

واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)

The reality of internal audit standards application in the Algerian companies

(A field study)

عبد الله مايو

كُلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة قاصدي مرباح ورقلة

يزيد صالح

كُلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة باجي مختار عنابة

ملخص :

الهدف من هذه الدّراسة هو التّعرف على واقع تطبيق التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية ، من خلال دراسة ميدانية في مجموعة من الشركات الجزائرية، حيث وُزِعَ 70 استبياناً على عيّنة من المدققين الداخليين وموظفي إدارة المالية والمحاسبة في هذه الشركات، كانت 60 منها قابلة للاستعمال. ومن خلال تحليل إجاباتهم تمّ التّوصل إلى أن ممارسة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية محل الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وأن المتغيرات المتعلقة بأفراد العينة، وكذا المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي لها تأثير ذو دلالة إحصائية على تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي بهذه الشركات. الكلمات المفتاحية : تدقيق داخلي ، رقابة داخلية، معايير تدقيق داخلي دولية، وظيفة تدقيق داخلي، شركات جزائرية.

Abstract:

The aim of this study is to recognize the reality of the internal audit application in the Algerian companies, through a field study in a group of Algerian companies. Seventy (70) questionnaires were distributed to a sample of internal auditors and employees of finance and accounting administration in these companies. Sixty (60) of them were usable. Through their answers analysis, we conclude that the practice of internal audit in the Algerian companies corresponds largely with the international standards of internal audit. We find also that the variables related to the sample, as well as related the activity of the internal audit have a statistically significant impact on the application of the internal audit function in these companies.

Key words: Internal audit, internal control, international internal audit standards, function of internal audit, Algerian companies.

تمهيد :

لقد مرت مهنة التدقيق بالكثير من المراحل، عرفت خلالها تطورات على المستويين النظري والعملي متأثرة بعوامل اقتصادية، اجتماعية، إدارية، وتكنولوجية، أهمها: كبر حجم منظمات الأعمال ، تعدد أنشطتها وتحول الكثير منها إلى شركات متعددة الجنسيات، أو شركات عالمية، وانتشار ظاهرة فصل الإدارة عن الملكية في ظل اشتداد المنافسة. ولعل أهم تلك المحطات هو ميلاد وظيفة التدقيق الداخلي.

إن وظيفة التدقيق الداخلي تلمس جميع مجالات التسيير في الشركة، وتعتبر بمثابة المرجع الإرشادي في خدمة الإدارة. ذلك بما تقدمه من نصائح وتوصيات للإدارة العليا حيث تساعد على القيام بمهامها وضمان سلامة العمليات المختلفة، وتصحيح الأخطاء، والانحرافات الموجودة. كما تهدف معايير التدقيق الداخلي بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق. حيث تعتبر

بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المدقق، ويمكن القول أن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي، وتحديد المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق. إن التحولات الجذرية التي عرفها العالم في شتى المجالات، وما ينطوي عليها من تحديات كبيرة ومتنوعة للشركات الاقتصادية الجزائرية، تعد الرهن الأول الذي تعول عليه الجزائر لتحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية. واستجابة منها لهذه التحولات، وسعيًا لتحقيق مزايا التدقيق الداخلي، عملت السلطات العمومية على وضع تشريعات ونصوص تنظيمية تهدف إلى دفع إدارات الشركات الاقتصادية إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تعمل في استقلالية وموضوعية، وتستخدم وسائل بشرية ومادية كافية وملائمة. وقد تجسد ذلك في المادة (40) من القانون رقم 01/88 المتضمن القانون التوجيهي حول الشركات الاقتصادية ورغم إلغاء هذا القانون سنة 1995، فإن السلطات الوصية واصلت إرسال التعليمات والتوجيهات بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، كما بادرت الكثير من الشركات الاقتصادية بتجاوبا مع القوانين إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي. ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل تطبق وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية بما ينسجم ومعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها؟

وللإجابة على هذا السؤال قُسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة أجزاء كالتالي :

أولاً : الإطار النظري؛

ثانياً : الإطار الميداني؛

ثالثاً : النتائج ومناقشتها.

أولاً- الإطار النظري :

1- مفهوم التدقيق الداخلي:

حسب معهد المدققين الداخليين (فإن التدقيق الداخلي "هو نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقسيم وتحسين فعالية عمليات الرقابة"¹.

2- معايير التدقيق الداخلي:

وتتمثل في وثيقة رسمية صادرة عن هيئة معايير التدقيق الداخلي، تحدد فيها متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي، وتقييم أداءه. وتعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأكثر شيوعاً وتطبيقاً في العالم. حيث تنقسم إلى مجموعتين² :

- **المجموعة الأولى (المعايير الخاصة):** معايير الاستقلالية والموضوعية؛ معايير الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة، معايير

برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي؛ معايير أهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي.

- **المجموعة الثانية (معايير الأداء):** معايير إدارة سلطة التدقيق الداخلي؛ معايير طبيعة العمل؛ معايير تخطيط عملية التدقيق؛

معايير أداء وتنفيذ عملية التدقيق؛ معايير توصيل نتائج التدقيق الداخلي؛ معايير مراقبة تنفيذ التوصيات؛ معايير مستوى المخاطر

المقبولة بعد تنفيذ التوصيات؛

3- التطور التاريخي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر:

في دراستنا لهذه النقطة سنقوم بالتطرق إلى التطور الذي شهدته مهنة التدقيق الداخلي وفق الحقب والمراحل التي مرت بها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، والتي قسمناها إلى ثلاث مراحل وهي: مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية، مرحلة الإصلاحات الاقتصادية والمرحلة الحالية.

- **المرحلة الأولى (قبل 1988):** إن النظام السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو ما يدعى بالاقتصاد الاشتراكي،

والذي يمتاز بالطابع العمومي ويخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولي وضع الخطط والتوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات

الاقتصادية التابعة لها. لقد كانت المؤسسات الاقتصادية العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة في وضعه لقانون خاص بهذه الهيئة، على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس، حيث نصت المادة 36 من قانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى الهيئات توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالها. ومنه نستنتج أنه بهذا الشكل، فإن الإدارة العليا المسؤولة عن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تفقد مسؤوليتها على الوظيفة وذلك يجعلها تحت سلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة بدلا من سلطة ومسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها ومجالات تدخلاتها.

- **المرحلة الثانية (1988-1995):** منذ أن اختارت الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي، قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، ما يعني انفتاح الجزائر على الاستثمار الخاص المحلي والأجنبي وكان من بين هذه القوانين، قانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الذي كرس في مادته 40 إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وقد جاء فيه ما يلي: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها". انطلاقا من نص هذه المادة، تتمثل مهام وظيفة التدقيق الداخلي في المساعدة على تطوير وتحسين بشكل مستمر طرق العمل، وأساليب التسيير في هذه المؤسسات، كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية من رقابة مجلس المحاسبة³.

- **المرحلة الثالثة من (1995 إلى يومنا هذا):** حيث شهدت سنة 1995 إلغاء كل قوانين الإصلاحات الاقتصادية بما فيها قانون 01/88 وتعويضها بالأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ في يوم 25 سبتمبر 1995، والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة. إن المميز لهذه المرحلة بالرغم من إلغاء المادة 40 إلا أن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي. ومن بين هذه التعليمات⁴:

- التعليمات رقم 36/STP/DPE97 المؤرخة يوم 17 فيفري 1998 الصادرة من المجلس الوطني لمساهمة الدولة؛
- التعليمات الثالثة لرئيس الحكومة بصفتها رئيس مجلس مساهمة الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003؛
- التعليمات رقم 03/02 المؤرخة يوم 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.
- التعليمات رقم 07/SG/79 يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة التدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية؛
- وقد أقر المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 29 فيفري 2009 المحدد لكيفية مراقبة وتدقيق التسيير للمؤسسات الاقتصادية، من طرف المفتشية العامة للمالية ضمينا بضرورة إنشاء هيكل للتدقيق الداخلي في المؤسسات والاهتمام بها، حيث نصت في المادة (02) منه على أن عمليات الرقابة والتدقيق التسيير، تشمل عدة ميادين وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهيكل التدقيق الداخلي⁵.

4- الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر:

أنشئت جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) رسميا في 19 جويلية 1993 من طرف مجموعة من المدققين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية ومالية جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، يرأس هذه الجمعية محمد مزيان والرئيس الشرفي نور الدين خطاط، وهي هيئة غير حكومية مستقلة مقرها شركة سيدار بمدينة عنابة، تضم حوالي 140 مدققا داخليا، هذه الجمعية تعدت

الحدود منذ 1995 ولها علاقة تعاون مع مجموعة من الجمعيات في (أمريكا، كندا، لكسمبورغ، فرنسا، سويسرا، تونس، المغرب مالي، الكاميرون، السنغال). وهي تعمل على وضع معايير التدقيق الداخلي في الجزائر. كما تسعى لتحقيق ما يلي:⁶

- ترقية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي؛
- خلق وتدعيم العلاقات ما بين المدققين الداخليين، ما يمكن من التعاون وتبادل المعارف؛
- اقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي؛
- جمع وتوزيع الدوريات والمراجع المتخصصة في التدقيق الداخلي؛
- خلق وتدعيم العلاقات مع جمعيات وطنية وأجنبية ذات أهداف مماثلة؛
- البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية والالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- العمل على تنظيم ملتقيات بين المدققين الداخليين العاملين في مختلف المؤسسات من أجل تبادل الخبرات والأفكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للتدقيق الداخلي؛
- برمجة دورات تكوينية في مهنة التدقيق الداخلي منذ جانفي 2009 بالتعاون مع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة (IFACI)؛
- مساعدة المؤسسات على إنشاء ميثاق التدقيق الداخلي؛

5- بعض الدراسات السابقة:

- دراسة (نقاز، 2007) وهي بعنوان "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، دراسة حالة مجمع صيدال"، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الداخلي في العملية الإدارية ودرجة الاستفادة منها، خصوصا في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف أصنافها (إستراتيجية، تكتيكية وتنفيذية). توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن متخذي القرارات مهما كانت مستوياتهم الإدارية، فإنهم في حاجة إلى الاعتماد على معلومات ذات نوعية، الأمر الذي يجعل التدقيق الداخلي كأداة مساعدة في توفير هذه المعلومات وضمان نوعيتها، وبالتالي دعم وتفعيل القرارات المتخذة في المؤسسة. ولهذا قام مجمع صيدال باعتماد وظيفة المراجعة الداخلية التي لعبت دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها في المجمع، الأمر الذي جعله يحقق نتائج إيجابية متلاحقة، وقد أوصى الباحث بمعالجة النقائص الملاحظة، منها ضعف الموارد المادية والبشرية والتقنية المتاحة لهذه الوظيفة.⁷
- دراسة (العايب، 2010) الموسومة بعنوان "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، ومحاولة مقارنته مع الممارسات الدولية، وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية بعيدة بعدا شديدا عن الممارسات الدولية، بل أن هذا الواقع لا يتناسب مع ما يجب أن يكون مطبقا بناء على ما تقتضيه المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وكذلك أخلاقيات المهنة. كما بينت أن التطبيق الفعلي للمتطلبات الأساسية التي تسمح بممارسة مهنة التدقيق بالشكل الذي يسمح لها بإثبات فعاليتها، وكفاءتها، يتم بوتيرة جد بطيئة، وهذا الأمر ينطبق في نفس الوقت على المؤسسات الكبيرة والصغيرة على حد سواء.⁸
- دراسة (Burnaby et al, 2009) الموسومة بعنوان:

" Usage of internal auditing standards by companies in the United States and select European countries "

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد درجة توافق ممارسات التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية، بلجيكا، إيطاليا، هولندا، المملكة المتحدة وإيرلندا، مع معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ومن تم تحديد الفروق والالتزام بهذه المعايير بين هذه البلدان التي توجد بها فروع لهذا المعهد. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون بإعداد استبيان حول مواضيع متعددة عن التدقيق الداخلي، تم توزيعه عبر البريد الإلكتروني سنة 2006، على المدققين الداخليين المنخرطين في المعهد والبالغ عددهم 62297، استنادا إلى قاعدة البيانات الموجودة بالمعهد. وقد بلغت الاستبيانات المسترجعة والقابلة للاستعمال 4080، أي أن نسبة الاستجابة لا تتعدى 6%. أظهرت الدراسة وجود فروق جوهرية في الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بين البلدان المذكورة، وأن هناك مستويات ذات معنوية للاختلاف في الإجابات الخاصة بكل بلد. أما فيما يخص المعيار 1300 المتعلق ببرنامج ضمان الجودة، والمعيار رقم 2600 المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر، فقد أظهرت النتائج مستويات مرتفعة لعدم توافق الممارسات مع متطلبات هذين المعيارين.⁹

- دراسة (Bota-Avram and Palfi,2010) تحت عنوان:

"Measuring and assessment of internal audit's effectiveness"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الطرق الأكثر استعمالا في تقييم أداء التدقيق الداخلي بإتباع منهج التحليل الأساسي. وقد توصل الباحثان إلى أن المدققين الداخليين أصبحوا يواجهون تحديات صعبة في ظل اضطراب الأحوال الاقتصادية محليا ودوليا، مما يجعل القيمة المضافة التي يساهم بها التدقيق الداخلي ذات أهمية بالغة، الأمر الذي يدفع بالمدققين الداخليين إلى الاهتمام أكثر فأكثر بالبحث عن أفضل الطرق في قياس وتقييم فعالية التدقيق الداخلي. كما يبين البحث وجود عدة طرق وأدوات بعضها كمية وأخرى نوعية، والبعض الآخر يجمع بين العوامل الكمية والنوعية كما هو الحال بالنسبة لنموذج **balanced score card**. ويرى الباحثان أن اختيار طريقة التقييم أو القياس يتعلق بتحقيق الهدف الرئيسي للقياس والتقييم، ألا وهو الحصول على تصور ملائم لفاعلية التدقيق الداخلي، وتقييم الحجج من أجل الاستثمار في الموارد الضرورية في سبيل تحقيق تطور جيد لوطنية التدقيق الداخلي.¹⁰

ثانياً- الإطار الميداني:

من خلال الجانب الميداني سيتم الكشف عن واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية محل الدراسة، كما سيتم التعرف على إمكانية وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام الشركات بتطبيق معايير التدقيق الداخلي، وذلك من خلال اختبار الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى :

- H_0 : لا تطبق الشركات الجزائرية محل الدراسة المعايير الخاصة الواجب مراعاتها في أعمال التدقيق الداخلي.

- H_1 : تطبق الشركات الجزائرية محل الدراسة المعايير الخاصة الواجب مراعاتها في أعمال التدقيق الداخلي.

الفرضية الثانية:

- H_0 : لا تطبق الشركات الجزائرية محل الدراسة معايير الأداء الواجب مراعاتها في أعمال التدقيق الداخلي.

- H_1 : تطبق الشركات الجزائرية محل الدراسة معايير الأداء الواجب مراعاتها في أعمال التدقيق الداخلي.

الفرضية الثالثة:

- H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات الباحثين حول مدى التزام الشركات بتطبيق معايير التدقيق

تعزى إلى المسمى الوظيفي.

- H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات الباحثين حول مدى التزام الشركات بتطبيق معايير التدقيق تعزى إلى المسمى الوظيفي.

1- منهج الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه أسلوب بحث يتناول أحداثاً وظواهر ممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها ويصفها ويحللها. وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية. وقد قمنا بتحويل المادة الأولية التي تستلزم التحول إلى معلومات عبر برنامج إحصائي SPSS (20) عن طريق استخدام الأساليب الإحصائية التالية: معامل الارتباط سبيرمان، معامل ALPHA CRONBACH'S، اختبار للعينة الواحدة ONE SIMPLE T TEXT، معامل الارتباط بيرسون، اختبار T-TEXT.

2- مجتمع أو عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من 12 شركة جزائرية (أنظر الجدول 1) وهي عبارة عن مجتمعات وفروعها، وقد اعتمدنا أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة وهذا لجعلها أكثر قرباً من الواقع باعتبار أن التدقيق الداخلي يمس جميع الشركات محل الدراسة دون استثناء و قد تم توزيع 70 استمارة على جميع الشركات محل الدراسة، وقد تم اعتماد 60 استمارة لغاية التحليل الإحصائي واستبعاد 10 استمارات لعدم استيفائها للشروط الضرورية للدراسة.

3- أداة الدراسة:

قام الباحثان بإعداد استبيان وفق سلم ليكارات الخماسي حيث تم تقسيمه إلى جزئين:

- الجزء الأول: يحتوي على البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة والمتمثلة في: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، الوظيفة.

- الجزء الثاني: تناول مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية ويتكون من 18 فقرة موزعة على محورين:

- المحور الأول: يناقش مدى تطبيق المعايير الخاصة في الشركات الجزائرية ويتكون من 6 فقرات موزعة على بعدين:

البعد الأول: الكفاءة والعناية المهنية، البعد الثاني: الاستقلالية والموضوعية.

- المحور الثاني: يناقش مدى تطبيق معايير الأداء في الشركات الجزائرية ويتكون من 12 فقرة موزعة على أربعة أبعاد:

البعد الأول: التخطيط لمهمة التدقيق، البعد الثاني: تنفيذ مهمة التدقيق، البعد الثالث: تقرير و نشر النتائج، البعد

الرابع: متابعة تنفيذ التوصيات و الاقتراحات.

4- صدق و ثبات الاستبانة:

يعتبر الصدق والثبات من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة لذلك تم تقنين الفقرات الأساسية للتأكد من صدق وثبات فقراتها

كما يلي:

- صدق تحكم الاستبانة: بواسطة هذه الطريقة يمكن التأكد من صدق الاستبانة عن طريق توزيعها على بعض الأساتذة المحكمين و

تم إعداد استبانة أولية حول الدراسة الميدانية وزعت عدة نسخ منها على مجموعة من الأساتذة المحكمين ذوي الاختصاص، وبعد

استرجاع النسخ الأولية والتعرف على النقائص والأخطاء التي تضمنتها تم تصحيحها وإضافة التعديلات المناسبة بحيث أصبحت

جاهزة كنسخة نهائية للتوزيع.

- صدق الاتساق الداخلي للاستبانة: يقصد بها مدى اتساق كل فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه، وقد تم استخدام معامل الارتباط سبيرمان لكل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه.
- صدق الاتساق البنائي: للتحقق من الصدق البنائي قام الباحث بحساب معامل الارتباط بين كل محور من محاور الاستبانة مع الدرجة الكلية لكل محور.¹¹

- يبين الجدول رقم (2) أن جميع الفقرات دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، وقيمة R المحسوبة أكبر من قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 59 والتي تساوي (0.216)، وهذا ما يؤكد أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي يطمئن الباحث على أنها تقيس ما وضعت لأجله وأنها صالحة للتطبيق على عينة الدراسة. (قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية 59 تساوي 0.216)؛

- يبين الجدول رقم (3) أن جميع الفقرات دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، وقيمة R المحسوبة أكبر من قيمة R الجدولية عند دلالة (0.05) ودرجة حرية 59 والتي تساوي (0.216)، وهذا ما يؤكد أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي يطمئن الباحث على أنها تقيس ما وضعت لأجله و أنها صالحة للتطبيق على عينة الدراسة. (قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية 59 تساوي 0.216).

- اختيار ثبات الاستبانة: يقصد بثبات الاستبانة أنها تعطي نفس النتائج في حالة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، هذا يعني أن تكون النتائج التي تعطيها الاستبانة متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على عينة الدراسة، وقد تم التحقيق من خلال معامل (ألفا كرونباخ)، لقد قام الباحثان باستخدام اختبار (ألفا كرونباخ) لقياس مدى ثبات أداة الدراسة، حيث بلغت القيمة الكلية (65.8%)، وهي نسبة جيدة تصلح لأغراض البحث العلمي كونها أعلى من النسبة المقبولة والتي تبلغ (60%)، حيث جاء اختبار هذه المتغيرات كما في الجدول رقم (4).

5- تحليل نتائج محاور الدراسة :

- اختبار الفرضية الأولى: لاختبار الفرضية الأولى تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الذي يقيس مدى بدل الكفاءة، والعناية المهنية في القيام بأعمال التدقيق الداخلي، والبعد الذي يقيس مدى استقلالية وموضوعية المدقق في قيامه بمهامه.. حيث تم استخدام المتوسط و الانحراف و الوزن النسبي و اختبار T للتعرف إلى ميل الفقرة نحو الإيجابية، أي قبول الفرضية البديلة التي يوافق أفراد العينة على محتواها إذا كان المتوسط المحسوب من بيانات العينة أكبر من المتوسط المحايد (3)، ومستوى الدلالة أقل من (0.05)، والوزن النسبي أكبر من (60%)، وتكون الفقرة مائلة نحو السلب، بمعنى قبول الفرضية العدمية أي أن أفراد العينة لا يوافقون محتواها إذا كان المتوسط المحسوب من بيانات العينة أقل من الوسط المحايد (3)، ومستوى الدلالة أكبر من (0.05)، والوزن النسبي أقل من (60%)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدا إذا كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05).

من خلال الجدول رقم (05) يمكن ملاحظة أن جميع الفقرات بلغ الوزن النسبي أكبر من (60%) ومستوى الدلالة (0.00) وهي أقل من (0.05) مما يدل على إيجابية الفقرات، أي قبول الفرضية البديلة حيث أن أفراد العينة يوافقون تماما الوسط الحسابي الذي يتراوح بين (3.85-4.72) في جميع فقرات المحور الأول.

وبصفة عامة تظهر نتائج جميع فقرات المحور الأول قيمة T تتراوح بين (35.685-110.36) والتي هي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.004، ما يبين أن الشركات محل الدراسة تقوم بتطبيق المعايير الخاصة بالتدقيق الداخلي، ذلك من

خلال تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية والموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، والتأهيل. وعليه رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 القائلة: تطبق الشركات الجزائرية محل الدراسة المعايير الخاصة الواجب مراعاتها في أعمال التدقيق الداخلي وذلك بناء على تحليل الجدول رقم (05).

(قيمة T الجدولية عند درجة حرية $n-1=59$ ومستوي دلالة 0.05 تساوي 2.004 حسب جدول توزيع ستودنت)
 - اختبار الفرضية الثانية: لاختبار الفرضية الثانية تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الذي يقيس مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للتدقيق الداخلي المتعارف عليها في الشركات الجزائرية. حيث تم استخدام المتوسط والانحراف والوزن النسبي واختبار T .
 من خلال الجدول رقم (05) يمكن ملاحظة أن جميع الفقرات بلغ الوزن النسبي فيها أكبر من (60%) ومستوى الدلالة (0.00) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على إيجابية الفقرات أي قبول الفرضية البديلة، حيث أن أفراد العينة يوافقون تماما الوسط الحسابي الذي يتراوح بين (4.5-4.67) في جميع فقرات المحور الثاني.

وبصفة عامة تظهر نتائج جميع فقرات المحور الثاني قيمة T تتراوح بين (90.46-117.80) وهي أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.004 ، وهذا ما يبين أن الشركات محل الدراسة تقوم بتطبيق معايير الأداء للتدقيق الداخلي وذلك من خلال التخطيط الجيد للمهمة، وتنفيذ، ونشر تقرير التدقيق، ومتابعة تنفيذ الاقتراحات و التوصيات . وعليه نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 القائلة : بأن الشركات محل الدراسة تقوم بتطبيق معايير الأداء للتدقيق الداخلي وذلك بناء على تحليل نتائج الجدول رقم (06).

- اختبار الفرضية الثالثة: لقد تم استخدام اختبار T للفروق بين متوسط آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام الشركات بتطبيق معايير التدقيق الداخلي تعزى للمسمى الوظيفي.
 إن النتائج المبينة في الجدول رقم (7) تشير إلى أن مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة أكبر من (0.05) كما تأخذ قيمة T المحسوبة لكل محور أيضا قيمة أقل من قيمة T الجدولية مما يدل على عدم وجود فروق أيضا في إجابات أفراد العينة تعزى للمسمى الوظيفي أي قبول الفرضية العدمية. كخلاصة يتضح أن قيمة T المحسوبة لجميع المحاور أقل من قيمة T الجدولية، كما أن مستوى الدلالة لجميع المحاور مجتمعة هي أكبر من (0.05)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي تعزى للمسمى الوظيفي. وعليه نرفض الفرضية البديلة H_1 وقبول الفرضية العدمية H_0 القائلة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات الباحثين حول مدى التزام الشركات بتطبيق معايير التدقيق تعزى إلى المسمى الوظيفي.

ثالثا- النتائج ومناقشتها:

- سعت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، فبعد الاطلاع على جميع الأدبيات العلمية والدراسات السابقة الخاصة بموضوع الدراسة وإجراء الدراسة الميدانية، تم التوصل إلى النتائج التالية:
- تتفق ممارسات التدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة بدرجة مقبولة مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المعتمدة، وذلك لإدراك الهيئات العليا، والمدققين الداخليين لأهمية الالتزام بهذه المعايير ضمن تحقيق أهداف التدقيق الداخلي و جودة أعمال التدقيق ؛
 - يتمتع المدققون الداخليون في الشركات الجزائرية محل الدراسة بالكفاءة المهنية ويتوفرون على المهارات اللازمة للقيام بأعمالهم كما أن استقلاليتهم تزيد من جودة أدائهم للمهام الموكلة إليهم؛

- تطبيق معايير الأداء للتدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة بدرجة جيدة؛
- اعتماد أغلب الشركات محل الدراسة لميثاق التدقيق الداخلي، وتمتع هذا النشاط بمكانة تنظيمية ملائمة، يدل على وجود إدراك من جانب مجالس الإدارة و الإدارات العليا في هذه الشركات لأهمية دور نشاط التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف الدراسة؛
- ما يميز طبيعة الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية محل الدراسة أنها خدمات تأكيدية، تتعلق بدرجة أولى بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المالية والتشغيلية.

خلاصة :

بالنظر إلى أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية فإن جل الشركات محل الدراسة تتفق ممارسات تطبيقها للتدقيق الداخلي مع المعايير الدولية لها، كما أن المدققين الداخليين في الشركات الجزائرية لديهم كفاءة مهنية ومهارات مقبولة تسمح لهم بالقيام بأعمالهم على أحسن وجه . كما أن المتغيرات المتعلقة بأفراد العينة، وكذا المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي لها تأثير ذو دلالة إحصائية على تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي بهذه الشركات.

بناءً على ما سبق يمكن تقديم جملة من التوصيات كالآتي:

- ضرورة وجود إلزام قانوني بتطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية.
- العمل على إصدار معايير تدقيق داخلي تتلاءم وبيئة الشركات الجزائرية.
- ضرورة المتابعة المستمرة للمدققين الداخليين للمستجدات والتطورات في المجال المتعلق بالتدقيق.
- ضرورة تعزيز الاهتمام بتطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية بشكل أكبر مما هو مطبق.

ملحق الجداول والأشكال البيانية

الجدول رقم (01): شركات عينة الدراسة

شركات عينة الدراسة	النشاط الاقتصادي	
SAIDAL	صناعة الادوية	1
SIDER	البناء والتعمير	2
ARCELOR MITTAL	الحديد والصلب	3
GICA	صناعة الاسمنت	4
FERTIAL	الأسمدة الفوسفاتية والامونيا	5
SONELGAZ	الطاقة الكهربائية والغاز	6
BATIMETAL	البناء والتعمير	7
ENICAB	صناعة الكوابل الكهربائية	8
ROUIBA	منتجات غذائية	9
MAMI	منتجات غذائية	10
AURASSI	الفندقي	11
ALLIANCE	التأمينات	12

المصدر: من إعداد الباحثان

الجدول رقم (02): نتائج اختبار ارتباط كل بعد مع الدرجة الكلية للمحور الأول

مستوى الدلالة	معامل الارتباط r	البعد
0.00	0.69	الكفاءة و العناية المهنية

0.00	0.72	الاستقلالية و الموضوعية
------	------	-------------------------

المصدر: مُعد بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

الجدول رقم (03): اختبار ارتباط كل بعد مع الدرجة الكلية للمحور الثاني

مستوى الدلالة	معامل الارتباط r	البعد
0.00	0.66	التخطيط الجيد للمهمة
0.00	0.73	تنفيذ مهمة التدقيق
0.00	0.87	تقرير ونشر النتائج
0.00	0.93	المتابعة

المصدر: مُعد بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

الجدول رقم (04): نتائج اختبار ثبات الاستبيان لكل محاور

معامل الفا كرونباخ	عدد الفقرات	البعد
%75	3	الكفاءة والعناية المهنية
%65.5	3	الاستقلالية والموضوعية
%66.7	3	التخطيط الجيد للمهمة
%62.5	3	تنفيذ المهمة
%63.6	3	تقرير ونشر النتائج
%80.3	3	متابعة التوصيات
%65.8	18	جميع فقرات محاور الاستبانة

المصدر: مُعد بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

الجدول رقم (05): تحليل نتائج فقرات المحور الأول حول مدى تطبيق المعايير الخاصة للتدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة

مستوى الدلالة	قيمة T	الوزن النسبي	الانحراف	المتوسط	عدد الفقرات	البعد
0.00	110.36	%94.4	0.33	4.72	3	الكفاءة والعناية المهنية
0.00	35.685	%77	0.83	3.85	3	الاستقلالية والموضوعية

المصدر: مُعد بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

الجدول رقم (06): تحليل نتائج فقرات المحور الثاني حول مدى تطبيق معايير الأداء للتدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة.

مستوى الدلالة	قيمة T	الوزن النسبي	الانحراف	المتوسط	عدد الفقرات	البعد
0.00	92.74	%90	0.37	4.5	3	التخطيط الجيد للمهمة
0.00	117.80	%93.2	0.30	4.66	3	تنفيذ مهمة التدقيق
0.00	115.86	%93.4	0.31	4.67	3	تقرير ونشر النتائج
0.00	90.46	%91.2	0.39	4.56	3	المتابعة

المصدر: مُعد بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

الجدول رقم (07): نتائج اختبار T لحساب الفروق لإجابات أفراد العينة حول مدى التزام الشركات بتطبيق معايير التدقيق الداخلي تعزى المسمى الوظيفي.

المحور	عنوان المحور	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف	T	مستوى الدلالة
المحور الأول	الكفاءة والعناية المهنية	مدقق داخلي	50	4.66	0.33	-3.16	0.07
		مراقبة تسيير	10	5			
	الاستقلالية والموضوعية	مدقق داخلي	50	4.15	0.52	-7	0.91
		مراقبة تسيير	10	2.33			
	التخطيط الجيد للمهمة	مدقق داخلي	50	4.66	0.00	-0.61	1.06
		مراقبة تسيير	10	3.66			
	تنفيذ المهمة	مدقق داخلي	50	4.66	0.33	-1.023	0.78
		مراقبة تسيير	10	4.66			
	تقرير ونشر النتائج	مدقق داخلي	50	4.66	0.14	-2.19	0.59
		مراقبة تسيير	10	4.73			
	المتابعة	مدقق داخلي	50	4.66	0.10	-1.21	0.40
		مراقبة تسيير	10	4.03			

المصدر: مُعد بالاعتماد على نتائج التحليل باستخدام برنامج SPSS

المراجع والهوامش المعتمدة :

- ¹ -Institute of internal Auditors(IIA). «International Standards for professional practice of internal auditing», Florida, USA,2008.
- ² - J.Renard « théorie et pratique de l'audit interne »,ED. organisation, 6^{eme}, ED. paris,2007 , p115.
- ³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988.
- ⁴ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 55 المؤرخة في 27/09/1995 .
- ⁵ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 14 المؤرخة في 04/03/2009.
- ⁶ - www.association des auditeurs consultants algériens.dz
- ⁷ - نقاز احمد، "دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار،دراسة حالة مجمع صيدال"، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة الاغواط، الجزائر 2007.
- ⁸ - العايب عبد الرحمان، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية "ملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة الجزائر. يومي 11 و 12 أكتوبر 2010.
- ⁹ - P.A Burnaby et al , Usage of Internal Auditing Standards By companies in the United States and select European countries, Managerial Auditing Journal, vol ,24 No9,2009.
- ¹⁰ - C.Bota-Avram and C.Palif, « Measuring and assessment of internal audit's effectiveness »,Annals of faculty of economics,vol3,Issue1,University of Oradea,Romania,2009.
- ¹¹ - ألببائي محمود مهدي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام SPSS معالجة البيانات مع اختبار شروط التحليل وتفسير النتائج، عمان، الأردن، دار المكتبة الحامد، الطبعة الأولى،2004، ص:15.

