

مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في البيئة الجزائرية -
دراسة ميدانية على عينة من المهنيين بالجزائر-

*The Extent Integration Of Professional Practices Between The
Internal And External Auditors In The Algerian Environment –
Attitudes On A Sample Of Professionals In Algeria.*

قمان مصطفى مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر جامعة المسيلة -الجزائر- gamane.mustapha@univ-msila.dz	بعلة آية ¹ مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر جامعة المسيلة -الجزائر- aya.baalla@univ-msila.dz
---	--

تاريخ النشر: 2024/06/ 30

تاريخ القبول: 2024 /05/ 01

تاريخ الاستلام: 2024/03/10

الملخص:

تهدف الدراسة إلى قياس مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والخارجي في البيئة الجزائرية، من خلال تناول مفهوم وآليات التكامل وتحديد الممارسات المهنية المتكاملة بينهما، وتم اسقاط نتائج الجانب النظري ميدانيا من خلال توزيع استبانة على عينة الدراسة والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مكاتب التدقيق لكل من ولاية المسيلة، الجلفة و سطيف بالإضافة إلى الاستبيان الموزع إلكترونيا. وأفضت الدراسة إلى أنه هناك إدراك من قبل المدققين الخارجيين لأهمية التكامل والتنسيق مع المدققين الداخليين، لكن واقع تطبيقه لا يصل إلى مستوى عال نتيجة فجوة الثقة بينهما.

الكلمات المفتاحية: التكامل، الممارسات المهنية، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي.

تصنيف JEL: M42;

Abstract :

The study investigates the level of professional collaboration between internal and external auditors in Algeria. It examines integration concepts and mechanisms, identifying areas where collaboration occurs. A questionnaire was distributed to accounting experts in M'SILA, DJELFA, and SETIF. The study revealed that there is a consciousness about the integration value by Algerian internal and external auditors, but the reality of its application does not reach a high level and is still slight as a result of the trust gap between them.

Keywords: Integration, Professional practices, Internal auditor, External auditor.

JEL classification codes: M42.

¹المؤلف المرسل: بعلة آية aya.baalla@univ-msila.dz

مقدمة

تسعى المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال إلى توفير أساليب رقابية محكمة تضمن المتابعة المستمرة للأداء من أجل تحقيق الأهداف المرجوة وإدارة المخاطر على البعد الاستراتيجي، ويمكن لذلك أن يتحقق من خلال إقامة نسق متكامل بين الآليات التي تركز عليها حوكمة الشركات بما فيها التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي. يؤدي المدقق الداخلي دورا أساسيا في تقييم وتحسين الضوابط الداخلية للمؤسسة، في حين أن المدقق الخارجي يقدم ضمانات مستقلة للأطراف ذات العلاقة فيما يتعلق بدقة وموثوقية البيانات المالية؛ من خلال ما سبق، ظهرت ضرورة التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث يمكن لهذا الأخير الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي من أجل تقليص الجهد، الوقت والتكلفة، كما يساعد التكامل بينهما في تدعيم خبرة وكفاءة المدقق الداخلي.

إشكالية الدراسة

من خلال ما تقدم، تطرح إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في البيئة الجزائرية ؟

فرضيات الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية، يتم طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

الفرضية 1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تخطيط وإعداد برامج مهمة التدقيق في البيئة الجزائرية.

الفرضية 2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية.

الفرضية 3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تنفيذ مهام التدقيق وجمع أدلة الإثبات في البيئة الجزائرية.

الفرضية 4- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في إعداد تقرير مهمة التدقيق في البيئة الجزائرية.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والخارجي في البيئة الجزائرية، ويندرج تحت هذا الهدف عدة أهداف فرعية تتمثل في تحليل مفهوم التكامل بين المهنيين وتحديد مجالاته وآلياته، بالإضافة إلى قياس مستوى التكامل بينهما في البيئة الجزائرية.

منهج الدراسة

في إطار الإجابة على إشكالية الدراسة، وتحقيق الأهداف المرجوة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لإثراء الجانب النظري وذلك بالاعتماد على المسح المكتبي من أدبيات ودراسات سابقة، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي بالاعتماد على أداة الاستبانة لتجميع بيانات الجانب التطبيقي واستخدام الأساليب الاحصائية والرياضية لتحليلها واختبار صحة الفرضيات من أجل التوصل لنتائج الدراسة.

الدراسات السابقة

ينبثق مجال البحث العلمي من خلال استعراض الدراسات السابقة كنقطة انطلاق مهمة من أجل فهم وتحليل الآراء المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، مما يساهم في الاعتماد عليها لتحديد التوجهات والمسارات البحثية المستقبلية، ومن هذا المنطلق تم الاعتماد على الدراسات السابقة التالية:

- عالجت دراسة (Saidin, 2011) موضوع حول " The relationship between Internal and external Auditors of local authorities In England and Malaysia", حيث تطرقت إلى اعتماد المدققين الخارجيين على أعمال التدقيق الداخلي في السلطات المحلية في كل من ماليزيا وإنجلترا، وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين الداخليين والخارجيين في ماليزيا لديهم مستوى متوسط من التعاون بينهم، بينما وجد أن المدققون في إنجلترا مستوى تعاونهم مرتفعا.

- كما تناولت (مويسي، 2018) موضوع حول " دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية - دراسة ميدانية للفترة ما بين 2014 إلى 2017"، هدفت إلى تحديد أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة من خلال تقصي وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين في ولاية غرداية بالجزائر، وخلصت الدراسة إلى أن التكامل بينهما يحقق عدة فوائد لصالح قيمة المؤسسة الاقتصادية من بينها تقليل التكلفة، تعزيز نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى التغطية الشاملة لكافة الأنشطة.

- كما هدفت دراسة (Mecheri & Benikhelef, 2021)، تحت عنوان " La Coopération entre l'audit Interne et l'audit externe: Méthodes et avantages dans le contexte algérien"، إلى استكشاف التعاون بين آليتي التدقيق في الجزائر من حيث الأساليب المطبقة والفوائد التي توفرها، أظهرت نتائج استطلاع عينة من المدققين الخارجيين أن التعاون لا يزال أقل من

المستوى الأمثل في السياق الجزائري، حيث أن أساليب التعاون السائدة هي أساليب أساسية وليست متقدمة، وبالتالي فإن هذا التعاون يوفر فوائد محدودة.

المصطلحات الاجرائية

- المدقق الداخلي: هو موظف تابع للهيكل التنظيمي للمؤسسة، يتولى مهام فحص أداء العاملين فيها وتحفيز التشغيل بكفاءة من خلال مجموعة من الأعمال في مجال التدقيق المالي، تدقيق الالتزام وتدقيق الكفاءة (الشحنة، 2015)، ويساهم في إضافة قيمة للمؤسسة ويساعدها في تحقيق أهدافها من خلال تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والحوكمة في المؤسسة (الوردات، 2017).
- المدقق الخارجي: يعرف المدقق الخارجي في البيئة الجزائرية (محافظ الحسابات) على أنه شخص مستقل ومسؤول تحت اسمه الخاص عن مهمة المصادقة على مدى صدق وصحة حسابات الشركة ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به (الجريدة الرسمية الجزائرية قانون 01-10 المادة 22، 2010).
- تكامل الممارسات المهنية: يشير تكامل الممارسات المهنية حسب (Jabbar, 2018) إلى التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذ مهامهما ويهدف هذا التعاون إلى توزيع المهام وتقليل تكرار الجهود مما يضمن تغطية شاملة لأعمال التدقيق تسمح برفع مستوى تحقيق الأهداف وإفادة المؤسسة.

I- منهجية الممارسات المهنية للمدقق

يقدم التدقيق ضمان معقول حول دقة وموثوقية المعلومات المالية لمختلف أصحاب المصلحة ضمن ممارسات منهجية منظمة ودقيقة تمكن من تعزيز الشفافية والمساءلة والثقة في إعداد التقارير المالية. وتجدر الإشارة إلى أن هناك نوعين من ممارسي التدقيق، المدقق الداخلي، الذي يعتبر اختياريًا بموجب القانون، والمدقق المستقل الخارجي.

1- منهجية الممارسات المهنية للمدقق الداخلي

تمر مهمة التدقيق الداخلي ضمن خطوات واجراءات منهجية منظمة تتشكل ضمن إطار الممارسات المهنية التي نصت عليها معايير التدقيق الداخلي الدولية والتي تكون موضحة ضمن ميثاق التدقيق الداخلي حسب طبيعة كل مؤسسة (الرمحي، 2017). يتطلب الأمر من المدقق الداخلي قبل البدء بتنفيذ مهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة التحضير الجيد لها، وضج (سرعة، 2010) خطوة التحضير في مرحلتين هما الأمر بالمهمة أولاً ثم الدراسة والتخطيط، حيث أن رسالة المهمة هي عبارة عن تفويض

من الإدارة العامة إلى المدققين الداخليين، لإعطائهم صلاحيات أكثر وتسهيلات عند القيام بعملهم. أما بالنسبة لتخطيط المهمة ففي هذه المرحلة يضع على المدققين الداخليين خطة تدقيق مبنية على المخاطر من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، تسمح الخطوات السابقة بتشكيل بنية تحتية يعتمد عليها المدقق الداخلي والتي يتم على أساسها إعداد برنامج تنفيذ المهمة يوضح مجالات التدخل، من حيث مجال العمل الوظيفي، ومجال العمل الجغرافي.

تتضمن أعمال المدقق الداخلي بعد تخطيط عملية التدقيق مرحلة التنفيذ، حيث يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم المعلومات من خلال جمعها وتحليلها وتفسيرها، وإعداد أوراق العمل اللازمة لتوثيق إجراءاته، وفي الأخير يجب على المدقق إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم، وأن يناقش هذه الأخيرة مع المستوى الإداري المناسب من أجل ضمان تنفيذها (خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، 2013)، حيث تطرق المعيار رقم 2060 الصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA إلى إلزامية بلورة نتائج مهام التدقيق الداخلي في شكل تقارير دورية موجهة إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا تشمل المهام التي تم إنجازها والمخاطر التي تم اكتشافها وأثرها على أداء المؤسسة وكذا التوصيات اللازمة لمعالجتها.

2- منهجية الممارسات المهنية للمدقق الخارجي

وضح (شريقي، 2012، صفحة 108) أن المدقق الخارجي لا يقوم بمهمة التدقيق بطريقة عشوائية، وإنما يتبع منهجية مدروسة ومتفق عليها من طرف معظم الهيئات الدولية والمنظمات المهنية، وذلك لكي تكون أعماله ذات جودة وفعالية، وبينت (هيري، 2018، صفحة 45) أن المسار الذي يجب أن ينتهجه المدقق الخارجي من أجل تنفيذ مهمته على أحسن وجه ينطلق من التخطيط لمهمة التدقيق بعد قبولها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية فجمع أدلة الإثبات المستحقة وصولاً إلى إعداد تقرير نهائي. وقبل أن يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية التدقيق عليه أن يقوم بخطوات تمهيدية، والتي يتم من خلالها يتم قبول مهمة التدقيق وإعداد رسالة المهمة، ثم تليها عملية التخطيط من خلال وضع استراتيجية عامة وبرامج تفصيلية تحدد طبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المناسب لإنهائها، يلزم هذه مرحلة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة وبناء على ذلك يحدد نقاط القوة والضعف، والتي من خلالها يوسع أو يقلص إجراءات التدقيق. بعد أن يقوم المدقق الخارجي بالخطوات السابقة تأتي مرحلة تنفيذ ما تم التخطيط له، وهنا عليه أن يهتم بجمع مختلف أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تساعد على تنفيذ جميع الإجراءات الواجب إتخاذها والتي

تمكنه من إبداء رأي فني محايد عن مدى سلامة القوائم المالية والتمثيل الصادق لمركزها المالي في شكل تقرير يمثل خلاصة عمله ككل وهو المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي ووسيلة اتصال يتم عبرها توصيل نتائج الفحص والتقييم بالاعتماد على أدلة الإثبات التي تم جمعها.

II- تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

يعرف IFAC تكامل التدقيق على أنه استعمال المدققين الخارجيين لنتائج أعمال المدققين الداخليين، حيث يؤكد على أهمية تحقيق التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، ويضع التركيز على إكساب هذه العلاقة صفةً شرعية من خلال توفير مجموعة من المعايير التي تنظمها وتضمن كفاءتها (واكرو عيادي، 2021، صفحة 348).

1- آليات تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

يختلف نطاق وأهداف التدقيق ما بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين المستقلين، ولكن قد تتداخل الأنشطة التي يقوم بها الفريقان على نحو غير ضروري إن لم يتم التنسيق بينهما على نحو ملائم (حلمي جمعة، 2011). حددت معايير التدقيق والارشادات الدولية الاستراتيجيات التي يمكن أن تحسن التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين، وذلك من خلال التواصل الفعال الذي يعتبر بالغ الأهمية ويتطلب أن يكون متكررًا ومفتوحًا ومباشرًا وفي الوقت المناسب، وقد يكون هذا التواصل في شكل رسالة مكتوبة مرسلة ورقيا أو إلكترونيا، التواصل وجها لوجه أو هاتفيا أو مزيج من كل ما سبق.

بين (سرايا، 2007) دور المدقق الداخلي ضمن هذه العلاقة التكاملية في عنصرين، الأول باعتباره موظف تابع للمؤسسة فيقع عليه العبء الأكبر في تدقيق جميع العمليات التي تتم خلال السنة أي كان طبيعتها، وبحكم أنه المسؤول الرئيسي على متابعة كل أنشطة العاملين في المؤسسة فيتمثل دوره الثاني في توفيره لأي بيانات أو معلومات أو وثائق قد يحتاجها المدقق الخارجي وتنسيق خطة التدقيق معه بالشكل الذي يساعدهما في أداء التدقيق على أكمل وجه.

وفي عام 2015، سعى مركز جودة التدقيق (CAQ) ومعهد المدققين الداخليين (IIA) إلى استكشاف كيف يمكن للمدققين الداخليين والخارجيين تحسين أدوارهم ومسؤولياتهم المتقاطعة، وتم تنظيمهما وفق ثلاث اجتماعات مع المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ورؤساء لجان التدقيق. نتائج هذه الاجتماعات تمثلت فيما يلي:

- ✓ يمكن للمدقق الخارجي الارتكاز على عمل المدققين الداخليين من اجل تقييم فعالية الرقابة الداخلية للشركات على التقارير المالية؛
- ✓ التواصل في وقت مبكر أو أثناء عملية التدقيق حول ما يحتاجه المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي لاستخدامه في اختبار للضوابط الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ تقع لجان التدقيق في مركز ما بين المدققين الداخليين والخارجيين، وبالتالي فهي في وضع يسمح لها بتعظيم أدوار كل طرف حيث تتقاطع المسؤوليات؛
- ✓ توضيح أن المدققون الخارجيون يقومون بتضمين المعلومات المقدمة لهم من قبل المدققين الداخليين في أوراق العمل الخاصة بهم؛
- ✓ مناقشة تخطيط العمل الذي سيقوم به المدقق الداخلي لاستخدامه في التدقيق الخارجي.
- ✓ تنسيق برامج التدقيق الداخلي مع المدقق الخارجي للتأكد من عدم القيام بها مرتين.
- وفي إطار التنظيم المهني في البيئة الجزائرية، تضمن المعيار الجزائري رقم 610 (المجلس الوطني للمحاسبة، 2017) على شروط إعتقاد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، والمتمثلة في:
 - ✓ تقييم كفاءة، موضوعية وإستقلالية فريق المدققين الداخليين.
 - ✓ تحديد ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لأعمال المدقق الخارجي مع الأخذ بالاعتبار طبيعة الأنشطة الموكلة للمدقق الداخلي.
 - ✓ تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدقق الداخلي على طبيعة ورزنامة وإجراءات المدقق الخارجي.
 - ✓ قياس مدى تفاعل إدارة المؤسسة مع التوصيات المقدمة من قبل المدقق الداخلي.
 - ✓ قياس مدى مرونة إجراء لقاءات دورية بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.
- ووضح (الجمال، 2014، صفحة 450) أن الممارسات المهنية المتكاملة بين المدقق الداخلي والخارجي يمكن أن تتجلى في:
 - ✓ تنسيق برامج التدقيق الداخلي باشتراك المدقق الخارجي في إعدادها بشكل يمنع التكرار في العمل؛
 - ✓ قيام المدقق الداخلي بزيارة الفروع التي لا يمكن للمدقق الخارجي زيارتها؛
 - ✓ يوفر المدقق الداخلي مراجعة تفصيلية لنبود الميزانية وقائمة الدخل مثل النقدية، المخزون، تحليل التغير في الحسابات؛
 - ✓ توثيق المدقق الخارجي لكل أعمال المدقق الداخلي التي اعتمد عليها ضمن ملفات التدقيق؛

✓ عقد اجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة المواضيع ذات الاهتمام المشترك مما يسمح بتبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة.

2- أهمية التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

إن التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي له فوائد للعديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة محل التدقيق، باعتبار أن هذا التكامل يعزز ثقة المؤسسة في نظام الرقابة الداخلية ودقة البيانات المالية، وضح (حجازي، 2010) أن التكامل يؤدي إلى تقليص ساعات عمل المدقق الخارجي وبالتالي خفض تكاليف المراجعة الخارجية، وتخصيص الموارد بشكل أفضل وتعزيز آليات الرقابة. بالنسبة للمدققين الداخليين، يؤدي هذا التعاون إلى تحسين الكفاءة والخبرة المهنية. يتيح تبادل المعرفة مع المدققين الخارجيين تطوير أساليب التدقيق الداخلي والاستفادة من تقييمات نظام الرقابة الداخلية التي يجربها المدققون الخارجيون. ومن جانب المدققين الخارجيين فإن هذا التكامل يزيد من ثقتهم في مصداقية ونزاهة نظام الرقابة الداخلية، وكذلك في دقة البيانات المحاسبية، وذلك بفضل الحد من الأخطاء والاحتيايل في البيانات المالية من خلال التدقيق الداخلي. (مشري وطبشوش، 2022، صفحة 764).

كما بين (جمال المكارى، 2021) أن واقع تكامل الممارسات المهنية للتدقيق يغطي النسبة الكبيرة من ما يقدمه المدقق الداخلي من مساعدة للمدقق الخارجي، ومن المنافع التي تنبثق من خلال هذه العلاقة التكاملية حسب (الوتار، 2016، صفحة 95) تعزيز الكفاءة نظرا لتباين نقاط القوة لكل طرف، حيث أن تواجد المدقق الداخلي المستمر بالمؤسسة يكون لديه فهم أفضل ومتعمق وخبرة أوسع عن طبيعة الأنشطة والعمليات الخاصة ونظرة شاملة لكل الإجراءات والأنشطة، بينما المدقق الخارجي ولتنوع وكثرة عملائه لا يمكنه التعمق في نشاط كل مؤسسة، ومع ذلك، فإنه يصادف حسب طبيعة عمله مجموعة واسعة من الأنشطة المالية وغير المالية. وبالتالي، فإنه يعالج مختلف المشكلات التي قد تكون غير مألوفة على المدققين الداخليين، أي أن إنشاء شراكة بينهما يعزز كفاءة الأداء المهني ويضمن تغطية شاملة لمهام التدقيق.

3- عوامل تعزيز التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي

في إطار بناء علاقة تكاملية فعالة بين المدقق الداخلي والخارجي لا بد من توفر ركائز تبني عليها وعوامل تساهم في تعزيز التعاون والتنسيق بينهما، من بين أهم العوامل الداعمة ما يلي (طبشوش، 2023):

- طبيعة انتماء المدقق الداخلي: يعتبر نشاط المدقق الداخلي المستمر داخل المؤسسة عامل أساسي لتعزيز التكامل بينه وبين المدقق الخارجي، وذلك من خلال قيامه بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية والشاملة على مدار السنة، بينما المدقق الخارجي يعتمد على السبر أو التدقيق الاختياري.
- دعم الإدارة: يمكن للإدارة أن تساهم في تعزيز العلاقة التكاملية في حالة ما كانت مدركة لأثر هذا التكامل على شمولية النشاط من خلال تعزيز استقلالية المدقق الداخلي وتوفير الجو المناسب لممارسة نشاطه المهني مما يمكن من رفع كفاءة أدائه والعمل على تنفيذ توصياته مما يسمح بتعزيز الثقة المتبادلة بينه وبين المدقق الخارجي.
- لجان التدقيق: تتكون لجان التدقيق من أعضاء خارجيين غير تنفيذيين يشكلون واسطة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي والإدارة (التميمي، 2006)، وهذه العلاقة تساهم في دعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي على سواء، وكذا توجيه مهام المدقق الداخلي والرقابة عليها، كما أنها تهدف إلى التنسيق بينهما من خلال الاشراف على أعمالهم.
- التطوير المهني: يعتبر التكوين والتطوير المهنيين من أساسيات الممارسات المهنية للتدقيق نظرا لتأثير بيئة العمل بالعوامل الاقتصادية والتكنولوجية، لذا يجب على المدقق الداخلي والخارجي مواكبة هذه التغيرات من خلال تطوير مهاراتهم وتحديث معارفهم مما يسمح بتعزيز الثقة المتبادلة.
- تكنولوجيا المعلومات: ساهمت تكنولوجيا المعلومات في تطوير كفاءة الأداء المهني للتدقيق الداخلي أو الخارجي، حيث أن الاستفادة من أدواتها مثل برامج التدقيق المشترك أو أدوات تحليل البيانات يمكن أن يساهم في تعزيز التعاون وتبادل المعلومات بين المدققين الداخليين والخارجيين.

III-مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والخارجي في الجزائر

تمت الدراسة الميدانية على عينة من مكاتب التدقيق الناشطين في الجزائر، وعلى وجه التحديد مكاتب التدقيق المتواجدة في كل من ولاية المسيلة، سطيف والجلفة، ومن أجل الحصول على البيانات الأساسية تم إعداد استمارة استبيان من خلال الرجوع إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية حول موضوع الدراسة، وقد تم تحليل نتائج الدراسة بالاستعانة بالبرنامج الاحصائي (SPSS version 32)، و يتم عرض نتائجها ضمن العناصر الآتية.

1- وصف أداة الدراسة

لغرض قفاس مدى توافق آراء المبحوثفن مع عبارات محاور الدراسة، تم اعتماد الشكل المغلق فف إعداء استمارة الإستفبان وفقا لمقفاس لفقارت الخماسف، على أن فقابل كل اأفار درجات فرجفح لكف فتم معالفتها إحصائفا، وتم ففداف طول الفئات من ناحفة الحدود العلفا والدفنا، وذلك على النحو التالف:

الجدول رقم (02): درجات الفرجفح

الفرجفح	موافق بشدة	موافق	محااف	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01
الوسط الحسابف	[4.20 - 5]	[3.40 - 4.20[-3.40[[2.60	[1.80 - 2.60[[1 - 1.80[

المصدر: من إعداء البافأفن

2- الصدق الظاهرف لأداة الدراسة

قبل توزفح الاستفبان، تم التأكد من مدى صدقه ظاهرفا من خلال فحكفمه من قبل مأموعة من الأساتذة المأفصفن، ففأ طلب منهم إباء آرائهم من ففأ مدى اتساق المحاور مع فرضفبات الدراسة، وملاءمة العبارات للمأور، ومدف وضوحها، وقد تم بلورفها نهائفا فف 34 عبارة ضمن أربع مأور.

3- ثبات أداة الدراسة

تم إأفار ثبات أداة الدراسة بأستأام معامل ألفا كرونباأ لكل مأور من مأور الدراسة، وعلى إأمالف مأور الدراسة، والجدول التالف فوضح ذلك:

الجدول رقم (03): معامل ثبات الدراسة ألفا كرونباأ

الإأمالف	المأور				عدد العبارات
	المأور الأف	المأور الثالث	المأور الثاني	المأور الأول	
34	06	11	09	08	
0.843	0.660	0.500	0.711	0.558	معامل ألفا كرونباأ

المصدر: من إعداء البافأفن بالاعتماد على برنامج SPSS

بالاستناد على النتائج الموضحة في الجدول، فإن أداة الدراسة لها نسبة ثبات عالية، حيث بلغ معامل الثبات لإجمالي عبارات الاستبيان ككل (84.3%)، وتراوح ثبات المحاور ما بين 50% كحد أدنى وبين 71% كحد أعلى، وبناء على مقياس نانلي الذي اعتمد 70% كحد أدنى، فإن نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ تعزز قدرة أداة الدراسة على تحقيق الأغراض والأهداف التي وضعت لأجلها وإمكانية الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

4- المؤشرات الاحصائية

يمكن توضيح المؤشرات الاحصائية من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وترتيبها كما يلي:

الجدول رقم (04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة

المحاور	القيمة الدنيا	القيمة العليا	الانحراف المعياري	المتوسط
المحور الأول التكامل في التخطيط	2.75	4.88	0.4521	3.7525
المحور الثاني التكامل في تقييم	2.89	5.00	0.4187	3.7467
المحور الثالث التكامل في بذل العناية	2.91	4.64	0.3283	3.5564
المحور الرابع التكامل في إعداد تقرير	2.50	5.00	0.4931	3.8300
إجمالي المؤشرات	2.88	4.74	0.3308	3.7012

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد على برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث بلغ متوسط هذه الموافقة (3.701) بانحراف معياري قدره (0.330) ويدخل هذا المتوسط ضمن مقياس الفئة الثانية "موافق" (4.20 – 3.40) مما يدل على توافر تكامل بدرجة من متوسطة حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

5- عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة

لوصف بيانات الدراسة تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار T للعينة الواحدة لكل فقرة من فقرات محاور الدراسة، والتي تظهر نتائجها في العناصر الآتية.

5-1 عرض نتائج المحور الأول: تعلق المحور الأول بتقييم مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق

الداخلي والمدقق الخارجي من ناحية التخطيط وإعداد برنامج التدقيق، والجدول التالي يمثل

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

جدول رقم (05): توجهات آراء أفراد عينة الدراسة – المحور الأول

مدى التكامل	اتجاه المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الأول
عالية	موافق	0.808	3.80	يفحص المدقق الخارجي الخطط والسياسات المطبقة في قسم التدقيق الداخلي.
عالية	موافق	0.967	3.62	يقوم المدقق الخارجي بتخطيط مهامه بالتنسيق مع برنامج عمل المدقق الداخلي
عالية	موافق	1.088	3.40	يقلص المدقق الخارجي نطاق برنامج التدقيق عند قناعته بكفاءة المدقق الداخلي.
عالية	موافق	0.934	3.84	يساهم المدقق الداخلي في تقليل ازدواجية الجهد والتكلفة في التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي.
عالية	موافق	0.972	3.56	يجري المدقق الداخلي والخارجي لقاءات دورية من أجل مناقشة برامج التدقيق.
عالية	موافق	0.820	3.98	يبلغ المدقق الداخلي المدقق الخارجي بالأمور المهمة التي قد تؤثر على برنامج عمله.
عالية جدا	موافق بشدة	0.856	4.04	يحقق التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين تغطية أشمل لخطة التدقيق.
عالية	موافق	0.840	3.78	يساعد اعداد برنامج تدقيق مشترك في التغلب على مشكلات التدقيق.
عالية	موافق	0.45	3.75	إجمالي المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS

من خلال القيم الموضحة في الجدول أعلاه، يتبين أن نتائج اتجاهات إجابات المبحوثين حول عبارات المحور الأول المتعلق بتكامل الممارسات المهنية من ناحية التخطيط وإعداد برامج مهمة التدقيق حيث تراوحت بين 3.40 و 4.04 عند درجة موافق، وانحرافات معيارية صغيرة تتراوح ما بين 0.8 و 1 مما يعني أن هناك توجه عام يعكس تماثل إجابات أفراد عينة الدراسة، وبالتالي هناك تكامل بين المدقق الداخلي والخارجي عند إعداد خطط وبرامج التدقيق والتنسيق بينهما.

5-2 عرض نتائج المحور الثاني: يتعلق المحور الثاني بتقييم مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من ناحية تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية، والجدول التالي يمثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

جدول رقم (06): توجهات آراء أفراد عينة الدراسة – المحور الثاني

درجة التكامل	اتجاه المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثاني
عالية جدا	موافق بشدة	0.571	4.20	يعتمد المدقق الخارجي على أوراق عمل المدقق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في البيئة الجزائرية- دراسة ميدانية
على عينة من المهنيين بالجزائر

عالية	موافق	0.808	3.80	عند تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية يعتمد المدقق الخارجي على نتائج أعمال المدقق الداخلي.
متوسطة	محايد	0.881	2.60	يكتفي المدقق الخارجي باختبارات الرقابة والاجراءات الجوهرية التي قام بها المدقق الداخلي.
عالية	موافق	0.971	3.42	يقوم المدقق الخارجي بتحديد مدى حجم وعمق الفحوصات حول نظام الرقابة الداخلية بناء على نتائج اختبارات المدقق الداخلي.
عالية	موافق	0.851	3.64	يقوم المدقق الخارجي والداخلي بدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية ومناقشة نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية.
عالية	موافق	0.829	3.92	يتعاون كل من المدقق الداخلي والخارجي فب معالجة نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية.
عالية جدا	موافق بشدة	0.535	4.20	يساهم التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي في رفع كفاءة وخبرة الطرفين في تقييم المخاطر الجوهرية.
عالية	موافق	0.435	4.12	يدعم المدقق الخارجي وظيفة التدقيق الداخلي من خلال إفصاحه عن المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية.
عالية	موافق	0.800	3.82	يناقش المدقق الخارجي الحلول المقترحة بشأن تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الداخلي.
عالية	موافق	0.41	3.74	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه، يتبين أن توجه المبحوثين المتعلق بعبارات المحور الثاني المتعلق بتكامل الممارسات المهنية من ناحية تقييم نظام الرقابة الداخلية تراوح بين 2.60 و 20.4 عند الدرجات محايد وموافق، وبانحرافات معيارية صغيرة أقل من 1 مما يعني أن هناك توجه عام يعكس تماثل إجابات أفراد عينة الدراسة.

5-3 عرض نتائج المحور الثالث: يتعلق المحور الثالث بتقييم مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في بذل العناية المهنية اللازمة وجمع أدلة الاثبات، والجدول التالي يمثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

جدول رقم (07): توجهات آراء أفراد عينة الدراسة – المحور الثالث

درجة التكامل	اتجاه المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثالث
عالية	موافق	0.752	3.92	يتم تقييم اتساع نطاق اجراءات التدقيق الداخلي وشموليتها.
عالية	موافق	0.669	4.04	يتم تقييم مدى كفاءة أعمال التدقيق الداخلي من حيث كفاية أدلة الإثبات.
عالية	موافق	0.756	3.80	يوجد اتصال ثنائي مستمر بين المدققين الداخليين والخارجيين بشأن المسائل ذات العلاقة بأدلة الإثبات.

عالية	موافق	0.808	3.86	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي التواصل مع الاطراف الخارجية للحصول على أدلة الإثبات اللازمة.
عالية	موافق	0.671	3.72	يتم تقييم موضوعية الأدلة المستخدمة من قبل المدقق الداخلي عن طريق ملاحظة العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أقسام
منخفضة	غير موافق	1.028	2.38	يكتفي المدقق الخارجي بالعناصر التي سبق أن راجعها المدقق الداخلي.
متوسطة	محايد	1.030	2.60	يستخدم المدقق الخارجي أساليب تدقيق مشابهة لأساليب المدقق الداخلي.
عالية	موافق	0.785	3.58	يدرر المدقق الخارجي عند توثيقه لمهامه نتائج تقييم عمل المدقق الداخلي.
عالية	موافق	0.647	3.90	يمكن للمدقق الداخلي أن يسهل إجراءات التدقيق الخارجي من ناحية الوقت والجهد والتكلفة.
عالية	موافق	0.639	3.86	يوجد اتصال بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي للاستفسار عن أي ممارسة مهنية وتبادل الخبرة.
عالية	موافق	0.930	3.46	تقل إجراءات التدقيق الخارجي وفقا لمصدر إنجاز التدقيق الداخلي.
عالية	موافق	0.32	3.55	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS

بناء على قيم الجدول أعلاه، يتبين أن نتائج اتجاهات اجابات المبحوثين حول عبارات المحور الثالث المتعلق بتكامل الممارسات المهنية من ناحية جمع أدلة الإثبات تراوحت بين 2.38 و 4.04 عند الدرجات محايد وموافق، وبانحرافات معيارية صغيرة تتراوح ما بين 0.6 و 1 مما يعني أن هناك توجه عام يعكس تماثل إجابات أفراد عينة الدراسة.

5-4 عرض نتائج المحور الرابع: يتعلق المحور الرابع بتقييم مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في إعداد تقرير التدقيق، والجدول التالي يمثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

جدول رقم (08): توجهات آراء أفراد عينة الدراسة – المحور الرابع

درجة التكامل	اتجاه المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الرابع
عالية	موافق	0.822	3.76	يستند المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي من أجل تحديد مدى إجراءات التدقيق المنفذة والنتائج المتوصل إليها.
متوسطة	محايد	1.141	3.38	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي عند إبداء رأيه وإعداده لتقرير تدقيق الكشوف المالية.
عالية	موافق	0.689	3.88	يتأكد المدقق الخارجي من تضمن تقرير المدقق الداخلي للنتائج المهمة والتوصيات اللازمة.
عالية	موافق	0.652	3.94	يتابع ويقيس المدقق الخارجي مدى الاستجابة لتوصيات المدقق الداخلي من قبل إدارة المؤسسة.
عالية	موافق	0.695	3.92	يتم التأكد من تنفيذ الإجراءات التصحيحية والتدابير الواردة في تقارير التدقيق الداخلي.
عالية	موافق	0.763	4.10	يقدم المدقق الخارجي توصيات لتحسين جودة التدقيق الداخلي.
عالية	موافق	0.49	3.83	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج برنامج SPSS

من خلال القيم الموضحة في الجدول أعلاه، يتبين أن نتائج اتجاهات اجابات المبحوثين حول عبارات المحور الرابع المتعلق بتكامل الممارسات المهنية من ناحية إعداد تقرير التدقيق تراوحت بين 3.38 و 4.10 عند الدرجات موافق وموافق بشدة، وبانحرافات معيارية صغيرة تتراوح ما بين 0.6 و 1 مما يعني أن هناك توجه عام يعكس تماثل إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بالتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي في مهام إعداد التقرير.

6- اختبار صحة فرضيات الدراسة

من أجل اختبار فرضيات الدراسة، تم التحقق من أن عينة الدراسة تم سحبها من مجتمع يتبع التوزيع الطبيعي من خلال نظرية النهايات المركزية التي تنص على أنه كلما زادت عينة الدراسة كلما اقترب تباينها من تباين المجتمع، وبما أن حجم عينة الدراسة يفوق 30 مفردة فهي تتبع التوزيع الطبيعي، وبناء على ذلك تم تحليل فرضيات الدراسة من أجل التوصل إلى نتائج صحتها من عدمها بالاعتماد على اختبار T TEST ONE SAMPLE، وتمثلت النتائج في العناصر الآتية:

6-1 اختبار الفرضية الفرعية الأولى

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تخطيط مهمة التدقيق وإعداد البرامج في البيئة الجزائرية.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تخطيط مهمة التدقيق وإعداد البرامج في البيئة الجزائرية.

يوضح الجدول الآتي نتائج اختبار T لهذه الفرضية:

جدول رقم (09): نتائج اختبار T-TEST للفرضية الفرعية الأولى

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية SIG
3.75	0.45	11.769	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال نتائج الجدول يتضح أنه بلغ المتوسط الحسابي العام للفرضية الفرعية الأولى 3.75 وبانحراف معياري يساوي لـ 0.45 وقيمة اختبار T المحسوبة تقترب من 12 عند مستوى دلالة

إحصائية أقل من 5%، وبما أن القيمة الاحتمالية SIG تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تخطيط مهمة التدقيق وإعداد البرامج في البيئة الجزائرية.

6-2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية.

يوضح الجدول الآتي نتائج اختبار T لهذه الفرضية:

جدول رقم (10): نتائج اختبار T-TEST للفرضية الفرعية الثانية

القيمة الاحتمالية SIG	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية 02
0.000	12.607	0.41	3.74	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج SPSS

من خلال نتائج الجدول يتضح أنه بلغ المتوسط الحسابي العام للفرضية الفرعية الثانية بلغ 3.74 وانحراف معياري يساوي لـ 0.41 وقيمة اختبار T المحسوبة 12.60 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 5%، وبما أن القيمة الاحتمالية SIG تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في البيئة الجزائرية.

6-3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تنفيذ مهام التدقيق وجمع أدلة الإثبات في البيئة الجزائرية.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تنفيذ مهام التدقيق وجمع أدلة الإثبات في البيئة الجزائرية.

يوضح الجدول الآتي نتائج اختبار T لهذه الفرضية:

جدول رقم (11): نتائج اختبار T-TEST للفرضية الفرعية الثالثة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية SIG
3.55	0.32	11.981	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج SPSS

من خلال نتائج الجدول يتضح ان المتوسط الحسابي العام للفرضية الفرعية الثالثة بلغ 3.55 وبانحراف معياري يساوي لـ 0.32 وقيمة اختبار T المحسوبة قريبة من 12 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 5%، وبما أن القيمة الاحتمالية SIG تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي تنفيذ مهام التدقيق وجمع أدلة الإثبات في البيئة الجزائرية.

4-6 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في إعداد تقرير مهمة التدقيق في البيئة الجزائرية.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في إعداد تقرير مهمة التدقيق في البيئة الجزائرية.

يوضح الجدول الآتي نتائج اختبار T لهذه الفرضية:

جدول رقم (12): نتائج اختبار T-TEST للفرضية الفرعية الرابعة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية SIG
3.38	0.49	11.901	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج تحليل برنامج SPSS

من خلال نتائج الجدول نجد أنه بلغ المتوسط الحسابي العام للفرضية الفرعية الرابعة 3.38 وبانحراف معياري يساوي لـ 0.49 وقيمة اختبار T المحسوبة 11.90 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 5%، وبما أن القيمة الاحتمالية SIG تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في إعداد تقرير مهمة التدقيق في البيئة الجزائرية.

IV- الخاتمة

إن تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يمكن أن يساهم بشكل كبير في تعزيز إطار الحوكمة الشامل، حيث يعد التواصل والتعاون والتنسيق الفعال بين المدققين الداخليين والخارجيين عناصر أساسية في تحقيق نهج متكامل لأنشطة التدقيق والتي يمكن أن تؤدي إلى تقييم أكثر شمولاً للمعلومات المالية وإدارة المخاطر والضوابط الداخلية. يعد تكامل الممارسات المهنية بين المدققين الداخليين والخارجيين في البيئة الجزائرية عاملاً لضمان الشفافية والمساءلة الشاملة لعملية التدقيق، ويتضح ذلك من خلال جهود الهيئات التنظيمية المحلية في تعزيز التعاون بين ممارسي التدقيق وذلك بإصدار معيار التدقيق الجزائري 610 الذي من شأنه أن يعزز هذه العلاقة التكاملية.

توصلت الدراسة إلى أن الوضع الحالي للتكامل بين المدقق الداخلي والخارجي في البيئة الجزائرية يعرف مستوى متوسط، حيث أن المدققين الخارجيين يدركون أهمية تحقيق التعاون والاعتماد على عمل المدقق الداخلي، إلا أنه هناك فجوة في مستوى توفر الثقة للاعتماد على أعمال المدقق الداخلي ذلك وأن وظيفته لازالت حديثة في بيئة المؤسسات الجزائرية، وفي ظل غياب قوانين ومعايير تنظم مهنة المدقق الداخلي في البيئة الجزائرية توصي الدراسة بضرورة توفير إطار مرجعي يعتمد عليه في الممارسات المهنية للمدقق الداخلي وتوسيع انتشار لجان التدقيق من شأنها رفع كفاءته ودعم استقلاليتها وبالتالي تعزيز الثقة والتكامل بينه وبين المدقق الخارجي بالإضافة إلى اقتراح نماذج تعاون من شأنها أن تساهم في تقديم أفضل الممارسات المتكاملة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

V- المراجع

- 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*, Vol: 22 (Issue: 3), Online ISSN: 1528-2635.
- Mecheri & BENIKHELEF, M. S. (2021). La coopération entre audit interne et audit externe : Méthodes et avantages dans le contexte algérien. *Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies*, 08(01).
- Saidin, S. Z. (2011). *The relationship between internal and external auditors of local authorities in England and Malaysia*. Malaysia: PhD thesis, University of Sheffield.
- أحمد حلمي جمعة. (2011). *التدقيق الداخلي والحكومي*. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- القانون 01-10. (2010). المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المادة 22.
- آسيا هيري. (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- أطروحة دكتوراه . أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق ، الجزائر.

مدى تكامل الممارسات المهنية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في البيئة الجزائرية- دراسة ميدانية على عينة من المهنيين بالجزائر

- المجلس الوطني للمحاسبة. (2017). المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610). الجزائر.
- جيهان عبد المعز الجمال. (2014). *المراجعة وحوكمة الشركات*. الامارات العربية المتحدة : دار الكتاب الجامعي.
- خلف عبد الله الوردات. (2017). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IAA. دار الوراق للنشر والتوزيع.
- رضا خلاصي. (2013). *مرا م المراجعة الداخلية للمؤسسة*. الجزائر: دار هومه للنشر والتوزيع.
- رزق أبو زيد الشحنة. (2015). *تدقيق الحسابات مدخر معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية* (الإصدار الطبعة الأولى). عمان، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن: دار وائل للنشر.
- زاهر عطا الرمحي. (2017). *الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية* (المجلد الطبعة الأولى). عمان، المملكة الأردنية الهاشمية: دار مأمون للنشر والتوزيع.
- شريقي عمر شريقي. (2012). *التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية*. أطروحة دكتوراه علوم. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية: جامعة سطيف 1.
- طبشوش سارة ومشري حسناء. (جوان، 2022). مدى إلتزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 - دراسة حالة مكاتب التدقيق في سطيف. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، 5(1)، 79-759.
- طبشوش سارة. (2023). *أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق - دراسة حالة عينة من المدققين الخارجيين*. سطيف، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: شعبة علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق.
- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة. (2010). *التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية - دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم . محاسبون قانونيون . وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية*. رسالة ماجستير. قسم العلوم التجارية، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03.
- محمد السيد سرايا، السيد سرايا. (2007). *أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل - الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي*. الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- محمد فراس الوتار. (2016). *مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة - دراسة ميدانية*. دمشق، سورية : جامعة دمشق، كلية الإقتصاد.
- مريم واكر، عبد القادر عيادي. (2021). أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على اعمال التدقيق الداخلي. مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، 343-362.
- هبة جمال المكارى. (2021). *التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية - دراسة ميدانية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية*. سوريا: المعهد العالي لإدارة الأعمال.
- هادي التميمي. (2006). *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية*. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- وجدي، حامد حجازي. (2010). *أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي*. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.