

## مدخل للحكومة 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 -*

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

تاریخ النشر : 31/12/2021

تاریخ القبول: 14/12/2021

تاریخ الاستلام: 25/05/2021

### الملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تبيان دور وأهمية اعتماد التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المساهمة في تفعيل أبعاد الحكومة، ولتحقيق أهداف البحث تم توزيع استبانة على عينة عشوائية من الأكاديميين تخصص تدقيق والمهنيين من مخافضي ومراجعين 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 الحكومة، 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، الافتراضي، الأخلاقي فيما لم يتم اثبات علاقة أثر بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على البعد التشغيلي لحكومة 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 المؤسساتي 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 للاليتين الرقابيتين على تجسيد حوكمة الشركات من خلال تنظيم العمل فيما بينها بما يسمح بتفصيل العجز الناجم من عمل هتين الاليتين 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 المسائلة 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 اقرتها الادارة في سياساتها الاستراتيجية والتسوية، وتجانس ايضا بعض الوسائل المستخدمة من طرف كلها لتحقيق اهداف المهام التدقيقية لكل منها، ولذا فان كثيراً من أوجه عمل التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية.

### 1. إشكالية البحث: تمحور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في:

هل يساهم مدخل التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري NAA 610 في تفعيل أبعاد الحكومة؟

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 الحكومة؟

### 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 الحكومة.

### 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 مؤشر 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 للحكومة عند مستوى الدلالة 5%.

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

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

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

❖ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على تفعيل البعد التشغيلي للحكومة 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 وحكومة 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 المتبوع والأدوات المستخدمة: نعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري والتطبيقي على التوالي، كما سنعتمد في ذلك على برنامج SPSS

5. برنامج البحث: لأجل معالجة النقاط التي تحوّلها هذه الورقة البحثية سيتم تقسيمها كالتالي 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 الحكومة لنتعرف على مختلف المفاهيم والاليات التي تم بها عمليات التدقيق الداخلي والخارجي ومعرفة العلاقة النظرية التي تجمع بين التدقيق وحكومة المؤسسة، أما في المرحلة الثانية فستتناول الطريقة والأدوات المعتمدتين في هذه الورقة البحثية من أجل معالجة الإشكالية ، نختتم الدراسة بتحليل ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية وتفحص وتبين مدى صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها نظريا.

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

تعالج الحكومة 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 الحكومة، وفي ما يلي سيتم التطرق الى 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 كليهما عدّة 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 والتسهيل على مستوى المؤسسة ويعد ذلك أساساً لتبني نظام رقابة داخلية صلب وفعال مستوى من تكامل الأنظمة الرقابية الفرعية والتي ترتكز صداره على كل من النظمتين الرقابيين الممثلتين في: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي خاصة مع مضامين المناشير الوزارية المستحدثة في مجال التدقيق والمحاسبة والتي سنعتمد 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، تأكيد ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقدير وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحكومة المؤسسات.<sup>2</sup>

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

#### 4.2.1. أهمية وأهداف التدقيق الداخلي: يمكن إيجازها في الأربع نقاط التالية:

- ❖ إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ اختبار المعلومات التشغيلية؛
- ❖ فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها؛
- ❖ فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعة من قبل الإدارة.

بمعنى أنّ 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 هاماً في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط للمخالفات وانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها ويمكن القول أنّ هذه الوظيفة تعتبر كضمام الأمان في الإدارة (الواردات، 2006، صفحة 7).

3.1. 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 أولاً 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 إلماهم، بل يجب عليهم احترام والتقييد بمنهجية

<sup>2</sup> بالاطلاع على الموقع التالي: [www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-internes](http://www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-internes) بتاريخ 02/12/2020، 10.35 سا.

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

**وجهة التحضير:** هذه الوجهة تتكون خصوصاً من الأمر بالمهمة ومرحلة التجمع والتعرف "التخطيط والمسح الأولي"، حيث أن الأمر بالمهمة: وتشمل مرحلة الاجتماع والتعرف "المسح الأولي"، المعرفة بال المجال 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":** تكون هذه الوجهة من تقرير التدقيق، اجتماع للإغلاق والتأكد الأجوية 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، وتمثل في القرائن والآليات 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.

##### 2.1.1. 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  
ارينز، 2009، صفحة 21).

**التعريف الثاني:** عرفه أحمد جمعة بأنه: "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً  
إنتقادياً محايضاً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتماداً على  
قوة نظام الرقابة الداخلية" (جمعة، 2009، صفحة 25).

#### 4.2.2.1 أهمية وأهداف التدقيق الخارجي: ذكر سابقاً أن عملية التدقيق هي فحص تحقيق وتقرير.

- ❖ التأكيد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة.
- ❖ الخروج برأي فني محايضاً حول مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مقييد بالدفاتر.
- ❖ اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
- ❖ تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق للمشروع.

إضافة إلى ما ذكر هناك أهداف أخرى محينة 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  
القواعد المالية المدققة وتعتمدتها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن بين هذه الأطراف: إدارة  
المنشأة، المؤسسات المالية والتجارية والصناعية، العمال، المساهمين وملوك الشركة، المساهمين  
المتحملين، الدائنون والموردون، الجهات الحكومية (ميلود ، 2007، صفحة 8).

#### 4.3.2.1 نطاق التدقيق الخارجي:

يتحدد نطاق التدقيق الخارجي على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة  
الضمانات التي تسهم في التحكم في العميل، وتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق الخارجي  
على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية. وهذا يتمثل في أن نظام  
الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم ارصدة القوائم  
المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي تدقيق كافة  
هذه العمليات 100%， ومن ثم فإن 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 الكشوف المالية وفقاً للمرجع المحاسبي المطبق، وعلى المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات، بأرصدة الحسابات وكذلك عرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمن فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقدير مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك تعريف وتنفيذ اجراءات التدقيق التكميلية وتدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في اطار الفئات التالية: الوجود، الحقوق والالتزامات، الحدوث (وقوع الاحداث فعلاً ولا 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، المصادرات، 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 دوراً اساسياً 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 الرأي تحتوي على الافصاح الكافي.

- يجب ان يكون تقرير المدقق ملماً 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

تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالنسبة لحكومة الشركات من خلال اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية وبمعنى آخر قرار الاعتماد (Margheim & Label, Reliance Decision 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 الإجراءات التي سيقوم بها المدقق الخارجي وبالتالي عليه أن يأخذ في اعتباره كفاية وموضوعية عمل المدققين الداخليين وأن يقوم بتقدير 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 5,4).

الجدير بالذكر أن عمل التدقيق الداخلي والذي يعتمد عليه المدقق الخارجي يتم أداءه بصفة مستقلة عن التدقيق الخارجي وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها. وفي الواقع يُستمر 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.

❖ يتوفّر 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 الداخلين 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 واحتلاكه بكافة المستويات الإدارية.

يجب أن يلتقي المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون دوريًا 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 مثلاً هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف 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 يتسعى تحديد أهم النقاط الارتكازية للعمل بصورة منتظمة ومنه الاستفادة المتكاملة من توليفة هذا الاتحاد وكذا لتفادي الإزدواجية (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 سالفة الذكر، فإن هناك وسيلة أخرى تعتبرها 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. وتحتوي الملف المشترك على ما يلي:

- ❖ خرائط تدفق النظم.
- ❖ سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.
- ❖ برامج وأوراق عمل المراجعة.
- ❖ التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف والتغييرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

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

يعد نظام الرقابة الداخلية أحد أعمدة الحكومة والذي يستند على أساس رقابية هامة، ولهذا الأسلوب أساسه 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 والتأكد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وخطط قيم للشركة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحكومة 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" (النواص، 2008، صفحة 242). يتضح من التعريف الواردة أن المعنى العلمي للحكمة أو الحكم الراشد هو نشاط قيادة شيء معين "l'action de piloter" (Gaudin, 2002, p. 27) "quelque chose إذا في الأصل، الحكمية، والحكم الراشد، وإدارة الحكم لهما نفس المعنى. أما بالإنكليزية الحكمية 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 أنه يساهم في توفير معلومات حقيقة مفصلة للإدارة والتي تساعده على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين، إضافة إلى زيادة الثقة في المعلومات التي تعبّر عن الأداء الإداري والمالي للشركة، والتأكد 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 لحكومة الشركات عبارة عن سينارجية عمل تسمح بتدعم أكثر لأسسها ومبادئها من جوانب متفرقة على وجه الخصوص فيما يتعلق بجانب المساعدة على التسيير بتفعيل التشاورات المترافقية بين الطرفين.

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

❖ **تفعيل البعد الرقابي للحكومة:** 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 الأخلاقي للحكومة:** والذي يتمثل في الحث على الالتزام بأخلاقيات العمل كالنزاهة، الشفافية.

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

❖ **تفعيل البعد الافصادي للحكومة:** من خلال اتاحة جميع المعلومات لمن يحتاجها في الوقت المحدد والمدققة المطلوبة وبدون ازدواجية او تعارض وتضارب.

❖ **تفعيل البعد التشغيلي للحكومة:** وذلك بإسقاط الخطة الاستراتيجية بكل تفاصيلها المتكاملة بين الادارة العامة والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وباقى الأطراف ذات العلاقة من خلال وضع ووضع و توفير انظمة 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 وتبليان الأدوات المستخدمة في تحليل ومناقشة الاستبانة

1. مجتمع الدراسة وعينتها: تشمل عينة الدراسة الأكاديميين من أساتذة وطلبة دراسات عليا تخصص تدقيق وكذا المهنيين من محافظي حسابات ومراجع حسابات فلقد تم توزيع الاستبانة بشكل الكتروني حيث تم ارساله لـ 80 مهني من محافظي ومراجع 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 إعداد هذه الدراسة على طريقة المسح المكتبي لعداد الجانب النظري وتمثلت أساساً في المقالات والكتب المتخصصة في التدقيق والمراجعة وكذا حوكمة الشركات بالإضافة للدراسات السابقة حول الموضوع. كما تم إعداد استبيان من أجل الحصول على البيانات الأولية لهذه الورقة البحثية من خلال اتباع الخطوات المتعارف عليها عند إعداد وتوزيع الاستبيان.

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

من أجل قياس درجة استجابة المستجيبين 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)، (مهني 2)، (أكاديمي ومهني 3).

❖ تم استخدام الاختبارات التالية لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المدروسة والتي تم تقسيمها إلى متغيرات مستقلة وتابعة تبعاً 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 الحكومة 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 خصوص 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 الاستبيان نستخدم معامل الثبات ألف كرونباخ نستعرضه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): معامل الثبات ألف كرونباخ

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

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

يوضح لنا الجدول رقم 1 أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة مرتفع حيث بلغ 0.912 لـجمالي 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	النسبة المئوية %	النكرارات
أكاديمي	22.5	9
مهني	67.5	27
أكاديمي ومهني	10	4

المصدر: من اعداد الباحثتين 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 ومراجع حسابات).

## 3.الوسط الحسابي والانحراف المعياري:

3.1.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 لتقدير آراء المستجوبين على النحو التالي:

طول الفئة = المدى / قيمة أعلى فئة ، ومنه: المدى = 5-1=4 وأعلى قيمة = 5 ومنه طول الفئة = 5/4 = 0.8  
من هنا نحصل على المجالات التالية كمعايير لتحديد الوزن النسبي لإجابات المستجوبين:  
[1، 1.8] غير موافق تماما ، [2.6 ، 1.8] غير موافق ، [3.4 ، 2.6] محايد ، [4.2 ، 3.4] موافق [5، 4.2] موافق بشدة. على التوالي بالنسبة لكل درجة من درجات السلم المستخدم.

الجدول رقم (03): الوسط الحسابي والانحراف المعياري

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

المصدر: من اعداد الباحثتين 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 (يحوي بنود منخفضة الأثر)، وكذا فإن بنود أبعاد الحكومة مرتفعة الأثر.

#### 4. اختبار التوزيع الطبيعي:

نستخدم اختبار كولموغروف سميرنوف للتحقق من كون البيانات تتوزع طبيعيا.  $H_0$  بيانات الدراسة تتوزع توزيعاً طبيعيا،  $H_1$  بيانات الدراسة تتوزع توزيعاً غير طبيعيا.

الجدول رقم (04): اختبار Kolmogorov-Smirnov

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

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول رقم 4 نستنتج أن كلاً 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 الصافي القائل بأن البيانات الخاصة بالمتغيرين التابع والمستقل تتبع التوزيع الطبيعي. ونرفض الفرض البديل القائل بأن بيانات الدراسة تتوزع توزيعاً غير طبيعيا، كما أن عينة الدراسة تتجاوز 30 وبذلك يمكننا تطبيق قانون العينات الكبيرة وعليه نفترض خصوص 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 لفرضيات الثلاث (مؤشر الاعتماد ومؤشر الثقة ومؤشر القيمة المضافة) وقيمة الدلالة عند كل فرضية.

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

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

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 متسبة 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 االفصاحي	0.431	0.005
البعد التشغيلي	0.207	0.200

المصدر: من اعداد الباحثتين 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 االفصاحي) متسبة 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 االفصاحي وبين (المحور الأول) دراسة وتقدير التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفقا لمعايير التدقيق الجزائري NAA 610 يمكننا الاستمرار في الدراسة ودراسة الأثر، في حين أثبتت النتائج عدم وجد علاقة تربط بين البعد التشغيلي وبين (المحور الأول) دراسة وتقدير التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي وفقا لمعايير 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 للحكومة الفعالة من خلال الترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي استناداً إلى معيار التدقيق  
الجزائي 610 NAA – 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 الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من نتائج الجدول رقم 7 نجد أن معامل الارتباط بيرسون بين فقرات المحور الأول وفقرات المحور الثاني دالة احصائية عند مستوى المعنوية 0.01 وعليه فان فقرات المحورين مرتبطتين وتأكد 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
بيان الانحدار	8.017	1	8.017	63.652	0.000
بيان الباقي	4.786	38	0.126		
بيان الكل	12.803	39			
معامل التحديد	0.626		معامل الارتباط		0.616

المصدر: من اعداد الباحثتين 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 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 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 يبيّن أن 62.6% من التغييرات 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 Beta	الخطأ المعياري	الاختبار F	مستوى الدلالة
---------	---------------------	----------------	------------	---------------

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

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين مؤشر الاعتماد كمتغير مستقل ومؤشر التكامل الرقابي كمتغير تابع  
الشكل التالي: التكامل الرقابي =  $0.640 + 1.336 \times \text{مؤشر الاعتماد}$

وبذلك كلما تغير مؤشر الاعتماد بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغيير 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

مستوى الدلالة	اختبار F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	النموذج
0.000	42.996	6.796	1	6.796	تبابن الانحدار
		0.158	38	6.007	تبابن الباقي
			39	12.803	التبابن الكلي
	0.518	معامل الارتباط		0.531	معامل التحديد

المصدر: من اعداد الباحثتين 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 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 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 يبيّن أن 53.1 % من التغيرات التي تطرأ على التكامل الرقابي سببها بنود مؤشر الثقة.  
ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل كما يلي:

الجدول رقم (11): نموذج الانحدار البسيط

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

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين مؤشر الثقة كمتغير مستقل ومؤشر التكامل الرقابي كمتغير تابع الشكل التالي: التكامل الرقابي =  $0.559 + 1.508 \times \text{مؤشر الثقة}$

وبذلك كلما تغير مؤشر الثقة بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير التكامل الرقابي بمقدار 0.559 أما باقي التغيرات التي تحدث في 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 القيمة المضافة للمؤسسة على التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي عند مستوى الدلالة 5%.

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

الجدول رقم (11): تحليل التباين لمؤشر الثقة

مستوى الدلالة	اختبار F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	النموذج
0.000	67.316	8.184	1	8.184	تبابن الانحدار
		0.122	38	4.620	تبابن البوافي
			39	12.803	التبابن الكلي
	0.630	معامل الارتباط		0.639	معامل التحديد

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 يبيّن 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

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

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وبذلك تتخذ العلاقة بين مؤشر الثقة كمتغير مستقل ومؤشر التكامل الرقابي كمتغير تابع الشكل التالي: 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 في نتيجة عوامل أخرى لم تطرق 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 للحكومة عند مستوى الدلالة 5%.

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

الجدول رقم (13): تحليل التباين للبعد الرقابي

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار F	مستوى الدلالة
بيان الانحدار	5.365	1	5.365	12.984	0.01
بيان الباقي	15.702	38	0.413		
بيان الكلي	21.067	39			
معامل التحديد	0.255	0.235	معامل الارتباط		

المصدر: من اعداد الباحثتين 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 للحكومة عند مستوى الدلالة 5%. ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل التحديد فقد بلغ قيمة 0.255 ما يبيّن 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 الانحدارB	الخطأ المعياري	Beta	الاختبارt	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 الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

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

وبذلك كلما تغير التكامل الرقابي بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير البعد الرقابي بمقدار 0.647 أما باقي التغيرات التي تحدث في 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 للحكومة عند مستوى الدلالة 5%.

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

الجدول رقم (15): تحليل التباين للبعد الرقابي

مستوى الدلالة	اختبار F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	النموذج
0.01	12.677	8.566	1	8.566	بيان الانحدار
		0.676	38	25.678	بيان الباقي
			39	32.24	بيان الكلي
	0.230	معامل الارتباط		0.250	معامل التحديد

المصدر: من اعداد الباحثتين 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 للحكومة 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 كما يلي:

الجدول رقم (16): نموذج الانحدار البسيط

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

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

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

وبذلك كلما تغير التكامل الرقابي بوحدة واحدة كلما أدى ذلك لتغير البعد الاسرائيلي بمقدار 0.818 أما باقي التغيرات التي تحدث فهي نتيجة عوامل أخرى لم تطرق 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 للحكومة عند مستوى الدلالة 5%.

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

الجدول رقم (17): تحليل التباين للبعد الأخلاقي

النموذج	0.135	معامل التحديد	27.975	24.194	0.637	5.939	مستوى الدلالة	اختبار f
تبالن الانحدار							0.02	
تبالن الباقي								
التبالن الكلي								
								معامل الارتباط

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 للحكومة 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 كما يلي:

الجدول رقم (18): نموذج الانحدار البسيط

النموذج	الثابت	معامل الانحدارB	الخطأ المعياري	Beta	الاختبارt	مستوى الدلالة
		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 التابع الشكل التالي:  $\text{البعد الأخلاقي} = 1.464 + 0.543 \times \text{التكامل الرقابي}$

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 تطرق 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 للحكومة عند مستوى الدلالة 5%.

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

الجدول رقم (19): تحليل التباين للبعد الإفصاحي

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	اختبار f	مستوى الدلالة
تبالن الانحدار	4.298	1	4.298	8.693	0.005
تبالن البوافي	18.788	38	0.494		
التبالن 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 دلالة إحصائية 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 للحكومة عند مستوى الدلالة 5%. ونقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر بين المتغيرين. أما فيما يخص معامل التحديد فقد بلغ قيمة 0.186 ما يبيّن أن 18% من التغيرات التي تطرأ على البعد الأخلاقي سببها التكامل الرقابي.

ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل كما يلي:

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 الحكومة

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

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

الجدول رقم (21): تحليل التباين للمحورين

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

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول 21 أن قيمة اختبار f لدراسة أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على أبعاد الحكومة 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 الحكومة 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 الحكومة سببها التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي.

ومنه يتم استخلاص النموذج الرياضي للمتغير التابع والمستقل

الجدول رقم (22): نموذج الانحدار البسيط

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

المصدر: من اعداد الباحثتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

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

#### الخاتمة IV

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 610 NAA (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، الأفلاطي، الأفلاطي فيما لم يتم اثبات علاقة أثر بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على أبعاد حوكمة الشركات. وقد تم بيان ذلك تطبيقياً من خلال تحليل وتفسير نتائج الاستبانة وتتجدر 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 الخارجي. ولقد توصلت نتائج الدراسة لتأكيد العلاقة بين التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل أبعاد الحوكمة، فلقد تم تسجيل أثر مؤشر الاعتماد ومؤشر الثقة والقيمة المضافة لأعمال التدقيق الداخلي على التكامل الرقابي وامتداد أثر التكامل الرقابي في تفعيل البعد الرقابي والاستراتيجي، الأفلاطي، الأفلاطي 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 إداج 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 حلمي جمعة. (2009). *المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث* ، ط1. عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- ❖ أحمد قايد نور الدين. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية* ط1. الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- ❖ الفرات أحمد خليل. (2003). *تقييم فعالية التدقيق الداخلي*. مذكرة ماجستير. العلوم المالية والمحاسبية الجامعة الأردنية، الأردن.
- ❖ 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 المدققين الداخليين* . الجزائر: وزارة المالية.
- ❖ الواردات خلف عبد الله. (2006). *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية*. الأردن: دار الوارق للنشر والتوزيع.
- ❖ خالد أمين عبد الله. (2004). *علم تدقيق الحسابات (النحوية لنظرية)* ط2. الأردن: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
- ❖ خالد أمين عبد الله. (2016). *علم تدقيق الحسابات (النحوية النظرية والعملية)*. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، ط.6.
- ❖ 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.

❖ عبيد رايد النواس. (2008). أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات -نموذج مقترح-. *Journal of Economics and Administrative Sciences* .239, (50) 14.

❖ 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 واحمد حجاج. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.

❖ محمد سمير الصبان، و محمد مصطفى. (2005). *الأسس العلمية 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.