



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة حمه لخضر الوادي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي  
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة وتدقيق  
بعنوان

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

تحت إشراف:

• أ.د. محمد فيصل مايدة

إعداد الطالبات:

- امنة عماري
- رتيبة نصر الله
- ملاك علاق

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. وليد مرغني	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
أ.د. محمد فيصل مايدة	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
د. يحي عبد اللاوي	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي: 2025/2024



﴿وَأَخِرُّ دَعْوَاهُمْ أَنْ الْحَمْدُ

لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ﴾

سُورَةُ يُونُسَ

# إهداء

إلى نبض القلب، وسند الروح، ورفيقيّ في درب الحياة،  
إلى من كان لهم الفضل بعد الله في كل خطوة نجاح،  
إلى أبي وأمي ...

كم تعبتما لأجلي، وكم سهرتم وقدمتم من أجل أن أكون في هذا المكان اليوم .  
هذا التخرج ليس مجرد شهادة، بل هو وسام يُعلق على صدري وفاءً لتضحياتكما، وامتناناً لما يُقدّم بتمن .  
كل لحظة فخر أعيشها اليوم، هي ثمرة تعبكما وصبركما ودعائكما .  
أهدي تخرجي هذا لكما، أتما فخري الحقيقي، وأعظم إنجازي في حياتي  
إلى أخواتي العزيزات،

رفيقات الدرب، ونبض القلب، ومصدر الفرح في كل مراحل حياتي ...  
كنتنّ السند والضحكة والطمأنينة في لحظات التعب والقلق،  
كنتنّ الأمان حين تعبت، والدافع حين ضعفت،  
وبفضل الله ثم حبكنّ وتشجيعكنّ، وصلت إلى هذا اليوم الذي طالما حلمت

به .

عمارى امنة

اِهْتَدَاء



# إهداء

إلى أمي وأبي . . . إلى من غرسا في قلبي حب الطموح، وسقياه بدعواتٍ لا تنقطع،

أتم النور الذي أثار طريقي، واليد التي أمسكت بي حتى وصلت .

يا من صبرتما وتعبتما وضحيتما،

هذا التخرج ليس إنجازي وحدي، بل هو ثمرة تعبكما، وصبركما، وإيمانكما بي .

أهديه إليكما بكل فخر، وكل حب، وكل امتنان .

شكراً لأنكما كنتما دائماً الحاضر والأمان .

إلى أولادي وفلذات كبدي،

إلى من كانوا النور في عيوني، والدافع في كل لحظة تعب وسهر،

إلى أولادي الأحباء . . .

لقد كان هذا الطريق مليئاً بالتحديات، لكن نظرة الفخر في

أعينكم، وابتسامتكم التي ترافقني دوماً، كانت دافعي

للاستمرار .

أهدي تخرجي لكم، لأنكم أغلى ما أملك،

ولأن كل إنجازي ما هو إلا لبنة في طريق أعدّه لكم، فأتم الحلم الذي لا ينتهي .

مرتبة نصر الله

إلى أمي وأبي،

أنتما النور الذي أضاء طريقتي، والدعاء الذي مرافقني في كل خطوة.

لولا صبركما، وتضحياتكما، وحبكما غير المشروط،

لما وصلت إلى هذا اليوم الذي حلمنا به سوياً.

هذا الإنجاز لكم، أنتما فخري، وأنتم أول من يستحق الفرح.

شكراً من القلب، واليوم أهدي تخرّجي لقلبي النابضين بالحياة: أمي وأبي

إلى إخوتي وأخواتي،

أنتم النبض الذي مرافقني في كل خطوة، والسند الذي لم يتزحزح يوماً.

كنتم عوناً لي في لحظات الضعف، وفرحتي في لحظات القوة.

ضحكاتكم، دعمكم، دعواتكم، كانت الزاد الذي حملني حتى النهاية.

أهدي هذا النجاح لكم، لأنكم كنتم جزءاً أمنه قبل أن يكون ملكي وامتناني...

دائماً نروحي، لا تكتمل فرحتي إلا بوجودك بجانبني.

كنت السند وقت التعب، والداعم في كل لحظة شك، والمشجع الأول في طريق النجاح.

إلى أهل نروحي،

في يوم تخرّجي، لا يسعني إلا أن أعبر عن امتناني لقلوبكم النبيلة،

ولوقوفكم بجانبني بمحبةٍ وصدق. دعمكم كان أحد أسباب ثباتي ونجاحي،

فأنتم عائلة لم تلدني أمي، ولكن منحني إياها القدر. هذا الإنجاز لا يكتمل فرحه إلا بوجودكم. دمتم فخراً

وسنداً في حياتي.

ملك علاق

# شُكْرٌ وَعِرْفَانٌ

من باب العرفان بالجميل، أتقدم بالشكر الجزيل  
وخالص التقدير والاحترام  
لكل من ساهم بقليل أو بكثير في إنجاز هذه المذكرة  
وأخص بالذكر:  
الدكتور المشرف "محمد فيصل مايده"  
الذي رافقنا في إنجاز هذه المذكرة.  
كما أتقدم بشكري إلى كل الأساتذة وأستاذتنا بكلية  
الاقتصاد.

نشكر أيضا جميع مكاتب المحاسبين على حسن استقبال.

## الملخص

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي مدعوماً بدراسة ميدانية شملت عينة من مكاتب المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، وأساتذة أكاديميين بولايات الوادي و ورقلة. وقد تم اختبار ثلاث فرضيات باستخدام اختبار T لعينة واحدة. وأظهرت النتائج وجود تأثير معنوي لكل من التدقيق الداخلي والخارجي في دعم الحوكمة، وأكدت أن التكامل بينهما يحقق فاعلية أكبر في تطبيق مبادئ الحوكمة مقارنة بالاعتماد على أحدهما فقط.

واختتمت الدراسة بعدد من التوصيات، أبرزها: ضرورة تعزيز التعاون والتنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين، وتطوير سياسات رقابية تكاملية، مع اقتراح دراسات مستقبلية حول العلاقة بين ممارسات الحوكمة وأنواع التدقيق الحديثة كالتدقيق البيئي والاجتماعي، أو دراسة أثر التكامل على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الخارجي. التدقيق الداخلي، الحوكمة، الشفافية، الإفصاح، المساءلة.

## SUMMARY

The study adopted a descriptive analytical approach, supported by a field study conducted on a sample consisting of certified accounting offices, financial controllers, and academic professors in the provinces of El Oued and Ouargla. Three hypotheses were tested using the one-sample T-test. The results revealed a significant impact of both internal and external auditing in supporting governance and confirmed that their integration leads to greater effectiveness in applying governance principles compared to relying on either one alone.

The study concluded with several recommendations, most notably: the need to strengthen cooperation and coordination between internal and external auditors, the development of integrated control policies, and the proposal of future research to explore the relationship between governance practices and modern types of auditing such as environmental and social auditing, or to study the impact of integration on the financial performance of companies listed in the financial market.

**Keywords:** External Auditing, Internal Auditing, Governance, Transparency, Disclosure, Accountability

## قائمة المحتويات

الصفحة	العناوين
	الإهداء
	الشكر
III	الملخص
III	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
IV	قائمة المصطلحات
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أ</b>	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي
8	المطلب الأول: مدخل للتدقيق الداخلي.
10	المطلب الثاني: أنواع ومعايير التدقيق الداخلي
12	المطلب الثالث: مراحل التدقيق الداخلي
15	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي
15	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي وخصائصه
18	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي
20	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي والمقارنة بينهم
22	المبحث الثالث: علاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
22	المطلب الأول: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
23	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
24	المطلب الثالث: أوجه التشابه بين وأوجه اختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

27	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: علاقة التدقيق الداخلي والخارجي بحوكمة الشركات</b>	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: حوكمة الشركات
30	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها.
33	المطلب الثاني: أهداف حوكمة الشركات ومبادئها
36	المطلب الثالث: ركائز وآليات حوكمة الشركات
38	المبحث الثاني: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز حوكمة الشركات
38	المطلب الأول: أثر التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات
39	المطلب الثاني: تكامل التدقيق الداخلي والخارجي وأثرها على حوكمة الشركات
41	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية</b>	
44	المبحث الأول: الطريقة والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.
44	المطلب الأول: منهجية وعينة الدراسة
45	المطلب الثاني: اجراءات الدراسة الميدانية
48	المطلب الثالث: تحليل خصائص عينة الدراسة
53	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها
54	المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان
56	المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار Smirnov-Kolmogorov) وتحليل فقرات الاستبيان
63	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
66	الخاتمة
67	أولاً: تحليل ومناقشة نتائج الفرضيات
67	ثانياً: التوصيات
68	ثالثاً: مقترحات لدراسات مستقبلية
69	قائمة المصادر والمراجع



## قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم
18	المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	1
22	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	2
41	الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والملغاة والقابلة للدراسة	3
44	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	4
45	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	5
46	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	6
48	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في العمل	7
49	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة عملك الحالية	8
50	تحديد الاتجاه العام حسب قيم المتوسط المرجح	9
50	يوضح نتائج اختبار الصدق والثبات	10
51	يوضح الاتساق الداخلي لأبعاد الدراسة	11
52	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة	12
53	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	13
55	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور اثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات	14
57	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات	15
59	نتائج اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لتحديد وجود اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات	16
60	جدول (17): نتائج اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لتحديد وجود اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات	17
61	جدول (18): نتائج اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لتحديد وجود اثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين فعالية حوكمة الشركات	18

## قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	يوضح باختصار أهداف الحوكمة	31
2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	45
3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	46
4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	47
5	توزيع عدد أفراد العينة حسب عدد سنوات العمل (الخبرة)	48
6	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة عملك الحالية	49

## قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	الرقم
71	استمارة الاستبيان	1
79	مخرجات البرنامج الإحصائي spss v29	2
88	استمارة التحكيم	3

## قائمة المصطلحات

المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
Certified internal auditing	شهادة معترف بيها في التدقيق
Operational auditing	التدقيق التشغيلي
Financial auditing	التدقيق المالي
Special assignment audit	مراجعة المهام الخاصة
Compliance audit	تدقيق الالتزام
Des experts comptables économiques et finance	الاتحاد الاوربي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين

# المقدمة

## تمهيد:

في ظل التطورات المتسارعة التي تعرفها بيئة الأعمال، وتنامي حجم العمليات المالية وتعقيد الهياكل التنظيمية داخل المؤسسات، أصبحت الحاجة ملحة لاعتماد آليات رقابية فعّالة تضمن الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، وتعزز ثقة مختلف أصحاب المصلحة، ويُعدّ كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من بين أبرز هذه الآليات الرقابية التي تساهم، كلٌّ في مجاله، في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز حوكمة الشركات.

إذ يُنظر إلى التدقيق الداخلي باعتباره خط الدفاع الأول داخل المؤسسة، نظراً لدوره المستمر في تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، وتحقيق أهداف الحوكمة، في حين يُمثل التدقيق الخارجي جهة مستقلة تقوم بالتحقق من صدق وعدالة القوائم المالية، مما يعزز مصداقية المعلومات المقدمة لأصحاب القرار، ورغم اختلاف طبيعة كلٍّ منهما، إلا أن العلاقة بينهما أصبحت تأخذ طابعاً تكاملياً أكثر من تنافسي، حيث أثبتت الدراسات الحديثة أن التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين يساهم في تحسين كفاءة عملية التدقيق ككل، ويحدّ من الازدواجية، ويعزز الشفافية والرقابة.

ومن هذا المنطلق، جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على أبعاد العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، مع التركيز على أثر هذا التكامل على مستوى حوكمة الشركات، باعتبارها إطاراً تنظيمياً يسعى إلى ضمان فعالية الأداء، وتحقيق التوازن بين المصالح، والحد من السلوكيات غير الأخلاقية.

وعليه، سيتم من خلال هذه الدراسة تحليل الأسس النظرية للتدقيق الداخلي والخارجي، واستعراض أوجه التكامل بينهما، وصولاً إلى دراسة أثر هذا التكامل على حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية.

## - إشكالية الدراسة:

إلى أي مدى يُسهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، في تعزيز فعالية حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية؟

## - الأسئلة الفرعية:

- 1- ما الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات؟
- 2- ما الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات؟
- 3- ما هو الفرق بين تأثير التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات كل على حدا وتأثيرها معاً؟

## - فرضيات الدراسة:

1. الفرضية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات.
2. الفرضية الثانية: يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في تعزيز الثقة بممارسة حوكمة الشركات.
3. الفرضية الثالثة: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي الى تحسين فعالية حوكمة الشركات بشكل أكبر مقارنة بالاعتماد على أحدهما فقط.

## - أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول موضوعاً حديثاً وحيوياً يجمع بين وظيفتين رقابيتين محورتين داخل المؤسسات، كما أنها تساهم في تسليط الضوء على أهمية التكامل بين التدقيقين الداخلي والخارجي كمدخل لتعزيز الشفافية والمساءلة وتحقيق حوكمة فعّالة، لا سيما في ظل تزايد الحاجة إلى تحسين بيئة الرقابة في المؤسسات الجزائرية.

## - منهجية الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي بهدف الإحاطة بالجوانب النظرية للموضوع وتحليل العلاقة بين المتغيرات، كما تم توظيف المنهج الإستقرائي من خلال تصميم استبيان موجه لعينة من المدققين والمحاسبين، مع الاستعانة بالأدوات الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برامج التحليل الكمي كـ SPSS.

## - حدود الدراسة:

- المجال المكان: تمثلت في جميع مكاتب محاسبي بولاية الوادي وولاية ورقلة.
- المجال الزمني: شملت البيانات المجمعة والمحللة الفترة 2025/02/01 الى 2025/05/04

## - أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- إبراز الدور الذي يؤديه كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في دعم حوكمة الشركات؛
- توضيح أوجه التكامل بين الوظيفتين الرقابيتين داخل المؤسسة؛
- تحليل أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على فعالية الحوكمة؛
- تقديم تصور علمي يمكن أن يساعد المؤسسات الجزائرية في تطوير آليات رقابتها الداخلية والخارجية؛
- التعرف على أهم المعوقات التي قد تعرقل هذا التكامل، واقتراح حلول مناسبة لها.

## - صعوبات الدراسة

واجهت الدراسة مجموعة من الصعوبات، من أبرزها:

- صعوبة الوصول إلى بعض البيانات الدقيقة المتعلقة بآليات التدقيق الداخلية والخارجية؛
- ضعف تجاوب بعض أفراد العينة عند تعبئة الاستبيانات، ما تطلب متابعة مستمرة لضمان استكمال البيانات؛
- قلة الدراسات التطبيقية المحلية التي تربط بين موضوع التدقيق والحوكمة، ما صعّب عملية المقارنة،
- التحديات المرتبطة بتحليل البيانات الإحصائية واختبار الفرضيات، خصوصاً في ظل الحاجة إلى الدقة في القياس.

## الدراسات السابقة

سيتم التطرق في هذا الجزء لبعض الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة ( التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات)موضحين في ذلك الأهداف والنتائج التي توصلت إليها كل دراسة، مع القيام في آخر كل دراسة بالتعليق عليها ومقارنتها مع الدراسة الحالية، كما سيتم عرض الدراسات العربية مستقلة عن الدراسات الأجنبية ويكون ترتيب حسب تاريخ أقدميتها.

## أ- الدراسات باللغة العربية

بيرة أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة" حالة دراسة محافظي الحسابات في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تسيير مالي ومحاسبي، جامعة مستغانم 2020 هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى تأثير جودة أعمال التدقيق الداخلي على قرارات المدقق الخارجي، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 610، ومدى مساهمة ذلك في تحسين فعالية نظام الحوكمة. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانة وزّعت على عينة مكونة من 33 مدققاً خارجياً. وأظهرت نتائج الدراسة عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تشير إلى أن المتغيرات الشخصية مثل الجنس وسنوات الخبرة تؤثر على مستوى الاعتماد على التدقيق الداخلي. بينما أظهرت النتائج وجود فروقات ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بالمؤهل العلمي، مما يدل على تأثير الخلفية الأكاديمية في تعزيز التعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي لتحقيق متطلبات الحوكمة الفعالة

أميرة بوباطة، مصطفى بودرامة، أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي- دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة،

2020

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر. وأجريت دراسة ميدانية باستخدام استبانة إلكترونية وُزعت على محافظي الحسابات. وتوصلت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي عام للتكامل على جودة التدقيق الخارجي، لا سيما في مجال بذل العناية المهنية. في المقابل، لم تجد الدراسة تأثيرًا للتكامل في مجالات التخطيط لمهمة التدقيق، تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإعداد تقرير التدقيق

## ب- الدراسات باللغة الأجنبية

Amer qasim and Mishiel Said Suwaidan" extarnal auditors' reliance on internal auditors and aits impact on audit fees-an empirical investigation-" article on managerial auditing journal, volume 25 nnumber 06,201ors 0

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في التصورات التي يضعها عينة من المدققون الخارجيون في الأردن حول مجموعة من العوامل التي من المحتمل أن تؤثر على قراراتهم في الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي أثناء تنفيذ عملية التدقيق، واستخدام الباحثان أداة الاستبيان وتم توزيعها على مئة (100) مدقق خارجي، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين في الأردن يأخذون بعين الاعتبار موضوعية، كفاءة وأداء عمل المدققين الداخليين كعوامل تؤثر على قراراتهم قبل تنسيق جهودهم مع أعمال المدققين الداخليين.

## - تقسيمات البحث:

من أجل معالجة إشكالية البحث وتحقيق أهدافه، تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول رئيسية، جاءت على النحو التالي:

### الفصل الأول: التدقيق الداخلي والخارجي - إطار نظري: ويتضمن ثلاثة مباحث رئيسيين:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: علاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

الفصل الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها على حوكمة الشركات: ويشمل بدوره مبحثين:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

المبحث الثاني: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات

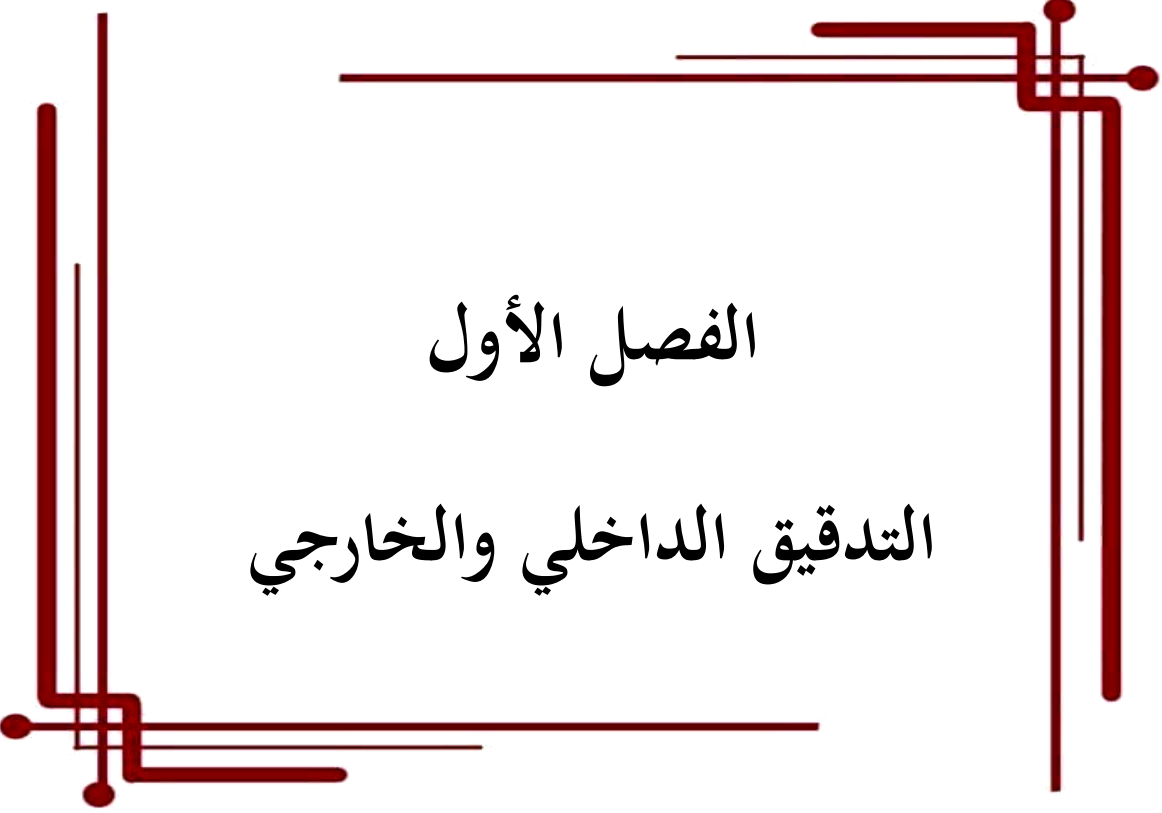
## الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية الميدانية: ويتضمن:

منهجية الدراسة وأدوات جمع البيانات

عرض وتحليل نتائج الدراسة

اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

التوصيات والمقترحات.



الفصل الأول  
التدقيق الداخلي والخارجي

**تمهيد**

يُعدّ التدقيق، سواء الداخلي أو الخارجي، من الآليات الرقابية الجوهرية التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان سلامة الأداء المالي والإداري وتحقيق مبادئ الشفافية والحوكمة. فمع تطور بيئة الأعمال وتزايد التحديات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية، برزت الحاجة إلى أنظمة رقابة فعالة تساهم في حماية الأصول، والكشف عن الأخطاء والانحرافات، وتعزيز الثقة لدى أصحاب المصالح. ويحتل التدقيق الداخلي مكانة مركزية في هذا السياق بوصفه أداة رقابية من داخل المؤسسة، في حين يمثل التدقيق الخارجي ضماناً مستقلاً يضيف مصداقية على التقارير المالية.

في هذا الإطار، يتناول هذا الفصل دراسة شاملة لمفهوم التدقيق ومراحله، مع التركيز على كل من التدقيق الداخلي والخارجي من حيث النشأة، الأهداف، الأنواع والمعايير، بالإضافة إلى إبراز العلاقة التكاملية بينهما وأهميتها في تعزيز فعالية الرقابة الشاملة داخل المؤسسة. ويُقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، يخصص الأول منها لعرض عموميات حول التدقيق الداخلي، بينما يتناول الثاني ماهية التدقيق الخارجي، ويُعنى الثالث بدراسة العلاقة التكاملية بين التدقيقين الداخلي والخارجي.

## المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

يُعدّ التدقيق الداخلي من أبرز أدوات الرقابة التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان تحقيق الأهداف التنظيمية بكفاءة وفعالية. وقد تطور هذا النشاط مع مرور الزمن ليشمل مجالات متعددة تتجاوز مجرد الفحص المالي، ليصبح جزءاً أساسياً من منظومة الحوكمة داخل المؤسسة. وفي هذا المبحث، سيتم التطرق إلى أهم الجوانب العامة المرتبطة بالتدقيق الداخلي، بدءاً من النشأة والمفهوم والأهداف، مروراً بأنواعه والمعايير التي تنظمه، وصولاً إلى مراحلها المختلفة.

### المطلب الأول: مدخل للتدقيق الداخلي.

#### أولاً: نشأة التدقيق الداخلي.

مرت مهنة التدقيق بثلاثة مراحل من التطور، كانت أولها هي نشأة مهنة التدقيق التي اعتمدت على الملاحظة والجرد "العد" ثم دخلت في المرحلة الثانية بعد اختراع مبدأ نظم الرقابة الداخلية عن طريق فيكتور برنك عام 1941 م حيث تغير منظور مهنة التدقيق إلى التركيز على نظم الرقابة، ومنذ سنوات دخلت مهنة التدقيق المرحلة الثالثة من التطور حيث تغير منظورها إلى التركيز على المخاطر<sup>1</sup>.

من الطبيعي أن كل نشاط ينشأ نتيجة الحاجة له، ويسري هذا القول على نشاط التدقيق الداخلي، كذلك يمكن فهم طبيعة النشاط حالياً إذا عرفنا العوامل الأساسية التي أدت إلى نشوؤها وتطورها وما صاحبها من تطور في هذا النشاط. ومن الناحية النظرية يمكن القول أن التدقيق الداخلي نشأ في البداية نتيجة لقيام الفرد بدراسة كيفية قيامه بعمل معين وهل يمكن أن يؤديه بطريقة أفضل لو قام بالعمل مرة ثانية، ومع استخدام صاحب العمل لعامل أجير امتدت الوظيفة لتشمل مراجعة عمل الشخص الثاني، وفي المنظمة الصغيرة فإن المدير يستخدم أسلوب التدقيق لأعمال مستخدميه كافة، وفي كل الأحوال فإن وظيفة التدقيق الداخلي تنفذ مباشرة كجزء من وظيفة الإدارة، ومع التوسع المستمر في أعمال المنظمات وزيادة حجمها وتعدد مشكلات اداراتها اضطرت الإدارات إلى تفويض بعض سلطاتها إلى مستويات إشرافية مختلفة. ومن العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي كالاتي<sup>2</sup>:

أدى التوسع في أعمال المنظمات وخلق المستويات الإشرافية المختلفة ضمن هيكل المنظمة إلى خلق فجوة كبيرة بين الإدارة العليا والجهات التنفيذية فيها، مما حدى بالإدارة إلى الاعتماد على البيانات والإحصائيات التي تقدمها الجهات

<sup>1</sup> يعقوب فيحاء، التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي، دراسة تطبيقية على منشآت الاعمال في العراق، اطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2009، ص 14.

<sup>2</sup> علي ميري حسن، التدقيق الداخلي: النشأة، والتطور، مقال للتدريسي، قسم المحاسبة، حرر بتاريخ: 2019/09/11، شوهد بتاريخ: 2024/02/04، رابط المقال، <https://www.uomus.edu.iq/NewDep.aspx?depid=9&newid=1655>

التنفيذية في أقسام المنظمة واتخاذ القرارات اللازمة اعتماداً عليها، وبالنظر لخطورة هذا الإجراء عند اعتماد المعلومات المقدمة كما هي دون فحص أو تدقيق من جهة متخصصة فقد ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي الذي يتوجب عليه التحقق من صحة هذه البيانات والإحصائيات وأنها مطابقة لما تظهره سجلات المنظمة. الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الخطأ والغش. ظهور المصارف وشركات التأمين.

حيث ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي في هذه الوحدات الاقتصادية ليقوم بتدقيق العمليات أول بأول وبصفة مستمرة لان وقوع الأخطاء في مثل هذه المنظمات يؤثر على سمعتها وعلاقتها بالغير. وان التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث ظهر لأول مرة بشكل منظم سنة (1941) عندما نشأت أول منظمة للمدققين الداخليين في أمريكا أطلق عليها (معهد المدققين الداخليين) وقامت هذه المنظمة بتطوير برنامج دراسة يعقبه اختيار مهني للحصول على شهادة معترف بها في التدقيق الداخلي أطلق عليها (Certified Internal Auditing) وقد قام المعهد بأعداد توصيات لمسؤوليات المدقق الداخلي ونشرها سنة (1947) وأجرى تعديلاً عليها سنة (1957) حيث ضمنها تعريف للتدقيق الداخلي جاء فيه:

التدقيق الداخلي نشاط تقييمي مستقل ضمن المنظمة المراجعة عملياتها، وهو رقابة توظف لقياس فاعلية عناصر الرقابة الأخرى وتقييمها.

### ثانياً: مفهوم التدقيق الداخلي وأهدافه

التدقيق الداخلي هو مراجعة يقوم بها مدققون يعملون داخل المؤسسة فهو نشاط محايد يهدف إلى زيادة قيمة عمليات المؤسسة وتحسينها حيث يساعد في تحقيق أهدافها عن طريق أسلوب منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية اجراءات ادارة المخاطر والرقابة والحوكمة ويعتبر بمفهومه الحديث أداة من أهم أدوات الإدارة العليا إلى تحقيق الرقابة الادارية على نشاط المؤسسة.<sup>1</sup>

عرفه مجمع المراجعين الداخلي الأمريكي 1999 على أنه: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال

المراجع العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سعود كايد، تدقيق الحسابات، دار زهران للنشر والتوزيع طبعة اولى عمان ، 2012 ، ص 24 - 25.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص 33.

كما تم تعريف بأنه: نه نشاط مستقل وهاذف يعطى المؤسسة تأميناً حول درجة كفاءة العمليات فيها ويعطى نصائح لتحسين هذه الكفاءة ويساهم فى إنتاج قيمة مضافة، ويساعد المؤسسة فى بلوغ أهدافها وتقييمها عن طريق عملية منظمة وممنهجة، وهذا المسار لإدارة الأخطار والتحكم فيها وتسييرها فى المؤسسة ويعطى هذا المسار الداخلي بدائل لزيادة الكفاءة<sup>1</sup>.

أما بالنسبة للمنظمات المهنية، فقد عرف المجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه: "وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام<sup>2</sup> الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.

## المطلب الثاني: أنواع ومعايير التدقيق الداخلي

### أولاً: أنواع التدقيق الداخلي

صنّف الباحثون التدقيق الداخلي إلى نوعين رئيسيين، هما: التدقيق المالي (Financial Auditing) والتدقيق التشغيلي (Operational Auditing) وقد أضاف الدكتور أحمد علي إبراهيم نوعاً ثالثاً يُعرف به مراجعة المهام الخاصة (Special Assignment Audit) كما أشار بعض الباحثين إلى نوع رابع يتمثل في تدقيق الالتزام (Compliance Audit).

### 1- التدقيق المالي:

يعتبر التدقيق المالي أقدم أنواع التدقيق التي يقدمها التدقيق الداخلي حيث عرف التدقيق سابقاً بأنه: "الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الداخلي الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً" ويقصد بالتدقيق المالي الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية والمتطلبات الأخرى.

### 2- التدقيق التشغيلي:

<sup>1</sup>Pierre schick , jacques V , olivier .B.P ,Audit interne et référentiels de risque, Dunod ,Paris,2010 ,P,23.

<sup>2</sup>يوسف سعيد المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، منشورة، 2007 ص 43.

يعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي هو المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي، ونشأ هذا النوع نتيجة للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي، ويسعى هذا النوع من التدقيق الداخلي إلى فحص وتقييم أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدماً أو متفق عليها مع الجهات العليا في الشركة، ويعرف هذا النوع من التدقيق بأنه "الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابته الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية.

### 3- تدقيق الالتزام:

ويتعلق هذا النوع من التدقيق بالحصول على الأدلة التدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى التزام الأنشطة التشغيلية والمالية للقوانين والقواعد والشروط المحددة. ومنهم من يرى أن هذا النوع من التدقيق يدخل ضمن إطار التدقيق التشغيلي. وعليه فالتدقيق الداخلي لم يعد يهتم بالتدقيق المالي فقط بل تعداه ليشمل كل النشاطات داخل الشركة سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك من خلال تقديم خدمات تأكيدية واستشارية من أجل استغلال الموارد المتاحة للشركة استغلالاً أمثل<sup>1</sup>.

### ثانياً: معايير التدقيق الداخلي

تُعرف معايير التدقيق الداخلي بأنها مجموعة من القواعد والمقاييس المعتمدة التي تنظّم سير عملية التدقيق الداخلي، وتُعدّ بمثابة مرجعية أساسية للممارسات المهنية في هذا المجال، حيث تصدر عادةً عن معهد المدققين الداخليين باعتباره الجهة المختصة بوضع هذه المعايير وهي كما يلي:

#### 1- المعايير العامة وهي التي تصدر خصائص الجهة أو الشخص وهي تشمل:

- معايير تتعلق بالغرض من التدقيق الداخلي والسلطات: حيث توضح هذا المعيار أن الغرض والسلطات والمسؤوليات الممنوحة للمدقق الداخلي يجب أن يتم تحديدها من مجلس الإدارة عبر النظام الخاص بالتدقيق<sup>2</sup>.
- معيار يتعلق بالاستقلالية والموضوعية: يجب على المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء مسؤولياته كما يجب أن يكون موضوعي في أدائه لأعمال المراجعة.

<sup>1</sup> حميدوش حورية، دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة بشركات التأمين، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 2018، ص 19.

<sup>2</sup> يوسف سعيد المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 61.

- معيار يتعلق بالاحتراف والحرفية وبدل العناية المهنية: يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب المهني الكافي والخبرة كمراجع فبالرغم من أن هذا المعيار ركز على التأهيل المهني إلا أنه لم يتناسى التأهيل العلمي فتأهيل المراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية التأهيل العلمي، التأهيل المهني، التعليم المستمر<sup>1</sup>.

## 2- معايير الأداء:

وتتمثل معايير الأداء المهني فيما يلي<sup>2</sup>:

- أن يتم إعداد التخطيط الملائم لإتمام العمل وأن يوزع توزيعاً مناسباً على المساعدين المؤهلين إن وجدوا.
- يجب إتمام الدراسة مناسبة للرقابة الداخلية الحالية وتقييمها كأساس لمدى الاعتماد عليها وتحديد مدى التوسع في اختبارات المراجعة وإجراءاتها لإتمام الفحص.
- أن يتم الحصول على الدليل الموضوعي الكافي من خلال الفحص والملاحظة والسؤال والمطالبة للوصول إلى أساس معقول للرأي المتعلق بالقوائم المالية تحت الفحص.

## المطلب الثالث: مراحل ومسؤوليات التدقيق الداخلي

على الرغم من تنوع أنواع التدقيق الداخلي واختلاف المهام المنوطة بالمدقق في كل نوع، إلا أن جميعها تقوم على مراحل أساسية مشتركة، تبدأ بمرحلة التخطيط المنهجي لعملية التدقيق، وتنتهي بإعداد تقارير واضحة ومبسطة. وفيما يلي عرض تفصيلي لأهم مراحل التدقيق الداخلي.

وتتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

أولاً. مرحلة التخطيط:

مرحلة التخطيط هي المرحلة الأولى من مراحل التدقيق الداخلي، والتي يبدأ فيها المدقق بتحديد متطلبات العملية والأهداف المنشودة منها، والجدول الزمني المتوقع لإتمام عملية التدقيق، كما تشهد هذه المرحلة تنفيذ المهام الآتية:

1. تسليم إشعار المراجعة لرؤساء الأقسام في الشركة؛

2. تنظيم اجتماع ما قبل المراجعة؛

<sup>1</sup> شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، منشورة 2009/2004، ص 81.

<sup>2</sup> ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 21.

<sup>3</sup> محمد فرحات، ما هي مراحل التدقيق الداخلي بالتفصيل؟ [دليلك الشامل]، حرر بتاريخ، 2024/10/04، شوهد بتاريخ، 2025/002/15، رابط المقال: <https://farahatco.com/ar/blog/%D8%A5%D8%AC%D8%B1%D8%A7%D8%A1%D8%A7%D8%AA-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%AF%D9%82%D9%8A%D9%82->

3. الاجتماع مع موظفي الأقسام؛
4. مراجعة الإجراءات والسياسات المتبعة في الشركة؛
5. إجراء تقييم المخاطر؛
6. تحديد العناصر موضوع عملية التدقيق الداخلي؛
7. فهم طبيعة العمليات التجارية التي تقوم بها الشركة.

تنتهي بعد ذلك مرحلة التخطيط بإعداد فريق التدقيق خطة مفصلة لمختلف أنماط التدقيق المُراد القيام بها، لتبدأ بعد ذلك مرحلة العمل الميداني.  
ثانياً. مرحلة العمل الميداني:

بعد أن أنهى المدقق المرحلة الأولى لا بد أن يبدأ بالعمل الميداني، والذي يمثل المرحلة الثانية من مراحل التدقيق الداخلي، حيث تشمل هذه المرحلة المهام التالية:

1. مناقشة طبيعة المعاملات والعمليات التجارية موضوع التدقيق وإجراءات الرقابة الداخلية في الشركة.
2. وضع تقرير أولى فيما يتعلق بالمهام المنجزة من قبل المدقق، والتي تتحدد وفق ما يلي:

- مطابقة المعاملات؛
- جرد المخزون المادي؛
- متابعة الحسابات المالية؛
- مراجعة مخططات أداء الشركة.

ثالثاً. مرحلة إعداد تقارير التدقيق:

إن إجراءات إعداد التقرير فيه تمر عبر الخطوات الرئيسية الآتية:

1. وضع مسودة التقرير الأولي
2. مناقشة مسودة التقرير الأولي مع إدارة القسم المختص في الشركة، للوقوف بشكل صحيح على نتائج التقرير واستثناء منه بعض النتائج لجعله أكثر تركيزاً وموضوعية.
3. إعداد التقرير النهائي بعد الوقوف على التعديلات والاستثناءات التي تمت مناقشتها؛
4. يوضّح التقرير النتائج التي توصل إليها فريق التدقيق، والتغييرات المقترحة لتحسين عمليات المراقبة والأداء وما سيجري عليها في المستقبل

5. توزيع التقرير النهائي على أعضاء مجلس الإدارة في الشركة ورؤساء الأقسام.

وتتضمن تقارير التدقيق ملخصاً للإجراءات والأساليب التي تم استخدامها في إتمام عملية التدقيق، ووصفاً لنتائج التدقيق وتوصيات لتحسين الضوابط الداخلية وإجراءات الرقابة، وقد يتضمن كذلك شرحاً عن الخطوات اللازمة لاتباعها وعمليات المراقبة والمراجعة المستقبلية وما سترتب عليها من نتائج.

#### رابعاً. مرحلة المراقبة:

بعد إعداد التقرير النهائي وتوزيعه على أعضاء مجلس الإدارة في الشركة، تبدأ مرحلة المراقبة أو التدقيق المحدودة، وهي مرحلة تركز بشكل أساسي على وضع إطار زمني محدد لتقييم أداء الشركة في ضوء التغييرات المقترحة.

## المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي أحد الركائز الأساسية لضمان شفافية المعلومات المالية ومصداقيتها داخل المؤسسات، حيث يُضفي طابعاً من الاستقلالية والموضوعية على تقارير الأداء المالي، ما يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح. ويتميز التدقيق الخارجي بكونه يُنفَّذ من طرف جهة مستقلة عن المؤسسة، وفقاً لمعايير مهنية معترف بها، وفي هذا المبحث، سيتم التطرق إلى النشأة التاريخية لهذا النوع من التدقيق، ومفهومه، وخصائصه المميزة، إضافة إلى استعراض أهم المعايير التي تحكم أداء المدقق الخارجي، وأنواع التدقيق الخارجي المعتمدة، مع تقديم مقارنة توضيحية بينها.

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي وخصائصه

ترجع نشأة التدقيق الخارجي إلى حاجة الأفراد والمؤسسات للتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية التي تُعدّ أساساً لاتخاذ القرارات السليمة. وقد ساهمت الخصائص التي يتميز بها هذا النوع من التدقيق، وعلى رأسها الاستقلالية، في تعزيز مكانته ودوره الحيوي داخل المنشآت.

## أولاً. نشأة التدقيق الخارجي:

مرت هذه النشأة بأربع فترات وهي كالتالي<sup>1</sup>:

1. **الفترة من العصر القديم إلى سنة 1500م:** في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح "Auditor" المشتق من أصل كلمة Audire بمعنى يستمع، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة علماً أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها<sup>2</sup>.
2. **الفترة من 1500م إلى 1850م:** لا تختلف هذه الفترة كثيراً عن الفترة السابقة لها إذ لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة واقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، التزوير في الدفاتر المحاسبية، وكانت مهمة مراقب الحسابات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> آسيا هيري، "فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق"، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017، ص 4.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، ط 1، 2006، ص 06.

<sup>3</sup> محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، الطبعة 2، مصر، 1991 ص 16.

3. الفترة من 1850م إلى 1905م: في هذه الفترة ظهرت شركات المساهمة الكبرى والتي تزامنت مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ومنه الانفصال الكلي للملكية عن الإدارة، ما جعل إصرار المساهمين على طلب المدققين يزيد وذلك من أجل حماية أموالهم، وما أيد ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي فرض على شركات المساهمة فحص حساباتها من طرف مدقق مستقل.

4. الفترة من 1905م إلى يومنا هذا: هنا ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي<sup>1</sup>، أما فيما يتعلق بالغرض من التدقيق فلم يصبح كشف الغش والخطأ لأن هذه تعتبر مهمة الإدارة، وبدلاً من ذلك صارت الغاية الأساسية من التدقيق هي تقرير المدقق المستقل المحايد بخصوص البيانات المحاسبية ما إذا كانت تظهر نزاهة المركز المالي.

ثانياً. مفهوم التدقيق الخارجي:

تركزت التعاريف المتعددة لمفهوم التدقيق الخارجي على توضيح أهداف هذه المهنة ومجالات تطبيقها، وهو ما يتجلى بوضوح من خلال التعاريف الآتية.

التعريف الأول:

لقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد: الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين، الذي *des experts comptables économiques et financiers* بأنه: "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه."<sup>2</sup>

وعرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق بأنه عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتتبعها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية<sup>3</sup>

ويتضح من هذا التعريف ما يلي:

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 04.

<sup>2</sup> Bernard Gerlibd, audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises dunod, paris, 1991, p28.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر 2003 ص 09

- إن التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية.
- أن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية
- تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات المشروع ومركز المالي والتي تعتبر القوائم المالية ملخصا لها والمدقق عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها وعرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة .
- يقوم المدقق بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق والتي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة في ضوء تعاملها مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة قيود عاقا وكذلك معايير المحاسبة الدولية.

### التعريف الثاني:

- التدقيق الخارجي هو: "عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة البنود في هذه القوائم والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية<sup>1</sup>.
- ومن خلال التعريف تشير إلى أن عملية التدقيق الخارجي حتى تصل إلى هدفها يجب أن تمر بثلاث مراحل:
- **الفحص:** بقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية، حيث يعمل المدقق للتأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.
- ويمكن القول إن عمليتي الفحص والتحقق وجهين لعملة واحدة، ويقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس المعاملات المالية قد أعطت صورة عادلة لأعمال المؤسسة ومركزها المالي.

<sup>1</sup>يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء، عمان الاردن 2007 ص27

● **التقرير:** هو ختام عملية التدقيق يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق منه في تقرير ويقدم إلى من يهمله الأمر داخل المؤسسة وخارجه.

ثالثاً. خصائص التدقيق الخارجي:

للتدقيق الخارجي خصائص تميزه وهي كما يلي<sup>1</sup>:

- 1- **التنظيم:** يمارس التدقيق الخارجي في إطار منظم ومنطقي بحيث يتم جمع البيانات اللازمة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف فيه مما يساعد على وضع برنامج نهائي للتدقيق، ثم تتم عملية الفحص وجمع الأدلة من طرف المدقق لتأكيد رأيه وإعداد التقرير الشامل للقوائم المالية.
- 2- **عملية هادفة:** تهدف إلى إبداء الرأي حول القوائم المالية، والتي تتضمن قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وتغيراته وقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة بالإضافة إلى الملاحق.
- 3- يمارس من طرف مدقق مستقل: التدقيق الخارجي مستقل عن الشركة بحيث لا تربطه بها أي مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فالمدقق الخارجي يجب عليه يقوم بعمله دون الخضوع لأي ضغوطات وهذا نتيجة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية.
- 4- **عملية اتصال متكامل:** يستوفي التدقيق الخارجي على مقومات الاتصال حيث تشتمل على طرفين هما المرسل والمستقبل، فالمرسل هو المدقق الخارجي والمستقبل هو مستخدم التقرير وذلك عن طريق التقرير لإيصال رسالة الرأي المهني.

**المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي**

**أولاً. أهداف التدقيق الخارجي:**

تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في<sup>2</sup>:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك.

<sup>1</sup> بن زعمه سليمة، بصري ريمة، "التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحكومة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الرابع، ديسمبر 2018، ص 80

<sup>2</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 20-21.

- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل.
  - طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
  - مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
  - تقديم التقارير المختلفة وللاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.
  - مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
  - تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
  - تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري.
  - تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة.
  - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد التمتع الذي تعمل فيه المؤسسة.
  - إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.
- ويهدف التدقيق الخارجي عموماً إلى<sup>1</sup>:
- **الوجود والتحقق**: يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات المشتريات قد تمت فعلاً أثناء الفترة محل التدقيق.
  - **الشمولية أو الكمال**: الهدف من التدقيق الخارجي هنا هو الاكتمال، أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.
  - **التقييم أو التخصص**: يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه قد تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخزونات... الخ.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة 2005 الثانية، ص 16-18.

- الملكية والمديونية: يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية ملك للمؤسسة وأنه لا توجد عليها أية ديون للغير.
- العرض والإفصاح: الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الإطار فحص القوائم المالي للمؤسسة، ذلك وحتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاربه حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة، إضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة.
- التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزه باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليه، وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى.
- إبداء الرأي: يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية التدقيق.

### المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي والمقارنة بينهم

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي<sup>1</sup>:

- التدقيق القانوني: أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها المدقق الخارجي (محافظ الحسابات).
  - التدقيق التعاقدية (الاختياري): الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديده سنويا.
  - الخبرة القضائية: الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المحكمة.
- ويمكن التفريق بين أنواع التدقيق الخارجي من خلال الجدول التالي:

جدول (1): المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدية	تدقيق قضائي
طبيعة المهمة	مؤسسية، ذات طابع عمومي.	تعاقدية	تحدد بكل دفعة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من كرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة

<sup>1</sup>محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 27.

إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق المعلومات مجلس الإدارة	الهدف
مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها	مهمة المحددة حسب الاتفاقية	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	التدخل
تامة اتجاه الأطراف	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	الاستقلالية
ينبغي احترامه	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	يجب احترامه تماما	مبدأ عدم التدخل في التسيير
إلى القاضي المكلف بالقضية	المديرية العامة، مجلس الإدارة	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية، وغير العادية)	إرسال التقارير
التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	شروط ممارسة المهنة
غير مهم	لا	نعم	إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية
بحسب النتائج مبدئيا	بحسب الوسائل أو النتائج حسب نوعية المهمة.	بحسب الوسائل	الالتزام
مدنية، جنائية، تأديبه.	مدنية، جنائية، تأديبه.	مدنية، جنائية، تأديبه.	المسؤولية
من طرف القاضي المشرف على	محددة في العقد	مهمة تأسيسية عادة من طلب القضاء بعد طلب المؤسسة.	التسريح
اقتراح من الخبراء، يحدد من طرف القاضي	محددة في العقد	قانون رسمي	الأتعاب
طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.	تقييم الإجراءات والرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات والرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة القانونية.	طريقة العمل المتبعة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة

الثالثة، 2008، ص28.

### المبحث الثالث: علاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

نظرا لطبيعة العلاقة التي تربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتي تتسم بالتعاون والتكامل بين أعمال كل منهما، كان الضروري ان تهتم بالتفصيل في أوجه التشابه والاختلاف بينهما، وإبراز العناصر التي تشكل مجالا للتكامل مع تسليط الضوء على العوامل المؤثرة في تعزيز تلك العلاقة التي تربطهم مع بعضها البعض.

#### المطلب الأول: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي به "التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، مما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق، والتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة".<sup>1</sup>

كما عرف أيضا "أنه على نطاق عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية إن مهمة كل منهما مكاملة للأخرى".<sup>2</sup> أن من خلال التعاريف السابقة فإنه يمكننا القول التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يقصد به التعاون والتنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين يهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين، وكذا تنفيذهما للفحص المحاسبي للسجلات المالية لما يضمن تغطية اشمل لاكتشاف الأخطاء وتحقيق الأهداف المرجوة.<sup>3</sup>

يقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، في هذا البحث، التنسيق المنهجي والتعاون الوظيفي المنظم بين الوحدات بهدف تعزيز فعالية الرقابة وتدعيم موثوقية التقارير المالية، وذلك من خلال تبادل المعلومات والتقارير، وتوحيد الجهود الرقابية، وتكامل خطط العمل، بما يسهم في تقليل الازدواجية، وتحسين جودة نتائج التدقيق، وضمان تحقيق أهداف الحوكمة المؤسسية.

<sup>1</sup> حمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، ال عدد41-42، 2000، ص 10.

<sup>2</sup> احمد خليل، المراجعة والمراقبة المحاسبية، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1968، ص 3.

<sup>3</sup> خولة بوتلي، سميرة بن العيد، أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق، مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021-2022، ص 8.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أولاً: أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تتمثل في أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فيما يلي:

✓ تنفيذ أعمال التدقيق بجودة عالية؛

✓ تخفيض التكاليف عملية التدقيق؛

✓ تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة؛

✓ الحد التكرار، وازدواجية العمل؛

✓ اختصار الوقت؛

✓ مساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها.

ثانياً: أهمية التكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي في النقاط التالية:

✓ سرعة المدقق الخارجي في فهم الأنظمة المتعددة، والمستخدم من قبل المؤسسة نظراً لمحدودية وقته؛

✓ تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي يؤدي التدقيق، وقت أقل بالنسبة

للتدقيق الخارجي، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق، وتحقيق أكبر قدر من الرضا للعميل؛

✓ اطمئنان المراجع الخارجي على دقة، وفاعلية نظام الرقابة الداخلية؛

✓ تحقيق المنفعة الاقتصادية من جهة، جودة وكفاءة عملية التدقيق من جهة أخرى من خلال، إتباع منهجية عمل موحدة

بين المدقق الداخلي، والخارجي دون المساس بجودة أدائهم، استقلاليتهم؛

✓ تجهيز القوائم، والكشوف التي يحتاجها المدقق الخارجي بالصورة التي يرغبها؛

✓ التقييم الشامل لمخاطر التدقيق، ومن ثم اتخاذ القرار؛

✓ تخفيض الارتفاع المستمر في تكاليف التدقيق الخارجي؛

✓ بالإضافة إلى ما سبق:

✓ يتحصل المدقق على فهم أفضل لمعايير التدقيق، وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً؛

✓ تنفيذ عملية تقييم المدقق الخارجي لفعالية، وكفاية وظيفة التدقيق الخارجي لتحسين عملها باستمرار و زيادة ودعم التدريب، والتأهل للمدققين الداخليين من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات، وأفكار، ومعلومات جديدة، ومختلفة؛

✓ بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء؛

✓ تكوين بنك للمعلومات عن طريق تقارير، وأوراق عمل المدققين.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أوجه التشابه بين وأوجه اختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

إن درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي مقترنة بالنقاط المشتركة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وكذا أوجه الاختلاف بينهما وهذا ما يعتبر من العوامل التي تدعم ارتباطهما وهذا ما سنذكره فيما يلي:

#### أولاً. أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

يشترك التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الغاية، مستوى الاستقلال، ومبادئ المهنة، بحيث يتماثلان في العديد من السمات، إضافة إلى أن أدوات وأساليب المدقق الداخلي هي نفسها التي يستعملها المدقق الخارجي من أجل الفحص والتخطيط، غير أن نوعية المعلومات التي يهدف إليها كل منهما متباينة، وأوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هي كالتالي:

#### 1- حسب المطارنة:

- لديهما تأهيل علمي.
- يستلزمان توفر الاستقلالية؛
- يهدفان إلى نظام رقابي داخلي فعال لتفادي الأخطاء والتلاعبات؛
- توفير نظام محاسبي فعال يقدم المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية.

#### 2- حسب Arenas:

- يجب أن يكون كل منهما مؤهلاً ويتميز بالكفاءة والموضوعية في الأداء؛
- كل منهما يتبع المنهجية نفسها من تخطيط ورقابة؛

<sup>1</sup> عبد السالم عبد الله سعيد، مرجع سابق، ص 97.

- كل منهما يهتم بالمخاطر والأهمية النسبية لتقييم النتائج والاختبارات، ورغم ذلك فإن قرارهم فيما يتعلق بالمخاطرة والأهمية النسبية تختلف لأن أهداف المدقق الخارجي تختلف عن أهداف الإدارة.

### 3- حسب الصحن وآخرون:

- أن يكون كلاهما يقوم بدراسة وتقييم النظام الرقابي الداخلي: يحرص كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بتحديد نقاط القوة والضعف، التحقق من فاعلية النظام المحاسبي السائد، ويزود المنشأة بالمعلومات الضرورية لبناء القوائم المالية السليمة.
- أن كلاهما يستخدم نفس التقنيات: يتبع كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي نفس الآليات تقريبا لأداء مهامهما من خطط، استبيان، وفحص المستندات.

ثانيا: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فهي كما يلي<sup>1</sup>:

جدول (2): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	معيار المقارنة
علاقة تعاقدية	علاقة الوظيفية	العلاقة بالتنظيم
يعتبر المدقق الخارجي وكيلا عن المساهمين أول أملاك المؤسسة وهو مسؤول أمامهم بحكم العلاقة التعاقدية الموجودة	المدقق الداخلي موظف بالمؤسسة فهو بعين من طرف الإدارة وطبيعيا أن يكون مسؤولا أمامها ومن ثم تقديم تقرير نتائج الفحص والدراسة إلى مستويات إدارية ماليا	مجال المسؤولية
خدمة المدقق الخارجي هو الطرف الثالث	خدمة إدارة المؤسسة	الهدف
يحفص المدقق الخارجي ويقيم أنظمة الرقابة الداخلية كوسيلة تساعده في تحديد حجم الإختبارات التي تقوم بها	تقييم جميع أنظمة الرقابة الداخلية التي يقوم عليها التنظيم كالهدف للتحقق من مدى إتزام العاملين بالسياسات واللوائح والنظم الموضوعة	الرقابة الداخلية

<sup>1</sup>عبد السالم عبد الله سعيد، مرجع سابق، ص 98.

<p>يتمتع المدقق الخارجي بالإستقلال الكامل في عملية الفحص والتقييم حتى يكون رأيه محايدا وبعيد عن الضغوطات أو التبعية للإدارة المؤسسة</p>	<p>إن إستقلال المدقق الداخلي هو إستقلال جزئي مستقل عن بعض الإدارات لكنه يبقى دائما وتابع للإدارة العليا</p>	<p>درجة الإستقلال</p>
<p>إن مجال عمل المدقق الخارجي يحدده أمر التعيين والقواعد المهنية ومعايير التدقيق المعارف عليها والقوانين التي تنظم إهمال التدقيق الخارجي</p>	<p>إن الإدارة العامة هي التي تحدد مجال عمل المدقق الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة لمدقق الداخلي</p>	<p>نطاق العمل</p>
<p>يتم الفحص في الغالب مرة الواحدة في نهاية السنة المالية وهذا تعلق الأمر بالمؤسسات المتوسطة وصغيرة الحجم أما بالنسبة إلى المؤسسات الكبيرة ولكثرة أعمالها تتم عملية التدقيق علي فترات متقاطعة وفق برنامج مسطر</p>	<p>يتم الفحص بصورة مستمرة وعلى مدار أيام السنة لجميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة مهما كان حجمها وشكلها القانوني</p>	<p>توقيت الإداء</p>
<p>قد يكون الشامل واختياري وذلك يتوقف على النتائج التي توصل إليها لمدقق الخارجي عند تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية</p>	<p>هو تدقيق شامل وتفصيلي يخص جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة</p>	<p>الشمول</p>
<p>معايير التدقيق الخارجي والقوانين والتشريعات السارية بالبلد الذي تتواجد بيه المؤسسة</p>	<p>معايير التدقيق الداخلي واللوائح المؤسسة</p>	<p>مصادر توجيهات العمل</p>

المصدر: كاروس أحمد، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداة وفعالية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

ماجستير، في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 34.

## خلاصة الفصل الأول

يتبين من خلال هذا الفصل أن التدقيق، بنوعيه الداخلي والخارجي، يُعدّ من الركائز الأساسية لنظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، حيث يهدف إلى تحقيق الشفافية، وضمان صحة المعلومات المالية والإدارية، وتعزيز الثقة لدى مختلف أصحاب المصلحة. وقد تطرقنا إلى نشأة كل من التدقيق الداخلي والخارجي، ومفاهيمهما، وأهدافهما، وأنواعهما، والمعايير التي تنظمهما، إضافة إلى توضيح المراحل التي تمر بها كل عملية تدقيق والمسؤوليات المرتبطة بها.

كما أظهر التحليل أن التدقيق الداخلي يمثل خط الدفاع الأول داخل المؤسسة، إذ يسهم في تقييم ومراقبة الأنشطة التشغيلية والمالية، في حين يوفر التدقيق الخارجي ضمانًا موضوعيًا واستقلاليًا يُضفي مصداقية على التقارير المالية المنشورة، وخلاصة الفصل أن العلاقة التكاملية بين هذين النوعين من التدقيق تُعدّ ضرورة ملحة لتعزيز فعالية الرقابة وتفادي الازدواجية في الجهود الرقابية، حيث يؤدي التنسيق الفعال بين المدققين الداخليين والخارجيين إلى تحقيق كفاءة أعلى في اكتشاف المخاطر وتحسين الحوكمة المؤسسية.

تشكل هذه العلاقة التكاملية إطارًا استراتيجيًا يمكن للمؤسسات الاستناد إليه لتطوير منظومتها الرقابية، وتحقيق أهدافها بأكثر فعالية واستدامة في ظل بيئة أعمال متغيرة وتنافسية.



الفصل الثاني:

علاقة التدقيق الداخلي والخارجي

بحوكمة الشركات

## تمهيد

تعد حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي اكتسبت أهمية متزايدة في السنوات الأخيرة نتيجة التغيرات الاقتصادية والمالية التي شهدتها العالم وما رافقها من أزمات وانهيارات مالية كبيرة كان من أبرز أسبابها ضعف الرقابة وغياب الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات وهو ما جعل حوكمة الشركات تشكل إطارًا تنظيميًا وإداريًا يهدف إلى تحقيق الانضباط والشفافية في إدارة المؤسسات من خلال وضع ضوابط وقواعد تسيير بموجبها العلاقة بين مختلف الأطراف الفاعلة داخل الشركة وفي مقدمتها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين وتسهم الحوكمة الجيدة في تعزيز ثقة المستثمرين وضمان الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق الاستدامة المالية.

وفي هذا السياق بات من الضروري النظر إلى أدوات الحوكمة الفعالة وفي مقدمتها آليات التدقيق باعتبارها وسائل رئيسية لضمان الالتزام وتحقيق الرقابة الفعالة حيث يمثل كل من التدقيق الداخلي والخارجي مكونين أساسيين في منظومة الرقابة المؤسسية وقد أثبتت الدراسات أن التكامل بين هذين النوعين من التدقيق من شأنه أن يعزز مستوى الحوكمة داخل الشركات من خلال توفير تغطية شاملة للرقابة وتقليص الفجوات المحتملة في النظام الرقابي.

ومن هذا المنطلق يتناول هذا الفصل في مبحثه الأول المفهوم الشامل لحوكمة الشركات من حيث التعريف والأهداف والمبادئ والركائز التي تقوم عليها بالإضافة إلى آلياتها الأساسية بينما يخصص المبحث الثاني لدراسة دور التدقيق في دعم هذه الحوكمة مع التركيز على العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وكيفية مساهمتهما معا في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات.

## المبحث الأول: حوكمة الشركات

في ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة وتزايد التحديات التي تواجه بيئة الأعمال، برز مفهوم حوكمة الشركات كأداة أساسية لضمان الشفافية والمساءلة وتعزيز الأداء المؤسسي. وقد أصبحت الحوكمة تمثل الإطار العام الذي ينظم العلاقة بين مختلف الأطراف في الشركة، من مساهمين وإدارة ومجالس رقابة، بما يحقق التوازن في المصالح ويسهم في الاستغلال الأمثل للموارد. وفي هذا المبحث، سيتم التطرق إلى مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها، مروراً بأهدافها ومبادئها الأساسية، وصولاً إلى أبرز الركائز والآليات التي تستند إليها في التطبيق العملي داخل المؤسسات.

## المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها.

## أولاً: مفهوم حوكمة الشركات.

لا يوجد إجماع في الأدبيات على تعريف موحد لمصطلح حوكمة، فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC حوكمة الشركات بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".<sup>1</sup> إن مصطلح الحوكمة حديث في اللغة العربية، فبعد عدة محاولات ومشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع اقترح مصطلح حوكمة الشركات، ويعني هذا المصطلح عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم، أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغويًا نظام مراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيمًا للشفافية والموضوعية والمسؤولية.

الحوكمة لغة مستمدة من الفعل الثلاثي حَكَمَ حُكْمًا حوكمةً في البلاد بمعنى تولي إدارة شؤونها فهو حاكم، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعنيه هذه الكلمات من معاني.<sup>2</sup>

تعريف منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية: OECD عرفت بأنها "مجموعة من العلاقات التي تنظم في إطار العمل

بين إدارة الشركة التنفيذية ومجلس إدارتها و المساهمين فيها و الأطراف ذوي العلاقة الآخرين".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء، الأردن، 2016، ص 23.

<sup>2</sup> أصدر مجمع اللغة العربية سنة 2003 اعتماده لمصطلح الحوكمة حيث أكد في بيان له "في رأينا أن الترجمة العربية (حوكمة) للمصطلح الإنجليزي ترجمة صحيحة مبنى ومعنى فهي أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظة على الجذر والوزن، وهي ثانيا تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الإنجليزي وهو تدعيم مراقبة نشاط المؤسسة ومتابعته أداء القائمين عليها واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديدا إلى الثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث".

<sup>3</sup> التعريف متاح بجميع اللغات على موقع المنظمة على شبكة الانترنت رابط المقال: <https://www.oecd.org>

كما عرفها معهد المدققين الداخليين أول تعريف 1947: هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في المنظمات الأعمال المراقبة العمليات المحاسبة المالية والعمليات الأخرى من اجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة هو نوع من الرقابة هدفه فحص وتقديم وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا النوع من التدقيق يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبة والمالية ولكنه قد يتعامل بشكل مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"<sup>1</sup>.

المفهوم المحاسبي للحوكمة<sup>2</sup>: يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية. وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية. ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا.

### التعريف الإجرائي لحوكمة الشركات:

يُقصد ب الحوكمة إجرائيًا: "مجموعة الآليات والإجراءات والضوابط التي تعتمدها المؤسسة لضمان الشفافية والمساءلة وتحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المعنية، بما يساهم في تحسين الأداء العام واتخاذ قرارات رشيدة تعزز من كفاءة واستدامة المؤسسة".

### ثانيا: أهمية حوكمة الشركات

تُعد حوكمة الشركات من الركائز الأساسية لضمان فعالية واستدامة المؤسسات، لما توفره من إطار رقابي وتنظيمي يحكم العلاقة بين الأطراف الفاعلة داخل المؤسسة، مثل المساهمين، ومجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، وأصحاب المصالح.

<sup>1</sup> سليمان بن حمد ألبطحي، الحوكمة والهدف منها ومحدداتها الداخلية والخارجية ومعايير تطبيقها. الجزائر، 2018، ص 38.

<sup>2</sup> عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 13.

فيما يلي أبرز أوجه أهمية حوكمة الشركات<sup>1</sup>:

- تجنب الشركات حالات الفشل الإداري والتعرض للإفلاس والتعثر المالي فضلا عن دورها في تعظيم قيمة الشركة في السوق وضمان بقائها ونموها واستمرارها محليا ودوليا.
- تبرز أهمية الحوكمة من خلال الفصل بين ملكية الشركة والإدارة ومن ثم بين المساهمين وإدارة الشركة، وكذلك الفصل بين مسؤوليات مجلس الإدارة ومسؤوليات المديرين التنفيذيين بسبب ما يخلقه هذا الفصل من فاعلية تتصل بتحديد الرؤيا الإستراتيجية ومدى توافق احتياجات ومتطلبات مصالح المستثمرين في الشركة المساهمة.
- تحديد مصير الشركات فضلا عن مصير اقتصاديات الدول في العصر الحالي المسمى بعصر العولمة، لأن قواعد الحوكمة والالتزام بها أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال أدوات رقابية فعالة مسلطة على مجالس إدارة الشركات والتزامها بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين داخل مجلس الإدارة؛
- مكافحة الفساد المالي والإداري وما يترتب عليه من فقر وبطالة؛
- ضمان حصول المستثمرين على عائد مجز على استثماراتهم؛
- زيادة النمو وتعظيم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح؛
- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وتعظيم القيمة السوقية للأسهم؛
- تدعيم تنافسية الشركات في الأسواق المالية العالمية؛
- التأكيد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة والاستخدام الأمثل لحصيلتها المالية؛
- تعتبر الحوكمة عنصر مهما في الزيادة الفعالة للاقتصاد وذلك من خلال تمكين الإدارة ومجلس الإدارة من تعقب الأهداف ذات الفائدة لكل من الشركة والمساهمين، كما تسهل بشكل فعال الرقابة وبهذه الطريقة تشجع الشركات على استخدام الأمثل لمواردها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، مرجع سابق، ص 02.

<sup>2</sup> أمال عياري وأبو بكر حوالد، تطبيق الحوكمة في المؤسسات المصرفية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 5.

كما تتبع أهمية حوكمة الشركات في جوانب متعددة أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

- **الاقتصاد:** تساهم الحوكمة في نمو وتعدد الشركات، التي تعمل في مجالات حيوية وتحقق قيمة مضافة للاقتصاد، ولها أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات، وزيادة تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.
- **الشركات:** إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الشركات على محاربة الفساد المالي والإداري وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، من خلال ترسيخ دعائم الإدارة الجيدة، وبالتالي خلق بيئة عمل سليمة تعين الشركة على تحقيق أداء أفضل، وتقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، وتجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية بل استخدام النظام الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء، بالإضافة إلى أن الحوكمة الرشيدة تساعد الشركات للوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل للتوسع في نشاطها وتقليل المخاطر وبناء الثقة مع أصحاب المصالح.

### المطلب الثاني: أهداف حوكمة الشركات ومبادئها

وتتمثل أهدافها فيما يلي<sup>2</sup>:

حوكمة الشركات تركز على تحقيق مجموعة من الأهداف الاستراتيجية التي تعزز كفاءة الشركة وسمعتها، وتضمن تحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف المعنية. هذه الأهداف تشكل الأساس الذي تقوم عليه الحوكمة الفعالة، وتساهم في بناء شركات قوية ومستدامة.

- **تحقيق المسؤولية الاجتماعية:** تسعى حوكمة الشركات إلى ضمان أن تكون الشركات مسؤولة اجتماعياً، حيث تأخذ في الاعتبار تأثير أنشطتها على المجتمع والبيئة. هذا يشمل تشجيع الشركات على المشاركة في المبادرات المجتمعية، ودعم القضايا الاجتماعية، وتحسين جودة الحياة للمجتمعات المحيطة. من خلال تبني مبادئ المسؤولية الاجتماعية، يمكن للشركات بناء سمعة إيجابية وتعزيز علاقاتها مع المجتمع.

<sup>1</sup> هيئة السوق المالية، حوكمة الشركات، المملكة العربية السعودية، ص، 06-05 على الموقع :

<https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CorpGovReg.pdf>

<sup>2</sup> بكة، حوكمة الشركات، الأهداف والعناصر والنماذج والمبادئ وكيفية التطبيق وفقاً لللائحة السعودية، حرر بتاريخ، 22 فبراير 2025، شوهده يوم، 20/20/2025، على الموقع:

<https://bakkah.com/ar/knowledge-center/%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B4%D8%B1%D9%83%D8%A7%D8%AA>

- الحد من الهدر في التكاليف: أحد الأهداف الرئيسية لحوكمة الشركات هو تحسين كفاءة إدارة الموارد، مما يؤدي إلى الحد من الهدر في التكاليف التشغيلية. من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة، يتم تعزيز الشفافية في الإنفاق واتخاذ القرارات المالية، مما يمنع الإسراف والفساد. هذا يساعد الشركات على تحقيق أقصى استفادة من مواردها المالية، مما يعزز الربحية والقدرة التنافسية.
- المساهمة في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية: حوكمة الشركات لا تقتصر على تحقيق الأرباح فحسب، بل تساهم أيضًا في تحقيق أهداف أوسع مثل خلق فرص عمل، ودعم الاقتصاد المحلي، وتعزيز التنمية المستدامة. من خلال تحقيق التوازن بين الربحية والأهداف الاجتماعية، يمكن للشركات أن تكون جزءًا فعالًا في بناء مجتمعات أكثر استقرارًا وازدهارًا.
- تأسيس نظام عمل يتمتع بالشفافية: الشفافية هي أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات. تهدف الحوكمة إلى إنشاء نظام عمل شفاف، حيث يتم الإفصاح عن المعلومات المالية والإدارية بشكل واضح ودوري. هذا يعزز الثقة بين الشركة وأصحاب المصلحة، بما في ذلك المستثمرين والعملاء، ويساهم في بناء سمعة قوية للشركة.
- تطوير ثقافة تنظيمية فعالة: تعمل حوكمة الشركات على تعزيز ثقافة تنظيمية قائمة على النزاهة والمساءلة والالتزام بأخلاقيات العمل. من خلال تطوير هذه الثقافة، يتم تشجيع التعاون بين الإدارات المختلفة لتحقيق الأهداف المشتركة. هذا يساعد في بناء بيئة عمل إيجابية، حيث يشعر الموظفون بالانتماء والالتزام تجاه الشركة.
- تأسيس إدارة مسؤولة عن عمل الشركات ووظائفها: تضمن حوكمة الشركات أن تكون الإدارة العليا مسؤولة عن أداء الشركة ووظائفها، مع وجود آليات واضحة للمساءلة. هذا يشمل تعزيز دور مجلس الإدارة في الإشراف على الإدارة وضمان تحقيق الأهداف الاستراتيجية. من خلال تأسيس إدارة مسؤولة، يمكن للشركات تحقيق النمو المستدام والنجاح على المدى الطويل.<sup>1</sup>

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات تبين أن الحوكمة تتم وفق المبادئ التالية:

- 1- حقوق المساهمين: يجب أن يحمي إطار الحوكمة حقوق المساهمين؛

<sup>1</sup> بكنه، مرجع سابق.

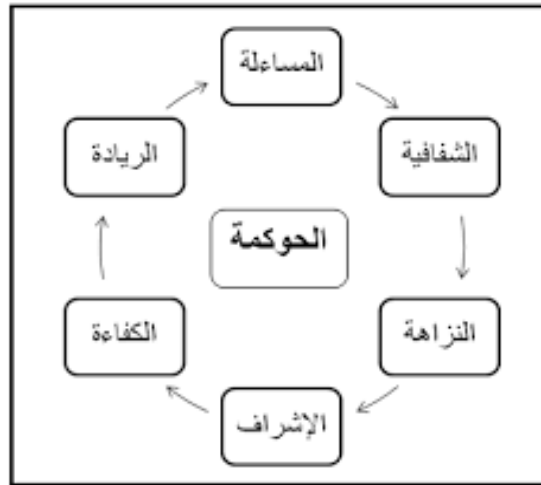
2- المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يضمن إطار الحوكمة المعاملة المتساوية العادلة بين المساهمين اغلبيه وأقلية، مساهمين محليين وأجانب؛

3- دور أصحاب المصلحة: يجب أن يعمل إطار الحوكمة على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصلحة المختلفة المرتبطين بأعمال الشركة وان يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء وان يكون لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك؛

4- الإفصاح والشفافية: يجب أن يضمن إطار الحوكمة تقديم افصاحات موثقة وملائمة وفي توقيت مناسب لكل الأمور الهامة بشأن الشركة شاملا الوضع المالي والأداء والملكية والرقابة بما في ذلك النتائج المالية. والتشغيلية والأهداف وملكية الأسهم والتصويت وعضوية مجلس الإدارة ومكافأتهم وعوامل المخاطرة الجوهرية المتوقعة وهياكل الحوكمة وسياساتها والمراجعة السنوية والدخول على معلومات من جانب المستخدمين؛

5- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجه الاستراتيجي للشركة والمتابعة والرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام الشركة والمساهمين، وعلى المجلس أن يحرص على الحصول على كل المعلومات وأن يتعامل بعدالة مع كافة المساهمين وأن يضمن التوافق مع القوانين السارية .... الخ، ومراجعة الأداء وسياسة المخاطر .... وكذلك ضمان أن النظم الملائمة للرقابة الداخلية قائمة وخاصة نظم الإدارة ومتابعة المخاطر والرقابة المالية والتوافق مع القوانين والإفصاح والاتصالات.

الشكل (1): يوضح باختصار أهداف الحوكمة



المصدر: ثابت حسان، وإبراهيم، ليث خليل، الحوكمة الرشيدة في المؤسسات المالية والمصرفية، مدخل لتقييم المتطلبات الفعالة لبناء حوكمة رشيدة للمصارف الأهلية العراقية باستخدام أسلوب المنطق المضرب، مجلة جامعة نوروز، العدد السادس، جامعة نوروز، دهوك، العراق. 2015. 304.

### المطلب الثالث: ركائز وآليات حوكمة الشركات

أولاً: ركائز حوكمة الشركات.

موضوع حوكمة الشركات يتبوأ قمة اهتمامات العالم باعتبارها أداة لمكافحة مظاهر الفساد ومختلف الممارسات غير الأخلاقية تركز على المحاور التالية:

- أخلاقيات الأعمال: لا شك أن تعزيز قواعد الحوكمة الرشيدة بالقيم والسلوكيات التابعة من مرجعية أصيلة وأخلاقية هو علاج الممارسات اللاأخلاقية. إذ أن وضع أسس قوية لحوكمة الشركات هو أحد الطرق لمجابهة هذه المعضلة، ومعضلات أخرى، وهو أمر أخذ في الازدياد ليس فقط كأداة لزيادة الكفاءة وتحسين فرص إتاحة رأس المال وتأمين الحفاظ عليه، بل أيضاً كأداة فعالة لمكافحة الفساد. وباختصار فإن تحالف كل من الحوكمة الرشيدة للشركات والقيم والمبادئ الأخلاقية يساعد الشركات على اجتياز حقول العام الفساد بها<sup>1</sup>.

وتنص اتفاقية بازل، فيما يتعلق بأخلاقيات الأعمال ضمن النسختين المعدلتين سنتي 2005 و2006، على ثلاث

أمور هي<sup>2</sup>:

- ضرورة وجود توافق بين سياسات الأجور والقيم الأخلاقية للمؤسسة المصرفية وكذلك مع إستراتيجية ؛
- تحذر الاتفاقية المسيرين من القيام بعمليات المضاربة في الأسواق المالية بغية الحصول على عوائد مالية في المدى القصير، دون مراعاة عنصر المخاطرة الذي يشوب مثل هذه العمليات؛
- تفرض الاتفاقية على مجالس إدارة البنوك الموافقة على أجور المسيرين إلا إذا كانت متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية للبنك، وعليه تطالب الاتفاقية بعدم خروج سياسة الأجور عن السياسة العامة للمؤسسة حتى يمكن تفادي المبالغة في اتخاذ المخاطر.

<sup>1</sup> جون د، سوليفان، تقديم، جورج كيل، "البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات"، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الدليل السابع، ص 18.

<sup>2</sup> عبد الرحمن العايب، "إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة"، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة-الجزائر، نوفمبر، 2009، ص 17.

تفرض الإتفاقية على مجالس إدارة البنوك الموافقة على أجور المسيرين إلا إذا كانت متوافقة مع الأهداف الإستراتيجية للبنك، وعليه تطالب الإتفاقية بعدم خروج سياسة الأجور عن السياسة العامة للمؤسسة حتى يمكن تفادي المبالغة في إتخاذ المخاطر.

الرقابة والمساءلة تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمن حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة المرتبطة بأعمال الشركة، وذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أدائها من قبل:

- أطراف رقابية عامة مثل البنك المركزي الهيئة العامة لسوق المال؛
- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة؛
- أطراف خارجية مثل الموردین العملاء، المقرضين؛
- لجنة المراجعة الداخلية تهتم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية المتفق عليها في إتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.

- إدارة المخاطر: تعتبر حوكمة الشركات عملية إدارة المخاطر من بين الركائز الأساسية التي تعتمد عليها، ذلك أنها تمثل تلك.

### ثانيا: آليات حوكمة الشركات

وتنقسم الى قسمين هما<sup>1</sup>:

#### 1- الآليات الداخلية:

مجلس الإدارة وهو يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، وذلك لماله من صلاحيات قانونية في التعيين والإعفاء وذلك من أجل حماية رأس مال الشركة من سوء الاستغلال وكذلك يعمل مجلس الإدارة على وضع استراتيجية الشركة، ويراقب سلوك الإدارة ويقوم بعملية تقييم لأدائها للوصول في الأخير إلى تنظيم قيمة الشركة.

#### 2- الآليات لخارجية:

<sup>1</sup> فيروز شين ونوال شين، دور اليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، 6-7 ماي، 2012، ص 6.

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي تمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> زيان مسعودة، أثر المحاسبة الادارية في تطبيق حوكمة الشركات، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، مالية وحاكمية المؤسسات، علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص 36-37.

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

يُعدّ التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي من أبرز الآليات الرقابية التي تسهم في دعم مبادئ حوكمة الشركات وتعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات، فالتدقيق الخارجي يوفر ضماناً مستقلاً حول صحة القوائم المالية ومدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية، في حين يمكن التدقيق الداخلي من متابعة العمليات الداخلية وضبط المخاطر وتحسين كفاءة الأداء. وقد أثبتت الدراسات أن التنسيق والتكامل بين هذين النوعين من التدقيق يعززان فعالية نظام الرقابة، ويساعدان في بناء منظومة حوكمة قوية. وفي هذا المبحث، سيتم تسليط الضوء على دور كل من التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات، مع التركيز على أثر تكاملهما في تحسين جودة التقارير المالية، وتقليل المخاطر، وتعزيز ثقة أصحاب المصلحة في المؤسسة.

### المطلب الأول: أثر التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات

ويتمثل الأثر في ثلاث نقاط رئيسية نلخصها في يلي<sup>1</sup>:

#### أولاً. التدقيق الخارجي كاختصاص في مراقبة المعلومات على مستوى حوكمة الشركات:

إن نظرية الوكالة تقوم على فرضين أساسيين الأول أن الأفراد يحثون على تعظيم منفعتهم والثاني يتعلق بحصول الأفراد على الأرباح فإن كل من المساهمين والمسيرين لديهم دالة منفعة بحيث يعمل كل واحد منهم على تعظيم منفعته الخاصة. فالعلاقات التعاقدية هي السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة والمهتمة بالمؤسسة والتي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية حيث يقوم المدقق الخارجي من خلال التقرير في إضفاء الثقة والمصدقية بإبداء رأيه الفني المحايد وعلى ذلك فإن المدقق يؤدي دور حوكمي -قانوني وتنظيمي- فالمدقق يعمل على العوامل التي تشترك في عمليات الحوكمة لضمان أن أصحاب المصلحة يحصلون على أعلى جودة للتقارير المالية.

#### ثانياً. التدقيق الخارجي كألية في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة:

المقصود بعدم تماثل المعلومات هو أنه غالباً ما تتوفر المعلومات لدى الوكلاء (المسيرين) عن الموارد التي يديرونها بمستوى أكبر بكثير من توفرها لدى الموكلين (الملاك)، وبالتالي فقد يمارس الوكلاء سياسات أو استراتيجيات لا تحقق أفضل ما يريجه الملاك، إن عدم تماثل المعلومات لا يحدث نتيجة لطبيعة ومواصفات كل طرف فحسب، وإنما يحدث

<sup>1</sup> محمد مبارك، فرح براشد، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص التدقيق، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2020/2019، ص 38.

كذلك كنتيجة لكثرة التعارضات الموجودة في المؤسسة بين مختلف الأطراف المؤثرة. تعتبر عملية التدقيق الخارجي من أهم آليات الحوكمة التي تتمتع بالقدرة على التخفيض من درجة عدم تماثل المعلومات لما يتمتع به المدققون من استقلالية وحياد في ابداء الرأي والقدرة على الكشف عن المعلومات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة ومستوى أدائها وكذلك مدى كفاءة نظامها الرقابي الداخلي.

### ثالثا. التدقيق الخارجي في قلب حوكمة الشركات.

يؤدي التدقيق الخارجي دورا هاما في حماية الأموال وزيادة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية لهذا اهتمت الدولة والمنظمات المهنية القائمة على شؤون هذه المهنة بوضع الضوابط التنظيمية والمعايير التي يجب على المدقق الخارجي الالتزام بها عند أداء مهامه، حيث تكتسب آلية التدقيق الخارجي أهمية خاصة في الفكر الحوكمي باعتبارها أداة يتم من خلالها الرقابة على سلوك إدارة المؤسسة فضلا عن كونها تحقق الرقابة على كفاية الإفصاح وجودة التقارير المالية المنشورة.

### المطلب الثاني: تكامل التدقيق الداخلي والخارجي وأثرها على حوكمة الشركات

إن التطور الذي شهدته المؤسسات أدى إلى تشابك وتعقد وظائفها، الأمر الذي أدى ضرورة وجود المدقق الداخلي باعتباره إحدى وسائل الرقابة الداخلية في المؤسسة، والمدقق الخارجي الذي يعد إحدى ركائز الرقابة الداخلية على المؤسسة، مما تطلب ضرورة تحقيق التكامل بينهما بتضافر الجهود بشكل واسع، وتبادل المعلومات والإمكانيات التي يتمتع بها كل منهما، والتي تتضح من خلال تقييم كل طرف لعمل الآخر، باعتبارهما مكملان لبعضهما وليس متنافسان، ويعود هذا التكامل بالفائدة على المؤسسة وتحقيق أهداف كل منهما بفعالية وكفاءة.

إن وجود التدقيق الداخلي بالمؤسسة يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي حول صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية إن استقلالية إدارة التدقيق الداخلي عن المؤسسة يساهم في تحسين طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية حيث يستفيد المدقق الخارجي من التقارير التي يضعها المدقق الداخلي في إعطاء فكرة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية إدارة التدقيق الداخلي في تطوير تلك النظم، ويستفيد من الإيضاحات التي يقدمها المدقق الداخلي أثناء قيامه بعملية التدقيق كونه يمتلك الخبرة والدراية الكافية بعمليات المؤسسة وأساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ العمل.

يتم تعزيز التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، من خلال أساليب التدقيق والتوثيق المماثلة لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ويتم تعزيز ذلك من خلال دورات عقد التي يتم يقوم بها المدقق.

مما لا شك فيه أن المراجعة الداخلية أتت لسد حاجات الإدارة الرقابية على الأجزاء المختلفة للمؤسسة كما جاءت المراجعة الخارجية لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى هل القوائم المالية الختامية تعتبر فعلا على مستوى الأداء الإداري في المؤسسة، فتكامل النوعين يدر على المؤسسة فوائد من أهمها<sup>1</sup>:

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

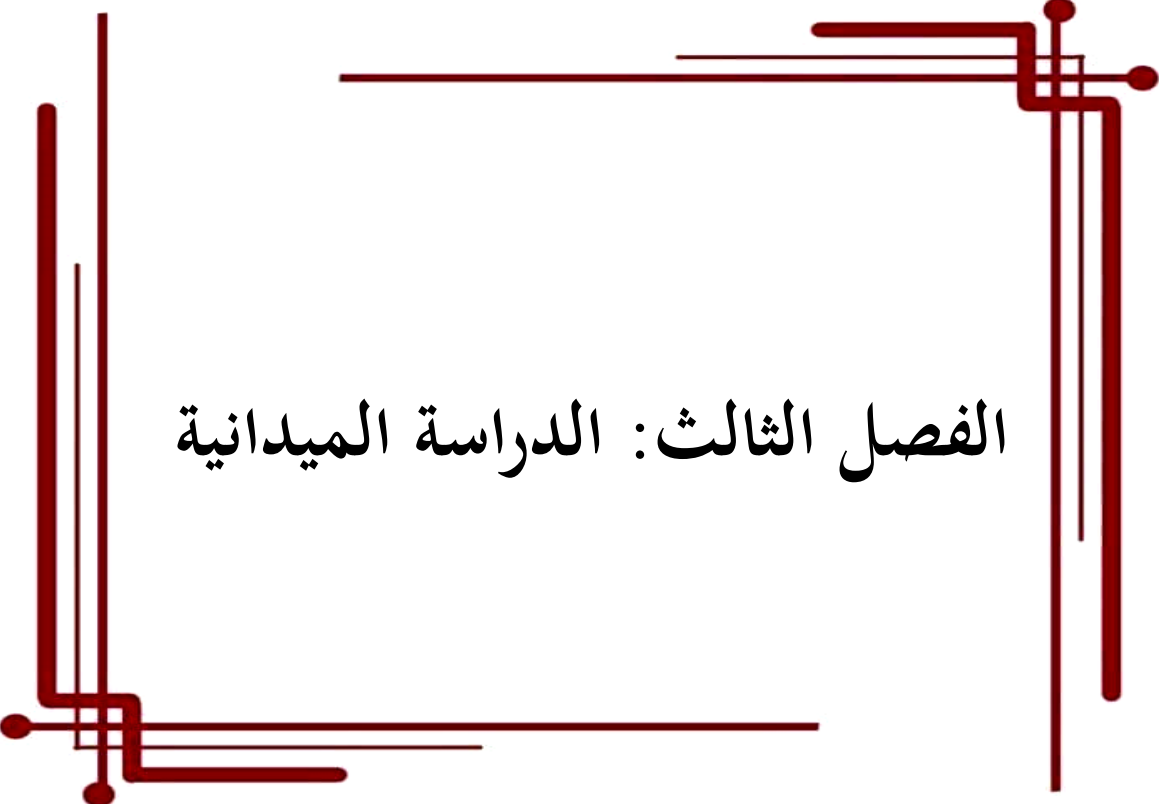
<sup>1</sup> مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، -08 09 مارس، جامعة ورقلة، 2005، ص 29.

## خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل موضوع حوكمة الشركات باعتبارها أحد المرتكزات الأساسية لضمان الشفافية والمساءلة في المؤسسات الاقتصادية، حيث تم في المبحث الأول توضيح مفهوم الحوكمة وأهميتها في تحسين الأداء المؤسسي وحماية حقوق أصحاب المصالح، مع إبراز أهدافها في تحقيق الانضباط المالي وتعزيز ثقة المستثمرين، إلى جانب استعراض المبادئ التي تستند إليها والركائز والآليات التي تضمن تطبيقها بفعالية داخل المؤسسات.

أما في المبحث الثاني، فقد تم التركيز على الدور الحيوي الذي يلعبه كل من التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات، من خلال ما يوفره كل منهما من معلومات رقابية تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة. كما تم تسليط الضوء على أهمية التكامل بين التدقيقين الداخلي والخارجي، لما له من أثر مباشر في تعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية، والحد من المخاطر، وتحقيق الشفافية والموثوقية في التقارير المالية، وهو ما يشكل عنصراً محورياً في نجاح منظومة الحوكمة داخل المؤسسات.

وبذلك يتضح أن العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي تمثل عاملاً حاسماً في ترسيخ مبادئ الحوكمة الجيدة وضمان استدامة الأداء المؤسسي وفق معايير النزاهة والكفاءة.



## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

**تمهيد**

في سبيل التحقق من مدى صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة النظرية، وتقييم أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، تم اعتماد دراسة ميدانية تعتمد على جمع البيانات من الواقع العملي وتحليلها بأسلوب منهجي. وقد حُصص هذا الفصل لعرض الخطوات المنهجية والإجراءات التي تم اتباعها في إعداد الدراسة الميدانية، من حيث تحديد مجتمع الدراسة، واختيار العينة، وتصميم أدوات البحث، وأساليب جمع البيانات وتحليلها إحصائيًا. كما يتضمن الفصل عرضًا تفصيليًا للنتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية، مع تقديم تحليل موضوعي لها، بما يسمح باستخلاص الاستنتاجات ودعم الإطار النظري بأدلة عملية من بيئة الدراسة.

وهنا سنتطرق في دراستنا الميدانية لمبحثين:

**المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.**

**المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها.**

## المبحث الأول: الطريقة والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

يُعتبر الجانب المنهجي حجر الأساس في أي بحث علمي، فهو الإطار الذي يوجّه الطلبة في كل مرحلة من مراحل الدراسة لضمان دقة النتائج ومصداقيتها. وفي هذا السياق، يسلّط هذا المبحث الضوء على الخطوات والإجراءات التي تم اتباعها في الدراسة الميدانية، بدءًا من تحديد المنهج الأنسب لطبيعة الموضوع، مرورًا باختيار مجتمع الدراسة والعينة، ووصولًا إلى أدوات جمع البيانات وطريقة إعداد الاستبيان كما يُستعرض في هذا المبحث الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل المعلومات. كل ذلك يأتي بهدف توفير أرضية علمية متينة تمهّد لتحليل النتائج في المبحث التالي، وتُسهم في تحقيق الانسجام بين الإطار النظري والتطبيقي للدراسة.

### المطلب الأول: منهجية وعينة الدراسة

في هذا المطلب، سيتم التطرق إلى المنهجية التي اعتمدها في تنفيذ دراستنا الميدانية، حيث تم الاعتماد بشكل أساسي على أداة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة، سنعرض بالتفصيل الخطوات التي اتبعت في إعداد الاستبيان وصياغة أسئلته بما يتماشى مع أهداف الدراسة، كما سنوضح الآلية التي تم اعتمادها في توزيعه على أفراد العينة، إلى جانب تقديم لمحة عن خصائص العينة التي شملها البحث.

### أولاً. منهجية الدراسة المتبعة:

تُعتبر مرحلة اختيار المنهج العلمي من الخطوات الأساسية في إعداد أي بحث، حيث تمكّن الباحث من تبسيط موضوع الدراسة وكشف أبعاده المختلفة وفهم العلاقات بين المتغيرات وأسباب الظواهر ونتائجها، وبالنظر إلى طبيعة موضوعنا الذي يركّز على دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية تدعم مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، واعتماد الدراسة على جمع بيانات ميدانية من الواقع التطبيقي، فقد تم اعتماد المنهج التحليلي كخيار مناسب، يتيح هذا المنهج تحليل البيانات التي تم جمعها عبر استبيان مُوزع على عينة من المتخصصين في المجال، مما يساهم في استخلاص مؤشرات دقيقة تساعد في تقييم العلاقة بين ممارسات التدقيق الداخلي وتأثيرها على تطبيق مبادئ الحوكمة.

### ثانياً. مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة جميع الوحدات أو العناصر التي تنتمي إلى مجال البحث والتي يُراد دراستها، حيث يتم تحديد وحدة المعاينة والخصائص والمتغيرات المراد قياسها. وفي إطار هذه الدراسة، يشمل مجتمع الدراسة عبر مكاتب

المحاسبين المختصة، وذلك بهدف استكشاف وتحليل الممارسات المتعلقة بالتدقيق الداخلي وتأثيرها على الحوكمة داخل هذه المؤسسات.

### ثالثاً. عينة الدراسة:

تُعد العينة من أكثر الأساليب شيوعاً في البحوث العلمية، حيث تُعرّف بأنها جزء ممثل من مجتمع الدراسة يُفترض أن يعكس خصائصه الأساسية، مما يتيح لطلبة إجراء الدراسة دون الحاجة إلى شمول جميع مفردات المجتمع، خاصة عند تعذر ذلك ميدانياً. وفي هذه الدراسة، تمثّلت العينة في مجموعة من موظفي محاسبين معتمدين على مستوى ولاية الوادي وورقلة، بالنظر إلى صلة نشاطهم بموضوع البحث المتعلق بالتدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية. وقد تم توزيع 60 استمارة استبيان على موظفي المؤسسات، وتم استرجاع 52 استمارة، منها 40 استمارة فقط صالحة للتحليل، بعد استبعاد 14 استمارة غير صالحة بسبب النقص أو عدم الاكتمال، وهو ما يُشكل العينة النهائية المعتمدة في الدراسة. وقد تم اختيار العينة بأسلوب عمدي (قصدي) لارتباط أفرادها المباشر بموضوع البحث، مما يُسهم في تحقيق أهداف الدراسة بدقة وفعالية.

جدول (3): الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والملغاة والقابلة للدراسة

الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات غير الغير المسترجعة	الاستثمارات الملغاة	الاستثمارات المدروسة	نسبة الردود
60	52	08	14	38	66%

المصدر: من إعداد الطالبات.

### المطلب الثاني: اجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: الأدوات المستعملة في الدراسة

يتضمن هذا العنصر الأدوات المعتمدة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة، بالإضافة إلى الوسائل والبرامج الإحصائية

المستخدمة في تحليل تلك البيانات.

### أدوات جمع المعلومات والبيانات

تعتبر أداة الاستمارة من أهم أدوات جمع المعلومات، وتعرف: " أداة لجمع البيانات الإحصائية المتعلقة بموضوع بحث محدد وغالبا ما تكون عبارة عن نموذج يحتوي عددا من الأسئلة يطلب من عينة الدراسة الإجابة عنها"، وقد تطلب بناء الاستمارة عدة مراحل هي:

## 2-1 - مرحلة تصميم الاستمارة

تم إعداد استمارة الاستبيان الموجهة لجمع البيانات، بحيث أنها صممت لتغطي أهداف وفرضيات الدراسة بدقة، مع الحرص على وضوح الأسئلة وسهولة فهمها من قبل المستجوبين، وقد سبقت الاستمارة في بدايتها دياجاجة توضح موضوع البحث وهدفه، وتُعرّف بالمؤسسة الجامعية والشهادة العلمية المرجوة. كما تم التأكيد للمشاركين على أهمية آرائهم وضرورة الإجابة بدقة وموضوعية، مع ضمان السرية التامة للمعلومات المقدمّة واستخدامها لأغراض علمية فقط، واختتمت الديياجاجة بكلمة شكر تقديراً لتعاونهم معنا.

## 2-2 - محتوى الاستمارة:

تضمنت الاستمارة مجموعة من الفقرات التي طُلب من أفراد العينة الإجابة عنها وفق مقياس ليكرت خماسي يتدرج من "غير موافق بشدة" إلى "موافق بشدة"، وقد تم تقسيم محتواها إلى قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** المعلومات الشخصية، واشتمل على خمسة أسئلة تتعلق بخصائص المبحوثين، وهي: الجنس، السن، المؤهل العلمي، المنصب، والخبرة المهنية، وذلك بهدف وصف العينة وتحليل تأثير الخصائص الفردية على آرائهم.

**القسم الثاني:** محاور الاستبيان الأساسية، وتم تصميمه لمعالجة فرضيات الدراسة، حيث قُسم إلى محورين رئيسيين:

• **المحور الأول:** التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، ويشمل خمسة أبعاد رئيسية تحتوي في مجموعها على

(24) عبارة، وهي:

1. الاستقلالية والموضوعية؛
2. الكفاءة المهنية؛
3. نطاق عمل التدقيق الداخلي؛
4. إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛
5. أسس أداء خدمات التدقيق الداخلي.

• **المحور الثاني:** حوكمة المؤسسات، ويضم (6) عبارات تقيّم مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة من حيث الشفافية، المساءلة، حماية حقوق الأطراف المعنية، الإفصاح، ودور مجلس الإدارة في الرقابة وتعزيز الثقة المؤسسية.

## 2-3- مرحلة توزيع الاستمارة

بعد إعداد الاستمارة، تم توزيعها على عينة الدراسة من خلال الاتصال المباشر مع الأفراد، كانوا طلبة حاضرين أثناء ملء الاستمارة لتوضيح أي لبس أو غموض قد يواجهه محاسبين، لضمان إجابات دقيقة وموضوعية. كما تم ترك بعض الاستمارات مع الأفراد الذين لم يتمكنوا من الحضور.

### ثانياً: الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة

تتمثل الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في دراستنا في:

#### 1- الأدوات الإحصائية

لقد تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة وموضوع الدراسة، ومن هذه الأدوات نجد هنا:

- **المتوسط الحسابي المرجح:** مجموع القراءات مقسوماً على عددها، وهو أكثر مقاييس المتوسطات استخداماً.
- **الانحدار الخطي البسيط:** هو أداة رياضية تستخدم لتقدير العلاقة بين متغيرين أو أكثر، أحد هذه المتغيرات يسمى متغيراً تابعاً، وهو الذي تتأثر قيمة المتغير المستقبلي ويسمى بالمتغير الدال، والآخر يسمى بالمتغير المستقبلي وهو يؤثر في قيمة المتغير التابع ويسمى بالمتغير المفسر.

#### 2- البرامج المستخدمة في معالجة البيانات:

تم استخدام برنامج SPSS الإصدار V29، وهو اختصار لـ "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية". في البداية كان يُستخدم هذا البرنامج في البحوث الاجتماعية فقط، لكنه مع الوقت أصبح يُستعمل في مجالات علمية مختلفة بسبب فائدته الكبيرة للباحثين، وهذا هو السبب الذي جعلنا نعتمد عليه في دراستنا.

### 3- مرحلة التحقق من صدق الاستمارة.

قبل الشروع في اختبار الفرضيات، يحرص طلبة على التأكد من مدى موثوقية أداة القياس المعتمدة في الدراسة، وتعكس الموثوقية هنا مدى ثبات الأداة في قياس المتغيرات، سواء من حيث الاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة (الثبات الداخلي) أو من حيث استقرار النتائج عند تكرار القياس بمرور الوقت (الثبات الخارجي)، وقد ركزت هذه الدراسة على فحص الثبات الداخلي فقط، وذلك من خلال عرض الاستمارة على نخبة من الأساتذة المتخصصين لتحكيمها، إلى جانب حساب معامل "ألفا كرونباخ" للتحقق من مدى اتساق العبارات فيما بينها.

### 3-1- التقييم من قبل الأساتذة

بعد ما تم تصميم الاستمارة وكتابة الأسئلة المناسبة للدراسة، تم عرضها على مجموعة من الأساتذة للتأكد من صحتها وتحسينها. بناءً على ملاحظاتهم، تم تعديل بعض الأسئلة لتكون أبسط وأكثر وضوحًا للمستجيبين، وتجنب الأسئلة الطويلة والمعقدة.

### المطلب الثالث: تحليل خصائص عينة الدراسة

في هذا الجزء، سنقوم بتحليل الخصائص الديمغرافية للأفراد المشاركين في الدراسة، من خلال التركيز على خمس جوانب رئيسية: الجنس، العمر، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة، والمنصب، هذي المعلومات مهمة لأنها تساعدنا في فهم طبيعة العينة بشكل أفضل، وتفيدنا لاحقاً في تفسير نتائج الدراسة بشكل أدق.

أولاً: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة نحو محور المعلومات الشخصية

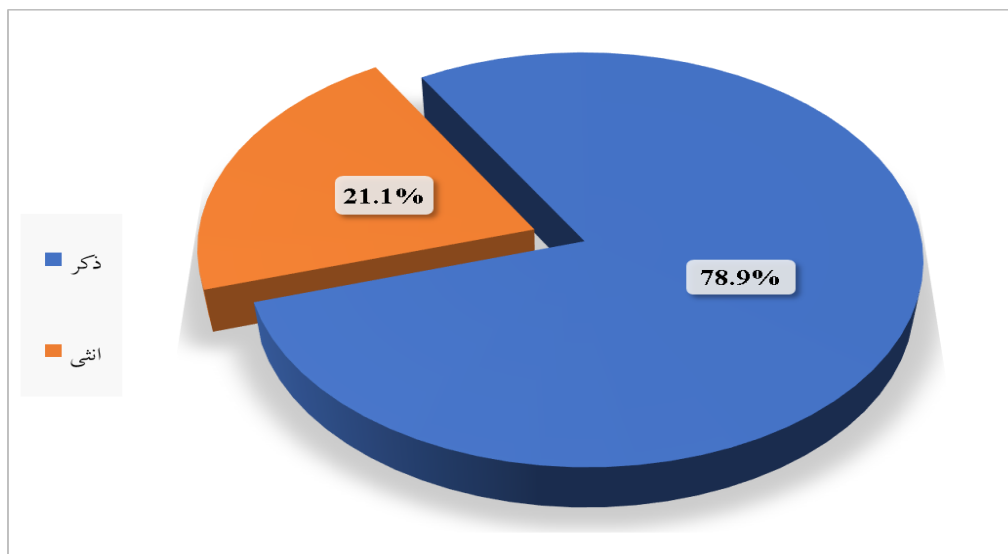
جدول (4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
78.9	30	ذكر	الجنس	01
21.1	8	انثى		
% 100	38		المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يبين الجدول أن عدد الذكور ضمن أفراد العينة بلغ 30 فرداً، أي بنسبة 78.9% من إجمالي العينة، في حين بلغ عدد الإناث 8 أفراد بنسبة 21.1%. وتُظهر هذه النتائج أن الذكور يشكلون الغالبية في مكاتب المحاسبة، مما يعكس هيمنة واضحة للعنصر الذكوري في هذا المجال، رغم تسجيل حضور نسوي معتبر يتيح تعددًا في الآراء حول موضوع الدراسة.

الشكل (2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

ثانياً: توزيع افراد العينة حسب العمر

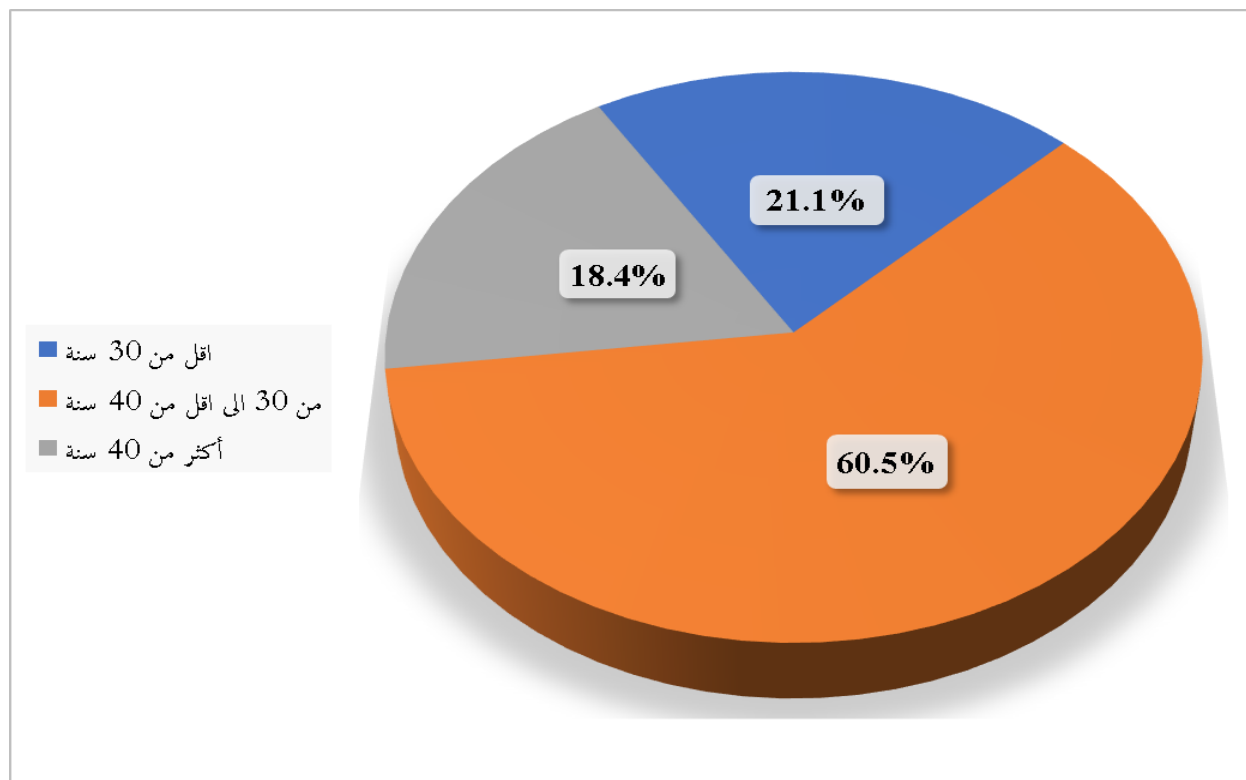
جدول (5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
02	العمر	أقل من 30 سنة	8	21.1
		من 30 إلى أقل من 40 سنة	23	60.5
		أكثر من 40 سنة	7	18.4
		المجموع	38	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يبين الجدول أن الفئة العمرية "من 30 إلى أقل من 40 سنة" هي الأكثر تمثيلاً ضمن عينة الدراسة، حيث بلغ عدد أفرادها 23 فرداً، بنسبة 60.5%. تليها الفئة "أقل من 30 سنة" بـ 8 أفراد (21.1%)، ثم الفئة "أكثر من 40 سنة" بـ 7 أفراد (18.4%). وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب العاملين في مكاتب المحاسبة المشمولين بالدراسة ينتمون إلى فئة عمرية متوسطة، ما قد يعكس توازناً بين الخبرة والحيوية المهنية في أداء المهام المرتبطة بالتدقيق والحوكمة.

الشكل (3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

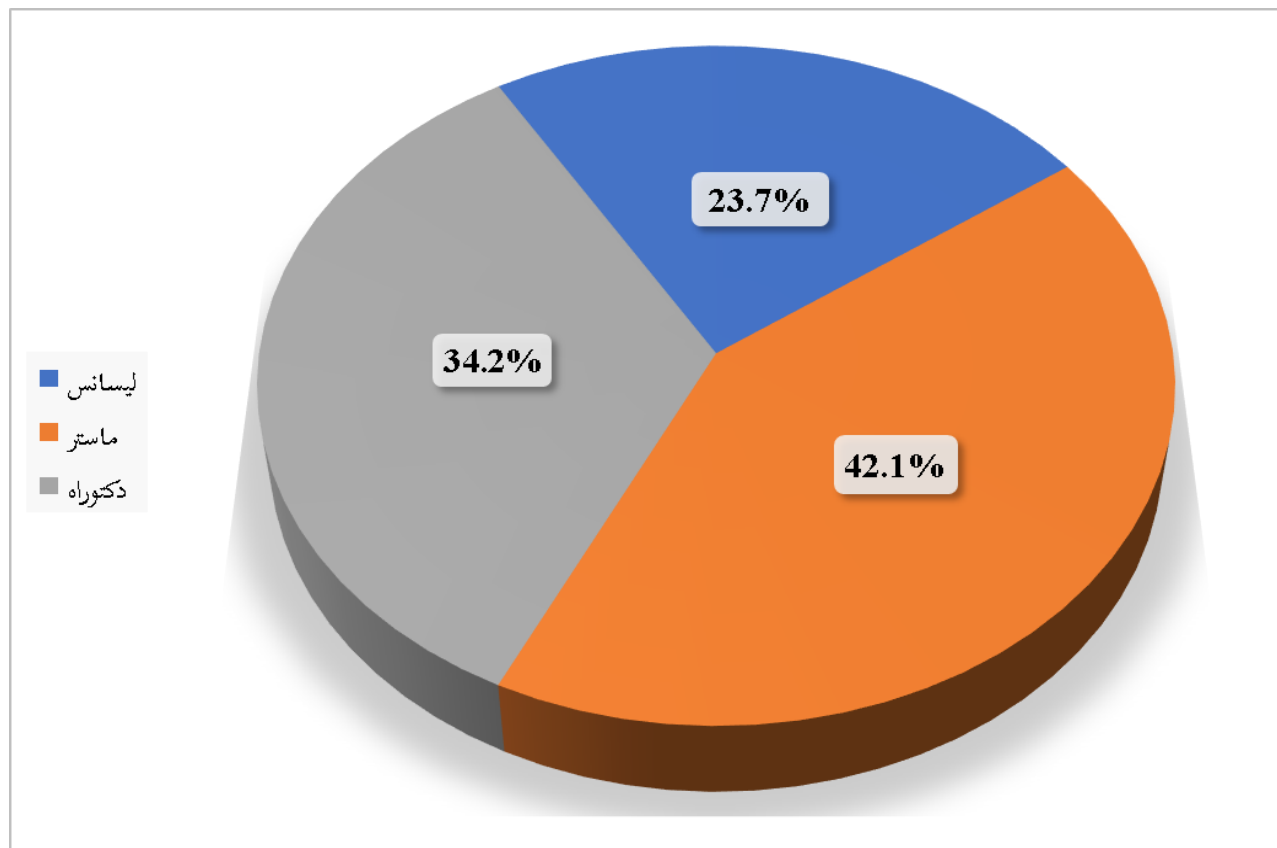
جدول (6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
23.7	9	ليسانس	المستوى التعليمي	03
42.1	16	ماستر		
34.2	13	دكتوراه		
%100	38		المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يبين الجدول أن أغلب أفراد العينة يحملون شهادة الماستر، حيث بلغ عددهم 16 فردًا بنسبة 42.1%، تليها فئة الحاصلين على شهادة الدكتوراه بـ 13 فردًا (34.2%)، ثم فئة الليسانس بـ 9 أفراد (23.7%). مما يدل على أن العينة تتمتع بمستوى علمي مرتفع، وهو ما يعزز مصداقية الإجابات ويُسهّم في فهم موضوع التدقيق الداخلي والخارجي والحوكمة بشكل أعمق وأكثر تخصصًا.

الشكل (4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

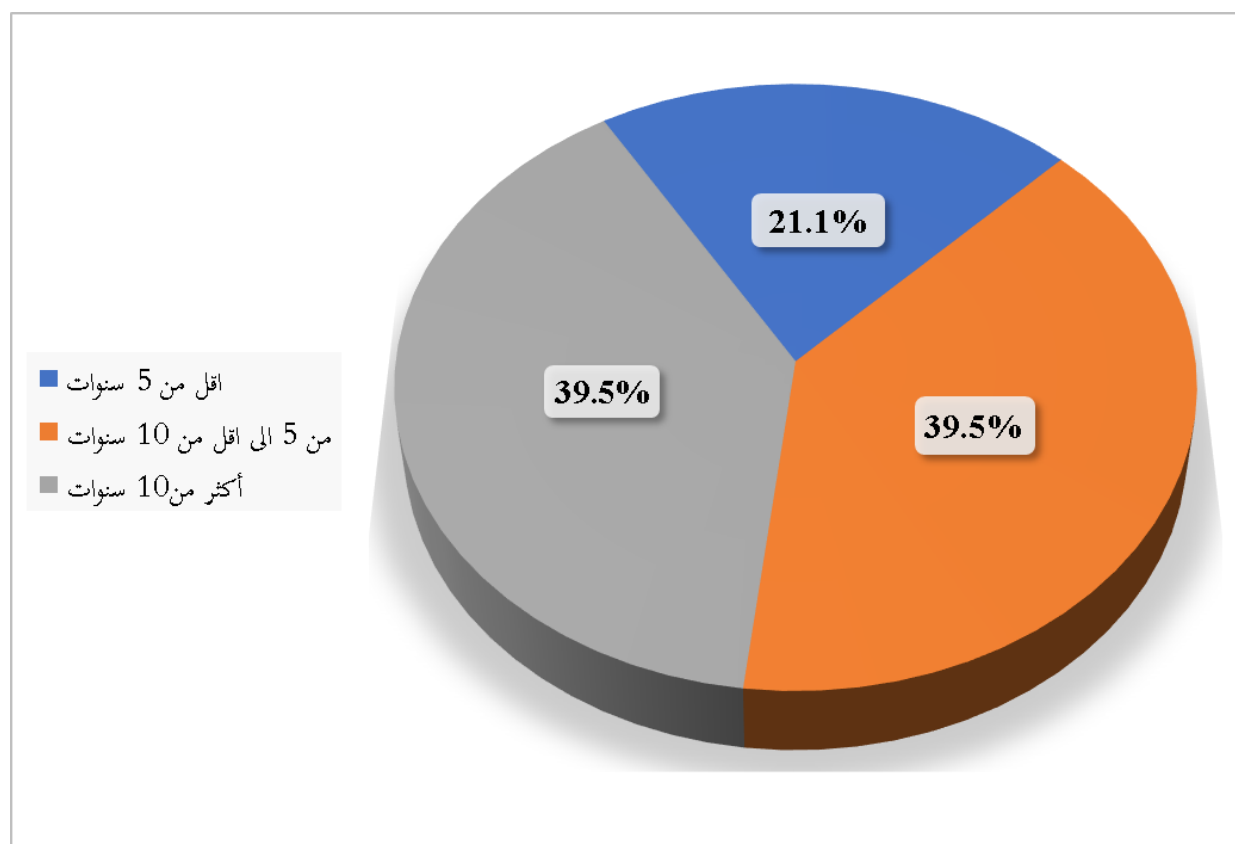
جدول (7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في العمل

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
04	عدد سنوات الخبرة في العمل	اقل من 5 سنوات	8	21.1
		من 5 الى اقل من 10 سنوات	15	39.5
		أكثر من 10 سنوات	15	39.5
المجموع				
			38	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يبين الجدول أن غالبية أفراد العينة يمتلكون خبرة مهنية تتراوح بين 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، وكذلك أكثر من 10 سنوات، حيث بلغ عددهم في كل فئة 15 فردًا بنسبة 39.5%. بينما شكّلت فئة من تقل خبرتهم عن 5 سنوات نسبة 21.1% بعدد 8 أفراد. ويُظهر هذا التوزيع أن العينة يغلب عليها الطابع المهني المتقدم، مما يعزز من موثوقية الآراء المقدّمة حول موضوعي التدقيق الداخلي والخارجي وحوكمة المؤسسات.

الشكل (5): توزيع عدد أفراد العينة حسب عدد سنوات العمل (الخبرة)



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

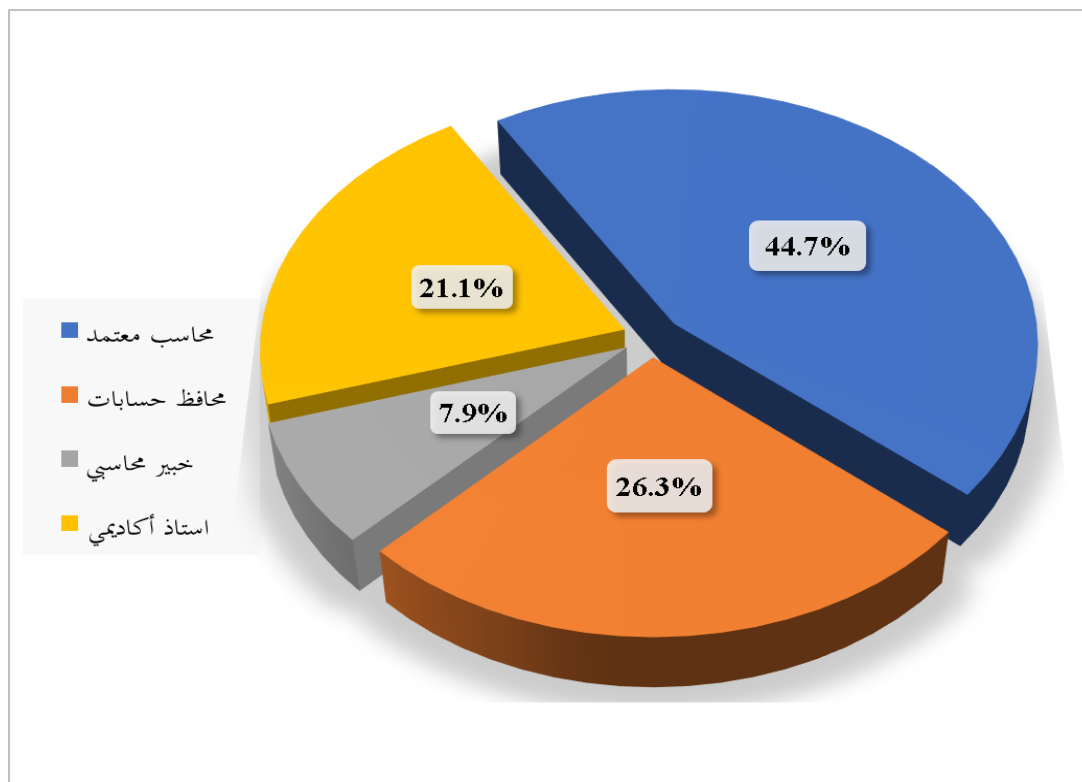
جدول (8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة عملك الحالية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
05	طبيعة عملك الحالية	محاسب معتمد	17	44.7
		محافظ حسابات	10	26.3
		خبير محاسبي	3	7.9
		استاذ أكاديمي	8	21.1
	المجموع		38	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يوضح الجدول أن نسبة 44.7% من أفراد العينة يعملون كمحاسبين معتمدين، ويأتي بعدها محافظو الحسابات بنسبة 26.3%. أما الخبراء المحاسبين فيمثلون 7.9% من العينة، في حين يشكل الأساتذة الأكاديميون 21.1%. يعكس هذا التوزيع تنوعاً في التخصصات المهنية داخل العينة، مما يساهم في تقديم وجهات نظر متعددة ومتوازنة حول موضوع الدراسة.

الشكل (6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة عملك الحالية



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

## المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

## المطلب الاول: اختبار صدق وثبات الاستبيان

جدول (9):تحديد الاتجاه العام حسب قيم المتوسط المرجح

الدرجة	مجال المتوسط الحسابي	الاتجاه العام	الإجابة على الأسئلة حسب سلم ليكارت الخماسي
1	من 01 الى 1.80	مستوى منخفض جدا	غير موافق بشدة
2	من 1.81 الى 2.60	مستوى منخفض	غير موافق
3	من 2.61 الى 3.40	مستوى متوسط	محايد
4	من 3.41 الى 4.20	مستوى مرتفع	موافق
5	من 4.21 الى 5	مستوى مرتفع جدا	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يعرض الجدول مقياسًا معياريًا يُستخدم لتحويل المتوسطات الحسابية الناتجة عن برنامج SPSS إلى أوصاف نوعية تُسهل تفسير استجابات العينة. وفق هذا المقياس، إذا كان المتوسط بين 1.00 و 1.80 فإن الاتجاه يكون "منخفضًا جدًا" ويعني رفضًا قويًا (غير موافق بشدة)، بينما يتدرج مستوى الاتفاق إلى أن يصل إلى "مرتفع جدًا" (موافق بشدة) إذا تجاوز المتوسط 4.21. وقد استُخدم هذا المقياس لاحقًا في تحليل نتائج الاستبيان لتحديد اتجاهات المشاركين بدقة، وربطها بمدى تحقق أهداف الدراسة.

جدول (10):يوضح نتائج اختبار الصدق والثبات

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	محاور الاستبيان
0.841	8	أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات
0.845	8	أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات
0.906	8	أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات
0.932	24	اجمالي الاستبانة

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يُظهر الجدول معامل الثبات الداخلي للأداة باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، وهو مؤشر يُستخدم لقياس مدى اتساق العبارات داخل كل محور من محاور الاستبيان. وقد سجّلت القيم كما يلي:

- بلغت قيمة  $\alpha$  لمحور أثر التدقيق الداخلي (0.841)، وهي تقع ضمن المستوى «الجيد جدًا» (0.80–0.90)، ما يعكس تجانسًا مرتفعًا بين العبارات.
  - محور أثر التدقيق الخارجي سجّل (0.845)، وهو أيضًا ضمن المستوى ذاته، ويُعبّر عن ثبات موثوق في القياس.
  - أمّا أعلى قيمة فكانت لمحور أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (0.906)، وهي ضمن «المستوى الممتاز (0.90 >)» وتُشير إلى تجانس عالٍ جدًا بين فقرات هذا المحور.
  - على مستوى الاستبيان ككل (24 عبارة)، بلغ معامل  $\alpha = 0.932$ ، وهي قيمة عالية جدًا تدلّ على أن الأداة متماسكة وتُقيس المفاهيم المستهدفة بثقة مرتفعة.
- استنتاج:** يمكن القول إن أداة البحث تتصف بدرجة عالية من الثبات الداخلي، مما يؤهلها للاعتماد عليها في قياس آراء العينة حول الموضوع المدروس. ومع ذلك، يُستحسن دائمًا تعزيز موثوقية البنود المستقبلية بإجراء تحليل عامل تأكدي للتحقق من البنية المفهومية الدقيقة للأداة.

جدول (11): يوضح الاتساق الداخلي لأبعاد الدراسة

الرقم	المحور	الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان	
		معامل الارتباط	الدلالة
1	أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	0.910**	0.000
2	أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات	0.815**	0.000
3	أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات	0.871**	0.000

**المصدر:** من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

- يُبين هذا الجدول معامل ارتباط بيرسون بين كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للأداة، وهي طريقة شائعة لاختبار صدق الاتساق الداخلي. وقد كشفت النتائج ما يلي:
- جميع القيم موجبة ودالة إحصائيًا عند مستوى معنوية أقل من 0.01، ما يعني وجود علاقات ارتباط قوية بين المحاور والدرجة الكلية.
  - أعلى ارتباط سُجل لمحور أثر التدقيق الداخلي بقيمة ( $r = 0.910$ )، وهو ارتباط «قوي جدًا»، مما يدل على أنّ هذا المحور يفسر جزءًا كبيرًا من التباين الكلي للاستجابات.
  - جاء بعده محور أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي بقيمة (0.871)، وهو كذلك ارتباط قوي جدًا.
  - بينما سجّل محور أثر التدقيق الخارجي ارتباطًا «قويًا» بقيمة (0.815).

**استنتاج:** هذه النتائج تدعم صدق أداة الاستبيان من حيث الاتساق الداخلي، إذ أن جميع المحاور لها علاقات قوية إحصائياً مع البنية الكلية للمقياس. وهذا يُعزز من صلاحية استخدام هذه المحاور في قياس المفهوم العام لحوكمة الشركات.

**المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار Smirnov-Kolmogorov) وتحليل فقرات الاستبيان**

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (Normality Distribution Test):

جدول (12): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة

نوع التوزيع	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnova			نوع الاختبار
	Sig	df	Statistic	Sig.	df	Statistic	البيانات
طبيعي	0.012	38	0.922	0.073	38	0.136	اجمالي عينة الدراسة

**المصدر:** من إعداد الطالبات بناءً على مخرجات برنامج SPSS V29.

يوضح الجدول رقم (02-10) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لإجمالي عينة الدراسة باستخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov واختبار Shapiro-Wilk، وهما من أشهر الاختبارات المستخدمة لتحديد ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

- أظهر اختبار Kolmogorov-Smirnov قيمة دلالة (Sig.) بلغت 0.073، وهي أعلى من 0.05، مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين توزيع العينة والتوزيع الطبيعي، وبالتالي يدعم فرضية التوزيع الطبيعي.
- بالمقابل، سجل اختبار Shapiro-Wilk قيمة دلالة (Sig.) قدرها 0.012، وهي أقل من 0.05، مما يعني رفض الفرضية الصفرية، ويُشير إلى أن البيانات لا تتوزع طبيعياً وفقاً لهذا الاختبار.

تجدر الإشارة إلى أن اختبار Shapiro-Wilk يُعد الأكثر دقة وموثوقية للعينات الصغيرة والمتوسطة ( $n < 50$ )، وقد أظهر في هذه الحالة دلالة إحصائية توحى بوجود انحراف عن التوزيع الطبيعي.

بالنظر إلى تعارض نتائج الاختبارين، ورغم أن Kolmogorov-Smirnov يدعم التوزيع الطبيعي، إلا أن نتيجة Shapiro-Wilk الأقوى في هذه الحالة تشير إلى أن البيانات لا تتوزع بشكل طبيعي إحصائياً. وعليه، يُفضل استخدام الاختبارات غير المعلمية (Non-parametric Tests) في تحليل الفرضيات والروابط الإحصائية اللاحقة.

ثانيا: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة نحو محور أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

جدول (13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	الاتجاه
1	التدقيق الداخلي يساهم في الكشف المبكر عن المخاطر المالية داخل الشركة	0.60	4.55	1	موافق بشدة
2	التدقيق الداخلي يحسن من مستوى الشفافية في العمليات الإدارية	0.67	4.24	2	موافق بشدة
3	يسهم تدقيق الداخلي في تطبيق السياسات والاجراءات بشكل صحيح	0.72	4.11	5	موافق
4	يقوم المدقق الداخلي بتقديم توصيات فعالة تعزز حوكمة شركات	1.08	4.05	6	موافق
5	وجود قسم تدقيق داخلي مستقل يحسن من اداء مجلس الإدارة	0.90	4.00	7	موافق
6	يوفر تحقيق الداخلي ضمانات على الالتزام بالقوانين والتشريعات	0.81	4.13	4	موافق
7	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية لأداء مهامه	1.01	3.87	8	موافق
8	التدقيق الداخلي يساهم في حماية اصول الشركة من التلاعب	0.77	4.21	3	موافق بشدة
أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات		0.57	4.14	مستوى مرتفع	

المصدر: من إعداد الطلبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

توضح نتائج الجدول رقم (02-11) أن محور «أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات» سجل متوسطاً كلياً مرتفعاً قدره 4.14 من أصل 5، مع انحراف معياري عام 0.57، ما يضعه ضمن فئة «موافق» ويبدل على إدراك إيجابي واضح من طرف أفراد العينة لأهمية دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة.

العبارة 1: «التدقيق الداخلي يساهم في الكشف المبكر عن المخاطر المالية داخل الشركة» حازت أعلى متوسط بلغ 4.55 مع أدنى انحراف معياري (0.60)، ما يعكس إجماعاً قوياً على الدور الوقائي للتدقيق الداخلي، ويدرجها ضمن فئة موافق بشدة.

- العبارة 2: "يحسن من مستوى الشفافية في العمليات الإدارية" جاءت ثانية بمتوسط 4.24 وانحراف 0.67، ما يعكس اتفاقاً واسعاً حول أثر التدقيق على الشفافية التنظيمية.
- العبارة 8: "يساهم في حماية أصول الشركة من التلاعب" احتلت المرتبة الثالثة بمتوسط 4.21 و  $SD = 0.77$ ، وهو مستوى قريب من سابقته ويؤكد على الوظيفة الرقابية للتدقيق.
- العبارة 6: "يوفر التدقيق الداخلي ضمانات على الالتزام بالقوانين" سجلت متوسطاً بـ 4.13، مع انحراف معتدل (0.81)، في المرتبة الرابعة، مما يشير إلى وعي جيد بدور الامتثال.
- العبارة 3: "يسهم في تطبيق السياسات والإجراءات بشكل صحيح" بلغت 4.11 مع  $SD = 0.72$ ، وتراجعت إلى المرتبة الخامسة، رغم أنها تظل ضمن فئة «موافق»، ما يشير إلى تقارب آراء العينة.
- العبارة 4: "يقدم توصيات فعالة تعزز الحوكمة" بمتوسط 4.05 وانحراف أكبر (1.08)، ما يدل على تفاوت الآراء حول فاعلية التوصيات.
- العبارة 5: "تحسين أداء مجلس الإدارة بوجود قسم تدقيق مستقل" جاءت في المرتبة السابعة (4.00)، ( $SD = 0.90$ )، وهو تقييم إيجابي نسبياً لكنه يكشف نوعاً من التردد حول الأثر المباشر على القيادة الإدارية.
- العبارة 7: "تمتع المدقق بالاستقلالية الكافية" حصلت على أدنى متوسط (3.87) مع انحراف ملحوظ (1.01)، ما يعكس تبايناً واضحاً في تقييم استقلالية المدقق الداخلي.
- تشير النتائج إلى أن أفراد العينة يرون في التدقيق الداخلي أداة فعالة لتعزيز الحوكمة، خصوصاً في مجال الكشف عن المخاطر والشفافية وحماية الأصول، في حين تظهر بعض التحفظات أو التفاوتات فيما يتعلق باستقلالية المدقق وفاعلية توصياته. يعكس هذا التباين الحاجة إلى تعزيز الاستقلالية المهنية وتوضيح آليات تنفيذ التوصيات داخل المؤسسات.

جدول (14): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور اثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	الاتجاه
1	يوفر التدقيق الخارجي ضمانا لمصداقيه القوائم المالية	0.82	4.24	3	موافق بشدة
2	التدقيق الخارجي يعزز ثقة المساهمين بالشركة	0.76	4.26	2	موافق بشدة
3	يساهم التدقيق الخارجي في تحسين الرقابة على الإدارة التنفيذية	0.83	4.18	4	موافق
4	يقوم المدقق خارجي بكشف اوجه الضعف في النظام الداخلي للشركة	0.76	4.11	5	موافق
5	يساهم تدقيق الخارجي في تطبيق معايير الحكومة	0.69	3.95	8	موافق
6	الالتزام بتوصيات المدقق الخارجي يحسن اداء الشركة المالي	0.92	4.11	6	موافق
7	يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكافية لتقييم الشركة بموضوعيه	0.73	4.29	1	موافق بشدة
8	التدقيق الخارجي يساعد على تعزيز التزام الشركة بالقوانين والأنظمة	0.81	4.08	7	موافق
	أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات	0.55	4.15		مستوى مرتفع

المصدر: من إعداد الطلبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

تُظهر نتائج الجدول رقم (02-12) أن محور «أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات» قد سجل متوسطاً كلياً مرتفعاً بلغ 4.15 من أصل 5، مع انحراف معياري عام قدره 0.55، ما يضعه ضمن فئة «موافق» ويبدل على وجود اتفاق إيجابي ملحوظ بين أفراد العينة حول دور التدقيق الخارجي في دعم ممارسات الحوكمة الرشيدة.

العبارة 7: "يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكافية لتقييم الشركة بموضوعية" جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط 4.29 وانحراف معياري منخفض نسبياً (0.73)، ما يعكس ثقة قوية في استقلالية المدقق الخارجي.

العبارة 2: "يعزز ثقة المساهمين بالشركة" حلت ثانياً بمتوسط 4.26 و  $SD = 0.76$ ، وهو ما يعكس قناعة كبيرة بأن التدقيق الخارجي يُسهم في تعزيز الثقة والاستقرار المؤسسي.

العبارة 1 " يوفر ضمانًا لمصادقية القوائم المالية" جاءت ثالثًا (4.24)، (SD = 0.82)، وهو ما يدل على إدراك واضح لوظيفة التأكد المالي للتدقيق الخارجي.

العبارة 3 " يساهم في تحسين الرقابة على الإدارة التنفيذية" حصلت على متوسط 4.18 مع تشتت طفيف (0.83)، ما يشير إلى دور رقابي معتبر وإن كان بأقل حدة من العبارات السابقة.

العبارة 6 " الالتزام بتوصيات المدقق الخارجي يحسن الأداء المالي" سجلت متوسطًا قدره (SD = 0.92) 4.11، وهو مرتفع نسبيًا، لكن الانحراف الأعلى يشير إلى تفاوت في تقدير الأثر المباشر للتوصيات.

العبارة 4 " يكشف أوجه الضعف في النظام الداخلي" جاءت بمعدل (SD = 0.76) 4.11، مما يدل على اتفاق معتدل حول الدور التشخيصي للتدقيق.

العبارة 8 " يساعد على تعزيز التزام الشركة بالقوانين" حصلت على متوسط 4.08 وانحراف 0.81، ما يعكس تقديرًا جيدًا لدور التدقيق في الامتثال التنظيمي، رغم أن الرتبة السابعة تعكس تراجعًا نسبيًا في الأهمية حسب رأي المشاركين.

العبارة 5 " يساهم في تطبيق معايير الحوكمة" حلت أخيرًا بمتوسط 3.95، وهو لا يزال في المستوى المرتفع لكن يدل على تفاوت الآراء بخصوص فاعلية التدقيق في الجانب المؤسسي المعياري.

تشير النتائج إلى أن أفراد العينة ينظرون بإيجابية إلى دور التدقيق الخارجي في تعزيز الشفافية، والمصادقية، والاستقلالية، مع قناعة كبيرة بأثره في تعزيز ثقة المساهمين ومراقبة الأداء التنفيذي. ورغم ذلك، فإن بعض العبارات التي تتعلق بتطبيق معايير الحوكمة والامتثال للتوصيات سجلت تقييمات أقل، ما يعكس نوعًا من الحذر أو التفاوت في التجربة الميدانية مع فاعلية التدقيق الخارجي في هذه الجوانب.

هذا يعزز الحاجة إلى تعزيز فاعلية متابعة التوصيات وآليات تنفيذ معايير الحوكمة لضمان تحقيق الأثر الكامل للتدقيق الخارجي على أداء الشركات.

جدول(15): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	الاتجاه
1	يوجد تعاون وتنسيق فعال بين المدققين الداخليين والخارجيين في الشركة	0.91	3.92	6	موافق
2	التكامل بين تدقيق الداخلي والخارجي يقلل من مخاطر التشغيلية	1.03	4.05	5	موافق
3	التنسيق بين تدقيق الداخلي والخارجي يسهم في تحسين فعالية عمليات الرقابة	0.94	4.03	3	موافق
4	يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ايجابيا على الشفافية المالية	0.85	4.24	1	موافق بشدة
5	التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي يسرع في كشف الاخطاء والاحتمالات	1.07	4.03	4	موافق
6	تكامل تدقيق الداخلي والخارجي يساعد في تحسين سمعة الشركة لدى المستثمرين	0.83	4.18	2	موافق
7	التكامل يعزز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل أفضل	1.12	3.92	7	موافق
8	وجود علاقة تنسيق وتكامل بين مدقق الداخلي والمدقق الخارجي ضروري لتعزيز الاداء المؤسسي	0.91	3.92	6	موافق
	أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات	0.76	4.02		مستوى مرتفع

المصدر: من إعداد الطلبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يبين جدول رقم (02-13) نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول محور أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات، حيث سجل المحور متوسطاً كلياً مرتفعاً بلغ 4.02 من أصل 5، مع انحراف معياري عام مقداره 0.76، مما يشير إلى موافقة إيجابية واضحة وتوافق نسبي بين أفراد العينة حول أهمية التنسيق والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات.

العبارة 4: "يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي إيجابياً على الشفافية المالية" جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط 4.24 وانحراف معياري 0.85، مما يدل على اعتقاد قوي بأهمية التكامل في تعزيز الشفافية المالية داخل الشركات.

العبارة 6": تكامل تدقيق الداخلي والخارجي يساعد في تحسين سمعة الشركة لدى المستثمرين" حلت ثانيًا بمتوسط 4.18 و  $SD = 0.83$ ، وهو ما يعكس إدراكًا واضحًا بأن التنسيق بين التدقيقين ينعكس إيجابيًا على صورة الشركة ومصداقيتها في السوق.

العبارات 3 و 5": التنسيق بين تدقيق الداخلي والخارجي يساهم في تحسين فعالية عمليات الرقابة" و"التنسيق يسرع في كشف الأخطاء والاحتمالات" جاءت في المركزين الثالث والرابع بمتوسطات متقاربة (4.03) لكل منهما، مع انحرافات معيارية 0.94 و 1.07 على التوالي، ما يشير إلى إجماع جيد على دور التكامل في تعزيز الرقابة وكشف المخاطر.

العبارة 2": التكامل بين تدقيق الداخلي والخارجي يقلل من المخاطر التشغيلية" حلت في المرتبة الخامسة بمتوسط 4.05 ( $SD = 1.03$ )، مع تفاوت نسبي أكبر في الآراء كما يظهر من الانحراف المعياري الأعلى.

العبارات 1، 7، 8": يوجد تعاون وتنسيق فعال بين المدققين الداخليين والخارجيين"، "التكامل يعزز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل أفضل"، و"وجود علاقة تنسيق وتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ضروري لتعزيز الأداء المؤسسي" جميعها سجلت متوسطات متقاربة (3.92) لكل منها (مع انحراف معياري متفاوت بين 0.91 و 1.12، مما يدل على موافقة معتدلة إلى جيدة مع وجود بعض التباين في التقديرات.

تشير النتائج إلى أن أفراد العينة يرون أهمية واضحة للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في دعم الشفافية، تحسين السمعة، وتفعيل الرقابة المالية داخل الشركات. كما يعترفون بأن هذا التكامل يساهم في كشف الأخطاء والاحتمالات وتقليل المخاطر التشغيلية، رغم وجود بعض التفاوت في آراء المشاركين بشأن مستوى التعاون والتنسيق الفعلي بين المدققين. يبرز هذا مدى الحاجة إلى تعزيز آليات التنسيق والتعاون بين التدقيقين الداخلي والخارجي لضمان تحقيق أفضل ممارسات حوكمة الشركات وتحسين الأداء المؤسسي بشكل عام.

## المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

## أولاً: اختبار الفرضية الأولى

نص الفرضية الاحصائية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات.

-  $H_0$  = الفرضية العدمية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات.

-  $H_1$  = الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات.

جدول (16): نتائج اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لتحديد وجود اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في

## تعزيز حوكمة الشركات

البيانات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	القيمة الاختبارية	مستوى الدلالة
اثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	37	4.14	0.57	37	12.22	3	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يوضح الجدول أن قيمة t المحسوبة بلغت 12.22، وهي أكبر بكثير من القيمة الاختبارية (3) عند درجة حرية

37 ومستوى دلالة 0.05. بالإضافة إلى ذلك، فإن مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من الحد الأقصى المقبول

(0.05)، مما يشير إلى وجود أثر معنوي إحصائياً.

المتوسط الحسابي المرتفع (4.14 من 5) مع انحراف معياري منخفض نسبياً (0.57) يعكس اتفاقاً واضحاً بين

أفراد العينة على وجود تأثير إيجابي للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات.

بناء على نتائج اختبار T، يتم رفض الفرضية العدمية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$ ، مما يؤكد

وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

نص الفرضية الاحصائية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات.

-  $H_0$ =الفرضية العدمية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات.

-  $H_1$ =الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات.

جدول (17):نتائج اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لتحديد وجود اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في

تعزيز حوكمة الشركات

البيانات	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	القيمة الاختبارية	مستوى الدلالة
اثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات	37	4.15	0.55	37	12.86	3	0.000

المصدر: من إعداد الطلاب بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

يظهر من الجدول أن قيمة t المحسوبة (12.86) تفوق بكثير القيمة الاختبارية (3) عند درجة حرية 37 ومستوى

دلالة 0.05، كما أن مستوى الدلالة الفعلية (0.000) أقل من 0.05، ما يدل على وجود أثر إحصائي معنوي للتدقيق

الخارجي على حوكمة الشركات.

المتوسط الحسابي 4.15 (من 5) مع انحراف معياري 0.55 يشير إلى اتفاق قوي بين أفراد العينة على أهمية

الدور الإيجابي للتدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات.

بناءً على نتائج اختبار T ، يتم رفض الفرضية العدمية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$ ، مما يؤكد

وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية الاحصائية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين فعالية حوكمة الشركات.

-  $H_0$  = الفرضية العدمية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين فعالية حوكمة الشركات.

-  $H_1$  = الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين فعالية حوكمة الشركات.

جدول (18): نتائج اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لتحديد وجود اثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين التدقيق

الداخلي والخارجي في تحسين فعالية حوكمة الشركات

مستوى الدلالة	القيمة الاختبارية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العينة	البيانات
0.000	3	8.3	37	0.76	4.02	37	أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطلبات بناء على مخرجات برنامج SPSS V29.

تشير النتائج إلى أن قيمة t المحسوبة (8.3) تتجاوز القيمة الاختبارية (3) عند درجة حرية 37 ومستوى دلالة 0.05، كما أن مستوى الدلالة الفعلي (0.000) أقل من 0.05، ما يدل على وجود أثر إحصائي معنوي للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين فعالية حوكمة الشركات.

المتوسط الحسابي 4.02 من 5 مع انحراف معياري 0.76 يشير إلى اتفاق مرتفع بين أفراد العينة على أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كعامل فعال في تحسين حوكمة الشركات.

بناءً على نتائج اختبار T ، يتم رفض الفرضية العدمية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$ ، مما يؤكد

وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحسين فعالية حوكمة الشركات

الخاتمة

تُعدّ حوكمة الشركات من بين المفاهيم الجوهرية التي تعكس مدى التزام المؤسسات بالشفافية والمساءلة، وتُساهم بشكل كبير في حماية مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة، سواء كانوا مساهمين أو متعاملين أو موظفين. وفي هذا السياق، جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على الأثر التكاملي بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية، من خلال تحليل علمي ميداني اعتمد على أدوات إحصائية واختبارات دقيقة لفرضيات البحث.

### أولاً: تحليل ومناقشة نتائج الفرضيات

- الفرضية الأولى: أظهرت النتائج أن هناك أثرًا معنويًا للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات، حيث بلغت قيمة  $T$  المحسوبة (12.22) وهي أعلى بكثير من القيمة الجدولية، كما أن المتوسط الحسابي المرتفع (4.14) والانحراف المعياري المنخفض (0.57) يعكسان اتفاقًا واسعًا بين أفراد العينة حول هذه العلاقة. هذا يؤكد أن وجود نظام رقابي داخلي فعال يسهم في مراقبة الأداء والكشف المبكر عن الانحرافات، وبالتالي يعزز من فاعلية تطبيق مبادئ الحوكمة.
- الفرضية الثانية: أكدت النتائج أيضًا وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في دعم ممارسات الحوكمة، إذ بلغت قيمة  $T$  المحسوبة (12.86) والمتوسط الحسابي (4.15) مع انحراف معياري (0.55)، ما يُشير إلى أن التدقيق الخارجي يُضفي موثوقية على القوائم المالية ويُعزز ثقة الأطراف الخارجية بالمؤسسة. هذا يدل على أهمية استقلالية المدقق الخارجي ودوره الرقابي في تحسين الإفصاح المالي وتعزيز الثقة العامة في المؤسسة.
- الفرضية الثالثة: أما فيما يتعلق بالتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، فقد أظهرت النتائج أثرًا معنويًا قويًا على فعالية الحوكمة، حيث بلغت قيمة (8.3)  $T$  ومتوسط حسابي (4.02) مع انحراف معياري (0.76). ويعني هذا أن الجمع بين الوظيفتين الرقابيتين يخلق منظومة رقابية شاملة تضمن تغطية جميع أوجه المخاطر وتُعزز من الشفافية والامتثال.

### ثانيًا: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. ضرورة تعزيز التعاون والتنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين، بما يضمن التكامل في المهام وتبادل المعلومات بشكل دوري.
2. تطوير نظم التدقيق الداخلي وتحديثها باستمرار، بما يتلاءم مع المعايير الدولية ومتطلبات الحوكمة الحديثة.

3. العمل على استقلالية وظيفة التدقيق الخارجي من خلال عدم تدخل الإدارة في تعيينه أو تحديد أتعابه، لضمان الموضوعية والمصداقية.

4. إدراج معايير الحوكمة ضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وتدريب المدققين عليها بشكل مستمر.

5. تحفيز المؤسسات الجزائرية على تبني سياسات حوكمة واضحة وشفافة مدعومة بنظم رقابية فعالة.

### ثالثاً: مقترحات لدراسات مستقبلية

في ضوء ما تم التوصل إليه، يُقترح توسيع البحث في المستقبل من خلال:

- دراسة أثر استخدام التقنيات الرقمية والذكاء الاصطناعي في عمليات التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات.
  - تحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية في ظل التدقيق المشترك.
  - دراسة تطبيق هذا التكامل الرقابي في قطاعات أخرى مثل البنوك أو شركات التأمين.
  - إجراء مقارنة بين المؤسسات الجزائرية ونظيراتها في الدول المجاورة من حيث تطبيق مبادئ الحوكمة ودور التدقيق.
- تقييم تأثير العوامل الثقافية والتنظيمية على فعالية العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين.

A decorative frame composed of multiple parallel red lines forming a rectangular shape. The corners are embellished with geometric patterns of intersecting lines and small red circles.

## قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

- ألبطحي سليمان بن حمد، الحوكمة: الهدف منها ومحدداتها الداخلية والخارجية ومعايير تطبيقها، الجزائر، 2018
- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2008
- التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، عمان: دار وائل للنشر، 2006
- التهامي طواهر محمد وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- جربوع يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، عمان: دار الصفاء، 2007.
- خليل أحمد، المراجعة والمراقبة المحاسبية، الإسكندرية: الدار الجامعية، 1968.
- درويش عدنان بن حيدر بن، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، بيروت: اتحاد المصارف العربية، 2007.
- الزبان مسعودة، أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات، بسكرة: جامعة محمد خيضر، 2015
- سوليفان جون د وكيل جورج، البوصلة الأخلاقية للشركات: المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، تقديم: الدليل السابع.
- شقير حمد، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، بيروت: مجلة المدقق، العددان 41-42، 2000.
- عباس الرماحي نواف محمد، مراجعة المعاملات المالية، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009.
- فرحان طالب علاء والمشهداني إيمان شيحان، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، عمان: دار صفاء، 2016.
- القباني ثناء، المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007
- ناغي محمود السيد، المراجعة: إطار النظرية والممارسة، مصر: مكتبة الجلاء الجديدة، 1991.

ثانياً: الأطروحات والرسائل الأكاديمية

- بوتلي خولة وبن العيد سميرة، أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لجودة عملية التدقيق، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2022.

- شعبان لطفي، المراجعة الداخلية: مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2009.
- عبد السالم عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010.
- عياري أمال وخوالد أبو بكر، تطبيق الحوكمة في المؤسسات المصرفية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- فيحاء يعقوب، التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي: دراسة تطبيقية على منشآت الأعمال في العراق، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية، 2009.
- مازون محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011.
- مبارك محمد وبراشد فرح، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2020.
- المدلل يوسف سعيد، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- هيري آسيا، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017.

#### ثالثاً: المقالات العلمية

- بن زعمة سليمة وبصري ريمة، "التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الرابع، 2018.
- شين فيروز وشين نوال، "دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- صديقي مسعود وبراقي محمد، "انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز، جامعة ورقلة، 2005.
- العيب عبد الرحمن، "إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة"، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال، جامعة باجي مختار، عنابة، 2009.

رابعاً: المصادر الإلكترونية

- فرحات محمد، "ما هي مراحل التدقيق الداخلي بالتفصيل؟ [دليلك الشامل]"، تاريخ المشاهدة 15 فبراير 2025، <https://farahatco.com/ar/blog/إجراءات-التدقيق>
- ميرى علي حسن، "التدقيق الداخلي: النشأة والتطور"، الجامعة المستنصرية، تاريخ المشاهدة 4 فبراير 2024، <https://www.uomus.edu.iq/NewDep.aspx?depid=9&newid=1655>
- هيئة السوق المالية السعودية، "حوكمة الشركات"، <https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CorpGovReg.pdf>
- بكة، حوكمة الشركات: الأهداف والعناصر والنماذج"، آخر تحديث 22 فبراير 2025، <https://bakkah.com/ar/knowledge-center/حوكمة-الشركات>
- OECD، "Corporate Governance"، Accessed online، <https://www.oecd.org/>

خامساً. المراجع الأجنبية:

- Gerlibd Bernard، Audit Financier : Guide Pour l'Audit de l'Information Financière des Entreprises، Paris : Dunod, 1991.
- Schick Pierre و Jacques V و Olivier B P، Audit Interne ET Référentiels de Risque، Paris : Dunod, 2010.

الملاحق

## الملحق رقم (1): استمارة الاستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استمارة استبيان

في إطار التحضير لمذكرة تخرج شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المعنونة بـ "العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره على حوكمة الشركات"، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة أدناه بعد القراءة بتمعن وملء الاستبيان بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة. علما بأن إجاباتكم ستعامل بشكل سري ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط، ليس مطلوب منكم ذكر اسمك عنوانك، شاكرين لكم حسن تعاونكم وتقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

المشرف :

د- محمد فيصل مايدة

من إعداد الطلبة:

- ملاك علاق

- أمينة عماري

- رتيبة نصر الله

## الجزء الأول: البيانات الشخصية.

الجنس: ذكر أنثى

العمر:

أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة أكثر من 40 سنة

المستوى التعليمي:

ليسانس ماجستير دكتوراه

عدد سنوات الخبرة في العمل:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

طبيعة عملك الحالية:

محاسب معتمد محافظ حسابات خبير محاسبي استاذ أكاديمي

## الجزء الثاني: أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					التدقيق الداخلي يساهم في الكشف المبكر عن المخاطر المالية داخل الشركة.
					التدقيق الداخلي يحسن من مستوى الشفافية في العمليات الإدارية.
					يسهم التدقيق الداخلي في تطبيق السياسات والإجراءات بشكل صحيح.
					يقوم المدقق الداخلي بتقديم توصيات فعّالة تعزز حوكمة الشركات.
					وجود قسم تدقيق داخلي مستقل يحسن من أداء مجلس الإدارة.
					يوفر التدقيق الداخلي ضمانات على الالتزام بالقوانين والتشريعات.
					يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية لأداء مهامه.
					التدقيق الداخلي يساهم في حماية أصول الشركة من التلاعب.

## الجزء الثالث: أثر التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					يوفر التدقيق الخارجي ضماناً لمصادقية القوائم المالية.
					التدقيق الخارجي يعزز ثقة المساهمين بالشركة.
					يساهم التدقيق الخارجي في تحسين الرقابة على الإدارة التنفيذية.
					يقوم المدقق الخارجي بكشف أوجه الضعف في النظام الداخلي للشركة.
					يساهم التدقيق الخارجي في تطبيق معايير الحوكمة الدولية.
					الالتزام بتوصيات المدقق الخارجي يحسن أداء الشركة المالي.
					يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكافية لتقييم الشركة بموضوعية.
					التدقيق الخارجي يساعد على تعزيز التزام الشركة بالقوانين والأنظمة.

## الجزء الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على حوكمة الشركات.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					يوجد تعاون وتنسيق فعال بين المدققين الداخليين والخارجيين في الشركة.
					التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يقلل من المخاطر التشغيلية.
					التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي يساهم في تحسين فعالية عمليات الرقابة.
					يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي إيجابياً على الشفافية المالية.
					التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي يسرع في كشف الأخطاء والاحتيالات.
					تكامل التدقيق الداخلي والخارجي يساعد في تحسين سمعة الشركة لدى المستثمرين.
					التكامل يعزز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل أفضل.
					وجود علاقة تنسيق وتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ضروري لتعزيز الأداء المؤسسي.

الملحق رقم 2: مخرجات البرنامج الإحصائي spss v29

الجدول رقم 01 : جنس العينة

## الجنس

		Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	30	78.9	78.9	78.9
	انثى	8	21.1	21.1	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

الجدول رقم 02: عمر عينة الدراسة

## العمر

		Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 30 سنة	8	21.1	21.1	21.1
	من 30 الى اقل من 40 سنة	23	60.5	60.5	81.6
	اكثر من 40 سنة	7	18.4	18.4	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

الجدول رقم 03 : المستوى العلمي لعينة الدراسة

## المستوى

		Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	9	23.7	23.7	23.7
	ماستر	16	42.1	42.1	65.8
	دكتوراه	13	34.2	34.2	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

الجدول رقم 04: الخبرة المهنية لعينة الدراسة

## الخبرة

		Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	8	21.1	21.1	21.1
	من 5 الى اقل من 10 سنوات	15	39.5	39.5	60.5
	اكثر من 10 سنوات	15	39.5	39.5	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

الجدول رقم 05 : الوظيفة لعينة الدراسة

## الوظيفة

		Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب	17	44.7	44.7	44.7
	معتمد				
	محافظ حسابات	10	26.3	26.3	71.1
	خبير قضائي	3	7.9	7.9	78.9
	استاذ اكايمي	8	21.1	21.1	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

الجدول رقم 06 : اختبار ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.932	24

الجدول رقم 07: اختبار ألفا كرونباخ للمحور الأول

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.841	8

الجدول رقم 08: اختبار ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.845	8

الجدول رقم 09: اختبار ألفا كرونباخ للمحور الثالث

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.906	8

عرض و تحليل وصفي لإجابات أفراد العينة

الجدول 10: حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الأول

الإحصاء الوصفي					
	N	Minimu m	Maximu m	Mean	Std. Deviation
التدقيق الداخلي يساهم في الكشف المبكر عن المخاطر المالية داخل الشركة	38	3	5	4.55	.602
التدقيق الداخلي يحسن من مستوى الشفافية في العمليات الإدارية	38	3	5	4.24	.675

يسهم تدقيق الداخلي في تطبيق السياسات والاجراءات بشكل صحيح	38	2	5	4.11	.727
يقوم المدقق الداخلي بتقديم توصيات فعالة تعزز حوكمة شركات	38	1	5	4.05	1.089
وجود قسم تدقيق داخلي مستقل يحسن من اداء مجلس الإدارة	38	1	5	4.00	.900
يوفر تحقيق الداخلي ضمانات على الالتزام بالقوانين والتشريعات	38	3	5	4.13	.811
يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية لأداء مهامه	38	1	5	3.87	1.018
التدقيق الداخلي يساهم في حماية اصول الشركة من التلاعب	38	2	5	4.21	.777
A	38	3.00	5.00	4.1447	.57725
Valid N (listwise)	38				

الجدول 11: حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثاني

Descriptive Statistics					
	N	Minimu m	Maximu m	Mean	Std. Deviation
يوفر التدقيق الخارجي ضمانا لمصداقيه القوائم المالية	38	2	5	4.24	.820
التدقيق الخارجي يعزز ثقة المساهمين بالشركة	38	2	5	4.26	.760

يساهم التدقيق الخارجي في تحسين الرقابة على الإدارة التنفيذية	38	2	5	4.18	.834
يقوم ندقق خارجي بكشف اوجه الضعف في النظام الداخلي للشركة	38	2	5	4.11	.764
يساهم تدقيق الخارجي في تطبيق معايير الحكومة	38	3	5	3.95	.695
الالتزام بتوصيات المدقق الخارجي يحسن اداء الشركة المالي	38	1	5	4.11	.924
يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكافية لتقييم الشركة بموضوعيه	38	3	5	4.29	.732
التدقيق الخارجي يساعد على تعزيز التزام الشركة بالقوانين والأنظمة	38	2	5	4.08	.818
<b>B</b>	38	2.88	5.00	4.1513	.55153
Valid N (listwise)	38				

الجدول 12: حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث

Descriptive Statistics					
	N	Minimu m	Maximu m	Mean	Std. Deviation

يوجد تعاون وتنسيق فعال بين المدققين الداخليين والخارجيين في الشركة	38	1	5	3.84	1.027
التكامل بين تدقيق الداخلي والخارجي يقلل من مخاطر التشغيلية	38	1	5	3.92	.912
التنسيق بين تدقيق الداخلي والخارجي يسهم في تحسين فعالية عمليات الرقابة	38	1	5	4.05	1.038
يؤثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ايجابيا على الشفافية المالية	38	1	5	4.03	.944
التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي يسرع في كشف الاخطاء والاحتياالات	38	1	5	4.24	.852
تكامل تدقيق الداخلي والخارجي يساعد في تحسين سمعه الشركة لدى المستثمرين	38	1	5	4.03	1.078
التكامل يعزز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل أفضل	38	1	5	4.18	.834
وجود علاقة تنسيق وتكامل بين مدقق الداخلي والمدقق الخارجي ضروري لتعزيز الاداء المؤسسي	38	1	5	3.92	1.124
C	38	1.00	5.00	4.0263	.76182

Valid N (listwise)	38				
--------------------	----	--	--	--	--

الجدول رقم 13 : نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
ABCe	.136	38	.073	.922	38	.012

a. Lilliefors Significance Correction

الجدول رقم 14 : اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لتحديد وجود اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات

إحصائيات العينة الواحدة				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
C	38	4.0263	.76182	.12358

One-Sample Test	
	Test Value = 3
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
C	1.2767

#### One-Sample Test

Test Value = 3						
	t	df	Significance		Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
			One-Sided p	Two-Sided p		Lower
C	8.305	37	<.001	<.001	1.02632	.7759

الجدول رقم 15 : اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لتحديد وجود اثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B	38	4.1513	.55153	.08947

One-Sample Test	
Test Value = 3	

	t	df	Significance		Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
			One-Sided p	Two-Sided p		Lower
			B	12.868		37

One-Sample Test	
	Test Value = 3
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
B	1.3326

عرض لإجابات أفراد العينة نحو محور أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

الجدول رقم 16 : عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة نحو محور أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات

الارتباطات					
		A	B	C	ABC
A	Pearson Correlation	1	.712**	.685**	.910**
	Sig. (2-tailed)		<.001	<.001	<.001
	N	38	38	38	38
B	Pearson Correlation	.712**	1	.490**	.815**
	Sig. (2-tailed)	<.001		.002	<.001
	N	38	38	38	38
C	Pearson Correlation	.685**	.490**	1	.871**
	Sig. (2-tailed)	<.001	.002		<.001
	N	38	38	38	38
ABC	Pearson Correlation	.910**	.815**	.871**	1
	Sig. (2-tailed)	<.001	<.001	<.001	
	N	38	38	38	38

## الملحق رقم 3: استمارة التحكيم

	<p>وزارة التعليم العالي والبحث العلمي</p> <p>جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي</p> <p>كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير</p>	
<p><u>استمارة التحكيم</u></p>		
<p>في إطار التحضير لمذكرة تخرج شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المعنونة بـ "العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره على حوكمة الشركات"، يرجى التكرم بتحكيم الاستبيان المرفق .</p>		
<p>المشرف :</p>	<p>اسماء طلبة</p>	
<p>د. محمد فيصل مايدة</p>	<p>• ملاك علاق</p>	
	<p>• أمينة عماري</p>	
	<p>• رتيبة نصر الله</p>	
<p><u>قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان</u></p>		
<p><u>الإمضاء</u></p>	<p><u>الاسم واللقب</u></p>	
	<p>سعد عتر حري</p>	
	<p>سارة صبيحي</p>	