

دور العلاقة التكاملية بين وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة محافظة الحسابات في تعزيز ودعم مبادئ الحوكمة في

الشركات في إطار المرجعية الدولية للتدقيق-دراسة عينة من المدققين الداخليين والخارجيين (2023)

The role of the complementary relationship between the internal audit function and the statutory auditor function in promoting and supporting corporate governance principles within the framework of the International Auditing Reference - a study of a sample of internal and external auditors (2023).

محمد طرشي

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف - الجزائر

m.torchi@univ-chlef.dz

حنان واكر

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف - الجزائر

h.ouaker@univ-chlef.dz

حاج قويدر قورين¹

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف - الجزائر

h.gourine@univ-chlef.dz

تاريخ النشر: 2024/06/11

تاريخ القبول: 2024/05/10

تاريخ الارسال: 2024/03/07

ملخص:

هدفت الدراسة إلى تبيان دور العلاقة التكامل بين كل من وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة التدقيق الخارجي في تعزيز نظام الحوكمة في الشركات الاقتصادية في إطار تطبيق المرجعية الدولية للتدقيق. ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي بأدواته الوصف والتحليل لوصف الجانب النظري وتحليل الجانب التطبيقي، ولغرض استكمال الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من المدققين الداخليين والخارجيين في الجزائر، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. حيث أظهرت النتائج ان نظام حوكمة الشركات يتأثر بشكل ايجابي بعلاقة التكامل بين المكلف بالتدقيق الداخلي ومحافظ الحسابات. الكلمات المفتاحية: المدقق الداخلي، محافظ الحسابات، الحوكمة، الشركات، المعايير الدولية للتدقيق.

Abstract:

The study aimed to demonstrate the role of the complementary relationship between the internal audit function and the external audit function in enhancing and supporting the governance system in economic companies within the framework of applying the international auditing reference. To achieve the goal of the study, we relied on the deductive approach and the inductive approach with its tools of description and analysis to describe the theoretical aspect and analyze the applied aspect. For the purpose of completing the study, a questionnaire was designed and distributed to a sample of internal and external auditors in Algeria, and it was analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) program.

The results showed that the corporate governance system is positively affected by the integration relationship between the person responsible for internal auditing and the AUDITOR.

Key-words: internal auditor, statutory auditor, governance, companies, international auditing standards.

مقدمة:

تعتبر العلاقة بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي علاقة تكاملية، برزت من خلال التواصل والتشاور الفعال والمنتظم بين المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات والثقة المتبادلة بينهما. وتأتي هذه الدراسة للبحث في كيف تساهم هذه العلاقة التكاملية في تعزيز مبادئ الحوكمة في الشركات محل الحوكمة وبالتالي ضمان ارساء نظام حوكمة فعال في المؤسسة على اعتبار أن حوكمة الشركات تتعلق بشكل أساسي بتلك العلاقات القائمة بين مختلف الأطراف التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

1. إشكالية الدراسة: كيف تساهم العلاقة التكاملية بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية؟

2. فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى (نظرية): "يتخذ التكامل بين مهمة المدقق الداخلي ونظيره محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) عدة أشكال، ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية، إعداد خطة وبرنامج التدقيق، إعداد التقرير، وحوكمة الشركات من أبرز مجالات التكامل بينهما".

الفرضية الثانية (تطبيقية): يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق المبادئ الدولية للتدقيق.

وتتفرع عن هاته الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال للحوكمة الشركات.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الحقوق.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في تعزيز مبدأ دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

3. هدف الدراسة: تهدف هاته الدراسة إلى إبراز دور علاقة بين مهمة المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات في تعزيز الحوكمة في الشركات في إطار المرجعية الدولية للتدقيق، وذلك من خلال: توضيح ابعاد التنافس والتوافق بين مهام المدقق الداخلي ومهام محافظ الحسابات، تحديد مجالات التكامل بين عمل المدقق الداخلي ونظيره الخارجي؛ مع الوقوف على مساهمات المعايير الدولية في تعزيز ودعم ذلك وتبسيط الضوء الإطار النظري والمبادئ والقواعد الأساسية للحوكمة في الشركات.

4. أهمية الدراسة: تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية العلاقة بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات في تعزيز نظام الحوكمة في الشركات محل التدقيق في إطار المرجعية الدولية للمهنة.

5. **منهج الدراسة:** من أجل الإلمام بجوانب دراستنا، استخدمنا "المنهج الاستنباطي" في الجانب النظري أداته الوصف والتحليل، وذلك من أجل شرح مختلف المفاهيم والمعايير التي تنظم عمل متغيرات الدراسة، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا "المنهج الاستقرائي" من أجل تقديم تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من جراء تحليل الاستبانة.

المحور الاول: الإطار النظري للدراسة

سيتم في هذا المحور التطرق الى مفهوم التدقيق الداخلي، مفهوم التدقيق الخارجي وكذا العلاقة التي تربط بينهما، ثم التطرق الى مفهوم حوكمة الشركات والمبادئ العام المتعارف عليها الخاصة بها وفي الاخير تطرقنا الى العلاقة التكاملية بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وكيف تساهم في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

أولاً- مفهوم التدقيق الداخلي: يركز التدقيق الداخلي كوظيفة داخل الشركة على توفير تأكيد مستقل بأن عمليات الحوكمة والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر تعمل بفعالية في الشركة.

1- تعريف التدقيق الداخلي: حسب المعيار الدولي (ISA610) هو نشاط داخلي في الشركة يقوم به شخص ذو كفاءة، يعمل على القيام بمجموعة من الأنشطة التي تساهم في تحسين وتقوم نظام الرقابة الداخلية ونظام الحوكمة وإدارة المخاطر في الشركة. "لتحسين اداء الشركة بشكل عام وخدمة الاطراف المعنية (واكر و قورين، 2024، صفحة 03).

اما حسب ما تضمنه إطار الممارسات المهنية الدولي (IPPF) التابع لمعهد المدققين الداخليين (IIA) فيعرف على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم خدمات استشارية وتأكيدية، مصمم لإضافة قيمة إلى الشركة وتحسين عملياتها، كما يساعد على تحقيق أهدافها عبر وضع نهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات الحوكمة (بن يوسف و قورين، 2019، صفحة 365).

2- المرجعية الدولية للتدقيق الداخلي: تعبر هذه المعايير عن الطرق والمقاييس والاسس المعتمدة في قياس وتقييم مختلف العمليات التي يقوم بها المدقق الداخلي، وهي تمثل نموذجاً وإطاراً مرجعياً لممارسة مهمة التدقيق الداخلي، وذلك وفقاً لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين (IIA)، بحيث تتمثل أهداف هذه المعايير فيما يلي:

- وضع مبادئ ممارسة مهنة التدقيق الداخلي؛
- وضع الإطار الاساسي الذي يساهم في تعزيز القيم التي تحقق مختلف الأنشطة الخاصة بمهمة التدقيق الداخلي في أوسع نطاق ممكن؛
- وضع معايير تساهم في قياس وتقييم أداء مهمة التدقيق الداخلي؛
- تحسين العمليات المتعلقة بالنشاط التنظيمي والتشغيلي، وتتضمن هذه المعايير سلسلتين وهما (واكر و قورين، 2024، صفحة 04) :
- السلسلة 1000 (معايير الصفات): تقوم معايير هذه السلسلة على تحديد الخصائص التي يجب أن يتحلى بها الأطراف القائمين على أنشطة التدقيق الداخلي.

- السلسلة 2000 (معايير الأداء): تشير هذه المعايير إلى قياس كفاءة مهمة المدقق الداخلي.

ثانياً- مفهوم التدقيق الخارجي: ساهمت الهيئات والمنظمات المهنية والاكاديمية في إرساء مفاهيم جديدة للتدقيق الخارجي، ليلي الاحتياجات الواسعة وغير المتجانسة للعديد من الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

1-تعريف التدقيق الخارجي: عرفه (EFA) "أنه مدى قدرة محافظي الحسابات على تقديم الرأي الفني حول صحة وصدق الكشف المالية للشركة محل التدقيق في تاريخ إعداد هذه الكشف، مع التأكد من مدى التزام هذه الشركة بالقواعد والاجراءات القوانين المتعلقة بالمهنة في البيئة التي تنشط فيها. (واكر و قورين، 2024، صفحة 03).

واعتبرته هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية بأنه: "عملية الفحص من طرف مهني مستقل ومؤهل، قصد إبداء رأيه حول انتظام ومصداقية الكشوف المالية في الشركة".

وحسب الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA: "تعتبر مهمة التدقيق الخارجي عن مجموعة من العمليات والاجراءات الممنهجة الهدف منها هو الحصول على أدلة ومستندات ثبوتية التي تساعد على تقييم عمل الشركة بشكل موضوعي، والمتعلقة اساسا بالأنشطة الاقتصادية والاحداث، للتحقق من مدى التزام الشركات بالمعايير المتعارف عليها ومدى ايصال معلومات صادقة للأطراف المعنية بمخرجات التدقيق الخارجي. (قورين، عبو، و بن يوسف، 2022، صفحة 150).

2- معايير الدولية للتدقيق للخارجي: بسبب التفاوت بين الدول فيما يخص مبادئ وأسس مهنة محافظة الحسابات (التدقيق الخارجي) وحرصا على ضمان حقوق الاطراف ذات العلاقة وذات المصلحة، عملة مجموعة من الدول على استحداث اسس ومعايير للتدقيق الخارجي لتصبح كمرجعية دولية للعديد منها. (بهلولي، 2018 بتصرف، صفحة 197)، من خلال استحداث لجنة متخصصة في ممارسات التدقيق (IAPC)، هذه لجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمخولة بإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد وذلك إلى غاية 2001، أين تمت إعادة هيكلته ليتحول الى مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية (IAASB) الذي يشرف على إصدار هذه المعايير وكل ما يتعلق بها (نور الهدى، 2017، صفحة 41).

إذ تعتبر هذه المعايير عن المبادئ والاجراءات والإرشادات المقبولة بشكل عام التي تعمل دور المرشد والموجه للممارسات المهنية للتدقيق (بن خيرة، عابر، و بن يوسف، 2020، صفحة 58). كما تمثل قواعد أو قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه، والتي يمكن اللجوء إليها في حال قصور المعايير المحلية (أوكيل و سعيدي، 2018، صفحة 209) وتتميز المعايير الدولية للتدقيق الخارجي بالتحديث والاستجابة لمتطلبات البيئة الاقتصادية، حيث عرفت العديد من التعديلات من حذف وإضافة وللإطلاع على كل ما يتعلق بهذه المعايير يرجى الاطلاع على (<https://www.iaasb.org>) الموقع الرسمي لمجلس معايير التأكيد.

ثالثا-مجالات الاختلاف والتكامل بين مهمة التدقيق الخارجي ومهمة المدقق الخارجي (محافظة الحسابات)

1- مجالات الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي: على الرغم من انهما يشتركان في العديد من الخصائص، الا أن عمليات التدقيق الداخلي والخارجي لها أهداف مختلفة عن بعضها. يمكن توضيحها كما يلي:

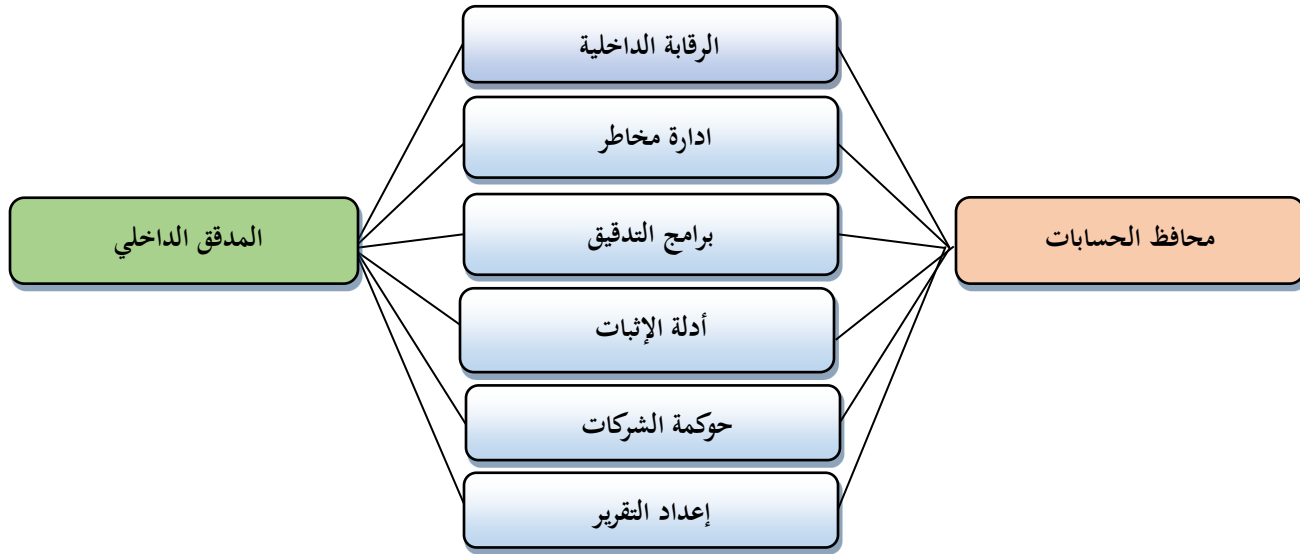
مهمة المدقق الداخلي	مهمة المدقق الخارجي
التقارير	مجلس الإدارة والإدارة العليا
تقييم وتحسين فعالية عمليات التسيير مما يوفر لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا الضمانات التي تساعد على الوفاء بالتزاماتهم تجاه الشركة وأصحاب المصلحة.	إبداء الرأي في التقرير الذي يضي المصدقية والاعتمادية والشفافية على التقارير المالية المرسلة لأصحاب المصلحة من طرف الشركة.
جميع فئات المخاطر وإدارتها بما في ذلك الإبلاغ عنها.	التقارير المالية، مخاطر التقارير المالية.
إن التحسين أمر أساسي لغرض التدقيق الداخلي. ومع ذلك، يتم ذلك عن طريق تقديم المشورة والتدريب والتسهيل لعدم تقويض مسؤولية الإدارة.	الالتزام بالإبلاغ عن المشاكل.

المصدر: (IIA, 2024)

2-مجالات التكامل بين مهمة التدقيق الخارجي ومهمة المدقق الخارجي: إن الغرض الرئيسي من التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين ومحافظي الحسابات هو تحسين فعالية التدقيق وتقليل تكلفة التدقيق في الشركة محل التدقيق.

يظهر الشكل (01)، العناصر التي تتقاطع فيها مهام التدقيق الداخلي مع مهام التدقيق الخارجي تمثل مجال التكامل بينهما، لتشمل المهام الثلاث التي يباشرها المدقق الخارجي والداخلي أثناء أدائه لإجراءات العمل الميداني، متمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلي للشركة بما فيها تقديره لمخاطر التدقيق، إعداد خطة وبرنامج التدقيق، جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (01): المجالات التي تتكامل فيها مهام المدقق الخارجي ومهام محافظ الحسابات



المصدر: (واكر و قورين، 2024)

رابعاً- حوكمة الشركات (المفهوم والركائز)

1- مفهوم حوكمة الشركات: هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه الشركات والسيطرة عليها. وهي تنطوي على تحقيق التوازن بين مصالح العديد من أصحاب المصلحة، مثل المساهمين والإدارة والعلماء والموردين والممولين والحكومة والمجتمع.

وتشير حوكمة الشركات حسب معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى الميزان الأمثل لمختلف العمليات والأنظمة والهياكل الموضوعية من طرف القائمين على الإدارة لتوجيه، مراقبة، تقويم وتقييم الأنشطة والأداء في الشركة بغية تحقيق الأهداف الاستراتيجية المسطرة (بن يوسف و قورين، 2019، صفحة 365).

وجاء في تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها "الإجراءات والعمليات التي يتم بموجبها توجيه المؤسسة والتحكم فيها، والتي تساعد في تحديد وتوزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين فيها، مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرار (OECD, 2022) .

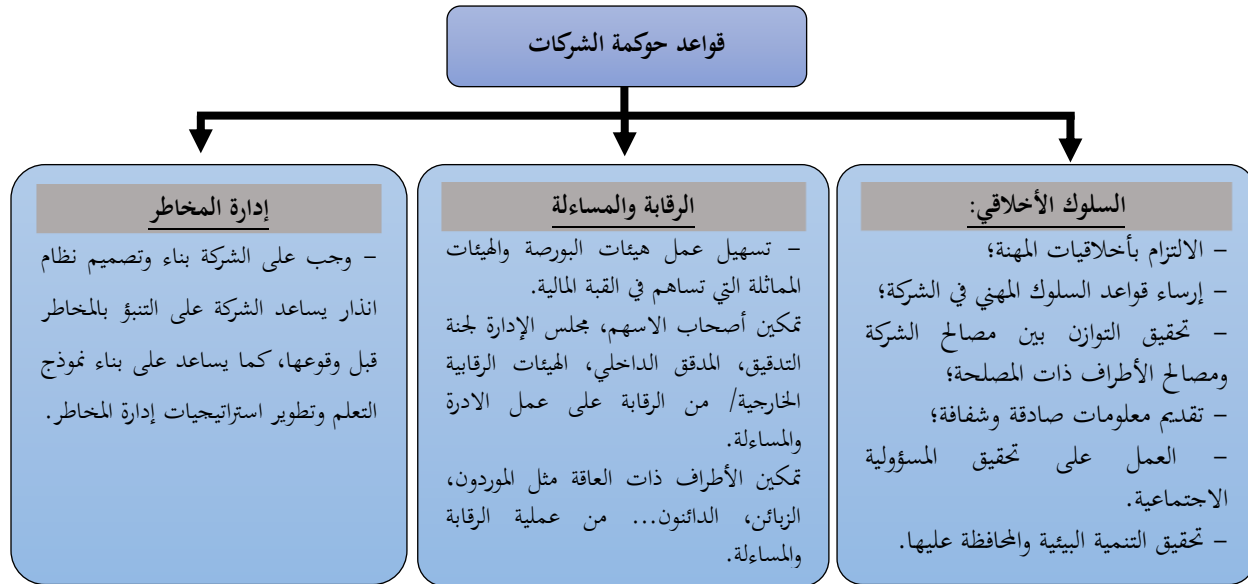
2- قواعد واسس حوكمة الشركات: تنعكس أسس وركائز حوكمة الشركات على القواعد الأخلاقية، نظم الرقابة وعمليات إدارة المخاطر. وبذلك تشمل العناصر التالية: (زينافي و معاريف، 2017، صفحة 273):

- **السلوك الأخلاقي:** ضمان تجسيد متطلبات أخلاقيات المهنة، من خلال إرساء مبادئ وقواعد السلوك المهني في الشركة لضمان تحقيق مختلف مصالح الأطراف ذات العلاقة وذات المصلحة من خلال تحقيق الشفافية والمصادقية والجودة العالية للمعلومات .

- **الرقابة والمساءلة:** من خلال تمكين مختلف الأطراف ذات المصلحة من الرقابة على عمل الإدارة ومساءلتها في حالة الانحراف عن الأهداف المنشودة لتحقيق المصلحة العامة للشركة، وذلك من خلال تمكينهم من الوصول إلى المعلومات الضرورية.

- **إدارة المخاطر:** وجب على الشركة بناء وتصميم نظام انذار يساعد الشركة على التنبؤ بالمخاطر قبل وقوعها، كما يساعد على بناء نموذج التعلم وتطوير استراتيجيات إدارة المخاطر.

الشكل رقم: (02) قواعد حوكمة الشركات



المصدر: (طارق حماد، 2008، صفحة 49)

3- أهمية حوكمة الشركات: تتجلى أهمية الحوكمة الرشيدة للشركات في تأثيرها العميق على كيفية تأسيس الشركات لسمعتها ومصداقيتها، من خلال تنفيذ ممارسات فعالة تعزز ثقافة النزاهة التي تعطي الأولوية للمساءلة والشفافية وتحقق العدالة لأصحاب المصلحة، مما يؤدي إلى أداء إيجابي واستدامة طويلة الأجل للشركة. وتحقق الحوكمة الرشيدة للشركات عدة مزايا منها (Board, 2023) :

- **تحسين تدفق رأس المال:** يعزز نظام إعداد تقارير الإدارة المالية القوي ثقة المستثمرين والبنوك مما يسمح لمجلس الإدارة بإمكانية الوصول بشكل أفضل إلى رأس المال، مما يقلل من تكاليف حقوق الملكية ويضمن تنوع في هيكل التمويل، مما يقلل من مخاطر رأس المال؛

- **تخفيف المخاطر:** تساهم الحوكمة الرشيدة في عملية التخطيط للمخاطر الحالية والمحتملة وإيجاد الطريقة الفعالة للتقليل من اثارها السلبية؛

- **تعزيز السمعة:** تساعد السمعة الإيجابية الشركات على التميز بين الآخرين وجذب عملاء جدد، علاوة على ذلك، يمكن للسمعة الجيدة أيضاً أن تساعد الشركات على الاحتفاظ بعملائها الحاليين من خلال توفير خدمة عملاء ممتازة ومعالجة مخاوفهم في الوقت المناسب؛

- **اتخاذ قرارات أكثر فعالية:** توضح الحوكمة الجيدة للشركات مسؤوليات المالكين والإدارة، وتسريع عملية اتخاذ القرار؛

- **تحسين التقارير:** يؤدي تحسين تقارير الأداء إلى اتخاذ قرارات مبنية على معلومات دقيقة، كما يساهم في خفض التكاليف وتحسين هوامش المبيعات؛

- **التركيز على الامتثال:** تضمن حوكمة الشركات الامتثال للقوانين واللوائح المحلية، ومزامنة إدارة المخاطر والامتثال لآليات الرقابة المناسبة، والعمليات الفعالة وتحقيق الأهداف.

- **زيادة الاحتفاظ بالموظفين:** تساهم الحوكمة الجيدة على تحفيز الموظفين والاحتفاظ بهم والحد من دوران الموظفين والاستمرار في تحقيق أهداف العمل.

4- مجالات الرقابة الداخلية: يمكن تحديد مجالات الرقابة الداخلية كما يلي (EinvestorsBook, 2024):

4-1 الفصل بين المهام (Segregation of Duties):

- اتخاذ القرار وتحديد المسؤوليات: يجب أن تكون كل وظيفة تحت إشراف شخص محدد يمكن تسميته بمسؤول ويكون موثوق ومؤهل؛
- توصيف المسؤوليات والسلطات: في جميع الحالات يجب وصف إسناد المسؤولية بوضوح و أن يعرف كل موظف السلطات الممنوحة له، ونطاق سيطرته، ومن يجب أن يقدم تقاريره إليه.
- يجب ان لا يكون شخص واحد مسؤولاً عن توثيق ومعالجة النشاط بأكمله بل يجب إشراك عدة اطراف مما يقلل من خطر التلاعب المتعمد أو الخطأ غير المقصود ويزيد من مجال فحص العمل.

4-2 الرقابة المادية (Physical) من خلال الإشراف المادي على الأصول وتحديد الإجراءات والسياسات لتقييد الدخول للموظفين المعتمدين فقط، والرقابة والجرد المستمرين للأصول خاصة القابلة للنقل، مما يسمح بحماية الأصول المادية للمؤسسة.

4-3 التفويض والموافقة (Authorization and Approval): يجب أن تتطلب جميع الإجراءات إذنًا أو موافقة من الشخص المناسب، وينبغي تحديد حدود هذه الأذونات وتحديد بدقة الأشخاص الذين يمنح لهم التفويض باتخاذ القرار والتوقيع.

4-4 الحساب والمحاسبة (Arithmetical and Accounting): وهي عمليات التحقق من وظيفة إعداد التقارير التي تفحص، أن المعاملات قد تم اعتمادها وتسجيلها وإعدادها بدقة وفق الاجراءات والسياسات والقوانين المعمول بها، وتتضمن الإجراءات فحص صحة الحسابات والتسجيلات ومراقبة الحسابات وتسوية الحسابات للمستندات والمعاينة.

4-5 شؤون الموظفين (Personnel): ينبغي التخطيط لإجراءات التأكد من أن الموظفين الذين يقومون بتشغيل النظام يتمتعون بالمهارة ويحرصون على تنفيذ المهام الموكلة لهم، ويعتمد الأداء الدقيق للنظام على قدرة وصدق الموظف.

4-6 الإشراف (Supervision): يجب الإشراف على جميع الأنشطة التي يقوم بها جميع مستويات أعضاء الفريق، وأن تكون سلطة المراقبة محددة بوضوح وأن يتم تقديمها وشرحها للشخص الذي يتم توجيهه.

4-7 الإدارة (Management) وهي عبارة عن ضوابط تطبقها الإدارة، وهي خارجية وبعيدة عن الروتين اليومي وتنطوي على ضوابط إدارية طويلة الأجل تستعملها .

خامسا- تكامل مهمة التدقيق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات ودورهما في تعزيز حوكمة الشركات

لقد حظي التنسيق بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي باهتمام كبير في العقود الأخير، وذلك نتيجة التوصل الى حقيقة مفادها أن الأطر القوية لحوكمة الشركات تساعد في الحد من انخيار الشركات (Tiruneh, 2021, p. 52)، حيث يتطلب إرساء حوكمة الشركات تفاعل جملة من الوسائل والآليات التي تكفل التطبيق السليم لها، سواء كانت هاته الآليات من داخل المؤسسة ممثلةً بمجلس الإدارة، اللجنة الخاصة بالتدقيق أو المدقق الداخلي، أو من محافظي الحسابات. وبما أن التدقيق الخارجي ركيزة أساسية من ركائز حوكمة الشركات، فإنه يقع على عاتق المدقق الخارجي عند التخطيط للاستفادة من أي أعمال تؤديها أنشطة التدقيق الداخلي أن يقيم مدى جودتها. وذلك بعد إدراكه لأهم الخصائص والعوامل التي قد تؤثر على أداء نشاط التدقيق الداخلي، ما من شأنه أن يساعده على فهم هيكل الرقابة الداخلية، وتقدير مخاطر التدقيق مما ينعكس بالإيجاب على الجودة في عمليات التدقيق ودعم نظام الحوكمة في الشركة محل التدقيق (عبايبة، 2020).

إلى جانب ذلك، ألزمت المعايير الدولية للتدقيق المدققين الخارجيين بضرورة الاتصال بالمكلفين بالحوكمة للشركة محل التدقيق، وذلك في القضايا التي تتطلب لفت انتباههم عند أداء مهام التدقيق الداخلي، وبذلك يتحصل المكلفون بالحوكمة على المعلومات اللازمة لأداء

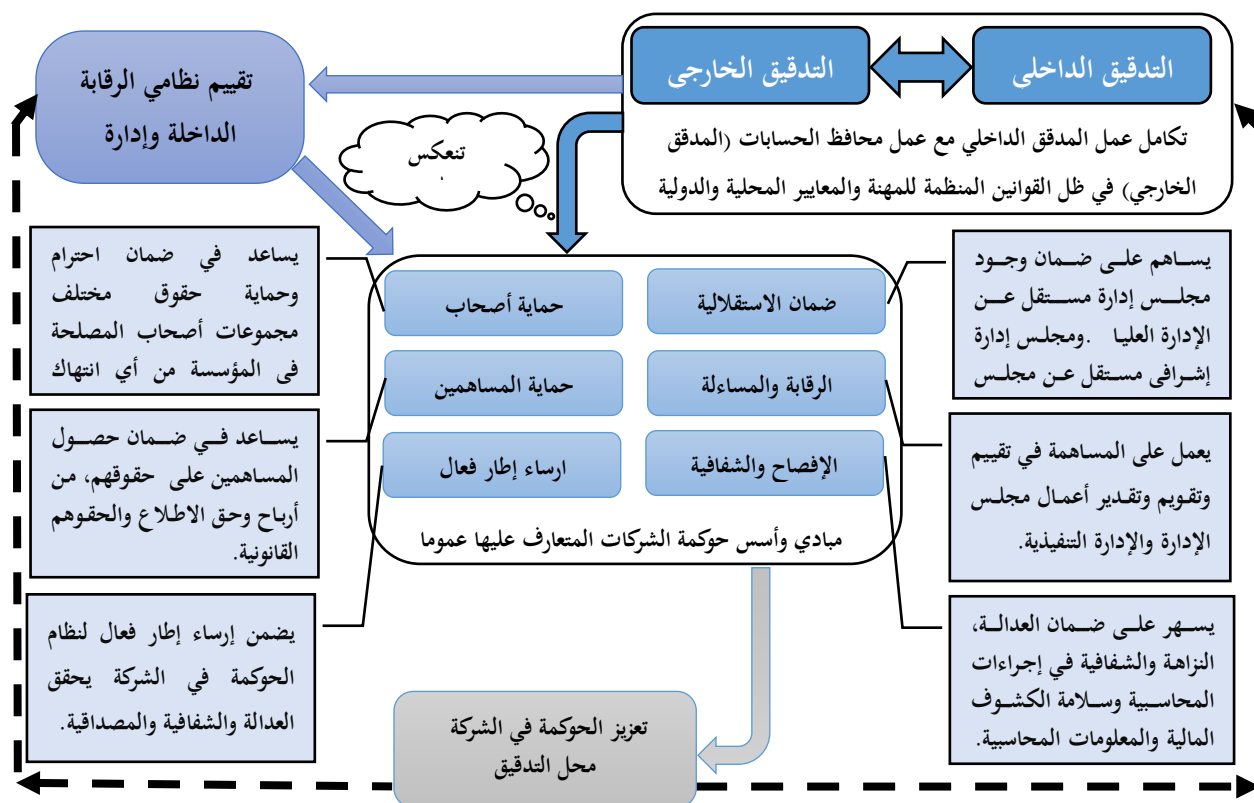
مهامهم من مجموعتين من المدققين (الداخليين والخارجيين). وتعود أهمية علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات من خلال دعم المبادئ العامة المتعارف عليها لهذا النظام وهذا من خلال: (الكثاني، 2020، صفحة 551):

- الحاجة إلى أعمال التدقيق الخارجي ذات الجودة العالية، وما يرافقها من تكاليف الالتزام أظهر تأكيداً كبيراً على منافع الارتباط والتنسيق الفعال والكفء لأنشطة التدقيق الداخلي والخارجي؛

- إلزام المرجعية الدولية المكلف بالتدقيق الخارجي بالعمل على تقييم نشاط المدقق الداخلي قبل اتخاذ قرار الاعتماد، بحيث وجب عليه النظر في عمل المدقق الداخلي وكيفية الاستفادة منه عند التخطيط وتنفيذ المهمة وابداء الرأي المحايد.

وتظهر العلاقة بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في مجال الحوكمة من خلال قيام المدقق الداخلي بتقييم أنشطة الحوكمة واقتراح المعالجات والتوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تعزيز القيم والأخلاقيات وضمان المساءلة وفاعلية إدارة الأداء بالشركة ككل. وبالمقابل يتعين على المدقق الخارجي عند تدقيق البيانات والقوائم المالية أن يأخذ بعين الاعتبار عمليات التقييم التي قام بها المدقق الداخلي (نادر ، 2017، صفحة 11)، وكلاهما بالتعاون يعملان على دعم وترسيخ مبادئ الحوكمة في الشركة محل الحوكمة ويمكن تلخيص العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وكيف تساهم في تعزيز الحوكمة في الشكل التالي:

الشكل (03): التكامل بين عمل المدقق الداخلي وعمل محافظ الحسابات ودوره في تعزيز الحوكمة في الشركة محل الحوكمة



المصدر: من اعداد الباحثين

يتبين من الشكل اعلاه أن الجهود التكاملية بين القائم بالتدقيق الداخلي والقائم بالتدقيق الخارجي تركز في تعزيز نظام الحوكمة في أي شركة من خلال استهداف المبادئ العامة المتعارف عليها للحوكمة، بالعمل على ضمان تحقق وارسائها هذه المبادئ، بشكل قانوني

واجرائي في الشركة بما يحقق الكفاءة ويضمن حماية حقوق جميع الاطراف ذات العلاقة والاطراف ذات المصلحة داخل الشركة، وفي الوقت نفسه يعمل المدقق الداخلي والخارجي على ضمان تحقيق التغذية العكسية (Feedback)، من الحوكمة الى التدقيق لتحقيق الرقابة المزدوجة بينهما، كما يساهم التدقيق بنوعيه في تقييم نظام الرقابة الداخلية وادارة المخاطر في الشركة مما يساهم في تعزيز مبادئ الحوكمة في الشركة، وهذا بدوره ينعكس ايجابا على فاعلية وكفاءة نظام التسيير القائم في المؤسسة بشكل شامل مما يضمن تحقيق الاهداف، الخطط والاستراتيجيات التي تصبو اليها الشركة.

ولكن وجب القول في النهاية أن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ليس مسؤول بشكل مباشر عن حوكمة الشركات، بل يقوم بالتحقق من جوانب المعلومات في نظام الحوكمة للمساهمة في تعزيزها فقط.

المحور الثاني: الجانب التطبيقي للدراسة

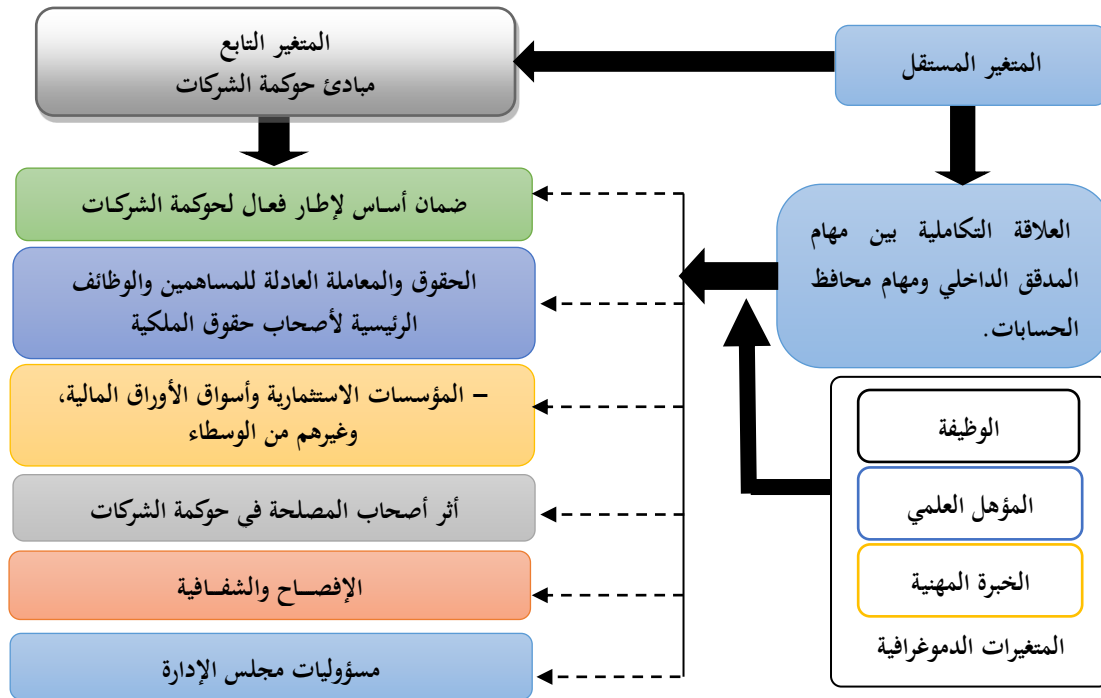
أولاً- إطار الدراسة واساليب المعالجة الاحصائية

1 - عينة الدراسة: نظرا لصعوبة تحديد العينة وفق أسلوب علمي دقيق، تم الاعتماد على العينة العشوائية البسيطة لتمثل مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع استبياننا على عينة عشوائية من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، موزعين على مناطق مختلفة في الجزائر، في شكلها الإلكتروني حيث استجاب 64 منهم واستبياناتهم صالحة للتحليل.

2- متغيرات الدراسة : المتغير المستقل: يتمثل في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛ المتغير التابع: مبادئ حوكمة الشركات؛

3- نموذج الدراسة:

الشكل رقم (04) نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين

4- اساليب المعالجة الاحصائية

- المتوسط الحسابي: لقياس مجموع القيم محل الدراسة على عددها".
- الانحراف المعياري: لقياس الجذر التربيعي الموجب للتباين وتشتت البيانات المتحصل عليها عن متوسطها الحسابي".
- الانحدار الخطي البسيط: لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة (التابع والمستقل).
- (F): يستعمل هذا المعامل في قياس العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
- مقياس "Likert الخماسي".
- قيمة وتفسير المتوسط الحسابي: يبينها الجدول التالي:

الجدول (01): قيمة وتفسير المتوسط الحسابي

التفسير	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا
القياس	1 إلى 1.80	1.81 إلى 2.60	2.61 إلى 3.40	3.41 إلى 4.20	4.21 إلى 5

-برنامج الحزم الاحصائية: تحليل بيانات الاستبانة بعد معالجتها إحصائيا بواسطة برنامج الحزم الاحصائية، ومعرفة توجهات ومدى استجابة أفراد العينة، واختبار صحة الفرضيات من عدمها.

ثانيا- صدق وثبات الاستبيان: تتراوح قيمة ألفا كرونباخ من صفر إلى واحد مع ارتفاع القيم التي تشير إلى أن العناصر تقيس البعد نفسه. في المقابل، إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ منخفضة (بالقرب من 0)، فهذا يعني أن بعض العناصر أو كلها لا تقاس بنفس البعد. القيم ألفا كرونباخ المقبولة تكون 0.60 وما فوق جيدة.

الجدول رقم(02)-معامل ألفا كرونباخ لمحاو الاستبيان

المتغير	الأبعاد	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محتفظ الحسابات (المدقق الخارجي)	اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي ISA 610	13	0.99
	اعتماد المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي في ظل معيار التدقيق الداخلي 2050.	12	
المبادئ المتعارف عليها لحوكمة الشركات	ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	04	0.99
	الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	05	
	المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء	03	
	أثر أصحاب المصلحة	05	
	الإفصاح والشفافية	04	
	مسؤوليات مجلس الإدارة	06	
ألفا كرونباخ الإجمالي			0.97

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

ثالثا- تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

تفحص الفرضية الرئيسية هل يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق المبادئ الدولية للتدقيق. حيث أن:

H_0 - لا يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق المبادئ الدولية للتدقيق

H_1 - يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق المبادئ الدولية للتدقيق.

الجدول رقم (01): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

VIF	مستوى الدلالة	F	R	R ²	مستوى الدلالة	T	Beta	B	
/					0.00	10.05	/	0.62	الثابت
1.00	0.00	1225.12	0.98	0.95	0.00	35.00	0.98	0.81	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن قيمة B تقدر بـ (0,81)، وهذا يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات بـ (0.81). مما يدل على أن علاقة بينهما موجبة وطرديّة، وقيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.95)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 95%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (02): نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبادئ الحوكمة

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الانحدار	13.08	1	13.08	1225.12	0.00
البواقي	0.66	62	0.11		
المجموع	13.75	63	/		

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

يبين الجدول أن مجموع تباين المتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات) يقدر بـ (13.75)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ (13.08)، وقيمة البواقي التي تقدر بـ (0.66). وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

وبناءً على ما سبق يتم قبول الفرضية البديلة " يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق المبادئ الدولية للتدقيق. . حيث أن: وللتفصيل أكثر في العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل الإطار الدولي، تم اختبار الفرضيات الجزئية التابعة للفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

1-فحص الفرضية الجزئية الأولى: مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (التدقيق الخارجي) في دعم وتعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حيث:

H_0 - لا يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

H_1 - يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

الجدول رقم (03): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

VIF	مستوى الدلالة	F		R	R^2	مستوى الدلالة	T	Beta	B	
/						0.00	8.39	/	0.51	الثابت
1.00	0.00	1298.82		0.98	0.95	0.00	36.03	0.98	0.82	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.82)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات بـ (0.82). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردى. قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.95)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 95%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (04): نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الانحدار	13.42	1	13.42	1225.12	0.00
البواقي	0.64	62	0.10		
المجموع	14.06	63	/		

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

مجموع تباين المتغير التابع (مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات) يقدر بـ (14.06)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ (13.42)، وقيمة البواقي التي تقدر بـ (0.64). كما أن مستوى الدلالة يقدر بـ (0.000) وهي أقل من (0.05)، وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية البديلة " يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

2-فحص الفرضية الفرعية الثانية: مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين مهمة التدقيق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز ودعم مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية. حيث:

H_0 - لا يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

H_1 - يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

الجدول رقم (05): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

VIF	مستوى الدلالة	F	R	R ²	مستوى الدلالة	T	Beta	B	
/					0.00	11.07	/	0.78	الثابت
1.00	0.00	833.57	0.97	0.93	0.00	28.87	0.97	0.76	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

من الجدول أعلاه يتضح أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.76)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية بـ (0.76). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردى، وقيمة الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من الدلالة (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.93)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 93%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (06) - نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الانحدار	11.58	1.00	11.58	833.57	0.00
البواقي	0.86	62	0.14		
المجموع	12.44	63	/		

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

يتبين من الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع (مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية) يقدر بـ (12.44)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ (11.58)، وقيمة البواقي التي تقدر بـ (0.86). كما أن قيمة الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من الدلالة (0.05)، وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

وبناء على ما تم ذكره تقبل الفرضية البديلة "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

3-فحص الفرضية الجزئية الثالثة: مدى وجود دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

H_0 - يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

H_1 - يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

الجدول رقم (07): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

VIF	مستوى الدلالة	F	R	R ²	مستوى الدلالة	T	Beta	B	
/					0.34	0.97	/	0.66	الثابت
1.00	0.00	1475.67	0.98	0.96	0.00	38.42	0.98	0.97	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

يتضح في الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر ب (0.97)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء. ب (0.97). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردى، وقيمة مستوى الدلالة قدرت ب (0.000) وهي أقل من دلالة (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R² قدرت ب (0.96)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 96%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (08) - نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء -

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الانحدار	19.09	1	19.08	1475.68	0.00
البواقي	0.80	62	0.13		
المجموع	19.89	63	/		

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع (مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء) يقدر ب (19.89)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته ب (19.09)، وقيمة البواقي التي تقدر ب (0.80). كما أن قيمة الدلالة قدرت ب (0.000) وهي أقل من المستوى المفترض (0.05)، وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ تطبيق المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية البديلة " يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء. "

4-فحص الفرضية الجزئية الرابعة: مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي (التدقيق الخارجي) في تعزيز ودعم مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

H_0 - لا يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

H_1 - يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

الجدول رقم (09): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

VIF	مستوى الدلالة	F	R	R ²	مستوى الدلالة	T	Beta	B	
/					0.00	9.38	/	0.94	الثابت
1.00	0.00	368,69	0.93	0.86	0.00	19.20	0.93	0.71	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

يبين الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر ب (0.71)، وهذا ما يدل على أنه كل ما تغيرت العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات ب(0.71). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردى، وقيمة مستوى الدلالة قدرت ب(0.000) وهي أقل من دلالة (0.05)، ما يدل على أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R² قدرت ب (0.86)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 86%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج النموذج.

الجدول رقم (10)- نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات -

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الانحدار	10.23	1	10.23	368.69	0.00
البواقي	1.72	62	0.28		
المجموع	11.95	63	/		

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

الجدول أعلاه يبين أن مجموع تباين المتغير التابع الجزئي (مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات) يقدر ب(11.95)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته ب(10.23)، وقيمة البواقي التي تقدر ب(1.72). كما أن قيمة مستوى الدلالة قدرت ب(0.000) وهي أقل من دلالة (0.05)، وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية البديلة " يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات. "

5- فحص الفرضية الجزئية الخامسة: مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين مهمة التدقيق الداخلي و مهمة التدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

H_0 - لا يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

H_1 - يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

الجدول رقم (11): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

VIF	مستوى الدلالة	F	R	R ²	مستوى الدلالة	T	Beta	B	
/					0.00	4.96	/	0.62	الثابت
1.00	0.00	316,08	0.91	0.84	0.00	17.78	0.91	0.83	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.83)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية. بـ (0.83). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردى، وقيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من (0.05)، ما يدل على أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R² قدرت بـ (0.91)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 91%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (12): نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية-

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الانحدار	13.78	1	13.78	316.08	0.00
البواقي	2.70	62	0.44		
المجموع	16.48	63	/		

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

يبين الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع الجزئي (مبدأ الإفصاح والشفافية) يقدر بـ (16.48)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ (13.78)، وقيمة البواقي التي تقدر بـ (2.70)، كما أن قيمة الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من دلالة (0.05). وهذا يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

اذن يتم قبول الفرضية البديلة " يوجد دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية"

6- فحص الفرضية الجزئية السادسة: مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين مهمة التدقيق الداخلي و مهمة التدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

H_0 - لا يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

ي- H_1 : وجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

الجدول رقم (13): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

VIF	مستوى الدلالة	F	R	R ²	مستوى الدلالة	T	Beta	B	
/					0.00	8.17	/	0.63	الثابت
1.00	0.00	791.42	0.96	0.93	0.00	28.13	0.96	0.81	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

من الجدول أعلاه يتضح أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.81)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة بـ (0.81). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردي، قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من (0.05)، ما يدل على أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.93)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة. مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 93%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (14): نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الانحدار	13.03	1	13.03	791.42	0.00
البواقي	1.02	62	0.16		
المجموع	14.05	63	/		

المصدر: مخرجات برنامج الاحصائي (SPSS) رقم 25

مجموع تباين المتغير التابع (مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة) يقدر بـ (14.05)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ (13.03)، وقيمة البواقي التي تقدر بـ (1.02). كما أن قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة.

وبناء على ما سبق تم قبول الفرضية البديلة " يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ".

ومن خلال ما سبق، يمكن توضيح نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية، من خلال الجدول أدناه:

الجدول (15) - النتائج العامة لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية -

الفرضيات		مستوى الدلالة	مستوى الدلالة	القرار
		المفترض		H ₁ H ₀
1.	يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال للحوكمة الشركات.	0.00	0.05	مقبولة مرفوضة
2.	يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الحقوق..	0.00	0.05	مقبولة مرفوضة
3.	يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.	0.00	0.05	مقبولة مرفوضة
4.	يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.	0.00	0.05	مقبولة مرفوضة
5.	يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.	0.00	0.05	مقبولة مرفوضة
6.	يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.	0.00	0.05	مقبولة مرفوضة
	يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق المبادئ الدولية للتدقيق.	0.00	0.05	مقبولة مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق.

خاتمة

سعت هذه الدراسة على إبراز أثر العلاقة التكاملية التي تربط بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في تعزيز ودعم مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال التطرق إلى جملة من العناصر والمفاهيم الأساسية المرتبطة بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، إلى جانب الوقوف على أهمية العلاقة التكاملية القائمة بينهما، والتي كانت محل اهتمام العديد من المنظمات والهيئات الدولية التي أكدت على ذلك، عبر إصدار جملة من المعايير التي تعزز التكامل بين جهودهما، أبرزها المعيار ISA 610 "استخدام عمل المدققين الداخليين" الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيدات IASB، والمعيار 2050 "التنسيق والاعتماد" الصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA. مع توضيح أثر المجلس الوطني للمحاسبة CNC في الاعتراف بتلك العلاقة. ولكن ما يجدر الإشارة إليه أنه عمل المدقق الداخلي وعمل المدقق الخارجي لا يكفيان لوحدهما لتحقيق التعزيز الكامل لحوكمة الشركات بل يجب على الإدارة اشراك جميع الاطراف الفاعلة من داخل وخارج الشركة، والعمل على تطوير مختلف الانظمة والوظائف داخل الشركة والتي لها علاقة بحوكمة الشركة، فلا يعقل ان نعمل على تطبيق حوكمة الشركات في وسط بيئي مؤسسي غير ملائمة، كما وجب توفير الاطر والسياسات القانونية المناسبة التي تساعد على تطبيق الحوكمة بفعالية وكفاءة لخدمة جميع الطراف ذات المصلحة وذات العلاقة.

نتائج فرضيات الدراسة

نتائج الفرضية النظرية:

- يتخذ التقارب بين عمل المدقق الداخلي ونظيره المدقق الخارجي عدة أشكال، ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية، إعداد خطة وبرنامج التدقيق، إعداد التقرير، وحوكمة الشركات من أبرز مجالات التكامل بينهما" فهي فرضية صحيحة. حيث يُحقّق ذلك من خلال تعزيز التواصل والتشاور الفعال بينهما من جهة، والتزامها بالتطوير المهني قصد مواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة من جهة أخرى.

نتائج الفرضية التطبيقية:

- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الحقوق.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة المؤسسات.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.
- يوجد دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور العلاقة التكاملية بين مهمة المدقق الداخلي ومهمة المدقق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

توصيات الدراسة.

- ضرورة تأهيل نظام التسيير في الشركة ليستوعب التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة.
- ضرورة وضع الأطر والتشريعات القانونية التي توضع المعالم الأساسية للتطبيق الفعال والكفء للحوكمة في الشركات؛
- تفعيل أثر لجان التدقيق على مستوى الشركات بما يسمح لها بأداء دورها التقييمي والانتقادي البناء وتقويم سلوك المؤسسة؛
- إعطاء نوع من الحرية أكثر للمدقق الخارجي والمدقق الداخلي بما يسمح بإبداء الرأي المحايد والبناء؛
- ضرورة هيكلة العلاقة بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وإيجاد الوعاء المناسب الذي يستوعب هذه العلاقة؛
- تشجيع الجهات المهنية المختصة على وضع مرجع واساس قانوني يساهم في تنظيم علاقة المدقق الداخلي بالخارجي؛
- العمل على التطوير المستمر ومواكبة المستجدات على مستوى التدقيق الداخلي والخارجي وفق مستجدات المرجعية الدولية؛

المراجع والمصادر:

- Chartered Institute of Internal Auditors. (2021). Corporate governance, available on <https://2u.pw/NsL1Wpr>, consulted le 04/03/2022 a 21:35.
- IIA. (2017). IIA, International standards for the professional practice of internal auditing,, available on <https://2u.pw/64ytYzG>. visited on 2021/03/12 at 14:13.
- IIA. (2024, 02 28). What is internal audit: <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>
- OECD. (2022). <https://2u.pw/D4TQ9bk>. consulted le 04/03/2022 a 22:31.
- Tiruneh, D. (2021). The Perspective Of Corporate Governance On The Interactions Of Internal Audit With Management And Its Impact On The Internal- External Audit Linkages. *opernican Journal of Finance & Accounting*, vol(10), N°(03), 52.
- Zerrouki, B., & Fellag, N. (2017). Determinants Of Corporate Governance Quality In Algerian Small And Medium Sized Enterprises: Case of joint stock companies in the west region of Algeria. *Journal of Development and Applied Economics*, vol(01), N° (02), 20.
- أحمد بن خيرة، سليم عابر، و مريم بن يوسف. (2020). امتدادات المعايير المحاسبية نحو معايير التدقيق الدولية -الأحداث اللاحقة نموذجاً- المجلد(04)، العدد(02). مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، 58.
- أحمد بن يوسف، و حاج قويدر قورين. (2019). دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية بمؤسسة ميناء الشلف. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 363-384.
- أسماء عبايية. (2020). أطروحة دكتوراه في العلوم المالية: اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة- حالة محافظتي الحسابات بالجزائر. مستغانم: امعة عبد الحميد بن باديس.
- بشير زيناني، و محمد معاريف. (2017). دور نظم تخطيط موارد المنظمة (erp) في تعزيز ركائز الحوكمة- دراسة استطلاعية بمؤسسة مواد التنظيف "هنكل" عين تيموشنت. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد(03)، العدد(01)، 273.
- بجلولي نور الهدى. (2017). أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية: أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر- دراسة استقصائية لعينة من محافظتي الحسابات والخبراء المحاسبين. سطيف : جامعة سطيف 01.
- حاج قويدر قورين، عمر عبو، و أحمد بن يوسف. (2022). دور المدققين الخارجيين في دعم هياكل الحوكمة في منظمات الاعمال. مجلة القيمة المضافة لاقتصاديات الاعمال، 148-167.
- حنان واکر. (2024) بتصرف). أطروحة دكتوراه بعنوان: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية. الشلف: جامعة الشلف.
- حنان واکر، و حاج قويدر قورين. (2024). العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في دعم مبادئ حوكمة الشركات. الملتقى الوطني حول: تحديات الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات من أجل حوكمة الشركات في إطار المعايير، 1-20.
- صلاحيات نادر. (2017). العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي. ورقة بحثية مقدمة لمؤتمر ديوان الإدارة المالية والإدارية الثالث: فلسطين.
- عابد تميم. (07 08 2017). التحليل الاحصائي باستعمال spss. تاريخ الاسترداد 16 04 2021، من <https://fliphtml5.com/szaz/lqtv/basic/401-442>
- عبد العال حماد طارق. (2008). حوكمة الشركات- شركات قطاع عام خاص ومصارف- المفاهيم المبادئ التجارب والمتطلبات، الطبعة 2. مصر: الدار الجامعية.
- مجيد موسى الكناني. (2020). جودة التدقيق الداخلي وأثرها على طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي،- دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية. مجلة الاقتصاد وعلم الإدارة، المجلد (26)، العدد (117)، .
- نسيمة أوكيل، و نصيرة سعدي. (2018). ورقة بحثية بعنوان: واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية. المؤتمر العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس.
- نور الهدى بجلولي. (2018) بتصرف). مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية- 200-299، في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظتي الحسابات في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد(08)، العدد(01)، 197.