

دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات.
دراسة حالة مجموعة من شركات المساهمة الجزائرية

The Role of Internal Audit in improving the corporate governance
Case Study of a Group of joint-stock companies.

خيرة مجدوب¹، عبد الحق زياتي²

Kheira MEDJDOUB¹, Abdelhak ZIANI²

¹ جامعة ابن خلدون، تيارت (الجزائر)، kheira.medjdoub@univ-tiaret.dz

² جامعة ابن خلدون، تيارت (الجزائر)، abdelhak.ziani@univ-tiaret.dz

تاريخ القبول: 2021-10-03

تاريخ الاستلام: 2021-02-01

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات وهذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وقدرته على تسيير المخاطر والحد من عدم تماثل المعلومات وكذا ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح، بالإضافة إلى معرفة معوقات تطبيق الحوكمة في الشركات، ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة واستكمال الجانب النظري تم استخدام الإستبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS واستخدام الاختبارات والمعالجة الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات نتيجة تدعم موضوع الدراسة، حيث تم توزيع الإستبانة على عدد من المدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية وبلغ عددهم 106 فردا. ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: لا توجد استقلالية للمدقق الداخلي في بعض شركات المساهمة الجزائرية، كذلك تؤثر لجنة التدقيق وخاصة لجنة البنوك الجزائرية بشكل أساسي في ضمان حسن سير العمليات التي تقوم بها الإدارة وقسم التدقيق الداخلي.

كلمات مفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، عدم تماثل المعلومات

تصنيف JEL : G34, M42, D82

Abstract :

This study aims to highlight the role of internal audit in improving the corporate governance of Algerian institutions through its evaluation of the internal control system and its ability to manage the risks and reduce information asymmetry, as well as ensuring the protection of the rights of stakeholders, in addition to knowing the obstacles of applying corporate in companies. In order to achieve the goals of this study, a questionnaire is used to collect initial data related to the study subject, and then empty it and analyze it using the SPSS program

² المؤلف المرسل: عبد الحق زياتي، zianifouad@hotmail.fr

and use the appropriate statistical tests in order to reach useful indications that supports the investigation, where the questionnaire is distributed to all the auditors involved in the Algerian joint-stock companies of 106 people.

The study reaches a set of results that there is no independence of the internal auditor in some of Algerian joint-stock companies, the audit committee, especially the Algerian Banks Committee, mainly affects ensuring the proper functioning of the operations carried out by the administration and the internal audit department.

Keywords : Internal Auditor ; Corporate Governance ; Risk Management ; Internal Control ; Information Asymmetry

Jel Classification Codes : D82 ; M42 ; G34

مقدمة:

بعد الهزات المالية التي عصفت بأكبر المؤسسات العالمية سواء في الولايات المتحدة الأمريكية، أوروبا وحتى اليابان أصبح التدقيق الداخلي أداة رقابية لا يمكن الاستغناء عنه في حوكمة الشركات، لهذا الغرض يمكن القول أن التدقيق الداخلي يلعب دورا فعال في تخفيض عدم تماثل المعلومات وفي جودة ومصداقية المعلومات.

فالتدقيق الداخلي من خلال الصفات الشخصية التي يتمتع بها (الكفاءة، المعرفة... إلخ) يمكن له أن يساهم في تحسين حوكمة الشركات، فحسب نظرية الوكالة التدقيق الداخلي يعتبر كأداة هامة للتقليل من حدة الصراع القائم بين الإدارة والملاك¹، ويعرف التدقيق الداخلي حسب *Robert Moeller* على أنه " وظيفة تقييمية مستقلة تم إنشاؤها داخل المنظمة من أجل فحص وتقييم أنشطتها خدمة للمنظمة"².

من خلال هذا التعريف، يمكن أن نستنتج أن التدقيق الداخلي أصبح مطالبا أكثر من أي وقت مضى بلعب دور مهم في عمليات حوكمة الشركات (تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة)، لذلك فهو يعتبر بمثابة الركيزة الأساسية داخل المؤسسة من خلال حمايته لحقوق المساهمين.

ويعتبر موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة التي أصبحت محط اهتمام العديد من الدوائر الاقتصادية والمالية وحتى القانونية، حيث أصبحت بمثابة مجموعة من العمليات التي تهدف إلى التأكد من السير الحسن لنشاط المنظمة بالشكل الذي يضمن ويحمي حقوق المساهمين، فمصطلح الحوكمة كما هو معلوم ليس بجديد على مهنة المحاسبة لارتباطه الوثيق بنظام الرقابة الداخلية ويعتبر مرحلة من مراحل تطور هذا النظام³.

وحسب لجنة كادبوري، تعرف حوكمة الشركات على أنها: " نظام يتم بمقتضاه إدارة ومراقبة الشركات"⁴، بينما يرى *Arther Levit* رئيس لجنة بورصة الأوراق المالية *SEC* أن حوكمة الشركات لها أهمية بالغة لدى أصحاب المصالح، حيث أشار أن حوكمة الشركات هو مفهوم واسع المجال يستخدمه المشرعون والمستثمرين والمحاسبون وأعضاء مجلس الإدارة⁵، وتعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات علاقة وطيدة بالرغم من حداثةها، حيث كان الاعتماد

فقط على التدقيق الخارجي بمثابة أداة رقابية لسلوك المدير، لكن ومع التطور الذي شهدته حوكمة الشركات خلال الفترة الأخيرة أصبح التدقيق الداخلي كذلك أداة هامة يعمل على مراقبة تلك العلاقة التعاقدية بين الإدارة والمساهمين. فالجزائر كغيرها من دول العالم شهدت في الآونة الأخيرة العديد من الفضائح المالية، مما أدى بالهيئات التشريعية إلى سن قوانين وتعليمات وأنظمة جديدة خاصة بالرقابة الداخلية⁶ وهذا من أجل تعزيز آليات التدقيق (الاستقلالية) والرقابة الداخلية بهدف دفع الشركات إلى المزيد من الشفافية، لا سيما في مجال التقارير المالية.

إشكالية الدراسة: إن الدور الجديد الذي يجب أن يلعبه التدقيق الداخلي يدخل في صميم مشكلة الدراسة، حيث أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات لها أهمية كبيرة داخل المؤسسات، ففي السنوات الأخيرة بات لزاما على هذه الأخيرة ليس فقط خلق وظيفة التدقيق الداخلي فحسب ولكن وجب عليها تعزيز دورها خاصة في ما يتعلق بحوكمة الشركات.

وتأسيسا على ما سبق تبرز إشكالية دراستنا والمتمثلة في التساؤل التالي:

كيف يمكن للتدقيق الداخلي تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة نطرح الفرضية الرئيسية التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

وتتفرع عن الفرضية الرئيسية أعلاه الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية 01:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛

- **الفرضية 02:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم التدقيق الداخلي لفعالية إدارة المخاطر في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛

- **الفرضية 03:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لتخفيض عدم تماثل المعلومات كأحد مجالات مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛

- **الفرضية 04:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لالتزام التدقيق الداخلي بحماية حقوق أصحاب المصالح في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛

أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من مجموعة العناصر التي يمكن حصرها في النقاط التالية:

- إظهار درجة التوافق بين وظيفة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؛

- قلة البحوث المحاسبية بشأن التأثير بين حوكمة المؤسسات ووظيفة التدقيق الداخلي؛
- كشف مدى التزام المدققين الداخليين بالمؤسسات الجزائرية بمبادئ حوكمة الشركات؛
- أهداف الدراسة:** هدفت هذه الدراسة إلى:
 - دراسة وتحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؛
 - دراسة مدى تأثير التدقيق الداخلي على فعالية الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وعدم تماثل المعلومات؛
 - تقييم دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين نظام حوكمة الشركات؛
 - تقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات التي يراها الباحثان مناسبة والقابلة للتوظيف بشركات المساهمة.
- حدود الدراسة:** تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

1- **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على عينة من شركات المساهمة الجزائرية.

2- **الحدود البشرية:** اختار الباحثان عينة من المديرين الماليين، المحاسبين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في عدد من شركات المساهمة الجزائرية، كونهم تتوفر لديهم المعرفة الكافية بأعمال التدقيق الداخلي وآليات حوكمة الشركات.

3- **الحدود الزمانية:** تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة ما بين شهر فيفري 2019 وشهر أكتوبر 2020.

منهج الدراسة: اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي، فعلى صعيد المنهج الوصفي تم إجراء المسح المكتبي والاطلاع على الأبحاث والدراسات والبحوث النظرية والميدانية لبلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري، أما على الصعيد التحليلي فقد تم استخدام الإستبانة التي تم إعدادها بالاعتماد على مقاييس طورت من قبل العديد من الباحثين، وذلك بهدف جمع البيانات الأولية واختبار الفرضيات الموضوعية.

متغيرات الدراسة: تعد متغيرات الدراسة ركائز أساسية في البحث العلمي وخاصة المتغير التابع والمستقل في كل مجالات الأبحاث وأنواعها وبالنسبة لدراستنا فقد شملت بالتحليل والاختبار المتغيرات التالية:

- **المتغير المستقل:** هو ذلك العامل الذي يراقبه الباحث ويقاس تأثيره الموجب أو السالب في المتغير التابع وهو يمثل في دراستنا " التدقيق الداخلي " الذي أصبح أداة رقابية لا يمكن الاستغناء عنه في الشركات خاصة في ظل المخاطر التي تعيشها هذه الأخيرة.

- **المتغير التابع:** هو المتغير الذي يتغير نتيجة تأثير المتغير المستقل وفي دراستنا يمثل " حوكمة شركات " التي تساهم بدور بارز في وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وأصحاب المصالح.

المتغيرات التابعة الفرعية: وهي العناصر الواجب توافرها من أجل تحسين حوكمة الشركات (حوكمة جيدة) من منظور المعهد الدولي للمدققين الداخليين والمتمثلة في:

- نظام رقابة داخلية جيد،
- تسيير فعال لإدارة المخاطر،
- تخفيض عدم تماثل المعلومات؛
- حماية حقوق أصحاب المصالح؛

الدراسات السابقة: هناك بعض الدراسات التي حاولت التطرق إلى موضوع مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات والتي يمكن تحديدها وفق ترتيبها الزمني كما يلي:

1- دراسة (*Jensen & Meckling, 1976*)، هدفت هذه الدراسة إلى معالجة مشكل تضارب المصالح بين حملة الأسهم والمديرين، بالإضافة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي والخارجي في حوكمة الشركات، وقد خلص الباحثان إلى أن التدقيق الداخلي والخارجي يعتبران أحد أهم الأدوات الرقابية في تخفيض المخاطر التي تنتج عن تضارب المصالح.

2- دراسة (*Ebondon Wa Mandzila, 2005*)، تدور إشكالية هذا البحث حول دور التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، وخلصت هذه الدراسة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية أصبحتا اليتيم محوريتين لتنظيم سلوك أصحاب المصالح في علاقتهم داخل الشركة، بالإضافة إلى أن من أهم أسباب الفساح المالية التي عصفت بأكبر الشركات العالمية عدم فاعلية نظام حوكمة الشركات، كما أشارت الدراسة إلى الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في خفض عدم تماثل المعلومات بين المساهمين (الملاك) والمديرين (الإدارة).

3- دراسة (*رولا عبد المجيد انشاصي, 2015*)، سعت هذه الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي من خلال استبيان وجه إلى مجموعة من وحدات التدقيق الداخلي في شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين البالغ عددها (46) وحدة تدقيق داخلي، بالإضافة إلى تحديد مدى تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على تطوير الأداء المهني للمدققين الداخليين لهذه الشركات، وخلصت الدراسة إلى أنه يوجد أثر إيجابي لتطبيق حوكمة الشركات على وظيفة التدقيق الداخلي من خلال التطبيق السليم لحوكمة الشركات الذي يساعد على توفير الاستقلال المهني للمدقق الداخلي ويمكنه من تحقيق أهدافه بشكل فعال.

4- دراسة (*Alassane Ouattara, 2016*)، حاولت هذه الدراسة تقديم مساهمة في دراسة موضوع جودة التدقيق والكشف عن العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وقد خلصت هذه الدراسة إلا أن التدقيق الداخلي يعتبر آلية مفتاحية في حوكمة الشركات، تساعد بشكل خاص على تحسين جودة التقارير المالية وبالتالي تقليل

عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصلحة، بالإضافة إلى أنه من أجل ضمان هذا التصميم يجب أن تتميز مهنة التدقيق بالجودة، أي أن يتم تنفيذها من قبل مدققين أكفاء ومستقلين.

5- دراسة (صالحى محمد يزيد، كسرى أسماء، 2016)، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى تأثير تطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية في شركة صيدال، أما عينة الدراسة فتكونت من (100) مستجيباً من المدققين الداخليين والمدبرين الماليين ومحافظي الحسابات بالإضافة إلى مجموعة من الأساتذة الجامعيين ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بإعداد إستبانة شملت (13) فقرة، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها أن التدقيق الداخلي يقوم بإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الوظائف التي أصبح يقوم بأدائها في إطار حوكمة الشركات، بالإضافة إلى أن هناك علاقة بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة وتفعيلها على مستوى شركة صيدال.

5- دراسة (الحضر أوصيف، 2017)، تمحورت إشكالية هذا البحث حول دراسة موضوع تحسين جودة التدقيق الداخلي في إطار الممارسات الدولية لحوكمة الشركات بهدف تطوير طرق وأداء تسيير الشركات الجزائرية وآليات إدارة المخاطر، وقد خلصت هذه الدراسة إلا أن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يساهم في محاربة الفساد بشركات المساهمة الجزائرية وأن الاستقلالية والموضوعية شرطان أساسيان حتى يتمكن قسم التدقيق من أداء مهامه على أكمل وجه، بالإضافة إلا أن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم خدمات متنوعة بين الوقاية والاستشارة والتأكيد، مما يجعلها تحقق قيمة مضافة للشركة وأصحاب المصالح.

6- دراسة (Fatima Sehaba, Cherif Lahlou, 2018)، وهي عبارة عن مقال تم نشره في مجلة *International Journal of Business & Economic Strategy*، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر خصائص مجلس الإدارة والمدبر على الأداء الاقتصادي والمالي للشركة العمومية الجزائرية، وهذا من خلال التطرق إلى مصطلح حوكمة الشركات بالإضافة إلى إظهار العلاقة بينها وبين الأداء في المؤسسة، وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مجلس الإدارة ومدته اجتماعاته وعمر المدبر التنفيذي والأداء المالي والاقتصادي. من ناحية أخرى، فإن عقد اجتماعات مجلس الإدارة بشكل منتظم يطمئن المساهمين ويزيد من المالي والاقتصادي للمؤسسة، وفي الأخير فإن تعويض المدبر التنفيذي يسمح بتحسين أداء هذه الشركة. وما يلاحظ في جل الدراسات السابقة تركيزها على دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال الارتكاز على دوره التقليدي المتمثل في اكتشاف الأخطاء وتقديم خدمات استشارية.

ولعل أهم ما يميز هذه الدراسة عن غيرها هو كونها عالجت دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال التركيز على العناصر الأساسية الواجب توفرها من أجل الوصول إلى المفهوم الحديث للحوكمة (الحوكمة الجيدة)

والمتمثلة في (نظام الرقابة الداخلية الجيد، والتسيير الفعال لإدارة المخاطر)، كما تستمد هذه الدراسة خصوصيتها من تفردها بمعالجة الموضوع على مستوى شركات المساهمة الجزائرية بشكل خاص.

تقسيمات الدراسة: سعيًا منا لتحقيق الهدف من هذا البحث سيتم تنظيم المتبقي منه إلى جزأين رئيسيين: يتناول الجزء الأول بالدراسة والتحليل الإطار النظري والتصوري للعلاقة الوطيدة التي تجمع بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، أما الجزء الثاني فخصص للدراسة التطبيقية وتحليل النتائج واختبار الفرضيات الموضوعية واستعراض أهم النتائج والتوصيات.

1. علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات:

تبرز العلاقة بين التدقيق الداخلي والحوكمة وثيقة وقوية من البداية في تعريف التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين العالمي (IIA): " نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة"⁷.

هذا الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية تقييم نظام الحوكمة تم التنصيص عليه صراحة في المعيار 2110 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين العالمي (IIA) (نسخة 2017).

المعيار 2110: الحوكمة. يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المنشأة عبر:⁸

- أخذ قرارات إستراتيجية وعملية؛
- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة؛
- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المنشأة؛
- ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة داخل المنشأة؛
- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل المنشأة.
- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين المجلس والمدققين الخارجيين ومقدمي خدمات التأكيد للآخرين والإدارة؛

كما أكدت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي معيار 1220 (نسخة 2017) على ضرورة استخدام المدققين الداخليين لمعارفهم وخبراتهم وميزاتهم الأخرى، مثل الاستقلالية والموضوعية في تقييم فعالية الضوابط الأساسية في المؤسسة وذلك بغرض مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها:

المعيار 1220.ت.1: يجب على المدققين الداخليين أن يبذلوا العناية اللازمة في أعمالهم وذلك بالأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:⁹

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة؛
 - درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التطمين عليها؛
 - ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛
 - احتمال حدوث أخطاء جسيمة أو الاحتيال أو عدم الامتثال؛
 - تكلفة أعمال التطمين مقارنة بالمنافع الكاملة.
- إلا أن هذا التقييم لا يكون فعالا وعمليا إلا إذا تم دعمه من نظام حوكمة قوي من أهم قواعده إرساء بيئة رقابية سليمة ولجنة مستقلة للتدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة وتدقيق داخلي أكثر موضوعية واستقلالية مرتبط هيكليا وإداريا بالإدارة العليا وعمليا بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق، فكلما كان نظام الحوكمة بالمؤسسة قويا وفعالاً كلما كان التدقيق الداخلي فعالاً وذا قيمة مضافة للشركة.
- ويبدو دور الحوكمة في تعزيز دور التدقيق الداخلي منطقياً ومشروعاً حيث أن عملية البناء في أي شركة تنطلق من وضع الرؤى المستقبلية والخطط الإستراتيجية للمؤسسة لتصل إلى إرساء الهياكل التي ستقوم بتنفيذ هذه التوجهات.
- في الختام لا بد من التأكيد على أهمية التدقيق الداخلي في نوعية كافة الأطراف من مجلس إدارة ولجنة تدقيق وإدارة عليا بالدور المحوري للحوكمة في تحقيق أهداف الشركة والحفاظة على ديمومتها وكسب ثقة كافة منظورها من خلال تقديم النصح والإرشاد بالمواضيع ذات العلاقة عن طريق المهام الاستشارية التي يقدمها أو عقد اجتماعات نوعية دورية أو تقديم دورات تدريبية للأعوان في مجال الحوكمة.

2. أساليب التدقيق الداخلي لتحسين أداء الحوكمة:

من المعلوم وكما تم الإشارة إليه سابقاً أن الدقيق الداخلي يعتبر من أهم الأدوات التي تساعد على تقييم فعالية حوكمة الشركات، حيث أشار **Richard Chambers**، المدير السابق لمعهد المدققين الداخليين أنه للوصول إلى حوكمة جيدة يجب توفر عنصرين أساسيين، أولاً نظام رقابة داخلية فعالاً وثانياً فعالية الإدارة الإستراتيجية للمخاطر¹⁰، بينما يرى البعض أن الحوكمة الجيدة تتطلب بالإضافة إلى العنصرين السابقين توفر معلومات مماثلة بين الإدارة والملاك وكذلك تحقيق حاجيات أصحاب المصالح¹¹.

1.2 تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية: يلعب التدقيق الداخلي دوراً هاماً في تحسين وتقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ

يعتبر من أولى أهدافه، فحسب **Gramling** وآخرون، حوكمة الشركات تتكون من أربعة عناصر أساسية:¹² - التدقيق الخارجي-لجنة التدقيق - مجلس الإدارة وأخيراً وظيفة التدقيق الداخلي، وهذه الأخيرة لها علاقة مع كل عنصر من هذه العناصر والتي تسمح لها بالتقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية. إلا أن نجاح هذا التقييم مرتبط بمدى توفر نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الخصائص وهذا حتى يتسنى للشركة بلوغ أهدافها المسطرة على سبيل المثال: الفصل بين

المسؤوليات والاختصاصات-وضوح خطط السلطة والمسؤولية-كفاءة الموظفين-سلامة السجلات وإجراءات التصديق عليها¹³

وفي هذا السياق، ينص قانون سارينز أوكسلي (SOX) في جويلية 2002 على ضرورة أن يلعب التدقيق الداخلي دور أساسي في عملية إعداد تقرير من طرف مجلس الإدارة فيما يتعلق بفعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة¹⁴، زيادة على ذلك، أكدت المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (معيار 2130) الخاص بالرقابة على: "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات"¹⁵.

2.2 تخفيض عدم تماثل المعلومات: تعتبر نظرية الوكالة من أهم النظريات التي تطرقت إلى مشكلة عدم تماثل المعلومات، حيث أشار Jensen & Meckling إلى أن فجوة البعد التي يعود سببها إلى انفصال الملكية عن الإدارة تخلق لنا ذلك صراع المتمثل في تحقيق المصلحة الخاصة وهذا بسبب تقديم المدراء معلومات غير صحيحة، أي معلومات لا تمثل حقيقة الوضعية المالية للشركة، إلى المساهمين¹⁶.

ويعمير Pigé بين ثلاثة مستويات من عدم تماثل المعلومات:¹⁷

- عدم تماثل المعلومات الموجودة بين المدراء وممثلين المساهمين؛
 - عدم تماثل المعلومات الموجودة بين المساهمين وممثلهم والمدراء؛
 - عدم تماثل المعلومات الذي يظهر عندما يسعى مساهمو المؤسسة إلى فتح رأس مالهم.
- والتدقيق الداخلي بحكم تبعيته المباشرة للإدارة لم يكن له دور فعال في تخفيض هذه المستويات الثلاثة المتعلقة بعدم تماثل المعلومات، إلا أن الأحداث الاقتصادية الأخيرة والمتمثلة خاصة في الهزات المالية التي عصفت بأكبر المؤسسات العالمية منحت لوظيفة التدقيق الداخلي دور أكثر فاعلية في تخفيض عدم تماثل المعلومات، انطلاقا من كونه احد أهم الآليات التي تساهم في تعزيز الشفافية وإعطاء قدر من الثقة والدقة والمصدقية والملائمة للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها، حيث يكمن هذا الدور من خلال إتباع مبادئ الإفصاح المحاسبي والمتمثلة في :

- مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي؛
- مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الداخلي وتوفير الخصائص النوعية للمعلومات وتقييم ومتابعة الأداء وإدارة الأرباح، انتهاءا بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية وتوصيلها لمختلف المستخدمين؛
- مرحلة ما بعد الممارسات الفعلية وتشمل أدوار التدقيق الداخلي وما يحققه من ثقة ومصدقية في المعلومات التي تم الإفصاح عنها.

من خلال هذا يمكن القول أن التدقيق الداخلي يسعى إلى تحقيق مستوى عال من الشفافية في توفير المعلومات من خلال ما يلي:

-المساءلة والرقابة، الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية- تدعيم الرقابة الداخلية - تحقيق الإفصاح والشفافية. بالإضافة إلى ذلك، وحتى يتسنى لوظيفة التدقيق الداخلي القيام بدور فعال في تخفيض والحد من عدم تماثل المعلومات يجب توفر شرط أساسي يتمثل في ربط التدقيق الداخلي مباشرة بمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق وهو الشيء الذي يمنحه أكثر استقلالية.

3.2 تحسين وتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر: يلعب التدقيق الداخلي كذلك دورا مهما في تحسين فاعلية إدارة مخاطر

المؤسسة، حيث يرى Gramling & Myers أن المدقق الداخلي يمارس تأثير كبير على العناصر الخمسة المكونة لإدارة مخاطر المؤسسة، حيث يعطي تأكيدا معقولا على:

- عملية إدارة المخاطر،

- أن المخاطر يتم تقييمها بشكل صحيح،

- أن عملية إدارة المخاطر قد تم تقييمها بفعالية،

- أن الإبلاغ عن المخاطر تم تحديدها بشكل صحيح

- أنه تم إعداد تقرير عن إدارة المخاطر في الشركة.¹⁸

من جهة أخرى، يمكن للتدقيق الداخلي أن يوفر خدمات استشارية وهذا بهدف تحسين حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، وعمليات الرقابة، ويعتمد التدقيق الداخلي عند تقديم خدمات استشارية على الموارد الداخلية والخارجية المتاحة للمجلس وعلى مدى نضج المنظمة¹⁹.

4.2 دور التدقيق الداخلي في حماية أصحاب المصالح: يحتل التدقيق الداخلي أهمية كبيرة بالنسبة لأصحاب المصالح

باعتباره من أهم الأدوات الرقابية التي تحمي ممتلكات المساهمين، فبعد الهزات المالية التي عصفت بأكبر المؤسسات العالمية بسبب التحريفات في القوائم المالية وتقديم معلومات لا تمثل حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة أصبح المساهمون يطالبون أكثر من أي وقت مضى بضرورة حماية ممتلكاتهم وهذا عن طريق إعداد القوائم المالية بشكل موضوعي مع الاعتماد على أدلة الإثبات الخارجية في تحقيق أرصدة حسابات هذه القوائم.

3. الجانب التطبيقي: دراسة ميدانية على مستوى شركات المساهمة الجزائرية.

1.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من عدد من شركات المساهمة الجزائرية البالغ عددها 49 مؤسسة، حيث تشكلت عينة الدراسة من 106 مستجوب مختص من مختلف الشركات المستهدفة تم اختيارها بالطريقة العشوائية البسيطة ولكن واجهتنا العديد من الصعوبات تمثلت في:

- صعوبة الاتصال بالمختصين في مجال التدقيق الداخلي؛
- صعوبة إيجاد شركات تحتوي على وظيفة التدقيق الداخلي؛
- النظر إلى الباحث على أنه مراقب مالي.

الجدول 1: الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان.

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	150	عدد الاستثمارات الموزعة
10.66%	16	عدد الاستثمارات المفقودة
3.33%	05	عدد الاستثمارات الملغاة
15.33%	23	عدد الاستثمارات الواردة بعد الأجل
70.66%	106	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الباحثين.

ومن خلال قراءة الجدول (01) يتبين أنه تم وضع 150 استبيان لغرض جمع المعلومات و توزيعها على المؤسسات المعنية بالدراسة والبالغ عددها 49 مؤسسة، وبعد التأكد من صدق وسلامة الاستبيان تم توزيعه على العينة المدروسة، وتم فقد 16 استبيان لعدم إمكانية استرجاعه وقدرت الاستثمارات الملغاة بـ 05 استثمارات في حين وردت 23 استمارة بعد الآجال المحددة وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة والتحليل هو 106 استبيان كامل أي أن معدل الإجابة كان 70.66% والتي تعتبر نسبة معتبرة ومقبولة في العرف الإحصائي في الميدان العملي.

2.3 أداة الدراسة:

لقد تم إعداد الاستبيان حول موضوع: "دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات- دراسة مجموعة من شركات المساهمة الجزائرية -، حيث يعتبر هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من خلال ملاحظة ومقابلة مسيري وموظفي المؤسسات التي شملتها الدراسة، وتكوّن الاستبيان من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: ويشمل الأسئلة التي تخص السمات الأساسية للفتنة المبحوثة وهي: المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق، بالإضافة إلى عدد من الأسئلة التفسيرية.

القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور الدراسة حيث اشتملت الدراسة على 25 عبارة موزعة على أربع (04) محاور رئيسية وهي:

المحور الأول: "يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلي"، ويتكون هذا المحور من 06 عبارات تدور حول علاقة وظيفة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية وهذا من خلال معرفة الدور الذي تلعبه هاته الأخيرة في تقييم كفاءة وفعالية هذا النظام، بالإضافة إلى معرفة أثر التدقيق الداخلي في جعل هذا النظام يتماشى وفقا للإجراءات والنصوص المعمول بها في المؤسسة من منطلق أن التدقيق الداخلي هو مراقبة الرقابة، كما تشمل هاته العبارات على مدى أهمية هذه الأداة الرقابية في تحسين حوكمة المؤسسات من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وجاءت على النحو التالي:

العبارة رقم 01: "يحرص المدقق الداخلي على التأكد من وجود نظام للرقابة الداخلية."

العبارة رقم 02: "تساعد مراقبة التدقيق الداخلي للإجراءات المعمول بها على تقييم كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية."

العبارة رقم 03: "يساهم التدقيق الداخلي في تصحيح نظام الرقابة الداخلية بتقديم خدمات استشارية له."

العبارة رقم 04: "يضمن التدقيق الداخلي الاستمرارية في مراجعة نظام الرقابة الداخلية."

العبارة رقم 05: "يعمل التدقيق الداخلي على تشجيع التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية."

العبارة رقم 06: "تسمح إجراءات التدقيق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية بتحسين الحوكمة في الشركة."

المحور الثاني: "يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي كأداة رئيسية لإدارة المخاطر من أجل تحسين الحوكمة"، يضم هذا المحور 08 عبارات تبرز مدى الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية وهذا من خلال تقييم الأخطار وتقديم الاستشارات لتصحيحها ومعالجتها، كذلك تبرز هاته العبارات مدى أهمية التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من أجل الوصول إلى حوكمة فعالة خاصة وأن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت مطالبة أكثر من أي وقت مضى بالتركيز على إدارة المخاطر في ظل الأخطار الحديث التي أصبحت تتعرض لها المؤسسات، وجاءت العبارات بالتسلسل التالي:

العبارة رقم 01: "يقوم التدقيق الداخلي بالتقييم أولي للمخاطر المتعلقة بالنشاط محل الفحص."

العبارة رقم 02: "يقدم التدقيق الداخلي خدمات استشارية في مجال إدارة المخاطر و التحكم بها."

العبارة رقم 03: "يركز التدقيق الداخلي على تقييم كفاءة و فعالية الإجراءات الموضوعة لمواجهة المخاطر."

العبارة رقم 04: "يسهر التدقيق الداخلي على متابعة تنفيذ مخططات العمل."

العبارة رقم 05: "يعتمد التدقيق الداخلي على الأولويات المحددة من طرف مجلس الإدارة لترتيب و تصنيف المخاطر المحتملة."

العبارة رقم 06: "يعتمد التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر على توثيق نتائج تقييم المخاطر و الإجراءات الرقابية."

العبارة رقم 07: "تتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي الأدوات و الوسائل اللازمة لقياس المخاطر و تقييمها"

العبارة رقم 08: "يركز التدقيق الداخلي بشكل أساسي على إدارة المخاطر من أجل تحسين الحوكمة."

المحور الثالث: "يمكن للتدقيق الداخلي تخفيض عدم تماثل المعلومات المطلوب لتحقيق حوكمة جيدة"، ويشمل هذا المحور

05 عبارات تهدف إلى معرفة ما إذا كان التدقيق الداخلي يسهر على ضمان الشفافية في المؤسسات الجزائرية وهذا من

خلال ضمان صحة ومصداقية المعلومات المالية بالإضافة إلى دور لجان المراجعة في تعزيز دور التدقيق الداخلي المتمثل

بتخفيض تماثل المعلومات، كما أن هاته العبارات تهدف كذلك إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة

المؤسسات الجزائرية من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات، ومن أجل هذا تم صياغة عبارات المحور كما يلي:

العبارة رقم 01: "تعمل لجنة التدقيق على تعزيز دور التدقيق الداخلي في تخفيض عدم تماثل المعلومات."

العبارة رقم 02: "يضمن التدقيق الداخلي شفافية ومصداقية التقارير المالية المقدمة للمساهمين."

العبارة رقم 03: "يساعد التدقيق الداخلي على التأكد من صحة التقارير المالية المقدمة للمدقق الخارجي من أجل

المصادقة عليها و الحد من عدم تماثلها."

العبارة رقم 04: "تسمح التقارير المالية المرفوعة من طرف المدقق الداخلي إلى مجلس الإدارة بتخفيض عدم تماثل

المعلومات."

العبارة رقم 05: "يساهم التدقيق الداخلي في الحد من عدم تماثل المعلومات المتداولة بين المسيرين و المساهمين لتحسين

الحوكمة."

المحور الرابع: "تدعم وظيفة التدقيق الداخلي جهود حماية حقوق أصحاب المصالح"، ويتضمن هذا المحور 06 عبارات

تدور حول علاقة التدقيق الداخلي بأطراف أصحاب المصالح وهذا من خلال حماية حقوق المساهمين من جهة وحماية

العاملين من جهة أخرى، فهدف التدقيق الداخلي من جهة هو مساعدة حوكمة المؤسسات على تدعيم الثقة بين

المساهمين والإداريين ومن جهة أخرى مساعدة العمال على الإطلاع على حالة المؤسسة من خلال صحة التقارير المالية

المقدمة، بالإضافة إلى معرفة تحسين حوكمة المؤسسات من خلال الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي لأصحاب

المصالح، وكانت عبارات المحور كما يلي:

العبارة رقم 06: "يسمح التدقيق الداخلي بتقديم المعلومات الموثوقة و الملائمة للجنة التدقيق و مجلس الإدارة من أجل

اتخاذ القرارات الإستراتيجية."

العبارة رقم 02: " يقدم التدقيق الداخلي المعلومات للإدارة العليا لمساعدتها في القيام بوظائفها و مراقبة أنشطة المؤسسة."

العبارة رقم 03: " يسمح التدقيق الداخلي للموظفين بالإطلاع على وضعية المؤسسة."

العبارة رقم 04: " يضمن التدقيق الداخلي حماية حقوق المساهمين من خلال الإفصاح عن صحة التقارير و القوائم المالية."

العبارة رقم 05: " يسهل التدقيق الداخلي مهمة المدقق الخارجي من أجل القيام بمهام وظيفته بشكل محترف."

العبارة رقم 06: " تساعد الخدمات (النشاطات) المقدمة من طرف المدقق الداخلي لأطراف الحوكمة على تحسينها." وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر شيوعا حيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة ، وهذا المقياس مكون غالبا من خمسة خيارات متدرجة يشير المبحوث إلى اختيار واحد منها على النحو التالي:

الجدول 2: درجة مقياس ليكارت

الاستجابة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: (الصيرفي ، 2006، صفحة 115).

وحتى تتمكن من قياس اتجاهات الإجابة فإننا نقوم بإعطاء نقاط أو درجات إلى هذه الاختبارات تتدرج من (1) إلى (5) بحيث تعطي الدرجة (5) إلى الإجابة موافق بشدة في حالة العبارات المواتية لاتجاه الموضوع الدراسة، وتعطي الدرجة (1) إلى إجابة لا أوافق على الإطلاق في حالة العبارات غير المواتية كذلك.

3.3 صدق وثبات أداة الدراسة: نقصد بصدق الاستبيان التأكد من أنه سوف يقيس ما أعد لقياسه ويقصد بثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

1.3.3 الصدق البنائي: يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها وارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة، والجدول أدناه يبين أن جميع

معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه كالتالي:

الجدول 3: معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان:

ر. م	المحور	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (sig)
01	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية.	.709	0.000*
02	يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي كأداة رئيسية لإدارة المخاطر من أجل تحسين الحوكمة.	.613	0.000*
03	يمكن للتدقيق الداخلي تخفيض عدم تماثل المعلومات المطلوب لتحقيق حوكمة جيدة.	.722	0.000*
04	تدعم وظيفة التدقيق الداخلي جهود حماية حقوق أصحاب المصالح.	.805	0.000*

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى 5%.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS.

2.3.3 ثبات أداة الدراسة: وقد تم التحقق من ثبات الاستبيان الموجه للدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وهو من أشهر مقاييس الثبات إذ يعتمد على حساب الارتباط الداخلي بين إجابات الأسئلة وفق المعادلة

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_{y_i}^2}{\sigma_x^2} \right)$$

التالية:

حيث:

: الانحراف المعياري لإجابات السؤال أ. $\sigma_{y_i}^2$

: الانحراف المعياري لكل الإجابات (إجابات جميع الأسئلة). σ_x^2

قام الباحثان بإجراء اختبار ثبات المقياس (الفا كرونباخ) لمحاور الاستبيان وكذا حساب الصدق الذاتي كما هو موضح بالجدول أدنا:

الجدول 4: معامل ألفا كرونباخ.

المحاور	ع.الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*
يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية.	6	.702	0,780
يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي كأداة رئيسية لإدارة المخاطر من أجل تحسين الحوكمة.	8	.806	0,826
يمكن للتدقيق الداخلي تخفيض عدم تماثل المعلومات المطلوب لتحقيق حوكمة جيدة.	5	.649	0,773
تدعم وظيفة التدقيق الداخلي جهود حماية حقوق أصحاب المصالح.	6	.780	0,883
الاستبيان ككل	25	.755	0,868

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

وأضح من النتائج الموضحة في الجدول (4) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان 868 ،، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، ويكون الاستبيان في صورته النهائية قابلاً للتوزيع، وبذلك نكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبيان الموجه للدراسة، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة.

4.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

بعد جمع الاستبيانات الموزعة قمنا بتفريغها و تحليلها من خلال البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package For Social Science الذي يستعمل بكثرة في إجراء التحليلات الإحصائية بكافة أشكالها كالإحصاءات الوصفية والارتباط والانحدار مما يساعد في فهم وتحليل المعلومات اللازمة لأجل إتخاذ القرارات الرشيدة.

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والتكرارات والانحرافات المعيارية والمتوسط الحسابي: ويستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيدنا في وصف عينة الدراسة.
- ألفا كرونباخ معرفة Cronbach's Alpha لقياس ثبات فقرات الاستبيان.
- الإشارة (Sign Test): لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل لدرجة الحياد أم لا.
- اختبار (Kolmogorov-Smirnov Z): لمعرفة ما إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا.
- اختبار One Sample T-TEST: من أجل التأكد من صحة الفرضيات الموضوعية.

1.4.3 اختبار كولموجروف – سمرنوف (kolmogorov – Sminorov Z) :

لغرض التحقق من موضوعية نتائج الدراسة فقد تم إجراء اختبار Kolmogorov-Smirnova وذلك للتحقق من خلو بيانات الدراسة من مشاكل إحصائية والتي قد تؤثر سلبا على نتائج اختبار الفرضيات الموضوعية، ويشترط هذا الاختبار توفر التوزيع الطبيعي في البيانات وبعكس ذلك ينشأ ارتباط مزيف بين المتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، وبالتالي يفقد الارتباط قدرته على تفسير الظاهرة محل الدراسة أو المتنبئ بها كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول 5: اختبار (kolmogorov – Sminorov Z) .

ر. م	المحور	نتيجة الاختبار	القيمة الاحتمالية (sig)
01	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية.	0,675	0,586
02	يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي كأداة رئيسية لإدارة المخاطر من أجل تحسين الحوكمة.	0,743	0,187
03	يمكن للتدقيق الداخلي تخفيض عدم تماثل المعلومات المطلوب لتحقيق حوكمة جيدة.	0,589	0,147
04	تدعم وظيفة التدقيق الداخلي جهود حماية حقوق أصحاب المصالح.	0,723	0,261
الاستبيان ككل			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

تم إجراء هذا الاختبار لمعرفة هل البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون التوزيع طبيعيا ويوضح الجدول الموالي نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ($sig > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا وبالتالي يمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

5.3 نتائج اختبار الفرضيات: فيما يلي نعرض نتائج اختبار الفرضيات الموضوعية، من خلال استخدام اختبار One-Sample T-Test لمقارنة المتوسطات الحسابية لايجابات أفراد العينة وذلك من خلال المحاور الثلاث الموضوعية.

1.3.5 اختبار One-Sample T-Test لعبارات المحور الأول:

الفرضية 01 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لتقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة

الداخلية في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛

وبما أن قاعدة القرار هي: أن نقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من الجدولية، أو قيمة مستوى

الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 5% ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة T المحسوبة

أكبر من T الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 5% وعليه، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H0 وقبول

الفرضية البديلة.

الجدول 6: نتائج اختبار T للعينة الواحدة للمحور الأول:

القيمة الاحتمالية Sig	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
0.000*	78.133	0.55691	4.2264	الفرضية الأولى

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تقوم الفرضية الأولى على مقارنة الوسط الحسابي للإجابات على المحور الأول الذي ينص على "يساهم التدقيق

الداخلي في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية" مع الوسط

الحسابي للأداة وهو (3) على مقياس سلم ليكارت الخماسي المستخدم.

ويجاء اختبار (T) الأحادي العينة (One Sample T- Test) فقد تبين من خلال مخرجات الجدول

(06) أن الوسط الحسابي لإجابات العبارات المكونة للمحور الأول الذي ينص على "يساهم التدقيق الداخلي في تحسين

حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية" قد بلغ 4.22 وانحراف معياري قدره

0.55، حيث أن قيمة T المحسوبة قد بلغت 78.133 وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة 1.674، وبالتالي يمكننا

رفض الفرضية البديلة التي تنص أنه لا يساهم التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال

التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية، وقبول الفرضية الصفرية القائلة يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة من خلال

التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية.

من خلال ما سبق يتضح أن نظام الرقابة الداخلية أصبح من الأهداف الرئيسية في مهمة التدقيق الداخلي لأن

وجود نظام رقابي فعال في الشركة يؤدي إلى التقليل من المخاطر، وبالتالي تقييم هذا النظام يعزز الثقة بين المساهمين

والادارة.

2.3.5 اختبار One-Sample T-Test للمحور الثاني:

- الفرضية 02 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لتقييم التدقيق الداخلي لفعالية إدارة المخاطر في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛

وبما أن قاعدة القرار هي: أن نقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 5% ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 5% وعليه، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة.

الجدول 7: نتائج اختبار (t) أحادي العينة One-Sample T-Test للمحور الثاني

القيمة الاحتمالية Sig	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
0.000*	61.851	0.64060	3.8484	الفرضية الثانية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تقوم الفرضية الثانية على مقارنة الوسط الحسابي للإجابات على المحور الثاني الذي ينص على "يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية" مع الوسط الحسابي للأداة وهو (3) على مقياس سلم ليكارت الخماسي المستخدم.

ويجاء إجراء اختبار (T) الأحادي العينة (One Sample T- Test) فقد تبين من خلال المخرجات الجدول (08) أن الوسط الحسابي لإجابات العبارات المكونة للمحور الثاني الذي ينص على "يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي كأداة رئيسية لإدارة المخاطر من أجل تحسين الحوكمة"، قد بلغ 3.84 وانحراف معياري قدره 0.64، حيث أن قيمة T المحسوبة قد بلغت 61.851 وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة 1.674، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية البديلة التي تنص أنه لا يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي كأداة رئيسية لإدارة المخاطر من أجل تحسين الحوكمة، وقبول الفرضية الصفرية القائلة يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي كأداة رئيسية لإدارة المخاطر من أجل تحسين الحوكمة.

من خلال ما تقدم يتضح لنا أن التدقيق الداخلي أصبح موجه أساسا إلى التقييم الفعال لإدارة المخاطر من أجل الوصول إلى حوكمة جيدة، هذا الدور التي نصت عليه معايير التدقيق الداخلي نسخة (2017)، حيث أشار هذه الأخيرة على ضرورة تركيز عمل المدقق على تقييم إدارة المخاطر خاصة تلك المخاطر الحديثة والمتعلقة بالتكنولوجيا

المعلومات، فالشركات اليوم أصبحت تعيش في محيط معقد ملئ بالمخاطر مما يلزم المساهمين البحث عن آليات رقابية تعمل على التقليل من هذه المخاطر.

3.3.5 اختبار One-Sample T-Test للمحور الثالث:

- الفرضية 03 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لتخفيض عدم تماثل المعلومات كأحد مجالات مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية ؛
وبما أن قاعدة القرار هي: أن نقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 5% ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 5% وعليه، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H0 وقبول الفرضية البديلة.

الجدول 8: نتائج اختبار (t) أحادي العينة One-Sample T-Test للمحور الثالث

القيمة الاحتمالية Sig	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
0.000*	51.539	0.71952	3.6019	الفرضية الثالثة

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تقوم الفرضية الثالثة على مقارنة الوسط الحسابي للإجابات على المحور الثالث الذي ينص على "يمكن للتدقيق الداخلي تخفيض عدم تماثل المعلومات المطلوب لتحقيق حوكمة جيدة" مع الوسط الحسابي للأداة وهو (3) على مقياس سلم ليكارت الخماسي المستخدم.

تبين من خلال المخرجات الجدول (08) أن الوسط الحسابي لإجابات العبارات المكونة للمحور الثالث الذي ينص على "يمكن للتدقيق الداخلي تخفيض عدم تماثل المعلومات المطلوب لتحقيق حوكمة جيدة" قد بلغ 3.60 بانحراف معياري قدره 0.71، حيث أن قيمة T المحسوبة قد بلغت 51.53 وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة 1.674، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية البديلة التي تنص أنه لا يمكن للتدقيق الداخلي تخفيض عدم تماثل المعلومات المطلوب لتحقيق حوكمة جيدة، وقبول الفرضية الصفرية القائلة يمكن للتدقيق الداخلي تخفيض عدم تماثل المعلومات المطلوب لتحقيق حوكمة جيدة.

إن النتائج أعلاه توضح مدى الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تخفيض عدم تماثل المعلومات، هذه الأخيرة لطالما كانت سببا في تضارب المصالح بين الملاك والإدارة مما أثرى سلبا على إستمرارية الشركات خاصة في ظل المنافسة القوية.

3.3.5 اختبار One-Sample T-Test للمحور الرابع:

- الفرضية 04 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لإلتزام التدقيق الداخلي بحماية حقوق أصحاب المصالح في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛
وبما أن قاعدة القرار هي: أن نقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 5% ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 5% وعليه، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H0 وقبول الفرضية البديلة.

الجدول 9: نتائج اختبار (t) أحادي العينة One-Sample T-Test للمحور الرابع

القيمة الاحتمالية Sig	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
0.000*	61.317	0.64365	3.8333	الفرضية الرابعة

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تقوم الفرضية الرابعة على مقارنة الوسط الحسابي للإجابات على المحور الرابع الذي ينص على "تدعم وظيفة التدقيق الداخلي جهود حماية حقوق المساهمين" مع الوسط الحسابي للأداة وهو (3) على مقياس سلم ليكارت الخماسي المستخدم.

ويجاء اختبار (T) الأحادي العينة One Sample T-Test فقد تبين من خلال المخرجات الجدول (12) أن الوسط الحسابي لإجابات العبارات المكونة للمحور الرابع الذي ينص على "تدعم وظيفة التدقيق الداخلي جهود حماية حقوق المساهمين" قد بلغ 3.83 وانحراف معياري قدره 0.64، حيث أن قيمة T المحسوبة قد بلغت 61.317 وهي أعلى من قيمتها الجدولية البالغة 1.674، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية البديلة التي تنص أنه لا تدعم وظيفة التدقيق الداخلي جهود حماية حقوق المساهمين، وقبول الفرضية الصفرية القائلة بدعم وظيفة التدقيق الداخلي جهود حماية حقوق المساهمين.

وهذا ما يفسر لنا أهمية التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية، حيث أصبح هذا الأخير بمثابة الشريك الإستراتيجي داخل هذه الشركات وهذا من خلال المعلومات التي يوفرها للمساهمين، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية التي يقدمها من أجل حماية مصالح المساهمين.

4. الخاتمة:

في ضوء نتائج الدراسة الميدانية التي أجريت على مستوى عدد من شركات المساهمة الجزائرية من أجل دراسة "دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية" من خلال إعداد استبيان وجه لعدد من المختصين بها تمكنا من الخروج بمجموعة من النتائج أهمها: تلك المتعلقة بدور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية، حيث أوضحت الدراسة أن المجهين يدركون جيدا الدور الجديد الذي أصبح يلعبه التدقيق الداخلي والمتمثل في:

- ضمان وجود نظام فعال للرقابة من خلال السهر على إبلاغ الإدارة عن أي خلل في نظام الرقابة الداخلية؛
- يتوجب على المدقق الداخلي إبلاغ مجلس الإدارة والإدارة العامة بالحالات التي يكون فيها التجاوزات كبيرة
- إلزامية المدقق الداخلي على اتخاذ إجراءات المتابعة وإبلاغ مجلس الإدارة بكل أوجه قصور التي تم التبليغ عنها سابقا ولم يتم تصحيحها؛ والتحقق من أن مجلس الإدارة واعى بمسؤولياته أثناء تصميم نظام الرقابة الداخلية؛
- أما فيما يتعلق بالمحور الثاني والذي يشير إلى أنه يمكن الاعتماد على التدقيق الداخلي كأداة رئيسية لإدارة المخاطر من أجل تحسين حوكمة شركات المساهمة الجزائرية"، فقد أظهرت النتائج أن المشاركين في الاستطلاع متفقون على الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي فيما يخص تقييم المخاطر والمتمثل في:
- تقديم التوصيات التي يجب أن يقترحها المدقق الداخلي من أجل إدارتها والتحكم فيها وكذلك فيما يتعلق بتقييم فعالية وكفاءة الإجراءات المقترحة ومتابعة خطة العمل؛
- أما بالنسبة لنتائج الاستبيان الخاصة بدور التدقيق الداخلي في تخفيض عدم تماثل المعلومات المطلوب لتحقيق حوكمة جيدة فقد أظهرت النتائج أن المشاركين في الاستطلاع يعتقدون أن التدقيق الداخلي أصبح وسيلة فعالة لحماية مصالح المساهمين من خلال:

- ضمان نزاهة المعلومات المالية،

- إتباع مبادئ الإفصاح المحاسبي؛

- تحقيق الشفافية

وتبين النتائج المتعلقة بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في حماية حقوق أصحاب المصالح مايلي:

- أن الضمانات التي يقدمها المدقق الداخلي فيما يتعلق بنزاهة، جودة وموثوقية المعلومات المالية تسمح لأصحاب المصالح بمعرفة حالة شركاتهم وبالتالي الاطمئنان على ممتلكاتهم ، الأمر الذي يمنحهم الرضا عن أدائها.

التوصيات: وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج فإن الدراسة توصي بضرورة إعطاء استقلالية أكثر للمدقق الداخلي من أجل القيام بمهمته بفعالية وكفاءة وهذا بتوحيد وضعه في الهيكل التنظيمي مع مجلس الإدارة وتبعيته للجنة التدقيق؛ ناهيك عن العمل على تعزيز كفاءة الكوادر البشرية بعناصر تملك الخبرة والمهارات لزيادة حسن أداء فريق التدقيق؛ فاليوم

أكثر من أي وقت مضى أصبح من الضروري أن تهتم الشركات بتكوين فرق التدقيق الداخلي وهذا من أجل مواكبة التطورات الحديثة في هذا المجال خاصة فيما يخص المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وإنشاء مركز لتدريب المديرين ومجالس الإدارة على مبادئ حوكمة الشركات؛ مع التأكيد على ضرورة تضمين وظيفة التدقيق الداخلي المعاصرة عنصر إدارة المخاطر من أجل المساهمة أكثر في خلق القيمة.

إن بحثنا هذا يفتح الآفاق أمام الباحثين من أجل معالجة هذا الموضوع من زوايا أخرى لم تتطرق إليها دراستنا وتتمثل أساسا في دراسة أثر متغير آخر يمكن أن يعتمد عليه التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات ألا وهو "لجنة التدقيق" التي جاءت لتدعيم استقلاليتها حيث تعتبر من الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، كما يمكن تناول هذا الموضوع من خلال التركيز على مفهوم "جودة التدقيق" التي أصبحت من المقاربات الحديثة والضرورية لتحسين وظيفة التدقيق الداخلي، ضف إلى ذلك إمكانية معالجة الموضوع على مستوى المؤسسات الخدمية وهذا نظرا لما تتمتع به من خصوصية نابعة من طبيعة نشاطها وعدم ملموسية منتجاتها.

المراجع:

¹ Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1976), “**Theory of the firm: Management behaviour agency costs and Ownership Structure**”. Journal of Financial Economics, Vol.3, pp.305-360.

² Moeller, R. (2016), “**Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**”. New Jersey: John Wiley & Sons, P3.

³ Vasant Raval, (2020), “**Corporate Governance: A Pragmatic Guide For Auditors, Directors, Investors, and Accountants**”, CRC Press, New York, p105

⁴ Cadbury Committee Report. (1992), “**Report of the committee on financial aspect of corporate**”.P14. Online: <https://ecgi.global/sites/default/files/codes/documents/cadbury.pdf> (Visited 11/7/2019)

⁵ Levitt, A. (1999), “**An Essential Next Step in the Evolution of Corporate Governance**”, Speech to the Audit Committee Symposium. London.

⁶ الأمانة العامة للحكومة، الجريدة الرسمية، العدد 47 مؤرخة في 29 أوت 2012 ص-ص 21-32

⁷ Anderson, U., Head, M., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M. and Sobel, P, (2017) “**Internal Auditing: Assurance & Advisory Services**”. Greenwood: Internal Audit Foundation.P30.

⁸ The Institute of Internal Auditors. (2017), “**International standards for the professional practice of internal auditing**”. Online: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (visited 03/08/2019).

⁹ The Institute of Internal Auditors. (2017), “**International standards for the professional practice of internal auditing**”. Online: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (visited 04/08/2019)

¹⁰ IFACI. (2010), ‘**Les challenges de l'audit interne aujourd'hui et demain**’ Actes du petit-déjeuner débat, (Intervention de Richard Chambers, Président de L’IIA).p17.

¹¹ Bob Tricker, (2020), ‘**The Evolution of Corporate Governance**’, Cambridge University Press, USA.

¹² Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider A. and Church, B.K., (2004), “**Role of the internal audit function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for future Research**», The Journal of Accounting Literature.

¹³ عزيز لوجاني (2020)، " دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية"، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة:

<http://thesis.univ-biskra.dz/5111/1/أطروحة%20الدكتوراه%20علوم%20الجزائرية.pdf>

¹⁴ Robert R. Moeller, (2004), “**Sarbanes -Oxley and the New Internal Auditing Rules**”, John Wily & Sons, Inc, USA.

¹⁵ The Institute of Internal Auditors. (2017), “**International standards for the professional practice of internal auditing**”. Online: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (visited 04/08/2019)

¹⁶ Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1976), “**Theory of the firm: Management behaviour agency costs and Ownership Structure**”. Journal of Financial Economics, Vol.3, pp.305-360.

¹⁷ Pigé, B., (2000), ‘**qualité d’audit et gouvernement d’entreprise : une remise en cause du cadre réglementaire du commissaire aux comptes**’, Comptabilité Contrôle Audit, Vuibert, pp. 133-151.

¹⁸ Gramling, A.A., Myers, P.M. (2006), “**Internal Auditing's Role in ERM**”. Internal Auditor, pp.52-62.

¹⁹ Pickett, S., (2005), “**Auditing The Risk Management Process**”, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.P145.