أسس تقييم وظيفة التدقيق الداخلي وفق المعيار الجزائري للتدقيق 610 من منظور المدقق الخارجي– دراسة ميدانية

The Assessment Bases of Internal Audit Function According to Algerian Standard on Auditing 610 from the External Auditor's Perspective - A Field Study

نوال كفوس[1]

[1] جامعة سطيف1-سطيف (الجزائر)، nawel.keffous@univ-setif.dz

تاريخ الارسال: 2025/01/30 **تاريخ القبول:** 2025/03/30 **تاريخ النشر:** 2025/03/31

ملخص:

تهدف الورقة البحثية إلى تحديد الأسس الواردة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 التي يرتكز عليها المدقق الخارجي في عملية تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، ومن ثم تحديد مستوى الالتزام بتطبيق هذه الأسس لاتخاذ قرار الاعتماد على أعمال الوظيفة. ولتجميع البيانات الأولية اللازمة تم تطوير استبيان وتوزيعه على 45 مكتبا للتدقيق الخارجي بولاية سطيف. خلصت الدراسة إلى أن مستوى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق الأسس المتعلقة بتقييم نشاط التدقيق الداخلي الواردة في المعيار رقم 610 كان مرتفعا، وأن الموضوعية هي العامل الأكثر أهمية في عملية التقييم، يليها عامل العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي، وفي الأخير مستوى الكفاءة.

كلمات مفتاحية: المدقق الخارجي، وظيفة التدقيق الداخلي، المعيار الجزائري للتدقيق.

تصنيفات JEL: M42.

Abstract :

The paper aims to highlight the bases listed in the Algerian Standard on Auditing No.610 on which the external auditor relies in the process of internal audit function evaluation, and then determine the compliance level to these bases to make the decision to rely on the function work. To collect the primary data, a questionnaire was developed and distributed on 45 external audit offices in Setif. The study found that external auditors' compliance level to the assessment bases listed in the Algerian Standard on Auditing No.610 was high, and that objectivity is the most important factor in the evaluation process, followed by the work performed and finally the level of internal auditor competence.

Keywords: External Auditor; Internal Audit Function; Algerian Standard on Auditing.

JEL Classification Cods: M42

المؤلف المرسل: كفوس نوال، **الإيميل:** nkeffous@yahoo.com

المقدمة:

زاد الاهتمام في السنوات الأخيرة بوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، نظرا لدورها الإيجابي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، وتحسين فعالية استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، ودعم الحوكمة، بالإضافة إلى المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، إذ تشكل وظيفة التدقيق الداخلي ركيزة أساسية للعديد من الأطراف مثل الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي ولمختلف أصحاب المصلحة. ما يشير إلى توسع تأثير وظيفة التدقيق الداخلي ليشمل أطرافاً أخرى خارج المؤسسة.

في هذا الإطار، يعتبر المدقق الخارجي من الأطراف التي تعتمد بشكل كبير على جهود المدقق الداخلي لتحديد طبيعة وتوقيت والإجراءات التي يتعين عليه اتخاذها، حيث تشير الدراسات في هذا المجال إلى ضرورة التنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي وبين التدقيق الخارجي، واعتبار التدقيق الداخلي مصدرا مهما للمعلومات للمدقق الخارجي يمكن الانتفاع منه، باعتباره أكثر دراية بالمؤسسة وبيئتها وظروفها.

وما يعكس أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، الاهتمام المتزايد للمنظمات المهنية الدولية المتخصصة بوضع معايير مهنية تنظم عملية التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، على غرار المعيار الدولي للتدقيق رقم .610 وعلى الصعيد المحلي، قامت وزارة المالية الجزائرية من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 بإصدار معيار التدقيق الجزائري رقم **610** "**استخدام أعمال المدققين الداخليين**"، والذي يتناول إمكانية استفادة المدقق الخارجي من جهود المدقق الداخلي.

مشكلة الدراسة:

يقوم المدقق الخارجي بتطبيق حكمه المهني لتحديد وتقييم احتمالية الانتفاع من جهود المدقق الداخلي في تنفيذ مهام التدقيق، ونظرا لأهمية وحساسية قرار المدقق الخارجي في الاعتماد على عمل المدقق الداخلي أثناء تنفيذ مهام التدقيق، يمكن صياغة إشكالية بحثنا من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي بتطبيق أسس تقييم وظيفة التدقيق الداخلي الواردة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610؟

تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يُقَيِّم مدقق الحسابات الخارجي الموقع التنظيمي للتدقيق الداخلي ومدى دعمه لموضوعية المدقق الداخلي؟

2. هل يُقَيِّم مدقق الحسابات الخارجي مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي؟

3. هل يُقَيِّم مدقق الحسابات الخارجي عمل المدقق الداخلي المنجز ومدى تطبيقه لمنهج منتظم ومنضبط؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة أولية على الأسئلة المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية

الفرضية الرئيسية: يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بتطبيق أسس تقييم وظيفة التدقيق الداخلي الواردة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

تتفرع هذه الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- **H_{01}**: يُقَيِّم مدقق الحسابات الخارجي الموقع التنظيمي للتدقيق الداخلي ومدى دعمه لموضوعية المدقق الداخلي؛

- **H_{02}**: يُقَيِّم مدقق الحسابات الخارجي مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي؛

- **H_{03}**: يُقَيِّم مدقق الحسابات الخارجي عمل المدقق الداخلي ومدى تطبيقه لمنهج منتظم ومنضبط.

أهداف الدراسة:

- تحديد طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، وتسليط الضوء على مجالات التعاون بينهما؛

تحديد الركائز التي يستند عليها المدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، وإبراز أهميتها النسبية؛

- بيان درجة التزام المدقق الخارجي بتطبيق الأسس الواردة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 في عملية تقييم نشاط التدقيق الداخلي؛

- محاولة الوصول إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من شأنها أن تساعد المدقق الخارجي في عملية تقييم وظيفة التدقيق الداخلي.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية موضوع التواصل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، لما له من أثر مباشر في زيادة كفاءة أعمال التدقيق الخارجي والتقليل من تكاليفه، خاصة في ظل تزايد المنافسة في البيئة التي يعمل فيها المدقق الخارجي. كما تتجلى أهمية الدراسة في أهمية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق باعتبارها أدلة إرشادية متكاملة تساعد في تنفيذ مهام التدقيق الخارجي بشكل فعال.

الدراسات السابقة:

- دراسة (بوباطة وبودرامة، 2022) بعنوان "أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر"

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير الارتباط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث تم توزيع استبيان إلكتروني على عينة من محافظي الحسابات في الجزائر. خلصت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي للتكامل بين التدقيق الداخلي

والتدقيق الخارجي على جودة التدقيق الخارجي، ووجود أثر لعامل بذل العناية المهنية، لكن لم تظهر النتائج وجود هذا التأثير بالنسبة للعوامل المتعلقة بتخطيط مهام التدقيق الخارجي، وتقييم الرقابة الداخلية وإعداد تقرير التدقيق

– دراسة (طويل والسعيدي، 2021) بعنوان "أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي– دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر"

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 على جودة التدقيق الخارجي، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على أداة الاستبيان وتوزيعه على عينة من ممارسي المهنة في ولاية الجزائر. خلصت الدراسة إلى أن العوامل المتعلقة بالضغوط التي تمارسها الإدارة على المدقق الداخلي، والتواصل الحقيقي بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ونوعية أعمال التدقيق الداخلي لها تأثير على جودة التدقيق، إلا أنه لم تبين النتائج تأثير الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي. توصي الدراسة بضرورة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر من خلال إيجاد هيئات متخصصة، وهذا بهدف تحسين جودة التدقيق الداخلي.

– دراسة (الذنيبات وشناق، 2006) بعنوان "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"

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 610 من قبل المدققين الخارجيين في الأردن في عملية تقييم نشاط التدقيق الداخلي، وقياس درجة أهمية الأسس التي تضمنها المعيار. ولتحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان وتوزيعه على عينة من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين الأردنيين. بينت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة حول تطبيق المعيار الدولي رقم 610، حيث أشارت النتائج وجود تطبيق للمعيار بدرجة أعلى من المتوسط من وجهة نظر المدقق الخارجي، مقارنة بتطبيقه بدرجة أقل من المتوسط من وجهة نظر المدقق الداخلي. وأن موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي هو الأساس. أوصت الدراسة بضرورة تعزيز درجة تطبيق المعيار رقم 610 في الأردن.

1– العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وطبيعتها

1– 1– الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الداخلي بمثابة وظيفة داخل المؤسسة يقوم بها أفراد يعملون فيها، ويشمل فحص سياسات وخطط الإدارة وإجراءاتها والعمل على تقييمها بشكل مستمر، إضافة إلى تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، من أجل التأكد من تنفيذ سياسات الإدارة، وضمان سلامة أنظمة الرقابة الداخلية. ويعمل التدقيق الداخلي على تقديم خدمات تأكيدية وأخرى استشارية. وبخلاف التدقيق الداخلي الذي يعتبر جزءًا من المؤسسة، فإن التدقيق الخارجي يعتبر مستقلا تماما عنها، يتم الاستعانة به لتقديم رأي مستقل ومحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية للمؤسسة.(Al- Shaheen & Bai, 2020, p. 20) فالتدقيق الخارجي هو عملية فحص وتقييم الأدلة بشكل موضوعي وغير متحيز، بهدف إعطاء رأي عن صحة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال. مما سبق نستنتج أن عملية التدقيق الخارجي تتكون من الفحص والتحقق وإعداد التقرير.

فعلى الرغم من اختلاف دور المدققين الداخليين والخارجيين، إلا أنهم يشتركون في نفس الهدف العام المتمثل في خدمة الجمهور من خلال ضمان أعلى مستوى من الانتظام والملائمة في استخدام الموارد، وتعزيز كفاءة وفعالية الإدارة. (Al- Shaheen & Bai, 2020, p. 6) والجدول الموالي يبين أهم الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

الجدول (01): التباين بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

وجه المقارنة	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
الهدف	– توفير الخدمات التوكيدية والخدمات الاستشارية المختلفة؛ – إضافة قيمة لعمليات المؤسسة وتحسينها؛ – دعم المؤسسة في الوصول إلى أهدافها المرتبطة بتقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة والعمل على تحسينها.	– إبداء رأي غير متحيز بشان سلامة القوائم المالية وصدق تمثيلها لأداء المؤسسة ولمركزها المالي.
التعيين	مجلس الإدارة/ الإدارة العليا في المؤسسة	الجمعية العامة للمساهمين أو اصحاب رأس المال/الملاك
المسؤولية والتقرير	مسؤول أمام الإدارة العليا، ويقدم تقاريره إلى المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة	مسؤول أمام الملاك، ويقدم تقاريره عن القوائم المالية إليهم
الاستقلالية عن المؤسسة	استقلالية جزئية حيث يعتبر موظفا	استقلالية كاملة
نطاق العمل	جميع نشاطات المؤسسة	مالي محاسبي
الجهات المستفيدة	الإدارة العليا، مجلس الإدارة	الملاك، المستثمرين، الممولين والحكومة
الدور تجاه نظام الرقابة الداخلية	تقييمه والمساهمة في تحسينه والحرص والمتابعة لتطبيقه	دراسته وتقييمه لتحديد حجم العينات ووضع خطة الفحص

المصدر: ثائر إبراهيم، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مجلة التدقيق الداخلي، جمعية التدقيق الداخلي الأردني، العدد9، سبتمبر 2019، ص ص15-16.

1- 2- تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

لضمان تنسيق العمل وتحقيق فعالية استخدام الموارد، يجب التأكد من التواصل المستمر بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتبادل المعلومات بشكل منظم وملائم، فالعلاقة المبنية على هذا الأساس يمكن أن تكون مفيدة لكلا الطرفين وللمؤسسة محل التدقيق. ومع ذلك فمن المهم أن تحافظ كل وظيفة منهما على حدود واضحة، إلى جانب الحفاظ على الاستقلالية والموضوعية. في حين أن ضعف التواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وعدم كفاية تدفق المعلومات بين الطرفين له تأثير كبير على كفاءة وفعالية عملية التدقيق. (Regoliosi & Martino, 2019, p. 41)

إذ توجد علاقة ترابط وثيقة بين التدقيق الداخلي والخارجي، وتتعدد أوجه التنسيق والتعاون بينهما. ويعبر مصطلح التكامل عن التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي خلال أداء مهام التدقيق، بهدف ضمان شمولية أعمال التدقيق، وتخفيض

تكرار العمل، وتوزيع المهام بطريقة تحقق الأهداف العامة للتدقيق وتعود بالفائدة على المؤسسة. (Jabbar, 2018, p5) هذه العلاقة من شأنها أن تضمن تنسيق الجهود وتبادل المعلومات القيمة مثل برنامج عمل التدقيق الداخلي، وخطة إدارة التدقيق الخارجي، والمخاطر التي حددتها كل وظيفة، والتغييرات في القوانين والتشريعات. وتزداد كفاءة التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال عقد اجتماعات دورية في المراحل المختلفة لعملية التدقيق.

إن استخدام المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي من شأنه تقليل أعمال التدقيق الخارجي وزيادة كفاءته. (Regoliosi & Martino, 2019, p. 43) إذ يحتاج المدقق الخارجي إلى استخدام أدلة وتقارير وظيفة التدقيق الداخلي لدعمه في تنفيذ مهامه وتسهيل فهمه للمؤسسة وبيئتها الرقابية، بالإضافة إلى تحديد وتقييم التحريفات الجوهرية. كما بإمكانه الاعتماد على تقرير المدقق الداخلي المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعلى تقييمه للبيانات المحاسبية المسجلة في سجلات المؤسسة لتحديد درجة الاعتماد عليها. بذلك فإن فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة من شأنها أن توفر الجهد والتكاليف والوقت في تنفيذ عملية التدقيق الخارجي. من جهة أخرى فإن وجود اتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يمكن أن يساهم في تطوير أداء المدقق الداخلي وتعزيز مهاراته وخبرته. (الذنيبات و شناق، 2006، صفحة 190)

إن وجود علاقة الارتباط والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ضرورية لكليهما، بالنظر لتأثيرها الإيجابي على أهداف كلا الطرفين. وتكمن الأهداف الأساسية للارتباط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فيما يلي: (Jabbar, 2018, p. 5)

- شمولية أعمال التدقيق لمختلف الأنشطة في المؤسسة؛
- تنفيذ مهام التدقيق بمستوى عال من الجودة؛
- التقليل من ازدواجية وتكرار العمل؛
- تخفيض تكاليف عملية التدقيق؛
- دعم وصول المؤسسة إلى أهدافها بنجاح.

ولتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجب: (إبراهيم، 2019، صفحة 16)

- تنظيم اجتماعات بشكل منتظم بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك؛
- مشاركة برامج التدقيق وأوراق العمل؛
- تبادل التقارير بما يمكن أحد الطرفين من تعديل نطاق عمله اعتمادا على تقارير الطرف الآخر؛
- تبادل المعرفة والتقنيات والخبرات.

1– 3– العوامل المعززة للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي: وتشمل (إبراهيم، 2019، صفحة 16)

– درجة الاستقلالية التي يتمتع بها الطرفين، إذ أن عدم استقلالية المدقق الداخلي بشكل كامل يزيد من أهمية التعاون مع المدقق الخارجي لما يتمتع به من استقلالية تامة؛

– تركيز المدقق الداخلي على أنظمة الرقابة الداخلية بهدف تحسينها ودعمها وتقييم أدائها، الأمر الذي يساعد المدقق الخارجي عند تحديد نطاق فحصه وتدقيقه؛

– على اعتبار أن المدقق الداخلي موظف داخل المؤسسة من شأنه أن يمكنه من إجراء مختلف أنواع الفحوصات التحليلية المفصلة والشاملة، بينما يقوم المدقق الخارجي بالمراجعة الاختبارية وليست الشاملة، وبالتالي يمكنه الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي؛

– يعتبر التدقيق الداخلي مفتاحا للتخفيف من الآثار السلبية الناتجة عن ارتفاع تكاليف عملية التدقيق الخارجي، بسبب كبر حجم المؤسسات وزيادة درجة التعقيد.

2- تقييم نشاط التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية والمحلية للتدقيق:

2-1- تقييم نشاط التدقيق الداخلي على ضوء المعايير الدولية للتدقيق:

يجب أن تتسم وظيفة التدقيق الداخلي بمجموعة من الخصائص التي بموجبها يمكن للمدقق الخارجي استخدام والاعتماد على عمل المدقق الداخلي دون تحمل مخاطر مرتبطة بمسؤولياته. نتيجة لذلك هناك اهتمام متزايد بتوفير أسس يمكن اعتمادها في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، كونها تؤثر على مختلف مراحل وإجراءات عملية التدقيق. (الذنيبات و شناق، 2006، صفحة 188)

في هذا السياق، حدد معيار التدقيق الدولي رقم **610** **"استخدام عمل المدققين الداخليين"** في الفقرة **15** ثلاثة أسس لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي بهدف فهم وظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز تقييم أولي لها من طرف المدقق الخارجي، تتضمن ما يلي: (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2023، صفحة 715)

- درجة دعم موقع وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وكذلك السياسات والإجراءات المختلفة لموضوعية المدققين الداخليين؛
- مستوى الكفاءة الذي تتمتع به وظيفة التدقيق الداخلي؛
- مدى تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي لأسلوب منضبط ومنتظم في تنفيذ أعمالها.

بناءً عل ما سبق، يمكن القول إنه بإمكان المدقق الخارجي الاعتماد على عمل وظيفة التدقيق الداخلي بشكل بناء ومتكامل، استناداً على موضوعية ومستوى الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجا منتظما ومنضبطا. كل هذه العوامل لها تأثيرات على قرار الاعتماد لكنها ليست حصرية. (Regoliosi & Martino, 2019, p. 41)

2-1- 1- تقييم الموضوعية:

الموضوعية هي أحد الصفات الأساسية الواجب تقييمها من طرف المدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الاعتماد على عمل المدقق الداخلي، وقد أثبتت الدراسات أن الموضوعية هي أهم عامل يؤثر على كفاءة التدقيق. فالموضوعية تعني اتخاذ القرارات وإعطاء الأحكام دون

الاعتماد على الغير والتفكير بطريقة غير منحازة لأي طرف. وتتأثر الموضوعية بالاستقلالية، التي تشير إلى تحرير المدقق الداخلي من العوامل التي تعيق تنفيذ مهامه، إذ يمكن تعزيز الموضوعية من خلال دعم التدقيق الداخلي، وتعزيز الاستقلالية من خلال وضوح إجراءات التدقيق الداخلي. (عبد الرحيم، 2019، صفحة 14) بذلك يمكن القول إن الموضوعية تشير إلى القدرة على أداء المهام دون السماح بالتأثير على الأحكام المهنية للمدقق الداخلي.

2-1- 2- تقييم الكفاءة:

إن المستوى التعليمي والمؤهلات المهنية هي أحد العوامل الأساسية التي تؤثر على قرار استفادة المدقق الخارجي من أعمال وظيفة التدقيق الداخلي. (Usman, Rohman, & Ratmono, 2023, p. 5) وتشير كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي إلى اكتساب المعرفة والمهارات اللازمة للقيام بالوظيفة والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب والعمل على تطويرها للتمكن من تنفيذ المهام الموكلة بدقة ووفقا للمعايير المهنية المعمول بها، فالمدقق الداخلي يجب أن يتمتع بالمعرفة والخبرة والمهارات اللازمة وعليه أن يعمل على تطوير مهاراته بشكل مستمر.

تشكل الموضوعية والكفاءة عناصر مترابطة، فكلما زاد دعم الموقع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة، وكلما ارتفع مستوى كفاءة الوظيفة زادت فرص استفادة المدقق الخارجي من عمل الوظيفة وتوسعت مجالات هذه الاستفادة. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2023، صفحة 721)

2-1- 3- تقييم عمل المدقق الداخلي

يدعم التدقيق الداخلي المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تقييم منهجي ومنظم لإدارة المخاطر والرقابة ولإدارة عملياتها، (Petraşcu & Tamaş, 2013, p. 695) وبذلك فإن ما يميز أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي عن أدوات الرقابة الأخرى التي قد يتم تنفيذها داخل المؤسسة، هو تطبيق أسلوب منظم عند التخطيط لأنشطة وظيفة التدقيق الداخلي وتنفيذها والإشراف عليها وفحصها وتوثيقها. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2023، صفحة 721)

في هذا الإطار يعتبر تقييم العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي أمرا في غاية الأهمية يجب مراعاته في تحديد إمكانية الاعتماد عليه لتنفيذ مهام التدقيق الخارجي، حيث يجب تقييم سيرورة عمل التدقيق الداخلي من مرحلة التخطيط إلى غاية مرحلة إعداد التقارير، من حيث اكتمال الوثائق ونوعية أوراق العمل ونطاق التدقيق إضافة إلى عمليات الإشراف التي تم تنفيذها. (Usman, Rohman, & Ratmono, 2023, p. 5)

2-2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610:

أصدرت وزارة المالية الجزائرية بتاريخ 15 مارس 2017 المقرر رقم 23، تضمن مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق من ضمنها المعيار رقم 610 "**استخدام أعمال المدققين الداخليين**" تناول علاقة التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، كما حدد المعيار احتمالية

وشروط استخدام المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي، إذا كانت أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي تقدم قيمة مضافة. غير أن هذا المعيار لم يتطرق للحالات التي يقوم فيها المدققون الداخليون بتقديم المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي. ينص المعيار رقم 610 على ضرورة قيام المدقق الخارجي بتحديد احتمالية ودرجة الاستفادة من أعمال وظيفة التدقيق الداخلي، وكذلك تحديد مدى ملائمة هذه الأعمال لتنفيذ عملية التدقيق. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، صفحة 3)

إذ يمارس المدقق الخارجي حكمه المهني عند تقييم إمكانية الاعتماد على عمل وظيفة التدقيق الداخلي للتنفيذ مهام التدقيق، وتحديد طبيعة والمدى الذي يمكن فيه الاستفادة من عمل الوظيفة. كما ينص هذا المعيار في حالة استغلال المدقق الخارجي للأعمال المنجزة من طرف المدققين الداخليين، فإنه يجب على المدقق الخارجي توثيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات التدقيق المنجزة حولها. (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، صفحة 6)

2-3- تقييم وظيفة التدقيق الداخلي على ضوء معيار التدقيق الجزائري رقم 610.

حسب الفقرة 8 من معيار التدقيق الجزائري رقم 610 فإنه يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم بعض الجوانب المرتبطة بنشاط التدقيق الداخلي، وهذا بهدف تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق، نذكر منها: (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، صفحة 4)

- معرفة موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال تحديد موقعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، والقيود التي تواجهها، إضافة إلى ارتباطها بالإدارة أو الهيئة الحاكمة في المؤسسة؛
- إمكانية حدوث تواصل فعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال عقد اجتماعات دورية؛
- معرفة مستوى الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين من خلال تحديد المستوى التعليمي والخبرات التي يتمتعون بها، بالإضافة إلى أساليب توظيفهم وعضويتهم في الهيئات المهنية المتخصصة؛
- التأكد من أن تقارير المدقق الداخلي تقدم إلى إدارة المؤسسة أو أي جهة مخولة تتمتع بالصلاحيات المناسبة، بالإضافة إلى وجود اتصال مباشر بين المدققين الداخليين والمسؤولين؛
- التأكد من عدم وجود تعارض لمسؤوليات المدقق الداخلي؛
- التأكد من أن إدارة المؤسسة هي الجهة المشرفة على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي؛
- التأكد من وجود أي قيود مفروضة من إدارة المؤسسة على وظيفة التدقيق الداخلي؛
- تقييم مستوى استجابة الإدارة للتوصيات المقدمة من طرف وظيفة التدقيق الداخلي؛
- التأكد من تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بمهنية عالية، وأن تم التخطيط لها والإشراف عليها وتوثيقها بشكل مناسب.

كما تنص الفقرة 11 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، أنه يجب على المدقق الخارجي تقييم: (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، صفحة 5)

- أنه تم تنفيذ الأعمال من طرف مدققين داخليين يتمتعون بالخبرة المهنية والتكوين التقني اللازم في مجال التدقيق الداخلي؛

- أنه تم الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي وفحصها وتوثيقها بشكل صحيح؛
- أنه تم تجميع أدلة التدقيق الملائمة والكافية لتمكين المدققين الداخليين من الوصول إلى نتائج منطقية؛
- تناسب النتائج المستخلصة مع ظروف إنجاز التدقيق الداخلي، وتناسق التقارير مع نتائج الأعمال المنجزة؛
- المعالجة الصحيحة لمختلف النقاط غير العادية والاستثناءات الظاهرة في أعمال التدقيق الداخلي.

نلاحظ مما سبق، أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 أشار ضمنيا إلى الأسس ذاتها التي تناولها معيار التدقيق الدولي رقم 610، والتي تشمل تقييم الموضوعية ومستوى الكفاءة، وتطبيق نشاط التدقيق الداخلي لمنهج منضبط ومنتظم. فبناءً على موضوعية المدققين الداخليين، ومستوى الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجا منتظما ومنضبطا قد يستطيع المدقق الخارجي استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي بطريقة بناءة ومتكاملة.

3– الجانب التطبيقي ومناقشة النتائج:

3-1- المنهج المستخدم

استندت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، القائم على وصف ودراسة الظاهرة المعنية كما هي في الواقع للإجابة عن الأسئلة المطروحة. ففي الجزء الوصفي، تم استعراض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة، أما في الجزء التحليلي فقد تم تصميم استبيان لجمع البيانات الأولية اللازمة، ومن ثم تحليلها إحصائيا باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة للإجابة عن أسئلة الدراسة المطروحة واختبار صحة فرضياتها.

3–2– مجتمع الدراسة وعينتها:

يشمل مجتمع الدراسة كل مكاتب التدقيق الخارجي العاملة بولاية سطيف، سواءً تعلق الأمر بمكاتب خبراء محاسبيين أو مكاتب محافظي حسابات، المسجلين في قوائم المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. وبعد تحديد المجتمع الدراسة تم توزيع 45 استبياناً على مكاتب التدقيق الخارجي بولاية سطيف، استرجع منها 30 استبيانا فقط صالحا للتحليل.

3–3– أداة الدراسة:

تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لمعرفة إجابات المدققين الخارجيين بولاية سطيف حول الأسس التي يتم الاعتماد عليها في تقييم أعمال المدققين الداخليين وهذا وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610. قسم الاستبيان إلى جزءين، تم تصميم الجزء الأول للحصول على معلومات عامة عن أفراد العينة. أما الجزء الثاني فتضمن ثلاث محاور تم صياغة فقراتها بالاعتماد على الأسس التي حددها كل من المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي. ولتحديد الاتجاه العام لإجابات الأفراد حول فقرات الاستبيان، فقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي Likert scale، بعد ذلك تم تحديد درجة الأهمية النسبية لكل محور من محاور الدراسة في ثلاث مستويات كما يلي:

– مرتفعة: ويكون وسطها الحسابي 3.67 فأكثر؛

- متوسطة: يتراوح وسطها الحسابي بين 2.33- 3.66؛
- منخفضة: وسطها الحسابي أقل من 2.33.

3-4- صدق أداة الدراسة وثباتها:

تم التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة سطيف1، وقد تم تعديله على ضوء مقترحاتهم. وللتأكد من ثبات أداة الدراسة إحصائيا تم إخضاع أسئلة الاستبيان لاختبار قوة الثبات باستخدام ألفا كرونباخ، وقواعد هذا الاختبار هي أنه كلما كان المعامل قريبا للواحد كلما كان ذلك أفضل. والجدول الموالي يبين النتائج.

الجدول (02): معامل الثبات ألفا كرونباخ

رقم المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	الموضوعية	9	0.745
2	مستوى الكفاءة	8	0.886
3	عمل المدقق الداخلي المنجز	9	0.899
	الاستبيان ككل	26	0.930

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم (02) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لفقرات الاستبيان ككل بلغ 0.930 وهي قيمة مرتفعة ومقبولة لأغراض الدراسة، حيث أنها تزيد عن القيمة المقبولة لمثل هذه الدراسة 0.60. ما يؤكد أن الاستبيان يتميز بدرجة عالية من الثبات، ويمكن الاعتماد عليه كأداة للتحليل بهدف اختبار الفرضيات. هذا وقد تراوحت معاملات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة بين 0.745 لمحور تقييم الموضوعية و0.899 لمحور تقييم عمل المدقق، وجميع هذه المعاملات تزيد عن 0.60 الذي يعبر عن الحد الأدنى للحكم على مدى وجود اتساق بين فقرات الاستبيان.

3-4- تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

يعرض الجدول الموالي تحليل الخصائص الديموغرافية للمجيبين عن أسئلة الاستبيان باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية.

الجدول (03): الخصائص الديموغرافية للمجيبين عن أسئلة الاستبيان

نوع المتغير	البيان	العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	دكتوراه	10	33.33
	ماجستير	5	16.7
	ليسانس	8	26.7
	ماستر	7	23.3
التخصص	تدقيق	3	10
	محاسبة	12	40
	علوم مالية	9	30
	أخرى	6	20
الوظيفة	خبير محاسب	8	26.7
	محافظ حسابات	22	73.3
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	2	6.7
	من 5 إلى 15 سنة	13	43.3
	أكثر من 15 سنة	15	50
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

– **المؤهل العلمي**: إن غالبية المجيبين عن الأسئلة هم حاملي شهادة الدكتوراه حيث بلغ عددهم 10 مجيبين وبنسبة 33.33%، يليهم حاملي شهادة الليسانس بنسبة 26.7%، ثم شهادة الماستر بنسبة 23.3%، وفي الأخير حاملي شهادة الماجستير بنسبة 16.7%. ويعكس هذا التوزيع تمتع المجيبين بمستوى مناسب من التأهيل العلمي يمكنهم من فهم الأسئلة والإجابة عنها بموضوعية.

– **التخصص**: إن ما نسبته 40% من المجيبين ينتمون إلى تخصص المحاسبة، و30% هم تخصص علوم مالية، أما المجيبين الذين ينتمون إلى تخصصات أخرى فهم يشكلون 20%، بهذا فإن غالبية المجيبين لديهم القدرة على استيعاب الأسئلة المطروحة لأنهم في مجال التخصص.

– **الوظيفة:** تبين النتائج أن ما نسبته 73.3% من المجيبين يشغلون وظيفة محافظ حسابات، أما 26.7% فهم يشغلون وظيفة خبير محاسب. يعكس هذا التوزيع الواقع العملي لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، حيث غالبية الممارسين هم محافظي حسابات مقارنة بالخبراء المحاسبين.

– **سنوات الخبرة:** يتضح من خلال الجدول أن الغالبية العظمى للمجيبين يتمتعون بخبرات طويلة تقدر بـ 5 سنوات فأكثر، حيث بلغ عددهم 28 مجيبا وبنسبة تقدر بـ 93.3%. ويعتبر هذا التوزيع مؤشرا إيجابيا على قدرة أفراد عينة العلمية والعملية على فهم الأسئلة.

3–5- اختبار الفرضيات:

3–5-1- اختبار الفرضية الرئيسية: تمت صياغة الفرضية الأولى كما يلي

H_0: لا يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بتطبيق أسس تقييم وظيفة التدقيق الداخلي الواردة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610؛

H_1: يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بتطبيق أسس تقييم وظيفة التدقيق الداخلي الواردة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

بهدف اختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، بحيث تكون الفرضية الصفرية (H_0) مرفوضة إذا كان المتوسط الحسابي يزيد عن المتوسط الفرضي بدلالة إحصائية. وفي دراستنا هذه يمثل المتوسط الفرضي منتصف تدريج سلم ليكارت الخماسي، وبذلك فإن قاعدة القرار إذا كان المتوسط الحسابي يزيد عن 3 ومستوى المعنوية أقل من 0.05 ترفض الفرضية الصفرية (H_0) ويتم قبول الفرضية البديلة (H_1). والجدول الموالي يبين نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الرئيسية.

الجدول (04): نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الرئيسية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الترتيب	الأهمية النسبية
المحور 1	3.9593	0.42131	12.471	0.000	الأول	مرتفعة
المحور 2	3.7042	0.63270	6.096	0.000	الثالث	مرتفعة
المحور 3	3.8000	0.56006	7.824	0.000	الثاني	مرتفعة
متطلبات المعيار 610 ككل	**3.8256**	**0.46896**	**9.643**	**0.000**	**–**	**مرتفعة**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم (04) بأن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الاستبيان ككل بلغ 3.8256 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3، وبمقدار تشتت منخفض بلغ 0.46896 يعكس وجود تجانس في إجابات الأفراد على الأسئلة المطروحة. كما قدر مستوى الدلالة بـ 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، ما يعني أن هذا المتوسط ذو دلالة إحصائية. بذلك يمكن القول إن هناك التزاما وبدرجة مرتفعة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610 في عملية تقييم نشاط التدقيق الداخلي لاتخاذ قرار الاستفادة منه.

كما يتضح من الجدول أعلاه أن متوسطات محاور الدراسة قد تراوحت بين 3.9593 لمحور الموضوعية وبين 3.7042 لمحور الكفاءة، وجميع هذه المتوسطات تزيد عن المتوسط الفرضي 3، في حين تراوحت قيم الانحراف المعياري بين 0.42131- 0.63270 وهي قيم منخفضة تشير إلى انسجام إجابات الأفراد عن أسئلة الاستبيان. كما أظهرت نتائج اختبار T أن جميع هذه المتوسطات كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05. بناءً على نتائج التحليل الإحصائي يمكن القول بأن المدقق الخارجي يأخذ بعين الاعتبار كل العوامل المتعلقة بموضوعية وكفاءة وعمل المدقق الداخلي المنجز كمحددات في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي.

بناءً على ما سبق ذكره، ووفقا لقاعدة القرار فإنه ترفض الفرضية الصفرية (H_0) و يتم قبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على أنه **"يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بتطبيق أسس تقييم وظيفة التدقيق الداخلي الواردة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610"**

ويمكن تفسير هذه النتائج بأن مهنيي التدقيق في الجزائر سواء كانوا محافظي حسابات أو خبراء محاسبين ملزمين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية والتشريعات التي تحكم المهنة، حيث تشكل هذه المعايير مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها، وإطار عام يضبط عمل المهنيين ويوجه الإجراءات التي يقومون بها، والالتزام بتطبيقها من شأنه أن يساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال. كما تعكس هذه النتائج إدراك ووعي المدققين الخارجيين أن قرار الاعتماد على عمل وظيفة التدقيق الداخلي بشكل بناء ومتكامل، يجب أن يستند أساساً على تقييم موضوعية ومستوى الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي وتقييم العمل المنجز من طرفه.

إلا أن النتائج تظهر وجود تباين في درجة الأهمية النسبية للأسس المعتمدة في هذه الدراسة، حيث تعتبر الموضوعية العامل الأكثر أهمية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، بالنظر لما يوفره هذا العامل من استقلالية للمدقق الداخلي والتي تمكنه من تنفيذ مهامه بكل حرية. حيث تعتبر الموضوعية صفة أساسية يجب توافرها في المدقق الداخلي، وتعني أن يقوم المدقق الداخلي بعمله وفي جميع مراحله بدون تحيز لأي طرف. يليها في المرتبة الثانية عامل عمل المدقق الداخلي المنجز، والعمل المنجز هو وصف لنتائج أداء المدقق الداخلي، إذ يجب على المدقق الخارجي تقييم سيرورة برنامج التدقيق الداخلي من حيث التخطيط والتنفيذ وعمليات الرقابة التي يتم تنفيذها على أنشطة الوظيفة، وكذا اكتمال الوثائق وجودة أوراق العمل، كلها أمور وجب مراعاتها عند تقييم ما إذا كان يمكن الاعتماد على عمل المدقق الداخلي المنجز. وفي الأخير تعتبر الكفاءة أقل الأسس أهمية.

3-5-2- اختبار الفرضيات الفرعية

– اختبار الفرضية H_{01}

الجدول (05): نتائج التحليل الإحصائي للمحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة الأهمية
1	يتم التأكد من استقلالية قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركة؛	4.1000	0.84486	7.131	0.000	مرتفعة

2	يتم التأكد من عدم قيام المدقق الداخلي بأي مهام أو مسؤوليات إدارية أو تشغيلية تقع خارج نطاق وظيفة التدقيق الداخلي؛	3.7333	0.69149	5.809	0.000	مرتفعة
3	يتم التأكد من أن إدارة الشركة تقدم الدعم الكافي لقسم التدقيق الداخلي لأداء أعماله بمهنية؛	3.8667	0.62881	7.549	0.000	مرتفعة
4	يتم التأكد من عدم وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛	3.9000	0.84486	5.835	0.000	مرتفعة
5	يتم التأكد من حرية اتصال المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي؛	3.7667	0.97143	4.323	0.000	مرتفعة
6	يتم التأكد من أن تقارير قسم التدقيق الداخلي تقدم إلى أعلى سلطة إدارية في الشركة؛	3.9667	0.76489	6.922	0.000	مرتفعة
7	يتم التأكد من إمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع المسيرين؛	4.000	0.69481	7.883	0.000	مرتفعة
8	يتم التأكد من تفاعل واستجابة إدارة الشركة لتوصيات المدقق الداخلي؛	3.9000	0.54772	9.000	0.000	مرتفعة
9	يتم التأكد من احترام المدقق الداخلي للنصوص التشريعية والتنظيمية؛	4.4000	0.49827	15.389	0.000	مرتفعة
	تقييم الموضوعية	**3.9593**	**0.42131**	**12.471**	**0.000**	**مرتفعة**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم 05 أن وجود التزام وبدرجة مرتفعة من قبل المدققين الخارجيين بتقييم موضوعية المدققين الداخليين باعتبارها أحد الأسس التي تم الإشارة إليها في معيار التدقيق الجزائري رقم 610، حيث بلغ متوسط هذا المحور 3.9593 ومستوى دلالة أقل من 0.05، ويشير الانحراف المعياري المقدر بـ 0.42131 إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء المجيبين حول إجابات هذا المحور. كما نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور كانت أعلى من 3 وجميع مستويات دلالتها أقل من 0.05، حيث تراوحت بين 4.4000 للفقرة المتعلقة بالتأكد من احترام المدقق الداخلي للنصوص التشريعية والتنظيمية، ما يعني أن المعرفة المعمقة بالقوانين واللوائح التنظيمية هي جانب يحظى بتقدير كبير من قبل المدقق الخارجي، و3.7333 للفقرة المتعلقة بالتأكد من عدم قيام المدقق الداخلي بأي مهام أو مسؤوليات إدارية أو تشغيلية تقع خارج نطاق التدقيق الداخلي، ما يعني أن المدقق الخارجي يولي أهمية أقل للتأكد من خلو وظيفة التدقيق الداخلي من تضارب المسؤوليات مقارنة بالإجراءات الأخرى التي تتخذها المؤسسة لتعزيز موضوعية واستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي. بناءً على النتائج السابقة ووفقا لقاعدة القرار فإنه ترفض الفرضية الصفرية ويتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه **"يُقَيِّم مدقق الحسابات الخارجي الموقع التنظيمي للتدقيق الداخلي ومدى دعمه لموضوعية المدقق الداخلي"**

ويمكن تفسير هذه النتيجة أن المدقق الخارجي يولي أهمية كبيرة لعامل استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، باعتبارها الضمان على تقديم تقييمات موضوعية وغير متحيزة للبيانات المالية، والضوابط الرقابية وعمليات إدارة المخاطر والحوكمة. فكلما زاد الدعم الكافي

لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال إيجاد موقع مستقل لإدارة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتبعيته لأعلى مستوى إداري، وضمان رفع تقاريره إلى المستوى الإداري المناسب بما يضمن تنفيذ التوصيات المقدمة، ومختلف السياسات والإجراءات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي، ازدادت احتمالية استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي. في حين أن وجود شك لدى المدقق الخارجي حول استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير سلبي على استخدام المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي وعلى مستوى التنسيق بينهما.

– اختبار الفرضية H_{02}

جدول (06): نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة الأهمية
1	يتم التأكد من تمتع المدقق الداخلي بالتأهيل العلمي الكافي لأداء عمله؛	3.9000	0.75886	6.496	0.000	مرتفعة
2	يتم التأكد من تمتع المدقق الداخلي بخبرات في مجال التدقيق؛	3.8667	0.77608	6.117	0.000	مرتفعة
3	يتم التأكد من إلمام المدقق الداخلي بالمعايير المحاسبية؛	3.8333	0.98553	4.631	0.000	مرتفعة
4	يتم التأكد من إلمام المدقق الداخلي بمواضيع الاقتصاد والإدارة والضرائب والمالية والقانون؛	3.4666	0.97320	2.626	0.014	متوسطة
5	يتم التأكد من تمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والاستقامة عند قيامه بواجباته ومسؤولياته؛	4.000	0.74828	7.374	0.000	مرتفعة
6	يتم فحص سياسات التوظيف التي يتبعها قسم التدقيق الداخلي؛	3.4667	0.81931	3.120	0.004	متوسطة
7	يتم فحص ومراجعة البرامج التدريبية التي استفاد منها المدقق الداخلي؛	3.400	0.81386	2.693	0.012	متوسطة
8	يتم التأكد من تخصيص الموارد الكافية والمناسبة لقسم التدقيق الداخلي، تتناسب مع حجم الشركة وطبيعة أعمالها؛	3.7000	0.87691	9.000	0.000	مرتفعة
	تقييم مستوى الكفاءة	**3.7042**	**0.63270**	**6.096**	**0.000**	**مرتفعة**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم 06 إن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة المحور الثاني المتعلق بتقييم مستوى كفاءة المدقق الداخلي بلغ 3.7042 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3 وبمستوى دلالة أقل من 0.05، ما يعكس التزام أفراد عينة الدراسة بتقييم مستوى كفاءة المدقق الداخلي وبدرجة مرتفعة قبل اتخاذ القرار الانتفاع بعمله.

كما نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور كانت كلها تزيد عن 3 ومستويات دلالتها أقل من 0.05، حيث تراوحت بين 4.000 للفقرة المتعلقة بالتأكد من تمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والاستقامة عند القيام بواجباته ومسؤولياته، فالاستقامة والنزاهة تشكل الأساس لتعزيز الثقة في آراء وأحكام المدقق الداخلي، ومن ثم تحديد إمكانية الاعتماد عليها في تنفيذ مهام التدقيق الخارجي، وبين 3.4000 للفقرة المتعلقة بمراجعة البرامج التدريبية التي استفاد منها المدقق الداخلي.

بناء على ما سبق ذكره، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه **"يُقَيِّم مدقق الحسابات الخارجي مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي"**

ويمكن تفسير هذه النتيجة بوعي أفراد عينة الدراسة بأهمية عامل الكفاءة في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي، ومن ثم في قرار الاعتماد على عمل الوظيفة ككل، بالنظر لما يوفره هذا العامل من قدرة للمدقق الداخلي على الوفاء بالتزاماته ومسؤولياته. فالكفاءة هي أحد الخصائص المهمة الواجب توافرها في المدقق الداخلي، إذ يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالقدر الكافي من التأهيل العلمي والخبرات العملية وأن يلتزم بتطوير وتحسين مهاراته للقيام بمهامه عل أكمل وجه. فكلما ارتفع مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، كان من المحتمل أكثر استفادة المدقق الخارجي من عمل الوظيفة.

– اختبار الفرضية H_{03}

جدول (07): نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة الأهمية
1	يتم التأكد من قيام المدقق الداخلي بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق؛	3.9000	0.60743	8.115	0.000	مرتفعة
2	يتم التأكد من وجود إشراف كاف من قبل المدقق الداخلي على موظفيه أثناء قيامهم بعملية التدقيق؛	3.6333	0.76489	4.535	0.000	متوسطة
3	يتم فحص ومراجعة برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق الداخلي لعملية التدقيق؛	3.7667	0.72793	5.769	0.000	مرتفعة
4	يتم التأكد من وجود رقابة مستمرة على عمل موظفي التدقيق الداخلي من قبل مدير التدقيق الداخلي؛	3.6667	0.88409	4.130	0.000	متوسطة

5	يتم فحص عينة من أوراق العمل التي يقوم المدقق الداخلي بإعدادها؛	3.8333	0.74664	6.113	0.000	مرتفعة
6	يتم التأكد من جمع العناصر المقنعة الملائمة لتمكين المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛	3.8000	0.76112	5.757	0.000	مرتفعة
7	يتم مراجعة عينة من التقارير التي يقوم المدقق الداخلي بإعدادها؛	3.9667	0.80872	6.80872	0.000	مرتفعة
8	يتم التأكد من وجود اتساق في التقارير التي يعدها المدقق الداخلي مع نتائج الأعمال المنجزة؛	3.6000	0.72397	4.539	0.000	متوسطة
9	يتم التأكد من أن الاستنتاجات والتوصيات الواردة في تقرير المدقق الداخلي قد تم العمل بها.	4.0333	0.71840	7.878	0.000	مرتفعة
	تقييم عمل المدقق الداخلي	**3.8000**	**0.56006**	**7.824**	**0.000**	**مرتفعة**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول رقم 07 بأن المتوسط الحسابي لإجابات المدققين الخارجيين عن أسئلة المحور الثالث المتعلق بتقييم عمل المدقق الداخلي 3.800 وبانحراف معياري منخفض بلغ 0.56006، يعتبر هذا المتوسط أكبر من المتوسط الفرضي 3 وبمستوى معنوية أقل من 5%، ما يعني التزام المدققين الخارجيين وبدرجة مرتفعة بتقييم العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي قبل اتخاذ قرار الاستفادة بعمله من عدمها.

كما يتضح من الجدول السابق أن جميع متوسطات فقرات المحور أكبر من المتوسط الفرضي ومستويات دلالتها أقل من 5%، حيث تراوحت بين 4.0333 للفقرة المتعلقة بالتأكد من تنفيذ التوصيات الواردة في تقرير المدقق الداخلي، وبين 3.6000 للفقرة المتعلقة بوجود اتساق في تقارير التدقيق الداخلي مع نتائج الأعمال المنجزة.

بناءً على النتائج السابقة، ووفقا لقاعدة القرار لاختبار T للعينة الواحدة، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "**يُقَيِّم المدقق الخارجي عمل المدقق الداخلي ومدى تطبيقه لمنهج منتظم ومنضبط**"

تعكس هذه النتيجة أهمية عامل تقييم الأداء، بالنظر لتأثيره المباشر في تحديد مستوى الاعتماد على عمل المدقق الداخلي عند تنفيذ مهام التدقيق الخارجي. فكلما ارتفعت جودة عمل المدقق الداخلي من خلال التخطيط الكافي والمناسب ووضع خطة واضحة وبرنامج تدقيق مفصل، والإشراف المستمر على عمل المدققين الداخليين، كلما ارتفعت إمكانية استفادة المدقق الخارجي من عمله.

4 - الخاتمة:

إن الحاجة المتزايدة إلى إيجاد طرق لتحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق، أدت إلى زيادة التركيز على علاقات التنسيق مع وظيفة التدقيق الداخلي. فعلى الرغم من تباين الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إلا أن هناك مصالح مشتركة توفر أساساً للتعاون بينهما. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

4-1- نتائج الدراسة:

- إن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وظيفتين متكاملتين ضمن إطار التأكيد؛
- إن ضعف العلاقة وعدم كفاية تدفق المعلومات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، لها تأثير سلبي على فعالية وكفاءة التدقيق الخارجي؛
- هناك التزام وبدرجة مرتفعة من قبل المدققين الخارجيين بتطبيق أسس تقييم وظيفة التدقيق الداخلي الواردة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610؛
- إن العوامل المتعلقة بموضوعية وكفاءة وعمل المدقق الداخلي المنجز، تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المدقق الخارجي بهدف تقييم وظيفة التدقيق الداخلي؛
- تعتبر الموضوعية العامل الأكثر أهمية بالنسبة للمدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد إمكانية الاعتماد على عمل الوظيفة، يليها عامل العمل المنجز من قبل المدقق الداخلي، وفي الأخير عامل كفاءة المدقق الداخلي.

4-2- مقترحات الدراسة:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها توصي الباحثة بـ:

- العمل على زيادة الوعي بأهمية التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، من خلال تنظيم لقاءات وندوات ومؤتمرات مشتركة لتوضيح آليات التعاون بينهما؛
- ضرورة الارتقاء بوظيفة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، من خلال مواكبة آخر الإصدارات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية والمحلية.

5– المراجع:

5–1– قائمة المراجع العربية:

– المجلس الوطني للمحاسبة. (2017). المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620). الجزائر.

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2023). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة. المملكة العربية السعودية.

أيمن عبد الرحيم. (2019). مبادئ التدقيق الداخلي أولا. *مجلة التدقيق الداخلي*(9)، الصفحات 12- 14.

ثائر إبراهيم. (2019). المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. *مجلة التدقيق الداخلي*(9)، الصفحات 15- 16.

علي الذنيبات، و باسل شناق. (2006). 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، 2*(2)، الصفحات 187- 212.

5– 2– قائمة المراجع الأجنبية:

- Al- Shaheen, H., & Bai, H. (2020). The Reliance of External Audit on Internal Audit: in Chinese Audit Corporations. Faculty of business, Sweden.

Jabbar, N. (2018). 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. *Academy of Accountiong and Financial Studies Journal, 22*(3), pp. 1-15.

Petraşcu, D., & Tamaş, A. (2013). Internal Audit versus Internal Control and Coaching. *Procedia Economics and Finance*, pp. 694- 702.

Regoliosi, C., & Martino, D. (2019). A Study of the Interactions between Internal Audit Function and External Auditors in Italy. *Corporate Ownership & Control, 16*(2), pp. 38-47.

Usman, R., Rohman, A., & Ratmono, D. (2023). The Relationship of Internal Auditors' Characteristics with External Auditors' Reliance and its Impact on Audit Efficiency: Empirical Evidence from Indonesian Government Institutions. *Cogent Business & Management*, pp. 1-17.