EISSN: 2716-8891/ISSN 2572-0171

مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة

المجلد 09 ، العـدد: 01 (2026)، ص 224- 339

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

أثر تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات – دراسة ميدانية لعينة من المهنيين

The Impact of Internal and External Audit Integration on the Quality of Statutory Auditors' Reports: Evidence from a Field Study of Professionals

شـوراب خليفـة [1] *، همكــة محمـد [2]

Chaourab Khalifa Hemka Mohamed

[1] المركز الجامعي نور البشير – البيض، الجزائر، chaourab.khalifa2019@gmail.com

[2] المركز الجامعي نور البشير – البيض– الجزائر، مخبر التنمية المستدامة في مناطق الهضاب العليا والمناطق الصحراوية، m.hemka@cu-elbayadh.dz

تاريخ الاستلام: 2026-04-23 **تاريخ القبول:** 2026-04-04 **تاريخ النشر:** 2025-12-17

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير مستوى التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظي الحسابات، وذلك بالإعتماد على جمع آراء مجموعة من المهنيين المتخصصين في هذا المجال.

أظهرت نتائج الدراسة أن تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي ساهم في رفع جودة تقارير محافظي الحسابات.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الداخلي؛ تدقيق الخارجي؛ تكامل؛ جودة التقارير؛ محافظ الحسابات.

تصنيف JEL: L15، M42، M49.

Abstract:

This study investigates the impact of integrating internal and external auditing on the quality of statutory auditors' reports. Based on evidence gathered from a field study involving a sample of professional practitioners, the research highlights the extent to which such integration contributes to enhancing reporting quality. The findings reveal that the coordination and complementarity
between internal and external audit functions significantly strengthen the quality and reliability of statutory auditors' reports.

Key words: Internal Audit; External Audit; Integration; Reporting Quality; Statutory Auditors.

Classification JEL: L15 ،M42 ،M49

* : شـوراب خليفـة

1. مقدمة :

تواجه المؤسسات الاقتصادية في العصر الحالي تحديات متزايدة نتيجة لتطورات سريعة في البيئة الاقتصادية والتشريعية، مما استدعى ضرورة وجود آليات قوية للفحص والتحقق من صحة العمليات والبيانات المالية؛ الأمر الذي أدى إلى ضرورة ظهور وتطور التدقيق بشقيه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

فالتدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المؤسسة تتم عن طريق مراجعة كافة الأنشطة الداخلية للمؤسسة، بهدف مساعدة إدارة المؤسسة على القيام بمسؤولياتها بكفاءة وفعالية؛ أما التدقيق الخارجي يقوم به شخص مهني خارجي يتمتع بحيادية كاملة واستقلالية عن إدارة المنظمة، يسعى لإبداء رأيه الفني حول عدالة وصحة القوائم المالية، ووضعية المركز المالي للمؤسسة. يتضح مما سبق ضرورة وأهمية وجود كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المؤسسة، نظرا للخدمات الجوهرية التي يوفرانها؛ وبرغم من وجود اختلاف وفروقات بينها، إلا أن التعاون والتنسيق بينهما يحدث تكاملا يساهم في تحسين عملية التدقيق بشكل عام.

بفضل هذا التكامل يمكن إصدار تقرير نهائي عالي الجودة من قبل المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) يتسم بالدقة والموضوعية، يعكس رأيا فنيا محايد ويجسد صدق وعدالة القوائم المالية، مما يساهم في تعزيز الثقة لدى الأطراف ذات المصلحة ويدعم الاستقرار المالي للمؤسسة.

- **الإشكالية:**

انطلاقا مما سبق، وللتعمق أكثر في فهم جوانب الموضوع، تم صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

- ما مدى تأثير تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات؟

وينبثق عن هذه الإشكالية السؤال الفرعي التالي:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ لتكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات؟

- **فرضيات الدراسة :**

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ لتكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات.

- **أهمية الدراسة:**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من ضرورة معرفة مدى تأثر جودة تقارير محافظ الحسابات بمستوى التكامل القائم بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المؤسسات، لاسيما وأن هذه التقارير تعد المرجع الأساسي لأصحاب المصلحة لتقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات الاستثمارية، كما تقدم الدراسة دليلا عمليا يوضح كيف أن

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يمكن أن يرفع من جودة وموثوقية التقارير المالية الصادرة عن محافظ الحسابات.

- **أهداف الدراسة:**

- توضيح العناصر الأساسية للنشاط التدقيقي الداخلي والخارجي ودورهما في تعزيز أداء المنظمات؛
- إبراز الفوائد الاستراتيجية والعملية المتحققة من التعاون المنظم والتنسيق الفعال بين الأطراف المسؤولة عن التدقيق الداخلي والأطراف المسؤولة عن التدقيق الخارجي؛
- تقييم مدى تأثير درجة التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي على جودة التقارير الختامية المعدة بواسطة محافظي الحسابات.

- **منهجية الدراسة:**

للإجابة على إشكالية الدراسة، سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في عرض الإطار النظري، بالإضافة إلى المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية، وذلك باستخدام برنامج **SPSS 26** لتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، عبر أسلوب الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة.

2. الإطار المفاهيمي للدراسة

1.2 التدقيق الداخلي والخارجي

يعتبر التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي عنصرا حتميا وأساسيا في البيئة الاقتصادية الحديثة، إذ يسهم كل منهما في إرساء الثقة والشفافية بين جميع الأطراف ذات العلاقة بالشأن المحاسبي والمالي في المجتمع، وذلك من خلال فحص وتقييم شامل للبيانات المالية الصادرة عن الإدارة، والتحقق من درجة صحتها ودقة محتوياتها.

1.1.2 مفهوم التدقيق الداخلي:

وفقا للمعيار الدولي (ISA610) فإن التدقيق الداخلي يعتبر نشاطا داخليا في الشركة يمارسه شخص متخصص بكفاءة عالية، حيث يقوم بتنفيذ مجموعة من الإجراءات تساهم في تحسين وتعزيز نظام الرقابة الداخلية ونظام الحوكمة وآليات إدارة المخاطر في الشركة، بهدف الارتقاء بأداء الشركة إلى المستوى المطلوب وخدمة الأطراف المعنية (قورين، واكر، و طرشي، 2024، صفحة 331).

ولقد قدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تعريفا للتدقيق الداخلي يركز على أنه عملية تدقيق منتظمة للسجلات والعمليات، يقوم بها أشخاص معينون وفقا لمتطلبات محددة مسبقا (نوارة و خيري، 2024، صفحة 220).

كما يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل، يساهم في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها من خلال عملية تقييم منظمة وممنهجة، للحد من مخاطر الإدارة وتقديم اقتراحات من شأنها تعزيز فعاليتها . (Daniela, 2013, p. 250)

ويمكن صياغة أهداف التدقيق الداخلي في النقاط الآتية: (بن لدغم ، سعيداني ، و نمشة ، 2017، الصفحات 34-35)

- التأكد من سلامة وموثوقية المعلومات و البيانات المحاسبية، و تقييم درجة كفايتها و إمكانية الاعتماد عليها؛
- التحقق من توافق الأهداف المرسومة مع العمليات التشغيلية؛
- التحقق من توفر الحماية الكافية لأصول المؤسسة، وتحديد الإجراءات اللازمة لمنع مختلف أنواع الخسائر؛
- التحقق من مدى امتثال المؤسسة لسياساتها و إجراءاتها طبقا للأحكام التنظيمية المتعلقة بها.

2.1.2 مفهوم التدقيق الخارجي:

على الرغم من تعدد التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي، إلا أن هناك اتفاقا عاما على مضمون الأهداف التي يسعى إليها، وفيما يلي استعراض لبعض أهم تلك التعاريف.

يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الانتقادي والمحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بناء على عقد يتقاضى عنه أتعابا، تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه تنفيذه، وذلك بهدف الإبداء برأي فني محايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة زمنية محددة (كسكس، 2023، صفحة 313).

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من المهن التي تمتلك الإمكانيات الكافية لفرض السيطرة على أنظمة الرقابة الداخلية للمنشآت بطريقة تكفل نقل معلومات صادقة وموثوقة إلى المستفيدين من كل المستويات الإدارية والأطراف الخارجية بالصيغة الملائمة وفي الوقت المناسب لاستخدامها في بناء واتخاذ القرارات الرشيدة (الكنيدري و الصائغ، 2020، صفحة 118).

3.1.2 أهداف التدقيق الخارجي: هناك عدة أهداف يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها، وأهمها: (القاضي و دحدوح، 1999، صفحة 02)

- التحقق من صحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- الإدلاء برأي فني مستند إلى أدلة وبراهين قوية بخصوص عدالة وصحة القوائم المالية؛
- اكتشاف والإشارة إلى أخطاء أو عمليات احتيالية قد توجد في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- التحقق من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية ومتانتها، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل حدوث الأخطاء؛
- تقديم المساعدة للإدارة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات الإدارية السليمة؛
- القيام بمساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
- دعم الجهات الحكومية الأخرى في رسم سياسات الاقتصادية الوطنية.

2.2 التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

1.2.2 تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

يعرف بأنه التنسيق والتعاون بين جهود المدقق الداخلي وجهود المدقق الخارجي في إطار تأديتهما لمهامهما، بما يحقق تغطية كاملة لجميع أنشطة التدقيق، والحد من التكرار والإزدواجية في الأعمال، وتنظيم توزيع المهام بطريقة تضمن تحقق أهداف التدقيق، وتعود بالفوائد على الشركة (الطويل إبراهيم و زعيبط ، 2021، صفحة 631).

ويعرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية **(IFACI)** على أنه آلية يستخدم فيها المدققون الخارجيون نتائج عمل نظرائهم الداخليين، لتقديم أعمالهم بكفاءة، مع الحفاظ الكامل على كفاءة واستقلالية عمل المدققين الداخليين (مطرية، 2017، صفحة 48).

كما أن تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يسعى لبلوغ الأهداف التالية: (بوباطة، 2023، صفحة 100)

- تحقيق تغطية شاملة لأعمال التدقيق لكل أنشطة المؤسسة؛
- تنفيذ أعمال التدقيق بمستويات عالية من الجودة من أجل الوصول إلى جودة في المعلومات المحاسبية؛
- الحد من تكرار وازدواجية العمل وكذلك خفض تكاليف أعمال التدقيق؛
- تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها بنجاح.

2.2.2 العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي: يمكن حصرها من خلال ما يلي: (عبد السلام ، 2010، الصفحات 98-99)

- عامل الاستقلالية، حيث أن المدقق الداخلي قد لا يملك استقلالية كاملة كونه موظفا بالمؤسسة، مما يجعل وجود مدقق خارجي ضروريا للغاية، نظرا لاستقلاليته التامة والمطلقة عن إدارة المنظمة؛
- يختص المدقق الداخلي بدراسة متأنية وتقييم دقيق ومتابعة مستمرة لأنظمة الرقابة الداخلية، بهدف تطويرها وتدعيم كفاءتها، مما يشكل مرجعا مهما للمدقق الخارجي في تحديد نطاق وإجراءاته الفحصية؛
- يعمل المدقق الداخلي طوال السنة بشكل مستمر داخل المؤسسة، مما يتيح له تنفيذ عمليات فحص تفصيلية وشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما ينفذ عمليات فحص محدودة، لذا يمكنه الاستفادة من النتائج الشاملة التي توصل إليها المدقق الداخلي خلال السنة؛
- يواجه المدقق الخارجي ارتفاعا مستمرا في تكاليف أعماله نتيجة لزيادة حجم المؤسسات المراد تدقيقها وتعقيد عملياتها وانتشار العمليات المحاسبية عبر مواقع مختلفة باستخدام أنظمة حاسوبية إلكترونية، بإضافة إلى إدراك المدققين لمخاطر الخسائر التي قد يتعرضون لها بسبب أعمال التدقيق. ونتيجة لهذا الارتفاع، يسعى المدقق الخارجي للاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي لتقليل هذه التكاليف.

3.2 جودة تقرير محافظ الحسابات

يرتكز الدور الأساسي للمدقق على إبداء الرأي حول القوائم المالية من خلال إصدار تقريره، بمختلف أنواعه ومعاييره، ولذلك من الضروري التركيز على جودة المعلومة ومدى صحتها وموثوقيتها حتى تلبي احتياجات المستخدمين وتحقق الدور المطلوب منها.

1.3.2 تعريف جودة تقرير محافظ الحسابات:

يعرف مفهوم الجودة على أنه مجموعة السمات والخصائص التي تلبي احتياجات ورغبات العميل، سواء كان المنتج خدمة أو سلعة مادية، كما يأخذ التوازن بين مواصفات الخدمة أو المنتج وتوقعات العملاء بعين الاعتبار من ناحية رغباته، أي أنها تعكس درجة الامتياز لمنتج معين، من خلال مطابقته للمعايير الموضوعة (بولحبال، 2018، صفحة 186).

كما يعرف تقرير محافظ الحسابات بأنه خلاصة شاملة، توصل إليها مدقق الحسابات بعد عمليات التدقيق والفحص اللازمة للمستندات والأدلة المتعلقة بأنشطة المؤسسة، ويعد هذا التقرير الوثيقة الرسمية والمرجعية الأساسية لتحديد مسؤولية المدقق (التميمي، 2004، صفحة 23).

وتعرف جودة تقرير محافظ الحسابات بأنها مايتسم به التقرير من شفافية وإفصاح جيد للمعلومات التي تعكس الوضعية والمركز المالي والأرباح المحققة والمتوقعة للمؤسسة، بما يتفق مع أهداف واحتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من أجل ترشيد القرارات الاستثمارية (بن الصالح و لخديمي ، 2022، صفحة 439).

2.3.2 أهمية تقرير محافظ الحسابات: يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذا أهمية كبيرة للفئات التالية: (حامد ، 2011، الصفحات 152-153)

- يعتمد المستثمرون الحاليون والمتوقعون على هذه التقارير لاتخاذ قرارات استثمارية تحافظ على رؤوس أموالهم؛
- تعد التقارير تقييما موثوقا لكفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في تنفيذ مهامها؛
- يستخدم الدائنون (الموردون) هذه التقارير لتقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها؛
- يستخلص المدينون (العملاء) من التقارير مؤشرات تتعلق باستمرارية المؤسسة، خاصة في التعاملات طويلة الأجل؛
- يستخدم المقرضون التقارير للتأكد من سلامة الوضع المالي للمنشأة كضمان لقروضهم؛
- تعتمد الجهات الحكومية على هذه التقارير لتنظيم أنشطة المؤسسات وصياغة السياسات الضريبية.

3.3.2 مزايا جودة تقرير محافظ الحسابات

حددت إحدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية المزايا الرئيسية التي يجب على محافظ الحسابات مراعاتها عند إعداده لتقرير التدقيق، كي يحقق الهدف المطلوب منه، وهي: (الشريدة، 2019، صفحة 37)

- عدم التحيز أي الصدق والأمانة؛
- عدم استخدام المصطلحات غير المفهومة أي الصراحة والوضوح التام؛
- صياغة التقرير بصيغة تناسب مستوى إدراك ومعرفة مستخدميه؛

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

- توضيح الخطوات والإجراءات التي تم القيام بها عند تدقيق البنود ذات الأهمية النسبية العالية، والنتائج التي تم التوصل إليها، مع بيان المعايير التي تم استخدامها للوصول إلى الرأي حتى يستطيع الآخرون تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم؛
- التوقيت المناسب أي عدم تأخير نتائج التدقيق .

3. الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة وتحليل أثر تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على استمارة موضوعة لجمع البيانات وتم تحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي **SPSS** إصدار **26**.

1.3 منهجية الدراسة الميدانية

1.1.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (محافظي الحسابات) والمصف الوطني للخبراء المحاسبين (الخبراء المحاسبين) وكذا المدققين الداخليين ومديري المؤسسات، وهذا لما لهم من اطلاع حول موضوع الدراسة، ويعرض الجدول التالي تفاصيل عينة الدراسة العشوائية التي تم اختيارها لتمثيل مجتمع الدراسة.

الجدول 1: العدد والنسب للاستمارات الموزعة والمسترجعة

البيان	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المسترجعة	عدد الاستمارات الملغاة	عدد الاستمارات الصالحة للدراسة
مجتمع الدراسة	الخبراء المحاسبين – محافظي الحسابات – المدققين الداخليين – مديري المؤسسات			
التكرار	50	40	7	33
النسبة المئوية	% 100	% 80	% 14	% 66

المصدر: من إعداد الباحثين

2.1.3 مقياس الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري على محاور وأبعاد الدراسة، حيث تم تحديد مقياس إجابات الاستبيان باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لتقييم مستوى إجابات أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة المتضمنة في الاستبيان.

الجدول 2: مقياس ليكرت الخماسي

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	[1.80-1]	[2.60-1.81]	[3.40-2.61]	[4.20-3.41]	[5-4.21]

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الدراسات السابقة

2.3 تحليل نتائج الدراسة الميدانية

1.2.3 إختبار درجة ثبات وصدق الدراسة:

الجدول 3: نتائج إختبار الثبات والصدق

عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
24	0.795	0.891

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

تشير بيانات الجدول رقم 3 إلى استخدام مقياس ألفا كرونباخ **(Alpha de Cronbach)** لقياس الثبات، وهو من أكثر المقاييس شيوعا واستخداما لسهولته ووضوح دلالته، ويعتبر معدل الثبات مقبولا عندما تتراوح قيمته بين 60% إلى 100% وقد بلغ المعامل في هذه الدراسة 79.5%، وهذا ما يدل على أن عبارات الاستبانة تتمتع بدرجة ثبات عالية في النتائج؛ كما بلغ معامل الصدق 89.1%، وهذه النسبة تؤكد موثوقية معلومات الإستبيان، مما يجعله صالحا للتعامل مع تساؤلات البحث واختبار فرضياته.

2.2.3 تحليل خصائص عينة الدراسة:

يوضح الجدول التالي التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة.

الجدول 4 : تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

البيانات الشخصية	الفئة	التكرار	النسبة المؤية %
المؤهل العلمي	ليسانس	08	% 24.2
	ماستر	10	% 30.3
	ماجستير	04	% 12.1
	دكتوراه	11	% 33.3
المسمى الوظيفي	خبير محاسبي	07	% 21.2
	محافظ حسابات	10	% 30.3
	مدقق داخلي	08	% 24.2
	مدير مؤسسة	08	% 24.2
الخبرة المهنية	أقل من 05 سنوات	03	% 09.1
	من 05 إلى 09 سنوات	09	% 27.3

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

	من 10 إلى 19 سنة	13	% 39.4
	من 20 سنة فما فوق	08	% 24.2

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26

من خلال ملاحظة نتائج الجدول رقم 4 يتبين أن كافة أفراد العينة يحملون شهادات عليا، حيث حقق حملة شهادة الدكتوراه أعلى نسبة بلغت 33.3% من إجمالي العينة، تليهم حملة شهادة الماستر بنسبة 30.3%، ثم حملة شهادة الليسانس بنسبة 24.2%، وأخيرا حملة شهادة الماجستير بنسبة 12.1%، يشير هذا التوزيع إلى مستوى تعليمي متقدم وعال لدى الفئة المستجيبة، يؤهلهم بشكل كامل لفهم ودراسة واستيعاب المحتوى الذي يتضمنه الاستبيان والإجابة عليه بطريقة علمية دقيقة وموثوقة.

بخصوص الجانب المتعلق بالمسمى الوظيفي للعينة يحتل محافظي الحسابات المركز الأول بنسبة 30.3% من إجمالي أفراد العينة، يتبعهم المدققين الداخليين و مديري المؤسسات بنسبة متطابقة لكل منهما قدرها 24.2% بينما يمثل الخبراء المحاسبين نسبة 21.2% من العينة الكلية، وهذا راجع لنقص عددهم في الساحة المهنية على المستوى الوطني.

أما بخصوص الجانب المتعلق بالخبرة العملية للعينة المستهدفة، تشير النتائج إلى أن الغالبية الكبيرة من أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة مهنية تتجاوز خمس سنوات، حيث تجاوزت نسبتهم 90%، مما يعني أن معظم أفراد العينة لديهم تجربة ميدانية وخبرة عملية واسعة في المجالات ذات الارتباط بمحاور الدراسة، الأمر الذي يعزز بشكل كبير من القيمة العلمية، والموثوقية الفعلية لاستجاباتهم وآرائهم.

3.2.3 تحديد الاتجاه العام لمحاور الدراسة:

1.3.2.3 عرض وتحليل نتائج المحور الأول: التكامل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي

الجدول 5: يوضح نتائج أفراد العينة بالنسبة للمحاور الدراسة

المحـــــــــــــاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
المحور الأول: التكامل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي (X)	4.0871	0.26651	موافق
البعد الأول للمحور الأول (التكامل في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية)	4.3939	0.49620	موافق بشدة
البعد الثاني للمحور الأول (التكامل في بذل العناية المهنية)	3.4121	0.57214	موافق

البعد الثالث للمحور الأول (التكامل في التخطيط لعملية التدقيق الخارجي)	4.3939	0.49620	موافق بشدة
البعد الرابع للمحور الأول (التكامل في مجال إعداد التقرير)	4.3939	0.49620	موافق بشدة
المحور الثاني: جودة تقارير محافظ الحسابات (Y)	4.3333	0.30405	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26.

تحليلا لنتائج الجدول رقم 5 يتبين أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة والمتعلقة بالمحور الأول قد وصل إلى 4.087 وهى قيمة تتجاوز المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، كما بلغ الانحراف المعياري 0.266 مما يعكس درجة منخفضة من التشتت في متوسط الإجابات على فقرات هذا المحور، مع وجود اتجاه عام موافق، مما يدل على أن هناك اتفاق على مساهمة التكامل بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي في زيادة جودة تقارير محافظ الحسابات.

2.3.2.3 عرض وتحليل نتائج البعد الأول للمحور الأول: التكامل في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم 5 يتضح أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول البعد الأول للمحور الأول بلغ 4.393 وهي قيمة أعلى من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة، كما بلغ الانحراف معياري 0.496 مما يعكس درجة منخفضة من التشتت لمتوسط الإجابات، مع وجود اتجاه عام موافق بشدة، يبرز هذا وبوضوح وبدرجة عالية من موافقة أفراد العينة على وجود تأثير لتكامل في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية على زيادة جودة تقارير محافظ الحسابات.

3.3.2.3 عرض وتحليل نتائج البعد الثاني للمحور الأول: التكامل في بذل العناية المهنية

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم 5 يتضح أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة الخاصة بالبعد الثاني للمحور الأول قد وصل 3.412 وهي قيمة تتجاوز المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة، كما بلغ الانحراف المعياري 0.572 مما يعكس درجة أعلى نسبيا من التشتت مقارنة ببقية الأبعاد الأخرى، وباتجاه عام موافق، يبرز هذا المؤشر موافقة أفراد العينة على وجود تأثير لتكامل في مجال بذل العناية المهنية على زيادة جودة تقارير محافظ الحسابات.

4.3.2.3 عرض وتحليل نتائج البعد الثالث للمحور الأول: التكامل في التخطيط لعملية التدقيق الخارجي

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم 5 يتضح أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة والمرتبطة بالبعد الثالث للمحور الأول قد بلغ 4.393 وهي قيمة تتجاوز المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة، كما سجل الانحراف المعياري قيمة 0.496 مما يعكس درجة منخفضة من التشتت لمتوسط الإجابات، مع وجود اتجاه عام موافق بشدة، يبرز هذا وبوضوح موافقة أفراد العينة على وجود تأثير لتكامل في التخطيط لعملية التدقيق الخارجي على زيادة جودة تقارير محافظ الحسابات.

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

5.3.2.3 عرض وتحليل نتائج البعد الرابع للمحور الأول: التكامل في مجال إعداد التقرير

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم 5 يتضح أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة والمتعلقة بالبعد الرابع للمحور الأول قد وصل 4.393 وهي قيمة أعلى من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة، وتشتت منخفض لمتوسط الإجابات نتيجة لانحراف معياري بلغ 0.496 مع وجود اتجاه عام موافق بشدة، يبرز هذا وبوضوح موافقة أفراد العينة وبشدة على وجود تأثير لتكامل في مجال إعداد التقرير على زيادة جودة تقارير محافظ الحسابات.

6.3.2.3 عرض وتحليل نتائج المحور الثاني: جودة تقارير محافظ الحسابات

تشير نتائج التحليل المتعلقة بالجدول رقم 5 إلى أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد العينة الخاصة بالمحور الثاني قد وصل 4.333 وهي قيمة تتجاوز المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو3، كما سجل الانحراف المعياري قيمة 0.304 مما يعكس درجة منخفضة من التشتت لمتوسط الإجابات، مع وجود اتجاه عام موافق بشدة، يشير هذا بوضوح على أن هناك اتفاق وبشدة على أهمية جودة تقارير محافظ الحسابات.

4.2.3 اختبار الفرضيات

- **اختبار الفرضية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $0.05 \geq \alpha$ لتكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات.

وقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة على النحو التالي:

- **الفرضية الصفرية كانت كما يلي:**

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $0.05 \geq \alpha$ لتكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات.

- **الفرضية البديلة كانت كما يلي:**

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $0.05 \geq \alpha$ لتكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات.

1.4.2.3 تحليل الارتباط بين تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وجودة تقارير محافظ الحسابات

الجدول 6: الارتباط بين تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وجودة تقارير محافظ الحسابات

نموذج	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة	حجم العينة
1	0.759	0.577	0.000	33

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26.

بعد تحليل نتائج الجدول رقم 6 يلاحظ وجود علاقة ارتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة بلغت 0.000 وهو مستوى أقل من 0.05 مما يؤكد على وجود إرتباط بين تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وجودة

تقارير محافظ الحسابات، حيث بلغ معامل الارتباط 0.759 مما يشير إحصائيا على وجود علاقة إرتباط، مبينة أنه كلما زاد تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي زادت جودة تقارير محافظ الحسابات، كما بلغت قيمة معامل التحديد R^2 = 0.577، بمعنى أن 57.7% من التغير الذي حدث في جودة تقارير محافظ الحسابات كان بسبب تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي، أما النسبة المتبقية والمتمثلة في 42.3 % فتعود إلى متغيرات أخرى لم تدرج في نموذج الدراسة.

2.4.2.3 اختبار جودة النموذج بين تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وجودة تقارير محافظ الحسابات

الجدول 7: إختبار جودة النموذج بين تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وجودة تقارير محافظ الحسابات

المتغير المستقل	مصدر التغير	مجموع المربعات	درجات الحرية DF	متوسط مجموع المربعات	قيمة F محسوبة	مستوى الدلالة
التكامل (X)	الانحدار	1.706	1	1.706	42.254	0.000
	الخطأ	1.252	31	0.040		
	المجموع	2.958	32			
المتغير التابع	جودة التقارير (Y)					

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26.

تشير نتائج الجدول رقم 7 إلى أن قيمة اختبار F المقدرة بـ 42.254 دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.000 وهو مايقل عن 0.05 ويدل ذلك على جودة نموذج العلاقة بين تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وجودة تقارير محافظ الحسابات، وصحة الاعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء.

3.4.2.3 اختبار التأثير T-test لتكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وجودة تقارير محافظ الحسابات

الجدول 8: اختبار التأثير T-test لتكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وجودة تقارير محافظ الحسابات

النموذج		معاملات		معاملات قياسية	T	مستوى الدلالة
		B	الخطأ المعياري	Bêta		
1	متغير مستقل	2.288	0.317		7.230	0.000
	التكامل (X)	0.465	0.072	0.759	6.500	0.000
المتغير التابع	جودة التقارير (Y)					

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS 26.

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

من خلال نتائج الجدول رقم 8 يمكن كتابة معادلة الانحدار كمايلي:

Y=0.465 (X) +2.288 حيث :

Y : يمثل المتغير التابع (جودة تقارير محافظ الحسابات)

X : يمثل المتغير المستقل (تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي)

حيث نجد قيمة الثابت تبلغ 2.288، أي أنها تمثل قيمة المتغير التابع Y عندما تكون قيمة المتغير المستقل X تساوي الصفر، أما معلمة الميل للمتغير المستقل، فهي تساوي 0.465، مما يعني أن التغير في تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى التغير في جودة تقارير محافظ الحسابات بمعدل 0.465، كما أن قيمة **T** بلغت 6.500، وهي دالة عند مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05.

مما سبق، يتضح أن زيادة تكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي أدت إلى زيادة في جودة تقارير محافظ الحسابات.

وبناء على ما سبق نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1، التي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ لتكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات.

4. الخاتمة:

بعد عرض دراستنا النظرية لموضوع أثر تكامل التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي على جودة تقارير محافظ الحسابات والدراسة الميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المدققين الداخليين ومديري المؤسسات، وسعيا إلى تحسين مستوى تلك التقارير، والنهوض بها إلى مستوى المعايير المطلوبة في الجزائر، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

- **النتائج:**

- يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي تأثيرا مباشر على جودة تقارير محافظ الحسابات، لاسيما أنه:
- ساهم التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في مجال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية في تعزيز جودة تقارير محافظ الحسابات، حيث يقدم المدقق الداخلي تقييما مستمرا ومفصلا يعتمد عليه المدقق الخارجي، مما يضمن رقابة فعالة تدعم رأيا أكثر دقة موثوقية في التقرير النهائي؛
- ساهم التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تعزيز جودة تقارير محافظ الحسابات، من خلال التنسيق في مجال بذل العناية المهنية، حيث يضمن تطبيق معايير مهنية موحدة وإجراءات فحص متفق عليها بين المدققين، مما يقلل من التباين في التقييمات ويعزز دقة وموضوعية الرأي الصادر في التقرير النهائي.
- ثبت أن التعاون بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في التخطيط لعملية التدقيق الخارجي يحسن جودة تقارير محافظ الحسابات، حيث يتيح التكامل تحديد نطاق الفحص المشترك وتوزيع المسؤوليات مسبقا، مما يضمن تغطية شاملة للمخاطر ويؤدي إلى إصدار تقارير أكثر دقة؛
- ساهم التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تعزيز جودة تقارير محافظ الحسابات من خلال تحقيق التكامل في مجال إعداد التقرير، حيث يتيح تبادل الملاحظات والأدلة بين المدققين قبل الإصدار النهائي، مما يضمن تقارير أكثر دقة وشمولية تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

- **التوصيات:**

Cliquez ou appuyez ici pour entrer du texte.

- ضـرورة إيلاء أهمية كبيرة لمفهوم جودة تقارير محافظي الحسـابات على المسـتوبين الأكاديمي والمهني، مع السعي لتحديد متطلباته بما يتماشى مع خصوصيات بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ضرورة وجود إطار قانوني ملزم يضمن تعزيز التعاون والتنسيق بين المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين، بهدف تحقيق التكامل في تطبيق ممارسات التدقيق داخل المؤسسات الاقتصادية؛
- تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يتطلب تنسيقا وتواصلا مستمرين، بما يساهم في تحسين جودة عملية التدقيق، مما ينعكس إيجابا على جودة تقارير محافظي الحسابات؛
- أهمية تفعيل القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق، بما يضمن ضبطا وتنظيما شامل لمختلف مراحل وإجراءات عملية التدقيق؛
- تعزيز دور المنظمات المهنية وتمكينها من تنظيم ندوات ودورات تدريبية تعنى برفع كفاءة محافظي الحسابات وتوعيتهم بأفضل الممارسات المهنية.

5. قائمة المراجع:

المؤلفات:

- التميمي هادي. (2004). مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل لنشر، عمان، الاردن.
- حامد طلبة أبو هيبة. (2011). أصول المراجعة، زمزم للنشر و التوزيع. الأردن .
- القاضي حسين، دحدوح حسين. (1999). أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

الأطروحات:

- بوباطة اميرة. (2023). اثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية – دراسة إستقصائية على مجموعة من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الجزائر، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر.
- بولحبال فريد. (2018). أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات– دراسة حالة مجموعة شركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر .
- الشريدة ناظم صائب عبد القادر. (2019). اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (اعداد التقرير) في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي الاردني في البنوك التجارية الاردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية.
- عبد الله سعيد ابو سرعة عبد السلام. (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية – دراسة حالة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

- مطرية يوسف محمد. (2017). اثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، دراسة تطبيقية في البنوك الوطنية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

المقالات:

- بن الصالح حورية، ولخديمي عبد الحميد. (2022). دور الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة تقرير المدققين، مجلة الإقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 06، العدد 01، ص 439.
- بن لدغم محمد، سعيداني محمد ، و نمشة ياسين. (2017). دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة- دراسة حالة مؤسسة (SEROR) ، مجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية، المجلد 1, العدد 04، ص 34 -35.
- الطويل إبراهيم، و زعيبط نور الدين. (2021). التكامل المراجعة الداخلية والخارجية وأثره على الأداء المالي (دراسة ميدانية في المصارف التجارية العاملة في ليبيا)، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 04، العدد 03، ص631.
- قورين حاج قويدر، واكر حنان ، طرشي محمد. (2024). دور العلاقة التكاملية بين وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة محافظة الحسابات في تعزيز ودعم مبادئ الحوكمة في الشركات في اطار المرجعية الدولية للتدقيق – دراسة عينة من المدققين الداخليين والخارجيين (2023)، مجلة إقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 20، العدد 35، ص 331.
- كسكس مسعود. (2023). فعالية المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لممارسي مهنة المراجعة في الجنوب الشرقي الجزائري (خلال سنة 2022)، مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية، المجلد 09، العدد 01، ص 313.
- الكنيدري سهى، الصائغ مها. (2020). اثر إستخدام نظم تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والادارية، المجلد 07، العدد 01، ص 118.
- نوارة ناصر حسان، و خيري عبد الكريم. (2024). دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة أبحاث إقتصادية معاصر، المجلد 07، العدد 01، 220.
- Daniela, P, (2013), internal audit-defining, objectives, functions and stags. Journal of Procedia economics and finance, university of Sibiu- Luciana blaga, Romania, number 06, p 250.