



## أثر الامداد الرقابي للتدقيق الداخلي على فعالية التدقيق المحاسبي دراسة ميدانية: من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق في الجزائر

### *The Effect of the Internal Audit Supervisory Supply on the Effectiveness of Accounting Audits a Field Study: From the Point of View of Auditing Practitioners in Algeria*

أ.د بوعزة عبد القادر

ط.د فريتلي محمد\*

مخبر التكامل الإقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار،

مخبر التكامل الإقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار،

الجزائر

الجزائر

abdelkaderbou@univ-adrar.edu.dz

gritli@univ-adrar.edu.dz

تاريخ النشر: 2021/08/01

تاريخ القبول: 2021/05/08

تاريخ الإرسال: 2020/12/01

#### ملخص:

هدفت هاته الدراسة إلى التعرف على أثر الإمداد الرقابي على فعالية مكاتب التدقيق المحاسبي في الجزائر، من خلال معالجة الاشكالية التالية: فيما يتجلى أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي. وتكمن أهمية البحث في كونه يساهم في دراسة عناصر الفعالية للتدقيق المحاسبي، لذلك قام الباحثان بتصميم استبانة إلكترونية وزعت على عينة الدراسة، وتمت معالجتها باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS، واعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي المناسب للبناء النظري ومناقشة النتائج، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدراك العينة لأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كان إيجابيا، بالإضافة إلى وجود أثر لتكامل المراجعة الداخلية الخارجية في مجالي تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتخطيط عملية التدقيق ووضع البرامج على فعالية التدقيق المحاسبي، وعلى عكس ذلك أثبت الباحثان عدم وجود أثر للتكامل الرقابي في مجال إعداد التقرير على فعالية التدقيق المحاسبي، وهذا عكس الدراسات السابقة، وقد فسر ذلك بالمسؤولية الفردية للمراجع الخارجي على محتويات التقرير النهائي.

الكلمات المفتاحية: استقلالية؛ تدقيق؛ فعالية؛ كفاءة؛ مسؤولية.

#### Abstract :

This study aims to identify the effect of integration of internal and external auditing on the effectiveness of accounting auditing. By addressing the following problem, as manifests itself the impact of over sight symbiosis between internal and external scruting the effectiveness of accounting auditing. To achieve this goal an online questionnaire was administered and the results were processed using the SPSS software. The researchers relied on the appropriate analytical descriptive approach to theoretical construction and discussion results. The study concluded that awareness of the sample about the subject matter was positive and almost total. In addition to that, there is an effect of such integration on the audit planning process and programs setting and on the effectiveness of the accounting audit. However, the researchers showed that there is no impact of the supervisory supply on the effectiveness of accounting auditing in the domain of report.

**Key Words:** Independence, Audit, Effectiveness, Competency, Responsibility.

**JEL Classification:** M42.

\* مرسل المقال: فريتلي محمد (gritli@univ-adrar.edu.dz)



## المقدمة:

تعرضت العديد من المؤسسات العالمية لأزمات مالية نتيجة قيامها بالتحايل والغش في قوائمها المالية لخداع المستثمرين والهيئات الحكومية، وهذا بتواطؤ مكاتب تدقيق عالمية لإعطاء الثقة في قوائمها المالية، كل هاته الأحداث والعوامل فتحت الباب للباحثين لإعادة تجديد الأهداف القديمة لعملية التدقيق والبحث في العناصر التي تزيد من فعالية المراجعة في اكتشاف الانحرافات. ومن أهم العناصر التي تساهم في ذلك التكامل بين مهنة التدقيق الداخلي والخارجي، حيث نص المعيار الدولي 610 على إمكانية استعانة المدقق الخارجي بأعمال المدقق الداخلي، كما أشار المجلس الوطني للمحاسبة بإمكانية اعتماد أعمال المدقق الداخلي وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية. من هذا الأساس جاءت هاته الدراسة للبحث أكثر في تأثير هذا التكامل على تحسين جودة وفعالية التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

- فيما يتجلى أثر التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي؟  
وكإجابة قبلية ومحمتملة للسؤال الرئيسي يسعى الباحثين إلى اختبار الفرضية الرئيسية التالية:

● لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على فعالية التدقيق المحاسبي.

ولمعرفة صحة وعدم الفرضية الرئيسية السابقة تم تقسيمها إلى ثلاث فرضيات ثانوية كالتالي:

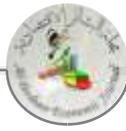
● لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي؛

● لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع البرامج على فعالية التدقيق المحاسبي؛

● لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال إعداد لتقارير التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي.

## منهجية البحث والأدوات المستعملة:

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي للبناء النظري للدراسة من خلال مراجعة الكتب، والبحوث، والمقالات، ومصادر الإنترنت، العربية والأجنبية، التي تناولت موضوع البحث، أما في الجانب التطبيقي تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وهو الأسلوب المناسب لتحليل قائمة الاستقصاء التي اعتمدها الباحثان لاختبار فروض البحث، وقد تم تحليل الاستبيانات الموزعة ومعالجتها عن طريق حزمة البرامج الإحصائية SPSS 24، وتمثلت أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة للدراسة في: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والانحدار الخطي البسيط.

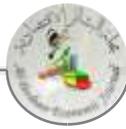


## I. الدراسات السابقة:

إيماننا منا بأن البحث العلمي هو عملية تراكمية، سنحاول بناء نموذج لدراستنا الحالية انطلاقاً من تحليل نقاط القوة والضعف في الدراسات السابقة الأجنبية والعربية حتى تتمكن من مسح جزء كبير من الجوانب العلمية للموضوع.

### 1. تحليل أهداف ونتائج الدراسات السابقة:

- **دراسة (حمادي، جلاخ، 2018)** هدفت هاته الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين مهنة التدقيق الداخلي والخارجي في الجزائر وذلك من خلال معيار التدقيق الجزائري 610، وقد توصلت إلى أن التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي يساهم في تقليل الفحص الاختباري للعينة المستخدمة من طرف محافظ الحسابات، مما يساعد في تقليل تكلفة التدقيق ويحسن وظيفة التدقيق الداخلي وبالتالي تحسين جودة التدقيق الخارجي (حمادي و جلاخ، 2018، الصفحات 121-140)؛
- **دراسة (مشتهى، 2013)** هدفت هاته الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين القائمين بأعمال التدقيق الداخلي والخارجي وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين في قطاع غزة، حيث قام الباحث بتحديد العوامل التي تدفع المدقق الخارجي للاعتماد على أعمال المدقق الداخلي وقد توصلت الدراسة إلى أن الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل ومجاله للمدقق الداخلي تساهم في زيادة الاعتماد عليه أثناء القيام بالتدقيق الخارجي (مشتهى، 2013، الصفحات 409-438)؛
- **دراسة (حجة، 2017)** هدفت هاته الدراسة إلى تقييم مدى التزام المدققين الخارجيين بدولة فلسطين في التقيد بالمعايير 610 و 620، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: انخفاض اعتماد ودرجة استفادة المدققين الخارجيين على أعمال المدققين الداخليين والخبير، وجود معيقات فنية وأخرى خاصة تحول دون استفادة المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي والخبير، كما اوصت الدراسة بضرورة إعداد ميثاق عمل ينظم السلوكيات المهنية للمدققين الداخليين ووضع شروط وضوابط تحدد أسس العلاقة بين المهن الثلاثة السابقة (حجة، 2017)؛
- **دراسة (Atanasui, 2005)** هدفت هاته الدراسة إلى تحليل أسس العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل، وقد توصلت إلى عدة نتائج أبرزها أن التعاون والتكامل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي له أثر إيجابي على قوة وتعزيز نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يمكن المدقق الخارجي التقليل من الاختبارات الممكنة نتيجة الضعف الذي قد يجده في نظام الرقابة الداخلية الأمر الذي يمكنه في تخفيض تكلفة التدقيق (Atanasui و آخرون، 2005)؛
- **دراسة (Saidin, 2014)** هدفت هذه الدراسة إلى فحص ما إذا كان اعتماد المدققين الخارجيين على أعمال المدققين الداخليين يؤدي إلى تقليل تكلفة التدقيق الخارجي، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن اعتماد المدققين الخارجيين في إنجلترا على أعمال المدققين الداخليين ليس له تأثير على حجم أعمال أو تكاليف المراجعة الخارجية من وجهة نظر المدققين الخارجيين، أما من وجهة نظر المدققين الداخليين فقد أكدت الدراسة على أن استعانة المراجع الخارجي بأعمال المراجع الداخلي ليس له تأثير على اتعاب المراجعة الخارجية، لكن يساهم في تقليل



حجم أعمال المدقق الخارجي، وهذا عكس وجهة نظر المدققين الخارجيين، بالإضافة إلى ذلك توصلت الدراسة على أن تطبيق المعيار 610 يزيد من جودة التدقيق الخارجي ولكنه لا يقلل من تكاليف المراجعة الخارجية (Saidin, 2014, pp. 641-646)؛

- دراسة (Daniela وآخرون، 2018) الغرض من هذه الدراسة هو استكشاف كيفية اتخاذ المدققين الخارجيين قرارهم للاعتماد على عمل المدققين الداخليين، وتشير نتائج الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين يستخدمون عمل المدققين الداخليين كما يكتسبون الكفاءة في أداء عملهم، ومع ذلك قد يتنازل المدققون الخارجيون عن استقلاليتهم ومنهيتهم من خلال مشاركة الوثائق مع المراجعين الداخليين، مما قد يؤدي بالمراجع الخارجي إلى تقييم غير نقدي عن طريق الاعتماد الكامل على تقارير المراجع الداخلي، لكن بالرغم من ذلك فالدراسة توصلت إلى أن المراجعين الخارجيين على وعي تام بنتائج اعتمادهم على المدقق الداخلي وأثر ذلك على جودة التدقيق الخارجي، تسلط الدراسة الضوء على المعضلة التي تواجه المدققين الخارجيين في عملهم التعاوني مع المراجعين الداخليين المتمثلة في التوازن وعدم التوازن في آرائهم بشأن الكفاءة المكاسب والاستقلالية والمهنية وجودة التدقيق (Daniela & آخرون، 2018, pp. 295-325)؛

## 2. التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال تحليلنا للدراسات السابقة التي تم عرضها نستنتج ان أغلبها اتفقت على وجود علاقة تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، خصوصا في مجال تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية من خلال تقليل مدى الفحص الاختباري. وفي دراستنا هاته سنحاول تحليل أثر المتغير المستقل والمتمثل في التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، من خلال عدة مؤشرات مثل التعاون في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإعداد خطط وبرامج التدقيق، وصولا إلى إصدار المدقق الخارجي لتقريره النهائي، على المتغير التابع المتمثل في العناصر المساهمة في تحسين فعالية التدقيق المحاسبي مثل المسؤولية والكفاءة واستقلالية المراجع الخارجي.

## II. طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

### 1. مفهوم وأهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين فإن التكامل هو: "استعمال المراجعين الخارجيين لنتائج المراجعين الداخليين لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة مع المحافظة على استقلالية ونوعية كفاءة أعمال المراجعين الداخليين" (مطرية، 2017، صفحة 48)، كما تطرق أحمد خليل إلى التكامل على أنه "نطاق عمل كل من المراجع الداخلي والخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية، فإن مهمة كل منهما مكمل للآخر" (خليل، 1968، صفحة 03)، وحسب وجهة نظر الباحثين فإن: التكامل بين مهنة التدقيق الداخلي والخارجي هو البحث في نقاط التشابه والاختلاف في المهام والأهداف والوسائل التي تجعل من التعاون بين هاتين الوظيفتين يغطي نسبة أو جانب كبير من مهنة التدقيق. ويهدف هذا التعاون والتكامل إلى (المقرر رقم 23 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية، 2017):



- تحديد نطاق والجدوى من استخدام أعمال المدقق الداخلي، وفائدة إدراج أعمال المراجع الداخلي في زيادة فعالية المراجعة الخارجية؛
- في حالة اقتناع محافظ الحسابات بغرض إدراج تلك الأعمال فإن المعيار 610 يوجب عليه تحديد مدى ملائمة تلك الأعمال لاحتياجات التدقيق الخارجي.

## 2. أثر المدققين الداخليين على فعالية التدقيق المحاسبي:

يمكن أن يؤثر المراجع الداخلي على المراجعة الخارجية من خلال (عبد المعز، 2014، الصفحات 99-100):  
 أولاً، عن طريق المساعدة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، فإذا أكد المراجعون الداخليون أن جداول التقارب البنكية قد تم إعدادها بشكل صحيح، وأن كل المداخل النقدية قد تم تسجيلها محاسبياً وإيداعها بالحساب البنكي فإن المراجع الخارجي سيكون قادراً على تخفيض نطاق العينة المختبرة نتيجة ارتياحه لسلامة إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛  
 ثانياً، عند ارتياح واقتناع المراجع الخارجي لضرورة استخدام أعمال المراجع الداخلي لزيادة وتحسين جودة وفعالية التدقيق، وجب عليه لزاماً القيام بما يلي:

- تقييم كفاءة المراجعين الداخليين من خلال الرجوع إلى ملفات التوظيف الخاصة بهم؛
- مراجعة الهيكل التنظيمي للمؤسسة والتحقق من موقع خلية المراجعة الداخلية لتقييم موضوعية المراجع الداخلي؛
- دراسة وتقييم تقارير المراجع الداخلي والبحث في جودتها وفعاليتها في تحقيق أهداف التدقيق؛
- دراسة البيئة الوظيفية التي يعمل بها المراجع الداخلي، وكفاية مخطط التدقيق الداخلي السنوي.

## III. فعالية التدقيق المحاسبي:

### 1. مفهوم فعالية التدقيق المحاسبي:

بصفة عامة يتسم مفهوم الفعالية بالغموض والتباين، فيرى البعض (Katz و Kahn) أن الفعالية تتمثل في استمرارية المؤسسة وتفاعلها مع الظروف المحيطة، أما (Kast و Hosenzweig) أنها تمثل القدرة على تحقيق الأهداف (ناصر، 2016، صفحة 74)، أما فعالية التدقيق المحاسبي فقد عرفها العديد من الباحثين بمجال التدقيق كل حسب وجهة نظره، حيث عرفتها فاطمة ناجي العبيدي "يقصد بها وسائل التدقيق وأدلتها التي تكفل لعملية التدقيق أن تحقق الأهداف المرجوة من العملية التدقيقية والحماية من المخاطر ذات العلاقة" (ناجي العبيدي، 2012، صفحة 11)، أما حمزة يوسف أبو قعب فقد عرفها بأنها: "اختيار أو تحديد أفضل الطرق التي يقوم بها المدقق من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمحددة مسبقاً دون إهدار في الوقت وبأقل تكلفة وجهد" (أبو قعب، 2013، صفحة 13)، وعلى ضوء ما سبق يرى الباحثين أن فعالية التدقيق المحاسبي هي تفاعل مجموعة من العوامل القانونية والمهنية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وتؤدي بالضرورة إلى تحقيق الأهداف التي على أساسها تطلب المؤسسات خدمات المدقق الحيادية والمهنية.



## 2. العوامل المؤثرة على فعالية التدقيق المحاسبي:

نظرا للاختلاف والتباين في تحديد مفهوم فعالية التدقيق المحاسبي بين خبراء التدقيق، فقد تباينت كذلك أساليبهم في تحديد العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق المحاسبي، وقد حاول الباحثان عن طريق الاضطلاع على الدراسات السابقة اقتراح نموذج يمكن بواسطته اختبار فعالية التدقيق المحاسبي بالجزائر، وقد تم عرضها وترتيبها على النحو الآتي:

### 1.2. كفاءة المراجع الخارجي:

نعني بالكفاءة لغة، القدرة على الأداء الجيد وتحقيق الهدف بجودة عالية (محمد علي، 2016، صفحة 13)، ومن هنا نستنتج أن تحديد العناصر التي تؤثر في كفاءة الفرد تختلف باختلاف الهدف أو المهنة، أما في مجال التدقيق فهناك معايير متفق عليها لتحديد الكفاءة، مثل المعايير العامة للتدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، والمقسمة إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي (عمر علي، 2018، ص 87-88):

- معايير عامة، وتتعلق بالمواصفات الشخصية والمهنية للمراجع الخارجي، مثل التكوين العلمي والعملية؛
- معايير العمل الميداني، وهي متعلقة بإجراءات وخطوات الواجب إتباعها ضمانا لنجاح وفعالية مهمة التدقيق؛
- معايير إعداد التقرير، وتتعلق بالشكل النهائي لتقرير المراجعة وشروط تحريره وتوحيد محتوياته وذلك حتى يتسنى للمستفيدين من التقرير سهولة قراءته وفهم محتوياته.

أما بالجزائر، فقد خصص المجلس للمحاسبة CNC تحت إشراف وزارة المالية اهتمام بالغ للتكوين والرفع من كفاءة المهنيين المتدخلين بمجال المحاسبة والتدقيق، حيث وضع مجموعة من الشروط للتكوين واعتماد محافظ الحسابات من بينها حصوله على شهادة تؤهله لممارسة مهنة التدقيق والمحاسبة من معهد متخصص تابع لوزارة المالية، وهذا عن طريق مسابقة وطنية وتكوين مدته ثلاث سنوات (أقسام، 2016، صفحة 76).

### 2.2. استقلالية المراجع الخارجي:

إن أساس وجود عملية تدقيق الحسابات هو معيار الاستقلالية، ونظرا لأهمية هذا العنصر كأداة لإعطاء الثقة في تقرير المراجعة فقد اختلف علماء التدقيق في إعطاء مفهوم واضح للاستقلالية ومحدداتها، وبصفة عامة تعني أن يحافظ المراجع على الحياد في كل ما يتعلق بعملية التدقيق حتى يتمكن من إعطاء رأي فني محايد حول البيانات المالية للكيان (الفيومي و عوض، 1998، صفحة 36)، وتبعاً لذلك ميزت هيئة الأوراق المالية الأمريكية بين مفهومين للاستقلالية: أ. الاستقلال الذهني: ونعني به التجرد الكلي للمدقق من الضغوط والمصالح عند إبداء رأيه في تقريره النهائي بكل أمانة ونزاهة وموضوعية، وذلك تماشياً مع النظرية الذاتية الشخصية التي تنص على أن الاستقلالية هي حالة نفسية وذهنية لا يمكن وضع محددات معينة لها بغرض قياسها بشكل دقيق (سلامة محمود و آخرون، 2011، صفحة 108)؛

ب. الاستقلال الظاهري: ونعني به التجرد الموضوعي للمدقق في تقريره النهائي، وينظر للاستقلال الظاهري على أنه شق يختلف تماماً عن الاستقلال الذهني المرتبط بالحالة النفسية والشخصية للمدقق عن طريق توفر مجموعة من المعايير



والأعراف والتشريعات التي تضمن عدم سيطرة مجلس الإدارة أو المديرين على المدقق، أو وجود ارتباطات ومصالح من شأنها التأثير على حياد المدقق في إبداء رأيه حول القوائم المالية (فضل مسعد و راغب الخطيب، 2009).

### 3.2. مسؤولية المراجع الخارجي والعقوبات الموافقة لها:

تتبع مسؤولية محافظ الحسابات من الهدف الذي جعل الملاك يرغبون في التعاقد معه، حيث إن جميع القوانين والمعايير بمجال التدقيق والمحاسبة الهدف منها هو الوصول لقوائم مالية صحيحة تعبر عن الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة حتى تفتح المجال للملاك من اتخاذ قرارات مستقبلية صحيحة، وحتى نحمي الملاك من التعسف أو التحايل الذي قد يلجأ له بعض محافظي الحسابات مع مجلس الإدارة، وقد قامت الدولة بإصدار قوانين وتشريعات تضبط مسؤوليته، وفيما يلي جدول ملخص لمختلف المسؤوليات التي يتعرض لها محافظ الحسابات

#### الجدول 01: "مسؤولية المراجع الخارجي والعقوبات المترتبة عنها"

أنواع مسؤولية	العقوبات المترتبة عنها	المراجع القانوني
المدنية	تعويض مالي على الضرر الذي ألحقه المدقق بالعميل، إلا إذا أثبت أنه قام بالعناية المهنية اللازمة لواجباته	العقد بين محافظ الحسابات والعميل؛ القانون 01/10، المواد 61، 62.
الجزائية	ممارسة المهنة دون التسجيل في الجدول، أو في حالة التوقيف المؤقت: يعاقب بغرامة من 500 ألف حتى 2 مليون دج، وفي حالة العود الحبس ستة أشهر إلى سنة ويضعف الغرامة؛ الموافقة عمدا على بيانات غير صحيحة للبت عي إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين: الحبس من 6 أشهر إلى سنتين، وغرامة 20 ألف إلى 500 ألف دينار أو إحدى العقوبتين فقط؛ الاحتفاظ بممارسه المهنة مع عدم الملائمة القانونية: الحبس من شهرين إلى 6 أشهر، وغرامة من 20 ألف إلى 200 ألف أو إحدى العقوبتين فقط؛ إفشاء السر المهني: الحبس من شهر إلى 6 أشهر، وغرامة من 500 إلى 5000 دج	القانون التجاري لا سيما المواد 825 حتى المادة 831؛ القانون 01/10، لاسما المادة 62 والمادة 73، والمادة 74؛ قانون العقوبات لاسيما المادة 301 المعدلة.
التأديبية	الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الجدول.	القانون 01/10 لا سيما المادة 63.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون 01/10، والقانون التجاري، وقانون العقوبات الجزائري.



#### IV. واقع التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وفعالية التدقيق المحاسبي:

##### 1. الطريقة والأدوات:

##### 1.1. منهجية الدراسة التطبيقية:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، قام الباحثان باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، والاستناد إلى البيانات الثانوية في الجزء الخاص بالدراسة النظرية من المراجع والمصادر والدراسات السابقة والبحوث المنشورة، التي تناولت التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وعلاقتهم بفعالية التدقيق المحاسبي. أما فيما يخص الجزء الميداني فقد تم الاعتماد على جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان الذي صمم للغرض ذاته، وكذا استخدام الطرق الإحصائية المناسبة.

##### 2.1. مجتمع وعينة الدراسة:

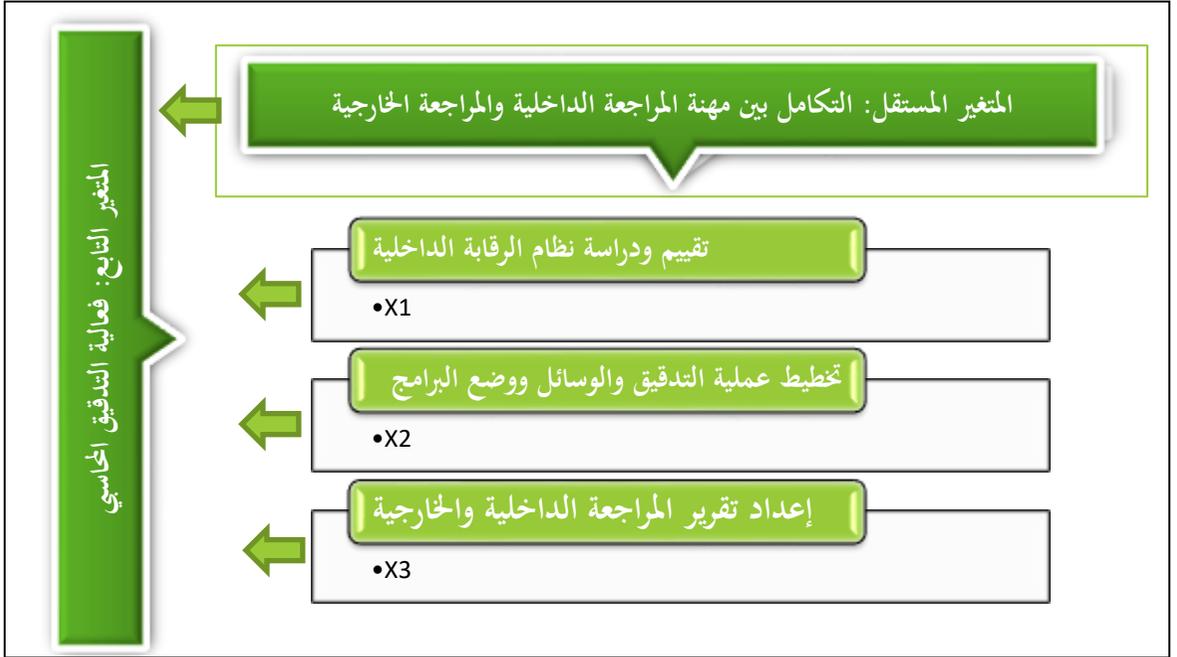
يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الداخليين والخارجيين في الجزائر بالإضافة إلى الأكاديميين المتخصصين في مجال التدقيق، ونظرا لتعدّد الحصول على بيانات دقيقة لأفراد مجتمع الدراسة، تم استخدام طريقة العينة العشوائية الطبقية في عملية المعاينة، حيث تضم كل طبقة 30 مفردة (مبحوث) تم اختيارهم بطريقة عشوائية (غير قصدية) من خلال البحث في شبكة الأنترنت ومواقع التواصل الاجتماعي عن الموظفين والأكاديميين في مجالات التدقيق، ثم في مرحلة ثانية التواصل عن طريق الهاتف مع المبحوثين الذين تجاوزوا مع الباحث بهدف شرح أجزاء الاستبيان وأهداف الدراسة لهم، من جهة ثانية فقد امتدت الدراسة لفترة تجاوزت خمسة أشهر من (2020/02/28 – 2020/08/20)، وبلغ عدد الاستمارات الإلكترونية الموزعة 90 استمارة تم استرجاعها كلها، وبعد المراجعة والفحص للاستبيانات، تم استبعاد 09 استمارات من طبقة الأكاديميين الجامعيين، 07 و 08 استبيانات من طبقة المدققين الداخليين والخارجيين على التوالي لعدم تحقيقها الشروط المطلوبة في الإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة هو 66 استبيانا فقط، وهي تعادل 77% من عينة الدراسة.

##### 3.1. متغيرات الدراسة:

قام الباحثان بصياغة نموذج يربط المتغير المستقل المتمثل في التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، مع المتغير التابع المتمثل في فعالية التدقيق المحاسبي، وقد قام الباحثان باختيار أبعاد المتغير المستقل بناء على الدراسات السابقة المبينة في المحور الأول من الدراسة، أما المتغير التابع فقد أثر الباحثان تحديد أبعاده بناء على التصور الشخصي لهما في مفهوم الفعالية، حيث تكونت أبعاده من الكفاءة والاستقلالية، والمسؤولية، وقد أضاف الباحثان ولأول مرة بعدا جديدا لدراسة الفعالية وهو مسؤولية المراجع الخارجي، والسبب أن المشرع الجزائري يحاول تحسين المهنة وتحقيق إضافة جديدة لها من خلال تحديد مسؤولية المراجع الخارجي بدقة، لذلك يحاول الباحثان دراسة هذا البعد في هاته الدراسة.



## الشكل 01: "متغيرات الدراسة"



المصدر: من إعداد الباحثان.

## 4.1. طريقة جمع البيانات:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على مدى تأثير التكامل بين وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية على فعالية التدقيق المحاسبي في المؤسسات الجزائرية قام الباحثين ببناء وتصميم استبيان الدراسة بالاستفادة من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقل الأكاديمي والمهني. وقد أشتمل الاستبيان على جزأين: يستخدم الجزء الأول في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين (كالجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المستوى الوظيفي....)، أما الجزء الثاني من الاستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى قياس أثر التكامل بين وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية على فعالية التدقيق المحاسبي وقد أحتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها 36 فقرة موزعة على محورين، ويحتوي المحور الأول: التكامل بين مهنة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجي ويضم ثلاث أبعاد موضحة في الشكل أعلاه، ويتكون من 18 فقرة، أما المحور الثاني: فيحتوي على فعالية التدقيق المحاسبي، ويتكون من 18 فقرة. وقد تم استخدام مقياس (likert) ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لقياس أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان بناء على الأوساط الحاسوبية لإجابات المبحوثين.

## 5.1. صدق وثبات أداة الدراسة:

للتأكد من صدق وثبات الاستبانة وقياس درجة الاتساق الداخلي بين فقراتها، قام الباحثان باستعمال معامل ألفا كرومباخ، وكانت النتائج المتحصل عليها كما يبينها الجدول التالي:



## الجدول 02: "إحصائيات الموثوقية"

عدد العبارات	Alpha Cronbach's	
36	0,892	معامل الثبات العام
18	0,878	المحور الأول
6	0,672	البعد الأول
6	0,812	البعد الثاني
6	0,781	البعد الثالث
18	0,789	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

يتضح أن معامل الثبات العام بالنسبة للاستبيان كان مرتفعاً، حيث بلغ (0.892)، كما بلغ معامل الثبات لمحور التكامل بين مهنة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (0.878)، أما معامل الثبات لمحور فاعلية التدقيق المحاسبي فقد بلغ (0.789) كما أن قيمة المعامل لكل أبعاد الاستبيان أكبر من (0.6) وهذا يدل على أن الاستبيان بجميع محاوره يتمتع بدرجة عالية من الثبات، ويمكن الاعتماد عليه لإجراء الدراسة الميدانية. أما عن تحكيم الاستبيان فقد تم عرضه في صورته الأولية على الأستاذ المشرف وبعض الأساتذة الأكاديميين المتخصصين، وقد استفاد الباحثان من آراء ونصائح الحكمين، وتم التعديل لبعض فقراته، حتى أصبح بصورته النهائية التي تم جمع البيانات وفقها.

## 6.1. الأدوات الإحصائية والمقاييس المستخدمة:

قصد معالجة المعطيات المتحصل عليها عن طريق الاستبيان، تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية وهي: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل ألفا كرونباخ، الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، التكرارات والنسب المئوية بالإضافة إلى اختبارات التوزيع الطبيعي، كما تم إعطاء المقاييس للمتوسط الحسابي كالتالي:

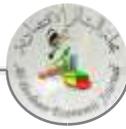
## الجدول 03: "قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له"

المستوى	المتوسط المرجح	
منخفض جدا	من 1,00 إلى 1,70	غير موافق بشدة
منخفض	من 1,80 إلى 2,59	غير موافق
متوسط	من 2,60 إلى 3,39	محايد
مرتفع	من 3,40 إلى 4,19	موافق
مرتفع جدا	من 4,20 إلى 5,00	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي.

## 7.1. وصف عينة الدراسة:

من خلال الملحق رقم (1) يتبين أن الفئة الأكبر تمثيلاً من حيث المؤهل العلمي من هم من حملة الماستر أو ما يعادلها بنسبة 47 %، وأقلهم تمثيلاً هم من حملة الدكتوراه أو ما يعادلها بنسبة 21 %، الأمر الذي يمكن تفسيره



بأن التوظيف في هذه المناصب يحتاج الى كفاءات عالية، أما من حيث سنوات الخبرة فيغلب على من تم استجوابهم من المبحوثين بخبرة من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات بنسبة 36,40 %، كما يغلب على من استجوبوا من حيث المسمى الوظيفي كل من فئتي "مراجع خارجي و "مراجع داخلي" على التوالي : 34,60 %، و 33,30 %، ويمكن تفسير هذا التقارب بناء على طريقة المعاينة المعتمدة في الدراسة.

## 2. عرض النتائج ومناقشتها:

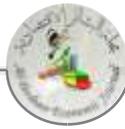
### 1.2. عرض وتحليل النتائج المتعلقة بأبعاد متغيري الدراسة:

يتضح من الملحق رقم 03 ان المتوسط الحسابي لمفهوم التكامل بين وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية كان مرتفعا بناء على تفاعل المبحوثين حول هذا المحور، حيث سجل في هذا المحور متوسط حسابي عام لكل الفقرات والأبعاد (3.845) بانحراف معياري منخفض (0,969) الأمر الذي يدل على عدم وجود تشتت في إجابات المبحوثين وبالتالي اتفاق افراد العينة على الأهمية البالغة لتحقيق التكامل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي، أما عن أبعاد المحور الأول فقد سجلت اعلى للقيمة للمتوسط الحسابي (4,083) بانحراف معياري مرتفع نسبيا (0,864) حسب آراء عينة الدراسة فقد كان اغلبها ذو مستوى عال ودرجة مرتفعة، وقد احتلت الفقرة رقم (2) المرتبة الأولى في أبعاد الدراسة الثلاث "من المهام الأساسية للمراجع الداخلي دراسة وتحليل إجراءات نظام الرقابة الداخلية" بمتوسط حسابي بلغ (4,303) وانحراف معياري (0,678)، من جهة ثانية فأدنى متوسط حسابي (3,590) بين أبعاد المحور الأول سجل في البعد الثالث "إعداد تقرير المراجعة الداخلية والخارجية" والذي يضم الفقرة رقم (17) التي احتلت الترتيب الأخير بين فقرات المحور "يعرض المدقق الخارجي مسودة التقرير النهائي على المدقق الداخلي ومجلس الإدارة قبل تقديمها إلى الجمعية العامة"، وما يمكن استخلاصه من خلال نتائج التحليل الوصفي لبيانات المحور إدراك الفئة محل البحث لأهمية التكامل والتنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين، وذلك لضمان مستويات حوكمة فعالة ورقابة دقيقة في كل الجوانب الإدارية سواء المحاسبية أو غيرها..

كما يتضح من الملحق رقم 04 أن المتوسط الحسابي العام بلغ (3,939) لجميع فقرات محور فعالية التدقيق المحاسبي حسب رأي عينة الدراسة بدرجة مرتفعة، وانحراف معياري منخفض (0,912) وهذا يدل على عدم وجود تشتت كبير في إجابات اتجاه فقرات هذا المحور، ويمكن تفسير هذه النتيجة وجود نظرة إيجابية لأفراد العينة للدور الذي يمكن أن يلعبه كل من المدقق الداخلي والخارجي في إطار تخصصهم في ضمان الفعالية في عمليات التدقيق المحاسبية.

### 2.2. اختبار الفرضيات ومناقشتها:

قبل البدء في اختبار الفرضيات وتقدير العلاقات الانحدارية بين متغيرات الدراسة، وجب توفر شرط أساسي للاختبارات المعتمدة في التقدير (اختبارات معلمية)، وإحصائيات قياس جودة النموذج المقدر، وهو شرط التوزيع الطبيعي وسيتم في هذه المرحلة تطبيق اختبارين للتوزيع الطبيعي كما هو موضح في الجدول التالي:

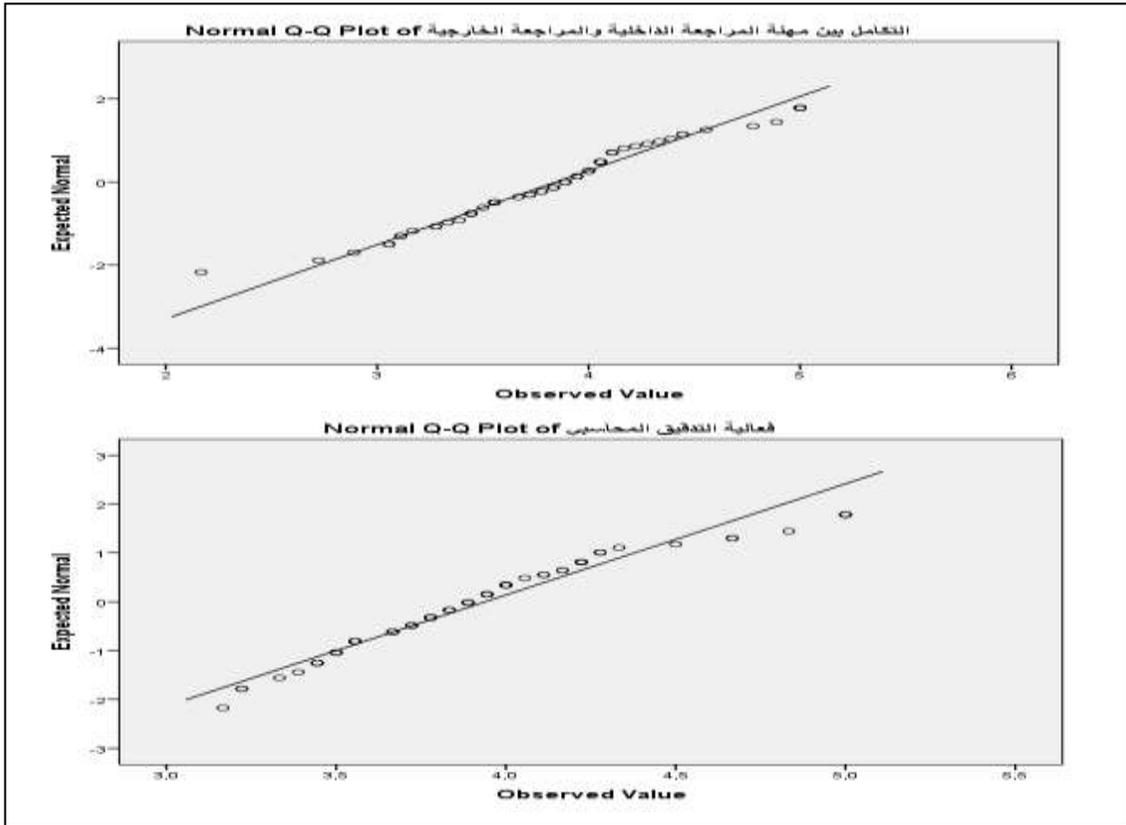


## الجدول 04: "اختبارات التوزيع الطبيعي"

Wilk-Shapiro			Kolmogorov-Smirnov			
القيمة Sig. الاحتمالية	درجة الحرية	القيمة الاحصائية	القيمة Sig. الاحتمالية	درجة الحرية	القيمة الاحصائية	
0,161	66	0,973	0,063	66	0,106	التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
0,098	66	0,941	0,056	66	0,112	فعالية التدقيق المحاسبي

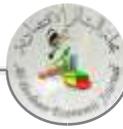
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

## الشكل رقم 02: التوزيع البياني (normal Q-Q plot) للمحورين الأول والثاني



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V24.

من خلال الجدول رقم 04، فإن القيمة الاحتمالية Sig. الاختباري (Wilk-Shapiro & Kolmogorov-Smirnov) بالنسبة للمحور الأول والثاني أكبر من 0,05 وبالتالي قبول فرض العدم ورفض الفرضية البديلة والتي تنص على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، بالإضافة إلى أن أغلبية النقاط من الرسم البياني في الشكل رقم 02 منطبقة على الخط المستقيم تقريبا، وبالتالي فالبيانات تتبع توزيعا طبيعيا.



### 3. مناقشة فرضيات الدراسة:

#### 3.1. اختبار الفرضية الرئيسية:

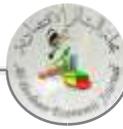
من خلال الملحق رقم 05 ظهر أن معامل الارتباط الخطي بين محوري التكامل بين مهنة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وفعالية التدقيق المحاسبي هو (0,54)، أي هناك ارتباط قوي بينهما بالإضافة إلى أن نتائج تحليل التباين لاختبار (ANOVA) تبين أن العلاقة بين المتغيرين هي علاقة خطية وهذا لأن قيمة (F stat= 26,28) وقيمتها الاحتمالية أقل من (0,05)، وبعبارة أخرى توجد علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين، كما أن معامل التحديد ( $R^2 = 0,29$ )، وبالتالي فإن المتغير المستقل يساهم في تفسير تغيرات المتغير التابع بنسبة 29 %، من جهة ثانية نلاحظ أن معاملات النموذج المقدر (الثابت، الميل) معنوية إحصائياً لان قيمة (Sig.= 0,00) لإحصائية ستودنت وهي أقل من 0,05، وكخلاصة لكل ما سبق ذكره فيمكن القول بوجود أثر إيجابي ومعنوي إحصائياً للتكامل بين مهنة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على فعالية التدقيق المحاسبي في العينة محل البحث باعتبار أن معلمة الميل موجبة (0,42)، وبناءً على ما تقدم يمكن أن ننفي فرضية العدم: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha < 5\%$  لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على فعالية التدقيق المحاسبي".

#### 3.2. اختبار الفرضيات الفرعية:

من خلال الملحق رقم 06 الذي يظهر تقدير نموذج الانحدار المتعدد لأثر الأبعاد الثلاث (مجال تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية، تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع البرامج، إعداد تقرير التدقيق) لمحور تكامل المراجعة الداخلية والخارجية، يتبين أن معامل الارتباط الخطي للنموذج المقدر هو (0,56) أي هناك ارتباط قوي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع (أكبر من 0,5)، بالإضافة إلى أن نتائج تحليل التباين لاختبار ANOVA تبين أن العلاقة بين المتغيرات هي علاقة خطية، وهذا لأن القيم الاحتمالية في كل النموذج أقل من (0,05)، وبعبارة أخرى توجد علاقة خطية ذات دلالة إحصائية من المتغيرات المستقلة باتجاه المتغير التابع، كما أن معامل التحديد  $R^2$  يساوي (0,32) وبالتالي فإن المتغيرات المستقلة تساهم في تفسير تغيرات المتغير التابع بنسبة 32%، من جهة ثانية نلاحظ أن معاملات النموذج المقدر كلها موجبة ومعنوية إحصائياً لان قيمة (Sig.=0,00) لإحصائية ستودنت أقل من (0,05)، باستثناء المعلمة المرتبطة بالمتغير المستقل (لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال إعداد التقرير التدقيق) حيث أن القيمة الاحتمالية لإحصائية ستودنت (Sig=0,864) أكبر من القيمة الحرجة (0,05).

وكخلاصة لكل ما سبق ذكره فيمكن استنتاج ما يلي:

- وجود أثر لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي، وهذا ما يفند الفرضية القائلة بأنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق المحاسبي"، وتشير الإشارة الموجبة للمعلمة المقدر المرتبطة لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية (X1) إلى وجود أثر طردية لهذا المتغير على زيادة فعالية التدقيق المحاسبي، أي أن تكامل المراجعة



الداخلية والخارجية في مجال تقييم ودراسة نظام الرقابة يساهم في تعزيز الفعالية في عمليات التدقيق المحاسبي حسب آراء أفراد العينة محل الدراسة؛

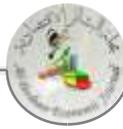
● وجود أثر لتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في مجال تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع البرامج على فعالية التدقيق المحاسبي وهذا ما يفند الفرضية القائلة بأنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع البرامج على فعالية التدقيق المحاسبي"، وتشير الإشارة الموجبة للمعلمة المقدرة المرتبطة بـ:  $(X2)$  إلى وجود علاقة طردية بين المتغيرين، أي أن تكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع البرامج على فعالية التدقيق المحاسبي حسب وجه نظر العينة محل الدراسة؛

● لا يوجد أثر لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال إعداد تقارير التدقيق على المتغير التابع فعالية التدقيق المحاسبي، وهذا ما يؤكد الفرضية الصفرية: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha \geq + 5\%$  لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال إعداد تقارير التدقيق على فعالية التدقيق المحاسبي"، وذلك لعدم المعنوية الاحصائية لهذا المتغير  $(X3)$ ، أي أن تكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال إعداد التقارير لا يلعب دورا جهوريا في زيادة فعالية التدقيق المحاسبي، ويفسر ذلك بالمسؤولية الفردية للمراجع الخارجي حول محتوى تقريره النهائي، وهذا ما تناوله الباحثان في مسؤولية المراجع الخارجي وشروط تطبيق المعيار 610 الخاص بالتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية والذي تؤكد نتائجه الفرضية الثالثة، وهذا عكس الدراسات السابقة، ويرى الباحثان أن هذا هو الأصح ويتمشى بطريقة صحيحة مع الضوابط القانونية لمهنة التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الدولية، ذلك لأن بيئة التدقيق الجزائرية تلزم المراجع الخارجي بتحمل المسؤولية الفردية عن ما يحتوي عليه تقريره النهائي بغض النظر عن استغلاله لأعمال المراجع الداخلي.

#### الخلاصة:

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية من التحديات المعاصرة لتحسين عمل المراجع الخارجي، وقد حاولنا في هاته الورقة البحثية مناقشة أهم عوامل التكامل في بيئة التدقيق الجزائرية، وعلى ضوء ما تم مناقشته، يمكننا أن نستخلص ما يلي:

- أظهرت الدراسة أن مستوى إدراك عينة الدراسة لأهمية التكامل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي كان إيجابيا وبشكل شبه إجمالي في عينة البحث، وبمتوسط حسابي مرتفع (3,84) حيث كانت المتوسطات الحسابية لكل أبعاد هذا المحور ذات مستوى مرتفع؛
- أظهرت الدراسة وجود مستوى مرتفع أيضا لتفاعل عينة الدراسة مع محور فعالية التدقيق بمتوسط حسابي (3,93) وهذا راجع بالدرجة إلى وعي المبحوثين للدور الأساسي الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل التدقيق المحاسبي؛



- تبين النتائج وجود علاقة تأثير إيجابي لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على فعالية التدقيق المحاسبي، كما توجد علاقة تأثير لبعدي تكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجالي (تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع البرامج على فعالية التدقيق، تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية) على فعالية التدقيق المحاسبي، ومن جهة أخرى فالبعد الثالث والخاص بتكامل المراجعة الداخلية والخارجية في مجال إعداد تقارير التدقيق لم يؤثر على فعالية عمليات التدقيق في المؤسسة، مما يؤكد صحة الفرضيات الفرعية الأولى الثانية التي تم تبنيها بالنسبة لهذه الدراسة، ورفض الفرضية الفرعية الثالثة، و بالتالي يمكن القول أنه كلما توفرت عوامل تكامل المراجعة الداخلية والخارجية، زادت فعالية عملية التدقيق المحاسبي.

#### توصيات الدراسة:

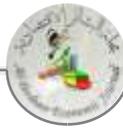
- العمل على إعداد ميثاق عمل للسلوكيات المهنية بين المدقق الداخلي والخارجي، بحيث يصبح واقعا قانونيا ملزما للطرفين، ويجب أن يبين هذا الميثاق عوامل التكامل بين الوظيفتين وكيفية تفعيلها؛
- دفع المؤسسات إلى الاهتمام أكثر بوظيفة التدقيق الداخلي من ناحية توظيف الكفاءات، والتأهيل، والتكوين؛
- ضرورة البحث أكثر في عوامل تفعيل التدقيق المحاسبي، من خلال تطوير الوسائل التي تساهم في تحسين مهنة التدقيق الخارجي؛
- ضرورة قيام المراجع الخارجي بتدقيق أعمال المراجع الداخلي، وبالتالي سيزيد هذا من فعالية المراجعة الداخلية ويساهم في تطويرها داخل المؤسسات.

#### أفاق الدراسة:

- أثر استعانة المراجع الخارجي بالخبير على ضوء معيار التدقيق 620؛
- الأثر المالي للتكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي، ودوره في تحسين مهنة التدقيق المحاسبي؛
- الإدراك السلوكي للمراجعة ومساهمتها في تحسين المهنة من وجهة نظر المهنيين وممثلي الجمعيات العامة للملاك.

#### قائمة المراجع:

- خليل أحمد. (1968). المراجعة والرقابة المحاسبية. الاسكندرية: الدار الجامعية الاسكندرية.
- المقرر رقم 23 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية. (2017).
- عبد المعز جيهان. (2014). المراجعة وحوكمة الشركات. الإمارات العربية المتحدة: دار الكتاب الجامعي.
- أبو قبيع حمزة يوسف. (2013). أثر توفر العناصر اللازمة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية (رسالة ماجستير). الأردن: جامعة الزرقاء.
- محمود سلامة، و آخرون. (2011). علم تدقيق الحسابات، الجزء النظري. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- مشتهي صبري ماهر. (2013). العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين - دراسة حالة قطاع غزة. مجلة جامعة الأزهر، الصفحات 409-438.



- علي عمر عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي: الجزء الأول. الجزائر: دار هومة.
- أقاسم عمر. (2016). التدقيق الخارجي ومحافضة الحسابات في الجزائر. الجزائر: دار الكتاب العربي.
- العبيدي فاطمة ناجي. (2012). مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن (رسالة ماجستير). كلية الأعمال: جامعة الشرق الأوسط.
- الفيومي محمد ، و عوض لبيب. (1998). أصول المراجعة. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة.
- مسعد محمد فضل، و الخطيب خالد راغب. (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات. عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.
- مطرية محمد يوسف. (2017). أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على تعزيز نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على البنوك الوطنية في قطاع غزة (رسالة ماجستير). غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، فلسطين.
- ناصر مراد. (2016). فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- حمادي نبيل، و جلاخ حسين. (جوان, 2018). تحسين جودة التدقيق بتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي دراسة ميدانية - من وجهة نظر الممارسين للمهنة التدقيق. مجلة قيود للبحوث المحاسبية والمالية، الصفحات 121-140.
- علي نسيم محمد. (2016). التوأمان الكفاءة والفعالية. القاهرة: دار جونا للنشر والتوزيع.
- حجة وليد يوسف. (2017). تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين (رسالة ماجستير). القدس، فلسطين: جامعة القدس.
- Daniela, A., & Others. (2018, December). Reliance on the internal auditors' work: experiences of Swedish external auditors. Journal of Management Control, pp. 295-325.
- The Relationship Between Internal And .(2005) .& Others ،Pop Atanasiu .Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica .External Audit
- Saidin, S. (2014, August). Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work? Procedia - Social and Behavioral Sciences, pp. 641-646.



الملاحق:

## الملحق رقم 01: "وصف المتغيرات الديمغرافية للعينة"

النسبة %	التكرار		المؤهل العلمي
31,80	21	ليسانس أو ما يعادلها	المؤهل العلمي
47,00	31	ماستر أو ما يعادلها	
21,20	14	دكتوراه أو ما يعادلها	
<b>100</b>	<b>66</b>	<b>المجموع</b>	
31,80	21	أكاديمي مختص بمجال المحاسبة والتدقيق	المسمى الوظيفي
33,30	22	مراجع داخلي	
34,80	23	مراجع خارجي	
<b>100</b>	<b>66</b>	<b>المجموع</b>	
21,20	14	أقل من 05 سنوات	سنوات الخبرة
36,40	24	من 05 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	
28,80	19	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنوات	
13,60	09	أكثر من 15 سنة	
<b>100</b>	<b>66</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V24.

## الملحق رقم 02: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الاستجابات أفراد العينة لأبعاد التكامل بين مهنة

## المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

أبعاد اختر	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
البعد الأول: تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية	يقوم المراجع الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف وتقديم توصيات لمعالجتها؛	4,151	0,863	مرتفع
	من المهام الأساسية للمراجع الداخلي دراسة وتحليل إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛	4,303	0,678	مرتفع
	يستعين المدقق الخارجي بتقرير الرقابة الداخلية أثناء قيامه بدراسة نظام الرقابة الداخلية؛	4,121	0,886	مرتفع
	يساهم المدقق الداخلي بتحسين نظام الرقابة الداخلية مما يساعد المدقق الخارجي في تقييمه لهذا النظام؛	4,227	0,697	مرتفع
	يقوم المدقق الداخلي بالقيام ببعض مهام المراجعة المشتركة بإيعاز من المدقق الخارجي؛	3,409	1,122	مرتفع
	يساعد التنسيق والتكامل بين المدقق الداخلي والخارجي بمجال تقييم نظام الرقابة الداخلية في منع الانحرافات وحماية أصول المؤسسة؛	4,287	0,924	مرتفع
البعد الثاني: تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع	من المهام الأساسية للمدقق الداخلي متابعة تحفظات المدقق الخارجي في تقريره النهائي؛	4,151	0,948	مرتفع
	يقوم المدقق الداخلي بالحرص على قيام مختلف المصالح ذات الصلة بمعالجة التحفظات التي يرفعها المدقق الخارجي في تقريره؛	4,030	0,960	مرتفع
	يعمل المدقق الداخلي على تقديم قاعدة معطيات التي يمتلكها للمدقق الخارجي والتي تدخل ضمن نطاق عمله؛	3,742	0,997	مرتفع
	يساهم المدقق الداخلي على توفير الوقت والجهد والتكلفة في عملية التدقيق الخارجي؛	3,651	0,968	مرتفع



مرتفع	0,790	3,924	تمكن علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية من اختصار العديد من إجراءات التدقيق المشتركة التي يتضمنها برنامج التدقيق الداخلي والخارجي،	البيد الثالث: إعداد تقرير المراجعة الخارجية
مرتفع	1,097	3,681	دقة واتساع عمل المدقق الداخلي أحد المؤشرات التي يعتمد عليها المدقق الخارجي أثناء وضعه لخطة التدقيق؛	
مرتفع	1,067	3,757	يشير المدقق الداخلي في تقريره إلى مختلف تحفظات المدقق الخارجي والتي لم تعالج بعد؛	
مرتفع	0,868	4,212	يتابع المدقق الداخلي بجزم التحفظات المرفوعة في تقرير التدقيق الخارجي ويسهر على تصحيح الاختلالات بالتنسيق مع المصالح المعنية؛	
مرتفع	1,127	3,666	يشير المدقق الخارجي في تقريره للأخطاء والانحرافات التي لم يكتشفها المراجع الخارجي؛	
مرتفع	0,930	3,893	يتحقق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية من خلال تركيز كل منهما في تقريره على جوانب مختلفة تميز مهام كل واحد على حدة؛	
متوسط	1,323	2,697	يعرض المدقق الخارجي مسودة التقرير النهائي على المدقق الداخلي ومجلس الإدارة قبل تقديمها إلى الجمعية العامة؛	
متوسط	1,191	3,318	ينسق المدقق الداخلي مع الخارجي حول تحفظات التي توصلت إليها عملية التدقيق الخارجي ومدى صحتها ومناقشة أدلة الإثبات؛	
مرتفع	0,969	3,845		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V24.

### الملحق رقم 03: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإستجابات أفراد العينة لأبعاد فعالية التدقيق

#### الحاسبي

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	الوسط الحسبي	الفقرة	أبعاد المحور
مرتفع	0,801	4,393	يحرص المدقق الخارجي على المعرفة الكافية بكل ما يهم مهنة التدقيق من تشريعات ومعايير دولية ومستجدات وخبرات مدققين آخرين؛	البيد الأول: كفاءة المراجع الخارجي
مرتفع	0,637	4,469	قيام المدقق الخارجي بالقيام بمهام لا يتمتع فيها بالتأهيل والخبرة المناسبة يؤثر سلبا على فعالية المراجعة الخارجية؛	
مرتفع	1,149	3,590	تتارس المنظمات والجمعيات المهنية دورا بارزا في توفير التدريب والاهيل المستمر للمدقق الخارجي؛	
مرتفع	0,603	4,378	يساهم التدريب المهني المستمر للمدقق الخارجي في إكسابه لخبرة تساعده في ممارسة مهامه بمجودة وفاعلية؛	
مرتفع	0,604	4,393	يحرص المدقق الخارجي على اختيار مساعدين يتمتعون بالكفاءة العلمية والمهنية؛	
مرتفع	0,635	4,560	إتقان المدقق الخارجي لمختلف الوسائل التكنولوجية المتاحة تساعد في الرفع من كفاءته؛	
مرتفع	1,284	3,636	تكوين علاقات شخصية بين الموظفين ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي يساهم في تغطيته عن حالات الغش والخطأ؛	
مرتفع	0,644	4,348	التعيين عن طريق الجمعية العامة أو المحكمة يزيد من استقلالية المدقق الخارجي الامر الذي يجعله يصرح بحالات الغش والخطأ التي يكتشفها؛	
متوسط	1,154	3,197	عزل المدقق الخارجي من طرف الجمعية العامة وفق تقرير مجلس الإدارة يحد من استقلاليته ويجعله يتغاضى عن التصريح بحالات الغش والخطأ؛	
مرتفع	0,994	3,688	عزل المدقق الخارجي عن طريق المحكمة يزيد أكثر من استقلاليته ويجعله يصرح بحالات الغش والخطأ؛	
مرتفع	0,732	3,954	التزام محافظ الحسابات بحالات الموانع والتنافي يرفع من حياده المهني ودرجة تجرده، وبالتالي تصريجه بحالات الخطأ والغش في تقريره النهائي؛	



متوسط	1,138	2,681	استعانة المدقق الخارجي بتقرير المدقق الداخلي يجد من استقلاليته الموضوعية ويصبح مرتبط به؛
متوسط	1,244	3,333	يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية التأديبية في حالة عدم اكتشافه للتجاوزات التي يرتكبها مجلس الإدارة والموظفين؛
مرتفع	0,893	4,030	يتحمل المراجع الخارجي وحده المسؤولية عن رأيه المهني؛ بغض النظر عن استعانة بخدمات المدقق الداخلي؛
مرتفع	0,735	4,167	يقوم المدقق الخارجي بوضع برنامج التدقيق والإشراف عليه بطريقة مباشرة وتحمل مسؤولياته المهنية اتجاه العميل؛
مرتفع	0,931	4,197	يجب محاسبة المدقق الخارجي جزائيا في حالة تعمله الموافقة على بيانات غير صحيحة في القوائم المالية؛
مرتفع	0,993	4,242	المدقق الخارجي غير مسؤول عن الخطأ والغش في المؤسسة، ولكنه مسؤول عن بذل جهده لاكتشاف الانحرافات والتلاعبات؛
مرتفع	1,129	3,651	قانون مهنة التدقيق بالجزائر ليس كافيا لإلزام المدقق الخارجي لتحمل مسؤولياته في اكتشاف والتصريح بالانحرافات والتجاوزات؛
مرتفع	0,912	3,939	

البعد الثالث: المسؤولية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V24.

الملحق رقم 04: نتائج تحليل اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على

### فعالية التدقيق المحاسبي

معامل الارتباط الخطي ومعاملات التحديد						
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		
1	,540 <sup>a</sup>	0,291	0,280	0,37270		
a. Predictors: (Constant), التكامل بين مهنة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية						
تحليل التباين الأحادي						
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	3,652	1	3,652	26,288	,000 <sup>b</sup>
	Residual	8,890	64	0,139		
	Total	12,542	65			
a. Dependent Variable: فعالية التدقيق المحاسبي						
b. Predictors: (Constant), التكامل بين مهنة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية						
مقدرات النموذج باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية						
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.	
	B	Std. Error				
1	(Constant)	2,314	0,320		7,224	0,000
	التكامل بين مهنة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	0,423	0,082	0,540	5,127	0,000
a. Dependent Variable: فعالية التدقيق المحاسبي						



الملحق رقم 05: نتائج تحليل اختبار الانحدار الخطي البسيط لتأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على فعالية التدقيق المحاسبي

معامل الارتباط الخطي ومعاملات التحديد						
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		
1	,567 <sup>a</sup>	0,321	0,288	0,37055		
a. Predictors: (Constant), إعداد تقرير المراجعة لداخلية والخارجية, تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع البرامج, تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية						
تحليل التباين الأحادي						
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	<b>Regression</b>	4,029	3	1,343	9,780	,000 <sup>b</sup>
	<b>Residual</b>	8,513	62	0,137		
	<b>Total</b>	12,542	65			
a. Dependent Variable: فعالية التدقيق المحاسبي						
b. Predictors: (Constant), إعداد تقرير المراجعة لداخلية والخارجية, تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع البرامج, تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية						
مقدرات النموذج باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,360	0,365		6,467	0,000
	تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية	0,279	0,091	0,481	3,064	0,003
	تخطيط عملية التدقيق والوسائل ووضع البرامج	0,159	0,099	0,195	0,791	0,304
	إعداد تقرير المراجعة لداخلية والخارجية	-0,018	0,104	-0,028	-0,172	0,864
a. Dependent Variable: فعالية التدقيق المحاسبي						

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V24