة القيد المزدوج" لتنظيم الحسابات.<sup>2</sup>

**التدقيق اصطلاحاً:** يشار إلى التدقيق اصطلاحاً على أنه الفحص المنظم للبيانات المسجلة بالقوائم المالية للمؤسسة، لغرض إبداء رأي محايد عن مدى صحتها وإمكانية الإعتماد على دلائلها عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدققاتها النقدية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Ajang Sube ,Tabi Francline Tambe, Tasho Martin Toh, **Required most, Internal or external audit,Required most, Internal or external auditing**, Electronic Journal, 2016,p 03.

(\*) عالم رياضيات إيطالي، تنسب إلى أعماله أصول علم المحاسبة، ويعتبر أول من كتب عن قاعدة القيد المزدوج في كتابه "نظرة عامة في الحساب والهندسة والنسب"، المنشور عام 1494 م.  
(\*\*) هي قاعدة محاسبية تقضي بأن لكل معاملة طرفين، أحدهما مدين والآخر دائن.

<sup>2</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الطبعة 01، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 09.  
<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الطبعة الأولى، دار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008-2009، ص 11.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق إجرائياً: تعتبر التعاريف الصادرة عن الهيئات المهنية المتخصصة في المجال من أهم التعاريف الإجرائية للتدقيق، حيث يعرف التدقيق حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة \* (AAA) على أنه "عملية منظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الإقتصادية وتقييمها بشكل موضوعي، لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصالها إلى الأطراف المعنية بعملية التدقيق"<sup>1</sup>؛

كما يعرف حسب هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي على أنه "فحص من قبل مهني مؤهل ومستقل لإبداء الرأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"<sup>2</sup>؛

ويؤكد مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية\*\* (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين \*\*\* (IFAC) على أن التدقيق "عملية يبدى فيها الممارس إستنتاجاً مصمماً لرفع درجة الثقة لدى المستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع، مقابل المقاييس الموضوعية مع الأخذ بعين الإعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة، وهو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول"<sup>3</sup>.

وبتحليل التعاريف السابقة، يتضح من التعريف الأول أن التدقيق هو مجموعة الإجراءات الواجب اتباعها من طرف المدقق، للحصول على إثباتات متعلقة بأنشطة المؤسسة وتقييمها بشكل غير متحيز وتوصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المهتمة، وتؤكد التعاريف الأخرى أن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى ضرورة استقلالية وحيادية الشخص القائم بعملية التدقيق.

**(\*) The American Accounting Association:** تأسست عام 1916 باسم الرابطة الأمريكية لمدرسي الجامعات في المحاسبة، وتم اعتماد اسمها الحالي في عام 1936، تهتم بشؤون التعليم والبحث وممارسة المحاسبة عبر العالم؛  
<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الطبعة 01، دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص 24.  
<sup>2</sup> تامر زيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، بدون طبعة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 15.

**(\*\*) International Auditing and Assurance Standards Board:** هيئة مهنية تختص بشؤون التدقيق تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير التدقيق الدولية والخدمات المتعلقة به، هدفه الأساسي تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد؛

**(\*\*\*) International Federation of Accountants:** تأسس عام 1977 بألمانيا في المؤتمر الدولي الحادي عشر، وهو منظمة عالمية تهدف إلى تعزيز مهنتي المحاسبة والتدقيق في جميع أنحاء العالم عن طريق وضع معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكيد والمحاسبة بالإضافة إلى التعليم المحاسبي، وقد أنشأ المعهد أربع كيانات تابعة له متمثلة في مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB، مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية IAESB، مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين IESBA، مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB، ويلعب كل مجلس من هذه المجالس دوراً هاماً في تطوير المعايير الدولية في مجال اختصاصه؛

<sup>3</sup> IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants, 2018, volume 1, p 14, Publication for web site: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, visited on 04/05/2021.



## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

وتشترك التعاريف المقدمة من قبل الهيئات في اعتبار التدقيق عملية تستوجب خطة منسقة، تضمن التأكد من تطابق معلومات القوائم المالية مع الأنشطة والأحداث داخل المؤسسة والمعايير التي تم إعدادها؛ وبالتالي يمكن تعريف التدقيق على أنه عملية منظمة تتم من طرف مهني مستقل عن المؤسسة لفحص قوائمها المالية، وإبداء الرأي حول مدى تعبيرها الصادق عن الأنشطة والأحداث داخل المؤسسة؛ محلياً، يحدد المشرع الجزائري من خلال القانون **10-01** الأطراف المعنية بممارسة مهنة التدقيق الخارجي، إذ تمارس من قبل الخبير المحاسبي بصفة تعاقدية، ومن قبل محافظ الحسابات بصفة قانونية،<sup>1</sup> وتؤخذ هذه الصفة من الطابع الإلزامي الذي يفرضه قانون الشركات لإبداء الرأي حول صحة وعدالة القوائم المالية؛ إذ تعرف الخبرة المحاسبية على حسب نص المادة **18 من القانون 10-01** على أنها مهمة تنظيم، فحص، تقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات،<sup>2</sup> وتعرف محافظة الحسابات حسب نص المادة **22 من القانون 10-01** على أنها مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.<sup>3</sup>

### ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي

تعتبر أهداف التدقيق عن الغايات المرجو تحقيقها من العملية، والوصول إلى الهدف الأساسي والمتمثل في إبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة،<sup>4</sup> وتمثل الهدف الأساسي للتدقيق في بدايات ظهور المهنة في اكتشاف التلاعبات والإختلاسات في القوائم المالية، وتطورت أهدافه عقب الثورة الصناعية وظهور الشركات الكبرى إلى اكتشاف الأخطاء الكتابية، ثم إلى الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية؛<sup>5</sup>

لكن هذه النظرة لمهنة التدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي صراحة عام 1897 أن اكتشاف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد للتدقيق، ويجب على المدقق القيام بفحص إنتقادي منظم للدفاتر والسجلات وإصدار رأي في محايد حول مدى صحتها ودقتها وتقرير مدى الإعتماد عليها؛<sup>6</sup>

1 فاتح طواف، فاطمة الزهراء رقابية، أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020 ص 702.

2 وزارة المالية، القانون **10-01**، المادة 18، قانون مؤرخ في 11 جويلية 2010، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، 2010، ص 6.

3 نفس المرجع أعلاه، المادة 18، ص 07.

4 أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر، 2006، ص 66.

5 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 7-8.

6 نور الدين أحمد قايد، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 11.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

ولقد أيدت لجنة إجراءات التدقيق الدولية \*IAPC ذلك في الدليل الصادر عام 1980، ووصفت أهداف التدقيق على أنها الغايات المرجو تحقيقها من العملية، والوصول إلى الهدف الأساسي وإبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة.<sup>1</sup> وبالمثل أكد IAASB أن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو إبداء الرأي حول ما إذا كانت معدة من كافة النواحي الجوهرية وتعطي عرضاً عادلاً وحقيقاً وفق لإطار معروف من التقارير المالية (وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة).<sup>2</sup>

بالإضافة إلى الهدف التقليدي والهدف الحديث للتدقيق الخارجي، هناك مجموعة من الأهداف التي يسعى المدقق الخارجي للوصول إليها أثناء القيام بعمله، وتمثل فيما يلي:

### الجدول رقم (01-01): الأهداف العملية للتدقيق الخارجي

الهدف	مضمونه
الوجود والتحقق	التأكد من الوجود الفعلي لعناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية، وذلك من خلال عملية الجرد؛
الملكية والمديونية	السعي للتحقق من أن الأصول ملك للمؤسسة والخصوم دين عليها، وذلك من خلال استخدام تقنية المصادقات؛
الشمولية أو الكمال	يسعى المدقق الخارجي للتأكد من أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة مترجمة في الوثائق والسجلات المحاسبية؛
التقييم والتخصيص	ويقصد بها أن كل العمليات قد تم تقييمها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
العرض والإفصاح	تسعى الأطراف ذات العلاقة إلى الحصول على معلومات موثوقة تعبر بعدالة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وذلك من خلال الإفصاح هاته الأخيرة عن المعلومات وتجهيزها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية؛
إبداء الرأي	و يمثل الهدف النهائي من عملية التدقيق، إذ يسعى المدقق في إطار عملية الفحص، التحقيق والتقرير إلى استنتاجات معقولة تساعده في إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتيجة أعمالها؛

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على:

1. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

2. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

(\*) International Audit Procedures Committee.

<sup>1</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2011، ص 11.

<sup>2</sup> IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related ServicesPronouncements op.cit, p 80.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلى والتدقيق الخارجى

يوضح الجدول السابق، الأهداف التي يسعى المدقق الخارجى للوصول إليها من خلال تنفيذ عملية التدقيق، بدء من فحص أصول وخصوم المؤسسة والتأكد من ملكيتها ومديونيتها، إلى التأكد من تسجيلها وعرضها بشكل مناسب في القوائم المالية للمؤسسة، والتي توفر أساسا معقولا لإبداء الرأي الفني المحايد.

### ثالثا: أهمية التدقيق الخارجى

تنبع أهمية التدقيق الخارجى من أهمية الرأي الذي يبديه المدقق حول القوائم المالية الموجهة للأطراف الخارجية ذات العلاقة المشتركة مع المؤسسة، إذ لا يمكن الوثوق في المعلومات المقدمة إلا إذا كانت مصادق عليها من قبل مهني مستقل، محايد ومؤهل لإبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالى الحقيقى للمؤسسة ومدى عرضها وفقا لإطار معروف من التقارير المالية.

وتختلف أهمية التدقيق بالنسبة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، وبالنسبة للمؤسسة محل التدقيق، والمجتمع ككل كما يلي:<sup>1</sup>

### 1. أهمية التدقيق الخارجى بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية

تتمثل أهمية التدقيق الخارجى بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في إضفاء المصداقية على المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة، وتنشأ المصداقية من الصور الثلاث للرقابة التي توفرها عملية التدقيق، والتي تتمثل في:

**1.1 الرقابة المانعة:** إذ تخضع الأعمال المؤداة من قبل الأطراف المسؤولة عن تشغيل البيانات الحاسبية للمؤسسة للفحص والتدقيق من قبل المدقق، ولذلك فمن المحتمل أن يتم تنفيذ المهام بعناية فائقة وأكبر مما كان سيتم تنفيذها عند غياب عملية الفحص والتدقيق، ومن المرجح أن تمنع تلك العناية الإضافية المبذولة بعض الأخطاء قبل حدوثها؛

**2.1 الرقابة الكاشفة:** لا يعتبر تشغيل البيانات الحاسبية وإعداد القوائم المالية بعناية من قبل المؤسسة مؤشرا كافيا للحكم على اكتشاف الأخطاء ولا يمكن حدوثها أخرى، فقد يكشف المدقق أثناء تنفيذ مهامه تلك الأخطاء ويجذب انتباه الإدارة إليها، وبالتالي يتم تصحيحها في الوقت المناسب قبل نشر القوائم المالية؛

**3.1 الرقابة عن طريق التقرير:** عند رفض الإدارة التجاوب مع التصحيحات المطلوبة من طرف المدقق حول الأخطاء الجوهرية المكتشفة في القوائم المالية، يلتزم المدقق بجذب انتباه مستخدمي القوائم المالية عن طريق إبداء رأي متحفظ في تقرير التدقيق، وبالتالي يحاط مستخدمي القوائم المالية علما أن المعلومات الواردة في القوائم المالية غير قابلة للإعتماد.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص من 71-80، بتصرف.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلى والتدقيق الخارجى

### 2. أهمية التدقيق الخارجى بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق

أثناء القيام بمهمة التدقيق الخارجى يستكشف المدقق أعمال المؤسسة ونظامها المحاسبى، وتجعله صفة الإستقلالية والموضوعية فى مركز نموذجى لإبداء رأيه وملاحظاته والتحسينات الملائمة، ويكون قادرا على إرشاد المؤسسة لتقوية الرقابة الداخلية، تطوير نظم المعلومات المحاسبية والإدارية الأخرى.

### 3. أهمية التدقيق الخارجى بالنسبة للمجتمع ككل

للتدقيق الخارجى أهمية للبيئة الإقتصادية تعود حول مجموعتين واسعتين كالتالى:<sup>1</sup>

#### 1.3. العوائد المرتبطة بالتفعيل الملائم للأسواق المالية: يساعد التدقيق الخارجى على تنشيط الأسواق المالية

بشكل ملائم، إذ أن قرار الإستثمار يؤخذ من الثقة التى يقدمها تقرير التدقيق لجمهور المستخدمين؛

#### 2.3. ضمان المساءلة المحاسبية لإدارات المؤسسات: إكتسبت المؤسسات نتيجة لانتشارها الواسع وكبير

حجمها قوة إقتصادية وسياسية هائلة، وحرصا على عدم إساءة استخدام تلك القوة، تم وضع مجموعة من الآليات التى من شأنها تحقيق الإستغلال العقلانى لموارد المؤسسة، وتعتبر أحد أهم تلك الآليات المساءلة المحاسبية عن الإستخدام المرخص به لموارد المؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الإختلاف فى أهمية وأهداف نشاط التدقيق الخارجى يختلف باختلاف الأطراف المستفيدة من العملية وبتعدد أنواع التدقيق، وبالأصول والأسس التى تقوم عليها عملية مهنة التدقيق الخارجى.

### المطلب الثانى: أنواع ومعايير التدقيق الخارجى

يؤدى التدقيق الخارجى أدورا مهمة فى إرشاد الأطراف ذات المصلحة وتوجيهها لتحقيق أهدافها، ومن أجل ذلك يحظى باهتمام العديد من الهيئات والمنظمات الدولية التى عملت على توفير مجموعة من القواعد والإرشادات التى من شأنها أن تساهم فى تفعيل الدور الرقابى للمهنة، غير أن تحقيق ذلك يقترن بمدى الإلتزام بهاته الإرشادات أو المعايير التى تحكم وظيفة التدقيق الخارجى.

### أولا: أنواع التدقيق الخارجى

يعتبر التدقيق المالى والمحاسبى أهم أنواع التدقيق وأولها ظهورا، باعتبار أن الجانب المالى يمثل أولى اهتمامات الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، ومع توسع الأنشطة واشتداد المنافسة بين المؤسسات ظهرت الأنواع الأخرى للتدقيق لتلائم الأهداف الإدارية والبيئية والإجتماعية للمؤسسة.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، مرجع سبق ذكره، من ص 78 الى ص 81.

### 1. حسب الإلزام القانوني

يقسم التدقيق الخارجي حسب الإلزام القانوني إلى نوعين كما يلي<sup>1</sup>:

**1.1. التدقيق الإلزامي (القانوني):** وهو التدقيق الذي ينص القانون على حتمية القيام به، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها. وتجدر الإشارة إلى أن كافة الشركات والهيئات التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة تنص القوانين واللوائح المنظمة لأعمالها على ضرورة تعيين مدقق خارجي لها، ويعتبر عدم تعيينه من المخالفات القانونية<sup>2</sup>؛

محلياً، نص المشرع الجزائري ضمن المادة رقم 715 مكرر 4 من القانون التجاري على إلزامية تعيين مدقق خارجي ضمن القانون التأسيسي لشركات المساهمة<sup>3</sup>.

**2.1. التدقيق الإختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، وتتم الإستعانة بخدمات المدقق الخارجي من قبل الشركاء فقط للإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية ونتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة؛

محلياً، يأخذ التدقيق التعاقدية صورة التدقيق الإختياري، ويقوم به شخص محترف خارجي ومستقل يطلب من المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها؛

### 2. حسب نطاق التدقيق

يقسم التدقيق حسب النطاق إلى نوعين كما يلي<sup>4</sup>:

**1.2. التدقيق الكامل:** يخول للمدقق نطاقاً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا توجد أي قيود على نطاق عمله من قبل الإدارة، بهدف إبداء رأي في محايد حول عدالة القوائم المالية ككل.

**2.2. التدقيق الجزئي:** ويعبر عن التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق، كأن يقتصر الفحص على بعض البنود دون غيرها، أو تدقيق الميزانية دون القوائم المالية الأخرى. ويتم تحديد ذلك وفقاً للعقد الذي تم بين المدقق والجهة التي قامت بتعيينه.

1 محمد الفاتح محمود بشير المغربي، محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-20.  
2 أحمد عبد المولى الصباغ، عادل عبد الرحمن أحمد، كامل السيد أحمد العشماوي، أساسيات المراجعة ومعاييرها، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، القاهرة، مصر، 2008، ص 12.  
3 الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري الجزائري، المادة 715 مكرر 4، 2007، ص 188.  
4 غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص 30.

### 3. حسب توقيت عملية التدقيق

نميز نوعين من التدقيق كما يلي:<sup>1</sup>

**1.3. التدقيق المستمر:** ويعبر عن عمليات الفحص والإختبارات الضرورية التي تجرى على مدار السنة المالية للمؤسسة، وفق برنامج زمني مضبوط مسبقا حسب إمكانيات المؤسسة، ويتناسب هذا النوع من التدقيق مع المؤسسات كبيرة الحجم التي يصعب فيها إجراء التدقيق النهائي.

**2.3. التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع من التدقيق في الغالب بعد نهاية السنة المالية، ويعد مناسباً للمؤسسات صغيرة الحجم التي يكون عدد عملياتها قليل، وبالتالي يستطيع المدقق مواجهة مشاكل محدودية الوقت والتحكم في وضعية المؤسسة.

### 4. حسب حجم الفحص

ونميز نوعين من التدقيق كما يلي:<sup>2</sup>

**1.4. التدقيق التفصيلي (الشامل):** وهو التدقيق الذي يلتزم المدقق من خلاله بفحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتأكد من عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات صغيرة الحجم، لاحتوائها على عدد قليل من العمليات والأحداث على العكس من المؤسسات الكبيرة التي تتطلب وقت وجهد وتكلفة أكبر.<sup>3</sup>

**2.4. التدقيق الإختباري:** يقوم هذا النوع من التدقيق على اختيار عينة من العمليات وفحصها وتعميم النتائج على مجتمع الدراسة، حيث يتوقف حجم العينة على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص من 24 إلى 26.  
<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة "الإطار النظري والإجراءات العملية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 50.  
<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

### 5. حسب طبيعة إجراءات التدقيق الميداني

ونميز ثلاثة أنواع من التدقيق، كما يلي:<sup>1</sup>

**1.5. التدقيق المستندي:** كما هو متعارف عليه محاسبيا، لا بد من إرفاق جميع العمليات المالية للمؤسسة بأدلة إثبات تعرف بالمستندات، والتي تعتبر من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق الخارجي. ويقوم التدقيق المستندي على أساس أن المستند هو الأداة الأولى التي يعتمد عليها المدقق، وذلك من خلال مقارنة البيانات التي يتضمنها المستند مع ما تم تسجيله في الدفاتر، وفحص سلامته وصحته القانونية؛

**2.5. التدقيق الحسابي:** يمثل الخطوة الثانية التي يقوم بها المدقق الخارجي بعد الإنتهاء من التدقيق المستندي، وذلك بإجراءه للتدقيق الرقمي لكل ما تم تسجيله في الدفاتر المحاسبية من حيث القيمة والكمية؛

**3.5. التدقيق الفني:** يركز هذا النوع من التدقيق على فحص مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها داخل المؤسسة من عدمه، ويكون من خلال الحوارات والنقاشات الدائمة بين إدارة المؤسسة والمدقق حول نسب الإهلاك، اقتطاع الإحتياطات، ومدى اقتناع المدقق بالقوائم المالية وما يرد فيها.<sup>2</sup>

### ثانيا: معايير التدقيق الخارجي

كغيره من المهن، يحتاج التدقيق الخارجي إلى جملة من الإرشادات والتوجيهات اللازمة لممارسي هذه المهنة توصف بالمعايير، وتلعب الهيئات والمنظمات المهنية الدور الأساسي في وضع وإرساء هاته المعايير التي توضح الإجراءات التي يجب أن يستند إليها المدقق الخارجي أثناء تأديته مهامه.

### 1. مفهوم معايير التدقيق

تعرف المعايير على أنها نماذج أو إرشادات عامة تعمل على توجيه وترشيد الممارسة العملية أو الميدانية للمهنة،<sup>3</sup> أو مقاييس للأداء يتم وضعها من طرف السلطات المهنية أو عن طريق الإتفاق العام لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل؛<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل-الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي- الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص من 47 إلى 53.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 37.

<sup>3</sup> أحمد بن خيرة، سليم عابر، مريم بن يوسف، إمتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية "الأحداث اللاحقة أنموذجاً"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2020، ص 58.

<sup>4</sup> عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، 2013، ص 19.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

ولأغراض التدقيق، تعبر المعايير عن درجة الجودة المقبولة والمطلوبة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يخطط للوصول إليها، وقد كانت محل اهتمام العديد من المنظمات المهنية وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين؛<sup>1</sup>

### 2. تبويب معايير التدقيق الخارجي

تهتم العديد من الهيئات والمنظمات المهنية عبر العالم بموضوع التدقيق الخارجي وبالعمل على تحسين الخدمة المقدمة، والإرتقاء بها بما يخدم مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة.

### 1.2. معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS\*

تمثل إرشادات فكرية ملزمة للمدقق الخارجي عند تنفيذ عملية التدقيق، وتقدم إطار عمل شامل للعملية،<sup>2</sup> وهي مجموعة من المعايير التي تحظى بالقبول العام، توضح مختلف الجوانب الشخصية المتعلقة بالمدقق، إجراءات العمل الميداني بهدف الوصول إلى رأي محايد عن سلامة القوائم المالية، وإبراز هذا الرأي في شكل تقرير نهائي.<sup>3</sup>

كما تعرف على أنها مجموعة من المبادئ والمتطلبات التي توفر الأساس لكيفية تحضير المدقق لمهامه وإعداد التقارير،<sup>4</sup> وعلى الرغم من أنه تم إصدار هاته المعايير من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)\*\* في عام 1949 وتطويرها إلى النسخة الأخيرة عام 1972، إلا أن عضويتها تضم مدققين في العديد من البلدان، حيث يوافق هؤلاء الأعضاء على اتباع معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS كجزء من الإلتزام بقواعد السلوك المهني لـ AICPA، وبالتالي تمثل هذه المعايير في الممارسة العملية إطار عالمي للتدقيق،<sup>5</sup> وتشمل عشرة 10 معايير ضمن ثلاث 03 مجموعات كما يلي:

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، العراق، 1999، ص 22.

#### (\*) General Accepting Auditing Standards

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 100.

<sup>3</sup> أحمد عبد المولى الصباغ، عادل عبد الرحمان أحمد، كامل السيد أحمد العشموي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

<sup>4</sup> Stephen D. Gants, the basic of it audit "purposes, processes, and practical information", sixth edition, Seve Maske, 2014, p 169.

**(\*\*)** Association of International Certified Professional Accountants: تأسس عام 1887، ويعتبر بمثابة منظمة للعمل التطوعي المحاسبين، تقوم بوضع المتطلبات المهنية وإجراء البحوث ونشر المطبوعات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق والخدمات الاستشارية، وكان لها دور هام في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المتعارف عليها، خاصة بوضع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP ومعايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS وقد أنشأ المعهد ثلاث كليات متعاقبة تضع معايير التدقيق وهي: لجنة إجراءات التدقيق، لجنة تنفيذية عن معايير التدقيق ومجلس معايير التدقيق.

<sup>5</sup> Stephen D. Gants, op.cit, p 200.



## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

### الجدول رقم(01-02): معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS

المعايير	مضمونها
المعايير العامة: تتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق	يجب أن يتم الفحص من قبل شخص لديه الدرجة العلمية المناسبة والتدريب المهني الكافي لممارسة المهنة، والإلتزام بالتطوير المستمر بما يضمن مواكبة المستجدات العلمية والمهنية؛ يجب أن يكون للمدقق اتجاه فكري محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية إعداد برنامج التدقيق، الفحص وإعداد التقرير؛ يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة أثناء مرحلة الفحص وإعداد التقرير، وتبرز أهمية هذا المعيار في المهام التي تحتاج إلى مهارات خاصة ويعتمد على خداماتها عدة أطراف؛
معايير العمل الميداني: تتم بوضع الإرشادات اللازمة لجمع أدلة التدقيق الواجب الحصول عليها؛	استنادا لمفهوم العناية المهنية، يُشترط التخطيط الجيد للمهمة وبصورة كافية، والإشراف الكافي على المساعدين وبالشكل الصحيح، ومراقبة أعمالهم من أجل تحقيق الأهداف المرغوبة؛ يجب أن تتم دراسة سليمة لنظام الرقابة لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب القيام بها، وذلك من خلال حصول المدقق على معلومات عامة حول المؤسسة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية، وفحص الحسابات أخيرا؛
الحصول على أدلة الإثبات	يجب على المدقق جمع أدلة تدقيق كافية مناسبة، تمثل الأساس المعقول لإبداء رأيه حول القوائم المالية، مع الأخذ بعين الإعتبار نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية، لأنها تؤثر على حجم الأدلة المطلوبة باختلاف نتيجة التقييم؛
معايير إعداد التقرير: تتطلب هاته المعايير أن يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك الإفصاح الإعلامي؛	يجب أن يوضح تقرير المدقق ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، للتأكد من أن المقارنة بين الفترات المالية لم تتأثر، وعند تأثرها يجب توضيح ذلك صراحة ضمن فقرة الشرح؛ يعتبر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكيد لمستخدمي القوائم المالية أن التغييرات الرئيسية قد نشأت عن نشاطات المؤسسة ولم تنشأ عن التغيير في المبادئ المحاسبية، لذا يجب أن يوضح التقرير ما إذا تم تطبيق المبادئ المحاسبية للفترة الحالية بنفس الطريقة للفترة السابقة؛
إفصاح	يجب على المدقق التأكد من كفاية الإفصاح عن المعلومات بشكل كافي عن المركز المالي ونتيجة النشاط في القوائم المالية أو الإفصاحات، وذلك من خلال التبويب الكافي لعناصر القوائم المالية؛
إعداد التقرير	يجب أن يشمل التقرير على إبداء المدقق لرأيه الإجمالي حول القوائم المالية، أو على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبدائه للرأي، مع ذكر أسباب ذلك؛

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على:

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

1. نور الدين أحمد قايد، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
2. إياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي "منهج علمي نظريا وتطبيقيا"، الطبعة الأولى، دار المغرب للنشر والتوزيع، بغداد، العراق، 2011.
3. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، العراق، 1999.
4. عبید سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة 03، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.
5. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة 01، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.

يوضح الجدول تصنيفات معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS والتي تعتبر بمثابة نموذج عام وشامل يوضح سير عملية التدقيق بداية من المؤهلات والصفات الشخصية للمدقق لمزاولة المهنة، إجراءات التنفيذ الميداني، وشروط إعداد التقرير النهائي الذي يتضمن نتائج عملية التدقيق.

### **2.2. معايير التدقيق الدولية ISAs**

رغبة في تقليل الأحكام الشخصية المتفاوتة من مدقق لآخر حسب قدرته العلمية وتدريبه المهني، وزيادة موضوعية المدقق، أوصت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية ذات الصلة بالتدقيق بمجموعة من المعايير لتكون الأساس الذي يعتمد عليه أعضاء المهنة عند القيام بمهامهم؛

واستجابة لهاته المتطلبات قام الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 1977 بإنشاء مجموعة من المجالس واللجان لوضع المعايير والمبادئ التوجيهية الدولية، ومن بينها لجنة ممارسات التدقيق الدولية والتي كلفت بموضوع تدقيق القوائم المالية، وفي 1991 عام تم ترميز هذه المعايير بـ (ISA) International Standard Auditing) كمعايير تدقيق دولية من قبل اللجنة التي تم إعادة تشكيلها عام 2001 لتصبح مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية (IAASB) الذي تولى عدة مشاريع لتحسين وضوح معايير التدقيق الدولية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> إيمان خلايفية، رضا جاو حدو، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مجلة معارف، المجلد 14، العدد 01، 2019، ص ص 463-464.

### 1.2.2. تعريف معايير التدقيق الدولية ISAs

تعتبر معايير التدقيق الدولية ISAs تفسيرات لمعايير التدقيق المتعارف عليها،<sup>1</sup> وهي عبارة عن "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، ولا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها أو مع المعايير المحلية الخاصة بالدولة"،<sup>2</sup> حيث تتضمن مجموعة القرائن التي توضح العرف المهني المتفق عليه، أو الأنماط التي توضح ما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي للمهنة عبر العالم، والتي يتم الرجوع إليها عند قصور المعايير المحلية.<sup>3</sup>

وبالتالي فهي تمثل مجموعة من الإرشادات والتوجيهات التي توضح العرف المهني الدولي حول آليات عمل المدقق الخارجي، وتعتبر مقياسا للحكم على أدائه المهني وتحديد مسؤولياته تجاه العمل المنجز.

### 2.2.2. تبويب معايير التدقيق الدولية ISAs

نشر مجلس معايير التأكيد التدقيق الدولية (IAASB) حتى عام 2018 سبعة وثلاثون 37 معيارا دوليا للتدقيق، وحذف بعض المعايير إستجابة للمتطلبات الدولية، وتعرض في شكل معلومات منفصلة كما يلي:<sup>4</sup>

✓ **المقدمة:** وتشمل أمور تمهيدية تتعلق بغرض ونطاق وموضوع المعيار، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تقع على المدقق؛

✓ **الهدف:** يقدم كل معيار بيان واضح حول هدف المدقق من تطبيق المعيار؛

✓ **التعاريف:** يحدد كل معيار المصطلحات التي تساعد على الفهم الجيد للمعيار وجعله غير قابل للتأويل؛

✓ **المتطلبات:** تدعم المتطلبات التي يقدمها المعيار كل الأهداف التي يسعى المدقق إلى تحقيقها وكل المسؤوليات التي تقع على عاتقه، ويعبر عن هذه المتطلبات عادة بـ: "يجب على المدقق"، "ينبغي على المدقق" أو "على المدقق"؛

✓ **التطبيق والمواد التوضيحية:** ينهى كل معيار بفقرات توضيحية تقدم تفسيرات وتفصيلات حول كيفية تطبيق المعيار والهدف منه ومتطلباته؛

✓ **الملاحق:** وتكون في شكل أمثلة أو أشكال توضع في آخر المعيار لشرح متطلباته بشكل مفصل.

<sup>1</sup> أمين السي أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص 200.  
<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، **المراجعة الخارجية "المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 156.  
<sup>3</sup> عمر علي عبد الصمد، **التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي**، الجزء الأول، دون طبعة، دار هومة، الجزائر، 2018، ص 93.  
<sup>4</sup> نور الهدى بهلولي، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر "دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة سطيف 01، 2016/2017، ص 44.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

وصدرت المعايير الدولية للتدقيق في فترات زمنية مختلفة، وأعيد تبويبها حسب ارتباطها بمراحل عملية التدقيق بدءاً من توضيح مسؤوليات المدقق، التخطيط للعملية، إلى الإنهاء من عملية التدقيق وإعداد التقرير. والجدول الموالي يبين إصدارات 2018 للمعايير الدولية للتدقيق من قبل مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية:

### الجدول رقم (01-03): تصنيف المعايير الدولية للتدقيق ISAs

رقم المعيار	عنوانه	رقم المعيار	عنوانه
<b>299-200: المبادئ والمسؤوليات</b>			
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتياط في عملية تدقيق البيانات المالية
210	قبول شروط التكليف بالتدقيق	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
220	رقابة جودة تدقيق البيانات المالية	260	الإتصال مع المكلفين بالحوكمة
230	وثائق التدقيق	265	الإبلاغ عن نواحي قصور الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة
<b>499-300: تقييم المخاطر</b>			
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية	330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من فهم المنشأة وبيئتها	402	اعتبارات التدقيق للمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة من خلال عملية التدقيق
<b>599-500: أدلة التدقيق</b>			
500	أدلة التدقيق	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
501	أدلة التدقيق -إعتبارات خاصة-	550	الأطراف ذات العلاقة
505	المصادقات الخارجية	560	الأحداث اللاحقة
510	عمليات التدقيق الأولية -أرصدة افتتاحية	570	المنشأة المستمرة
520	الإجراءات التحليلية	580	الإقرارات الخطية
530	عينات التدقيق		
<b>699-600: الاستفادة من عمل الآخرين</b>			
600	الإعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما فيها مدققي العنصر		
610	استخدام عمل المدقق الداخلي	620	استخدام عمل الخبير
<b>799-700: نتائج وتقارير التدقيق</b>			

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
701	الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل	710	المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة-
705	التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات في المستندات
<b>800-899: المجالات المتخصصة</b>			
800	الإعتمادات الخاصة -تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا للأطر الخاصة-	810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية التي تم تلخيصها؛
805	الإعتمادات الخاصة - تدقيق البيانات المالية مفردة أو حسابات أو بنود محددة في بيئات مالي-		

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على

IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants, new york, 2018, volume 1, Publication for web site:

<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>, visited on 04/05/2021.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن المعايير الدولية للتدقيق موزعة عبر ستة مجموعات، تجمع كل مجموعة عدد من المعايير ذات الصلة بنفس المجال في عملية التدقيق.

وعلى الرغم من أن المعايير الدولية للتدقيق ISAs ليست إجبارية التطبيق إلا أن العديد من الدول سعت لاعتمادها بصورة كلية أو جزئية، أو الإعتماد عليها في إصدار وتطوير المعايير المحلية التي تحكم المهنة ومن بينها الجزائر، إذ قامت وزارة المالية بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في فترات متعاقبة بدءا من عام 2016.

### المطلب الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر

يشكل وجود إطار مرجعي يتم الإعتماد عليه عند تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي في الجزائر مطلبا أساسيا لدى مزاوي المهنة، وذلك على اعتبار أن مختلف التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة ستأخذ في عين الإعتبار المتغيرات الإقتصادية للبلد، وبالتالي تجنب تعارض المتطلبات المهنية على الصعيد العالمي وما تفرضه البيئة المحلية.

### أولا: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تغييرات عدة بين الفترة والأخرى بداية من ظهورها، ويعتبر القانون 01-10 نقطة تحول مهمة في سلسلة التطورات التي عرفتها المهنة، من خلال إعادة هيكلة الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر والتغيير في بعض قوانين ممارسة المهنة.

### 1. مرحلة إحتكار الدولة لخدمات التدقيق 1969-1988

خضعت مهنة التدقيق في الجزائر قبل وبعد الإستقلال إلى التشريعات الفرنسية<sup>1</sup> إلى غاية عام 1969 ، حيث تناول المشرع الجزائري موضوع فحص الحسابات لأول مرة من خلال قانون المالية لعام 1970، وأوكل إلى وزير المالية مسؤولية تعيين محافظ الحسابات على مستوى الشركات الوطنية والهيئات العمومية من أجل ضمان دقة حساباتها ووضعيتها المالية،<sup>2</sup> واعتبر على أساسها محافظ الحسابات على أنه موظف عام في الدولة؛<sup>3</sup>

ومع بداية الثمانينات تم إعادة هيكلة الشركات العمومية الجزائرية وتضاعف عددها من 150 شركة إلى 460، وبالتالي عجز موظفو المالية عن رقابة كل هاته الشركات في ظل محدودية أعضاء المهنة وقلة كفاءتهم، وتم استحداث مجلس المحاسبة كهيئة مستقلة عن وزارة المالية تتولى مهمة الرقابة؛<sup>4</sup>

ويلاحظ في هذه المرحلة الإحتكار التام للدولة لمهنة التدقيق، سواء من ناحية التنظيم من خلال تحويل الوصاية على المهنة من جهة حكومية إلى جهة حكومية أخرى، أو من ناحية الهيئات المستفيدة من عملية التدقيق والتي اقتصرت على المؤسسات العمومية لا غيرها.

### 2. مرحلة إعادة تنظيم خدمات التدقيق 1988-1991

أصدر المشرع الجزائري عام 1988 القانونين رقم 01-88 و 04-88 اللذان سمحا بالفصل التام بين التدقيق الخارجي الذي يتولاه محافظ الحسابات، وتقييم طرق التسيير التي توكل إلى المدقق الداخلي،<sup>5</sup> واعتبر هذا القانون من أهم القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، لأنه حرر المؤسسات من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية، كما شدد على ضرورة تأصيل التدقيق الخارجي بشكل يسمح بمواكبة التغيرات الاقتصادية،<sup>6</sup> وتلاها صدور القانون 90-32 الذي حصر مهمة مجلس المحاسبة في الرقابة اللاحقة.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> جمال عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، 2011، ص 81.

<sup>2</sup> دليلة بوقرن، لطفي شعباني، مساهمة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، الجزائر، 2021، ص 215.

<sup>3</sup> زهير سعدي، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى مطابقتها مع معايير التدقيق الدولية "دراسة نظرية تحليلية"، مجلة الأفاق الدراسية الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، 2017، ص 92.

<sup>4</sup> محمد عبد الماجد بوركاب، معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة المدينة، الجزائر، 2016/2017، ص 55.

<sup>5</sup> عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 117.

<sup>6</sup> زهير سعدي، مرجع سبق ذكره، ص 92.

<sup>7</sup> عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 117.

### 3. مرحلة إستقلالية خدمات التدقيق 1991-2010

في هذه المرحلة صدر القانون 91-08 لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، وأنشأت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين<sup>1</sup>، وهي هيئة مستقلة تهتم بتنظيم مهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر في هاته الفترة، وبالتالي أصبحت مهنة التدقيق مستقلة بعدما كان تمارس من قبل المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية فقط. وتوالت بعدها صدور القوانين التشريعية والأوامر التي تحدد قانون أخلاقيات المهنة وشروط ممارستها والتنظيم الداخلي للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

### 4. مرحلة إصلاح منظومة تدقيق الحسابات ما بعد 2010

بالموازاة مع إصلاح مهنة المحاسبة وتبني النظام المحاسبي المالي عام 2010، عمل المشرع الجزائري على إصلاح مهنة التدقيق كذلك من خلال إصدار القانون 10-01 ليلغي أحكام القانون 91-08<sup>2</sup>، ويعيد تنظيم مهنة التدقيق تحت وصاية وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة، واستحداث المصنف الوطني، الغرفة الوطنية، والمنظمة الوطنية كهيئات مشرفة على عمل الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد على التوالي<sup>3</sup>؛

#### ثانيا: التنظيم القانوني والتشريعي لمهنة التدقيق الخارجى في الجزائر

يعتبر القانون 10-01 القاعدة القانونية المحظى التي تنظم وتبين الشروط التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب بممارسة مهنة التدقيق الخارجى، وصدر القانون ضمن العدد 42 من الجريدة الرسمية في 2010/07/11 يحتوي على عدة فصول، تم تبويبها حسب ارتباطها بنفس المجال بدءا من توضيح مسؤوليات ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق، إلى الهيئات المهنية المشرفة على المهنة وغيرها من الشروط اللازمة للممارسة هذه المهن والموانع التي تقع ضدها، ويمكن توضيح أهم ما يقدمه القانون من خلال ما يلي<sup>4</sup>:

✓ **أحكام عامة:** يتضمن هذا الفصل ست 06 مواد توضح الهدف من القانون والمتمثل في تحديد الكيفية والأشخاص المؤهلون لممارسة المهن المحاسبية بعد تأدية اليمين، بالإضافة إلى مهام المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية واللجان الفرعية التي يتكون منها؛

<sup>1</sup> وزارة المالية، **القانون رقم 91-08**، المؤرخ في 1991/05/01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 20، 1991، ص 652.

<sup>2</sup> خديجة تمار، **تنظيم مهنة التدقيق الخارجى في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، 2017، ص 432.

<sup>3</sup> وزارة المالية، **القانون رقم 10-01**، المادة 14، مرجع سبق ذكره، ص 06.

<sup>4</sup> وزارة المالية، **القانون رقم 10-01**، مرجع سبق ذكره، ص من 04 إلى 13، بتصرف.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلى والتدقيق الخارجى

- ✓ أحكام مشتركة لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد: يتضمن هذا الفصل ستة 06 مواد توضح ضرورة تسجيل المهنيين الثلاث ضمن الهيئة المهنية المناسبة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، وكيفية الحصول على الإعتماد والشروط العامة لممارسة المهنة؛
- ✓ المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: يركز هذا الفصل على التعريف بالهيئات المشرفة على مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومهام كل منها؛
- ✓ ممارسة مهنة الخبير المحاسب: يخصص هذا الفصل للتعريف بمهنة الخبير المحاسب والمهمة التي توكل إليه دون غيره للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي وتقديم الإستشارات في المجال المالي، الإجتماعي والإقتصادي، بالإضافة إلى كيفية تحديد أتعابه؛
- ✓ ممارسة مهنة محافظ الحسابات: يتناول هذا الفصل ضمن تسعة عشر 19 مادة مفهوم محافظ الحسابات، الجهة المخولة بتعيينه، المهام الموكلة إليه، التقارير الواجب اعدادها، عهده المحددة بثلاث 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بعض حقوقه وواجباته، بالإضافة إلى كيفية تحديد أتعابه؛
- ✓ ممارسة مهنة المحاسب المعتمد: تصف خمسة 05 مواد ضمن هذا الفصل مفهوم المحاسب المعتمد، بعض المهام الموكلة إليه، بالإضافة إلى كيفية تحديد أتعابه؛
- ✓ شركات الخبرة المحاسبية، محافظة الحسابات والمحاسبة: تُؤهل أحكام هذا الفصل شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشركات المدنية أو التجمعات ذات المنفعة المشتركة لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عندما يبلغ الأعضاء المسجلون في المصنف الوطني، الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل وبمكون (3/2) رأس المال، بالإضافة إلى ذلك يحدد ضمن هذا الفصل الأشكال القانونية الأخرى للشركات التي يمكنها ممارسة المهنة مع بعض التغير في المؤهلات، وكيفيات الحصول على الإعتماد؛
- ✓ مسؤوليات الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: تصف خمس 05 مواد ضمن هذا الفصل المسؤوليات التي يتحملها المهنيون الثلاث تجاه أي تقصير في واجباتهم المهنية؛
- ✓ حالات التنافي والموانع: يحدد القانون 10-01 ضمن هذا الفصل الحالات التي تعتبر منافية للإستقلالية الفكرية والأخلاقية لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، وذلك من أجل إقصاء



## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

كل تصرف متحيز، بالإضافة إلى المهام التي يمنع عليه ممارستها في إطار ممارسته لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات داخل المؤسسة، والعقوبات التي تقع عليه عند ارتكاب المخالفات؛

✓ **أحكام مختلفة:** يوضح هذا الفصل ضرورة اكتتاب الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عقد التأمين لضمان مسؤولياتهم المهنية التي يمكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم، بالإضافة إلى كيفية تعيين المهني المستخلف في حالة الوفاة أو الشطب أو الإيقاف من المهمة، وتنظيم التبرصات والتأطيرات للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المتربصين.

وينتهي القانون 01-10 بفصلين فصل الأحكام الإنتقالية الذي يبين تشكل لجنة لتحضير انتخابات المجلس الوطني للمصنف الوطني، للغرفة الوطنية وللمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويعتبر أن القانون 08-91 ساري المفعول إلى غاية نشر القانون 01-10. وفصل الأحكام النهائية الذي يلغي أحكام القانون 08-91 بصفة نهائية.

وبالإضافة إلى الجوانب التشريعية والقانونية للتدقيق الخارجي التي تناولها القانون 01-10، تلت هذا القانون العديد من المراسيم التنفيذية التي تمس إعادة هيكلة المنظمة المهنية والهيئة المشرفة على تنظيم مهنة محافظة الحسابات وتحديد مهامها، وذلك لضمان ترقية وتطوير المهنة وتحسين جودتها، وأتبع بعد ذلك بالعديد من المراسيم التنفيذية إلى غاية سنة 2014 تصب في مجملها على إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات الجديدة، وتوضيح الشهادات الجامعية التي تسمح بممارسة المهنة، وتقارير المدقق القانوني، محتواها، وأجال إرسالها.

وبناء على ما سبق، يمكن القول أن القانون 01-10 إهتم أكثر بالجانب التشريعي دون العملي لمهنة محافظ الحسابات، وسعيا لاستكمال التنظيم المهني لمهنة التدقيق القانوني، سن المشرع الجزائري المعايير الجزائرية للتدقيق \* NAA باعتبارها إصدارات قانونية تنظم مهنة التدقيق الخارجي ميدانيا؛

### ثالثا: التنظيم الميداني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

كانت بداية الإهتمام بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يطغى عليها الطابع القانوني والتشريعي الذي ركز على وضع الأطر القانونية التي تضبط مهنة التدقيق، وعلى مهام محافظ الحسابات، حقوقه وواجبات، المسؤوليات التي يخضع لها والعقوبات المترتبة عنها بالإضافة إلى حالات التنافي والموانع التي قد يقع فيها، وهذا ما جاء ضمن

(\*) Normes algériennes d'audit.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

مواد القانون 10-01. إلى أن بادر المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)\* سنة 2016 وإصدار أول سلسلة من المعايير المحلية والتي كانت الالتفاتة الأولى التي تهتم بتوضيح الممارسات الميدانية والعملية لهاته المهنة.

تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق من أهم إصدارات وزارة المالية فيما يخص مهنة التدقيق الخارجي، وذلك سعيا لتطوير المهنة وإعطائها البعد الدولي في الممارسة الميدانية، حيث أصدرت وزارة المالية ومن خلال المجلس الوطني للمحاسبة منذ عام 2016 ستة عشر 16 معيارا ضمن أربع 04 مجموعات يمكن توضيحها في الجدول الموالي:

### الجدول رقم (01-04): تصنيفات المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

المجموعة الأولى: صدرت بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ 04 فيفري 2016	
المعيار	مضمونه
NAA 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بالشروط المسبقة للتدقيق ومحتوى رسالة المهمة والأحكام الأساسية التي تتضمنها؛
NAA 505: التأكيدات الخارجية	يصف هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف وضعها حيز التنفيذ للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية؛
NAA 560: الأحداث اللاحقة	ويعالج واجبات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية؛
NAA 580: التصريحات الكتابية	يلزم هذا المعيار حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار عملية التدقيق؛
المجموعة الثانية: صدرت بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	
NAA 500: العناصر المقنعة	يتناول واجبات المدقق فيما يتعلق وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل المدقق إلى نتائج معقولة يستند إليها عند تأسيس رأيه؛
NAA 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يبين هذا المعيار مسؤولية المدقق عند التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية؛
NAA 510: مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في الحصول على العناصر المقنعة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في عملية التدقيق الأولية؛
NAA 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	ويوضح مسؤوليات المدقق المرتبطة بإبداء الرأي حول الكشوف المالية، وشكل ومحتوى التقرير؛
المجموعة الثالثة: صدرت بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	
NAA 520: الإجراءات التحليلية	ويعالج استخدام المدقق للإجراءات التحليلية، والزامية أداءها أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق؛
NAA 570: استمرارية الإستغلال	ويتناول التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية

(\*) Conseil national de comptabilité: تم إنشاؤه سنة 1996 تحت سلطة وزارة المالية، يهتم بتنظيم المهن المحاسبية في مجال التقييس والاعتماد، وتتفرع عنه خمس لجان، لجنة الاعتماد، لجنة مراقبة النوعية، لجنة الانضباط والتحكم، لجنة التكوين، لجنة التقييس.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية؛	
يحدد هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي؛	<b>NAA 610</b> : استخدام أعمال المدققين الداخليين
ويتيح هذا المعيار للمدقق إمكانية الاستفادة من أعمال خبير معين للقيام بمهمة التدقيق	<b>NAA 620</b> : استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
<b>المجموعة الرابعة: صدرت بموجب المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018</b>	
ويعالج واجبات المدقق في إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب للحصول على العناصر المقنعة، بالإضافة إلى شكل ومحتوى وثائق التدقيق، والحفاظ على ملكية ملفات العمل.	<b>NAA 230</b> : وثائق التدقيق
ويحدد مدى اعتبار المدقق لجوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات والمعلومات القطاعية التي تلزم الكيان في إطار تدقيق الكشوف المالية؛	<b>NAA 501</b> : العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة
ويعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي اختيار عينة ما ووضع فحوص ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر؛	<b>NAA 530</b> : السبر في التدقيق
ويتناول واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، في إطار تدقيق الكشوف المالية؛	<b>NAA 540</b> : تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

**المصدر:** تم إعداده بالإعتماد على:

- المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 210، 505، 560، 580، المقرر رقم 002 المؤرخ 04 فيفري 2016؛
- المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 500، 300، 510، 700، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016؛
- المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520، 570، 610، 620، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017؛
- المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 230، 501، 530، 540، المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018؛

بناء على ما سبق، يمكن ملاحظة أن النسخة الجزائرية من المعايير تحمل نفس التسمية، التقييم والمتطلبات التي تقدمها نظيرتها الدولية، مع اختلاف في بعض المصطلحات فقط، وهو ما يدل أنه قد تم صياغتها بالإعتماد على المعايير الدولية، وما يؤكد على ذلك هو الإشارة في بعض المعايير الجزائرية إلى المعيار جزائري آخر للتدقيق غير صادر - مثل معيار التدقيق الجزائري رقم 220، و315 - ، وبالتالي يمكن القول أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق كان بتبني البعض من معايير التدقيق الدولية وتكييفها مع البيئة الإقتصادية والمحاسبية وجعلها ملائمة للقوانين والتشريعات الوطنية، وذلك تحت مسمى معايير التدقيق الجزائرية، ولا تعتبر هذه المعايير ملزمة التطبيق بالنسبة للمدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ويلتزم بممارسة مهامه وفقا لمتطلبات القانون 10-01

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلى والتدقيق الخارجى

والمراسيم والأوامر الصادرة الأخرى التي توضح الشروط والإجراءات العامة لتأدية المهام، بالإضافة إلى أحكام المقرر رقم 103/SPM/94 التي توضح الإجراءات الدنيا لممارسة مهنة التدقيق في شكل ست توصيات كما يلي:

الشكل رقم (01-02): الإجراءات الدنيا لعملية التدقيق حسب المشرع الجزائري

<ul style="list-style-type: none"><li>• قبول التوكيل</li><li>• الدخول الى الوظيفة</li><li>• الإجراءات الخاصة في حال رفض القبول</li></ul>	<p>التوصية 01: إجراءات قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة</p>
<ul style="list-style-type: none"><li>• مسك الملف الدائم والملف السنوي</li><li>• الإحتفاظ بملفات العمل</li><li>• الإجراءات الخاصة في حالة تعدد محافظ الحسابات</li></ul>	<p>التوصية 02: الإجراءات الخاصة بملف العمل</p>
<ul style="list-style-type: none"><li>• الإتصال بمجلس الإدارة</li><li>• تقرير عام لشهادة الحسابات</li><li>• تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية</li></ul>	<p>التوصية 03: الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات المجمعة</p>
<ul style="list-style-type: none"><li>• الأعمال الاجرامية الواجب الإدلاء بها</li><li>• إجراءات محافظ الحسابات للإدلاء بالأعمال الإجرامية</li><li>• اجال وشكل التقرير</li></ul>	<p>التوصية 04: الإجراءات الخاصة بتصريحات الاعمال الاجرامية</p>
<ul style="list-style-type: none"><li>• إجراءات الدخول إلى المهنة</li><li>• التعريف بالمؤسسة محل التدقيق</li><li>• فحص وتقييم الرقابة الداخلية</li><li>• تدقيق الحسابات</li></ul>	<p>التوصية 05: الإجراءات الخاصة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات</p>
<ul style="list-style-type: none"><li>• تدقيق الميزانية</li><li>• تدقيق حسابات النتيجة</li><li>• تدقيق التكاليف والمنتجات</li></ul>	<p>التوصية 06: الإجراءات الخاصة بتدقيق الحسابات</p>

المصدر: نور الهدى بملولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر "دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة سطيف 01، 2017/2016، ص 149.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يوضح الشكل أعلاه الخطوات التي أصدرها المشرع الجزائري ضمن المقرر الوزاري رقم 103/SPM/94، الذي يوضح العناية المهنية الواجب بذلها من قبل المدقق الخارجي في إطار تأدية مهامه في شكل ستة توصيات توضح الإجراءات الدنيا لعملية التدقيق.

وعلى الرغم من أهمية مهنة المدقق الخارجي داخل المؤسسة باعتبارها مطلبا قانونيا في بيئة الأعمال الجزائرية أو على المستوى الدولي، على العكس من التدقيق الداخلي، إلا أنها لا تحل محل إدارة المخاطر والرقابة ووظائف الحوكمة باعتبارها النشاط الرئيسي للمدقق الداخلي لإضافة قيمة للمؤسسة ومساعدتها في تحقيق أهدافها.

### المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي

عقب الفضائح المالية والإنهيارات التي شهدتها كبريات المؤسسات عبر العالم، تزايد الإهتمام بأنشطة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال إنشاء معهد المدققين الداخليين\* (IIA) الذي ساهم في تطوير هذا النشاط وجعله من أهم الأنشطة داخل المؤسسة، وذلك لما يوفره من خدمات تأكيدية واستشارية ومصدرا لخلق القيمة من خلال تقييمه مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر ونظم الحوكمة في المؤسسة.

### المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من الأنشطة المهمة في المؤسسة نظرا للخصائص التي يتميز بها والخدمات التي يقدمها.

### أولا: تعريف التدقيق الداخلي

وفر اهتمام الهيئات المهنية بالتدقيق الداخلي العديد من التعاريف الخاصة به مع اختلاف مضمونها حسب الرؤية السائدة والبيئة التنظيمية والثقافية، بالإضافة إلى التغيرات في بيئة الأعمال من فترة لآخرى؛

يعتبر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) التدقيق الداخلي وفقا للمعيار الدولي للتدقيق ISA 610 المعدل سنة 2013 على أنه "نشاط داخل المؤسسة يسعى إلى تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية لتقييم وتحسين فعالية حوكمة المؤسسة، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية"<sup>1</sup>؛

(\*) International Internal Auditing: تأسس عام 1941 وهو عبارة عن جمعية مهنية دولية يقع مقره الرئيسي في ليكماري، فلوريدا، الولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر الصوت العالمي لمهنة التدقيق الداخلي، والسلطة المعترف بها، يضم أكثر من 200000 عضو حاليا؛

<sup>1</sup>- IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related ServicesPronouncements op.cit, p 663.

## الفصل الأول..... التأسيس النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

ويعرف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية\*(IFACI) التدقيق الداخلي على أنه "نشاط مستقل وموضوعي يعطي للمؤسسة تأكيداً حول درجة التحكم في عملياتها، يقدم المشورة حول كيفية تحسينها، ويساعد على خلق القيمة المضافة وتحقيق أهداف المؤسسة من خلال إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات الحوكمة، وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها"<sup>1</sup>؛

وحسب إطار الممارسات المهنية الدولي (IPPF)\*\* التابع لمعهد المدققين الداخليين (IIA) يعرف التدقيق الداخلي منذ عام 1999 على أنه "نشاط إستشاري، تأكيدى، موضوعي ومستقل، مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة"<sup>2</sup>؛

وبتحليل التعاريف السابقة، يمكن ملاحظة أن تفسيرات كل من معهد المدققين الداخليين (IIA) والمعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) أوسع من تفسيرات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) الذي يؤكد على ضرورة الممارسة المهنية لتقديم الخدمات التأكيدية والإستشارية، ويتجاهل عنصري الإستقلالية والموضوعية بالنسبة للمدقق الداخلي، ويقر بضرورة تعيين هذا الأخير من داخل المؤسسة، في حين لم يحدد كل من معهد المدققين (IIA) والمعهد الفرنسي (IFACI) جهة ارتباط التدقيق الداخلي بالإدارة، بل دل على أنه نشاط مستقل وموضوعي. ويعطي كلا المعهدين إعترافاً أكبر لمهنة التدقيق الداخلي ويضيفان نوعاً من التفصيل على شروط ممارسة المهنة والهدف منها، وذلك من خلال اعتبار التدقيق الداخلي نشاط يهدف أساساً إلى إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الإعتناء أكثر بعمليات إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية ونظم الحوكمة في إطار إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي.

**(\*) Institut francais des auditeurs et des controleurs internes**: هو الفرع الفرنسي لمعهد المدققين الداخليين تأسس عام 1965، تتمثل مهمته الرئيسية في توفير "قيادة ديناميكية" لمهنة التدقيق الداخلي. من خلال الدفاع عن القيم التي يضيفها اختصاصيو التدقيق الداخلي إلى مؤسساتهم وتعزيزها؛ تقديم تدريب مهني شامل وفرص للتطوير الشخصي؛ تطوير المعايير المهنية وأفضل الممارسات (الممارسات الجيدة)؛ البحث والنشر والترويج للممارسين والأطراف الأخرى المعنية، ومعرفة التدقيق الداخلي ودوره في الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات؛ تدريب الممارسين وأي جمهور معني أو مهتم بالاطلاع على أفضل ممارسات التدقيق الداخلي

<sup>1</sup> <https://www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-internes/> visited on 13/01/2023.

**(\*\*) International professional practices framework**: هو الإطار المفاهيمي الذي ينظم إرشادات موثوقة صادرة عن معهد المدققين الداخليين، وينظم الخطوط الإرشادية الموضوعية من قبل المعهد وبرعاية اللجان التقنية الدولية المنبثقة ووفقاً للإجراءات المعتمدة.

<sup>2</sup> <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/pages/definition-of-internal-auditing.aspx#:~:text=The%20Definition%20of%20Internal%20Auditing,and%20improve%20an%20organization's%20operations> visited on 18/04/2021.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

وعلى الرغم من أن المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) يميل إلى دعم فكرة معهد المدققين الداخليين (IIA) حول التدقيق الداخلي، إلا أن التعريف الصادر عن (IIA) يعتبر الأكثر تداولاً وقبولاً، وقد يكون ناتجاً عن حقيقة أن هذا المعهد يعتبر الهيئة المهنية الأولى التي ترعى التدقيق الداخلي منذ عام 1941، ويوفر للمهنيين في مجال التدقيق الداخلي في جميع أنحاء العالم إرشادات موثوقة تم تنظيمها في الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) كإرشادات إلزامية وإرشادات موصى بها.

ويقدم التعريف الصادر عن (IIA) مجموعة من الخصائص الجديدة للتدقيق الداخلي كما يلي:

- ✓ **اعتبار التدقيق الداخلي نشاطاً:** إذ يوصف التدقيق الداخلي على أنه نشاط وليس وظيفة، وتسد هذه المهمة إلى موظفين من داخل المؤسسة مستقلين عن الأنشطة التي يدقونها وتابعين لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.<sup>1</sup>
- ✓ **الصفة الإستشارية:** وذلك من خلال المشورة التي تقدم للوحدات داخل المؤسسة وخارجها،<sup>2</sup> إذ يعمل المدقق الداخلي على تزويد إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة بالتحليلات والدراسات والإقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب؛<sup>3</sup>
- ✓ **الصفة التأكيدية:** من خلال التقييم الموضوعي للأدلة وتقديم رأي مستقل لعمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة؛<sup>4</sup>
- ✓ **صفة الموضوعية:** وتعرف الموضوعية حسب معهد المدققين الداخليين على أنها موقف ذهني غير متحيز يمكن المدققين الداخليين من تنفيذ مهامهم على نحو يكون لديهم رأياً سليماً حول نتائج أعمالهم،<sup>5</sup> ويؤكد معيار التدقيق الداخلي رقم 1120 إلى أنه يجب على المدقق الداخلي التحلي بالموضوعية الشخصية التي تسمح له بتنفيذ أعماله بشكل صحيح، وأن يكون له موقف محايد وغير متحيز لتجنب تضارب في المصالح؛<sup>6</sup>

<sup>1</sup> محمد صالح فروم، دور الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2019، ص 258.

<sup>2</sup> حسن بوزناق، فوزية برسولي، دراسة العلاقة بين الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 03، 2019، ص 34.

<sup>3</sup> أحمد بن يوسف، حاج قويدر قورين، دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات الاقتصادية "دراسة ميدانية بمؤسسة ميناء شلف"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 22، العدد 02، 2019، ص 366.

<sup>4</sup> حسن بوزناق، فوزية برسولي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

<sup>5</sup> IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2016, p 03, available on <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/2016-Standards-Exposure-Markup-English.pdf> 2016, visited on 27/02/2021.

<sup>6</sup> IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, op.cit, p 04.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

✓ صفة الإستقلالية: وتعرف على أنها التحرر من الشروط والظروف التي تحدّد قدرة قسم التدقيق الداخلي على تنفيذ مسؤولياته على نحو غير متحيز،<sup>1</sup> ويشير معيار التدقيق الداخلي رقم 1110 إلى ضرورة منح قسم التدقيق الداخلي الإستقلالية التنظيمية المناسبة لضمان القيام بالمسؤوليات المطلوبة على الوجه التام،<sup>2</sup> والتي تسمح للمدقق الداخلي بالتصرف بشكل موضوعي.<sup>3</sup>

### ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي

تعود أهمية التدقيق الداخلي لما يوفره من إضافة قيمة للمؤسسة، وقد أشار معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى ذلك في تعريفه للتدقيق الداخلي، وذلك من خلال ما يقدمه من دور إستشاري وتأكيدي بالإضافة إلى دوره في تحسين العمليات وتخفيض المخاطر وتقديم التحسينات الضرورية لإدارة المؤسسة، وذلك كما يلي:<sup>4</sup>

✓ خدمات التأكيد: وهي عمليات الفحص الموضوعي للأدلة بغرض تقديم رأي مستقل حول عمليات الحوكمة، الرقابة وإدارة المخاطر؛

✓ الخدمات الإستشارية: وهي أنشطة تقدم المشورة والخدمات المتعلقة بها للمؤسسة، ويكون الغرض منها إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الإعتناء بعمليات الحوكمة، الرقابة وإدارة المخاطر.

بالإضافة إلى ذلك يقدم التدقيق الداخلي خدمات أخرى تتمثل في:<sup>5</sup>

✓ خدمات وقائية: وتتمثل في مجموع الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة لأصول المؤسسة من السرقة أو الإختلاس وسياساتها من التحريف أو التغيير؛

✓ خدمات تقييمية: تشمل الأساليب المستخدمة من قبل المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة؛

✓ خدمات إنشائية: وتتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة المعتمدة في المؤسسة؛

✓ خدمات علاجية: وتتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء، أو التوصيات المقدمة في تقرير التدقيق.

<sup>1</sup> IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, op.cit, p 03.

<sup>2</sup> ibid, p 04.

<sup>3</sup> Jenny Stewart, Nava Subramaniam, **Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities**, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 No. 4, 2010, p330.

<sup>4</sup> IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, op.cit, p p, 21, 22.

<sup>5</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 165.



### ثالثاً: تطور أهداف التدقيق الداخلي

خلال الثلاثينيات من القرن الماضي عقب أزمة الكساد العالمي (1929)، ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي كوسيلة مساعدة لأنشطة التدقيق الخارجي، واعتبر على أنه امتداد لعمل المدقق الخارجي في استكمال تفاصيل الرقابة وخفض تكاليف التدقيق الخارجي لصالح إدارة المؤسسة،<sup>1</sup> من خلال توفيره لمجموعة من وسائل التحقق لتقليل أخطاء حفظ السجلات، إختلاس الأصول وعمليات الإحتيال على مستوى المؤسسات.<sup>2</sup>

ونتيجة للإنتقادات التي طالت مهنة التدقيق في هذه الفترة -عقب أزمة الكساد العالمي 1929-، تزايد الإهتمام بالتدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية وتم إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) عام 1941 الذي عمل على تطوير نشاط التدقيق الداخلي ودعمه داخل المؤسسات من خلال إصداره لأول دليل يوضح مسؤوليات التدقيق الداخلي عام 1948؛<sup>3</sup>

وعلى الرغم من إنشاء وتطوير هيئة مهنية ترعى نشاط التدقيق الداخلي، كان لا يزال ينظر إليه في السنوات الأولى لإنشاء المعهد على أنه امتداد لعمل المدققين الخارجيين،<sup>4</sup> واعتبر الهدف الأساسي منه هو خدمة أعضاء مجلس الإدارة ومنع السرقة والإحتيال داخل المؤسسات.<sup>5</sup>

كما حظي التدقيق الداخلي خلال هذه الفترة باهتمام واسع من قبل الهيئات والمنظمات المهنية الدولية، التي أوضحت ضرورة الإستفادة من المدققين الداخليين وتوسيع خدماتهم وأهدافهم لأكثر من مجرد اكتشاف الأخطاء المحاسبية، وتم التركيز على تحسين العمليات بدلا من اكتشاف الأخطاء المحاسبية فقط،<sup>6</sup> ثم التحقق من المعلومات في القوائم المالية خلال فترة الستينات، إنشاء أنظمة الرقابة والاهتمام بها خلال فترة السبعينات، منع واكتشاف التقارير المالية الإحتيالية خلال فترة الثمانينيات، تقييم المخاطر وتوجيه أعمال المؤسسة في التسعينات،

<sup>1</sup> Ali Azharudin, **change in auditing practice: evolution, constraints and ingenious solution**, doctorat thesis, Aston university, 2016, p 33.

<sup>2</sup> Ibid, p 33.

<sup>3</sup> أمينة ابراهيم خلف، صالح مهدي حمادي، عمار غازي ابراهيم، **دور استقلالية التدقيق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 04، 2019، ص 856.

<sup>4</sup> Sidhar Ramamoorti, **internal auditing: history, evolution, and prospects**, published by the institute of internal auditors, 2003, p04, publication for website:<https://na.theiia.org/iia/PUBLIC/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>, 27/02/2021.

<sup>5</sup> Ali Azharudin, op.cit,p 33.

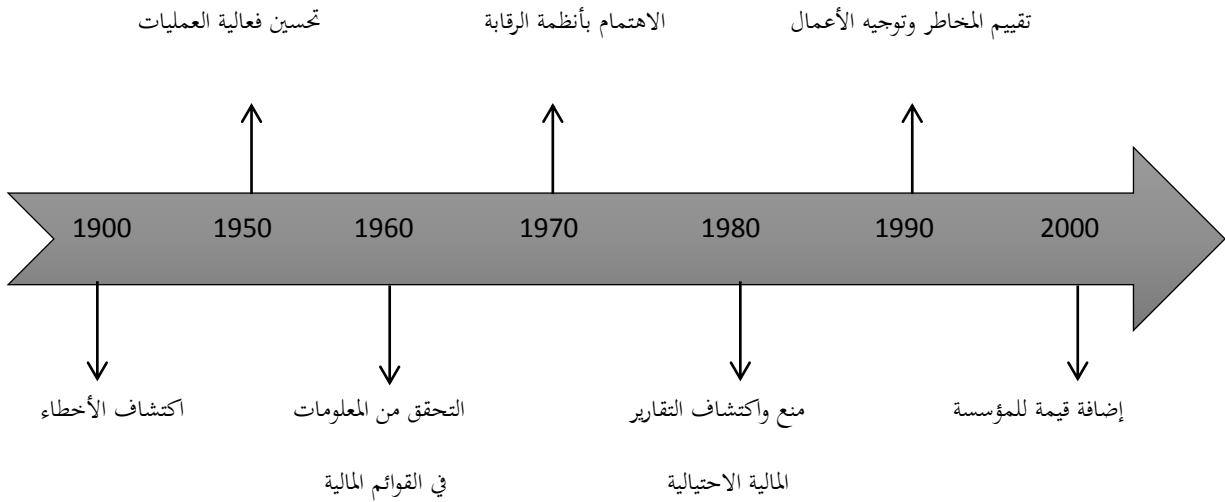
<sup>6</sup> **Faud ziah hanim BT HJ. fadzil, Internal auditing ractices and performance of internal audit deparetemnet**, doctorat thesis in business administration, sains university, Malaysia, 2003, p18.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

وأوضح IIA في آخر تحديث له على أن هدف التدقيق الداخلي هو إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تحسين عمليات الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، ونظم الحوكمة،<sup>1</sup> كما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ **تقييم وتحسين فاعلية الرقابة الداخلية:** يتعين على المدقق الداخلي مساعدة المؤسسة في الحفاظ على عمليات رقابية فعالة من خلال تقييم، فحص، قياس القوانين والأنظمة المعمول بها.
- ✓ **تقييم وتحسين إدارة المخاطر:** وذلك من خلال تحديد وتقييم المخاطر المحيطة بالمؤسسة وترتيبها حسب درجة خطورتها، ثم تحديد الفرص والتهديدات المحتملة.
- ✓ **تقييم وتحسين عمليات الحوكمة:** يلزم المعيار 2110 المدقق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها بما يضمن فاعلية الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة؛ ويمكن توضيح تطور أهداف التدقيق الداخلي من الشكل التالي:

### الشكل رقم (01-03): تطور أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: Ali Azharudin, change in auditing practice evolution, constraints and ingenious solution, doctorat thesis, Aston university, 2016, p 33.

يوضح الشكل أعلاه تطور أهداف التدقيق الداخلي في مراحل متعددة، حيث تمثل كل مرحلة خطوة نحو إضفاء الطابع المهني على التدقيق الداخلي، إذ يتغير هدف التدقيق الداخلي ونطاقه استجابة للتغيرات الحاصلة وتوقعات ومتطلبات أصحاب المصلحة داخل المؤسسة.

<sup>1</sup> Ali Azharudin, op cit, p 33.

<sup>2</sup> علي هاتف عبد علي، كريمة علي كاظم الجهر، مدى تأثير استخدام معايير تقنية six sigma في تحسين جودة التدقيق الداخلي، مجلة الكلية الإسلامية، العدد 42، ص 166.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

### المطلب الثاني: أنواع ومعايير التدقيق الداخلي

يتفرع التدقيق الداخلي إلى تدقيق مالي، تشغيلي، تدقيق الإلتزام وغيرها من الأنواع، وتخضع كلها لمعايير موحدة توضح الصفات الواجب توفرها في شخص المدقق الداخلي وكيفية أداء المهام داخل المؤسسة؛

#### أولاً: أنواع التدقيق الداخلي

تتم معظم المؤسسات بتعزيز دور أنشطة التدقيق الداخلي، من خلال الإستعانة بأشخاص أكفاء مختصين في مختلف مجالات المالية، الإدارية، وغيرها وبالتالي تحقيق الرقابة الشاملة على المؤسسة وتحقيق أهدافها وخططها؛

**1. التدقيق المالي:** ويعتبر الوجه التقليدي للتدقيق الداخلي الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية الخاصة بالأحداث الإقتصادية للمؤسسة وتدقيقها محاسبياً ومستندياً،<sup>1</sup> ويعرف على أنه فحص العمليات المالية والسجلات المحاسبية المتعلقة بها، لتحديد مدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى.<sup>2</sup>

**2. التدقيق التشغيلي:** ويسمى كذلك بالتدقيق الإداري،<sup>3</sup> أو فحص الكفاءة (Efficiency) والفاعلية (Effectiveness) والإقتصادية (Economic) ويشار إليه بـ (3 three E)<sup>4</sup> إذ يعرف حسب جمعية التنسيق الفني (ATH) على أنه "الفحص المهني للمعلومات المتعلقة بإدارة كل وظيفة من وظائف المؤسسة من أجل إبداء رأي مستقل حول هذه المعلومات، من خلال الإشارة إلى معايير محددة لاتخاذ القرار"،<sup>5</sup> ويوسع هذا النوع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي يركز فقط على الجانب المالي، ليشمل كافة نشاطات المؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية، وتقييمها لمعرفة مواطن الضعف والقوة على مستوى المؤسسة، وتقديم التوصيات لتحسين كفاءة تلك الأنشطة مع توضيح مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية التي تضعها المؤسسة.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> حكيم حمود فليح الساعدي، محمد زامل فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع، العراق، 2019، ص 21.

<sup>2</sup> حسن فائز حسين، محمد عبد الله إبراهيم، دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 108، 2018، ص 624.

<sup>3</sup> حيدر عباس عبد، سعود جايد مشكور، علاء حسن الشرع، المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري "دراسة عينة من المدققين في مدينة السماوة"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 03، 2017، ص 188.

<sup>4</sup> حكيم حمود فليح الساعدي، محمد زميل فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>5</sup> Ben hayoun Sadafi. M.A, L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude du cas Drapor, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, mémoire de l'obtention du diplôme du cycle supérieur de gestion, Rabat, 2001, p 19.

<sup>6</sup> خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، 2017، ص ص 194-193.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

3. **تدقيق الإلتزام:** ويسمى كذلك تدقيق الرقابة،<sup>1</sup> ويقصد به التأكد من إلتزام المؤسسة بالقوانين المعمول بها، والسياسات المقررة من الإدارة،<sup>2</sup> للتحقق من مدى تطبيق إجراءات الجودة التي تضعها المؤسسة والهيئات المهنية.<sup>3</sup>
4. **تدقيق نظم المعلومات:** أي اختبار أمن تشغيل البيانات لضمان دقة وقابلية التصديق على السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية للمؤسسة، وأنها مفيدة وتامة ومعدة في الوقت المناسب؛<sup>4</sup>
5. **التدقيق الإجتماعي:** يعرف على أنه تقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسات للتحقق من تعبير التقارير الإجتماعية عن مدى تنفيذ المؤسسة للمسؤولية الملقاة على عاتقها، وما إذا كانت تساهم في الرفاهية العامة للمجتمع،<sup>5</sup> وبالتالي يشمل مختلف العلاقات الداخلية (علاقة الموظفين مع بعضهم، العلاقات الهرمية...) والخارجية (علاقات المؤسسة مع أصحاب المصالح مثل الدولة، الموردون...) للمؤسسة.<sup>6</sup>
6. **التدقيق البيئي:** ويعرف على أنه عملية ذاتية تقوم بها المؤسسة، تقدم فحصاً إنتقادياً يهدف إلى مراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية، وإصدار الحكم حول مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها تجاه البيئة المحيطة؛<sup>7</sup>
7. **التدقيق لأغراض خاصة:** يتعلق هذا النوع من التدقيق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد به من موضوعات تكلفه بها إدارة المؤسسة، ويتفق هذا النوع من التدقيق من حيث النطاق والأسلوب مع التدقيق المالي والتشغيلي ويختلف من حيث التوقيت، إذ يكون فجائياً وغير معلن ضمن خطة تدقيق، وقد يكون في شكل عمليات تفتيش فجائية تهدف لإكتشاف عمليات الغش والفساد؛<sup>8</sup>
- وعلى الرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي واختلاف الأهداف من نوع إلى آخر، إلا أن الممارسة الميدانية للنشاط تخضع لمعايير موحدة توضح الصفات الواجب توفرها في المدقق الداخلي وكيفية أداء المهام داخل المؤسسة؛

1 ضياء عبد الحسين القاموسي، محمد هادي هاشم، دور التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم مخاطر القرار الإنتماني "دراسة حالة في مصرف الرشيد / الإدارة العامة"، مجلة التقني، المجلد 30، العدد 4، 2017، ص 265.

2 Blagica Jovanova, Dushko Josheski, external audit and relation between internal auditors, supervisory body and external auditors of the banking sector in the republic of Macdonia, 2012, p 07, Available at [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2080498](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2080498) visited on 08/01/2022.

3 ضياء عبد الحسين القاموسي، محمد هادي هاشم، مرجع سبق ذكره، ص 265.

4 حسين أحمد دحوح، حسين يوسف القاضي، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، 2013-2014، ص 527.

5 أحمد فيصل خالد الحابك، عمر إقبال توفيق، محمد محمود بشايرة، التدقيق الإجتماعي الداخلي مجالته ومحددات تطبيقه من قبل المدققين الداخليين "دراسة تحليلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 01، 2015، ص 238.

6 Meriem chekroun, le role de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, these pour l'obtention du titre de docteur en science de gestion, université abou bekr belkaid, tlemcen, 2013/2014, p29.

7 أيوب بان هاني، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء البيئي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 42، 2014، ص 294.

8 حيدر عباس عبد، سعود جايد مشكور، علاء حسن الشرع، مرجع سبق ذكره، ص 189.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

### ثانيا: معايير التدقيق الداخلي

تمارس مهنة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية، قانونية واقتصادية مختلفة، ويتم تنفيذها على مستوى مؤسسات تتباين من حيث أهدافها، أحجامها وهيكلها التنظيمية ومن قبل أطراف مختلفة، وبالتالي كان من الضروري إخضاع عملية التدقيق الداخلي لمجموعة من التوجيهات الواجب الإلتزام بها عند تنفيذ عمليات التدقيق، من أجل تحقيق التوافق والتقليل من الفروقات في ممارسة المهنة في كل بيئة.<sup>1</sup>

وكجزء من الإستجابة لهاته الضرورة، وفي محاولة لتطوير دور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها، أصدر معهد المدققين الداخليين عام 1978 النسخة الأولى لـ"معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي" قسمت إلى خمسة أقسام رئيسية تتعلق بالإستقلالية، الكفاءة المهنية، نطاق عمل التدقيق الداخلي، أداء عمل المدقق الداخلي وإدارة قسم التدقيق الداخلي،<sup>2</sup> وخضعت هذه المعايير لعدة تعديلات آخرها 2016، ليتم تبويبها إلى مجموعتين فقط.

### 1. مفهوم معيار التدقيق الداخلي

تعتبر معايير التدقيق مرتكزا أساسيا للقيام بعملية التدقيق الداخلي أو الخارجي، إذ تساهم في مواكبة التطورات التي تشهدها المهنة. ولأغراض التدقيق الداخلي يمثل المعيار "التصريح المهني الصادر عن معهد المدققين الداخليين، والذي يحدد متطلبات تنفيذ مجموعة واسعة من أنشطة التدقيق الداخلي بالإضافة إلى تقييم أداء أعمال المدقق الداخلي على أساسها".

### 2. تبويب معايير التدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين معايير ممارسة التدقيق الداخلي باعتباره المخول الأول لإدارة وتطوير النشاط، وتتم مراجعتها بصفة دورية، لتوفر إطارا كاملا لأداء وتعزيز التدقيق الداخلي، وتتألف هذه المعايير من:<sup>3</sup>

- ✓ **التصريحات:** تحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتقييم فعالية الأداء، وهي متطلبات واجبة التطبيق دوليا وعلى المستوى التنظيمي والفردى؛
- ✓ **التفسيرات:** توضح المصطلحات والمفاهيم الواردة في التصريحات.

<sup>1</sup> <https://na.theiia.org/standards/guidance/Public%20Documents/IPPF%20Standards%20Markup%20Changes%202013-01%20vs%202011-01.pdf>, visited on 26/04/2021.

<sup>2</sup> شعبان إبراهيم السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 28.  
<sup>3</sup> الوجيهان مهمل، مصطفى بودرامة، نوال سايح، **التوجه الحديث للتدقيق الداخلي في ظل مستجدات الإطار المرجعي للممارسات المهنية "دراسة حالة مجموعة من الشركات الجزائرية"**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020، ص 425.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

ويقدم معهد المدققين الداخليين معايير التدقيق الداخلي في شكل مجموعتين رئيسيتين كما يلي:<sup>1</sup>

✓ **معايير الصفات:** وهي مجموعة من المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من المدقق وأعضاء قسم التدقيق الداخلي، وتتضمن المعايير من 1000 إلى 1999؛

الجدول رقم (01-05): معايير صفات التدقيق الداخلي

المعيار	مضمونه
1000: الغرض والسلطة والمسؤولية	يتطلب هذا المعيار من المدقق الداخلي التحديد الدقيق لكل من غرض، سلطة ومسؤولية نشاط التدقيق ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي؛
1100: الإستقلالية والموضوعية	يفرض هذا المعيار ضرورة تحرر المدقق من الظروف التي تهدد تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي، وعدم إخضاع أحكامه المهنية لآراء الآخرين.
1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة	يلزم هذا المعيار حصول المدقق الداخلي على المهارات والكفاءات التي تسمح له بتنفيذ المهمة بفعالية، ويثبت المدقق ذلك بالشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة، ويجب عليه بذل العناية المهنية المطلوبة؛
1300: برامج تأكيد وتحسين الجودة	تصمم هذه البرامج للتقييم مدى توافق نشاط التدقيق مع المعايير ومدى التزام المدققين الداخليين مع مبادئ أخلاقيات المهنة.

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على

IIA, International standards for the professional practice of internal auditing, 2016, p 03-09,  
Available on <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>, visited on 01/05/2021.

يوضح الجدول أعلاه السمات الواجب توافرها لدى كل أعضاء قسم التدقيق الداخلي والتي تسمح لهم بأداء مهامهم بكفاءة عالية، وذلك بتحديد الغرض والمسؤولية عن النشاط، تحرر المدقق من أي ضغوط قد تعرقل الأداء السليم للمهام، وضرورة حصوله على المهارات الكافية لتنفيذ المهمة والالتزام ببرامج تأكيد وتحسين الجودة.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 59.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

✓ معايير الأداء: وتصف أنشطة التدقيق الداخلي وتضع مقاييس النوعية أو الجودة التي تقيس أداء المدقق الداخلي.

### الجدول رقم (01-06): معايير أداء التدقيق الداخلي

المعيار	مضمونه
2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي	يلزم المعيار إدارة نشاط التدقيق بفعالية من أجل تحقيق هدف إضافة القيمة، وذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار الإستراتيجيات والأهداف والمخاطر لتوفير سبل تحسين عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة؛
2100: طبيعة العمل	يُفرض على المدقق اتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر، للتمكن من تقييم عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة، وتعزيز أهمية ومصداقية التدقيق الداخلي؛
2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي	تقع على المدقق الداخلي بموجب هذا المعيار مسؤولية وضع وتوثيق خطة عمل لكل مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها والموارد المخصصة لها؛
2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي	يؤكد هذا المعيار على ضرورة قيام المدقق الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق؛
2400: تبليغ النتائج	يشترط هذا المعيار ضرورة التبليغ النهائي لنتائج المهمة، وأن يكون هذا التبليغ صحيح، موضوعي، واضح، موجز، وفي الوقت المناسب؛
2500: مراقبة سير العمل	يتعين على المدقق الداخلي وفقاً لهذا المعيار وضع نظام لمراقبة ومتابعة الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة تجاه ما خلصت إليه النتائج؛
2600: التبليغ عن قبول المخاطر	عند موافقة الإدارة على مستوى غير مقبول من المخاطر بالنسبة للمؤسسة، ومناقشة قسم التدقيق الداخلي لهذا الأمر مع الإدارة دون الوصول إلى حل، يجب تبليغ المسألة إلى مجلس الإدارة.

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على

IIA, international standards for the professional practice of internal auditing, 2016, p 10-20, Available on <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>, visited on 01/05/2021.

يوضح الجدول أعلاه معايير الأداء التي يتم الإستناد عليها من قبل المدقق الداخلي ومختلف أعضاء قسم التدقيق الداخلي، والتي تعتبر بمثابة إرشادات دقيقة للممارسة الميدانية لنشاط التدقيق الداخلي؛

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

وتنبثق عن هذه المعايير نوع آخر يسمى معايير التنفيذ أو التطبيق، وهي معايير فرعية تقدم نوعاً من الشرح المفصل للمعايير الرئيسية، ويشترك ترميزها من هذه الأخيرة،<sup>1</sup> ويوضح المعهد أن هذه المعايير تتوسع في تقديم التفسيرات حول تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء عند تقديم الخدمات الإستشارية والتأكيدية.<sup>2</sup>

وعلى الرغم من أن هاته المعايير تقدم إرشادات واضحة حول نشاط التدقيق الداخلي، إلا أنها لا تعتبر مؤشراً كافياً للحكم على مدى موثوقية العمل المؤدى من قبل المدقق الداخلي، إذ يصف إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي ضمن مدونة أخلاقيات المهنة مجموعة من المبادئ وقواعد السلوك الواجب الإلتزام بها من قبل المدقق باعتبارها تعزز من الثقافة الأخلاقية في مهنة التدقيق الداخلي كما يلي:

### الجدول رقم (01-07): مبادئ وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

المبادئ	قواعد السلوك
الإستقامة: يساهم هذا المبدأ في إرساء الثقة التي تعتبر الأساس للإعتماد على آراء وأحكام المدقق الداخلي؛	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تأدية الأعمال بنزاهة ومسؤولية؛</li> <li>- الإلتزام بالقوانين المعمول بها والإفصاح عن المعلومات؛</li> <li>- تجنب الأنشطة غير المشروعة والمسيئة للمهنة؛</li> <li>- المساهمة في تحقيق الأهداف المشروعة للمؤسسة</li> </ul>
الموضوعية: يراعي المدقق الداخلي أثناء جمع وتقييم وتبليغ المعلومات تحليه بالموضوعية، وعدم تأثره بمصالحه الشخصية أو آراء الآخرين؛	<ul style="list-style-type: none"> <li>- عدم المشاركة في أنشطة تسيء أو يحتمل أن تسيء إلى التقييم الموضوعي للمدقق؛ ورفض أي شيء يسيء أو يحتمل أن تسيء إلى تقديريهم المهني؛</li> <li>- الإفصاح الكافي.</li> </ul>
السرية: على المدقق الداخلي احترام قيمة وملكية المعلومات المقدمة له، وعدم الإفصاح عنها بدون تفويض؛	<ul style="list-style-type: none"> <li>- حماية المعلومات المتحصل عليها؛</li> <li>- عدم استخدام المعلومات المتحصل عليها لأغراض شخصية، أو على نحو مخالف للقوانين؛</li> </ul>
الكفاءة: يجب على المدقق الداخلي استخدام المهارات والخبرات اللازمة للقيام بالمهمة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تأدية الخدمات فقط التي تتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة؛</li> <li>- تأدية المهام وفق معايير التدقيق الداخلي؛</li> <li>- العمل باستمرار على تحسين جودة الخدمات؛</li> </ul>

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على

[https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF\\_Code\\_of\\_Ethics\\_01-09.pdf](https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdf), visited on 02/01/2021.

<sup>1</sup> زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 26.

<sup>2</sup> IIA, INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING, op.cit, p 01.



## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يوضح الجدول المبادئ ذات الصلة بمهنة وممارسة التدقيق الداخلي وقواعد السلوك التي تصف معايير السلوك المتوقعة من المدققين الداخليين، إذ تساعد هاته المعايير في تفسير المبادئ إلى تطبيقات عملية تهدف إلى توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

ونظرا للمساهمة الفعالة لمعايير التدقيق الداخلي بالإضافة إلى مدونة قواعد السلوك في خلق مناخ تنظيمي ملائم لدى المؤسسة، عملت العديد من الدول ومن بينها الجزائر على توجيه المهنة نحو الأداء العالمي من خلال اعتماد جزء من هاته المعايير أو كلها مع تكييفها حسب المتطلبات المحلية.

### **المطلب الثالث: التدقيق الداخلي في الجزائر**

يعتبر وجود إطار مرجعي يستند إليه من قبل المدقق الداخلي عند تنفيذ مهامه مطلبا ملحا في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك على اعتبار أن مختلف التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة ستأخذ في عين الاعتبار الظروف الاقتصادية، وبالتالي تجنب تعارض متطلبات ممارسات المهنة على الصعيد الدولي وما تقتضيه الظروف المحلية.

### **أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي في الجزائر**

فرض الإهتمام المتجدد بنشاط التدقيق الداخلي عبر العالم على السلطات العمومية في الجزائر السعي لسن تشريعات وقوانين من أجل جعل التدقيق الداخلي إلزاميا على مختلف المؤسسات الجزائرية، وذلك لما له من آثار إيجابية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر والحوكمة وبالتالي تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة؛

### **1. تعريف التدقيق الداخلي في الجزائر**

ولأن التدقيق الداخلي في الجزائر لا يعتبر إلزاميا، لا يقدم المشرع الجزائري تعريفا واضحا وصريحا لهذا النشاط، إنما يشار إليه حسب الإطار التنظيمي للتدقيق الداخلي في الجزائر ضمن القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بقانون التوجيه للمؤسسات العامة الاقتصادية ضمن المادة 40 التي تنص على أنه "يتعين المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل اقتصادية داخلية «خاصة بالمراقبة في المؤسسة» وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"<sup>1</sup>؛

<sup>1</sup> القانون 88-01، المادة 40، مؤرخ في 12 جانفي 1988، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 02، 1988، ص 36.

### 2. الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

تنظم أعمال التدقيق الداخلي في الجزائر تحت سلطة جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA)\* وتأسست هذه الجمعية عام 1993 من قبل مجموعة من المدققين الداخليين في مؤسسات اقتصادية ومالية جزائرية في قطاعات مختلفة<sup>1</sup> وبحسب المادة 3 من النظام الأساسي، فإن الجمعية شخصية اعتبارية بموجب القانون الجزائري، غير هادفة للربح، ولها القدرة الكاملة على تحقيق الأهداف المنوطة بها بموجب هذه الأنظمة. وتعمل على تطوير نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر من خلال تنظيم مبادرات للتعرف على تحديات التدقيق الداخلي وتوجه الشركات لإنشاء هياكل التدقيق<sup>2</sup>، كما تهدف إلى تحقيق ما يلي<sup>3</sup>:

- تعزيز وتطوير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي واقتراح مجالات التدريب والتطوير للتدقيق الداخلي؛
- إنشاء والحفاظ على الروابط بين المدققين التي يمكن أن تعزز التعاون والتبادلات؛
- جمع وتوزيع الوثائق الخاصة بالتدقيق الداخلي؛
- البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية التي تحترم أخلاقيات المهنة؛
- إقامة علاقات وثيقة مع الجمعيات الوطنية والأجنبية التي تسعى لتحقيق أهداف مماثلة والحفاظ عليها؛
- تطوير كافة الأنشطة الأخرى المتعلقة بمجال التدقيق الداخلي.

غير أن هذه المساهمة المرجوة قد ترتبط بمدى نجاح الجمعية في توفير نوع من القناعة لدى المؤسسات الجزائرية بضرورة إنشاء نشاط تدقيق داخلي، من شأنها ضمان حسن سير المؤسسة بتعزيز نقاط القوة والإعتناء بها ومعالجة نقاط الضعف والعمل على تحسينها من جهة، ونجاح المشرع الجزائري في الحفاظ على حدود واضحة بين مصطلحي الرقابة والتدقيق في النصوص التشريعية من جهة أخرى، لأنه غالباً ما يتم الإشارة إلى التدقيق الداخلي بمصطلح الرقابة أو المراقبة، فعلى الرغم من صدور مواد صريحة تميل إلى دعم فكرة التدقيق الداخلي، إلا أنه لا يزال ينظر إلى التدقيق الداخلي على أنه اختياري وليس إلزامي. وقد يكون من المناسب توفير معايير محلية للتدقيق الداخلي تحاكي الممارسات الدولية للمهنة وتأخذ بعين الاعتبار متطلبات البيئة الجزائرية على حد سواء.

(\*) Association Algérienne des Auditeurs Consultants Internes.

<sup>1</sup> عبد الله مايو، يزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، 2016، ص 63.

<sup>2</sup> Ali DEBBI, Mounya BOUDIA, **La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne dans l'entreprise algérienne : le cas d'ATM Mobilis**, Recherches économiques et managériales, Vol 14, N° 03, 2020, p 06.

<sup>3</sup> [https://www.google.com/search?q=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&rlz=1C1CHNY\\_frDZ939DZ939&oq=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&aqs=chrome.0.69i59.985j0i7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#](https://www.google.com/search?q=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&rlz=1C1CHNY_frDZ939DZ939&oq=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&aqs=chrome.0.69i59.985j0i7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#), visité le 06/07/2021.

### ثانيا: تطور التدقيق الداخلي في الجزائر

على الرغم من أن نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر لا يعتبر إلزاميا، إلا أنه تطور بفعل العديد من القوانين والمراسيم التنفيذية والأوامر التي سعت في معظمها إلى إرساء قاعدة سليمة يستند إليها عند تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، ويمكن توضيح ذلك من خلال المراحل التالية:

#### 1. المرحلة الأولى (ما قبل 1988)

انتهجت الجزائر خلال هذه المرحلة الإقتصاد المخطط أو الإشتراكي، الذي له طابع عمومي يخضع لتوجيهات الهيئات الوزارية المختلفة التي تضع الخطط والتعليمات للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها، وقد خضعت هذه الأخيرة لرقابة مجلس المحاسبة، وتمثل لقوانين المجلس فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي، إذ نصت المادة 36 من القانون 05/80 الخاص بمجلس المحاسبة على ضرورة توجيه أشغال الرقابة الداخلية للهيئات والمصالح المالية، وبالتالي يتنصل نشاط التدقيق الداخلي من تبعيته للإدارة العليا وتفقد هذه الأخيرة مسؤولياتها على النشاط -إلا فيما تعلق بإنشاء النشاط وتحديد المهام ومجالات التدخل - ، وتكون تحت سلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة.<sup>1</sup>

#### 2. المرحلة الثانية (من 1988 إلى 1995)

أصدرت السلطات العمومية في الجزائر في هذه الفترة مجموعة من القوانين التي تساعدها على الانتقال من الإقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ومن بينها القانون 01/88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 الخاص بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الذي ركز في مادته 40 على وجوب إنشاء نشاط التدقيق الداخلي، ويمكن هذا القانون من تحرير مسيري المؤسسات الاقتصادية من التبعية لمجلس المحاسبة.<sup>2</sup>

وفي أعقاب المادة 40 من القانون 01/88، شهد المجال الاقتصادي ظهور هياكل التدقيق في مختلف قطاعات النشاط (الصناعات الثقيلة والصناعة الخفيفة، والقطاع المصرفي، والصناعات الغذائية، إلخ).<sup>3</sup>

#### 3. المرحلة الثالثة (من 1995 إلى اليوم)

في 25 سبتمبر 1995 صدر الأمر 25/95 المتعلق بإدارة رأس المال ليلغي القانون 01/88، ويرفع الإلتزام القانوني المنصوص عليه بموجب المادة 40، مع ترك المبادرة للمؤسسات في هذا المجال بموجب المادة 28

<sup>1</sup> عيد الله مايو، يزيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص ص 62-63، بتصرف.

<sup>2</sup> عيد الله مايو، يزيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 63.

<sup>3</sup> Meriem CHEKROUN, **Le rôle de l'audit interne et du contrôle interne dans la prévention et la détection de la fraude: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, مجلة دفاتر إقتصادية، volume 08, numéro 02, 2017, p 43.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

لينص على أن جميع الأحكام المخالفة لهذا القانون ملغاة وعلى وجه الخصوص القانون 01-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بقانون التوجيه بشأن المؤسسات العامة الاقتصادية<sup>1</sup>

وعلى الرغم من إلغاء القانون 01/88 الذي يعتبر أولى خطوات الإهتمام بالتدقيق الداخلي في بيئة الأعمال الجزائرية، وتعويضه بالأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995، والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة، إلا أن السلطات العمومية واصلت سن العديد من الأوامر، ومنها ما يلي:<sup>2</sup>

- الأمر 24/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، إذ تنص المادة رقم 11 على ضرورة وضع المؤسسة تحت رقابة مجلس المراقبة؛
- الأمر 04/01 المؤرخ في 20 أوت 2001، المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية، إذ تنص المادة رقم 05 على إخضاع المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى القانون التجاري كباقي شركات رؤوس الأموال، وأن تتم مراقبتها من قبل مجلس الإدارة؛
- المرسوم رقم 96/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009، المتعلق بتحديد شروط رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات الاقتصادية، إذ تنص المادة رقم 02 على إلزامية تنصيب عمليات رقابة وتدقيق التسيير في عدة مجالات كالرقابة الداخلية وهيكل التدقيق الداخلي؛

ومن التعليمات ما يلي:<sup>3</sup>

- التعليمات 36/STP/DPE97 المؤرخة في 17 /02/ 1998 عن المجلس الوطني لمساهمة الدولة؛
- التعليمات رقم 03/02 المؤرخة في 14 نوفمبر 2000 الذي يشمل ضرورة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية؛
- التعليمات الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمة الدولة في 20 ماي 2003؛
- التعليمات رقم 07/SG/79 المؤرخ في 29 فيفري 2007 الصادرة عن وزارة ترقية الإستثمارات والمتضمنة خلق مصلحة التدقيق الداخلي وتعزيز أنظمة الرقابة الداخلية؛

<sup>1</sup> Meriem CHEKROUN, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage du système de contrôle interne au sein des Entreprises Publiques Algériennes**, revue economie et management, vol 10, n 01, 2011, p 190.

<sup>2</sup> عائشة بوشيجي، **الرقابة والتدقيق الداخليين بالمؤسسة الجزائرية "دراسة حالة تدقيق الاستثمارات بشركة تسوية وتهينة وتعبيد الطرق STAAR بولاية تلمسان**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 03، العدد 02، 2020، ص 381.

<sup>3</sup> عيد الله مايو، يزيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 63.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

ويفسر رئيس جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) أن هذا الإهتمام المتجدد بنشاط التدقيق الداخلي ناتج عن الإنتشار الواسع للنشاط عبر العالم لما له من آثار إيجابية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر والحوكمة وبالتالي تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة؛<sup>1</sup>

وتضيف (Chekroun) أنه وعلى الرغم من اهتمام السلطات بنشاط التدقيق الداخلي، والتطور الكبير الذي شهدته في السنوات الأخيرة على مستوى بعض المؤسسات الجزائرية، إلا أنه لم يصل بعد إلى مرحلة النضج مقارنة بالدول الغربية مثل فرنسا والولايات المتحدة، ولا يوجد حتى الآن أساس قانوني يفرض هيكل التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات الخاصة،<sup>2</sup> ويدعم هذا الرأي كذلك من قبل رئيس الجمعية وصرح أنه وبالرغم من تطور النشاط على المستوى المحلي إلا أنه لم يرق بعد لمجارة الممارسات المهنية للنشاط على المستوى العالمي، وبالتالي الإعتراف بأن هذا النشاط غالبا ما يكون في خدمة الإدارة فقط، دون مراعاة الجانب السلوكي للمدقق الداخلي الذي يشترط أن تتوفر فيه صفات بشرية خاصة ومهارات مهنية مثبتة؛<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Meziane mohamed, l'audit est au centre des enjeux économique, disponible sur: <https://www.vitamedz.com/fr/Algerie/l-audit-interne-est-au-centre-des-498304-Articles-0-18300-1.html> Consulté le 05/01/2022.

<sup>2</sup> Meriem Chekroun, **Le rôle de l'audit interne et du contrôle interne dans la prévention et la détection de la fraude: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, op.cit, p p 43-44.

<sup>3</sup> Meziane mohamed, op.cit.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

### المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

على الرغم من الإختلاف الواضح في أساس مهام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إلا أن كل منهما يسعى لسد حاجة المؤسسة للرقابة، وبالتالي قد يتقاطع كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بعض الواجبات أو المسؤوليات أثناء تنفيذ مهامهما والسعي لتحقيق الهدف من عملية التدقيق على اختلاف نوعيها؛

### المطلب الأول: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يعتبر الحفاظ على حدود واضحة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أمر بالغ الأهمية من أجل فهم الواجبات التي تقع على عاتق كل منهما داخل المؤسسة، وكيف يمكنهما الاستفادة من عمل بعضهما البعض؛ وقد مالت الدراسة المبكرة حول الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلى دعم فكرة موقع المدقق من الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فإذا كان من خارجها يكون التدقيق خارجياً، وإذا كان من داخل المؤسسة يعتبر داخلياً، ولم يكن هناك دعم لاكتساب فهم أفضل للفرق من ناحية الأهداف والأداء والإجراءات المعمول بها، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

### الجدول رقم (01-08): أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

وجه الإختلاف	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛	إبداء الرأي الفني المحايد في شكل تقرير حول صحة وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة بشكل سنوي ونتيجة أعمالها؛
النطاق	محدد من قبل إدارة المؤسسة مع إمكانية التعديل حسب الوقت والموارد المتاحة؛	يتحدد نطاق التدقيق الخارجي وفقاً لعقد المؤسسة مع المدقق، معايير التدقيق المتعارف عليها، إلى جانب القوانين المنظمة لمهنة التدقيق؛
الموقع في الهيكل التنظيمي	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة*، خبير ذو كفاءة احترافية في مختلف المجالات خاصة في مجال المحاسبة؛	شخص خارجي مستقل من خارج المؤسسة؛
الاستقلالية	استقلالية جزئية، مستقل عن باقي أقسام المؤسسة وتابع للإدارة العليا؛	استقلالية كاملة، وليس له علاقة لا بأقسام المؤسسة ولا بالإدارة العليا؛
التعيين،	معين من قبل إدارة المؤسسة، ويعتبر مسؤولاً	معين من قبل مجلس الإدارة ثم الجمعية العامة

(\*) ونجد الإشارة إلى أنه حسب التحديثات الأخيرة لمفهوم التدقيق الداخلي لم يحدد معهد المدققين الداخليين (IIA) جهة ارتباط وظيفة التدقيق الداخلي، ولم يبدي شرط تعيين المدقق الداخلي من داخل المؤسسة، مما أفسح المجال لإمكانية إسناد وظيفة التدقيق الداخلي إلى أطراف خارجية تحت مسمى "التعاقد الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي".

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المسؤولية والتقرير	أمامها ويقدم تقريره لها أو للجنة التدقيق؛	للمساهمين، ويعتبر مسؤولاً أمام هذه الأخيرة ويقدم تقاريره لها ولمختلف الأطراف المهتمة؛
التوقيت	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار السنة؛	يتم الفحص غالباً مرة واحدة نهاية السنة، أو في فترات منتظمة ودورية خلال السنة؛
الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية	التعرف على مدى متانة النظام وتقويمه وتحسينه ومعالجة نقاط الضعف؛	لتحديد نطاق عملية التدقيق وكمية الاختبارات اللازمة؛
وتيرة التدقيق	يقوم المدققون الداخليون بمهامهم بشكل مستمر نظراً لتواجدهم الدائم في المؤسسة؛	يقوم المدققون الخارجيون عموماً بمهامهم بشكل متقطع وفي الأوقات المميزة للمصادقة على الحسابات (نهاية العام) إلا بعض الحالات التي تتطلب الحضور الدائم؛
الإطار المهني	معايير التدقيق الداخلي، وقواعد السلوك؛ بالإضافة إلى الإطار القانوني والتنظيمي؛	المعايير الدولية للتدقيق ISAs، معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS، بالإضافة إلى الإطار القانوني والتنظيمي؛

المصدر: تم إعداده بتصرف بالإعتماد على:

- <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/> visited on 08/07/2021.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي-، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 144.
- Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Septième édition, 2010, p 82.
- Călin Tănase Ladar, Laura Nicoleta Nasta, **convergences and divergences between internal and external audit on international context**, International Journal of Administration Sciences, No. 1, 2015, p 49.
- chartered institute of internal auditors, position paper: internal audit's relationship with external audit, p 07, available on <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FPOK9uyYV9gJ:https://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/position-paper-internal-audits-relationship-with-external-audit/%3FdownloadPdf%3Dtrue+&cd=2&hl=fr&ct=clnk&gl=dz> visited on 08/07/2021.
- شيماء محمد سمير إبراهيم، التكامل بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من الفساد المالي "دراسة تطبيقية في جامعة الموصل"، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 41، 2013، ص 135.

يوضح الجدول أعلاه أهم الفروق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من حيث مجموعة من العوامل (الهدف، النطاق، التعيين، المسؤولية...)، وتجدر الإشارة إلى أن أولى وجهات النظر حول الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي كانت تشير إلى أن المعيار الأساسي للفرقة بين كلا النوعين من التدقيق أنه وعلى العكس من

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أن المدقق الخارجي معين من خارج المؤسسة، يتم تعيين المدقق الداخلي من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، إلا أن الإتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي التي تضمنها التعريف الصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA سمحت بالإستعانة بأطراف خارجية للقيام بنشاط التدقيق الداخلي، وبالتالي قد لا يعتبر هذا المعيار صالح للترفة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛

وبالإضافة إلى الفروق الواضحة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال الجدول أعلاه، يضيف (Renard) أنه تتوفر لدى المدقق الخارجي معلومات ومعرفة حول البيئة وعلى الشركات الأخرى التي لها نفس الطبيعة ونفس النشاط، بينما المدقق الداخلي-الذي بطبيعته أقل إلماما بالبيئة الخارجية- لديه من ناحية أخرى معرفة لا مثيل لها بالبيئة الداخلية للمؤسسة، ثقافتها وتنظيمها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

لا يخرج مضمون كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي عن المفهوم العام للتدقيق في الفحص الموضوعي للأدلة المتحصل عليها وتقييم أنشطة المؤسسة والتقرير عنها لأصحاب المصلحة، وعلى أساس هذا المفهوم العام يشترك التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجموعة من العناصر التي من شأنها إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية، ويمكن توضيح أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال ما يلي:

### 1. التأهيل العلمي والعملية

يُشترط لممارسة نشاط التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي توفر عامل التأهيل العلمي والعملية في شخص المدقق،<sup>2</sup> وقد تم تناول ذلك ضمن معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS التي تتطلب أن يكون المدقق حاصلًا على قدر كافي من التدريب والخبرة الميدانية في ممارسة المهنة،<sup>3</sup> وهو ما تم تناوله بشكل صريح ضمن المعيار 1200 "المهارة والعناية المهنية اللازمة" للتدقيق الداخلي الذي يشترط إثبات كفاءة المدقق بالشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة، والمهارات والكفاءات التي تسمح له بتنفيذ المهمة بفعالية؛<sup>4</sup>

وهو نفس التوجه الذي يتبناه المشرع الجزائري من خلال اشتراط ضرورة حصول المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على شهادة جامعية في علوم المالية والمحاسبة وتريص أو تكوين ميداني مهني يسمح له بممارسة المهنة؛<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Jacques Renard, op.cit, p 86.

<sup>2</sup> لحسن بوطوال، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وانعكاساته على الأداء الرقابي وتكلفته، المجلة المغربية للقانون الإداري والعلوم الإدارية، المجلد 01، العدد 01، 2016، ص 35.

<sup>3</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 121.

<sup>4</sup> IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, op.cit,p 06.

<sup>5</sup> القانون رقم 99-03، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 32، المؤرخ في 24 مارس 1999، ص 5.



### 2. الإستقلالية

يتمتع كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بالإستقلالية التي تسمح بتنفيذ عمليات التدقيق على نحو موضوعي في كافة مراحل عملية التدقيق،<sup>1</sup> مع إختلاف في مستوى الإستقلالية، إذ تعتبر جزئية بالنسبة للمدقق الداخلي باعتباره تابع لمجلس إدارة المؤسسة ومستقل عن الأقسام الأخرى داخل المؤسسة، وتعتبر كاملة بالنسبة للمدقق الخارجي باعتباره طرف خارجي عن المؤسسة. إذ يوجه المعيار الثاني من المعايير العامة المدقق الخارجي إلى إلزامية التصرف بكل أمانة وموضوعية وألا ينجر لرغبات الإدارة في تنفيذ مهامه،<sup>2</sup> ويعتبر المدقق الداخلي مستقلا بموجب المعيار 1100 "الإستقلالية والموضوعية" الذي يفرض ضرورة تحرر المدقق من الظروف التي تهدد تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي، وعدم إخضاع أحكامه المهنية لآراء الآخرين؛<sup>3</sup>

وتُدعم استقلالية المدقق في بيئة الأعمال الجزائرية من خلال المادة رقم 03 بالإضافة إلى المواد من 64 إلى المادة 70 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إذ تحدد هذه المواد الحالات التي يجب تجنبها لتحقيق ممارسة سليمة للمهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية؛<sup>4</sup>

### 3. المسؤولية تجاه التخطيط لعملية التدقيق

يهتم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتخطيط لعملية التدقيق بعناية فائقة قبل مباشرة عملية الفحص من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإجراء العملية،<sup>5</sup> وبالمثل تلزم معايير العمل الميداني ضمن معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS بالإضافة إلى المعيار الدولي للتدقيق ISA 300 المدقق الخارجي بتنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة موضوعة من قبل فريق التدقيق؛

ويُفرض التخطيط لعملية التدقيق على المدقق في بيئة الأعمال الجزائرية من خلال المعيار الجزائري للتدقيق NAA "التخطيط لتدقيق الكشوف المالية" وذلك بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم المؤسسة والأعمال التي يتعين إنجازها؛<sup>6</sup>

<sup>1</sup> محمد فراس الوتار، مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2016، ص 68.

<sup>2</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

<sup>3</sup> IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, op.cit, p 03.

<sup>4</sup> أنظر المواد 03، من المادة 64 إلى المادة 70 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره.

<sup>5</sup> محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية "دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة"، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011، ص 29.

<sup>6</sup> المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 500، 300، 510، 700، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ص 25.

### 4. المسؤولية تجاه تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعني كلا من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بنظام الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليته، من خلال تحديد نقاط القوة والضعف، والتأكد من سلامة النظام المحاسبي وفعاليته في توفير المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية،<sup>1</sup> مع اختلاف في الهدف من العملية من المدقق الداخلي إلى المدقق الخارجي، إذ يهتم هذا الأخير بتقييم النظام لتحديد نطاق عملية التدقيق وكمية الإختبارات اللازمة، أما المدقق الداخلي يقيم النظام للتعرف على مدى متانته وتقويمه وتحسينه،<sup>2</sup> وفي ذات السياق، يوجه معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية ضمن معايير العمل الميداني المدقق الخارجي بتقييم النظام كنقطة البداية التي تمكنه من إعداد برنامج التدقيق وتحديد حجم الإختبارات؛<sup>3</sup>

### 5. التقنيات المستعملة

يستعين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص بنفس الأدوات تقريبا ومنها الإستبيان، خرائط التدفق، المقابلات المباشرة وسبر الآراء...<sup>4</sup> إلا أن نوعية الأدلة والقرائن المتحصل عليها تختلف حسب الهدف الذي يسعى إليه كل منهما،<sup>5</sup> بالإضافة إلى أنهما يستخدمان نفس الخطوات أثناء عملية التدقيق،<sup>6</sup> كما يستعملان نموذج خطر التدقيق ومستوى الأهمية النسبية لتحديد مدى الإختبارات وتقييم النتائج؛<sup>7</sup>

### 6. تقرير التدقيق

في نهاية أنشطتهم، يلزم المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون بإعداد تقرير التدقيق لفائدة مستخدمي البيانات المالية.<sup>8</sup> إذ توجه معايير إعداد التقارير ضمن معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS والمعايير الدولية للتدقيق ISA 700، ISA 701، ISA 705، ISA 706 وISA 810 المدقق الخارجي لإعلام الأطراف المهتمة بمدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك في شكل تقرير يتضمن مختلف النتائج المتوصل إليها. وبالمثل يلزم الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) المدقق الداخلي بالإفصاح عن نتائج أعماله في شكل تقرير يقدم للإدارة العليا للمؤسسة أو لجنة التدقيق؛

<sup>1</sup> مروة موسى، دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية "دراسة ميدانية للفترة ما بين 2017-2018"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، جامعة غرداية، 2017-2018، ص 91.

<sup>2</sup> شيماء محمد سمير إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 135.

<sup>3</sup> أحمد عبد المولى الصباغ، عادل عبد الرحمن أحمد، كامل السيد أحمد العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

<sup>4</sup> مروة موسى، مرجع سبق ذكره، ص 91.

<sup>5</sup> رعدة المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014، ص 52.

<sup>6</sup> فداء عبد المجيد صبار، مدى التزام شعب الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعات الكويتية بالمعايير المهنية الحديثة، مجلة كلية المأمون الجامعة، العدد 19، العراق، 2012، ص 79.

<sup>7</sup> تيسير عبد القادر محمد جواد، نضال رؤوف أحمد، تقييم التدقيق في النشاط التأميني في ضوء المعايير الدولية IIA، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 61، 2020، ص 413.

<sup>8</sup> Ajang Sube, Tabi Franline Tambe, Tashoh Martin Toh, op.cit, p11.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

وبالإضافة إلى أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أعلاه، يؤكد Jacques Renard) أنه يجب أن تكون لكل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أهداف يسعون إلى تحقيقها بشكل متوازي تتمثل أساسا في حظر ومنع أي تدخلات من قبل الإدارة في مهامهما، وضرورة الحفاظ كل منهما على الاستقلالية التامة وغير المقيدة.<sup>1</sup>

وبالمثل يلتزم المدقق في بيئة الأعمال الجزائرية بموجب المعيار NAA 700 "تأسيس الرأي وتدقيق التقرير للكشوف المالية" بتشكيل الرأي حول الكشوف المالية وتقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.<sup>2</sup>

بعد فحص أوجه الشبه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والمدعومة من قبل العديد من الدراسات، لا يمكن تجاهل دور أي من المدققين أو الجزم أيهما أكثر أهمية من الآخر بالنسبة للمؤسسة، إذ تتقارب أهدافهما في توفير معلومات محاسبية حقيقية حول وضعية المؤسسة، وبالتالي وجب تعميق العلاقة بينهما لتجنب تداخل الأعمال والمهام التي يؤديها كل منهما.

### **المطلب الثالث: طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**

على الرغم من الاختلاف في استقلالية وأهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومتطلبات ممارسة المهنة، إلا أن هناك تعاون وتنسيق كبير بين جهودهما داخل المؤسسة،<sup>3</sup> فقد أدت التطورات المتلاحقة التي شهدتها مهنة التدقيق إلى إتاحة الفرصة للتدقيق الداخلي للمساهمة في التدقيق الخارجي للقوائم المالية.<sup>4</sup> إذ يعتبر أسلوب التدقيق الداخلي المطبق من قبل إدارة المؤسسة من خلال موظفيها من أهم العناصر التي تدخل ضمن نطاق عمل المدقق الخارجي، مما يستدعي التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي قصد إيجاد التعاون المطلوب بينهما<sup>5</sup>، ويعتبر هذا التعاون مهما وضروريا للطرفين والمؤسسة على حد سواء، نظرا لتأثيره الإيجابي على أهداف كل منها بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Jacques Renard, op.cit, p 84.

<sup>2</sup> المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 500، 300، 510، 700، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ص 49.

<sup>3</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية -دراسة حالة تكامل بين شركة KPMG مجنى وحازم حسن وشركاهم، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 96.

<sup>4</sup> صبري ماهر مشتفي، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين-دراسة حالة-، المجلد 15، العدد 02، 2013، ص 410.

<sup>5</sup> محمود عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص 32.

<sup>6</sup> رغدة ابراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 51.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أولاً: مبررات تطور العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تشير العديد من الدراسات إلى أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تعتبر تقليد قسماً، إلا أن هناك مجموعة من المبررات التي شجعت المدقق الخارجي على الإعتماد على المدقق الداخلي وتعميق العلاقة بينهما، وتتضح تأثيرات ذلك من خلال الحضور العالي للمعايير التي ترعى هاته العلاقة بهدف إطلاع المدققين الخارجيين على الظروف التي يكون فيها للمدقق الداخلي ميزة لتقدم المساعدة والدعم في تدقيق القوائم المالية.

### 1. كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها

أظهرت الفضائح المالية وانحياز كبريات المؤسسات وشركات التدقيق عبر العالم الحاجة الماسة إلى إعادة النظر في مهنة التدقيق الخارجي والممارسات والإجراءات الرقابية المتبناة، وأعفى كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها المدقق الخارجي من القيام بالتدقيق الشامل وسمح له باستخدام أسلوب العينات الإحصائية وتعميم النتائج، إلا أن لجوء المدقق الخارجي لاستعمال هذا الأسلوب والتوسع في ذلك وما يصاحبه من مخاطر، حتم عليه الإستعانة بأشخاص أكفاء وذوي خبرة ومعرفة بنشاط المؤسسة من أجل ضمان تغطية أشمل للمهام الموكلة إليه، إذ يعتبر المدقق الداخلي من أكثر الأشخاص معرفة بظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، والذين يمكن الإستفادة منهم في القيام بمهامه، وذلك بعد تقييم أعمال المدقق الداخلي ومدى مناسبة عمله لأغراض التدقيق الخارجي.

### 2. الإنهيارات المؤسسية والفضائح المالية

أشارت دراسات عدة أن الإنهيارات التي تعرضت لها مختلف المؤسسات عبر العالم، كانت بسبب كبر حجم معاملاتها وتعقدها، وبالتالي زيادة حجم التجاوزات والتلاعبات وفرص الإستغلال لتحقيق المصالح الشخصية على حساب مصلحة أصحاب المصلحة، حيث فرضت هذه الإنهيارات مثل انحياز شركة إنرون ENRON للطاقة وشركة آرثر أندرسون arthuranderson للتدقيق على معظم الدول تطوير تشريعاتها لمراقبة إدارة العمليات داخل المؤسسات،<sup>1</sup> وذلك من خلال تفعيل دور الرقابة الداخلية بعدة طرق أهمها وجود مدققين داخليين ذوي خبرة وكفاءة، مهمتهم تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومساعدة الإدارة في القيام بمسؤولياتها بفعالية، وبالتالي تحفيز المدققين الخارجيين على تقوية علاقاتهم بالمدققين الداخليين ليكونوا قادرين على فهم ودراسة الرقابة الداخلية لتقدير المخاطر، وتصميم اختبارات التحقق لتحديد طبيعة، نطاق وتوقيت الإختبارات الأساسية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> غلام الله جيلالي عباد، مدى ملائمة معايير التدقيق الداخلي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 15، 2016، ص 16.

<sup>2</sup> رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 02.

### 3. دعم المعايير الدولية للتدقيق

تعتبر العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من بين المتطلبات الأولى التي شددت عليها العديد من الدراسات الأكاديمية والمهنية على حد سواء، إذ يوفر كل من الإطار المهني لممارسة التدقيق الداخلي (IPPF) من خلال معايير الأداء، ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) من خلال المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 و ISA 315 فرصاً أكثر لبناء علاقة إيجابية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إذ تناقش هاته المعايير الطريقة التي يمكن أن يساهم بها نشاط التدقيق الداخلي في تقديم المساعدة للمدقق الخارجي، وبالتالي التحفيز الصريح والتشجيع على تحقيق التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛ إدراكاً لذلك، دعمت العديد من الأبحاث الأكاديمية هذا الاتجاه من خلال الدراسات الإستقصائية، إذ يرى البعض أن علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي قد زادت بفعل متطلبات الحوكمة، وذلك نتيجة للحاجة الكبيرة لجودة التدقيق الخارجي، وهو ما قدم تأكيداً على مزايا الإرتباط الفعال بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من جهة، ودعم المعايير الدولية لهاته العلاقة من جهة أخرى، مع إلزامية تقييم أعمال التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

### 4. الضغط الزمني لإعداد تقرير التدقيق

شكل توقيت إصدار التقارير أو تأخر تقرير التدقيق\* Audit report lag ضغطاً زمنياً على المدقق الخارجي لإجراء عملية التدقيق في الوقت المناسب، وعلى أصحاب المصلحة لاتخاذ القرارات المناسبة، كما زادت متطلبات قانون **Sarbanes-oxley\*\*** من هذا الضغط على المدققين الخارجيين لإصدار التقارير في وقتها وبدون تأخير، إذ يعتبر هذا التأخير من النتائج التي يحتمل أن يكون لها ردود أفعال سلبية من قبل أصحاب المصلحة أو مختلف المتعاملين في السوق،<sup>2</sup> باعتبار ذلك يؤثر على ملاءمة المعلومات في مجال اتخاذ القرارات لعدم توفيرها في الوقت المناسب،<sup>3</sup> وبالتالي حتم تأخر المواعيد في تقديم التقارير المالية على المدقق الخارجي ضرورة

<sup>1</sup> مجيد موسى الكنانى، جودة التدقيق الداخلي وأثرها على طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي،- دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية. *Journal of Economics and Administrative Science*، المجلد 26، العدد 117، 2020، ص 551.

(\*) إذ يشير توقيت إصدار تقرير التدقيق أو فترة إصدار تقرير المدقق الخارجي إلى الفترة الزمنية بين تاريخ نهاية السنة المالية للشركة وتاريخ إصدار تقرير التدقيق، وتتناول هذه الفترة إهتمام خاص من أصحاب المصلحة؛

(\*\*) حمل القانون هذا الاسم نسبة إلى أسماء الأشخاص الذي وكلت لهم مهمة إعداد هذا القانون وهما عضوان في السلطة التشريعية الأمريكية، حيث صادق الكونغرس الأمريكي على هذا القانون في 31 جويلية 2002، وينص على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المدققين الخارجيين للشركات العامة، ويقضي كذلك بتشكيل لجنة للتدقيق في كل شركة عامة، وأن تعد إدارة الشركة تقريراً للرقابة الداخلية يؤكد فيه مجلس الإدارة مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي ذو فعالية، بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى تبني قواعد السلوك المهني؛

<sup>2</sup> Gary F. Peters, Lawrence J. Abbott, Susan Parker, **Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness**, A Journal of Practice & Theory, Vol. 34, No. 4, 2012, p p 03-04.

<sup>3</sup> عبد الحميد العيسوي محمود، أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي "مع دراسة ميدانية على بيئة الممارسة المهنية المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الثاني، 2017 ص 237.

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

البحث عن وسائل لتقليل هذا التأخير، وتعتبر الإستعانة بنشاط التدقيق الداخلي من بين أهم الحلول المقترحة من الجانب الأكاديمي للتخفيف من الضغوط التي أحدثتها بيئة إعداد التقارير المالية ما بعد قانون Sarbanes-oxley من خلال مساعدة المدقق الخارجي في تدقيق البيانات المالية؛<sup>1</sup>

وهذا ما أكدت عليه دراسة (العيسوي) وأشارت إلى أن التدقيق الداخلي يمكن أن يلعب دورا مهما في توقيت إصدار تقرير التدقيق إذا ما توفرت قناعات لدى المدقق الخارجي حول جودة نشاط التدقيق الداخلي؛<sup>2</sup>

### ثانيا: إرتباط التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تمكن المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من تحقيق علاقة ارتباط قوية بفعل مجموعة من المتطلبات:<sup>3</sup>

- مستوى الإستقلالية التي يتمتع بها الطرفين، إذ أن عدم توافر الإستقلالية التامة للمدقق الداخلي، يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي من شأنه أن يقدم رأيا محايدا مدعوما باستقلاليته الكاملة؛
- حاجة المدقق الخارجي إلى عمليات تقييم نظام الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي كأحد أهم العوامل المحددة لمجال فحصه؛
- يمنح التواجد الدائم للمدقق الداخلي بالمؤسسة الفرصة للقيام بإجراءات التدقيق التحليلية، التفصيلية والشاملة، وبالتالي تشجيع المدقق الخارجي على الإستعانة بنتائج فحصه، وذلك على اعتبار أن المدقق الخارجي غالبا ما يقوم بالتدقيق الإختباري وليس الشامل نظرا لعدم تواجده المستمر في المؤسسة؛

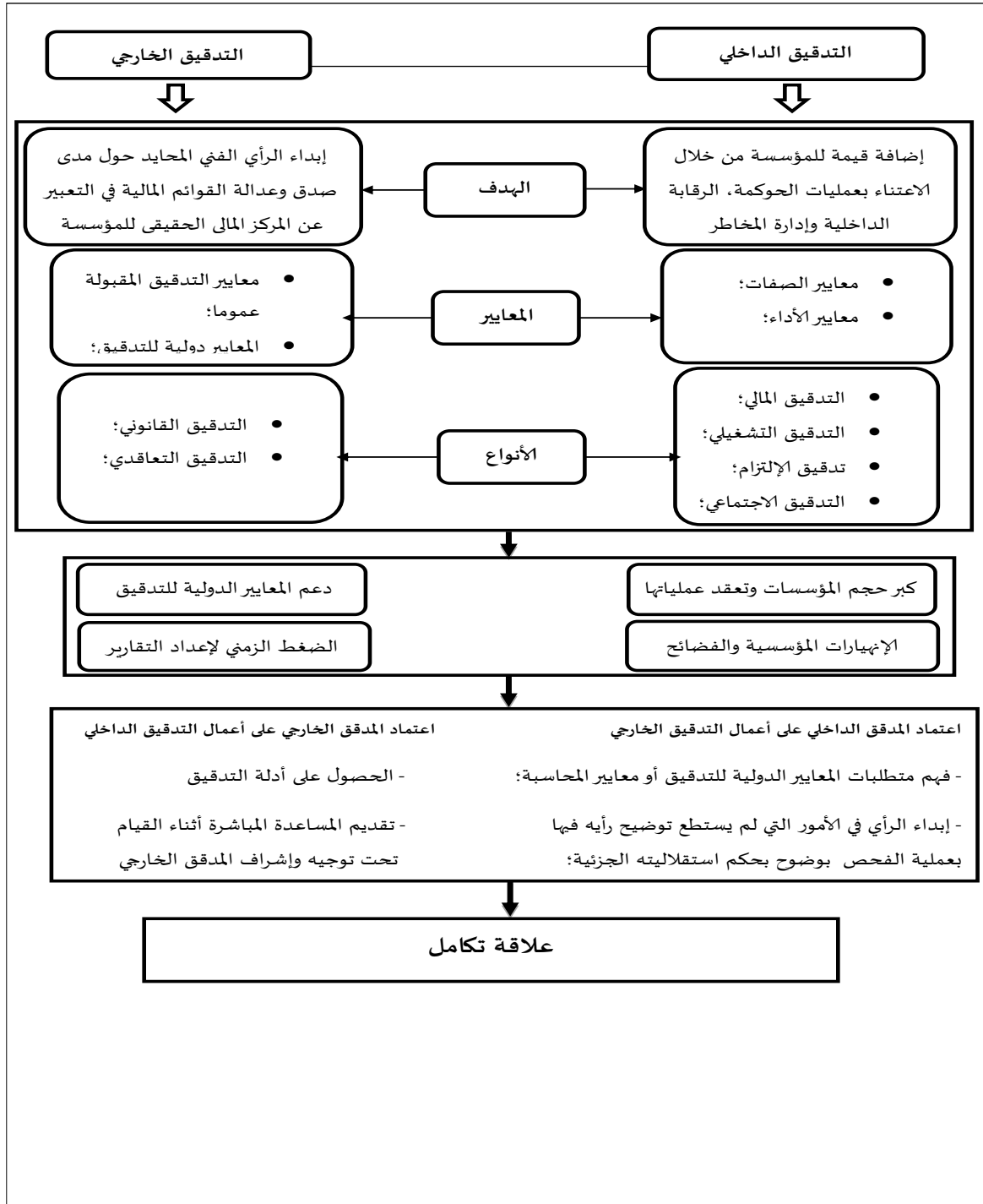
وينال النقاش المتعلق بطبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي اهتماما بحثيا واسعا، وتصف الدراسات السابقة هذه العلاقة على أنها علاقة تكامل وارتباط قوية ووثيقة من شأنها ضمان تغطية أشمل لأعمال التدقيق وتقليل الإزدواجية في المهام، ويتحقق ذلك سواء من خلال اعتماد المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي لفهم متطلبات معايير المحاسبة ومعايير التدقيق، من خلال المناقشة المتكررة أو لفهم مختلف الجوانب التي لم يستطع إبداء رأيه فيها بوضوح، أو العكس من أجل الحصول على أدلة الإثبات أو من الإستعانة به لتقديم المساعدة المباشرة أثناء قيامه بعملية فحص القوائم المالية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> Gary F. Peters, Lawrence J. Abbott, Susan Parker, op.cit , p p 03-04.

<sup>2</sup> عيد الحميد العيسوي محمود، مرجع سبق ذكره، ص 240.

<sup>3</sup> مروة مويبي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

الشكل رقم (01-04): العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على ما ورد في الفصل الأول؛

يوضح الشكل أعلاه أهم ما تم تناوله في الفصل الأول ومبررات تعميق العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على الرغم من الاختلاف في طريقة الممارسة الميدانية لنشاط التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفق المعايير التي حددها كل من IIA و IFAC لتحقيق أهداف كل منهما، إذ ساهمت مختلف الفصائح المالية

## الفصل الأول.....التأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التي شهدتها كبريات المؤسسات عبر العالم بالإضافة إلى تعقد عملياتها في الاعتراف المتزايد بأهمية بناء علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، كما شجعت المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الإتحاد IFAC أو IIA على التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي سواء من خلال تحديد شروط استخدام عمل المدقق الداخلي بالنسبة للمدققين الخارجيين أو من خلال تشجيع المدققين الداخليين على تبادل المعلومات وتنسيق أنشطته مع المدقق الخارجي وبالتالي تحقيق التكامل في إنجاز مهمة التدقيق بالنسبة للطرفين؛



### خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل، يمكن الوقوف على جملة من الإستنتاجات أهمها:

- يرتكز التدقيق الخارجي على عملية الفحص التي يقوم بها طرف خارجي مستقل عن المؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة، وذلك باتباع متطلبات المعايير الدولية للتدقيق ISA ومعايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS؛
  - عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تغييرات عدة منذ الإستقلال إلى يومنا هذا، ويعتبر القانون 10-01 نقطة تحول مهمة في سلسلة التطورات التي عرفتها المهنة، بالإضافة إلى قيام مجلس الوطني للمحاسبة CNC بإصدار ثمانية 8 معايير جزائرية للتدقيق عام 2016، أربعة 4 معايير عام 2017، وأربعة 4 معايير أخرى عام 2018؛
  - يعتبر التدقيق الداخلي أحد أهم أنواع التدقيق، إذ يوفر إطار الممارسات المهنية الدولي IPPF التابع لمعهد المدققين الداخليين IIA منذ عام 1999 نموذجاً عاماً بشأن ممارسة التدقيق الداخلي من خلال توضيح مفهومه الذي يركز على إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تحسين عمليات الحوكمة، الرقابة وإدارة المخاطر، وذلك بالإستناد إلى معايير الصفات ومعايير الأداء بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني؛
  - غياب نصوص تشريعية تنظم نشاط التدقيق الداخلي، يعني المؤسسات الجزائرية من إستحداث هذا النشاط على مستواها - باستثناء ما تنص عليه المادة 40 من القانون 88-01، على مستوى المؤسسات العمومية-، فحرصت جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) على توضيح أهمية نشاط التدقيق الداخلي من خلال مجموعة من القوانين، المراسيم، الأوامر والتعليمات؛
  - شكل كبير حجم المؤسسات وتعقد عملياتها، إلى جانب تعدد الفئات المالية التي شهدتها كبريات المؤسسات عبر العالم والموقف الإيجابي التي تتخذها المعايير الدولية للتدقيق تجاه العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حافزاً لدى المدقق الخارجي لتعزيز علاقته مع المدقق الداخلي والإستفادة مما يمكن أن يقدمه له من مساعدة بحكم تواجده الدائم في المؤسسة؛
  - توصف العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على أنها علاقة تكامل وذلك من خلال استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي أو اعتماد المدقق الداخلي على أعمال المدقق الخارجي؛
- وعليه وبعد التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وطبيعة العلاقة بينهما، سيتم التطرق في الفصل الثاني لعنصر مهم يستهدف من قبل كل من المؤسسة محل التدقيق والمدقق الخارجي وهو جودة التدقيق؛

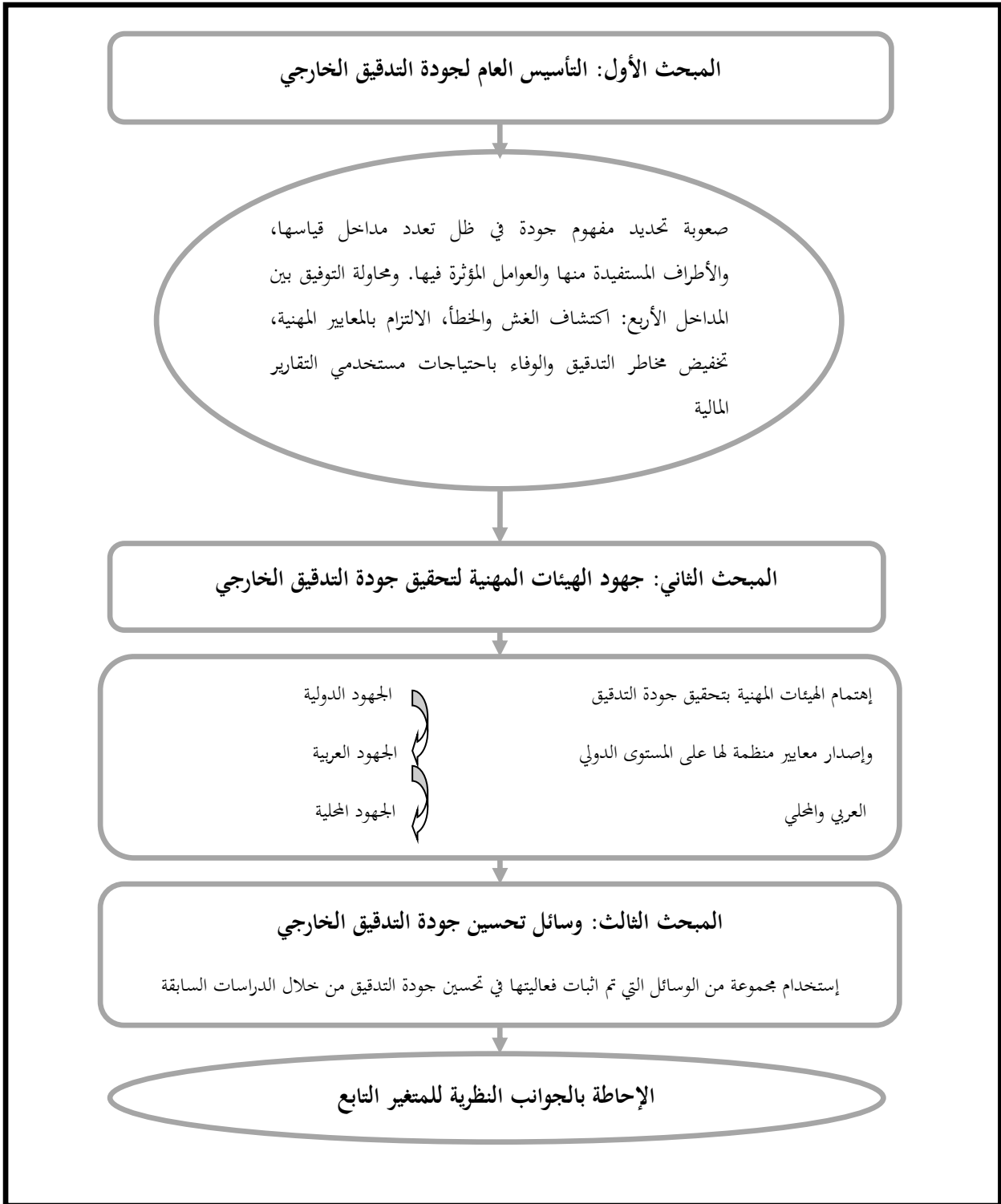
# الفصل الثاني

### تمهيد

يعتبر فشل العديد من شركات التدقيق العالمية وعجزها عن الكشف عن حالات الغش والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، بالإضافة إلى فضائح الشركات العالمية على الرغم من إبداء الرأي الإيجابي على بياناتها، وعلى رأسهم شركتي enron للطاقة وشركة arthuranderson لتدقيق الحسابات، من أهم الأسباب التي أدت إلى تزايد الضغوط والانتقادات على مهنة التدقيق، وعلى المشرعين لاتخاذ الإجراءات الكفيلة لحماية حقوق أصحاب المصالح في الحصول على معلومات حقيقية مصادق عليها من طرف المدقق الخارجى، بوصفه خبيراً ومؤملاً مهنياً لإبداء الرأي عن صدق وعدالة القوائم المالية.

ومن هنا اقتضت الضرورة بالعمل على تحسين مهنة التدقيق الخارجى والوصول إلى مستوى الجودة المقبول، وذلك من خلال دراسة أساليب قياس جودة التدقيق والبحث في مختلف العوامل التي قد تؤثر عليها. وفي سبيل تحقيق ذلك، قامت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق بمراجعة وتقييم قواعد السلوك المهني المطبقة لدى شركات التدقيق والمؤسسات الفردية، بالإستناد إلى معايير مهنية وإرشادات لتحسين نوعية خدمات التدقيق، والتأكد من تمام العملية وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، وهو ما عرف بمصطلح جودة التدقيق، ولعلّ أهم هذه المنظمات الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA)، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، بالإضافة إلى المجلس الوطنى للمحاسبة (CNC) على المستوى المحلى، وذلك بوصفها هيئات مهنية تعنى بالدرجة الأولى بفحص جودة عمل المدققين الخارجيين وضمان الإحترافية في الخدمات المقدمة. وللتفصيل أكثر في جودة التدقيق الخارجى، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث يمكن تلخيصها في الشكل التالى:

**الشكل رقم (01-02): هيكل الفصل الثاني**



المصدر: من إعداد الباحثة

## الفصل الثاني.....البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

### المبحث الأول: التأسيس العام لمفهوم جودة التدقيق الخارجي

ترتبط مهنة التدقيق ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق ومدى تحقيقها لأهداف أصحاب المصلحة، ويتطلب ذلك من المدقق الخارجي الإلتزام التام بمعايير ممارسة المهنة والقوانين والتشريعات القانونية عند تنفيذ مهمة تدقيق القوائم المالية من أجل ضمان تحقيق تلك الأهداف.

### المطلب الأول: تطور مفهوم جودة التدقيق الخارجي

يرتبط مفهوم جودة التدقيق بالجودة أو الجودة الشاملة، وقبل التطرق لمفهوم جودة التدقيق، لابد من فهم مصطلح الجودة بصفةٍ أولية. حيث تعددت آراء الباحثين والمنظمات العلمية والمهنية حول وضع مفهوم واحد لها.

### أولاً: المفهوم العام للجودة

**الجودة إصطلاحاً:** يرجع أصل الجودة (**Quality**) إلى الكلمة اللاتينية (**Qualitas**) والتي تعني طبيعة الشيء، وقديماً بمعنى الدقة والإتقان، أما حديثاً فتعرف على أنها إنتاج سلعة أو تقديم خدمة بالمستوى الذي تكون فيه قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات الزبائن وبما يتفق مع توقعاتهم.<sup>1</sup>

**الجودة إجرائياً:** تُعرف الجودة حسب المنظمة العالمية للمواصفات القياسية (**ISO**)\*\* الجودة على أنها "الدرجة التي تفي بها الخصائص الجوهرية في سلعة معينة لتوقع معين".<sup>2</sup>

وبالتالي، يتضح أن مفهوم الجودة يركز على الموافقة للمواصفات المطلوبة ودرجة إشباع إحتياجات الزبائن.

### ثانياً: جودة التدقيق

لأغراض التدقيق، تعرف الجودة على أنها الفحص المنهجي والمستقل لتحديد ما إذا كانت الأنشطة والنتائج تفي بالأحكام المحددة مسبقاً، وما إذا كانت هذه الأحكام منفذة بشكلٍ فعال وقادرة على تحقيق الأهداف.<sup>3</sup>

ويتحدد مفهوم جودة التدقيق عموماً وفق مدخلين؛ مدخل اكتشاف الأخطاء والغش (مفهوم أكاديمي)، ومدخل الإلتزام بالمعايير المهنية التي تقدمها الهيئات المهنية مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين

1 أيمن فتحي فضل الخالدي، قياس مستوى جودة خدمات المصارف الإسلامية العاملة في فلسطين (من وجهة نظر العملاء)، رسالة ماجستير تخصص إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2006، ص 38.

(\*\*) International Organization for Standardization.

<sup>2</sup> David Hoyle, **ISO 9000 quality systems handbook**, fourth edition, 2001, p 23.

<sup>3</sup> Henri Mitonneau, **réussir l'audit quality**, édition 2, 1994, p 06.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

(IFAC) والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)\*\*\* وغيرها من الهيئات (مفهوم مهني)، ويربط البعض جودة التدقيق بمدى القدرة على الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، أو تدنية خطر التدقيق، ويعتبر المفهوم الأكاديمي لجودة التدقيق مفهوماً مقبولاً ويمكن الإستناد عليه عند الحديث عن جودة التدقيق،<sup>1</sup> غير أن العديد من الدراسات تقدم هذا المفهوم على أنه تقليدي ولا يحاكي المتطلبات المهنية للتدقيق كما هو الشأن بالنسبة للمفهوم المهني، ويمكن توضيح كل هذا كما يلي:

### 1. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها باكتشاف الغش والخطأ (المفهوم الكلاسيكي أو الأكاديمي)

تعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على ربط جودة التدقيق باحتمال اكتشاف الأخطاء والغش والإفصاح عنها في تقرير التدقيق، حيث عرفت جودة التدقيق على أنها الإحتمالية المشتركة لقدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الموجودة في النظام المحاسبي للعميل، والإبلاغ عنها في التقرير الذي يصدره،<sup>2</sup> إذ يعكس استنتاجاً لمدى كفاءة المدقق في اكتشاف التحريفات ومدى استقلاليتها في الإبلاغ عنها؛<sup>3</sup>

وفي ذات السياق يعرف (Pinello & all) جودة التدقيق على أنها "الإلتزام بتطبيق المعايير المقبولة عموماً (GAAS) لتقديم تأكيد معقول أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت ناتجة عن الإحتيال أو الخطأ"<sup>4</sup>؛

وبالرغم من أن تعريف (De Angelo) يعتبر الأكثر قبولاً وتداولاً، إلا أنه يمكن القول أن الأخطاء وعمليات الغش والإحتيال المكتشفة قد لا تعتبر مقياساً نهائياً وكافياً للحكم على جودة التدقيق باعتبار أنها هدفاً تقليدياً كان يرمى إليها من عملية التدقيق في بداية مزاوله المهنة، ويمكن اعتبار مفهوم الجودة حسب (De Angelo) على أنه مفهوم كلاسيكي يحاكي المتطلبات والأهداف التقليدية لمهنة التدقيق في بدايتها.

\*\*\* American Institute of Certified Public Accountants هو منظمة مهنية للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية تأسس عام 1887 ليرعى شؤون المحاسبة والتدقيق خاصة بوضع مبادئ المحاسبة GAAP ومعايير التدقيق المتعارف عليها GAAS.

<sup>1</sup> سمير لقويرة، مختار مسامح، مساهمة التخصص المهني للمدقق في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية يسكرة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، 2017، ص 446.

<sup>2</sup> Afif A. Almasani and all, **The mediation effect of audit quality on the relationship between auditor-client contracting features and the reliability of financial reports in YEMEN**, international journal of business society, volume 3, number 10, 2019, p 59.

<sup>3</sup> Khalil Tiar, Mohamed CherifBenzouai, **A structural model for audit quality**, Strategy and Development Review, Volume 10, 2020, p 345.

<sup>4</sup> Arianna S. Pinello, Ara G. Volkan, Justin Franklin, Michael Levatino, Kimberlee Tiernan, **The PCAOB Audit Quality Indicator Framework Project: Feedback From Stakeholders**, Journal of Business & Economics Research, Volume 16, Number 1, 2019, p 01.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

### 2. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بالالتزام بالمعايير المهنية (المفهوم المهني)

طوّر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعريفاً لجودة التدقيق، وأوضح في نشرة معايير التدقيق رقم (04) عام 1974 أنها تحقق من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق، تطبيق مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، والإلتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق؛<sup>1</sup>

ويعرف مجلس الإشراف والرقابة على الشركات المساهمة (PCAOB)\* جودة التدقيق على أنها توفير خدمات تدقيق مستقلة وحديثة بالثقة، من شأنها تلبية احتياجات المستثمرين، من خلال التواصل الجيد بين لجنة التدقيق والمدققين الخارجيين فيما يتعلق بالبيانات؛<sup>2</sup>

ويعتبر مكتب محاسبة الحكومة (GAO)\*\* جودة التدقيق على أنها إلتزام المدقق بإجراءات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً GAAP، وذلك لتوفير تأكيد معقول أن البيانات المالية المدققة والمنفصح عنها في القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ؛<sup>3</sup>

وفي ذات السياق أخذ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) عام 2014 على عاتقه مسؤولية توضيح معالم جودة التدقيق، حيث نشر ورقة عمل تحت مسمى "إطار عمل جودة التدقيق-العناصر الرئيسية التي تخلق بيئة لجودة التدقيق-"، يصف فيها جهوده منذ عام 2011 لإرساء إطار مفاهيمي لجودة التدقيق، وأوضح أن الإطار المنشور لا يقدم مفهوماً صريحاً لجودة التدقيق.

<sup>1</sup> هاشم حسن التميمي، أثر عدم تبني الدروان الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء "دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية"، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، 2018، ص 55.

(\*) مؤسسة غير ربحية أسسها مجلس الشيوخ (الكونجرس) في الولايات المتحدة الأمريكية للإشراف على أعمال مراجعة الشركات العامة ولحماية مصالح المستثمرين والجمهور من خلال تعزيز الثقة في تقارير المراجعة المستقلة. كما يشرف المجلس على أعمال مراجعة الوسطاء والوكلاء بما في ذلك تقارير الامتثال المقدمة بموجب قوانين الأوراق المالية الاتحادية لحماية مصالح المستثمرين.

<sup>2</sup> public company accounting oversight board, Standing advisory group meeting "discussion – audit quality indicators", 2013, p 03.

(\*\*) Government Accountability Office: أنشأ عام 1921 في الولايات المتحدة الأمريكية بوصفه مكتب المحاسبة العام بموجب قانون الميزانية والمحاسبة، ليغير عام 2004 إلى مكتب محاسبة الحكومة، مهمته الأساسية التحقيق في جميع المسائل المتعلقة باستلام الأمور العامة وصرفها وتطبيقها وتقديم ذلك إلى الرئيس وإلى الكونغرس، إضافة إلى التقارير وتوصيات تتطوع إلى زيادة الإقتصاد أو الكفاءة في النفقة العامة.

<sup>3</sup> GAO, public accounting firms, required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation, 2003, p 13.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

ومن جهة أخرى أشار المجلس أن جودة التدقيق تتحدد من خلال هدف المؤسسة محل التدقيق المتمثل في تصميم نظام داخلي للتحكم، وتزويدها بضمان معقول لالتزام مختلف الأطراف بالمعايير المهنية والقانونية المعمول بها من جهة، وأن التقارير التي تصدرها المؤسسة مناسبة في ظل الظروف القائمة من جهة أخرى؛<sup>1</sup>

وهذا ما أشار إليه (Hoshang & all) وأكد على أن التزام المدقق بالمعايير يشترط الوفاء بمجموعة من الخصائص الشخصية لدى العاملين بمكتب التدقيق، مثل النزاهة، الموضوعية والإستقلالية، بالإضافة إلى توافر المهارات والكفاءة لدى الأفراد لتنفيذ المهام بطريقة تحقق المطابقة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة.<sup>2</sup>

وبالتالي يُلاحظ من التعاريف السابقة لجودة التدقيق والذي تتبناه معظم الهيئات والمنظمات المهنية أن الإلتزام بالقواعد والسلوكيات الأخلاقية للمهنة والمعايير المهنية التي تصدرها هذه الهيئات، يعتبر مطلباً أساسياً لضمان تنفيذ عملية التدقيق بمستوى مرتفع من الكفاءة من قبل شركات التدقيق أو المؤسسات الفردية.

### 3. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بمخاطر التدقيق

يستند هذا المدخل في تعريف جودة التدقيق إلى مدى قدرة المدقق على تخفيض مخاطر الإكتشاف ومن ثم تدنية المخاطر الكلية، (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة ومخاطر الإكتشاف)،<sup>3</sup> إذ يوضح (Jacobson & Willingnam) أن أفضل وسيلة لتعريف جودة التدقيق هي ربطها بمخاطر الممارسة المهنية للتدقيق، حيث أكد تحقق الجودة عندما يقل مستوى خطر التدقيق إلى أدنى درجة ممكنة،<sup>4</sup> ويُدعم هذا الرأي من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وما تناوله في البيان رقم (47) الصادر عام 1983 بعنوان "مخاطر التدقيق والأهمية النسبية في تنفيذ عملية التدقيق"، والذي أوضح أن تحقق جودة التدقيق مقروناً بتقليل خطر الحماية إلى الدرجة التي يكون فيها مستوى خطر التدقيق منخفضاً جداً.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> ADEBOYE and all, **audit quality and auditor's independence**, journal of accounting business and finance, vol 06, no 01, 2020, p 109.

<sup>2</sup> A.L. Hoshang Muhsin Karim and all, **The role of adopting strategic audit to improve audit quality**, journal of critical reviews, VOL 7, ISSUE 11, 2020, p 2560- 2561.

<sup>3</sup> Adnan Kadhum Matrood, Ali Mahdi Hameed, Amjed Kareem Ghadhab, **factors affecting the quality of external auditor performance: an analytical study of the opinions of auditors working in iraqi audit firms and companies**, Academy of Strategic Management Journal, Volume 18, Issue 1, 2019, p 06.

<sup>4</sup> David M. Stott, Mark Linville, Mary F. Allen, **The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection**, American Journal of Business, Vol. 20, No. 1, 2005, p 38.

<sup>5</sup> طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة "شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 28.



## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

### 4. مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها بمدى الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية:

لأن مهمة التدقيق تواجه غالباً مشكل فجوة التوقعات، والتي تظهر أن أداء المدقق كثيراً ما لا يلبي التوقعات الأعلى لأصحاب المصلحة،<sup>1</sup> تشير دراسة (Rija) إلى أن الإهتمام بمفهوم جودة التدقيق قد تزايد نظراً للحاجة إلى ضمان دقة البيانات الواردة في التقارير المالية، مما يضمن جودة المعلومات عن طريق نقل الثقة إلى أصحاب المصلحة الذين يتخذون القرارات أساس هاته المعلومات،<sup>2</sup> وقد أكد (Sutton) في دراسة مبكرة أن سبب غياب تعريف واحد ودقيق لجودة التدقيق يرجع إلى تعدد الأطراف ذات المصلحة. وبالتالي فإن مفهوم جودة التدقيق أعتبر مفهوم متعدد الأوجه، سيختلف باختلاف وجهات نظر الأطراف المستخدمة للقوائم المالية،<sup>3</sup> وعرفت جودة التدقيق وفقاً لذلك على أنها "الخصائص التي يتميز بها رأي المدقق، والذي يؤدي إلى إشباع رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية"،<sup>4</sup> وهذا ما أكدت عليه اللجنة الإستشارية لمهنة التدقيق، حيث أصدرت عام 2008 تقريراً موجهاً إلى مجلس الإشراف والرقابة على الشركات المساهمة (PCAOB) ودعت فيه إلى بناء مهنة تدقيق مستدامة تعزز الشفافية والثقة في البيانات المالية وتمكن المستخدمين من التحقق من جودة التدقيق؛<sup>5</sup> وعلى الرغم من عدم وجود تعريف واحد مقبول لجودة التدقيق، يؤكد مجلس الإشراف والرقابة على الشركات المساهمة (PCAOB) منذ عام 2013 أنه عند اقتراح تعريف لجودة التدقيق، لابد من الإستناد إلى المفاهيم الموجودة بالفعل والمقبولة على نطاق واسع، بدلاً من محاولة فتح أرضية مفاهيمية جديدة؛<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Darius Vaicekauskas, Jonas Mackevičius, Developing a framework for audit quality management in audit firms, ZeszytyTeoretyczneRachunkowości", tom 75, 2014, p 173.

<sup>2</sup> Maurizio Rija, Auditing Quality: Some Empirical Studies, 2018, p 03, available on [https://ideas.repec.org/h/spr/eurhpc/978-3-319-67913-6\\_1.html](https://ideas.repec.org/h/spr/eurhpc/978-3-319-67913-6_1.html) visited on 14/03/2021.

<sup>3</sup> Afif A Almasani and all, op.cit, p 59.

<sup>4</sup> أحمد خليفة، جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 01، 2018، ص 111.

<sup>5</sup> Arianna S. Pinello and all, op.cit, p 02.

<sup>6</sup> public company accounting oversight board, op.cit, p 04.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

وقد تم التأكيد على ذلك في دراسة حديثة لـ (Pezet, Marmousez, Coulier) حول "تطور مفهوم جودة التدقيق واستخداماته في البحث الأكاديمي"، حيث أشار الباحثون إلى أن تعدد الأبحاث حول جودة التدقيق لم يكن له تأثير في توضيح المفهوم،<sup>1</sup> وأحسن مثال على ذلك هو قيام مجلس معايير التدقيق (IAASB) بنشر ورقة عمل تناقش في مضمونها جودة التدقيق تحت عنوان "إطار جودة التدقيق"، إذ توثق هذه الورقة عبارة "جودة التدقيق موضوع معقد ولا يوجد تحليل له يحقق اعترافاً عالمياً"، وبالتالي لا يقترح المجلس تعريفاً لجودة التدقيق، بل يعترف بعدم التمكن من تعريفها من خلال تقديم ملحق بعنوان "تعقيد تحديد جودة التدقيق"<sup>2</sup>؛

وفي ذات السياق، تقدم العديد من الدراسات الأكاديمية مفهوم جودة التدقيق حسب (DeAngelo) على أنه الأكثر شيوعاً وقبولاً، إذ تعد الباحثة من الأوائل الذين أسسوا لمفهوم جودة التدقيق الذي سيطر على أبحاث جودة التدقيق فيما بعد، وتم الإستشهاد به جيداً في الدراسات اللاحقة،<sup>3</sup> غير أن (IAASB) لا يقدم دعماً لذلك، مشيراً إلى أن عدم اكتشاف بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لا يمكن أن يشير بالضرورة إلى تدقيق ذو جودة رديئة لأن عمليات التدقيق مصممة للحصول على تدقيق معقول وليس مطلق<sup>4</sup>؛

وترى الباحثة أن ربط مفهوم جودة التدقيق بالتزام المدقق بالمعايير المهنية، قد يعتبر الأنسب من بين المدخل الأربعة، ويمكن اعتباره قاعدة التدرج الهرمي التي تحقق وجهات النظر حسب المدخل الأخرى، ويمكن تعريف جودة التدقيق على أنها مدى إرضاء مستخدمي القوائم المالية بمخرجات عملية التدقيق، والذي يتحقق من خلال إتزام المدقق بمعايير التدقيق من جهة، والإفصاح عن عمليات الغش والأخطاء المكتشفة في القوائم المالية في تقريره النهائي من جهة أخرى، وبالتالي تخفيض مخاطر التدقيق. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> Anne Pezet, Sophie Marmousez, Sophie Audousset-Coulier, **La qualité de l'audit : histoire d'un concept et de son utilisation dans la recherche académique (ou l'histoire de la naissance d'une chimère)**, 2018, p 02, Disponible à <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01901101/document> visité le 24/03/2022.

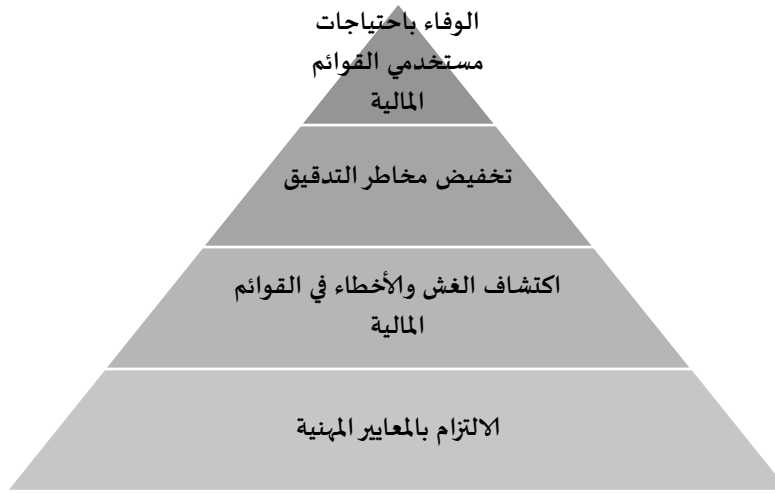
(\*) الغرض من هذا الإطار هو خلق وعي بجودة التدقيق بين مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة واعتبرت هذه الورقة نتيجة لمشروع طويل الأجل، بدأ عام 2009 من خلال إنشاء مجموعات إستشارية عام 2011، حيث أجريت دراسة استقصائية على 11 دولة أدت إلى صياغة وثيقة استشارية (مسودة عرض) تم تقديمها للتعليق عليها في بداية عام 2013، وبالتالي يعتبر الإطار المفاهيمي الذي اقترحه المجلس الدولي لمعايير المحاسبة هو نتويع لعملية واسعة من التشاور مع أصحاب المصلحة ورغبة واضحة في تضمين النموذج مجموعة واسعة من العوامل التي تعتبر عوامل رئيسية في جودة التدقيق.

<sup>2</sup> IAASB, **A Framework for Audit Quality Key Elements That Create an Environment for Audit Quality**, 2014, p 36, available on <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf> visited on 24/03/2022.

<sup>3</sup> Anne Pezet, Sophie Marmousez, Sophie Audousset-Coulier, op.cit, p 19.

<sup>4</sup> IAASB, **A Framework for Audit Quality Key Elements That Create an Environment for Audit Quality**, op.cit, p 37.

**الشكل رقم (02-02): المفهوم الشامل لجودة التدقيق**



**المصدر:** تم إعداده بالإعتماد على ما سبق.

يوضح الشكل أعلاه التوليفة المناسبة التي تشكل المفهوم الشامل لجودة التدقيق، إذ يفترض هذا الجانب من المفهوم أن الإلتزام بالمعايير المهنية يعكس استبعاد الغش والأخطاء في القوائم المالية، ومن ثمة تقليل مخاطر التدقيق، وبالتالي إشباع رغبات مستخدمي القوائم المالية والوفاء باحتياجاتهم.

**ثالثاً: أهمية جودة التدقيق**

تعد جودة التدقيق مصلحة مشتركة بين الأطراف المستفيدة من التدقيق، فيهتم المدقق بإتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإحلاء مسؤولياته والمحافظة على زبائنه، ويهتم الزبون بذلك من أجل إضفاء الثقة على القوائم المالية.<sup>1</sup> وعليه تستمد جودة التدقيق أهميتها من المجالات التي تعززها النوعية الجيدة لعملية التدقيق، وتتمثل في:

**1. تأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية**

تمثل المعايير المهنية مجموعة من الإرشادات التي تتضمن كيفية تطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخصوصاً معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تحسّن أداء أفراد ومكاتب التدقيق على حد سواء.<sup>2\*</sup>

<sup>1</sup> صالح مهدي حمادي، عمار غازي إبراهيم، نزار معن عبد الكريم، تأثير الحوكمة الإلكترونية في جودة التدقيق، *Journal of Economics and Administrative Science*، المجلد 25، العدد 111، 2019، ص 599.

(\*) وبالتالي تكون هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والإلتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الإلتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بمستوى عالٍ من الجودة، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

<sup>2</sup> سهام جبار مزهر، العلاقة بين جودة التدقيق والإبلاغ المالي -دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية في العراق-، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 10، العدد 01، 2018، ص 521.

### 2. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق

تعتبر فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وتعرف على أنها "الإختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة"، إذ يعتبر اختلاف الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق السبب الرئيسي لوجود تلك الفجوة.<sup>1</sup>

### 3. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

يحظى هذا العنصر بعد الإنهيارات التي شهدتها كبرى الشركات، باهتمام كبير من قبل الهيئات والمنظمات المهنية، إذ يشكل التزام المدققين بمعايير الجودة أفضلية لاكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.<sup>2</sup>

### 4. تخفيض صراعات الوكالة

هناك اتفاق شبه عام على أنه كلما زاد التعارض بين الإدارة والمساهمين، كلما ارتفعت تكلفة الوكالة، وازدادت الحاجة إلى مكاتب تدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية، وتستلزم هذه الصراعات مستوى عالٍ من خدمات التدقيق الذي من شأنه التقليل من حدتها،<sup>3</sup> وهذا ما أشارت إليه دراسة (Solimun & Mangesti) وأكدت على أن جودة التدقيق هي أداة للتخفيف من عدم تناسق المعلومات وتضارب المصالح.<sup>4</sup>

### 5. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة المؤسسات

يتضمن مفهوم حوكمة المؤسسات مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية التي تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة وأدوات ضبط خارجية صارمة، ولمفهوم حوكمة المؤسسات في هذا المجال بعدين أساسيين هما؛<sup>5</sup>

**5.1. الإلتزام:** وذلك لغرض التحقق من مدى تنفيذ المتطلبات والإلتزامات التشريعية والقانونية والإدارية لتلبية توقعات أصحاب المصلحة بشكل أفضل؛

**5.2. الأداء:** من خلال استخدام كافة الأدوات المتاحة لرفع مستوى الأداء واستغلال الفرص الإيجابية.

1 جدعان فرقد فيصل، دور جودة التدقيق الخارجى فى زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، 2016، ص 51.

2 نفس المرجع أعلاه، ص 51.

3 إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صالح نوري خلف، إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق فى تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 02، 2013، ص 265.

4 Mangesti Sri, Solimun Solimun, The relationship between audit quality and risk taking toward value creation in Indonesia, Journal of Accounting in Emerging Economies, 2019, p 03.

5 سهام جبار مزهر، مرجع سبق ذكره، ص 522.

### 6. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية

يعزز الإهتمام بجودة التدقيق الثقة في تقارير التدقيق نظراً للدور الهام الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية عند اتخاذ القرارات،<sup>1</sup> ومع مساهمة جودة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير التدقيق، يتم الإعتراف بشكل متزايد ومضاعفة الجهود في هذا الإتجاه باعتبارها ضرورة حتمية.<sup>2</sup>

ولأن أهمية جودة التدقيق تختلف باختلاف أهداف الأطراف ذات العلاقة بخدمة التدقيق، فإن ضمان مستوى جيد من هذه الخدمة يتطلب وجود معايير وإرشادات لرقابة هذه الجودة، وجهة مشرفة ومراقبة لمكاتب التدقيق بشكل دوري وفعال لضمان تحقيق أهداف مختلف الأطراف.

### المطلب الثاني: قياس جودة التدقيق الخارجي

يعتبر عدم وجود مفهوم موحد ومقبول لجودة التدقيق لدى جميع الأطراف ذات المصلحة من أهم الأسباب التي صعبت عملية قياس جودة التدقيق،<sup>3</sup> إذ تؤكد دراسة (Francis) أن صعوبة قياسها تعود إلى أن النتيجة الوحيدة والمرئية لعملية التدقيق هو تقرير المدقق الذي يعد نموذجاً عاماً وأغلبية الآراء التي تحملها التقارير هي آراء نظيفة وغير متحفظة،<sup>4</sup> قد لا تأخذ في الحسبان التلاعب في مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً GAAP ضمن القوائم المالية،<sup>5</sup> إذا تظهر الدراسات السابقة أسلوبين لقياس جودة أداء عمليات التدقيق:

**1. الأسلوب المباشر:** ويعتمد هذا الأسلوب على احتمال أن اكتشاف التحريفات والإبلاغ عنها سينعكس بصفة آلية في مخرجات عملية التدقيق (تقرير المدقق)،<sup>6</sup> وذلك بالإعتماد على خصائص معينة للتدقيق، مثل الأخطاء التي يرتكبها المدقق، ودرجة الإلتزام بمعايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS؛<sup>7</sup>

ويُلاحظ أن هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المدقق على اكتشاف الإحتيال والثغرات في ضوء الإلتزام بالمعايير المهنية، وهذا ما تعبر عنه دراسة (De Angelo) وترتبط هذه الأخيرة جودة التدقيق بمدى قدرة المدقق

<sup>1</sup> عبد القادر عوادي، محمد العيد، هيبه صنهاجي، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، 2017، ص 434.

<sup>2</sup> Auhammad Bibi Mushiirah, PariagMarayeNeeveditah, SeetahKeshav, An Investigation of Audit Quality in Mauritius, Theoretical Economics Letters, 2018, p 2775.

<sup>3</sup> فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 07، 2014، ص ص 53-54.

<sup>4</sup> Francis jere, what do we know about audit quality, The British Accounting Review, volume 36, 2004, p 352.

<sup>5</sup> Shivaram Rajgopal, Suraj Srinivasan, Xin Zheng, Measuring audit quality, Review of Accounting Studies, 2020, p 07.

<sup>6</sup> فراس خضير الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

<sup>7</sup> Jagan Krishnan, Paul C. Schauer, the differentiation of quality among auditors: evidence from the Not-For-Profit Sector, auditing, a journal of practice and theory, vol 19, No 02, 2000, p p 11-12.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية والتقرير عنها، وكما تمت الإشارة إليه سابقاً، يقيس اكتشاف الأخطاء الكفاءة المهنية للمدقق، بينما يقيس التقرير عنها استقلالية المدقق وقدرته على الإفصاح عن هاته الأخطاء.<sup>1</sup>

**2. الأسلوب غير المباشر:** ويعتمد هذا الأسلوب في قياس جودة التدقيق على وسائل بديلة تتعلق بجودة الأداء وتمثل في حجم مكتب التدقيق؛ خبرة مكتب التدقيق؛ أتعاب المدقق؛ فترة التعاقد وغيرها؛<sup>2</sup>

ويتوسع هذا الأسلوب في استخدام مختلف العوامل المؤثرة في عملية التدقيق (كحجم مكتب التدقيق، خبرة المدقق وأتعابه...) لقياس جودة التدقيق، إذ تعكس العوامل ذات التأثير الإيجابي مستوى عالي لجودة التدقيق، وتعكس العوامل ذات التأثير السلبي المستوى المتدني للجودة أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة من طرف المدقق؛

### **3. معايير أخرى لقياس جودة التدقيق**

قد تقاس جودة التدقيق بمعايير أخرى دون الاستناد إلى العوامل المؤثرة على جودة التدقيق أو مدى كفاءة (احتمال اكتشاف الأخطاء) واستقلالية (القدرة على التبليغ) المدقق، وتمثل هذه المعايير في:

### **1.3. إدارة الأرباح كأسلوب لقياس جودة التدقيق**

عمد العديد من الباحثين إلى استخدام مفهوم إدارة الأرباح في قياس جودة التدقيق الخارجى، باعتبار أن إدارة الأرباح تهدف إلى توجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق للحصول على بعض المكاسب الخاصة، وذلك عن طريق إحداث تحريفات مقصودة في قيم الأرباح وتغيير مدلولاتها في القوائم المالية، وبالتالي عجز المدقق عن اكتشاف هذه التحريفات، يعتبر مؤشراً على انخفاض جودة التدقيق والعكس صحيح.<sup>3</sup>

### **2.3. إعادة عرض القوائم المالية كأسلوب لقياس جودة التدقيق**

يعتبر (Raghunandan) أن إعادة عرض القوائم المالية من أهم أدوات قياس جودة التدقيق، فعادة ما تتولى إدارة المؤسسة مسؤولية إعداد القوائم المالية، ويتحقق المدقق من مدى خلوها من الأخطاء الجوهرية وإعطاءها لرؤية عادلة وشرعية حول المؤسسة، وفي حالة إصدار المدقق تقرير نظيف حول وضعية المؤسسة، وتقرر فيما بعد إعادة عرض قوائمها المالية، فمن المرجح أن يكون التقرير المصدر من طرف المدقق يحمل رأياً خاطئاً، وبالتالي

<sup>1</sup> Linda Elisabeth De Angelo, auditor size and audit quality, Journal of Accounting and Economics, volume 03, 1981, p 186.

<sup>2</sup> Emin huseyin, Mehmet Unsal Memis, earning management, audit quality and legal environment: an international comparison, International Journal of Economics and Financial Issues, volume 02, N 04, 2012, p 461.

<sup>3</sup> صبري ماهر مشتهى، تحليل العلاقة بين دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجى وانعكاس ذلك على راي مدقق الحسابات الخارجى، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 22، العدد 02، ص 236.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

التأثير السلبي على جودة أداء المهنة،<sup>1</sup> والعكس صحيح، و رغم ذلك، فإن إعادة عرض القوائم المالية لا يعني تلقائياً قيمة أعلى لجودة التدقيق فأغلب العمليات يتم تنفيذها بعناية لا يمكن أن تضمن الكشف عن الإحتيال.<sup>2</sup>

### 3.3. تقرير الإستمرارية كأسلوب لقياس جودة التدقيق

يعتبر تقرير الإستمرارية مقياساً آخر لجودة التدقيق، ويرتكز على العلاقة بين رأي المدقق حول استمرارية نشاط المؤسسة واحتمالية فشلها، إذ يمكن اعتبار أن فشل عملية التدقيق (عملية تدقيق غير ذات جودة) قد يكون نتيجة لعدم وجود تقرير بشأن الإستمرارية قبل حدوث الفشل،<sup>3</sup> وفي ذات الشأن يعتبر (Francis) أن التقرير الخاطئ حول استمرارية نشاط المؤسسة محل التدقيق يعتبر مؤشراً على انخفاض جودة التدقيق، وعلى المدقق أن يكون حذراً في إصدار مثل هكذا تقارير لما لها من تأثير واضح على قرارات مستخدمي القوائم المالية.<sup>4</sup>

### 4.3. تصميم استبانة كأسلوب لقياس جودة التدقيق

تشير دراسة (شاهين) أن تصميم الإستبانة يعتبر من أهم الأساليب المعتمدة لتحديد المستوى العالى أو المنخفض لجودة التدقيق، ويستند إلى تحديد عامل واحد أو عدة عوامل مؤثرة على جودة التدقيق بهدف التوصل إلى مقياس مناسب للإستدلال عليها، ويتم إعداد قائمة إستبيان وتوزيعها على الأطراف ذات العلاقة، كالمدقق ومستخدمي القوائم المالية وتحديد مختلف العوامل ذات التأثير على جودة التدقيق؛<sup>5</sup>

### 5.3. إستخدام أسلوب قياس جودة الخدمة لقياس جودة التدقيق

في محاولة لقياس جودة الخدمات، والتي تعبر عن مدى توافق مستوى الخدمة المقدمة مع توقعات الزبائن، تقدم الدراسات السابقة العديد من النماذج التي من شأنها فحص مستوى الخدمة المقدمة، ولعل أهم هذه النماذج؛ نموذج الفجوة SERVQUAL\* ونموذج الأداء \*SERVPERF.

<sup>1</sup> Daniel worret, Marios Gros, **the challenge of measuring audit quality: some evidence**, critical accounting, Vol 06, No 04, 2014, p 353.

<sup>2</sup> Shivaram Rajgopal, Suraj Srinivasan, Xin Zheng, op.cit, p 08.

<sup>3</sup> Francis jere, **A framework for understanding and researching audit quality**, American accounting association, Vol 30, No 02, 2011, p 128.

<sup>4</sup> Ibid, p p 127, 128.

<sup>5</sup> عصام تركي شاهين، **أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق**، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص 75.

\*اختصار لعبارة Service quality وهي جودة الخدمة.

\* اختصار لعبارة Service performance وهي جودة الأداء.

### 1.5.3. نموذج الفجوة SERVQUAL

يعد من أشهر النماذج لقياس جودة الخدمة انطلاقاً من تصورات الزبائن،<sup>1</sup> وتعكس جودة الخدمة الإختلاف بين توقعات الزبائن والأداء الفعلي.<sup>2</sup> ويعرض نموذج SERVQUAL جودة الخدمة بالفرق بين الأداء المتوقع والأداء الفعلي،<sup>3</sup> ويدعى هذا الفرق بالفجوة، ومن هنا سمي النموذج بـ "نموذج الفجوة"، ويعكس الفرق الموجب بين الأداء الفعلي والمتوقع المستوى العالي للخدمة، ويعكس الفرق السالب المستوى المنخفض للخدمة،<sup>4</sup> ويؤمن أصحاب هذا النموذج بصلاحيته هذا الأسلوب لقياس جودة التدقيق، على اعتبار أن خدمات التدقيق كباقي الخدمات التي يتم تطبيقها على مجال واسع مثل خدمات الصحة، التعليم والخدمات المصرفية.<sup>5</sup>

### 2.5.3. نموذج الأداء SERVPERF

يعتبر هذا النموذج أقل شهرةً من النموذج السابق.<sup>6</sup> تم اقتراحه من طرف (Cornin & Taylor) عام 1992،<sup>7</sup> ويركز على الأداء الفعلي للخدمة دون الأخذ بعين الإعتبار الأداء المتوقع من طرف الزبائن، فالأداء الجيد وفقاً لهذا النموذج يجب أن يؤدي تلقائياً إلى خدمة ذات مستوى جيد ومرتفع؛<sup>8</sup> ولأن ضمان مستوى جيد من خدمة التدقيق يعتبر مطلباً متزايد الأهمية بالنسبة لمختلف الأطراف ذات العلاقة، فإن جودة التدقيق قد تتحقق بالإهتمام أكثر بالعوامل ذات التأثير الإيجابي ومعالجة ذات التأثير السلبي.

<sup>1</sup> Manuela KrystynaIngaldi , **use of the SERVPERF method to evaluate SERVICE QUALITY in the transport company**, independent journal of management&production, vol 07, no 01, 2016, p 169.

<sup>2</sup> Angus Duff, **measuring audit quality in an era of change; an empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005**, managerial auditing journal, Vol 24, No 05, 2009, p 404.

<sup>3</sup> Francois A. Carrillat, Fernando Jaramillo, Jay P. Mulki, **the validity of the SERVQUAL and SERVPERF scales**, international journal of service industry management, Vol 18, No 05, 2007, p 475.

<sup>4</sup> عصام تركي شاهين، مرجع سبق ذكره، ص 76.  
<sup>5</sup> إبراهيم عبد موسى السعيري، مرتضى محمد شاني الحسيني، **توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجى**، مجلة جامعة بابل لعلوم الصرفة والتطبيقية، العدد 04، المجلد 25، 2017، ص 1537.

<sup>6</sup> Manuela KrystynaIngaldi ,op .cit, p 169.

<sup>7</sup> Alaa Musallam Albkour, OdaiFalah Mohammad Al Ghaswyneh, Mohd. Adil, **SERVQUAL and SERVPERF: A Review of Measures in Services Marketing Research**, Global Journal of Management and Business Research Marketing, Volume 13, 2013, p 06.

<sup>8</sup> Manuela KrystynaIngaldi ,op .cit, p 170.



### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجى

تتأثر عملية التدقيق بالعديد من العوامل الواجب مراعاتها من أجل ضمان تنفيذ العملية بأعلى مستويات الجودة، إذ تقع على عاتق كل من المدقق، مكتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق واجبات مستمرة لضمان خدمات مهنية كفؤة تحقق الأهداف المرجوة.

#### أولاً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق التي ترتبط بالمدقق

أشار (Endaya & Hanefah, Hussein) إلى أن رأس المال البشري يمثل مفتاحاً محركاً لجودة التدقيق، ووجب الإستثمار في التحصيل العلمي للمدققين وعملهم وخبرتهم، والإستمرار في التطوير المهني الذي يمكن أن يحسن من جودة أداء المدقق،<sup>1</sup> لذا يُتوقع أن تمتلك الخصائص الشخصية للمدقق والإجراءات التي يقوم بها لتنفيذ عملية التدقيق تأثيراً على جودة التدقيق كما يلي:<sup>2</sup>

#### 1. الإلتزام بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق والتشريعات السائدة

يهتم المدقق بأداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المحاسبية والتدقيقية والتشريعات المحلية والدولية السائدة، وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها باعتبارها المقاييس التي تتحدد على أساسها جودة العمل ومدى تحقيق الأهداف المسطرة، وذلك كحد أدنى لجودة عملية التدقيق؛

وعلى الرغم من الإلتفاق العام الذي تظهره نتائج مختلف الدراسات السابقة حول التأثير الإيجابي لمستوى التزام المدقق بمعايير المحاسبة والتدقيق السائدة على جودة عملية التدقيق، إلا أن بعض الدراسات الحديثة تشير إلى أن هذا الإلتزام قد يعكس الحد الأدنى من المتطلبات المتفق عليها دولياً لإجراء عملية التدقيق، ولا يعتبر دليلاً على جودة العملية،<sup>3</sup> ويفسر ذلك بأن المبدأ الأساسي للمهنة يفرض التزام جميع المدققين وامتثالهم للقوانين واللوائح ذات الصلة، وتجنبهم لأي عمل من شأنه تشويه سمعة المهنة أو قد يؤدي إلى تشويه سمعة عمل المدققين؛<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Fuad Elmahedi Hussein, Mustafa Mohd Hanefah, Khaled Ali Endaya, **Audit Team Characteristics, and External Environment Audit Factors: Effects on Audit Quality in Libya**, Journal of Economics, Business and Management ,vol 03, 2020, p 07.

<sup>2</sup> إياد طاهر محمد، ياسر سعيد عبد الأمير، **إنعكاس بعض مصادر ضغوط العمل على جودة تدقيق الهيئات الرقابية**، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 36، 2015، ص 186.

<sup>3</sup> Janine van Diggelen, **Global trends in audit quality, supervision, and standard setting**, Maand bladvoor Accountancy en Bedrijfs economie, 2018, p 217.

<sup>4</sup> Fuad El mahedi Hussein, Mustafa Mohd Hanefah, Khaled Ali Endaya, op.cit, p 08.

### 2. جودة ومحتوى تقرير المدقق

يعكس محتوى تقرير التدقيق رأي المدقق ووجهة نظره حول صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، فهو الأداة الرئيسية التي تربط بين عملية التدقيق وجمهور المستخدمين من خلال إبداء الرأي الفني المحايد وتحديد درجة التوافق بين المعلومات والقواعد المهنية المتعارف عليها.

### 3. الإشراف والمتابعة على أعمال فريق التدقيق

لأغراض التدقيق يعرف الإشراف على أنه "عملية توجيه جهود المساعدين المسؤولين عن تنفيذ وتحقيق أهداف التدقيق، مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الأهداف" وذلك من خلال إرساء التعليمات والتعرف بشكل مستمر على أهم المشاكل التي يمكن التعرض لها،<sup>1</sup> ويشير (عطية) إلى أن الإشراف الجيد والمتابعة الكافية لعملية التدقيق توفر قناعةً معقولة للمؤسسة محل التدقيق من تمام العملية بالجودة المطلوبة.<sup>2</sup>

### 4. استقلال المدقق

تشير دراسات متعددة إلى أن أساس الثقة في المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، وأهم ما يركز عليه مستخدمي القوائم المالية هو استقلال المدقق، وذلك باعتباره يوضح مدى قدرته على العمل بنزاهة وموضوعية.<sup>3</sup> وتعرف الإستقلالية على أنها الموقف الحيادي للمدقق بحيث لا تكون لديه مصالح شخصية، ولا يمكن أن يتأثر بسهولة بآراء أصحاب المصلحة.<sup>4</sup>

وتفحص العديد من الدراسات العلاقة بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق، إذ يربط (Mansouri) بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق في علاقةٍ إيجابية مباشرة، ويقدمها على أنها العامل الرئيسي لممارسة مهنة التدقيق وتحقيق الجودة،<sup>5</sup> ويُدعم هذا الرأي كذلك من قبل (Endaya & Hanefah، Hussein) حيث أشار الباحثون إلى أن جودة التدقيق ترتبط ارتباطاً إيجابياً مع استقلال المدقق،<sup>6</sup> ويتفق ذلك مع نتائج دراسة

<sup>1</sup> إبراهيم عبد موسى السعبري، مرتضى محمد شاني الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص 1538.

<sup>2</sup> إياد طاهر محمد، ياسر سعد عبد الأمير، مرجع سبق ذكره ص 185.

<sup>3</sup> حازم عبد العزيز الغرابوي، رائد فاضل حمد سلمان، عبد الرضا حسن سعود، محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجى، مجلة كلية الكوت للعلوم الإنسانية، العدد 01، المجلد 01، 2020، ص 49.

<sup>4</sup> Bambang Leo Handoko, Hertin Restu Pamungkas, **Effect of Independence, Time Budget Pressure, and Auditor Ethics on Audit Quality**, International Journal of Psychosocial Rehabilitation, Vol. 24, 2020, p 02.

<sup>5</sup> Ali Mansouri, Reza Pirayesh, Mahdi Salehi, **audit competence and audit quality: case in emerging economy**, International journal of business and management, vol 04, no 02, 2009, p 18.

<sup>6</sup> Fuad El mahedi Hussein, Mustafa Mohd Hanefah, Khaled Ali Endaya, op.cit, p 08.

## الفصل الثاني.....البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

(Aliu, Mohamed & Okpanashi, 1)،<sup>1</sup> ونتائج دراسة (Subianto) إذ أكد الباحث على أن الاستقلالية باعتبارها هوية المدقق فإن لها تأثير إيجابي وهام على جودة التدقيق؛<sup>2</sup> وأضافت بعض الدراسات نوع من العمق لتأثير استقلالية المدقق على جودة التدقيق من خلال البحث في العوامل المؤثرة على الإستقلالية، إذ يشير (Tepalagul & Lin) أن طول مدة الإرتباط بين المدقق والمؤسسة وما ينتج عنها من ألفة بين الطرفين، قد يؤثر على استقلالية المدقق وإستسلامه للضغوطات التي قد تؤثر سلبا على جودة التدقيق،<sup>3</sup> كما أكدت النظرية الإقتصادية لـ (DeAngelo) منذ عام 1981 أن ارتفاع الأتعاب يخلق حوافز مختلفة تؤثر بشكل عكسي على جودة التدقيق.<sup>4</sup> وبخلاف ذلك، وثقت بعض الدراسات أن الرضا المالى للمدقق (نتيجة لارتفاع أتعابه) قد يزيد من الجهد الذي يبذله المدقق بشكل يعزز جودة التدقيق؛<sup>5</sup>

### 5. التأهيل العلمى والعملى للمدقق

يتصدر هذا المعيار معايير التدقيق المقبولة عموماً ضمن المعايير العامة، ويقضي بضرورة تنفيذ عملية التدقيق من قبل أشخاص ذوي تأهيل علمى ملائم ودرجة عالية من الكفاءة العلمية من خلال امتلاك التخصص العلمى المناسب. ومع من ذلك لا يعتبر هذا المعيار مؤهلاً كافياً لإبداء الرأى<sup>2</sup>، وتتطلب مهنة التدقيق قدرأً كافياً من التدريب والممارسة الميدانية لمعرفة أصول المهنة والقيام بها على النحو المطلوب؛<sup>6</sup>

ويفترض هذا العامل طردية العلاقة بين تمتع المدقق بالتأهيل العلمى والعملى الكافى وارتفاع مستوى جودة التدقيق، وبالتالي التأثير الإيجابى على جودة التدقيق.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> M. M. Aliu, J. Okpanachi, N. A. Mohammed, **Auditor's Independence and Audit Quality: An Empirical Study**, Accounting & Taxation Review, Vol. 2, No. 2, 2018, p 15.

<sup>2</sup> Charis Subianto, **Determinants of Audit Quality: An Analysis of Three Points of International Standards on Auditing (ISA) and The Identity of The Auditor As An Independent Accountant**, Journal of Contemporary Accounting and Economics Symposium, 2018, p 120.

<sup>3</sup> Nopmanee Tepagul, Ling Lin, **auditor independence and audit quality: a literature review**, journal of accounting, auditing and finance, vol 30, 2015, p 102.

<sup>4</sup> ALIU Momodu Mohammed, Mohammed Nma Ahmed, Okpanachi Joshua, **audit fees and audit quality: a study of listed companies in the downstream sector of NIGERIAN petroleum industry**, Humanities and Social Sciences Letters, Vol. 6, No. 2, 2018, p 61.

<sup>5</sup> Micheal L. Ettredge, Chan Li, Suzan Scholz, **Audit fees and auditor dismissals in the Sarbanes-Oxley era**, Accounting Horizons, vol 21, no 07, 2007, p

<sup>6</sup> حازم عبد العزيز الغرباوي، رائد فاضل حمد سلمان، عبد الرضا حسن سعود، مرجع سبق ذكره، ص 47-48.

<sup>7</sup> Hussam al-khaddash, Rana Al Nawas, Abdulhadi Ramadan, **factors affecting the quality of auditing: the case of Jordanian commercial banks**, international journal of businedd and social science, vol 04, no 11, 2013, p 211.

### 6. خبرة المدقق

تعرف الخبرة على أنها المدة التي يقضيها المدقق في أداء المهمة،<sup>1</sup> وتقاس غالباً بعدد السنوات التي يتاح فيها المدقق لتقديم خدماته، ولتوضيح أثر الخبرة على جودة التدقيق، تم ربطها ببعض المتغيرات كالقدرة على حل المشاكل المتعرض لها وتحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية؛<sup>2</sup>

وقد تم تعزيز العلاقة الإيجابية بين خبرة المدقق وجودة التدقيق من خلال نتائج الدراسات التي أجراها (Cahan & Sun)<sup>3</sup> وتم الإجماع بين مختلف الباحثين على الأثر الإيجابي لخبرة المدقق على جودة التدقيق، فزيادة خبرة المدقق ومعرفته التامة بإجراءات العمل المعقدة، وإطلاعه على الأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية، سيعزز من كفاءته ويزيد من قدرته على تفادي المخاطر الممكنة ويكون له فرص أكبر لتقديرها.

### 7. أتعاب المدقق

تعتبر أتعاب التدقيق عن التكلفة التي تتكبدها المؤسسة لصالح المدقق،<sup>4</sup> ولأهمية هذا العامل باعتباره محدداً للإستقلالية المالية للمكتب،<sup>5</sup> تناولت العديد من الدراسات أثر أتعاب المدقق على جودة التدقيق، إذ توصلت دراسة (momodu & all) إلى أن الأتعاب المرتفعة قد تكون مساومة لاستقلالية المدققين مما يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق، ويبرر ذلك على أنه كلما ارتفعت أتعاب التدقيق، زادت أهمية المؤسسة بالنسبة للمدقق، وبالتالي، قد تتعرض إستقلالية وجودة التدقيق للخطر؛<sup>6</sup>

وبخلاف ذلك يرى (Ettredge & all) أن شعور المدقق بالرضا المالي نتيجة ارتفاع أتعابه سيزيد من جهوده ويعزز من جودة التدقيق.<sup>7</sup> وتؤكد دراسات أخرى أن الأتعاب المنخفضة ستخفض من جودة التدقيق،<sup>8</sup> حيث أشار (Hai) أن انخفاض الأتعاب سيؤثر على وقت وتكلفة التدقيق، كما أن مكاتب التدقيق تميل

<sup>1</sup> إبراهيم عبد موسى السعبري، مرتضى محمد شاني الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص 1538.

<sup>2</sup> حازم عبد العزيز الغرباوي، راند فاضل حمد سلمان، عبد الرضا حسن سعود، مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>3</sup> Astro yudha kertarajasa, Taufiq marwab, tertiaro wahyudi, **the effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable**, journal of accounting, finance and auditing studies, 2019, p 85.

<sup>4</sup> Agus Endro Suwarno, Yayi Bely Anggraini, Dewita Puspawati, **Audit Fee, Audit Tenure, Auditor's Reputation, and Audit Rotation on Audit Quality**, journal of, Riset Akuntansidan Keuangan Indonesia, volume 05, number 01, 2020, p 63.

<sup>5</sup> طارق نليلي، هواري سويسي، **محددات جودة التدقيق الخارجى من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر**، مجلة الباحث، المجلد 19، العدد 01، 2019، ص 375.

<sup>6</sup> Aliu momodu, okpanash ijohua, mohammed nma ahmed, op.cit, p p 59- 60.

<sup>7</sup> Aliu momodu, okpanash ijohua, mohammed nma ahmed, op.cit, p 60.

<sup>8</sup> جليل إبراهيم صالح، عبد الكريم عبد الرحيم، نهلة غالب عبد الرحمان، **قياس مستوى جودة مكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية، "دراسة ميدانية لمكاتب البصرة"** مجلة جامعة ذي قار، العدد 09، 2014، ص 12.

## الفصل الثاني.....البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

إلى تخفيض أتعاب التدقيق في السنة الأولى لتجديد العقد مع المؤسسة مستقبلاً،<sup>1</sup> وهو ما أكدته دراسة مبكرة لـ (Simunic) أن تخفيض المدقق لأتعابه سيضمن له استمرار العلاقة مستقبلاً مع المؤسسة محل التدقيق؛<sup>2</sup>

وفي سياق مواز، يمكن القول أن أتعاب المدقق ستتناسب مع عاملي الجهد والوقت الملائمين لتنفيذ المهمة والمربطان أساساً بحجم المؤسسة، فكلما كبر حجمها ارتفع مستوى الجهد والوقت المطلوب لأداء المهمة، ما يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب، ويقل مستوى الجهد والوقت المطلوب من المدقق إذا كانت المؤسسة محل التدقيق صغيرة الحجم وبالتالي تنخفض الأتعاب. وفي سياق التناسب بين حجم المؤسسة وأتعاب التدقيق، قد يكون لكبر حجم المؤسسة محل التدقيق، وزيادة مستوى الجهد والوقت اللازم لأداء مهمة التدقيق، الأثر الإيجابي على جودة التدقيق من خلال تعرض المدقق إلى عمليات أكثر تعقيداً من تلك الموجودة في المؤسسات صغيرة الحجم؛

### ثانياً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق التي ترتبط بمكتب التدقيق

تتوسع العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق لتشمل نواحي أخرى متعلقة بمكتب التدقيق والخصائص التي يتميز بها على غرار حجم المكتب والسمعة التي يتمتع بها.

#### 1. حجم مكتب التدقيق

على الرغم من أن بعض الدراسات لم تدعم علاقة التأثير بين حجم المكتب وجودة التدقيق، إلا أن البعض منها أشار إلى وجود علاقة إيجابية بينهما، ويعتبر تصنيف المكاتب إلى صغيرة أو كبيرة الحجم على أساس انتمائها إلى الشركات الكبرى عبر العالم (The Big 4)\* من أهم المعايير المعتمدة في تصنيف حجم مكتب التدقيق؛<sup>3</sup>

حيث أجرت (DeAngelo) أول دراسة حول تأثير حجم المكتب المقاس بعدد الزبائن على جودة التدقيق،<sup>4</sup> وتوصلت إلى أنه كلما كبر حجم مكتب التدقيق، كلما قل احتمال تصرف المدقق بشكل انتهازي لصالح المؤسسة وكلما ارتفعت جودة التدقيق،<sup>5</sup> ذلك لأن لها موارد مادية وبشرية كبيرة تساهم في التقليل

<sup>1</sup> Phan ThanhHai, The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam, International Journal of Business and Management; Vol. 11, No. 3, 2016, p 85.

<sup>2</sup> Rahman Yakubu, Tracey Williams, a theoretical approach to auditor independence and audit quality, Volume 17, 2020, p 128.

(\*) هي تسمية تطلق على أكبر أربع شركات تدقيق عبر العالم، كانت تسمى فيما مضى الثمانية الكبار وبعدها تقلصت إلى الخمسة الكبار من خلال سلسلة من الاندماجات. وبعد انهيار شركة آرثر أندرسون في سنة 2002 إثر فضيحة إنرون أصبحت تسمى الأربع الكبار وتتمثل فيما يلي، PWC، Ernst and young، Deloitte، KPMG.

<sup>3</sup> خليفة عابي، محمد يعقوبي، دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 07، جامعة الوادي، 2014، ص 206.

<sup>4</sup> Javed Ahmed Memonand all, moderating influence of audit quality on the relationship between concentrated ownership and accounting conservatism: in pakistani listed firm: empirical evidence from GMM technique, Vol 7, 2020, p 87.

<sup>5</sup> بشرى فاضل خضير الطائي، علاء الدين عبد الرحمن، تأثير تدوير المدقق على جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لطلبة الدراسات العليا، 2017، ص 11.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

من تعرض زبائنها للإدعاء القضائي، وقد أشار (Simunic & Stein) أن الشركات الكبرى (The Big 4) أكثر قدرة من مكاتب التدقيق صغيرة الحجم على اكتشاف الأخطاء وتأدية المهام بجودة أعلى، وذلك لقدرة على اجتذاب المدققين ذوي الخبرة والكفاءة العالية؛<sup>1</sup>

وفي ذات السياق، يمكن القول أن القبول الواسع للتأثير الإيجابي لكبر حجم مكاتب التدقيق على جودة التدقيق، قد يكون من نجاح تلك المؤسسات في المحافظة على عدد كبير من المدققين وقدرتها المالية على جذب ذوي الخبرة وتدريبهم الملائم من جهة، وتركيزها على سمعتها باعتبارها إحدى أهم أصولها المعنوية من جهة أخرى.

### 2. سمعة مكتب التدقيق

تعتبر سمعة مكتب التدقيق على المدى الذي يتداول به إسم المكتب في سوق العمل،<sup>2</sup> وتمثل إحدى أصوله المعنوية، ولا تتوقف على حجم المكتب أو عدد الزبائن المتعامل معهم،<sup>3</sup> إنما تعتبر مزيج من العوامل المترابطة (الإلتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي، الخبرة المهنية لأعضاء فريق التدقيق، إرتباط المكتب بمكاتب التدقيق العالمية، الدعاوى القضائية المرفوعة ضده...)،<sup>4</sup> ويرى معظم الباحثين أن مكاتب التدقيق كبيرة الحجم تكون في الغالب ذات سمعة جيدة، وبالتالي تحرص على تقليل أخطائها وتقديم خدمات ذات جودة عالية،<sup>5</sup> للمحافظة على مكانتها في السوق،<sup>6</sup> ويضيف (Joshua & al) أن شركات التدقيق ذات السمعة الجيدة سيكون لديها الدافع للممارسة السليمة للمهنة والإبلاغ عن التحريفات المكتشفة خوفا من فقدان السمعة؛<sup>7</sup>

وبتحليل أقرب لفضائح شركات التدقيق العالمية وعلى رأسهم شركة arthuranderson، يمكن القول أن الإرتباط الإيجابي بين حجم وسمعة مكتب التدقيق مع جودة الأداء المهني للمدقق الخارجى، يعد ارتباطاً نسبياً لا يعكس في جميع الحالات المستوى العالى لجودة التدقيق، فبالرغم من كبر حجم هاته الشركة وسمعتها العالية إلا أنها تورطت في ممارسات غير أخلاقية مع إدارة شركة enron للطاقة، وفشلت في تحقيق أدنى مستويات الجودة (الإلتزام بالمعايير المهنية للتدقيق)، وقللت من الصورة الجيدة لمهنة التدقيق.

<sup>1</sup> Alan Kilgore, Corporate Governance, **Profesional Regulation And Audit Quality**, Malysianaccounting review, vol 06, N 01, 2007, p70.

<sup>2</sup> Adnan Kadhum Matrood, Ali Mahdi Hameed, Amjed Kareem Ghadhab, op.cit, p 06.

<sup>3</sup> جليل إبراهيم صالح، عبد الكريم عبد الرحيم، نهلة غالب عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>4</sup> Adnan Kadhum Matrood, Ali Mahdi Hameed, Amjed Kareem Ghadhab, op.cit, p 6-7.

<sup>5</sup> جليل إبراهيم صالح، عبد الكريم عبد الرحيم، نهلة غالب عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>6</sup> Alan Kilgore, op cit, p 71.

<sup>7</sup> Edosa Joshua Aronmwan, Tina Oghene kome Ashafoke, Chijioke Ocar Mgbame, **audit firm reputation and audit quality**, European journal of business and management, vol 05, no 07, 2013, p 69.

### 3. التخصص القطاعي للمكتب

يعرف على أنه المعرفة التي يكتسبها أعضاء فريق التدقيق بفضل للتخصص في تدقيق مؤسسات تنتمي إلى قطاع واحد،<sup>1</sup> وتشير معظم الدراسات التي تناولت جوانب العلاقة بين التخصص القطاعي للمكتب وجودة الأداء المهني إلى أن تخصص المكتب في قطاع معين يرفع من احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، مما يترتب عليه اكتساب المكتب سمعة طيبة في مجال التخصص،<sup>2</sup> إذ يؤكد (Kusharyanti) واجب المدقق الخارجي في اكتساب خبرات متخصصة في المجالات ذات التأثير على المهنة، والتي تمكنهم من توفير مستوى أعلى من خدمات التدقيق.<sup>3</sup>

### 4. المنافسة بين مكاتب التدقيق

ينال موضوع اشتداد المنافسة بين مكاتب التدقيق وأثرها على جودة التدقيق اهتماماً بحثياً واسعاً، وتنقسم الآراء بين أثر إيجابي وأثر سلبي، حيث يرى أصحاب الرأي الأول أنه كلما ازداد التنافس بين المدققين في الحصول على الزبائن، ازدادت رغبة المؤسسة محل التدقيق في تغيير المدقق بمدقق آخر محاولة لتخفيض قيمة الأتعاب، ما يؤدي إلى زيادة الجهود المبذولة من طرف المدقق، وبالتالي التأثير بشكل أفضل وإيجابي على جودة التدقيق؛<sup>4</sup> وعلى العكس من ذلك يرى أصحاب الرأي الآخر (التأثير السلبي)، أنه كلما اشتدت المنافسة بين مكاتب التدقيق، كلما انخفضت جودة التدقيق وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلالية المدقق؛<sup>5</sup> وفي الإطار ذاته، ترى الباحثة عكسية العلاقة بين المنافسة بين المكاتب وجودة التدقيق، وذلك لما قد ينتج عن اشتداد المنافسة بين مكاتب التدقيق من آثار سلبية قد يلجأ المدقق من ورائها إلى تخفيض أتعابه بشكل كبير من أجل المحافظة أو الحصول على الزبائن وبالتالي التأثير السلبي على جودة التدقيق.

### 5. الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب

تلعب الدعاوى القضائية دوراً مهماً في الكشف عن مدى جودة عملية التدقيق، وتعتبر من أهم الأدوات التي يستعين بها مستخدمو القوائم المالية للتأكد من تقديم الحد الأدنى من الجودة، وتعتبر العديد من الدراسات

<sup>1</sup> سمير لقويرة، مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص 450.

<sup>2</sup> حازم عبد العزيز الغرباوي، رائد فاضل حمد سلمان، مرجع سبق ذكره، ص 49.

<sup>3</sup> Syahril Ali, Mekharisa putriaulia, **Audit Firm Size, Auditor Industry Specialization and Audit Quality: An Empirical Study of Indonesian State-Owned Enterprises**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.22, 2015, p 04.

<sup>4</sup> Adnan kadhummatrood, Amdjad kareem ghadhab, ali mahdih ameed, op cit, p p 7-8.

<sup>5</sup> جليل إبراهيم صالح، عبد الكريم عبد الرحيم، نهلة غالب عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 12.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

أن الدعاوى القضائية من العوامل التي تؤثر سلباً على جودة التدقيق، وتمثل مقياساً عكسياً لها،<sup>1</sup> والدليل الأكثر إقناعاً على فشل عملية التدقيق هو وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق.<sup>2</sup>

### 6. مدة ارتباط المكتب بالمؤسسة محل التدقيق

يقصد بفترة الإرتباط عدد السنوات التي يقضيها مكتب التدقيق في تدقيق القوائم المالية للمؤسسة ما، وينال هذا العامل اهتماماً متزايداً من قبل العديد من الدراسات<sup>3</sup>، وقد أثبتت العديد من الإنتقادات تجاه مهنة التدقيق فيما يتعلق بتأثر استقلالية المدققين الخارجيين بطول فترة الإرتباط، وتزايدت الضغوط لإجراء تغييرات على مهنة التدقيق،<sup>4</sup> وتم اقتراح إلزام الشركات بتغيير مدققيها عن طريق تحديد عدد السنوات التي يمكن فيها تقديم خدمات التدقيق لمؤسسة ما،<sup>5</sup> على اعتبار أن طول مدة الإرتباط ينتج عنها تقارب في المصالح بين الزبون والمدقق وبالتالي التأثير على إجراءات وجودة التدقيق بشكل سلبي، إذ يعتبر (Zayol, Kukeng) حسب نظرية التسويق بالعلاقات\*، أن استمرارية العلاقة بين المدققين والمؤسسة محل التدقيق من شأنه إصدار قرارات متحيزة لصالح المؤسسة من خلال حصوله على قناعة معقولة لإيجابية وسلامة كل معاملاتها؛<sup>6</sup>

وعلى العكس من ذلك، أشار (مشتهي) أن التخلي عن خدمات مدقق ذو معرفة متراكمة وواسعة، واستبداله بمدقق آخر ليس لديه المعرفة والخبرة التامة، يمكن أن يؤدي إلى إصدار تقارير مضللة وتكاليف باهظة؛<sup>7</sup>

<sup>1</sup> عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية – ميدانية"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومراجعة، 2008، ص ص 12-13.

<sup>2</sup> حازم عبد العزيز الغرابوي، راند فاضل حمد سلمان، ص ص 48-49.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 21.

<sup>4</sup> Rohami Shafie and all, Audit Firm Tenure and Auditor Reporting Quality: Evidence in Malaysia, international business research, volume 02, number 2, 2009, p 99.

<sup>5</sup> Bobbie daniel, quinton booker, opcit, p 78.

(\*) تتضمن هذه النظرية إقامة المؤسسة لعلاقة طويلة الأجل مع الزبون من أجل التوصل إلى معرفة أفضل لاحتياجات الزبون وتطلعاته المستقبلية حول المنتج، والعمل على تطوير أساليب الإنتاج لتحقيق تلك الرغبات وتسليم المنتج بالموصفات المطلوبة التي تلبي احتياجات الزبائن، وفي مجال التدقيق، تحقق هذه النظرية المنفعة للمدقق والمؤسسة محل التدقيق على حد سواء، إذ يعتبر المدقق عملية التدقيق الأداة التسويقية التي يمكن من خلالها الحفاظ على المهنة الحالية وتعديل الرأي حسب مصلحة المؤسسة محل التدقيق وتحقيق أهدافها، وبالتالي تحقيق مصلحة الطرفين.

<sup>6</sup> Zayol patrick, Kukeng Vitalis, effect of auditor independence on audit quality: a review of literature, international journal of buine and management invention, vol 03, 2017, p 53.

<sup>7</sup> صبري ماهر مشتهي، مرجع سبق ذكره، ص ص 235-236.



ثالثاً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق التي ترتبط بالمؤسسة محل التدقيق

تتأثر جودة التدقيق بعوامل أخرى متعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، وتمثل فيما يلي:

### 1. حجم المؤسسة محل التدقيق

يختلف مستوى الجهد المبذول من طرف المدقق باختلاف حجم المؤسسة محل التدقيق، حيث تزيد مسؤولياته عند الإرتباط بمؤسسات كبيرة الحجم وتقل عند التعاقد مع المؤسسات صغيرة الحجم،<sup>1</sup> وتوثق بعض الدراسات العلاقة الطردية بين كبر حجم المؤسسة وجودة التدقيق، بحكم أن هاته المؤسسات ونظراً لتعدد نشاطاتها تلجأ إلى الإستعانة بخدمات مكاتب التدقيق ذات السمعة الطيبة والتي تحقق مستويات عالية من الجودة، بينما توثق دراسات أخرى أن كبر حجم المؤسسة يعتبر جزءاً هاماً من إيرادات مكتب التدقيق، الأمر الذي من شأنه التأثير على استقلالية المدقق وبالتالي على جودة التدقيق بشكل سلبي؛<sup>2</sup>

ولهذا السياق أثر بارز في الترويج بين إيجابية أو سلبية العلاقة بين حجم المؤسسة وجودة التدقيق، وتتفق الباحثة مع الرأي الأول في لجوء المؤسسات ذات الحجم الكبير إلى مكاتب التدقيق ذات السمعة الجيدة التي تسعى دائماً لتقديم أحسن صورة عن المكتب، وذلك من خلال بذل الجهد المطلوب والمناسب مع سمعتها من جهة، بالإضافة إلى توفر هاته المكاتب على مدققين ذوي خبرة جيدة ومستويات عالية من المعرفة من جهة أخرى، وبالتالي ضمان تقديم الخدمة على أحسن وجه وتحقيق الجودة في عملية التدقيق.

### 2. تعقد مهمة التدقيق

تباين الآراء حول إيجابية أو سلبية أثر تعقد مهمة التدقيق على جودة التدقيق، فتشير بعض الدراسات إلى أن تعقد مهام المدقق في ظل تعقد نظم التشغيل لدى المؤسسة يزيد من الوقت والجهد اللازم لإنجاز المهمة،<sup>3</sup> وبالتالي التأثير السلبي على جودة الأداء، وقد يكون لصعوبة الأعمال والمهمة لدى المدقق تأثيراً إيجابياً على جودة التدقيق من خلال رفع مستوى الجهد المبذول للمدقق والتحسين من قدرته لإنجاز تلك المهام المعقدة؛

وتؤيد الباحثة عكسية العلاقة بين تعقد المهمة وجودة التدقيق، وذلك لأن صعوبة العمليات قد توسع من فرص الإحتيال والتلاعب وعدم التمكن من مراقبة كل البيانات الضخمة للمؤسسة وتحتاج إلى مدققين خبراء وذوي مستوى عالي من التدريب العملي، وقد يكون أحسن مثال على ذلك ما شهدته مهنة التدقيق عام 2002

<sup>1</sup> أحمد حابي، تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على الجودة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظى الحسابات فى الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات إقتصادية - المجلد 5، العدد 03، 2011، ص 236.

<sup>2</sup> أحمد حابي، مرجع سبق ذكره، ص 237.

<sup>3</sup> إبراهيم عبد موسى السعيري، مرتضى محمد شاني الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص 1541.

## الفصل الثاني.....البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

وانهيار شركة أندرسون (arthuranderson) إذ تشير العديد من الدراسات إلى عجز المدققين على فهم طبيعة العمليات والأنظمة التشغيلية ومحتوى القوائم المالية لشركة enron وطبيعة أعمالها المعقدة.

### المبحث الثاني: جهود الهيئات المهنية لتحقيق جودة التدقيق الخارجى

ولأن مفهوم جودة التدقيق يكتنف على قدر كبير من عدم الوضوح، تهتم العديد من الهيئات والمنظمات الدولية والتشريعات المحلية ذات الصلة بالتدقيق بإصدار معايير ونشرات تفسيرية توضح فيها متطلبات تحقيق جودة الأداء المهني للمدققين، وإعطاء الإهتمام الكافي لعمليات الإشراف والرقابة عليها، إذ قامت العديد من الكيانات الدولية على الصعيد العالمى والعربى بتأطير وتطوير مجموعة من الأطر لضمان جودة التدقيق.

### المطلب الأول: الجهود المهنية الدولية لتحقيق جودة التدقيق الخارجى

تهتم العديد من الهيئات والمنظمات والجمعيات المهنية عبر العالم بموضوع جودة الأداء لدى مكاتب التدقيق، وبالعامل على تحسين الخدمة المقدمة والإرتقاء بها بما يخدم مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة.

### أولاً: جهود المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA)

نتيجة للإنتقادات التي طالت مهنة التدقيق، تزايد الإهتمام بجودة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، وقام الكونغرس الأمريكى عام 1974 بإصدار المنظمات المهنية على أنها لا تهتم بالرقابة على جودة التدقيق ولا بتنظيم المهنة،<sup>1</sup> وفي ظل ذلك تأسست لجنة هولتن (Holton Commitee) لدراسة رقابة الجودة وأصدرت معيار التدقيق رقم (04) بعنوان "الإعتبرات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بمراقبة حسابات الشركات"<sup>2</sup>؛

وفي عام 1978 شكل المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين لجنة معايير للرقابة على الجودة لدى مكاتب التدقيق، وقد أصدرت هذه اللجنة عام 1979 نشرة معايير رقابة الجودة رقم (01)، وتمثل هذه المعايير في:<sup>3</sup>

**1. الإستقلال:** ويؤكد هذا المعيار على إستقلال المدقق الخارجى، ويهدف إلى وضع السياسات والإجراءات التي تدعم تنفيذ قاعدة الإستقلال الواردة ضمن آداب السلوك المهني؛

**2. تخصيص موظفي المكتب على مهام التدقيق:** أي توزيع المهام على أعضاء فريق التدقيق، ومراعاة الخبرة، الكفاءة الفنية، والمعرفة لدى مختلف أعضاء الفريق، وتخصيصهم للمهمة التي تتوافق وخبرتهم وكفاءتهم الفنية؛

<sup>1</sup> عيد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 66.

<sup>2</sup> إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، مرجع سبق ذكره، ص 269.

<sup>3</sup> عيد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-67.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

3. الإستشارة وأخذ رأي الآخرين: ويهدف إلى الإستعانة بآراء الخبراء وذوي المعرفة عند التعرض للمشاكل؛
  4. الإشراف: يهدف هذا المعيار إلى إخضاع كافة أعمال المكتب للإشراف الجيد من خلال التخطيط، المراقبة، وفحص أوراق التدقيق، التقارير، القوائم المالية، النماذج، والإستقصاءات؛
  5. التوظيف: أي وضع سياسات محددة لاختيار الكفاءات ومستوى الخبرة الذي يجب توفره للتعين في المكتب؛
  6. تنمية القدرات المهنية: يلزم هذا المعيار مكتب التدقيق أن يضع ضمن سياساته وإجراءاته برامج التعليم المستمر والتدريب اللازم لأعضاء المكتب بما يكفل لهم الوفاء بمسؤولياتهم المهنية؛
  7. الترقية: ويهدف إلى عدم ترقية أعضاء الكتب دون استيفائهم للمعرفة والخبرة الكافية التي تمكنهم من الأداء الجيد للمهنة؛
  8. قبول العملاء الجدد والإستمرار مع العملاء الحاليين: العمل على إرساء سياسات داخل المكتب لاتخاذ قرار التعامل مع زبائن جدد أو المواصلة مع الحاليين أو تغييرهم لتفادي أولئك الذين تنقصهم الأمانة؛
  9. الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء: يهدف هذا الإجراء إلى التحقق من التطبيق الأمثل لبرنامج الرقابة على جودة التدقيق من طرف أحد أعضاء فريق التدقيق، أو عن طريق أحد مكاتب التدقيق الزميلة، أو عن طريق لجنة من ذوي الإختصاص في المجال؛
- وفي عام 1996 قامت لجنة معايير التدقيق **ASB\*** التابعة للمعهد بإصدار بيان معايير مراقبة الجودة (SQCS 2) وبيان معايير مراقبة الجودة (SQCS 3)، ليكونا بديلين عن بيان معايير مراقبة الجودة (SQCS 1)، ويحتوي على خمسة ضوابط فقط للرقابة على الجودة،<sup>1</sup> وتتمثل في (الإستقلال والنزاهة والموضوعية، إدارة فريق التدقيق، قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والإستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية، أداء وتنفيذ عملية التدقيق، والرقابة والمتابعة)،<sup>2</sup> واستمرت جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تحديث معايير للرقابة على جودة، حيث أصدر في أكتوبر 2002 معيار التدقيق (SAS 99) بعنوان "مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية" الذي أكد على تدعيم الكفاءة لدى المدقق لاكتشاف الغش والتقرير عنه.<sup>3</sup>

### (\* Accounting Standards Boards.

- <sup>1</sup> برودي مفروم، عبد الحميد مراكشي، العوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافى الحسابات فى الجزائر، مجلة المقرئبى للدراسات الإقتصادىة والمالىة، المجلد 03، العدد 06، المركز الجامعى أفلو، الجزائر، 2019، ص 148.
- <sup>2</sup> عبد السلام سلیمان قاسم الأهل، مرجع سبى ذكره، ص ص 67-68.
- <sup>3</sup> فاتح سردوك، موسى رحمانى، مفهوم جودة المراجعة فى ظل الدراسات الأكادىمىة والهنات المهنىة للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانىة، جامعة بسكرة، العدد 2014/34، ص 185.

## الفصل الثاني.....البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

ثانيا: جهود الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC)

اهتم الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بالجودة وأهمية الرقابة عليها من خلال قيامه وبالتعاون مع مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية IAASB بإصدار المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 و ISQC 01.

### 1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 "الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية"

تعتبر فترة الثمانينات أولى بدايات اهتمام الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) بالرقابة على جودة التدقيق، حيث أصدر الإتحاد عام 1981 المعيار الدولي رقم (07) "ضبط جودة عملية التدقيق"، ويقدم مجموعة من الإرشادات الواجب اتباعها من طرف المدقق لإضفاء الشرعية والمصدقية على خدمة التدقيق،<sup>1</sup> ويضع هذا المعيار ستة ضوابط للرقابة على جودة التدقيق تتمثل في: الصفات الشخصية؛ المهارة والكفاءة؛ توزيع المهام؛ التوجيه والإشراف؛ قبول واستمرار العملاء؛<sup>2</sup> والتفتيش؛<sup>2</sup>

واستمرت جهود الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) لتحسين نوعية خدمة التدقيق وتطويرها إلى مستويات أفضل، وذلك من خلال التعديلات التي أجراها عام 1994 على المعيار الدولي رقم (07) "ضبط جودة عملية التدقيق" واستبداله بمعيار التدقيق الدولي ISA 220 "الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية"،<sup>3</sup> ويتناول مسؤوليات المدقق للرقابة على جودة عملية التدقيق.<sup>4</sup>

1.1. مسؤوليات القيادة عن جودة التدقيق: تحمل الفقرة رقم 08 من المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 المدقق الخارجى مسؤولية الجودة الشاملة لكل عمليات التدقيق التي يكلف بها؛

2.1. المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة: ويتطلب هذا الإجراء من المدقق التحلي بالإنباه، عن طريق دقة الملاحظة وطرح الأسئلة في حالة وجود أي دليل على مخالفة أعضاء فريق التدقيق للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، وفي حالة ثبوت ذلك على المدقق التشاور مع إدارة المؤسسة لاتخاذ الإجراء المناسب.

1 أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة فى مكاتب تدقيق الحسابات فى قطاع غزة، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012، ص 30.

2 إسرائ كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، مرجع سبق ذكره، ص 280.

3 محمد أحمد موسى، محمد يوسف البر مصباح، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها فى ترقية الأداء المهني، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، 2016، ص 167.

4 IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, op.cit, p 79.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

### 3.1. قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات معينة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات:

توضح الفقرة رقم (12) من المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 أنه يجب على المدقق أن يقتنع أن عملية قبول العلاقات مع الزبائن قد تمت وفق أساس سليم، وفي حالة حصوله على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض الإرتباط (التعاقد) مع الزبون، فيجب عليه الإبلاغ عن ذلك؛

4.1. **تعيين فريق الارتباط:** في إطار تعيين فريق التدقيق وحسب الفقرة رقم (14) من المعيار الدولي للتدقيق، يجب على المدقق الحصول على القناعة التامة من امتلاك فريق التدقيق المهارات التي تساعدهم في أداء المهام الموكلة إليهم، من أجل إنهاء العملية وفقا للمعايير المهنية والتمكن من إصدار تقرير مناسب للظروف القائمة؛

5.1. **تنفيذ الإرتباط:** يجب أن يكون للمدقق إرشادات واضحة في توجيه أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم، بما يضمن الإلتزام بالمعايير والمتطلبات المهنية وإصدار تقرير مناسب للظروف القائمة، كما يتحمل المدقق مسؤولية التأكد من أعمال أعضاء الفريق من خلال فحص توثيق أعمال التدقيق، التأكد من الحصول على أدلة تدقيق كافية تدعم الرأي المعبر عنه في تقرير التدقيق، ويقع على عاتقه كذلك مسؤولية التشاور مع الأعضاء في الأمور المستعصية من أجل تكوين قناعة بين الأعضاء حول الإجراء الواجب اتخاذه؛

6.1. **فحص رقابة جودة الإرتباط:** بمهدف فحص القوائم المالية وعمليات التدقيق الواجب فحص جودتها، يجب على المدقق التأكد من تعيين مدقق آخر لمهمة الفحص ومناقشة الأمور المهمة التي يتم تحديدها أثناء فحص رقابة الجودة مع المدقق الفاحص، وعدم إصدار تقرير التدقيق قبل الإنتهاء من فحص رقابة الجودة؛

7.1. **المتابعة:** يضمن تطبيق آلية متابعة أعمال المكتب الحصول على تأكيد معقول لفعالية نظام الرقابة، وتزويده بالأدلة الكافية أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة تعمل بكفاءة وفعالية؛

8.1. **التوثيق:** لغرض إثبات عملية الرقابة على جودة التدقيق، يلتزم المدقق الرئيسي والمدقق الفاحص بتوثيق عملية التدقيق من خلال تضمين وثائق التدقيق الأمور المتعلقة بتنفيذ العملية والإستنتاجات المتوصل إليها.

2. المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC 01 "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

أرغم الإتحاد الدولي للمحاسبين مع مطلع الألفينيات وأهميار العديد من شركات التدقيق عبر العالم، على اتخاذ ردود أفعال سريعة لتدارك آثار هذه الأزمة على مهنة التدقيق، حيث عمل بالتعاون مع IAASB

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

على إدخال بعض التعديلات على بعض المعايير الدولية، وتم عام 2004 إعادة صياغة ISA 220، وإصدار المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC 01، ليدخل حيز التنفيذ بداية من 15 جويلية 2005؛

وتواصلت جهود الإتحاد وحرصه على مواكبة التطورات الحاصلة على مهنة التدقيق من خلال التعديلات التي قام بها على المعيار عام 2006 نتيجة لتعديل المعيار الدولي للتدقيق ISA 230 "التوثيق"، ويؤكد المجلس حرصه على التطبيق الأمثل من خلال آخر تعديل يقدمه على المعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC 01 عام 2009 وإضافة نطاق وهدف المعيار والتعريفات ضمن المقدمة، والمواد التوضيحية التي تتضمن مجموعة من الشروحات والتفسيرات لكيفية تطبيق المعيار وأمثلة عن كل عنصر من المتطلبات التي يستوجبها المعيار<sup>1</sup>؛

ويوضح آخر تحديث للمعيار الدولي لرقابة الجودة ISQC 01 متطلبات نظام رقابة الجودة كما يلي<sup>2</sup>:

**1.2. تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها:** يلتزم الأعضاء المسؤولون عن وضع نظام الرقابة الداخلية بالفهم الكامل للمعيار الدولي لرقابة الجودة ومواده التفسيرية والإمتثال لمتطلباته بهدف تطبيقه بالشكل الصحيح؛

**2.2. عناصر نظام رقابة الجودة:** يلتزم مكتب التدقيق بتصميم نظام الرقابة الداخلية يتكون من سبعة عناصر تتمثل في: مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛ المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ قبول العلاقات مع العملاء والاستمرار في هذه العلاقات والارتباطات؛ الموارد البشرية؛ تنفيذ الارتباطات؛ المتابعة والتوثيق؛

**3.2. مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب:** في هذا الإطار، يتحمل مكتب التدقيق مسؤولية وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى نشر ثقافة داخلية لأهمية الجودة، التي من شأنها ضمان توفر الخبرة والمهارة الكافية لدى الأطراف الذين توكل لهم المسؤولية التشغيلية عن نظام رقابة الجودة؛

**4.2. المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة:** يلتزم مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات تهدف إلى توفير تأكيد معقول بالالتزام كل أعضاء المكتب بالمتطلبات الأخلاقية؛

**5.2. قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات:**

توضح الفقرة 26 من المعيار، أنه ينبغي على المكتب وضع سياسات وإجراءات لعملية القبول والارتباط بهدف الحصول على تأكيد معقول لاستمرارية المكتب، إلا في العلاقات التي تكون لديه فيها المهارة المطلوبة والقدرة على الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، مع الأخذ في الحسبان نزاهة وأمانة الزبون؛

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 207.

<sup>2</sup> IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, op.cit, p 47-56.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

**6.2. الموارد البشرية:** تلزم الفقرة 29 من المعيار مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات تمكنه من الحصول على تأكيد معقول من امتلاكه لفريق متكامل ذو خبرة وكفاءة عالية، والقدرة على الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية الضرورية لتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية، وإصدار تقرير التدقيق مناسب للظروف القائمة؛

**7.2. تنفيذ الإرتباط:** يلتزم مكتب التدقيق بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي توفر له تأكيد معقول بتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة، وتتمثل مسؤوليات فحص نظام الرقابة على الجودة في؛ التشاور؛ فحص رقابة جودة التدقيق؛ فحص ضوابط أهلية فاحصي رقابة الجودة؛ توثيق فحص رقابة الجودة؛ الإختلاف في الرأي؛ توثيق أعمال الإرتباط؛ الحفاظ على سرية وثائق أعمال التدقيق والإحتفاظ بها؛ ومتابعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛ وتقييم أوجه القصور التي تم تحديدها والإبلاغ عنها.

**8.2. توثيق نظام رقابة الجودة:** يلتزم مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات مناسبة لتوثيق الأدلة وإطار عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة، والإحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية معينة من أجل تقييم مدى الإلتزام بنظام الرقابة على الجودة على مستوى المكتب.

### **المطلب الثاني: الجهود المهنية العربية لتحقيق جودة التدقيق الخارجي**

امتد الإهتمام الدولي بجودة الدقيق وتحقيق الرقابة عليها إلى الهيئات والمنظمات العربية ذات الصلة بالتدقيق، لتستجيب لتلك الجهود عن طريق جملة من التشريعات والقوانين تهدف إلى رفع المهنة إلى مستويات أفضل.

### **أولاً: جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين \* (SOCPA)**

تؤكد معايير المراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين منذ عام 1995، على الإهتمام المبكر للهيئة ومنذ تأسيسها بتحقيق مستوى مقبول من الإلتزام بالمعايير المهنية التي والمتطلبات التنظيمية التي تضبط مهنة التدقيق؛

وفي إطار مساعي الهيئة للنهوض بمهنة التدقيق، قامت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني المنبثقة عن مجلس إدارة الهيئة في 19/01/1995 بإعداد برنامج مراقبة الجودة على مستوى مكاتب التدقيق لفحص مدى الإلتزام بالقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة<sup>1</sup> وأخضع هذا البرنامج مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية في السنوات الأولى من التأسيس إلى نوعين من الفحص؛ فحص البيانات المقدمة من مكتب التدقيق، وفحص

(\*) Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants هي هيئة سعودية مهنية تأسست عام 1992 ، يقع مقرها في عاصمة المملكة الرياض، ولها مكاتب تابعة لها في جودة والدمام، تسهر على تنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية.  
<sup>1</sup> إسماء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، مرجع سبق ذكره، ص 281.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

الرقابة النوعية لنظام الرقابة الداخلية، ولضمان مستوى جيد من الخدمات المهنية، تجري الهيئة السعودية تحديثاتٍ مستمرة على برنامج مراقبة جودة الأداء المهني. ويقدم آخر تحديث لها عام 2020 ثلاثة أنواع من الفحص:

### النوع الأول: فحص البيانات المقدمة من مكتب التدقيق للهيئة سنويا

وذلك بإجراء تدقيق دوري سنوي للبيانات التي يتم استلامها من مكاتب التدقيق،<sup>1</sup> للتأكد من استيفاءها لمجموعة من المستندات ومدى توفيرها للمعلومات الضرورية حول المكتب وطبيعة الخدمات التي يقدمها، إذ يلتزم المكتب بإعداد تقرير ملخص حول هذه البيانات وأية تجاوزات تم تسجيلها، ويتم تقديمه إلى الأمانة العامة للهيئة التي تحوله إلى لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، ويتم اعتماد التقرير بصفة نهائية بعد إدخال التعديلات الضرورية.<sup>2</sup>

### النوع الثاني: فحص الرقابة النوعية للجودة والإرتباطات لدى مكاتب المحاسبة (الفحص الميداني)

يعنى هذا النوع بفحص نظام رقابة الجودة لدى مكتب التدقيق من خلال جملة من الإجراءات تتمثل في:<sup>3</sup>

1. فحص نظام رقابة الجودة: من خلال فحص سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام أعضاء المكتب بالمعايير المهنية؛

2. فحص إرتباطات المكتب: للتأكد من تطبيق معايير التدقيق والمعياري الدولي لرقابة الجودة ISQC 01 والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة في المملكة العربية السعودية أثناء جميع الإرتباطات؛

3. إبلاغ المكتب بالملاحظات عن عدم الإلتزام بمعايير التدقيق والمعياري الدولي لرقابة الجودة ISQC 01 والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة في المملكة العربية السعودية؛

4. تصنيف الملاحظات حسب جسامتها لتحديد نسبة الإلتزام واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الأخطاء، أو إحالة مكتب التدقيق إلى لجنة التحقيق في حال وجود ملاحظات جوهرية من شأنها التأثير على القوائم المالية؛

ويتم رفع تقرير ملخص بنتائج الفحص إلى أمانة الهيئة، ثم إلى لجنة مراقبة جودة الأداء المهني لدراسة هذه التقارير واعتمادها بصفة نهائية بعد إدخال التعديلات الضرورية، إذا اتضح عدم وجود تجاوزات ضد أحكام النظام أو المعايير المهنية، وفي حالة عدم الإلتزام بهذه الأخيرة يتم إحالة المكتب إلى لجنة التحقيق.

1 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، ص 11، <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/3c/3c0b621d-1539-49be-9984-daa4bcff3d3f.pdf>، تاريخ الإطلاع: 2020/09/26.

2 نفس المرجع أعلاه، ص 11-12.

3 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، مرجع سبق ذكره، ص 12 إلى 14.



### النوع الثالث: الزيارات الميدانية

في هذا النوع من الفحص تقوم الهيئة بزيارات مفاجئة لمكاتب التدقيق لأكثر من مرة خلال السنة، للتأكد من صحة البيانات وفحص سياسات المكتب المتعلقة بالرقابة على الجودة ومدى شرعيتها، وإصدار تقرير عن نتائج كل زيارة، ورأي المكتب حول هذه الملاحظات ورفعها إلى أمانة الهيئة ثم إلى لجنة مراقبة جودة الأداء المهني لدراسة هذه التقارير واعتمادها بصفة نهائية بعد إدخال التعديلات الضرورية، إذا اتضح عدم وجود تجاوزات ضد أحكام النظام أو المعايير المهنية، وفي حالة عدم الإلتزام بهذه الأخيرة يتم إحالة المكتب إلى لجنة التحقيق؛<sup>1</sup>

وبناء على ما سبق، يظهر برنامج مراقبة جودة الأداء المهني الجهود الأصيلة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في تحقيق الرقابة على مكاتب التدقيق، بغض النظر عن تبنيها للمعايير الدولية للتدقيق ISA الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB) الذي يعتبر محاكاة للممارسات الدولية في مجال التدقيق، لتحقيق التماثل وتحسين درجة توحيد مهنة التدقيق والخدمات ذات العلاقة عبر العالم أكثر من تعزيز جودة المهنة.

### ثانيا: جهود المعهد المصري للمحاسبين القانونيين

كان للمعهد المصري للمحاسبين القانونيين جهود مبكرة في تنظيم مهنة التدقيق على المستوى العربي، حيث أصدر عام 1992 معايير المحاسبة والتدقيق، ثم الميثاق العام لمهنة المحاسبة والتدقيق عام 1993،<sup>2</sup> وتواصلت مساعيه لتقديم الإرشادات اللازمة لممارسة مهنة التدقيق وتحقيق الرقابة عليها، حيث استجاب للممارسات الدولية في مجال الرقابة على جودة التدقيق بعد انضمامه إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 1996 وقام بتوفير إرشادات تدقيق اختيارية من خلال المعيار رقم (07) الذي يتفق إلى حد كبير مع المعيار الدولي رقم (07) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)،<sup>3</sup> أعقبها ذلك إصداره معيار المراجعة المصري EAS 220 ضمن معايير التدقيق المصرية عام 2008؛

ويهدف المعيار الدولي رقم (07) إلى توفير إرشادات تتعلق بالرقابة على جودة التدقيق من خلال جملة الإجراءات التي يقدمها، والمتعلقة بمكتب التدقيق وأخرى تتعلق بمهام القائمين على عملية التدقيق. ومن العناصر الأساسية المستخدمة في عملية الرقابة على جودة التدقيق حسب هذا المعيار؛ الإعتماد بالمتطلبات المهنية؛ مهارات وكفاءات المراقبين؛ التوجيه والإشراف؛ قبول أو الإحتفاظ بالعملاء والمراقبة.<sup>4</sup>

1 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، مرجع سبق ذكره، ص 14.

2 كنان طقطق، مرجع سبق ذكره، ص 78.

3 فراس خضيرى الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

4 نفس المرجع أعلاه، ص 55.

### المطلب الثالث: الجهود المهنية المحلية لتحقيق جودة التدقيق الخارجي

امتد الإهتمام الدولي والعربي بجودة التدقيق وتحقيق الرقابة عليها إلى بيئة الأعمال الجزائرية، إذ حرصت مؤخرًا على العناية بمفهوم جودة التدقيق لما لها من دور فعال في تطوير المهنة ورفعها إلى مستويات أفضل؛

ونظرًا لغياب معايير محلية للرقابة على الجودة، يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) التابع لوزارة المالية المسؤول الأول والوحيد عن الرقابة على أعمال المدقق الخارجي (محافظ حسابات أو خبير محاسبي)، من خلال إصداره للقانون 91-08 وبعده القانون 10-01 الذي ينظم ممارسة المهنة ويتم على أساسه تقويم جودة أداء المدقق، وكان من أبرز أهداف المجلس الوطني للمحاسبة للرقابة على أعمال التدقيق من أجل دعم الثقة في المهنة والتأكيد على مستوى الجودة والدقة على مستوى مكاتب التدقيق؛

ويظهر الإهتمام بجودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، بحرص المجلس الوطني للمحاسبة على فرض نوع من الرقابة على أعمال التدقيق من خلال اللجان التي يتكون منها المجلس: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية، لجنة الإعتماد، لجنة التكوين، لجنة الإنضباط والتحكيم، بالإضافة إلى لجنة مراقبة النوعية<sup>1</sup> التي تعمل على:<sup>2</sup>

- إعداد طرق العمل في مجال جودة الخدمات، واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة لمهني المحاسبة وإعداد تدابير لضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الإستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الإستشارة والعلاقات مع الزبائن.

بالإضافة إلى ذلك، يؤكد المشرع الجزائري سعيه المستمر لرفع مستوى مهنة التدقيق من خلال لجنة الإنضباط والتحكيم، التي تحرص من خلال المهام الموكلة إليها على ضبط الرقابة على تنفيذ القواعد المهنية والأخلاقية المرتبطة بالمهنة، تحسين نوعية الخدمات ومحاولة ضمان جودة عالية في احترام قواعد ممارسة المهنة؛<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سهام طالب حسين، محمد يعقوب، الأفاق المختلفة لتفعيل جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد 07، العدد 03، 2019، ص ص 66-67.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، 2011، المادة 22، ص 07.

<sup>3</sup> رفيقة بوسالم، عبد القادر مقرامنت، نوال ضيافي، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق "التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر"، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 09، العدد 04، 2021، ص 87.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

وفي ذات الشأن، يمكن القول أن عدم إصدار المجلس الوطني للمحاسبة لمعيار الرقابة على جودة التدقيق، قد لا يعتبر عائقاً دون الممارسة السليمة للمهنة، باعتبار أن هاته المعايير غير ملزمة التطبيق وترجح المعايير والتشريعات المحلية على حسابها في حال وجود أي تعارض ما بين أي قاعدة من القواعد التي ينص عليها المعيار الدولي للتدقيق والتشريع أو القانون السائد في دولة معينة، وقد تغني القوانين والتشريعات المحلية المنظمة لمهنة التدقيق على تبنى المعيار الدولي للرقابة على جودة التدقيق.

### المبحث الثالث: وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي

ولأن مفهوم جودة التدقيق يعتبر مفهوماً نسبياً، كان لابد من البحث عن بعض الوسائل التي من شأنها المساعدة في الوصول إلى أقصى مستوى ممكن من الجودة. وقد وثقت الأبحاث السابقة مجموعة من الوسائل تتمثل أساساً في الإلتزام بمعايير التدقيق، اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق وتدعيم استقلالية المدقق.

#### المطلب الأول: الإلتزام بمعايير التدقيق أثناء تنفيذ مهمة التدقيق

تمثل معايير التدقيق مجموعة من الإرشادات والتوجيهات التي يستعين بها المدقق الخارجي أثناء تنفيذ مهمة التدقيق، وتهدف إلى تحسين أداء المدققين وبالتالي جودة التدقيق، أي أن هناك علاقة طردية بين الإلتزام بالمعايير وجودة التدقيق، وفيما يلي أهم معايير التدقيق ودورها في تحسين جودة عملية التدقيق:

#### أولاً: الإلتزام بالمعايير الشخصية أو العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للمدقق الخارجي، فيجب عليه تقديم خدمات التدقيق على قدر عالٍ من الكفاءة والتأهيل، وتتمثل فيما يلي:

#### 1. التأهيل العلمي والعملي للمدقق

يشترط هذا المعيار ضرورة حصول المدقق الخارجي على قدرٍ ملائمٍ من التعليم الرسمي وخبرة ميدانية في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى تتبع التطورات التي تطرأ على المهنة بشكل دائم ومستمر. وفي ذات الشأن أشارت دراسة (DeAngelo) إلى أن كفاءة المدقق الخارجي تعتبر الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة التدقيق، ذلك لأنها تساعد المدقق في اكتشاف الأخطاء والمخالفات أثناء تنفيذ مهمة التدقيق؛<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Linda Elizabeth DeANGELO, op.cit, p 186.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

فحصول المدقق على التأهيل العلمي والعملية الكافي سيمكنه من أداء مهمة التدقيق بكفاءة عالية، وذلك على اعتبار أن مختلف إجراءات التدقيق تتطلب قدرًا كافيًا من الحكم الشخصي.<sup>1</sup> إذ يؤكد هذا المعيار على أهمية تأهيل الشخص القائم بعملية التدقيق في الجانب الميداني والتدريب المستمر في مختلف العلوم ذات الصلة بالتدقيق، من أجل إصدار الأحكام بشكل موضوعي ومواكبة التطورات والمستجدات التي تطرأ على المهنة،<sup>2</sup> فقد اعتبرت الدراسات المحاسبية في هذا المجال برامج التعليم المهني أحد أهم صور التدريب المستمر التي من شأنها تحقيق الكفاءة والتأهيل اللازمين لأداء عملية التدقيق بصورة تحقق جودتها؛<sup>3</sup>

محلياً، وحرصاً من المشرع الجزائري على توفر التأهيل العلمي والعملية الكافي للمدقق، نصت المادة 08 من القانون 10-01 على ضرورة امتلاك الشخص الممارس للمهنة على شهادة جامعية في الإختصاص ثم يجري مسابقة للإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة،<sup>4</sup> وبعدها إجراء تربص ميداني لدى أحد مزاوي مهنة التدقيق للحصول على الخبرة المهنية؛<sup>5</sup>

وفي ذات السياق، وباستخدام الدراسات السابقة كأساس، وجب تدعيم الممارسة المهنية للتدقيق بكوادر مؤهلة تتمتع بخبرة عالية في المجال، وذلك للمحافظة على مستوى جيد في التعامل مع مختلف الحالات، خاصة تلك التي تتطلب الحكم الشخصي. وبالتالي تظهر أهمية هذا العنصر في تحسين أداء المدقق وبالتالي جودة التدقيق.

### 2. الإستقلال

يعتبر الإستقلال من أهم معايير التدقيق المقبولة عموماً، حيث تتحدد درجة الثقة في رأي المدقق الخارجي بمدى استقلاله عند القيام بمهمه، ولقد أقرت لجنة إجراءات التدقيق بأهمية هذا المعيار وأكدت على أن أي خلل في هذا المعيار سيؤثر على المعايير الأخرى.<sup>6</sup> ويشير استقلال المدقق إلى مدى تجرده من أي مصالح عند إبداء رأيه وأن ينظر إلى الحقائق بكل حياد وموضوعية،<sup>7</sup> مع ضرورة تفهمه لمختلف الضغوط الصادرة عن إدارة المؤسسة.<sup>8</sup>

1 عمر مسعودي، فعالية تخطيط التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية، في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة ادرار، الجزائر، 2019/2018، ص 220.

2 هادي التميمي، مدخل الى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2006، ص ص 30-31.

3 أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات، دون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 27.

4 وزارة المالية، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 08، ص 05.

5 نفس المرجع أعلاه، المادة 77، ص 12.

6 عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 59-60.

7 إبراهيم عبد موسى السعيري، مرتضى محمد شاني الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص 1538.

8 رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 124.

### 3. بذل العناية المهنية الملائمة

ونظراً لأن مفهوم العناية المهنية يعتبر مفهوماً معنوياً، فلا يمكن الإستدلال عليه بصفة مباشرة ولا توجد تقنية واضحة تمكن من قياسه، ويتم الإستدلال عليه في غالب الأحيان بطريقة غير مباشرة من خلال التعرف على مدى وفاء المدقق بمسؤولياته المهنية والقانونية.<sup>1</sup> إذ تُعرّف العناية المهنية بمدى التزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، بناءً على مجموعة من العوامل التي تنص عليها التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى من العناية المهنية المطلوبة من المدقق؛<sup>2</sup>

محلياً، وحرصاً من المشرع الجزائري على ضمان بذل المدقق الخارجي للعناية المهنية اللازمة، فقد حمّله القانون 10-01 من خلال نص المادة 59 المسؤولية الكاملة في العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج،<sup>3</sup> كما يعتبر مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ولا يتبرأ من مسؤولياته فيما يتعلق بالمخالفات التي يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه قام بإبلاغ مجلس الإدارة بتلك المخالفات،<sup>4</sup> وبالإضافة إلى ذلك يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني،<sup>5</sup> والمسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه؛<sup>6</sup>

وبصفة عامة، يعتبر الهدف الأساسي من فرض معيار بذل العناية المهنية هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق الخارجي أثناء القيام بمهامه، وذلك بفحص مدى التزامه بالمعايير والتشريعات المختلفة المنظمة للمهنة.<sup>7</sup>

### ثانياً: الإلتزام بمعايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بأسلوب تنفيذ عملية التدقيق وكيفية تحديد حجم الأدلة الواجب الحصول عليها من أجل تحقيق الهدف من عملية التدقيق، وتتمثل فيما يلي:

#### 1. التخطيط والإشراف على عمل المساعدين

يلزم هذا المعيار المدقق الخارجي باختيار المساعدين المناسبين لتنفيذ عملية التدقيق، وفقاً لخطة ملائمة، ذلك لأن مسؤولية التخطيط تقع على كل من المدقق ومساعديه لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة؛<sup>8</sup>

1 عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص 52.

2 أحمد فايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 25.

3 وزارة المالية، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 59، ص 10.

4 نفس المرجع أعلاه، المادة 61، ص 10.

5 نفس المرجع أعلاه، المادة 62، ص 10.

6 نفس المرجع أعلاه، المادة 63، ص 10.

7 غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

8 زاهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 34.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

وبالتالي يتعين على المدقق الخارجي إيجاد استراتيجية لنطاق عملية الفحص وكيفية القيام بها، وذلك من خلال إعداد برنامج التدقيق الذي يحقق الأهداف المخطط لها، وإيصال هاته الأهداف إلى مختلف القائمين بالعمل على اختلاف أنواعهم لتحقيق هذه الأهداف وذلك من خلال الإشراف السليم على عمل المساعدين؛<sup>1</sup>

محلياً، وحرصاً من المشرع الجزائري على ضمان التزام المدقق الخارجي بالتخطيط السليم لعملية التدقيق، أصدر (CNC) المعيار الجزائري للتدقيق NAA 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" ليوضح التزامات المدقق لتخطيط تدقيق الكشوف المالية، ويعالج المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية، إذ يلتزم المدقق بإعداد استراتيجية التدقيق مع تحديد نطاق، رزنامة ومنهج التدقيق، كما يجب إشراك المسؤول والأعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة في عملية تخطيط التدقيق بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق والمشاركة فيها؛<sup>2</sup>

وفي ذات السياق أكد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أهمية الإشراف على المساعدين كأحد أهم وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي؛<sup>3</sup>

وبالتالي يتضح الدور الفعال لمعيار التخطيط والإشراف على عمل المساعدين في تحسين عملية التدقيق الخارجي وجودة تنفيذها، وتؤكد على أهمية إيلاءه العناية الكافية من قبل المدقق الخارجي.

### 2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

كما تمت الإشارة إليه سابقاً، يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية والحكم على مدى فعاليته، الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل مباشرته لفحص القوائم المالية، حيث تهدف المؤسسة من تصميم ووضع نظام الرقابة الداخلية لضمان السير الحسن للأنشطة وتحقيق الأهداف، وذلك من خلال رقابة وقائية تعمل على تجنب وقوع الإنحرافات وأخرى علاجية تعمل على اكتشاف وتحديد مواطن الضعف في النظام والعمل على تحسينها؛<sup>4</sup>

ويتطلب هذا المعيار من المدقق الداخلي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وتحديد مدى تطبيقه وفقاً لما هو مخطط له بهدف تحديد جوانب القصور وتقدير مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواءً كانت بسبب الخطأ أو الإحتيال، بشكلٍ يساعد في تحديد حجم الإختبارات وطبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق؛<sup>5</sup>

<sup>1</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص ص 54-55.

<sup>2</sup> المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، من ص 24 الى ص 27.

<sup>3</sup> سليمان قاسم الاهل، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>4</sup> عمر ديلمي، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير، المجلد 21، العدد 01، 2021، ص 104.

<sup>5</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 126.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

وبناء على نتائج دراسة وتقييم هذا النظام ستتحدد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، إذ تغني جودة النظام المدقق الخارجي من الحصول على أدلة إثبات كثيرة، بينما يقود ضعف نظام الرقابة حتماً إلى للاعتماد الأقل على المعلومات الناتجة عن النظام، ويزيد من أدلة الإثبات التي يجب أن يجمعها المدقق الخارجي؛<sup>1</sup>

محلياً، وتأكيداً من المشرع الجزائري على أهمية نظام الرقابة الداخلية، نصت المادة 23 من القانون 10-01 أنه من بين المهام الأساسية لمحافظ الحسابات هو إبداء الرأي في شكل تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية المصادق عليه من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛<sup>2</sup>

وبالتالي، يتضح الدور الفعال الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تسهيل إجراءات تنفيذ عملية التدقيق بالنسبة للمدقق الخارجي، وذلك بتحقيق الفهم الكافي للنظام من خلال دراسته وتقييمه بشكلٍ يحافظ على المستوى الجيد لأدائه المهني وتحسينه إلى مستوياتٍ أعلى من خلال إيلاء أهمية أكثر لهذا النظام.

### 3. جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة

يتطلب هذا المعيار من المدقق الخارجي ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تمثل أساساً معقولاً لإبداء الرأي، إذ تعرف أدلة الإثبات على أنها جميع القرائن والوثائق التي تثبت وقوع العمليات في المؤسسة، والتي يستند إليها المدقق عند إبداء رأيه حول القوائم المالية.<sup>3</sup> وتتسم أدلة الإثبات عموماً بالملاءمة أو المناسبة والكفاية:<sup>4</sup>

✓ **الملاءمة:** وتمثل المؤشر الذي يقاس به نوعية الدليل، ويكون هذا الأخير ملائماً عندما يكون ذو أهمية ومتصلاً بأهداف التدقيق المتعلقة بالمعاملات والأرصدة ذات الصلة؛

✓ **الكفاية:** وتمثل المؤشر الذي يقاس به كمية الأدلة الواجب الحصول عليها لتنفيذ عملية التدقيق، ويعتمد المدقق الخارجي على خبرته وأحكامه المهنية في جمع القدر الكافي من الأدلة.

ويحدد المدقق الخارجي مدى كفاية أدلة الإثبات وملائمتها بناء على حكمه الشخصي، وذلك بناء على طبيعة البند محل التدقيق والأهمية النسبية للأخطاء المحتملة ودرجة المخاطر المرتبطة به،<sup>5</sup> ويوضح المعيار الدولي

1 أمين السيد أحمد لظفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 114.

2 القانون 10-01، المادة 62، مرجع سبق ذكره، ص 07.

3 أصيلة العمري، نجلاء نوبلي، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 02، 2021، ص 527.

4 نفس المرجع أعلاه، ص 528.

5 أمين السيد أحمد لظفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره ص 115.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

للتدقيق ISA 500 " أدلة التدقيق " الوسائل التي يستند عليها المدقق الخارجي للحصول على أدلة الإثبات، وتمثل في الملاحظة، المصادقة الخارجية، إعادة الحساب، إعادة التنفيذ، الإجراءات التحليلية والاستفسار؛<sup>1</sup>

ويعتبر دليل الإثبات حجر الأساس لعملية التدقيق، لأن كل القرارات التي يتخذها المدقق ستكون مبررة بحجم كافي وملائم من أدلة الإثبات،<sup>2</sup> ويمكن الحصول عليها من داخل المؤسسة مثل الدفاتر المحاسبية والمستندات أو من خارجها باستعمال أسلوب المصادقات، مع الأخذ بعين الاعتبار أن أدلة الإثبات المتحصل عليها من خارج المؤسسة تعتبر أكثر حجية من تلك المتحصل عليها من داخلها؛<sup>3</sup>

### ثالثا: الالتزام بمعايير إعداد التقرير

يُعرّف تقرير التدقيق على أنه تلك الوثيقة المكتوبة الصادرة عن مدقق مؤهل، تتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية، ليتم تقديمها إلى الجهات المهتمة بهذا الرأي،<sup>4</sup> ويعتبر الدليل الوحيد تجاه أصحاب المصالح على القيام بعملية التدقيق،<sup>5</sup> وحسب معايير التدقيق المقبولة عموما يشير المدقق الخارجي في هذا التقرير إلى ما يلي:<sup>6</sup>

1. مدى إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب على المدقق أن يحدد مدى عرض القوائم المالية بعدالة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
2. ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يقتضي هذا المعيار أن يوضح المدقق ما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة، لا تختلف عن تلك التي تم استخدامها في الفترة السابقة، وفي حالة وجود أي اختلاف في تطبيق هذه المبادئ يجب على المدقق أن يشير إلى ذلك في تقرير التدقيق؛
3. كفاية الإفصاح: يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى مدى كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية؛
4. إبداء الرأي: يعبر المدقق عن رأيه في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي، وعند امتناعه عن إبداء الرأي، يجب أن يضمن تقريره الأسباب التي دفعته لذلك. كما يجب أن يوضح في تقريره طبيعة الفحص ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية<sup>7</sup>. ويأخذ رأي المدقق عموماً واحداً من بين الأشكال التالية<sup>8</sup>:

<sup>1</sup> IAASB,, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related ServicesPronouncements, op.cit, p 407-409.

<sup>2</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص 58.

<sup>3</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 127.

<sup>4</sup> عبد القادر قادري، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق، مجلة الدراسات الاقتصادية العميقة، العدد الثاني، 2016، ص 58.

<sup>5</sup> زهير سعدي، مرجع سبق ذكره، ص 189.

<sup>6</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 127-129.

<sup>7</sup> زهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص ص 37-38.

<sup>8</sup> بديع الدين ريشو، مراجعة القوائم المالية بين مزاем الإدارة و الخدمات التأكيدية- دراسة تحليلية في الإصدارات المهنية- دون طبعة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص ص 103، 104.



## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

- ✓ **الرأي النظيف:** يعني أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها بعدالة من كافة النواحي الجوهرية؛
- ✓ **الرأي المتحفظ:** أي أن القوائم المالية تعبر عن عدالة المركز المالي، إلا بعض الحالات تم التحفظ بشأنها؛
- ✓ **الرأي المعاكس:** ويعني أن القوائم المالية لا تعبر بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة؛
- ✓ **الإمتناع عن إبداء الرأي:** أي عدم إصدار المدقق أي رأي بخصوص القوائم المالية، ومن أهم الحالات التي تستدعي ذلك وجود قيود على نطاق الفحص وعدم الحصول على القدر الكافي من أدلة الإثبات.

وبالتوازي مع ذلك، استمرت جهود المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) للتأكيد على أهمية الإلتزام بمعايير التدقيق للرفعي بمهنة التدقيق إلى أعلى مستوياتها، وذلك من خلال عقد المؤتمر القومي خلال الفترة من 10-12 ديسمبر 2003، حيث أكد المجلس على ضرورة التزام أعضاء المهنة بالمعايير المهنية من أجل رفع جودة التدقيق وتحسينها بشكل مستمر؛<sup>1</sup>

**محلياً،** أولى المشرع الجزائري اهتماماً كبيراً لكيفية إعداد تقرير التدقيق، وأوضح من خلال عدة مراسيم مجموعة من الإرشادات والتوجيهات التي تحكم إعداد التقرير في بيئة الأعمال الجزائرية، إذ تلزم المادة 25 من القانون 10-01 محافظ الحسابات بإعداد تقارير التدقيق والبالغ عددها ثمانية تقارير،<sup>2</sup> وبعد ذلك صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-202 ليحدد أشكال وأجال إرسال هذه التقارير والبالغ عددها خمسة عشر تقريراً؛<sup>3</sup>

وفي ذات السياق، يمكن القول أن الإلتزام بمعايير التدقيق يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابي على جودة عملية التدقيق وتحسينها، إذ يوفر ذلك ضماناً معقولاً لتنفيذ المهمة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً ويتمتعون بالإستقلال الكافي لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الملائمة للوفاء بمسؤولياتهم على النحو الملائم، بالإضافة إلى القيام بأعمال التدقيق في شكل مخطط ومنظم يضمن سهولة توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، مع تجميع أدلة التدقيق الكافية والملائمة لإبداء الرأي في تقرير التدقيق؛<sup>4</sup>

وبإسقاط ما تضمنته المعايير الدولية للتدقيق على البيئة المحلية، يمكن القول أن المعايير الجزائرية للتدقيق تتضمن أحدث القواعد الإسترشادية التي تمكن من سد الحاجة المستمرة للمدقق الخارجي في ممارسة المهنة وفق متطلبات البيئة الجزائرية، وبالتالي يمكن اعتبارها وسيلة لتحسين جودة التدقيق شأنها شأن المعايير الدولية.

<sup>1</sup> فاتح سردوك، موسى رحمانى، مرجع سبق ذكره، ص ص 6-7.

<sup>2</sup> وزارة المالية، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص 7.

<sup>3</sup> بلقاسم بلقاضي، طاهر لمين بلقاضي، محمد بوعبيدة، **معايير تقارير المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري ومتطلبات التكيف مع المعايير الدولية**، الملتقى الوطني حول "واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية"، جامعة بومرداس، 11-12 أبريل، 2018، ص 350.

<sup>4</sup> أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 20.

### المطلب الثاني: الرقابة على جودة التدقيق

تعتبر الحاجة للرقابة على جودة أداء المدقق الخارجى وليدة مسؤوليته تجاه الأطراف الخارجية وإبداءه للرأي الفنى المحايد، ومن أجل التأكد من إجراءات الجودة التى تضعها مؤسسة التدقيق، تُطالب الجمعيات المهنية بفحص عمل المدقق على فترات معينة من قبل مدقق خارجى آخر، أو من طرف لجان أو جمعية معينة.<sup>1</sup>

#### أولاً: تعريف الرقابة على جودة التدقيق

تمثل الرقابة فى مفهومها العام مدى تطبيق المعايير المهنية المطلوبة من الناحيتين المهنية والأخلاقية،<sup>2</sup> ويُشير مصطلح رقابة الجودة إلى مجموع السياسات والإجراءات التى تضعها مؤسسة التدقيق للحصول على تأكيد معقول من وصولها إلى مستوى الحد الأدنى والإمثال للمعايير المهنية المطلوبة عند تنفيذ عملية التدقيق؛<sup>3</sup>

وتُعرّف كذلك على أنها مجموع السياسات والإجراءات الواجب على مؤسسة التدقيق اتباعها سواء فيما يتعلق بالسياسة العامة للمؤسسة، أو تلك التى تتعلق بالمهام الخاصة بالتدقيق وذلك لضمان خدمة كافة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق؛<sup>4</sup>

وتجدر الإشارة إلى أن طبيعة سياسات وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق تتباين من مؤسسة إلى أخرى، وذلك حسب حجم المؤسسة وطبيعة أعمالها وموقعها الجغرافى ومدى تفرع أعمالها،<sup>5</sup> فإجراءات الرقابة المعتمدة لدى الأربع شركات الكبرى Big4 تختلف عن إجراءات الرقابة التى تعتمد عليها مكاتب التدقيق صغيرة الحجم؛

#### ثانياً: أهمية الرقابة على جودة التدقيق

نظراً لاختلاف مداخل مفهوم جودة التدقيق وتباين أهميتها بالنسبة للأطراف ذات العلاقة، كان لابد من إيجاد إجراءات رقابية تحقق نوع من التأكيد المعقول بعدم تحقيق مصالح طرف على حساب أطراف أخرى.

#### 1. أهمية الرقابة على جودة التدقيق بالنسبة للمدقق

يهتم المدقق بتحقيق الرقابة على جودة التدقيق لإخلاء مسؤولياته أمام الأطراف ذات العلاقة وتحسين نوعية الخدمة المقدمة، وبالتالي زيادة أرباحه من جهة والمحافظة على زبائنه من جهة أخرى. فعدم تحقيق الرقابة الكافية

1 هادي محمد التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 70.

2 نفس المرجع أعلاه، ص 68.

3 رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 289.

4 أسامة معمري، حمزة مفتاح، جمال عمورة، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها فى شركات او مكاتب التدقيق وفق المعيار

الدولى للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة فى المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد 02، 2020، ص 40.

5 على الذنبيات، تدقيق الحسابات فى ضوء المعايير الدولية "نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.

## الفصل الثاني.....البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

على جودة الأداء المهني للمدقق من شأنه تغييره بمدقق آخر،<sup>1</sup> وتنبع أهمية رقابة الجودة بالنسبة للمدقق، أن قوة ومثانة سياسات وإجراءات نظام الرقابة على الجودة توفر مستوى عالٍ من الجودة وتؤكد على تقديم الخدمة وفق إشراف ملائم، وبالتالي التأكيد على أمانة المدقق في الإلتزام بالمعايير المهنية وزيادة الثقة في تقرير المدقق وفي المهنة.<sup>2</sup>

### 2. أهمية الرقابة على جودة التدقيق بالنسبة لمكتب التدقيق

تمثل الرقابة على جودة التدقيق الوسيلة التي تمكن مكتب التدقيق من الحصول على تأكيد معقول بخصوص الآراء التي يبديها حول عمليات التدقيق، والتي تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المقبولة عموماً أو أي شروط قانونية أو تعاقدية أو مهنية يضعها المكتب، بالإضافة إلى مراعاة قواعد السلوك المهني الملائمة لعمل المدقق وإبداء الرأي،<sup>3</sup> كما تعد الرقابة على جودة أعمال التدقيق ضرورية بالنسبة لمكاتب التدقيق التي ترغب في تجنب العقوبات المهنية، فحصول المدقق على ترخيص لممارسة المهنة، يؤكد على إلزامية اتباعه للمعايير المهنية، وأي مخالفة لذلك، يعرض مكتب التدقيق إلى مسؤوليات وعقوبات مهنية.<sup>4</sup>

### 3. أهمية الرقابة على جودة التدقيق بالنسبة لمتخذي القرارات

يتمتع استخدام تقرير المدقق من إدارة المؤسسة وملاكها للحكم على كفاءة إدارة الموارد إلى أطراف خارجية من مستثمرين محليين وأجانب مترقبين الجودة في عملية التدقيق لما لها من دور هام على قراراتهم الإستراتيجية.<sup>5</sup>

### ثالثاً: وسائل الرقابة على جودة التدقيق

ولأن الرأي الذي يبديه المدقق في تقريره النهائي يعتبر ذو أهمية لأطراف عدة، حرصت الهيئات الدولية ذات الصلة بالتدقيق على إيجاد نماذج للرقابة على العمل المؤدى، وتكون بمثابة مقاييس عامة لأداء ممارسي المهنة.

#### 1. تدقيق النظر (برنامج الفحص المتعمق)

ويسمى كذلك برنامج الفحص المتعمق Review Peer Programm حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ويقدم المعهد برنامج تدقيق النظر كأحد أهم الإجراءات التي يمكن

<sup>1</sup> رياض عبد الله، وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب اليمينية "دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 08، العدد 01، 2008، ص 04

<sup>2</sup> نبيل إبراهيم اسماعيل سمور، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014، ص 32.

<sup>3</sup> جليل إبراهيم صالح، عبد الكريم عبد الرحيم، نهلة غالب عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 07.

<sup>4</sup> رياض عبد الله، وهيب الضلعي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>5</sup> أسامة معمري، حمزة مفتاح، جمال عمورة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

## الفصل الثاني.....البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

الإعتماد عليها من أجل ضمان جودة التدقيق،<sup>1</sup> إذ يتم إجراء فحص دوري لأداء المكتب من طرف مكتب زميل آخر، ومن ثم يتم التقرير بنتائج الفحص وتقديم مقترحات لتحسين وتطوير نظام الرقابة على جودة الأداء؛<sup>2</sup> ويعرف تدقيق النظر على أنه عملية إخضاع أداء مكتب التدقيق إلى تدقيق من طرف مكتب آخر لديه الخبرة في نفس المجال،<sup>3</sup> أو هو تقييم أداء مكتب التدقيق من خلال عضوٍ أو أكثر من مكاتب التدقيق المناظرة،<sup>4</sup> وذلك من خلال فحص مدى الإلتزام بالمعايير المهنية ومعايير جودة الأداء المهني، والتقرير عن هذا الأداء إلى إدارة المكتب وتقديم مقترحات لتحسين نظام رقابة الجودة بالمكتب.<sup>5</sup> ويهدف إلى معرفة مدى قوة نظام الرقابة على الجودة بشكل يحقق الكفاءة والفعالية، والتشجيع على الإلتزام بمعايير التدقيق اللازمة أثناء مزاوله المهنة،<sup>6</sup> ويشمل برنامج فحص النظر حسب آخر تعديل للمعهد سنة 2001 على ثلاثة أنواع من الفحص، يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

### الشكل رقم (02-03): أنواع تدقيق النظر



المصدر: نوفل محمد موسى، الحوكمة في القطاع الخاص والعام، الجامعة المستنصرية، العراق، 2020، ص 22.

يوضح الشكل أعلاه الأنواع الثلاثة لفحص تدقيق النظر، حيث يهدف التدقيق الأول إلى فحص مدى ملائمة تصميم نظام رقابة الجودة لمعايير رقابة الجودة التي يقدمها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والتأكد من تطبيق السياسات والإجراءات كما تم التخطيط لها، أما تدقيق الإرتباط فيهدف إلى توفير تأكيد معقول لمراعاة

<sup>1</sup> Jeffrey R.Casterella, Kevan L. Jensen, W.Robert Knechel, **Is self-regulation Peer Review Effective at Signaling Audit Quality**, the accounting review, Vol 84, No 03, 2009, p 715.

<sup>2</sup> محمود أحمد نوري، صباح نوري عبد، **انعكاس جودة التدقيق في إعداد وعرض البيانات المالية**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 10، العدد 23، 2018، ص 310.

<sup>3</sup> Mark Ware, **Peer review: benefits, perceptions and alternative**, publishing research consortium, 2008, p 04.

<sup>4</sup> شيرين عزيز محمد، **مراجعة النظر وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 46، جامعة تكريت، 2019، ص 77.

<sup>5</sup> أحمد راهي، **القوانين والنظم والقواعد السلوكية العراقية التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي 220**، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 05، العدد 17، 2014، ص 271.

<sup>6</sup> عفاف إسحاق أبو زور، حازم محمد طه، **أثر معايير مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق**، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 08، العدد 04، 2012، ص 791.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

المدقق عند ارتباطه بالمؤسسة محل التدقيق للمعايير المهنية التي تضبط هذا الأمر (الإرتباط)، أما تدقيق التقرير يهدف إلى تمكين المدقق الذي يهدف إلى تقديم خدمات إستشارية من تحقيق ذلك بأعلى مستوى من الكفاءة.<sup>1</sup>

### 2. فحص تقوم به لجنة من ذوي الاختصاص

وفقاً لهذا النوع من الفحص يتم اختيار لجنة من ذوي الاختصاص لتقوم بالتفتيش عن طريق زيارات مفاجئة إلى مكتب التدقيق، وفحص مختلف السياسات والإجراءات المعمول بها عند القيام بأعمال التدقيق، وتحديد مدى الإلتزام بالمعايير المهنية التي تضبط الأعمال لدى مكاتب التدقيق وتضمن جودتها.<sup>2</sup>

### 3. فحص الشريك المتزامن Concurring Partner Review

يعتمد هذا الأسلوب على قيام أحد الممارسين المستقلين وذو خبرة كافية بفحص عمليات التدقيق التي قام بها زميل المكتب، وذلك قبل إعداد تقرير التدقيق،<sup>3</sup> ويؤكد (Schneider) على أن الهدف من هذا الأسلوب هو تقديم فحص مستقل وحديث لأدلة التدقيق التي تم جمعها على أنها تدعم الرأي الذي تم إصداره في التقرير؛<sup>4</sup>

ويرى (Schneider) أنه ومن أجل ضمان الموضوعية، يجب ألا يكون للشريك المتزامن أي اتصال مع مكتب التدقيق ولا ينبغي له حتى القيام بدور استشاري أثناء عملية التدقيق.<sup>5</sup> كما يبرر (Schneider) أن هناك سببين للإستعانة بفحص الشريك المتزامن؛ أولهم أن ارتباط التدقيق قد يطور العلاقة بين المدقق الرئيسي والمؤسسة محل التدقيق، ويؤدي إلى اتخاذ موقف متحيز لصالحها وإصدار رأي أكثر ملاءمة لها، وثانيهم أن المدقق وبعد أن شارك في صنع القرار طوال عملية التدقيق، قد يكون متردداً في الطعن أو التشكيك في تلك القرارات في مرحلة المراجعة النهائية ويستمر في الإعتقاد بأن قراراته صحيحة؛<sup>6</sup>

محلياً، حرص المشرع الجزائري على تفعيل الرقابة على جودة التدقيق من خلال المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-01-2011 الذي يوضح المهام المسندة إلى لجنة مراقبة النوعية<sup>7</sup> والتي تعمل على تحقيق ما يلي:<sup>8</sup>

— إعداد طرق العمل في مجال جودة الخدمات وإبداء الآراء واقتراح المشاريع في مجال النوعية؛

<sup>1</sup> نوفل محمد موسى، مرجع سبق ذكره، ص 22.

<sup>2</sup> أحمد راهي، مرجع سبق ذكره، ص 270.

<sup>3</sup> أحمد راهي، مرجع سبق ذكره، ص 270.

<sup>4</sup> Arnold Schneider, Brayen K. Church, Robert J. Ramsay, **concurring partner review: Does involvement in audit planning affect objectivity**, journal of accounting regulation, vol 16, 2003, p186.

<sup>5</sup> Ibid, p 186.

<sup>6</sup> Ibid, p 187.

<sup>7</sup> سهام طالب حسين، محمد يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-67.

<sup>8</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص 07.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

- ضمان جودة المراجعة الموكلة لمهنيي المحاسبة وإعداد معايير تتضمن كيفية تسيير وتنظيم المكاتب؛
- إعداد تدابير لمراقبة جودة خدمات المكاتب ومتابعة مدى احترام قواعد الإستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الإستشارة والعلاقات مع الزبائن.

وبتحليل ما سبق، يمكن القول أن الرقابة على جودة التدقيق تعتبر أحد وسائل تحسين جودة التدقيق، وتزيد من الثقة في مكتب التدقيق وتحافظ على سمعته وقدرته على الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

### المطلب الثالث: تدعيم استقلال المدقق الخارجي

يمثل الإستقلال أحد أهم المعايير العامة أو الشخصية التي تحكم عمل المدقق الخارجي، وذلك لأن الثقة في المعلومات تنتج عن الإعتقاد الجازم باستقلالية المدققين،<sup>1</sup> وقد تباينت المصطلحات في التعبير عن استقلال المدقق الخارجي بين الإستقلالية والحياد بين المدرستين الأمريكية والإنجليزية، إذ تغلب المدرسة الأمريكية النظرة الذاتية وتعتبره إستقلالاً في التفكير، في حين تطبع المدرسة الإنجليزية النظرة الموضوعية على استقلال المدقق الخارجي وتسميه بالحياد، وحالياً يؤخذ بكلا المدرستين في تحديد مفهوم استقلال المدقق الخارجي؛<sup>2</sup> وهناك اختلاف في تحديد مفهوم استقلال المدقق الخارجي، إذ تعرف بعض الإتجاهات استقلال المدقق بمدى رغبته وقدرته على الإفصاح عن الأخطاء والانحرافات المكتشفة في القوائم المالية،<sup>3</sup> بينما تأخذ اتجاهات أخرى بالبعد النفسي للمدقق الخارجي حيث اعتبرت الإستقلالية حالة ذهنية وسلوكية يتحرر فيها المدقق الخارجي من أي ضغوط أو مؤثرات، واستبعاد الإنطباعات المسبقة والتحرر من الإستجابة لمصالح الأطراف ذات العلاقة؛<sup>4</sup> ويُلاحظ أن لمفهوم الاستقلال بعدين اثنتين تعرفهما لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC\* كما يلي:<sup>5</sup>

✓ **الإستقلال الذهني (الحقيقي):** أي تجرد المدقق من أي دوافع أو مصالح خاصة عند إبداء الرأي، ويتفق ذلك مع النظرية الذاتية أو الشخصية التي تقدم الإستقلال على أنه حالة ذهنية تفرض على المدقق الخارجي إلزام الصدق في شهادته والكشف عن الواقع في تقريره؛

<sup>1</sup> Inês Sofia Sousa Marques and all, **Auditor Independence: A Qualitative Study of the Perceptions of Auditors**, International Journal of Accounting and Taxation, Vol. 7, No. 1, 2019, p 15.

<sup>2</sup> عمر ديلمي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>3</sup> طارق تليلي، هواري سويسي، مرجع سبق ذكره، ص 374.

<sup>4</sup> الأمين لبار، حليلة رقيق، فايزة زرقط، **العوامل المؤثرة على مدى استقلالية مراجع الحسابات في ظل النظام 01-10**، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 03، العدد 02، 2021، ص ص 46-47.

(\*) Securities Commission.

<sup>5</sup> عمر ديلمي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص 20.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

✓ **الإستقلال الظاهري:** أي عدم ارتباط مصالح المدقق الخارجي مع إدارة المؤسسة، وهذا ما تدعمه النظرية الموضوعية التي تعتبر الإستقلال مسألة موضوعية تحكمها قواعد بعيدة عن الوصف الذهني والإتجاه السلوكي. محلياً، وسعيًا من المشرع الجزائري لضمان استقلالية المدقق الخارجي وتدعيمها كوسيلة لتحسين الجودة في عملية التدقيق، فقد نصت المادة 65 من القانون 10-01 على أن محافظ الحسابات يمنع من:<sup>1</sup>

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنيابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث 3 سنوات من انتهاء عهده.

بالإضافة إلى ذلك نصت المادة 66 من نفس القانون على عدم إمكانية تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛<sup>2</sup>

وفي نفس السياق، نصت المادة 67 من القانون 10-01 على عدم جواز تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.<sup>3</sup> وزيادة على ذلك، منعت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري على تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة كما يلي:<sup>4</sup>

- الأقرباء والأصهار للدرجة الرابعة، بما فيها القائمين بالإدارة، أعضاء مجلس الإدارة ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تمتلك عشر 10/1 رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تمتلك عشر 10/1 رأس مال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب على أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛

<sup>1</sup> وزارة المالية، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 65، ص 11.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، المادة 66، ص 11.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 11.

<sup>4</sup> الأمانة العامة للحكومة، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 6، ص 189.

## الفصل الثاني.....البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

ولأن بيئة التدقيق لا تخلو في غالب الأحيان من العلاقات والمصالح المختلفة والمتضاربة، فإن استقلالية المدقق الخارجى ستتأثر بذلك، وتعرض للعديد من التهديدات ومن أهمها طول مدة الإرتباط بين المكتب والمؤسسة محل التدقيق، تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمة التدقيق، تطور العلاقات الشخصية مع المؤسسة محل التدقيق وقبول الهدايا... الخ،<sup>1</sup> ونظراً لعدم القدرة على تحقيق الإستقلال المطلق في التدقيق، سعت المنظمات المهنية ذات الصلة بالتدقيق على توفير مجموعة من المقترحات لتدعيم استقلال المدقق، ومن بين تلك المقترحات تشكيل لجنة التدقيق، التغيير الإلزامي للمدقق، ووضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة التدقيق؛<sup>2</sup>

### أولاً: تشكيل لجنة التدقيق

تعتبر لجنة التدقيق أحد لجان مجلس الإدارة، يتم تشكيلها بهدف مساعدته في تنفيذ مهامه بكفاءة وفعالية،<sup>3</sup> وتعرف على أنها لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، تعتبر حلقة وصل بين المدقق الداخلى، المدقق الخارجى ومجلس الإدارة من خلال إيصال نتائج أعمالهما إلى مجلس الإدارة، وتمثل أولى مسؤولياتها في تعيين المدقق الخارجى، تحديد أتعابه والتأكد من استقلاليته، والرقابة على أعمال المدقق الداخلى.<sup>4</sup> ظهرت فكرة تشكيل لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد تفاقم حالات الفشل المالى، إذ أوصت بورصة نيويورك للأوراق المالية \*NYSE وهيئة تداول الأوراق المالية SEC عام 1940 بضرورة تشكيل لجنة تتولى مهام تعيين المدقق الخارجى وتحديد أتعابه، وتدعيم استقلاليته في عملية إبداء الرأي،<sup>5</sup> وأكد المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) بداية من عام 1967 على ضرورة ذلك، وأوصى الشركات العامة بإنشاء لجنة تدقيق تقع على عاتقها مسؤولية حل المشاكل التي قد تنشأ بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجى

<sup>1</sup> عمر ديلمي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-21.

<sup>2</sup> سليمان قاسم الاهدل، مرجع سبق ذكره، ص 82.

<sup>3</sup> عبد الكريم مقراني، كهيئة قماط، واقع لجنة التدقيق في الجزائر: دراسة مقارنة، مجلة المالىة والأسواق، المجلد 07، العدد 02، 2020، ص 442.

<sup>4</sup> أبو بكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، عمر عيو، دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الإفصاح المحاسبى في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولى والعولمة، المجلد 02، العدد 01، 2019، ص 36.

(\*) New York Stock Exchange.

<sup>5</sup> أبو بكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، عمر عيو، مرجع سبق ذكره، ص 35.



## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

فيما يخص الأمور المحاسبية وأسلوب الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية،<sup>1</sup> وتوالت فيما بعدها الإصدارات المهنية المؤكدة لحتمية تشكيل هاته اللجنة من قبل SEC عام 1974 و NYSE عام 1979؛<sup>2</sup> بالإضافة إلى ذلك، أصدرت لجنة تريبواي Treadway Commission عام 1987 تقريراً تؤكد فيه أهمية إنشاء لجان تدقيق.<sup>3</sup> كما أكد قانون Sarbanes-Oxley عام 2002 سعيه المستمر لتدعيم استقلال المدقق الخارجي من خلال إلزام المؤسسات على تشكيل لجنة التدقيق، واعتبرها أحد أهم آليات حوكمة المؤسسات، تتكون من أعضاء مستقلين ولا تربطهم أي علاقة بمجلس الإدارة قد تؤثر على حيادهم واستقلالهم؛<sup>4</sup> وبالتالي يُلاحظ أن الأهداف الأولى لتشكيل لجنة التدقيق هي تعزيز استقلالية المدقق الخارجي وحمائته من أي تدخل من قبل الإدارة. وفي هذا الصدد تؤكد الدراسات المحاسبية السابقة على أن الهدف الأساسي هو توفير تأكيدات بخلو التقارير المالية من الأخطاء الجوهرية بالإضافة إلى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي؛<sup>5</sup> وفي ذات السياق، أشارت العديد من الدراسات إلى أن هاته اللجنة من شأنها تدعيم استقلال المدقق الخارجي والتأكيد على موضوعيته وكفاءته.<sup>6</sup>

وبتحليل ما سبق، يتضح دور لجنة التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من خلال تدعيم استقلالية المدقق الخارجي وحمائته من ضغوط إدارة المؤسسة محل التدقيق ومساعدته على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية وإبداء الرأي حول القوائم المالية المدققة بكل حياد وموضوعية.

### ثانياً: التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي

على الرغم من أن المدققين الخارجيين مطالبون بالحفاظ موضوعيتهم واستقلاليتهم، إلا أن هناك بعض الحوافز التي قد تدفعهم إلى المساومة على استقلاليتهم. والتي يمكن أن تشمل:<sup>7</sup>

✓ المصلحة الذاتية: يمكن أن يحدث هذا كنتيجة للمصالح المالية أو مصالح أخرى؛

✓ الترويج والإشهار: يمكن أن يحدث هذا عندما يروج المدقق لمنصبه لدرجة أن الموضوعية اللاحقة قد تتعرض للخطر؛

✓ الألفة: يمكن أن يحدث هذا بسبب طول العلاقة بين المدقق والهيئات الخاضعة للتدقيق؛

<sup>1</sup> يونس زين، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 06، 2014، ص 41.

<sup>2</sup> أبو بكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، عمر عيو، مرجع سبق ذكره، ص 35.

<sup>3</sup> أسماء كربوعة، لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة المؤسسات، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي، عدد خاص، 2018، ص 245.

<sup>4</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, p 776, available on

[https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf) visited on 26/01/2022.

<sup>5</sup> حمزة بوسنة، أثر خصائص لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية "أدلة إضافية"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2020، ص 735.

<sup>6</sup> عبد الله عناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 07، 2017، ص 247.

<sup>7</sup> Deirdre Coyle, Audit Firm Rotation - Its Impact on Auditor Independence: An Irish Perspective, 2010, p 11.

## الفصل الثاني.....البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

✓ **التخوف:** يمكن أن يحدث هذا عندما يتعد المدقق الخارجي عن التصرف بموضوعية بسبب التهديدات التي يتلقاها من الهيئات الخاضعة للتدقيق.

كما يؤكد البعض أن المدقق لا يمكنه أن يكون مستقل وموضوعي دائماً، نظراً للعلاقة التي يجب عليه الحفاظ عليها مع زبائنه لضمان إيراداته المستقبلية،<sup>1</sup> وفي ظل هذه التهديدات، لا يسمح لمكاتب التدقيق ببناء علاقة وثيقة مع المؤسسات محل التدقيق لتعزيز استقلالية المدقق من خلال متطلبات التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي؛<sup>2</sup> ويُنظر إلى التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي على أنه نهج تنظيمي للحد من الترابط بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق والتقليل من احتمال إضعاف استقلاليته المدقق، وذلك من خلال تحديد طول لتلك العلاقة، بهدف إضعاف المصلحة الاقتصادية له مع الهيئات الخاضعة للتدقيق؛<sup>3</sup>

خلافاً لذلك، اعتبر التغيير الإلزامي للمدقق مضرّاً باستقلاليته، أي أن العلاقات الممتدة تؤدي في الواقع إلى تحسين استقلالية المدقق، وذلك على اعتبار أن تكرار التدقيق وفهم عمليات المؤسسة، يمكن من اكتشاف الأخطاء المحاسبية بسهولة، وتوفير خدمة أكثر كفاءة واقتصادية مقارنة بالمدققين المعيّنين الجدد. إذ من المتوقع أن يفتقر المدققين الجدد إلى المعرفة الخاصة بالمؤسسة وأن يعتمدوا بشكل كبير على المعلومات الإدارية خلال السنوات الأولى. وبالتالي، قد تدرك المؤسسات أن مكاتب التدقيق ذات الخدمة الطويلة أكثر قيمة ونفعاً لها؛<sup>4</sup>

ويرى البعض أن الإرتباط المطول بين المؤسسة والمدقق سيقبل من استقلاليته، على اعتبار أن طول الفترة ستعود المدقق إلى الإرتباط الوثيق بمصالح المؤسسة، وفقدان الشك المهني، وبالتالي صعوبة اتخاذ المدقق موقف مستقل والإعتماد على أوراق العمل السابقة الخاصة به، وبالتالي تقليل الجهود وتجاهل إجراءات التدقيق الصارمة؛<sup>5</sup> أما على المستوى المحلي، فقد تم مناقشة تغيير محافظ الحسابات بشكل صريح ضمن 27 من القانون 01-10، إذ تنص المادة على أن تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات؛<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Inês Sofia Sousa Marques and all, op.cit, p 16.

<sup>2</sup> Inês Sofia Sousa Marques and all, op.cit., p p 11-12.

<sup>3</sup> Florian Schmidt, Reiner Quick, Do Audit Firm Rotation, **Auditor Retention, and Joint Audits Matter? – An Experimental Investigation of Bank Directors' and Institutional Investors' Perceptions**, journal of accounting literature, 2018, p 08.

<sup>4</sup> Inês Sofia Sousa Marques and all, op.cit, p 18

<sup>5</sup> Florian Schmidt, Reiner Quick, op.cit, p 08.

<sup>6</sup> وزارة المالية، القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 27، ص 7.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجى

ثالثاً: تقييد تقديم الخدمات الأخرى خلاف عملية التدقيق (الخدمات الإستشارية)

يمكن لمكاتب التدقيق الخارجى تقديم نوعين من الخدمات، خدمات التدقيق القانوني، وهي التي تلتزم بها المؤسسات بموجب القانون، وخدمة التدقيق الإختياري، تسمى "بخدمات غير التدقيق أو الخدمات الإستشارية"، فتلجأ المؤسسات إليها دون حتمية قانونية وتطلب الخدمات الإستشارية من المدقق الخارجى في مجالات متعددة كالمالية والضرائب، نظراً لما يتمتع به من مؤهلات وخبرات تمكنه من القيام بتلك الخدمات بكفاءة عالية؛<sup>1</sup> وتعتبر خدمات غير التدقيق أحد أبرز التهديدات التي على استقلال المدقق الخارجى،<sup>2</sup> فقد تطلب المؤسسات محل التدقيق من المدقق الخارجى خدمات أخرى تقع خارج عملية التدقيق مثل تقديم الخدمات الإستشارية، ويسمح له بذلك شرط عدم تدخله في القرارات الإدارية وألا تؤثر هذه الخدمة على استقلاله؛<sup>3</sup> وتعرف الخدمات الإستشارية على أنها خدمات مهنية يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص مؤهلين لذلك، دون المشاركة في اتخاذ القرارات.<sup>4</sup> إذ يقدم المدقق الخارجى في نهاية مهامه تقريراً حول صدق وعدالة القوائم المالية، أما عند تقديم الخدمات الإستشارية، يتضمن تقرير حول الإستنتاجات التي تم التوصل إليها؛ بالإضافة إلى ذلك، فإن تقديم مثل هذه الخدمات، يمكن أن يؤدي إلى تحيز المدقق في الحكم المهني، وتجعله مستعداً لتجاهل أو إخفاء الأخطاء المتعلقة بالخدمات الإستشارية،<sup>5</sup> فقد تستعين بعض المؤسسات بالمدقق الخارجى لتقديم الخدمات الإستشارية في مجال المحاسبة، وقد يكون لذلك تأثير على استقلالته عند الجمع بين ذلك وخدمة التدقيق الخارجى القانوني، فمن غير المعقول أن يقوم بتدقيق القوائم المالية التي شارك في إعدادها؛<sup>6</sup> وهناك العديد من المخاوف التي تشكل تهديداً على استقلالية المدقق عند تقديم خدمة الإستشارة:<sup>7</sup>

✓ قد تجعل الخدمات الأخرى من المدققين يعتمدون مالياً على المؤسسة محل التدقيق، وبالتالي يصبحون أقل استعداداً للصمود أمام ضغوط الإدارة.

✓ طبيعة الخدمات الأخرى بخلاف خدمة التدقيق قد تضع المدققين في موضع إداري مما يهدد موضوعيتهم واستقلالهم.

<sup>1</sup> عمر دليمي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص 23.

<sup>2</sup> الأخضر لقلبي، صلاح الدين شريط، استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 21، 2017، ص 208.

<sup>3</sup> نصيرة قاسم، العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر "دراسة ميدانية"، مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2020، ص 33.

<sup>4</sup> أسماء عبايبي، بشوندة رفيق، الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية "حالة الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 17، العدد 25، 2021، ص 591.

<sup>5</sup> Inês Sofia Sousa Marques and all, op.cit, p 16.

<sup>6</sup> عمر دليمي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص 23.

<sup>7</sup> سليمان قاسم الاهدل، مرجع سبق ذكره، ص 88.

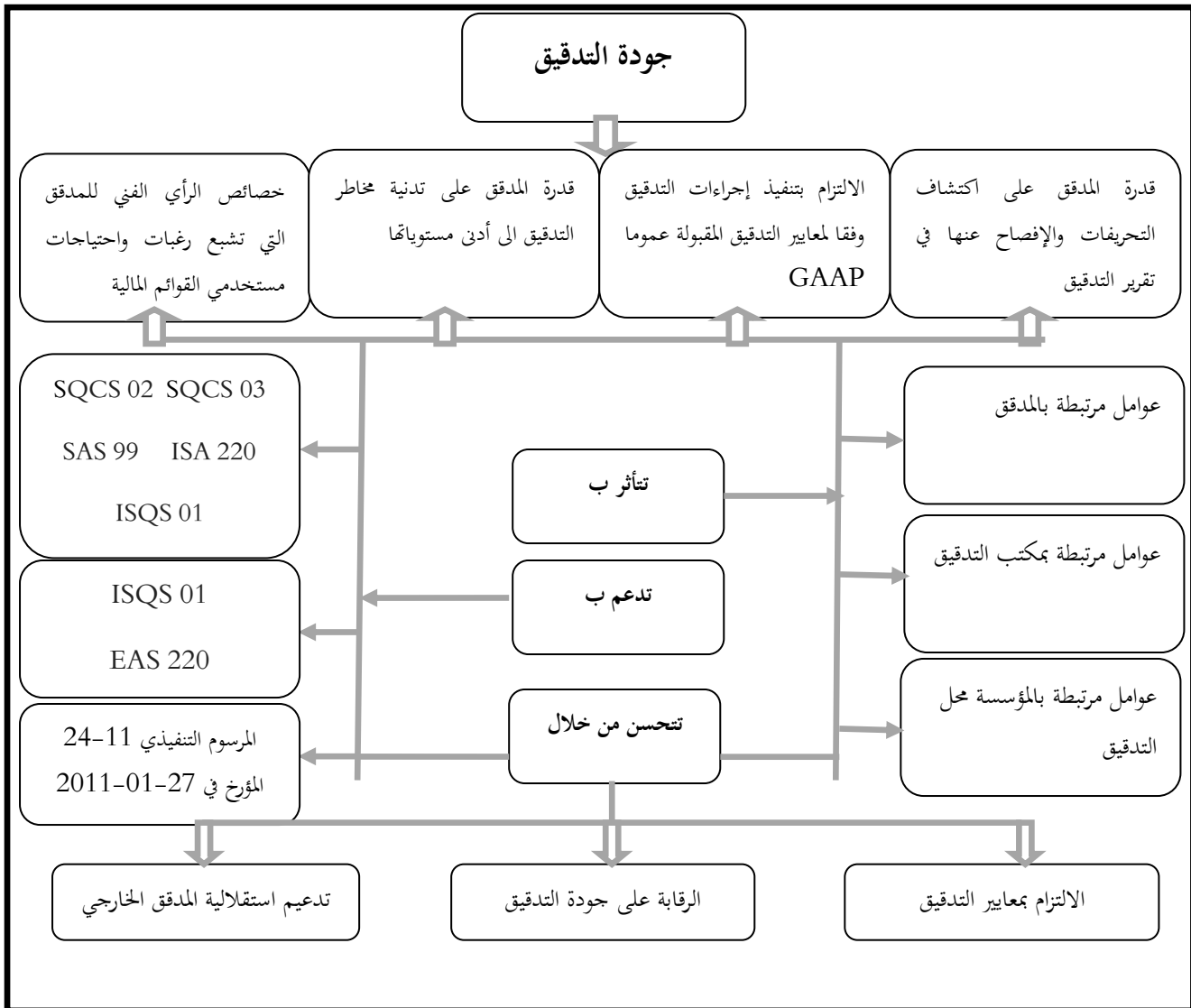
## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

وتدعيماً لاستقلال المدقق الخارجي، منع القانون Sarbanes-Oxley مكاتب التدقيق من الجمع بين خدمة التدقيق وتقديم خدمات المحاسبة وإمسك الدفاتر، خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية، خدمات التقييم، الخدمات التأمينية، خدمة التدقيق الداخلي، تقديم الإستشارات في الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية، خدمات السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الإستشارات لنفس المؤسسة محل التدقيق.<sup>1</sup>

محلياً، وبموجب القانون 01-10 يؤهل المشرع الجزائري الخبير المحاسبي فقط لتقديم الخدمات الإستشارية، وذلك بموجب المادة 2.19.

ويمكن تلخيص أهم ما جاء في الفصل الثاني من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-04): البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي



<sup>1</sup> سليمان قاسم الاهدل، مرجع سبق ذكره، ص ص 88 - 89.

<sup>2</sup> وزارة المالية، القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 19، ص 06.

## الفصل الثاني..... البناء المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

يوضح الشكل أعلاه أهم تم تناوله في الفصل الثاني، حيث تم التطرق إلى مداخل مفهوم جودة التدقيق التي تميزت بالتعدد والإختلاف، وذلك حسب ما تم تناوله في الدراسات الأكاديمية التي أكدت على أن مفهوم جودة التدقيق يكتنف على قدر كبير من عدم الوضوح وعدم وجود اتفاق عام على مضمون هذا المصطلح، وفي ظل ذلك كان لابد من الإهتمام أكثر بالعوامل المؤثرة عليها والعناصر ذات التأثير الإيجابي ومعالجة ذات التأثير السلبي، وبالتالي اهتمت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية والتشريعات المحلية ذات الصلة بالتدقيق بإصدار معايير ونشرات تفسيرية توضح فيها متطلبات تحقيق جودة الأداء المهني للمدققين وتوفير الإهتمام الكافي لعمليات الإشراف والرقابة عليها، بشكل يضمن الرقي بعملية التدقيق إلى مستويات أحسن.

### خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل، يمكن الوقوف على جملة من الإستنتاجات أهمها:

- يرتكز مفهوم جودة التدقيق على مدى اقتناع وإرضاء مستخدمي القوائم المالية بمخرجات عملية التدقيق، من خلال إلزام المدقق التام بمعايير التدقيق من جهة، والإفصاح عن عمليات الغش والأخطاء المكتشفة في القوائم المالية في تقريره النهائي من جهة أخرى، وبالتالي التخفيض مخاطر التدقيق.
- تتأثر عملية التدقيق بمجموعة من العوامل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار لضمان القيام بمهمة التدقيق بأعلى مستويات الجودة وتحقيق أهداف مختلف الأطراف أصحاب المصلحة، حيث تقع على عاتق كل من المدقق، مكتب التدقيق والجهة الخاضعة للتدقيق المسؤولية المستمرة لضمان جودة الخدمة المقدمة التي تحقق التطلعات المرجوة.
- عملت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية الدولية والعربية على إصدار معايير ونشرات تفسيرية توضح فيها متطلبات تحقيق جودة الأداء المهني للمدققين، وأكدت على توفير الإهتمام الكافي لعمليات الإشراف والرقابة عليها، أبرزها المعيار ISA 220 "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية" الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكدات الدولية IAASB.
- يظهر الإهتمام المحلي بجودة التدقيق الخارجى من خلال حرص المجلس الوطنى للمحاسبة (CNC) عن طريق لجنة مراقبة النوعية على فرض نوع من الرقابة على أعمال التدقيق، وتحميل هذه اللجنة مسؤولية إعداد تدابير تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات مكاتب التدقيق من جهة، وتنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الإستشارة والعلاقات مع الزبائن من جهة أخرى.
- يعتبر التزام المدقق الخارجى بمعايير التدقيق أثناء تنفيذ مهمة التدقيق وفرض الرقابة على المهمة، بالإضافة إلى تدعيم استقلاله من خلال تشكيل لجنة التدقيق وفرض التغيير الدورى الإجبارى بعد قضاء فترة معينة في تنفيذ عملية التدقيق لمؤسسة ما، ومنعه من تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمة التدقيق، من أهم الوسائل التي من شأنها ضمان تحسين مستوى خدمة التدقيق ورفعها إلى مستويات أعلى.

# الفصل الثالث

تمهيد

أظهرت الفصائح المالية وأهيار كبريات المؤسسات وشركات التدقيق عبر العالم الحاجة الماسة إلى إعادة النظر في مهنة التدقيق الخارجي والإجراءات الرقابية المتبناة، كما أن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتشعبها أعفى المدقق الخارجي من القيام بالتدقيق الشامل وسمح له باستخدام التدقيق الاختياري وتعميم النتائج؛

إلا أن لجوء المدقق الخارجي لاستعمال أسلوب العينات الإحصائية والتوسع في ذلك وما يصاحبه من مخاطر في ظل ضيق الوقت ومحدودية موارد المؤسسة، حثم عليه الإستعانة بعمل أشخاص أكفاء وذوي خبرة ومعرفة جيدة بنشاط المؤسسة من أجل ضمان تغطية أشمل للمهام الموكلة إليه، إذ يُعتبر المدقق الداخلي من أكثر الأشخاص معرفة بظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها الذين يمكن الإعتماد عليهم والاستفادة منهم في القيام بمهامه، وذلك بعد تقييم أعماله ومدى مناسبتها لأغراض التدقيق الخارجي؛

ولذلك تسمح المعايير الصادرة عن هيئات التدقيق المهنية الدولية منها والمحلية وتشجع التنسيق والتعاون بين أنشطة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نظرا للتشابه فيما بينهما، وإمكانية تأثير طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الداخلي على أعمال المدقق الخارجي، وأضفت الهيئات صفة الشرعية على هاته العلاقة ووفرت العديد من المعايير التي توضح حجم التعاون والتنسيق بينهما، بناء على مجموعة من المحددات التي تساعد المدقق في عملية اتخاذ قرار تنسيق الجهود مع المدقق الداخلي من عدمه، ومن أهم هذه المعايير ISA 610 الذي يعتبر أن معرفة وخبرة المدقق الداخلي ستساعد المدقق الخارجي في فهم طبيعة عمل المؤسسة والتأثير المحتمل لنشاط التدقيق الداخلي على كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي، وبالتالي التقليل من تداخل الأعمال وارتفاع تكاليف التدقيق؛

وقد وُفّر التجانس والترابط بين المعايير الدولية، الإقليمية والمحلية ذات الصلة بفرصة التنسيق والتعاون بين جهود المدقق الداخلي والمدقق الخارجي نمط متقارب في تنظيم العلاقة بينهما، ورغم أن هاته المعايير لا تعتبر واجبة التطبيق، إلا أن العديد من الدول سعت إلى تبنيها والسماح للمؤسسات بالاستفادة من متطلباتها لما لها من أهمية بالغة في تحقيق الجودة في عملية التدقيق، وذلك من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة عن طريق تقليص الجهود والتقليل من التداخل بين الوظيفة والمهمة أو المهمة، وبالتالي التأثير على تكاليف التدقيق بصفة خاصة وعلى جودة عملية التدقيق بصفة عامة، إذ تُعتبر هذه الأخيرة مطلبا أساسيا وهدفا أوليا يخدم مصلحة كل الأطراف ذات العلاقة. وسيتناول هذا الفصل أهم المفاهيم النظرية للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بغرض الوقوف على أهميتها ومحدداتها بالنسبة لكل من المدقق، مكتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق،



## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

وكيف يمكن أن يؤثر هذا التكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة عملية التدقيق، وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

#### الشكل رقم (03-01): هيكل الفصل الثالث



المصدر: من إعداد الباحثة

### المبحث الأول: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أدى انهيار كبريات المؤسسات وتعدد عملياتها إلى إعادة النظر في مهنة التدقيق الخارجي، والسماح للمدقق بالاستعانة بأطراف أخرى أكفاء وذوي خبرة بطبيعة نشاط المؤسسة من أجل ضمان تغطية أشمل للمهام الموكلة إليه، ويعتبر المدقق الداخلي من أكثر الأطراف معرفة بظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها الذين يمكن الاستفادة منهم في توفير معلومات محاسبية حقيقية، وذلك بعد تقييم أعماله ومدى مناسبتها لأغراض التدقيق الخارجي.

### المطلب الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يُعتبر نشاط التدقيق الداخلي من أهم الأنشطة التي تدخل ضمن نطاق عمل المدقق الخارجي، الأمر الذي يتطلب التنسيق والتعاون بين جهود المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لإيجاد التكامل المطلوب بينهما.

### أولاً: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

لأغراض التدقيق يُعرّف التكامل على أنه تحقيق التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على أساس المنافع المتبادلة في مجال الأهداف المتشابهة، لخدمة الإدارة وزيادة فعالية عملية التدقيق على حد سواء.<sup>1</sup> كما يشير إلى التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذ مهامهما لضمان تغطية أكثر شمولاً لأعمال التدقيق وتقليل ازدواجية الجهود، من خلال توزيع العمل بما يحقق أهداف التدقيق ويعود بالفائدة على المؤسسة.<sup>2</sup>

أما من وجهة نظر مهنية فيُعرّف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) تكامل التدقيق على أنه استعمال المدققين الخارجيين لنتائج أعمال المدققين الداخليين لتقديم أعمالهم بكيفية جيدة، دون المساس باستقلالية وكفاءة أعمال المدققين الداخليين.<sup>3</sup>

ويمكن اعتبار هذا التعريف الأكثر قبولاً وتداولاً، باعتباره يصدر عن هيئة رسمية تعنى بشؤون المحاسبة والتدقيق، إذ ركز في مضمونه على أهمية استقلالية المدقق الداخلي عند تنسيق جهوده مع المدقق الخارجي، وهذا

<sup>1</sup> شيماء محمد سمير إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 135.

<sup>2</sup> Nadhim Shaalan Jabbar, **The implications of internal and external auditing integration of the auditing performance and its impact on the expectation gap: an exploratory study on the IRAQI environment**, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, vol 22, 2018, p 05.

<sup>3</sup> يوسف محمد مطرية، أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، دراسة تطبيقية في البنوك الوطنية في قطاع غزة، رسالة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2017، ص 48.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ما أشارت إليه دراسة (Al-sukker & all) الذي يشدد على ضرورة الحفاظ على حدود واضحة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ضمانا لاستقلالية وموضوعية كل منهما؛<sup>1</sup>

وتؤيد دراسة (Suwaidan & Qasim) فكرة التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي سيقبل من ازدواجية الجهود ويحقق أهداف المؤسسة، إستناداً إلى أن الحد الأدنى من التفاعل بين المدققين من خلال التخطيط للتدقيق، تبادل التقارير، وعقد الاجتماعات الدورية، من شأنه تجنب الإزدواجية والتداخل بين مهامهما،<sup>2</sup> وتدعم الدراسات السابقة مزايا تحقيق التكامل في تخفيض رسوم التدقيق، الإستخدام الأمثل للموارد البشرية، وتحسين كفاءة المدققين الداخليين، بالإضافة إلى تحسين كفاءة وجودة عملية التدقيق.<sup>3</sup>

كما أشار (Schneider) أن الفائدة الرئيسية للتنسيق بين المدققين هي زيادة فعالية التدقيق وتقليل التكلفة، وبالمثل تؤكد دراسة (Endaya) أن التواصل الفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يزيد من كفاءة وفعالية عملية التدقيق ويقلل من التكاليف،<sup>4</sup> ويدعم هذا الرأي كذلك من قبل دراسة كل من (Hasnah & al)<sup>5</sup> ودراسة (Zulkifflee & Mazlina, Mahbub)<sup>6</sup>، ودراسة (Brody) فيما يتعلق بالعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها على تكلفة التدقيق؛

وعلى النقيض من ذلك، تقدم دراسة استقصائية لـ (Stein & Simunic) ارتباطاً سلبياً بين هذه العلاقة وأتعب التدقيق الخارجي،<sup>7</sup> وهو ما تُظهره نتائج دراسة (Saidin) في أنه من الصعب الربط بين استخدام أعمال المدقق الداخلي من قبل المدقق الخارجي وأثره على تكاليف التدقيق، مشيراً إلى أن الأمر متعلق بجودة التدقيق الداخلي وليس تخفيض التكلفة، إذ يمكن أن يؤدي ضعف جودة التدقيق الداخلي إلى الرفع من تكلفة

<sup>1</sup> Ashraf Al-Sukker and all, **External auditor reliance on the work of the internal audit function in Jordanian listed companies**, p 323.

<sup>2</sup> Diana Dumitrescu, NicolaeBobitan, **cooperation and coordination between internal and external auditing**, Annals of the ConstantinBrâncuși, 2016, p 89.

<sup>3</sup> Madher E. A. Hamdallah, **the reliance of external auditors on the performed by internal auditors and its impact on the audit on banks: a case of the first ABU DHABI BANK**, UAE, Economics and Management, vol 17, 2020, p 72.

<sup>4</sup> Khaled Ali Endaya, **Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.9, 2014, p 76.

Haron Hasnah and all, **The reliance of external auditors on internal auditors**, Managerial Auditing <sup>١٥</sup> نظر Journal, Vol. 19 No. 9, 2004, p 1148.

<sup>٦</sup> انظر

Mahbub Zaman, Mazlina Mat Zain, Zulki ffliee Mohamed, **The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees**, International Journal of Auditing, John Wiley & Sons, 2015, p 01.

<sup>7</sup> Stein, M.T., Simunic, D.A. and O'keefe, T.B, **Industry differences in the production of audit services**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 13, 1994, p 151.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي باعتباره سيصنف مخاطر التدقيق على أنها أعلى،<sup>1</sup> ويتفق هذا الرأي كذلك مع (Qasim & Suwaidan)<sup>2</sup> ودراسة (Gwilliam & Brierley, Al-Twajiry). \*

ويشجع الإتحاد الأوروبي لمعاهد المدققين الداخليين (ECIIA)\*\* على بناء علاقة إيجابية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لأنها ستساعد على تحسين عمل كلا المدققين، من خلال ضمان أقصى تغطية للمخاطر، ومساعدة مجلس الإدارة في الحصول على نظرة شاملة للضوابط والمخاطر الخاصة بالمؤسسة؛<sup>3</sup>

وتأكيداً على ذلك، يوفر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) أهم بند للمدققين الخارجيين الذي يحدد لهم إمكانية تنسيق جهودهم مع نشاط التدقيق الداخلي من خلال المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 الذي يتناول العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تحت عنوان "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، إذ يضع هذا المعيار إرشادات وتوجيهات للمدققين الخارجيين لمراعاة عمل المدقق الداخلي<sup>4</sup>، هذا ويشترك معهد المدققين الداخليين (IIA) في دعم هذه الفكرة من خلال المعيار 2050 ضمن معايير الأداء، ويحث المدققين الداخليين على ضرورة تنسيق مهامهم مع مقدمو الخدمات الداخلية والخارجية للضمانات والاستشارات ذات الصلة من أجل ضمان التغطية الملائمة للأعمال وتقليل ازدواجية الجهود؛<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Siti Zabedah Saidin, **Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work?**, International Conference on Accounting Studies, Kuala Lumpur, Malaysia, 18-19 August 2014, p 645.

<sup>2</sup> انظر

Amer Qasim, Mishiel Said Suwaidan, **External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees "An empirical investigation**, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 No. 6, 2010, p 509.

(\*\*) لا يعترف المدققون الخارجيون عموماً بوجود صلة مباشرة بين التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتخفيض أتعاب التدقيق التي تستند إلى أن هذا التنسيق سيقول من مهام المدقق الخارجي وبالتالي التخفيض من الأتعاب بشكل منطقي، وذلك لأن قرار التنسيق مقرون بالتأكد من جودة وظيفة التدقيق الداخلي، إذ تعطي النتائج السلبية أو مواطن الضعف المكتشفة من قبل المدقق الداخلي ميزة أكثر لتنسيق المهام بينه وبين المدقق الخارجي، وبالتالي يتم التركيز أكثر على هذه المواطن ولن يؤدي ذلك بالضرورة إلى التقليل من عمل المدقق الخارجي بل وقد يكتفها أيضاً؛

(\*\*) The European Confederation of Institutes of Internal Auditing، تأسس عام 1982 هو الهيئة التمثيلية المهنية لـ 34 معهد وطني دولي للمدققين الداخليين في أوروبا، يهدف أساساً إلى الترويج للتدقيق الداخلي داخل المجتمع الأوروبي، إلى جانب نشر الأبحاث وتنظيم مؤتمرات سنوية للتطرق إلى مستجدات وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات ومتطلبات تفعيلها وتعميمها.

<sup>3</sup> ECIIA, **Improving cooperation between internal and external audit**, 2019, p 07, available on <http://eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>

<sup>4</sup> زاهر الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 78.

<sup>5</sup> IIA, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, op.cit, p 11.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ثانيا: أهمية تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يُعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي أحد أهم الآليات التي يمكن الإعتماد عليها لتحسين أدائهما على حد سواء، بما يحقق أهدافهما وأهداف المؤسسة محل التدقيق، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

#### 1. أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالنسبة للمدقق الداخلي

- تكمن أهمية تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالنسبة للمدقق الداخلي فيما يلي:<sup>1</sup>
- قيام المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وإمكانية تقديمه لتوصيات من شأنها المساهمة في تطوير الرقابة الداخلية، وتطوير برامج تدريب المدققين الداخليين؛
  - الأساليب المتطورة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي، كاستخدام العينات الإحصائية والحاسبة الإلكترونية، مما يحتم إدارة قسم التدقيق الداخلي محاكاة تلك الأساليب في تنفيذ عمليات التدقيق؛
  - المساعدة في توجيه أساليب نشاط التدقيق الداخلي نحو المهنية والتخصص في التدقيق، فيتجه المدقق الداخلي إلى تدقيق العمليات والأنشطة بعد الإلمام بالنواحي المالية والمحاسبية؛

#### 2. أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالنسبة للمدقق الخارجي

- تكمن أهمية تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالنسبة للمدقق الخارجي من خلال:<sup>2</sup>
- ثقة المدقق الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، المقيم من قبل المدقق الداخلي؛
  - الوقوف على مدى الإلتزام بالطرق والمبادئ المحاسبية ومتانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛
  - يساهم التدقيق الداخلي باعتباره يجرى على جميع البنود في تخفيض تكلفة التدقيق، من خلال إتاحة الوقت للمدقق الخارجي بفحص بنود أخرى لم يشملها برنامج التدقيق الداخلي؛
  - تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي، حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي تؤدي إلى وقت أقل بالنسبة إلى المدقق الخارجي، وبالتالي تخفيض الأتعاب، وتحقيق رضا الزبون؛<sup>3</sup>
  - التقييم العام لمخاطر التدقيق، ومن ثم اتخاذ القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> شيماء محمد سمير إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 137.

<sup>2</sup> محمد براق، مسعود صديقي، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر الدولي العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 08-09 مارس 2005، ص 30.

<sup>3</sup> مروة مويبي، مرجع سبق ذكره، ص 100.

<sup>4</sup> Nadhim Shaalan Jabbar, op cit, p 06.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

وعلى الرغم من أن العديد من الدراسات تشير للتأثير الإيجابي للتكامل على حجم العمل بالنسبة للمدقق الخارجي وتقليله، وذلك باستغناءه عن أداء التفاصيل المنجزة من قبل المدقق الداخلي،<sup>1</sup> تشير دراسة (Brody) إلى أن الإعتماد على المدققين الداخليين يُنظر إليه على أنها حالة "لا ربح" بالنسبة للمدققين الخارجيين باعتباره يقلل من رسوم التدقيق ويزيد من مسؤوليته المحتملة،<sup>2</sup> وذلك على خلفية أن المدقق الخارجي يتحمل وحده المسؤولية عن رأي التدقيق المعبر عنه، ولا يتم تقليل هذه المسؤولية عن طريق استخدامه لعمل المدقق الداخلي؛<sup>3</sup>

وتضيف دراسة (Houston & Peter, Dezoort) أن المدققين الخارجيين يترددون في تخفيض حجم الإختبارات إلى أقل من العتبة التي يحدونها في حالة عدم اتخاذ القرار بالتعاون مع أعمال المدقق الداخلي؛<sup>4</sup>

### 3. أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق

يتيح تكامل التدقيق الداخلي والخارجي للمؤسسة العديد من الفرص أهمها:<sup>5</sup>

- تقديم معلومات تفصيلية وحقيقية لإدارة المؤسسة تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب؛
- توفير تأكيد حول سلامة الأنظمة التي تم فحصها وصلابة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛
- نشر الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري؛
- إعلام الإدارة بنقاط الضعف والقضاء عليها من خلال استقراء الآراء حول النظم المحاسبية والرقابية؛
- توفير بنك معلومات عن طريق أوراق عمل المدقق، تقاريره وملفات التدقيق؛
- التخفيض من ازدواجية العمل وبالتالي التقليل من تكاليف التدقيق.

كما يشير (Al-Sukker & all) إلى أن التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعد ملائماً لأي إدارة ترغب في إضافة قيمة للمؤسسة من نشاط التدقيق الداخلي الخاص بها.<sup>6</sup> ويضيف (jabbar) أن التنسيق بين نشاط التدقيق الداخلي ومهمة التدقيق الخارجي سيصب في مصلحة المؤسسة

<sup>1</sup> شيماء محمد سمير إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 138.

<sup>2</sup> Richard G. Brody, **External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation**, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 2012, p 12.

<sup>3</sup> ECIIA, op.cit, 2019, p 06.

<sup>4</sup> F. TODD DEZOORT, MICHAEL F. PETERS, RICHARD W. HOUSTON, **The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions**, Contemporary Accounting Research Vol. 18 No. 2, 2001, p 275.

<sup>5</sup> شيماء محمد سمير إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص 136-137.

<sup>6</sup> Ashraf Al-Sukker and all, op cit, p 317.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

من خلال ضمان التغطية الأكثر شمولاً لأنشطتها، تجنب التكرار والإزدواجية في العمل وتقليل التكاليف والوقت اللازم لأداء التدقيق الخارجي وكذا استكمال مهام الرقابة بكفاءة وفعالية.<sup>1</sup>

وعلى الرغم من تعدد المزايا الواضحة التي يقدمها التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بما يعود بالفائدة عليهما وعلى المؤسسة، إلا أن هناك بعض الدراسات التي تشير إلى أن هذا التعاون يكون من جانب واحد فقط، إذ تشير دراسة (Gwilliam & Brierley, Al-Twajiry) أن تنسيق الجهود كان أحادي الإتجاه إلى حد كبير، حيث كانت أوراق عمل المدققين الداخليين متاحة بشكل دائم تحت تصرف المدققين الخارجيين الذين كانوا مترددين جدا في السماح للمدققين الداخليين بالوصول إلى أوراق عملهم؛<sup>2</sup>

كما تضيف الدراسة أن للمدققين الخارجيين وجهة نظر أكثر إيجابية من المدققين الداخليين بشأن توحيد جهودهم، وأبدى المدققون الداخليون بعض الإستياء من استخدام أعمالهم من قبل المدققين الخارجيين، وعلّقوا أنهم يستخدمون أوراق عملهم على أساس أنها أوراق العمل الخاصة بهم وليست من جهود المدققين الداخليين؛<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: أوجه ومجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يُعتبر تدقيق مدى فعالية نظام التدقيق الداخلي من أهم مهام المدقق الخارجي لما قد يترتب عليه من تغيير في بعض إجراءات التدقيق الخارجي، إذ يفرض ضعف نظام التدقيق الداخلي تغطية أوسع لعمليات التدقيق الخارجي على العكس منها عندما يكون نظام التدقيق الداخلي أكثر فعالية.<sup>4</sup>

هذا ويستفيد المدقق الداخلي من علاقته مع المدقق الخارجي عن طريق التواصل والتشاور الدائم الذي يقدم له فهم أفضل وأوضح لمتطلبات التدقيق، إذ يستفيد من خبرة المدقق الخارجي بحكم تعاملاته العديدة مع القضايا المالية والتدقيقية المتنوعة نظرا لتنوع وتعدد زبائنه، بالإضافة إلى الإستفادة منه في إعداد الخطط ومناقشة نتائج الأعمال، وتجنب تكرار العمل المؤدى من قبل المدقق الخارجي،<sup>5</sup> كما أن لكلاهما هدف مشترك لتقليل تكلفة التدقيق، وإحدى طرق تحقيق ذلك هي الإعتماد على المهام المنجزة من قبل الآخر.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Nadhim Shaalan Jabbar, op. cit, p 06.

<sup>2</sup> Abdulrahman A.M. Al-Twajiry, David R. Gwilliam, John A. Brierley, An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No. 7, 2004, p 936- 937.

<sup>3</sup> Ibid, p 937.

<sup>4</sup> رغبة المدهون، مرجع سبق ذكره، ص ص 54-55.

<sup>5</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 56.

<sup>6</sup> Siti zabdeh saidani, the relationship between internal and external auditors of local authorities in England and Malaysia, Submitted to the University of Sheffield in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy, 2010, p 80.

## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

أولاً: أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تحدد أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي عموماً من خلال اعتماد كل منهما على الأعمال المنجزة من قبل الآخر كما يلي:<sup>1</sup>

#### 1. اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي

أشارت الدراسات المبكرة حول الإعتماد على أعمال المدقق الداخلي من قبل المدقق الخارجي إلى أن هذا الأخير يعتمد على المدقق الداخلي في الأمور التالية:

##### 1.1. الإجراءات المنفذة بغرض الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية

يستفيد المدقق الخارجي من اعتماده على نشاط التدقيق الداخلي من فهم جيد لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، بالإضافة إلى تأسيس نظام رقابة كفاء وفعال، وذلك من خلال ما يلي:

- تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المتعلقة بها وتحديد مكونات الرقابة الداخلية؛
- تحديد أدوات التقييم المناسبة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية.

##### 2.1. الإجراءات المنفذة عند تقدير خطر التدقيق

يستفيد المدقق الخارجي من اعتماده على عمل المدقق الداخلي في تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول، إذ يخطط لتنفيذ المهمة بحيث يكون تقدير مخاطر التدقيق في أدنى مستوياتها، وفي سبيل تحقيق ذلك يقوم باستخدام عمل المدقق الداخلي للحد من هاته المخاطر؛

##### 3.1. إجراءات التحقق الأساسية

يستفيد المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند تنفيذ إجراءات التحقق الأساسية من خلال ما يلي:

- مناقشة خطة التدقيق الداخلي من حيث الإجراءات، التوقيت ومستوى الإختبارات، والإطلاع على أوراق عمل وتقارير المدقق الداخلي لتركيز العمل في مجالات أخرى والوصول إلى أفضل النتائج؛
- الإستعانة بالمدقق الداخلي للقيام بالتدقيق التفصيلي لبعض بنود الميزانية وقائمة الدخل، بالإضافة إلى إعداد الجداول والكشوفات والتحليلات التي يحتاجها المدقق الخارجي؛

<sup>1</sup> محمد يوسف مطرية، مرجع سبق ذكره، من ص 50 إلى ص 53.



## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

— القيام بعملية الجرد خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والتي تتعدد فيها الفروع ويتعذر الوصول إليها من قبل المدقق الخارجي، مع تقديم محاضر وإقرارات الجرد؛

وتجدر الإشارة إلى أن اتخاذ المدقق الخارجي قرار الإعتماد على أعمال المدقق الداخلي لا يتم بصفة عشوائية، إنما يدرس مدى ملاءمتها لأغراض التدقيق الخارجي واستيفائها لمعايير معينة، إذ يعتمد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في العناصر الثلاث كوجه من أوجه التكامل بينهما والمحددة من قبل SAS 09. وتوفر معايير التدقيق أهم بند للمدقق الخارجي الذي يحدد ما إذا كان بإمكانهم استخدام عمل المدقق الداخلي من خلال ISA 610 في الحصول على أدلة التدقيق أو لتقديم المساعدة المباشرة أثناء القيام بعملية الفحص؛

وعلى الرغم من أن التكامل بين نوعي التدقيق قد حُصر في المجالات الثلاث أعلاه من قبل الدراسات الأكاديمية الأولى حول هاته العلاقة، إلا أن الدراسات التطبيقية أو الإستطلاعية الحديثة أظهرت مجالات أخرى يتكامل فيها التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي سيتم توضيحها بشكل أكثر تفصيلاً في العنصر الموالي؛

### 2. إعتدال المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي

تشير العديد من الدراسات إلى أن اعتماد المدقق الداخلي على المدقق الخارجي يكون في المجالات التالية:<sup>1</sup>

- التواصل مع المدقق الخارجي من أجل تجنب تداخل المهام، وكذلك تحديد التكاليف المراد توفيرها؛
- الإستفادة من عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الخارجي والإعتماد عليه في تحسين العمل وتطويره؛
- الإستفادة من الإستقلالية الكاملة للمدقق الخارجي في فهم الجوانب التي يكون قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بوضوح أو بصراحة وذلك على اعتبار أن إستقلاليته جزئية وليس كاملة؛
- فهم للمعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الدولية للتدقيق من خلال المناقشات المتكررة أثناء تأدية المهام؛

### ثانياً: مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تحدد مجالات التكامل عموماً بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فيما يلي:

### 1. التكامل في مجال الرقابة الداخلية

توصف الرقابة الداخلية حسب المعيار الدولي للتدقيق ISA 315 على أنها آلية مصممة ومنفذة من قبل المكلفون بالحوكمة والرقابة والإدارة أو غيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول حول مدى تحقيق أهداف

<sup>1</sup> عيد السلام سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، من ص 121 إلى ص 123.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المؤسسة، فيما يخص موثوقية إعداد البيانات المالية وكفاءة وفعالية العمليات ومدى الإمتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة.<sup>1</sup> وأكدت لجنة المنظمات الراعية (COSO\*) أن الرقابة الداخلية عملية منفذة من قبل مجلس الإدارة، المدراء، والموظفين لتأمين مستوى معقول من تحقيق الأهداف التشغيلية، إعداد التقارير، والإلتزام؛<sup>2</sup> وتتحدد مسؤولية المدقق الداخلي تجاه نظام الرقابة الداخلية، من خلال دعمه والعمل على تحسينه، وذلك بناءً على ما تنص عليه معايير الأداء، والتي تقتضي أن يتضمن مجال عمل المدققين الداخليين فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية والحكم على مدى متانته،<sup>3</sup> وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن النظام يعمل بشكل جيد؛<sup>4</sup>

ويناقش الإطار المرجعي الدولي للتدقيق الداخلي مسؤولية المدقق الداخلي بالنسبة للرقابة الداخلية عبر جملة من المعايير أبرزها المعيار 2130 "الرقابة": الذي ينص صراحة على أنه "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر".<sup>5</sup>

وتتحدد مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الرقابة الداخلية بناءً على ما نص عليه المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، حيث يتعين على المدقق الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية باعتباره قد يؤثر على طبيعة، توقيت، ونطاق إجراءات التدقيق الواجب القيام بها،<sup>6</sup> ويستفيد المدقق الخارجي من ذلك في وضع برنامج التدقيق وتحديد حجم الإختبارات اللازمة، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً و متمسكاً زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على أدلة الإثبات، وكلما كان ضعيفاً لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة؛<sup>7</sup> ويظهر التكامل بين نوعي التدقيق في مجال نظام الرقابة الداخلية من خلال التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لتحقيق فهم أفضل للنظام، حيث يستفيد المدقق الداخلي من الإحتكاك بالمدقق الخارجي وتطوير

<sup>1</sup> IAASB, handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, op.cit, p 280.

**(\*) committee of sponsoring organizations**: اسم اللجنة التي انبثقت عنها هذا المفهوم وإطاره العام تأسست في العام 1985 من خمس مؤسسات مالية أميركية تعد الأكبر في الولايات المتحدة الأميركية وهي: معهد المديرين الماليين، معهد المحاسبين القانونيين الأميركيين، معهد المدققين الداخليين، جمعية المحاسبين الأميركيين ومعهد المحاسبين الإداريين.

<sup>2</sup> Coso, Internal Control- integrated framework, Executive Summary, 2013, p 03, available on <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf>

<sup>3</sup> خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 337.

<sup>4</sup> خالد أحمد محمد حمودة، زهرة عبد السلام محمد حمودة، فاطمة شادي هدية حسن، دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، العدد 05، 2018، ص 33.

<sup>5</sup> IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, op.cit, p 12.

<sup>6</sup> رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 77.

<sup>7</sup> خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 337.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

خبرته ومهاراته وأساليب القيام بمهامه، بالإضافة إلى تجنب الثغرات التي يكتشفها المدقق الخارجي، كما ويستفيد المدقق الخارجي من التواجد اليومي للمدقق الداخلي بالمؤسسة في مجال الرقابة الداخلية بتحديد حجم وتوقيت الإجراءات الواجب القيام بها في إطار تنفيذ مهمته، وتقليلها أو رفعها حسب نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية،<sup>1</sup> بالإضافة إلى تقديم التوصيات لإدخال التحسينات على النظام وتقويته،<sup>2</sup> وذلك نظراً للإتصال الدائم للمدقق الداخلي بمختلف الأطراف داخل المؤسسة مما يتيح له فرص أكبر للتعرف على المشاكل التي تواجهها؛<sup>3</sup>

وقد ساهمت لجنة المنظمات الراعية (COSO) من خلال تقريرها الصادر عام 2013 في تحفيز المدققين الداخليين للعمل بشكلٍ وثيقٍ مع المدققين الخارجيين في تحديد مفهوم، أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية، وأدوات التقييم المناسبة لقياس مدى كفاءة النظام، بالإضافة إلى شد انتباه المدققين الخارجيين للإستعانة بأوراق عمل المدققين الخارجيين للحصول على فهمٍ كافٍ لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة؛<sup>4</sup>

ومما سبق يمكن القول أنه على الرغم من اختلاف الأهداف بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إلا أن ذلك لا ينف إمكانية التعاون والتنسيق بينهما لتقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف فيه والعمل على تحسينها باستمرار، وذلك لتوفير البيئة الملائمة لهما لتوحيد الجهود بتكثيف الاجتماعات وتسهيل عملية الإتصال بينهما؛

## 2. التكامل في مجال حوكمة المؤسسات

يشير مفهوم حوكمة المؤسسات حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD\*) إلى "مجموع العلاقات بين المديرين ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، التي تهتم بتوفير الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة وتحديد وسائل تحقيقها، ومراقبة الأداء".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 77.

<sup>2</sup> محمد بن لدغم، مرجع سبق ذكره، ص 247.

<sup>3</sup> David A. Wood, Douglas F. Prawitt, Steven M. Glover, **Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision**, Contemporary Accounting Research, Vol. 25, No. 1, 2008, p 196.

<sup>4</sup> رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 78.

**Organisation for Economic Co-operation and Development (\*)**. هي منظمة اقتصادية حكومية دولية تضم 38 دولة عضو، تأسست في عام 1961 لتحفيز التقدم الاقتصادي والتجارة العالمية تُعد منتدى للبلدان التي تصف نفسها بأنها ملتزمة بالديمقراطية واقتصاد السوق، وتوفر منصة لمقارنة تجارب السياسات، والبحث عن إجابات للمشاكل المشتركة، وتحديد الممارسات الجيدة وتنسيق السياسات المحلية والدولية لأعضائها.

<sup>5</sup> OECD, G20/OECD Principles of Corporate Governance, 2015, p 09, available

on <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>, visited on 20/12/2021.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

وتستوجب الممارسة الجيدة لحوكمة المؤسسات مشاركة مجموعة من الأطراف منهم مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه، المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين. إذ يعتبر نشاط التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية\*\* لحوكمة المؤسسات باعتباره يوفر تقييمات موضوعية ومستقلة المدى ملائمة هيكل الحوكمة بالمؤسسة، بالإضافة إلى تحفيزه على التغيير الإيجابي وتقديم الإستشارة والتحسين المستمر لعمليات الحوكمة،<sup>1</sup> وتعتبر أحد أهم الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي التي حرص معهد المدققين الداخليين (IIA) على تكريسها؛

ويناقش الإطار المرجعي الدولي للتدقيق الداخلي العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والحوكمة عبر جملة من المعايير أبرزها **المعيار 2110 "الحوكمة"**: الذي ينص صراحة على أنه "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسة"، أي يجب على المدقق تقييم أسلوب الحوكمة المطبق في المؤسسة وتوثيقه، وأن يقدم التوصيات التي يراها مناسبة لتطوير هذا الأسلوب.<sup>2</sup>

وتتحدد مسؤولية المدقق الداخلي تجاه حوكمة المؤسسات من خلال تقييمه للسياسات والإجراءات المتعلقة بحوكمة المؤسسات ومساعدته للأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذها (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والإدارة العليا) في القيام بمهامها، ويضفي توصيات ملائمة لتحسين تنسيق المهام وضمان تحقيق التواصل بين مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي والإدارة العليا، بالإضافة إلى الرفع من قدرة أصحاب المصلحة على مساءلة المؤسسة،<sup>3</sup> إذ يرفع المدقق الداخلي من المصدقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين في المؤسسات.<sup>4</sup>

واعترافاً بأهمية حوكمة المؤسسات في سياق التدقيق الخارجي، يُجمل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية من خلال المعيار الدولي للتدقيق ISA 260 المدقق الخارجي مسؤولية الإتصال بالمالكين بالحوكمة عند تدقيق القوائم المالية، ويوفر إطاراً شاملاً لآلية الإتصال، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

(\*\*) وتشير إلى الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاث؛  
1 تيجاني بالرقى، منى كشاط، الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2017، ص 331.

<sup>2</sup> IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, op.cit, p 12.

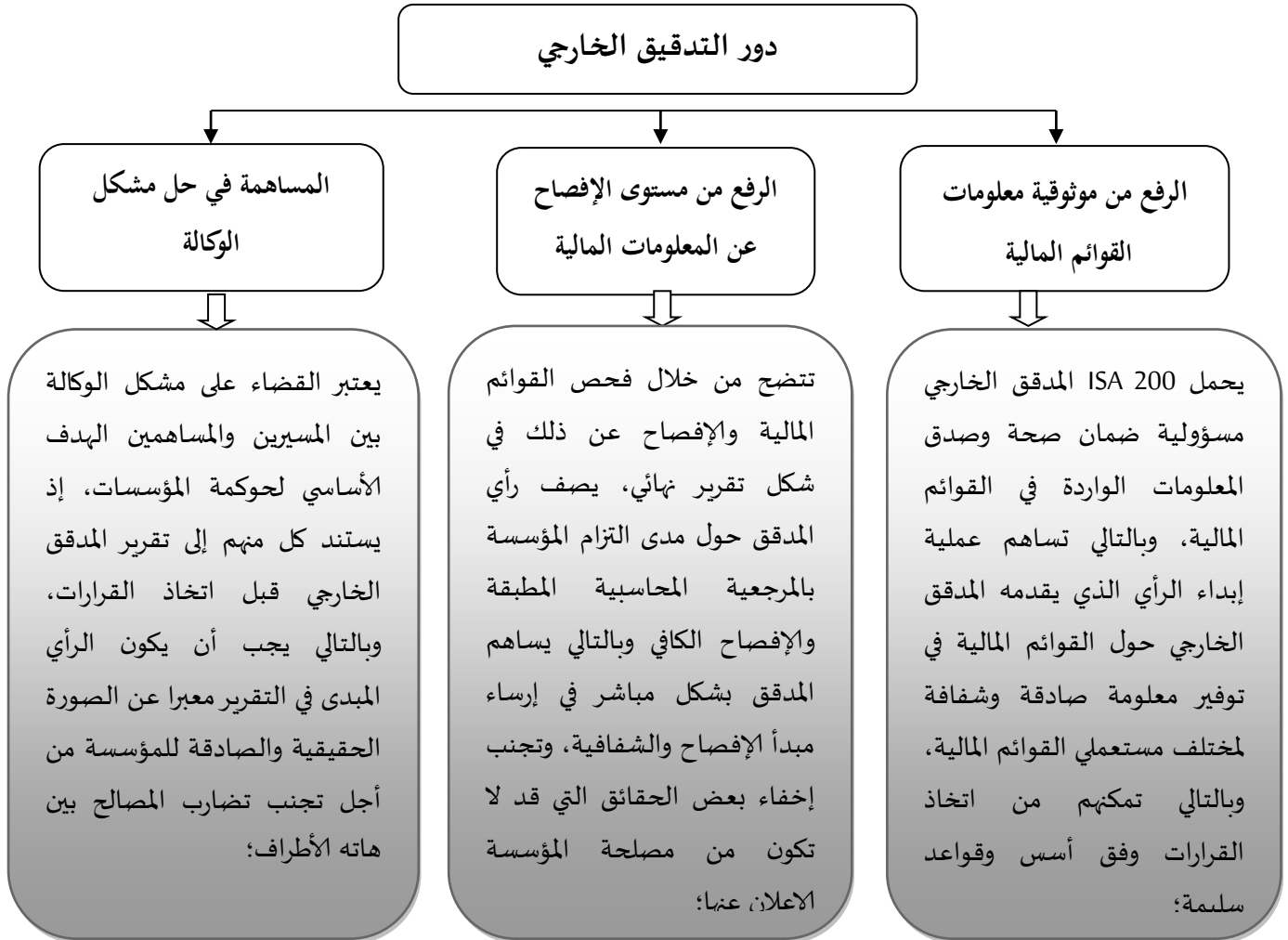
<sup>3</sup> عبد القادر حدبي، محمد زيدان، فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص 254.

<sup>4</sup> باهية زعيم، ليلي ريمة هيدوب، التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص 10.

## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

الشكل رقم (03-02): دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة المؤسسات



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على إسماعيل بوغازي، لمن تغليسية، مساهمة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد 15، العدد 01، 2019، ص 102.

يوضح الشكل أعلاه التوليفة المناسبة التي من شأنها تعزيز حوكمة المؤسسات عن طريق التدقيق الخارجي، إذ يعكس إبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية في تقرير التدقيق إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية بشكل منطقي، ومحاربة الممارسات المقصودة لإخفاء الحقائق التي قد تكون في غير مصلحة المؤسسة، وبالتالي دعم فكرة التقليل من تضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين من خلال توفير معلومة صادقة وشفافة لمستعملي القوائم المالية؛

وتشير مجموعة من الدراسات إلى أن المدقق الخارجي من خلال عملية الفحص يكون قد ساهم مساهمة فعالة في إرساء المبادئ الست لحوكمة المؤسسات، وذلك على اعتبار أن تقريره سيزيد من الثقة في المعلومات

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها بشكل يؤدي إلى فك تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين، ومعرفة مدى التزام الإدارة بالقوانين وكفاءتها في الإفصاح والشفافية ومراعاة مصالح هذه الأطراف وتحقيق العدالة بين جميع المساهمين؛<sup>1</sup>

بالإضافة إلى ذلك، تظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال حوكمة المؤسسات من خلال تقييم المدقق الداخلي لأنشطة حوكمة المؤسسات وتقديم مجموعة من التوصيات من أجل تحسينها وضمان تعزيز القيم والأخلاقيات وضمان المساءلة وفعالية إدارة المؤسسة ككل من جهة، بالإضافة إلى أخذ المدقق الخارجي يأخذ بعين الإعتبار عمليات التقييم التي قام بها المدقق الداخلي عند تدقيق البيانات والقوائم المالية.<sup>2</sup>

وفي ذات السياق تشير دراسة (schneider & Maletta, Gramling) إلى أنه وعلى اعتبار أن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يعتبران أطرافاً في نظام الحوكمة، فإن التنسيق والتعاون بينهما سيؤدي بشكل منطقي إلى تعزيز هذا النظام والحفاظ على فعاليته؛<sup>3</sup>

### 3. التكامل في مجال تقييم المخاطر

لأغراض التدقيق تعرف المخاطر على أنها احتمال أن يصدر المدقق رأياً غير ملائم حول القوائم المالية.<sup>4</sup> ويعتبر تقييم المخاطر جزءاً هاماً من الأعمال الروتينية للمدقق الداخلي، غير أنه لا يعتبر بأي حال من الأحوال مسؤولاً عنها، إنما تبقى تحت مسؤولية إدارة المؤسسة، ويلتزم بتوفير ضمان معقول حول فهمه للمخاطر المحيطة بالمؤسسة وفعالية تحديدها وتقييمها بالإضافة إلى إدارتها بالشكل المناسب.<sup>5</sup>

ويذكر (الوردات) أن التدقيق الداخلي يضيف قيمة للمؤسسة من خلال تقديم تأكيد موضوعي على أن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية وتقديم التحسينات في مجال إدارة المخاطر، إذ تطور الدور التقليدي للنشاط من التدقيق المالي والإداري إلى مدخل التدقيق المبني على أساس المخاطر، مما يؤدي إلى طمأننة أصحاب المصلحة على أن المخاطر التي قد تواجه مصالحهم مفهومة من جانب موكليهم وأن الإدارة تتصدى لها بشكل جيد؛<sup>6</sup>

<sup>1</sup> أحمد سعيد حميدي، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 09، 2018، ص 341.

<sup>2</sup> نادر صلاحات، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، مؤتمر ديوان الرقابة المالية والإدارية، فلسطين، 2017، ص 11.

<sup>3</sup> Arnold Schneider and all, role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and direction for future research, journal of accounting literature, vol 23, No 01, 2004, p 196.

<sup>4</sup> عيد السلام سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 115.

<sup>5</sup> تيجاني بالرقى، منى كشاط، مرجع سبق ذكره، ص 329.

<sup>6</sup> خلف عيد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 168.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ويصف معهد المدققين الداخليين دور المدقق الداخلي فيما يتعلق بإدارة المخاطر في تزويد مجلس الإدارة بتأكيد موضوعي حول فعالية هذا النشاط من خلال خدمات الإستشارة والتأكيد،<sup>1</sup> ويتضح دوره الإستشاري كمنسق ومرشد للموظفين خلال عمليات إدارة المخاطر ومساعدة الإدارة بالخبرات الفنية اللازمة في إنشاء نظام إدارة المخاطر،<sup>2</sup> بينما يتحدد دوره التأكيدي في توفير تأكيد حول عمليات إدارة المخاطر، ومدى تقييمها بشكل جيد، وتقييم نظام الإبلاغ والإتصال حول المخاطر الأساسية،<sup>3</sup> ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

ويناقش الإطار المرجعي الدولي للتدقيق الداخلي مسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تجاه إدارة المخاطر عبر جملة من المعايير أبرزها المعيار 2120 "إدارة المخاطر": ينص على أنه "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر وتحسينها"، أي يحدد المدقق الداخلي فعالية عمليات إدارة المخاطر وذلك من خلال تقييم أهداف المؤسسة، المخاطر المحتملة، بالإضافة إلى مستوى الإستجابة أو قبول المخاطر من قبل المؤسسة والإبلاغ عنها لاتخاذ الإجراءات المناسبة.<sup>4</sup>

ويصف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) مسؤولية المدققين الخارجيين تجاه المخاطر من خلال المعيار (ISA 315) لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها، بما في ذلك الضوابط الداخلية،<sup>5</sup> وتنقسم مخاطر التدقيق بصفة عامة إلى:

#### الجدول رقم (03-01): أنواع مخاطر التدقيق

نوع الخطر	مختصر عنه
المخاطر الكامنة (المتأصلة)	الخطر الكامن هو الخطأ أو الشك والخطر الناشئ عن احتواء تأكيدات ما على أخطاء قد تكون جوهرية بشكل فردي أو جماعي. يقوم المدقق بتقييم مستوى المخاطر الكامنة على أساسه الحكم المهني، مع الأخذ في الإعتبار العوامل التي تؤثر على ظهور المخاطر الكامنة التي لا يمكن السيطرة عليها:
مخاطر الرقابة	تشير مخاطر الرقابة إلى أن هناك تحريفات قد تكون جوهرية بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء أخرى، ولا يمكن منعها أو كشفها أو تصحيحها في الوقت الملائم من قبل نظام الرقابة الداخلية، أي أنها لا تعمل بشكل وقائي ضد المخاطر الجوهرية

<sup>1</sup> IIA, **Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise**, 2004, p 01, Disponible à <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise-wide%20Risk%20Management%20French.pdf> consulté le 03/01/2022.

<sup>2</sup> محمد الصالح فروم، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة**، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 02، 2019، ص 12.

<sup>3</sup> Abdelhak Ziani, **le role de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise**, these de doctorat en science économique, université aboubakr belkaid de Tlemcen, 2013/2014, p 160.

<sup>4</sup> IIA, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, op.cit, pp13-14.

<sup>5</sup> Ho-Young Lee, Hyun-Young Park, **Characteristics of the Internal Audit and External Audit Hours: Evidence from S. Korea**, Managerial Auditing Journal, vol 31, 2016, p p 09-10.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

مخاطر الاكتشاف	يشير هذا النوع من مخاطر التدقيق إلى احتمال وجود أخطاء لا يستطيع المدقق اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية المستقلة وعليه اختبار التفاصيل بشكل إضافي (الإختبارات التفصيلية).
----------------	---

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على:

Goce Menkinoski and all, **The Concept of Audit Risk**, International Journal of Sciences: Basic and Applied Research (IJSBAR), vol 27, no 01, 2016, p p 26-27.

هذا وقد عاجلت العديد من الدراسات آثار المخاطر الكامنة على قرار المدقق الخارجي في التنسيق مع المدقق الداخلي، إذ تشير دراسة (Maletta) أنه كلما كانت المخاطر الكامنة عالية، كلما لجأ المدقق الخارجي إلى تقييم خصائص المدقق الداخلي قبل التعاون معه،<sup>1</sup> وفي نفس السياق يذكر (Libby, Willingham & Artman) أنه كلما ارتفع مستوى المخاطر الكامنة، زاد اعتماد المدقق الخارجي على نشاط التدقيق الداخلي.<sup>2</sup>

فعند تقييم المدقق الخارجي للمخاطر، بإمكانه الأخذ بعين الإعتبار نتائج تقييم المخاطر من قبل المدقق الداخلي، مما يساعده في تقييم حجم الأدلة المتعلقة بالتأكدات المراد اختبارها وبالتالي تخفيض المخاطر،<sup>3</sup> إلى جانب هذا، قد يقلل التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من المخاطر الكامنة، كون المدققين الداخليين لديهم وعي أكبر بعمليات المؤسسة وسلطة الوصول إلى المعلومات.<sup>4</sup> غير أن الإفراط في الإعتماد على عمل المدقق الداخلي قد يولد مخاطر أعلى، وبدلاً من ذلك وجب عليهم الحصول على أدلة تدقيق ملائمة من خلال أداء المزيد من الإجراءات التدقيقية الموثوقة. وتذكر (Dumitrescu) أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ستساعد على ضمان أقصى تغطية للمخاطر التي تواجهها المؤسسة.<sup>5</sup> وتؤكد دراسة (Ammar) أن الفهم الجيد لطبيعة عمل نشاط التدقيق الداخلي قد يساهم بشكل أفضل في تحديد المخاطر الناتجة عن الإحتيال والخطأ.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Mario J. Maleftta, **An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk**, Contemporary Accounting Research Vol. 09, No. 02, 1993, p 508.

<sup>2</sup> Irwan Adimas, Ganda Saputra, Achmad Yusuf, **The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Contribution to Determine Audit Fees for External Audits**, Journal of Finance and Accounting, Vol. 7, No. 1, 2019, p 03.

<sup>3</sup> محمود عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص 39.

<sup>4</sup> Dessalegn Getie Mihret, Mengistu Amare Admassu, **Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate governance perspective**, International Business Research, vol 11, 2012, 02, P 70.

<sup>5</sup> Diana Dumitrescu, Nicomae Bobitan, op.cit, p 87.

<sup>6</sup> Sourour Hazami-Ammar, **Some evidence on the impact of internal audit on external audit fees**, corporate, accounting and finance, 2019, p p 65-66.



#### 4. التكامل في مجال إعداد خطة وبرنامج التدقيق

تأكيداً لمسؤولية نشاط التدقيق الداخلي في السير على نهج واضح في تنفيذ المهام، يُلزم معيار التدقيق الداخلي 2010 "التخطيط" المدقق الداخلي بإعداد خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف المؤسسة،<sup>1</sup> ويستند كذلك التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي إلى إعداد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق، وفق ما ورد ضمن المعيار الدولي للتدقيق ISA 300 ضمن معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS، يتم ترجمتها في برنامج تدقيق يوضح توزيع الوقت المتاح على مسار عملية التدقيق وتحديد الاختبارات المطلوبة، بالإضافة إلى الإشراف المناسب على المساعدين في عملية التدقيق؛<sup>2</sup>

بالإستناد إلى المعايير الدولية للتدقيق وبالخصوص ISA 610، تؤكد العديد من الدراسات على أن التكامل بين نوعي التدقيق له أثر في طبيعة، توقيت وإجراءات التدقيق الخارجي، إذ يستفيد المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند إعداد خطة التدقيق من خلال مناقشته لخطة التدقيق الداخلي،<sup>3</sup> وذلك من أجل تنسيق الترتيبات اللازمة لتحقيق التعاون بين أعمالهما بما يحقق تغطية أشمل لأنشطة المؤسسة؛<sup>4</sup>

وفي مجال تحقيق التكامل بين نوعي التدقيق، يغطي كل من المدقق الداخلي والخارجي منطقة تدقيق مشتركة، إذ يجب تحقيق التنسيق والتعاون بينهما في إعداد برنامج أو خطة التدقيق من خلال اعتماد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي للتعرف على المشاكل التي تواجهها المؤسسة بالإضافة إلى إطلاعها على نتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلية، وفي المقابل يقوم المدقق الداخلي بمتابعة الملاحظات المسجلة من قبل المدقق الخارجي والعمل على الأخذ بها،<sup>5</sup> وفي نفس السياق تشير دراسة (jabbar) إلى أن المدقق الخارجي يحتاج إلى معرفة خطة المدقق الداخلي ومناقشتها معه لمساعدته في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات اللازمة، من خلال تقدير مخاطر التدقيق في مجال معين وأهميتها النسبية، وذلك لضمان تغطية أفضل لمهمة التدقيق، من خلال التقليل من الإجراءات المطلوبة للقيام بالوظيفة والمهمة على حد سواء، والتخصيص الأمثل للموارد؛<sup>6</sup>

<sup>1</sup> IIA, **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**, op.cit, p 10.

<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 125- 126.

<sup>3</sup> رغبة المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 55.

<sup>4</sup> عيد السلام عيد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 119.

<sup>5</sup> شيماء محمد سمير إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 147.

<sup>6</sup> Nadhim Shaalan Jabbar, op.cit, p 05.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

وبالإضافة إلى ذلك وثقت العديد من الدراسات أن أساس التكامل بين نوعي التدقيق في مجال إعداد خطة وبرنامج التدقيق، يظهر من خلال حاجة المدقق لدراسة خطة نشاط التدقيق الداخلي في بداية عمله، وأن يتم الإتفاق المسبق على مدى استخدام عمل المدقق الداخلي عند التأكد من ملائمته لأغراض التدقيق الخارجي؛<sup>1</sup>

#### 5. التكامل في مجال إعداد التقرير

حسب مكتب المحاسبة الأمريكي (GAO) يلتزم كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في نهاية مهامهما بإعداد تقرير نهائي لإيصال النتائج إلى الأطراف المعنية، وجعل النتائج أقل غموضاً وأقل عرضة لسوء الفهم وإتاحتها للجمهور، بالإضافة إلى تسهيل عملية المتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛<sup>2</sup>

وتعتبر القوائم المالية أحد مجالات الإهتمام المشترك بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي،<sup>3</sup> وبالتالي بإمكانهما تنسيق مهامهما والأخذ بملاحظات المدقق الداخلي المقدمة بشأن أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بمدى إعداد القوائم المالية بصورة عادلة، والحكم على موثوقيتها،<sup>4</sup> كما يجب على المدقق الداخلي فحص تقارير المدقق الخارجي وتحديد ما تتطلبها الإستفادة من الملاحظات، وعقد اجتماعات خلال فترات معينة، مما يزيد من نطاق التعاون بينهم،<sup>5</sup> كما يلتزم المدقق الداخلي برفع تقاريره إلى إدارة المؤسسة ووضعها تحت تصرف المدقق الخارجي لتمكينه من تكوين فكرة سليمة حول فعالية نشاط التدقيق الداخلي ومدى ملاءمته لأغراض التدقيق الخارجي؛<sup>6</sup>

وفي ذات السياق، تظهر دراسة (Dumitrescu) أن التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين في مجال إعداد التقرير ينعكس من خلال تلقي المدققين الخارجيين "مسودة" لتقرير التدقيق الداخلي ومناقشة الإستنتاجات الرئيسية مع المدققين الداخليين، بالإضافة إلى إرسال المدققين الخارجيين تقاريرهم وخطاباتهم الإدارية إلى المدققين الداخليين فيما يتعلق بنفس الهدف.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> محمود عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص 39.

<sup>2</sup> Government Accountability Office, **Government Auditing Standards**, By the Comptroller General of the United States, 2011, p 164.

<sup>3</sup> شيماء محمد سمير إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 148.

<sup>4</sup> نادر صلاحات، مرجع سبق ذكره، ص 11.

<sup>5</sup> Nadhim Shaalan Jabbar, op.cit, p 06.

<sup>6</sup> رغبة المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 53.

<sup>7</sup> Diana Dumitrescu, Nicomae Bobitan, op.cit, p 91.

## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ويمكن تلخيص مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (03-02): مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المجالات	مسؤولية المدقق الداخلي	مسؤولية المدقق الخارجي	التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
الرقابة الداخلية	فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة والحكم على مدى متانتها والعمل على تحسينه باستمرار؛	الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية، نظرا لتأثيره على طبيعة، توقيت، ونطاق إجراءات التدقيق، والاستفادة من ذلك في تحديد حجم الاختبارات اللازمة؛	يظهر التكامل في هذا المجال من خلال تعاون تقاسم كلا المدققين الهدف المشترك في تجنب الثغرات المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينه بالإضافة الاستفادة المتبادلة من خبرة ومهارة المدقق الخارجي من جهة، والتواجد اليومي للمدقق الداخلي داخل المؤسسة من جهة أخرى، وبالتالي تعزيز فرص تقوية النظام والاستفادة من نقاط قوته في تحديد حجم الاختبارات؛
حوكمة المؤسسات	تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة من خلال فحص الهياكل والسياسات والإجراءات المتعلقة بالحوكمة ومساعدة الأطراف المسؤولة عنها في القيام بمهامها، وتقديم التوصيات؛	فحص القوائم المالية للمؤسسة والإفصاح عن ذلك في شكل تقرير يقدم لأصحاب المصلحة، وبالتالي إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية، كأحد أهم مبادئ الحوكمة؛	يظهر التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مجال الحوكمة باعتبارهما يمثلان أطرافا في نظام الحوكمة، فإن التنسيق والتعاون بينهما سيؤدي بشكل منطقي إلى تعزيز هذا النظام والحفاظ على فعاليته، بحيث يلتزم كل منهما بإخطار الطرف الآخر بأي تفاصيل من المحتمل أن تؤثر على عمله؛
تقييم المخاطر	تزويد مجلس الإدارة بتأكيد موضوعي حول مدى فعالية نشاك إدارة المخاطر، بحيث أن إدارة المخاطر الرئيسية للمؤسسة تسير بشكل صحيح وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل جيد.	تحدد مسؤولية المدقق الخارجي تجاه المخاطر من خلال المعيار (ISA315) لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك الضوابط الداخلية؛	يغطي التكامل بين أعمال المدققين الداخلي والخارجي فيما يتعلق بتقدير مخاطر منطقة تدقيق مشتركة، من خلال سعيهما لضمان تغطية أشمل لهاته المخاطر وتخفيضها إلى أدنى مستوياتها، ويعتبر ذلك هدفا مشتركا لكلا المدققين من أجل تنفيذ مهامهما على النحو المطلوب؛

## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

<p>ينعكس تنسيق الجهود بين المدقق الداخلي والخارجي في مجال إعداد خطة التدقيق، في قيام المدقق الخارجي بدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة في بداية عملية التدقيق، إلى جانب مناقشتها من حيث الطبيعة والتوقيت ومستوى الاختبارات، وذلك أجل ضمان تغطية أفضل لمهمة التدقيق، من خلال التقليل من الإجراءات المطلوبة للقيام بالوظيفة والمهمة على حد سواء، والتخصيص الأمثل للموارد؛</p>	<p>إعداد خطة مناسبة لتنفيذ عملية التدقيق، لتوضيح توزيع الوقت على مسار العملية وتحديد الاختبارات بالإضافة إلى الإشراف المناسب على المساعدين في عملية التدقيق؛</p>	<p>وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار توجيهات الإدارة؛</p>	<p>أعداد خطة وبرامج التدقيق</p>
<p>تساهم الاستعانة بالملاحظات المتبادلة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، من خلال رفع المدقق الداخلي لتقريره إلى إدارة المؤسسة ووضعها تحت تصرف المدقق الخارجي من تمكين هذا الأخير من تكوين فكرة سليمة حول فعالية نشاط التدقيق الداخلي ومدى ملاءمته لأغراض التدقيق الخارجي؛</p>	<p>إعلام الأطراف المهتمة بمدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك في شكل تقرير يتضمن مختلف النتائج المتوصل إليها؛</p>	<p>الإفصاح عن نتائج أعماله في شكل تقرير يقدم للإدارة العليا للمؤسسة أو لجنة التدقيق؛</p>	<p>أعداد التقارير</p>

المصدر: تم إعداد بالإعتماد على ما سبق؛

وتجدر الإشارة إلى أن الإستفادة المرجوة من التنسيق والتعاون بين جهود المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في المجالات المذكورة سابقاً أو تطورها إلى مجالات أخرى، مقرون بمدى الإعتماد بهاته العلاقة من قبل كلا المدققين بفتح خطوط التواصل والتشاور الدائم من جهة، وبمدى دعمها من قبل لجنة التدقيق من جهة أخرى.

### المطلب الثالث: العوامل الداعمة لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

كما تمت الإشارة إليه، فإن المزايا المتوقعة تحقيقها من تعزيز التكامل بين جهود المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين مرتبطٌ بمستوى دعمه من قبل لجنة التدقيق ومستوى التواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛

#### أولاً: لجنة التدقيق

تعرف لجنة التدقيق حسب قانون Sarbanes-Oxley على أنها "لجنة دائمة من مجلس الإدارة، مكلفة كحد أدنى بالإشراف على نزاهة عمليات إعداد التقارير المالية الداخلية والخارجية للمؤسسة، والمخاطر والضوابط المتعلقة بتلك التقارير، ومناقشة عمل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المالية ونظم الرقابة الداخلية<sup>1</sup>، وتمثل أحد أهم آليات حوكمة المؤسسات، تتكون من أعضاء مستقلين، أي لا تربطهم أي علاقة بمجلس الإدارة قد تؤثر على حيادهم واستقلالهم<sup>2</sup>؛

وتلعب لجنة التدقيق دوراً مهماً في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، وذلك من خلال مساهمتها في تعيينه، تحديد أتعابه وحل القضايا المتعلقة بالنواحي المحاسبية بينه وبين إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى متابعته في مراحل تنفيذ مهامه بدءاً من التعيين إلى إعداد التقرير، وفيما يلي أهم واجبات لجنة التدقيق اتجاه المدقق الخارجي<sup>3</sup>:

- مناقشة القضايا المتعلقة بتعيين وإعادة تعيين أو عزل المدقق الخارجي، والتأكد من استيفائه لشروط ممارسة المهنة، وعدم وجود أي تهديدات على استقلاليته؛
- التحقق من كل ما يتعلق بعمل المدقق الخارجي بما في ذلك آرائه، توصياته وتحفظاته، وتبعية مستوى رد فعل إدارة المؤسسة، وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة بشأن ذلك؛
- تدقيق مراسلات المؤسسة مع المدقق الخارجي وتقديم محتواها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها؛
- تدقيق الخطة المعدة من قبل المدقق الخارجي؛
- حل النزاعات التي تنشأ بين الإدارة والمدقق الخارجي، والعمل كحلقة وصل بينهم وبين مجلس الإدارة؛
- مساعدة المدقق الخارجي في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجها أثناء القيام بمهامه.

وتظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في علاقة متبادلة بينهما، فيتأثر ويؤثر كل منها في الآخر<sup>4</sup>، إذ تُعتمد كل سياسات، معايير وإجراءات نشاط التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق وتُخضعها للمساءلة أمام الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، ومن جهة أخرى، يعتبر النشاط مصدر للمعلومات التي تحصل عليها لجنة التدقيق وتساعد في القيام بمهامها<sup>5</sup>، ويمكن إيجاز أهم مهام لجنة التدقيق اتجاه التدقيق الداخلي فيما يلي<sup>6</sup>:

- تقييم فعالية التدقيق الداخلي وجودته كجزء من الرقابة الداخلية وأنه يتم وفق معايير الأداء المهني؛
- مراقبة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام التدقيق الداخلي والموافقة عليها؛
- فحص استراتيجية تنفيذ مهام المدقق الداخلي وخطته السنوية والموافقة عليها؛

<sup>1</sup> European commission, **Role of Audit Committees for Internal Audit in the public sector**, Discussion Paper No. 4, 2014, p 03.

<sup>2</sup> Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204, p 776, available on [https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf) visited on 26/01/2022.

<sup>3</sup> أسماء كربوغة، مرجع سبق ذكره، من ص 246 إلى ص 248.

<sup>4</sup> عيد الله عناني، مرجع سبق ذكره، ص 246.

<sup>5</sup> أسماء كربوغة، مرجع سبق ذكره، ص 248.

<sup>6</sup> عيد الله عناني، مرجع سبق ذكره، ص 247.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

- دعم استقلالية المدقق الداخلي والتأكد من عدم وجود أي قيود مفروضة على نطاق عمله، من خلال تولى مهمة تعيين مدير التدقيق الداخلي وعزله، والسماح له بالتواصل المباشر مع لجنة التدقيق
- فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين ومدى كفاءتهم في القيام بواجباتهم المهنية؛

ووفقاً لمعهد المدققين الداخليين (IIA)، تتمثل المسؤولية الرئيسية للجنة التدقيق تجاه التدقيق الداخلي في مساعدة مجلس الإدارة في مسؤولياتها الرقابية فيما يتعلق بالتقارير المالية، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، بالإضافة إلى الإمتثال للقوانين واللوائح التنظيمية؛<sup>1</sup>

وقد تناولت بعض الدراسات مسؤولية لجنة التدقيق تجاه العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وأظهرت أنه يقع عليها عبء المحافظة على علاقة جيدة بينهما باعتبارها الجهة الفاعلة في تطوير نظام الرقابة الداخلية ودعم استقلالية كلا المدققين،<sup>2</sup> وهذا ما أكدته دراسة (Zain & Subramaniam, Stewart) (2006) وخُلصت إلى أن لجنة التدقيق تعتبر الأكثر فاعلية في الربط الإيجابي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.<sup>3</sup>

وأوضح مسار آخر من الدراسات أن لجنة التدقيق تعمل على تسهيل التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، لأنها في غالب الأحيان تتولى مهمة الإشراف على أعمالهم.<sup>4</sup> وفي إطار دعم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، تقع على لجنة التدقيق مجموعة من المسؤوليات تتمثل أساساً في:<sup>5</sup>

- توفير الإستقلالية والحياد لكل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛
- التنسيق بين جهود المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لتفادي التعارض أو التداخل أثناء تنفيذ مهامهما؛
- تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية مما ينعكس بشكل إيجابي على أداء المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛

وتؤكد دراسة (Endaya) أن وجود ملف يعزز هذا التنسيق والتعاون من خلال وجود لجنة تدقيق تعمل على تعزيز موضوعية التدقيق الداخلي والتقليل من تدخلات الإدارة العليا، سيرتفع مستوى ثقة المدقق الخارجي بموضوعية المدقق الداخلي،<sup>6</sup> وهذا ما أكدت عليه نتائج دراسة (Desai & all) من خلال إعداد المدقق الخارجي نموذج تحليلي لتقييم عمل المدقق الداخلي، وتوصل إلى أن هناك ارتباط بين العوامل المتعلقة بجودة لجنة

<sup>1</sup> European commission, op.cit, p p 03-04.

<sup>2</sup> رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، من ص 56 إلى ص 60.

<sup>3</sup> Jenny Stewart, Mazlina Mat Zain, Nava Subramaniam, **Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics**, International Journal of Auditing, 2006, p 01.

<sup>4</sup> رغبة المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 57.

<sup>5</sup> عائشة لشلاش، هيثام بوعلي، **لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري"**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2017، ص 178.

<sup>6</sup> Khaled endaya, op.cit, p 78.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

التدقيق وقوة نشاط التدقيق الداخلي، وتقتصر النتائج أنه حتى لو قدر النموذج التحليلي خصائص نشاط التدقيق الداخلي بصورة إيجابية، فلا يمكن الحكم على جودة النشاط بصورة نهائية في ظل توفر أدلة على ضعف لجنة التدقيق؛

كما تُشير نتائج دراسة (المدهون) أن قيام لجنة التدقيق بهذا الدور يوفر لكلا المدققين البيئة الملائمة التي تمكنهم من تقدير المخاطر وتقييم إجراءات الرقابة وإجراء اختبارات بالشكل المناسب، بالإضافة إلى إتاحة الفرصة لمناقشة نقاط الضعف في الرقابة الداخلية وتحويلها إلى نقاط قوة،<sup>1</sup> ويُدعم هذا الرأي كذلك من قبل (أنديه) إذ أوضح أن الدور الأساسي للجنة التدقيق في دعم التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يتحقق من خلال تهيئة البيئة الملائمة لذلك عن طريق تعزيز استقلالية كل منهما، تعزيز فعالية حوكمة المؤسسات، تقييم كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، وتعزيز التواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛<sup>2</sup>

وفي ذات السياق أكدت دراسة (Jeffrey Cohen & all) النتائج السابقة، وتوصلت إلى أن وجود لجنة التدقيق في المؤسسة قد يترك أثراً في اتخاذ المدقق الخارجي قرار تنسيق جهوده مع المدقق الداخلي وذلك من خلال تكثيف الاتصالات بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي،<sup>3</sup> ويُدعم هذا الرأي كذلك من قبل (Maletta & Krishnamoorthy) في دراسة أجريت حول الآثار المحتملة لفعالية لجان التدقيق على الاعتماد على أنشطة التدقيق الداخلي، وأشارت النتائج إلى أن كلما زادت قوة الخبرة المحاسبية للجنة التدقيق، كلما زادت جودة التدقيق الداخلي، وزاد المستوى العام للتنسيق بين نوعي التدقيق.<sup>4</sup>

#### ثانياً: الالتزام بالتطوير المهني

وجب على المدقق مواكبة التطورات والمستجدات التي تطرأ على مهنة التدقيق بشكل دوري والتي فرضتها التطورات المستمرة والديناميكية السريعة في مختلف الميادين الاقتصادية، السياسية والاجتماعية، وذلك للتمكن من تلبية متطلبات الأطراف ذات العلاقة، ويتحقق ذلك من خلال القيام بما يلي:<sup>5</sup>

— متابعة البحوث الحديثة في مختلف العلوم ذات الصلة بالتدقيق؛

<sup>1</sup> رغدة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 129.

<sup>2</sup> خالد علي أنديه، مدى إدراك المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لدور لجنة المراجعة في تهيئة البيئة الملائمة لعملية التنسيق والتعاون بينهما "دراسة تحليلية مقارنة"، مجلة كلية الدراسات العليا، العدد 02، 2020، ص 68.

<sup>3</sup> Jeffrey Cohen and all, op.cit, p 183.

<sup>4</sup> Ganesh Krishnamoorthy, Mario Maletta, **The contingent effects of board independence and audit committee effectiveness on internal audit reliance: a pre-SOX perspective**, Accounting and Finance, Vol. 6, No. 1, 2016, p 62.

<sup>5</sup> عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 89.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

- الإطلاع على الحالات التطبيقية، والنشريات الصادرة عن الهيئات والمجمعات المهنية المحلية والدولية حول الممارسات الميدانية للمحاسبة والتدقيق؛
- الإطلاع على التعديلات والتحديثات في مختلف القوانين ذات العلاقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- التكوين المستمر في التكنولوجيات الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسب في ميدان المحاسبة والتدقيق والتعاملات الإلكترونية؛

ويذكر مكتب المحاسبة الأمريكي (GAO) أنه يجب على إدارة مؤسسة التدقيق النظر فيما إذا كان موظفوها يمتلكون المهارات المطلوبة لأداء مهمة التدقيق، ووفقاً لذلك، يجب أن يكون لديها عملية تطوير مستمر وتقييم للموظفين من أجل الحفاظ على قوة عاملة كفؤة، تصدر أحكاماً مهنية سليمة.<sup>1</sup>

إذ يكفل التزام كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتطوير المهني تحقيق ثقة عالية في الإستعانة المتبادلة بينهما بالأعمال المنجزة من طرف الآخر،<sup>2</sup> ومن أجل ذلك تتطلب المعايير المنظمة للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي الدولية منها والمحلية، من المدقق الخارجي وقبل تنسيق جهوده مع المدقق الداخلي فحص مدى حصوله على التدريب الملائم وامتلاكه للمؤهلات والخبرات المهنية الكافية، بالإضافة إلى مستوى معرفته بالنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة، وبالتالي التأكد من كفاءته وضمأن المستوى الجيد؛

وتشير دراسة (Wood) إلى أنه يجب على المدققين الداخليين السعي لتعزيز معارفهم وكفاءاتهم الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر، من أجل تحسين كفاءتهم في أساليب مفردات وإجراءات المدقق الخارجي، مؤكداً أن الاختلافات البسيطة في المفردات يمكن أن تفسر مستويات فهم أقل للمدققين الداخليين، وبالتالي وجب استخدام نفس اللغة بين المدققين من أجل تحسين عملية التنسيق والتعاون بينهما؛<sup>3</sup>

#### ثالثاً: التواصل والتشاور

تعترف (COSO) بأهمية الإتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وتشير إلى أن ذلك يعتبر عنصراً حاسماً في بيئة رقابة فعالة،<sup>4</sup> فالتواصل والتشاور بين المدققين يحقق فهم أفضل لديهما لعمل الطرف الآخر،<sup>5</sup>

<sup>1</sup> GAO, **Government Auditing Standards**, op.cit, p 56.

<sup>2</sup> رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 59.

<sup>3</sup> David A. Wood, **Increasing value through internal and external auditor coordination**, position paper to IIA, p 12, available on [https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/Sawyer\\_Award\\_2004.pdf](https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/Sawyer_Award_2004.pdf) visited on 28/01/2022.

<sup>4</sup> Richard Brody, op.cit, p 13.

<sup>5</sup> RajumarAdulika, **coordination between internal and external auditors**, 2009, available on <https://taxguru.in/finance/coordination-between-internal-and-external-auditors.html> visited on 28/01/2022.



## الفصل الثالث.....العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

كما أن الإتصالات المفتوحة والصريحة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين وأيضاً مع كل من لجنة التدقيق والإدارة العليا، وتشجيع الملاحظة والمناقشة أثناء عملية الإتصال، تعتبر من أهم العوامل التي من شأنها دعم العلاقة،<sup>1</sup> إذ تشجع دراسة (Wood) المدقق الداخلي على زيادة تواصله مع المدقق الخارجي وتوجهه نحو أخذ السبق في التواصل المستمر والمنتظم، عن طريق تنظيم إجتماعات رسمية أو غير رسمية باستخدام البريد الإلكتروني أو المكالمات الهاتفية أو غيرها من وسائل الإتصال، واقترحت الدراسة أن التواصل الفعال يتطلب:<sup>2</sup>

- عقد الإجتماعات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بشكل دوري؛
- إتاحة الفرصة للمدقق الخارجي للوصول إلى تقارير التدقيق الداخلي ذات الصلة؛
- إبلاغ المدققين الداخليين بالأمر التي يمكن أن تؤثر على عملهم؛

تماشياً مع هذه النتائج، أكدت دراسة حديثة لـ (حسان ورافي) أن فعالية التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تزداد من خلال عقد إجتماعات متكررة في مختلف مراحل عملية التدقيق،<sup>3</sup> كما لوحظ أن التواصل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يمكن أن يزيد من اكتشاف الإحتيال ويولد ثقة أعظم بينهما؛<sup>4</sup> ويُدعم هذا الرأي من قبل دراسة (السيد)، إذ شدد على ضرورة تواصل المدقق الخارجي مع مختلف أعضاء فريق التدقيق الداخلي في الفترة الأولى من الإرتباط، والمحافظة على ذلك التواصل خلال مراحل عملية التدقيق، لأن ذلك يسمح بتأسيس بيئة يكون فيها للمدقق الخارجي علم بالأمر المهمة حول نشاط التدقيق الداخلي التي قد يكون لها أثر على طبيعة، توقيت وإجراءات التدقيق الخارجي؛<sup>5</sup>

وأوضحت (Adukila) أن الإتصال المتكرر والمفتوح بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، في شكل كتابي، إلكتروني أو وجهاً لوجه، أو مزيجاً بين ذلك، يعتبر شرطاً أساسياً لنجاح عملية التنسيق، فيمكن للمدققين عقد إجتماعات دورية لتحديد فرص التعاون، والإتفاق المسبق على طرق مشاركة المعلومات والقضاء

<sup>1</sup> Khaled endaya, op.cit, p 78.

<sup>2</sup> David A. Wood, op.cit, p 11.

<sup>3</sup> ثابت حسان ثابت، رافي نزار جميل، مجالات التوافق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية وأثرها في الحد من الفساد المالي والإداري، المؤتمر الدولي الأول لجامعة جيهان، العراق، 2020، ص 08.

<sup>4</sup> AbdJabar Faizan, Mohd Razali Fazlida, Halil Paino, The Influence of External Auditor's Working Style, Communication Barriers and Enterprise Risk Management toward Reliance on Internal Auditor's Work, 7<sup>th</sup> INTERNATIONAL CONFERENCE ON FINANCIAL CRIMINOLOGY, Wadham College, Oxford, United Kingdom, 13-14 April 2015, p 152.

<sup>5</sup> حمادة السيد المعصراني، قواعد السلوك الأخلاقي للمراجع الداخلي في العلاقة مع مجلس الإدارة، الموظفين والإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 86، 2019، ص ص 53-54.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

على ازدواجية العمل،<sup>1</sup> كما أكدت دراسة (Glass) في ورقة بحثية مقدمة لمكتب المراقب والمدقق العام (OCAG) بنيوزيلاندا أن العلاقة بين نوعي التدقيق تتغذى بالتواصل في الأمور ذات الإهتمام المشترك.<sup>2</sup>

وأظهرت دراسة (Paino & Faizan, Fazlida) أن غالبية حواجز الإتصال التي قد يواجهها المدقق الداخلي والمدقق الخارجي هي حواجز موضوعية، تتجسد في الميل لعدم الإستماع، مقاومة للتغيير، وعدم الثقة في الطرف الاخر،<sup>3</sup> وهذا ما أكدت عليه دراسة أجريت حول العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في أستراليا إذ توصلت إلى ضعف التنسيق بين جهودهما وأرجع الباحث ذلك إلى الإتصال المحدود بينهما؛<sup>4</sup>

#### المبحث الثاني: جهود الهيئات المهنية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي محل اهتمام العديد من الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية ذات التأثير العالمي (AICPA، PCAOB، الإقليمي (SOCPA) أو المحلي (CNC) ، حيث أضفت هذه الهيئات الصفة الشرعية على هاته العلاقة ووفرت العديد من المعايير التي تتناول مختلف الجوانب المتعلقة بالتعاون والتنسيق بينهما، وأجرت عليها تعديلات مستمرة تتناسب والتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال.

#### المطلب الأول: الجهود المهنية الدولية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تهتم العديد من الهيئات والمنظمات المهنية عبر إصداراتها بموضوع العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وأشارت إلى التأثير المتبادل لكلا النوعين من التدقيق على بعضهما البعض وإمكانية الإستفادة منها بما يخدم مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة.

#### أولاً: جهود المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

يعتبر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول هيئة مهنية ترعى التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، من خلال إصداراتها المتوالية للإعتناء بشكل جيد بالعلاقات القائمة بينهما والعمل على تحديثها بشكل مستمر بما يتناسب مع التغيرات الحاصلة؛

<sup>1</sup> Rajumar Adulika, op.cit.

<sup>2</sup> Roy Glass, **The relationship between internal and external audit in the public sector**, IIA NEW ZEALAND conference, 21-23 Novmber 2005, NEW ZEALAND, 2005, p 09.

<sup>3</sup> AbdJabar Faizan, Mohd Razali Fazlida, Halil Paino, op.cit, p 154.

<sup>4</sup> Robyn Pilcher and all, **The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector**, Australian Accounting Review, vol 23, no 04, 2013, p 18.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

#### 1. المعيار SAS 09 "تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على نطاق عمل المدقق المستقل"

أصدر المجمع عام 1975 المعيار SAS 09 بعنوان "تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على نطاق عمل المدقق المستقل" كأول معيار مهني يرمي العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ويضع مبادئ توجيهية للمدققين الخارجيين عند الإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، إذ يلزم المعيار المدقق الخارجي وقبل اتخاذ قرار الإعتماد الأخذ بعين الإعتبار محددات؛ الكفاءة المهنية؛ الموضوعية ونطاق العمل المؤدى من قبل المدقق الداخلي،<sup>1</sup> وبالتوازي مع هذا الشرط يتناول المعيار هذه المحددات كما يلي:<sup>2</sup>

**الكفاءة المهنية:** وتعني مدى أهلية الأشخاص الذين يقومون بنشاط التدقيق الداخلي وحصولهم على التدريب الملائم والمؤهلات المهنية كمدققين داخليين،<sup>3</sup> وتقاس بمدى توفر الخبرات والمؤهلات الفنية لدى المدققين الداخليين واللازمة لتنفيذ المهام وفق معايير الأداء المهني، بالإضافة إلى التدريب المستمر والإشراف المناسب على أعمالهم.

**الموضوعية:** تشير الموضوعية إلى الوضع المحدد لنشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، وتأثير ذلك على قدرته على أن يكون غير متحيز،<sup>4</sup> وتقاس بموقع قسم التدقيق الداخلي على مستوى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، المستوى الذي ترفع إليه التقارير وما تقدم من توصيات، ومدى استقلالية المدقق الداخلي.

**نطاق عمل المدقق الداخلي:** وتعني ملائمة مجال عمل المدقق الداخلي لمؤهلاته وخبراته، وكفاية برامج التدقيق، أوراق العمل، ومطابقة التقارير للنتائج التي تم توصل إليها.

وبالإضافة إلى ذلك، يدعم هذا المعيار الحاجة إلى المزيد من الفهم حول الوظائف التي يؤديها قسم التدقيق الداخلي والإستفسار عن أسلوب اختيارهم كموظفين بالمؤسسة ومدى تأهيلهم ودرجة استقلاليتهم، فمتى توفرت القناعة لدى المدقق الخارجي بالتزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS تمكن من تنسيق جهوده مع نشاط التدقيق الداخلي؛<sup>5</sup>

وفي هذا الصدد أكدت دراسة استطلاعية لـ (Hanefa & Endaya) حول خصائص التدقيق الداخلي وأثرها على التدقيق الخارجي، ضرورة امتلاك المدققون الداخليون المعرفة والمهارات والكفاءات اللازمة

<sup>1</sup> Khaled Ali Endaya, op. cit, p 76.

<sup>2</sup> محمد عيد ربيع فتوح، دراسة تحليلية لإطار قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 54، العدد 02، 2017، ص ص 10-09.

<sup>3</sup> Hasnah Haron and all, op.cit, p 1150.

<sup>4</sup> Ibid, p 1150.

<sup>5</sup> مجيد موسى الكنانى، مرجع سبق ذكره، ص 552.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

للقيام بمسؤولياتهم الفردية، وذلك من خلال الخضوع لبرامج التدريب والتطوير المناسب، كما أن الحكم المهني للمدقق الداخلي سيفقد قيمته عندما يكون هناك أي شك حول موضوعيته؛<sup>1</sup>

وعلى الرغم من التفاصيل الدقيقة التي يقدمها المعيار SAS 09 بشأن المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الخارجي قبل تنسيق جهوده مع المدقق الداخلي، إلا أن المعهد حرص على بذل المزيد من الجهد لتقديم تفسيرات أدق حول الظروف التي تسمح للمدقق الخارجي بتعزيز التنسيق والتعاون مع نشاط التدقيق الداخلي؛

### 2. المعيار SAS 65 "اعتبارات المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي عند تدقيق القوائم المالية"

أصدر المجمع عام 1991 المعيار SAS 65 بعنوان "اعتبارات المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي عند تدقيق القوائم المالية" ليحل محل المعيار SAS 09<sup>2</sup>، ويقدم مزيداً من الإهتمام حول العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وألزم المعيار المدقق الخارجي على فهم نشاط التدقيق الداخلي بما يكفي لتحديد وتعديل النشاطات الملائمة لتخطيط التدقيق الخارجي.<sup>3</sup> وأكد المعيار على ضرورة اتخاذ المدقق الخارجي للمحددات التالية قبل اتخاذ قرار الإعتماد على أنشطة التدقيق الداخلي:

**الكفاءة المهنية:** يوصي المعيار SAS 65 بالنظر في المؤهلات الشخصية للمدققين الداخليين، وتشمل هذه المؤهلات مستوى التعليم، الحصول على التعليم المستمر والخبرة المهنية، وتقييمات الأداء الفردي للمدققين الداخليين. ويعتبر معيار الشهادة الجامعية مؤشراً هاماً للحكم على نزاهة المدققين الداخليين،<sup>4</sup> كما قد تقاس كفاءة المدقق الداخلي أيضاً بمتوسط سنوات الخبرة، نسبة المدققين الداخليين الخبراء في قسم التدقيق الداخلي؛<sup>5</sup>

**الإستقلالية والموضوعية:** يلزم المدقق الخارجي بالنظر في خصائص المدقق الداخلي والسمات المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي ككل،<sup>6</sup> وباستخدام المعيار SAS 65 كأساس، تفحص موضوعية المدقق الداخلي من خلال:<sup>7</sup>

- ✓ فحص مستوى إعداد التقارير للتأكد من كفايته لضمان تغطية واسعة النطاق؛
- ✓ مدى الوصول المباشر إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة وتقديم تقارير منتظمة لها؛

<sup>1</sup> Khaled Ali Endaya, Mustafa Mohd Hanefah, **Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management**, Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol. 32 No. 2, 2016, p 165.

<sup>2</sup> Arnold Schneider, **Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing**, Research in Accounting Regulation, 2010, p 96.

<sup>3</sup> Khaled Ali Endaya, op cit, p p 76-77.

<sup>4</sup> Arnold Schneider, op.cit, p 97.

<sup>5</sup> محمد عيد ربيع فتوح، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>6</sup> Arnold Schneider, op.cit, p 98.

<sup>7</sup> Ibid, p 98.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

✓ التأكد من أن قرارات توظيف المدققين الداخليين من قبل لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة؛

كما تُقاس بموقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، والجهة الذي ترفع إليها التقارير.<sup>1</sup>

**طبيعة العمل المؤدى:** عند تقييم العمل المنجز من قبل المدققين الداخليين، ينص المعيار SAS 65 على أن يأخذ المدقق الخارجي في الاعتبار نطاق عمل التدقيق الداخلي، كفاية برامج التدقيق، ملاءمة الإستنتاجات، واتساق تقارير التدقيق مع العمل المنجز.<sup>2</sup> ويقاس كذلك بالزمن أو الوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي، والمدة التي يقضيها المدقق الداخلي في القيام بمهامه.<sup>3</sup>

وأشارت دراسات مبكرة حول متطلبات المعيار SAS 65 إلى أن هذا المعيار يقدم صورة أكثر إيجابية بشأن استخدام المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي بالمقارنة مع متطلبات المعيار SAS 09، وتُشير دراسات أخرى إلى أن المدققين الداخليين ينظرون إلى المعيار SAS 65 على أنه يسيء تفسير الجوانب الهامة للتدقيق الداخلي فيما يخص الكيفية التي يجب أن يعتمد فيها المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي؛<sup>4</sup>

### 3. المعيار SAS 128 "استخدام عمل المدققين الداخليين"

في عام 2014 أصدر مجلس معايير التدقيق الأمريكي (ASB)\* التابع لـ (AICPA) معيار التدقيق SAS 128 بعنوان "استخدام عمل المدققين الداخليين" ليحل محل المعيار SAS 65، ويتناول مسؤوليات المدقق الخارجي عند استخدامه لعمل المدقق الداخلي للحصول على أدلة تدقيق أو استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت إشراف وتوجيه المدقق الخارجي.<sup>5</sup>

ويشير المجمع إلى أن المعيار SAS 128 يقدم مفهوم النهج المنتظم والذي لم يكن متضمنا في SAS 65، إذ يلزم المدقق الخارجي ضمن الفقرة 13 بتقييم مدى تطبيق النشاط لمنهج منظم ومنضبط، وهو ما تم

<sup>1</sup> محمد عيد ربيع فتوح، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>2</sup> Arnold Schneider, op.cit, p p 99-100.

<sup>3</sup> محمد عيد ربيع فتوح، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>4</sup> Phitip Reckers, Richard Brody, Steven Golen, **An Empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors**, Accoimling and Bid Sinrss Kesearrk. Vol. 28. No. 3-, 1998, p 161.

**Audit Standards Board(\*)**: هيئة مهنية تختص بشؤون التدقيق تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وهو الهيئة المسؤولة عن وضع معايير التدقيق والإجراءات التي يتبعها المعهد، يكلف بنشر هاتاه المعايير التي يجب أن يتبعها أعضاء المعهد، بالإضافة إلى توفير تفسيرات وإرشادات أو مساعدات أخرى للمدققين في التقيد بتلك المعايير؛

<sup>5</sup> Sas 128, 2014, p 02, from

[https://www.google.com/search?q=sas+128+pdf&rlz=1C1CHNY\\_frDZ939DZ939&oq=sas+128+pdf&aqs=chrome..69i57.5619j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#](https://www.google.com/search?q=sas+128+pdf&rlz=1C1CHNY_frDZ939DZ939&oq=sas+128+pdf&aqs=chrome..69i57.5619j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#) visited on 14/07/2021.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

اعتباره مطلباً تقييمياً إضافياً صريحاً لتحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل المدققين الداخليين في الحصول على أدلة التدقيق؛<sup>1</sup>

ويذكر مجلس معايير التدقيق الأمريكي (ASB) أن تطوير هذا المعيار كان بالإعتماد على المعيار الدولي للتدقيق ISA 610، مع إجراء بعض التعديلات في لغة المعيار ومصطلحاته لتكون أكثر ملائمة مع بيئة الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية.<sup>2</sup>

### ثانياً: جهود مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة PCAOB

يشارك مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية في دعم العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ويشترط التزام المدقق الداخلي بأعلى مستويات الموضوعية في القيام بأعماله، وأن تكون له خبرة واضحة في ذلك، وتنفيذ المهام وفقاً لما يتناسب مع مؤهلاته وخبراته؛

#### 1. معيار التدقيق AS.NO.2605 "النظر في وظيفة المراجعة الداخلية"

أصدر المجلس معيار التدقيق AS.NO.2605 عام 1991 بعنوان "النظر في وظيفة المراجعة الداخلية" إذ يوجه هذا المعيار المدقق الخارجي إلى النظر في طبيعة عمل المدقق الداخلي وفرص الاستفادة منها بصفة مباشرة، وفي كيفية تأثير عمل المدققين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي، إذ يجب تقييم كفاءة وموضوعية نشاط التدقيق الداخلي في ضوء التأثير المقصود لعمل المدقق الداخلي على التدقيق الخارجي.<sup>3</sup>

وأشار المعيار إلى أنه عند تقييم كفاءة المدققين الداخليين، يجب على المدقق الحصول على المعلومات وتحديثها من السنوات السابقة حول مجموعة من العوامل مثل:<sup>4</sup>

- ✓ المستوى التعليمي والخبرة المهنية للمدققين الداخليين؛
- ✓ الشهادة المهنية والتعليم المستمر؛
- ✓ سياسات وبرامج وإجراءات التدقيق؛
- ✓ الإشراف على ومراجعة عمل المدققين الداخليين؛
- ✓ جودة وثائق أوراق العمل والتقارير والتوصيات؛

<sup>1</sup> Ibid, op.cit, p02.

<sup>2</sup> Ibid, p02.

<sup>3</sup> PCAOB, auditing standards of the public company accounting oversight board, 2017, p p 381-382, from [https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/standards/auditing/documents/auditing-standards-as-of-december-15-2017575662230.pdf?sfvrsn=bc30bcc8\\_2](https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/standards/auditing/documents/auditing-standards-as-of-december-15-2017575662230.pdf?sfvrsn=bc30bcc8_2) , visited on 16/07/2021 at 11:27.

<sup>4</sup> Ibid, p 382.

## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

✓ تقييم أداء المدققين الداخليين.

كما يوجب المعيار المدقق الخارجي الحصول على المعلومات وتحديثها من السنوات السابقة حول الوضع التنظيمي للمدقق الداخلي المسؤول الأول عن نشاط التدقيق الداخلي (الرئيس) وذلك فيما تعلق ب:<sup>1</sup>

✓ مدى تقديم المدقق الداخلي لتقريره لمسؤول يتمتع بوضع تنظيمي كافي لضمان مراجعة واسعة النطاق؛

✓ تغطية نتائج وتوصيات المدققين الداخليين؛

✓ ما إذا كان المدقق الداخلي لديه وصول مباشر إلى مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، أو المالك -المدير؛

✓ قرارات التوظيف المتعلقة بالمدقق الداخلي.

بالإضافة إلى هذين العاملين، تشير الفقرة 12 من المعيار إلى ضرورة تقييم العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي باعتباره قد يؤثر كذلك على طبيعة، توقيت ومدى التدقيق الخارجي، ويلتزم المدقق في هذا الشأن بتقييم الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند الحصول على فهم للرقابة الداخلية واختبار فعالية عمل المدقق الداخلي.<sup>2</sup>

2. معيار التدقيق "AS.NO.05"مراجعة الرقابة الداخلية-التقارير المالية المتكاملة مع تدقيق البيانات المالية-

أصدر الجمع معيار التدقيق AS.NO.05 عام 2007، ويعطي هذا المعيار ضمن أحد محاوره "استخدام عمل الآخرين في تنفيذ تدقيق متكامل" ميزة إيجابية لنشاط التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي عندما يستجيب هذا النشاط لمعايير معينة، حيث تشير الفقرة (H) إلى أن المجلس يشجع المدققين على استخدام عمل الآخرين عندما يتم تنفيذ العمل من قبل أشخاص مؤهلين وموضوعيين بدرجة كافية.<sup>3</sup>

ويرفع المستوى المعياري الكفاءة والموضوعية من استخدام المدقق الخارجي لأعمال الآخرين بما فيهم المدقق الداخلي، مع الأخذ بعين الاعتبار كلا المعيارين دون ترجيح أحدهما على الآخر، فلا يجب على المدقق الخارجي استخدام عمل أولئك الذين لهم مستوى منخفض من الموضوعية بغض النظر عن كفاءتهم، وعدم استخدام عمل أولئك الذين لهم مستوى منخفض من الكفاءة بغض النظر عن موضوعيتهم.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Ibid, p p 382—383.

<sup>2</sup> PCAOB, auditing standards of the public company accounting oversight board, op.cit.

<sup>3</sup> PCAOB, AS.NO.05, 2007, p p 12-13, from [https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket\\_021/2007-06-12\\_release\\_no\\_2007-005a.pdf?sfvrsn=9685a498](https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket_021/2007-06-12_release_no_2007-005a.pdf?sfvrsn=9685a498) , visited on 14/07/2021 at 15:32.

<sup>4</sup> مجيد موسى الكنانى، مرجع سبق ذكره، ص ص 552-553.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

وفي الأخير تشير متطلبات المعيار AS.NO.05 إلى أنه لا يمكن أن تكون هناك مسؤولية مشتركة عن إبداء الرأي حول القوائم المالية نظير الإعتماد أعمال التدقيق الداخلي من المدقق الخارجي، إنما يعتبر هذا الأخير المسؤول الأول عن الرأي المبدى حول القوائم المالية.<sup>1</sup>

وترى الباحثة أنه وبالرغم من تعدد الإصدارات المهنية المنظمة لعلاقة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إلا أن الإصدارات الأمريكية تعتبر الأوسع والأكثر تحديثاً من فترة لأخرى.

### ثالثاً: جهود الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC

لم يغب دور الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في الإعتناء بالعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إذ يوفر أهم بند للمدققين الخارجيين عند استخدام عمل المدققين الداخليين من حيث معرفة المؤسسة والمخاطر المحتمل مواجهتها، أو من حيث الحصول على أدلة التدقيق أو الاستعانة بهم بصفة مباشرة؛

### 1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 315 "تحديد مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

صدر المعيار الدولي للتدقيق ISA 315 "تحديد مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها" لأول مرة عام 2013 من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) ضمن المجموعة الثالثة "300-499" تقييم الخطر<sup>2</sup>؛

يتناول المعيار الدولي للتدقيق ISA 315 مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ويشجع على التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث وضح في فقرته السادسة بأن الإستفسار من الإدارة والأفراد المعنيين بعمليات التدقيق الداخلي، والأفراد الذين تكون لهم معلومات قد تساعد في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية، يعتبر من أهم العناصر التي يجب أن يتضمنها إجراءات تقييم المخاطر من قبل المدقق الخارجي، كما يشرح المعيار مساهمة الإتصال الفعال مع المدقق الداخلي في توفير البيئة المناسبة للمدقق الخارجي، والتي تمكنه من الإلمام بالأمور التي قد تؤثر على عمله.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> PCAOB, auditing standards of the public company accounting oversight board, op.cit , p 385.

<sup>2</sup> نور الهد بهلولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 46.

<sup>3</sup> International auditing and assurance standards board, handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, op.cit, p 281.



## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

#### 2. المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 "استخدام عمل المدققين الداخليين"

صدر المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 عن اللجنة الدولية لمهنة التدقيق عام 2004 التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ضمن المجموعة (600-699) "الإستفادة من عمل الآخرين" ويعتبر بديلا للإرشاد الدولي للتدقيق رقم 10 الصادر عن اللجنة عام 1982، ليحدد الأسس والإرشادات الواجب الإلتزام بها عند تقييم نشاط التدقيق الداخلي،<sup>1</sup> بعنوان "النظر في عمل التدقيق الداخلي" ليخضع بعدها إلى تعديلات وتنقيحات مستمرة آخرها عام 2013 ومن أهمها تغيير عنوان المعيار إلى "استخدام عمل المدققين الداخليين".<sup>2</sup>

ويتناول المعيار ISA 610 مسؤوليات المدقق الخارجي عند ما يقرر استخدام أعمال المدققين الداخليين للحصول على أدلة التدقيق أو لتقديم المساعدة المباشرة له. حيث يوجه المعيار ISA 610 المدقق الخارجي للنظر في تأثير أعمال التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي وفرص للاستفادة منها، وذلك من خلال:<sup>3</sup>

#### 1.2. تحديد إمكانية استخدام عمل التدقيق الداخلي، ومجالات ومدى الاستخدام

يقوم المدقق الخارجي بتحديد مدى إمكانية استخدام عمل التدقيق الداخلي ومجالات ومدى هذا الإستخدام، وذلك لتحقيق أغراض التدقيق الخارجي من خلال القيام بما يلي:

#### 1.1.2. تقييم نشاط التدقيق الداخلي

اكتسب تقييم نشاط التدقيق الداخلي أهمية متزايدة بعد صدور قانون Sarbanes- Oxley عام 2002 الذي يعتبر من أهم القوانين التعديلية التي صادقت عليها الحكومة الأمريكية، حيث يشير القسم 404 من القانون إلى إمكانية استخدام المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي بعد تقييمه واستنتاج قوة نشاط التدقيق الداخلي،<sup>4</sup> من خلال الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية أثناء عملية التقييم:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> عمر إبراهيم محمود الأشقر، تقويم مدى إلتزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص 61.

<sup>2</sup> IAASB, handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, op.cit, p 659.

<sup>3</sup> IAASB, International auditing and assurance standards board, handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, op.cit, p 663.

<sup>4</sup> Renu Desai and all, External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation, International Journal of Accounting Information, 2017, p 01.

<sup>5</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 79.

## الفصل الثالث.....العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

#### ✓ موضوعية المدقق الداخلي

تعرف الموضوعية حسب معهد المدققين الداخليين (IIA) على أنها موقف ذهني غير متحيز يتيح للمدقق الداخلي أداء مهام التدقيق بطريقة تجعلهم يثقون في النتائج المحصل عليها، وأنه لم يحدث أي تنازل عن الجودة المرغوبة، وتفرض موضوعية المدقق الداخلي عدم خضوعه لأحكام الآخرين؛<sup>1</sup>

ويصف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية موضوعية المدقق الداخلي من خلال المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 على أنها تنفيذ مهام التدقيق الداخلي دون تغليب التحيز أو تضارب المصالح، وتقاس من خلال:<sup>2</sup>

- مدى دعم الموقع التنظيمي لنشاط التدقيق الداخلي قدرته على التحرر من التحيز أو تضارب المصالح أو أي تأثيرات أخرى على الأحكام المهنية؛
- مدى خلو نشاط التدقيق الداخلي من أي تضارب في المسؤوليات، كتولييه لمهام أو مسؤوليات إدارية أو تشغيلية تقع خارج نطاق نشاط التدقيق الداخلي؛
- مدى إشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف في منصب مدقق داخلي، كتحديد الأجور؛
- مدى فرض أي قيود أو معوقات على نشاط التدقيق الداخلي من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، بخصوص إبلاغ المدقق الخارجي بنتائج التدقيق الداخلي؛

#### ✓ كفاءة المدقق الداخلي

يشير مفهوم كفاءة المدقق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى المعرفة، المهارة والخبرة اللازمة لأداء مسؤولياتهم الفردية،<sup>3</sup> أو امتلاك الذكاء والتعليم والتكوين المناسب واللازم لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الأداء الفردي للمدقق الداخلي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> IIA, international standards for the professional practice of internal auditing, op.cit,2016, p 24.

<sup>2</sup> IAASB, International auditing and assurance standards board, handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements,op.cit, p 672.

<sup>3</sup> IIA, code of ethics, 2009, p 01, Available on the site <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF Code of Ethics 01-09.pdf>, visited on 02/05/2021.

<sup>4</sup> Dalia A. Abbass, Mahmoud M. Aleqab, Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms, International Business Research, Vol. 6, No. 4, 2013, p 71.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ويشارك مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) من خلال المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 في دعم فكرة كفاءة المدقق الداخلي، ويصفها على أنها تحصيل المعرفة والمهارات الخاصة بال نشاط ككل والحفاظ عليه بالمستوى المطلوب، للتمكن من تنفيذ المهام على النحو المطلوب، وتقاس حسب هذا المعيار من خلال:<sup>1</sup>

- مدى توفر نشاط التدقيق الداخلي على موارد كافية تتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة عملياتها؛
- مدى توفر سياسات لتوظيف وتدريب المدققين الداخليين للقيام بوظيفة التدقيق الداخلي؛
- مدى حصول المدققين الداخليين على التدريب التقني اللازم والبراعة الكافية في التدقيق؛
- مدى امتلاك المدقق الداخلي للمعرفة المطلوبة فيما يخص التقرير المالي للمؤسسة؛
- مدى انتماء المدققين الداخليين إلى الهيئات المهنية ذات الصلة التي تلزمهم بالعمل وفقا لما تتطلبه المعايير المهنية بما في ذلك الالتزام بمتطلبات التطوير المهني المستمر.

#### ✓ طبيعة عمل المدقق الداخلي ومدى تطبيقه لمنهج منظم ومنضبط

وتعني ملائمة مجال عمل المدقق الداخلي لمؤهلاته وخبراته، كفاية برامج التدقيق، أوراق العمل، ومطابقة التقارير للنتائج التي تم توصل إليها.<sup>2</sup> ويتطلب ذلك من المدقق الخارجي الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان التخطيط لنشاط التدقيق الداخلي والإشراف عليه وتوثيقه يتم بالشكل الصحيح.<sup>3</sup> وتقاس بما يلي:<sup>4</sup>

- مدى توفر وكفاية استخدام إرشادات أو إجراءات التدقيق الداخلي لتغطي مجالات تقييم المخاطر، التوثيق والتقرير، وتناسب في طبيعتها ومداهما حجم المؤسسة وبيئتها؛
- مدى توفير نشاط التدقيق الداخلي لسياسات وإجراءات رقابة الجودة.

وتجدر الإشارة إلى أنه من الناحية العملية، يصعب على المدقق الخارجي الحصول على دليل مباشر للعوامل الثلاثة (الموضوعية، الكفاءة وطبيعة عمل المدقق الداخلي) ، ومع ذلك قد يكون من السهل نسبيا الحصول على أدلة حول كفاءة المدقق الداخلي، على سبيل المثال، إذ كان المدقق الداخلي معتمد بشكل احترافي من قبل

<sup>1</sup> IAASB, International auditing and assurance standards board, handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, op. cit, p p 672-673.

<sup>2</sup> محمد عيد ربيع فتوح، مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>3</sup> DAGWOM YOHANNA DANG, IBUKUN L. LAWRENCE, external auditors' reliance on the internal audit function: the Nigerian perspective, asian academic research journal of social science and humanities, volume 03, issue 02, 2016, p 83.

<sup>4</sup> IAASB, op. cit, p 673.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

(AICPA) أو (IIA).<sup>1</sup> كما أن عدم عبور المدقق الخارجي على دليل لموضوعية المدقق الداخلي أو يكون لديه أدلة سلبية حول موضوعيته، فإن الكفاءة وأداء العمل يكون لها تأثير ضئيل على تقييم نشاط التدقيق الداخلي؛<sup>2</sup>

#### 2.1.2. تحديد طبيعة ومدى عمل التدقيق الداخلي الممكن استخدامه

لتحديد طبيعة ومدى عمل التدقيق الداخلي الممكن استخدامه، يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار طبيعة ونطاق العمل المنجز أو المقرر إنجازها من قبل المدقق الداخلي، ويقلل من استخدام عمل المدقق الداخلي عند:<sup>3</sup>

- ارتفاع الخطر المقيم للتحريف الجوهرى، والإعتناء بالمخاطر التي حددت على أنها مهمة؛
- انخفاض مستوى الدعم الذي يقدمه الهيكل التنظيمي لنشاط التدقيق الداخلي لموضوعية المدقق الداخلي؛
- عند انخفاض مستوى الكفاءة لدى المدققين الداخليين؛

كما تشير العديد من الدراسات إلى أن الفرصة المقدمة للمدقق الخارجي لاستخدام عمل المدقق الداخلي لا تؤدي إلى تقليل مسؤوليته المدقق الخارجي.<sup>4</sup> إذ يؤكد المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 ، على أن المدقق الخارجي يلتزم بتقويم ما إذا كان استخدام عمل المدقق الداخلي لا يزال يؤدي على العموم إلى إشراك المدقق الخارجي بشكل كاف في عملية التدقيق، لأن المدقق الخارجي هو المسؤول الأول والوحيد عن رأي التدقيق.<sup>5</sup>

#### 2.2. استخدام عمل نشاط التدقيق الداخلي

عند التخطيط للإستفادة من عمل المدقق الداخلي، يجب على المدقق الخارجي مناقشة ذلك معه لتحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض التدقيق الخارجي، وذلك من خلال تقييم وتحديد ما إذا:<sup>6</sup>

- تم تخطيط وتنفيذ النشاط والإشراف على العمل ومراجعته وتوثيقه على النحو الملائم؛
- تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدقق الداخلي من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛
- الإستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة للظروف والتقارير متسقة مع نتائج العمل المنجز؛

<sup>1</sup> Krishnamoorthy, G, **A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function**, A Journal of Practice and Theory, 2002, volume 21, no 01, p 95.

<sup>2</sup> Rajendra Srivastava, Robin W. Roberts, Virkam Desai, **An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions**, Contemporary Accounting Research, Vol. 27 No. 2, 2010, p 19, Available at [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=938183](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=938183) visited on 10/01/2022.

<sup>3</sup> IAASB, **International auditing and assurance standards board, handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements**, op. cit, p 664-665.

<sup>4</sup> Laura Nicoleta Nasta, Călin TănaseLadar, **convergences and divergences between internal and external audit on international context**, AGORA International Journal of Administration Sciences, No 01,2015, p55.

<sup>5</sup> IAASB, **International auditing and assurance standards board, handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements**, op. cit, p 665.

<sup>6</sup> Ibid, p 665.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

بعد قيام المدقق الخارجي بالخطوات السابقة، يلتزم بوضع إجراءات التدقيق التي تكون مستجيبة في طبيعتها ومداهما لخطر التحريف الجوهرى المقيم؛ مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بالتدقيق الداخلي لموضوعية المدقق الداخلي بالإضافة إلى مستوى الكفاءة الوظيفية لديه؛<sup>1</sup>

#### 3.2. الإستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

قبل وبعد اتخاذ القرار بشأن الإستعانة بعمل المدقق الداخلي، يجب على المدقق الخارجي الإلتزام بما يلي:<sup>2</sup>

- الحصول على موافقة مكتوبة من إدارة المؤسسة تسمح للمدقق الداخلي باتباع تعليماته، وعدم تدخل الإدارة في العمل النيابي للمدقق الداخلي عن المدقق الخارجي، بالإضافة إلى تقديم المدقق الداخلي موافقة مكتوبة كذلك تؤكد التزامه بالسرية التامة، وأنه سيبليغ المدقق الخارجي بأي تهديدات قد تمس موضوعيته؛
- توجيه العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي والإشراف عليه؛

#### رابعا: جهود معهد المدققين الداخليين IIA

غيره من الهيئات الدولية، يؤكد معهد المدققين الداخليين IIA في الولايات المتحدة الأمريكية على أهمية دعم التنسيق والتواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، من خلال اهتمامه بتطوير العلاقة بينهم، إذ تنص مدونة ممارسات التدقيق الداخلي على أنه "يجب على رئيس المدققين الداخليين والشريك المسؤول عن التدقيق الخارجي ضمان التواصل وتبادل المعلومات بشكل مناسب ومنتظم."<sup>3</sup>

ويُدعم هذا الموقف من قبل معيار الأداء رقم 2050 الذي ينص على أنه "يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والإستشارة وأن ينظر إلى إمكانية الإعتماد على عمل تلك الجهات، لضمان التغطية المناسبة وتقليل ازدواجية الجهود،"<sup>4</sup> ويعتبر المعيار واضح جداً بشأن التعاون والثقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وذلك يتحقق من خلال الإجتماعات متكررة، الوصول المتبادل إلى برامج العمل، وحتى إمكانية وضع خطة تدقيق متكاملة.<sup>5</sup>

ومن خلال عرض جهود كل من الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) ومعهد المدققين الداخليين (IIA)، يتضح أن معايير التدقيق الخارجي لا تتضمن أي إلزام أو تشجيع للتنسيق والتعاون بين المدقق

<sup>1</sup> Ibid, p 666.

<sup>2</sup> Ibid, p 668.

<sup>3</sup> <https://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/position-paper-internal-audits-relationship-with-external-audit/>, visited on 11/12/2021.

<sup>4</sup> IIA, **international standards for the professional practice of internal of internal auditing**, op.cit, p 11.

<sup>5</sup> Georgina morais, Mario franco, **decising factors in coorporation and trust between internal and external auditors**, john wiley& sons, 2019, p 266.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

الداخلي والمدقق الخارجي، إذ وفرت القليل من التوجيه للمدقق الخارجي واقتصرت على تحديد شروط استخدام عمل نشاط التدقيق الداخلي من أجل الإنتفاع من المزايا التي يقدمها للمدقق الخارجي من حيث معرفة المؤسسة والمخاطر المحتمل مواجهتها، بينما حظيت هذه العلاقة باهتمام خاص من معيار التدقيق الداخلي رقم 2050 للممارسات المهنية إذ يُجمل معهد المدققين الداخليين (IIA) المدققون الداخليون مسؤولية تبادل المعلومات وتنسيق أنشطتهم مع المدقق الخارجي بهدف ضمان تغطية أشمل للأعمال وتجنب الإزدواجية؛

#### المطلب الثاني: الجهود المهنية العربية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

على خلفية الإهتمام الدولي الواسع بالعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي عبر العالم، أرغمت الهيئات العربية على اتخاذ ردود أفعال سريعة لمحاولة مسايرة الركب العالمي والإستفادة من جوانب تعزيز هذه العلاقة في البيئات العربية، حيث عملت على إصدار معايير خاصة أو تبني المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) مع إدخال بعض التعديلات عليها بما يناسب بيئتها التنظيمية؛

#### أولاً: جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA

تُشارك الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA\*) في المملكة العربية السعودية من خلال معيار التدقيق رقم 610 في دعم العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وتشجيع المدقق الخارجي لاستخدام أعمال المدقق الداخلي، ولا تعتقد الهيئة أنه من الضروري منع المدقق من استخدام حكمه لتحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المدقق الداخلي بناء على حقائق معينة تتعلق بالمهمة والنشاط على حد سواء؛

وتجدر الإشارة إلى هناك توازن دقيق في المحتوى الذي يقدمه كل من المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 ونظيره الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إذ يُقدّم نفس المتطلبات بشأن استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي الذي يتأثر بمجموعة من الإرشادات تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ موضوعية نشاط التدقيق الداخلي؛
- ✓ الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين؛
- ✓ مدى تطبيق منهج منتظم ومنضبط من قبل وظيفة التدقيق الداخلي.

(\*) Saudi organisation for certified public public: هي هيئة سعودية مهنية تأسست سنة 1992 ، وهي مكونة من أعضاء مهنيين يصل عددهم إلى أكثر من 100 ألف عضو. تقوم من خلال المعارف والمهارات المتوفرة لديها بزيادة مهنة المحاسبة والمراجعة والإشراف عليها بالمملكة العربية السعودية، وتسعى لتزويد كافة الأطراف ذات العلاقة والاهتمام بروية ثاقبة وفهم متعمق لهذه المهنة. يقع مقر الهيئة في العاصمة السعودية الرياض، ولها مكاتب تابعة في جدة والدمام، من مهامها مراجعة وتطوير واعتماد معايير التدقيق، وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المدقق بتطبيق معايير التدقيق والتقيد بأحكام هذا النظام ولوائحه.

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار المراجعة 610 "استخدام عمل المراجعين الداخليين، 2020، ص 5، متاح على <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/2a/2a9746bf-6c02-4f0c-a2e4-c2c2a1b36740.pdf> تاريخ الإطلاع: 2021/12/13.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ولا تختلف التفسيرات التي تقدمها الهيئة للمدقق الخارجي بشأن تقييم العناصر الثلاث السابقة، أو بخصوص الإستعانة بالمدقق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة عن تلك التي يتطلبها المعيار الدولي للتدقيق ISA 610، وعليه يمكن اعتبار هذا المعيار نسخة تسمح بتطبيق المعيار الدولي في المملكة العربية السعودية وتشارك في دعم العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي وتشجيع التنسيق والتعاون بينهما تماشياً مع السياق الدولي؛

وبتحليل ما سبق، يمكن القول أن التطابق بين المتطلبات التي يقدمها كل من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) بشأن استخدام المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي من خلال المعيار 610، قد يمثل علاقةً مترابطةً ومتكاملة بين الهيئتين للسعي نحو توحيد الممارسات في عملية التدقيق، من خلال توفير ميزة إيجابية لإمكانية تبني معايير التدقيق الدولية وتطبيقها متى كان ذلك ممكناً، وبالتالي التخفيض بشكل منطقي من الاختلافات في تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي عبر العالم؛

ومن أجل تحديد مستوى التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، فحصت العديد من الدراسات خاصة في الولايات المتحدة وبعض من الدول العربية من خلال بحوث استقصائية الأهمية النسبية لهاته العوامل بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار التعاون مع المدقق الداخلي، سواء على ضوء المعيار الصادرة عن الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أو الإشراف والرقابة على الشركات المساهمة (PCAOB) أو المعايير المحلية، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

الجدول رقم (03-03): أهم الدراسات الأكاديمية فيما يتعلق بالتكامل بين التدقيق الداخلي

#### والتدقيق الخارجي

الدراسات	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
Schneider 1984	تقدم نموذج عام يحدد به عند تقييم عمل المدقق الداخلي من قبل المدقق الخارجي؛	أثبتت أولوية طبيعة أداء عمل المدقق الداخلي من حيث الأهمية بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الاعتماد عليه في تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي، يليه عامل الموضوعية والكفاءة؛
Schneider 1985	تحديد مدى اعتماد المدقق الخارجي على نشاط التدقيق الداخلي على ضوء معيار التدقيق SAS 09؛	تساوي محددات الدراسة (الكفاءة وطبيعة أداء العمل) من حيث أهميتها بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي، يليهما عامل الموضوعية؛
Maleta 1993	البحث في العوامل المؤثرة على قرار المدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛	في ظل ارتفاع المخاطر الكامنة تال كفاءة المدقق الداخلي أهمية أكبر من الموضوعية قبل اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؛

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

<p>يعتبر معيار كفاءة المدقق الداخلي وطبيعة أداء العمل المعياري الأكثر أهمية بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اعتماده على عمل المدقق الداخلي؛</p>	<p>تحديد أي من متطلبات معيار التدقيق المالي MAI 610 يتم تطبيقها من قبل المدقق الخارجي قبل استخدامه لعمل المدقق الداخلي؛</p>	<p><b>Haron 2004</b></p>
<p>تظل قوة نشاط التدقيق الداخلي عالية حتى كان هناك دليل إيجابي أو سلبي حول أحد العوامل، وتستمر هذه النتيجة طالما لدينا مستويات عالية من المعتقدات حول العاملين الآخرين.</p>	<p>الوصول إلى نموذج أمثل يوضح العلاقة بين العوامل المستند إليها عند تقييم نشاط التدقيق الداخلي؛</p>	<p><b>Desai 2006</b></p>
<p>تترتب الأهمية النسبية لمحددات الدراسة لموضوعية المدقق الداخلي أولاً، فكفاءته، وأخيراً عامل طبيعة أداء العمل؛</p>	<p>البحث في تصورات المدقق الخارجي لأهمية بعض العناصر التي من شأنها التأثير على قرار الإعتماد على عمل المدقق الداخلي؛</p>	<p><b>Suwaidan &amp; Qasim 2010</b></p>
<p>وجود علاقة طردية بين خصائص المدقق الداخلي ودرجة الإعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي؛</p>	<p>إيجاد العلاقة بين خصائص المدقق الداخلي ودرجة الإعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي على ضوء المعيار المصري EAS 610؛</p>	<p><b>Abbass &amp; Aleqab 2013</b></p>
<p>وجود تأثير إيجابي لخصائص المدقق الداخلي ودرجة الإعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي، حيث تحتل الموضوعية المرتبة الأولى من حيث الأهمية، فعامل الكفاءة ثم أداء العمل؛</p>	<p>البحث في العوامل التي تؤثر على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؛</p>	<p><b>مشتهي 2013</b></p>
<p>تترتب الأهمية النسبية لمحددات الدراسة لموضوعية المدقق الداخلي أولاً، كفاءته، فأداء العمل؛</p>	<p>دراسة العوامل المثرة في درجة اعتمادية المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في شركات المساهمة الأردنية؛</p>	<p><b>Al-shukker 2018</b> وآخرن</p>

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على ما سبق؛

يُلاحظ من الجدول أعلاه أن نتائج الدراسات السابقة حول الأهمية النسبية لمتغيرات جودة نشاط التدقيق الداخلي (الكفاءة، الموضوعية، نطاق عمل التدقيق الداخلي)، ومدى تأثيرها في اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي متفاوتة وغير قاطعة، ولا يوجد اتفاق عام حول العامل الأكثر تأثيراً على قرار المدقق الخارجي عند استعانته بأعمال المدقق الداخلي في مختلف البيئات التي تمت تغطيتها على غرار الولايات المتحدة وبعض من الدول العربية.



## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

إذ أثبتت نتائج دراسة استقصائية أجراها (Schneider) عام 1984 أولوية عامل نطاق عمل المدقق الداخلي عند تقييم جودة عمل المدقق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي يليه عامل الموضوعية فالكفاءة،<sup>1</sup> وعلى العكس من ذلك توضح دراسة أخرى لـ (Schneider) عام 1985 تساوي عامل نطاق عمل المدقق الداخلي وكفاءته من حيث الأهمية النسبية بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الاعتماد على نشاط التدقيق الداخلي،<sup>2</sup> ويعزو (Schneider) هذا الاختلاف في النتائج التحريية إلى خصائص تصميم الاستبيان وميزات تصميم البحث،<sup>3</sup> وتُدعم هذه النتيجة من قبل دراسة (Haron & all) التي هدفت لتحديد أي من متطلبات معيار التدقيق المالي MAI 610 أكثر أهمية بالنسبة للمدقق الخارجي قبل استخدامه لعمل المدقق الداخلي، وتوصلت إلى أن معيار الكفاءة يتصدر إهتمامات المدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الاستخدام؛<sup>4</sup>

وعلى النقيض من ذلك، تُؤيد دراسة (Suwaidan & Qasim) أن المدققين الخارجيين يأخذون بعين الاعتبار كفاءة، موضوعية وطبيعة أداء نشاط التدقيق الداخلي كعوامل مهمة تؤثر على قرار الاعتماد، لكنها تقدم عامل الموضوعية على عامل الكفاءة، وأخيرا طبيعة أداء وظيفة التدقيق الداخلي،<sup>5</sup> وهو ما تؤكدته نتائج دراسة كل من (Roberts & Srivastava, Desai) ودراسة (Al-shukker & all)؛<sup>6</sup>

وعلى الرغم من تعدد الدراسات التي حاولت دراسة كيفية تفاعل العوامل الثلاثة في تحديد جودة نشاط التدقيق الداخلي، إلا أن (Krishnamoorthy) يرى أنه من غير المجدي محاولة ترتيب العوامل لأنها مترابطة ولا يمكن استخدام عامل واحد بمعزل عن الآخرين لإجراء تقييم نشاط التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي، ودعا إلى فهم العلاقات المتبادلة بين العوامل الثلاث عند تقييم قوة النشاط.<sup>7</sup>

ومما سبق، وعلى الرغم من أن مفهوم التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي حسب المعايير المهنية يُؤسّس لعلاقة إيجابية بين العوامل الثلاثة (الكفاءة، الموضوعية ونطاق عمل المدقق الداخلي)، إلا أنه يُلاحظ أن الدراسات الأكاديمية الأولى حول هذه العلاقة أثبتت أن عامل الكفاءة يعتبر العامل الأكثر تأثيرا على

<sup>1</sup> Arnold Schneider, **Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing**, Journal of Accounting Research Vol. 22 No. 2, 1984, p 675.

<sup>2</sup> Arnold Schneider, **The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function**, Journal of Accounting Research Vol. 23 No. 2, 1985, p 919.

<sup>3</sup> Dessalegn Getie Mihret, Mengistu Amare Admassu, op.cit, p 70.

<sup>4</sup> Haron Hasnah and all, op.cit, p 1148.

<sup>5</sup> Amer Qasim, Mishiel Said Suwaidan, op.cit, p 509.

<sup>6</sup> أنظر:

- Rajendra Srivastava , Robin W. Roberts, Vikram Desai, op.cit, p 23.

- Ashraf Al-Sukker and all, op.cit, p 317.

<sup>7</sup> Rajendra Srivastava , Robin W. Roberts, Vikram Desai, op.cit, p 03.

## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

قرار المدقق الخارجي عند استعانه بأعمال المدقق الداخلي، في حين أن الدراسات الحديثة أثبتت تركيز المدققين الخارجيين على عامل الموضوعية، وقد يرجع ذلك إلى محاولتهم في التماسي مع متطلبات التعريف الحديث للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) منذ عام 1999، والذي ركز على موضوعية المدقق الداخلي، وذلك من خلال تحسين فهمهم وتطوير معرفتهم حولها، وبالتالي السعي لتلبية المعايير المطلوبة لتحقيقها ولو على حساب العوامل الأخرى، ويمكن ملاحظة ذلك أيضا من خلال فتح المجال للإستعانة بمصادر خارجية للقيام بنشاط التدقيق الداخلي.

### المطلب الثالث: الجهود المهنية المحلية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

امتد الإهتمام الدولي والعربي بالعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومتطلبات تحقيق التكامل بينهما إلى بيئة الأعمال الجزائرية، التي حرصت مؤخرا على العناية بمفهوم التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لما له من دور فعال في تطوير المهنة ورفعها إلى مستويات أفضل؛

ونظراً لغياب معايير محلية للرقابة على الجودة، يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) التابع لوزارة المالية المسؤول الأول والوحيد عن الرقابة على أعمال المدقق الخارجي (محافظ حسابات أو خبير محاسبي)، من خلال إصداره للقانون 08-91 وبعده القانون 01-10 الذي ينظم ممارسة المهنة ويتم على أساسه تقويم جودة أداء المدقق، وكان من أبرز أهداف المجلس الوطني للمحاسبة للرقابة على أعمال التدقيق من أجل دعم الثقة في المهنة والتأكيد على مستوى الجودة والدقة على مستوى مكاتب التدقيق؛

ويظهر الإهتمام المحلي بالعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، من خلال حرص المجلس الوطني للمحاسبة على إضفاء الشرعية على العلاقة القائمة بينهما، بإصدار معيار التدقيق الجزائري NAA 610 "استخدام أعمال التدقيق الداخلي" ضمن المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ليعالج شروط وفرص الإنتفاع من أعمال المدقق الداخلي، دون الحالات التي يقدم فيها هذا الأخير المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي؛<sup>1</sup>

ويصف المعيار الجزائري العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أنه وبالرغم من تغير أهداف التدقيق الداخلي إلا أنها يمكن أن تتشابه مع أهداف المدقق الخارجي، حيث مهما بلغت درجة استقلالية نشاط التدقيق الداخلي لا يمكن اعتباره مستقلا كما هو الحال بالنسبة للتدقيق الخارجي، ذلك لأن المدقق الخارجي يسأل

<sup>1</sup> وزارة المالية، المقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 27 مارس 2017، ص 17.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

مسؤولية تامة عن الرأي الذي يبديه ولا يخفف استعماله لأعمال المدقق الداخلي من تلك المسؤولية<sup>1</sup>، وتتمثل أهم متطلبات هذا المعيار لتحقيق الإستفادة من أعمال التدقيق الداخلي فيما يلي:

أولاً: تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين

يلزم هذا المعيار المدقق الخارجي بتحديد مدى ملائمة أعمال التدقيق الداخلي لاحتياجات التدقيق الخارجي، والأثر المتوقع لهذا النشاط على إجراءات التدقيق الخارجي، وذلك من خلال:<sup>2</sup>

— متابعة المراقبة الداخلية: قد يسند للمدقق الداخلي بعض المسؤوليات الخاصة المتعلقة باستعراض المراجعات، متابعة أدائها، وتقديم التوصيات من أجل تحسينها؛

— فحص المعلومة المالية العملية: قد يتولى المدقق الداخلي مهمة إعادة النظر في الوسائل المستخدمة لتحديد، تقدير، تصنيف وتقديم المعلومة المالية العملية والقيام بالتحريات الخاصة حول الجوانب الفردية بما في ذلك فحص تفاصيل المعاملات، أرصدة الحسابات والإجراءات؛

— إعادة النظر في الأنشطة العملية؛

— فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية: يمكن لنشاط التدقيق الداخلي القيام بفحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية وكذلك سياسات وتوجيهات الإدارة؛

— إدارة المخاطر: يمكن لنشاط التدقيق الداخلي المساعدة في تحديد وتقييم المخاطر الكبرى التي تتعرض لها المؤسسة والمساهمة في تحسين أنظمة المراجعة وإدارة المخاطر؛

— الحوكمة: يمكن لنشاط التدقيق الداخلي المساهمة في تقييم سير الحوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم وأخلاقيات المؤسسة، بالإضافة إلى نجاعة الإدارة وشفافية سيرها؛

ولتحديد مدى ملائمة أعمال نشاط التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق الخارجي، تقع على المدقق الخارجي بموجب الفقرة 08 من المعيار مسؤولية تقييم العناصر التالية:<sup>3</sup>

— موضوعية نشاط التدقيق الداخلي (موقعه التنظيمي، القيود المفروضة عليه، تبعه للإدارة...)، وكفاءة المدقق الداخلي (التكوين والخبرة، طريقة التوظيف، مدى انتماءهم لهيئات معترف بها)؛

— حرية التواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛

<sup>1</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 17.

<sup>2</sup> وزارة المالية، المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره، ص من 17 إلى 19.

<sup>3</sup> أحمد يوسف السعيد، إسماعيل طويل، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي - دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر- مجلة المدبر، المجلد 08، العدد 01، 2021، ص 13.

## الفصل الثالث.....العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

- مدى تقديم تقارير التدقيق الداخلي إلى إدارة المؤسسة، وتفاعلها مع التوصيات المقدمة؛
- مدى إشراف إدارة المؤسسة على قرارات توظيف أعضاء نشاط التدقيق الداخلي؛
- التأكد من تجرد نشاط التدقيق الداخلي من أي ضغوطات أو قيود ممارسة من قبل الإدارة؛

#### ثانيا: استخدام المدققين الداخليين الخاصة

يُزَمَّ المعيار المدقق الخارجي وقبل استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين تنفيذ مجموعة من الإجراءات التي تمكنه من تحديد مدى ملائمة هذه الأعمال لأغراض التدقيق الخارجي، وذلك من خلال:<sup>1</sup>

- النظر في إجراءات التدقيق المعتمدة من قبل المدققين الداخليين؛
- فحص بعض العناصر التي تم فحصها من قبل المدققين الداخليين؛
- فحص عناصر مشابهة أخرى.

ومن خلال عرض مضمون المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610 يمكن القول أن هناك توازن بين واجبات المدقق الخارجي بموجب هذا المعيار ومسئوليته في إطار المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 عند اتخاذ قرار استخدام أعمال المدققين الداخليين، إذ يحمل المعياران نفس التسمية ونفس الرقم، بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي على المدقق الخارجي تقييمها للحكم على ملائمة أعمال التدقيق الداخلي لاحتياجات التدقيق الخارجي، إلا أن تفسيرات المعيار الدولي تُعتبر أوسع عند مقارنتها بالمعيار الجزائري، إذ لم يتناول هذا الأخير الحالات التي يقدم فيها المدقق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق، والتي توسع المعيار الدولي في توضيحها بشكل مفصل؛

<sup>1</sup> وزارة المالية، المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره، ص 19.

## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ويمكن تلخيص الجهود الدولية والمحلية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال

الجدول التالي:

الجدول رقم (03-04): جهود الهيئات المهنية لتعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق

#### الخارجي

الجهود	الهيئة	المعيار	مضمونه
الجهود الدولية	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA	المعيار SAS 09	أول معيار مهني يرمي العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ويضع مبادئ توجيهية للمدققين الخارجيين عند الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، ويتطلب فحص الكفاءة المهنية؛ الموضوعية ونطاق عمل نشاط التدقيق الداخلي قبل تنسيق الجهود بين النشاط ومهمة التدقيق الخارجي؛
		المعيار SAS 65	بديل للمعيار SAS 09 يلزم المدقق الخارجي بالحصول على فهم لنشاط التدقيق الداخلي عندما يقرر الحصول على فهم لهيكل الرقابة الداخلية، لاسيما كفاءة المدقق الداخلي، موضوعيته ونطاق عمله.
		المعيار SAS 128	يجل محل المعيار SAS 65، ويتناول مسؤوليات المدقق الخارجي عند استخدام عمل المدقق الداخلي للحصول على أدلة تدقيق أو استخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت إشراف وتوجيه المدقق الخارجي
مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة PCAOB	المعيار AS.NO.2605	"النظر في وظيفة التدقيق الداخلي"	يوجه هذا المعيار المدقق الخارجي إلى النظر في طبيعة عمل المدقق الداخلي وفرص الاستفادة منها بصفة مباشرة، والنظر في كيفية تأثير عمل المدققين الداخليين على طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي، مع تقييم المهارات التي يتمتع بها المدقق الداخلي وموضوعيته ونطاق عمله؛
	المعيار AS.NO.05	"استخدام عمل الآخرين في تدقيق متكامل"	يعطي هذا المعيار ميزة إيجابية للمدقق الخارجي في التنسيق مع جهود المدقق الداخلي عند استيفاء هذا الأخير لمعايير الكفاءة، الموضوعية، وجودة العمل المنجز؛
الاتحاد الدولي		المعيار ISA 315	يشجع المعيار على التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث أوضح بأن الإستفسار من الإدارة والأفراد المعنيين بالتدقيق الداخلي يعتبر من أهم العناصر التي يجب أن يتضمنها إجراءات تقييم المخاطر من قبل

## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المنشأة وبيئتها"	المدقق الخارجي، كما يشرح كيف يمكن للإتصال الفعال بين المدققين توفير البيئة المناسبة للمدقق الخارجي التي تمكنه من الإلمام بالأمر المهمة التي قد تؤثر على عمله؛		
المعيار ISA 610	يحدد هذا المعيار شروط استخدام المدقق الخارجي لعمل نسط المدقق الداخلي، ويتناول مسؤوليات المدقق الخارجي عند ما يقرر استخدام أعمال المدققين الداخليين أو الإستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة له.	"استخدام عمل المدققين الداخليين"	
المعيار 2050	يؤكد هذا المعيار على ضرورة تبادل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الجهات الخارجية التي تقدم خدمات التأكيد والإستشارة، وأن ينظر إلى إمكانية الاعتماد على عمل تلك الجهات، لضمان التغطية المناسبة وتقليل ازدواجية الجهود؛	"التنسيق والاعتماد"	المدققين IIA معهد الداخليين
معيار التدقيق 610	تشارك الهيئة في دعم العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وتقدم نفس المتطلبات التي يقدمها الإتحاد الدولي للمحاسبين بشأن استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي؛	"استخدام عمل المدققين الداخليين"	الجهود العربية الهيئة السعودية
NAA 610	يفرض هذا المعيار على المدقق الخارجي تحديد احتمال ملائمة أعمال وظيفة التدقيق الداخلي لاحتياجات التدقيق الخارجي، والأثر المتوقع لهذه الوظيفة على طبيعة، رزامة وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي.	"استخدام أعمال المدققين الداخليين"	الجهود المحلية المجلس الوطني للمحاسبة CNC

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على ما سبق؛

يوضح الجدول أعلاه مختلف الجهود المبذولة من قبل الهيئات الدولية والمحلية للإعتناء بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ويلاحظ أن هاته العلاقة تدعم بشكل أساسي من قبل الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من خلال إصدارات الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة (PCAOB)، الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) ومعهد المدققين الداخليين (IIA)، بالإضافة إلى بعض الجهود العربية والمحلية لدعم التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، والتي اعتبرت على أنها نسخة من الإصدارات الدولية مع بعض التعديلات الطفيفة لتناسب وبيئة الأعمال على المستوى العربي أو المحلي.

## الفصل الثالث.....العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي

بما أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعبر عن عمليات التنسيق والتعاون التي تجمع كلا المدققين في علاقة واحدة، فإن التوصل إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه هاته العلاقة في تحسين جودة التدقيق الخارجي يستلزم التعرف أولاً على مساهمة كل نوع من التدقيق في تحسين جودة الخدمة المقدمة على حدى، ثم دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق.

#### المطلب الأول: التدقيق الداخلي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي

لم ينل موضوع دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الخارجي الإهتمام الواسع من قبل الباحثين، وذلك على اعتبار أن جودة التدقيق ستتأثر في المقام الأول بأدوار المدقق الخارجي أثناء ممارسة مهامه والخصائص التي يتمتع بها كل من مكتبه ومحيط المؤسسة الخاضعة للتدقيق، إلا أن التحديث الأخير لإطار الممارسات المهنية الدولي للتدقيق الداخلي (IPPF) والذي أوضح الأدوار الحديثة لهاته المهنة بفضل الخدمات التأكيدية والإستشارية التي توفرها، يمكن أن يكون لها أدوار متقدمة من شأنها تقوية عملية التدقيق الخارجي والرفع من فعاليتها باعتبارها نشاط مستقل وموضوعي لا يتأثر بالأمر الشخصية وأحكام الآخرين، كما أكد المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 على أن التدقيق الداخلي يمكن أن يكون له دور في تدعيم مهمة التدقيق الخارجي عند استيفاء المدقق الداخلي لخصائص معينة، وبالتالي أصبحت تصورات الباحثين لهاته العلاقة أكثر تفاعلاً.

وقد أكدت العديد من الدراسات أن فعالية التدقيق الداخلي تعتبر أحد أهم الأسباب التي تدفع المدقق الخارجي للتخفيض من حجم الأدلة المخطط لجمعها والإعتماد عليها، كما تساهم في التقليل من حجم العمل المطلوب من المدقق الخارجي،<sup>1</sup> وفي ذات السياق توصلت نتائج دراسة (الكناني) إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لفعالية التدقيق الداخلي على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي.<sup>2</sup> وبخلاف ذلك يؤدي عدم تنسيق الجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلى تكرار العمل وارتفاع أتعاب التدقيق الخارجي دون زيادة فعالية عملية التدقيق.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خالد علي اندييه، مرجع سبق ذكره، ص 73.

<sup>2</sup> مجيد موسى الكناني، مرجع سبق ذكره، ص 546.

<sup>3</sup> David Wood, Increasing value through internal and external auditor coordination, Prepared for the IIA Research Foundation Esther R. Sawyer Scholarship Award, op.cit, p 2.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

كما ساهم اعتراف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) بأهمية نشاط التدقيق الداخلي بالنسبة للتدقيق الخارجي عبر إصداره للمعيار الدولي للتدقيق ISA 610<sup>1</sup>، على إدماج التدقيق الداخلي ضمن أنشطة المدقق الخارجي، والتعرف على النموذج المثالي الذي يضمن أعلى استفادة ممكنة من التدقيق الداخلي. فتعديل عنوان المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 من دراسة عمل المدقق الداخلي إلى استخدام عمل المدققين الداخليين، يوضح أهمية نشاط التدقيق الداخلي بالنسبة للمدقق الخارجي، مما يساهم في تخفيض الجهد والوقت بالنسبة للمدقق الخارجي والإجراءات التي يعتمد عليها مما يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.<sup>2</sup>

وقد أشارت دراسة (الكناني) أن الإستعمال الأمثل للتدقيق الداخلي يمكن أي يحسن من جودة التدقيق الخارجي من خلال ما يلي:<sup>3</sup>

- التركيز على فحص نظام الرقابة الداخلية ووظيفة إعداد التقارير المالية بشكل دائم؛
- تزويد المدقق الخارجي بالمعرفة التي يجوزها حول النظام المحاسبي المعمول به في المؤسسة وتخفيض الوقت المستغرق وتقليل الجهد بالنسبة للمدقق الخارجي؛
- ويذكر (schneider) أنه يمكن تحسين جودة التدقيق الخارجي وضمان فعاليته من خلال الإستعمال الأمثل لعمل المدقق الداخلي، وذلك من خلال ما يلي:<sup>4</sup>
- تقديم المساعدة للمدقق الخارجي وإفادته بمميزات تواجهه الدائم لدى المؤسسة محل التدقيق؛
- إطلاع المدقق الخارجي على المعرفة العميقة التي يجوزها والإلمام بمشاكل، إجراءات وسياسات المؤسسة التي تكون أحسن من تلك التي يجوزها المدقق الخارجي.

<sup>1</sup> ياسل خالد شناق، علي عبد القادر الذنبيات، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) "دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 02، 2006، ص 190.

<sup>2</sup> سناء مالطي، محمد المبارك، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايتي سيدى بلعباس وتلمسان"، revue des réformes economiues et intégration en economie mondiale، المجلد 14، العدد 01، 2020، ص 79.

<sup>3</sup> مجيد موسى الكناني، مرجع سبق ذكره، ص 547.

<sup>4</sup> Arnold Schneider, the nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 13, Number 4, 2009, p 42.



## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المطلب الثاني: التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي

أُعتبر انهيار كبريات الشركات عبر العالم بالإضافة إلى انهيار واحدة من أكبر شركات التدقيق عبر العالم، على أنه أكبر فشل في الرقابة على جودة التدقيق، وتعرضت المهنة بعدها للعديد من الإنتقادات خاصة في الولايات المتحدة التي قدمت عدة معالجات للمدقق الخارجي من أجل تحسين جودة التدقيق تمثلت في:<sup>1</sup>

- إصدار قانون ساربنس أوكسلي (Sarbanes-oxley): يتطلب هذا القانون من المؤسسات محل التدقيق إصلاح موقفها الإستقلالي وأن يوقع الرئيس التنفيذي على البيانات المالية، بالإضافة إلى الحصول على آراء حول أنظمة الرقابة الداخلية وأن يكون لها تدقيق داخلي يفحص من قبل المدقق الخارجي.
- إصدار المعيار الدولي للتدقيق ISA 220: بعد إصدار الدليل الدولي رقم 07 "ضبط جودة عملية التدقيق"، تابع الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين جهوده في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق بإصدار المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 ، وذلك بهدف وضع معايير وإرشادات تتعلق بجودة التدقيق، وتمثل المرشد الأول في مجال الشركات ومكاتب التدقيق لجميع الدول التي تتبع المعايير الدولية للتدقيق.

وبأخذ المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 كأساس، فقد تعددت الدراسات التي حاولت إثبات الدور الرئيسي للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق باعتباره القائم بالعملية والمسؤول الأول عن ضمان تنفيذها من خلال تحقيق برامج الرقابة على جودة التدقيق، فأشارت دراسة (النوايسة) أن المدير التنفيذي للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA يقر بالمساهمة الفعالة لهاته البرامج في تحسين أداء المدقق الخارجي.<sup>2</sup>

وفي ذات السياق، وعلى اعتبار أن المدقق الخارجي يمثل الطرف الثالث الذي يستعين به المساهمون للرقابة على أنشطة المؤسسة وحماية حقوقهم، يتوقع أن يبذل الجهود الكافية للقيام بواجباته وتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية، والعمل على تحسين جودة الخدمة المقدمة.

إذ تقع على عاتق المدقق الخارجي المسؤولية الأولى لتحسين جودة التدقيق أكثر من غيره، وذلك باعتباره الشخص الوحيد المؤهل لتنفيذ عملية التدقيق وإبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وذلك في شكل تقرير يوجه لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة، يشير فيه لمدى تطبيقه لمعايير التدقيق، ووصف للفحص على أساس الإختبار الذي قام به، وطريقة عرض القوائم المالية.

<sup>1</sup> إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، مرجع سبق ذكره، ص 266.  
<sup>2</sup> محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات "دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققى الحسابات الخارجيين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 01، 2006، ص 392.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

وكما تمت الإشارة إليه، توفر العديد من الدراسات الدعم الواسع للدور الذي يساهم به التدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق، وذلك من خلال إلتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق، الرقابة على جودة التدقيق وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي، بالإضافة إلى مجموعة من العوامل الأخرى التي تدخل بشكل أو بآخر ضمن هاته العوامل كالتغيير الإلزامي للمدقق الخارجي، بذل العناية المهنية، وإنشاء لجنة التدقيق. وباستخدام المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 كأساس، تركز الأبحاث السابقة في مجال تحسين جودة التدقيق بشكل حصري تقريباً على مدى امتثال المدقق الخارجي لمتطلبات معايير التدقيق، إذ يوفر ذلك تأكيداً معقولاً على تنفيذ المهمة من قبل أشخاص مؤهلين علمياً وعملياً ويتمتعون بالإستقلال الكافي لإصدار رأي في محاييد، ويقومون ببذل العناية المهنية الملائمة للقيام بواجباتهم على النحو المطلوب، وفي شكل منظم يضمن وضوح الأعمال بالنسبة للمساعدين ودقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، مع تجميع أدلة التدقيق الكافية والملائمة لإبداء الرأي.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي

بما أن دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق يغطي مجالات متعددة تبعاً لتعدد سبل تحسين جودة التدقيق الخارجي تتمثل في الإلتزام بمعايير التدقيق، الرقابة على جودة التدقيق وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي، فإنه لدراسة دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق في تحسين جودة التدقيق لا بد من دراسة الشكل الأمثل الذي يجب أن تكون عليه العلاقات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره على الإلتزام بمعايير التدقيق، على الرقابة على جودة التدقيق وكذا تدعيم استقلالية المدقق الخارجي.

وفي هذا الصدد تشير دراسة (شدري ورشام) إلى أنه يمكن تحسين جودة التدقيق من خلال الإستفادة من العلاقة الإعتمادية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إذ أن تعرض هذا الأخير لقيدي الوقت والتكلفة يبرر استعانتة بأعمال المدقق الداخلي بالرغم من ارتفاع مستوى الكفاءة لديه.<sup>2</sup> وهذا ما أكدت عليه دراسة كل من (Aleqab& Abbass)،<sup>3</sup> و (Endaya) على أن هاته العلاقة يمكن أن تحسن من جودة التدقيق دون فقدان الفعالية لدى كلا المدققين،<sup>4</sup> وهذا ما ذهبت إليه كذلك دراسة (Sneathe& Kizirian, Felix) إذ

<sup>1</sup> أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>2</sup> سعاد شدري، معمر كهينة رشام، أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي "دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 12، العدد 01، 2022، ص 58.

<sup>3</sup> Dalia A. Abbass, Mahmoud M. Aleqab; op.cit, p 67.

<sup>4</sup> Khaled Ali Endaya, op.cit, p 63.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

اعتبر الباحثون أن إحدى وسائل زيادة فعالية عمليات التدقيق تتمثل في قيام المدقق الخارجي بالإستخدام الأفضل لنشاط التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

محلياً، وفي حدود علم الباحثة، تعتبر دراسة (بوباتة وبودرامه) الدراسة الوحيدة التي تناولت أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق، وتوصلت إلى إيجابية التأثير لهاته العلاقة في مجال بذل العناية المهنية من قبل المدقق الخارجي على جودة التدقيق.<sup>2</sup>

وعلى الرغم من أن هاته الدراسات تقدم دعماً إيجابياً للعلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها الفعال في تحسين جودة التدقيق، فلا يمكن الحكم النهائي على نجاعة هذا الدور دون تقديم دليل عملي أو تجريبي من واقع الممارسة الميدانية للمهنة لتأثير هاته العلاقة على مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق على الرقابة على جودة التدقيق ودعم استقلالية المدقق الخارجي.

أولاً: دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الإلتزام بمعايير التدقيق أثناء تنفيذ مهمة التدقيق

يُعد مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق والتشريعات السائدة من العوامل المؤثرة والمتأثرة بالعلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ويعتبر عدم الإلتزام بها أحد مظاهر ضعف التنسيق والتعاون بين الطرفين، وفي هذا المجال تدرك الهيئات التنظيمية أهمية بناء علاقة جيدة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إذ نشر الإتحاد الأوروبي لمعهد التدقيق الداخلي (ECIIA) ورقة عمل يوصي فيها بمزيد من الإجتماعات المتكررة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين وبأن يؤدي كلاهما عمله وفقاً للمعايير المهنية المناسبة.<sup>3</sup>

ويُعتبر تعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من أهم ما شددت عليه الهيئات المهنية، إذ يوفر كل من الإطار المهني لممارسة التدقيق الداخلي IPPF من خلال معيار الأداء 2050 ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) من خلال المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 والمعيار ISA 315 فرصاً أكثر لبناء علاقة إيجابية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وتناقش هاته المعايير الطريقة التي يمكن أن يساهم بها نشاط التدقيق الداخلي في التدقيق الخارجي للبيانات المالية.

<sup>1</sup> L. Dwight Sneathen, Tim Kizirian, William L. Felix, **the effect of an internal audit function on audit effort**, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 9, Number 1, 2005, p 75.

<sup>2</sup> أميرة بوباتة، مصطفى بودرامه، **أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر"**، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 07، العدد 01، 2022، ص 796.

<sup>3</sup> Diana dumitrescu, Nicolae bobitan, op.cit, p 88.

## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

ويكفل التزام كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالمعايير التي تحكم المهنة تحقيق ثقة عالية في الإستعانة المتبادلة بينهما بالأعمال المنحزة من قبل الآخر، إذ يولد تقييد المدقق الخارجي والتزامه بمعايير التدقيق والتشريعات السائدة ثقة لدى المدقق الداخلي في المهام المنحزة من قبل المدقق الخارجي، والتأكد من أنها تتم وفق أسس علمية صريحة وبالتالي ضمان حد أدنى لجودة عملية التدقيق، وتولد لديه كذلك ثقة أعظم لتنسيق جهوده مع المدقق الخارجي والإستفادة من كفاءته وخبرته في تنفيذ إجراءات التدقيق؛

إلى جانب ذلك، تتطلب المعايير المنظمة للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي الدولية والمحلية منها، من المدقق الخارجي وقبل تنسيق جهوده مع المدقق الداخلي، التأكد من استيفاء هذا الأخير لمجموعة من الخصائص قبل الإعتماد عليه، وتحمل هاته المعايير المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة عن عملية إبداء الرأي الفني المحايد ولا يقلل استخدامه لأعمال المدقق الداخلي من هاته المسؤولية؛

وقد فحصت أبحاث قليلة نسبياً العلاقة بين الإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي ومدى تأثيرها على الإلتزام بمعايير التدقيق من قبل المدقق الخارجي، وتوصلت في معظمها إلى الأثر الإيجابي لها، فقد أشارت دراسة (Brierley & Al-Twajry ، Gwilliam) حول العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المملكة العربية السعودية، إلى أن المدققين الخارجيين اعتبروا أن هناك إجراءات معينة مطلوبة من قبل معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS التي يجب الإلتزام بها قبل تنسيق عملهم مع المدققين الداخليين،<sup>1</sup> وبالتالي ضمان حد أدنى من تطبيق معايير التدقيق، وفي ذات السياق، يُلزم (IAASB) المدقق الخارجي وقبل إعتماده على أعمال المدقق الداخلي بفحص مدى تميز عمل هذا الأخير بالكفاءة والموضوعية وتحقيق الجودة، ولا يتمكن من فحص ذلك إلا من خلال تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 610.

كما أكدت بعض الدراسات على ذلك وأشارت أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعتبر أحد الآليات المقترحة لتحسين مستويات أداء المدقق الخارجي وجودة الخدمة المقدمة، وذلك على افتراض أن المدقق الخارجي ملتزم بشكل دائم بالمعايير المؤطرة للمهنة،<sup>2</sup> وبما أن اتخاذ قرار تنسيق الجهود مع المدقق الداخلي يعود للحكم الشخصي للمدقق الخارجي ومقرون بالتزامه بمعايير التدقيق، فإنه يمكن اعتبار أن اتخاذ المدقق الخارجي لهذا القرار سيوجه المدقق الخارجي بشكل أكبر للإلتزام أكثر بمعايير التدقيق أثناء القيام بمهامه.

<sup>1</sup> Abdulrahman A.M. Al-Twajry, David R. Gwilliam, John A. Brierley, op.cit, p 938.

<sup>2</sup> محمد براق، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

وبما أن هذا الأخير يعتبر من أهم الوسائل التي يمكن تطبيقها من أجل تحسين جودة التدقيق، يمكن أن يرحح أن تكون هناك علاقة طردية بين الإعتماد على أنشطة التدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي ومستوى التزامه بمعايير التدقيق والتشريعات السائدة، ويؤدي ذلك إلى تحقيق الجودة في العمل المنفذ.

ثانيا: دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق

نال موضوع الرقابة على جودة التدقيق الإهتمام الفعلي بعد صدور المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 بعنوان "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، وقد أوضح مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) أن الرقابة على جودة التدقيق هي آلية مصممة لتقديم تقييم موضوعي قبل أو في تاريخ صدور تقرير التدقيق للأحكام الهامة التي أجراها فريق التدقيق،<sup>1</sup> وذلك بتصميم وتنفيذ مجموعة من الإجراءات تتمثل في: مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق، المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، قبول العلاقات مع الزبائن والإستمرار فيها، تعيين فريق الإرتباط، فحص رقابة جودة الإرتباط، المتابعة والتوثيق.<sup>2</sup>

كما أن الحضور العالي للمعايير، والذي يؤكد للمدققين الخارجيين ضرورة الإهتمام بالرقابة على جودة التدقيق، ساهم في نقل هذا الإهتمام إلى الجانب العملي والأكاديمي، وحرص الباحثون على توضيح مزايا الإمتثال لمتطلبات هذا المعيار. فقد أشارت دراسة (عبد الله والضلعي) إلى أنه من مصلحة المدقق الخارجي الإهتمام بتحقيق الرقابة على جودة التدقيق لإخلاء مسؤولياته أمام الأطراف ذات العلاقة وتحسين نوعية الخدمة المقدمة،<sup>3</sup> وذلك باتباع أحد أساليب الرقابة على جودة التدقيق الأكثر شيوعا والمتمثلة في فحص تقوم به لجنة من ذوي الإختصاص، فحص الشريك المتزامن وتدقيق النظير. ويعتبر هذا الأخير كأحد أهم الأساليب التي يمكن الإعتماد عليها لضمان جودة التدقيق والتصدي لموجة فشل عمليات التدقيق التي شهدتها فترة سبعينيات القرن الماضي.<sup>4</sup>

وفي هذا الصدد توصلت العديد من الدراسات إلى إيجابية العلاقة بين تدقيق النظير وجودة التدقيق، ومنها دراسة (Nisjar و Yuniarti) التي توصلت إلى أن جودة التدقيق ستتحسن عند علمه بأن العمل الذي يقوم به سيتم تدقيقه مرة أخرى، وأكدت على أن هذا البرنامج سيعود بالفائدة على المهنة من خلال تحسين أداء

<sup>1</sup> IAASB, **handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements**, op.cit, p 133.

<sup>2</sup> Ibid, p135-138.

<sup>3</sup> رياض عبد الله، وهيب الضلعي، مرجع سبق ذكره، ص 04.

<sup>4</sup> Jeffrey R.Casterella, Kevan L. Jensen, W.Robert Knechel, op.cit, p 715.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المدقق،<sup>1</sup> بالإضافة إلى ذلك أشارت دراسة (Waleed& Daw Tin،EssiaRies) إلى أنه يُنظر إلى برنامج تدقيق النظر على أنه سيحسن من جودة التدقيق الممارسة والتنظيم الذاتي للمدققين.<sup>2</sup>

محليا، وفي حدود علم الباحثة، تعتبر دراسة (حولي وطحطوح) الدراسة الوحيدة التي تناولت أثر تطبيق معيار الرقابة على جودة التدقيق على جودة أداء مكاتب تدقيق الحسابات في الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى المساهمة الإيجابية لأغلب إجراءات الرقابة على جودة التدقيق في تحسين جودة التدقيق في الجزائر.<sup>3</sup>

وعلى حد علم الباحثة، لم تتم معالجة إشكالية دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق بشكل مباشر، إلا أن معظم الدراسات التي تناولت مفهوم التكامل تتفق على أن "العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من شأنها ضمان تغطية أشمل لمهام التدقيق بما يحقق أهداف الرقابة"،<sup>4</sup> وبما أن كلا نوعي التدقيق يهتمان بتحقيق الرقابة الداخلية والخارجية بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق من خلال عمليات الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من جهة، ورجوع قرار التنسيق بين عمل المدققين إلى المدقق الخارجي من جهة أخرى، فإن التفسير المحتمل لهاته العبارة بالنسبة للمدقق الخارجي هو تحميل المدقق الخارجي المسؤولية التامة لتحقيق الهدف من عملية التدقيق بما فيها الرقابة على جودة التدقيق.

### ثالثا: دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق استقلال المدقق الخارجي

تعتبر استقلالية المدقق الخارجي مؤشرا هاما للحكم على جودة التدقيق باعتبارها توفر ضمانا معقولاً حول حيادية وموضوعية النتائج المتوصل إليها من قبل المدقق من جهة، وضمن بعدها عن التحيز والتواطؤ مع أحد أطراف المؤسسة من جهة أخرى.<sup>5</sup>

ومع هذا التأثير الإيجابي لاستقلالية المدقق على جودة عملية التدقيق والإجماع الصريح بين مختلف الباحثين على طردية العلاقة بينهما، إلا أن هذا التأثير قد يأخذ منحى سلبى عند استعانة المدقق الخارجي بأعمال المدقق الداخلي -الذي يعتبر أقل استقلالية بالنسبة للمدقق الخارجي- وتجدر اللقاءات والاجتماعات الدورية مع المدقق الداخلي والألفة التي تُخلق بينهما نتيجة ذلك إلى تقبله أو تغاضيه عن التجاوزات التي قد تصدر عن المدقق

<sup>1</sup> KarhiNisjar, Rita Yuniarti, **Peer Review and Audit Quality**, Institute of Research Engineers and Doctors, USA, 2015, p 38.

<sup>2</sup> Essia Ries Ahmed, Daw Tin Hla, Waleed Khalid Salih, **Peer Review Effectiveness on Quality Assurance Review Programs by auditors in Public Sector**, International Conference on Contemporary Issues in Accounting and Finance, 08-10 October 2015, Universiti Malaysia Sarawak, p 6.

<sup>3</sup> محمد طحطوح، مسعود حولي، تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر "دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 21، العدد 02، 2020، ص 630.

<sup>4</sup> Nadhim Shaalan Jabbar, op.cit, p 05.

<sup>5</sup> طارق تليلي، هواري سويبي، مرجع سبق ذكره، ص 374.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

الداخلي، وبالتالي التحيز لصالح مختلف أطراف إدارة المؤسسة على حساب الأطراف ذات العلاقة وتأثره بمصالحهم الشخصية والتقليل من موضوعيته في إبداء الرأي الفني المحايد خاصة عند الإعتماد المفرط وغير المبرر.

وفي ذات السياق، أشارت دراسة استطلاعية لـ (Danova) حول العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلى أنه في الوقت نفسه الذي لا يعترف فيه هذا الأخير بالقيمة المضافة التي يقدمها المدقق الداخلي، يؤكد 92 % من المدققين الداخليين أن المدققين الخارجيين يستفيدون من خبراتهم و أنهم يقومون بأكثر من ثلث أعمال التدقيق الخارجي،<sup>1</sup> وهذا ما أكدت عليه دراسة (Florin , cristina &Atanasiu).<sup>2</sup>

وأضافت دراسة (Brierley, Gwilliam &Al- Twaijri) المزيد من اليقين حول الإعتماد المفرط للمدقق الخارجي على الأعمال المنجزة من قبل قسم التدقيق الداخلي بشكل يمكن أن يؤثر على استقلالته وأداءه للعمل بكل حيادية وموضوعية، حيث اعتمد الباحث على أسلوب المقابلة مع كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين لدى مجموعة من الشركات السعودية، وقد أظهر الأشخاص الذين تمت مقابلتهم بعض الإستياء من استخدام المفرط لعمل المدققين الداخليين، وعلى سبيل المثال، علق أحد المدققين الداخليين "إن بعض المدققين الخارجيين يستعينون بتقارير المدقق الداخلي ويدرجونها ضمن أوراق العمل الخاصة بهم".<sup>3</sup>

كما وثقت العديد من الدراسات السابقة أن اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، قد يفقد عملية التدقيق فعاليتها ويرفع من مسؤولية المدقق الخارجي،<sup>4</sup> وتم اعتبار ذلك على أنه حالة لا ربح كما أشار إليها (Brody) ، وذلك لأن هذا الإعتماد سيخفض من أتعاب التدقيق بفعل تقليص الجهود، ويزيد من المسؤولية الملقاة على المدقق الخارجي،<sup>5</sup> فيتحمل بذلك المسؤولية المزدوجة عن إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، والمسؤولية عن أي إهمال أوتقصير في إنجاز مهام نشاط التدقيق الداخلي؛

ومما سبق، يمكن القول أن هناك تأثير سلبي للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة عملية التدقيق المقاسة باستقلالية المدقق، أي كلما ارتفع مستوى التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، كلما أدى ذلك إلى التقليل من استقلالية المدقق الخارجي بشكل خاص وعلى جودة عملية التدقيق بشكل عام؛

<sup>1</sup> M. Daňová, op.cit, p 03.

<sup>2</sup> Atanasiu Pop, Cristina Boța-Avram, Florin Boța-Avram, op.cit, p 02.

<sup>3</sup> Abdulrahman A.M. Al-Twaijry, David R. Gwilliam, John A. Brierley, op.cit, p 937.

<sup>4</sup> Richard G. Brody, op.cit, pp 11-12.

<sup>5</sup> Ibid, p 12.

## الفصل الثالث.....العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

وبتحليل ما سبق، وفي إطار الحجج المقدمة، ترى الباحثة وبالرغم من أن الدراسات السابقة لا تقدم أدلة واضحة حول دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق، إلا أنها تظهر أن لتلك العلاقة أثر إما إيجابي أو سلبي فيما يتعلق بجودة التدقيق، وفي ظل تباين البيئات التي أجريت فيها هذه الدراسات بين الأمريكية والعربية، وعدم تقديمها لدليل عملي حول دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق، قد يكون من المجدي البحث عن حجج إضافية حول هذا الدور في البيئة المحلية وتدعيمها بأدلة تجريبية من واقع الممارسة الميدانية للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. وهذا ما سيتم تناوله بشكل مفصل في الفصل التطبيقي من الدراسة.

ويمكن تلخيص أهم ما ورد في الفصل الثالث من خلال الشكل التالي:

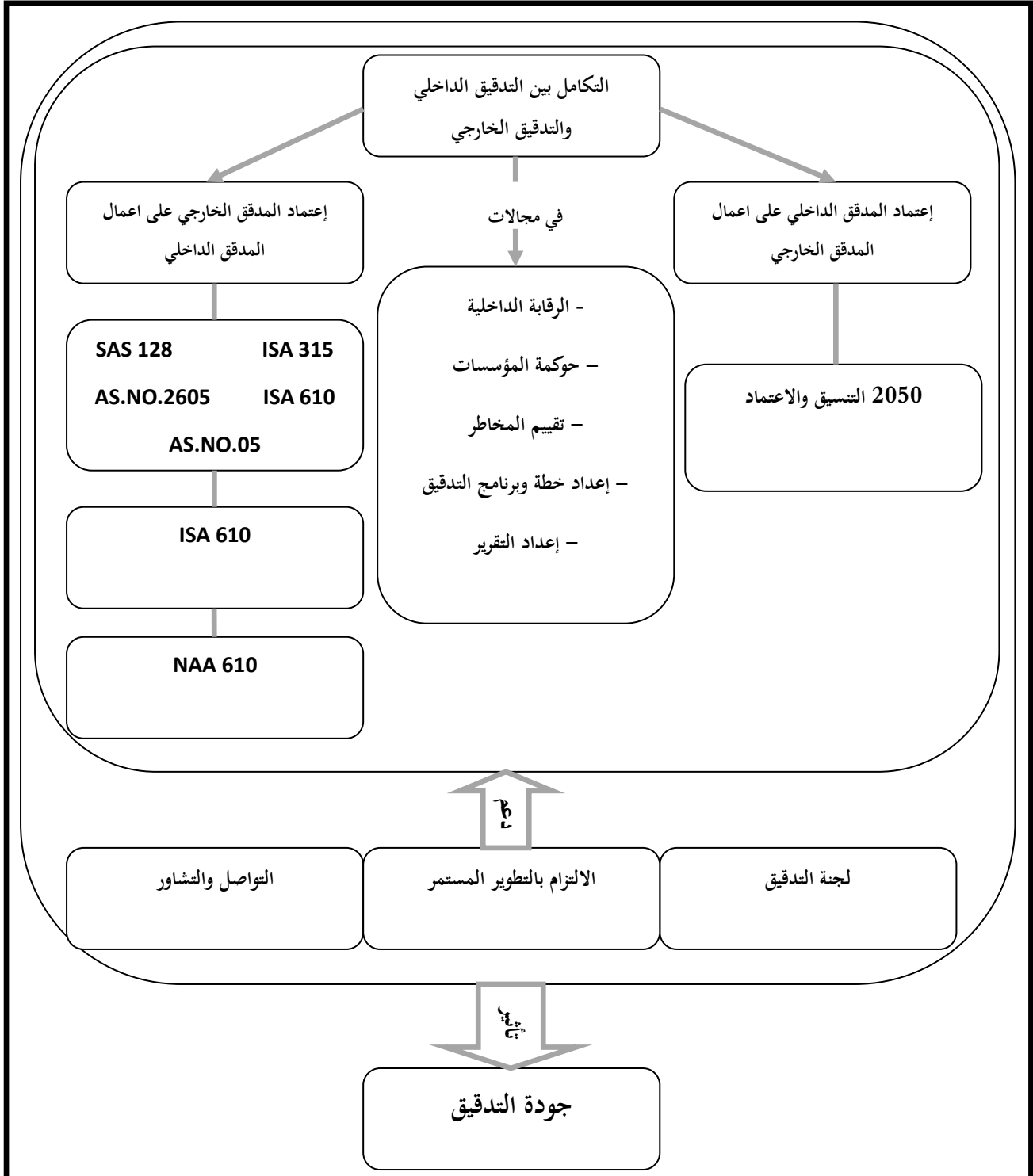


## الفصل الثالث ..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

الشكل رقم (03-04): العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في

#### تحسين جودة التدقيق الخارجي



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على ما ورد في الفصل الثالث.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

يوضح الشكل أعلاه أهم تم تناوله في الفصل الثالث، إذ تبرز العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي أو العكس، وتنسيق جهودهما في العديد من المجالات كتقييم نظام الرقابة الداخلية، حوكمة المؤسسات، تقييم المخاطر، إعداد خطة وبرنامج التدقيق وإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، وذلك لتحقيق العديد من المزايا لكلا المدققين وللمؤسسة محل التدقيق على حد سواء، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال الإعتناء بمهاته العلاقة بفتح خطوط التواصل والتشاور الدائم من جهة، وبمدى دعمها من قبل لجنة التدقيق من جهة أخرى؛

كما يوضح الشكل أعلاه أهم إصدارات الهيئات المهنية ذات التأثير العالمي، الإقليمي والمحلي، في دعم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، والتي تتمثل في المعيار 2050 الذي يوضح شروط وفرص تنسيق المدقق الداخلي جهود مع المدقق الخارجي، بالإضافة إلى المعايير SAS 128 ، AS.NO.2605 ، AS.NO.05، ISA 315، ISA 610، التي توضح مسؤولية المدقق الخارجي والعوامل التي يتعين عليه أخذها بعين الاعتبار عند اعتماده على أعمال المدقق الداخلي، وذلك على المستوى الدولي والعربي، أما محليا فيوفر مجلس المحاسبة (CNC) المعيار NAA 610 ليوضح له شروط وفرص استخدام أعمال المدقق الداخلي، وقد أجرت هاته الهيئات على إصداراتها تعديلات مستمرة تتناسب والتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال، وبشكل يسمح بتوفير تأكيد معقول نسبيا حول التأثير الإيجابي على جودة التدقيق وتحسين الأداء المهني للمدقق الخارجي.

## الفصل الثالث..... العلاقة التكاملية

### بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي

#### خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل، يمكن الوقوف على جملة من الإستنتاجات أهمها:

- توصف العلاقة القائمة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على أنها علاقة تكامل، وذلك من خلال اعتماد كل منهما على الأعمال المنجزة من قبل الآخر، حيث تستند هذه العلاقة على التعاون والتنسيق بين جهود كل منهما في العديد من المجالات بشكل يضمن تحقيق العديد من المزايا لكلا الطرفين وللمؤسسة محل التدقيق على حد سواء؛
- تعد تجربة الولايات المتحدة الأمريكية أولى التجارب النظرية الدقيقة التي راعت التداخل بين نشاط التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والاهتمام المستمر بتنظيم وتحديث هذه العلاقة من فترة لأخرى من خلال الهيئات المهنية ذات العلاقة، وعلى رأسهم الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة (PCAOB)، وأخيرا الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) ؛
- توفر العديد من الهيئات والمنظمات المهنية إطار مرجعي يدعم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلى أكثر من مجرد علاقة تقليدية تتضح ملاحظتها فقط في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإنما تتعداها إلى مجالات أوسع من ذلك، وذلك من خلال إصدار جملة من المعايير أبرزها المعيار ISA 610 "استخدام عمل المدققين الداخليين" الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، والمعيار 2050 "التنسيق والإعتماد" الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) ؛
- قدمت المعايير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية ذات الصلة بالتدقيق نموذجا عاما للحكم على نشاط التدقيق الداخلي ومدى ملاءمتها لأغراض التدقيق الخارجي، فلقت هذه المعايير القبول العام وتم الإستناد عليها في صياغة معايير ترعى هذه العلاقة على المستوى الإقليمي أو المحلي مع مراعاة الإختلاف في البيئة الإقتصادية، السياسية، الثقافية والقانونية؛
- يظهر الإهتمام المحلي بالعلاقة القائمة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال إصدار المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) للمعيار NAA 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" ليعالج شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي؛

# الفصل الرابع

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### تمهيد

يهدف تحديد الدور الذي يمكن أن تساهم به العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، تم إجراء دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بصفتهم ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وذلك من خلال تصميم إستبيان وتوجيهه لوحداث عينة الدراسة لتحديد تصورات المدققين الخارجيين لنشاط التدقيق الداخلي، ومدى لجوء المدقق الخارجي بالجزائر إلى تنسيق جهوده مع المدقق الداخلي، وكذا دور هذا التنسيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي. ويبين هذا الفصل الأسلوب العلمي المعتمد في اختيار عينة الدراسة من المجتمع، ويقدم وصفا لخصائصها الديموغرافية، المتمثلة في المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، وعدد الأفراد العاملين بالمكتب، كما يحدد كيفية بناء الإستبيان ومدى ثبات وصدق الأجزاء المكونة له، بالإضافة إلى تحليل العلاقة بين مكونات الإستبيان ونتائج الإجابات عن مختلف عباراته، وذلك من خلال التطرق للعناصر التالية:

**المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية؛**

**المبحث الثاني: عرض اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة؛**

**المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة.**

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

قبل التطرق إلى منهجية الدراسة الميدانية وعرض النتائج لابد من تحديد الخطوط العريضة التي استندت إليها هذه الدراسة والأداة المستعملة.

### المطلب الأول: مكونات الدراسة

يتضمن هذا المطلب مكونات الدراسة التطبيقية، من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى المتغيرات الرئيسية للدراسة.

### أولاً: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع أفراد المجتمع الذين يمارسون مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. وبما أن هذه المهنة تمارس من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، فإن مجتمع الدراسة يتكون من فئتين اثنتين:

– الفئة الأولى: محافظي الحسابات؛

– الفئة الثانية: الخبراء المحاسبين.

### ثانياً: عينة الدراسة

بهدف تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، ونظراً لصعوبة تحديد العينة وفق أسلوب علمي دقيق، تم الإعتماد على العينة العشوائية البسيطة لتمثل مجتمع الدراسة، ونظراً لطبيعة موضوع الدراسة "التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية"، ومجتمع دراستنا يتمثل في ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر - محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين- والبالغ عددهم 2922 فرد موزعين بين 331 خبير محاسب (323 شخص طبيعي و8 أشخاص معنويين) و2591 محافظ حسابات (2577 شخص طبيعي و14 شخص معنوي)، حسب المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 الصادر عن وزارة المالية، والذي يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعنوان 2020، بحيث قمنا باتباع أسلوب المعاينة، وهذا من خلال توزيع إسبانات في شكل ورقي وإلكتروني.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### ثالثا: متغيرات الدراسة

تستند هذه الدراسة إلى مجموعة من المتغيرات يمكن تقسيمها كما يلي:

— **متغيرات رئيسية:** تستهدف هذه الدراسة التوصل إلى تحديد دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، وبالتالي يمكن تقسيم متغيرات الدراسة كما يلي:

- **المتغير المستقل:** التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛
- **المتغير التابع:** تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.

— **متغيرات فرعية:** إستنادا على الدراسات السابقة، ولتحديد دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق لا بد من تحديد دور هاته العلاقة التكاملية في تحقيق مجموعة من المتغيرات الفرعية تتمثل أساسا في: الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، الرقابة على جودة التدقيق وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي؛

— **متغيرات وسيطة:** يُضبط موضوع الدراسة على مجموعة من المتغيرات الوسيطة، والتي يمكن أن يكون لها تأثير على نتائج الدراسة، منها ما هو إسمي ومنها ما هو ترتيبي:

- **متغيرات وسيطة إسمية:** وهي تلك المقاسة بمقياس إسمي ولا يتم ترتيبها وفق نموذج أو شكل متفق عليه، وتتمثل في المؤهل العلمي، الوظيفة ومدى ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية؛
- **متغيرات وسيطة ترتيبية:** وهي تلك المتغيرات التي لها قيمة إسمية قابلة للترتيب بشكل تصاعدي أو تنازلي، والمتمثلة في الخبرة المهنية وعدد الأفراد العاملين في المكتب.

### رابعا: منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الإستنباطي بأدواته الوصف والتحليل، لتحليل متغيرات الدراسة، وكذلك تم الإعتماد على المنهج الإستقرائي لتفسير النتائج المتوصل إليها، ومعالجة البيانات المتحصل عليها من استطلاع آراء الأفراد التي تم استهدافها في عينة الدراسة حول دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، وتحليل وذلك

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS\* (الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية) ، ومن أهم الأساليب الإحصائية المستعملة، أسلوب التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، أسلوب الإنحرافات المعيارية وغيرها.

### المطلب الثاني: أداة الدراسة الميدانية

مرت النسخة النهائية لأداة الدراسة الميدانية بمراحل وإجراءات عدة، من خلال إعداد نسخة أولية وعرضها على مجموعة من الأساتذة المتخصصين للحكم على مدى صلاحيتها كأداة للدراسة الميدانية، حيث تم استخدام أسلوب المعاينة، أي دراسة جزء من المجتمع فقط، ومحاولة تعميم النتائج لاحقا على كل المجتمع الإحصائي.

### أولا: مصادر جمع البيانات

إنطلاقا مما تم التطرق إليه في الجانب النظري من مفاهيم ونماذج، وبغرض التأكد من مدى تطبيق تلك المفاهيم في الجانب العملي، وبناء على طبيعة البيانات المراد جمعها، تم جمع البيانات من مصادرها الأولية، وذلك لأن بيانات موضوع الدراسة وعلى حد علم الباحثة لم يسبق البحث فيها من قبل، وقد تم تصميم أداة "الإستبيان" وتوجيهها إلى فئات الدراسة -محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين- في شكل أسئلة استقصائية تعرض في قائمة، وتوجه إلى المستقضي إما ورقيا أو بطريقة إلكترونية، وتم تدعيمها بالمقابلات والملاحظات الشخصية عند توزيع الإستبيان على فئات الدراسة من أجل ضمان جودة ومصداقية أكثر للبيانات المتحصل عليها.

### 1.مراحل تصميم الإستبيان

تم إعداد الإستبيان الذي تعتمد عليه الدراسة في ثلاث مراحل:

**المرحلة الأولى:** تمت هذه المرحلة من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت أحد متغيرات الدراسة على حدى، وتلك التي جمعت بين كلا المتغيرين في دراسة واحدة، بالإضافة إلى فحص مختلف القوانين الدولية والمحلية المنظمة للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أو جودة التدقيق الخارجي، وذلك من أجل صياغة أسئلة تتناسب مع الفروض والأهداف الموضوعية، حيث تم استخلاص أسئلة المحور الأول من الفصل الأول والثالث وأسئلة المحور الثاني من الفصل الثاني والثالث، وذلك مع الحرص على استعمال أسلوب بسيط ومفهوم لدى عينة الدراسة، وتم التركيز على ذكر مجالات العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي،

(\*) Statistical Package for the Social Sciences هو برنامج لتحليل البيانات والمعطيات الإحصائية يساعد على تنظيم وتبويب البيانات وإجراء الاختبارات الإحصائية الملائمة عليها واسقاطها على رسوم وبيانات توضيحية، بالإضافة الى توضيح مستوى دلالة الفروق والعلاقات والتاثير بين المتغيرات بواسطة كم هائل من الاختبارات والمقاييس الإحصائية.



## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

بالإضافة إلى أهم ما تتطلبه بيئة الأعمال الجزائرية لتحسين جودة التدقيق الخارجي بالإعتماد على النصوص والقوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق مع ذكر رقم المعيار؛

**المرحلة الثانية:** تمت هذه المرحلة بالإستعانة بأعضاء التحكيم، وتم عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين المتخصصين في الميدان، من خلال استهداف ثلاث فئات من المحكمين، أساتذة أكاديميون متخصصون، مهنيون متخصصون، وأساتذة في الإحصاء، إذ تم تقديم الإستبيان للتحكيم لخمسة أساتذة، أكد كلهم على سلامة الإستبيان من الناحية المنهجية وإمامه بمتغيرات الدراسة، وتم اقتراحات بعض التعديلات من بينها:

— حذف عبارة "أعتمد على أعمال المدقق الداخلي واستبدالها ب "أتعاون أو أستعين بأعمال المدقق الداخلي" عندما يتعلق الأمر بالتنسيق بين المدقق الخارجي وأحد أعضاء قسم التدقيق الداخلي، والإبقاء عليها عند استعمال المدقق الداخلي لأحد مدخلات أو مخرجات قسم التدقيق الداخلي؛

— حذف بعض العبارات الموضوعية بغرض تحري تركيز عينة الدراسة في الإجابة على أسئلة الإستبيان، والت يتم اعتبارها على أنها تكرار في الأسئلة من طرف الأساتذة المحكمين، وقد تم الأخذ بعين الإعتبار لهذه الملاحظة نظرا لطول الاستبيان وما قد ينجم عنه عدم مواصلة عينة الدراسة من الإجابة عليه وتضييع الهدف الأول من وضعها؛

— توضيح عبارتين ضمن محور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ضمن مجال التكامل في مجال تقييم المخاطر، وخصها بمخاطر الرقابة؛

— تغيير عنوان البعد الأول من المحور الثاني من "الإلتزام بمعايير التدقيق" إلى "الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة"؛

— إضافة إسم المعيار وعدم الإكتفاء برقمه فقط ضمن العبارات التابعة للبعد الأول من المحور الثاني، أخذنا بعين الإعتبار احتمال عدم إطلاع عينة الدراسة على هاته المعايير.

**المرحلة الثالثة:** تم الأخذ بملاحظات الأساتذة التحكيم وتعديل الأسئلة التي تستحق التعديل وحذف تلك التي تستحق الحذف وتوضيح تلك التي تستحق التوضيح، وتم تنسيقه شكله النهائي وجعله جاهز للتوزيع.

## 2. البناء الهيكلي للإستبيان

قُسم إستبيان الدراسة إلى قسمين اثنين، يتضمن القسم الأول معلومات خاصة بالباحثة -الإسم واللقب، الجامعة، الكلية، القسم، التخصص والبريد الإلكتروني- كما يبين هذا الجزء الهدف الإستبيان والتأكيد على أهمية الأخذ بآراء المهنيين في إثراء موضوع الدراسة وأن المعلومات المدلى بها ستعامل بكل سرية وأمانة ولا تستعمل إلا

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

لأغراض البحث العلمي، أما القسم الثاني، فقد قُسم إلى جزئين اثنين كذلك، يضم الجزء الأول الفرعي البيانات الشخصية والتي تشمل المتغيرات التي يُفترض أن تُحدث فروقا في استجابات وحدات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، والمتمثلة في المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية، والبيانات العامة لمكاتب فئات الدراسة والمتمثلة في عدد الأفراد العاملين في المكتب، ومدى ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية، أما الجزء الثاني فيتضمن جميع المحاور التي تجيب على فرضيات الدراسة، ويقسم هو الأخير إلى محورين، يضمان مجموعة من العبارات التي تحاول إثبات أو نفي الفرضيات التي بناؤها، وتم بناء هاته الفرضيات بناء على قواعد تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية كما يلي:

– **المحور الأول:** يحدد أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال تحديد درجة

موافقة عينة الدراسة حول بعض عبارات مظاهر التنسيق بين أعمال المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛

– **المحور الثاني:** يحاول هذا المحور تحديد درجة موافقة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين حول

الاجتهادات الممكنة بذلها لتحسين جودة عملية التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، بالإستناد إلى التوجه

الدولي لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي، وقد قُسم هذا المحور إلى ثلاثة أبعاد كما يلي:

● البعد الأول: تحسين مستوى الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة؛

● البعد الثاني: الرقابة على جودة التدقيق؛

● البعد الثالث: تدعيم استقلالية المدقق الخارجي.

ويمكن توضيح توزيع محاور وأبعاد الإستبيان من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04-01): توزيع فقرات الإستبانة على المحاور والأبعاد

المحور	البعد	الفقرات
التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	/	19
تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية	الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة	15
	الرقابة على جودة التدقيق	11
	تدعيم استقلالية المدقق الخارجي	16

المصدر: من إعداد الباحثة؛

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

ثانيا: تفريغ الإستبيان ومعالجته

من أجل الحصول على درجة استجابة فئات الدراسة على عبارات محاور الدراسة، تم استعمال سلم "ليكارت الثلاثي" الذي يتكون من ثلاثة خيارات موضحة كما يلي:

الجدول رقم (04-02): درجات مقياس ليكارت الثلاثي

موافق	محايد	غير موافق
3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثة؛

وقد تم الحصول على ثلاث فئات للأجوبة، وتم حساب مجال كل فئة كما يلي:

$$\text{المدى} = \text{أكبر قيمة} - \text{أصغر قيمة} = 3 - 1 = 2$$

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد الفئات}} = \frac{2}{3} = 0.66$$

وبالتالي يحدد مجال كل فئة بالطريقة التالية:

الجدول رقم (04-03): درجات توزيع قيم المتوسط الحسابي

الإتجاه	مقياس ليكارت الثلاثي	مجال المتوسط الحسابي
منخفض	موافق	[1 - 1.66]
متوسط	محايد	[1.67 - 2.33]
مرتفع	غير موافق	[2.34 - 3]

المصدر: من إعداد الباحثة؛

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### المطلب الثالث: المعالجة الإحصائية

بعد تفرغ بيانات الدراسة في برنامج SPSS، ومن أجل التأكد من صدق وثبات إستبيان الدراسة، تمت الإستعانة ببعض الأساليب والإختبارات الإحصائية من أجل تبويب تحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها.

#### اولاً: أساليب المعالجة الإحصائية

من أجل تحليل البيانات والمعالجة الإحصائية للدراسة، تم الإعتماد على مجموعة من الأساليب تتمثل في:

**1. مقاييس النزعة المركزية:** تعتبر هذه المقاييس من أهم أدوات التحليل الإحصائي، وهي تلك المقاييس التي تحدد النقطة التي تتمحور حولها كافة القيم، ومن بين هاته المقاييس، الوسط الحسابي، الوسيط والمنوال، وسيتم الإعتماد على المتوسط الحسابي لتحديد النقطة التي تتمركز حولها إجابات عينة الدراسة،<sup>1</sup> والوسط الحسابي لمجموعة من القيم هو مجموع هذه القيم على عددها،<sup>2</sup> ويتميز بـ<sup>3</sup>:

— سهولة الفهم والتفسير؛

— يعتمد على جميع المشاهدات؛

— مجموع انحرافات القيم عن وسطها الحسابي يساوي صفر.

**2. مقاييس التشتت:** وهي مقاييس كمية لدرجة انتشار القيم عن المتوسط، أو المسافات التي تبعد فيها القيم عن المركز،<sup>4</sup> ومن أهم هاته المقاييس، المدى، الإنحراف المعياري، التباين، معامل الاختلاف، معامل الميلاان والإنحراف المعياري، وسيتم الإعتماد على الإنحراف المعياري لأنه الأكثر استخداماً وشيوعاً، ويعرف على أنه الجذر التربيعي لمتوسط مربع انحرافات القيم عن متوسطها الحسابي أي الجذر التربيعي للتباين.<sup>5</sup>

**3. أسلوب الإرتباط:** يستخدم هذا الأسلوب في تقدير العلاقة ودرجة الإرتباط بين متغيرين واتجاه هاته العلاقة، وتتراوح قيمة معامل الإرتباط بين (+1) و (-1) وتعني الإشارة الموجبة أن هناك علاقة طردية بين المتغيرين، بينما

<sup>1</sup> نبيل جمعة صالح النجار، الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 20.

<sup>2</sup> رائد ادريس محمد الخفاجي، عبد الله مجيد حميد العتايي، الوسائل الإحصائية في البحوث التربوية والنفسية، الطبعة الأولى، دار دجلة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 60.

<sup>3</sup> نبيل جمعة صالح النجار، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>4</sup> عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الأساليب التطبيقية لتحليل وإعداد البحوث العلمية مع حالات دراسية باستخدام برنامج SPSS، دون طبعة، دون دار نشر، الأردن، 2014، ص 144.

<sup>5</sup> نفس المرجع أعلاه ص 30.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

تعني الإشارة السالبة أن هناك علاقة عكسية بين المتغيرين،<sup>1</sup> ويمكن تقديم تفسيرات أكثر لمعامل الارتباط كما يلي:<sup>2</sup>

- فإذا كانت قيمة معامل الارتباط = 1 فهذا يعني أن الارتباط بين المتغيرين ارتباطا طرديا تاما؛
- أما إذا كان معامل الارتباط = -1 فهذا يعني أن الارتباط بين المتغيرين ارتباطا عكسيا تاما؛
- وإذا كان معامل الارتباط = 0 فهذا يعني عدم وجود ارتباط بين متغيرات الدراسة.

وهناك عدة أنواع من الارتباط، ومن بينها الارتباط الخطي البسيط الذي يدرس العلاقة بين متغيرين، والارتباط الخطي المتعدد الذي يربط العلاقة بين أكثر من متغيرين اللذان سيتم الإعتماد عليهما في هذه الدراسة.

**4. أسلوب التباين:** يستعمل تحليل التباين لتحديد ما إذا كانت هناك فروق بين متوسطات المجموعات تختلف بطريقة أكبر فيما بينها عن تلك الفروق بين المتوسط الأصلي،<sup>3</sup> ولهذا الأسلوب عدة أنواع منها تحليل التباين في اتجاه واحد one-way anova، تحليل التباين في اتجاهين tow-way anova، تحليل التباين الأحادي "ن" N-way anova، وسيتم الإعتماد على تحليل التباين في اتجاه واحد one-way anova.

**5. أسلوب الإنحدار:** هو دراسة للتوزيع المشترك بين متغيرين أحدهما مستقل والآخر تابع، بهدف إيجاد دالة العلاقة بين المتغيرين والتي تساعد في تفسير التغير الذي يطر أعلى المتغير التابع تبعا للتغير في قيم المتغير المستقل.<sup>4</sup>

### ثانيا: الإختبارات الإحصائية

سيتم اختبار فرضيات البحث على الأساس التالي:

- **الفرضية الصفرية  $H_0$**  وتسمى أيضا فرضية العدم وهي تلك التي تفترض عدم وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع، ويتم اختبارها لتأكيدا أو نفيها؛
- **الفرضية البديلة  $H_1$**  وهي الفرضية المعاكسة للفرضية الصفرية، وتسمى أيضا بالفرضية البديلة.

<sup>1</sup> أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS، دون طبعة، دون دار نشر، القاهرة، مصر، 2008، ص 81.

<sup>2</sup> يحي محمد متولي خليل، التحليل الإحصائي باستخدام برامج الحاسب الآلي، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، مصر، 2020، ص 12.

<sup>3</sup> نور الهدى بهلولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين- مرجع سبق ذكره، ص 186.

<sup>4</sup> يحي محمد متولي خليل، مرجع سبق ذكره، ص 31.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

ولاختبار الفرضية الصفرية  $H_0$  يجب حساب مستوى الدلالة sig ومقارنته مع قيمة  $\alpha$  والتي تم ستخذ قيمة 0.05 باعتبار أن الثقة في اتخاذ القرار تساوي 95% ( $\alpha - 1 = 0.95$ )، وسيتم ذلك من خلال إجراء الإختبارات التالية:

- إختبار الصدق والثبات "ألفا كرونباخ" لاختبار ثبات أداة القياس؛
- إختبار التوزيع الطبيعي؛
- معامل الارتباط بيرسون r؛
- المعاملات R، R-deux، و R-deux ajusté؛
- إختبار T لعينتين مستقلتين لإختبار الفروق ذات الدلالة الإحصائية في آراء وحدات عينة الدراسة وفقا للمتغيرات الديموغرافية التي تتكون من خيارين فقط؛
- تحليل التباين في اتجاه واحد one-way anova لإختبار الفروق ذات الدلالة الإحصائية في آراء وحدات عينة الدراسة وفقا للمتغيرات الديموغرافية التي تتكون من أكثر من خيارين؛
- تم تقدير الإنحدار الخطي البسيط لإختبار طبيعة ومدى تأثير المتغير المستقل (التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) على المتغير التابع (تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية).

### ثالثا: وصف الخصائص الديموغرافية للدراسة

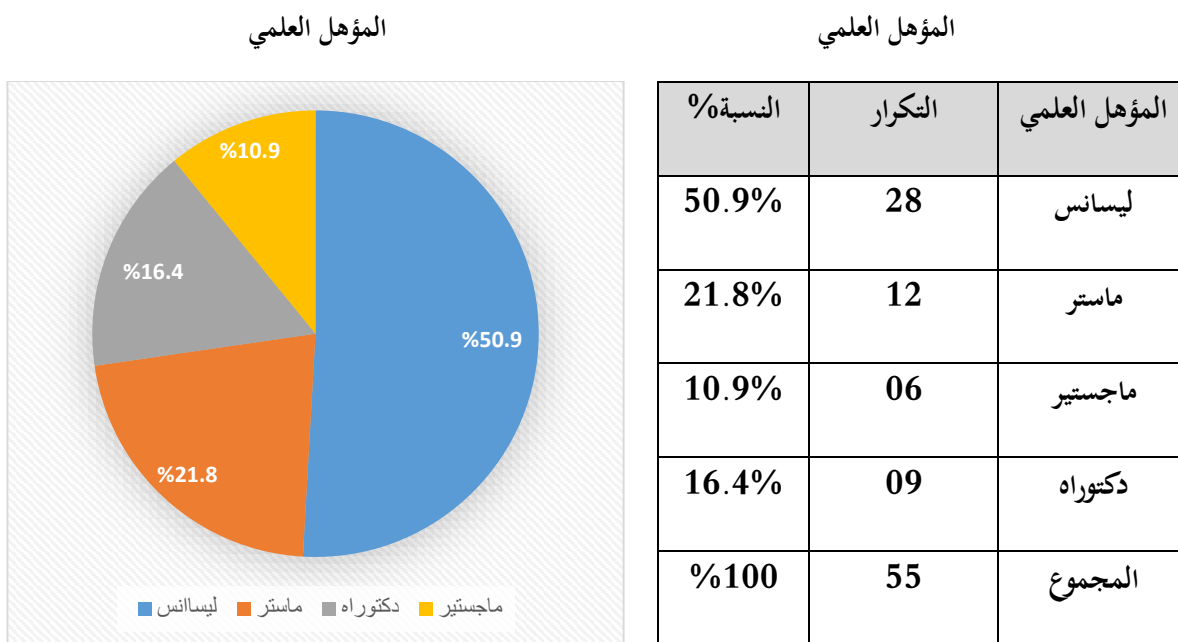
كما تمت الإشارة إليه من قبل، تتشكل عينة الدراسة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين لهم مؤهلات علمية مختلفة، وخبرات متفاوتة. وقد تم وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة باستعمال التكرارات والنسب المئوية في شكل جدول، وللتوضيح أكثر تمت الإستعانة بالدوائر المستديرة كأفضل وسيلة بيانية، وهذا مع كل من المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين بالمكتب ومدى ارتباط هذا الأخير بمكاتب تدقيق عالمية.

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### 1. توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

يبين الجدول والشكل الموالي تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي الذي يحوزه محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات.

الجدول رقم (04-04): توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25) المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

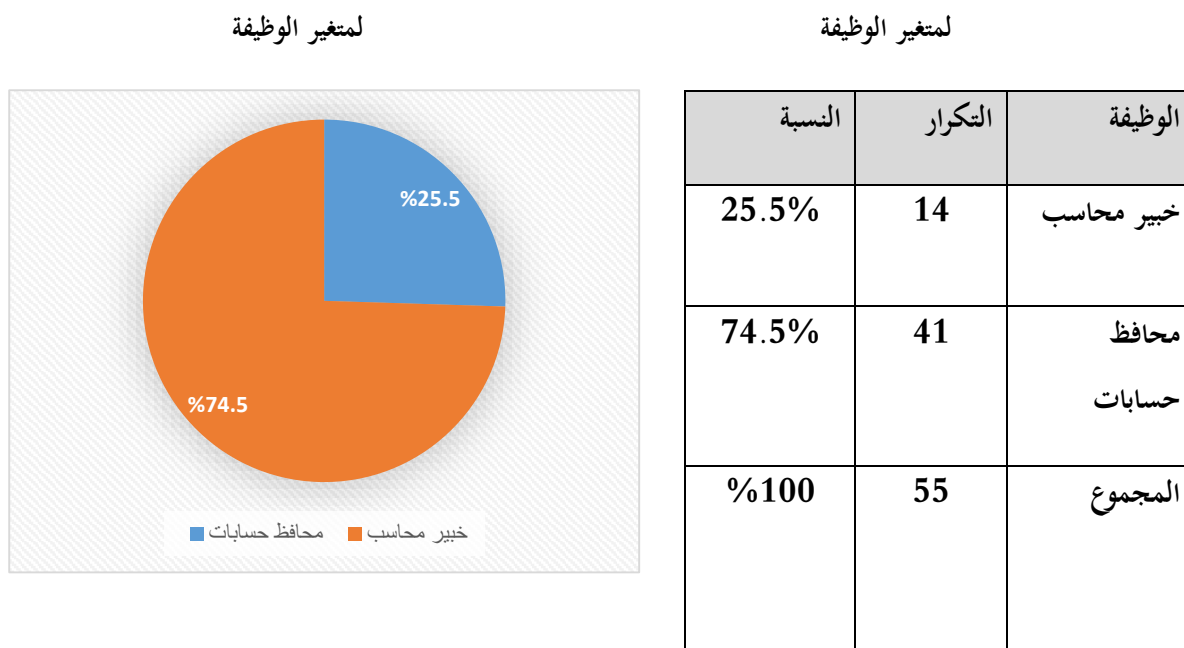
من خلال الجدول والشكل السابق يلاحظ أن أغلبية وحدات عينة الدراسة تحمل مختلف المؤهلات العلمية، ليسانس، ماستر، ماجستير ودكتوراه، لكن تحتل شهادة الليسانس أكبر نسبة 50.9%، ثم تليها باقي الشهادات الأخرى، ماستر، دكتوراه وماجستير بالنسب 21.8%، 16.4% و 10.9%، وتصدر شهادة الليسانس المرتبة الأولى يرجع لشروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر والتي تستلزم الحصول على شهادة الليسانس فقط.

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### 2. توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير الوظيفة

يبين الجدول والشكل الموالي تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة التي يمارس بها المدقق الخارجي مهامه بصفته محافظ حسابات أو خبير، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات.

الجدول رقم (04-05): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للشكل رقم (04-02): توزيع أفراد العينة وفقا لمتغير



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25) المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

من خلال الجدول والشكل السابق يلاحظ أن وحدات عينة الدراسة يمارسون مهنة التدقيق الخارجي بصفتهم محافضي حسابات بنسبة % 74.5 في حين تمارس مهنة التدقيق بنسبة % 25.5 بصفتهم خبراء محاسبين، ويرجع ذلك إلى هيمنة محافضي الحسابات على ممارسة المهنة، الأمر الذي يتأكد من خلال استقراء القائمة الكلية للمرخص لهم بمزاولة المهنة وفقا ما يحدده المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 الصادر عن وزارة المالية.

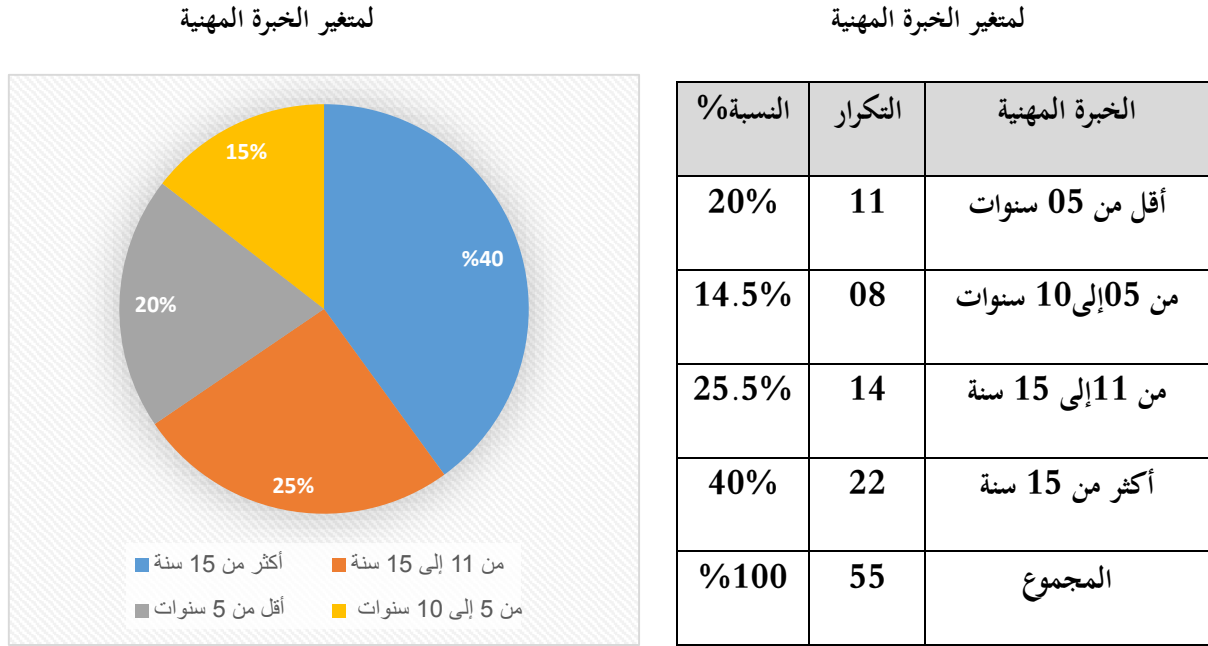


## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### 3. توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

يبين الجدول والشكل الموالي تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية على خمسة مجالات، كل مجال يحدد فترة معينة من خبرة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وذلك من خلال عرض النسب والتكرارات.

جدول رقم (04-06): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للشكل رقم (04-03): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25) المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

من خلال الجدول والشكل أعلاه يلاحظ أن وحدات عينة الدراسة لهم سنوات خبرة متفاوتة وأن تقريبا نصف المستجوبين لديهم خبرة ميدانية تفوق 15 سنوات مما يعزز الثقة في النتائج المتحصل عليها، تليها على التوالي من 11 إلى 15 سنة بنسبة 25.5%، أقل من 05 سنوات بنسبة 20% ثم أقل من 05 سنوات بنسبة 20% وبالتالي يمكن اعتبار تنوع سنوات الخبرة في عينة الدراسة مما يساهم في تقديم آراء مختلفة حول موضوع الدراسة.

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

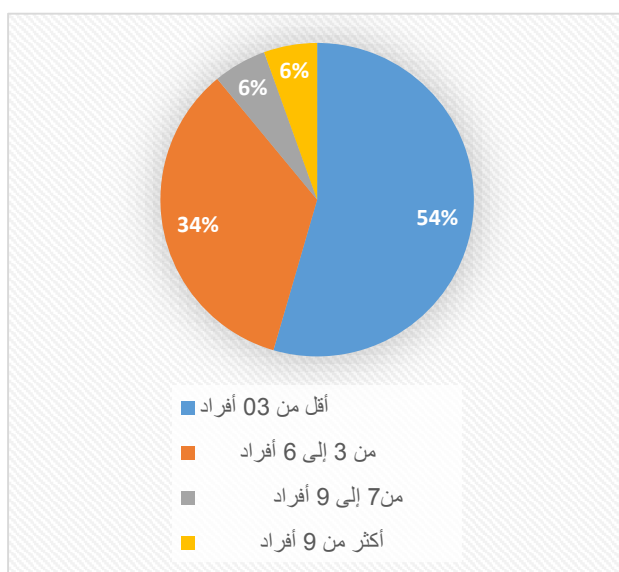
### 4. توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير عدد الأفراد العاملين في المكتب

يبين الجدول والشكل الموالي تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا لمتغير عدد الأفراد العاملين في المكتب:

الجدول رقم (04-07): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للشكل رقم (04-04): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا

لمتغير عدد الأفراد العاملين في المكتب

لمتغير عدد الأفراد العاملين بالمكتب



عدد الأفراد بالمكتب	التكرار	النسبة %
أقل من 03 أفراد	30	54.5%
من 03 إلى 06 أفراد	19	34.5%
من 07 إلى 09 أفراد	03	05.5%
أكثر من 09 أفراد	03	05.5%
المجموع	55	%100

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25) المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

من خلال الجدول والشكل السابق يلاحظ أن أغلبية المستجوبين يقل عدد الأفراد العاملين على مستوى مكاتبتهم عن 03 أفراد، وقد يمارس الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات مهنة التدقيق الخارجي بمفرد على مستوى مكتبه؛

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### 5. توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية

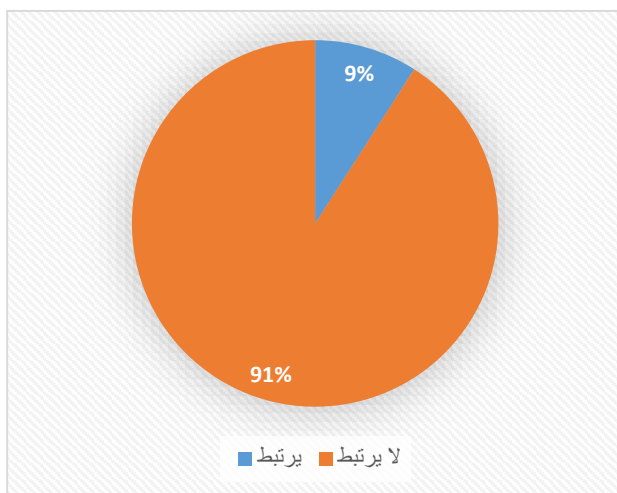
يبين الجدول والشكل الموالي تحليل البيانات العامة لعينة الدراسة وفقا لمتغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية:

الشكل رقم (04-05): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا

الجدول رقم (04-08): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا

لمتغير ارتباط المكتب بمكاتب تدقيق عالمية

لمتغير ارتباط المكتب بمكاتب تدقيق عالمية



النسبة %	التكرار	ارتباط المكتب مع مكاتب تدقيق عالمية
9.1%	05	يرتبط
90.9%	50	لا يرتبط
100%	55	المجموع

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25) المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

من خلال الجدول والشكل السابق يلاحظ أن معظم مكاتب وحدات عينة الدراسة ليس لها ارتباط مع مكاتب التدقيق العالمية.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

المبحث الثاني: عرض اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة

بعد التطرق إلى طبيعة الدراسة الميدانية والأداة المستعملة لغرض تحليل البيانات المتحصل عليها، سيتم التطرق إلى النتائج التي تم التوصل إليها بعد عرض اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة، وتحديد موقف محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين حول مدى مساهمة علاقتهم مع المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

**المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الإستبيان والتوزيع الطبيعي**

من أجل الوثوق في النتائج المتوصل إليها، لا بد من التأكد من سلامة الأداة المستعملة في الحصول على بيانات الدراسة، من خلال التحقق من ثبات وصدق أداة الإستبيان، ومن ثم إجراء الإختبارات المعلمية التي تشترط أن تتبع البيانات المتحصل عليها التوزيع الطبيعي.

**أولاً: صدق وثبات الإستبيان**

يقصد بصدق الإستبيان مدى صلة عباراته بمتغيرات الدراسة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف والإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، ويشير ثبات الإستبيان إلى الإستقرار في نتائج الإستبيان وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها في نفس الظروف والشروط.

**1. للتحقق من الصدق الخارجي للإستبيان المستخدم، تم عرضه على مجموعة من الأساتذة والبالغ عددهم (05) أساتذة منهم (03) أساتذة متخصصين في المحاسبة والتدقيق وخبير محاسبي وأستاذ في المنهجية وفي الإحصاء، وذلك لمعرفة مدى ملائمة عباراته لأهداف الدراسة، وقد ساهمت الإقتراحات والتعديلات المقدمة في تحسين الشكل العام للإستبيان، من خلال حذف أو إضافة بعض العبارات والتفصيل في أخرى من أجل تغطية كل جوانب الدراسة، وللتحقق من الصدق الداخلي للإستبيان تم قياس درجة الإرتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور، حيث تم حساب معامل الإرتباط "بيرسون" واختبار دلالاته الإحصائية كما يلي:**

**الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

**1.1. علاقات الارتباط للمحور الأول:**

يبين الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين عبارات المحور الأول.

الجدول رقم (04-09): قيم معامل الارتباط "بيرسون" للمحور الأول

المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة
<b>0.615</b>	11	0.284	01
0.455	12	<b>0.591</b>	02
<b>0.615</b>	13	0.245	03
0.293	14	0.200	04
<b>0.597</b>	15	0.423	05
0.101	16	<b>0.683</b>	06
0.376	17	0.465	07
0.422	18	<b>0.536</b>	08
0.491	19	<b>0.588</b>	09
		<b>0.531</b>	10
0.719			
المحور الأول			

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

يبين الجدول أعلاه وجود ارتباط إيجابي بين عبارات المحور الأول والجزء الذي ينتمي إليه، وذلك عند مستوى معنوية ( $\text{sig} = 0.05$ )، إذ أن جميع قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة، لكن يلاحظ أن علاقة الارتباط بين العبارات (02، 06، 08، 09، 10، 11، 13 و 15) والجزء الذي تنتمي إليه أقوى من ارتباط العبارات الأخرى، لكن كل العبارات لها ارتباط طردي موجب، وكذا يبين الجدول وجود قيمة موجبة لمعامل الارتباط "بيرسون" تقدر بـ (0.719) بين المحور الأول والجزء الذي ينتمي إليه، وهذا يعني أن هناك ارتباط موجب وقوي.

**الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

**3.2. علاقات الارتباط للمحور الثاني:**

يبين الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين أبعاد المحور الثاني والعبارات المكونة لها، وكذا بين المحور الثاني والأبعاد المكونة لها:

**الجدول رقم (04-10): قيم معامل الارتباط "بيرسون" للمحور الثاني**

البعد الثالث		البعد الثاني		البعد الأول	
المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة
0.095	01	0.238	01	0.448	01
0.440	02	0.259	02	0.357	02
0.478	03	0.354	03	0.595	03
0.414	04	0.522	04	0.646	04
0.386	05	0.588	05	0.596	05
0.333	06	0.451	06	0.681	06
0.378	07	0.235	07	0.560	07
0.223	08	0.357	08	0.564	08
0.397	09	0.297	09	0.613	09
0.474	10	0.363	10	0.583	10
0.282	11	0.455	11	0.481	11
0.301	12			0.607	12
0.266	13			0.433	13
0.149	14			0.507	14
0.371	15			0.509	15
0.211	16				
<b>0.733</b>		<b>0.682</b>		<b>0.790</b>	
<b>0.912</b>					
المحور الثاني					

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

يلاحظ الجدول أعلاه أن قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة، وذلك عند مستوى الدلالة ( $sig = 0.05$ )، والذي يبين وجود علاقة ارتباط موجبة بين كل عبارات الأبعاد والبعد الذي تنتمي إليه من جهة، وبين الأبعاد الثلاث والمحور الذي تنتمي إليه من جهة أخرى، مع ملاحظة أن قوة الارتباط متفاوتة، فعبارات البعد الأول أقوى ارتباطاً بأبعادها مقارنة مع عبارات البعد الثاني والبعد الثالث، في حين أن البعد الأول والبعد الثالث يعتبران أقوى ارتباطاً بالمحور الثاني مقارنة بالبعد الثاني.

2. وللتحقق من ثبات الاستبيان، وقياس درجة الإتساق الداخلي للعبارات، تم حساب معامل ألفا كرومباخ "Cronbach Alpha" كما يلي:

الجدول رقم (04-11): معامل ألفا كرومباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	الأبعاد	عدد العبارات	ألفا كرومباخ
التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	تقييم نظام الرقابة الداخلية	05	0.788
	حوكمة المؤسسات	03	
	تقييم المخاطر	04	
	إعداد برنامج وخطة التدقيق	03	
	إعداد تقرير التدقيق	04	
تحسين جودة التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية	تحسين مستوى الالتزام بمعايير التدقيق والقوانين المماثلة	15	0.860
	الرقابة على جودة التدقيق	11	
	تدعيم استقلالية المدقق الخارجي	16	
ألفا كرومباخ الإجمالي		61	0.858

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

يوضح الجدول أعلاه قيم معامل ألفا كرومباخ لمحوري الدراسة على حدى وللإستبيان ككل، ويلاحظ أن قيمة المعامل لمحور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي قد بلغت ما نسبته 78.8%، وبلغت قيمة المعامل لمحور تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية نسبة 86%، بينما بلغت قيمة المعامل للإستبيان

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

قيمة 85.8%، وهي نسبة عالية مقارنة بالنسبة المقبولة في دراسات العلوم الإجتماعية والإنسانية وهي (70%)، وبالتالي فإن أداة القياس على درجة مرتفعة من الثبات وهي قابلة للدراسة والتحليل.

### ثانيا: إختبار التوزيع الطبيعي

تشرط معظم الإختبارات المعلمية أن تتبع بيانات العينة محل الإختبار للتوزيع الطبيعي، أي تكون عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، والملاحظ أن عينة الدراسة أكبر من 30 فردا، وحسب نظرية (Central Limit Theorem) التي مفادها أن توزيع جميع الأوساط الحسابية يكون قريب من التوزيع الطبيعي حتى لو لم يكن التوزيع الأصلي للمجتمع قريب من التوزيع الطبيعي، شريطة أن يكون أفراد عينة الدراسة 30 فردا على الأقل، ولتتمكن من الإعتماد على الإختبارات المعلمية، وجب اختبار التوزيع الطبيعي.

وقد تم استخدام اختبار كولموجوروف - سمرنوف (Kolmogorvo-Sminrov Test (K-S) لاختبار فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، حيث أن الفرض الإحصائي لاختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي يقوم على قبول الفرضية الصفرية  $H_0$  والتي مفادها أن بيانات وحدات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي إذا كان مستوى الدلالة  $(sig > \alpha)$ ، أما إذا كان مستوى الدلالة  $(sig < \alpha)$  فيتم قبول الفرضية البديلة  $H_1$  والتي تشير إلى عدم اتباع البيانات التوزيع الطبيعي. ويمكن توضيح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم (04-12): إختبار التوزيع الطبيعي

المحور	المجال	القيمة الاحتمالية (sig)
01	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	0.080
02	تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية	0.153
	الإستبيان ككل	0.200

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.22)

يوضح الجدول أعلاه نتائج اختبار التوزيع لكل محور على حدى ولالإستبيان ككل، وتظهر النتائج أن القيمة الاحتمالية (sig) المتعلقة بالمحور الأول تمثل 0.080 أي مانسته 08 %، القيمة الاحتمالية (sig) المتعلقة بالمحور الثاني تمثل 0.153 أي ما نسبته 15.3 %، بينما تبلغ القيمة الاحتمالية (sig) المتعلقة بالإستبيان ككل 0.200 بنسبة 20%، ويلاحظ أن القيمة الاحتمالية (sig) لكل محور على حدى ولالإستبيان



## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

ككل أكبر من قيمة  $(\alpha = 0.05)$  ، وعليه نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  والتي مفادها أن بيانات وحدات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وبذلك سيتم استخدام الإختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

وبما أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، يمكن الآن تحديد علاقات الارتباط بين محاور الإستبيان والأبعاد المكونة لها، وكذا علاقة الارتباط بين محاور الإستبيان والإستبيان ككل من خلال استعمال معامل الارتباط.

### المطلب الثاني: تحليل البيانات ومناقشة الأسئلة

سبقت الإشارة إلى أن إستبيان الدراسة يتكون من محورين رئيسيين يحاولان الإجابة على فرضيات الدراسة، وقبل اختبار هذه الفرضيات، لابد من تحليل البيانات لتحديد اتجاه إجابات عينة الدراسة على عبارات الإستبيان.

### أولاً: التحليل الإحصائي لبيانات المحور الأول (التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي)

لتحليل بيانات المحور الأول للإستبيان والمتعلق بتحديد مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، سيتم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات الدراسة كما يبينه الجدول التالي:

### الجدول رقم (04-13): المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية لمحور التكامل بين

#### التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق		محايد		غير موافق		العبارات
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
مرتفع	0.36	2.89	%90.9	50	%7.3	04	%1.8	01	1. أطلع على نتائج فحص قسم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية
مرتفع	0.60	2.69	%76.4	42	%16.4	09	%7.3	04	2. أتعتمد على خطط فحص نظام الرقابة الداخلية التي يجريها قسم التدقيق الداخلي من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في النظام
مرتفع	0.67	2.65	%76.4	42	%12.4	07	%10.9	06	3. أتعاون مع موظفي قسم التدقيق الداخلي في فهم طبيعة النظام المحاسبي للمؤسسة محل التدقيق
مرتفع	0.54	2.82	%89.1	49	%3.6	02	%7.3	04	4. أتعاون مع موظفي قسم التدقيق الداخلي في فهم طبيعة نظام المعلومات للمؤسسة محل التدقيق
مرتفع	0.63	2.67	%76.4	42	%14.5	08	%9.1	05	5. أتعاون مع المدقق الداخلي لتقديم التوصيات لإدخال التحسينات على نظام الرقابة الداخلية
مرتفع	0.73	2.43	%58.2	32	%27.3	15	%14.5	08	6. أتعتمد على أعمال المدقق الداخلي عندما تدعم لجنة التدقيق العلاقة بين المدقق الداخلي

**الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

والمدقق الخارجي									
مرتفع	0.63	2.67	%76.4	42	%14.5	08	%9.1	05	7. أستعين بأعمال المدقق الداخلي عندما يشجع مجلس الإدارة الإتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي
مرتفع	0.79	2.49	%67.3	37	%14.5	08	%18.2	10	8. أتعاون مع المدقق الداخلي لتقديم التوصيات لإدخال التحسينات على إجراءات الحوكمة
مرتفع	0.43	2.87	%90.9	50	%5.5	03	%3.6	02	9. أفحص إجراءات تقييم المخاطر التي قام بها موظفو قسم التدقيق الداخلي
مرتفع	0.71	2.56	%69.1	38	%18.2	10	%12.7	07	10. أستعين بعمل المدقق الداخلي بمهدف تقدير الإجراءات التي يجب أن أتبعها عند تقدير مخاطر الرقابة
مرتفع	0.81	2.45	%65.5	36	%14.5	08	%20	11	11. أنسق مع المدقق الداخلي بغرض تحديد إجراءات الرقابة المفترض ان تمنع الأخطاء والتلاعبات المحتملة
مرتفع	0.61	2.67	%74.5	41	%18.2	10	%7.3	04	12. أقرن نتائج تقييم مخاطر الرقابة مع نتائج تقييم مخاطر الرقابة التي أجراها قسم التدقيق الداخلي
مرتفع	0.73	2.56	%70.9	39	%14.5	08	%14.5	08	13. أفحص برامج عمل المدقق الداخلي عند التخطيط لمهمة التدقيق
متوسط	0.74	2.12	%34.5	19	%43.6	24	%21.8	12	14. يقلص اعتمادي على أعمال قسم التدقيق الداخلي من برنامج التدقيق الخارجي
متوسط	0.86	2.20	%49.1	27	%21.8	12	%29.1	16	15. أعد برنامج التدقيق بناء على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لقسم التدقيق الداخلي
مرتفع	0.41	2.89	%92.7	51	%3.6	02	%3.6	02	16. أطلع على التقارير المعدة من قبل قسم التدقيق الداخلي للتعرف على مشاكل المؤسسة
مرتفع	0.51	2.67	%69.1	38	%29.1	16	%1.8	01	17. أتأكد من مدى تضمين تقارير التدقيق الداخلي للنتائج المهمة والتقارير القابلة للتطبيق
مرتفع	0.68	2.56	%67.3	37	%21.8	12	%10.9	06	18. أتابع حرص المدقق الداخلي على إبلاغ مجلس الإدارة في حال عدم حل مشاكل المؤسسة
مرتفع	0.55	2.72	%78.2	43	%16.4	09	%5.5	03	19. أتابع مدى استجابة إدارة المؤسسة لتوصيات المدقق الداخلي
مرتفع	0.29	2.61							المتوسط العام للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

تشير النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه أن إجابات أفراد العينة حول التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تميل نحو الموافقة، حيث أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة تتراوح بين (2.12 و 2.89).

ويتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية للفقرات 01، 04، 16، 19 أن المدقق الخارجي يستعين بأعمال التدقيق الداخلي، خاصة فيما تعلق بالإطلاع على نتائج فحص قسم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية، لفهم طبيعة نظام المعلومات للمؤسسة محل التدقيق، إلى جانب الإطلاع على التقارير المعدة من قبل قسم التدقيق الداخلي للتعرف على مشاكل المؤسسة وكذا متابعة مدى استجابة إدارة المؤسسة لتوصيات المدقق الداخلي، ذلك لأن مستوى الإستجابة ومجال التحسين الذي تنفذه إدارة المؤسسة الذي سيساعد المدقق الخارجي في تحديد اهتمامات المؤسسة والثقة في البيانات المحاسبية باعتبارها خاضعة للرقابة والتوجيه، كما تؤكد وحدات عينة الدراسة استعانتها بأعمال المدقق الداخلي عندما يشجع مجلس الإدارة الإتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ويدل هذا على أن وحدات عينة الدراسة تهتم بتطوير علاقتها بقسم التدقيق الداخلي عندما تدعم هاته العلاقة من مختلف الأطراف ذات التأثير الهام على سير المؤسسة. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرات على التوالي (2.89)، (2.82)، (2.78)، (2.76). فيما بلغت انحرافاتها المعيارية (0.41)، (0.44)، (0.57)، (0.58).

وبلغ المتوسط العام لبعده التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (2.61)، وهو اتجاه مرتفع، كما بلغ الانحراف المعياري لكل إجابات أفراد العينة (0.29)، مما يدل على موافقة وحدات عينة الدراسة على وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي. ويمكن تحليل الجدول السابق للتعرف على أي المجالات التي يتكامل فيها عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بدرجة كبيرة كما يلي:

1. توافق 90.9% من وحدات عينة الدراسة على ضرورة اطلاع المدقق الخارجي على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية التي أجراها قسم التدقيق الداخلي، في مقابل 1.8% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على إلزامية الاطلاع على نتائج الفحص الخاص بنظام الرقابة الداخلية التي أجراها قسم التدقيق الداخلي، ويتخذ 7.3% موقفا محايدا اتجاه ذلك.

2. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة ضرورة اعتماد المدقق الخارجي على خطط فحص نظام الرقابة الداخلية التي يجريها قسم التدقيق الداخلي من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في النظام، حيث توافق 76.4% على هاته العبارة، في مقابل 7.3% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ضرورة الإطلاع على خطط قسم التدقيق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية، في حين أن 16% يتخذون موقفا محايدا اتجاه ذلك.

## **الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

3. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على ضرورة التعاون مع المدقق الداخلي من أجل فهم طبيعة النظام المحاسبي للمؤسسة محل التدقيق، حيث توافق على ذلك نسبة 76.4% من وحدات عينة الدراسة، ولا توافق على ذلك 10.9%، وتتخذ 12.4% من وحدات عينة الدراسة موقفا محايدا اتجاه ذلك.
4. توافق 89.1% من وحدات عينة الدراسة على أنها تتعاون مع موظفي قسم التدقيق الداخلي في فهم طبيعة نظام المعلومات للمؤسسة محل التدقيق، في حين أن نسبة الغير موافقين والمحايدين من وحدات عينة الدراسة لا تتعدى 7.3% و3.6% على التوالي.
5. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة ضرورة التعاون مع المدقق الداخلي لتقديم التوصيات لإدخال التحسينات على نظام الرقابة الداخلية، حيث توافق 76.4% على هاته العبارة، في مقابل 9.1% غير موافقين على ضرورة ذلك، في حين يتخذ 14.5% من وحدات عينة الدراسة موقفا محايدا اتجاه ذلك.
6. يوافق أكثر من نصف وحدات عينة الدراسة بنسبة 58.2% أنه يتم الإعتماد على أعمال المدقق الداخلي عندما تدعم لجنة التدقيق العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ولا يعتبر 14.5% أن هناك ضرورة لتدخل لجنة التدقيق في عملية التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ويتخذ 27.3% موقف الحياد بشأن ذلك.
7. يؤكد أغلبية وحدات عينة الدراسة على استعانتهم بأعمال المدقق الداخلي عندما يشجع مجلس الإدارة الإتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث توافق 76.4% على هاته العبارة، في مقابل 9.1% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ضرورة ذلك، بينما 16.4% يتخذون موقف الحياد.
8. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على أنها تتعاون مع المدقق الداخلي من أجل تقديم التوصيات لإدخال التحسينات على إجراءات الحوكمة بالمؤسسة محل التدقيق، حيث توافق على ذلك نسبة 67.3% من وحدات عينة الدراسة، ولا توافق على ذلك نسبة 18.2%، وتتخذ 14.5% من وحدات عينة الدراسة موقفا محايدا اتجاه ذلك.
9. تتجه وحدات عينات الدراسة نحو الموافقة الكلية تقريبا حول قيامهم بفحص إجراءات تقييم المخاطر التي قام بها قسم التدقيق الداخلي وذلك بنسبة 90.1%، في حين تتجه 3.6% من وحدات عينة الدراسة نحو عدم الموافقة، و5.5% تتخذ موقف الحياد.

## **الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

10. توافق أغلبية وحدات عينة الدراسة على استعانتهم بعمل المدقق الداخلي بهدف تقدير الإجراءات التي يتم اتباعها عند تقدير مخاطر الرقابة وذلك بنسبة 69.1%، وفي المقابل لا توافق 12.7% من وحدات عينة الدراسة على ضرورة ذلك، في حين تتخذ 18.2% موقفا محايدا.
11. توافق أكثر من نصف وحدات عينة الدراسة بنسبة 65.5% على أنهم ينسقون مع المدقق الداخلي بغرض تحديد إجراءات الرقابة المفترض أن تمنع الأخطاء والتلاعبات المحتملة، ولا توافق على ذلك ضرورة ذلك ما نسبته 20%، وتقدم 14.5% موقفا متحفظا.
12. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على أنها تقارن نتائج تقييم مخاطر الرقابة مع تلك النتائج التي توصل إليها قسم التدقيق الداخلي، حيث توافق على ذلك نسبة 74.5% من وحدات عينة الدراسة، ولا توافق على ذلك نسبة 7.3%، وتتخذ 18.2% موقفا محايدا.
13. تعبر 70.9% من وحدات عينة الدراسة عن موافقتهم بقيامهم بعملية فحص برامج عمل المدقق الداخلي عند التخطيط لمهمة التدقيق، كما تعبر 14.5% من وحدات عينة الدراسة عن عدم موافقتها، وتتخذ نفس النسبة موقف الحياد اتجاه ضرورة فحص برامج عمل المدقق الداخلي عند التخطيط لعملية التدقيق.
14. تتخذ نسبة 43.6% من وحدات عينة الدراسة موقف الحياد اتجاه فكرة أن الإعتماد على أعمال قسم التدقيق الداخلي سيقبل من برنامج التدقيق الخارجي، وتدعم 34.5% هاته الفكرة بالموافقة، ولا توافق 21.8% من وحدات عينة الدراسة على ذلك.
15. يوافق حوالي نصف وحدات عينة الدراسة (49.1%) على أنهم يعدون برنامج التدقيق بناء على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي المقابل ترفض نسبة 29.1 هذه الفكرة، وتتخذ 21.8% من وحدات عينة الدراسة موقفاً محايداً اتجاه ذلك.
16. توافق أغلبية وحدات عينة الدراسة على اطلاعهم على التقارير المعدة من قبل قسم التدقيق الداخلي للتعرف على مشاكل المؤسسة وذلك بنسبة 92.7%، وفي المقابل لا توافق 3.6% من وحدات عينة الدراسة على ضرورة ذلك، وتتخذ نفس النسبة موقف الحياد.
17. يتأكد أغلبية وحدات عينة الدراسة من مدى تضمين تقارير التدقيق الداخلي للنتائج المهمة والتقارير القابلة للتطبيق، إذ يوافقون على هذه الفكرة بنسبة 69.1%، ولا توافق على ذلك نسبة 1.8%، وتتخذ 29.1% من وحدات عينة الدراسة موقفا متحفظا.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

18. تتجه وحدات عينات الدراسة نحو الموافقة على متابعتهم مدى حرص المدقق الداخلي على إبلاغ مجلس الإدارة في حال عدم حل مشاكل المؤسسة وذلك بنسبة 67.3%، في حين تتجه 10.9% من وحدات عينة الدراسة نحو عدم الموافقة، وتتجه 21.8% نحو موقف الحياد.

19. تعبر 78.2% من وحدات عينات الدراسة عن موافقتها بمتابعتهم مدى استجابة إدارة المؤسسة لتوصيات المدقق الداخلي، كما تعبر 5.5% من وحدات عينة الدراسة عن عدم موافقتها لذلك، وتتخذ نسبة 16.4% موقف الحياد اتجاه الفكرة.

### ثانيا: التحليل الإحصائي لبيانات المحور الثاني (تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية)

لتحليل بيانات المحور الثاني للإستبيان والمتعلق بتحسين التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، سيتم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات الدراسة للعبارة المكونة للأجزاء الثلاثة للمحور الثاني كما هو مبين في الجدول التالي:

#### 1. التحليل الإحصائي لبعده تحسين مستوى الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة

سيتم تحليل بيانات المحور لبعده تحسين مستوى الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة من أجل تحديد اتجاه إجابات أفراد العينة كما يلي:

#### الجدول رقم (04-14): المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية لبعده تحسين مستوى

#### الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق		محايد		غير موافق		العبارات
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
مرتفع	0.46	2.76	78.2%	43	20%	11	1.8%	01	1. أحرص على الإلتزام بالمعيار NAA 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" للإتفاق حول أحكام التدقيق مع الزبائن
مرتفع	0.55	2.63	67.3%	37	29.1%	16	3.6%	02	2. أتفق مع المؤسسة محل التدقيق حول شروط تنفيذ المهمة وفق الإجراءات المنصوص عليها في التوصية رقم 01 من المقرر 103/SMP/94
مرتفع	0.44	2.80	81.8%	45	16.4%	09	1.8%	01	3. ألتزم بتطبيق المعيار NAA 505 "التأكدات الخارجية" للحصول على أدلة الإثبات

**الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

مرتفع	0.46	2.76	%78.2	43	%20	11	%1.8	01	4. أعالج الأحداث اللاحقة وفق المعيار 560 NAA "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"
مرتفع	0.42	2.83	%85.5	47	%12.7	07	%1.8	01	5. أتأكد من قيام إدارة المؤسسة بمسئولياتها في إعداد القوائم المالية بتطبيق متطلبات المعيار NAA 580 "التصريحات الكتابية"
مرتفع	0.51	2.74	%78.2	43	%18.2	10	%3.6	02	6. أسمى للحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة لاستخلاص النتائج المعقولة لإبداء الرأي بتطبيق متطلبات المعيار 500 NAA "العناصر المقنعة"
مرتفع	0.50	2.76	%80	49	%16.4	09	%3.6	02	7. ألتم بتطبيق المعيار NAA 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" لإعداد الإستراتيجية وبرنامج العمل الذي يناسب حجم المؤسسة
مرتفع	0.45	2.78	%80	44	%18.2	10	%1.8	01	8. أبدي الرأي في شكل تقرير مكتوب بالاستناد على متطلبات المعيار 700 NAA "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق الكشوف المالية"
مرتفع	0.50	2.76	%80	44	%16.4	09	%3.6	02	9. أقيم قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال وفق المعيار NAA 570 "استمرارية الاستغلال"
مرتفع	0.55	2.63	%67.3	37	%29.1	16	%3.6	02	10. أحدد إمكانية استخدام أعمال المدقق الداخلي بتطبيق متطلبات المعيار 610 NAA "استخدام أعمال المدققين الداخليين"
مرتفع	0.53	2.56	%58.2	32	%40	22	%1.8	01	11. أحرص على الالتزام بالمعيار 620 NAA "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" لتحديد حالات الاستعانة بعمل خبير في مجال غير المحاسبة والتدقيق
مرتفع	0.41	2.78	%78.2	43	%21.8	12	%00	00	12. أطبق متطلبات المعيار NAA 230 "وثائق التدقيق" لتشكيل الملف حول العناصر المقنعة المتحصل عليها ومنهجية التخطيط للتدقيق
مرتفع	0.61	2.63	%70.9	39	%21.8	12	%7.3	04	13. أوثق كل إجراءات التدقيق وفقا للتوصية رقم 02 من المقرر 103/SMP/94
مرتفع	0.45	2.70	%70.9	39	%29.1	16	%00	00	14. أحدد مجتمع الفحص والعينة من خلال

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

									تطبيق المعيار NAA 530 "السير في التدقيق"
مرتفع	0.45	2.78	%80	44	%18.2	10	%1.8	01	15. أجمع العناصر المقنعة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بما فيها تلك المتعلقة بالقيمة الحقيقية وفقا لما يقتضيه المعيار 540 NAA
مرتفع	0.33	2.73							المتوسط العام للإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

تشير النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه أن إجابات أفراد العينة حول الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة تميل نحو الموافقة، حيث أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة تتراوح بين (2.56) و (2.83).

ويتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية للفقرات 05، 03، 08، 12 إلتزام المدقق الخارجي بتطبيق متطلبات المعيار NAA 580 للتأكد من قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية، كما تؤكد وحدات عينة الدراسة إلتزامها بمتطلبات المعيار NAA 505 للحصول على أدلة الإثبات، وتبدي رأيها في شكل تقرير مكتوب بالإستناد على متطلبات المعيار NAA 700، وهذا يدل على اهتمام المدقق الخارجي بزيادة درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال توضيح مختلف الأساليب والإجراءات المتبعة في عملية التدقيق وتشكيل الرأي، بالإضافة إلى إلتزامها بمتطلبات المعيار NAA 230 "وثائق التدقيق" لتشكيل الملف حول العناصر المقنعة المتحصل عليها ومنهجية التخطيط للتدقيق. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرات على التوالي (2.83)، (2.80)، (2.78)، (2.78). فيما بلغت إنحرافات المعيارية (0.42)، (0.44)، (0.45)، (0.41).

وبلغ المتوسط العام لبعده الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة (2.73)، كما بلغ الإنحراف المعياري لكل إجابات أفراد العينة (0.33)، وهذا ما يدل على التزام أفراد عينة الدراسة بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، ويمكن التفصيل في ذلك من خلال تحليل الجدول السابق كما يلي:



## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

1. توافق 78.2% من وحدات عينة الدراسة على التزامهم بالمعيار NAA 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" للاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق مع الزبائن، في المقابل 29.1% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ذلك، ويتخذ 1.8% موقفاً محايداً.
2. تؤكد وحدات عينة الدراسة على ضرورة اتفاقهم مع المؤسسة محل التدقيق حول شروط تنفيذ المهمة، وذلك وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في التوصية رقم 01 من المقرر 103/SMP/94، حيث توافق 76.4% على هاته العبارة. ولا توافق على ذلك 29.1%، وتتخذ 3.6% من وحدات عينة الدراسة موقفاً محايداً.
3. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة ضرورة الالتزام بتطبيق متطلبات المعيار NAA 505 "التأكيدات الخارجية" بهدف الحصول على أدلة الإثبات، حيث توافق 81.8% على هاته العبارة، في المقابل لا يوافق 16.4% على ذلك، ويتخذ 1.8% من أفراد العينة موقفاً محايداً.
4. تتجه 78.2% من إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على معالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفقاً للمعيار NAA 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة". في حين لا يوافق 20% منهم على ذلك. ويتخذ 1.8% موقفاً محايداً.
5. توافق 85.5% من وحدات عينة الدراسة على تأكدهم من قيام إدارة المؤسسة محل التدقيق بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية، من خلال تطبيق متطلبات المعيار NAA 580 "التصريحات الكتابية"، في المقابل 12.7% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ذلك، ويتخذ 1.8% منهم موقفاً محايداً.
6. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة ضرورة السعي للحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة لاستخلاص النتائج المعقولة لإبداء الرأي بتطبيق متطلبات المعيار NAA 500 "العناصر المقنعة"، حيث توافق 78.2% على هاته العبارة، في المقابل لا يوافق 18.2% على ذلك، ويتخذ 3.6% من أفراد العينة موقفاً محايداً.
7. توافق 80% من وحدات عينة الدراسة على إلتزامهم بتطبيق متطلبات المعيار NAA 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" لإعداد استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل الذي يتناسب مع حجم أعمال المؤسسة محل التدقيق، في المقابل 16.4% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ذلك، ويتخذ 3.6% موقفاً محايداً.
8. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على إبداءهم الرأي حول القوائم المالية المدققة في شكل تقرير مكتوب بالإستناد على متطلبات المعيار NAA 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية، حيث توافق

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

80% على هاته العبارة. ولا توافق على ذلك 18.2%، وتتخذ 1.8% من وحدات عينة الدراسة موقفاً محايداً اتجاه ذلك.

9. تتجه 80% من إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على تقييم قدرة المؤسسة محل التدقيق على مواصلة الاستغلال وفقاً لمتطلبات المعيار NAA 570 "استمرارية الاستغلال". في حين لا يوافق 16.4% منهم على ذلك. ويتخذ 3.6% موقفاً محايداً.

10. تُوافق 67.3% من وحدات عينة الدراسة على تطبيقهم لمتطلبات المعيار NAA 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" عند تحديدهم لإمكانية استخدام أعمال المدقق الداخلي، في المقابل 29.1% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ذلك، ويتخذ 3.6% موقفاً محايداً.

11. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة ضرورة الإلتزام بالمعيار NAA 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" لتحديد الحالات الضرورية للإستعانة بعمل خبير في مجال غير المحاسبة والتدقيق، حيث توافق 58.2% على هاته العبارة، في المقابل لا يوافق 40% على ذلك، ويتخذ 1.8% من أفراد العينة موقفاً محايداً.

12. تُؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على تطبيق متطلبات المعيار NAA 230 "وثائق التدقيق" لتشكيل الملف حول العناصر المقنعة المتحصل عليها ومنهجية التخطيط للتدقيق، حيث توافق 78.2% على هاته العبارة. ولا توافق على ذلك 21.8%.

13. تُوافق 70.9% من وحدات عينة الدراسة على ضرورة توثيق كل إجراءات التدقيق وفقاً للتوصية رقم 02 من المقرر 103/SMP/94، في المقابل 21.8% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ذلك، ويتخذ 7.3% موقف الحياد.

14. تتجه 70.9% من إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على تحديد مجتمع الفحص والعينة من خلال تطبيق متطلبات المعيار NAA 530 "السبر في التدقيق". في حين لا يوافق 29.1% منهم على ذلك.

15. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة ضرورة جمع العناصر المقنعة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بما فيها تلك المتعلقة بالقيمة الحقيقية وفقاً لما يقتضيه المعيار NAA540، حيث توافق 80% على هاته العبارة، في المقابل لا يوافق 40% على ذلك، ويتخذ 1.8% من أفراد العينة موقفاً محايداً.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### 2. التحليل الإحصائي لبعء الرقابة على جودة التدقيق

سيتم تحليل بيانات المحور لبعء الرقابة على جودة التدقيق من أجل تحديد اتجاه إجابات أفراد العينة كما يلي:

الجدول رقم (04-15): المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية للرقابة على جودة التدقيق

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق		محايد		غير موافق		العبارات
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
متوسط	0.82	1.85	%27.3	15	30.9%	17	%41.8	23	1. يخضع المكتب لبرنامج تدقيق النظير من طرف مكاتب التدقيق الأخرى
متوسط	0.82	1.90	%29.1	16	32.7%	18	%38.2	21	2. يشارك المكتب في برامج تدقيق النظير لدى مكاتب تدقيق أخرى
متوسط	0.84	2.20	%47.3	26	%25.5	14	%27.3	15	3. يتوفر المكتب على قسم خاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق
مرتفع	0.72	2.34	%49.1	27	%36.4	20	%14.5	08	4. يخضع المكتب لمهام مراقبة لجنة النوعية المنصوص عليها في المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24
مرتفع	0.68	2.41	%52.7	29	%36.4	20	%10.9	06	5. أفحص مدى الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتم من قبل مكاتب التدقيق الأخرى
مرتفع	0.53	2.70	%74.5	41	%21.8	11	%3.6	02	6. أفحص مدى الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتم من قبل مكتب التدقيق
مرتفع	0.48	2.80	%83.6	46	%12.7	07	%3.6	02	7. لدى المكتب إجراءات تلزم فريق التدقيق الإمثال للمتطلبات الأخلاقية (النزاهة الكفاءة الموضوعية الكفاءة السرية والسلوك المهني)
مرتفع	0.65	2.60	69.1%	38	%21.8	12	%9.1	05	8. يوجد لدى المكتب مدونة سلوك مهني وأخلاقي تتضمن الإجراءات التأديبية
مرتفع	0.59	2.72	%80	44	%12.7	07	%7.3	04	9. أقوم بتقييم وضعية الزبائن الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم من عدمها
مرتفع	0.53	2.70	%74.5	41	%21.8	12	%3.6	02	10. يجوز المكتب على سياسات وإجراءات لتقييم أداء فريق التدقيق
مرتفع	0.64	2.65	%74.5	41	%16.4	09	%9.1	05	11. أعين عضو من بين أعضاء فريق التدقيق لمتابعة سير عملية التدقيق
مرتفع	0.36	2.44							المتوسط العام للرقابة على جودة التدقيق

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

## **الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

تشير النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه أن إجابات أفراد العينة حول الرقابة على جودة التدقيق نحو الموافقة، حيث أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة تتراوح بين (1.85 و 2.80).

ويتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية للفقرات 07، 06 حرص وحدات عينة الدراسة على امتثال أعضاء فريق التدقيق للمتطلبات الأخلاقية أولاً، والتزام هؤلاء الأعضاء بتحقيق الرقابة الذاتية على العمل المنجز، كما يتضح من خلال الفقرتين 11، 08 عناية المدقق الخارجي بالجانب الأخلاقي لأعضاء فريق التدقيق، والتعريف بمحددات سلوكياتهم وواجباتهم والمسؤوليات المترتبة عن الإخلال بها. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرات على التوالي (2.80)، (2.70)، (2.65)، (2.60). فيما بلغت إنحرافاتهما المعيارية (0.48)، (0.53)، (0.64)، (0.65).

وبلغ المتوسط العام لبعد الرقابة على جودة التدقيق (2.44)، كما بلغ الإنحراف المعياري لكل إجابات أفراد العينة (0.36)، وهذا ما يدل على التزام أفراد عينة الدراسة بالرقابة على جودة التدقيق، ويمكن التفصيل في ذلك من خلال تحليل الجدول السابق كما يلي:

1. توافق 27.3% من وحدات عينة الدراسة على خضوع مكاتبهم لبرنامج تدقيق النظير من طرف مكاتب تدقيق أخرى، في المقابل 41.8% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ذلك، ويتخذ 30.9% موقفاً محايداً.

2. تؤكد بعض وحدات عينة الدراسة على مشاركة مكاتبهم في برنامج تدقيق النظير لدى مكاتب تدقيق أخرى، حيث توافق 29.1% على هاته العبارة. ولا توافق على ذلك 38.2%، وتتخذ 32.7% من وحدات عينة الدراسة موقفاً محايداً تجاه ذلك.

3. يؤكد حوالي نصف وحدات عينة الدراسة على توفر مكاتبهم على قسم خاص بالرقابة على جودة التدقيق، حيث توافق 47.3% على هاته العبارة، في المقابل لا يوافق 27.3% على ذلك، ويتخذ 25.5% من أفراد العينة موقفاً محايداً.

4. تتجه 49.1% من إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على خضوع المكتب لمهام مراقبة لجنة النوعية المنصوصة في المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24. في حين لا يوافق 14.5% منهم على ذلك. ويتخذ 36.4% موقفاً محايداً.

## **الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

5. توافق 52.7% من وحدات عينة الدراسة على فحص مدى الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتم من قبل مكاتب التدقيق الأخرى، في المقابل 10.9% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ذلك، ويتخذ 36.4% منهم موقف الحياد.
6. يوافق أغلبية وحدات عينة الدراسة على فحصهم مدى الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتم من قبل مكتب التدقيق نفسه، حيث توافق 74.5% على هاته العبارة، في المقابل لا يوافق 21.8% على ذلك، ويتخذ 3.6% من أفراد العينة موقفاً محايداً.
7. توافق 83.6% من وحدات عينة الدراسة على توفر مكاتبهم على إجراءات مصممة تفرض على فريق التدقيق الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية (النزاهة الكفاءة الموضوعية الكفاءة السرية والسلوك المهني، في المقابل 12.7% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ذلك، ويتخذ 3.6% موقفاً محايداً.
8. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على توفر المكتب على مدونة سلوك مهني وأخلاقي تتضمن الإجراءات التأديبية، حيث توافق 69.1% على هاته العبارة. ولا توافق على ذلك 21.8%، وتتخذ 9.1% من وحدات عينة الدراسة موقفاً محايداً اتجاه ذلك.
9. تتجه 80% من إجابات أفراد العينة نحو الموافقة على تقييم وضعية الزبائن الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم من عدمها. في حين لا يوافق 12.7% منهم على ذلك. ويتخذ 7.3% موقفاً محايداً.
10. تعبر 74.5% من وحدات عينات الدراسة عن موافقتها عن توفر مكاتبهم على سياسات وإجراءات لتقييم أداء فريق التدقيق، كما تعبر 21.8% من وحدات عينة الدراسة عن عدم موافقتها لذلك، وتتخذ نسبة 3.6% موقف الحياد اتجاه الفكرة.
11. يوافق أغلبية وحدات عينة الدراسة على تعيينهم عضو من أعضاء فريق التدقيق لمتابعة سير عملية التدقيق، حيث توافق 74.5% على هاته العبارة، في المقابل لا يوافق 16.4% على ذلك، ويتخذ 9.1% من أفراد العينة موقفاً محايداً.

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### 3. التحليل الإحصائي لبعث تدعيم استقلالية المدقق الخارجي

سيتم تحليل بيانات المحور لبعث تدعيم استقلالية المدقق الخارجي لتحديد اتجاه إجابات أفراد العينة كما يلي:

الجدول رقم (04-16): المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية لبعث تدعيم استقلالية

#### المدقق الخارجي

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق		محايد		غير موافق		العبارات
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
مرتفع	0.29	2.90	%89.1	49	%9.1	05	%1.8	01	1. أحرص على منع أعضاء فريق التدقيق من إقامة علاقات شخصية أو عمليات مالية أو تجارية وغيرها مع الزبائن
مرتفع	0.40	2.85	%87.3	48	%10.9	06	%1.8	01	2. أتعاهد مع المؤسسة محل التدقيق مع مراعاة أحكام المادة 715 مكرر 6
مرتفع	0.29	2.90	%90.9	50	%9.1	05	%00	00	3. أراعي أحكام المادة 64 من القانون 10-01 أثناء ممارسة مهنة التدقيق لضمان الإستقلالية الفكرية
مرتفع	0.40	2.80	%80	44	%20	11	%00	00	4. أمتنع عن القيام بالمهام المنصوص عليها في المادة 65 من القانون 10-01 لضمان الإستقلالية المادية
مرتفع	0.35	2.85	%85.5	47	%14.5	08	%00	00	5. ألتزم بأحكام المادة 70 من القانون 10-01 ولا أسعى لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتي القانونية
مرتفع	0.73	2.16	%36.4	20	%43.6	24	%20	11	6. تتوفر المؤسسات التي أدققها على لجنة تدقيق
مرتفع	0.66	2.50	%60	33	%30.9	17	%9.1	05	7. يساهم وجود لجنة تدقيق في المؤسسات التي أدققها في تنفيذ العملية بكل استقلالية
مرتفع	0.56	2.78	%85.5	47	%7.3	04	%7.3	04	8. يؤدي طول مدة تعاقدي مع المؤسسة محل التدقيق إلى زيادة خبرتي والفهم الأفضل لطبيعة العمل
مرتفع	0.29	2.90	%90.9	50	%9.1	05	%00	00	9. تتحدد مدة ارتباطي مع المؤسسة بموجب المادة 27 من القانون 10-01
متوسط	0.77	1.90	%25.5	14	%40	22	%34.5	19	10. أكون أكثر توافقاً مع قرارات مجلس الإدارة كلما طالت مدة التعاقد نتيجة لتقارب في المصالح مع إدارة المؤسسة
متوسط	0.75	2.25	%43.6	24	%38.2	21	%18.2	10	11. تغييري بعد فترة محددة من التعاقد مع

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

									المؤسسة يمكنني من مقاومة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة
مرتفع	0.55	2.72	%78.2	43	%16.4	09	%5.5	03	12. أعتد أوراق العمل التي تم اعدادها في العهدة السابقة عند استمرار علاقتي مع الزبون لعهدتين متتاليتين
منخفض	0.74	1.45	%14.5	08	%16.4	09	%69.1	38	13. أفقد أسلوب الشك المهني عند تحديد عهدتي مع المؤسسة محل التدقيق
متوسط	0.76	2.21	%41.8	23	%38.2	21	%20	11	14. يتم اللجوء أحيانا إلى تغييرتي من قبل المؤسسة بعد عهدة واحدة فقط من التعاقد دون السماح بإتمام عهدتين متتاليتين
متوسط	0.73	2.29	%45.5	25	%38.2	21	%16.4	09	15. تغييرتي بعد فترة محددة من التعاقد يؤدي الى زيادة الجهد في كسب المعرفة حول المؤسسة محل التدقيق
مرتفع	0.53	2.70	%74.5	41	%21.8	12	%3.6	02	16. أراعي الفصل بين الخدمات الإستشارية ومهمة التدقيق القانوني عن تقديم خدمة التدقيق
مرتفع	0.23	2.51							المتوسط العام لتدعيم استقلالية المدقق الخارجي

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

تشير النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه أن إجابات أفراد العينة حول الرقابة على جودة التدقيق نحو الموافقة، حيث أن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة تتراوح بين (1.45 و 2.90).

ويتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية للفقرات 01، 03، 09 حرص وحدات عينة الدراسة على ضمان بعد كل أعضاء فريق التدقيق عن أي سلوكيات قد تفقد لهم الحياد أثناء تنفيذ المهام، وما يثبت ذلك هو تأكيد وحدات عينة الدراسة على عنايتها بالإمتهال لأحكام القوانين في الارتباط مع المؤسسات محل التدقيق من خلال الفقرات 05، 02، 04. حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرات 01، 03، 09 (2.90)، بانحراف معياري (0.29)، وبلغت المتوسط الحسابي للفقرات 05، 02، 04 (2.85)، (2.85)، (2.80). فيما بلغت إنحرافاتهما المعيارية (0.35)، (0.40)، (0.40).

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

وبلغ المتوسط العام لبعد الرقابة على جودة التدقيق (2.51)، كما بلغ الانحراف المعياري لكل إجابات أفراد العينة (0.23)، وهذا ما يدل على تأثر أفراد عينة الدراسة بإجراءات تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، ويمكن التفصيل في ذلك من خلال تحليل الجدول السابق كما يلي:

1. توافق 89.1% من وحدات عينة الدراسة على أنهم يحرصون على منع أعضاء فريق التدقيق من إقامة علاقات شخصية أو عمليات مالية أو تجارية وغيرها مع الزبائن، في مقابل 1.8% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ضرورة ذلك، ويتخذ 9.1% موقفا محايدا.

2. يؤكد أغلبية وحدات عينة الدراسة أنه يتم التعاقد مع المؤسسة محل التدقيق مع مراعاة أحكام المادة 715 مكرر 6، حيث توافق 87.3% على هاته العبارة، في مقابل 1.8% من وحدات عينة الدراسة غير موافقين على ذلك، في حين أن 10.9% يتخذون موقف الحياد.

3. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على أنها تراعي أحكام المادة 64 من القانون 01-10 أثناء ممارسة مهنة التدقيق لضمان الإستقلالية الفكرية، حيث توافق على ذلك نسبة 90.9% من وحدات عينة الدراسة، ولا توافق على ذلك 1.8%، وتتخذ 9.1% من وحدات عينة الدراسة موقفا محايدا اتجاه ذلك.

4. توافق 80% من وحدات عينة الدراسة على أنها تمتنع عن القيام بالمهام المنصوص عليها في المادة 65 من القانون 01-10 لضمان الاستقلالية المادية، تتخذ 20% موقف الحياد.

5. تؤكد وحدات عينة الدراسة التزامها بأحكام المادة 70 من القانون 01-10 ولا تسعى لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، حيث توافق 85.5% على هاته العبارة، في مقابل 14.5% تتخذ موقفا محايدا اتجاه ذلك.

6. تؤكد 36.4% من وحدات عينة الدراسة على توفر المؤسسات التي يتم الإرتباط معها على لجنة تدقيق، وتقر 20% عدم وجود لجنة تدقيق بتلك المؤسسات، ويتخذ 43.6% موقف الحياد بشأن ذلك.

7. يؤكد أغلبية وحدات عينة الدراسة على مساهمة وجود لجنة تدقيق في المؤسسات التي يتم الإرتباط معها في تنفيذ العملية بكل استقلالية، حيث توافق 60% على هاته العبارة، في مقابل 9.1% من وحدات عينة الدراسة لا يعتبرون هناك ضرورة لتدخل لجنة التدقيق لضمان ممارسة المهنة دون ضغوط وبكل استقلالية، بينما 30.9% يتخذون موقفا محايدا اتجاه ذلك.



## الفصل الرابع .....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

8. تعبر 85.5% من وحدات عينة الدراسة على أن طول مدة التعاقد مع المؤسسة محل التدقيق يؤدي إلى زيادة الخبرة والفهم الأفضل لطبيعة العمل، وفي المقابل تعبر 7.3% عن عدم موافقتها ذلك، وتتخذ نفس النسبة من وحدات عينة الدراسة موقف الحياد.
9. تتجه وحدات عينات الدراسة نحو الموافقة الكلية تقريبا حول تحديد مدة ارتباطهم مع المؤسسة محل التدقيق بموجب المادة 27 من القانون 01-10 وذلك بنسبة 90.9%، في حين 9.1% من وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الحياد.
10. توافق 25.5% على أنهم يكونون أكثر توافقا مع قرارات مجلس الإدارة كلما طالت مدة التعاقد، نتيجة لتقارب في المصالح مع إدارة المؤسسة، ولا توافق على ذلك ضرورة ذلك ما نسبته 34.5%، وتقدم 40% موقفا متحفظا.
11. يوافق حوالي نصف وحدات عينة الدراسة على أن تغييرهم بعد فترة محددة من التعاقد مع المؤسسة يمكنهم من مقاومة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة وذلك بنسبة 43.6%، وفي المقابل لا توافق 18.2% من وحدات عينة الدراسة على ضرورة ذلك، في حين تتخذ 38.2% موقفا محايدا.
12. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على أنها تعتمد أوراق العمل التي تم إعدادها في العهدة السابقة عند استمرار العلاقة مع الزبون لعهدتين متتاليتين، حيث توافق على ذلك نسبة 78.2% من وحدات عينة الدراسة، ولا توافق على ذلك نسبة 5.5%، وتتخذ 16.4% من وحدات عينة الدراسة موقفا محايدا اتجاه ذلك.
13. توافق نسبة قليلة من وحدات عينة الدراسة على أنهم يفقدون أسلوب الشك المهني عند تجديد العهدة مع المؤسسة محل التدقيق (14.5%)، كما تعبر 69.1% من وحدات عينة الدراسة عن عدم موافقتها، وتتخذ نسبة 16.4% موقف الحياد اتجاه فقدان المدقق الخارجي أسلوب الشك المهني عند تجديد العهدة مع المؤسسة محل التدقيق.
14. توافق نسبة معتبرة من وحدات عينة الدراسة (38.2%) على أنه يتم تغييرهم أحيانا من قبل المؤسسة بعد عهدة واحدة فقط من التعاقد دون السماح بإتمام عهدتين متتاليتين، وتدعم 41.8% هاته الفكرة بالموافقة، ولا توافق 20% من وحدات عينة الدراسة على ذلك.

## **الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

15. يوافق حوالي نصف وحدات عينة الدراسة (45.5%) على أن تغييرهم بعد فترة محددة من التعاقد يؤدي إلى زيادة الجهد في كسب المعرفة حول المؤسسة محل التدقيق، وفي المقابل ترفض نسبة 16.4% هذه الفكرة، وتتخذ 38.2% من وحدات عينة الدراسة موقفا محايدا اتجاه ذلك.

16. توافق أغلبية وحدات عينة الدراسة على أنهم يراعون الفصل بين الخدمات الإستشارية ومهمة التدقيق القانوني عن تقديم خدمة التدقيق، وذلك بنسبة 74.5%، وفي المقابل لا توافق 3.6% من وحدات عينة الدراسة على ضرورة ذلك، وتتخذ نسبة 21.8% موقف الحياد.

### **المطلب الثالث: إختبار الفرضيات**

سيتم في هذا المطلب إختبار الفرضيات الرئيسية للدراسة وكذا الفرضيات الفرعية، وذلك بالإعتماد على اختبار T، واختبار تحليل التباين في اتجاه واحد one-way anova، بهدف إختبار الفرضيات بين مختلف فئات عينة الدراسة وفقا للمتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين بالمكتب، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية) وتحديد اتجاه إجابات أفراد العينة.

### **أولا: إختبار الفرضية الرئيسية الأولى**

تتجسد هذه الفرضية من خلال الجزء الأول من الإستبيان والذي يشمل 03 أسئلة لأخذ المعلومات الشخصية للمستجوب، وسؤالين حول مكتب ممارسة المهنة، تحاول فحص مدى وجود فروق دالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين في مكتب، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية).

من أجل التفصيل في اختبار الفرضية الرئيسية الأولى، سيتم اختبار فرضياتها الفرعية باستخدام اختبار t لعينتين مستقلتين عندما يتكون المتغير الفرقي من مجموعتين فقط (الوظيفة، وانتماء مكتب التدقيق إلى مكاتب تدقيق عالمية)، ويتم استخدام اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد one-way anova إذا كان المتغير الفرقي يتكون من ثلاث مجموعات فأكثر، كما يلي:

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### 1. إختبار الفرضية الفرعية الأولى

تتجسد هذه الفرضية من خلال السؤال الأول من الجزء الأول للإستبيان، والتي تحاول الإجابة على مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، وبما أن هذا المتغير الفرقي يتكون من أكثر من ثلاث مجموعات (ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه) سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد one-way anova حيث أن:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

ومن خلال تقدير نموذج مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:

#### الجدول رقم (04-17): المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "المؤهل العلمي"

المتغير	المؤهل العلمي	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية	ليسانس	28	2.525	0.224
	ماستر	12	2.611	0.248
	ماجستير	06	2.516	0.260
	دكتوراه	09	2.716	0.126

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss.V.25)

يلاحظ من الجدول رقم أن الفئة السائدة هي فئة حاملي شهادة الليسانس بمعدل 28 وبعدها حاملي شهادة الماستر 12، يليها حاملي شهادة الماجستير 06، فحاملي شهادة الدكتوراه، كما يلاحظ أن المتوسط الحسابي لتحسين جودة التدقيق الخارجي لحاملي شهادة الدكتوراه أعلى منه بالنسبة لحاملي باقي الشهادات، بالإضافة إلى أن الإجابات متمركزة لحاملي شهادة الدكتوراه أحسن من حاملي شهادة الليسانس فالماستر فالماجستير لأن الانحراف المعياري أقل.

**الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

الجدول رقم (04-18): مصدر التباين للمتغير الفرقي "المؤهل العلمي"

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.286	3	0.095	1.904	0.135
داخل المجموعات	2.507	51	0.049		
المجموع	2.793	54	/		

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss.V.25)

يلاحظ من خلال الجدول رقم أن مستوى الدلالة الإحصائية يقدر بـ (0.135) وهو أكبر من مستوى الدلالة المفترض المقدر بـ (0.05) أي (sig= 0.135 > 0.05) ، وبالتالي يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى الى متغير المؤهل العلمي"، بمعنى أن تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية لا يختلف باختلاف المؤهل العلمي للمدقق الخارجي.

## 2. إختبار الفرضية الفرعية الثانية

تتجسد هذه الفرضية من خلال السؤال الثاني من الجزء الأول للإستبيان، والتي تحاول الإجابة على مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق تعزى إلى متغير الوظيفة، وبما أن هذا المتغير الفرقي يتكون من مجموعتين فقط (خبير محاسب ومحافظ حسابات) سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام اختبار t لعينتين مستقلتين، حيث أن:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الوظيفة.

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الوظيفة.

ومن خلال تقدير نموذج مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الوظيفة، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:

**الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

الجدول رقم (04-19): المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "الوظيفة"

المتغير	الوظيفة	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تحسين جودة التدقيق	خبير محاسبي	14	2.668	0.191
	محافظ حسابات	41	2.542	0.231

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss.V.25)

يلاحظ من الجدول رقم أن الفئة السائدة هي فئة محافظي الحسابات ب 41 محافظ حسابات مقابل 14 خبير محاسب، كما يلاحظ أن المتوسط الحسابي لتحسين جودة التدقيق الخارجي للخبراء المحاسبي أعلى منه بالنسبة لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى أن الإجابات متمركزة للخبراء المحاسبين أحسن من محافظي الحسابات لأن الانحراف المعياري أقل.

الجدول رقم (04-20): نتائج إختبار t اختبار الفروق في متغير تحسين جودة التدقيق الخارجي

في بيئة الأعمال الجزائرية حسب متغير الوظيفة

إختبار t		إختبار Levene		طبيعة التباين
Sig	T	Sig	F	
0.073	1.826	0.251	1.345	متجانس
				غير متجانس

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss.V.25)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن التباين متجانس لأن احتمال إحصائية Levene تقدر ب (0.251) وهي أكبر من مستوى الدلالة المفترض (0.05) أي ( $0.251 > 0.05$ ) ، كما يلاحظ أن احتمال اختبار t يقدر ب (0.073) وهو أكبر من (0.05) أي ( $0.073 > 0.05$ ) ، وبالتالي يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الوظيفة"، بمعنى أن تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية من قبل الخبير المحاسبي هو نفسه أو يقترب أو يساوي تحسين جودة التدقيق الخارجي من قبل محافظ الحسابات.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### 3. إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تتجسد هذه الفرضية من خلال السؤال الثالث من الجزء الأول للإستبيان، والتي تحاول الإجابة على مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق تعزى إلى متغير الخبرة المهنية، وبما أن هذا المتغير الفرقي يتكون من أكثر من ثلاث مجموعات (أقل من 5 سنوات، من 5 إلى 10 سنوات، من 11 إلى 15 سنة، أكثر من 15 سنة) سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد one-way anova حيث أن:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية.

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية.

ومن خلال تقدير نموذج مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-21): المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "الخبرة المهنية"

المتغير	الخبرة المهنية	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية	أقل من 5 سنوات	11	2.549	0.243
	من 5 إلى 10 سنوات	08	2.652	0.281
	من 11 إلى 15 سنة	14	2.581	0.244
	أكثر من 15 سنة	22	2.554	0.195

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss.V.25)

يلاحظ من الجدول السابق أن الفئة السائدة هي فئة المدققين الذين لديهم خبرة تفوق 15 سنة (22 مدقق) وبعدها المدققين ذو خبرة ما بين 11 إلى 15 سنة بمعدل (14 مدقق)، يليها خبرة أقل من 5 سنوات (11 مدقق)، فالمدققين الذين لديهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات (08 مدققين)، كما يلاحظ أن المتوسط الحسابي لتحسين جودة التدقيق الخارجي بالنسبة للمدققين الذين لديهم خبرة تفوق من 5 إلى 10 سنوات أعلى

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

منه بالنسبة لباقي مجالات الخبرة، بالإضافة إلى أن الإجابات متمركزة بالنسبة للمدققين ذوو الخبرة التي تفوق 15 سنة أحسن من ذوو الخبرة الأقل لأن الإنحراف المعياري أقل.

الجدول رقم (04-22): مصدر التباين للمتغير الفرقي "الخبرة المهنية"

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.065	3	0.022	0.405	0.750
داخل المجموعات	2.728	51	0.053		
المجموع	2.793	54	/		

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (sps. V.25)

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة الإحصائية يقدر بـ (0.750) وهو أكبر من مستوى الدلالة المفترض المقدر بـ (0.05) أي (Sig= 0.750 > 0.05)، وبالتالي يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى الى متغير الخبرة المهنية"، بمعنى أن تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية لا يختلف باختلاف الخبرة المهنية للمدقق الخارجي.

#### 4. إختبار الفرضية الفرعية الرابعة

تتجسد هذه الفرضية من خلال السؤال الرابع من الجزء الأول للإستبيان، والتي تحاول الإجابة على مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق تعزى إلى متغير عدد الأفراد العاملين بالمكتب، وبما أن هذا المتغير الفرقي يتكون من أكثر من ثلاث مجموعات (أقل من 3 أفراد، من 3 إلى 6 أفراد، من 7 إلى 9 أفراد، أكثر من 9 أفراد) سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد one-way anova حيث أن:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير عدد الأفراد العاملين بالمكتب.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير عدد الأفراد العاملين بالمكتب.

ومن خلال تقدير نموذج مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير عدد الأفراد العاملين بالمكتب، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:

جدول رقم (04-23): المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "عدد الأفراد العاملين بالمكتب"

المتغير	عدد افراد المكتب	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية	أقل من 3 أفراد	30	2.589	0.225
	من 3 إلى 6 أفراد	19	2.532	0.241
	من 07 إلى 09 أفراد	03	2.634	0.096
	أكثر من 09 أفراد	03	2.627	0.309

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss. V.25)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الفئة السائدة هي فئة المكاتب الذين يقل عدد عماله عن 3 أفراد (30مكتب)، وبعدها المكاتب الذين يتراوح عدد أفرادهم من 3 إلى 6 أفراد (19 مكتب)، يليها عدد الأفراد من 07 إلى 09 أفراد، وأكثر من 09 أفراد (03 مكاتب)، كما يلاحظ أن المتوسط الحسابي لتحسين جودة التدقيق الخارجي بالنسبة للمكاتب الذين يتراوح عدد الأفراد العاملين به من 07 إلى 09 أفراد أعلى منه بالنسبة لباقي فئات عدد الأفراد العاملين بالمكتب، بالإضافة إلى أن الإجابات متمركزة بالنسبة لمكاتب التدقيق الذين يتراوح عدد الأفراد العاملين به من 07 إلى 09 أفراد أحسن من باقي الفئات لأن الانحراف المعياري أقل.

الجدول رقم (04-24): مصدر التباين للمتغير الفرقي "عدد الأفراد العاملين بالمكتب"

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.059	3	0.020	0.368	0.776
داخل المجموعات	2.734	51	0.054		
المجموع	2.793	54	/		

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss. V.25)



## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة الإحصائية يقدر بـ (0.776) وهو أكبر من مستوى الدلالة المفترض المقدر بـ (0.05) أي (Sig= 0.776 > 0.05) ، وبالتالي يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير عدد الأفراد العاملين بالمكتب"، بمعنى أن تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية لا يختلف باختلاف عدد الأفراد العاملين بالمكتب.

### 5. اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

تتجسد هذه الفرضية من خلال السؤال الخامس من الجزء الأول للإستبيان، والتي تحاول الإجابة على مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق تعزى إلى متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية، وبما أن هذا المتغير الفرقي يتكون من مجموعتين فقط (نعم ولا) سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام اختبار t لعينتين مستقلتين، حيث أن:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية.

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية.

ومن خلال تقدير نموذج مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:

**الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

الجدول رقم (04-25): المتوسطات والانحرافات للمتغير الفرقي "الإرتباط مع مكتب تدقيق

عالمي"

المتغير	الإرتباط مع مكتب تدقيق عالمي	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تحسين جودة	نعم	05	2.666	0.250
التدقيق	لا	50	2.565	0.225

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss.V.25)

يلاحظ من الجدول أعلاه أن معظم مكاتب التدقيق محل الدراسة لا ترتبط مع مكاتب تدقيق عالمية (50 مكتب) مقابل 05 مكاتب لها ارتباط مع مكاتب التدقيق العالمية، كما يلاحظ أن المتوسط الحسابي لتحسين جودة التدقيق الخارجي من قبل المكاتب التي لها ارتباط مع مكاتب التدقيق العالمية أعلى منها بالنسبة للمكاتب الأخرى، بالإضافة إلى أن الإجابات متمركزة لمكاتب التدقيق التي ليس لها ارتباط أحسن من مكاتب التدقيق التي ترتبط مع مكاتب التدقيق العالمية لأن الانحراف المعياري أقل.

الجدول رقم (04-26): نتائج اختبار t اختبار الفروق في متغير تحسين جودة التدقيق الخارجي

في بيئة الاعمال الجزائرية حسب متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية

اختبار t		اختبار Levene		طبيعة التباين
Sig	T	Sig	F	
0.347	0.949	0.856	0.033	متجانس
				غير متجانس

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss.V.25)

يلاحظ من الجدول أعلاه أن التباين متجانس لأن احتمال إحصائية Levene تقدر بـ (0.856) وهي أكبر من مستوى الدلالة المفترض (0.05) أي (sig= 0.856 > 0.05) ، كما يلاحظ أن احتمال اختبار t يقدر بـ (0.347) وهو أكبر من (0.05) أي (sig= 0.347 > 0.05) ، وبالتالي يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية تعزى إلى متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية"، بمعنى أن تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية من

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

قبل المكاتب التي لها ارتباط مع مكاتب تدقيق عالمية هو نفسه أو يقترب أو يساوي تحسين جودة التدقيق الخارجي من قبل مكاتب التدقيق التي ليس ارتباط مع مكاتب تدقيق عالمية.

ويمكن توضيح ملخص لإختبارات الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04-27): النتائج العامة لإختبار الفرضية الرئيسية الأولى

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة المفترض	مستوى الدلالة	الفرضيات
H <sub>1</sub>	H <sub>0</sub>			
مرفوضة	مقبولة	0.05	0.135	1. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي
مرفوضة	مقبولة	0.05	0.251	2. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الوظيفة
مرفوضة	مقبولة	0.05	0.750	3. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية
مرفوضة	مقبولة	0.05	0.776	4. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير عدد الافراد العاملين بالمكتب
مرفوضة	مقبولة	0.05	0.856	5. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (spss. V.25)

يوضح الجدول أعلاه اختبار الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة، ويلخص اختبار الفرضيات المتفرعة عنها، حيث يشير إلى عدم صحة الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية، أي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية، وذلك لأن مستوى الدلالة "0.691" أكبر من مستوى الدلالة المفترض "0.05"، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> ورفض الفرضية البديلة H<sub>1</sub>.

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

ثانيا: إختبار الفرضية الرئيسية الثانية والفرضيات الفرعية التابعة لها

سيتم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وبعدها اختبار فرضياتها الفرعية كما يلي:

### 1. إختبار الفرضية الرئيسية الثانية

تحاول هذه الفرضية فحص مدى تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث أن:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

ومن خلال تقدير نموذج أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-28): نتائج تحليل الإنحدار لإختبار تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق

الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

تحليل التباين ANOVA				ثابت	معامل	معامل	معامل	نموذج
مستوى	قيمة	مستوى	معامل	الإنحدار	الإنحدار	التحديد	الإرتباط	الإنحدار
المعنوية	معامل T	المعنوية	التباين F	A	B	R <sup>2</sup>	R	
0.005	2.904	0.005	8.435	1.368	0.483	0.137	0.371	

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

تشير النتائج المبينة في الجدول أعلاه إلى أن معامل الارتباط ( $R = 0.371$ ) يدل على وجود تأثير ضعيف للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، بالإضافة إلى معامل التحديد ( $R^2 = 0.137$ )، الذي يشير إلى أن التغيرات في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية مفسرة بالتغيرات في التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بنسبة 13.7%، أما الباقي والذي يقدر بـ 86.3% يعود لعوامل أخرى لم يتم إدراجها ضمن نموذج الدراسة، وتعتبر درجة ضعيفة، بمعنى أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائياً ضعيف للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، كما أن قيمة مستوى الدلالة ( $\alpha$ ) يقدر بـ (0.005) وهو أقل من (0.05)، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وتقبل الفرضية البديلة  $H_1$ ، أي "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية".

ويمكن التفصيل في أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية كما يلي:

### 2. اختبار الفرضيات الفرعية

لقد سبقت الإشارة إلى أن المحور الثاني للإستبيان يتكون من ثلاثة أبعاد، يتناول كل بعد وسيلة من وسائل تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، وتعكس هاته الوسائل جزء من فرضيات الدراسة التي تبحث في تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

#### 1.2. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تتجسد فقرات هذه الفرضية من خلال الربط بين المحور الأول والبعد الأول من المحور الثاني للإستبيان، والتي تحاول فحص مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية بمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، حيث أن:

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة في بيئة الأعمال الجزائرية.

الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة في بيئة الأعمال الجزائرية.

ومن خلال تقدير نموذج أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-29): نتائج تحليل الإنحدار والتباين لإختبار تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة

تحليل التباين ANOVA				ثابت	معامل	معامل	معامل	نموذج
مستوى	قيمة	مستوى	معامل التباين	الإنحدار A	الإنحدار B	التحديد	الإرتباط	الإنحدار
المعنوية	معامل T	الدلالة	F			$R^2$	R	
0.362	0.919	0.362	0.854	2.312	0.110	0.160	0.125	

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

تشير النتائج المبينة في الجدول أعلاه إلى أن معامل الإرتباط ( $R = 0.125$ ) يدل على وجود تأثير ضعيف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، بالإضافة إلى معامل التحديد ( $R^2 = 0.160$ )، الذي يشير إلى أن التغيرات في التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة مفسرة بالتغيرات في التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بنسبة 16%، أما الباقي والذي يقدر بـ 84% يعود لعوامل أخرى لم يتم إدراجها ضمن نموذج الدراسة، وتعتبر درجة ضعيفة، بمعنى أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائيا ضعيف للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة في بيئة الأعمال

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

الجزائرية، كما أن قيمة مستوى الدلالة ( $\alpha$ ) يقدر بـ (0.362) وهو أكبر من (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  وترفض الفرضية البديلة  $H_1$ ، أي "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة في بيئة الأعمال الجزائرية".

### 2.2. إختبار الفرضية الفرعية الثانية

تتجسد فقرات هذه الفرضية من خلال الربط بين المحور الأول والبعد الثاني من المحور الثاني للإستبيان، والتي تحاول فحص مدى تأثير العلاقة التكاملية بين نوعي التدقيق في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، حيث: الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية. الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية. ومن خلال تقدير نموذج أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-30): نتائج تحليل الإنحدار وتحليل التباين لإختبار تأثير التكامل بين التدقيق

### الداخلي والتدقيق الخارجي على الرقابة على جودة التدقيق

تحليل التباين ANOVA				ثابت الإنحدار A	معامل الإنحدار B	معامل التحديد $R^2$	معامل الإرتباط R	نموذج الإنحدار
مستوى المعنوية	قيمة معامل T	مستوى الدلالة	معامل التباين F					
0.02	3.325	0.02	11.058	1.788	0.337	0.173	0.415	

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

تشير النتائج المبينة في الجدول أعلاه إلى أن معامل الارتباط ( $R = 0.415$ ) يدل على وجود تأثير ضعيف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى معامل التحديد ( $R^2 = 0.173$ )، الذي يشير إلى أن التغيرات في الرقابة على جودة التدقيق مفسرة بالتغيرات في التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بنسبة 17.3%، أما الباقي والذي يقدر بـ 82.7% يعود لعوامل أخرى لم يتم إدراجها ضمن نموذج الدراسة، وتعتبر درجة ضعيفة، بمعنى أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائياً ضعيف للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، كما أن قيمة مستوى الدلالة ( $\alpha$ ) يقدر بـ (0.02) وهو أقل من (0.05)، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وتقبل الفرضية البديلة  $H_1$ ، أي "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية".

### 3.2. إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تتجسد فقرات هذه الفرضية من خلال الربط بين المحور الأول والبعد الثالث من المحور الثاني للإستبيان، والتي تحاول فحص مدى تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث أن:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

ومن خلال تقدير نموذج أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول الموالي:



## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

الجدول رقم (04-31): نتائج تحليل الإنحدار وتحليل التباين لإختبار تأثير التكامل بين التدقيق

الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي

تحليل التباين ANOVA				ثابت الإنحدار A	معامل الإنحدار B	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	نموذج الإنحدار
مستوى المعنوية	قيمة معامل T	مستوى الدلالة	معامل التباين F					
0.017	2.475	0.017	6.127	1.788	0.337	0.104	0.322	

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على مخرجات (spss.V.25)

تشير النتائج المبينة في الجدول أعلاه إلى أن معامل الارتباط ( $R = 0.322$ ) يدل على وجود تأثير ضعيف للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، بالإضافة إلى معامل التحديد ( $R^2 = 0.104$ )، الذي يشير إلى أن التغيرات في استقلالية المدقق الخارجي مفسرة بالتغيرات في التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بنسبة 10.4%، أما الباقي والذي يقدر بـ 89.6% يعود لعوامل أخرى لم يتم إدراجها ضمن نموذج الدراسة، وتعتبر درجة ضعيفة، بمعنى أنه يوجد تأثير موجب دال إحصائيا ضعيف للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، كما أن قيمة مستوى الدلالة ( $\alpha$ ) يقدر بـ (0.017) وهو أقل من (0.05)، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وتقبل الفرضية البديلة  $H_1$ ، أي "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية".

ويمكن توضيح ملخص للإختبارات التي تم إجراؤها للفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الرئيسية الثانية، من خلال الجدول التالي:

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

الجدول رقم (04-32): إختبار الفرضية الرئيسية الثانية

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة المفترض	مستوى الدلالة	الفرضيات
H <sub>1</sub>	H <sub>0</sub>			
مرفوضة	مقبولة	0.05	0.362	1. يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة في بيئة الأعمال الجزائرية.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.02	2. يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.017	3. يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.005	يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على (sps. V.25)

يوضح الجدول أعلاه اختبار الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة، كما يلخص اختبار الفرضيات المتفرعة عنها، حيث يشير إلى عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى، وإثبات صحة الفرضيات الفرعية الثانية والثالثة والفرضية الرئيسية، أي يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك من خلال تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي وتدعيمه لاستقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، دون التأثير على مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة

بعد اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة الإستقصائية التي أجريت على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، يمكن مناقشة الأثر الذي ينجم عن تعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال تحديد أثر هاته العلاقة على الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، وكذا الرقابة على جودة التدقيق، وعلى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ومن ثمة مناقشة النتائج على ضوء أهداف الدراسة، ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة، والتي تعتبر الخلفية المرجعية لهذه الدراسة.

### المطلب الأول: مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الأهداف الموضوعية

بعد تحقيق الهدف الرئيسي لهذه الدراسة، والمتمثل في تحديد دور العلاقة التكاملية للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، سيتم مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الأهداف الفرعية كما يلي:

أولاً: الهدف الرئيسي المتعلق بـ "توضيح دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية"

تم تحقيق هذا الهدف من خلال تأكيد الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة، وذلك بالربط بين المحور الأول من استبيان الدراسة والمحور الثاني، حيث تم التوصل إلى أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي له تأثير في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ويمكن توضيح ذلك بشكل مفصل من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم (04-33): مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الهدف الرئيسي

الهدف	الفرض	نتائج الدراسة الميدانية
توضيح دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية	يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية	- يتناول الاستبيان التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ضمن المحور الأول من خلال 19 عبارة، ويتناول جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية ضمن المحور الثاني من استبيان الدراسة وذلك من خلال ثلاثة أبعاد،

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

الأول تحسين مستوى الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق ب 19 عبارة، البعد الثاني الرقابة على جودة التدقيق ب 11 عبارة، والبعد الأخير تدعيم استقلالية المدقق الخارجي ب 16 عبارة.		
التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤثر ب 0.137 تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.	يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.	

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على نتائج الدراسة الميدانية.

من خلال الجدول أعلاه، يلاحظ أنه تم التوصل إلى تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، إذ يوافق محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين العلاقة الإيجابية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، حوكمة المؤسسات، تقييم المخاطر، إعداد خطة وبرنامج التدقيق واعداد تقرير التدقيق، من شأنه تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال التأثير على مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، على الرقابة على جودة التدقيق وعلى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، وهذا ما أظهرته نتائج الدراسة الميدانية التي أكدت وجود ارتباط بين هذين المتغيرين في علاقة إيجابية متوسطة مقدرة ب 0.371.

إضافة لذلك، يتنبأ نموذج الإنحدار الخطي المتعدد الذي تقترحه الدراسة بأن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تؤثر ب 0.137 على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

وبعد أن تم توضيح دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية بشكل عام، مناقشة الهدف الرئيسي للدراسة، سيتم مناقشة الأهداف الفرعية لها كما يلي:

ثانيا: الهدف المتعلق ب "إبراز دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية"

تم تحقيق هذا الهدف من خلال نفي الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية، وذلك بالربط بين المحور الأول من استبيان الدراسة والبعد الأول من المحور الثاني من الاستبيان، حيث تم التوصل إلى أن التكامل

## الفصل الرابع..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ليس له أثر في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، ويمكن توضيح ذلك بشكل مفصل من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم (04-34): مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الهدف الفرعي الأول

الهدف	الفرض	نتائج الدراسة الميدانية
إبراز دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.	يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة في بيئة الأعمال الجزائرية.	- يتناول الاستبيان التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ضمن المحور الأول من خلال 19 عبارة، ويتناول مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة ضمن البعد الأول من المحور الثاني من خلال 15 عبارة.
	لا يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة في بيئة الأعمال الجزائرية.	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤثر بـ 0.160 من التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة.

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على نتائج الدراسة الميدانية.

من خلال الجدول أعلاه، يلاحظ أن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ليس لها الأثر الواضح على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، إذ يوافق محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين أنهم يسعون لبناء علاقة إيجابية مع المدقق الداخلي في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، حوكمة المؤسسات، تقييم المخاطر، إعداد خطة وبرنامج التدقيق وإعداد تقرير التدقيق، كما تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على التزامهم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أثناء تنفيذ عملية التدقيق، إلا أن الدراسة الميدانية تظهر عدم وجود ارتباط بين هذين المتغيرين وتأثير ضعيف للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة.

بالإضافة إلى ذلك، فإن نموذج الإنحدار الخطي المتعدد الذي تقترحه الدراسة يتنبأ بأن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تؤثر بـ 0.160 على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

ثالثا: الهدف المتعلق بـ "توضيح أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية"

تم تحقيق هذا الهدف من خلال تأكيد الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية، وذلك بالربط بين المحور الأول من استبيان الدراسة والبعد الثاني من المحور الثاني من الإستبيان، حيث تم التوصل إلى أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي له أثر في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، ويمكن توضيح ذلك بشكل مفصل من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04-35): مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الهدف الفرعي الثاني

الهدف	الفرض	نتائج الدراسة الميدانية
توضيح أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية	يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.	- يتناول الإستبيان التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ضمن المحور الأول من خلال 19 عبارة، ويتناول الرقابة على جودة التدقيق ضمن البعد الثاني من المحور الثاني من خلال 11 عبارة.
	يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤثر بـ 0.173 من تحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية.

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على نتائج الدراسة الميدانية.

من خلال الجدول أعلاه، يلاحظ أن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لها الأثر الواضح على الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، إذ تؤكد وحدات عينة الدراسة على تنسيقهم مع المدقق الداخلي في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، حوكمة المؤسسات، تقييم المخاطر، إعداد خطة وبرنامج التدقيق وإعداد تقرير التدقيق، كما يوافق محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين على التزامهم بتحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، وعند استقراء ذلك من خلال نتائج الدراسة الميدانية والربط بين عبارات المحور الأول وعبارات البعد الثاني من المحور الثاني، يظهر تأثير وحدات عينات الدراسة في سعيهم وممارستهم لتحقيق الرقابة على جودة التدقيق بعملية التنسيق والإعتماد على أعمال المدققين الداخليين وتحقيق تكامل الجهود بينهم، ويرتبط هذين المتغيرين في علاقة إيجابية متوسطة مقدرة بـ 0.415.

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

بالإضافة إلى ذلك، فإن نموذج الإنحدار الخطي المتعدد المقترح يتنبأ بأن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تؤثر بـ 0.173 على تحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية.

رابعاً: الهدف المتعلق بـ "التعرف على دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في دعم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية"

تم تحقيق هذا الهدف من خلال تأكيد الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية، وذلك بالربط بين المحور الأول من استبيان الدراسة والبعده الثالث من المحور الثاني من الاستبيان، حيث تم التوصل إلى أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي له أثر تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ويمكن توضيح ذلك بشكل مفصل من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04-36): مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الهدف الفرعي الثالث

الهدف	الفرض	نتائج الدراسة الميدانية
التعرف على دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في دعم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.	يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.	- يتناول الاستبيان التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ضمن المحور الأول من خلال 19 عبارة، ويتناول تدعيم استقلالية المدقق الخارجي ضمن البعد الثالث من المحور الثاني من خلال 16 عبارة.
	يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.	التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤثر بـ 0.104 من التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة.

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على نتائج الدراسة الميدانية.

من خلال الجدول أعلاه، يلاحظ أن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لها الأثر الواضح على الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، إذ تؤكد وحدات عينة الدراسة على تنسيقهم مع المدقق الداخلي في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، حوكمة المؤسسات، تقييم المخاطر، إعداد خطة وبرنامج التدقيق واعداد تقرير التدقيق، كما يوافق محافظو الحسابات والخبراء المحاسبين على سعيهم لتدعيم استقلالية المدقق الخارجي من خلال موافقتهم على مختلف التزامهم بمختلف السياسات والإجراءات التي نص عليها المشرع الجزائري كتأييدهم لسياسة التغيير الإلزامي، وفصلهم بين تقديم الخدمات الإستشارية وخدمة التدقيق

## **الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

القانوني، وذلك في ظل وجود بعض العوامل التي تؤثر على العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مثل قيام لجنة التدقيق بدورها في تعزيز هذه العلاقة. وعند استقراء ذلك من خلال نتائج الدراسة الميدانية والربط بين عبارات المحور الأول وعبارات البعد الثالث من المحور الثاني، يظهر تأثير متغير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على متغير تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ويرتبط هذين المتغيرين في علاقة إيجابية متوسطة مقدرة بـ 0.322.

بالإضافة لذلك، يتنبأ نموذج الإنحدار الخطي المتعدد الذي تقترحه الدراسة بأن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تؤثر بـ 0.104 على تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

### **المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة على ضوء الدراسات السابقة**

بعد الإطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، تم إيجاد مجموعة معتبرة من تلك التي تناولت أحد المتغيرات على حدى، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وتحسين جودة التدقيق الخارجي. وفي إطار تقييم الدراسات السابقة التي ربطت بين هذين المتغيرين، يلاحظ أنها قليلة جدا خاصة في بيئة الأعمال الجزائرية، ولم تركز على الهدف الذي تتبناه الدراسة الحالية المتمثل في التعرف على الدور الذي يمكن أن تلعبه العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، باستثناء تلك التي ربطت بين هاتاه العلاقة وأحد سبل تحسين جودة التدقيق الخارجي، وبالتالي انطلقت من نتائج الدراسات السابقة، وفيما يلي مناقشة لنتائجها ومقارنتها مع نتائج الدراسة الحالية:

### **أولا: مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثانية على ضوء نتائج الدراسات السابقة**

حاولت هذه الفرضية فحص مدى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، وبعد اختبار هذه الفرضية تم التوصل إلى التأثير الإيجابي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، ويمكن فحص مدى توافق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة من خلال الجدول التالي:



## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

الجدول رقم (04-37): مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثانية على ضوء نتائج الدراسات السابقة

الأسس النظرية (الدراسات السابقة)	النتائج	نتائج الدراسة الميدانية
محمد براق، مسعود صديقي، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر الدولي العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 2005.	يعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أحد الآليات المقترحة لتحسين جودة التدقيق الخارجي.	يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فيتحسين جودة التدقيق الخارجي بيئة الأعمال الجزائرية، ويمكن تفسير ذلك أنه كلما زاد مستوى التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، كلما يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، 2014.	يعتبر التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي عنصر مهم جدا لتحسين جودة التدقيق الخارجي، وذلك بسبب التسارع المتزايد في التقدم التكنولوجي.	دعم التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من سانه ضمان تحسين جودة التدقيق الخارجي
محمد فراس الوتار، مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة "دراسة ميدانية"، 2016.	وجود تأثير إيجابي للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال بذل العناية المهنية على تحسين جودة التدقيق.	
أميرة بوباطة، مصطفى بودرامة، "أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي-دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر- 2022.		

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على الدراسات السابقة ونتائج الدراسة الميدانية.

يوضح الجدول أعلاه نتائج الدراسات الحالية فيما يتعلق بالفرضية الرئيسية الثانية، والمتعلقة بمدى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة، ويلاحظ أن دراسة " محمد براق، مسعود

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

صديقي" اهتمت بتحديد الأثر الذي يترتب عن تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على الأداء الرقابي للمؤسسة على العكس من الدراسة الحالية التي اهتمت بالبحث في دور هاته العلاقة في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، إلا أنها ساهمت في إثراء الدراسة الحالية من خلال إقرارها بأهمية هاته العلاقة في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وفي نفس السياق، وفي ظل التطورات التكنولوجية أكدت دراسة "رغدة إبراهيم المدهون" على أهمية الإستفادة من العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتحسين جودة التدقيق الخارجي وهو ما أشارت إليه دراسة "محمد فراس الوتار"، وما يتفق مع نتائج الدراسة الحالية.

### ثانيا: مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الأولى على ضوء نتائج الدراسات السابقة

حاولت هذه الفرضية فحص مدى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة في بيئة الأعمال الجزائرية، وبعد اختبار هذه الفرضية تم التوصل إلى عدم وجود تأثير للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، ويمكن فحص مدى توافق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم (04-38): مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الأولى على ضوء نتائج الدراسات السابقة

نتائج الدراسة الميدانية	النتائج	الأسس النظرية (الدراسات السابقة)
لا يوجد تأثير للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة في بيئة الاعمال الجزائرية، أي أن التغيرات في مستوى التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لا يمكن ان تحدث تغيرات كبيرة في تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة.	للعلاقة التكاملية تأثير على مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير المحاسبة والتدقيق والتشريعات السائدة.	Diana Dumitrescu, NicolaeBobitan, <b>cooperation and coordination between internal and external auditing</b> , Annals of the ConstantinBrâncuși, 2016.
	يوفر هذين المعيارين فرص لبناء علاقة إيجابية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وذلك بعد فحص مدى	ISA 315, ISA 610

**الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية**

<p>استيفاء المدقق الداخلي لخصائص معينة من خلال تطبيق المعيارين ISA 315 وISA610 على الأقل.</p>	
<p>يتعين على المدقق الخارجي قبل تنسيق جهوده مع المدقق الداخلي الالتزام بتطبيق معايير التدقيق المقبولة عموماً .GAAS</p>	<p>Abdulrahman A.M. Al-Twajiry, David R. Gwilliam, John A. Brierley, <b>An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector, 2004.</b></p>
<p>تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعني ان المدقق الخارجي ملتزم بشكل دائم بالمعايير المؤطرة للمهنة.</p>	<p>محمد براق، مسعود صديقي، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر الدولي العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 2005.</p>

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على الدراسات السابقة ونتائج الدراسة الميدانية.

يوضح الجدول أعلاه نتائج الدراسات الحالية فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الأولى، والمتعلقة بمدى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة، ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة، ويلاحظ أن دراسة " Diana Dumitrescu, Nicolae Bobitan" اهتمت بتحديد معالم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما هو الشأن بالنسبة للدراسة الحالية التي مجالات التكامل بخمسة مجالات، في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، حوكمة المؤسسات، تقييم المخاطر، إعداد خطة وبرنامج التدقيق وإعداد التقرير النهائي للتدقيق، إلا أنها توصلت لنتائج معاكسة للنتائج الحالية، وأكدت على أنه للعلاقة التكاملية تأثير على مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير المحاسبة والتدقيق والتشريعات السائدة، على العكس مما توصلت إليه الدراسة الحالية، بالإضافة إلى ذلك أشارت دراسة كل من (Brierley, Gwilliam & Al-Twajiry) و"محمد براق، مسعود صديقي" أن تنسيق جهود المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي يستلزم الإمتثال لمتطلبات

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

معايير التدقيق المنظمة للمهنة، وبالتالي ضمان توجه المدقق الخارجي للعمل بمعايير التدقيق لتنسيق جهوده مع المدقق الداخلي، أي التأثير الإيجابي للعلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق والتشريعات السائدة، وهو عكس ما توصلت إليه الدراسة الحالية، وفي ذات السياق يوضح مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) ان المدقق الخارجي يسترشد بالمعيارين ISA 315 وISA 610 لبناء علاقة إيجابية مع المدقق الداخلي، وبالتوازي مع هذا الشرط، يسمح للمدقق الخارجي بتوليد نموذج عام بشأن الحكم على نشاط التدقيق الداخلي ومدى ملائمته لأغراض التدقيق الخارجي، وبذلك ضمان التوجه نحو تطبيق هذين المعيارين على الأقل.

وعلى الرغم من أن نتائج هذه الدراسات لا تدعم نتائج الدراسة الحالية، إلا أنها ساهمت في إثراءها من خلال توفير أساس نظري يسمح بتقديم فرضيات البحث للدراسة الحالية.

### ثالثا: مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية على ضوء نتائج الدراسات السابقة

حاولت هذه الفرضية فحص مدى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، وبعد اختبار هذه الفرضية تم التوصل إلى أن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق تؤثر على الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، ويمكن فحص مدى توافق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم (04-39): مناقشة نتائج الفرضية الفرعية الثانية على ضوء نتائج الدراسات السابقة

نتائج الدراسة الميدانية	النتائج	الأسس النظرية (الدراسات السابقة)
يوجد تأثير للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق الرقابة على جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، أي أن التغيرات في مستوى التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لها انعكاس وتأثير على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي.	تساهم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ضمان تغطية أشمل لمهام التدقيق، وتحقيق أهداف الرقابة على جودة عملية التدقيق.	Nadhim Shaalan Jabbar, <u>The implications of internal and external auditing integration of the auditing performance and its impact on the expectation gap: an exploratory study on the IRAQI environment</u> , 2018.

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على الدراسات السابقة ونتائج الدراسة الميدانية.

## الفصل الرابع..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

يوضح الجدول أعلاه نتائج الدراسات الحالية فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثانية، والمتعلقة بمدى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحقيق الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة، ويلاحظ أن دراسة (Nadhim Jabbar Shaalan) توصلت إلى التأثير الإيجابي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على الرقابة على جودة التدقيق، وهذا ما يتفق مع نتائج الدراسة الحالية، فتحقيق التنسيق والتعاون بين المدقق الخارجي لها تأثير على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي من خلال اهتمام المدقق الخارجي بتعيين عين عضو من بين أعضاء فريق التدقيق لمتابعة سير عملية التدقيق، العمل وفق مدونة السلوك المهني والاحلاقي التي تتضمن الإجراءات التأديبية، وغيرها من الإجراءات التي تضمن متابعة العمل المنجز من قبل أعضاء فريق التدقيق.

### ثالثا: مناقشة نتائج الفرضية الثالثة على ضوء نتائج الدراسات السابقة

حاولت هذه الفرضية فحص مدى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، وبعد اختبار هذه الفرضية تم التوصل إلى التأثير الإيجابي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق على تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، ويمكن فحص مدى توافق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم (04-40): مناقشة نتائج الفرضية الثالثة على ضوء نتائج الدراسات السابقة

نتائج الدراسة الميدانية	النتائج	الأسس النظرية (الدراسات السابقة)
يوجد تأثير للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فيتدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ويمكن تفسير ذلك أنه كلما زاد مستوى التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي	في إطار العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، يؤدي المدققون الداخليون أكثر من ثلث عمل المدققين الخارجيين، وبالتالي احتمالية تأثر موضوعية وحياد المدقق الخارجي بالسلب.	Atanasiu Pop, Cristina Boța-Avram, Florin Boța-Avram, <b>The relationship between internal and external audlit</b> , 2008. M. Daňová, <b>Internal and external audit: relationship and effects</b> , 2016.
والمدقق الخارجي، كلما ساهم ذلك في دعم استقلالية المدقق الخارجي.	- العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ينتج عنه الإستخدام المفرط لأعمال المدقق الداخلي من قبل المدقق الخارجي.	Abdulrahman A.M. Al-Twajiry, David R. Gwilliam, John A. Brierley, <b>An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector</b> , 2004.

## الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

	- في إطار العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، يستعين المدقق الخارجي بأوراق عمل المدقق الداخلي وبالتالي التأثير السلبي على استقلاليته.	
--	---	--

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على الدراسات السابقة ونتائج الدراسة الميدانية.

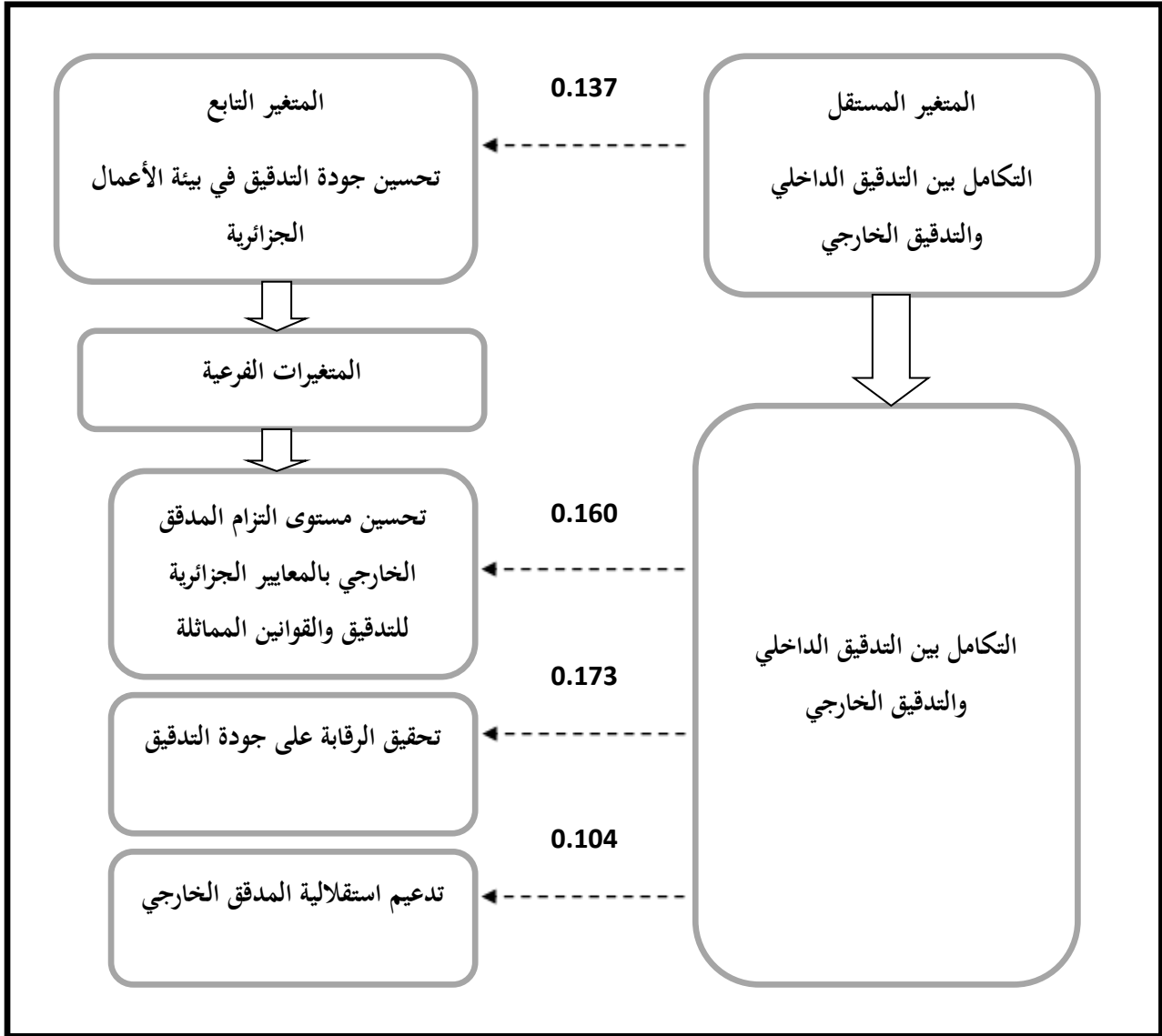
يوضح الجدول أعلاه نتائج الدراسات الحالية فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثالثة، والمتعلقة بمدى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ومقارنتها مع نتائج الدراسات السابقة، ويلاحظ أن كل الدراسات الظاهرة في الجدول أعلاه لم تهتم بتحديد الأثر الذي يترتب عن تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على استقلالية المدقق الخارجي كما هو الحال بالنسبة للدراسة الحالية، إلا أنها أكدت ضمن محتوى الدراسة على احتمالية تأثير حياد المدقق الخارجي أثناء قيامه بمهمة التدقيق عندما يستعين بأعمال المدقق الداخلي، غير أن وحدات عينة الدراسة لا تتفق مع ذلك، حيث أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك تأثير للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

ويمكن تلخيص أهم ما ورد في الفصل الرابع من خلال الشكل التالي:

الفصل الرابع ..... العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

الشكل رقم (04-06): العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في

تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على نتائج الدراسة.

يوضح الشكل أعلاه مساهمة الدراسة الحالية في تحديد دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، إذ يلاحظ أن للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تأثير على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال التأثير الإيجابي على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، وعلى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، ودون التأثير على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة.

## الفصل الرابع.....العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

### خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل، يمكن الوقوف على جملة من الإستنتاجات أهمها:

- من خلال تحليل نتائج البعد الأول (تحسين مستوى التزام المدق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة) للمتغير المستقل (تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية)، فإن ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ملتزمون بتطبيق متطلبات المعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة لأن الأهمية النسبية لهذا البعد كانت مرتفعة، غير أن فئة الدراسة لا تقر بانعكاس أثر ذلك الإلتزام على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- من خلال تحليل نتائج البعد الثاني (الرقابة على جودة التدقيق) للمتغير المستقل (تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية)، فإن ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ملتزمون بتحقيق الرقابة على جودة التدقيق الخارجي لأن الأهمية النسبية لهذا البعد كانت مرتفعة، ويعتبرون أن للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أثر على الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- من خلال تحليل نتائج البعد الثالث (تدعيم استقلالية المدقق الخارجي) للمتغير المستقل (تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية)، فإن ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يشاركون في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، ويؤكدون على وجود أثر للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- تم رفض الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية، عدد الأفراد العاملين في المكتب، إرتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية)؛
- تم قبول الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.



الخاتمة

## الخاتمة

### 1. خلاصة الدراسة

حاولت هذه الدراسة إبراز دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك إنطلاقاً من الإحاطة بأساسيات التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتحليل لأهم ما جاءت به الممارسات الدولية لتنظيم المهنتين، والوقوف تنظيم مهنة التدقيق الداخلي والتدقيق في الجزائر من خلال تناول التشريعات الحالية التي تحكم ممارسة المهنة، ثم التعرف على كيفية تطور العلاقة بينهما إلى علاقة تكاملية تحكمها مجموعة من المعايير الصادرة عن الهيئات الدولية والمحلية التي تضفي صفة الشرعية على هاتاه العلاقة، بالإضافة إلى توضيح تطور الإهتمام بجودة التدقيق الخارجي ومساهمة الهيئات الدولية في إرساء مفهوم الجودة في عملية التدقيق. وبالإعتماد على النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري، تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر، وذلك بغرض تحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة الفرضيات ثم تعميم نتائج الدراسة. وعليه يمكن عرض نتائج الدراسة كما يلي كما يلي:

### 2. النتائج النظرية

في حدود الدراسة النظرية والمتعلقة بالتأصيل النظري للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وكذا البناء المفاهيمي لجودة التدقيق، والعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، تم الوصول إلى النتائج التالية:

- يعتبر كبر حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن التسيير، من أهم أسباب الطلب على خدمة التدقيق بنوعيه؛ الداخلي والخارجي؛
- تقوم مهنة التدقيق الخارجي على الفحص المنتظم للقوائم المالية من طرف مهني مستقل عن المؤسسة ومؤهل لإبداء الرأي الفني والمحاييد حول عدالة القوائم المالية وتعبيرها الحقيقي عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة أعمالها، وذلك من خلال الإلتزام بمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق ISA ومعايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS؛
- عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تغييرات عدة منذ الإستقلال إلى يومنا هذا، ويعتبر القانون 01-10 نقطة تحول مهمة في سلسلة التطورات التي عرفتها المهنة، بالإضافة إلى قيام مجلس الوطني للمحاسبة CNC بإصدار ثمانية 8 معايير جزائرية للتدقيق عام 2016، أربعة 4 معايير عام 2017، وأربعة 4 معايير أخرى عام 2018؛
- تضبط وتنظم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر أساساً على القانون 01-10 والمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، ويعتمد عليها كإطار مرجعي للمهنة؛

## الخاتمة

- يوفر إطار الممارسات المهنية الدولي IPPF مفهوماً جديداً لنشاط التدقيق الداخلي يركز على قيمة تحسين عمليات الحوكمة، الرقابة وإدارة المخاطر، وذلك بالإستناد إلى معايير الصفات ومعايير الأداء بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني التي تجعله مصدراً لخلق القيمة المضافة للمؤسسة؛
- عدم وجود نص تشريعي ينظم نشاط التدقيق الداخلي، يعفي المؤسسات الجزائرية من إستحداث هذا النشاط على مستواها - باستثناء ما تنص عليه المادة 40 من القانون 88-01، على مستوى المؤسسات العمومية- ، ومن أجل ذلك حرصت جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) على توضيح أهمية نشاط التدقيق الداخلي من خلال مجموعة من القوانين، المراسيم، الأوامر والتعليمات؛
- كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها، تعدد الفئات المالية التي شغرتها كبريات المؤسسات عبر العالم ودعم المعايير الدولية للتدقيق للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، تعد من أبرز الأسباب التي حفزت المدقق الخارجي لتنسيق جهوده مع المدقق الداخلي في شكل علاقة تكاملية تعود بالفائدة على كل منهما وعلى المؤسسة؛
- يعبر مفهوم جودة التدقيق على مدى ثقة ورضا مستخدمي القوائم المالية بمخرجات عملية التدقيق، من خلال ضمان إلتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق، وخلو القوائم المالية من الغش والخطأ والإفصاح التام عنها في تقرير التدقيق، وبالتالي التخفيض المخاطر إلى أدنى مستوى.
- تتأثر عملية التدقيق بمجموعة من العوامل التي يجب أخذها بعين الإعتبار لضمان تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستويات الجودة، حيث تقع على عاتق كل من المدقق، مكتب التدقيق والجهة الخاضعة للتدقيق المسؤولية المستمرة لضمان جودة الخدمة المقدمة التي تحقق التطلعات المرجوة؛
- أصدرت الهيئات والمنظمات المهنية الدولية والعربية على مجموعة من القواعد التي توضح متطلبات تحقيق جودة الأداء المهني للمدققين، وأكدت على ضرورة إيلاء الإهتمام الكافي لعمليات الإشراف والرقابة عليها؛
- حرص المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) على الإعتناء بمفهوم جودة التدقيق الخارجي من خلال تحميل لجنة مراقبة النوعية مسؤولية توفير تدابير تسمح بضمان جودة خدمات مكاتب التدقيق والرقابة عليها؛
- يساهم التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق أثناء تنفيذ مهمة التدقيق وفرض الرقابة على المهمة، بالإضافة إلى تدعيم استقلاله من خلال لجنة التدقيق وفرض سياسة التغيير الإلزامي، ومنعه من تقديم

## الخاتمة

خدمات الإستشارة جنبا إلى جنب مع خدمة التدقيق، في ضمان تحسين مستوى خدمة التدقيق ورفعها إلى مستويات أعلى؛

— توصف العلاقة القائمة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على أنها علاقة تكامل، وذلك من خلال اعتماد كل منهما على الأعمال المنجزة من قبل الآخر، حيث تستند هذه العلاقة على التعاون والتنسيق بين جهود كل منهما في العديد من المجالات بشكل يضمن تحقيق العديد من المزايا لكلا الطرفين وللمؤسسة محل التدقيق على حد سواء؛

— دعمت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية العلاقة القائمة بين المدققين الداخليين والخارجيين من خلال إصدار جملة من المعايير أبرزها المعيار ISA 610 "استخدام عمل المدققين الداخليين" الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكدات الدولية IAASB، والمعيار 2050 "التنسيق والإعتماد" الصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA؛

— يظهر الإهتمام المحلي بالعلاقة القائمة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال إصدار المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) للمعيار NAA 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" ليعالج شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي؛

— وثقت الدراسات السابقة في موضوع جودة التدقيق وسبل تحسينها مجموعة من الوسائل تتمثل أساسا في الإلتزام بمعايير التدقيق، اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق وتدعيم استقلالية المدقق.

### 3. النتائج التطبيقية

من خلال التحليل الإحصائي لبيانات الإستبيان واختبار الفروض الموضوعية، تم التوصل إلى النتائج التالية:

— لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير البيانات الديموغرافية، حيث:

• لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير المؤهل العلمي؛

• لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الوظيفة؛

• لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير الخبرة المهنية؛

## الخاتمة

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير عدد الأفراد العاملين بالمكتب؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تعزى إلى متغير ارتباط المكتب بمكاتب تدقيق عالمية؛
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث:
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحسين مستوى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة؛
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تحقيق الرقابة على جودة التدقيق الخارجي؛
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) للتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على تدعيم استقلالية المدقق الخارجي؛

## 5. مقترحات الدراسة

بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، تقترح الباحثة أن يتم الاعتناء أكثر بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لما لها من مزايا لكلا المدققين وللمؤسسة محل التدقيق، وتحسين جودة التدقيق إلى مستويات جيدة، كما تضع مجموعة من المقترحات والتي قد تعتبر ضرورية للإستفادة من علاقة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية:

- ✓ إصدار قوانين تنظم عمل المدقق الداخلي، تلزم المؤسسات العمومية والخاصة بتشكيل قسم التدقيق الداخلي، وتوضح العقوبات الناجمة عن مخالفة هذا الإجراء؛
- ✓ الإهتمام بمفهوم جودة التدقيق على الصعيدين الأكاديمي والعملي، ومحاولة تحديد أبعاده بما يتلاءم مع متطلبات بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ✓ منح لجنة مراقبة النوعية صلاحيات أكبر ودعمها بالإطارات القادرة على تحديد مدى إلتزام المهنيين بالقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق؛
- ✓ ضرورة إنشاء قسم خاص لدى مكاتب التدقيق يهتم بقياس جودة التدقيق؛

## الخاتمة

- ✓ مواكبة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للمستجدات في بيئة الأعمال الدولية والتزامهم بالتطوير المهني من خلال امتلاكهم للمعرفة الكافية حول العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛
- ✓ تعزيز التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وذلك من خلال احترام كلا المدققين لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 610) الذي يحفز ويشجع على بناء علاقة إيجابية بينهما من أجل تقديم قيمة مضافة لكلا المدققين وللمؤسسة محل التدقيق على حد سواء؛

## 6. آفاق الدراسة

إنطلاقاً مما تم تناوله في هذه الدراسة ومن خلال التحليل النظري والتطبيقي، يتضح وجود العديد من المواضيع الجديرة بالإهتمام، والتي ستكون مكملة لهذه الدراسة، ومن بينها ما يلي:

- ✓ تأثير لجنة التدقيق في تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛
- ✓ متطلبات تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ✓ معوقات تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ✓ اعتماد المدقق الداخلي على أعمال المدقق الخارجي وأثره على نشاط التدقيق الداخلي.

المراجع

1. أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
2. أحمد عبد المولى الصباغ، عادل عبد الرحمن أحمد، كامل السيد أحمد العشماوي، أساسيات المراجعة ومعاييرها، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، القاهرة، مصر، 2008.
3. أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات، دون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
4. أسامة ربيع أمين، التحليل الاحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS، دون طبعة، دون دار نشر، القاهرة، مصر، 2008.
5. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر، 2006.
6. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2008-2009.
7. إياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي "منهج علمي نظريا وتطبيقيا"، الطبعة الأولى، دار المغرب للنشر والتوزيع، بغداد، العراق، 2011.
8. بديع الدين ريشو، مراجعة القوائم المالية بين مزاعم الإدارة و الخدمات التأكيدية- دراسة تحليلية في الإصدارات المهنية- دون طبعة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2017.
9. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، بدون طبعة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
10. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، عصام نعمة فريط، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، 2013-2014.
11. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة "الإطار النظري والإجراءات العملية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
12. حكيم حمود فليح الساعدي، محمد زامل فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع، العراق، 2019.
13. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012، الأردن.
14. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، 2017.
15. رائد ادريس محمد الخفاجي، عبد الله مجيد حميد العتايي، الوسائل الإحصائية في البحوث التربوية والنفسية، الطبعة الأولى، دار دجلة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.



## المراجع

16. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، الطبعة 01، دار وائل للنشر، الأردن، 2015.
17. زاهر الرححي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
18. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
19. شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
20. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة "شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 28.
21. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الأساليب التطبيقية لتحليل وإعداد البحوث العلمية مع حالات دراسية باستخدام برنامج SPSS، دون طبعة، دون دار نشر، الأردن، 2014.
22. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، العراق، 1999.
23. عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية "المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2002.
24. عبید سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2011.
25. علي الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية "نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.
26. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دون طبعة، دار هومة، الجزائر، 2018.
27. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.
28. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، بدون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
29. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
30. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل-الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي - الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
31. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة 01، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.

## المراجع

32. نبيل جمعة صالح النجار، الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
33. نور الدين أحمد قايد، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
34. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
35. يحي محمد متولي خليل، التحليل الاحصائي باستخدام برامج الحاسب الالي، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، مصر، 2020.

## 2. الأطروحات

36. أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2012.
37. أيمن فتحي فضل الخالدي، قياس مستوى جودة خدمات المصارف الإسلامية العاملة في فلسطين (من وجهة نظر العملاء)، رسالة ماجستير تخصص إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2006.
38. رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014.
39. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية - ميدانية"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ومراجعة، 2008.
40. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية -دراسة حالة تكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاؤهم، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
41. عصام تركي شاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2015.
42. عمر إبراهيم محمود الأشقر، تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.
43. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، 2013.
44. عمر مسعودي، فعالية تخطيط التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية، في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة ادرا، الجزائر، 2018/2019.

## المراجع

45. محمد عبد الماجد بوركايب، معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، 2017/2016.
46. محمد فراس الوتار، مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2016.
47. محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية "دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011.
48. مروة موسى، دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية "دراسة ميدانية للفترة ما بين 2014-2017"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، جامعة غرداية، 2018-2017.
49. نبيل ابراهيم اسماعيل سمور، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014.
50. نور الهدى بملولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر "دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة سطيف 01، 2017/2016.
51. يوسف محمد مطرية، أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، دراسة تطبيقية في البنوك الوطنية في قطاع غزة، رسالة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2017.
- 3. المقالات**
52. إبراهيم عبد موسى السعدي، مرتضى محمد شاني الحسيني، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي، مجلة جامعة بابل لعلوم الصرفة والتطبيقية، العدد 04، المجلد 25، 2017.
53. إياد طاهر محمد، ياسر سعيد عبد الامير، انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل على جودة تدقيق الهيئات الرقابية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 36، 2015.
54. إيمان خلايفية، رضا جاو حدو، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مجلة معارف، المجلد 14، العدد 01، 2019.
55. أبو بكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، عمر عبو، دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد 02، العدد 01، 2019.
56. أحمد بن خيرة، سليم عابر، مريم بن يوسف، امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية "الأحداث اللاحقة أنموذجا"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2020.

## المراجع

57. أحمد بن يوسف، حاج قويدر قورين، دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات الاقتصادية "دراسة ميدانية بمؤسسة ميناء شلف"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 22، العدد 02، 2019.
58. أحمد حاجي، تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على الجودة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية - المجلد 5، العدد 03، 2011.
59. أحمد خليفة، جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 04، العدد 01، 2018.
60. أحمد راهي، القوانين والنظم والقواعد السلوكية العراقية التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي 220، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 05، العدد 17، 2014.
61. أحمد سعيد حميدي، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 09، 2018.
62. أحمد فيصل خالد الحايك، عمر إقبال توفيق، محمد محمود بشايرة، التدقيق الإجتماعي الداخلي مجالاته ومحددات تطبيقه من قبل المدققين الداخليين "دراسة تحليلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 01، 2015.
63. أحمد يوسف السعيد، إسماعيل طويل، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي -دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر- مجلة المدبر، المجلد 08، العدد 01، 2021.
64. الأخضر لقليطي، صلاح الدين شريط، استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 21، 2017.
65. أسامة معمري، حمزة مفتاح، جمال عمورة، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات او مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد 02، 2020.
66. إسماء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 02، 2013.
67. أسماء عبايبي، بشوندة رفيق، الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية "حالة الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 25، 2021.
68. أسماء كربول، لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة المؤسسات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، عدد خاص، 2018.
69. إسماعيل بوغازي، لمين تغليسية، مساهمة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد 15، العدد 01، 2019.

## المراجع

70. أصيلة العمري، نجلاء نوبلي، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 02، 2021.
71. أميرة بوباطة، مصطفى بودرامة، أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر"، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 07، العدد 01، 2022.
72. الأمين لباز، حليلة رقيق، فايذة زرقط، العوامل المؤثرة على مدى استقلالية مراجع الحسابات في ظل النظام **10-01**، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 03، العدد 02، 2021.
73. أمينة ابراهيم خلف، صالح مهدي حمادي، عمار غازي ابراهيم، دور استقلالية التدقيق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 04، 2019.
74. أيوب بان هاني، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء البيئي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 42، 2014.
75. باسل خالد شناق، علي عبد القادر الذنبيات، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) "دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 02، 2006.
76. برودي مفروم، عبد الحميد مراكشي، العوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافي الحسابات في الجزائر، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 06، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، 2019.
77. بشرى فاضل خضير الطائي، علاء الدين عبد الرحمن، تأثير تدوير المدقق على جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لطلبة الدراسات العليا، 2017.
78. تيجاني بالريقي، منى كشاط، الأدوار الحدية للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2017.
79. تيسير عبد القادر محمد جواد، نضال رؤوف أحمد، تقييم التدقيق في النشاط التأميني في ضوء المعايير الدولية **IIA**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 61، 2020.
80. جدعان فرقد فيصل، دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 06، العدد 01، 2016.
81. جليل إبراهيم صالح، عبد الكريم عبد الرحيم، نهلة غالب عبد الرحمان، قياس مستوى جودة مكاتب تدقيق المنظمة الجنوبية، "دراسة ميدانية لمكاتب البصرة" مجلة جامعة ذي قار، العدد 09، 2014.
82. جمال عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة **ISA**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، 2011.

## المراجع

83. حازم عبد العزيز الغرابوي، رائد فاضل حمد سلمان، عبد الرضا حسن سعود، محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي، مجلة كلية الكوت للعلوم الإنسانية، العدد 01، المجلد 01، 2020.
84. حسن بوزناق، فوزية برسولي، دراسة العلاقة بين الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 03، 2019.
85. حسن فائز حسين، محمد عبد الله إبراهيم، دور معايير التدقيق الداخلي لـ IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 108، 2018.
86. حمادة السيد المعصراوي، قواعد السلوك الأخلاقي للمراجع الداخلي في العلاقة مع مجلس الإدارة، الموظفين والإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 86، 2019.
87. حمزة بوسنة، أثر خصائص لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية "أدلة إضافية"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2020.
88. حيدر عباس عبد، سعود جايد مشكور، علاء حسن الشرع، المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري "دراسة عينة من المدققين في مدينة السماوة"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 03، 2017.
89. خالد أحمد محمد حمودة، زهرة عبد السلام محمد حمودة، فاطمة شادي هدية حسن، دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، العدد 05، 2018.
90. خالد علي أنديه، مدى إدراك المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لدور لجنة المراجعة في تهيئة البيئة الملائمة لعملية التنسيق والتعاون بينهما "دراسة تحليلية مقارنة"، مجلة كلية الدراسات العليا، العدد 02، 2020.
91. خديجة تمار، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، 2017.
92. خليدة عابي، محمد يعقوبي، دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 07، جامعة الوادي، 2014.
93. دليلة بوقرن، لظفي شعباني، مساهمة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، 2021.
94. رفيقة بوسالم، عبد القادر مقرامنت، نوال ضيافي، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق "التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر"، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 09، العدد 04، 2021.
95. رياض عبد الله، وهيب الضلعي، رقابة جودة أعمال التدقيق للمكاتب البينية "دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 08، العدد 01، 2008.
96. زهير سعدي، معايير اعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية "دراسة نظرية تحليلية"، مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2017.

## المراجع

97. سعاد شكري معمر، كهينة رشام، أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي "دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 12، العدد 01، 2022.
98. سمير لقويوة، مختار مسامح، مساهمة التخصص المهني للمدقق في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، 2017.
99. سناء مالطي، محمد المبارك، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايتي سيدي بلعباس وتلمسان"، revue des réformes economiues، et intégration en economie mondiale، المجلد 14، العدد 01، 2020.
100. سهام جبار مزهر، العلاقة بين جودة التدقيق والإبلاغ المالي -دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية في العراق-، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 10، العدد 01، 2018.
101. سهام طالب حسين، محمد يعقوب، الآفاق المختلفة لتفعيل جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد 07، العدد 03، 2019.
102. شيرين عزيز محمد، مراجعة النظر وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 15، العدد 46، جامعة تكريت، 2019.
103. شيماء محمد سمير إبراهيم، التكامل بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من الفساد المالي "دراسة تطبيقية في جامعة الموصل"، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 41، 2013.
104. صالح مهدي حمادي، عمار غازي إبراهيم، نزار معن عبد الكريم، تأثير الحوكمة الإلكترونية في جودة التدقيق، journal of economics and adminidtrative science، المجلد 25، العدد 111، 2019.
105. صبري ماهر مشتهي، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين-دراسة حالة-، المجلد 15، العدد 02، 2013.
106. صبري ماهر مشتهي، تحليل العلاقة بين دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 02، 2013.
107. ضياء عبد الحسين القاموسي، محمد هادي هاشم، دور التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم مخاطر القرار الإئتماني "دراسة حالة في مصرف الرشيد / الإدارة العامة"، مجلة التقني، المجلد 30، العدد 4، 2017.
108. طارق تليلي، هوارى سويسى، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، ملة الباحث، العدد 19، العدد 01، 2019.

## المراجع

109. عائشة بوشيشي، الرقابة والتدقيق الداخليين بالمؤسسة الجزائرية "دراسة حالة تدقيق الاستثمارات بشركة تسوية وتهينة وتعميد الطرق STAAR بولاية تلمسان، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 03، العدد 02، 2020.
110. عائشة لشلاش، هيشام بوعلي، لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2017.
111. عبد الحميد العيسوي محمود، أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي "مع دراسة ميدانية على بيئة الممارسة المهنية المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الثاني، 2017.
112. عبد القادر حددي، محمد زيدان، فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018.
113. عبد القادر عوادي، محمد العبد، هيبه صنهاجي، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، 2017.
114. عبد القادر قادري، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية اعداد تقرير التدقيق، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، العدد الثاني، 2016.
115. عبد الكريم مقراني، كهينة قماط، واقع لجنة التدقيق في الجزائر: دراسة مقارنة، مجلة المالية والأسواق، المجلد 07، العدد 02، 2020.
116. عبد الله عناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 07، 2017.
117. عبد الله مايو، يزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، 2016.
118. عفاف إسحاق أبو زر، حازم محمد طه، أثر معايير مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق، المحلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 08، العدد 04، 2012.
119. علي هاتف عبد علي، كريمة علي كاظم الجوهر، مدى تأثير استخدام معايير تقنية six sigma في تحسين جودة التدقيق الداخلي، مجلة الكلية الإسلامية، العدد 42، 2017.
120. عمر دليمي، محمد براق، العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 17، 2017.
121. عمر دليمي، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 21، العدد 01، 2021.
122. غلام الله جيلالي عياد، مدى ملائمة معايير التدقيق الداخلي للمؤسسة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 15، 2016.



## المراجع

123. فاتح سردوك، موسى رحمان، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 35/34، 2014.
124. فاتح طواف، فاطمة الزهراء رقايقية، أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020.
125. فداء عبد المجيد صبار، مدى التزام شعب الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعات الكويتية بالمعايير المهنية الحديثة، مجلة كلية المأمون الجامعة، العدد 19، العراق، 2012.
126. فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 07، 2014.
127. لحسن بوطوال، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وانعكاساته على الأداء الرقابي وتكلفته، المجلة المغربية للقانون الإداري والعلوم الإدارية، المجلد 01، العدد 01، 2015.
128. مجيد موسى الكناني، جودة التدقيق الداخلي وأثرها على طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي، - دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية. journal of Economics and Administrative Science، المجلد 26، العدد 117، 2020.
129. محمد إبراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات "دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الاردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 01، 2006.
130. محمد أحمد موسى، محمد يوسف البر مصباح، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، 2016.
131. محمد صالح فروم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 02، 2019.
132. محمد براق، مسعود صديقي، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر الدولي العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 08-09 مارس 2005.
133. محمد صالح فروم، دور الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 03، العدد 01، 2019.
134. محمد طحطوح، مسعود حوي، تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة اداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر "دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 21، العدد 02، 2020.
135. محمد عيد ربيع فتوح، دراسة تحليلية لإطار قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 54، العدد 02، 2017.

## المراجع

136. محمود أحمد نوري، صباح نوري عبد، انعكاس جودة التدقيق في إعداد وعرض البيانات المالية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 10، العدد 23، 2018.
137. نصيرة قاسم، العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر "دراسة ميدانية"، مجلة الافاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2020.
138. نور الهدى بملولي، التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية "دراسة تحليلية للمعايير IAS/IFRS وISA إصدارات 2018"، الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، 2020.
139. نوفل محمد موسى، الحكومة في القطاع الخاص والعام، الجامعة المستنصرية، العراق، 2020.
140. هاشم حسن التميمي، أثر عدم تبني الدروان الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء "دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية"، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، 2018، ص 55.
141. الوزجاني مهملي، مصطفى بودراما، نوال سايب، التوجه الحديث للتدقيق الداخلي في ظل مستجدات الإطار المرجعي للممارسات المهنية "دراسة حالة مجموعة من الشركات الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 03، 2020.
142. يونس زين، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 06، 2014.
- 4. القوانين والمراسيم**
143. الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري الجزائري، 2007.
144. القانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 02، 1988.
145. القانون رقم 99-03، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 32، المؤرخ في 24 مارس 1999.
146. المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 210، 505، 560، 580، المقرر رقم 002 المؤرخ 04 فيفري 2016؛
147. المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 230، 501، 530، 540، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018؛
148. المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 500، 300، 510، 700، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016؛
149. المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 500، 300، 510، 700، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

## المراجع

150. المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520، 570، 610، 620، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017؛
151. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، 2011.
152. وزار المالية، القانون 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2010، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، 2010.
153. وزارة المالية، القانون رقم 91-08، المؤرخ في 01/05/1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 20، 1991.

### 5. المداخلات في الملتقيات والمؤتمرات

154. باهية زعيم، ليلي ربة هيدوب، التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.
155. بلقاسم بلقاضي، طاهر لمين بلقاضي، محمد بوعبيدة، معايير تقارير المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري ومتطلبات التكييف مع المعايير الدولية، الملتقى الوطني حول "واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية"، جامعة بومرداس، 11-12 افريل، 2018.
156. ثابت حسان ثابت، رافي نزار جميل، مجالات التوافق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية وأثرها في الحد من الفساد المالي والإداري، المؤتمر الدولي الأول لجامعة جيهان، العراق، 2020.
157. نادر صلاحات، العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، مؤتمر ديوان الرقابة المالية والإدارية، فلسطين، 2017.

### المراجع باللغة الأجنبية

#### 1. الكتب

158. David Hoyle, ISO 9000 quality systems handbook, fourth edition, 2001.
159. Henri Mitonneau, réussir l'audit quality, édition 2, 1994
160. Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Septième édition, 2010.
161. Stephen D. Gants, the basic of it audit "purposes, processes, and practical information", sixth edition, SeveMaske, 2014.

162. A.L. Hoshang Muhsin Karim and all, **The role of adopting strategic audit to improve audit quality**, journalofcriticalreviews, VOL 7, ISSUE 11, 2020.
163. Abdulrahman A.M. Al-Twajjry, David R. Gwilliam, John A. Brierley, **An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector**, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 No. 7, 2004.
164. ADEBOYE and all, **audit quality and auditor's independence**, journal of accounting business and finance, vol 06, no 01, 2020.
165. Adnan Kadhum Matrood, Ali Mahdi Hameed, Amjed Kareem Ghadhab, **factors affecting the quality of external auditor performance: an analytical study of the opinions of auditors working in iraqi audit firms and companies**, Academy of Strategic Management Journal, Volume 18, Issue 1, 2019, p 06.
166. Afif A. Almasani and all, **The mediation effect of audit quality on the relationship between auditor-client contracting features and the reliability of financial reports in YEMEN**, international journal of business society, volume 3, number 10, 2019.
167. Agus Endro Suwarno, Yayi Bely Anggraini, Dewita Puspawati, **Audit Fee, Audit Tenure, Auditor's Reputation, and Audit Rotation on Audit Quality**, journal of, Riset Akuntansidan Keuangan Indonesia, volume 05, number 01, 2020.
168. Ajang Sube ,Tabi Francline Tambe, Tasoh Martin Toh, **Required most, Internal or external audit,Required most, Internal or external auditing**, Electronic Journal, 2016.
169. Alaa Musallam Albkour,OdaiFalah Mohammad Al Ghaswyneh, Mohd. Adil, **SERVQUAL and SERVPERF: A Review of Measures in Services Marketing Research**, Global Journal of Management and Business Research Marketing, Volume 13, 2013.
170. Alan Kilgore, Corporate Governance, **Professional Regulation And Audit Quality**, Malysian accouting review, vol 06, N 01, 2007.

171. Ali DEBBI, Mounya BOUDIA, **La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne dans l'entreprise algérienne : le cas d'ATM Mobilis**, Recherches économiques et managériales, Vol 14 , N° 03, 2020.
172. Ali Mansouri, Reza Pirayesh, Mahdi Salehi, **audit competence and audit quality: case in emerging economy**, International journal of business and management, vol 04, no 02, 2009.
173. Aliu momodu, okpanashijohua, mohammed nma ahmed, **audit fees and audit quality: a study of listed companies in the downstream sector of Nigerian petroleum industry**, Humanities and Social Sciences Letters, vol 06, no 02, 2018.
174. Amer Qasim, Mishiel Said Suwaidan, **External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees "An empirical investigation**, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 No. 6, 2010.
175. Angus Duff, **measuring audit quality in an era of change; an empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005**, managerial auditing journal, Vol 24, No 05, 2009.
176. Arianna S. Pinello, Ara G. Volkan, Justin Franklin, Michael Levatino, Kimberlee Tiernan, **The PCAOB Audit Quality Indicator Framework Project: Feedback From Stakeholders**, Journal of Business & Economics Research, Volume 16, Number 1,2019.
177. Arnold Schneider and all, **role of the internal audit function in,corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and direction for future research**, journal of accounting literature, vol 23, No 01, 2004.
178. Arnold Schneider, **Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing**, Research in Accounting Regulation, volume 22, 2010.
179. Arnold Schneider, Brayen K. Church, Robert J. Ramsay, **concurring partner review: Does involvement in audit planning affect objectivity**, journal of accounting regulation, vol 16, 2003.
180. Arnold Schneider, **Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing**, Journal of Accounting Research Vol. 22 No. 2, 1984.

181. Arnold Schneider, the nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 13, Number 4, 2009.
182. Arnold Schneider, The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function, Journal of Accounting Research Vol. 23 No. 2, 1985.
183. Ashraf Al-Sukker and all, External auditor reliance on the work of the internal audit function in Jordanian listed companies, John Wiley & Sons, 2018.
184. Astro yudha kertarajasa, Taufiq marwab, tertiaro wahyudi, the effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable, journal of accounting, finance and auditing studies, volume 05, no 01, 2019.
185. Auhammad Bibi Mushiirah, Pariag Maraye Neeveditah, SeetahKeshav, An Investigation of Audit Quality in Mauritius, Theoretical Economics Letters, volume 08, 2018.
186. Bambang Leo Handoko, Hertin Restu Pamungkas, Effect of Independence, Time Budget Pressure, and Auditor Ethics on Audit Quality, International Journal of Psychosocial Rehabilitation, Vol. 24, 2020.
187. Călin Tănase Ladar, Laura Nicoleta Nasta, convergences and divergences between internal and external audit on international context, International Journal of Administration Sciences, No. 1, 2015.
188. Charis Subianto, Determinants of Audit Quality: An Analysis of Three Points of International Standards on Auditing (ISA) and The Identity of The Auditor As An Independent Accountant, Journal of Contemporary Accounting and Economics Symposium, Special Session, 2018.
189. Dagwom Yohanna Dang, Ibukun L. Lawrence, external auditors' reliance on the internal audit function: the Nigerian prespective, asian academic research journal of social science and humanities, volume 03, issue 02, 2016.
190. Dalia A. Abbass, Mahmoud M. Aleqab, Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms, International Business Research, Vol. 6, No. 4, 2013.

191. Daniel worret, Marios Gros, **the challenge of measuring audit quality: some evidence**, critical accounting, Vol 06, No 04, 2014.
192. Darius Vaicekauskas, Jonas Mackevičius, **Developing a framework for audit quality management in audit firms**, ZeszytyTeoretyczneRachunkowości”, tom 75, 2014.
193. David A. Wood, Douglas F. Prawfit, Steven M. Glover, **Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor’s Reliance Decision**, Contemporary Accounting Research, Vol. 25, No. 1, 2008.
194. David M. Stott, Mark Linville, Mary F. Allen, **The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection**, American Journal of Business, Vol. 20, No. 1, 2005.
195. Deirdre Coyle, **Audit Firm Rotation – Its Impact on Auditor Independence: An Irish Perspective**, 2010.
196. Dessalegn Getie Mihret, Mengistu Amare Admassu, **Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate governance percpective**, International Business Research, vol 04, no 02, 2011.
197. Diana Dumitrescu, NicolaeBobitan, **cooperation and coordination between internal and external auditing**, Annals of the Constantin Brâncuși, 2016.
198. Edosa Joshua Aronmwan, Tina Oghene kome Ashafoke, Chijioko OcarMgbame, **audit firm reputation and audit quality**, European journal of business and management, vol 05, no 07, 2013.
199. Emin huseyin, Mehmet UnsalMemis, **earning management, audit quality and legal environment: an international comparison**, International Journal of Economics and Financial Issues,vol 02, N 04, 2012.
200. Ermelinda Satkam, **Internal and external audit in the function of the management of the trade companies**, Journal of US-China Public Administration, volume 17, number 06, 2017.
201. F. Todd Dezoort, Michael F. Peters, Richard W. Houston, **The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors’ Planning Judgments and Decisions**, Contemporary Accounting Research Vol. 18 No. 2, 2001.
202. Florian Schmidt, Reiner Quick, **Do Audit Firm Rotation, Auditor Retention, and Joint Audits Matter?– An Experimental Investigation of**

- Bank Directors' and Institutional Investors' Perceptions**, journal of accounting literature, volume 41, 2018.
203. Francis jere, **A framework for understanding and researching audit quality**, American accounting association, Vol 30, No 02, 2011.
204. Francis jere, **what do we know about audit quality**, The British Accounting Review, volume 36, 2004.
205. Francois A. Carrillat, Fernando Jaramillo, Jay P. Mulki, **the validity of the SERVQUAL and SERVPERF scales**, international journal of service industry management, Vol 18, No 05, 2007.
206. Fuad Elmahedi Hussein, Mustafa Mohd Hanefah, Khaled Ali Endaya, **Audit Team Characteristics, and External Environment Audit Factors: Effects on Audit Quality in Libya**, Journal of Economics, Business and Management, vol 03, 2020.
207. Ganesh Krishnamoorthy, Mario Maletta, **The contingent effects of board independence and audit committee effectiveness on internal audit reliance: a pre-SOX perspective**, Accounting and Finance, Vol. 6, No. 1, 2016.
208. Gary F. Peters, Lawrence J. Abbott, Susan Parker, **Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness**, A Journal of Practice & Theory, Vol. 34, No. 4, 2012.
209. Georgina morais, Mario franco, **decising factors in cooporation and trust between internal and external auditors**, john wiley& sons, 2019.
210. Haron Hasnah and all, **The reliance of external auditors on internal auditors**, Managerial Auditing Vol. 19 No. 9, 2004.
211. Ho-Young Lee, Hyun-Young Park, **Characteristics of the Internal Audit and External Audit Hours: Evidence from S. Korea**, Managerial Auditing Journal, vol 31, 2016.
212. Hussam al-khaddash, Rana Al Nawas, Abdulhadi Ramadan, **factors affecting the quality of auditing: the case of Jordanian commercial banks**, international journal of businedd and social science, vol 04, no 11, 2013.
213. Inês Sofia Sousa Marques and all, **Auditor Independence: A Qualitative Study of the Perceptions of Auditors**, International Journal of Accounting and Taxation, Vol. 7, No. 1, 2019.



214. Irwan Adimas, Ganda Saputra, Achmad Yusuf, **The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Contribution to Determine Audit Fees for External Audits**, Journal of Finance and Accounting, Vol. 7, No. 1, 2019.
215. Jagan Krishnan, Paul C. Schauer, **the differentiation of quality among auditors: evidence from the Not-For-Profit Sector, auditing**, a journal of practice and theory, vol 19, No 02, 2000.
216. Janine van Diggelen, **Global trends in audit quality, supervision, and standard setting**, Maandbladvoor Accountancy en Bedrijfseconomie, 2018.
217. Javed Ahmed Memon and all, **moderating influence of audit quality on the relationship between concentrated ownership and accounting conservatism: in Pakistani listed firm: empirical evidence from GMM technique**, Vol 7, 2020.
218. Jeffrey Cohen and all, **Auditor Communications with the Audit Committee and the Board of Directors: Policy Recommendations and Opportunities for Future Research**, Accounting Horizons Vol. 21, No. 2, 2007, p 183.
219. Jeffrey R. Casterella, Kevan L. Jensen, W. Robert Knechel, **Is self-regulation Peer Review Effective at Signaling Audit Quality**, the accounting review, Vol 84, No 03, 2009.
220. Jenny Stewart, Mazlina Mat Zain, Nava Subramaniam, **Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics**, International Journal of Auditing, 2006.
221. Jenny Stewart, Nava Subramaniam, **Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities**, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 No. 4, 2010.
222. Khaled Ali Endaya, **Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.9, 2014.
223. Khaled Ali Endaya, Mustafa Mohd Hanefah, **Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of**

- senior management**, Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol. 32 No. 2, 2016.
224. Khalil Tiar, Mohamed Cherif Benzouai, **A structural model for audit quality**, Strategy and Development Review, Volume 10, 2020.
225. Krishnamoorthy, G, **A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function**, A Journal of Practice and Theory, ,volume 21, no 01, 2002.
226. L. Dwight Sneathen, Tim Kizirian, William L. Felix, **the effect of an internal audit function on audit effort**, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 9, Number 1, 2005.
227. Laura Nicoleta Nasta, Călin Tănase Ladar, **convergences and divergences between internal and external audit on international context**, AGORA International Journal of Administration Sciences, No 01, 2015.
228. Linda Elisabeth De Angelo, **auditor size and audit quality**, Journal of Accounting and Economics, volume 03, 1981.
229. M. M. Aliu, J. Okpanachi, & N. A. Mohammed, **Auditor's Independence and Audit Quality: An Empirical Study**, Accounting & Taxation Review, Vol. 2, No. 2, 2018.
230. Madher E. A. Hamdallah, **the reliance of external auditors on the performed by internal auditors and its impact on the audit on banks: a case of the first ABU DHABI BANK**, UAE, Economics and Management, vol 17, 2020.
231. Mahbub Zaman, Mazlina Mat Zain, Zulkiflee Mohamed, **The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees**, International Journal of Auditing, John Wiley & Sons, 2015.
232. Mangesti Sri, Solimun Solimun, **The relationship between audit quality and risk taking toward value creation in Indonesia**, Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 9 No. 2, 2019.
233. Manuela Krystyna Ingaldi , **use of the SERVPERF method to evaluate SERVICE QUALITY in the transport company**, independent journal of management & production, vol 07, no 01, 2016.

234. Mario J. Malfitta, **An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk,** Contemporary Accounting Research Vol. 09, No. 02, 1993.
235. Meriem Chekroun, **Le rôle de l'audit interne et du contrôle interne dans la prévention et la détection de la fraude: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes,** مجلة دفاتر إقتصادية, volume 08, numéro 02, 2017.
236. Meriem CHEKROUN, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage du système de contrôle interne au sein des Entreprises Publiques Algériennes,** revue economie et management, vol 10, n 01, 2011.
237. Micheal L. Ettredge, Chan Li, Suzan Scholz, **Audit fees and auditor dismissals in the Sarbanes–Oxley era,** Accounting Horizons, vol 21, no 07, 2007.
238. Nadhim Shaalan Jabbar, **The implications of internal and external auditing integration of the auditing performance and its impact on the expectation gap: an exploratory study on the IRAQI environment,** Academy of Accounting and Financial Studies Journal, vol 22, 2018.
239. Nopmanee Tepagul, Ling Lin, **auditor independence and audit quality: a literature review,** journal of accounting, auditing and finance, vol 30, 2015.
240. Phan Thanh Hai, **The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam,** International Journal of Business and Management; Vol. 11, No. 3, 2016.
241. Phitip Reckers, Richard Brody, Steven Golen, **An Empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors,** Accoimling and Bid Sinrss Kesearrk. Vol. 28. No. 3, 1998.
242. Rahman Yakubu, Tracey Williams, **a theoretical approach to auditor independence and audit quality,** Volume 17, 2020.
243. Renu Desai and all, **External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation,** International Journal of Accounting Information, 2017.
244. Richard G. Brody, **External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation,** Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting ,2012.

245. Robyn Pilcher and all, **The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector**, Australian Accounting Review, vol 23, no 04, 2013.
246. Rohami Shafie and all, **Audit Firm Tenure and Auditor Reporting Quality: Evidence in Malaysia**, international business research, volume 02, number 2, 2009.
247. Shivaram Rajgopal, Suraj Srinivasan, XinZheng, **Measuring audit quality**, Review of Accounting Studies, 2020.
248. Sourour Hazami-Ammar, **Some evidence on the impact of internal audit on external audit fees**, corporate, accounting and finance, volume 30, 2019.
249. Stein, M.T., Simunic, D.A. and O'keefe, T.B, **Industry differences in the production of audit services**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 13, 1994.
250. Syahril Ali, Mekharisa putriaulia, **Audit Firm Size, Auditor Industry Specialization and Audit Quality: An Empirical Study of Indonesian State-Owned Enterprises**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.22, 2015.
251. Zayol patrick, Kukeng Vitalis, **effect of auditor independence on audit quality: a review of literature**, international journal of buine and management invention, vol 03, 2017.

3. الأطروحات

252. Abdelhak Ziani, **le role de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise**, these de doctorat en science économique, université abou bakr belkaid de Tlemcen, 2013/2014.
253. Ali Azharudin, **change in auditing practice: evolution, constraints and ingenious solution**, doctorat thesis, Aston university, 2016.
254. Ben hayoun Sadafi. M.A, **L'audit interne : levier de performance dans les organisations publiques, Etude du cas Drapor**, Institut supérieur de commerce et d'administration des entreprises, mémoire de l'obtention du diplôme du cycle supérieur de gestion, Rabat, 2001.

255. Faud ziah hanim BT HJ. fadzil, **Internal auditing practices and performance of internal audit departemnet**, doctorat thesis in business administration, sains university, Malaysia, 2003, p18.
256. Meriem chekroun, **le role de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne:cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, these pour l'obtention du titre de docteur en science de gestion, université aboubekr belkaid, tlemcen, 2013/2014.
257. Siti zabdeh saidani, **the relationship between internal and external auditors of local authorities in England and Malaysia**, Submitted to the University of Sheffield in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy, 2010.

4. المداخلات في الملتقيات والمؤتمرات

258. AbdJabar Faizan, Fazlida Mohd Razali, Halil Paino, **The Influence of External Auditor's Working Style, Communication Barriers and Enterprise Risk Management toward Reliance on Internal Auditor's Work**, 7<sup>th</sup>INTERNATIONAL CONFERENCE ON FINANCIAL CRIMINOLOGY, Wadham College, Oxford, United Kingdom, 13-14 April 2015.
259. Essia Ries Ahmed, Daw Tin Hla, Waleed Khalid Salih, **Peer Review Effectiveness on Quality Assurance Review Programs by auditors in Public Sector**, International Conference on Contemporary Issues in Accounting and Finance, 08-10 October 2015, Universiti Malaysia Sarawak.
260. Roy Glass, **The relashionship between internal and external audit in the public sector**, IIA NEW ZEALAND conference, 21-23 Novmber 2005, NEW ZEALAND, 2005.
261. Sidhar Ramamoorti, **internal auditing: history, evolution, and prospects**, published by the institute of internal auditors, 2003, p04, publication for  
website:<https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>,
262. Siti Zabeda hSaidin, **Does reliance on internal auditors' work reduced the external auditcost and external audit work?**, International

## المراجع

Conference on Accounting Studies, Kuala Lumpur, Malaysia, 18-19 August 2014.

### 5. النشرات الصادرة عن الهيئات المهنية

#### 1.5. باللغة العربية

263. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، متاح على

<https://socpa.org.sa/SOCPA/files/3c/3c0b621d-1539-49be-9984-daa4bcff3d3f.pdf>

264. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار المراجعة 610 "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، 2020،

متاح على <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/2a/2a9746bf-6c02-4f0c-a2e4-c2c2a1b36740.pdf>

#### 2.5. باللغة الأجنبية

265. chartered institute of internal auditors, position paper: internal audit's relationship with external audit, available on <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FPOK9uyYV9gJ:>

266. Coso, **Internal Control- integrated framework**, Executive Summary, 2013, available on <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf>

267. ECIIA, **Improving cooperation between internal and external audit**, 2019, available on <http://eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>

268. European commission, **Role of Audit Committees for Internal Audit in the public sector**, Discussion Paper No. 4, 2014.

269. GAO, public accounting firms, **required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation**, 2003, p 13.

270. Government Accountability Office, **Government Auditing Standards**, By the Comptroller General of the United States, 2011.

271. IAASB, **A Framework for Audit Quality Key Elements That Create an Environment for Audit Quality**, 2014, available

- on:<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Audit-Quality-Feedback-Statement.pdf> .
272. IAASB, **A Framework for Audit Quality Key Elements That Create an Environment for Audit Quality**, 2014, available on <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Crete-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>.
273. IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, 2018.
274. IIA, code of ethics, 2009, Available on the site [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF\\_Code\\_of\\_Ethics\\_01-09.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdf),
275. IIA, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2016, available on <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/2016-Standards-Exposure-Markup-English.pdf> 2016.
276. IIA, International standards for the professional practice of internal auditing, 2016, Available on <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>
277. IIA, **Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise**, 2004, Disponible à <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise-wide%20Risk%20Management%20French.pdf>
278. IIA, **PERSPECTIVES INTERNATIONALES L'audit interne et l'audit externe Des rôles distincts dans la gouvernance organisationnelle**, 2017, Disponible à <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance-French.pdf> ..
279. Karhi Nisjar, Rita Yuniarti, **Peer Review and Audit Quality**, Institute of Research Engineers and Doctors, USA, 2015.
280. OECD, G20/OECD Principles of Corporate Governance, 2015, available on <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>.

281. PCAOB, **auditing standards of the public company accounting oversight board**, 2017, available on [https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/standards/auditing/documents/auditing-standards-as-of-december-15-2017575662230.pdf?sfvrsn=bc30bcc8\\_2](https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/standards/auditing/documents/auditing-standards-as-of-december-15-2017575662230.pdf?sfvrsn=bc30bcc8_2) .
282. PCAOB, **Standing advisory group meeting “discussion – audit quality indicators”**, 2013.
283. PCAOB, **AS.NO.05**, 2007, available on [https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket\\_021/2007-06-12\\_release\\_no\\_2007-005a.pdf?sfvrsn=9685a498\\_](https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket_021/2007-06-12_release_no_2007-005a.pdf?sfvrsn=9685a498_).
284. public company accounting oversight board, **Standing advisory group meeting “discussion – audit quality indicators”**, 2013.
285. Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107–204, available on [https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf) .
286. Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107–204, available on [https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)
287. Sas 128, 2014, available on [https://www.google.com/search?q=sas+128+pdf&rlz=1C1CHNY\\_fiDZ939DZ939&oq=sas+128+pdf&aqs=chrome..69i57.5619j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#](https://www.google.com/search?q=sas+128+pdf&rlz=1C1CHNY_fiDZ939DZ939&oq=sas+128+pdf&aqs=chrome..69i57.5619j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#)
288. Treadway Commission, **Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting**, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987.

6. الروابط الإلكترونية

289. Anne Pezet, Sophie Marmousez, Sophie Audouset-Coulier, **La qualité de l’audit : histoire d’un concept et de son utilisation dans la recherche académique (ou l’histoire de la naissance d’une chimère)**, 2018, Disponible à <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01901101/document>.



290. Blagica Jovanova, DushkoJosheski, **external audit and relation between internal auditors, supervisory body and external auditors of the banking sector in the republic of Macdonia**, 2012, Available at [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2080498](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2080498) .
291. David A. Wood, **Increasing value through internal and external auditor coordination**, position paper to IIA, available on [https://na.theiaa.org/about-us/Public%20Documents/Sawyer\\_Award\\_2004.pdf](https://na.theiaa.org/about-us/Public%20Documents/Sawyer_Award_2004.pdf)
292. <https://na.theiaa.org/standards/guidance/Public%20Documents/IPPF%20Standards%20Markup%20Changes%202013-01%20vs%202011-01.pdf>.
293. [https://na.theiaa.org/standardsbguidance/Public%20Documents/IPPF\\_Code\\_of\\_Ethics\\_01-09.pdf](https://na.theiaa.org/standardsbguidance/Public%20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdf).
294. <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FPOK9uyYV9gJ:https://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/position-paper-internal-audits-relationship-with-external-audit/%3FdownloadPdf%3Dtrue+%&cd=2&hl=fr&ct=clnk&gl=dz>.
295. [https://www.google.com/search?q=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&rlz=1C1CHNY\\_frDZ939DZ939&oq=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&aqs=chrome.0.69i59.985j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#](https://www.google.com/search?q=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&rlz=1C1CHNY_frDZ939DZ939&oq=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&aqs=chrome.0.69i59.985j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#).
296. [https://www.google.com/search?q=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&rlz=1C1CHNY\\_frDZ939DZ939&oq=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&aqs=chrome.0.69i59.985j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#](https://www.google.com/search?q=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&rlz=1C1CHNY_frDZ939DZ939&oq=www.association+des+auditeurs+consultants+alg%C3%A9riens.dz&aqs=chrome.0.69i59.985j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#).
297. <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/#Assessing>.
298. <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/#Important>.
299. <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>.
300. <https://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/position-paper-internal-audits-relationship-with-external-audit/>.
301. <https://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/position-paper-internal-audits-relationship-with-external-audit/%3FdownloadPdf%3Dtrue+%&cd=2&hl=fr&ct=clnk&gl=dz> .

302. Maurizio Rija, **Auditing Quality: Some Empirical Studies**, 2018, p 03, available on [https://ideas.repec.org/h/spr/eurchp/978-3-319-67913-6\\_1.html](https://ideas.repec.org/h/spr/eurchp/978-3-319-67913-6_1.html).
303. Meziane mohamed, l'audit est au centre des enjeux économique, disponible sur:<https://www.vitamedz.com/fr/Algerie/l-audit-interne-est-au-centre-des-498304-Articles-0-18300-1.html>
304. Rajendra Srivastava , Robin W. Roberts, Vikram Desai, **An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions**, 2006, Available on [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=938183](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=938183).
305. Rajumar Adulika, **coordination between internal and external auditors**, 2009, available on <https://taxguru.in/finance/coordination-between-internal-and-external-auditors.html>
306. Sidhar Ramamoorti, **internal auditing: history, evolution, and prospects**, published by the institute of internal auditors, 2003, publication for website:<https://na.theiia.org/iia/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>.

الملاحق

جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف -

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

إلى السادة والسيدات المحترمين

تحية طيبة وبعد...

الموضوع: تعبئة إمتبانه لبحث دكتوراه بعنوان:

"التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال  
الجزائرية"

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة نأمل من سيادتكم الإجابة على هذه الإمتبانه بكل دقة وموضوعية إيماناً  
بأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة من واقع خبرتكم العلمية والعملية. ونحيطكم علماً أنها لن تستخدم  
إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم تعاونكم وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

الباحثة واکر مريم

## الملاحق

### الجزء الأول

أولاً. المعلومات الشخصية

#### 1. المؤهل العلمي

ليسانس  ماجستير  دكتوراه  ماستر

#### 2. الوظيفة

خبير محاسب  محافظ حسابات  خبير قضائي

#### 3. الخبرة المهنية

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  من 11 إلى 15 سنة  أكثر من 15 سنة

ثانياً. معلومات تعلق بالمكتب

#### 1. عدد الأفراد العاملين في المكتب

أقل من 3 أفراد  من 3 إلى 6 أفراد  من 6 إلى 9 أفراد  أكثر من 9 أفراد

#### 3. هل يرتبط المكتب مع مكاتب تدقيق عالمية

نعم  لا

## الملاحق

### الجزء الثاني

#### المحور الأول: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
<b>التكامل في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية</b>			
1. أطلع على نتائج فحص قسم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية			
2. أعتد على خطط فحص نظام الرقابة الداخلية التي يجريها قسم التدقيق الداخلي من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في النظام			
3. أتعاون مع موظفي قسم التدقيق الداخلي في فهم طبيعة النظام المحاسبي للمؤسسة محل التدقيق			
4. أتعاون مع موظفي قسم التدقيق الداخلي في فهم طبيعة نظام المعلومات للمؤسسة محل التدقيق			
5. أتعاون مع المدقق الداخلي من أجل تقديم التوصيات لإدخال التحسينات على نظام الرقابة الداخلية			
<b>التكامل في مجال حوكمة المؤسسات</b>			
6. أعتد على أعمال المدقق الداخلي عندما تدعم لجنة التدقيق العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي			
7. أستعين بأعمال المدقق الداخلي عندما يشجع مجلس الإدارة الإتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي			
8. أتعاون مع المدقق الداخلي من أجل تقديم التوصيات لإدخال التحسينات على إجراءات حوكمة المؤسسات			
<b>التكامل في مجال تقييم المخاطر</b>			
9. أفحص إجراءات تقييم المخاطر التي قام بها موظفو قسم التدقيق الداخلي			
10. أستعين بعمل المدقق الداخلي بهدف تقدير الإجراءات التي يجب أن أتبعها عند تقدير مخاطر الرقابة			
11. أنسق مع المدقق الداخلي بغرض تحديد إجراءات الرقابة المفترض ان تمنع الأخطاء والتلاعبات المحتملة			
<b>التكامل في مجال إعداد خطة وبرنامج التدقيق</b>			
12. أفحص برامج عمل المدقق الداخلي عند التخطيط لمهمة التدقيق			
13. يقلص اعتمادي على اعمال قسم التدقيق الداخلي من برنامج التدقيق الخارجي			

## الملاحق

			14. أعد برنامج التدقيق بناء على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية
<b>التكامل في مجال اعداد التقرير</b>			
			15. أطلع على التقارير المعدة من قبل قسم التدقيق الداخلي للتعرف على مشاكل المؤسسة
			16. أتأكد من مدى تضمين تقارير التدقيق الداخلي للنتائج المهمة والتقارير القابلة للتطبيق
			17. أتابع مدى حرص المدقق الداخلي على ابلاغ مجلس الإدارة في حال عدم حل مشاكل المؤسسة
			18. أتابع مدى استجابة إدارة المؤسسة لتوصيات المدقق الداخلي

المحور الثاني: تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية

البعد الأول: الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق والقوانين المماثلة

غير موافق	محايد	موافق	أحرص على الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق
			1. أحرص على الالتزام بالمعيار NAA 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" للاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق مع الزبائن
			2. أتفق مع المؤسسة محل التدقيق حول شروط تنفيذ المهمة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في التوصية رقم 01 من المقرر 103/SMP/94
			3. ألتزم بتطبيق متطلبات المعيار NAA 505 "التأكيدات الخارجية" بهدف الحصول على أدلة الإثبات
			4. أعالج الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفقا للمعيار NAA 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"
			5. أتأكد من قيام إدارة المؤسسة محل التدقيق بمسؤولياتها في اعداد القوائم المالية بتطبيق متطلبات المعيار NAA 580 "التصريحات الكتابية"
			6. أسعى للحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة لاستخلاص النتائج المعقولة لإبداء الراي بتطبيق متطلبات المعيار NAA 500 "العناصر المقنعة"
			7. ألتزم بتطبيق متطلبات المعيار NAA 300 "تخطيط تدقيق"

## الملاحق

			الكشوف المالية " لإعداد استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل الذي يتناسب مع حجم اعمال المؤسسة محل التدقيق
			8. أبدي الرأي حول القوائم المالية المدققة في شكل تقرير مكتوب بالاستناد على متطلبات المعيار NAA 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"
			9. أقيم قدرة المؤسسة محل التدقيق على مواصلة الاستغلال وفق المعيار NAA 570 "استمرارية الإستغلال"
			10. أحدد إمكانية استخدام أعمال المدقق الداخلي بتطبيق متطلبات المعيار NAA 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"
			11. أحرص على الالتزام بمتطلبات المعيار NAA 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" لتحديد الحالات الضرورية للاستعانة بعمل خبير في مجال آخر غير المحاسبة والتدقيق
			12. أطبق متطلبات المعيار NAA 230 "وثائق التدقيق" لتشكيل الملف حول العناصر المقنعة المتحصل عليها ومنهجية عملية التخطيط للتدقيق
			13. أوثق كل إجراءات التدقيق وفقا للتوصية رقم 02 من المقرر 103/SMP/94
			14. أحدد مجتمع الفحص والعينة من خلال تطبيق متطلبات المعيار NAA 530 "السير في التدقيق"
			15. أجمع العناصر المقنعة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بما فيها تلك المتعلقة بالقيمة الحقيقية وفقا لما يقتضيه المعيار NAA 540

### البعد الثاني: الرقابة على جودة التدقيق

تظهر ممارسة المكتب للرقابة على جودة التدقيق، حيث:	موافق	محايد	غير موافق
1. يخضع المكتب لبرنامج تدقيق النظير من طرف مكاتب التدقيق الأخرى			
2. يشارك المكتب في برامج تدقيق النظير لدى مكاتب تدقيق أخرى			
3. يتوفر المكتب على قسم خاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق			
4. يخضع المكتب لمهام مراقبة لجنة النوعية المنصوص عليها وفقا للمادة			



## الملاحق

			22 من المرسوم التنفيذي 11-24
			5. أفحص مدى الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتم من قبل مكاتب التدقيق الأخرى
			6. أفحص مدى الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتم من قبل مكتب التدقيق نفسه
			7. يوجد لدى المكتب إجراءات مصممة تفرض على فريق التدقيق الامتثال للمتطلبات الأخلاقية (النزاهة الكفاءة الموضوعية الكفاءة السرية والسلوك المهني
			8. يوجد لدى المكتب مدونة سلوك مهني واخلاقي تتضمن الإجراءات التأديبية
			9. أقوم بتقييم وضعية الزبائن الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم من عدمها
			10. يجوز المكتب على سياسات وإجراءات لتقييم أداء فريق التدقيق
			11. أعين عضو من بين أعضاء فريق التدقيق لمتابعة سير عملية التدقيق

### البعد الثالث: تدعيم استقلالية المدقق الخارجي

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1. أحرص على منع أعضاء فريق التدقيق من إقامة علاقات شخصية أو عمليات مالية أو تجارية وغيرها مع الزبائن			
2. أتعاقد مع المؤسسة محل التدقيق مع مراعاة أحكام المادة 715 مكرر 6			
3. أراعي أحكام المادة 64 من القانون 01-10 أثناء ممارسة مهنة التدقيق لضمان الاستقلالية الفكرية			
4. أمتنع عن القيام بالمهام المنصوص عليها في المادة 65 من القانون 01-10 لضمان الاستقلالية المادية			
5. ألتزم بأحكام المادة 70 من القانون 01-10 ولا أسعى لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتي القانونية			
6. تتوفر المؤسسات التي أدققها على لجنة تدقيق			
7. يساهم وجود لجنة تدقيق في المؤسسات التي أدققها في تنفيذ العملية			

## الملاحق

			بكل استقلالية
			8. يؤدي طول مدة تعاقد مع المؤسسة محل التدقيق إلى زيادة خبرتي والفهم الأفضل لطبيعة العمل
			9. تتحدد مدة ارتباطي مع المؤسسة بموجب المادة 27 من القانون 10-01
			10. أكون أكثر توافقاً مع قرارات مجلس الإدارة كلما طالت مدة التعاقد نتيجة لتقارب في المصالح مع إدارة المؤسسة
			11. تغييري بعد فترة محددة من التعاقد مع المؤسسة يمكنني من مقاومة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة
			12. أعتمد أوراق العمل التي تم إعدادها في العهدة السابقة عند استمرار علاقتي مع الزبون لعهدتين متتاليتين
			13. أفقد أسلوب الشك المهني عند تجديد عهدي مع المؤسسة محل التدقيق
			14. يتم اللجوء أحياناً إلى تغييري من قبل المؤسسة بعد عهدة واحدة فقط من التعاقد دون السماح بإتمام عهدتين متتاليتين
			15. تغييري بعد فترة محددة من التعاقد يؤدي إلى زيادة الجهد في كسب المعرفة حول المؤسسة محل التدقيق
			16. أراعي الفصل بين الخدمات الإستشارية ومهمة التدقيق القانوني عن تقديم خدمة التدقيق

### الملحق رقم 02: قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين

الرقم	أسماء الأساتذة المحكمين	الدرجة العلمية	جامعة الإنتساب
01	نوي الحاج	أستاذ محاضر أ	جامعة شلف
02	عمر البصير	أستاذ التعليم العالي	جامعة تيسمسيلت
03	رزقي إسماعيل	خبير محاسبي - أستاذ محاضر أ	جامعة البويرة
04	حمادي مليكة	أستاذ محاضر أ	جامعة سيدي بلعباس
05	رواني بو حفص	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية