

واقع إدارة موارد التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

The reality of managing internal audit resources in Algerian economic companies

1 صحراوي رشيدة، أ.د. العايب عبد الرحمان²

1 جامعة سطيف 1، وحدة بحث تنمية الموارد البشرية - سطيف (الجزائر)، sahraouiracha1993@gmail.com

2 جامعة سطيف 1، وحدة بحث تنمية الموارد البشرية - سطيف (الجزائر)، zabderrahmane.laib@univ-setif.d

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/11/03

تاريخ الارسال: 2021/07/05

ملخص:

هدفت الدراسة إلى دراسة واقع إدارة موارد التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. شملت الدراسة عينة من مدققين داخليين من قطاعات اقتصادية مختلفة. توصلت الدراسة إلى وجود قصور كبير في إدارة موارد حيث تبين وجود ضعف في عدد المؤسسات الاقتصادية التي تهتم بتحسين إدارة موارد التدقيق الداخلي وغياب برامج تدريبية موجهة خصيصا للرفع من كفاءة المدققين الداخليين بالإضافة إلى قلة اللجوء إلى المهارات الحاصلة على شهادات ومؤهلات مهنية في التدقيق الداخلي.

كلمات مفتاحية: تدقيق الداخلي؛ إدارة الموارد؛ موارد البشرية؛ كفاءة؛ مهارة

تصنيفات JEL : M12 ؛ M42 ؛ M49.

Abstract :

The aims of this study is to analyze the reality of management resource of internal audit in Algerian economic companies. The study included a sample of internal auditors from different economic sectors. The study found a major deficiency in managing resources, as it was found. That there is a weakness in the number of economic institutions that are concerned with improving the management of internal audit resources, and the absence of training programs specifically aimed at raising the efficiency of internal auditors, in addition to the lack of recourse to skills with certificates and professional qualifications in internal auditing.

Keywords: Internal Audit ؛ Resource Management ؛ Human Resources ؛ Efficiency ؛ Skills.

JEL classification codes: M12 ؛ M42 ؛ M49.

المقدمة:

وفقا لما جاءت به المعايير الدولية لممارسة المهنة، فإن التدقيق الداخلي يعمل على إضافة قيمة من خلال تقديم الخدمات التوكيدية والمساهمة في تحسين الكفاءة وفعالية الحوكمة المؤسسية وإدارة المخاطر والرقابة. كما أن قدرة التدقيق الداخلي على تحقيق الأهداف يتم من خلال تطبيق جملة من الممارسات وضعها وطورها معهد المدققين الداخليين IIA والتي فصلتها مختلف الأطر المرجعية لممارسة التدقيق الداخلي. وتتعدد هذه الممارسات وتنوع والتي نجد منها إدارة موارد التدقيق الداخلي حيث عند تفصيلها في المعايير أشارت هذه الأخيرة صراحة إلى الموارد البشرية وألحت المعايير وأصرت على أن إدارة الموارد تعني توفير موارد البشرية الملائمة والكافية والتي تستعمل بفعالية من أجل تنفيذ خطة التدقيق المصادق عليها. إن الملائمة والكفاية هنا ضرورة عمل الإدارات العليا للمؤسسات الاقتصادية على توفير الخبرات والمهارات التي تلي احتياجات إدارات التدقيق الداخلي من هذه الموارد، ذلك أن فعالية هذه الإدارات يقاس بقدرتها على الالتزام بالمواعيد والآجال المتفق عليها في تنفيذ وإنجاز خطط التدقيق السنوية أو متعددة السنوات. لذلك، فإنه أمام المؤسسات الاقتصادية نوعين من التحديات في هذا المجال. التحدي الأول يكمن في توفير الموارد البشرية التي تمارس مهنة التدقيق الداخلي بالعدد الكافي. أما الثاني فهو توفير الموارد البشرية المناسبة أي المؤهلة حيث أن توفر العدد لا يعني بالضرورة تنفيذ الخطة بنجاح. ومنه الحاجة إلى وجود موارد بشرية تتوفر فيها شروط معينة منها الكفاءة والمهارة. أن تحتوي المقدمة على العناصر الأساسية المتعارف عليها منهجياً، والمتمثلة أساساً في: مشكلة الدراسة-فرضيات الدراسة-أهداف الدراسة-أهمية الدراسة-المنهج المتبع في الدراسة-نموذج الدراسة إن وجد-الدراسات السابقة-مصطلحات الدراسة.

إشكالية البحث:

من خلال ما جاء في المقدمة، فإن هذه الممارسة هي التي ستقوم بتحليلها ودراستها نظرياً ثم بعد ذلك يتم دراستها تطبيقياً وذلك من خلال الوقوف على كيفية تطبيقها في الجزائر من خلال الإشكالية التي يمكن صياغة سؤالها الرئيسي كالتالي:

"لما هو واقع إدارة موارد التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟"

من هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل تهتم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتحسين إدارة موارد التدقيق الداخلي من خلل البرامج التدريبية الموجهة لهم؟
2. هل يتم الاعتماد على أسس موضوعية في صياغة برامج التدريب الموجهة للمدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
3. هل تسعى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على توظيف مدققين داخليين تتوفر فيهم المهارات الرئيسية لممارسة المهنة؟
4. هل تعمل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على أن يكون المدققون الداخليون التي تستعين بهم حاصلين على الشهادات ولأو المؤهلات المهنية اللازمة؟

فرضيات البحث:

يمكن صياغة الفرضية العامة للدراسة على النحو التالي: "يتم إدارة موارد ومهارات ادارة التدقيق الداخلي بالشكل المناسب في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية."
وتنبثق من هذه الفرضية العامة أربعة فرضيات فرعية وهي:

الفرضية الفرعية الأولى: تكتفي المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتحسين إدارة موارد التدقيق الداخلي من خلال البرامج التدريبية الموجهة لهم

الفرضية الفرعية الثانية: تعتمد المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على أسس موضوعية في برمجة الدورات التدريبية لفائدة المدققين الداخليين

الفرضية الفرعية الثالثة: تسعى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على توظيف مدققين داخليين تتوفر فيهم المهارات الرئيسية لممارسة المهنة

الفرضية الفرعية الرابعة: تعمل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على أن يكون المدققون الداخليون التي تستعين بهم حاصلين على الشهادات ولأو المؤهلات المهنية اللازمة
أهمية البحث:

تعود أسباب اختبار هذه الممارسة نظرا لما لها من أهمية في المساعدة على خلق قيمة مضافة عالية الفعالية في المؤسسة. وما يؤكد هذه الأهمية إلحاح معايير التدقيق الداخلي على أنه يجب أن تقوم المؤسسات الاقتصادية بتوفير موارد بشرية كافية ومناسبة تسمح بإنجاز الأهداف المسطرة لإدارات التدقيق الداخلي. ومنه تنبع أهمية هذا البحث.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى:

التعرف على مدى الاهتمام الذي توليه المؤسسات الاقتصادية في الجزائر إلى تسطير ووضع وتنفيذ برامج تدريبية موجهة خصيصا إلى المدققين الداخليين

التعرف على درجة حرص المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على توظيف مدققين داخليين تتوفر فيهم المهارات الرئيسية لممارسة المهنة

التعرف على درجة حرص المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على أن يكون المدققون الداخليون التي تستعين بهم حاصلين على الشهادات ولأو المؤهلات المهنية اللازمة

اقترح سبل تحسين ممارسة الاستقلالية والموضوعية في الجزائر

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث سيتم الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي باعتبارهما يتلاءمان مع موضوع البحث. في الجزء النظري، تم اجراء دراسة وصفية شاملة وذلك بمراجعة أدبية للمراجع المتوفرة حول الموضوع. أما في الجانب التطبيقي فتم

الاعتماد على المنهج التحليلي واللجوء إلى الأدوات التي تسهل القيام بذلك المقابلة والملاحظة وخصوصا الاستبيانات التي ستوجه إلى رؤساء أقسام التدقيق الداخلي في الجزائر بعد تحديد مجتمع وعينة الدراسة.

الإطار النظري للبحث:

1-حاجة نشاط التدقيق الداخلي إلى إدارة الموارد :

شهد نشاط التدقيق الداخلي تطورات عديدة شملت كل من طبيعته وأهدافه وكذلك مفهومه الذي سائر مختلف التطورات الجارية على الطرق الرقابية وتم تعديله وفقا لها من فترة إلى أخرى، ما أدى من جهة أخرى إلى تعدد وتنوع خصائصها. تشير التعاريف القديمة للتدقيق الداخلي على أنه (PIGE, 2009, p112) وظيفة مستقلة داخل المنظمة هدفها مساعدة الإدارة العليا على القيام بمهامها وتحمل مسؤولياتها من خلال تزويدها بالتقويمات والمقترحات الناجمة عن فحص مختلف الأنشطة. وكذلك على أنه (نظمي، 2009، ص363) عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة. يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها من عدة نواحي منها كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها. وأيضا على أنه (صبح، 2013، ص104) نشاط هادف ومستقل بذاته، يؤدي عملا استشاريا، صمم خصيصا لزيادة قيمة الشركة وتطوير عملياتها، ولمساعدها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وضبط إدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي والأنظمة المتعددة. وفي سنة 1970 تبين معهد المدققين الداخليين الأمريكيين تعريف التدقيق الداخلي وذلك عند إصداره لمعايير الأداء المهني، حيث عرفه (الوردات، 2006، ص32) بأنه وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء الإدارة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها. ونظرا لتغيرات التي عرفها عالم الاقتصاد قام المعهد بتبني مفهوم حديث للتدقيق يراكم متطلبات العصر حيث عرف في النشرة التي أصدرها سنة 1990 عقب التعديلات التي أدخلت على بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي على (BOUDRIGA, 2012, p137) أنه وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة، من أجل تقييم أنشطتها بهدف مساعدة أفرادها على الوفاء بمسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والمعلومات المختصة بأنشطة المراجعون صدق التدقيق الداخلي يشمل توفير رقابة فعالة بكلفة معقولة. وفي جوان 1999 أصدر معهد المدققين الداخليين آخر تعريف للتدقيق الداخلي الذي تضمن نطاق التدقيق وأهدافه وعكس الدور الذي يلعبه في ضبط الأداء الإداري والمالي، حيث تم تعريفه على أنه 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 مخاطر الرقابة. فبموجب المفهوم الحديث فإن التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتين وهما خدمة التأكيد الموضوعي والتي تتمثل في الفحص الموضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة والخدمات الاستشارية والتي تتمثل في عمليات المشورة التي تقدم لوححدات تنظيمية داخل المنشأة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها

(SCHNEIDER, 2010, p 99). وعليه، يتبين من أن هذا التعريف ومحتواه الواسع يتضمن جملة من الخصائص يتميز بها التدقيق الداخلي (العايب، 2018، ص208) المتمثلة في أنه نشاط مستقل داخل المنظمة، أي ينتمي إلى أعلى مستويات السلطة بالهيكل التنظيمي للمنظمة وكذلك موضوعي، أي أن المدقق يلتزم بأعلى مستويات الموضوعية في أداء الأعمال الموكلة إليه، وأنه يتبع منهجية واضحة ومفهومة عند كل مهمة تدقيق.

عندما تطرقت معايير التدقيق الداخلي التي يحتويها الإطار المرجعي الدولي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي الصادر من معهد المدققين الداخليين إلى الموارد فإنها أشارت صراحة إلى الموارد البشرية حيث يشير المعيار 2030 الموسوم بإدارة الموارد (IIA, 2017, p 16) إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية وأنها تستعمل بفعالية من أجل إنجاز خطة التدقيق المصادق عليها. كذلك، فإنه وفقا للمعيار 1210 المتعلق بالكفاءة المهنية (IIA, 2017, p09) فإنه يتطلب من رئيس التدقيق الداخلي التأكد من مدى كفاية موارد التدقيق الداخلي التي بحوزته من حيث الخبرة والمهارات اللغات والمعرفة والمهارات التقنية من أجل تنفيذ مهمات التدقيق التي خطط لإنجازها كما يجب عليه النظر في الموارد البشرية أو المادية التي يمكن تبعتها بحيث يكون التدقيق الداخلي قادرا على القيام بالمهمات الموكلة له. كما أن الارشاد التطبيقي رقم 1-2030 قد أكد على أنه (IIA, 2017, p 16) يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يتأكد من تخصيص الموارد الكافية لهذا النشاط مما يسمح بالتنفيذ الفعال لخطة التدقيق. ويقصد بالموارد الكافية الجمع بين المعرفة والمهارات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق. والموارد الكافية هنا هي كل ما يسمح بإنجاز خطة التدقيق بطريقة حسنة. ولكي يتم تحقيق ذلك فإنه يجب على هذا المسؤول القيام بتعيين مدققين أكفاء ومؤهلين لغرض إنجاز المهمات المكلفين بها. ويلج نفس الدليل الارشادي على أنه يجب على رئيس التدقيق الداخلي أن يضمن كفاية وإدارة الموارد ضرورية لممارسة مسؤوليات التدقيق الداخلي على النحو المحدد في ميثاق التدقيق الداخلي. ولكي يتحقق ذلك، فإنه من الضروري وجود اتصال حقيقي مع الإدارة العامة ومجلس الإدارة بشأن احتياجات ونوعية الموارد التي يحتاجها التدقيق الداخلي والتي قد تشمل الأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي داخل المؤسسة وكذلك مقدمي الخدمات الخارجيين. ويقع على عاتق مسؤول التدقيق الداخلي تقديم يد العون إلى كلا من الإدارة العليا ومجلس الإدارة بخصوص ضمان توفير احتياجات التدقيق الداخلي من الموارد. يشترط في هذه الموارد أن تتوفر فيها المهارات المطلوبة مما يسمح بإنجاز الأنشطة المخطط لها بكل الدقة مع الالتزام بالمواعيد والأجال المتفق عليها.

2- إدارة موارد التدقيق الداخلي

لتحقيق إدارة جيدة لموارد التدقيق الداخلي، فإنه يتطلب الأمر التقييم الدائم والمستمر للأفراد التابعين للتدقيق وتصميم البرامج التدريبية التي تسمح بتنمية مهاراتهم بالإضافة إلى المجالات الأخرى لإدارة الموارد البشرية مثل التخطيط للاحتياجات من الموارد البشرية ودراسة الحاجة إلى مدققين من الخارج أو استشاريين متخصصين. في هذا الصدد يرى (RENARD, 2007, p 114) أنه وبمناشيا مع ضرورة إنجاز خطة التدقيق بنجاح، فإنه يتطلب الأمر الربط بينها وبين الموارد البشرية المتاحة حيث بخصوص هذه الأخيرة فإنه من الضروري التفرقة بين نوعين من الموارد، الأولى هو الموارد البشرية الكافية والثانية هي الموارد البشرية المناسبة حيث أن توفر العدد لا يعني بالضرورة تنفيذ الخطة بنجاح والتي قد تستدعي وجود موارد بشرية تتوفر فيها شروط معينة منها الكفاءة والمهارة. لذلك قد تجد إدارة التدقيق الداخلي نفسها مضطرة إلى اللجوء إلى موارد بشرية من

الخارج إذا استدعى الأمر ذلك. لذلك فإن (SCHIK, 2014, p134) يعتبر أنه من الضروري أن يكون مسؤول التدقيق الداخلي في غاية الانتباه إلى مسألة التخصيص المناسب لموارد التدقيق الداخلي وأن يولي الاهتمام اللازم بشأن الموارد التدقيق الداخلي من حيث الكم والمهارات خصوصا فيما يتعلق بعدد الأفراد التابعين لإدارة التدقيق الداخلي والتدريب وكذلك وجود الحاجة إلى الاستعانة بمهارات من الخارج. هذه العناصر التي يتم تفصيلها أدناه.

1-2 المهارة: وفق معيار التدقيق الداخلي 1210 المهارة. (IIA, 2017,p16) فإنه يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بهم. ويجب على التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته. هذه الأخيرة يقصد بها كل ما يمتلكه المدققون الداخليون من مهارات تسمح لهم بإنجاز أعمالهم وتحمل مسؤوليات المنوطة بهم والتي تتحقق من خلال استخدام المعرفة في تطبيق المعايير وإجراءات وأساليب التدقيق في القيام بمهام التدقيق ومعرفة التقنيات والأساليب والمبادئ المحاسبية اللازمة لتحديد المخاطر وكذا المؤشرات الاحتمال والإلمام بمبادئ الإدارة والقدرة على الإحاطة الكافية بمختلف للضوابط الرقابية لمواجهة مخاطر تكنولوجيا المعلومات والقدرة على التواصل والتعامل مع الجهات المدقق معها والمهارة في التبليغ التوصيات والاستنتاجات بشكل واضح وفعال ذلك أن كفاءة التدقيق الداخلي ترتبط بنوعية وجوده وبرامجه وخطته وكذلك بكفاية الموارد الموضوعة تحت تصرفه سواء كانت بشرية أو مادية. كما أن لجنة التدقيق مسؤولة على التأكد من توفر هذه الموارد قبل المصادقة على الخطة السنوية للتدقيق الداخلي، ومن أجل ضمان ذلك على المؤسسة اهتمام بتنظيم إدارة نشاط التدقيق الداخلي من خلال وضع وتحديد معايير اللازمة لشغل وظائف المدققين الداخليين الشاغرة، وكذا إجراء تحليل سنوي لمختلف المهارات والمعارف التي تتصف بها إدارة التدقيق بما يساعد في اكتشاف أوجه القصور التي يمكن معالجتها إما عن طريق التطوير المستمر أو الاستعانة بخبرات خارجية لدعم ما يستلزم ذلك. أما فيما يتعلق بالمتطلبات الرئيسية التي تضمن كفاءة المدقق الداخلي ومهاراته، فإنه (SAVCUK, 2007, p297) لا يوجد ما يحدد المتطلبات الضرورية لا في المعايير الدولية لممارسة المهنة ولا في القوانين والتشريعات المحلية ومع ذلك فإن المؤهل المعترف به من طرف معهد المدققين الداخليين هو الحصول على شهادة المدقق الداخلي (CERTIFIED INTERNAL AUDITOR CIA). هذه الأخيرة هي التي تضمن أعلى مستوى من الاحترافية لمن يمارس هذه المهنة حيث تؤكد هذه الشهادة أن المدقق الداخلي يمتلك ما يكفي من المعلومات المعرفة النظرية والعملية. بخصوص المهارات، أشارت بعض الدراسات شملت ممارسات التدقيق الداخلي في أوروبا (SEAGO, 2015, p16) أن معظم المدققين الداخليين في أوروبا متحصلين على شهادة مدقق داخلي معتمد وهي الشهادة الوحيدة التي يمنحها معهد التدقيق الداخلي. في المقابل باقي الشهادات الأخرى تبقى نسب حاملها من المدققين الداخليين بأوروبا متقاربة وضعيفة. كما تشير الدراسات أن نسبة الغير الحاملين لأي شهادة مرتفعة جدا. كما توصلت دراسات أخرى أن المهارات الرئيسية الأكثر طلبا هي التحليل والتفكير النقدي والمحاسبة والمهارة في التواصل وتقييم المخاطر واستخدام تكنولوجيا المعلومات والمعارف المتخصصة بالقطاع. أما المهارات الأقل طلبا هي المالية وتدقيق الغش والقدرة على الرقابة على الجودة ومعارف القانونية.

العناية المهنية اللازمة: يقصد بالعناية المهنية اللازمة العناية أن يتحلى مدقق داخلي بمستوى معقول من التبصر والاعتدال والتي تتطلب أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار الظروف والأنشطة المرجح حدوث المخاطر أو تجاوزات أو أي نقص كحدوث احتيال

أو إضرار عمدي أو خطأ أو إهمال، فعلى المدقق أن تتوفر فيه العناية والكفاءة لإعطاء التأكيد المطلق بعدم حدوثها كما انه ملزم بالقيام باستقصاءاته ومراجعاته أو تدقيقاته الى الحد المعقول والمطلوب. وحسب المعيار 1220. (IIA, 2017, p10) أن يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي آخذين بالاعتبار مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة ودرجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التأكيد عليها وكفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة واحتمال حدوث أخطاء هامة أو احتيال أو حالات عدم الامتثال وتكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المحتملة. حسب (PECKETT, 2003, p301) فإن أحد أهم التحديات التي تواجه المدقق الداخلي في أداء واجباته بشكل معقول هي العناية المهنية اللازمة حيث أنه مطالب أكثر من غيره من الأفراد الآخرين داخل المؤسسة هو الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وضوابط السلوك الأخلاقي كالتزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة وهذه الأخيرة هي التي تعكس العناية المهنية الواجبة والمطلوبة منهم.

2-2 الحصول على الخدمات اللازمة لمساندة أو استكمال أنشطة التدقيق الداخلي: ينص المعيار 2050 الموسوم بالتنسيق والاعتماد (IIA, 2017, p17). أنه ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وأن ينظر في إمكانية الاعتماد على عمل تلك الجهات، وذلك لضمان التغطية الملائمة وتلافي ازدواجية الجهود ذلك أنه ضمن مجال تنسيق النشاطات، يمكن للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يعتمد على عمل الجهات الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة. وينبغي وضع نهج متسق ليكون بمثابة قاعدة لمبدأ الاعتماد، وفي هذا الإطار، ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يأخذ في الاعتبار المهارة والموضوعية والعناية المهنية اللازمة التي تتمتع بها تلك الجهات التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة. وينبغي أيضا أن يكون لديه فهم واضح لنطاق وأهداف ونتائج العمل المؤدى من قبل الجهات الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة. وعند الاعتماد على عمل جهات أخرى، يبقى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مسؤولا ومحاسبا عن ضمان أن الاستنتاجات والآراء التي يتوصل إليها نشاط التدقيق الداخلي مدعومة بصورة وافية. وتفسيرا لما جاء في المعيار، فإنه على أنه يجب على رئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الحصول على المشورة والمساعدة من ذوي الخبرة والمقدرة الوافيتين إذا كان المدققون الداخليون يفتقرون للخبرات والمهارات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة تدقيق معينة منوطة بهم. من اجل استكمال المؤسسة الأنشطة التدقيق الداخلي تستعين بموظفين مناسبين أو الخدمات الخارجية المتخصصة والمؤهلة لأي تخصص من التخصصات التي يفتقر فيها مدقق المؤسسة للخبرات والمهارات اللازمة، والمؤسسة في هذه الحالة عليها عند اختيار جهة خارجية في مجال معين مراعاة خبرتها وسمعتها والمستوى التدريبي الذي تتمتع به في مجال أعمالها وكذا التأكد من التراخيص وشهادات المهنية المتحصلة عليها، ويمكن للمدقق الاستعانة بها في الأمور التي تمثل في تحقيق اهداف برنامج مهمة وإجراء التحقيق فيما يخص حدوث احتيال أو غش ومعرفة تفسير نصوص وتشريعات وقوانين وتحديد متطلبات تطبيق برامج تحسين جودة التدقيق الداخلي ومعرفة متطلبات وترتيبات اللازمة في عمليات الاندماج والتملك والقيام باستشارات فيما يخص ممارسات إدارة المخاطر ومختلف الشؤون الأخرى. وعلى العموم فإن على إدارة التدقيق عند استعانتها بأطراف خارجية أن تقوم بتقييم مدى استقلالية هذه الجهة وكفاءتها وموضوعيتها فيما يتعلق بالمهام المراد إسنادها إليها.

2-3 التطوير المهني المستمر: حسب المعيار رقم 1230 الموسوم بالتطوير المهني المستمر (IIA, 2013, p10) فإنه يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم مهارتهم وكفاءتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر. فأى مدقق داخلي ملزم بتطوير كفاءته سواء كان حاصل على شهادة مهنية أو غير حاصل عليها، كما عليه إن يعمل باستمرار في الإحاطة بمستجدات والتطورات الحادثة فيما يخص إجراءات التدقيق وتقنياته من خلال ما الإطار أو حضور ملتقيات وندوات متخصصة في هذا المجال، والمدقق غير الحاصل على شهادة مهنية عليه بالسعي المستمر نحو ذلك وحصوله عليها لا يعني انه مسؤوليته انتهت بل عليه أن يحول للحصول على مستوى اللازم من التعليم المهني حتى يتسنى له الوفاء بمتطلبات ما يحمله من شهادة مهنية.

2-4 تدوير المدققين: يعتبر تدوير الموظفين أحد الطرق المتبعة لسد الفجوات في المهارات المطلوبة. بالنسبة للمدققين الداخليين، فإن عملية التدوير تتيح لهم اكتساب مهارات العمل اللازم وتطوير قدراتهم المعرفية والعملية. وتتم عملية التدوير في مجال التدقيق الداخلي بتكليفهم بأداء مهام أخرى خارج نطاق التدقيق كأن تكون مهام تشغيلية أو مهام إدارية والعكس أيضا بالنسبة للأفراد التابعين للإدارات التنفيذية بأن تسند لهم أعمال على مستوى إدارة التدقيق الداخلي. كما أنه بالنسبة لتدوير المدققين هناك ممارسة شائعة ويطبق عليها مصطلح المدقق الزائر حيث تلجأ إدارة التدقيق الداخلي الى إطارات من داخل المؤسسة لتدقيق جوانب فنية محددة.

الاعتماد على مزودي الخدمات المهنية من الخارج: إن توريد الكفاءات اللازمة من مزودي الخدمات المهنية يعتبر أحد الطرق المتبعة في تلبية احتياجات إدارة التدقيق الداخلي من المهارات. ويمكن أن يتم ذلك من خلال توريد خارجي كامل أو توريد مشترك أو التعاقد مع مزودي الخدمات المهنية من أجل تنفيذ مهام محددة حيثما تكون إدارة التدقيق الداخلي بحاجة إلى دعم. وحسب المعيار 2070 والذي يحمل عنوان مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي (IIA, 2017, p18-19). فإنه عندما يقوم مزود خدمات خارجي بممارسة دور نشاط التدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه أن يلفت انتباه المؤسسة الى أنها مسؤولة على الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال بمعنى أنه يتم إثبات هذه المسؤولية من خلال برنامج تأكيد وتحسين الجودة الذي يقيم التقيد بمبادئ أخلاقيات ومعايير ممارسة المهنة.

الدراسة التطبيقية - واقع ادارة موارد التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -

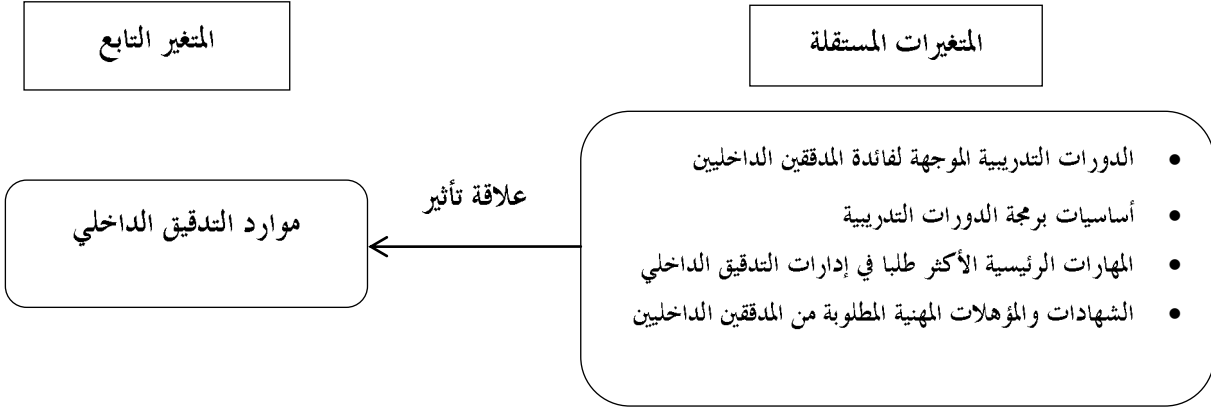
1- الإطار المنهجي للدراسة :

سنحاول تقديم وصفا للمنهجية والإجراءات المتبعة في إنجاز الدراسة، إضافة إلى تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات.

1-1 متغيرات الدراسة: وهي التي يمثلها الشكل الموالي:

الشكل رقم (1)

متغيرات الدراسة



المصدر: من اعداد الباحثين

1-2- مجتمع وعينة الدراسة : في إطار هذه الدراسة، تم الاعتماد على المعاينة غير العشوائية وبالضبط على العينة القصدية والتي تسمى أيضا بالعينة العمدية، أين يكون للباحث الحرية التامة في اختيار وحدات العينة بما يتلاءم مع طبيعة موضوعه. ويشتمل مجتمع الدراسة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بطابعها العمومي والخاص. أما عينة الدراسة فهي تشمل على مدراء التدقيق الداخلي ورؤساء أقسام التدقيق الداخلي والمدققين ذوو الخبرة والمدققون المبتدئون على المستوى الوطني. تتكون عينة الدراسة من 102 من هؤلاء المستجوبين. في كيفية توزيع الاستمارة تم اللجوء إلى طريقتين، الانتقال مباشرة إلى مقرات المؤسسات الموجودة فوق تراب ولاية سطيف وعددها 15 وإرسال الاستمارات عبر البريد الإلكتروني للمستجوبين الذين يوجدون خارج تراب ولاية سطيف وعددهم 87.

قبل توزيعها على الأفراد الذين يكونون عينة الدراسة، فقد خضعت الاستمارة إلى التحكيم العلمي من طرف خبراء وأساتذة مختصين، سواء من الناحية المنهجية أو من الناحية العلمية. على ضوء ملاحظاتهم تم تعديل الصياغة اللغوية لبعض الفقرات، وحذف البعض منها لتكرارها ودمجها مع الفقرات المشابهة لها. وبهذا أصبحت أداة الدراسة ذات صلاحية عالية للتطبيق.

1-3- الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة: في معالجة النتائج المتحصل عليها من خلال الاستمارة تم استعمال التكرارات والنسب المئوية وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة الأربعة.

1-4- أدوات جمع البيانات : بغية التوصل إلى تحقيق الأهداف المرجوة من جراء هذه الدراسة عمدنا إلى الاعتماد على الاستمارة كأداة في جمع البيانات والتي تم تصميمها بشكل يسمح بتغطية الفرضيات الثلاثة المطروحة للدراسة. تم تقسيم الاستمارة إلى جزأين، الأول يتكون من البيانات الخاصة بالمستجوبين وبيانات خاصة بالمؤسسات التي يشتغلون فيها والثاني: يتناول العبارات التي تغطي أربع متغيرات وهي:

- الدورات التدريبية الموجهة لفائدة المدققين الداخليين
- أساسيات برمجة الدورات التدريبية
- المهارات الرئيسية الأكثر طلبا في إدارات التدقيق الداخلي
- الشهادات والمؤهلات المهنية المطلوبة من المدققين الداخليين

بالنسبة للاتساق الداخلي للاستمارة، تم حساب معامل ألفا كرومباخ Alpha de Crombach وقد بلغ **0,868** وهو معامل جيد يؤكد صدق وثبات الاستمارة بمختلف بنودها.

1-5- خصائص العينة المدروسة : تتمثل هذه الخصائص في البيانات العامة حول المؤسسة التي يشتغل لديها المدققون الداخليون المستجوبون وبيانات خاصة بمؤلاء المدققين.

2- بيانات عامة حول المؤسسة

2-1- الموقع الجغرافي : الجدول الموالي يبين التوزيع الجغرافي للعينة المدروسة :

الجدول (01): توزيع مفردات العينة حسب الموقع الجغرافي

النسبة المئوية	الموقع الجغرافي
52%	الوسط
48%	الشرق
0%	الغرب
0%	الجنوب
100%	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين

المدققون الداخليون الذين استجابوا للدراسة 52% منهم من الوسط الجزائري و43% من الشرق الجزائري. أما بالنسبة للمناطق الغربية والجنوبية فلم يكن لهم تجاوب مع الدراسة.

2-2- طبيعة ملكية المؤسسة : يحتوي الجدول الموالي على توزيع مفردات العينة حسب طبيعة المؤسسة :

الجدول (02): توزيع مفردات العينة حسب طبيعة ملكية المؤسسة

النسبة المئوية	طبيعة المؤسسة
71%	عمومية
29%	خاصة
100%	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين

يتبين أن 71% من المدققين الذين شملتهم الدراسة من المؤسسات العمومية ومدققو المؤسسات الخاصة بنسبتهم 29%.

2-3- قطاع النشاط : يحتوي الجدول الموالي على توزيع مفردات العينة حسب قطاع النشاط :

الجدول (03): توزيع مفردات العينة حسب قطاع النشاط

النسبة المئوية	قطاع النشاط
7%	قطاع تجاري
42%	قطاع صناعي
9%	قطاع خدماتي
18%	قطاع بنكي ومالي
12%	التأمينات
12%	ادارة عمومية
100%	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين

هناك تنوع في القطاعات الاقتصادية التي شاركت في الدراسة حيث ان نسبة 42% من شملتهم الدراسة هم من القطاع الصناعي و18% من القطاع المصرفي والمالي و12% من الإدارات العمومية و12% من شركات التأمين و7% المتبقية هي شركات تجارية.

2-4- حجم المؤسسة : يحتوي الجدول أدناه على توزيع مفردات العينة حسب حجم المؤسسة

الجدول (04): توزيع مفردات العينة حسب حجم المؤسسة

النسبة المئوية	حجم المؤسسة
3%	اقل من 50 عامل
21%	من 50 الى 100 عامل
15%	من 100 الى 250 عامل
18%	من 250 الى 500
42%	أكثر من 500 عامل
100%	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين

42% من المؤسسات المستجوبة من الحجم الكبير حيث أن عدد عمالها يفوق 500 عامل.

3- بيانات المتعلقة بإدارة التدقيق الداخلي :

3-1- الخبرة : يحتوي الجدول الموالي على توزيع مفردات العينة وفق عدد سنوات الخبرة

الجدول (05): توزيع مفردات العينة حسب الخبرة

الخبرة	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	39%
من 5-10 سنوات	52%
من 10-20 سنة	6%
أكثر من 20 سنة	3%
المجموع	100%

المصدر: من اعداد الباحثين

52% من عينة الدراسة تتراوح خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات، أما بالنسبة الذين خبرتهم تقل من 5 سنوات فهم 39%. في المقابل الذين تراوحت خبرتهم بين 10 و 20 سنة فنسبتهم 6% وهي اقل نسبة بالمقارنة مع نسب الأخرى.

3-2- المؤهل العلمي : يحتوي الجدول الموالي على توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي :

الجدول (06): توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي

الشهادة	النسبة المئوية
ليسانس	57%
ماستر	21%
ماجستير	0%
شهادة	12%
اخر	10%
المجموع	100%

المصدر: من اعداد الباحثين

يتبين من الجدول أعلاه أن اغلب المدققين الداخليين الممثلين للعينة من المؤسسات الجزائرية حاصلون على شهادة الليسانس حيث قدرت نسبتهم 57% أما بالنسبة للحاصلين على شهادة الماستر فقد بلغت نسبتهم 21%.

3-3- المؤهل المهني : يحتوي الجدول الموالي على توزيع مفردات العينة حسب التخصص :

الجدول (06): توزيع مفردات العينة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	النسبة المئوية
الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي DPAI	36%
مدقق داخلي معتمد CIA	9%
أخرى	36%
بدون شهادة	21%
المجموع	100%

المصدر: من اعداد الباحثين

يبين الجدول أن أغلب المدققين الداخليين متحصلين على شهادة الدبلوم المهني للتدقيق الداخلي DPAI حيث بلغت نسبتهم 36% وهي أكبر نسبة بالمقارنة مع نسب المدققين الحاملين لشهادة مدقق داخلي معتمد CIA والشهادات الأخرى.

4- واقع إدارة موارد التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

سيتم الوقوف على النقاط التالية:

- الدورات التدريبية الموجهة لفائدة المدققين الداخليين
 - أساسيات برمجة الدورات التدريبية
 - المهارات الرئيسية الأكثر طلبا في إدارات التدقيق الداخلي
 - الشهادات والمؤهلات المهنية المطلوبة من المدققين الداخليين
- وقد جاءت نتائج هذه الدراسات كالتالي:

4-1- برنامج الدورات التدريبية وأساسياتها بالنسبة للمدقق الداخلي في الجزائر

من أجل تطوير مهارات المدقق الداخلي تعمل المؤسسة على وضع برامج لدورات التدريبية تجعل المدقق أكثر كفاءة ومهارة يساعد على القيام بأنشطة الموكلة إليه وكذا المساهمة في تحسين سير المؤسسة ومواكبة مختلف التغيرات البيئية الاقتصادية، لذا تم من خلال الاستبيان الدراسة طرح السؤال التالي كيف يتم وضع الدورات التدريبية للمدقق الداخلي بالمؤسسات؟ ومن أجل الوقوف على مدى الاهتمام بالتدريب من أجل تطوير مهارات التدقيق الداخلي، تم تجزئة هذا الخور إلى عنصرين. الأول يتناول الاهتمام الرسمي بالدورات التدريبية الموجهة للمدققين والثاني يتناول الأساسيات التي تقوم عليها برمجة هذه الدورات التدريبية.

الدورات التدريبية للمدقق الداخلي: جاءت نتائج كما يلي:

الجدول (07): الدورات التدريبية للمدقق الداخلي

النسبة	البيان
73%	يوجد برنامج لدورات تدريبية للمدقق حسب حالات معينة
27%	برنامج الدورات التدريبية مهيكّل وموثق
100%	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين

من خلال نتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة فيما يخص البرامج التدريبية الخاصة بالمدقق الداخلي يتضح أن معظم المؤسسات تقوم بوضع البرنامج لدورات تدريبية للمدقق الداخلي حسب حالات معينة حيث بلغت نسبة 73% هي نسبة كبيرة جدا مقارنة بالمؤسسات التي تهتم بوضع دورات تدريبية بشكل مهيكّل ومؤطر وهي نسبة قليلة وغير مقبولة.

4-2- أساسيات برمجة دورات التدريبية للمدقق الداخلي : جاءت نتائج كما يلي :

الجدول (08): أساسيات برمجة دورات التدريبية للمدقق الداخلي

النسبة	البيان
54%	كفاءة المدقق
52%	معرفة الجيدة لقطاع المؤسسة
24%	التحليل النقدي

المصدر: من اعداد الباحثين

يتبين من خلال نتائج هذه الدراسة الى أن 73% من المؤسسات تبرمج دورات تدريبية للمدقق الداخلي بالنسبة للمدققين الداخليين الجدد. كما يتبين أن 54% منها تبرمج الدورات التدريبية من اجل تحسين كفاءة مدققيها و52% من اجل أن يكون مدققها الداخلي على معرفة جيدة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة. في حين أن 24% من المؤسسات التي تقوم بتخصيص برامج تدريبية من أجل اكتساب مدققوها مهارة القدرة على التحليل.

3-4- المهارات الرئيسية الأكثر طلبا في إدارات التدقيق الداخلي

إن السعي وراء اكتساب المهارات يعد أحد أهم التحديات التي يواجهها المدققون الداخليون نتيجة التزايد الطلب أصحاب المصلحة عليها في المدقق الداخلي بحد ذاتها، لذا فمن خلال هذه الدراسة تم تحديد أهم المهارات التالية:

الجدول (09): المهارات الرئيسية الأكثر طلبا في إدارات التدقيق الداخلي

النسبة	المهارات
51%	التحليل والتفكير النقدي
53%	المحاسبة
46%	مهارات التواصل
46%	قدرة على تقييم نظام المخاطر
58%	معارف خاصة بالقطاع
46%	تقنية المعلومات
46%	تدقيق الغش
39%	مهارات مالية
42%	الرقابة الجودة
53%	معارف قانونية
9%	حماية المعلوماتية
0%	أخرى

المصدر: من اعداد الباحثين

بينت الدراسة الى أن أهم المهارات التي يجب توفرها بالمدقق الداخلي تمثلت في كل من تطوير المعارف الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة والمعارف القانونية والمحاسبة والقدرة على التحليل النقدي ومهارات التواصل حيث كانت نسبها على التوالي 58%، 53%، 53%، 51%. في المقابل، وبالنظر إلى التغيرات والمستجدات التي تواجهها مهنة التدقيق الداخلي كانت نسبة الطلب على كل من مهارة القدرة على تقييم المخاطر ومهارات التواصل وتدقيق الغش والرقابة على الجودة مقبولة.

الشهادات و /أو المؤهلات المهنية فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي: يعتبر حصول المدققين الداخليين على الشهادات المهنية أحد الدلائل للتأكد من تمتعهم بالمهارات المناسبة، لذا ومن اجل معرفة أهم الشهادات التي تثبت مهارة المدقق الداخلي تم طرح السؤال التالي: ما هي أهم الشهادات المطلوبة فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي بالمؤسسات؟ وكانت النتائج كالتالي:

الجدول (10): الشهادات و /أو المؤهلات المهنية فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي

النسبة	الشهادات و /أو المؤهلات المهنية
18%	مدقق داخلي معتمد CIA
3%	شهادة تدقيق الغش CFE
0%	QIAL شهادة القيادة في التدقيق الداخلي
0%	كل الشهادات
0%	شهادة أخرى
78%	غير حاصل على شهادة أو مؤهل مهني
100%	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين

أشارت النتائج الدراسة إلى أن معظم المدققين الداخليين غير حاملين لشهادات أو مؤهلات مهنية ذات صلة بالتدقيق الداخلي، حيث بلغت نسبة هؤلاء 78% وهي نسبة غير مقبولة إطلاقاً.
الخاتمة:

نتائج الدراسة:

يحتوي الجدول الموالي على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لواقع إدارة موارد التدقيق الداخلي على ضوء الاجابات التي قدمها المستجوبون:

الجدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لوجهات نظر المدققين الداخليين لإدارة موارد التدقيق الداخلي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات
0,45	1,27	الدورات التدريبية الموجهة لفائدة المدققين الداخليين
0,74	1,76	أساسيات برمجة الدورات التدريبية
2,97	5,49	المهارات الرئيسية الأكثر طلباً في إدارات التدقيق الداخلي
0,78	1,39	الشهادات والمؤهلات المهنية المطلوبة من المدققين الداخليين

من إعداد الباحثين بناء على نتائج SPSS

بالاعتماد على الوسط الحسابي، فإن المقاييس المعتمدة هي كالتالي:

- الدورات التدريبية الموجهة لفائدة المدققين الداخليين: 1,50
- أساسيات برمجة الدورات التدريبية: 2,00
- المهارات الرئيسية الأكثر طلباً في إدارات التدقيق الداخلي: 6,50
- الشهادات والمؤهلات المهنية المطلوبة من المدققين الداخليين: 2,00

انطلاقاً مما سبق، جاءت نتائج الراسة على النحو التالي:

1. بلغ المتوسط الحسابي للدورات التدريبية الموجهة لفائدة المدققين الداخليين 1,27 وهو أقل من المقياس المعتمد والمقدر ب 1,50، وهذا يعني أن المؤسسات التي لديها برامج تدريب موجهة خصيصاً للرفع من كفاءة مدققيها ضعيف.
2. كما أن ما يدل على ضعف الاهتمام بتحسين إدارة موارد التدقيق الداخلي من خلال أساسيات برمجة دورات تدريبية لفائدة المدققين الداخليين هو المتوسط الحسابي لهذا المتغير والذي بلغ 1,76 وهو أقل من 2.

3. لا يوجد اتفاق على مهارات معينة أكثر طلبا من طرف أقسام التدقيق الداخلي حيث بلغ المتوسط الحسابي 5,49 وهو أقل بكثير من 6,50 بالرغم من أن بعض المهارات حد مطلوبة في مجال ممارسة التدقيق الحديث وأهمها المهارات القانونية وتقييم المخاطر وإدارة الجودة والتي يزداد الطلب عليها في ظل البيئة التي تنشط فيها المؤسسات الاقتصادية.

4. بالنسبة لمن يمارس مهنة التدقيق الداخلي وما يجب عليه أن يحوز على شهادات تثبت كفاءته المهنية، بلغ المتوسط الحسابي 1,39 وهو أقل من 2,00 وهو ما يعني أن:

- معظم من يمارس مهنة التدقيق الداخلي غير حاصلين على شهادات /مؤهلات مهنية في التدقيق الداخلي
- أن معظم المدققون الداخليون لا يمتلكون شهادات متخصصة في التدقيق الداخلي وأن نسبة المدققين الداخليين الحاصلين على شهادة مدقق داخلي معتمد مقبولة وإلى حد بعيد
- أن الإقبال على الحصول على شهادة تساعد على إثبات المهارات المعرفية لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر بالمقارنة مع ما هو سائد في العالم ضعيف
- إن نسبة المدققين الداخليين في الجزائر الحاصلين على شهادة مدقق داخلي معتمد الممنوحة من طرف معهد المدققين الداخليين الدولي ضعيفة جدا وهذا دليل على عدم انتشارها بعد في البيئة الجزائرية

5. بالنسبة للانحرافات المعيارية لمخاور الدراسة الأربعة، يتبين أنها كلها بعيدة عن المتوسطات الحسابية مما يدل على انعدام التجانس بين مواقف المستجوبين وهو ما يزيد تأكيدا للنتائج المتوصل إليها أعلاه.

اختبار الفرضيات:

في اختبار الفرضيات تم الاعتماد اختبار $One\ Sample\ T-test$ ذلك أن شروطه متوفرة في هذه الدراسة. هذا الاختبار يقوم بمقارنة المتوسط العام لإجابات مفردات العينة مع المتوسط الفرضي والذي سبق التفصيل فيه في النقطة المتعلقة بنتائج الدراسة.

مثل ما هو معمول به عند الاعتماد على هذا النوع من الاختبار، وجب صياغة الفرضيات العدمية والفرضيات البديلة والتي جاءت كالتالي:

1. الفرضية الفرعية الأولى $H1$:

- الفرضية الصفرية $h1.0$: تهتم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتحسين إدارة موارد التدقيق الداخلي من خلال البرامج التدريبية الموجهة لهم

- الفرضية البديلة $h1.1$: لا تهتم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بتحسين إدارة موارد التدقيق الداخلي من خلال البرامج التدريبية الموجهة لهم

2. الفرضية الفرعية الثانية $H2$:

- الفرضية الصفرية $h2.0$: تعتمد المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على أسس موضوعية في برمجة الدورات التدريبية لفائدة المدققين الداخليين

- الفرضية البديلة h2.1 : لا تعتمد المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على أسس موضوعية في برمجة الدورات التدريبية لفائدة المدققين الداخليين
 - 3. الفرضية الفرعية الثالثة H3:
 - الفرضية الصفرية h3.0: تسعى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على توظيف مدققين داخليين تتوفر فيهم المهارات الرئيسية لممارسة المهنة
 - الفرضية البديلة h3.1 : لا تسعى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على توظيف مدققين داخليين تتوفر فيهم المهارات الرئيسية لممارسة المهنة
 - 4. الفرضية الفرعية الرابعة H4:
 - الفرضية الصفرية h4.0: تعمل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على أن يكون المدققون الداخليون التي تستعين بهم حاصلين على الشهادات و/أو المؤهلات المهنية اللازمة
 - الفرضية البديلة h4.1: لا تعمل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على أن يكون المدققون الداخليون التي تستعين بهم حاصلين على الشهادات و/أو المؤهلات المهنية اللازمة
- قبل اختبار الفرضيات، يتوجب أولاً اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات الاعتماد على اختبار-Kolmogorov-Smirnov. والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار بالنسبة لكل متغير:

الدورات التدريبية الموجهة لفائدة المدققين الداخليين

الجدول (11): نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov للتوزيع الطبيعي للبيانات

المتغيرات	الدورات التدريبية الموجهة	أساسيات برمجة	المهارات الرئيسية الأكثر طلباً	الشهادات والمؤهلات المهنية
المتوسط	1,27	1,75	5,49	1,39
الانحراف	0,45	0,74	2,99	0,78
قيمة Z	0,457	0,267	0,106	0,482
الدلالة	0,06	0,06	0,06	0,06

من إعداد الباحثين بناء على نتائج SPSS

من الجدول يتبين أنه عند مستوى الدلالة الإحصائية 0,05 Sig فإنه بالنسبة لكل متغيرات الدراسة هناك توزيع

طبيعي.

أما الجدول الموالي فيحتوي على نتائج حساب One Sample T-test بالنسبة لفرضيات الدراسة الأربعة:

الجدول (12): نتائج اختبار T للفرضيات الأربعة

القرار	الفرق المتوسطي	تباين مجال الثقة 95%		المعنوية الإحصائية Sig	قيمة T المحسوبة	متغيرات الدراسة
		أقل قيمة	أكبر قيمة			
رفض الفرضية	1,27	1,3585	1,1815	0,000	28,463	الدورات التدريبية الموجهة لفائدة المدققين الداخليين
رفض الفرضية	1,76	1,8881	1,6313	0,000	27,114	أساسيات برمجة الدورات التدريبية
رفض الفرضية	5,49	5,7541	5,2319	0,000	41,334	المهارات الرئيسية الأكثر طلبا في إدارات التدقيق الداخلي
رفض الفرضية	1,39	1,5442	1,2358	0,000	17,886	الشهادات والمؤهلات المهنية المطلوبة من المدققين الداخليين

من إعداد الباحثين بناء على نتائج SPSS

على من التحليل الاحصائي لإجابات الأفراد التابعين لإدارات التدقيق الداخلي يتبين ما يلي:

1. الفرضية الفرعية الأولى: رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة ذلك أن قيمة T المحسوبة مرتفعة إذ تبلغ 28,463 عند معنوية إحصائية Sig (0.000) $0.05 \geq$
2. الفرضية الفرعية الثانية: رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة ذلك أن ذلك أن قيمة T المحسوبة مرتفعة إذ تبلغ 27,114 عند معنوية إحصائية Sig (0.000) $0.05 \geq$
3. الفرضية الفرعية الثالثة: رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة ذلك أن ذلك أن قيمة T المحسوبة مرتفعة إذ تبلغ 41,334 عند معنوية إحصائية Sig (0.000) $0.05 \geq$
4. الفرضية الفرعية الرابعة: رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة ذلك أن ذلك أن قيمة T المحسوبة مرتفعة إذ تبلغ 17,886 عند معنوية إحصائية Sig (0.000) $0.05 \geq$
5. من النتائج المشار إليها أعلاه، فإنه يمكن الجزم على رفض الفرضية العامة ويمكن التأكيد على أنه لا يتم ادارة موارد ومهارات ادارة التدقيق الداخلي بالشكل المناسب في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

توصيات الدراسة:

1. من خلال ما تم التوصل اليه من خلال هذه الدراسة تم اقتراح التوصيات التالية:
2. اهتمام كفاءات موارد أقسام التدقيق الداخلي من خلال عقد دورات تدريبية لإتقان مهاراتهم في المجالات الأساسية.
3. وضع رؤساء أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات معالم وأساسيات تتماشى مع متطلبات الحديثة لمهنة التدقيق الداخلي في التوظيف وكذلك التحفيز والتكوين ...
4. الامتثال للمعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي مع الأخذ بعين الاعتبار للبيئة المؤسسات الجزائرية.

قائمة المصادر والمراجع:

1. ابراهيم إياب نظمي. (2009). التدقيق القائم على المخاطر: حداثه وتطور. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
2. خلف عبد الله الوردات. (2006). التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق. عمان، الأردن: دار النشر والتوزيع.
3. داوود يوسف صبح. (2013). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية. بيروت: اتحاد المصارف العربية.
4. عبد الرحمان العايب. (2018). آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة والمتطلبات الجديدة للمهنة. (6)5.
5. BOUDRIGA, Z. (2012). L'audit interne : organisation et pratique, Collection Azurite, Tunis, Tunisie
6. IIA. (2013). Définition de l'audit interne, the institute of internal auditors. Disponible sur <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, consulté le 19 septembre 2020
7. IIA. (2015). Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne. The Institute of Internal Auditors, Florida, USA
8. IIA. (2017). International Standards For The Professional Practice of Internal Audit, The Institute of Internal Auditors, disponible sur <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>, consulté le 19 septembre 2020
9. IIA. (2018). Dotation et gestion des ressources de l'audit interne. Florida, USA, traduit par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne, Paris, France.
10. PECKETT, S. K. (2011). The essential guide to internal auditing, John Wiley & sons Ltd, West Sussex, United Kingdom
11. PIGE, B. (2009). Audit et contrôle interne. Editions management et société, Cormelles-le-Royal, France
12. RENARD, J. (2007). Théorie et pratique de l'audit interne. Editions d'organisation, Paris, France
13. SAVCUK, O. (2007). internal audit efficiency evaluation principles. Journal of Business Economics and Management, 8(4).
14. SCHIK, P. (2014). Audit interne et référentiels des risques, Editions Dunod, Paris, France
15. SCHNEIDER, A. (2010). Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing. Research in Accounting Regulation (22).
16. SEAGO, J. (2015). Tenir ses promesses : mesurer la valeur et la performance de l'audit interne. The Global internal Audit Common Body of Knowledge, Fondation de la recherche de l'Institute of Internal Auditors, Florida, USA