

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



عنوان المذكرة:

**العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي
والخارجي وأثره على حوكمة الشركات
- دراسة ميدانية -**

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف:

❖ كحلوش أمينة

إعداد الطلبة:

❖ برفلاح ملاك

❖ زكار سارة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
شلابي عمار	أستاذ التعليم العالي	20 أوت 1955	رئيسا
كحلوش أمينة	أستاذ محاضر ب	20 أوت 1955	مشرفا ومقررا
بلقاسم كحلولي أحلام	أستاذ محاضر أ	20 أوت 1955	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025 / 2026

الجمهورية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



عنوان المذكرة:

العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثره على حوكمة الشركات - دراسة ميدانية -

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف:

❖ كحلوش أمينة

إعداد الطلبة:

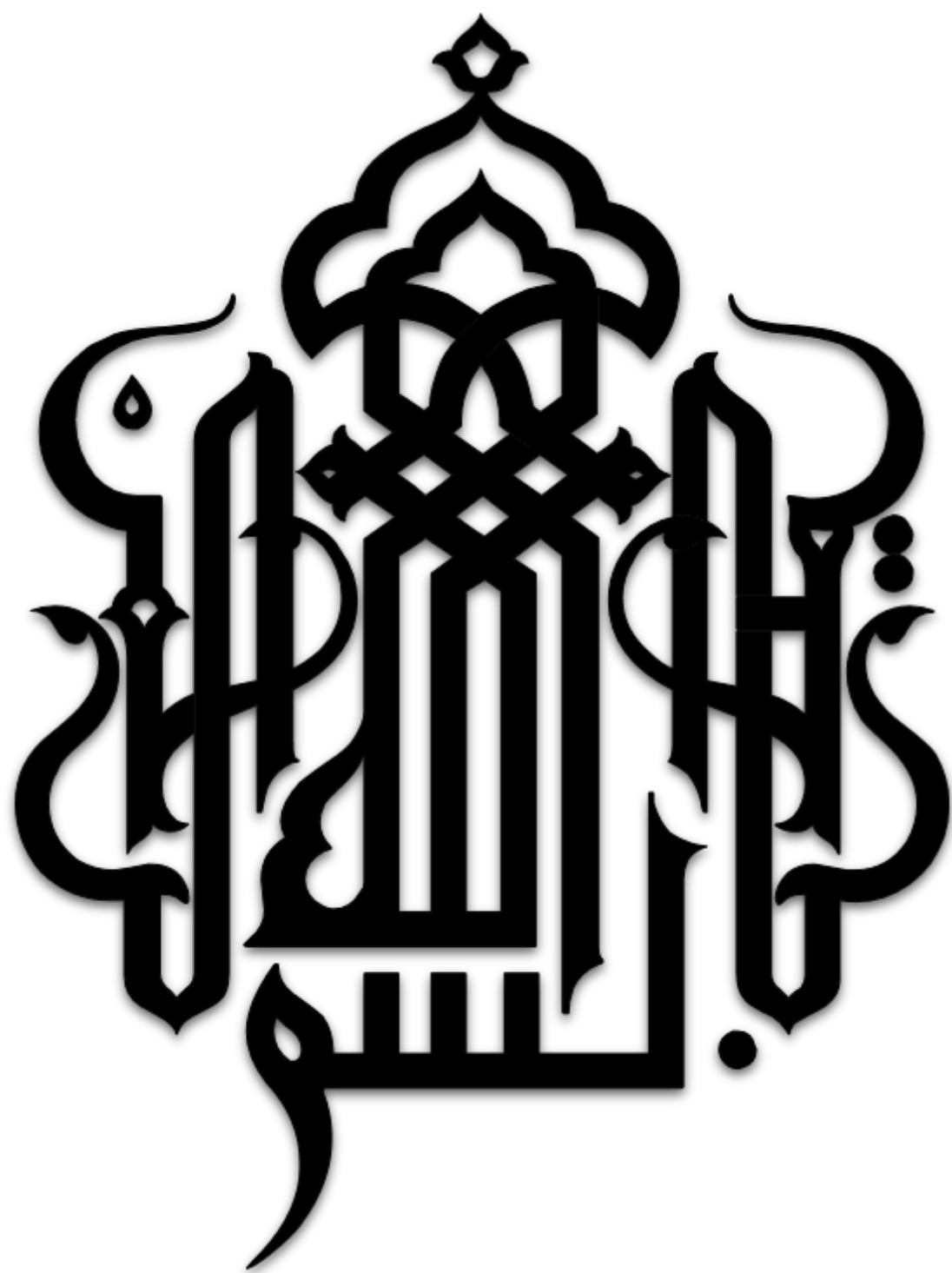
❖ برقلاخ ملاك

❖ زكار سارة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
شلابي عمار	أستاذ التعليم العالي	20 أوت 1955	رئيسا
كحلوش أمينة	أستاذ محاضر ب	20 أوت 1955	مشرفا ومقررا
بلقاسم كحلولي أحلام	أستاذ محاضر أ	20 أوت 1955	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025 / 2026



الإهداء :

أولاً وقبل كل شيء، أحمد الله عز وجل وأشكره على نعمة التوفيق والسداد، وعلى ما أنعم به عليّ من صبر وعون حتى أتممت هذا العمل، راجيةً منه القبول والتوفيق في قادم المراحل .

إلى والديّ العزيزين... (رابع وسهام)

مصدر الأمان والحنان، وسندي في كل مراحل حياتي، إلى من كان لدعائهما وصبرهما وتضحياتهما الأثر الأكبر في وصولي إلى هذا اليوم، أسأل الله أن يحفظكما ويجزيكما عني خير الجزاء .

إلى أخواتي العزيزات .. (هاجر، عيبر، زبيدة)

من شاركني تفاصيل أيامي، وكان وجودهن دعماً وسعادة وقوة، شكراً لكن على محبتكن ومساندتك الدائمة.

إلى أخي العزيز .. (خليل)

من جمعني به رابط الأخوة الصادقة، وإلى من كان دائماً مصدر دعم وتشجيع، أسأل الله لك التوفيق والنجاح.

إلى صغير العائلة .. (أصيل)

إلى ابتسامتك البريئة التي كانت تخفف عني عناء الأيام، حفظك الله ورعاك وأنبئك نباتاً حسناً.

إلى زميلتي في إنجاز هذه المذكرة .. (ملاك)

شكراً لك على روح التعاون والالتزام والصبر طيلة فترة إعداد هذا العمل، متمنيةً لك مزيداً من النجاح والتألق.

إلى صديقتي المقربة .. (دعاء)

إلى من كانت خير رفيقة وسند، وإلى من شاركتني لحظات التعب والفرح، شكراً لك على دعمك الصادق وكلماتك المشجعة

إلى نفسي .. سارة

إلى تلك التي صبرت واجتهدت رغم التعب، ونهضت بعد كل تعثر، وواصلت الطريق رغم الصعوبات، أهدي هذا الإنجاز تقديراً لكل لحظة صبر وسهر وبذل، فالحمد لله الذي وفقني لأرى ثمرة جهدي اليوم.

إلى اصحاب الاثر الجميل ..

إلى الشخص الذي كان يزرع في نفسي الأمل كلما شعرت بالتعب، ويذكرني دائماً بأن النجاح يستحق الصبر والسعي، شكراً لك على كل كلمة تشجيع وكل موقف دعم كان له أثر جميل في هذه الرحلة.

إلى كل من ساهم في تعليمي، وإلى كل من ترك أثراً طيباً في مسيرتي الدراسية، وإلى كل من دعا لي بالتوفيق والنجاح.

الإهداء :

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿فَرِحِينَ بِمَا آتَاهُمُ اللَّهُ مِنْ فَضْلِهِ﴾ آل عمران - 170

ما كان لهذا الإنجاز أن يرى النور لولا توفيق الله، ولولا السعي والعمل المتواصل الذي بذلته طيلة هذه السنوات، فالحمد والشكر لله على ما أنعم به عليّ من توفيق وعون حتى أتممت هذا العمل. وها أنا اليوم أكتب اهداء تخرجي لكي تبقى هذه الصفحة شاهدة على جميل من كانوا السند والقوة في مسيرتي وصولاً إلى هذه اللحظة.

إلى والدي الحبيب

أولاً أبي أحبك جداً، أنت السند الحقيقي في حياتي والداعم الأول لي بدون مقابل، وجودك مصدر قوتي، كلي فخراً واعتزازاً كوني ابنتك، بفضل صبرك ودعائك استطعت الوصول إلى هذه المرحلة، لذلك أهدي لك هذا النجاح تقديراً لما قدّمته لي طوال حياتي، دمت لي شيئاً جميلاً لا ينتهي.

إلى أمي الحبيبة

أمي أحبك جداً، أنت مصدر الطمأنينة والحنان، والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمات سرّ قوتي ونجاحي، فبفضل تضحياتك الكبيرة وصبرك ودعائك الصادق وصلت إلى ما أنا عليه الآن، وأهديك هذا النجاح تقديراً وامتناناً لما قدّمته لي طوال حياتي، أدامك الله لي.

إلى أختي الغالية {ريان}

أهدي لك هذا التخرج، تعبيراً لامتناني لوجودك في حياتي أنت ليست أختي الكبرى فقط أنت سندي بعد والدي ورفيقة طفولتي، شكراً لوقوفك بجانبني في قوتي وضعفي وتشجيعك المستمر لي، لك مني كل الحب والتقدير.

إلى أختي الغالية {آلاء}

أختي الصغرى لولو، أهدي لك هذا التخرج لأشرك على مساندتك وتشجيعك لي، رغم إختلاف العمر بيننا إلا أنني أراك صديقتي التي أستمّد منها البساطة والفرح ورفيقة أسراري، شكراً لوقوفك بجانبني وعلى دعمك الدائم.

إلى أقرب الناس إلى قلبي

إلى من منحني القوة كلما شعرت بالتعب، ومن يزرع في نفسي الأمل وآمن بي حتى عندما شككت في نفسي، وكان مشجعاً لي في كل خطوة أخطوها نحو الأفضل، بكلماته الداعمة وبحضوره الدائم شكراً من أعماق قلبي. وإلى صديقتي جميعاً، وشريكتي في هذا العمل سارة شكراً لأنكن كنتم سنداً حقيقياً لي طوال هذه الرحلة. وجود كن خفف عني التعب وجعل النجاح أجمل، كما أهدي هذا التخرج إلى أقاربي الذين تمنوا لي الخير، شكراً لكم جميعاً.

صلاح ملاك

شكر وتقدير:

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين، يا ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك يا ربي لك الحمد أن مننت علينا ويسرت لنا هذا العمل وقدرته وأعنتنا عليه، فالحمد لله على تمام نعمه وكمال فضله.

يطيب لنا بعد شكر الله عز وجل، أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان إلى أستاذتنا الفاضلة د كحلوش أمينة لتفضلها بالإشراف على هذه المذكرة وتوجيهاتها السديدة التي كان لها أكبر الأثر في انجاز هذه المذكرة وإخراجها على أكمل وجه.

ونتقدم بجزيل الشكر لأستاذتنا في كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية بجامعة 20 أوت 1955، لما أمدونا به من عون وإرشاد، كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرون على تشرفهم بقراءة وتقييم هذا البحث المتواضع.

ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الموصول إلى كل من كان له يدعون أو نصح وإرشاد، لإخراج هذا العمل إلى حيز الوجود، سائلاً المولى عز وجل أن يجعله في ميزان حسناتهم يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم.

وإلى أوليائنا الذين سهروا على توفير لنا كل الظروف الملائمة لإنجاز هذا العمل ولم يبخلوا علينا بالدعاء لإتمامه

فإن أصبنا فمن الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا، والله ولي التوفيق. وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي مدعوما بدراسة ميدانية قمنا فيها بتصميم استبانة وتوزيعها على عينة شملت كل من مدققين داخليين، محافظي حسابات وخبراء محاسبين، على مستوى ولاية سكيكدة، وتمت معالجتها بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) .

وتوصلت الدراسة إلى وجود تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، وهو ما انعكس إيجابا على تحسين جودة عملية التدقيق، وأن كليهما معا يساهمان بشكل أكثر فعالية في الرفع من كفاءة نظام الحوكمة وذلك من خلال تحسين الرقابة، والحد من المخاطر، ورفع مستوى الشفافية والمصداقية في التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، الحوكمة، الشفافية

Abstract:

This study aims to highlight the impact of the complementary relationship between internal and external auditing on corporate governance. To achieve the objectives of this study, we relied on the descriptive analytical approach supported by a field study in which we designed a questionnaire and distributed it to a sample that included all of internal auditors, account governors and accounting experts, at the levelSkikda Province.It was processed using statistical analysis software (SPSS).

The study concluded that there is an integration between internal and external audit, which has a positive impact on improving the quality of the audit process, and that both together contribute more effectively to increasing the efficiency of the governance system, by improving oversight, reducing risks, and raising the level of transparency and credibility in financial reports.

Keywords: internal audit, external audit, governance, transparency

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
/	الإهداء
/	الشكر
/	ملخص
/	فهرس المحتويات
/	قائمة الجداول
/	قائمة الأشكال
/	قائمة الملاحق
أ - د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للدراسة والدراسات السابقة	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي والخارجي وحوكمة الشركات
06	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
06	1- تعريف التدقيق الداخلي وأهميته
07	2- أنواع التدقيق الداخلي ومهامه
10	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الخارجي
10	1- تعريف التدقيق الخارجي وأهميته
11	2-أنواع التدقيق الخارجي و أهدافه
12	المطلب الثالث: ماهية حوكمة الشركات
12	1- تعريف حوكمة الشركات وأهميتها
14	2- خصائص حوكمة الشركات
15	المبحث الثاني: التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات
15	المطلب الأول: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي
15	1- تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وأهدافه
16	2- أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي
18	المطلب الثاني: الإعتماد المتبادل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي
18	1- مدى إعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي
18	2- مدى إعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي
19	المطلب الثالث: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات

19	1- أثر التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات
20	2- أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات
23	المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية
23	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
24	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
25	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة والأدوات المستخدمة
30	المطلب الأول: الكيفية المعتمدة
30	1- مجتمع وعينة الدراسة
31	2- متغيرات الدراسة
32	المطلب الثاني: الأدوات والأساليب الإحصائية للدراسة
32	1- الأدوات المستخدمة
33	2- الأساليب الإحصائية المعتمدة في معالجة بيانات الدراسة
33	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان
34	1- صدق الاستبيان
37	2- ثبات الاستبيان
39	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة
39	المطلب الأول: تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
44	المطلب الثاني: تحليل الاستبيان
44	1- التوزيع الطبيعي
45	2- تحليل إستجابات أفراد العينة
51	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
54	خلاصة الفصل الثاني:
56	خاتمة عامة:
60	المراجع
64	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الجدول رقم (01): خصائص الحوكمة الجيدة وفق منظور الأمم المتحدة.	14
02	جدول رقم (02): يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	16
03	الجدول رقم (03): عينة الدراسة ودرجة الاستجابة	30
04	الجدول رقم (04): قياس صدق الاتساق لعبارات التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	34
05	الجدول رقم (05): قياس صدق الاتساق لعبارات أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	35
06	الجدول رقم (06): قياس صدق الاتساق لعبارات أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات	36
07	الجدول رقم (07): قياس صدق الاتساق لعبارات أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات	37
08	الجدول رقم (08): معامل ألفا كرونباخ لمحاوَر الاستبيان	38
09	الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	39
10	الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب السن	40
11	الجدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	41
12	الجدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	42
13	الجدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	43
14	الجدول رقم (14): مقياس ليكارت	45
15	الجدول رقم (15): المدى وفقاً لدرجة الأهمية	45
16	الجدول رقم (16): الوسط الحسابي لعبارات التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	46
17	الجدول رقم (17): الوسط الحسابي لعبارات أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	47
18	الجدول رقم (18): الوسط الحسابي لعبارات أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات	48
19	الجدول رقم (19): الوسط الحسابي لعبارات أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات	50

51	الجدول رقم (20): اختبار T ومستوى معنوية لقياس التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	20
51	الجدول رقم (21): اختبار ومستوى معنوية لقياس أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	21
52	الجدول رقم (22): اختبار T ومستوى معنوية لقياس أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات	22
52	الجدول رقم (23): اختبار T ومستوى معنوية لقياس أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات	23
53	الجدول رقم (24): نتائج تحليل التباين لاختبار توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إيجاباً على تعزيز حوكمة الشركات باستخدام اختبار تحليل الانحدار البسيط	24
53	الجدول رقم (25): قيم معاملات الانحدار البسيط	25

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الشكل رقم (01): يوضح نموذج الدراسة	31
02	الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب الجنس	40
03	الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب السن	41
04	الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	42
05	الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	43
06	الشكل رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب المهنة	44

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
63	استمارة الاستبيان	01
67	نتائج الاستبيان	02

قائمة الاختصارات

الاختصار	المعنى بالعربية	المعنى بالأجنبية (الاسم الكامل)
ISA	المعايير الدولية للتدقيق	International Standards on Auditing
IFACI	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
CIPE	مركز المؤسسات الخاصة الدولية	Center for International Private Enterprise
SPSS	برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for the Social Sciences

مقدمة

تمهيد:

يُعدّ التدقيق من الآليات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان دقة وشفافية المعلومات المنشورة، إذ يساهم في تعزيز الثقة في البيانات المالية والحد من الأخطاء والتجاوزات المحتملة. ومواكبةً للتطور المستمر الذي تشهده بيئة الأعمال أصبح من الضروري الاعتماد على آليات رقابية فعالة لضمان الشفافية في التقارير المالية، وتعزز من ثقة أصحاب المصلحة، ويعد كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من بين أبرز هذه الآليات الرقابية التي تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز حوكمة الشركات.

إذ يعتبر التدقيق الداخلي أحد الركائز الأساسية في المؤسسة، إذ يمثل نشاطاً تقويمياً وتحليلياً يهدف إلى تقييم مدى فعالية وكفاءة مختلف العمليات الإدارية والتشغيلية كما يلعب دوراً بارزاً في تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وتحقيق أهداف الحوكمة. في حين أن التدقيق الخارجي يحظى باهتمام كبير في الوسائط الاقتصادية والمالية، كونه يقوم بإعطاء صورة واقعية عن أداء المنشأة ويمثل جهة مستقلة تقوم بالتحقق من صدق وعدالة القوائم المالية، مما يعزز مصداقية المعلومات المقدمة لأصحاب القرار.

على الرغم من الاختلاف في طبيعة وأهداف كل منهما، إلا أن العلاقة بينهما أصبحت تتسم بطابع تكاملي، حيث يساهم التنسيق والتعاون بينهما في رفع كفاءة عملية التدقيق والحد من تكرار الجهود، وتعزيز الشفافية والرقابة.

انطلاقاً مما سبق، جاءت هذه الدراسة لإبراز أبعاد العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي، وتبسيط الضوء على تأثير هذا التكامل على حوكمة الشركات باعتبارها إطاراً تنظيمياً قائم على ضمان فعالية الأداء، وتحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات العلاقة والحد من السلوكيات غير الأخلاقية.

إشكالية الدراسة:

كيف يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تعزيز حوكمة الشركات؟

وينبثق عن التساؤل الرئيسي عدة تساؤلات فرعية:

- ◀ ما مظاهر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟
- ◀ ما أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات؟
- ◀ ما أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات؟
- ◀ ما الفرق بين تأثير التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات على حدا وأثرهما معاً؟

فرضيات الدراسة:

□ الفرضية الرئيسية:

- ◀ يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تعزيز حوكمة الشركات.

□ الفرضيات الفرعية:

- يؤدي الرفع من مستوى التنسيق وتبادل المعلومات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة؛
- يسهم تفعيل دور التدقيق الداخلي في تعزيز بيئة الرقابة الداخلية كدعامة أساسية لحوكمة الشركات؛
- تساعد تقارير المدقق الخارجي في زيادة الشفافية والإفصاحات المالية وتعزيز الثقة بممارسات حوكمة الشركات؛
- يؤدي التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في التحسين من فعالية حوكمة الشركات وتعزيز من جودتها بشكل أفضل مقارنة بالاعتماد على أحدهما فقط.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي كونه موضوعا حيويا يجمع بين وظيفتين رقابيتين محوريّتين داخل المؤسسات، كما تسهم في إبراز أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كآلية لتعزيز الشفافية والمساءلة وتحقيق حوكمة فعالة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

- إبراز دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز حوكمة الشركات؛
- بيان مختلف جوانب التكامل بين الوظيفتين الرقابيتين داخل المؤسسة؛
- تحليل أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية حوكمة الشركات؛
- تقديم تصور علمي من شأنه مساعدة المؤسسات على تطوير آليات الرقابة الداخلية والخارجية؛
- تحديد أهم المعوقات التي قد تعيق تحقيق هذا التكامل واقتراح الحلول المناسبة لها.

أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب لاختيار موضوع هذه الدراسة ولعل أهمها:

- انتماء هذا الموضوع إلى مجال تخصص المحاسبة والتدقيق؛
- التعرف على دور التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات من خلال تعزيز الاعتماد المتبادل في جمع الأدلة.

منهج الدراسة:

سعيًا إلى تحقيق أهداف الدراسة والإحاطة بمختلف أبعادها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال جمع المعلومات من مختلف المراجع التي لها علاقة بالموضوع، أما في الجانب التطبيقي تم توظيف المنهج الاستقرائي من خلال تصميم استبيان موجه لعينة من المدققين والمحاسبين، مع الاستعانة بالأدوات الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الحزم الإحصائي SPSS.

حدود الدراسة:

- ◀ **الحدود موضوعية:** تمثلت حدود البحث الموضوعية في متغيرات الدراسة (التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات)؛
- ◀ **الحدود الزمنية:** امتدت الحدود الزمنية لهذه الدراسة من تاريخ اعتماد فكرة الدراسة إلى غاية توزيع الاستبيان وتحليل النتائج المتوصل إليها أي من شهر جانفي إلى شهر ماي؛
- ◀ **الحدود المكانية:** وقد تمت هذه الدراسة على مستوى ولاية سكيكدة؛
- ◀ **الحدود البشرية:** من خلال التعرف على آراء المهنيين والمتمثلين في مختلف محافظي الحسابات والمحاسبين عبر عدة مكاتب معتمدين وكذلك مدققين داخليين على مستوى المؤسسات.

صعوبات الدراسة:

تمثلت صعوبات الدراسة في عملية توزيع الاستبيانات والوصول إلى أفراد العينة محل الدراسة، وذلك نتيجة التباعد الجغرافي بينهم وتغيير بعضهم لعناوين إقامتهم.

هيكل الدراسة:

بغرض الإجابة عن تساؤلات الدراسة وتحقيق الغاية المرجوة منها، تم هيكلة هذه الورقة البحثية في فصلين، يتناول الأول الإطار النظري للدراسة، بينما يعالج الثاني الجانب التطبيقي.

تم تقسيم الفصل النظري إلى ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى التدقيق الداخلي والخارجي والحوكمة، أما المبحث الثاني فتم التعرض فيه لطبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي أي التكامل بينهما وكذا مجالات الاعتماد كل من المدقق الخارجي على الداخلي والعكس وكذلك أثر هذا التكامل على حوكمة الشركات، أما في المبحث الثالث فتضمن الدراسات السابقة والقيمة المضافة لهذه الدراسة.

أما الفصل التطبيقي فقد تم تقسيمه إلى مبحثين، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الإطار المنهجي للدراسة و الأدوات المستخدمة، والمبحث الثاني تم فيه عرض وتحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للدراسة والدراسات
السابقة

تمهيد:

نتيجة للتحويلات التي عرفتها بيئة الأعمال، أصبح الإهتمام بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ضرورة حتمية كونه من الآليات الرقابية المعتمدة من قبل المؤسسات، للمحافظة على سلامة أدائها وكذا تحقيق مبادئ الشفافية والحوكمة. حيث يبرز التدقيق الداخلي كأداة رقابية فعالة نابعة من المؤسسة ومساهمة في تعزيز مبادئ الحوكمة، أما التدقيق الخارجي فيعد ضمانا مستقلا يدعم الشفافية ويعزز من مصداقية التقارير المالية.

وفي ظل هذه التطورات، زاد الاهتمام الأكاديمي والمهني بتأطير هذه المهنة وتحديثها، من خلال وضع قواعد علمية ومهنية تعزز من كفاءتها وفعاليتها.

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، كالتالي:

- **المبحث الأول:** الإطار النظري للتدقيق الداخلي والخارجي وحوكمة الشركات؛
- **المبحث الثاني:** التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات؛
- **المبحث الثالث:** الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي والخارجي وحوكمة الشركات:

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة داخلية مستقلة، أما التدقيق الخارجي فهو كغيره من المهن حيث يتمتع بطبيعة خاصة تميزه عن غيره ويحظى كلاهما بأهمية بارزة في تسيير المؤسسة لأعمالها بكفاءة وفعالية لتحقيق الربح والاستمرارية، وتكامل كليهما يعزز من الشفافية والمساءلة التي تعتبر من الأسس القائمة عليها حوكمة الشركات.

المطلب الأول : ماهية التدقيق الداخلي

نظرا لتطور المؤسسات وتعدد أنشطتها وتعددها زادت الحاجة لأنشطة التدقيق الداخلي لما تقدمه من خدمات استشارية وتأكيدية، مما يساهم في تحسين الأداء واتخاذ القرار داخل المؤسسة.

1. تعريف التدقيق الداخلي وأهميته:

1.1 تعريف التدقيق الداخلي: وقد تم تعريفه من طرف معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنه "نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المؤسسة. كما أنه يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والسيطرة".¹

ويعرف أيضا على أنه: "وظيفة يؤديها موظفين من مداخل الوحدة وتتناول الفحص الإنشائي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية ومعلوماته سليمة ودقيقة وكافية".²

وعرف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليين (IFACI, 2019) التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط مستقل وهادف يوفر للمؤسسة ضمانا بخصوص درجة التحكم في عملياتها، ويقدم نصائح لتحسينها، كما يساهم في خلق قيمة، فهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال عمل منهجي لتقييم عمليات إدارة مخاطر الرقابة والحوكمة وتقديم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتخذة".³

¹ محمد العبد، منصورية بن زازة، التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار، مجلة المالية والأسواق، المجلد 11 ، العدد 02 ، الجزائر، 2015، ص146.

² زهرة عباس، نجوى بن عويدة، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد وإستراتيجيات الأعمال، المجلد 03 ، العدد 01، الجزائر، 2022، ص16.

³ سارة بولفراخ، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2022-2023، ص9.

من خلال ما سبق نستنتج بأن التدقيق الداخلي نشاط موضوعي مستقل قائم على تقديم خدمات تأكيدية و إستشارية، وفحص وتقييم لمدى كفاءة الرقابة الداخلية والتأكد من التطبيق الجيد للسياسات الموضوعية وإدارة المخاطر لتحسين عمليات المؤسسة وخلق قيمة.

2.1 أهمية التدقيق الداخلي: لقد تبوّأت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات والشركات وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب، وتتمثل أهميته في كونه:¹

- ◀ نشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية منها، وما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لولا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها وتطورها وازدياد أهميتها؛
- ◀ نشاط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية؛
- ◀ نشاط إنشائي ليشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المؤسسة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق؛
- ◀ نشاط تأكيدى ليطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب؛
- ◀ نشاط استشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- ◀ نشاط مستقل لإرباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم.

كما تكمن أهمية التدقيق الداخلي في قدرته على إضافة قيمة حقيقية للمؤسسة، إذ أن أداء المدقق الداخلي لمهامه الاستشارية والتأمينية يهدف في جوهره إلى تحقيق هذه الإضافة، التي تُعد الهدف الاستراتيجي الأسمى لهذه المهنة. وتتجلى هذه القيمة المضافة في تعزيز فرص تحقيق أهداف المنظمة، وتحسين الإجراءات والعمليات، والأهم من ذلك خفض المخاطر إلى مستويات مقبولة..²

2. أنواع التدقيق الداخلي ومهامه:

1.2 أنواع التدقيق الداخلي:

اتسعت مهام وأنشطة وظيفة التدقيق الداخلي باتساع وتطور مفهومها، مما ترتب على ذلك وجود أنواع عديدة للتدقيق الداخلي، حيث نجد ما يلي:³

¹ مريم بلمقدم، فتحي بلدغم، التدقيق الداخلي أداة لتقييم رقابة الداخلية، مجلة البشائر الاقتصادية، مجلد 05، العدد 01، الجزائر، 2018-2019، ص 997.

² فريدة أمزال، التدقيق الداخلي كأداة لتنفيذ إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2022-2023، ص 5.

³ أسماء كربوعة، التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات، دراسة حالة مؤسسة "سوناطراك"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020/2021، ص 65 - 67 .

◀ التدقيق المالي:

ويقصد به بأنه الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى، ويعتبر التدقيق المالي المجال التقليدي للتدقيق الداخلي الذي يتضمن مراجعة وتتبع القيود المحاسبية التي تعود إلى الأحداث الاقتصادية التي تخص المنشأة، وتدقيقها حسابيا ومستنديا، ثم التحقق من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والسياسات والأنظمة الخاصة بالإدارة.

◀ تدقيق العمليات:

يعتبر تدقيق العمليات المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، إذ نشأ هذا النوع كوليده للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي، ويسعى إلى فحص وتقييم أعمال المنشأة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفقا لخطة معدة مقدما ومتفق عليها مع الجهات العليا في الشركة، ولكي يعتبر تدقيق العمليات مناسبة ومفيدا فإنه يجب أن يقدم للإدارة ما يلي:

➤ توفير معلومات دقيقة عن التشغيل وفي الوقت المناسب؛

➤ ضمان تنفيذ واحترام السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين؛

➤ حماية الأصول والممتلكات من الاستخدام السيئ؛

➤ تحقيق أهداف المؤسسة بأكبر قدر من الفعالية.

ولتحقيق هذه الأهداف والمنافع فإن لتدقيق العمليات عدة أشكال لا يمكنها الانفصال عن بعضها البعض في تطبيقها، وهي مدمجة كاملة في مهمة تدقيق وهي كالتالي:¹

• تدقيق المطابقة:

ويرتكز هذا النوع من التدقيق على المقارنة بين القاعدة والواقع وذلك بتحليل الأسباب، النتائج المتعلقة بالوضعية وتقديم التوصيات لما يجب أن يكون وهذا عن طريق مخطط يتكون من مجموع المعايير، التنظيمات والتشريعات.

• تدقيق الفعالية:

في هذا النوع من التدقيق، لا يعتمد المدقق على خطط أو مخططات مسبقة، بل يقوم بتقييم النظام استناداً إلى مخطط أو مرجع جديد يُعدّه بنفسه وفقاً للمعايير والتطبيقات الدولية المعتمدة. وبالتالي يصبح هذا المخطط مثالاً ويُمكن المدقق من أداء مهامه بكفاءة. وفي هذا الإطار، على المدقق أن يقيم مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، وجودة أدائها للأعمال والأنشطة، بالإضافة إلى نوعية النتائج التي تحققها.

¹ أسماء كربوعة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

• التدقيق التسييري:

هذا النوع من التدقيق يتعدى الدور التقليدي للتدقيق، فهو يذهب إلى الحكم على قدرة الموارد البشرية والاستغلال الأمثل للمحيط والوسائل المتاحة، وهذه المهمة صعبة لأنها تتطلب مستوى عالي جدا وخبرة كافية للمدققين الداخليين.

• التدقيق الاستراتيجي:

يفحص المدقق في هذه الحالة الانسجام العام بين مجموع السياسات والاستراتيجيات للمؤسسة مع المحيط الذي تنشط فيه.

2.2 مهام التدقيق الداخلي:

من المهام التي يجب أن يضطلع بها الأشخاص المكلفون بمهام التدقيق الداخلي ما يلي:¹

- ◀ **مساعدة الإدارة:** يعتبر التدقيق الداخلي نشاط موضوعي واستشاري حيث أنه يوفر المشورة والمساعدة للإدارة بطريقة تتناسب مع احتياجاتها، إلى جانب دوره الأساسي في توفير التأكد الموضوعي حول ما إذا كانت المنشأة تدير أو لا تدير المخاطر بشكل جيد؛
- ◀ **زيادة قيمة المنشأة:** يعتبر التدقيق الداخلي عنصرا فعالا في زيادة قيمة المنشأة من خلال المنافع التي يؤديها لكافة الأطراف المتعاملة معه؛
- ◀ **تحسين عمليات المنشأة:** يعمل التدقيق الداخلي على تحسين عمليات المنشأة وذلك بالمساهمة في التحسين المستمر؛
- ◀ **المساعدة على تحقيق الأهداف:** يساعد التدقيق الداخلي المنشأة على تحقيق أهدافها باعتباره ركنا أساسيا من متطلبات الحوكمة وإدارة المخاطر التي تحدد أهداف المنشأة والعمل على إضافة قيمة لها؛
- ◀ **تقييم وتطوير عمل المنشأة:** يقوم التدقيق الداخلي بتقييم ما هو مخطط بما هو فعلي ولضمان ذلك يتوجب استخدام تقنيات التقييم التي يتم تطبيقها بطريقة مهنية ونزيهة لتعطي نتائج موثوق بها؛
- ◀ **المساعدة في إدارة المخاطر:** هذا الدور ظهر نتيجة لتطور واتساع مهام وعمليات المنشأة، فقد امتد دور المدقق الداخلي ليشمل المساعدة في إدارة المخاطر بشكل أكثر فعالية، حيث أصبح من مهامه تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر سلبا على أداء المنشأة والعمل على ابتكار تقنيات وطرق للتحكم في هذه المخاطر.

خلاصة لما سبق، فإن التدقيق الداخلي يهدف لتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية وقياس مدى فعاليته بهدف التحكم في المخاطر، وبالتالي تمكين المؤسسة من بلوغ أهدافها، إذ يسمح بالتأكد من أن جميع الوظائف التي تقوم

¹ أسماء كربولوعة، مرجع سبق ذكره، ص 71، 72.

بها المؤسسة تتم بطريقة فعالة، كما يزود المؤسسة بتحليلات موضوعية حول البيانات المعروضة عليه وأنها تصدر تقارير دقيقة وصحيحة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.¹

المطلب الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

أدى التوسع في مختلف المجالات ونمو المؤسسات إلى تطور مهنة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال التأكد من سلامة وموثوقية القوائم المالية وخلوها من الأخطاء والتلاعبات التي قد تؤثر على القرارات المتخذة فيما بعد.

1. تعريف التدقيق الخارجي وأهميته:

1.1 تعريف التدقيق الخارجي:

يعرف على أنه " التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي مستقل إستقلاً تاماً عن جميع الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية. والهدف الأساس من هذا التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد يبين فيه المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة ومن جميع الجوانب المادية عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية".²

كما يعرف أيضاً: "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية بهدف إبداء رأي فني محايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الاعمال من ربح أو خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة".³

وتعرفه منظمة العمل الفرنسية على أنه "طريقة منظمة ومنسقة يقوم بها مهني باستخدام مجموعة من تقنيات تقييم المعلومات، بهدف إصدار حكم مسبب ومستقل، من خلال اتباع المعايير التنظيمية وتقييم مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالمنظمة".⁴

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن التدقيق الخارجي هو قيام شخص مهني مستقل بفحص القوائم المالية لشركة ما وإبداء رأيه حول صدق وعدالة المعلومات المعروضة فيها ومدى تصويرها للواقع.

¹ أسماء مزيمش، عمر شريقي، دور التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال في ضوء معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، مجلة إدارة للدراسات الاقتصادية الإدارية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 02، السنة 2023، ص 16.

² علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2015، ص 36

³ lionet collins , gérard valin , audit et contrôle interne principes objectifs et pratiques , dalloz , france , 1980 , p22

⁴ اياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقاً، الطبعة الثانية، دار المعز للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2011، ص 4.

2.1 أهمية التدقيق الخارجي:

- بالنسبة للإدارة أو المسيرين: التأكيد على صحة ودقة مخرجات المحاسبة وإجراءات الضبط المتمثلة في القوائم المالية واستخدام تقرير التدقيق كأحد أركان التدقيق الخارجي في مجالات اتخاذ القرارات؛
- بالنسبة للملاك أو المساهمون: هم الفئة التي تركز كثيرا على الوضع المالي للمؤسسة لذا فإن استخدامها لمخرجات التدقيق كمعلومات تفيد في زيادة الاستثمارات أو زيادة رأس المال، أو التحفظ على الوضع القائم؛
- بالنسبة للمؤسسات التمويلية (المقرضين): تعتمد في الغالب مؤسسات القرض على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة انطلاقا من قوائمها المالية؛
- بالنسبة للجهات الحكومية: يشار إلى أن الغرض الأساسي من قيام المهمة المحاسبية من الناحية القانونية هو الالتزام لدى جهة إدارة الضرائب بتوضيح المركز المالي الخاص بالمؤسسة ومعرفة أرباحه لغاية فرض ضرائب على الأرباح والأنشطة.¹

بالإضافة إلى ما سبق تجدر الإشارة إلى أن الأهمية الجوهرية للتدقيق الخارجي تتبلور بشكل أساسي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق، لاسيما المعيار الدولي ISA 200 الذي يؤكد على أن الهدف الأسمى والمحوري لعملية التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المفترضين في القوائم المالية، ويتحقق ذلك من خلال تقديم المدقق لتأكيد معقول يضمن خلو هذه القوائم من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش أو الخطأ، مما يجعل من تقرير المدقق الخارجي أداة مرجعية دولية تضيف المصداقية والشفافية على المعلومات المالية في سبيل خدمة المصلحة العامة.²

2. أنواع التدقيق الخارجي وأهدافه:

1.2 أنواع التدقيق الخارجي: يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي:³

- **التدقيق القانوني:** هو تدقيق إجباري تلتزم من خلاله كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بمراقبة أعمالها السنوية، ويستمد هذا النوع اجباريته بقوة القانون.
- **التدقيق التعاقدية (الاختياري):** وهو التدقيق الذي يرجع قرار القيام به إلى أصحاب المصالح سواء داخل الشركة أو خارجها وينطبق هذا النوع من التدقيق على شركات الأشخاص والشركات الفردية لأنه يزيد الثقة والاطمئنان في الحسابات المعتمدة من طرف المدقق، ويقوم بهذا النوع مدقق مهني محترف في إطار تعاقدية.
- **الخبرة القضائية:** وهو عبارة عن تدقيق يقوم به مدقق خارجي محترف بناءا على طلب من المحكمة.

¹ سفيان رايس، نور الدين زعبيط، أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 8، العدد 01، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر، 2023، ص 409.

² IAAB , Hanbook of international quality control , auditing, review, other assurance , and related services pronouncements , ISA 200 , volume 1 , New York , 2021

³ سارة طبوش، أثر اعتماد مدقق خارجي على عمل مدقق داخلي في التحكم بمخاطر التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2022-2023، ص 17-18.

2.2 أهداف التدقيق الخارجي:

يمكن تقسيم أهداف التدقيق الخارجي إلى مجموعتين، أهداف تقليدية وأهداف حديثة:¹

• الأهداف التقليدية:

وتتمثل في:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي واكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر وفي المستقبل؛
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

• الأهداف الحديثة:

تتمثل هذه الأهداف في النقاط التالية:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها، وتقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

المطلب الثالث: ماهية حوكمة الشركات

تلعب حوكمة الشركات دورا جوهريا في خلق سوق نشط وآمن يوفر الحماية للمساهمين ويساعد على جذب رؤوس الأموال.

¹ زينب بوقابة، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، أطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021-2022، ص4.

1. تعريف حوكمة الشركات وأهميتها:

1.1 تعريف حوكمة الشركات:

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم حوكمة الشركات ولا يوجد تعريف موحد لها، بحيث يعكس كل تعريف وجهة نظر طارح هذا التعريف وفيما يلي البعض منها:

- ◀ يعرف مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE حوكمة الشركات بأنها "الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواجبي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة"¹
- ◀ عرفت مؤسسة التمويل الدولية على أن الحوكمة "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"²
- ◀ ويصفها تقرير الحوكمة لكادبوري بأنها "نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب"³

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أنه يقصد بحوكمة الشركات القواعد التي يتم من خلالها قيادة الشركة وتوجيهها، وتشمل على طرق وآليات لتنظيم العلاقات المختلفة بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين وأصحاب المصالح، بهدف حماية حقوق جميع الأطراف وتحقيق العدالة والتنافسية والشفافية في السوق وبيئة الأعمال.

2.1 أهمية حوكمة الشركات:

تتجسد أهمية حوكمة الشركات بما يأتي:⁴

- ◀ تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق، وربط الإنفاق بالإنتاج؛
- ◀ محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات، وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى؛
- ◀ تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة ابتداء من مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين، حتى أدنى مستوى للعاملين فيها؛

¹ نبيلة شطارة، دور حوكمة الشركات في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لدخول سوق الأوراق المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص الإدارة المالية للمؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2023، ص 6.

² صدوق غريسي، بوشخي محمد رضا، حوكمة الشركات بين البعد النظري والواقع قراءة في المبادئ ومؤشرات القياس، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد 16، العدد 1، الجزائر، 2021، ص 85.

³ أسماء كردوسي، محاضرات في حوكمة الشركات، موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر علوم اقتصادية تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، 2019/2018، ص 4.

⁴ أحمد طلحة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة عمار تليجي بالأغواط، 2012/2011، ص 17-18.

- ◀ ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين؛
 - ◀ تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية.
2. خصائص حوكمة الشركات:

تتميز حوكمة الشركات بالعديد من الخصائص جعلتها تلقى اهتمام كبير لدى المنظمات والهيئات المالية وكذلك المهنيين والكتاب، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:¹

- ◀ **الإنضباط:** وتعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب من لدى القائمين بها؛
- ◀ **الشفافية:** أي تقديم الصورة الحقيقية لكل ما يحدث داخل وخارج المؤسسة؛
- ◀ **الاستقلالية:** بمعنى لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوطات؛
- ◀ **المساءلة:** أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- ◀ **المسؤولية:** وتعني تحميل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛
- ◀ **العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة؛
- ◀ **المسؤولية الاجتماعية:** النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

كما حثت منظمات الأمم المتحدة إلى ضرورة وجود نظام جديد لقياس الحوكمة العالمية يتسم بعدة خصائص كما هو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم (01): خصائص الحوكمة الجيدة وفق منظور الأمم المتحدة

المشاركة في صنع القرار	هناك ثلاثة مشاركون رئيسيون: الدولة من خلال التشريعات والقضاء والأمن وتوفير الخدمات. المجتمع المدني من خلال تحريك المواطنين للمشاركة وتحسين إدارة الحكم عبر تعزيز المسألة والشفافية. القطاع الخاص من خلال توفير السلع والخدمات وخلق وسائل الإعانة والتوظيف.
المساواة والشمولية	أن تحسن الحوكمة إحساس الجميع بأنهم شركاء ولهم نفس الفرصة.
الإجماع الملائم للرأي العام	يستلزم الأمر التعرف على مختلف مصالح المجتمع والتوفيق بينها وصولاً إلى اتفاق عريض المصالح وكيفية تحقيقها ووضع رؤية التنمية المستدامة.
استجابة الحكومة	يتعين على المؤسسات الدستورية أن تتعهد بإجراءات الاستجابة لمطالب وحاجات جميع الشركاء.

¹ عزيز لوجاني، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019-2020، ص 99.

الفعالية وكفاءة الحكومة	تعني الحوكمة الجيدة: أن تدير الحكومة موارد المجتمع بكفاءة.
سيادة حكم القانون	وجود هيكل قانوني وقضائي له سلطة الإلتزام لمكافحة الفساد الناتج عن ممارسة السلطة العامة والتحقيق في مكاتب خاصة.
الشفافية	تعني أن المعلومات المتعلقة بالقرارات الجماعية تكون متاحة مجاناً ويسهل الوصول إليها وفهمها.
المساءلة	وتعني إمكانية تقييم وتقدير أعمال الحكومة والقطاع الخاص وكذا المجتمع المدني.

المصدر: جمال العسالي، تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الأداء الاقتصادي في الجزائر 2000-2014، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، جزائر، 2018-2019، ص 11.

المبحث الثاني: التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات

يعتبر وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والخارجي أمر إيجابي لتحقيق أهداف المؤسسة ولحسن سيرها، رغم إختلاف كليهما من حيث الأهداف والإستقلالية ومتطلبات المهنة إلا أن هناك ما يستدعي التنسيق بينهما للحصول على التعاون المطلوب لما يعود بالفائدة لكلا الطرفين.

المطلب الأول: التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

يعتبر التدقيق الداخلي مكملًا للتدقيق الخارجي ولذلك سيتم التطرق في هذا المطلب لتعريف التكامل بينهما وبيان أهدافه وكذا أوجه التشابه والاختلاف.

1. تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وأهدافه:

1.1 تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

ويقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي "تحقيق التعاون والتنسيق بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء القيام بمهام التدقيق من أجل تغطية مجمل أعمال التدقيق، والتقليل من ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل بما يحقق أهداف التدقيق وفوائد للمؤسسة".¹

كما أن استعمال المدققين الخارجيين لنتائج أعمال المدققين الداخليين يهدف لضمان جودة التدقيق والحفاظ على استقلالية وكفاءة عمل المدققين الداخليين.²

¹ أميرة بوباطة، أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص مالية و محاسبة ،جامعة فرحات عباس، سطيف، جزائر، 2022-2023، ص100.

² أميرة بوباطة، أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، مجلد 07، عدد1،الجزائر، 2022، ص 800.

حيث أن وجود علاقة تكاملية بينهما يحسن الكفاءة والفعالية، بتخفيض تكلفة التدقيق وإضافة قيمة للمستخدمين والمؤسسة، وفي اعتبار آخر للتكامل يعد على أنه "نطاق عمل كل من المدقق الداخلي والخارجي في عملية الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية، لذا تعتبر مهمة كل منهما في هذا السياق مكملة للآخر".¹

2.1 أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

يمكن تحديد أهم أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في النقاط التالية:²

- تغطية أعمال التدقيق لكافة أنشطة المؤسسة؛
- تنفيذ أعمال التدقيق بجودة عالية؛
- الحد من التكرار وازدواجية العمل؛
- تخفيض تكلفة أعمال التدقيق؛
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

2. أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي:

1.2 أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي:

جدول رقم (02): يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

وجه المقارنة	التدقيق الداخلي (internal audit)	التدقيق الخارجي (external audit)
1 الموقع التنظيمي داخل المؤسسة	يعتبر المدقق الداخلي جزءاً من الشركة ويتبع مستوي إداري معين.	لا يعتبر المدقق الخارجي جزءاً من الشركة فهو متعاقد مهني مستقل عن الشركة .
2 الاستقلالية	يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة المدققة.	يجب أن تكون الشركة محل التدقيق بمثابة العميل للمدقق الخارجي، وذلك وفقاً لميثاق السلوك المهني الصادر عن AICPA.

¹ بن لدغم محمد، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة المنظمات، جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر، 2017 - 2018، ص 145.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 96.

4	الهدف	مجال عمل المدقق الداخلي شامل، حيث يساهم في تحقيق أهداف الشركة وذلك من خلال تطوير وتحسين كل من العمليات، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، وعمليات الحوكمة من كافة الجوانب المالية وغير المالية في الشركة.	المهمة الرئيسية لمدققي الحسابات الخارجيين هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للشركة بشكل سنوي.
5	مدة التدقيق	ينفذ التدقيق الداخلي على مدار العام وذلك بسبب وجود مهام محددة أنشئت وفقاً لمستوى المخاطر التي تم تحديدها لكل كيان قابل للتدقيق.	يتم التدقيق الخارجي بشكل سنوي، حيث يبدي رأيه عن القوائم المالية السنوية.
6	منهج الرقابة الداخلية	التدقيق الداخلي يتعلق بجميع الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للشركة.	التدقيق الخارجي يتعلق ببعض جوانب الرقابة الداخلية الذي له تأثير جوهري ومادي على النتائج المالية.
7	تطبيق عمليات التدقيق	يغطي التدقيق الداخلي جميع عمليات الشركة.	يغطي التدقيق الخارجي فقط تلك العمليات التي يكون لها مساهمة في النتائج المالية وأداء الشركة.
8	منهج التعامل مع الاحتيال	يهتم التدقيق الداخلي بعمليات الاحتيال والعش في جميع أنشطة الشركة.	يهتم التدقيق الخارجي فقط بعمليات الاحتيال والغش في المجالات المالية والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.

المصدر : صبري ماهر مشتهى، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 15، العدد 2، جامعة القدس المفتوحة، غزة، 2013، ص 418.

2.2 أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والخارجي:

- يخضع كل منهما لمجموعة من المعايير الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية الخاصة بكل مهنة، حيث أن هذه المجموعة من المعايير الدولية تشمل المعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية؛
- يتمتع كل منهما بتأهيل علمي ومهني؛
- يهتمان بحد سواء بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- يهدف كل منهما لوجود رقابة داخلية فعال لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعبات؛
- يستعملان تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها: خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي؛

- كلتا الوظيفتين تعرض نتائج أنشطتهما من خلال تقارير التدقيق.¹

المطلب الثاني: الإعتماد المتبادل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي

من خلال ما سبق تبين أن عمل المدقق الداخلي موجود داخل مجال عمل المدقق الخارجي، ف لضمان تغطية كافة أنشطة المؤسسة فإنه يمكن تحديد مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي فيما يلي:

1. مدى إعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي:

فيما يلي بعض الإجراءات والمهام التي يمكن أن يعتمد فيها المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي:²

- ◀ قيام المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في الكثير من الأعمال لفهمه بوضعية المؤسسة؛
- ◀ يستطيع المدقق الخارجي أن يعتمد على إقرار المدقق الداخلي بفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ◀ يستطيع المدقق الداخلي أن يعد للمدقق الخارجي الأدلة والتقارير والمستندات التي يطلبها خلال عملية تدقيقه؛
- ◀ لا يستطيع المدقق الخارجي وضع الثقة في تقارير معدة من طرف المدقق الداخلي إلا إذا توفرت فيها شروط الآتية:

- ◀ مدى خبرة وكفاءة رئيس وظيفة التدقيق الداخلي؛
- ◀ المستوى العلمي والكفاءة المهنية التي يتمتع بها المسؤول عن التدقيق الداخلي؛
- ◀ مدى كفاءة وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي.

2. مدى إعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي:

يعتمد المدقق الداخلي على أعمال المدقق الخارجي في عدة إجراءات يمكن توضيحها في النقاط الآتية:³

- ◀ حتى لا يقع كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في ازدواجية العمل بينهما يقوم المدقق الداخلي بتنسيق عمله مع عمل المدقق الخارجي، ليتأكد أن أعمال التدقيق التي قام بها على مستوى المؤسسة تكمل عمل وجهد المدقق الخارجي، كما تهدف أيضا إلى تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي.
- ◀ يستفيد المدقق الداخلي من خبرة المدقق الخارجي كون هذا الأخير يكون أكثر تأهيلا وخبرة بسبب التأهيل العلمي والعملية الذي يتمتع به وكذا عمله وفقا لمبادئ ومعايير التدقيق الدولية عالية الجودة. يستفيد المدقق الداخلي من عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد مدى فاعليتها وكفاءتها في تنفيذ مهامها، وهذا ما يسمح بتطوير وتحسين عمل المدقق الداخلي باستمرار.

¹. Atanasin Pop, Cristina Bota-Avram, and Florin Bota-Avram, *The Relationship Between Internal and External Audit*, Issue (10), Volume (1), New Yourk , 2008, P:6

² مرام رضا خلاصي، المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 62-63

³ نفس المرجع السابق، ص 56-57.

◀ لا تكتسب القوائم المالية والتقارير التي يصادق عليها ويعددها المدقق الداخلي الصفة القانونية والثقة الكاملة إلا إذا قام بتدقيقها وصادق عليها مدقق خارجي مستقل.

المطلب الثالث: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات

يعتبر كل من التدقيق الداخلي والخارجي من أبرز الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، وهذا ما يبرر تأثير العلاقة التكاملية بينهما في تعزيز حوكمة الشركات.

1- أثر التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات:

1-1 أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات:

يعتبر التدقيق الداخلي من بين الآليات التي تساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وذلك نظرا لدوره الفعال في ضمان ترقية وتطوير الأداء العام للمؤسسات وإدارة مختلف المخاطر التي تتعرض لها، إلى جانب إدخال تحسينات على الأساليب الرقابية وذلك اعتبارا من أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى إعداد وتوفير التقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى قدر عال من الإفصاح والشفافية لخدمة أصحاب المصلحة ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية والمالية.

حيث يتضح تأثير التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات وذلك من خلال عمل معهد المدققين الداخليين على تحديث أهداف التدقيق الداخلي لتشمل الاعتناء بحوكمة الشركات، إلى جانب إصدار جملة من المعايير التي تضمنت بدورها مجموعة من التوصيات الأساسية، وذلك من خلال التأكيد على أهمية التناسق بين عمليات الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر والحوكمة، إلى جانب إلزام المدققين الداخليين بإبلاغ نتائج أعمالهم إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، بالإضافة إلى تكليف المدقق الداخلي بمسؤولية تقييم مسار عمليات الحوكمة في المؤسسة مع تقديم المقترحات اللازمة لتحسينها.¹

1-2 أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات:

يتقاسم المدقق الداخلي مسؤوليته عن حوكمة الشركات مع المدقق الخارجي الذي اكتسب دور الوكيل عن المساهمين في ممارسة الرقابة على المؤسسات وحماية حقوقهم من جميع أشكال الاختلاس والغش، إلى جانب حماية مصالح جميع الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة بالمؤسسة، إذ يمكن أن يكون له تأثيرا جوهريا على حوكمة المؤسسات وذلك عبر تفاعله مع آلياتها الداخلية، ويظهر ذلك من خلال:²

¹ واکر حنان، العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق ،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2022، ص 148.

² زروقي هشام، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الناشئة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021، ص 152-153.

➤ **زيادة درجة الموثوقية في المعلومات الواردة ضمن القوائم المالية:** يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه الموضوعي والمحايد حول عدالة القوائم المالية كما يكون تقريره محل اهتمام العديد من المستثمرين في السوق المالي، فمصادقته على هاته الأخيرة تعتبر الضامن بالنسبة لأصحاب المصلحة حول مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وتزيد من ثقتهم فيها، ما يجعلهم يتخذون قراراتهم على أسس سليمة، وهذا ما يصب في نطاق حوكمة الشركات.

➤ **زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** من خلال مساهمة المدقق الخارجي في إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية.

➤ **المساهمة في حل مشكلة الوكالة:** في إطار حوكمة الشركات يتوقع كل من المسيرين والملاك أن يبدي المدقق الخارجي العناية المهنية اللازمة عند قيامه بمهمة التدقيق، ما يمكنه من إعطاء ضمان معقول عن عدم وجود أي غش أو تحريفات جوهرية.

كما اعترف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بمسؤولية المدقق الخارجي اتجاه حوكمة الشركات، وذلك من خلال المعيار الدولي ISA 260 "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الذي يتناول مسؤولية المدقق عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وذلك عند تدقيق القوائم المالية.

2- أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات:

لقد حظي التنسيق بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي باهتمام متزايد خلال العقود الأخيرة، وذلك نتيجة إدراك أن الأطر القوية لحوكمة الشركات تساعد في الحد من حالات انهيار المؤسسات، حيث يتطلب إرساء حوكمة الشركات تفاعل مجموعة من الوسائل والآليات التي تكفل التطبيق السليم لها، سواء كانت هذه الآليات من داخل المؤسسة ممثلة بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق أو التدقيق الداخلي، أو من خارج المؤسسة ممثلة بالتدقيق الخارجي.

باعتبار 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، مما من شأنه أن يساعده على فهم هيكل الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر التدقيق، الذي قد يؤدي بدوره إلى تحسين كفاءة عملية التدقيق والمساهمة إلى حد ما في دعم حوكمة الشركات.

إلى جانب ذلك، تُلزم المعايير الدولية للتدقيق المدققين الخارجيين بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المؤسسة التي يتم تدقيقها، بشأن القضايا التي تستدعي تنبيههم أثناء أداء مهام التدقيق، ليتمكن المكلفون بالحوكمة من الحصول على المعلومات اللازمة من كل من المدققين الداخليين والخارجيين.¹

وتعود أهمية علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات إلى:

¹ حنان واكر، مرجع سبق ذكره، ص 153-154.

- ◀ الحاجة إلى أعمال التدقيق الخارجي ذات الجودة العالية، وما يرافقها من تكاليف الالتزام أظهر تأكيداً كبيراً على منافع الارتباط والتنسيق الفعال والكفاء لأنشطة التدقيق الداخلي والخارجي؛
- ◀ إلزام المهنية الدولية المدقق الخارجي بتقييم أعمال المدقق الداخلي قبل اتخاذ قرار الاعتماد، بحيث وجهت المدقق الخارجي إلى النظر في طبيعة عمل التدقيق الداخلي وفرص الاستفادة منها وذلك عند التخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق.

بالإضافة إلى ما سبق، تتجلى العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في حوكمة الشركات من خلال قيام المدقق الداخلي بتقييم أنشطة الحوكمة واقتراح المعالجات والتوصيات المناسبة لتحسينها، مما يعزز القيم والأخلاقيات ويضمن المساءلة وفاعلية إدارة الأداء في المؤسسة. وفي المقابل، يجب على المدقق الخارجي عند تدقيق البيانات والقوائم المالية الأخذ بعين الاعتبار تقييمات المدقق الداخلي.

مما لا شك فيه أن التدقيق الداخلي أتى لسد حاجات الإدارة الرقابية على الأجزاء المختلفة للمؤسسة كما جاء التدقيق الخارجي لإبداء الرأي الفني المحاييد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى هل القوائم المالية الختامية تعبر فعلاً على مستوى الأداء الإداري في المؤسسة، فتكامل النوعين يدر على المؤسسة فوائد من أهمها:¹

- ◀ تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛
- ◀ بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري؛
- ◀ إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات مسار المعالجة وإلى غير ذلك؛
- ◀ توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين يسمح لها القضاء على هذه المواطن؛
- ◀ خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل؛
- ◀ تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملف التدقيق.

تتجلى أهمية التكامل الرقابي بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز أبعاد حوكمة الشركات من خلال ما يلي:²

- ◀ تفعيل البعد الرقابي للحوكمة الذي يتمثل في الآليات التي تنظم سير العمل في المؤسسة سواء الداخلية كمجلس الإدارة، اللوائح، التدقيق الداخلي، أو الخارجية كمكاتب التدقيق الخارجي، مفتشية العمل؛
- ◀ تفعيل البعد الأخلاقي للحوكمة والذي يتمثل في الحث على الالتزام بأخلاقيات العمل كالنزاهة والشفافية؛

¹ مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحوكمات، جامعة ورقلة، الجزائر، 2005، ص 29.

² فوزية العايب، مريم عمارة، مدخل للحوكمة الفعالة من خلال الترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي استناداً إلى معيار التدقيق الجزائري NAA 610، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 6، العدد 6، الجزائر، 2021، ص 31.

- ◀ تفعيل البعد الاستراتيجي للحوكمة والذي يتعلق بوضع الخطط التي تشجع الابداع من أجل خلق القيمة للمساهمين أو المؤسسة ككل؛
- ◀ تفعيل البعد الإفصاحي للحوكمة من خلال إتاحة جميع المعلومات لمن يحتاجها في الوقت المحدد والدقة المطلوبة وبدون ازدواجية أو تعارض وتضارب؛
- ◀ تفعيل البعد التشغيلي للحوكمة وذلك بإسقاط الخطة الاستراتيجية بكل تفاعلاتها المتكاملة بين الإدارة العامة والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وباقي الأطراف ذات العلاقة من خلال وضع وتوفير أنظمة المعلوماتية والكفاءات العاملة الفعالة وبالصورة صحيحة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة والقيمة المضافة للدراسة الحالية

في موضوع العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثره على حوكمة الشركات لم نتطرق فقط للدراسات المتناولة نفس الموضوع بل حتى التي تناولت مواضيع مشابهة تمس بجزء كبير من موضوع بحثنا، ونوضحه كما يلي:

المطلب الأول: دراسات سابقة باللغة العربية

1- المناصير عمر عيسى فالح، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الهاشمية، الأردن، 2013.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى معرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، بالإضافة إلى الوقوف على مدى تطبيق هذه القواعد من خلال مقارنة إفصاحات الشركات في تقاريرها السنوية مع متطلبات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية. وتم تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على بيانات ثانوية، حيث تم استخدام استبيان الإفصاح عن مدى تطبيق القواعد الإرشادية لحوكمة الشركات الصادر عن هيئة الأوراق المالية كمؤشر لقياس تطبيق قواعد الحوكمة، وتم قياس الأداء من خلال النسب المالية (العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، العائد للسهم الواحد، نسبة القيمة السوقية إلى الدفترية، ونسبة القيمة السوقية إلى العائد). وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي (الانحدار الخطي المتعدد وتحليل التباين) لوصف وتحليل متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات.

وأظهرت نتائج الدراسة إلى أن مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بالإفصاح والشفافية قد احتلت المرتبة الأولى من حيث التطبيق، تلاها مجموعة قواعد حقوق المساهمين، ثم مجموعة قواعد مجلس الإدارة، وأخيراً مجموعة قواعد اجتماعات الهيئة العامة، وأن ما نسبته 85% من شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية تطبق قواعد حوكمة الشركات. كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات ككل على أي من مؤشرات الأداء المالي المستخدمة، باستثناء وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مجموعة قواعد حقوق المساهمين وكل من مؤشري العائد على الأصول والعائد للسهم الواحد.

2- بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المدقق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، وتصحيح الاعتقاد السائد الذي يحصر مهنة التدقيق في الجانب المالي فقط، وتم تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على بيانات أولية وثانوية، حيث تم اعتماد المنهج الوصفي والتاريخي والتحليلي ودراسة حالة، مع الاستعانة بالوثائق الداخلية

والمقابلات الفردية في مؤسسة روية ، وقد اعتمدت الدراسة على التحليل المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية ومؤشرات النتائج، بالإضافة إلى أدوات مراقبة التسيير (لوحة القيادة وتحليل الانحرافات) لتقييم الأداء. وأظهرت نتائج الدراسة أن المدقق الخارجي لم يعد دوره مقتصرًا على إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية فقط، بل أصبح له دور مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحسين وتطوير الأداء في المؤسسة من خلال التوصيات والاقتراحات والخدمات الإدارية التي يمنحها للإدارة، مما يساهم في تحقيق فعالية الأداء والكفاءة معاً.

3- رغبة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، كلية التجارة دراسة ميدانية رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى توضيح أثر العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز نظام الرقابة وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي في المصارف العاملة في قطاع غزة، وتم تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على بيانات أولية وثانوية، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وتم توزيعها على مدققين خارجيين وداخليين، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لوصف وتحليل متغيرات الدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة أن الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يسهم في تحقيق فعالية المصارف من خلال دعم نظام الرقابة الداخلية والحد من أتعاب التدقيق الخارجي، كما يتأثر هذا التكامل بعدة عوامل أهمها دور لجنة التدقيق، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال الداخلي، التطوير المهني المتبادل، والتواصل المستمر بين الطرفين.

المطلب الثاني: دراسات سابقة باللغة الأجنبية:

1-Milford Robert Howard Lee, An Investigation of the Governance within a Shared Internal Audit Service in Local Government, Doctor of Philosophy thesis, University of Worcester, Worcester, United Kingdom, 2020

هدفت الدراسة إلى استكشاف التحديات الحوكمية التي تواجه خدمة التدقيق الداخلي المشتركة في الحكم المحلي البريطاني، وتطوير إجراءات عملية لمعالجتها، عبر تجربة ميدانية باستخدام البحث العملي على خدمة مشتركة بين ست جهات حكومية لمدة عام.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، نذكر منها:

◀ 13 تحدياً حوكمياً يواجه الخدمة المشتركة؛

◀ الامتثال للمعايير وحدّه ما لا يكفي للإستدامة؛

- ◀ تأثير الساعة الرملية: المعلومات كلها تمر من شخص واحد؛
- ◀ تفويض الصلاحيات للمستويات الأدنى حسن المرونة؛
- ◀ تطوير "إطار إدارة الأعمال التعاونية" كنموذج جديد للاستدامة؛
- ◀ ضرورة تطوير مهارات مديري الخدمات المشتركة.

2-LAFLAFLI Sabah & SAIDI Charaf, The Contribution of Internal Audit to the Enhancement of Corporate Governance, Revue International des Sciences de Gestion, Volume 8, Numéro 3, pp. 1087-1109, Maroc, 2025.

هدفت الدراسة إلى استكشاف دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية في تحسين نظام حوكمة الشركات، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، ومعالجة إشكالية عدم تناسق المعلومات بين المساهمين والمديرين.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، نذكر منها:

- ◀ للتدقيق الداخلي دور أساسي في تعزيز حوكمة الشركات وتحسين الرقابة وإدارة المخاطر؛
- ◀ يساهم في زيادة الشفافية وتقليل فجوة المعلومات بين الأطراف المختلفة؛
- ◀ توجد علاقة إيجابية بين فعالية التدقيق الداخلي وجودة الحوكمة؛
- ◀ ضرورة تطوير التدقيق الداخلي ليشمل دوراً استشارياً وتحسيناً الحاجة إلى دراسات ميدانية مستقبلية لدعم النتائج واختبارها إحصائياً.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

1- أوجه التشابه:

يمكن القول أن الدراسة الحالية تتشارك مع الدراسات السابقة في بعض الأمور، نذكر منها:

- ⇨ **مجال الموضوع:** كل الدراسات متعلقة بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وركزت بشكل أساسي على طبيعة العلاقة بينهما وأثر كل منهما على أداء المؤسسة أو رقابتها أو حوكمتها؛
- ⇨ **المنهجية:** اعتمدت جميع الدراسات (السابقة والحالية) على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لتوضيح جوانب الموضوع النظرية، والمنهج التحليلي لتحقيق دقة وتفصيل أكبر في الجانب التطبيقي؛
- ⇨ **النتائج العامة:** جميع الدراسات خلصت إلى أن هناك أثراً إيجابياً للتدقيق (داخلي، خارجي، أو تكاملي) على المتغيرات التابعة المدروسة، سواء تعلق الأمر بتعزيز الرقابة الداخلية، أو فعالية الأداء، أو حوكمة الشركات؛

⇒ **أداة جمع البيانات:** اعتمدت الدراسات السابقة وحتى الدراسة الحالية على الدراسة الميدانية بإستخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية، بالإضافة إلى الإعتماد على البيانات الثانوية (المراجع، الدفاتر، الوثائق الداخلية).

2- أوجه الاختلاف:

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في عدة جوانب، نذكر منها:

⇒ **من حيث محور الدراسة:** تركز الدراسة الحالية بخلاف الدراسات السابقة على العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بشكل متوازن، في حين ركزت بعض الدراسات السابقة على التدقيق الداخلي فقط كدراسة (Laflafli & Saidi) التي ركزت على دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة، ودراسة Lee التي تناولت التدقيق الداخلي المشترك في الحكم المحلي، أو التدقيق الخارجي فقط (كدراسة بوقاية زينب)؛

⇒ **من حيث المتغير التابع:** تناولت الدراسة الحالية أثر هذا التكامل على حوكمة الشركات بشكل مباشر، بينما اهتمت دراسة المدهون بتعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق، واهتمت دراسة بوقاية بفعالية الأداء، واهتمت دراسة المناصير بأثر الحوكمة على الأداء المالي؛

⇒ **من حيث الزمان والمكان:** تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث الزمان والمكان، حيث تم إنجازها في سنة 2026 بالجزائر، وتحديداً على مستوى ولاية سكيكدة، في حين أن دراسة المدهون تمت في قطاع غزة (2014)، ودراسة بوقاية في مؤسسة روية بالجزائر (2014)، ودراسة Lee في بريطانيا (2020)، ودراسة (Laflafli & Saidi) في المغرب (2025)؛

⇒ **من حيث حجم العينة:** تختلف أيضاً من حيث حجم عينة الدراسة، حيث بلغ حجم عينة الدراسة الحالية 55 مفردة (مدققون داخليون، محافظو حسابات، خبراء محاسبون)، وهو أكبر نسبياً مقارنة ببعض الدراسات السابقة التي اعتمدت على عينات أصغر؛

⇒ **من حيث الأدوات الإحصائية:** اعتمدت الدراسة الحالية على اختبارات إحصائية أكثر تنوعاً (معامل الارتباط، اختبار تحليل الانحدار البسيط، معامل ألفا كرونباخ، واختبارات (t)، مقارنة ببعض الدراسات السابقة التي اقتصررت على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية فقط (كدراسة المدهون).

3- القيمة المضافة:

من خلال استخراج أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، يمكن القول إن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة من حيث:

- ⇨ تناولها للعلاقة التكاملية كمتغير مستقل وأثرها على حوكمة الشركات كمتغير تابع، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة مجتمعة بنفس الطريقة، حيث أن معظمها تناول دور كل منهما بمعزل عن الآخر، أو ركز على أثر الحوكمة على الأداء المالي؛
- ⇨ إثباتها إحصائياً أن التكامل بين التدقيقين يؤدي إلى تحسين فعالية حوكمة الشركات بشكل أفضل مقارنة بالاعتماد على أحدهما فقط، وهي نتيجة تضيف بعداً جديداً للأدبيات الموجودة، وتؤكد على ضرورة التنسيق والتعاون بين وظيفتي التدقيق داخل المؤسسات لتحقيق مردود رقابي وحوكمي أعلى؛
- ⇨ سد الفجوة البحثية التي أشارت إليها دراسة (Laflafl & Saidi) (2025) بضرورة إجراء دراسات ميدانية إضافية لاختبار دور التدقيق في الحوكمة، حيث قدمت هذه الدراسة نموذجاً تطبيقياً في البيئة الجزائرية يثبت فعالية التكامل؛
- ⇨ تقديمها توصيات عملية تستند إلى نتائج ميدانية، تدعو إلى تعزيز آليات التنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين، وإعادة النظر في هيكله لجان التدقيق بما يضمن استمرارية هذا التكامل بعيداً عن تدخل الإدارة التنفيذية.

خلاصة الفصل الأول:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم التوصل إلى أن التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي يعد من أهم أدوات الرقابة الموضوعية داخل المؤسسة، حيث يهدف إلى التحقق من مدى دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المعتمدة، وتحقيق الشفافية وضمان صحة المعلومات المالية والإدارية، وتعزيز الثقة لدى مختلف أصحاب المصلحة. وأن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي تعد ضرورة ملحة لتعزيز فعالية الرقابة وتفاذي الازدواجية في الجهود الرقابية وتحقيق كفاءة أعلى في اكتشاف المخاطر، كما ترتبط ارتباطا وثيقا بفعالية الحوكمة المطبقة فكلما كان التنسيق بينهما فعال أدى ذلك إلى التحسين من جودتها.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لأثر التكامل بين
التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة
الشركات

تمهيد:

يأتي هذا الفصل لتدعيم الجانب النظري من خلال دراسة ميدانية تهدف إلى التحقق من مدى وجود وتأثير هذه العلاقة التكاملية في الواقع العملي، والكشف عن مساهمتها في تعزيز فعالية حوكمة الشركات. ولتحقيق ذلك، تم الاعتماد على دراسة ميدانية من خلال جمع البيانات وتحليلها إحصائياً لاستخلاص النتائج واختبار فرضيات الدراسة. وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين، وذلك كما يلي:

➤ **المبحث الأول:** الإطار المنهجي للدراسة والأدوات المستخدمة؛

➤ **المبحث الثاني:** عرض وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة والادوات المستخدمة

تتناول هذه الفقرة تقديمًا شاملاً للإطار العام للدراسة الميدانية، حيث يتم توضيح طبيعة هذه الدراسة، بالإضافة إلى تحديد نوع العينة التي وقع عليها الاختيار لتوزيع إستمارات الإستبيان. كما تتطرق الفقرة إلى الأدوات المعتمدة في البحث، والتي تم توظيفها بهدف تحليل استجابات أفراد العينة على بنود الاستبيان.

المطلب الأول: الكيفية المعتمدة

سيتم العرض في هذا المطلب وصفًا للمنهجية المعتمدة في الدراسة، وذلك من خلال تحديد الغرض الذي تسعى إليه، بالإضافة إلى بيان نطاقها المحدد، والتعرف على المجتمع الذي ستجرى فيه هذه الدراسة.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يضم مجتمع الدراسة فئة من المختصين في مهنة التدقيق وهم المدققين الداخليين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى ولاية سكيكدة والبالغ عددهم الإجمالي 60 مختصًا.

1-1 عينة الدراسة:

نظراً لتعذر الوصول إلى جميع محافظي الحسابات العاملين بالولاية نتيجة لتقديم المعطيات الخاصة بهم وبعناوينهم، إضافة إلى أن التدقيق الداخلي يتوفر إلا في بعض مؤسسات ولاية سكيكدة وليس كلها، مما شكل عائقاً إضافياً. فقد تم اعتماد عينة الدراسة انطلاقاً ممن تمكن من الوصول إليهم، حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة 55 استبانة، وقد تم توزيعها واسترجاعها بالطريقة المباشرة (من يد إلى يد).

والجدول التالي يوضح نتائج توزيع الاستبيانات:

الجدول رقم (03): عينة الدراسة ودرجة الاستجابة

البيانات	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	55	100%
الاستبيانات المسترجدة	55	100%
الاستبيانات الغير خاضعة للتحليل	00	00
الاستبيانات الخاضعة للتحليل	55	100%

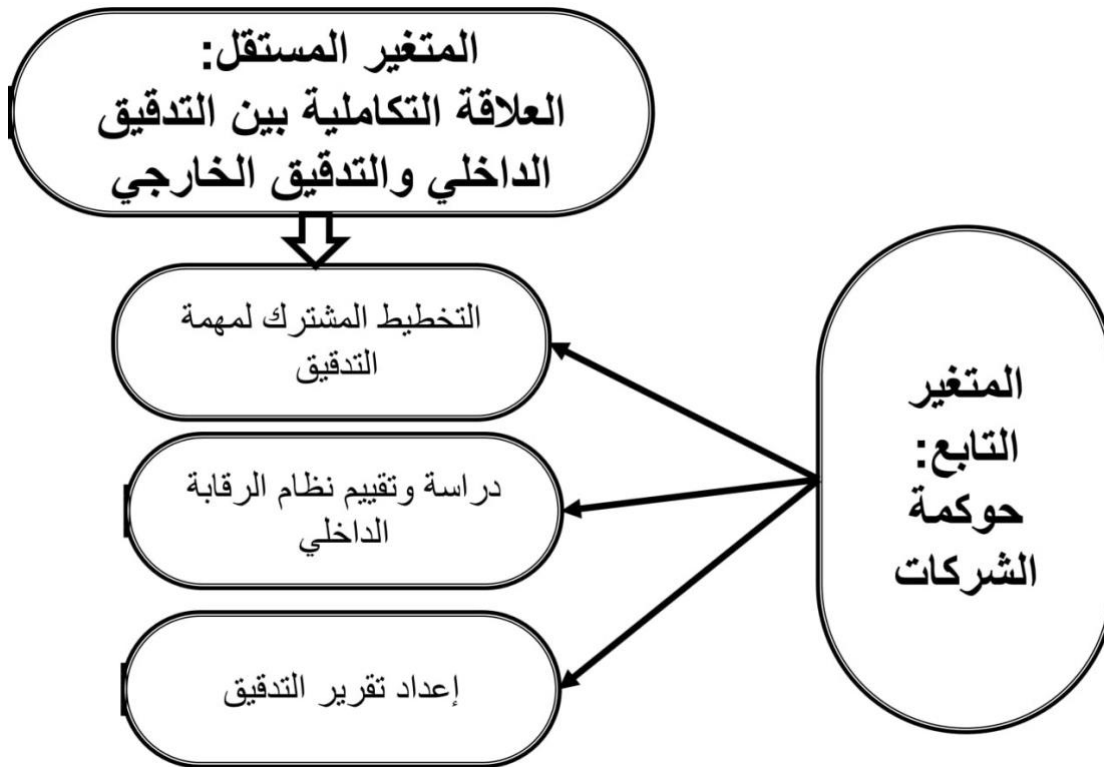
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الاستبيانات الموزعة

يتضح من خلال الجدول (02) أنه تم استرجاع جميع الاستبيانات التي تم توزيعها، محققة بذلك نسبة 100%، وقد بلغ عددها 55 استبانة، كما أن جميع هذه الاستبيانات كانت صالحة وقابلة للتحليل بنفس النسبة.

1-2 متغيرات الدراسة:

قمنا ببناء نموذج الدراسة الذي يربط المتغير المستقل المتمثل في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي، مع المتغير التابع المتمثل في حوكمة الشركات، حيث استُمدّت أبعاد كلا المتغيرين من أدبيات الموضوع ونتائج الدراسات السابقة، بما يضمن انسجام النموذج مع الإطار المفاهيمي للدراسة وقدرته على الكشف عن أثر هذا التكامل على جودة الحوكمة.

الشكل رقم (01): يوضح نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبتين

المطلب الثاني: الأدوات والأساليب الإحصائية للدراسة

تمثل عملية جمع البيانات الركيزة الأساسية لأي دراسة تطبيقية، حيث ترتبط دقة النتائج ومصادقيتها بمدى سلامة البيانات الأولية المتحصل عليها، وكفاءة الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجتها وتحليلها. ولهذا سيتم من خلال هذا المطلب عرض الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، إضافة إلى أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجتها.

1- الأدوات المستخدمة:

إعتمدت هذه الدراسة على الإستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث صمم بما يتوافق مع أهداف الدراسة وتساؤلاتها، ويعد وسيلة منهجية تمكن الباحث من الحصول على البيانات اللازمة من أفراد العينة بكفاءة، مع توفير الوقت والجهد والتكلفة.

1-1- إعداد الإستبيان:

تم الإعتماد على الجانب النظري وكذلك الدراسات السابقة التي عالجت الموضوع محل الدراسة من أجل إعداد الإستمارة، مع التأكيد على وضوح ودقة العبارات المستخدمة والإيجاز في الصياغة دون الإخلال بالمضمون، وعدم تكرار العبارات.

إضافة إلى عرض الصيغة الأولية للإستبيان على الأستاذة المشرفة ومناقشتها، بهدف التأكد من شمولها لمختلف الجوانب المرتبطة بموضوع الدراسة واحتوائها على المفاهيم التي تعكس متغيراتها.

1-2- الصدق الظاهري لأداة الدراسة:

للتأكد من صدق الإستبيان وقدرته على تحقيق أهداف الدراسة، تم عرضه على مجموعة من الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والمالية لإبداء آرائهم حول مدى صحته وكفاءته وشموليته عباراته ومدى توافقه مع فرضيات الدراسة. كما تم إجراء التعديلات اللازمة على الإستبيان بناء على الملاحظات والتوصيات الموجهة من طرفهم.

1-3- وصف الإستبيان:

تضمنت الإستمارة مجموعة من الأسئلة التي طلب من أفراد العينة الإجابة عنها وفق مقياس ليكرت الخماسي يتدرج من "غير موافق بشدة" إلى "موافق بشدة"، وقد تم تقسيم الإستبيان إلى جزئين، الجزء الأول خاص بالمعلومات الشخصية، والجزء الثاني تضمن الأسئلة المتعلقة بالفرضيات، وقد تم تقسيمه إلى أربع محاور:

◀ المحور الأول: التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، الذي احتوى على 13 عبارة؛

◀ المحور الثاني: أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، الذي احتوى على 11 عبارة؛

◀ المحور الثالث: أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات، الذي احتوى على 13 عبارة؛

المحور الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات، الذي احتوى على 10 عبارات.

1-4- طريقة توزيع الاستبيان:

تم توزيعه عن طريق المقابلة بأفراد عينة الدراسة، وتسليم الاستبيان إليهم مباشرة مع شرح الأسئلة التي لم يتضح لهم معناها، بما يتيح لهم فرصة الإستفسار عنها وضمان الإجابة على جميع عبارات الاستبيان.

2- الأساليب الإحصائية المعتمدة في معالجة البيانات:

سعى إلى تحليل البيانات الأولية المجمعة، تم ترميز فقرات الاستبيان وتفرغ الإجابات في برنامج (SPSS)، كما تم تحليلها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي:

التكرارات والنسب المئوية: تم الاعتماد عليها في وصف المعلومات الشخصية الخاصة بالأفراد المعنيين بالدراسة؛
الوسط الحسابي والانحراف المعياري: يعد الوسط الحسابي أكثر مقاييس النزعة المركزية المستخدمة في الإحصاء ويستعمل لمعرفة مدى تمركز إجابات أفراد العينة كما يُستخدم الانحراف المعياري لقياس درجة تشتت إجابات أفراد العينة حول الوسط الحسابي؛

معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach : للتأكد من ثبات أداة الدراسة؛

نظرية الحد المركزي Central limit theorem : لمعرفة أن الاستبيان يتبع التوزيع الطبيعي؛

اختبار العينة الوحيدة Test pour échantillon unique : فقد قمنا بالاعتماد على اختبار "t student" لاختبار صحة الفرضيات؛

معامل الارتباط بيرسون (R): لقياس صدق الفقرات؛

مقياس ليكارت: لقياس آراء وإتجاهات الأفراد حول عبارات العينة.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

يعد التحقق من صدق الاستبيان خطوة أساسية للتأكد من مدى قدرة محاوره وعباراته على قياس المتغيرات المستهدفة بدقة، مما يسمح بالحكم على مدى مصداقية الأداة البحثية ككل. كما تقتضي الدراسة اختبار ثبات الاستبيان للتأكد من إستقرار نتائجه واتساقها، وبيان مدى تأثر إجابات المبحوثين بالتغيرات المحتملة في حجم العينة.

1- صدق الاستبيان:

لدراسة صدق الاستبيان لابد من التطرق إلى حساب كل من صدق الإتساق الداخلي لكل عبارات الاستبيان والبعد الذي تنتمي إليه من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون.

1-1- صدق الإتساق الداخلي:

المحور الأول: التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

الجدول رقم (04): قياس صدق الإتساق لعبارات التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يسمح المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بالاطلاع الكامل على أوراق عمله وتقاريره السابقة.	**0,581	0,000
02	يوجد تنسيق مسبق بين التدقيق الداخلي والخارجي عند وضع خطة التدقيق السنوية.	**0,596	0,000
03	يتم عقد اجتماعات تنسيقية بين الطرفين (داخلي وخارجي) لتبادل المعلومات حول المخاطر الجديدة.	**0,574	0,000
04	يعتمد المدقق الخارجي بشكل فعلي على بعض نتائج الفحوصات التي أجراها المدقق الداخلي.	0,553	0,058
05	يتبادل الطرفان المعلومات حول حالات الاحتيال أو الأخطاء المكتشفة.	*0,312	0,021
06	يقوم المدقق الخارجي بتقييم كفاءة وموضوعية التدقيق الداخلي قبل الاعتماد عليه.	**0,420	0,001
07	يساهم المدقق الخارجي في تقديم نصائح مهنية لتطوير التدقيق الداخلي في المؤسسة.	**0,378	0,004
08	يتم تبادل وجهات النظر حول تقدير المخاطر الجوهرية للمؤسسة.	*0,335	0,012
09	يساهم التنسيق في تغطية مجالات لا يستطيع طرف واحد تغطيتها.	**0,434	0,001
10	يؤدي التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة.	**0,734	0,000
11	تساهم العلاقة التكاملية في رفع كفاءة الرقابة داخل المؤسسة.	**0,754	0,000
12	تضمن لجنة التدقيق استمرارية هذا التكامل بعيداً عن تدخل الإدارة.	**0,401	0,002
13	يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير دورية مباشرة إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.	*0,314	0,019

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي تراوحت ما بين 0.312 و 0.754، وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

المحور الثاني: أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

الجدول رقم (05): قياس صدق الإتساق لعبارات أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تساهم توصيات المدقق الداخلي في تحسين هيكل توزيع الصلاحيات والمسؤوليات داخل المؤسسة.	**0,559	0,000
02	يشارك التدقيق الداخلي في تقييم مدى التزام الإدارة العليا بمواثيق الأخلاق وقواعد السلوك المهني.	**0,356	0,008
03	يملك الرئيس التنفيذي للتدقيق (CAE) صلاحية الوصول المباشر إلى رئيس مجلس الإدارة دون وسيط.	**0,491	0,000
04	يتم إطلاع المدقق الداخلي على الخطط الاستراتيجية للمؤسسة عند وضع خطته السنوية.	**0,617	0,000
05	يقوم المدقق الداخلي بمراجعة مدى مواءمة الأهداف مع استراتيجية المنظمة.	**0,402	0,002
06	يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في بناء نظام الرقابة المؤسسية.	*0,305	0,024
07	تساهم خطة التدقيق السنوية في تغطية أهم مخاطر الحوكمة.	**0,467	0,000
08	تضمن سياسات المؤسسة حماية المدقق الداخلي من ضغوط الإدارة التنفيذية.	**0,427	0,001
09	يقدم التدقيق الداخلي تأكيدات حول دقة المعلومات التشغيلية للمؤسسة.	**0,381	0,004
10	توجد ميزانية مستقلة وكافية لنشاط التدقيق الداخلي تضمن استقلاليته.	**0,561	0,000
11	يتم إشراك التدقيق الداخلي في مراجعة سياسات الإفصاح والشفافية.	**0,563	0,000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعببارات أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات تراوحت ما بين 0.356 و 0.617، وهي موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

المحور الثالث: أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات

الجدول رقم (06): قياس صدق الإتساق لعبارات أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تتأقش لجنة التدقيق المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في الرقابة الداخلية قبل صدور التقرير النهائي.	0,409**	0,000
02	تودي تقارير المدقق الخارجي لاتخاذ قرارات تصحيحية من قبل مجلس الإدارة اتجاه الإدارة التنفيذية.	0,576**	0,000
03	يتم تغيير مكتب التدقيق الخارجي أو الشريك المسؤول بشكل دوري لضمان الاستقلالية	0,456**	0,000
04	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من دقة الإفصاحات المتعلقة بالحوكمة في التقرير السنوي.	0,340*	0,011
05	يتم اختيار المدقق الخارجي من طرف لجنة التدقيق (وليس المدير العام).	0,705**	0,000
06	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين.	0,342*	0,012
07	يساهم التدقيق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.	0,624**	0,000
08	يحضر المدقق الخارجي اجتماعات لجنة التدقيق لمناقشة نتائج عمله.	0,319*	0,018
09	يتم تقييم جودة عمل المدقق الخارجي بشكل دوري من قبل المجلس.	0,344*	0,010
10	يتم توفير كافة التسهيلات للمدقق الخارجي لأداء مهمته دون قيود.	0,445**	0,001
11	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية.	0,364*	0,012
12	تعتبر تقارير التدقيق الخارجي أداة المساءلة الإدارة عن أدائها المالي.	0,335*	0,013
13	يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ زيارات ميدانية دورية ومنظمة للمؤسسة خلال السنة المالية.	0,598**	0,000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات محور أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات تراوحت بين 0.319 و 0.705، وهي موجبة ودالة احصائيا عند مستوى دلالة 0.01 وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

المحور الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات

الجدول رقم (07): قياس صدق الإتساق لعبارات أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	أدى التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تقليل ازدواجية المهام وتكرار الفحوصات.	0,470**	0,000
02	يساهم التكامل بين الطرفين في توفير تغطية رقابية شاملة لجميع أنشطة المؤسسة دون ثغرات.	0,542**	0,000
03	يساعد عمل الطرفين معاً في تزويد مجلس الإدارة بتأكيد (Assurance) أقوى حول دقة التقارير المالية والتشغيلية.	0,555**	0,000
04	تساهم التقارير المشتركة أو المنسقة في تعزيز شفافية المؤسسة أمام المساهمين والجهات الرقابية.	0,622**	0,000
05	تساهم الجهود المشتركة في تحسين مرتبة المؤسسة في تصنيف الحوكمة.	0,559**	0,000
06	يساعد التكامل في توضيح مسؤوليات الإدارة اتجاه نظام الرقابة.	0,512**	0,000
07	يؤدي التكامل إلى زيادة سرعة الاستجابة للثغرات الرقابية المكتشفة.	0,505**	0,000
08	يساهم التكامل في منع تعارض المصالح في المستويات الإدارية العليا.	0,569**	0,000
09	يعزز العمل المشترك من قدرة المؤسسة على إدارة مخاطرها بفعالية.	0,311*	0,021
10	ساهم التكامل في ضمان دقة وصحة التقارير المالية والتشغيلية.	0,488**	0,000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات محور أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات تراوحت بين 0.311 و 0.622، وهي موجبة ودالة احصائياً عند مستوى دلالة 0.01 وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

2 - ثبات الإستبيان:

يساهم ثبات الإستبيان في زيادة مصداقية النتائج وقابليتها للتعميم وإختبار الفرضيات. ولتحقيق ذلك، تم استخدام ألفا كرونباخ كمؤشر إحصائي يقيس مدى استقرار الأداة وإعطائها لنفس الإجابات إذا ما تم توزيعها على نفس الأشخاص في أوقات مختلفة.

الجدول رقم (08): معامل ألفا كرونباخ لمحاو الاستبيان

المحاو	عدد العبارات	معامل الثبات
التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	13	0,840
أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	11	0,853
أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات	13	0,757
أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات	10	0,880
المحاو	47	0,942

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يشير هذا الجدول بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لمختلف المحاو تجاوزت 70% وهي تتراوح بين 0.757 كحد أدنى و0.880 كحد أعلى وهي قيمة مرتفعة، في حين أن القيمة الإجمالية لمعامل ألفا كرونباخ هي 0.942 وهي قيمة مرتفعة كذلك، وهذا يدل على ثبات أداة القياس من ناحية العبارات التي تضمنتها الإستبانة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

سيتم من خلال هذا المبحث عرض وتحليل البيانات المستمدة من الاستبيانات الموزعة وعرض نتائجها بما يخدم أهداف الدراسة، ولدى لابد من إجراء وصف إحصائي لعينة الدراسة وفقاً للمتغيرات الشخصية، وتحليل العبارات المدرجة في الاستبيان، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

بغرض تقديم وصف واضح لخصائص عينة الدراسة المستهدفة، سيتم فيما يلي عرضها استناداً على المتغيرات الشخصية.

1- توزيع خصائص عينة الدراسة:

1-1- توزيع عينة الدراسة من حيث الجنس:

الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

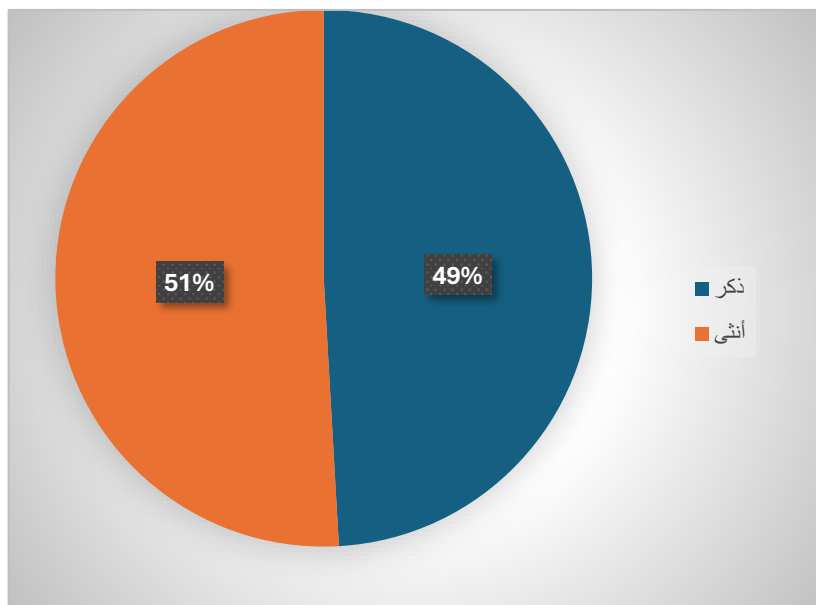
الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	27	49,1
أنثى	28	50,9
المجموع	55	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول السابق أن توزيع أفراد عينة الدراسة متقارب بين الجنسين، حيث تمثل فئة الإناث النسبة الأكبر بـ 50.9%، مقابل 49.1% لفئة الذكور.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (09)

1-2- توزيع عينة الدراسة من حيث السن:

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة من حيث السن

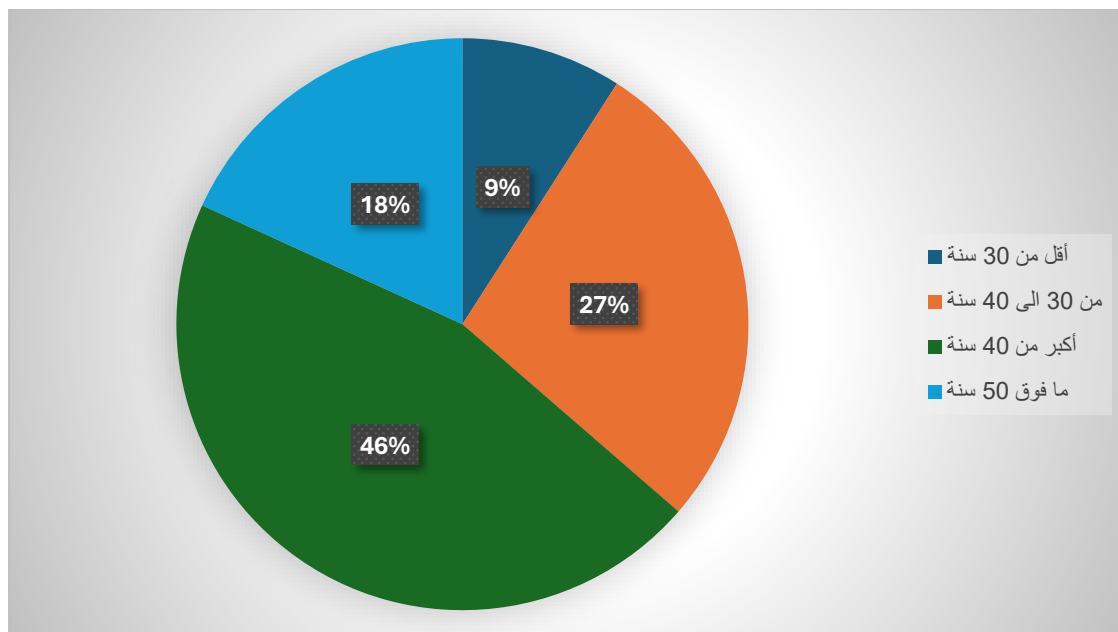
الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	5	9,1
من 30 الى 40 سنة	15	27,3
أكبر من 40 سنة	25	45,5
ما فوق 50 سنة	10	18,2
المجموع	55	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة تمثلت في الفئة التي تزيد أعمارها عن 40 سنة بنسبة 45.5%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40 سنة بنسبة 27.3%، ثم الفئة التي تبلغ 50 سنة فما فوق بنسبة 18.2%، في حين سجلت الفئة الأقل من 30 سنة أدنى نسبة قدرت بـ 9.1% ومنه نلاحظ أن التوزيع العمري غير متساو، لكنه يغطي نطاقا واسعا من الأعمار (من 30 إلى 50 سنة).

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (10)

3-1- التخصص العلمي:

الجدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	17	30,9
مالية	16	29,1
تخصص آخر	22	40,0
المجموع	55	%100

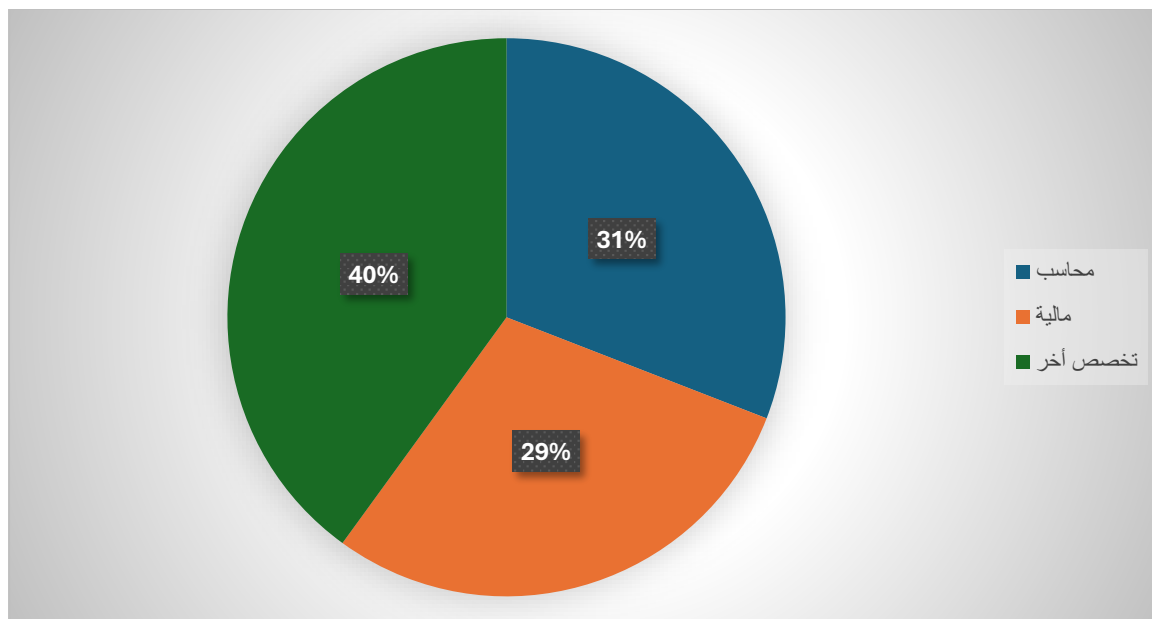
المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول أن اغلبية عينة الدراسة لديهم تخصصات أخرى بنسبة 40%، تليها نسبة الأفراد الذين لديهم تخصص محاسبة بنسبة 30.9%، وأخيرا نسبة الأفراد الذين تخصصهم مالية بنسبة 29.1%.

وكون أن التخصصات الاخرى حظيت بأعلى نسبة هذا راجع لوجود تخصصات تسييرية وإقتصادية لضمان الإلمام بجميع الجوانب التقنية والرقابية المرتبطة بموضوع التدقيق والحوكمة.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (11)

1-4- الخبرة المهنية:

الجدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

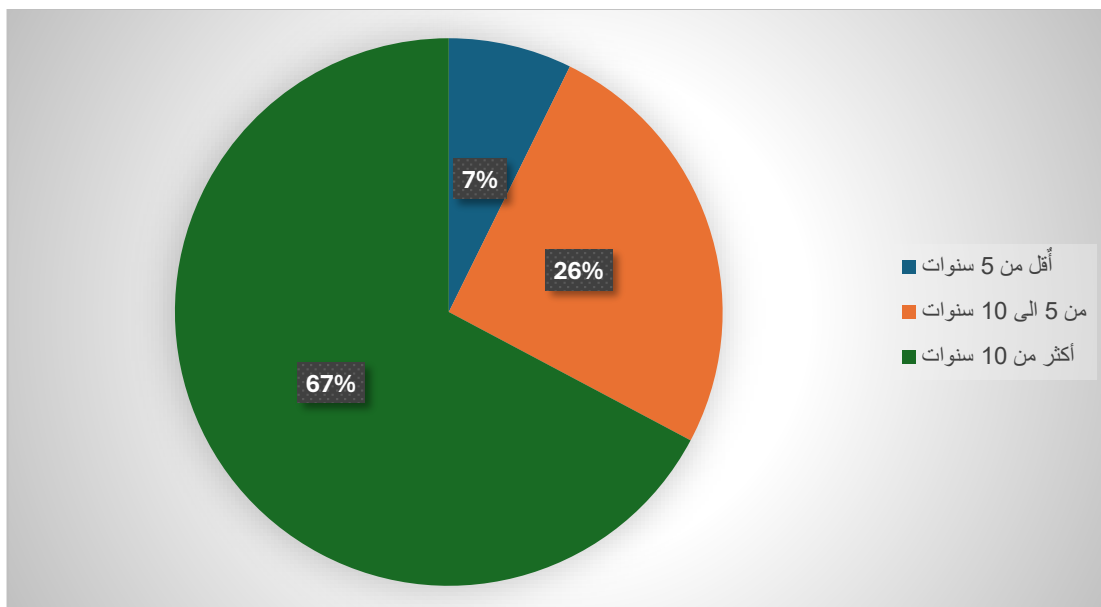
سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	7,3
من 5 إلى 10 سنوات	14	25,5
أكثر من 10 سنوات	37	67,3
المجموع	55	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة لديهم خبرة بالمؤسسة تفوق 10 سنوات بنسبة 67.3%، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة بالمؤسسة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 25.5%، وأدنى نسبة هي نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة تقل عن 5 سنوات بنسبة 7.3%.

يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (12)

1-5- المهنة:

الجدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

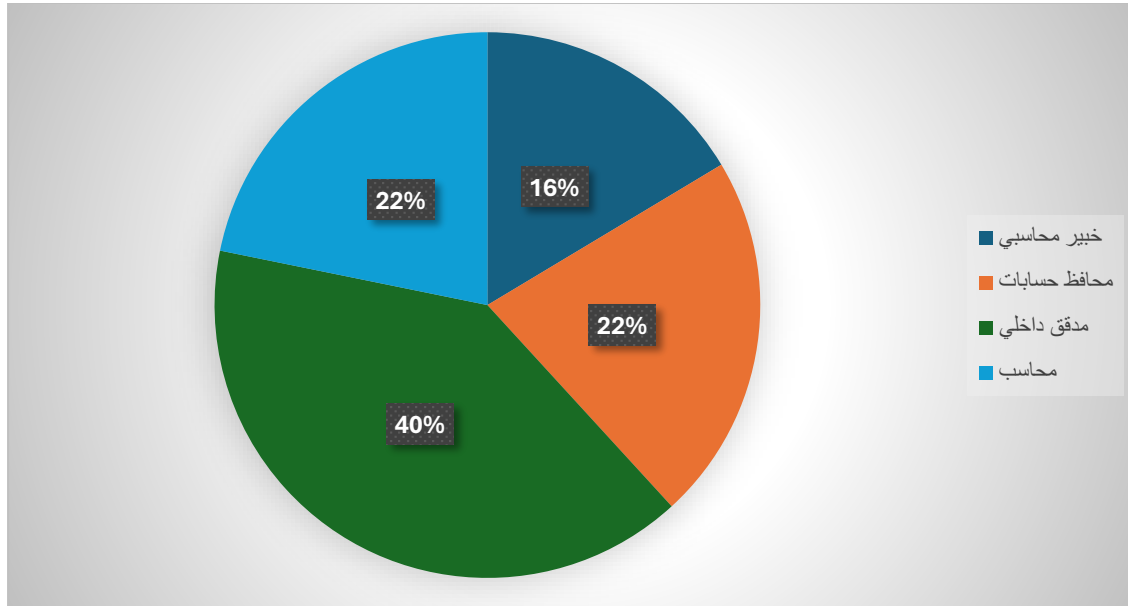
المهنة	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسبي	9	16,4
محافظ حسابات	12	21,8
مدقق داخلي	22	40,0
محاسب	12	21,8
المجموع	55	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة يندرجون ضمن وظيفة مدقق داخلي بنسبة 40.0%، ثم تليها بالتساوي نسبة الأفراد المندرجين ضمن وظيفة محافظ حسابات ووظيفة محاسب بنفس النسبة 21.8%، ثم نسبة الأفراد الذين يندرجون ضمن وظيفة خبير محاسبي بنسبة 16.4%

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (13)

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان:

سيتم في هذا المطلب تحليل بيانات الاستبيان اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS، وذلك من خلال دراسة التوزيع الطبيعي للبيانات، ثم تحليل عبارات الاستبيان للتعرف على اتجاهات إجابات أفراد العينة ومدى أهميتها النسبية.

1- التوزيع الطبيعي:

بناءً على نظرية الحد المركزي Central Limit Theorem والتي تنص على أنه عندما يكون حجم العينة كبيراً بما فيه الكفاية أكبر من (30) فإن توزيع متوسطات العينات يقترب من التوزيع الطبيعي بغض النظر عن شكل التوزيع الأصلي للمجتمع.

وبما أن حجم العينة في جميع محاور الدراسة يتجاوز 30 وحدة أي 55 استمارة، نفرض أن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً.

2- تحليل إستجابات أفراد العينة:

أولاً: مقياس ليكارت:

إستندت هذه الدراسة إلى إستبيان أعد وفق مقياس ليكارت الخماسي لقياس إتجاهات أفراد عينة الدراسة، لتمكين المبحوثين من إبداء آرائهم بدرجة أكبر من الدقة باعتباره من أكثر المقاييس استخداماً في البحوث العلمية. وقد منحت لكل إجابة درجة محددة، كما يبينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): مقياس ليكارت

5	4	3	2	1
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتم حساب المدى:

$$X_{max} - X_{min} = \text{المدى}$$

$$5 - 1 = 4$$

ثم حساب طول الخلية:

$$\text{طول الخلية} = \text{عدد الدرجات} / \text{المدى}$$

$$4/5=0.8$$

وبإضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس 1 يتم تحديد الحد الأعلى لأول فئة كما يلي:

$$0.8+1=1.8$$

ويتم حساب باقي المجالات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (15): المدى وفقاً لدرجة الأهمية

مستوى درجة الاتجاه	قيمة الوسط الحسابي	
ضعيف جداً	[1.80 - 1]	0.80 + 1
ضعيف	[2.60 - 1.81]	0.80 + 1.80
متوسط	[3.40 - 2.61]	0.80 + 2.60
مرتفع	[4.20 - 3.4]	0.80 + 3.40
مرتفع جداً	[5 - 4.21]	0.80 + 4.20

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ثانياً: التحليل الخاص بالمحاور

المحور الأول: التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

يمكن تلخيص عبارات التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي كما يلي:

الجدول رقم (16): الوسط الحسابي لعبارات التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	يسمح التدقيق الداخلي للمدقق الخارجي بالاطلاع الكامل على أوراق عمله وتقاريره السابقة	4,20	0,7300	مرتفع	1
02	يوجد تنسيق مسبق بين التدقيق الداخلي والخارجي عند وضع خطة التدقيق السنوية	3,82	1,002	مرتفع	7
03	تعقد اجتماعات منتظمة بين الطرفين (الداخلي والخارجي) لتبادل المعلومات حول المخاطر الرئيسية	3,58	0,8320	مرتفع	10
04	يعتمد المدقق الخارجي بشكل فعال على بعض نتائج الفحوصات التي أجراها التدقيق الداخلي	3,96	0,7690	مرتفع	3
05	يتبادل الطرفان المعلومات حول حالات الاحتيال أو الأخطاء المكتشفة	3,89	0,8750	مرتفع	5
06	يقيم المدقق الخارجي كفاءة وموضوعية التدقيق الداخلي قبل الاعتماد عليه	3,85	0,7310	مرتفع	6
07	يساهم المدقق الخارجي في تقديم نصائح مهنية لتطوير التدقيق الداخلي في المؤسسة	3,93	0,8580	مرتفع	4
08	يتم تبادل وجهات النظر حول تقدير المخاطر الجوهرية للمؤسسة	3,75	0,7750	مرتفع	8
09	يساهم التنسيق في تقليل حالات لا يستطيع طرف واحد اكتشافها	3,55	0,8350	مرتفع	11
10	التنسيق المستمر بين التدقيق الداخلي والخارجي يساهم في جودة عملية التدقيق الشاملة	4,11	0,7620	مرتفع	2
11	تساهم العلاقة التكاملية في رفع كفاءة الرقابة داخل المؤسسة	4,20	0,7300	مرتفع	1
12	تضمن لجنة التدقيق استمرارية هذا التكامل بعيداً عن تدخل الإدارة	3,82	1,002	مرتفع	7
13	يقوم التدقيق الداخلي برفع تقارير دورية مباشرة إلى لجنة التدقيق أو إلى مجلس الإدارة	3,58	0,8320	مرتفع	10
الإجمالي	التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي	4,11	0,7620	مرتفعة	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.11 وانحراف معياري 0.7620 وهي درجة كبيرة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (1) والفقرة (11) بمتوسط حسابي قدره (4.20) وانحراف معياري (0.7300) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على وجود تنسيق فعال بين التدقيق الداخلي والخارجي، يكمن في توفير المدقق الداخلي للدعم الكافي للمدقق الخارجي من خلال إتاحة كل من المعلومات وأوراق العمل والتقارير السابقة، مما يسهل عمله ويزيد من فعالية عملية التدقيق وكذلك التقليل من ازدواجية الجهود. مما يؤدي لرفع مستوى المصداقية والشفافية في المعلومات المالية ومن جودة اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (9) بمتوسط حسابي قدره (3.55) وانحراف معياري (0.8350) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على وجود أثر تكاملي فعال بين أدوارهما، بما يسمح بتغطية مجالات رقابية لا يمكن لطرف واحد الإحاطة بها بشكل كامل، مما يرفع من جودة وكفاءة عملية التدقيق.

المحور الثاني: أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

يمكن تلخيص عبارات أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات كما يلي:

الجدول رقم (17): الوسط الحسابي لعبارات أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	تساهم توصيات التدقيق الداخلي في تحسين هيكل توزيع الصلاحيات والمسؤوليات داخل المؤسسة	3,78	0,786	مرتفع	4
02	يشارك التدقيق الداخلي في تقييم مدى التزام الإدارة العليا بمواثيق الأخلاق وقواعد السلوك المهني	3,84	0,811	مرتفع	3
03	تمتلك الرئيس التنفيذي للتدقيق (CAE) صلاحية الوصول المباشر إلى رئيس مجلس الإدارة دون وسيط	3,62	1,027	مرتفع	6
04	يتم اطلاع التدقيق الداخلي على الخطط الاستراتيجية للمؤسسة عند وضع خطط المراجعة	3,64	0,988	مرتفع	5
05	يقوم التدقيق الداخلي بمراجعة مدى مواءمة الأهداف مع استراتيجية المنظمة	3,78	0,738	مرتفع	4
06	يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في بناء نظام الرقابة المؤسسية	3,89	0,854	مرتفع	2
07	تساهم مخرجات التدقيق السنوية في تغطية أهم مخاطر الحوكمة	3,95	0,848	مرتفع	1
08	تضمن سياسات المؤسسة حماية التدقيق الداخلي من ضغوط الإدارة التنفيذية	3,64	0,620	مرتفع	5
09	يوفر التدقيق الداخلي تأكيدات حول دقة المعلومات المقدمة للمؤسسة	3,89	0,737	مرتفع	2
10	توجد ميزانية مستقلة وكافية لنشاط التدقيق الداخلي تضمن استقلاليته	3,38	0,913	متوسطة	8

11	يتم إشراك التدقيق الداخلي في مراجعة سياسات الإفصاح والشفافية	3,60	0,852	مرتفع	7
الإجمالي	أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	3.89	0,854	مرتفع	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي (3.89) وانحراف معياري (0.854) وهي درجة كبيرة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي: كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (7) بمتوسط حسابي قدره (3.95) وانحراف معياري (0.848) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أهمية خطة التدقيق السنوية التي يعدّها المدقق الداخلي ويرون أنها تساهم بفعالية في تغطية أهم مخاطر الحوكمة، وأن التدقيق الداخلي يلعب دورا فعالا في دعم الحوكمة وإدارة المخاطر وأن هذه الوظيفة ليست شكلية بل تُعتبر أداة أساسية لضمان الشفافية والرقابة الفعالة.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (10) بمتوسط حسابي قدره (3.38) وانحراف معياري (0.913) وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من طرف أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة تتمتع بدعم مالي كافٍ واستقلالية في التمويل، وهو ما يعزز قدرتها على أداء مهامها دون قيود مادية أو تدخل من باقي الأطراف باعتباره شرطاً أساسياً لضمان الاستقلالية والفعالية والموضوعية في عمل المدقق الداخلي بما ينعكس إيجابا على فعالية نظام الحوكمة.

المحور الثالث: أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات

ويمكن تلخيص عبارات أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات كما يلي :

الجدول رقم (18): الوسط الحسابي لعبارات أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	تناقش لجنة التدقيق المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في الرقابة الداخلية قبل صدور التقرير النهائي.	3,89	0,875	مرتفع	6
02	تودي تقارير المدقق الخارجي لاتخاذ قرارات تصحيحية من قبل مجلس الإدارة اتجاه الإدارة التنفيذية.	4,15	0,705	مرتفع	1
03	يتم تغيير مكتب التدقيق الخارجي أو الشريك المسؤول بشكل دوري لضمان الاستقلالية	3,58	0,994	مرتفع	10
04	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من دقة الافصاحات المتعلقة بالحوكمة في التقرير السنوي.	3,96	0,881	مرتفع	4
05	يتم اختيار المدقق الخارجي من طرف لجنة التدقيق (وليس المدير العام).	3,31	1,230	متوسط	11

06	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين.	4,13	0,640	مرتفع	2
07	يساهم التدقيق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.	3,95	0,650	مرتفع	5
08	يحضر المدقق الخارجي اجتماعات لجنة التدقيق لمناقشة نتائج عمله.	3,73	0,781	مرتفع	8
09	يتم تقييم جودة عمل المدقق الخارجي بشكل دوري من قبل المجلس.	3,80	0,803	مرتفع	7
10	يتم توفير كافة التسهيلات للمدقق الخارجي لأداء مهمته دون قيود.	4,15	0,780	مرتفع	1
11	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية.	4,15	0,621	مرتفع	1
12	تعتبر تقارير التدقيق الخارجي أداة المساءلة الإدارية عن أدائها المالي.	4,00	0,770	مرتفع	3
13	يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ زيارات ميدانية دورية ومنتظمة للمؤسسة خلال السنة المالية.	3,69	0,979	مرتفع	9
الاجمالي	أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات:	4.00	0.770	مرتفع	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات أثر عمليات التدقيق الخارجي على تفعيل الحوكمة حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 4.00 وانحراف معياري إجمالي 0.770، وهي بدرجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (10) بمتوسط حسابي قدره (4.15) وانحراف معياري (0.780)، وهي درجة كبيرة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جدا من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن التدقيق الخارجي يساهم في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (05) بمتوسط حسابي قدره (3.31) وانحراف معياري (1.230) وهي بدرجة موافقة متوسطة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة متوسطة من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن عملية اختيار المدقق الخارجي من طرف لجنة التدقيق (وليس المدير العام) تحتاج إلى تعزيز استقلاليتها.

المحور الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات

ويمكن تلخيص عبارات أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات كما يلي:

الجدول رقم (19): الوسط الحسابي لعبارات أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
01	أدى التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تقليل ازدواجية المهام وتكرار الفحوصات.	3,82	0,863	مرتفع	8
02	يساهم التكامل بين الطرفين في توفير تغطية رقابية شاملة لجميع أنشطة المؤسسة دون ثغرات.	3,95	0,780	مرتفع	6
03	يساعد عمل الطرفين معاً في تزويد مجلس الإدارة بتأكيد (Assurance) أقوى حول دقة التقارير المالية والتشغيلية.	3,96	0,793	مرتفع	5
04	تساهم التقارير المشتركة أو المنسقة في تعزيز شفافية المؤسسة أمام المساهمين والجهات الرقابية.	3,82	0,884	مرتفع	8
05	تساهم الجهود المشتركة في تحسين مرتبة المؤسسة في تصنيف الحوكمة.	3,93	0,836	مرتفع	7
06	يساعد التكامل في توضيح مسؤوليات الإدارة اتجاه نظام الرقابة.	4,05	0,705	مرتفع	3
07	يؤدي التكامل إلى زيادة سرعة الاستجابة للثغرات الرقابية المكتشفة.	4,00	0,694	مرتفع	4
08	يساهم التكامل في منع تعارض المصالح في المستويات الإدارية العليا.	3,82	0,748	مرتفع	8
09	يعزز العمل المشترك من قدرة المؤسسة على إدارة مخاطرها بفعالية.	4,16	0,764	مرتفع	1
10	ساهم التكامل في ضمان دقة وصحة التقارير المالية والتشغيلية.	4,11	0,762	مرتفع	2
الإجمالي	أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات.	3.82	0.863	مرتفع	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات، حيث جاءت بمتوسط حسابي إجمالي 3.82 وانحراف معياري إجمالي 0.863، وهي بدرجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (09) بمتوسط حسابي قدره (4.16) وانحراف معياري (0.764) وهي بدرجة موافقة مرتفعة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة جداً من قبل أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن العمل المشترك يعزز من قدرة المؤسسة على إدارة مخاطرها بفعالية.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (08) بمتوسط حسابي قدره (3.82)، وانحراف معياري (0.748) وهي بدرجة موافقة مرتفعة، وهذا ما يبين أن هناك درجة موافقة مرتفعة من قبل افراد عينة الدراسة مما يدل على أن المساهمة في تعزيز شفافية المؤسسة أمام المساهمين والجهات الرقابية لا تزال تمثل تحديا ملموسا في البيئة التطبيقية.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

1- اختبار الفرضية الأولى:

يبين الجدول الموالي اختبار الفرضية الأولى:

الجدول رقم (20) اختبار T ومستوى معنوية لقياس التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
01	يؤدي الرفع من مستوى التنسيق وتبادل المعلومات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة.	4.11	0.7620	10.796	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول درجة التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 4.11 وينحصر ضمن مجال [4.20-3.41] مما يعني أن درجة الموافقة كبيرة وكذلك والانحراف المعياري 0.7620. كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة t المحسوبة 10.796 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05. ومنه نقبل الفرضية التي تنص على أنه يؤدي الرفع من مستوى التنسيق وتبادل المعلومات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة.

2- اختبار الفرضية الثانية:

يبين الجدول الموالي اختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم (21): اختبار ومستوى معنوية لقياس أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
02	يسهم تفعيل دور التدقيق الداخلي في تعزيز بيئة الرقابة الداخلية كدعامة أساسية لحوكمة الشركات.	3.89	0.854	7.740	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول درجة تأثير التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 3.89 وينحصر ضمن المجال [4.20-3.41] مما يعني أن درجة الموافقة كبيرة وكذلك الانحراف المعياري 0.854. كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة t المحسوبة 7.740 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من

0.05. ومنه نقبل الفرضية التي تنص على أنه يسهم تفعيل دور التدقيق الداخلي في تعزيز بيئة الرقابة الداخلية كدعامة أساسية لحوكمة الشركات.

3- اختبار الفرضية الثالثة:

يبين الجدول الموالي اختبار الفرضية الثالثة:

الجدول رقم (22): اختبار T ومستوى معنوية لقياس أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
03	تساعد تقارير المدقق الخارجي في زيادة الشفافية والإفصاحات المالية وتعزيز الثقة بممارسات حوكمة الشركات.	4.00	0.770	9.634	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول درجة تأثير التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 4.00 وينحصر ضمن المجال [3.41-4.20] مما يعني أن درجة الموافقة كبيرة وكذلك الانحراف المعياري يساوي 0.770. كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة t المحسوبة 9.634 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05. ومنه نقبل الفرضية التي تنص على أنه تساعد تقارير المدقق الخارجي في زيادة الشفافية والإفصاحات المالية وتعزيز الثقة بممارسات حوكمة الشركات.

4- اختبار الفرضية الرابعة:

يبين الجدول الموالي اختبار الفرضية الرابعة:

الجدول رقم (23): اختبار T ومستوى معنوية لقياس أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
04	يؤدي التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في التحسين من فعالية حوكمة الشركات وتعزيز جودتها بشكل أفضل مقارنة بالاعتماد على أحدهما فقط	3.82	0.863	7.034	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يوضح الجدول درجة تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 3.82 وينحصر ضمن المجال [3.41-4.20] مما يعني أن درجة الموافقة كبيرة وكذلك الانحراف المعياري يساوي 0.863. كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة t المحسوبة 7.034 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05. ومنه نقبل الفرضية التي تنص على أنه يؤدي التكامل بين التدقيق

الداخلي والخارجي في التحسين من فعالية حوكمة الشركات وتعزيز جودتها بشكل أفضل مقارنة بالاعتماد على احدهما فقط.

5 - اختبار الفرضية الرئيسية:

من أجل اختبار هذه الفرضية تم تطبيق اختبار تحليل الانحدار البسيط وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (24): نتائج تحليل التباين لاختبار توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إيجاباً على تعزيز حوكمة الشركات باستخدام اختبار تحليل الانحدار البسيط

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية (ddl)	متوسط المربعات	F	sig
الانحدار	9,007	1	9,007	15,014	000 ^b
الخطأ	31,793	53	,600		
المجموع	40,800	54			

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الجدول رقم (25): قيم معاملات الانحدار البسيط

المتغير المستقل	B	الخطأ المعياري	Beta	t	sig
الثابت	1,361	0,386	-	3,527	0,001
المتغير	0,455	0,117	0,470	3,875	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على برنامج spss

يوضح الجدول (24) و(25) درجة تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كلياً على تعزيز حوكمة الشركات، حيث أظهرت النتائج أن قيمة معامل الارتباط تساوي 0.470، وبمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05. كما بلغت قيمة F المحسوبة لنفس النموذج 15.014 ومستوى الدلالة الإحصائية المقترن بها 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05).

بينما بلغت قيمة T المحسوبة للمتغير المستقل 3.875 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05. ومنه نقبل الفرضية الرئيسية والتي تنص على أنه: يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إيجاباً على تعزيز حوكمة الشركات بنسبة كبيرة.

خلاصة الفصل الثاني:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي للدراسة، والذي ركّز على استطلاع آراء عينة من ممارسي مهنة التدقيق لمعرفة توجهاتهم حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز نظام حوكمة الشركات.

ولتحقيق أهداف البحث، تم الإعتماد على المنهجية العلمية المعتادة من خلال جمع البيانات بواسطة أداة الإستبيان، ومن ثمّ معالجتها وتحليلها إحصائياً باستخدام برنامج Spss ، وقد أظهرت النتائج الميدانية بعد اختبار الفرضيات وجود توافق إيجابي كبير حول الدور الفعّال لهذا التكامل في تدعيم مبادئ الحوكمة.

خاتمة عامة

يعتبر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من الآليات الأساسية لتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة في المؤسسات، وقد تم من خلال هذه المذكرة مناقشة أثر هذا التكامل على حوكمة الشركات، انطلاقاً من أهمية التدقيق الداخلي كوظيفة رقابية مستقلة، والتدقيق الخارجي كجهة مانحة للمصداقية للقوائم والتقارير المالية.

تمحورت الدراسة البحثية حول العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها على حوكمة الشركات، حيث تمت الإجابة على الإشكالية الرئيسية بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

تم في الجانب النظري التطرق إلى المفاهيم الأساسية للتدقيق الداخلي والخارجي وحوكمة الشركات، وطبيعة العلاقة التكاملية بينهما، بالإضافة إلى عرض الدراسات السابقة. أما في الجانب الميداني، فقد تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من المدققين الداخليين، ومحافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين بولاية سكيكدة، وتمت معالجتها بإستخدام برنامج SPSS، مع الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لعرض وتحليل النتائج وإختبار الفرضيات.

1- اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى: التي تنص على أنه يؤدي الرفع من مستوى التنسيق وتبادل المعلومات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة، تبين وجود علاقة طردية ومعنوية بين التنسيق المشترك وتحسين جودة التدقيق وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية: التي تنص على أنه يساهم تفعيل دور التدقيق الداخلي في تعزيز بيئة الرقابة الداخلية كدعامة أساسية لحوكمة الشركات، تم التوصل لوجود موافقة مرتفعة من أفراد العينة على أن التدقيق الداخلي يعد ركيزة أساسية في بناء نظام الرقابة المؤسسية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.

بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة: التي تنص على أن تقارير المدقق الخارجي تساعد في زيادة الشفافية والإفصاحات المالية وتعزيز الثقة بممارسات حوكمة الشركات، تم تأكيد أن تقارير التدقيق الخارجي تساهم بشكل فعال في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية كما تعد أداة للمساءلة الإدارية وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة: التي تنص على أنه يؤدي التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي الى التحسين من فعالية حوكمة الشركات والتعزيز من جودتها بشكل أفضل مقارنة بالاعتماد على احدهما فقط، تبين وجود تأثير إيجابي ومعنوي إحصائياً للتكامل بينهما على تعزيز حوكمة الشركات وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.

بعد اثبات صحة الفرضيات الفرعية تم اثبات صحة الفرضية الرئيسية التي مفادها "يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تعزيز حوكمة الشركات".

□ نتائج نظرية:

- ◀ توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، تقوم على التنسيق وتبادل المعلومات والاعتماد المتبادل، مما يساهم في تغطية رقابية أشمل وتقليل ازدواجية الجهود؛
- ◀ يعتبر كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وظيفتين رقابيتين محورتين داخل المؤسسة، حيث يهدف الأول إلى تحسين العمليات وإدارة المخاطر، بينما يهدف الثاني إلى إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية؛
- ◀ يؤدي التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة، وينعكس إيجاباً على فعالية نظام حوكمة الشركات من خلال تحسين الرقابة، والحد من المخاطر، ورفع مستوى الشفافية والمصادقية؛
- ◀ يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات من خلال زيادة درجة الموثوقية في المعلومات الواردة ضمن القوائم المالية، والتأكد من التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين؛
- ◀ يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات من خلال تقييم فعالية الرقابة الداخلية، ومراجعة مدى التزام الإدارة العليا بمواثيق الأخلاق وقواعد السلوك المهني.

□ نتائج تطبيقية:

- ◀ أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى إدراك عينة الدراسة لأهمية التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كان إيجابياً وبشكل شبه إجمالي في العينة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لهذا المحور (4.11) من 5، وهو مستوى مرتفع، مما يدل على وجود تنسيق فعال وتبادل معلومات بين الطرفين؛
- ◀ أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى إدراك عينة الدراسة لأثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات كان إيجابياً، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (3.89) من 5، وكانت أعلى فقرة هي "تساهم مخرجات التدقيق السنوية في تغطية أهم مخاطر الحوكمة" بمتوسط (3.95)، مما يؤكد الدور الفعال للتدقيق الداخلي في دعم الحوكمة وإدارة المخاطر؛
- ◀ أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى إدراك عينة الدراسة لأثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات كان إيجابياً، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (4.00) من 5، وكانت أعلى الفقرات هي "تؤدي تقارير المدقق الخارجي لإتخاذ قرارات تصحيحية من قبل مجلس الإدارة" و"يتم توفير كافة التسهيلات للمدقق الخارجي" و"يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية" بمتوسط (4.15)، مما يؤكد الدور المحوري للتدقيق الخارجي في تعزيز الشفافية والثقة؛
- ◀ أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى إدراك عينة الدراسة لأثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات كان إيجابياً، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (3.82) من 5، وكانت أعلى

فقرة هي "يعزز العمل المشترك من قدرة المؤسسة على إدارة مخاطرها بفعالية" بمتوسط (4.16)، مما يؤكد أن التكامل بينهما يحقق نتائج أفضل من الاعتماد على أحدهما فقط.

3- التوصيات:

إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من التوصيات:

- ◀ دفع المؤسسات إلى الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي من حيث التنظيم الوظيفي، وتوظيف الكفاءات، والتكوين والتأهيل المناسب، مع ضمان توفير ميزانية مستقلة تضمن استقلاليتها؛
- ◀ ضرورة تعزيز آليات التنسيق والاعتماد المتبادل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، من خلال وضع خطط تدقيق سنوية مشتركة، وعقد اجتماعات تنسيقية دورية لتبادل المعلومات حول المخاطر الجوهرية؛
- ◀ ضرورة تطوير وسائل وأدوات التدقيق لمواكبة التحول الرقمي، بما يساهم في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية وتعزيز الشفافية؛
- ◀ العمل على إعداد دليل تطبيقي مهني من قبل المنظمات المحاسبية والرقابية يوضح آليات العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وأثرها في تعزيز حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية؛
- ◀ تحفيز المؤسسات على تبني سياسات حوكمة واضحة وشفافة مدعومة بنظم رقابية فعالة.

4- آفاق الدراسة:

اطلعنا من خلال عملية البحث على العديد من الجوانب التي لها علاقة بموضوع الدراسة، ولكن لا يسعنا التطرق إليها كلها، لذا نقترحها على شكل مواضيع لبحوث مستقبلية:

1. دراسة معوقات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المؤسسات الجزائرية وسبل تجاوزها؛
2. أثر الاعتماد المتبادل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على تخفيض تكلفة عملية التدقيق؛
3. دور لجنة التدقيق في تعزيز العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛
4. تأثير التحول الرقمي وتقنيات الذكاء الاصطناعي على فعالية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي؛
5. دراسة مقارنة بين المؤسسات العامة والخاصة في الجزائر حول مدى تطبيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثره على حوكمة الشركات.

مراجع

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب

1. إياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقاً، الطبعة الثانية، دار المعز للطباعة والنشر، بغداد، العراق ، 2011 .
2. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، 2015 .
3. مرام رضا خالصي، المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر ، 2013.

ثانياً: الأطروحات والمذكرات

أ. الأطروحات:

1. أسماء كربوعة، التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات، دراسة حالة مؤسسة "سوناطراك"، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021/2020 .
2. أميرة بوباطة، أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر ، 2023/2022 .
3. حنان واكر، العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر ، 2024 .
4. زينب بوقابة، أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر ، 2022/2021 .
5. سارة بولفراخ، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، سطيف، الجزائر ، 2023/2022 .
6. سارة طبوش، أثر اعتماد مدقق خارجي على عمل مدقق داخلي في التحكم بمخاطر التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر ، 2023/2022 .

7. عزيز لوجاني، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019-2029.
8. فريدة أمزال، التدقيق الداخلي كأداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2023/2022 .
9. محمد بن لدغم، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص إدارة المنظمات، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2018.
10. نبيلة شطارة، دور حوكمة الشركات في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لدخول سوق الأوراق المالية، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2023 .
11. هشام زروقي، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الناشئة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021 .

ب. الرسائل :

1. أحمد طلحة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تلجي بالأمغواط، الأغواط، الجزائر، 2011/2012.
2. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009/2010 .

ثالثا: المجلات والدوريات العلمية

1. أسماء مزيمش، عمر شريقي، "دور التدقيق الداخلي في إرساء نظام حوكمة فعال في ضوء معايير الممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين"، مجلة إدارة للدراسات الاقتصادية والإدارية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 02، 2023 .
2. أميرة بوباطة، "أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي"، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 07، العدد 01 ، الجزائر، 2022.

3. زهرة عباس، نجوى بن عويدة، "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات"، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد وإستراتيجيات الأعمال، المجلد 03، العدد 01، الجزائر، 2022 .
4. سفيان رايس، نورالدين زعبيط، "أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 08 ، العدد 01 ، الجزائر، 2023 .
5. صدوق غريسي، محمد رضا بوشيخي، "حوكمة الشركات بين البعد النظري والواقع قراءة في المبادئ ومؤشرات القياس"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16 ، العدد 01، الجزائر، 2021 .
6. فوزية العايب، مريم عمارة، "مدخل للحوكمة الفعالة من خلال الترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي استناداً إلى معيار التدقيق الجزائري"، "NAA 610مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 02، جامعة المسيلة، الجزائر، 2021 .
7. محمد العيد، منصورية بن زازة، "التدقيق الداخلي ودوره في عملية اتخاذ القرار"، مجلة المالية والأسواق، المجلد 11 ، العدد 02، الجزائر، 2015 .
8. مريم بلمقدم، فتحي بلدغم، "التدقيق الداخلي أداة لتقييم الرقابة الداخلية"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05 ، العدد 01 ، الجزائر، 2019/2018 .

رابعاً: الملتقيات العلمية

1. أسماء كردوسي محاضرات في حوكمة الشركات موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر علوم اقتصادية تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة 8 ماي 1945، الجزائر، 2018/2019.
2. مسعود صديقي، محمد براق، "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحوكمات، جامعة ورقة، الجزائر ، 2005 .

خامساً: المراجع والمصادر الأجنبية

الكتب :

1. Lionet Collins, Gérard Valin, Audit et Contrôle Interne: Principes, Objectifs et Pratiques, Dalloz , france ,1980 .

المجلات والدوريات العلمية :

2. Atanasin Pop, Cristina Bota-Avram, and Florin Bota-Avram, “The Relationship Between Internal and External Audit”, Issue (10) ,Volume (1), New Yourk , 2008.

المعايير والتقارير :

3. IAAB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISA 200, Volume 1, New York , 2021 .

ملاحق

ملحق رقم 01: استمارة الاستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



استبانة

إلى السيد(ة) المحترم (ة):

استكمالاً لمتطلبات مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، نتقدم إليكم بهذه الاستمارة لإجراء دراسة بعنوان:

العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثره على حوكمة الشركات

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة، حيث أن صحة نتائجه تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم. مع العلم أن المعلومات التي سنحصل عليها لن نستخدم إلا لأغراض البحث العلمي
نشكركم على حسن تعاونكم معنا وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

من إعداد:

تحت إشراف:

☐ برقلا ح ملاك

☐ د/ كحوش أمينة

☐ زكار سارة

الحساب الإلكتروني الخاص بالطالبتين:

Saramalak.univ@gmail.com

السنة الجامعية 2025/2026

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2. السن:

☐ أقل من 30 سنة

☐ من 30 إلى 40 سنة

☐ من 40 إلى 50 سنة

☐ سنة فما فوق

3. التخصص العلمي:

☐ محاسبة

☐ مالية

☐ تخصص آخر

4. سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات

☐ من 5 إلى 10 سنوات

☐ أكثر من 10 سنوات

5. المهنة:

☐ خبير محاسبي

☐ محافظ حسابات

☐ مدقق داخلي

☐ محاسب

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي					
1. يسمح المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بالاطلاع الكامل على أوراق عمله وتقاريره السابقة.					
2. يوجد تنسيق مسبق بين التدقيق الداخلي والخارجي عند وضع خطة التدقيق السنوية.					
3. يتم عقد اجتماعات تنسيقية بين الطرفين (داخلي وخارجي) لتبادل المعلومات حول المخاطر الجديدة.					
4. يعتمد المدقق الخارجي بشكل فعلي على بعض نتائج الفحوصات التي أجراها المدقق الداخلي.					
5. يتبادل الطرفان المعلومات حول حالات الاحتيال أو الأخطاء المكتشفة.					
6. يقوم المدقق الخارجي بتقييم كفاءة وموضوعية التدقيق الداخلي قبل الاعتماد عليه.					
7. يساهم المدقق الخارجي في تقديم نصائح مهنية لتطوير التدقيق الداخلي في المؤسسة.					
8. يتم تبادل وجهات النظر حول تقدير المخاطر الجوهرية للمؤسسة.					
9. يساهم التنسيق في تغطية مجالات لا يستطيع طرف واحد تغطيتها.					
10. يؤدي التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة.					
11. تساهم العلاقة التكاملية في رفع كفاءة الرقابة داخل المؤسسة.					
12. تضمن لجنة التدقيق استمرارية هذا التكامل بعيداً عن تدخل الإدارة.					
13. يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير دورية مباشرة إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.					
المحور الثاني: أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات					
تساهم توصيات المدقق الداخلي في تحسين هيكل توزيع الصلاحيات والمسؤوليات داخل المؤسسة.					
يشارك التدقيق الداخلي في تقييم مدى التزام الإدارة العليا بمواثيق الأخلاق وقواعد السلوك المهني.					
يمتلك الرئيس التنفيذي للتدقيق (CAE) صلاحية الوصول المباشر إلى رئيس مجلس الإدارة دون وسيط.					
يتم إطلاع المدقق الداخلي على الخطط الاستراتيجية للمؤسسة عند وضع خطته السنوية.					
يقوم المدقق الداخلي بمراجعة مدى مواءمة الأهداف مع استراتيجية المنظمة.					
يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في بناء نظام الرقابة المؤسسية.					
تساهم خطة التدقيق السنوية في تغطية أهم مخاطر الحوكمة.					

					تضمن سياسات المؤسسة حماية المدقق الداخلي من ضغوط الإدارة التنفيذية.
					يقدم التدقيق الداخلي تأكيدات حول دقة المعلومات التشغيلية للمؤسسة.
					توجد ميزانية مستقلة وكافية لنشاط التدقيق الداخلي تضمن استقلاليته.
					يتم إشراك التدقيق الداخلي في مراجعة سياسات الإفصاح والشفافية.
المحور الثالث: أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات					
					1. تناقش لجنة التدقيق المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في الرقابة الداخلية قبل صدور التقرير النهائي.
					2. تؤدي تقارير المدقق الخارجي لاتخاذ قرارات تصحيحية من قبل مجلس الإدارة اتجاه الإدارة التنفيذية.
					3. يتم تغيير مكتب التدقيق الخارجي أو الشريك المسؤول بشكل دوري لضمان الاستقلالية.
					4. يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من دقة الإفصاحات المتعلقة بالحوكمة في التقرير السنوي.
					5. يتم اختيار المدقق الخارجي من طرف لجنة التدقيق (وليس المدير العام).
					6. يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين.
					7. يساهم التدقيق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.
					8. يحضر المدقق الخارجي اجتماعات لجنة التدقيق لمناقشة نتائج عمله.
					9. يتم تقييم جودة عمل المدقق الخارجي بشكل دوري من قبل المجلس.
					10. يتم توفير كافة التسهيلات للمدقق الخارجي لأداء مهمته دون قيود.
					11. يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية.
					12. تعتبر تقارير التدقيق الخارجي أداة لمساءلة الإدارة عن أدائها المالي.
					13. يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ زيارات ميدانية دورية ومنظمة للمؤسسة خلال السنة المالية.
المحور الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات					
					1. أدى التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تقليل ازدواجية المهام وتكرار الفحوصات.
					2. يساهم التكامل بين الطرفين في توفير تغطية رقابية شاملة لجميع أنشطة المؤسسة دون ثغرات.
					3. يساعد عمل الطرفين معاً في تزويد مجلس الإدارة بتأكيد (Assurance) أقوى حول دقة التقارير المالية والتشغيلية.
					4. تساهم التقارير المشتركة أو المنسقة في تعزيز شفافية المؤسسة أمام المساهمين والجهات الرقابية.
					5. تساهم الجهود المشتركة في تحسين مرتبة المؤسسة في تصنيف الحوكمة.
					6. يساعد التكامل في توضيح مسؤوليات الإدارة اتجاه نظام الرقابة.
					7. يؤدي التكامل إلى زيادة سرعة الاستجابة للثغرات الرقابية المكتشفة.
					8. يساهم التكامل في منع تعارض المصالح في المستويات الإدارية العليا.
					9. يعزز العمل المشترك من قدرة المؤسسة على إدارة مخاطرها بفعالية.
					10. يساهم التكامل في ضمان دقة وصحة التقارير المالية والتشغيلية.

ملحق رقم 02:

نتائج الاستبيان

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,840	13

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,853	11

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,757	13

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,880	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,942	47

Correlations

يقوم المدقق الداخلي	تضمن لجنة التدقيق	تساهم العلاقة التكاملية في رفع كفاءة الرقابة داخل المؤسسة	يؤدي التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة	يساهم التنسيق في تغطية مجالات لا يستطيع طرف واحد تغطيتها	يتم تبادل وجهات النظر حول تقدير المخاطر الجوهرية للمؤسسة	يقوم المدقق الخارجي في تقديم نصائح مهنية وموضوعية لتطوير التدقيق الداخلي في الاعتماد على المؤسسة	يتبادل الطرفان المعلومات حول حالات الاحتيال أو الأخطاء المكتشفة	يعتمد المدقق الخارجي بشكل فعلي على بعض نتائج الفحوصات التي أجراها المدقق الداخلي	يتم عقد اجتماعات تنسيقية بين الطرفين (داخلي وخارجي) لتبادل المعلومات حول خطة التدقيق الجديدة	يسمح المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بالاطلاع الكامل على أوراق عمله وتقاريره السابقة	المحور_الاول	
314*	401**	196	434**	335*	378**	420**	312*	574**	596**	181	1	Pearson Correlati on

	Sig. (2-tailed)		,186	,000	,000	,258	,021	,001	,004	,012	,001	,206	,151	,002	,019
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يسمح المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بالاطلاع الكامل على أوراق عمله وتقاريره السابقة.	Pearson Correlation	,581**	1	,329*	,232	,178	,238	,160	,319*	,124	,213	,160	,043	,148	,165
	Sig. (2-tailed)	,186		,014	,089	,193	,081	,244	,017	,366	,119	,244	,755	,282	,227
	N	,000	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يوجد تنسيق مسبق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي عند وضع خطة التدقيق السنوية.	Pearson Correlation	,596**	,329*	1	,685**	,160	,294*	,444**	,351**	,416**	,342*	,099	,189	,087	,143
	Sig. (2-tailed)	,000	,014		,000	,245	,029	,001	,009	,002	,011	,471	,166	,529	,297
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يتم عقد اجتماعات تنسيقية بين الطرفين (داخلي وخارجي) لتبادل المعلومات حول المخاطر الجديدة.	Pearson Correlation	,574**	,232	,685**	1	,149	,521**	,477**	,372**	,378**	,388**	,161	,171	,030	,087
	Sig. (2-tailed)	,000	,089	,000		,276	,000	,000	,005	,004	,003	,240	,212	,826	,529
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يعتمد المدقق الخارجي بشكل فعلي على بعض نتائج الفحوصات التي أجراها المدقق الداخلي.	Pearson Correlation	,355*	,178	,160	,149	1	,049	,254	,530**	,388**	,406**	,133	,533**	,249	,440**
	Sig. (2-tailed)	,058	,193	,245	,276		,722	,061	,000	,003	,002	,332	,000	,066	,001
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يتبادل الطرفان المعلومات حول حالات الاحتيال أو الأخطاء المكتشفة.	Pearson Correlation	,312*	,238	,294*	,521**	,049	1	,409**	,261	,040	,108	,352**	-,029	-,102	-,160
	Sig. (2-tailed)	,021	,081	,029	,000	,722		,002	,055	,771	,431	,008	,834	,460	,243
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يقوم المدقق الخارجي بتقييم كفاءة وموضوعية التدقيق الداخلي قبل الاعتماد عليه.	Pearson Correlation	,420**	,160	,444**	,477**	,254	,409**	1	,515**	,489**	,315*	,162	,189	,282*	,200
	Sig. (2-tailed)	,001	,244	,001	,000	,061	,002		,000	,000	,019	,237	,167	,037	,143
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55

يساهم المدقق الخارجي في تقديم نصائح مهنية لتطوير التدقيق الداخلي في المؤسسة	Pearson Correlation	,378**	,319*	,351**	,372**	,530**	,261	,515**	1	,640**	,548**	,211	,434**	,375**	,453**
	Sig. (2-tailed)	,004	,017	,009	,005	,000	,055	,000		,000	,000	,122	,001	,005	,001
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يتم تبادل وجهات النظر حول تقدير المخاطر الجوهرية للمؤسسة	Pearson Correlation	,335*	,124	,416**	,378**	,388**	,040	,489**	,640**	1	,505**	,173	,406**	,366**	,415**
	Sig. (2-tailed)	,012	,366	,002	,004	,003	,771	,000	,000		,000	,206	,002	,006	,002
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يساهم التنسيق في تغطية مجالات لا يستطيع طرف واحد تغطيتها	Pearson Correlation	,434**	,213	,342*	,388**	,406**	,108	,315*	,548**	,505**	1	,429**	,527**	,310*	,492**
	Sig. (2-tailed)	,001	,119	,011	,003	,002	,431	,019	,000	,000		,001	,000	,021	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يؤدي التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة	Pearson Correlation	,173	,160	,099	,161	,133	,352**	,162	,211	,173	,429**	1	,533**	,117	,218
	Sig. (2-tailed)	,206	,244	,471	,240	,332	,008	,237	,122	,206	,001		,000	,395	,110
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
تساهم العلاقة التكاملية في رفع كفاءة الرقابة داخل المؤسسة	Pearson Correlation	,196	,043	,189	,171	,533**	-,029	,189	,434**	,406**	,527**	,533**	1	,303*	,491**
	Sig. (2-tailed)	,151	,755	,166	,212	,000	,834	,167	,001	,002	,000	,000		,025	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
تضمن لجنة التدقيق استمرارية هذا التكامل بعيداً عن تدخل الإدارة	Pearson Correlation	,401**	,148	,087	,030	,249	-,102	,282*	,375**	,366**	,310*	,117	,303*	1	,467**
	Sig. (2-tailed)	,002	,282	,529	,826	,066	,460	,037	,005	,006	,021	,395	,025		,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير دورية مباشرة إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة	Pearson Correlation	,314*	,165	,143	,087	,440**	-,160	,200	,453**	,415**	,492**	,218	,491**	,467**	1
	Sig. (2-tailed)	,019	,227	,297	,529	,001	,243	,143	,001	,002	,000	,110	,000	,000	
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

	تساهم توصيات المدقق الداخلي في تحسين هيكل توزيع الصلاحيات والمسؤوليات داخل المؤسسة_المحور_الثاني	يتمكّن الرئيس التنفيذي بشارك التدقيق الداخلي في تقييم مدى التزام الإدارة العليا بمواثيق الأخلاق وقواعد السلوك المهني	يتم إطلاع المدقق الداخلي على الخطط الاستراتيجية للمؤسسة عند وضع خطته السنوية	يقوم المدقق الداخلي بمراجعة مدى مواءمة الأهداف مع الاستراتيجية والمنظمة	يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في بناء نظام الرقابة المؤسسية	تساهم خطة التدقيق السنوية في تغطية أهم مخاطر الحوكمة	تضمن المؤسسة حماية المدقق الداخلي من ضغوط الإدارة التنفيذية	يقدم التدقيق الداخلي تأكيدات حول دقة المعلومات التشغيلية للمؤسسة	توجد ميزانية مستقلة وكافية لأنشطة التدقيق الداخلي تضمن استقلاليتها	يتم إشراك التدقيق الداخلي في مراجعة سياسات الإفصاح والشفافية		
Pearson Correlation	1	,559**	,356**	,491**	,617**	,402**	,305*	,465**	,427**	,381**	,561**	,563**
Sig. (2-tailed)		,000	,008	,000	,000	,002	,024	,000	,001	,004	,000	,000
N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
Pearson Correlation	,559**	1	,582**	,239	,516**	,268*	,461**	,593**	,442**	,374**	,299*	,531**
Sig. (2-tailed)	,000		,000	,079	,000	,048	,000	,000	,001	,005	,027	,000
N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
Pearson Correlation	,356**	,582**	1	,257	,225	,187	,402**	,310*	,322*	,620**	,086	,118
Sig. (2-tailed)	,008	,000		,058	,099	,172	,002	,021	,017	,000	,533	,391
N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
Pearson Correlation	,491**	,239	,257	1	,244	,523**	,374**	,061	,389**	,433**	,435**	,330*
Sig. (2-tailed)	,000	,079	,058		,073	,000	,005	,660	,003	,001	,001	,014
N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
Pearson Correlation	,617**	,516**	,225	,244	1	,448**	,303*	,462**	,355**	,377**	,280*	,638**

الاستراتيجية المؤسسة عند وضع خطته السنوية.	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,099	,073		,001	,024	,000	,008	,005	,038	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يقوم المدقق الداخلي بمراجعة مدى مواءمة الأهداف مع استراتيجية المنظمة.	Pearson Correlation	,402**	,268*	,187	,523**	,448**	1	,226	,158	,309*	,534**	,319*	,477**
	n												
	Sig. (2-tailed)	,002	,048	,172	,000	,001		,097	,249	,022	,000	,018	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في بناء نظام الرقابة المؤسسية.	Pearson Correlation	,305*	,461**	,402**	,374**	,303*	,226	1	,452**	,379**	,481**	,126	,143
	n												
	Sig. (2-tailed)	,024	,000	,002	,005	,024	,097		,001	,004	,000	,360	,299
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
تساهم خطة التدقيق السنوية في تغطية أهم مخاطر الحوكمة.	Pearson Correlation	,465**	,593**	,310*	,061	,462**	,158	,452**	1	,314*	,346**	,123	,405**
	n												
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,021	,660	,000	,249	,001		,020	,010	,371	,002
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
تضمن سياسات المؤسسة حماية المدقق الداخلي من الضغوط الإدارية التنفيذية.	Pearson Correlation	,427**	,442**	,322*	,389**	,355**	,309*	,379**	,314*	1	,276*	,643**	,491**
	n												
	Sig. (2-tailed)	,001	,001	,017	,003	,008	,022	,004	,020		,041	,000	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يقدم التدقيق الداخلي تأكيدات حول دقة المعلومات التشغيلية للمؤسسة.	Pearson Correlation	,381**	,374**	,620**	,433**	,377**	,534**	,481**	,346**	,276*	1	,118	,254
	n												
	Sig. (2-tailed)	,004	,005	,000	,001	,005	,000	,000	,010	,041		,390	,062
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
توجد ميزات مستقلة وكافية لنشاط التدقيق الداخلي تضمن استقلاليتهم.	Pearson Correlation	,561**	,299*	,086	,435**	,280*	,319*	,126	,123	,643**	,118	1	,510**
	n												
	Sig. (2-tailed)	,000	,027	,533	,001	,038	,018	,360	,371	,000	,390		,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يتم إشراك التدقيق الداخلي في مراجعة سياسات الإفصاح والشفافية.	Pearson Correlation	,563**	,531**	,118	,330*	,638**	,477**	,143	,405**	,491**	,254	,510**	1
	n												
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,391	,014	,000	,000	,299	,002	,000	,062	,000	
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ زيارات ميدانية دورية ومنتظمة للمؤسسة خلال السنة المالية.	تعتبر تقارير التدقيق الخارجي أداة المساءلة الإدارية عن أدائها المالي.	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة تقارير الحوكمة لأداء مهمته السنوية.	يتم توفير كافة التسهيلات للمدقق الخارجي دوري من لجنة التدقيق قبل المجلس.	يتم تقييم جودة عمل المدقق الخارجي بشكل اجتماعات دورية من لجنة التدقيق لمناقشة نتائج عمله.	يساهم التدقيق يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار.	يتم اختيار المدقق الخارجي من طرف التزام لجنة التدقيق (وليس المدير العام).	يساهم التدقيق في التأكد من دقة الإفصاحات المتعلقة بالحوكمة في التقرير السنوي.	يتم تغيير مكتب التدقيق الخارجي أو تصحيحية من قبل مجلس الرقابة الداخلية قبل صدور التقرير النهائي.	تؤدي تقارير المدقق الخارجي لاتخاذ قرارات تصحيحية من قبل مجلس الإدارة التنفيذية.	المحور_الثا لث																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																															
598**	335*	264	344*	319*	224	705**	340*	456**	076	109-	1 Pearson Correlation	000	013	052	744	010	018	101	762	000	011	000	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55

N بشكل دوري لضمان الاستقلالية		55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من دقة الإفصاحات المتعلقة بالحوكمة في التقرير السنوي.	Pearson Correlation	,340*	,043	,515**	,130	1	,062	,074	,190	,308*	,382**	,358**	,213	,546**	,094
	Sig. (2-tailed)	,011	,756	,000	,343		,654	,591	,164	,022	,004	,007	,119	,000	,495
N		55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يتم اختيار المدقق الخارجي من طرف لجنة التدقيق (وليس المدير العام).	Pearson Correlation	,705**	-,089	-,202	,471**	,062	1	,067	,137	,205	,439**	-,028	,352**	,156	,619**
	Sig. (2-tailed)	,000	,521	,139	,000	,654		,628	,318	,133	,001	,837	,008	,254	,000
N		55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين.	Pearson Correlation	,342*	,455**	,040	-,031	,074	,067	1	,151	-,040	,303*	,296*	,465**	,038	-,025
	Sig. (2-tailed)	,012	,000	,770	,821	,591	,628		,273	,769	,025	,028	,000	,785	,858
N		55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يساهم التدقيق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار.	Pearson Correlation	,624**	,087	,220	,136	,190	,137	,151	1	,153	,227	,125	,249	,074	,293*
	Sig. (2-tailed)	,000	,528	,107	,322	,164	,318	,273		,266	,096	,361	,067	,591	,030
N		55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يحضر المدقق الخارجي اجتماعات لجنة التدقيق لمناقشة نتائج عمله.	Pearson Correlation	,319*	,145	,343*	,184	,308*	,205	-,040	,153	1	,325*	,158	,007	,154	,130
	Sig. (2-tailed)	,018	,289	,010	,178	,022	,133	,769	,266		,015	,250	,960	,261	,344
N		55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يتم تقييم جودة عمل المدقق الخارجي بشكل دوري.	Pearson Correlation	,344*	,100	-,111	,172	,382**	,439**	,303*	,227	,325*	1	,373**	,319*	,270*	,368**
	Sig. (2-tailed)	,010	,467	,419	,210	,004	,001	,025	,096	,015		,005	,017	,046	,006
N		55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يتم توفير كافة التسهيلات للمدقق الخارجي.	Pearson Correlation	,445**	,268*	,331*	-,016	,358**	-,028	,296*	,125	,158	,373**	1	,491**	,617**	,181
	Sig. (2-tailed)	,001	,048	,013	,910	,007	,837	,028	,361	,250	,005		,000	,000	,185

لأداء مهمته دون قيود.	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية.	Pearson Correlation	,364*	,336*	,162	,160	,213	,352**	,465**	,249	,007	,319*	,491**	1	,465**	,380**
	Sig. (2-tailed)	,012	,012	,237	,242	,119	,008	,000	,067	,960	,017	,000		,000	,004
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
تعتبر تقارير التدقيق الخارجي أداة المساواة الإدارية عن أدائها المالي.	Pearson Correlation	,335*	-,055	,375**	,073	,546**	,156	,038	,074	,154	,270*	,617**	,465**	1	,393**
	Sig. (2-tailed)	,013	,690	,005	,598	,000	,254	,785	,591	,261	,046	,000	,000		,003
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ زيارات ميدانية دورية ومنتظمة للمؤسسة خلال السنة المالية.	Pearson Correlation	,598**	,068	-,041	,493**	,094	,619**	-,025	,293*	,130	,368**	,181	,380**	,393**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,622	,766	,000	,495	,000	,858	,030	,344	,006	,185	,004	,003	
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

يساعد عمل الطرفين معاً	يساهم التكامل بين الطرفين في توفير تغطية رقابية شاملة لجميع أنشطة المؤسسة دون ثغرات	أدى التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تقليل ازدواجية المهام وتكرار الفحوصات	المحور_الرابع				
تساهم التقارير المشتركة أو المنسقة في تعزيز شفافية المؤسسة أمام المساهمين والجهات الرقابية	تساهم الجهود المشتركة في تحسين مرتبة المؤسسة في تصنيف الحوكمة	يساعد التكامل في توضيح مسؤوليات الإدارة اتجاه نظام الرقابة	يؤدي التكامل إلى زيادة سرعة الاستجابة للثغرات الرقابية المكتشفة	يساهم التكامل في منع تعارض المصالح في المستويات الإدارية العليا	يعزز العمل المشترك من قدرة المؤسسة على إدارة مخاطرها بفعالية	يساهم التكامل في ضمان دقة وصحة التقارير المالية والتشغيلية	
*,555**	*,622**	*,559**	*,512**	*,505**	*,569**	*,311*	*,488**
,000	,000	,000	,000	,000	,000	,021	,000

	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
أدى التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تقليل ازدواجية المهام وتكرار الفحوصات.	Pearson Correlation	,470**	1	,481**	,180	,320*	,290*	,565**	,371**	,436**	,243	,397**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,189	,017	,032	,000	,005	,001	,074	,003
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يساهم التكامل بين الطرفين في توفير تغطية رقابية شاملة لجميع أنشطة المؤسسة دون ثغرات.	Pearson Correlation	,542**	,481**	1	,386**	,630**	,221	,477**	,479**	,491**	,419**	,540**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,004	,000	,105	,000	,000	,000	,001	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يساعد عمل الطرفين معاً في تزويد مجلس الإدارة بتأكيد أقوى حول دقة التقارير المالية والتشغيلية.	Pearson Correlation	,555**	,180	,386**	1	,546**	,248	,434**	,572**	,239	,499**	,405**
	Sig. (2-tailed)	,000	,189	,004		,000	,068	,001	,000	,079	,000	,002
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
تساهم التقارير المشتركة أو المنسقة في تعزيز شفافية المؤسسة أمام المساهمين والجهات الرقابية.	Pearson Correlation	,622**	,320*	,630**	,546**	1	,358**	,492**	,634**	,369**	,456**	,470**
	Sig. (2-tailed)	,000	,017	,000	,000		,007	,000	,000	,006	,000	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
تساهم الجهود المشتركة في تحسين مرتبة المؤسسة في تصنيف الحوكمة.	Pearson Correlation	,559**	,290*	,221	,248	,358**	1	,416**	,192	,364**	,222	,391**
	Sig. (2-tailed)	,000	,032	,105	,068	,007		,002	,161	,006	,103	,003
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يساعد التكامل في توضيح مسؤوليات الإدارة اتجاه نظام الرقابة.	Pearson Correlation	,512**	,565**	,477**	,434**	,492**	,416**	1	,568**	,616**	,568**	,609**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,001	,000	,002		,000	,000	,000	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يؤدي التكامل إلى زيادة سرعة الاستجابة للثغرات الرقابية المكتشفة.	Pearson Correlation	,505**	,371**	,479**	,572**	,634**	,192	,568**	1	,393**	,559**	,455**
	Sig. (2-tailed)	,000	,005	,000	,000	,000	,161	,000		,003	,000	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
يساهم التكامل في منع تعارض المصالح في المستويات الإدارية العليا.	Pearson Correlation	,569**	,436**	,491**	,239	,369**	,364**	,616**	,393**	1	,345**	,556**
	Sig. (2-tailed)	,000	,001	,000	,079	,006	,006	,000	,003		,010	,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55

يعزز العمل المشترك من قدرة المؤسسة على إدارة مخاطرها بفعالية.	Pearson Correlation	,311*	,243	,419**	,499**	,456**	,222	,568**	,559**	,345**	1	,541**
	Sig. (2-tailed)	,021	,074	,001	,000	,000	,103	,000	,000	,010		,000
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
ساهم التكامل في ضمان دقة وصحة التقارير المالية والتشغيلية.	Pearson Correlation	,488**	,397**	,540**	,405**	,470**	,391**	,609**	,455**	,556**	,541**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,003	,000	,002	,000	,003	,000	,000	,000	,000	
	N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	27	49,1	49,1	49,1
	أنثى	28	50,9	50,9	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	5	9,1	9,1	9,1
	من 30 الى 40 سنة	15	27,3	27,3	36,4
	من 40 الى 50 سنة	25	45,5	45,5	81,8
	سنة فما فوق 50	10	18,2	18,2	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب	17	30,9	30,9	30,9
	مالية	16	29,1	29,1	60,0
	تخصص آخر	22	40,0	40,0	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	4	7,3	7,3	7,3
	من 5 الى 10 سنوات	14	25,5	25,5	32,7
	أكثر من 10 سنوات	37	67,3	67,3	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	9	16,4	16,4	16,4
	محافظ حسابات	12	21,8	21,8	38,2
	مدقق داخلي	22	40,0	40,0	78,2
	محاسب	12	21,8	21,8	100,0
	Total	55	100,0	100,0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يسمح المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بالاطلاع الكامل على أوراق عمله وتقاريره السابقة.	55	4,20	,730	,098
يوجد تنسيق مسبق بين التدقيق الداخلي والخارجي عند وضع خطة التدقيق السنوية.	55	3,82	1,002	,135
يتم عقد اجتماعات تنسيقية بين الطرفين (داخلي وخارجي) لتبادل المعلومات حول المخاطر الجديدة.	55	3,58	,832	,112
يعتمد المدقق الخارجي بشكل فعلي على بعض نتائج الفحوصات التي أجراها المدقق الداخلي.	55	3,96	,769	,104
يتبادل الطرفان المعلومات حول حالات الاحتيال أو الأخطاء المكتشفة.	55	3,89	,875	,118
يقوم المدقق الخارجي بتقييم كفاءة وموضوعية التدقيق الداخلي قبل الاعتماد عليه.	55	3,85	,731	,099
يساهم المدقق الخارجي في تقديم نصائح مهنية لتطوير التدقيق الداخلي في المؤسسة.	55	3,93	,858	,116
يتم تبادل وجهات النظر حول تقدير المخاطر الجوهرية للمؤسسة.	55	3,75	,775	,105
يساهم التنسيق في تغطية مجالات لا يستطيع طرف واحد تغطيتها.	55	3,55	,835	,113
يؤدي التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة.	55	4,11	,762	,103

تساهم العلاقة التكاملية في رفع كفاءة الرقابة داخل المؤسسة.	55	4,15	,826	,111
تضمن لجنة التدقيق استمرارية هذا التكامل بعيداً عن تدخل الإدارة.	55	3,62	,892	,120
يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير دورية مباشرة إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.	55	3,95	,705	,095

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يسمح المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بالإطلاع الكامل على أوراق عمله وتقاريره السابقة.	12,186	54	,000	1,200	1,00	1,40
يوجد تنسيق مسبق بين التدقيق الداخلي والخارجي عند وضع خطة التدقيق السنوية.	6,058	54	,000	,818	,55	1,09
يتم عقد اجتماعات تنسيقية بين الطرفين (داخلي وخارجي) لتبادل المعلومات حول المخاطر الجديدة.	5,186	54	,000	,582	,36	,81
يعتمد المدقق الخارجي بشكل فعلي على بعض نتائج الفحوصات التي أجراها المدقق الداخلي.	9,294	54	,000	,964	,76	1,17
يتبادل الطرفان المعلومات حول حالات الاحتيال أو الأخطاء المكتشفة.	7,551	54	,000	,891	,65	1,13
يقوم المدقق الخارجي بتقييم كفاءة وموضوعية التدقيق الداخلي قبل الاعتماد عليه.	8,672	54	,000	,855	,66	1,05
يساهم المدقق الخارجي في تقديم نصائح مهنية لتطوير التدقيق الداخلي في المؤسسة.	8,019	54	,000	,927	,70	1,16
يتم تبادل وجهات النظر حول تقدير المخاطر الجوهرية للمؤسسة.	7,133	54	,000	,745	,54	,95
يساهم التنسيق في تغطية مجالات لا يستطيع طرف واحد تغطيتها.	4,845	54	,000	,545	,32	,77
يؤدي التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الشاملة.	10,796	54	,000	1,109	,90	1,32
تساهم العلاقة التكاملية في رفع كفاءة الرقابة داخل المؤسسة.	10,285	54	,000	1,145	,92	1,37
تضمن لجنة التدقيق استمرارية هذا التكامل بعيداً عن تدخل الإدارة.	5,139	54	,000	,618	,38	,86
يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير دورية مباشرة إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.	9,946	54	,000	,945	,75	1,14

One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
---	------	----------------	-----------------

تساهم توصيات المدقق الداخلي في تحسين هيكل توزيع الصلاحيات والمسؤوليات داخل المؤسسة	55	3,78	,786	,106
يشارك التدقيق الداخلي في تقييم مدى التزام الإدارة العليا بمواثيق الأخلاق وقواعد السلوك المهني.	55	3,84	,811	,109
صلاحية (CAE) يمتلك الرئيس التنفيذي للتدقيق الوصول المباشر إلى رئيس مجلس الإدارة دون وسيط.	55	3,62	1,027	,139
يتم إطلاع المدقق الداخلي على الخطط الاستراتيجية للمؤسسة عند وضع خطته السنوية.	55	3,64	,988	,133
يقوم المدقق الداخلي بمراجعة مدى مواءمة الأهداف مع استراتيجية المنظمة.	55	3,78	,738	,099
يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في بناء نظام الرقابة المؤسسية.	55	3,89	,854	,115
تساهم خطة التدقيق السنوية في تغطية أهم مخاطر الحوكمة.	55	3,95	,848	,114
تضمن سياسات المؤسسة حماية المدقق الداخلي من ضغوط الإدارة التنفيذية.	55	3,64	,620	,084
يقدم التدقيق الداخلي تأكيدات حول دقة المعلومات التشغيلية للمؤسسة.	55	3,89	,737	,099
توجد ميزانية مستقلة وكافية لنشاط التدقيق الداخلي تضمن استقلاليتهم.	55	3,38	,913	,123
يتم إشراك التدقيق الداخلي في مراجعة سياسات الإفصاح والشفافية.	55	3,60	,852	,115

One-Sample Test

Test Value = 3

				95% Confidence Interval of the Difference	
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
تساهم توصيات المدقق الداخلي في تحسين هيكل توزيع الصلاحيات والمسؤوليات داخل المؤسسة	7,374	54	,000	,782	,57,99
يشارك التدقيق الداخلي في تقييم مدى التزام الإدارة العليا بمواثيق الأخلاق وقواعد السلوك المهني	7,647	54	,000	,836	,62,1,06
صلاحية (CAE) يمتلك الرئيس التنفيذي للتدقيق الوصول المباشر إلى رئيس مجلس الإدارة دون وسيط	4,463	54	,000	,618	,34,90
يتم إطلاع المدقق الداخلي على الخطط الاستراتيجية للمؤسسة عند وضع خطته السنوية	4,776	54	,000	,636	,37,90
يقوم المدقق الداخلي بمراجعة مدى مواءمة الأهداف مع استراتيجية المنظمة	7,860	54	,000	,782	,58,98
يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في بناء نظام الرقابة المؤسسية	7,740	54	,000	,891	,66,1,12
تساهم خطة التدقيق السنوية في تغطية أهم مخاطر الحوكمة	8,268	54	,000	,945	,72,1,17

تضمن سياسات المؤسسة حماية المدقق الداخلي من ضغوط الإدارة التنفيذية.	7,618	54	,000	,636	,47	,80
يقدم التدقيق الداخلي تأكيدات حول دقة المعلومات التشغيلية للمؤسسة.	8,963	54	,000	,891	,69	1,09
توجد ميزانية مستقلة وكافية لنشاط التدقيق الداخلي تضمن استقلاليته.	3,103	54	,003	,382	,14	,63
يتم إشراك التدقيق الداخلي في مراجعة سياسات الإفصاح والشفافية.	5,223	54	,000	,600	,37	,83

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تناقش لجنة التدقيق المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في الرقابة الداخلية قبل صدور التقرير النهائي.	55	3,89	,875	,118
تؤدي تقارير المدقق الخارجي لاتخاذ قرارات تصحيحية من قبل مجلس الإدارة اتجاه الإدارة التنفيذية.	55	4,15	,705	,095
يتم تغيير مكتب التدقيق الخارجي أو الشريك المسؤول بشكل دوري لضمان الاستقلالية	55	3,58	,994	,134
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من دقة الإفصاحات المتعلقة بالحوكمة في التقرير السنوي.	55	3,96	,881	,119
يتم اختيار المدقق الخارجي من طرف لجنة التدقيق (وليس المدير العام)	55	3,31	1,230	,166
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين.	55	4,13	,640	,086
يساهم التدقيق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة . على الاستمرار	55	3,95	,650	,088
يحضر المدقق الخارجي اجتماعات لجنة التدقيق لمناقشة نتائج عمله.	55	3,73	,781	,105
يتم تقييم جودة عمل المدقق الخارجي بشكل دوري من قبل المجلس.	55	3,80	,803	,108
يتم توفير كافة التسهيلات للمدقق الخارجي لأداء مهمته دون قيود.	55	4,15	,780	,105
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية.	55	4,15	,621	,084
تعتبر تقارير التدقيق الخارجي أداة المساءلة الإدارة عن أدائها المالي.	55	4,00	,770	,104
يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ زيارات ميدانية دورية ومنظمة للمؤسسة خلال السنة المالية.	55	3,69	,979	,132

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تناقش لجنة التدقيق المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في الرقابة الداخلية قبل صدور التقرير النهائي.	7,551	54	,000	,891	,65	1,13
تودي تقارير المدقق الخارجي لاتخاذ قرارات تصحيحية من قبل مجلس الإدارة اتجاه الإدارة التنفيذية.	12,050	54	,000	1,145	,95	1,34
يتم تغيير مكتب التدقيق الخارجي أو الشريك المسؤول بشكل دوري لضمان الاستقلالية	4,340	54	,000	,582	,31	,85
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من دقة الإفصاحات المتعلقة بالحوكمة في التقرير السنوي	8,110	54	,000	,964	,73	1,20
يتم اختيار المدقق الخارجي من طرف لجنة التدقيق (وليس المدير العام).	1,863	54	,068	,309	-,02	,64
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين	13,065	54	,000	1,127	,95	1,30
يساهم التدقيق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار	10,782	54	,000	,945	,77	1,12
يحضر المدقق الخارجي اجتماعات لجنة التدقيق لمناقشة نتائج عمله	6,909	54	,000	,727	,52	,94
يتم تقييم جودة عمل المدقق الخارجي بشكل دوري من قبل المجلس	7,391	54	,000	,800	,58	1,02
يتم توفير كافة التسهيلات للمدقق الخارجي لأداء مهمته دون قيود	10,894	54	,000	1,145	,93	1,36
يساهم التدقيق الخارجي في تحسين جودة تقارير الحوكمة السنوية	13,676	54	,000	1,145	,98	1,31
تعتبر تقارير التدقيق الخارجي أداة المساءلة الإدارية عن أداؤها المالي	9,634	54	,000	1,000	,79	1,21
يلتزم المدقق الخارجي بتنفيذ زيارات ميدانية دورية ومنتظمة للمؤسسة خلال السنة المالية	5,234	54	,000	,691	,43	,96

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
أدى التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تقليل ازدواجية المهام وتكرار الفحوصات	55	3,82	,863	,116
يساهم التكامل بين الطرفين في توفير تغطية رقابية شاملة لجميع أنشطة المؤسسة دون ثغرات	55	3,95	,780	,105
يساعد عمل الطرفين معاً في تزويد مجلس أقوى حول دقة (Assurance) الإدارة بتأكيد التقارير المالية والتشغيلية	55	3,96	,793	,107
تساهم التقارير المشتركة أو المنسقة في تعزيز شفافية المؤسسة أمام المساهمين والجهات الرقابية	55	3,82	,884	,119
تساهم الجهود المشتركة في تحسين مرتبة المؤسسة في تصنيف الحوكمة	55	3,93	,836	,113

يساعد التكامل في توضيح مسؤوليات الإدارة اتجاه نظام الرقابة .	55	4,05	,705	,095
يؤدي التكامل إلى زيادة سرعة الاستجابة للتغيرات الرقابية المكتشفة .	55	4,00	,694	,094
يساهم التكامل في منع تعارض المصالح في المستويات الإدارية العليا .	55	3,82	,748	,101
يعزز العمل المشترك من قدرة المؤسسة على إدارة مخاطرها بفعالية .	55	4,16	,764	,103
ساهم التكامل في ضمان دقة وصحة التقارير المالية والتشغيلية .	55	4,11	,762	,103

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
أدى التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى تقليل ازدواجية المهام وتكرار الفحوصات .	7,034	54	,000	,818	,58	1,05
يساهم التكامل بين الطرفين في توفير تغطية رقابية شاملة لجميع أنشطة المؤسسة دون ثغرات .	8,992	54	,000	,945	,73	1,16
يساعد عمل الطرفين معاً في تزويد مجلس الإدارة أقوى حول دقة التقارير (Assurance) بتأكيد المالية والتشغيلية .	9,016	54	,000	,964	,75	1,18
تساهم التقارير المشتركة أو المنسقة في تعزيز شفافية المؤسسة أمام المساهمين والجهات الرقابية .	6,865	54	,000	,818	,58	1,06
تساهم الجهود المشتركة في تحسين مرتبة المؤسسة في تصنيف الحوكمة .	8,229	54	,000	,927	,70	1,15
يساعد التكامل في توضيح مسؤوليات الإدارة اتجاه نظام الرقابة .	11,094	54	,000	1,055	,86	1,25
يؤدي التكامل إلى زيادة سرعة الاستجابة للتغيرات الرقابية المكتشفة .	10,688	54	,000	1,000	,81	1,19
يساهم التكامل في منع تعارض المصالح في المستويات الإدارية العليا .	8,116	54	,000	,818	,62	1,02
يعزز العمل المشترك من قدرة المؤسسة على إدارة مخاطرها بفعالية .	11,294	54	,000	1,164	,96	1,37
ساهم التكامل في ضمان دقة وصحة التقارير المالية والتشغيلية .	10,796	54	,000	1,109	,90	1,32

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,470 ^a	,221	,206	,77451

a. Predictors: (Constant), المحور_الرابع

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9,007	1	9,007	15,014	,000 ^b
	Residual	31,793	53	,600		
	Total	40,800	54			

a. Dependent Variable: المحور_الاول

b. Predictors: (Constant), المحور_الرابع

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,361	,386		3,527	,001
	المحور_الرابع	,455	,117	,470	3,875	,000

a. Dependent Variable: المحور_الاول