

مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وأثره على استخدام أعمال المدققين الداخليين- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

The Extent of Compliance of Statutory Auditors in Algeria with the Requirements of Algerian Auditing Standard No 610 and Its Impact on the Use of Internal Auditors Work -A Field Study of a Sample of Statutory Auditors in Algeria

\*  
تريرات أيمن

مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة- الجزائر

a.trirat@univ-skikda.dz

تاريخ النشر: 2025/11/22

تاريخ القبول: 2025/09/06

تاريخ الإستلام: 2025/07/30

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وأثره على استخدام أعمال المدققين الداخليين، ولتحقيق هذا الهدف، تم اختيار ولايات الجزائر العاصمة، ورقلة، سطيف، وسكيكدة كدراسة حالة، وبالاعتماد على المنهج الوصفي، تم جمع البيانات من عينة تشمل 42 فردا من محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين والمدققين الداخليين، خلال الثلاثي الثاني من سنة 2025، عن طريق استبيان صمم لهذا الغرض، وباستخدام المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية والانحدار الخطي، أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي لكل من إجراءات وظيفة التدقيق الداخلي، وكفاءة المدققين الداخليين واستقلاليتهم، على قرار استخدام أعمالهم من قبل محافظي الحسابات، في المقابل لم تثبت النتائج وجود أي أثر معنوية لمستوى العناية المهنية للمدقق الداخلي على هذا القرار. واختتمت الدراسة بجملة من المقترحات، أبرزها ضرورة العمل على تحسين مهارات المدققين الداخليين من خلال برامج التكوين والتعليم المستمر.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، تدقيق خارجي، مدقق داخلي، محافظ الحسابات، معيار التدقيق الجزائري رقم 610.  
تصنيف JEL: M41;M42.

**Abstract:**

This study aims to examine the extent to which statutory auditors in Algeria comply with the requirements of Algerian Auditing Standard No. 610 and its impact on their use of internal auditors' work. A case study was conducted in the provinces of Algiers, Ouargla, Sétif, and Skikda. Using a descriptive approach, data were collected from a purposive sample of 42 participants, including statutory auditors, accounting experts, and internal auditors, during the second quarter of 2025 through a structured questionnaire. Descriptive statistics and linear regression analysis revealed that the procedures of internal auditing, the competence, and the independence of internal auditors significantly influence statutory auditors' decisions to rely on their work. However, no significant effect was found for the level of internal auditors' due professional care. The study concludes with recommendations, notably the need to enhance internal auditors' skills through continuous training and development programs.

**Keywords:** Internal Auditing, External Auditing, Internal Auditor, Statutory Auditor, Algerian Auditing Standard No. 610.

**Jel Classification Codes:** M41;M42.

\*تريرات أيمن.

# مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وأثره على استخدام أعمال المدققين الداخليين- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

## 1. مقدمة:

مع مطلع الألفية الثالثة شهدت الساحة الاقتصادية العالمية سلسلة من الانهيارات المالية التي طالت العديد من الشركات الكبرى، كاشفة بذلك عن مظاهر كثيرة من الفساد، لا سيما في الجوانب الإدارية والمحاسبية. وقد أدت هذه الأزمات إلى زعزعة ثقة المتعاملين الاقتصاديين في الأنظمة المالية والمحاسبية، وأثارت تساؤلات جوهرية بشأن مدى موثوقية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، فضلا عن الدور الفعلي الذي ينبغي أن تؤديه مهنة التدقيق في الكشف المبكر عن الاختلالات والأخطاء الجوهرية الموجودة في هذه القوائم. فعوضا أن ينظر إلى المدققون الخارجيون كأداة طمأنة للمستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية، وجهت إليهم انتقادات حادة بسبب عدم إرسالهم للمتعاملين إشارات تحذيرية قبل حدوث تلك الأزمات.

في ضوء هذه التحولات، اتجه اهتمام الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والوطني، إلى مراجعة الأطر التنظيمية والمعيارية لمهنتي المحاسبة والتدقيق، باعتبارهما من أهم الأدوات التي تساهم في ضمان الشفافية وتعزيز مصداقية المعلومات المالية المفصح عنها في القوائم المالية. وقد أدركت الجزائر، بدورها ضرورة إصلاح منظومتها المحاسبية، بما يواكب معايير المحاسبة والتدقيق الدولية الحديثة. فبعد عقود من العمل وفق المخطط المحاسبي الوطني، شرعت الدولة في تنفيذ جملة من الإصلاحات، أبرزها تبني النظام المحاسبي المالي، إلى جانب إصدار القانون 01-10 وما تبعه من مراسيم تنظيمية. ومن بين أهم مخرجات هذه الإصلاحات، صدور معايير التدقيق الجزائرية، على غرار معيار التدقيق رقم 610 NAA، الذي يعد مرجعية إرشادية للمدقق الخارجي في كيفية الاستفادة من نتائج أعمال المدقق الداخلي، مما يعزز فعالية عملية التدقيق ويساهم في تحسين جودة نتائجها.

## 1.1. إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق قمنا بطرح إشكالية البحث في التساؤل الرئيسي الآتي:

- إلى أي مدى يمكن أن يؤثر التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

على قرارهم باستخدام أعمال المدققين الداخليين ؟

تندرج ضمن هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اجراءات وظيفة التدقيق الداخلي وقرار استخدام أعمال التدقيق الداخلي، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610 ؟

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610 ؟

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العناية المهنية للمدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610 ؟

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610 ؟

## 2.1. فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث وتحقيق أهدافه قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

## تريرات أيمن

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وقرارهم باستخدام أعمال المدققين الداخليين.
- واستنادا إلى الجوانب التطبيقية لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 610 " استخدام أعمال التدقيق الداخلي" قمنا بصياغة الفرضيات الفرعية الآتية
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اجراءات وظيفة التدقيق الداخلي وقرار استخدام أعمال التدقيق الداخلي، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العناية المهنية للمدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610 .
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610 .

### 3.1. أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من أهمية الموضوع الذي يتناوله وهو مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وأثره على استخدام أعمال المدققين الداخليين، وهو الموضوع الذي كان ولا يزال يحتل حيزا كبيرا من اهتمام الباحثين والمهنيين في الجزائر. وتكمن الأهمية الحقيقية للبحث في تقديمه دليلا إضافيا حول أهمية استخدام محافظ الحسابات في الجزائر لأعمال التدقيق الداخلي في ظل التزامهم بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية، ودورها في تحسين مخرجات مهمة التدقيق الخارجي.

### 4.1. أهداف الدراسة:

- إن الهدف الرئيسي من هذا البحث يتمثل في فحص مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وأثره على استخدام أعمال المدققين الداخليين، بالإضافة إلى الأهداف الآتية:
- التعرف على مدى استخدام محافظي الحسابات في الجزائر لأعمال التدقيق الداخلي؛
  - تحديد العلاقة بين إجراءات وظيفة التدقيق الداخلي وقرار استخدام أعمال التدقيق الداخلي؛
  - تحديد العلاقة بين كفاءة واستقلالية المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله ؛
  - تحديد العلاقة بين العناية المهنية للمدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله ؛

### 5.1. منهج الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي باعتباره المنهج المناسب لهذا النوع من الدراسات، حيث تم جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الموضوع بالاعتماد على استمارة الاستبيان، ليتم بعد ذلك تفريغها في برنامج SPSS<sup>23</sup>، واختبار الفرضيات بالاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة.

### 6.1. الدراسات السابقة:

❖ دراسة (طيشوش و مشري، 2022):

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التزام المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة، تم استقصاء آراء المدققين الخارجيين لـ 30 فردا العاملين بولاية سطيف، من خلال استبيان صمم لذلك الغرض، وقد أظهرت نتائج التحليل الوصفي وجود التزام من المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610. كما بينت الدراسة أن موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي من أهم العوامل التي ينظر إليها المدقق الخارجي لاتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي من عدمه.

❖ دراسة (Mohammed Sagheir & BENIKHELEF, 2021):

هدفت الدراسة إلى تحليل واقع التعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الجزائر، من حيث الطرق والأساليب المستخدمة في المهنة والفوائد المرجوة، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم استقصاء آراء 69 مدققا خارجيا جزائريا، موزعين عبر مختلف ولايات الوطن، من خلال استبيان صمم لهذا الغرض. وبالاعتماد على نتائج التحليل الوصفي، أظهرت الدراسة وجود تعاون ضعيف جدا بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الجزائر ولا يرقى إلى المستوى المطلوب، كما بينت الدراسة أن الطرق والأساليب المستخدمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الجزائر، تقليدية جدا إذ تقتصر على تبادل الوثائق وتقارير التدقيق فقط، مما يجعل الفوائد المرجوة من مهنة التدقيق في الجزائر محدودة.

❖ دراسة (Ahmad, Hilwani, Zawaw, & Razinah, 2019):

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على أداء المدققين الخارجيين (الكفاءة، الخبرة المهنية، النزاهة وأخلاقيات العمل، والتحفيزات المهنية) العاملين في مكاتب التدقيق الخارجي في إندونيسيا. ولتحقيق هذه الأهداف، تم استقصاء آراء 98 مدققا خارجيا، من خلال استبيان صمم لهذا الغرض، وبالاعتماد على نتائج تحليل الانحدار المتعدد، أظهرت الدراسة وجود علاقة موجبة وقوية بين عامل الكفاءة، الخبرة المهنية، النزاهة وأخلاقيات العمل وجودة التدقيق الخارجي في إندونيسيا، إذ تساهم كل هذه العوامل في تحسين الأداء المهني للمدققين الخارجيين.

❖ دراسة (Suwaidan & Qasim, 2010):

هدفت الدراسة إلى استكشاف مدى اعتماد المدققين الخارجيين في الأردن على المدققين الداخليين، وتحليل أثر ذلك الاعتماد على أتعاب التدقيق الخارجي. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم استقصاء آراء 69 مدققا خارجيا أردنيا، من خلال استبيان صمم لهذا الغرض، وبالاعتماد على الانحدار المتعدد وتقارير التدقيق لـ 41 مؤسسة أردنية، أظهرت الدراسة أن المدققين الخارجيين في الأردن يولون أهمية بالغة لعوامل الاستقلالية، الكفاءة وأداء المدققين الداخليين عند اتخاذهم قرار الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين أو رفضها، كما أظهرت النتائج أيضا عدم وجود علاقة بين مستوى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين وأتعاب التدقيق الخارجي في الأردن.

يتضح من الدراسات السابقة أن الغالبية منها ركزت على تأثير استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين في تشجيع محافضي الحسابات على استخدام نتائج أعمالهم، غير أن هذه الدراسة تسعى إلى توسيع نطاق التحليل من خلال مجموعة من العوامل الإضافية التي قد تؤثر على قرار محافضي الحسابات بشأن استخدام أعمال التدقيق الداخلي، ومنها إجراءات وظيفة التدقيق الداخلي، والكفاءة المهنية للمدققين الداخليين، والعناية المهنية اللازمة، إلى جانب عامل الاستقلالية والحيادية. ويعود اختيار هذه المتغيرات إلى كونها تمثل أبرز القيود التي يواجهها محافضو الحسابات عند اتخاذ قرارهم بشأن الاعتماد على مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية.

2. الإطار النظري لمتغيرات الدراسة:

من خلال هذا الإطار سيتم التطرق إلى العديد من المفاهيم ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة.

### 1.2. مفهوم التدقيق الخارجي:

تعددت تعريفات التدقيق الخارجي بتعدد وجهات نظر مقدمها، حيث عرفه (Jabbar, 2018) بأنه "ذلك الفحص الانتقادي والمحاييد لدفاتر الوحدة الاقتصادية ومستنداتها المحاسبية، الممارس من طرف شخص خارجي، بموجب عقد قانوني، يتقاضى من خلاله مكافأة تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد وصادق حول صحة التقارير المالية للوحدة خلال فترة معينة".

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين فعرفه بأنه "وظيفة تسمح للمدقق بإعطاء رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا لمرجع محاسبي محدد، ولكي يعبر عن هذا الرأي على المدقق أن يستعمل عبارة إعطاء الصورة الوافية" (حراث و بن حمو، 2022).

في حين عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) التدقيق الخارجي بأنه "عبارة عن عملية منظمة ومنهجية تهدف للحصول على أدلة وقرائن الإثبات وتقييمها بصورة موضوعية، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج مع المعايير المتعارف عليها وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق". وعليه فإن الهدف الأساسي للعملية هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها خلال الفترة المالية (Kesmili, 2019).

من خلال التعاريف السابقة، يتضح أن التدقيق الخارجي عبارة عن عملية منهجية ومنظمة يمارسها شخص يتمتع بالمؤهلات والخبرات الكافية، والتي تمكنه من فحص الأرصدة الحسابية الناتجة عن الأحداث والعمليات التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية، وذلك باستخدام أدلة الإثبات الكافية، والتحقق من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تمكنه في النهاية من الخروج برأي فني محايد بخصوص مصداقية وعدالة هذه القوائم المالية.

### 2.2. خصائص التدقيق الخارجي:

من بين الخصائص التي يتصف بها التدقيق الخارجي والتي تميزه عن بقية أنواع التدقيق الأخرى نجد: (واكرو و قورين، 2022)

❖ عملية هادفة: يسعى التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية للأطراف الخارجية، هذه الأطراف التي تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يتعلق بالحصول على احتياجاتهم من المعلومات، وهو ما يفرض عليهم الاعتماد بشكل كامل على القوائم المالية التي تقدمها إدارة المؤسسة في تقييم الأداء واتخاذ القرارات.

❖ عملية منظمة: تتم عملية التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المترابطة والمنظمة التي تخضع لقوانين ومبادئ مهنة التدقيق.

❖ استقلالية المدقق: تسعى الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في العديد من الدول إلى ضمان استقلالية وحياد المدقق الخارجي عند أداء مهمته، لأن استقلال المدقق يعد أحد الأسباب الرئيسية في طلب خدمات التدقيق، لأنه يساعد على ضمان المصداقية والشفافية في القوائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية.

❖ عملية اتصال متكاملة: عملية التدقيق الخارجي تستوفي بصفة عامة مقومات الاتصال حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي الفني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره النهائي، والذي يحمل في مخرجاته معلومات حول صدق وسلامة البيانات المالية، نظام الرقابة، وغيرها من النظم والسياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة محل التدقيق.

### 3.2. أهداف التدقيق الخارجي:

لقد كان الهدف الأساسي للتدقيق الخارجي مع بداية ظهور المهنة يتمثل في اكتشاف التلاعبات والإختلاسات في القوائم المالية. غير أن هذا الهدف تغير عقب ظهور الثورة الصناعية وظهور الشركات الكبرى ذات الأنشطة المتعددة، لينتقل إلى إبداء المدقق لرأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية (واكر و عيادي، 2021). ويمكن تلخيص أهداف التدقيق الخارجي فيما يلي: (عبايبية، 2019)

- التحقق من مصداقية البيانات المحاسبية؛
- اللجوء إلى أدلة وبراهين تثبت صدق القوائم المالية؛
- التحقق من وجود نظام رقابة داخلية جيد؛
- إكتشاف الأخطاء وأماكن الغش في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- حماية وحفظ أصول المؤسسة؛
- مساعدة إدارة المؤسسة على وضع الإجراءات الإدارية والسياسات المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسة في تحديد الأوعية الضريبية.

### 4.2. أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر:

يتم التمييز في البيئة المحاسبية الجزائرية بين ثلاثة أنواع التدقيق الخارجي وهي: (طواف و عز الدين، 2023)

❖ **التدقيق القانوني:** هذا النوع يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات وتنتهي بإبداء رأيه الفني المحايد حول صدق القوائم المالية.

❖ **التدقيق التعاقدى (الاختياري):** هذا النوع يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

❖ **الخبرة القضائية:** تمارس من طرف شخص خارجي محترف ويكون ذلك بطلب من المحكمة.

### 5.2. مفهوم التدقيق الداخلي:

في عام 1964، تم اعتماد دليل لتعريف التدقيق الداخلي حيث عرف بأنه "مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، كما أن نطاق وأهداف عملية التدقيق يختلف باختلاف حجم المؤسسة، إذ تتوسع العملية في المؤسسات الكبيرة لتشمل أمور متعددة قد لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية" (ماطي و المبارك، 2020).

كما عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه "وظيفة تقوم بها هيئة داخل المؤسسة، مهمتها الحكم والتقييم من خلال إختبار وفحص مدى كفاية الأساليب المحاسبية والتشغيلية الأخرى، وتقييم مدى كفاية وفعالية المستويات وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة" (بوسعدية و قمان، 2023).

أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) فقد عرفه من خلال معيار التدقيق الدولي (ISA610) على أنه "وظيفة داخل المنشأة تعمل على تنفيذ جملة من الأنشطة التأكيدية والاستشارية، والمصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطرة، فضلا عن آلياتها الخاصة بإدارة المخاطر" (واكرو قورين، 2022).

من التعاريف السابقة، نلاحظ بأن التدقيق الداخلي عبارة عن مجموعة من الإجراءات والبرامج التي توضع للأشخاص المكلفين بعملية التدقيق، والمصممة خصيصا لتوفير تأكيدات معقولة حول مدى التزام الإدارة بالخطط والسياسات التي وضعتها المؤسسة، بالإضافة إلى فحص مدى كفاية وفعالية الأساليب المحاسبية والتشغيلية الأخرى المطبقة داخلها.

### 6.2. خصائص التدقيق الداخلي:

يمكن تلخيص خصائص التدقيق الداخلي كما يلي: (واكرو قورين، 2022)

- ❖ نشاط مستقل: يقصد بالاستقلال إفساح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، وبعبارة أخرى ضغوط في تحديد نطاق التدقيق ومنهجيته.
- ❖ الموضوعية: وتشمل الموضوعية تقييم الأدلة لغرض توفير تقييم مستقل على الحوكمة، إدارة المخاطر وعمليات الرقابة في المؤسسة.
- ❖ خدمات إستشارية: يعمل التدقيق الداخلي على تزويد إدارة المؤسسة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة، لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- ❖ تحسين الفعالية: إن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت لا تقتصر فقط على إيجاد الأخطاء في المؤسسة، بل أصبحت تقدم قيمة مضافة من خلال خروجها بتوصيات تتعلق بتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات الحوكمة.

### 3. اعتماد محافظي الحسابات على أعمال التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610

#### 1.3. مفهوم معيار التدقيق الجزائري رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين " :

صدر المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 المعنون بـ "استخدام أعمال المدققين الداخليين" بموجب المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية، والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والمتمثلة في المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية، المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال"، المعيار رقم 610 محل الدراسة والمعيار رقم 620 "استخدام خبير معين من طرف المدقق" (طيشوش س.، 2022).

ويوضح المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 شروط وكيفيات استفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، وحسب هذا المعيار فإن المدقق الخارجي إذا استغل الأعمال المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها (وزارة المالية المقرر رقم 23).

#### 2.3. شروط اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي:

يخضع استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي إلى مجموعة من الشروط. تتمثل في: (ماطي و المبارك،

(2020)

- استقلالية عمل المدقق الداخلي واتصاله بصفة مباشرة مع المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛

- أن يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة التقنية والخبرة المهنية الكافية؛

- القيام باجتماعات دورية بين كلا من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛
- التزام المدقق الداخلي بتقديم تقاريره إلى إدارة المؤسسة أو السلطة الحاكمة في المؤسسة في الوقت المناسب؛
- أن يحرص المدقق الداخلي على جمع العناصر المقنعة والملائمة لوظيفته حتى يتمكن من استخلاص نتائج معقولة؛
- عدم وجود مسؤوليات متضاربة لدى المدقق الداخلي ؛
- أن يتم توظيف المدققين الداخليين من طرف المؤسسة؛
- تفاعل السلطة الحاكمة في المؤسسة وإدارتها ككل مع التوصيات التي يقدمها لها المدقق الداخلي.

### 3.3. أهمية استخدام المدققين الخارجيين لأعمال التدقيق الداخلي:

على الرغم من الاختلاف القائم بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي من حيث الأهداف والأساليب، إلا أن مجال التعاون بينهما كبير جدا، حيث أشارت العديد من الدراسات والأبحاث المحاسبية، إلى وجود أربعة مجالات مشتركة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، لتوفر بذلك مجالا واسعا للتعاون بينهما رغم اختلاف أهداف وأساليب كلا النوعين. كما وصفت (عبايبة، 2019) العلاقة بينهما بأنها علاقة تفاعل وتكامل ومساعدة متبادلة، ففي ظل هذه العلاقة يقوم المدقق الداخلي بتقديم مساعدة للمدقق الخارجي والتي من شأنها أن تعينه على تنفيذ مهمته بسهولة، وذلك من خلال الاختبارات التي أجراها المدقق الداخلي خلال السنة المالية.

في دراسة أخرى بين (Jabbar, 2018) بأن المساعدة التي يمكن أن يقدمها المدقق الخارجي إلى نظيره المدقق الداخلي، تكمن في قيام المدقق الخارجي بتقييم موضوعي لنظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات الضرورية، التي من شأنها أن تساعد المدقق الداخلي في تقييم أنشطته السابقة وتطوير مهارته وتحليل الاتجاهات المستقبلية.

مما سبق، يمكن القول بأن العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي هي علاقة تنسيق وتعاون مشترك بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، حيث ينتفع كل طرف من أنشطة الطرف الآخر مما يمنع ازدواجية المهام بينهما، ويضمن توزيعها بطريقة تضمن تحقيق أهداف التدقيق بشكل عام، وتعود بالفائدة على المؤسسة والمجتمع المالي ككل. وفي إطار هذه الورقة البحثية، سنسعى إلى اختبار مدى صحة هذه الطروحات من خلال استقصاء آراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمدققين الداخليين الناشطين في الجزائر، للوقوف على أهمية مساهمة المدققين الداخليين في تحسين جودة مخرجات مهنة التدقيق الخارجي.

### 4. الدراسة الميدانية

من خلال الدراسة الميدانية، سيتم توضيح منهجية الدراسة المعتمدة، وعرض نتائج التحليل الإحصائي واختبار صحة الفرضيات.

#### 1.4. منهجية الدراسة:

بغية التعرف على مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"- اعتمدنا في الدراسة الميدانية على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال أسلوب المعاينة في جمع البيانات الأولية، بالاعتماد على استبيان صمم لهذا الغرض، كما تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS<sup>23</sup> في تحليل إجابات الاستبيان.

❖ مجتمع وعينة الدراسة:

## تريرات أيمن

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع محافظي الحسابات المعتمدين على مستوى ولايات: الجزائر العاصمة، ورقلة، سطيف وسكيكدة، وقد تم اختيار عينة الدراسة باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة بهدف تمثيل هذا المجتمع، حيث بلغ حجم العينة 42 مفردة تم اختيارها عشوائيا بالاعتماد على بيانات جدول المدققين القانونيين المنشور على الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة (CAC) لسنة 2025.

وتم جمع البيانات الميدانية للدراسة خلال الثلاثي الثاني من سنة 2025، باستخدام استمارة الاستبيان التي وزعت على عينة الدراسة بطريقتين، الأولى من خلال إرسالها عبر البريد الإلكتروني، والثانية عن طريق الزيارات الميدانية المباشرة إلى مكاتب بعضهم، وتم اختيار هذه العينة بشكل قصدي، بالاعتماد على أسلوب الحصر الشامل، بهدف استقرار وجهات نظرهم المختلفة حول مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وأثره على استخدام أعمال المدققين الداخليين.

### ❖ أداة الدراسة:

يمثل الاستبيان الذي تم تصميمه المصدر الرئيسي الذي اعتمدت عليه الدراسة في الإجابة عن التساؤلات وتحقيق أهدافها، وقد قسم إلى جزئين هما:

الجزء الأول: يتضمن هذا الجزء البيانات الشخصية للمستجوبين وتتمثل في التخصص العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية .  
الجزء الثاني: يتضمن أسئلة متعلقة بالفرضيات، ويتكون هذا الجزء من محورين: المحور الأول يشتمل 20 سؤال حول تقييم محافظي الحسابات لوظيفة التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610. أما المحور الثاني فيشتمل 10 أسئلة حول نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610.

لقد كانت الإجابات على أسئلة الدراسة وفق مقياس ليكارت الخماسي حيث تم حساب المدى العام وفق قانون:  
 $E = X_{max} - X_{min}$  أي  $(4 = 1-5)$ ، ثم تقسيم النتيجة على عدد فئات المقياس للحصول على أطول الخلايا وذلك على النحو التالي:  $(0,8 = 5/4)$ ، ثم أضيفت هذه القيمة إلى أدنى قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح، من أجل تحديد الحد الأعلى للفئة الأولى، والذي يصبح 1,80، ثم نكرر نفس العملية إلى غاية الفئة الخامسة.

### جدول 1: أوزان الاختيارات ومجال المتوسط الحسابي وفق سلم ليكارت الخماسي

الخيار	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
الفئة	1 إلى 1,80	1,81 إلى 2,60	2,61 إلى 3,40	3,41 إلى 4,20	4,21 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحث

### ❖ الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

- للإجابة عن التساؤلات المطروحة، واختبار صحة فرضياتها، تم اختيار مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي:
- معامل الثبات ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات عبارات الاستبيان؛
- التكرارات والنسب المئوية لاستخراج خصائص عينة الدراسة؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد الأهمية النسبية لآراء عينة الدراسة؛
- اختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من أن عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي؛
- تحليل الانحدار الخطي البسيط لتحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

❖ صدق وثبات أداة الدراسة:

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ للتأكد من صدق وثبات أداة، وإمكانية الإعتماد عليها في اختبار الفرضيات، وبعد إدخال البيانات إلى برنامج SPSS<sub>23</sub> أظهرت النتائج ما يلي:

جدول 2: اختبار الثبات وفق معامل ألفا كرونباخ

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات	الصدق
المحور الأول: تقييم محافظي الحسابات لوظيفة التدقيق الداخلي	20	0,888	0,942
المحور الثاني: نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي	10	0,831	0,912
الاستبيان ككل	30	0,894	0,946

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

يبين الجدول (2) أن جميع معاملات الثبات لمحاور الدراسة والأداة ككل كانت تفوق المعدل المقبول وهو 0,60، وهذا يعني أن أداة الدراسة (المتمثلة في الاستبيان) تتمتع بمستوى عال جدا من الصدق والثبات، ويمكننا الاعتماد على نتائجها والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

❖ التناسق الداخلي:

من أجل فحص مدى وجود تناسق داخلي بين مختلف العبارات والأبعاد ومحاور الاستبيان، تم استخدام الصدق الداخلي، والذي يتم من خلال حساب معاملات الارتباط بين متوسط عبارات كل بعد والمعدل الكلي للمحور الذي تنتمي إليه، ويلاحظ من الجدول (3) أن القيم الاحتمالية لجميع مكونات الاستبيان أقل من مستوى 0,01 كما أن معاملات الارتباط بين متوسط المحاور والدرجة الكلية للمحاور موجبة مما يدل على أنها صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول 3: التناسق الداخلي لمحاور الدراسة

العبارات	معامل بيرسون	مستوى الدلالة	حجم العينة
المحور الأول: تقييم محافظي الحسابات لوظيفة التدقيق الداخلي	0,917**	0,000	42
البعد الأول: إجراءات ووظيفة التدقيق الداخلي	0,838**	0,000	42
البعد الثاني: الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي	0,773**	0,000	42
البعد الثالث: العناية المهنية للمدقق الداخلي	0,738**	0,000	42
البعد الرابع: استقلالية المدقق الداخلي	0,818**	0,000	42
المحور الثاني: نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي	0,709**	0,000	42

\*\* دال إحصائيا عند 1 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

2.4. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

❖ وصف خصائص عينة الدراسة:

نلاحظ من الجدول (4) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة ذات تخصص محاسبة وتدقيق بنسبة 83,3%، وهذا منطقي لأنه يعد التخصص المناسب لمهنة التدقيق، كما نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة هم محافظو الحسابات بنسبة 64,3% والباقي مدققين داخليين وخبراء محاسبين بنسبة 21,4% و 14,3% على التوالي، مما يعكس تنوعا في الوظائف ضمن عينة الدراسة، ويلاحظ أيضا أن مدة الخدمة لأفراد عينة الدراسة تراوحت بين أقل من 5 سنوات وأكثر من 15 سنة وبنسبة 28,6% و 23,8% على التوالي. وهو ما يدل على أن عينة الدراسة اشتملت على أفراد لهم الخبرة الكافية والقدرة العلمية التي تمكنهم من الإجابة على عبارات الاستبيان بشكل موثوق وإعطاء آراء ناتجة عن خبرة مهنية معقولة.

جدول 4: خصائص عينة الدراسة

المتغير	التصنيف	العدد	النسبة %
التخصص العلمي	محاسبة وتدقيق	35	83,3 %
	إدارة مالية	3	7,1 %
	إدارة أعمال	1	2,4 %
	اقتصاد	2	4,8 %
	أخرى	1	2,4 %
	المجموع	42	100 %
الوظيفة	خبير محاسبي	6	14,3 %
	مدقق داخلي	9	21,4 %
	محافظ حسابات	27	64,3 %
	المجموع	42	100 %
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	12	28,6 %
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	10	23,8 %
	من 10 إلى 15 سنة	10	23,8 %
	أكثر من 15 سنة	10	23,8 %
	المجموع	42	100 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sup>23</sup>

#### ❖ تحليل ومناقشة نتائج المحور الأول: تقييم محافظي الحسابات لوظيفة التدقيق الداخلي:

نلاحظ من الجدول (5) أن أغلب العبارات تتجه نحو اتجاه واحد وهو اتجاه الموافقة، إذ بلغ متوسط الإجابة العام للمحور الأول 3,761، وبانحراف معياري 0,438، مما يؤكد حرص محافظي الحسابات في الجزائر على تقييم أعمال التدقيق الداخلي قبل اتخاذهم قرار استخدامها في عملية التدقيق الخارجي، في ظل التزامهم بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "استخدام أعمال التدقيق الداخلي".

كما يبين الجدول أن بعد إجراءات وظيفة التدقيق الداخلي جاء في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4,04 وبانحراف معياري 0,642، مما يدل على وجود موافقة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن إجراءات وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تخضع لعملية تقييم دقيقة ومنظمة من طرف محافظي الحسابات في الجزائر. في المرتبة الثانية حل بعد العناية المهنية بمتوسط حسابي 4,00 وبانحراف معياري 0,577، وهذا يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة مرتفعة أيضا على اهتمام محافظي الحسابات في الجزائر بمدى التزام المدققين الداخليين بتطبيق المعايير المهنية للتدقيق وبذل العناية المهنية الكافية.

أما في المرتبة الثالثة فجاء بعد استقلالية المدقق الداخلي بمتوسط حسابي 3,78 وبانحراف معياري 0,547، مما يشير إلى موافق أفراد العينة بدرجة مرتفعة على أن محافظي الحسابات في الجزائر يعملون على التأكد من استقلالية وحيادية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، قبل اتخاذهم لقرار الانتفاع بأعمال التدقيق الداخلي من عدمه.

أما بعد الكفاءة المهنية فحل في المرتبة الرابعة والأخيرة بمتوسط حسابي 3,21 وبانحراف معياري 0,673، والذي يشير إلى موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة متوسطة حول مختلف عبارات هذا البعد.

## مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وأثره على

جدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول تقييم محافظي الحسابات لوظيفة التدقيق

### الداخلي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الأهمية النسبية
	<b>البعد الأول: إجراءات وظيفة التدقيق الداخلي</b>	4,04	0,642		
1	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من ما إذ كان هناك قسم للتدقيق الداخلي في المؤسسة يتولى رفع تقاريره للإدارة العليا؛	4,02	0,897	مرتفع	5
2	يقوم محافظ الحسابات بفحص طبيعة الإجراءات والفحوص التي يقوم بها المدقق الداخلي؛	4,05	0,936	مرتفع	4
3	يتأكد محافظ الحسابات من مدى متابعة المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛	4,12	0,861	مرتفع	2
4	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من ما مدى قيام المدقق الداخلي بفحص السجلات والمستندات المحاسبية للمؤسسة قبل إعداده لتقارير التدقيق الداخلي؛	4,02	0,869	مرتفع	5
5	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من ما إذ كانت إدارة المؤسسة تتفاعل مع التوصيات المقدمة لها من طرف المدقق الداخلي.	4,00	0,855	مرتفع	7
	<b>البعد الثاني: الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي</b>	3,21	0,673		
6	يقوم محافظ الحسابات بفحص سياسات وطرق توظيف المدقق الداخلي داخل المؤسسة؛	3,17	0,908	متوسط	19
7	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من ما إذ كان المدقق الداخلي يمتلك الخبرات الكافية في مجال المحاسبة والتدقيق؛	3,29	0,944	متوسط	17
8	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من ما إذ كان المدقق الداخلي يمتلك المؤهلات المهنية الكافية لأداء مهامه؛	3,33	1,074	متوسط	16
9	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من ما إذ كان المدقق الداخلي يتلقى التدريب المستمر والملائم لأداء مهامه؛	3,07	0,894	متوسط	20
10	يتأكد محافظ الحسابات من ما إذ كانت هناك سياسات موضوعة من طرف المؤسسة لتطوير الخلفية التعليمية والأكاديمية للمدقق الداخلي.	3,24	0,932	متوسط	18
	<b>البعد الثالث: العناية المهنية للمدقق الداخلي</b>	4,00	0,577		
11	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من درجة التزام المدقق الداخلي بالمعايير المهنية للتدقيق؛	4,10	0,692	مرتفع	3
12	يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من درجة التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية للتدقيق؛	3,95	0,764	مرتفع	9
13	يتأكد محافظ الحسابات من مدى قيام المدقق الداخلي بجمع أدلة التدقيق الكافية التي تمكنه من الوصول إلى إستنتاجات معقولة؛	3,86	0,751	مرتفع	11
14	يتحقق محافظ الحسابات من مدى إشراف المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الداخلي ومراجعتها؛	3,90	0,932	مرتفع	10
15	يتأكد محافظ الحسابات من مدى قيام المدقق الداخلي بتوثيق أعمال التدقيق الداخلي بشكل صحيح؛	4,19	0,594	مرتفع	1
	<b>البعد الرابع: استقلالية المدقق الداخلي</b>	3,78	0,547		
16	يتأكد محافظ الحسابات من إستقلالية وحيادية المدقق الداخلي من مختلف الجوانب؛	3,98	0,715	مرتفع	8
17	يتأكد محافظ الحسابات من ما إذ كانت إدارة المؤسسة تقدم الدعم الكافي للمدقق الداخلي لإنجاز مهامه بكفاءة؛	3,62	0,936	مرتفع	15
18	يتحقق محافظ الحسابات من مدى وجود تواصل مباشر بين المدقق الداخلي والقائمين على الحوكمة في المؤسسة؛	3,69	0,924	مرتفع	14
19	يتحقق محافظ الحسابات من خلو مهمة التدقيق الداخلي من أي تضارب في المسؤوليات؛	3,76	0,726	مرتفع	13
20	يتأكد محافظ الحسابات من عدم وجود أي قيود على عملية التواصل بينه وبين المدقق الداخلي.	3,86	0,718	مرتفع	11
	<b>المتوسط العام لعبارات المحور الأول</b>	3,761	0,438		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

❖ تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني: نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي:

بعد ملاحظة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني في الجدول (6)، نجد أن قيمة المتوسط الحسابي العام 3,731 بانحراف معياري 0,545، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن نطاق درجة الموافقة، يمكننا القول أن الاتجاه العام لأراء عينة الدراسة حول محور نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610 كانت في اتجاه واحد وهو اتجاه الموافقة، مما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا المحور.

جدول 06: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال

التدقيق الداخلي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الأهمية النسبية
21	تساهم أعمال التدقيق الداخلي في تسهيل الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات لفهم طبيعة المؤسسة؛	4,07	0,640	مرتفع	1
22	تساهم أعمال التدقيق الداخلي في توفير الجهد والوقت لمحافظ الحسابات؛	3,88	0,889	مرتفع	3
23	تساهم أعمال التدقيق الداخلي في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي؛	3,67	0,874	مرتفع	6
24	تساهم أعمال التدقيق الداخلي في تقليص اختبارات التدقيق الخارجي؛	3,43	0,914	مرتفع	10
25	يعتمد محافظ الحسابات على عمل المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطرها؛	3,62	1,035	مرتفع	7
26	يستعين محافظ الحسابات بالمدقق الداخلي في جمع أدلة الإثبات اللازمة؛	3,74	0,912		5
27	يأخذ محافظ الحسابات في الإعتبار التقارير التي يقدمها المدقق الداخلي لإدارة العليا بخصوص فعالية وكفاءة إستغلال موارد المؤسسة؛	3,79	0,813	مرتفع	4
28	يأخذ محافظ الحسابات في الإعتبار التقارير التي يقدمها المدقق الداخلي لإدارة العليا بخصوص تقييم وحماية أصول المؤسسة؛	3,95	0,795	مرتفع	2
29	يعتمد محافظ الحسابات على عمل المدقق الداخلي في التحقق من التزام المؤسسة بتطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية المعمول بها؛	3,57	0,859	مرتفع	9
30	يقوم محافظ الحسابات بالإطلاع على التحفظات المرفوعة في تقارير المدقق الداخلي ويسهر على تصحيحها مع الأطراف المعنية.	3,60	0,885	مرتفع	8
	المتوسط العام لعبارات المحور الثاني	3,731	0,545		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

3.4. اختبار فرضيات الدراسة:

بغية اختبار فرضيات الدراسة، تم الاستعانة بنتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج:  $Y = ax + b$ ، وقد تم الاعتماد على الفرضية العدمية  $H_0$  والفرضية البديلة  $H_1$  لاختبار صحة فرضيات الدراسة.

❖ التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

قبل اختبار فرضيات الدراسة، يجب أولاً التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من خلال اختبار (Test of Normality)، بحيث نستخدم الفرضيات التالية:  
 $H_0$ : بيانات المحورين لا تتبع التوزيع الطبيعي؛  
 $H_1$ : بيانات المحورين تتبع التوزيع الطبيعي.

تظهر نتائج الجدول (7) أن بيانات كل من المحور الأول والثاني قد حققت مستوى معنوية أكبر من 5 %، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ) القائلة أن بيانات متغيرات الدراسة الميدانية تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول (7): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Kolmogorov-Smirnov				نوع اختبار التوزيع الطبيعي
نوع التوزيع	المعنوية	درجة الحرية	الإحصائية	
طبيعي	0,156	42	0,118	المحور الأول
طبيعي	0,200	42	0,105	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

❖ اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات وظيفية التدقيق الداخلي وقرار استخدام أعمال التدقيق الداخلي، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610"، وبالرجوع إلى الجدول (8) نجد أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0,359 وهي قيمة موجبة ومتوسطة، مما يشير إلى وجود علاقة طردية بين إجراءات وظيفية التدقيق الداخلي وقرار استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي في ظل التزامهم بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610. كما يبين الجدول أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) بلغت 0,129، مما يعني أن المتغير المستقل يفسر نحو 12,9% من التباين الحاصل في المتغير التابع بينما تعود النسبة المتبقية غير المفسرة إلى عوامل أخرى. كما تشير نتائج تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار إلى أن قيمة (F) بلغت 5,928 عند مستوى معنوية قدره 1,9% وهي أقل من 5%، مما يدل على معنوية النموذج ككل.

أما بالنسبة لمعامل الانحدار الخطي ( $\beta$ ) فقد بلغ 0,305، في حين أن قيمة الثابت (A) كانت 2,497، وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%، مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في إجراءات وظيفية التدقيق الداخلي تؤدي إلى زيادة قدرها 0,305 في قرار استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي، في ظل الالتزام بمتطلبات المعيار. وبناء على هذه النتائج، يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى، القائلة " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات وظيفية التدقيق الداخلي وقرار استخدام أعمال التدقيق الداخلي، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610".

ويمكن عرض معادلة الانحدار الخطي لتلك العلاقة انطلاقاً من نتائج الجدول (8) كالآتي:  $Y = 0,305x_1 + 2,497$

جدول (8): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغير التابع (Y)					المتغير المستقل ( $x_1$ )
نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي					
تحليل التباين (ANOVA)		$R^2$	R	$\beta$	الثابت A
مستوى المعنوية (Sig)	قيمة (F)	0,129	0,359	0,305	2,497
0,019	5,928				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

❖ اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610"، نلاحظ من النتائج الملخصة في الجدول (9) أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0,308 وهي قيمة موجبة ومتوسطة، مما يشير إلى وجود علاقة طردية بين الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي وقرار استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي في ظل التزامهم بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610. كما يتضح من الجدول أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) بلغت 0,095، مما يعني أن المتغير المستقل يفسر نحو 9,5% من التباين الحاصل في المتغير التابع بينما تعود النسبة المتبقية غير المفسرة إلى عوامل أخرى. كما تشير نتائج

## تريرات أيمن

تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار إلى أن قيمة (F) بلغت 4,182 عند مستوى معنوية 4,7% وهي أقل من 5%، مما يدل على معنوية النموذج ككل.

أما بالنسبة لمعامل الانحدار الخطي ( $\beta$ ) فقد بلغ 0,252، في حين أن قيمة الثابت (A) كانت 2,912، وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%، مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي تؤدي إلى زيادة قدرها 0,252 في قرار استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي، في ظل الالتزام بمتطلبات المعيار. وبناء على هذه النتائج، يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية، القائلة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610".

ويمكن عرض معادلة الانحدار الخطي لتلك العلاقة انطلاقاً من نتائج الجدول (9) كالآتي:  $Y = 0,252x_2 + 2,912$

جدول (9): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغير التابع (Y)					المتغير المستقل ( $x_2$ )	
نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي					الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي	
تحليل التباين (ANOVA)		$R^2$	R	$\beta$		الثابت A
مستوى المعنوية (Sig)	قيمة (F)	0,095	0,308	0,252		2,912
0,047	4,182					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

### ❖ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الفرعية الثالثة تنص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العناية المهنية للمدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610"، وبالرجوع إلى النتائج المبينة في الجدول (10) نجد أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0,162 وهي قيمة موجبة لكنها ضعيفة وغير معنوية، كما تشير نتائج تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار إلى أن قيمة (F) بلغت 1,085 عند مستوى معنوية 30,4% وهي أكبر من 5%، مما يدل على عدم معنوية النموذج ككل.

واستناداً إلى هذه النتائج، يتم رفض الفرضية الفرعية الثالثة القائلة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العناية المهنية للمدقق الداخلي ونتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي، في ظل التزامهم بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 610".

جدول (10): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغير التابع (Y)					المتغير المستقل ( $x_3$ )	
نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي					العناية المهنية للمدقق الداخلي	
تحليل التباين (ANOVA)		$R^2$	R	$\beta$		الثابت A
مستوى المعنوية (Sig)	قيمة (F)	0,026	0,162	0,154		3,117
0,304	1,085					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

### ❖ اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

فيما يخص الفرضية الفرعية الرابعة، والتي تنص على أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610"، فنلاحظ من الجدول (11) أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0,358 وهي قيمة موجبة ومتوسطة، مما يدل على وجود علاقة طردية بين استقلالية المدقق الداخلي وقرار استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي، في ظل التزامهم بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري

## مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وأثره على

رقم 610. كما نلاحظ من الجدول أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) بلغت 0,128، مما يعني أن المتغير المستقل يفسر نحو 12,8% من التباين الحاصل في المتغير التابع بينما تعود النسبة المتبقية غير المفسرة إلى عوامل أخرى. كما تشير نتائج تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار إلى أن قيمة (F) بلغت 5,870 عند مستوى معنوية 2% وهي أقل من 5%، مما يدل على معنوية النموذج ككل.

أما بالنسبة لمعامل الانحدار الخطي ( $\beta$ ) فقد بلغ 0,356، في حين أن قيمة الثابت (A) كانت 2,384، وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%. مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في استقلالية المدقق الداخلي تؤدي إلى زيادة قدرها 0,252 في قرار استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي، في ظل الالتزام بمتطلبات المعيار. وبناء على هذه النتائج، يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية، القائلة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله، في ظل الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 610"، ويمكن عرض معادلة الانحدار الخطي لتلك العلاقة انطلاقاً من نتائج الجدول (11) كالآتي:

$$Y = 0,356x_4 + 2,384$$

### جدول (11): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

المتغير التابع (Y)		المتغير المستقل ( $x_4$ )				
نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي						
تحليل التباين (ANOVA)	$R^2$	R	$\beta$	الثابت A	استقلالية المدقق الداخلي	
مستوى المعنوية (Sig)	قيمة (F)	0,128	0,358	0,356		2,384
0,020	5,870					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

### ❖ اختبار الفرضية الرئيسية:

فيما يخص الفرضية الرئيسية والتي مفادها أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وقرارهم باستخدام أعمال المدققين الداخليين. يتضح من نتائج تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار الملخصة في الجدول (12) أن قيمة (F) بلغت 6,785 عند مستوى معنوية 1,3% وهي أقل من مستوى الدلالة 5%، وهذا دليل على وجود علاقة ارتباط دالة إحصائية بين المتغيرين، كما بلغت قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0,381 وهي قيمة موجبة ومتوسطة، مما يدل على وجود علاقة طردية بين التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وقرارهم باستخدام أعمال المدققين الداخليين. كما نلاحظ من الجدول أن قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) بلغت 0,145، مما يعني أن المتغير المستقل يفسر نحو 14,5% من التباين الحاصل في المتغير التابع بينما تعود النسبة المتبقية غير المفسرة إلى عوامل أخرى.

وبالنسبة لمعامل الانحدار الخطي ( $\beta$ ) فقد بلغ 0,436، في حين أن قيمة الثابت (A) كانت 2,087، وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%، مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي تؤدي إلى زيادة قدرها 0,436 في قرار استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي، في ظل الالتزام بمتطلبات المعيار. وبناء على هذه النتائج، يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية، القائلة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وقرارهم باستخدام أعمال المدققين الداخليين". ويمكن عرض معادلة

$$Y = 0,436 X + 2,087 \quad \text{كالآتي:} \quad \text{الجدول (12) نتائج الانحدار الخطي لتلك العلاقة انطلاقاً من نتائج الجدول (12) كالآتي:}$$

### جدول (12): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

## تريرات أيمن

المتغير التابع (Y)		المتغير المستقل (X)			
نتائج استخدام محافظي الحسابات لأعمال التدقيق الداخلي					
التحليل التباين (ANOVA)		R <sup>2</sup>	R	β	الثابت A
مستوى المعنوية (Sig)	قيمة (F)	0,145	0,381	0,436	2,087
0,013	6,785				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS<sub>23</sub>

### 5. خاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 وأثره على استخدام أعمال المدققين الداخليين، حيث قمنا باستقصاء آراء 42 مفردة من محافظي الحسابات والمخبراء المحاسبين والمدققين الداخليين، موزعين على كل من ولاية الجزائر العاصمة، ورقلة، سطيف وسكيكدة، وبعد تفرغ البيانات في برنامج SPSS<sub>23</sub> ومعالجتها وتحليلها، توصلنا إلى عدة نتائج هامة يمكن أن نلخصها في النقاط التالية:

### 1.5. نتائج الدراسة:

- توصلت الدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج، يمكن حصرها فيما يلي:
- أظهرت النتائج أن أفراد عينة الدراسة وافقوا بدرجة مرتفعة على أهمية قيام محافظي الحسابات في الجزائر بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي قبل اتخاذهم قرار استخدام أعمالها من عدمه، مما يعني أن محافظ الحسابات لا ينبغي له أن يستخدم أعمال المدققين الداخليين ما لم يتأكد من مدى قيامهم بمتابعة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وكذلك من مدى فحصهم للسجلات والمستندات المحاسبية قبل اعداد تقارير التدقيق الداخلي؛
- تظهر النتائج أن أفراد عينة الدراسة عبروا عن درجة موافقة مرتفعة بشأن أهمية استخدام محافظي الحسابات في الجزائر لأعمال التدقيق الداخلي، وفسر ذلك لكون أن هذا الاستخدام من شأنه أن يساهم بشكل كبير في تقليص حجم اختبارات التدقيق الخارجي، والذي يؤدي بدوره إلى التقليل من الجهد والوقت المبذول من قبل محافظي الحسابات، كما يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من المخاطر المرتبطة بها؛
- بينت النتائج وجود علاقة تأثير إيجابية بين إجراءات وظيفة التدقيق الداخلي وقرار استخدام أعمال التدقيق الداخلي من قبل محافظي الحسابات في الجزائر، وفسر ذلك بأنه كلما زاد تفاعل الإدارة العليا مع التقارير والتوصيات التي يقدمها المدققون الداخليون، كلما زادت ثقة محافظي الحسابات في جودة هذه الأعمال، مما يدفعهم إلى استخدامها بشكل أكبر في إطار مهمة التدقيق الخارجي.
- أظهرت النتائج وجود علاقة تأثير إيجابية بين كفاءة المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله من قبل محافظي الحسابات في الجزائر، ويرجع السبب في ذلك إلى أن ارتفاع مستوى الكفاءة المهنية والخبرة العلمية للمدققين الداخليين في مجالي المحاسبة والتدقيق، سيعزز من موثوقية نتائج أعمالهم، وهو بدوره ما يشجع محافظي الحسابات على الاعتماد عليها بشكل أكبر، لأن هذا الاعتماد سيساهم في تقليص التكلفة والوقت المرتبطين بوظيفة التدقيق الخارجي، باعتبارهما أحد أبرز القيود التي تواجه محافظي الحسابات في أداء مهامهم بكفاءة؛
- توصلت النتائج إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العناية المهنية للمدقق الداخلي وقرار استخدام أعمال التدقيق الداخلي من قبل محافظي الحسابات في الجزائر، وفسر ذلك بأن محافظي الحسابات غالباً ما يتخذون قراراتهم بالاعتماد على عوامل موضوعية وملموسة، مثل كفاءة المدقق الداخلي، مدى استقلاليتته، وإجراءات تنفيذ مهام

التدقيق الداخلي، في حين العناية المهنية تعد من العوامل الأقل وضوحا وقياسا، وهو ما يجعلها تحظى بأهمية نسبية أقل في نظر محافضي الحسابات عند اتخاذ قرار استخدام أعمال التدقيق الداخلي؛

- أشارت النتائج إلى وجود علاقة تأثير إيجابية بين استقلالية المدقق الداخلي وقرار استخدام أعماله من قبل محافضي الحسابات في الجزائر، ويفسر ذلك بأنه كلما زاد دعم الإدارة العليا للمدققين الداخليين في أداء مهامهم بكفاءة واستقلالية، زاد استخدام محافضي الحسابات لنتائج أعمالهم، والسبب في ذلك راجع إلى أن الاستقلالية والحيادية تعдан من المبادئ الجوهرية التي تضمن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية، وتعزز من ملاءمة وموثوقية التقارير الصادرة عنها.

### 2.5. مناقشة نتائج الدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة:

إن المطلاع على الدراسات السابقة ونتائج الدراسة الحالية يلاحظ توافق معظم نتائجها مع النتائج الحالية. فقد بينت دراستنا موافقة عينة الدراسة على أهمية قيام محافضي الحسابات في الجزائر بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي قبل اتخاذهم قرار استخدامها من عدمه، مما يعني أن محافظ الحسابات لا ينبغي له أن يستخدم أعمال المدققين الداخليين، ما لم يتحقق من مستوى كفاءتهم واستقلاليتهم داخل المؤسسات الاقتصادية. ويعود السبب في ذلك لكون أن ارتفاع كفاءتهم المهنية وتمتعهم بالاستقلالية اللازمة أثناء تأدية مهامهم سوف يعزز من موثوقية نتائج أعمالهم، وهي نفس النتائج التي توصلت إليها كل من دراسة (طبشوش و مشري، 2022) و (Suwaidan & Qasim, 2010)، في المقابل اختلفت دراستنا الحالية مع دراسة (Ahmad, Hilwani, Zawaw, & Razinah, 2019)، في تأثير عامل العناية المهنية للمدقق الداخلي على قرار استخدام أعماله، إذ أشارت الدراسة الحالية إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العناية المهنية للمدقق الداخلي وقرار استخدام أعمال التدقيق الداخلي من قبل محافضي الحسابات في الجزائر، وفسر ذلك بأن محافضي الحسابات غالبا ما يتخذون قراراتهم بالاعتماد على عوامل موضوعية ولملموسة، مثل كفاءة واستقلالية المدقق الداخلي، بينما العناية المهنية تعد من العوامل الأقل وضوحا وقياسا، وهو ما يجعلها تحظى بأهمية نسبية أقل في نظر محافضي الحسابات .

### 3.5. مقترحات الدراسة:

على ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من المقترحات كما يلي:

- ضرورة اهتمام الجهات الإدارية بوظيفة التدقيق الداخلي مما يساعد على تطوير هذه الوظيفة ويدعم مكانتها داخل المؤسسات الاقتصادية؛
- ضرورة العمل على تطوير مهارات المدققين الداخليين بشكل مستمر من خلال برامج التكوين والتعليم المستمر، ومتابعة المستجدات الحديثة في مجالي المحاسبة والتدقيق.
- قيام الهيئات المهنية ذات الاختصاص في الجزائر بسن اللوائح والقوانين التي من شأنها أن تلزم المدققين الداخليين ببذل العناية المهنية الكافية لما يساهم ذلك في الرفع من جودة التدقيق.
- تخصيص دورات تكوينية لمحافضي الحسابات لتوضيح المعايير الجزائرية للتدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار مناهج التكوين المعتمدة في مجالي المحاسبة والتدقيق لدى الدولة المتقدمة.
- العمل على نشر البحوث المهنية وتشجيع إصدار مؤلفات في موضوعات استخدام أعمال التدقيق الداخلي ونشر الدوريات والإصدارات المهنية الخاصة بها.

### 3.5. آفاق الدراسة:

- اسهامات معيار التدقيق الجزائري رقم 610 في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من المخاطر المرتبطة بها؛
- أهمية اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- أهمية الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق في إرساء مبادئ حوكمة الشركات؛
- تحديات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة باستخدام أعمال المدققين الداخليين

### 6. قائمة المراجع:

#### 1.6. قائمة المراجع باللغة العربية:

- أسماء عبايية. (2019). اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كألية لتفعيل الحوكمة-حالة محافظي الحسابات في الجزائر، رسالة دكتوراه. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس.
- حنان واکر، و حاج قويدر قورين. (2022). اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وأثره على مهمة التدقيق- دراسة إستبانية موجهة لعينة من المدققين الخارجيين. *مجلة معهد العلوم الاقتصادية* ، 25 (1)، 375-353.
- سارة طبشوش. (2022). أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق- دراسة حالة عينة من المدققين الخارجيين، رسالة دكتوراه. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1.
- سناء ماطي، ومحمد المبارك. (2020). التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي- دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايي سيدي بلعباس وتلمسان. *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale* . 14 (1)، 75-87.
- طبشوش سارة ، و حسناء مشري. (2022). مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610- دراسة حالة مكاتب التدقيق في سطيف. *مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال* ، 5 (1)، 779-759.
- فاتح طواف، و فؤاد عز الدين. (2023). مدى مساهمة التزام محافظي الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 في تفعيل حوكمة الشركات. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية* ، 10 (1)، 496-478.
- مريم واکر، و عبد القادر عيادي. (2021). أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة إعتما المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي. *مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات* ، 6 (2)، 362-343.
- مسعود بوسعدية، و مصطفى قمان. (2023). التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 - دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين. *مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد* ، 51-71.
- نخلة حراث، و محمد بن حمو. (2022). المعايير للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات . *مجلة دفاتر بواوكس* ، 11 (2)، 518-494.
- وزارة المالية المقرر رقم 23 وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 23. (بلا تاريخ). المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية لتدقيق رقم 520-610-570.

#### 2.6. قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- Ahmad, S. R., Hilwani, H., Zawaw, S. N., & Razinah, H. (2019). Determinants of Auditors Work Performance. *International Journal of Financial Research* , 10(3), 230-238.

- Jabbar, N. S. (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 Accounting and Financial Studies Journal*, 22(3), 1-25.
- Kesmili, I. (2019). *External Auditing and Quality*. turkey: Springer Nature Singapore Pte Ltd.
- Mohammed Sagheir, M., & BENIKHELEF, F. (2021). Cooperation between internal audit and external audit: Methods and advantages in the Algerian context. *Journal of Financial, Accounting and*, 8(1), 752-771.
- Suwaidan, M. S., & Qasim, A. (2010). External auditors reliance on internal auditors and its impact on audit fees An empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525.