

مدخل للحوكمة الفعالة من خلال الترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي استنادا الى معيار التدقيق الجزائري NAA 610 – دراسة تحليلية-

Approche de l'efficacité de la gouvernance par le biais de la cohésion des audits interne et externe conformément à la norme algérienne d'audit NAA 610. – Etude analytique -

عامرة مريم جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة -الجزائر- <i>m.amara@univ-skikda.dz</i>	العايب فوزية* جامعة الأمير عبد القادر لعلوم الإسلامية قسنطينة -الجزائر- <i>f.laieb@univ-emir.dz</i>
---	---

تاريخ النشر: 2021/12/ 31

تاريخ القبول: 2021 /12/ 14

تاريخ الاستلام: 2021/05/25

الملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تبين دور وأهمية اعتماد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المساهمة في تفعيل أبعاد الحوكمة، ولتحقيق أهداف البحث تم توزيع استبانة على عينة عشوائية من الأكاديميين تخصص تدقيق والمهنيين من محافظي ومراجعي الحسابات، قمنا بمختلف الاختبارات الضرورية لتبيان طبيعة العلاقة بين المتغيرين من خلال استخدام برنامج تحليل الحزم الإحصائية SPSS نسخة 21. توصلت نتائج الدراسة لتأكيد العلاقة بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل أبعاد الحوكمة، فلقد تم تسجيل أثر لمؤشر الاعتماد ومؤشر الثقة والقيمة المضافة لأعمال التدقيق الداخلي على التكامل الرقابي وامتداد أثر التكامل الرقابي في تفعيل البعد الرقابي والاستراتيجي، الإفصاحي، الأخلاقي فيما لم يتم اثبات علاقة أثر بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على البعد التشغيلي لحوكمة الشركات. الكلمات المفتاحية: تكامل رقابي، تدقيق داخلي، تدقيق خارجي، أبعاد حوكمة.

تصنيف JEL: M42 ;M48 ;I28

Abstract :

This research paper aims to study the role and importance of the integration between internal audit and external audit and its effects on the dimensions of governance, and in order to achieve the research objectives, a questionnaire was distributed to a random sample of academics. Audit specialty and professional Accounts Governor and auditors, in order to process the data obtained by the questionnaire we used the SPSS software version 21.

The results of the study confirms the relationship between the integration of internal and external audit and that this relationship has an effect on the activation of the dimensions of governance. The effect of the accreditation index, the confidence index on the work of the internal auditor and the added value accumulated from the use of its results gives an effect on the integration between internal audit and external audit and the extension of the influence of this integration in the activation of the prudential, strategic, disclosure and ethics dimension of governance, on the other hand The effect of the integration between internal and external audit on the operational dimension of corporate governance. has not been proven.

Keywords: Regulatory integration, internal audit, external audit, governance dimensions.

JEL classification codes: M42; M48; I28.

* المؤلف المرسل، العايب فوزية، *f.laieb@univ-emir.dz*.

المقدمة

يتطلب العمل المؤسسي اساليب رقابية محكمة وصارمة ومن ثم المتابعة المستمرة؛ يمكن لذلك أن يتحقق من خلال اقامة نسق متكامل بين الاليات الرقابية المتمثلة في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛ اذ يعد التكامل بينهما من أهم الركائز التي يعتمد عليها مفهوم حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري، ولذلك يعمل هذا التنسيق للآليتين الرقابيتين على تجسيد حوكمة الشركات من خلال تنظيم العمل فيما بينها بما يسمح بتغطية العجز الناجم من عمل هتين الآليتين بمفردها، كما أن عمل هذه الاليات مع بعضها وفق متطلبات حوكمة الشركات يزيد من مصداقية وعدالة النتائج المحققة من هذه الشركات، اذ تهدف هذه الاليتين الرقابيتين الى تفعيل دورهما وفق متطلبات حوكمة الشركات من خلال تحديد ادوار كل منهما وتوضيح نقاط التعامل فيما بينها - التنسيق - ، اضافة الى تعزيز استقلاليتها بما يمكنها من القيام بعملها في تحقيق المساءلة والمحاسبة؛ ومن الجدير بالذكر أن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل الادارة، وأن أهداف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل حول البيانات المالية وأن الاهتمام الرئيسي لهذا الأخير يتمحور حول مدى خلو البيانات المالية المدقق فيها من الاخطاء الجوهرية في حين أن المدقق الداخلي فان اهتمامه ينصب حول مدى مطابقة الممارسات التشغيلية للمعايير التي اقترتها الادارة في سياساتها الاستراتيجية والتسييرية، وتتجانس ايضا بعض الوسائل المستخدمة من طرف كليهما لتحقيق اهداف المهمات التدقيقية لكل منهما، ولذا فان كثيراً من أوجه عمل التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية.

1. إشكالية البحث: تتمحور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في:

هل يساهم مدخل التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري NAA

610 في تفعيل أبعاد الحوكمة؟

في ضوء ما سبق، فإنه يمكن صياغة مشكلة البحث تفصيليا من خلال التساؤلات البحثية التالية:

❖ فيما تتمثل أبعاد الترابط والتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق

الجزائري NAA 610 وما هي أوجه تحقيقها؟

❖ هل تعمل أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري

NAA 610 في تحسين مخرجات الحوكمة؟

2. فرضيات البحث:

بالنظر لما سبق وكإجابة مسبقة على إشكالية دراستنا نفترض الآتي:

1.2. الفرضية الرئيسية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل أبعاد
الحوكمة.

القسم الأول:

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقرار الاعتماد على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي
عند مستوى الدلالة 5 %.

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لثقة المدقق الخارجي في اعمال التدقيق الداخلية على التكامل
الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 %.

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمؤشر القيم المضافة للمؤسسة على التكامل الرقابي بين التدقيق
الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 %.

القسم الثاني:

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد
الرقابي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد
الاستراتيجي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد
الأخلاقي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد
الافصاحي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد
التشغيلي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

3. أهداف الدراسة: التعرف على مختلف المفاهيم والاليات التي تتم بها عمليات التدقيق الداخلي
والخارجي ومعرفة العلاقة النظرية التي تجمع بين التدقيق وحوكمة المؤسسة، دراسة إجابات مدققي
ومحافظي الحسابات وكذا الأكاديميين في التخصص (من خلال توزيع استبانة تدرس مدى التكامل بين
أعمال التدقيق الداخلي والخارجي) دراسة تحليلية من خلال برنامج الحزم الإحصائية SPSS لاثبات أو
نفي صحة الفرضيات المطروحة.

4. المنهج المتبع والأدوات المستخدمة: نعتد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري والتطبيقي على التوالي، كما سنعتد في ذلك على برنامج SPSS

5. برنامج البحث: لأجل معالجة النقاط التي تحويها هذه الورقة البحثية سيتم تقسيمها كالآتي حيث سنتناول في الجزئية الأولى الإطار النظري العام حول أهمية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري NAA 610 في تحسين مخرجات الحوكمة لتتعرف على مختلف المفاهيم والليات التي تتم بها عمليات التدقيق الداخلي والخارجي ومعرفة العلاقة النظرية التي تجمع بين التدقيق وحوكمة المؤسسة، أما في المرحلة الثانية فسنناول الطريقة والأدوات المعتمدين في هذه الورقة البحثية من أجل معالجة الإشكالية ، نختتم الدراسة بتحليل ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية وتفحص وتبيان مدى صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها نظرياً.

I- الإطار النظري العام حول أهمية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري NAA 610 في تحسين مخرجات الحوكمة.

تعالج الحوكمة الفجوة القائمة بين الإدارة وأداء الشركة وما ينجم عن ذلك من محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها ومن خلال آلياتها والتي من أبرزها التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي اللذان يسمحان بتعزيز جملة أبعاد الحوكمة، وفي ما يلي سيتم التطرق إلى أهمية الترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي.

1. الترابط والتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري NAA 610.

يعتبر التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي عناوين مختلفة لوظيفتين رقابيتين وبالرغم من أن لكليهما عدة أوجه اختلاف لكن هذا لا ينفي وجود جملة من الخدمات المتبادلة وأوجه الشبه حيث يوفر كليهما الدور الاستشاري للمؤسسة، يساهمان في تسيير المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أن كليهما يستعملان نفس المدخلات والمعطيات ويقومان بتحليل نفس المخاطر والمشاكل، ويحققان معا قيمة اضافية للرقابة والتسيير على مستوى المؤسسة ويعد ذلك أساس لتبني نظام رقابة داخلية صلب وفعال مستوحى من تكامل الأنظمة الرقابية الفرعية والتي ترتكز صدارة على كل من النظامين الرقابيين المتمثلين في: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي خاصة مع مضامين المناشير الوزارية المستحدثة في مجالي التدقيق والمحاسبة والتي سنعتد منها في بحثنا هذا معيار التدقيق الجزائري NAA 610.

1.1. ماهية التدقيق الداخلي.

1.1.1. تعريف التدقيق الداخلي: تم تعريفه من قبل IIA في عام 2001 أين تمت صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتمت ترجمته إلى اللغة الفرنسية من قبل IFACI على أنه: "نشاط

مستقل موضوعي، تأكيدى ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة المؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة المؤسسات.²

ويتضح من التعريف أعلاه، أن التدقيق الداخلي يعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات: إدارة المخاطر "Risk Management"، الرقابة "Control"، حوكمة المؤسسات "Corporate Gouvernance" (الواردات، 2006).

2.1.1. أهمية وأهداف التدقيق الداخلي: يمكن إيجازها في الأربعة نقاط التالية:

❖ إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛

❖ اختبار المعلومات التشغيلية؛

❖ فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها؛

❖ فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة.

بمعنى أن أهداف التدقيق الداخلي تتجه نحو تحقيق الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وهو هدف نظام الرقابة الداخلية (ديوان الرقابة المالية، 2019، صفحة 8). حيث اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة إذ أصبح لها دور هام في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات وانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها ويمكن القول أن هذه الوظيفة تعتبر كصمام الأمان في الإدارة (الواردات، 2006، صفحة 7).

3.1.1. نطاق التدقيق الداخلي: يشير مصطلح نطاق التدقيق إلى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية في الظروف التي تؤدي إلى تحقيق هدف التدقيق، ولأداء مهمة التدقيق الداخلي يقوم المدقق الداخلي أولا باختيار الجهة الخاضعة للتدقيق ومن ثم يتبع مراحل إنجازها وفق ما يلي:

❖ اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق: تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط الذي سيخضع

لعملية التدقيق (عبد الصمد، 2009، صفحة 73).

❖ مهمة التدقيق الداخلي "الممارسة العملية التدقيق الداخلي": لا يقوم المدققون بأداء

واجباتهم المهنية بطريقة عشوائية أو حسب إلمامهم، بل يجب عليهم احترام والتقيد بمنهجية

² بالاطلاع على الموقع التالي: www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-interne بتاريخ: 2020/12/02،

تتبع خلال مراحل العمل وكذا فإنهم يهيئون مجموعة من التقنيات والوسائل لكل مرحلة من مراحل هذه المنهجية.

وجهة التحضير: هذه الوجهة تتكون خصوصا من الأمر بالمهمة ومرحلة التجمع والتعرف "التخطيط والمسح الأولي"، حيث أن الأمر بالمهمة: وتشمل مرحلة الاجتماع والتعرف "المسح الأولي"، المعرفة بالمجال الذي سيتم تدقيقه، تحديد وتشخيص المخاطر، تحديد الأهداف. وجهة التنفيذ: تحتوي هذه الوجهة من على اجتماع الافتتاح، برنامج التدقيق الداخلي، والعمل الميداني.

وجهة الاستخلاص "الخاتمة": تتكون هذه الوجهة من تقرير التدقيق، اجتماع للإغلاق والتأكيد الأجوبة المتمثلة في التوصيات ومتابعة التقرير (Renard, 2011, p. 306). 4.1.1. وسائل وتقرير التدقيق الداخلي.

يستخدم المدقق الداخلي مجموعة من التقنيات والوسائل والآليات التي يتخذها كأدلة اثبات ويعتمد عليها في القيام بمهامه وذلك لما لها من أهمية بالغة في تحقيق فعالية وجودة عمله، وتتمثل في القرائن وآليات الإثبات، والتقارير التي يقوم بإصدارها، والتي نوجزها في التالي: المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء كانت أنشئت داخل المؤسسة أو خارجه، الفحص المادي (الوجود الفعلي)، صحة الأرصدة من الناحية الحسابية المراجعة (التدقيق) الحسابية، وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، الفحص التحليلي (نظام المقارنات والربط بين المعلومات)، نظام المصادقات، نظام الاستفسار والتتبع، التدقيق الانتقادي، نظام الشهادات "الإقرارات"، تدقيق الحاسب الآلي (الواردات، 2006، صفحة 37).

يعتبر تقرير التدقيق المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة الاتصال بين الإدارات المختلفة وكذلك بين المنشأة والعالم الخارجي (الفرحات، 2003، صفحة 50) (خالد، 2004، صفحة 129). حيث يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحي عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات، ويتضمن تقرير المدقق الداخلي على أهم الملاحظات التي تم اكتشافها (ديوان الرقابة المالية، 2019، صفحة 38).

2.1. ماهية التدقيق الخارجي.

1.2.1. تعريف التدقيق الخارجي.

التعريف الأول: عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه: "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين

تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق (ألفين و اريز، 2009، صفحة 21).

التعريف الثاني: عرفه أحمد جمعة بأنه: "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقائيا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية" (جمعة، 2009، صفحة 25).

2.2.1. أهمية وأهداف التدقيق الخارجي: ذكر سابقا أن عملية التدقيق هي فحص تحقيق وتقرير.

❖ التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة.

❖ الخروج برأي فني محايد حول مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر.

❖ اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.

❖ تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق للمشروع.

إضافة إلى ما ذكره نالك أهداف أخرى محيية وهي:

❖ مراقبة الخطط الموضوعة من قبل أصحاب المشروع ومتابعة تنفيذها.

❖ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة.

❖ تحقيق أكبر قدر من الإنتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط المشروع.

❖ تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل به المشروع (أحمد، 2015،

صفحة 11).

وتعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن بين هذه الأطراف: إدارة المنشأة، المؤسسات المالية والتجارية والصناعية، العمال، المساهمين وملاك الشركة، المساهمين المحتملين، الدائنون والموردون، الجهات الحكومية (ميلود ، 2007، صفحة 8).

3.2.1. نطاق التدقيق الخارجي:

يتحدد نطاق التدقيق الخارجي على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العمل، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في انها تساعد المدقق الخارجي على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية. وهذا يتمثل في ان نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم ارصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فانه يكون من غير الممكن او غير الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات 100%، ومن ثم فان المدقق وبناء على نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

بشكل ملائم، يمكن ان يحدد نطاق اجراء الفحص بدقة ثم اللجوء الى اسلوب العينيات الاحصائية، والقيام بعملية الاختبار والتحقق من مدى صحة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية (الصبان و مصطفى، 2005، صفحة 166).

4.2.1. وسائل وتقرير التدقيق الخارجي

تعد الادارة المسؤولة على عرض الكشف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وعلى المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات، بأرصدة الحسابات وكذلك عرض الكشف المالية والمعلومات المتضمن فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقدير مخاطر الاختلالات المعتمدة وكذلك تعريف وتنفيذ اجراءات التدقيق التكميلية وتدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في اطار الفئات التالية: الوجود، الحقوق والالتزامات، الحدوث (وقوع الاحداث فعلا والا تكون احداث وهمية)، الاكتمال، الشمولية، القيد المحاسبي، فصل الفترات، التقييم، القياس، العرض والافصاح (المقرر الوزاري رقم 150، 2016، صفحة 6).

اما بالنسبة الى مجمل وسائل التدقيق الخارجي فإنها تتمحور حول: الملاحظة والمشاهدة، العينية، التفتيش، التأكيدات، المقارنة، التحليل، الاحتساب، الاستفسار، فحص الدفاتر والملفات والوثائق والمستندات، المصادقات، الاستفسارات، التدقيق القياسي او الفحص التحليلي (أحمد، 2015، صفحة 82). يعتبر تقرير المدقق الخارجي بلورة لمجمل مراحل عمله الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق الى مستخدمي القوائم المالية، حيث ان تقرير المدقق يلعب دورا اساسيا عند اتخاذ القرارات من طرف مستخدمي القوائم المالية، لذلك تم تقسيم معايير اعداد تقرير المدقق الى اربعة معايير هي كالتالي:

- يجب ان ينص تقرير المدقق عند ابداء رايه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية.

- يجب ان ينص تقرير المدقق عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية التدقيق لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند اعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.

- يجب ان تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الراي تحتوي على الافصاح الكافي.

- يجب ان يكون تقرير المدقق ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند ابداء رايه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المدقق ان يذكر الأسباب التي ادت الى عدم ابداء رايه (خالد، 2004، صفحة 93).

3.1. التفاعل الرقابي للتعاون بين عمل آليتي التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق

الجزائري NAA 610

تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات من خلال اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية وبمعنى آخر قرار الاعتماد (Reliance Decision، ويتأثر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بنزاهة الإدارة، (Margheim & Label, 1990, p. 293). يجب أن يعلم المدقق الخارجي وأن يكون له اتصال بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة وأن يتم إعلامه بأي أمور مهمة تصل إلى علم المدقق الداخلي والتي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي، وبالمثل يقوم المدقق الخارجي عادة بإخطار المدقق الداخلي بأي أمور مهمة قد يكون لها أثر على التدقيق الداخلي. فالعمل الذي يقوم به المدقق الداخلي قد يكون أحد العوامل المهمة التي لها أثر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات التي سيقوم بها المدقق الخارجي وبالتالي عليه أن يأخذ في اعتباره كفاية وموضوعية عمل المدققين الداخليين وأن يقوم بتقويم اعمالهم (خلاصي، 2013، صفحة 66) فيما يلي ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري 610 في تحديد امكانية التفاعل الرقابي بينهما:

❖ تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين: على المدقق الخارجي تحديد:

احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق الخارجي

❖ استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة: ليتمكن من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، على المدقق الخارجي: تقييم ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة (المقرر الوزاري رقم 23، 2017، الصفحات 4,5).

الجدير بالذكر أن عمل التدقيق الداخلي والذي يعتمد عليه المدقق الخارجي يتم أدائه بصفة مستقلة عن التدقيق الخارجي وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها. وفي الواقع يُستثمر هذا التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وزيادة فعاليتها في عدة نواحي أهمها ما يلي: (درويش فيصل، 2008، صفحة 103)

❖ يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية للحفاظ على دقة وشفافية البيانات المسجلة بالدفاتر وينعكس على عدالة الإفصاح.

❖ يتوفر للمدقق الخارجي المعلومات الكافية عن توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد المنشأة.

❖ يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وفي تحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية.

- ❖ يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدققين الداخليين من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق.
- ❖ الاعتماد على المدقق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً.
- ❖ اعتماد المدقق الخارجي على الداخلي يقلل من التفاصيل ويركز على الأمور الجوهرية.
- ❖ اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظراً لتواجده الدائم في المنشأة واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية.
- يجب أن يلتقي المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون دورياً من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر.
- 3.3.1. ميكانيزمات تحقيق الترابط والتكامل بين آليتي التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري NAA 610:

يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي، ومهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشف المالية (المقرر الوزاري رقم 23، 2017، صفحة 3) لتجسيد صور التعاون والتناسق بين الوظيفتين (التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) يتوجب وضعها في إطار منهجي محدد ومنسق حتى يتسنى تحديد أهم النقاط الارتكازية للعمل بصورة منظمة ومنه الاستفادة المتكاملة من توليفة هذا الاتحاد وكذا لتفادي الازدواجية (التكرار في المهام) مما قد يؤثر سلباً على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:

- ❖ اجتماعات دورية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك.

- ❖ إطلاع كل منهما على برامج مراجعة وأوراق عمل الآخر.
 - ❖ تبادل التقارير ورسائل الإدارة.
 - ❖ تبادل الخبرات والتقنيات والمعرفة.
- بالإضافة إلى وسائل تحقيق التكامل سالف الذكر، فإن هناك وسيلة أخرى نعتبرها هامة جداً في سبيل تعزيز وزيادة درجة التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، هذه الوسيلة هي فكرة الملف المشترك. فمن خلالها يتمكن المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من تنسيق أعمالهما بصورة أكثر فاعلية، بالإضافة إلى زيادة درجة اعتماد كل منهما على عمل الآخر. ويحتوي الملف المشترك على ما يلي:

❖ خرائط تدفق النظم.

❖ سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

❖ برامج وأوراق عمل المراجعة.

❖ التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف والتغيرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة

المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

2. سبل فعالية حوكمة الشركات من خلال التنسيق بين تكامل رقابي التدقيق الداخلي والخارجي
وفق معيار التدقيق الجزائري NAA 610.

يعد نظام الرقابة الداخلية احد أعمدت الحوكمة والذي يستند على أسس رقابية هامة، ولهذا
الأسلوب أسسه ومقوماته القائمة على الإفصاح والشفافية، فقد عرفها مجمع المدققين الداخليين
الأمريكي على أنها "عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير
إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية الضوابط
الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وخطط قيم للشركة
مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون من مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة في
تحقيق فعالية الوكالة" (The Institute of Internal Auditor,, 2003, p. 5).

عرفها Cadbury بأنها "النظام الذي تتم بواسطته توجيه ورقابة الشركة ويتفق مع وجهة النظر
هذه" (Cadbury Committee on Corporate Governance, 2001, p. 102) ويتفق في جهة النظر هذه
مع Cardon إذ تعرفها هذه اللجنة في تقريرها الصادر عام 1998 في بلجيكا بأنها: "مجموعة من القواعد
القابلة للتطبيق في مجال توجيه ورقابة الشركة" (النواس، 2008، صفحة 242). يتضح من التعاريف
الواردة ان المعنى العلمي للحكمتية أو الحكم الراشد هو نشاط قيادة شيء معين "l'action de piloter"
"quelque chose" (Gaudin, 2002, p. 27). هذا المفهوم ينطبق تماما على مفهوم الحكم بالشكل العام.
إذا في الأصل، الحكمتية، والحكم الراشد، وإدارة الحكم لهما نفس المعنى. أما بالإنكليزية الحكمتية
يقصد بها "ممارسة السلطة، المراقبة، التسيير، والقدرة على الحكم".

يساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تخفيض تكاليف الرقابة عن طريق استبعاد
ازدواجية العمل، كما انه يساهم في توفير معلومات حقيقية مفصلة للإدارة والتي تساعد على اتخاذ
القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين، إضافة إلى زيادة الثقة في المعلومات التي تعبر عن الأداء
الإداري والمالي للشركة، والتأكيد على متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، وإعلام الإدارة
على مواطن الضعف وتحديد أسلوب المعالجة مما يزيد من ثقة أصحاب المصالح بالشركة (Sydou

(Kone, 2007, p. 72). على أساس نظرة متعددة الأبعاد، تعتبر هذه المقاربة الهجينة بين التدقيق الداخلي والخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات عبارة عن سينارجية عمل تسمح بتدعيم أكثر لأسسها ومبادئها من جوانب متفرقة على وجه الخصوص فيما يتعلق بجانب المساعدة على التسيير بتفعيل التشاورات المتوافقة بين الطرفين.

اهمية إسقاطات أبعاد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تفعيل أبعاد حوكمة الشركات تبلورت فيما يلي:

❖ **تفعيل البعد الرقابي للحوكمة:** الذي يتمثل في الآليات التي تنظم سير العمل في المؤسسة، سواء الداخلية كمجلس الادارة، اللوائح، التدقيق الداخلي...، او الخارجية كمكاتب التدقيق الخارجي، مفتشية العمل...

❖ **تفعيل البعد الاخلاقي للحوكمة:** والذي يتمثل في الحث على الالتزام بأخلاقيات العمل كالنزاهة، الشفافية.

❖ **تفعيل البعد الاستراتيجي للحوكمة:** والذي يتعلق بوضع الخطط التي تشجع الابداع من اجل خلق القيمة للمساهمين او المؤسسة ككل.

❖ **تفعيل البعد الافصاحي للحوكمة:** من خلال اتاحة جميع المعلومات لمن يحتاجها في الوقت المحدد والدقة المطلوبة وبدون ازدواجية او تعارض وتضارب.

❖ **تفعيل البعد التشغيلي للحوكمة:** وذلك بإسقاط الخطة الاستراتيجية بكل تفاعلاتها المتكاملة بين الادارة العامة والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وباقي الأطراف ذات العلاقة من خلال وضع وتوفير أنظمة المعلوماتية والكفاءات العاملة الفعالة وبالصورة الصحيحة. (Allen, 2005, p. 167)

II- الطريقة والأدوات

سيتم في هذا الجزء توضيح مجتمع وعينة الدراسة المستهدفة وأساليب جمع البيانات وتبيان الأدوات المستخدمة في تحليل ومناقشة الاستبانة

1. **مجتمع الدراسة وعينتها:** تشمل عينة الدراسة الأكاديميين من أساتذة وطلبة دراسات عليا تخصص تدقيق وكذا المهنيين من محافضي حسابات ومراجعي حسابات فلقد تم توزيع الاستبانة بشكل الكتروني حيث تم ارساله لـ 80 مهني من محافضي ومراجعي حسابات وتم التجاوب من قبل 13 منهم كما تم توزيعه على الأكاديميين أين تم رصد 26 إجابة وبالتالي تم جمع 40 إجابة من بين عيني الدراسة.

2. أساليب جمع البيانات: تم الاعتماد في اعداد هذه الدراسة على طريقة المسح المكتبي لعدد الجانبي النظري وتمثلت أساسا في المقالات والكتب المتخصصة في التدقيق والمراجعة وكذا حوكمة الشركات بالإضافة للدراسات السابقة حول الموضوع. كما تم اعداد استبانة من أجل الحصول على البيانات الأولية لهذه الورقة البحثية من خلال اتباع الخطوات المتعارف عليها عند اعداد وتوزيع الاستبانة.

3. الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة: بغرض التمكن من تحليل نتائج الاستبانة تمت الاستعانة ببرنامج تحليل الحزم الإحصائية spss النسخة 21 كما تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية والتي تتناسب ومتغيرات الدراسة:

من أجل قياس درجة استجابة المستجوبين مع محوري الدراسة تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي حيث تم إعطاء الأوزان التالية على الترتيب (1 غير موافق بشدة)، (2 غير موافق)، (3 محايد)، (4 موافق)، (5 موافق بشدة)، كما تم إعطاء ترميز (أكاديمي 1)، (مهي 2)، (أكاديمي ومهي 3).

❖ تم استخدام الاختبارات التالية لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات

المدرسة والتي تم تقسيمها إلى متغيرات مستقلة وتابعة تبعا لمتطلبات الإطار النظري للدراسة:

❖ القسم الأول: مؤشر الاعتماد والثقة والموضوعية كمتغيرات مستقلة والمحور الأول التكامل الرقابي كمتغير تابع.

❖ القسم الثاني التكامل الرقابي كمتغير مستقل وأبعاد الحوكمة كمتغيرات تابعة.

تم استخدام اختبار الثبات والنسب والتكرارات، الوسط الحسابي والانحراف المعياري كخطوة أولى طبقنا من خلالها الإحصاء الوصفي ثم ولأن العينة تتجاوز 30 نطبق قانون العينات الكبيرة وعليه نفترض خضوع العينة لقانون التوزيع الطبيعي ونجري اختبارات الإحصاء الاستقرائي (الاختبارات المعلمية: اختبار الارتباط بيرسون، نموذج الانحدار البسيط. تحليل التباين anova).

III-تحليل ومناقشة النتائج

1. اختبار ثبات أداة الدراسة: من أجل دراسة ثبات الاستبانة نستخدم معامل الثبات ألف كرونباخ نستعرضه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): معامل الثبات ألف كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	ثبات المحاور
المحور الأول	15	0.846
المحور الثاني	13	0.910
الثبات العام للاستبانة	28	0.912

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

يوضح لنا الجدول رقم 1 أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة مرتفع حيث بلغ 0.912 لإجمالي فقرات الاستبانة 28، فيما تراوح ثبات المحاور بين 0.846 و 0.910 وهذا يدل على أن الاستبانة يتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة بحسب مقياس نانلي nunnally والذي يعتمد على 0.70 كحد أدنى للثبات.

2.النسب والتكرارات:

الجدول رقم (02): النسب المئوية والتكرارات

البيان	النسب المئوية %	التكرارات
أكاديمي	22.5	9
مهني	67.5	27
أكاديمي ومهني	10	4

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم 2 أن غالبية المستجوبين من الأكاديميين بنسبة 67.5% وأن 10% من المستجوبين هم من الأكاديميين والمهنيين (محافظي ومراجعي حسابات).

3.الوسط الحسابي والانحراف المعياري:

1.3.تحديد المقياس المعتمد في تقييم اتجاهات آراء أفراد العينة: اعتمد استبانة الدراسة بالإضافة إلى الأسئلة المغلقة بعض الأسئلة القياسية بالاعتماد على سلم ليكرت خماسي، ومن هنا تم تحديد السلم المعتمد لتقييم آراء المستجوبين على النحو التالي:

طول الفئة = المدى / قيمة أعلى فئة ، ومنه: المدى = 4-1=5 وأعلى قيمة = 5 ومنه طول الفئة = $5/4 = 0.8$

من هنا نتحصل على المجالات التالية كمعايير لتحديد الوزن النسبي لإجابات المستجوبين:

[1، 1.8] غير موافق تماما ، [1.8 ، 2.6] غير موافق ، [2.6 ، 3.4] محايد ، [3.4 ، 4.2] موافق [4.2 ، 5]

موافق بشدة.على التوالي بالنسبة لكل درجة من درجات السلم المستخدم.

الجدول رقم (03): الوسط الحسابي والانحراف المعياري

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
مؤشر الاعتماد	3.84	0.708	مرتفع
مؤشر الثقة	4.08	0.746	مرتفع
مؤشر القيمة المضافة	3.46	0.769	متوسط
المحور الأول التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق المعيار NAA610	3.79	0.573	مرتفع
البعد الرقابي	3.63	0.735	مرتفع
البعد الاستراتيجي	3.49	0.937	متوسط
البعد الافصاحي	3.61	0.769	مرتفع
البعد الأخلاقي	3.53	0.847	مرتفع
البعد التشغيلي	3.79	0.724	مرتفع
المحور 2 تفعيل أبعاد الحوكمة	3.65	0.666	مرتفع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

توضح نتائج الجدول رقم 3 أن درجة تأثير مؤشر الاعتماد والثقة على التكامل الرقابي جد مرتفعة وأن تأثير القيمة المضافة على التكامل الرقابي متوسط (يحتوي بنود منخفضة الأثر)، وكذا فإن بنود أبعاد الحوكمة مرتفعة الأثر.

4. اختبار التوزيع الطبيعي:

نستخدم اختبار كولموغوروف سميرونوف للتحقق من كون البيانات تتوزع طبيعيا.
 H_0 بيانات الدراسة تتوزع توزيعا طبيعيا، H_1 بيانات الدراسة تتوزع توزيعا غير طبيعي.

الجدول رقم (04): اختبار Kolmogorov-Smirnov

المحاور	اختبار Kolmogorov-Smirnov	مستوى الدلالة
المحور الأول	0.829	0.498
المحور الثاني	0.862	0.447
محاور الاستبانة	0.556	0.916

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول رقم 4 نستنتج أن كلا المحورين يخضعان للتوزيع الطبيعي حيث بلغ مستوى الدلالة للمحورين الأول والثاني 0.498 و 0.447 على التوالي وهو أكبر من 0.05 (مستوى الدلالة المعتمد). ما يجعلنا نقبل الفرض الصفري القائل بأن البيانات الخاصة بالمتغيرين التابع والمستقل تتبع التوزيع الطبيعي. ونرفض الفرض البديل القائل بأن بيانات الدراسة تتوزع توزيعا غير طبيعيا، كما أن عينة الدراسة تتجاوز 30 وبذلك يمكننا تطبيق قانون العينات الكبيرة وعليه نفترض خضوع العينة لقانون التوزيع الطبيعي ونجري اختبارات الإحصاء الاستقرائي.

5. معامل الارتباط

تم التحقق من ارتباط فرضيات القسم الأول (المتغير المستقل) بالمتغير التابع (التكامل الرقابي) من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة من فقرات الفرضيات والدرجة الكلية للمحور الأول وذلك باستخدام برنامج SPSS الإصدار 21 والجدول التالي يوضح معاملات الارتباط للفرضيات الثلاث (مؤشر الاعتماد ومؤشر الثقة ومؤشر القيمة المضافة) وقيمة الدلالة عند كل فرضية.

الجدول رقم (05): معامل بيرسون وقيمة الدلالة لفقرات المحور الأول

المحور الأول	معامل الارتباط pearson	قيمة الدلالة sig
مؤشر الاعتماد	0.791	0.000
مؤشر الثقة	0.792	0.000
مؤشر القيمة المضافة	0.799	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول رقم 5 نجد أن معاملات الارتباط بيرسون بين فرضيات القسم الأول والدرجة الكلية للمحور الأول دالة احصائيا عند مستوى المعنوية 0.01 حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.791 فيما كان الحد الأعلى 0.799 وعليه فان جميع فرضيات القسم الأول متسقة داخليا مع المحور الأول (التكامل الرقابي) مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول.

الجدول رقم (06): الاتساق الداخلي معامل بيرسون وقيمة الدلالة لفقرات المحور الثاني

المحور الثاني	معامل الارتباط pearson	قيمة الدلالة sig
البعد الرقابي	0.505	0.001
البعد الاستراتيجي	0.500	0.001
البعد الأخلاقي	0.368	0.020
البعد الافصاحي	0.431	0.005
البعد التشغيلي	0.207	0.200

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول رقم 6 نجد أن معاملات الارتباط بيرسون بين فرضيات القسم الثاني (متغيرات تابعة) والدرجة الكلية للمحور الأول (متغير مستقل) دالة احصائيا عند مستوى المعنوية 0.01 حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.207 فيما كان الحد الأعلى 0.505 وعليه فان فرضيات القسم الثاني (البعد الرقابي، البعد الاستراتيجي، البعد الافصاحي) متسقة داخليا مع المحور الأول مما يثبت ارتباطها بالمحور الاول، إلا أن الفرضية (البعد الأخلاقي) دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0,05 حيث يظهر ان معدل الارتباط الخاص بها 0.368 وعليه فهي مرتبطة بالمحور الأول. أما فرضية البعد التشغيلي فمستوى الدلالة الإحصائية الخاص بها هو 0.2 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وعليه فان هذه الفقرة غير مرتبطة مع المحور الأول.

وبذلك توجد علاقة ارتباط بين كل من مؤشر الاعتماد ومؤشر الثقة، مؤشر القيمة المضافة وكذا بين البعد الرقابي والبعد الاستراتيجي، البعد الأخلاقي والبعد الافصاحي وبين (المحور الأول) دراسة وتقييم التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري NAA 610 وعليه يمكننا الاستمرار في الدراسة ودراسة الأثر، في حين أثبتت النتائج عدم وجد علاقة تربط بين البعد التشغيلي وبين (المحور الأول) دراسة وتقييم التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفقا لمعيار التدقيق الجزائري NAA 610 مما يجعلنا نتوقف عند هذا الحد ونكتفي بدراسة الارتباط فقط فعدم تحقق الارتباط ينفي تماما وجود أي أثر للبعد التشغيلي على التكامل الرقابي وبالتالي نفي الفرضية الفرعية الخامسة في القسم الثاني التي تقرب وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05. يبين الجدول رقم 7 درجة الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني.

مدخل للحوكمة الفعالة من خلال الترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي استنادا الى معيار التدقيق
الجزائري NAA 610 – دراسة تحليلية-

الجدول رقم (07): معامل الارتباط بيرسون وقيمة الدلالة للمحور الأول والثاني

المحور الأول	معامل الارتباط pearson	قيمة الدلالة sig
المحور الأول والثاني	0.462	0.003

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول رقم 7 نجد أن معامل الارتباط بيرسون بين فقرات المحور الأول وفقرات المحور الثاني دالة احصائيا عند مستوى المعنوية 0.01 وعليه فان فقرات المحورين مرتبطتين وتؤكد لنا النتائج وجود علاقة تأثير بين المحورين.

5.دراسة الأثر من خلال اختبار تحليل التباين anova والانحدار البسيط

1.5.فرضيات القسم الأول

1.1.5.مؤشر الاعتماد

الفرضية الصفرية لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقرار الاعتماد على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 %.

الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقرار الاعتماد على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 %.

الجدول رقم (08): تحليل التباين لمؤشر الاعتماد

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار f	مستوى الدلالة
تباين الانحدار	8.017	1	8.017	63.652	0.000
تباين البواقي	4.786	38	0.126		
التباين الكلي	12.803	39			
معامل التحديد	0.626		معامل الارتباط	0.616	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 8 أن قيمة اختبار f لدراسة أثر مؤشر الاعتماد على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي قد بلغت 63.652 وهي دالة إحصائيا بمستوى معنوية 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ومن هنا نرفض الفرضية الصفرية التي تقر بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لقرار الاعتماد على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 % . ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل التحديد فقد بلغ قيمة 0.626 ما يبين أن 62.6% من التغيرات التي تطرأ على التكامل الرقابي سببها بنود مؤشر الاعتماد. ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل

الجدول رقم (09): نموذج الانحدار البسيط لمؤشر الاعتماد

النموذج	معامل الانحدار B	الخطأ المعياري	Beta	الاختبار t	مستوى الدلالة
---------	------------------	----------------	------	------------	---------------

الثابت	1.33	3.13	0.791	4.269	0.000
مؤشر الاعتماد	0.640	0.080	0.791	7.978	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين مؤشر الاعتماد كمتغير مستقل ومؤشر التكامل الرقابي كمتغير تابع الشكل التالي: $\text{التكامل الرقابي} = 1.336 + 0.640 \times \text{مؤشر الاعتماد}$
وبذلك كلما تغير مؤشر الاعتماد بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير التكامل الرقابي بمقدار 0.640، أما باقي التغيرات التي تحدث فهي نتيجة عوامل أخرى لم تتطرق لها الدراسة بمقدار 1.336.

2.1.5. مؤشر الثقة

الفرضية الصفرية لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لثقة المدقق الخارجي في اعمال التدقيق الداخلية على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 %.
الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لثقة المدقق الخارجي في اعمال التدقيق الداخلية على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 %.

الجدول رقم (10): تحليل التباين لمؤشر الثقة

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار f	مستوى الدلالة
تباين الانحدار	6.796	1	6.796	42.996	0.000
تباين البواقي	6.007	38	0.158		
التباين الكلي	12.803	39			
معامل التحديد	0.531		معامل الارتباط	0.518	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 10 أن قيمة اختبار f لدراسة أثر مؤشر الثقة على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي قد بلغت 42.996 وهي دالة إحصائيا بمستوى معنوية 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ومن هنا نرفض الفرضية الصفرية التي تقر بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمؤشر الثقة على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 %.
ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل التحديد فقد بلغ قيمة 0.531 ما يبين أن 53.1 % من التغيرات التي تطرأ على التكامل الرقابي سببها بنود مؤشر الثقة.

ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل كمايلي:

الجدول رقم (11): نموذج الانحدار البسيط

النموذج	معامل الانحدار B	الخطأ المعياري	Beta	الاختبار t	مستوى الدلالة
الثابت	1.508	0.354	0.729	4.261	0.000
مؤشر الثقة	0.559	0.085	0.729	6.557	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين مؤشر الثقة كمتغير مستقل ومؤشر التكامل الرقابي كمتغير تابع الشكل التالي: $\text{التكامل الرقابي} = 1.508 + 0.559 \times \text{مؤشر الثقة}$
وبذلك كلما تغير مؤشر الثقة بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير التكامل الرقابي بمقدار 0.559 أما باقي التغيرات التي تحدث فهي نتيجة عوامل أخرى لم تتطرق لها الدراسة بمقدار 1.508.
3.1.5. مؤشر القيمة المضافة

الفرضية الصفرية لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمؤشر القيم المضافة للمؤسسة على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 %.
الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمؤشر القيم المضافة للمؤسسة على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 %.

الجدول رقم (11): تحليل التباين لمؤشر الثقة

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار f	مستوى الدلالة
تباين الانحدار	8.184	1	8.184	67.316	0.000
تباين البواقي	4.620	38	0.122		
التباين الكلي	12.803	39			
معامل التحديد	0.639		معامل الارتباط	0.630	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 11 أن قيمة اختبار f لدراسة أثر مؤشر القيمة المضافة على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي قد بلغت 67.316 وهي دالة إحصائية بمستوى معنوية 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ومن هنا نرفض الفرضية الصفرية التي تقر بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمؤشر القيمة المضافة على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5 % ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل التحديد فقد بلغ قيمة 0.639 ما يبين أن 63.9 % من التغيرات التي تطرأ على التكامل الرقابي سببها بنود القيمة المضافة، ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل

الجدول رقم (12): نموذج الانحدار البسيط

النموذج	معامل الانحدار B	الخطأ المعياري	Beta	الاختبار t	مستوى الدلالة
الثابت	1.733	0.257	0.799	6.743	0.000
مؤشر القيمة المضافة	0.596	0.073	0.799	8.205	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين مؤشر الثقة كمتغير مستقل ومؤشر التكامل الرقابي كمتغير تابع الشكل التالي: $\text{التكامل الرقابي} = 1.733 + 0.596 \times \text{مؤشر القيمة المضافة}$

وبذلك كلما تغير مؤشر القيمة المضافة بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير التكامل الرقابي بمقدار 0.596 أما باقي التغيرات التي تحدث فهي نتيجة عوامل أخرى لم تتطرق لها الدراسة بمقدار 1.733.

2.5. فرضيات القسم الثاني

1.2.5. البعد الرقابي

الفرضية الصفرية لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الرقابي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الرقابي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الجدول رقم (13): تحليل التباين للبعد الرقابي

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار f	مستوى الدلالة
تباين الانحدار	5.365	1	5.365	12.984	0.01
تباين البواقي	15.702	38	0.413		
التباين الكلي	21.067	39			
معامل التحديد	0.255		معامل الارتباط	0.235	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 13 أن قيمة اختبار f لدراسة أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على البعد الرقابي قد بلغت 12.984 وهي دالة إحصائية بمستوى معنوية 0.01 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ومن هنا نرفض الفرضية الصفرية التي تقر بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الرقابي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 % ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل التحديد فقد بلغ قيمة 0.255 ما يبين أن 25.5 % من التغيرات التي تطرأ على البعد الرقابي سببها التكامل الرقابي.

ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل كمايلي:

الجدول رقم (14): نموذج الانحدار البسيط

النموذج	معامل الانحدار B	الخطأ المعياري	Beta	الاختبار t	مستوى الدلالة
الثابت	1.178	0.689	0.505	1.711	0.095
التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي	0.647	0.180		3.603	0.001

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين التكامل الرقابي التدقيق الداخلي والخارجي كمتغير مستقل والبعد الرقابي كمتغير تابع الشكل التالي: البعد الرقابي = $1.178 + 0.647 \times \text{التكامل الرقابي}$

وبذلك كلما تغير التكامل الرقابي بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير البعد الرقابي بمقدار 0.647
أما باقي التغيرات التي تحدث فهي نتيجة عوامل أخرى لم تتطرق لها الدراسة بمقدار 1.178.

2.2.5. البعد الاستراتيجي

الفرضية الصفرية لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على
تفعيل البعد الاستراتيجي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على
تفعيل البعد الاستراتيجي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الجدول رقم (15): تحليل التباين للبعد الرقابي

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار f	مستوى الدلالة
تباين الانحدار	8.566	1	8.566	12.677	0.01
تباين البواقي	25.678	38	0.676		
التباين الكلي	32.24	39			
معامل التحديد	0.250		معامل الارتباط	0.230	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 15 أن قيمة اختبار f لدراسة أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي
والخارجي على البعد الاستراتيجي قد بلغت 12.677 هي دالة إحصائية بمستوى معنوية 0.01 وهو أقل
من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ومن هنا نرفض الفرضية الصفرية التي تقر بعدم وجود أثر ذو دلالة
إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الاستراتيجي للحوكمة عند
مستوى الدلالة 5 % . ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل
التحديد فقد بلغ قيمة 0.250 ما يبين أن 25 % من التغيرات التي تطرأ على البعد الاستراتيجي سببها
التكامل الرقابي.

ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل كمايلي:

الجدول رقم (16): نموذج الانحدار البسيط

النموذج	معامل الانحدار B	الخطأ المعياري	Beta	الاختبار t	مستوى الدلالة
الثابت	0.385	0.881	0.500	0.438	0.664
التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي	0.818	0.230		3.560	0.001

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين التكامل الرقابي التدقيق الداخلي والخارجي كمتغير مستقل والبعد
الاستراتيجي كمتغير تابع الشكل التالي: البعد الاستراتيجي = $0.385 + 0.818 \times \text{التكامل الرقابي}$

وبذلك كلما تغير التكامل الرقابي بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير البعد الاستراتيجي بمقدار 0.818 أما باقي التغيرات التي تحدث فهي نتيجة عوامل أخرى لم تتطرق لها الدراسة بمقدار 0.385.

3.2.5. البعد الأخلاقي

الفرضية الصفرية لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الأخلاقي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الأخلاقي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الجدول رقم (17): تحليل التباين للبعد الأخلاقي

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار f	مستوى الدلالة
تباين الانحدار	3.781	1	3.781	5.939	0.02
تباين البواقي	24.194	38	0.637		
التباين الكلي	27.975	39			
معامل التحديد	0.135		معامل الارتباط	0.112	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 17 أن قيمة اختبار f لدراسة أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على البعد الأخلاقي قد بلغت 5.939 هي دالة إحصائية بمستوى معنوية 0.02 هو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ومن هنا نرفض الفرضية الصفرية التي تقر بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الأخلاقي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 % ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل التحديد فقد بلغ قيمة 0.135 ما يبين أن 13,5 % من التغيرات التي تطرأ على البعد الأخلاقي سببها التكامل الرقابي.

ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل كمايلي:

الجدول رقم (18): نموذج الانحدار البسيط

النموذج	معامل الانحدار B	الخطأ المعياري	Beta	الاختبار t	مستوى الدلالة
الثابت	1.464	0.855	0.368	1.712	0.095
التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي	0.543	0.223	0.368	2.437	0.020

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي كمتغير مستقل والبعد الأخلاقي كمتغير تابع الشكل التالي: البعد الأخلاقي = $1.464 + 0.543 \times \text{التكامل الرقابي}$

وبذلك كلما تغير التكامل الرقابي بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير البعد الأخلاقي بمقدار 0.543 أما باقي التغيرات التي تحدث فهي نتيجة عوامل أخرى لم تتطرق لها الدراسة بمقدار 1.464.

4.2.5. البعد الإفصاحي

الفرضية الصفرية لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الإفصاحي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الإفصاحي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الجدول رقم (19): تحليل التباين للبعد الإفصاحي

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار f	مستوى الدلالة
تباين الانحدار	4.298	1	4.298	8.693	0.005
تباين البواقي	18.788	38	0.494		
التباين الكلي	23.086	39			
معامل التحديد	0.186		معامل الارتباط	0.165	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 19 أن قيمة اختبار f لدراسة أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على البعد الأخلاقي قد بلغت 5.939 هي دالة إحصائيا بمستوى معنوية 0.005 هو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ومن هنا نرفض الفرضية الصفرية التي تقر بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد الأخلاقي للحوكمة عند مستوى الدلالة 5 % . ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل التحديد فقد بلغ قيمة 0.186 ما يبين أن 18 % من التغيرات التي تطرأ على البعد الأخلاقي سببها التكامل الرقابي.

ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل كمايلي:

الجدول رقم (20): نموذج الانحدار البسيط

النموذج	معامل الانحدار B	الخطأ المعياري	Beta	الاختبار t	مستوى الدلالة
الثابت	1.411	0.753	0.431	1.873	0.069
التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي	0.579	0.197		2.948	0.005

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي كمتغير مستقل والبعد الأخلاقي كمتغير تابع الشكل التالي: البعد الإفصاحي = $1.411 + 0.579 \times \text{التكامل الرقابي}$

وبذلك كلما تغير التكامل الرقابي بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير البعد الأخلاقي بمقدار 0.579

أما باقي التغيرات التي تحدث فهي نتيجة عوامل أخرى لم تتطرق لها الدراسة بمقدار 1.411.

3.5.دراسة الفرضية الرئيسية أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل أبعاد الحوكمة

الفرضية الصفرية لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل أبعاد الحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل أبعاد الحوكمة عند مستوى الدلالة 5 %.

الجدول رقم (21): تحليل التباين للمحورين

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار f	مستوى الدلالة
تباين الانحدار	3.688	1	3.688	10.316	0.003
تباين البواقي	13.587	38	0.358		
التباين الكلي	17.276	39			
معامل التحديد	0.214		معامل الارتباط	0.193	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 21 أن قيمة اختبار f لدراسة أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على أبعاد الحوكمة قد بلغت 10.316 هي دالة إحصائية بمستوى معنوية 0.003 هو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 ومن هنا نرفض الفرضية الصفرية التي تقر بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل أبعاد الحوكمة عند مستوى الدلالة 5 % ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل التحديد فقد بلغ قيمة 0.214 ما يبين أن 21.4 % من التغيرات التي تطرأ على أبعاد الحوكمة سببها التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي.

ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل

الجدول رقم (22): نموذج الانحدار البسيط

النموذج	معامل الانحدار B	الخطأ المعياري	Beta	الاختبار t	مستوى الدلالة
الثابت	1.611	0.641	0.462	2.514	0.016
التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي	0.537	0.167		3.212	0.003

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي كمتغير مستقل وأبعاد الحوكمة كمتغير تابع الشكل التالي: أبعاد الحوكمة = $1.611 + 0.537 \times \text{التكامل الرقابي}$ وبذلك كلما تغير التكامل الرقابي بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير البعد الأخلاقي بمقدار 0.537 أما باقي التغيرات التي تحدث فهي نتيجة عوامل أخرى لم تتطرق لها الدراسة بمقدار 1.611.

IV. الخاتمة

كشف البحث عن الإجابات الموضوعية لمجموعة التساؤلات التي عكست مشكلته وذلك عن طريق اختبار مدى صحة الفرضيات اعتماداً على بعض المعالجات البحثية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة وتفسير طبيعة العلاقة بين المتغيرات، حيث تم اختبار فرضيات الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي والثقة فيها وتحقيق القيمة المضافة باستناد المراجع الخارجي عليها وتم اثبات وجود أثر لهذه المتغيرات المستقلة على المتغير التابع ألا وهو التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري NAA 610 (في القسم الأول من فرضيات الدراسة)، كما تم اختبار فرضية تأثير هذا التكامل كمتغير تابع على تفعيل أبعاد حوكمة الشركات (ضمن القسم الثاني من فرضيات الدراسة) فتم تسجيل أثر للتكامل الرقابي في تفعيل البعد الرقابي والاستراتيجي، الافصاحي، الأخلاقي فيما لم يتم اثبات علاقة أثر بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على البعد التشغيلي لحوكمة الشركات. وبذلك تثبت صحة الفرضية الرئيسية للبحث والتي طرحنا فيها فرض تأثير التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على أبعاد حوكمة الشركات. وقد تم بيان ذلك تطبيقاً من خلال تحليل وتفسير نتائج الاستبانة وتجدر الإشارة إلى أن ما يؤكد هذا التكامل ويعززه من الناحية النظرية هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي. ولقد توصلت نتائج الدراسة لتأكيد العلاقة بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل أبعاد الحوكمة، فلقد تم تسجيل أثر لمؤشر الاعتماد ومؤشر الثقة والقيمة المضافة لأعمال التدقيق الداخلي على التكامل الرقابي وامتداد أثر التكامل الرقابي في تفعيل البعد الرقابي والاستراتيجي، الافصاحي، الأخلاقي فيما لم يتم اثبات علاقة أثر بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على البعد التشغيلي لحوكمة الشركات. وبذلك نقترح من خلال هذه الدراسة على رؤساء مجالس الإدارة خلق الجو المناسب أمام مدققي الحسابات الخارجيين للتعامل مع المدققين الداخليين وكذا إدراج ذلك ضمن القانون الداخلي للمؤسسة.

V. المراجع

- ❖ Allen, F. (2005). Corporate Governance in Emerging Economies. *Oxford Review of Economic Policy*, 21(2, Summer), 164-177.
- ❖ Cadbury Committee on Corporate Governance. (2001). *Inaugural address delivered* . by vepa kamesam.
- ❖ Gaudin, J.-P. (2002). Pourquoi la Gouvernance ? *Les Presses de Science Politique*, 138.

- ❖ Margheim, L., & Label, W. (1990). External auditor reliance on internal auditors when audit risk is high: Some empirical findings. *Advances in Accounting*, 8(1), 293-311.
- ❖ Renard, J. (2011). *Théorie et pratique de l'audite interne*. Paris: 7 ème édition.
- ❖ Sydou Kone. (2007). L'audit dans les compagnies d'assurance. *séminaire IIA – FANAF, NSIA Participations SA, Ouagadougou -du 12 au 16 novembre 2007*. Burkina FASO.
- ❖ The Institute of Internal Auditor,. (2003). *Standard For The Professional Practices of Internal Auditing*. Florida: Altamonte Spring .
- ❖ أحمد حلي جمعة. (2009). *المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث*، ط1. عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- ❖ أحمد قايد نور الدين. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية* ط1. الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- ❖ الفرحات أحمد خليل. (2003). *تقييم فعالية التدقيق الداخلي. مذكرة ماجستير. العلوم المالية والمحاسبية الجامعة الاردنية، الاردن*.
- ❖ المقرر الوزاري رقم 150. (11, 10, 2016). *الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة"*. الجزائر: وزارة المالية.
- ❖ المقرر الوزاري رقم 23. (15, 03, 2017). *الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام اعمال المدققين الداخليين"*. الجزائر: وزارة المالية.
- ❖ الواردات خلف عبد الله. (2006). *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية*. الاردن: دار الوارق للنشر والتوزيع.
- ❖ خالد أمين عبد الله. (2004). *علم تدقيق الحسابات (الناحية لنظرية)* ط2. الاردن: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
- ❖ خالد أمين عبد الله. (2016). *علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)*. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، ط6.
- ❖ ديوان الرقابة المالية. (2019). *الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي في الوزارات*. العراق: دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية والبحوث.
- ❖ رضا خلاصي. (2013). *مهام المراجعة الداخلية للمؤسسة*. الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع.

- ❖ عبد الصمد عمر علي. (2009). دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات. مذكرة ماجستير في المالية والمحاسبة جامعة المدية، الجزائر.
- ❖ عبید رافد النواس. (2008). أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات -نموذج مقترح-. *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 14 (50)، 239.
- ❖ عزوز ميلود . (2007). دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير. جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، الجزائر.
- ❖ لوبك ألفين، و جيمس ارينز. (2009). *المراجعة مدخل متكامل*، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي و احمد حجاج. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
- ❖ محمد سمير الصبان، و محمد مصطفى. (2005). *الأسس العلمية العملية لمراجعة الحسابات*. مصر، مصر: الدار الجامعية.
- ❖ مراد درويش فيصل. (2008). دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات. رسالة ماجستير في المحاسبة . قسم العلوم المالية والمحاسبة، سوريا: جامعة دمشق.