



أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق

الخارجي: دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر

The impact of integration between internal audit and external audit on improving the quality of external audit

A field study from the point of view of account custodians in Algeria

ط.د. أميرة بوباطة / مخبر الشراكة والاستثمار ، جامعة فرحات عباس سطيف¹ (الجزائر)، amira.boubata@univ-setif.dz

أ.د. مصطفى بودراما¹ / مخبر الشراكة والاستثمار ، جامعة فرحات عباس سطيف¹ (الجزائر)، mboudrama@univ-setif.dz

تاريخ النشر: 2022/06/16

تاريخ القبول: 2022/06/15

تاريخ الإرسال: 2022/02/20

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر وذلك بإجراء دراسة ميدانية وإعداد استبانة إلكترونية وزعت على محافظي الحسابات في الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أثر إيجابي للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إضافة إلى وجود أثر للتكامل في مجال بذل العناية المهنية على جودة التدقيق الخارجي، وعلى عكس ذلك أثبتت الدراسة عدم وجود أثر للتكامل في كل من مجال التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي وتقييم الرقابة الداخلية، وإعداد تقرير التدقيق. الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي؛ التدقيق الخارجي؛ جودة التدقيق الخارجي؛ العلاقة التكاملية، محافظي الحسابات.

تصنيف JEL : M42 ; M4

Abstract:

This study aimed to identify the impact of the integration between internal and external auditing in improving the quality of external auditing in Algeria. Therefore, we conducted a field study and prepared an electronic questionnaire distributed to the accounts conservers in Algeria. The study concluded that there is a positive impact of integration between internal audit and external audit, and on the contrary the study proved that there is no effect of integration in each from the field of planning the audit process, evaluating internal control, and preparing the audit report.

Keywords: Internal Audit; External Audit; Quality of External Audit; Relation ship; Accounts conservers.

Jel Classification Codes : M4 ; M42.

¹ المؤلف المرسل: مصطفى بودراما / الايميل: b_mostefa19600@yahoo.fr

I - تمهيد :

إن الانهيارات والفضائح المالية التي تعرضت لها العديد من المؤسسات الكبيرة، ومن أبرزها شركة *Enron* للطاقة في الولايات المتحدة وشركة *World Com* للاتصالات نتيجة ضعف آليات الرقابة على المؤسسات وعمليات الاحتيال والغش في قوائمها المالية، فضلا عن الافتقار إلى الشفافية والإفصاح، وإظهارها لنتائج محاسبية غير معبرة عن واقعها وعن الأوضاع المالية لهذه المؤسسات، هذا أدى إلى فقدان المستثمرين الثقة في الأسواق المالية وفي مجالات المحاسبة والتدقيق الأمر الذي كان له أثر سلبي على نوعية المعلومات المعروضة في قوائمها وفقدان ما يميز هذه المعلومات وهو جودتها.

هذا ما أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بجودة التدقيق الخارجي وزيادة ثقة المستخدمين من خلال الحكم على مدى صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية، وذلك بتفعيل جودة مهمة التدقيق الخارجي، وهذا ما يتطلب تكامل وتعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق القوائم المالية.

1.I- إشكالية البحث :

بناء على ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

هل للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أثر على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر؟

2.I - الأسئلة الفرعية:

وللإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.
- هل يوجد أثر للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.
- هل يوجد أثر للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال بذل العناية المهنية على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.
- هل يوجد أثر للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال إعداد تقرير المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.

3.I - فرضيات البحث:

وللإجابة على أسئلة الدراسة قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية كإجابة على التساؤل الرئيسي كالتالي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر. ولمعرفة صحة الفرضية الرئيسية تم تقسيمها إلى أربع فرضيات ثانوية كإجابة على الأسئلة الفرعية كالتالي:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال بذل العناية المهنية على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال إعداد تقرير المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر.

4.I – أهداف البحث :

إن الهدف من الدراسة هو البحث أكثر حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات.

5.I – أهمية البحث :

نظرا لزيادة الاهتمام بالمعلومات المالية لاتخاذ مختلف القرارات المالية، زاد الاهتمام بخدمات التدقيق الخارجي وبتقرير المدقق الخارجي الذي يعبر عن الجودة في هذه المعلومات من خلال الجودة في خدماته، لذلك ركزت هذه الدراسة على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في التعاون مع التدقيق الخارجي في تفعيل الجودة في خدمات هذا الأخير.

6.I – الدراسات السابقة:

في إطار علاقة المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي حاولت دراسة المدهون (المدهون، 2014) التعرف على العوامل التي تؤثر على العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكاليف التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين، أظهرت نتائج الدراسة أثر التكامل من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكاليف التدقيق إضافة إلى وجود عوامل تؤثر على العلاقة مثل قيام لجنة التدقيق بدورها في تعزيز هذه العلاقة، واعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، والتزام الطرفين بالتطوير المهني ووجود تواصل فعال بينهما، في حين جاءت دراسة (Auditors، 2020) إلى تبيان العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي من خلال الاتصال الفعال بينهما، فرغم وجود اختلاف بينهما إلا أن كلاهما يكمل الآخر عبر تنسيق الجهود وتبادل المعلومات بينهم، كما جاءت دراسة تليلي وسويسي: بعنوان محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر (تليلي و سويسي، 2019)، والتي تهدف إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر العوامل تأثيرا على جودة التدقيق هي المتعلقة باستقلاليته والتشريعات الخاصة به والكفاءة والسمعة الجيدة، في حين جاءت دراسة نبيل حمادي و حسين جلاخ بعنوان: تحسين جودة التدقيق بتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي من وجهة نظر الممارسين لمهنة التدقيق للتعرف على العلاقة من منظور المعيار الجزائري 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين والعوامل التي تزيد من درجة الاعتماد لتحسين الجودة،

وتوصلت الدراسة إلى أن التكامل يساهم في تقليل نطاق الفحص وتغطية أعمال التدقيق، والتقليل من أتعاب التدقيق الخارجي، وتحسين مستوى المدقق الداخلي لتواصله مع المدقق الخارجي مما يحسن من جودة التدقيق، أما دراسة محمد قريمتلي بعنوان: أثر الإمداد الرقابي للتدقيق الداخلي على فعالية التدقيق المحاسبي من منظور الممارسين لمهنة التدقيق، توصلت إلى وجود أثر لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية. في مجال التخطيط لعملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية على فعالية التدقيق، وعدم وجود أثر للتكامل الرقابي في مجال إعداد التقرير.

من خلال نتائج هذه الدراسات يتبين أنها تتفق على وجود علاقة تكامل بين المدققين الداخليين والخارجيين، وأن استقلالية وكفاءة المدققين الداخليين تزيد من درجة اعتماد المدقق الخارجي على عملهم، وهذا يؤدي إلى خفض تكلفة التدقيق الخارجي، وما يميز دراستنا عن هذه الدراسات أنه تم توزيعها استثناء على محافظي الحسابات في الجزائر، كذلك تحليل مستوى الأثر بين المتغير المستقل للتكامل الذي يناقش الأبعاد الأربعة على المتغير التابع جودة التدقيق، وذلك لفهم طبيعة العلاقة للخروج بنتائج أكثر مصداقية وإعطاء صورة شاملة ومتكاملة.

II- مفهوم التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

نشأ التدقيق قديماً حيث كان يتم التحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى آراء المدققين، وكان غرضه اكتشاف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين، (التميمي، 2006، صفحة 17)، إلا أن المؤسسات كانت تعتمد على خدمات التدقيق الخارجي مما أدى إلى زيادة أعباء على عاتقها ما جعلها تسعى لخفضها، واقترح أفراد من داخل المؤسسة للمشاركة في مهام التدقيق وأوكلت لهم بعض مهام التدقيق الخارجي. (K.H. SPENCER، 2005، صفحة 3).

عرف التدقيق الخارجي بأنه عملية يتم إجراؤها من قبل أطراف أخرى خارج المؤسسة محل التدقيق أو خبراء مهنيين مستقلين عنها، ويتمثل هؤلاء في المدققين الخارجيين، (لطفي، 2005، صفحة 10)، ويقومون بالفحص الانتقادي للمحاييد لدفاتر وسجلات ومختلف البيانات المالية للمؤسسة، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالتها، (جمعة، 2005، صفحة 16)، وتعزيز درجة ثقة مختلف المستخدمين فيما إذا كانت معدة وفقاً لإطار التقرير المالي المعمول به والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (IAASB).

أما التدقيق الداخلي اهتم به كمهنة منذ إنشاء معهد المدققين الداخليين سنة 1941، وهي الخطوة الأساسية في مجال تجسيده، وبدأ هذا المعهد يعمل على تطويرها، وأصدر أول تعريفه له على أنه النشاط الذي يتم داخل المؤسسة بقصد تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وتقديم الخدمات الوقائية، (القباني، و السواح، 2006، صفحة 24)، كما عرف بأنه فحص وتقييم نظام الرقابة لمعرفة نقاط ضعف النظام، ومنع حدوث الأخطاء والاحتيايل (Liu، 2012، صفحة 288)، وعرفه Renard بأنه نشاط مستقل موضوعي، ويقدم المشورة لتحسين المؤسسة ويخلق قيمة مضافة، ويحقق أهدافها من خلال إتباع منهجية منظمة. (Renard، 2010، صفحة 73)، أما معهد المدققين الداخليين سنة 1999 يعرفه بأنه نشاط مستقل موضوعي يقدم خدمات تأكيدية واستشارية ويهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وتحقيقها لأهدافها بإتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة. (IIA، 2021)

وبمقارنة التعريف القديم بالجديد ظهر التطور في خدمات التدقيق الداخلي، إذ أن الوظيفة وفقاً للمفهوم القديم فهي تشمل الفحص والتقويم ومعاينة المسؤولين أي هدفها وقائي، وتطورت بموجب التعريف

الحديث حيث تهدف إلى إضافة قيمة من خلال تحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحكومة، بما في ذلك خدمات التأكيد والاستشارات، بدل من التعريف الكلاسيكي للتدقيق الداخلي الذي اقتصر على التقييم والمطابقة.

III - طبيعة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

يعتبر وجود علاقة تكامل أمر ايجابي لتحقيق أهداف المؤسسة؛ حيث عرف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي بأنه التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي أثناء تنفيذ المهام لتقليل ازدواجية الجهود لتحقيق أهداف المؤسسة، (أبوسرعة، 2010، صفحة 96)، كما أن استعمال المدققين الخارجيين لنتائج أعمال المدققين الداخليين بهدف ضمان جودة التدقيق والحفاظ على استقلالية وكفاءة عمل المدققين الداخليين (مطربة، 2017، صفحة 48).

ونظراً لأن هدف مهمة التدقيق هو الحصول على معلومات ذات جودة ومصداقية، فإن هذا يتطلب التعاون بين مهمة التدقيق الداخلي والخارجي، وهناك العديد من الهيئات والمنظمات التي أصدرت معايير تساعد في توجيه المدققين للاستفادة من عمل بعضهما؛ حيث تهتم تقريبا بمساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بما يتوافق مع الواقع العملي، لذلك ركزنا على جانب اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي لفهم طبيعة هذا الاعتماد، ومن بين هذه المعايير:

III -1- معيار التدقيق الدولي رقم 610: تم إصداره من طرف لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في فبراير 1988 بعنوان استخدام عمل التدقيق الداخلي (المدهون، 2014، صفحة 8)، وقد بين كيفية استخدام المدققين الخارجيين لعمل المدققين الداخليين، وتقدم إرشادات للوظيفتين، (Auditors، 2020، صفحة 2)، وعندما تكون لدى المؤسسة مصلحة للتدقيق الداخلي ويتوقع المدقق الخارجي استخدام عملها، فإنه يقوم بتحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو طلب المساعدة المباشرة منها، وإذا كان ممكناً ففي أي المجالات وإلى أي مدى، وبعد القيام بذلك يتم تحديد ما إذا كان عمل هذه الوظيفة يعد كافياً لأغراض التدقيق في حالة استخدام ذلك العمل، ويجب على المدقق الخارجي أن يحدد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق وذلك بتقييم الوضع التنظيمي ومستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، وإتباعها لمنهج منتظم ومنضبط بما في ذلك تطبيقها لمبدأ رقابة الجودة. (الإتحاد الدولي، 2020، الصفحات 548-549)

III -2- تقرير لجنة المنظمات المهنية: أصدرت تقرير أكدت فيه على ضرورة تحفيز المدققين الداخليين للعمل مع المدققين الخارجيين فيما يخص دراسة نظام الرقابة لداخلية وتحديد كفاءة وفعالية النظام، وقد ساهم هذا التقرير في تعزيز دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي خاصة في تحديد نقاط ضعف هذا النظام وتقديم التوصيات لتحسينه، كذلك الاستعانة بتقارير عمل المدققين الداخليين للحصول على فهم كامل للنظام. (بن لدغم، محمد؛ لعريجي، محمد أمين، 2018، صفحة 86).

أما في الجزائر فقد أصدرت الجزائر المعيار 610 المستمد من المعيار الدولي بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية (المجلس الوطني، 2017، صفحة 3)، وقد حدد الأهداف والواجبات المطلوب إتباعها من طرف المدقق الخارجي للاستفادة من أعمال المدققين الداخليين، وتتمثل هذه الأهداف في تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، وفي حالة استخدامها ومن أجل تحديد مدى ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق؛ حيث أنه قصد تحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين ملائمة لاحتياجات التدقيق على المدقق الخارجي تقييم موضوعية وظيفة التدقيق

الداخلي، وتقييم احتمال وجود تواصل فعلي بين المدققين، الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين، وتقييم إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة واتصالها المباشر مع مسيري المؤسسة، وكذلك تقييم إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة وعدم وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على الوظيفة، وإشراف إدارة المؤسسة على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي، وتقييم احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني، ومدى تفاعل الإدارة مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي (المجلس الوطني، 2017، صفحة 4)، ولكي يتمكن المدقق الخارجي من استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين يجب عليه تقييم ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملاءمتها لاحتياجاته الخاصة، وقصد تحديد ملاءمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجاته على المدقق الخارجي تقييم: أن الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني والخبرة المهنية بصفتهم مدققين داخليين، وتم الإشراف على الأعمال وتدقيقها وتوثيقها بشكل صحيح، وأن التقارير التي أعدوها متناسقة مع نتائج العمل المنجز، وكل الاستثناءات التي ظهرت في أعمالهم قد تمت معالجتها بشكل صحيح، وبين المعيار في هذا الإطار أنه مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي فإنها ليست مستقلة عن المؤسسة مثل ما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه وتحمله المسؤولية الكاملة عن التعبير عن رأيه. (المجلس الوطني، 2017، الصفحات 3-5)

إن المنظمات المهنية أصدرت هذه المعايير واهتمت بعلاقة التدقيق الداخلي والخارجي، وتعزيزها لرفع الجودة في التقارير المالية، وبالتالي تحقيق الجودة في عمليات التدقيق، ويكمن اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وتحقيق التكامل بينهما فيما يلي:

- يقوم المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في تقديم له البيانات ومعلومات التي يحتاجها.
- يستفيد المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند التخطيط لعملية التدقيق.
- تكوين المدقق الخارجي نظرة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية وفاعليته من خلال التقارير والإيضاحات الكاملة التي يقدمها المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة. (المدهون، 2014، الصفحات 55-56)
- يجب ضمان وجود خط اتصال مباشر بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، والاعتماد على خبرات بعضهما، وتنظيم اجتماعات وتخطيط التدقيق وتوزيع المهام والمسؤوليات.
- إبلاغ بعضهما بشأن المخاطر الجوهرية .
- يجب أن يقوموا بالمهام الخاصة و/أو الاستشارية لتحديد عمليات التدقيق المخطط لها؛
- يجب إبلاغ بعضهما فيما يتعلق بنقاط الضعف في الرقابة الداخلية وتقديم الاقتراحات.

IV - جودة التدقيق الخارجي :

توجد العديد من الدراسات حول جودة التدقيق الخارجي، إلا أنه لا يوجد مقياس محدد لتعريفها ويمكن التعبير عن جودة التدقيق الخارجي بالجودة تأكيد وضمان ورقابة الجودة.

فمن جهة المدقق تتحدد الجودة من خلال كفاءة المدقق فيما يتعلق بالقدرة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المحتملة في البيانات المالية وتوفير شرط الاستقلالية لهذه القدرة؛ أي بناء على عوامل الكفاءة والاستقلالية، ومن ناحية جودة القوائم المالية فهي تعبر عن درجة الثقة التي توفرها المعلومات المحاسبية المعتمدة من قبل المدقق الخارجي لمستخدميها، وعليه فجودة التدقيق تعتبر جزء من جودة المعلومات التي

يقررها المدقق الخارجي لمستخدميها، ومن منظور المنظمات والهيئات المهنية فتتحقق إذا كان المدقق ملتزما بعمل عالي إذا التزم كلياً بمعايير التدقيق التي تعكس جودة التدقيق. (تليبي وسويبي، 2019، صفحة 374).

ويعتبر Deangelo من بين الأوائل الذين قاموا بتعريفها؛ حيث عرفها بأنها احتمال قيام المدقق باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية الموجودة في النظام المحاسبي للمؤسسة والتقرير عنها في نهاية عملية التدقيق (DeAngelo، 1981، صفحة 186)، وهذا يتماشى مع الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي في توفر شرط الكفاءة والاستقلالية في اكتشاف هذه الأخطاء، وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين وفق المعيار الدولي رقم 220 بأنها تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب التدقيق للتأكد من أن أعمال التدقيق قد أنجزت وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها ومدى التزامها بقواعد وسلوكيات المهنة (نصرعلي وشحاتة، 2013، صفحة 118)، كما عرفت بأنها التزام المدقق بقواعد وآداب السلوك المهني مع المحافظة على النزاهة والحياد والذي ينتج عنه رأي مهني لتلبية احتياجات المستخدمين للقوائم المالية (السعيري والحسيني، 2017، صفحة 1535)، وهناك عوامل وخصائص يجب توفرها لنجاح العملية يمكن ذكرها فيما يلي:

IV - 1- العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي: يعبر التدقيق الخارجي عن صدق البيانات المالية من خلال تحقيق جودة المعلومات وذلك بتحقيق الجودة في أعمال التدقيق الخارجي والعوامل والخصائص المحددة للجودة، ووفقاً للأدبيات والأبحاث السابقة.

IV - 2- عوامل وخصائص مرتبطة بفريق التدقيق: يمكن إيجازها كالآتي:

° التأهيل العلمي والعملية: يساعد التأهيل العلمي والعملية المدقق الخارجي المحافظة على الاستقلالية والالتزام بالمعايير المهنية، وتعيين مدققين مؤهلين علمياً ومهنيين، والتدريب المستمر يساعد في تحسين نوعية الخدمات المقدمة ورفع الكفاءة المهنية.

° استقلالية وموضوعية المدقق: نظراً للتهديدات وفجوة التوقعات التي تؤثر في استقلال المدقق، يعد شرط الاستقلال مهم لمستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة في هذه القوائم، ولهذا يعتبر الاستقلال ضروري في ممارسة مهنة التدقيق وفي إبداء رأيه بكل موضوعية. (عبيد وشحاتة، 2007، صفحة 28)

IV - 3- عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب التدقيق: تتمثل في: (حمادي، 2012، الصفحات 57-60)

- عوامل اقتصادية: إن تعرض مكاتب التدقيق للأزمات الأخيرة مما دفع الهيئات إلى إعادة النظر في مسؤولية مكاتب التدقيق.

- عوامل قانونية: من خلال التزام مكاتب التدقيق والمؤسسات بالقوانين التي تفرضها الدولة، لذلك يجب على المدقق التأكد من تطبيق المؤسسة للقوانين.

- عوامل ثقافية: من تأثر المدقق بالمنح الثقافي على تفكيره وطرق جمع أدلة الإثبات ومعرفة أفراد المجتمع بأهمية التدقيق ومطالبهم بتحقيق الجودة فيه.

IV - 4- العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب التدقيق: تتمثل فيما يلي:

- حجم مكتب التدقيق: لما يكون حجم المكاتب كبير يكون لها قدرة أكبر على اكتشاف الأخطاء لامتلاكها موارد وإمكانات أكبر من مكاتب التدقيق الصغيرة، وبالتالي اعتمادها على مدققين ذوي خبرات وكفاءات ما يجعلها تؤدي مهمة التدقيق بجودة عالية (Kilgore، 2007، صفحة 70)، ولكن مؤخراً مع انهيار العديد من المؤسسات الكبرى في مجال التدقيق أصبح يشك في جودة التدقيق التي تقوم بها المكاتب الكبرى مما يستتج أن كبر أو

صغر الحجم لا يؤثر على الجودة لأنها ملزمة بتطبيق قوانين وقواعد السلوك المهني. (الحسيني و السعيري، 2017، صفحة 1538)

- سمعة مكتب التدقيق: أكدت العديد من الدراسات أنه كلما زادت سمعة مكتب التدقيق كلما زادت جودة التدقيق الخارجي. (بوسنة، 2012، صفحة 139)

- أتعاب التدقيق: إن حصول مكتب التدقيق على أتعاب تدقيق منخفضة يحتم عليه تخفيض حجم العمل مما ينعكس سلبا على الجودة. (Chemangui و Manita، 2007، صفحة 11)

- المنافسة بين مكاتب التدقيق: لم يختلف الباحثون عن كون المنافسة بين المكاتب لها تأثير مهم على جودتها، ولكن الاختلاف كان هل تؤثر سلبا أم إيجابا، وأوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة تزيد من الجودة بين المكاتب، ويختلف البعض حيث يرون أن المنافسة تؤدي أيضا إلى تخفيض جودتها لكونها تخفض من أتعاب التدقيق. (نور وآخرون، 2007، صفحة 17)

- الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق: عند قيام المدقق بعمله يتحمل مسؤوليات اتجاه المؤسسة محل التدقيق، وحالة إخلاله بهذه المسؤوليات يجعله عرضة برفع عدة قضايا من طرف الغير، مما يعرضه لسوء السمعة وتدني جودة خدماته، حيث تبين وجود علاقة عكسية أي أنه كلما قلت الدعاوي كلما زادت جودة التدقيق. (جدعان، 2016، صفحة 52)

IV - 5- عوامل مرتبطة بمهمة التدقيق: يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- التخطيط الجيد لمهمة التدقيق: من خلال التعرف المدقق على المؤسسة محل التدقيق ومعرفة مختلف أنشطتها من مختلف النواحي وزيارتها باستمرار، وإعداد برنامج التدقيق الذي يتضمن الخطة التفصيلية لتنفيذ مسار التدقيق. (تليبي وسويبي، 2019، صفحة 375)

- دراسة نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق أن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل التدقيق، ليتم الاعتماد عليه بشكل أساسي، وتحديد مدى عمق أو قلة الاختبارات التي تجرى عليها عملية التدقيق. (الديب وكامل، 2003، صفحة 46)

- كفاية وملاءمة أدلة الإثبات وبذل العناية المهنية اللازمة: أي يجب على المدقق أن يحصل على الأدلة الكافية والملائمة التي يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة، والتزامه بمستوى معين من الأداء حتى يتمكن إبداء رأيه. (جربوع، 2008، صفحة 173)

V - دراسة ميدانية حول مدى مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على جودة التدقيق الخارجي: من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر

من خلال هذه الدراسة نستعرض الخطوات والإجراءات التي اعتمدنا عليها من خلال توضيح مجتمع الدراسة، عينة وأداة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المختلفة.

V- 1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين والمتمثلين في محافظي الحسابات في الجزائر، حيث تم اختيارهم في دراستنا بالاعتماد على العينة العشوائية البسيطة لتمثل مجتمع الدراسة حيث بلغ حجم عينة الدراسة 110 مفردة تم اختيارهم عشوائيا من خلال البحث في موقع المجلس الوطني للمحاسبة CAC الخاص بجدول غرفة المدققين القانونيين للسنة المالية 2021، من خلال الإرسال عبر الإيميل المهني إضافة إلى الحضور

لبعض المكاتب لشرح مختلف أبعاد المتغيرين واستجوابهم بخصوص الأسئلة، وتم اختيار هذه العينة لتكون دراستنا شاملة وذات مصداقية أكبر للحكم على موضوع الدراسة، حيث امتدت فترة الدراسة من شهر أوت لغاية شهر نوفمبر من سنة 2021، وبلغ عدد الاستمارات الموزعة 110، حيث لم تسترجع كلها، حيث بلغ عدد الاستبيانات المسترجعة والخاضعة للدراسة 65 استبيان والتي تعادل 59,10% من عينة الدراسة.

V-2- وصف أداة الدراسة والأدوات الإحصائية المعتمدة:

تم استخدام الاستبانة كأداة لهذه الدراسة، وقد تم تقسيمها إلى محورين؛ حيث يتمثل المحور الأول في التكامل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، ويضم أربع أبعاد، ويتكون من 23 فقرة، أما المحور الثاني فيتمثل في جودة التدقيق الخارجي ويتكون من 18 فقرة، حيث استخدم مقياس سلم Likert الخماسي المكون من 5 درجات والجدول الموالي يمثل توزيع هذا المقياس:

الجدول (01): توزيع مقياس ليكرت

الفئة	[1.80-1]	[2.6-1.80]	[3.40-2.6]	[4.2-3.40]	[5-4.2]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي.

وقد تم تفرغ الاستبانة وتحليل من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss وتم الاستعانة كذلك ببعض الأدوات الإحصائية التالية: المتوسط الحسابي، معامل الارتباط بيرسون، اختبار ألفا كرونباخ، اختبار كولومنجروف سمرنوف، الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار الفرضيات.

V-3-3- صدق وثبات استبانة الدراسة:

- صدق الاستبانة: تم التأكد من صدق الاستبانة عن طريق الصدق الخارجي من خلال إرسالها للتحكيم من خلال عرضها على أساتذة أكاديميين متخصصين في قسم العلوم المحاسبة والمالية، حيث تم استرجاعها بعد تدوين الملاحظات وإخراجها في شكلها النهائي، إضافة إلى الصدق الداخلي الذي يتم بحساب معاملات الارتباط بين كل متوسط فقرات المحور والمعدل الكلي للمحور التابع له، حيث قد تم حساب الصدق البنائي كما يلي:

الجدول (02): صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

رقم المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	التكامل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين	0,928	0,000
الثاني	جودة التدقيق الخارجي	0,866	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من الجدول أن القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0,05 كما أن معاملات الارتباط بين متوسط المحاور والدرجة الكلية للمحاور موجبة مما يدل أن فقرات المحاور صادقة لما وضعت لقياسه.

- ثبات الاستبانة: حيث تم اختبار معامل Alpha de Cronbach لاختبار الثبات ويكون هذا المعامل مقبول إذا كان يساوي أو أكبر من 0,6، ويوضح الجدول الموالي معاملات الثبات:

الجدول (03): معامل الثبات (ألفا كرونباخ).

رقم المحور	عدد العبارات	Alpha de Cronbach
الأول	23	0,858

0,650	5	البعد الأول
0,744	8	البعد الثاني
0,653	5	البعد الثالث
0,767	5	البعد الرابع
0,757	18	الثاني
0,868	معامل الثبات العام	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS.

يتضح من الجدول أن كل معاملات الثبات الخاصة بأبعاد المحور الأول، ومعاملات المحور الثاني تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا البالغة 0,6، وهذا يدل أن الاستبيان بجميع محاوره يتمتع بدرجة عالية من الثبات، وعليه يمكن تعميمه على العينة، ونتيجة لذلك يمكن الاعتماد عليه للدراسة والتحليل بعد تأكدنا من صدقه وثباته.

V-4- تحليل نتائج الدراسة:

قبل تحليل بيانات الدراسة يجب أولا معرفة أنها تتبع التوزيع الطبيعي للبيانات باستخدام اختبارين هما:

- اختبار التوزيع الطبيعي: تشترط معظم الاختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات توزيعا طبيعيا للبيانات وسنستعرض لاختبار KOLMOGOROV-SMIRNOV لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أم لا كما يلي:

الجدول (04): اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة Z الإحصائية	القيمة الاحتمالية (sig)
معدل جميع محاور الدراسة	0,075	0,200

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS.

يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0,05، وبالتالي يتم رفض الفرضية البديلة أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وقبول الفرضية أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب اختبار سمرنوف، مما يجب استخدام الاختبارات المعلمية.

- تحليل فقرات الاستبانة: لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، لمعرفة إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة 3، فلما يكون المتوسط الحسابي للفقرة موجب، و t المحسوبة أكبر من الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0,05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس ترفض الفقرة.

_ تحليل فقرات المحور الأول: التكامل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين

الجدول (05): تحليل فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي					
1	يقوم المدقق الخارجي بتقييم مدى استقلالية المدقق الداخلي من خلال موقعه في الهيكل التنظيمي للمؤسسة قبل استخدام عمل هذا الأخير؛	3,92	0,907	8,208	0,000

0,019	2,409	1,030	3,31	يفحص المدقق الخارجي برامج التدقيق الداخلي عند التخطيط لمهمته؛	2
0,000	10,181	0,682	3,86	يقوم المدقق الخارجي بتنسيق برنامج عمله مع برنامج عمل المدقق الداخلي؛	3
0,000	6,743	0,828	3,69	يساهم المدقق الداخلي في توفير الوقت والجهد والتكلفة في عملية التخطيط لعملية التدقيق الخارجي؛	4
0,000	7,878	0,766	3,74	يضع المدقق الخارجي برنامج عمله بناء على تقييمه وتقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلي؛	5
تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية					
0,000	5,848	0,891	3,65	يعتمد المدقق الخارجي على تقارير وأوراق عمل المدقق الداخلي للحصول على فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية؛	1
0,000	4,463	1,000	3,55	يعتمد المدقق الخارجي على نتائج أعمال المدقق الداخلي في تقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي؛	2
0,000	6,254	0,853	3,66	يقوم المدقق الخارجي باختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية التي قام بها المدقق الداخلي؛	3
0,000	7,625	0,927	3,88	يقوم المدقق بتحديد مدى حجم وعمق الفحوصات حول نظام الرقابة الداخلية بناء على نتائج اختبارات المدقق الداخلي لهذا النظام؛	4
0,000	8,098	0,766	3,77	يقوم المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومناقشة نقاط القوة والضعف؛	5
0,000	4,665	0,984	3,57	يساعد التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي بمجال تقييم نظام الرقابة الداخلية في حماية ممتلكات المؤسسة؛	6
0,000	7,804	0,858	3,83	يتعاون المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي في تقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية؛	7
0,000	7,363	0,960	3,88	وجود المدقق الخارجي ضرورة مكملة لعمل المدقق الداخلي لفهم وتحسين إجراءات الرقابة الداخلية.	8
التكامل في بذل العناية المهنية وجمع أدلة الإثبات					
0,000	8,414	0,899	3,94	يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في جمع الأدلة اللازمة؛	1
0,003	3,068	1,011	3,38	يقوم المدقق الخارجي بفحص عناصر سبق	2

وأن راجعها المدققين الداخليين:				
0,004	3,753	1,132	3,25	3 يطلب المدقق الخارجي المساعدة من المدقق الداخلي في حالة ما إذا أشكل عليا أمر ما؛
0,002	2,845	1,076	3,28	4 يستخدم المدقق الخارجي أساليب تدقيق مماثلة للمدقق الداخلي؛
0,001	3,342	0,965	3,40	5 يقوم المدقق بالتأكد من أنه تم الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح؛
التكامل في إعداد تقرير المدقق الخارجي				
0,000	11,479	0,765	4,08	1 يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي للتعرف على المشاكل الموجودة في المؤسسة؛
0,000	5,210	1,147	3,68	2 يتأكد المدقق من تضمن تقرير المدقق الداخلي للنتائج المهمة والتوصيات القابلة للتطبيق؛
0,000	8,338	0,788	3,82	3 يتابع المدقق التحفظات المرفوعة في تقرير التدقيق الداخلي ويسهر على تصحيحها بالتنسيق مع المصالح المعنية؛
0,000	6,566	0,831	3,68	4 تأكد المدقق الخارجي إذا كان المدقق الداخلي يبلغ مجلس الإدارة في حالة عدم حل المشاكل؛
0,000	6,802	0,857	3,72	5 يتابع المدقق الخارجي استجابة إدارة المؤسسة لتوصيات المدقق الداخلي.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية تنتمي إلى فئة الموافقة والموافقة بشدة وذلك بانحراف معياري منخفض مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في إجابات المبحوثين، كما أن قيم T المحسوبة أكبر من قيمته الجدولية 2,000 وأن مستوى الدلالة للعبارة أقل من 0,05، مما يدل على أن أفراد العينة موافقون على جميع عبارات هذا المحور الأول، وهو ما يعني اتفاقهم على الأهمية البالغة لتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وقد بلغت الفقرة رقم 1 في البعد الأخير (يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي) أعلى درجة متوسط حسابي قدره 4,08، وهذا ما أوضحته جميع الدراسات السابقة التي درست العلاقة التكاملية، وأدنى قيمة بالفقرة 3 البعد 3,25، ويتم تفسير أهمية التكامل لتحقيق أهداف المؤسسة بخلق قيمة للمؤسسة ومصداقية القوائم المالية.

تحليل فقرات المحور الثاني: جودة التدقيق الخارجي: يوضح الجدول الموالي تحليل فقرات المحور الثاني:

الجدول (06): تحليل فقرات المحور الثاني: جودة التدقيق الخارجي

رقم الفقرة	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
1	يمارس المدقق الخارجي مهامه بموضوعية مما يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق الخارجي؛	3,57	0,951	4,823	0,000

0,000	6,872	0,884	3,75	يساهم التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق الخارجي؛	2
0,100	0,546	1,136	2,89	ارتفاع حجم أنعاب التدقيق الخارجي يؤثر إيجاباً على الجودة؛	3
0,000	2,084	0,952	3,25	يساهم الفحص المعمق لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي؛	4
0,000	5,892	0,842	3,62	جمع مختلف أدلة الإثبات يساهم في جودة التدقيق الخارجي؛	5
0,049	19,254	0,484	4,28	بدل العناية المهنية اللازمة يؤثر إيجاباً على تحسين جودة مهمة التدقيق؛	6
0,041	18,045	0,584	4,31	الاتصال مع المدقق السابق وإدارة المؤسسة يساهم في الجودة؛	7
0,000	20,106	0,543	4,35	الاتصال الجيد مع المدقق الداخلي يساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي؛	8
0,000	18,587	0,607	4,40	التأهيل العلمي (الدرجة العلمية) للمدقق الخارجي يساهم إيجاباً في تحسين الجودة؛	9
0,000	17,966	0,573	4,28	التدريب المهني والخبرة للمدقق الخارجي تساعده في ممارسة مهامه بجودة عالية؛	10
0,000	17,238	0,547	4,17	الالتزام أعضاء فريق التدقيق الخارجي بقواعد وأداب سلوكيات المهنة يحسن من جودة التدقيق الخارجي؛	11
0,000	15,090	0,649	4,22	التحكم في معايير المحاسبة والتدقيق يؤثر إيجابياً على جودة التدقيق الخارجي؛	12
0,000	18,912	0,531	4,25	متابعة التطوير المستمر الذي يحدث في مهنة التدقيق الخارجي من قبل المنظمات الدولية يؤثر إيجاباً في الجودة؛	13
0,000	8,832	0,802	3,88	إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق الخارجي يرفع من جودة خدماته؛	14
0,000	9,686	0,820	3,89	عدم وجود أية ضغوطات تؤثر على مهام المدقق الخارجي من طرف أصحاب الإدارة يؤثر إيجاباً على الجودة؛	15
0,000	10,156	0,696	3,88	مناقشة نتائج التدقيق مع إدارة المؤسسة قبل إصدار التقرير يساهم في الجودة؛	16
0,000	19,382	0,486	4,17	إعداد تقرير المدقق الخارجي في الوقت المناسب يؤثر إيجاباً في الجودة؛	17
0,000	10,664	0,785	4,05	يساهم إبداء الرأي الصائب الذي يتوصل إليه المدقق الخارجي في الرفع من جودة التدقيق الخارجي؛	18

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية المتوسطات الحسابية تنتمي إلى فئة الموافقة والموافقة بشدة وانحراف معياري منخفض مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في إجابات المبحوثين، كما أن قيم T المحسوبة أكبر من قيمته الجدولية 2,000، وأن مستوى الدلالة للعبارات أقل من 0,05، ما يدل على أن أفراد العينة موافقون على جميع عبارات هذا المحور، وهو يعني اتفاقهم على الأهمية البالغة لتحقيق جودة التدقيق الخارجي، وقد بلغت الفقرة رقم 12 (التحكم في معايير المحاسبة والتدقيق يؤثر إيجابيا على جودة التدقيق الخارجي) أعلى درجة متوسط حسابي قدره 4,40، وهذا ما يتوافق مع دراسة الباحثين تيلي وسويسي (تيلي & سويسي، 2019)، ويفسر ذلك بالتزام والمعرفة المعمقة بالمعايير الدولية للتدقيق، في حين بلغت أدنى درجة متوسط حسابي بالفقرة رقم 3 (ارتفاع حجم أتعاب التدقيق التي يحصل عليها مكتب التدقيق تؤثر إيجابيا على جودة التدقيق الخارجي) 2,89، وهذا عكس ما توصلت إليه دراسة الباحثة المدهون (المدهون، 2014) ودراسة الباحث نبيل حمادي التي بينت الأتعاب تتأثر بوجود علاقة تكامل والتي تؤدي إلى تقليل أتعاب التدقيق وبالتالي تساهم في جودة التدقيق الخارجي.

اختبار فرضيات الأثر:

_ اختبار الفرضية الرئيسية: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

ويتم اختبار الفرضية التي تدرس الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة والتي يتم اختبارها عن طريق نموذج الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

_ اختبار ملاءمة الفرضية وخطية العلاقة: بعد التأكد سابقا من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من خطية العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع ومن خلال برنامج SPSS، بناء عليه تم الحصول على النتائج التالية:

الجدول (07): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة

R	مستوى المعنوية	قيمة (F)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	المصدر	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,485	0,000	19,383	1,621	1	1,621	الانحدار SSR	العلاقة التكاملية بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين	جودة التدقيق الخارجي
			0,084	63	5,267	البواقي SSE		
			-	64	6,888	الكل SST		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS.

يتضح من الجدول أن مستوى معنوية الاختبار F أقل من مستوى الدلالة 0,05 في كل العلاقات، وبلغ معامل الارتباط $R=0,485$ مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين كما تشير قيمة F التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغيرين، وبالتالي نموذج الانحدار معنوي، أي توجد علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين، وهذا ما يمكننا من الانتقال إلى اختبار الفرضية الرئيسية.

_ اختبار الفرضية الرئيسية:

H_0 : ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي؛

H_1 : هناك أثر ذو دلالة إحصائية دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي.

الجدول (08): نتائج تحليل اختبار الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية

معامل التحديد R^2 : 0,235					
قيمة (F): 5,787 عند $\alpha=0.05$					
معنوية T	قيمة T	معاملات ت موحدة Beta	معاملات غير موحدة		المتغير
			SEb	B	
0,000	9,034		0,296	2,675	العلاقة التكاملية بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين. جودة التدقيق الخارجي.
0,000	4,403	0,485	0,080	0,353	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS.

يظهر من الجدول أن معامل التحديد بلغ $R^2 = 0,235$ وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل في تفسير المتغير التابع بنسبة 23,5% والباقي ترجع إلى عوامل أخرى غير العلاقة التكاملية، في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الانحدار) والتي تمثل المتغير المستقل 0,353، مما يشير أيضا إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوية 0,000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0,05 مما يشير إلى معنوية معلمة الميل، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الثابت) فقد بلغت 2,675 بمستوى معنوية 0,000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0,05 ما يشير إلى معنويتها إحصائيا، وبذلك فإن ظهور معنوية معلمي الانحدار يشير إلى أهمية هذا المتغير في تفسير التباينات في المتغير التابع، وبالتالي وجود أثر إيجابي ومعنوي وبالتالي قبول الفرضية التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي حسب آراء العينة محل الدراسة.

اختبار الفرضيات الفرعية:

بعد التأكد سابقا من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من خطية العلاقة واختبار ملاءمة الفرضيات الفرعية بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة، ومن خلال برنامج SPSS بناء عليه تم الحصول على النتائج التالية:

الجدول (09): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج للاختبار

R	مستوى المعنوية	قيمة (F)	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	المصدر	المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0,528	0,001	5,787	0,479	4	1,917	الانحدار SSR	أبعاد المحور الأول	جودة التدقيق الخارجي
			0,083	60	1,970	البواقي SSE		
			-	64	6,888	الكلي SST		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS.

يتضح من الجدول أن مستوى معنوية الاختبار F أقل من مستوى الدلالة 0,05 في كل العلاقات، وبلغ معامل الارتباط $R=0,528$ وبالتالي نموذج الانحدار معنوي، أي توجد علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وهذا ما يمكننا من الانتقال إلى اختبار الفرضيات الفرعية:

الجدول (10): نتائج تحليل اختبار الانحدار المتعدد للفرضيات الفرعية

معامل التحديد $R^2=0,278$					قيمة $(F)=5,787$	المتغير
عند $\alpha=0.05$						
معنوية t	قيمة (t)	معاملات موحدة	معاملات غير موحدة		جودة التدقيق constant	
			Beta	SEb		B
0,000	9,134		0,301	2,752	التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي:	
0,860	0,177	0,022	0,071	0,013	تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية:	
0,527	0,637	0,094	0,089	0,057	التكامل في بذل العناية المهنية:	
0,006	2,835	0,375	0,066	0,186	التكامل في إعداد تقرير التدقيق الخارجي.	
0,234	1,202	0,158	0,070	0,084		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول السابق بلغ معامل التحديد $R^2=0,278$ وهو يشير إلى مساهمة المتغيرات المستقلة في تفسير المتغير التابع بنسبة 27,8% وأن باقي النسبة من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير هذه الأبعاد، كذلك نلاحظ أن معلمة الميل والتي تمثل البعد الثالث موجبة ومعنوية إحصائياً لأن مستوى المعنوية ستيودنت بلغت 0,006 وهي أقل من مستوى الدلالة 0,05، مما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال بذل العناية المهنية على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، على عكس الأبعاد الأخرى لأن مستوى المعنوية ستيودنت أكبر مستوى الدلالة 0,05، مما يؤكد رفض الفرضيات، أي أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال التخطيط لمهمة التدقيق، وتقييم الرقابة الداخلية، ومجال إعداد التقرير على تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، وينعكس كل هذا مع ما توصلت إليه دراسة قريتي محمد سنة 2021.

VI - الخاتمة :

يعتبر وجود علاقة تكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تحدي عصري وحديث الساعة لما له من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة لتحسين عمل المدقق الخارجي، وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة وخدمة كل الأطراف المستفيدة من نتائج أعمالهما حيث حاولت هذه الدراسة مناقشة هذا التحدي في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر محافظي الحسابات.

1.VI. نتائج البحث:

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

✓ تبين أن إدراك العينة محل الدراسة لأهمية التكامل بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي، وجودة التدقيق الخارجي إيجابي وبمتوسطات حسابية مقبولة لكل أبعاد المحورين ذات مستوى مرتفع؛

✓ بينت الدراسة كذلك وجود علاقة تأثير إيجابي لتكامل التدقيق الداخلي والخارجي في مجال بذل العناية المهنية اللازمة على جودة التدقيق الخارجي، مما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة التي مفادها يوجد أثر للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال بذل العناية المهنية على تحسين جودة التدقيق، ويمكن تفسير ذلك أنه كلما زادت قوة العناية المهنية اللازمة التي يبذلها المدقق الداخلي زاد اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي لأن هذا يساهم في التقليل من أتعاب التدقيق الخارجي وكذلك حجم العينة وإجراءات التدقيق الخارجي مما يساهم إيجاباً في جودة التدقيق الخارجي، هذا يتوافق مع نتائج دراستنا الذي توصلنا فيها من خلال الفقرة رقم 3 التي تحصلت على أقل درجة متوسط حسابي بقيمة 2,89 أي أن ارتفاع أتعاب التدقيق لا يساهم إيجاباً في جودة التدقيق الخارجي.

✓ أما الأبعاد الأخرى لم تظهر أن لها أثر إيجابي على جودة التدقيق الخارجي، مما يؤكد رفض الفرضيات الأخرى أي التكامل في التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي ودراسة نظام الرقابة الداخلية، إضافة للتكامل في إعداد تقرير المدقق الخارجي، وهذا ما يمكن تفسيره بالمسؤولية الفردية لإبداء الرأي من طرف المدقق الخارجي.

2.VI. مقترحات البحث:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- إلزام المؤسسات الاقتصادية بإنشاء قسم للتدقيق الداخلي خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم، وتوظيف الكفاءات لذلك وتأهيلها وتكوينها، ودعم استقلاليتهم للقيام بعملهم بكل موضوعية.
- ضرورة وجود تشريع قانوني يلزم المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة معاً بما يساهم في الرفع من جودة عملية التدقيق.
- إلزام مكاتب التدقيق بضرورة إنشاء قسم خاص لديها يقوم بالرقابة على جودة التدقيق.
- وضع معايير تدقيق جزائرية للتدقيق الداخلي، ودعم المدقق الداخلي لاستخدام عمل المدقق الخارجي لتحقيق أكبر جودة في عملية التدقيق الخارجي.

VII - الإحالات والمراجع :

1. ابراهيم عبد موسى السعبري، مرتضى محمد شاني الحسيني. (2017). توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي (بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة). *مجلة جامعة بابل*, 25(4), 1524-1553.
2. أحمد حلبي جمعة. (2005). *المدخل إلى التدقيق الحديث* (الإصدار الثانية). عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
3. أحمد محمد نور وآخرون. (2007). *دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات*. مصر: الدار الجامعية.
4. أسماء بودونت. (2016). محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق -دراسة ميدانية في الجزائر- أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة..
5. أمين السيد أحمد لطفي. (2005). *مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
6. ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح. (2006). *التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الإلكتروني*. الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر.
7. حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة. (2007). *مراجعة الحسابات*. مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
8. حمزة بوسنة. (2012). دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية (رسالة ماجستير). سطيف الجزائر: جامعة فرحات عباس.

9. رغدة ابراهيم المدهون. (2014). العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي. رسالة ماجستير. غزة، فلسطين.
10. طارق تليبي، هوارى سويسبي. (2019). محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية-. مجلة الباحث، 19 (1)، 371-386.
11. عبد الوهاب نصر علي، السيد شحاتة شحاتة. (2013). ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات. الإسكندرية: الدار الجامعية.
12. عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد سامل كامل. (2003). أصول المراجعة الحديثة. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
13. فرقد فيصل جدعان. (2016). دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 1 (6).
14. المجلس الوطني للمحاسبة. (15 مارس، 2017). مقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520، 570، 610، 620) 3_4_7_8_11-510 لجزائر.
15. الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2020). المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. السعودية: ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
16. محمد بن لدغم، محمد لمن لعريجي. (2018). مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة التطامل الإقتصادي، 6 (4).
17. محمد يوسف مطرية. (2017). أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تعزيز نظام الرقابة الداخلية دراسة تطبيقية على البنوك الوطنية في قطاع غزة رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين.
18. معهد المدققين الداخليين IIA. (10 جوان، 2021). تم الاسترداد من <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>.
19. نبيل حمادي. (2012). أثر تطبيق الحوكمة على جودة التدقيق المالي دراسة حالة الجزائر (أطروحة دكتوراه). جامعة الجزائر 3: كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
20. هادي التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من النظرية العلمية (الإصدار الطبعة الثالثة). عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
21. يوسف محمد جربوع. (2008). تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق. عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
22. Auditors, C. I. (2020). Position paper: Internal audit's relationship with external audit.
23. Avram, C. B. (2012). Investigation of External Audit's Good Practices in the Context of Corporate Governance Evidence from Romania. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*(8).
24. DeAngelo, L. E. (1981). Audit Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* (3).
25. IAASB. (s.d.). *The IAASB is one of the standards-setting of International Federation of Accountants (IFAC). Its main objectives are developing auditing and assurance standards, other pronouncements, and guidance for use by professional accountants*. Récupéré sur (www.ifac.org/iaasb/).
26. K.H SPENCER, P. (2005). *THE Essential Hand book of Internal Auditing* (éd. 2nd Edition). En gland: John Wiley and Sons LTD, West Sussex..
27. Liu, J. (2012). The Enterprise Risk Management and the Risk Oriented Internal Audit. <http://dx.doi.org/10.4236/ib.2012.43036> Published Online September 2012 (<http://www.SciRP.org/journal/ib/>)(4).
28. Manita, R., & Chemangui, M. (2007). *Les approches d'évaluation et les indicateurs démesure de la qualité d'audit: une revue critique*. France, : 28^{ème} congrès international de l'Association Francophone de Comptabilité.
29. Renard, J. (2010). *théorie et pratique d'Audit interne* (éd. 7). paris : les édition d'organisation.