

التوجه الحديث للتدقيق الداخلي في ظل مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية – دراسة حالة مجموعة من الشركات الجزائرية

The Recent Trend of Internal Auditing in light of the Developments of the International Reference Framework for Professional Practices - A case Study of a Group of Algerian Companies

نوال سايح¹، الوزناجي مهمللي²، مصطفى بودراما³، Naoual Saih¹, Louaznadj Mehemli², Mostefa Boudrama³

¹ جامعة سطيف 1، sayahnawel@hotmail.fr

² مخبر الشركة والاستثمار في الفضاء الاورومغاربي جامعة سطيف 1، mweznadji@yahoo.fr

³ مخبر الشركة والاستثمار في الفضاء الاورومغاربي جامعة سطيف 1، b_mostefa19600@yahoo.fr

تاريخ النشر: 31 / 12 / 2020

تاريخ القبول: 24 / 12 / 2020

تاريخ الاستلام: 20 / 09 / 2020

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على التوجه الحديث لوظيفة التدقيق الداخلي، وعرض الإطار الدولي المنظم لهذه الوظيفة، بالإضافة إلى دراسة واقع التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية؛ من خلال قياس مدى توافق ممارساته مع مفهومه المستحدث، وهذا من خلال إجراء دراسة تطبيقية استقصائية على 50 شركة تنوعت بين شركات عمومية وشركات خاصة جزائرية، حيث أشارت النتائج إلى وجود اهتمام بالأبعاد الثلاث الحديثة للتدقيق الداخلي عند أداء أنشطته، من خلال تنفيذ أعمال نشاط التدقيق المرتكزة على نوعين من الخدمات، خدمات تأكيدية وأخرى استشارية، وهذا عن طريق تقييم نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

كلمات مفتاحية: التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، حوكمة الشركات.

تصنيف JEL: M42, O38

Abstract :

The study aimed to identify the modern orientation of the internal audit function, and to present the international framework governing this function, in addition to studying the reality of internal audit in the Algerian company, by measuring the compatibility of its practices with its new concept, and this through a survey of 50 companies varied between public companies and Algerian private companies, where the results indicated an interest in the three dimensions of internal audit when performing its activities, through the implementation of audit activity based on two types of services, confirmation services and other Advisory, this by evaluating internal control systems, risk management and corporate governance.

Keywords: Internal Auditing; Internal Control; Risk Management; Corporate Governance.

Jel Classification Codes: M42, O38.

Résumé:

L'étude vise à identifier la perspective moderne de la fonction d'audit interne, à présenter le cadre international régissant cette fonction et à examiner la réalité de l'audit interne dans l'entreprise algérienne, en mesurant la compatibilité de ses pratiques avec son concept moderne et ce, en menant une étude empirique sur 50 entreprises algériennes qui varient entre entreprises publiques et entreprises privées.

Les résultats ont montré qu'il existe un intérêt pour les trois dimensions modernes de l'audit interne dans l'exercice de ses activités, par la mise en œuvre de travaux d'audit basés sur deux types de services : les services d'assurance et les services de consultation, par l'évaluation des systèmes de contrôle interne, la gestion des risques et la gouvernance d'entreprise.

Mots-clés: Audit interne; contrôle interne; gestion des risques; gouvernance d'entreprise.

Codes de classification de Jel: M42, O38.

المؤلف المرسل: مصطفى بودراما، الإيميل: b_mostefa19600@yahoo.fr

1. مقدمة:

يعتبر التدقيق الداخلي أحد أهم وظائف القيادة بالشركة، لما يقوم به من تقييم دائم وموضوعي ومحايد لمختلف الأنشطة، ودوره الاستشاري في تحسين العمليات، حيث لقي اهتماما كبيرا من طرف المنظمات الدولية، خاصة بعد إنشاء معهد المدققين الداخليين سنة 1941م، الذي عمل على إصدار مجموعة من المعايير تُنظم عمله، فأصبحت جميع أنشطته المستحدثة ذات قيمة اقتصادية تخدم جميع أطراف الشركة من خلال تقارير المدقق، لذلك كان من الضروري توفر بعض السمات والمتطلبات التي تساهم في تحسين جودة الخدمة المقدمة من طرف المدقق الداخلي، وتحقيق أداء مهني فعال، لذلك عمد المعهد إلى تطوير معايير التدقيق الداخلي الدولية لتتواءم مع ما يستجد في الساحة المهنية.

ومع تغير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي، أصبحت جميع أنشطته ذات قيمة اقتصادية تخدم جميع أطراف الشركة، مصممة لتحقيق قيمة مضافة، من خلال تكوين مدخل منتظم لتقويم وتحسين نظم الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

هذا التوجه الجديد أثار اهتمام الباحثين من أجل دراسة المنظور الحديث للتدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية، وقياس مدى التوافق بين ممارسات التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية وإطاره الدولي، وعليه يمكن أن نصوغ مجموعة من التساؤلات التي تستدعي البحث والإجابة كما يلي:

- ما هو الاتجاه الحديث لوظيفة التدقيق الداخلي، وما هي أبعاده؟
 - ما هو الإطار الدولي الذي ينظم معايير التدقيق الداخلي؟
 - هل تتفق ممارسات التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية مع توجهه الحديث؟
- فرضيات الدراسة: إن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي والصادر عن معهد المدققين الداخليين يركز على اعتبار التدقيق الداخلي نشاطا موضوعيا ومستقلا يساهم في خلق قيمة مضافة للشركة، من خلال أبعاده الثلاث الحديثة، والتي تمثل محور البحث، واستنادا إلى هذه الأبعاد نصيغ الفرضيات التالية بهدف اختبارها على أرض الواقع:
- يُساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات الرقابة الداخلية وتحسينها في الشركة؛
 - يُساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر وتحسينها في الشركة؛
 - يُساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها في الشركة؛
- أهمية الدراسة: تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الرقابي الاستشاري الجديد للتدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية، وخدمتها جميع الأطراف في الشركة بما يساهم في تحقيق قيمة مضافة، من خلال وضع برنامج يهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات، واقتراح التحسينات والخدمات الاستشارية في هذا المجال كلما أمكن ذلك.
- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على واقع مهنة التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية من خلال:
- التعرف على المفاهيم المستحدثة للتدقيق الداخلي في ظل معاييرها الحديثة.
 - التعرف على الأبعاد الثلاث الحديثة للتدقيق الداخلي؛
 - تشخيص واقع التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية والوقوف على أهدافه وممارساته وقياس مدى توافقها مع معايير التدقيق الداخلي الدولية.

منهج الدراسة: تتكون هذه الدراسة من جانبين، جانب نظري وآخر تطبيقي، اعتمدنا المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري لمفهوم التدقيق الداخلي في ظل معايير التدقيق الدولية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي، وهذا عن طريق توزيع استمارات على شركات من القطاع العام والخاص، التي تم تطويرها من خلال مراجعة أدبيات الموضوع والعناصر المكونة لمحددات التدقيق الداخلي، بعد جمع المعلومات وتحليلها وتبويبها باستعمال برنامج spss للوصول إلى نتائج هادفة تفيد المؤسسات المعنية بالدراسة.

2. التدقيق الداخلي في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية:

شهدت مهنة التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي تطورات هائلة خاصة بعد صدور المفهوم الجديد للتدقيق الداخلي عن معهد المدققين الداخليين، والذي تضمن توسيع مهام التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة من خلال تقييم وتحسين فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

1.2 تعريف التدقيق الداخلي:

تعددت وتنوعت التعاريف التي تناولت موضوع التدقيق الداخلي بتعدد المتخصصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة، حيث ركز المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليين على اعتباره نشاط مستقل، يساهم في خلق قيمة وتحقيق أهداف الشركة من خلال تقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (بديسي، 2010، صفحة 3)، ومن جهتها الجمعية السعودية للمدققين الداخليين أضافت إلى ما سبق أنه نشاط استشاري وموضوعي (الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، 2011)، أما لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل (COSO) ركز على اعتباره عملية تتأثر بمجلس إدارة الشركة، يتم تصميمه ليعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق الشركة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها، والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها (COSO، 2013).

أما التعريف الصادر عن معهد المدققين الداخليين وهو التعريف الأكثر قبولا، عرفها بأنها: "نشاط رقابي مستقل، موضوعي واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية الشركة وتؤدي إلى تحسين أدائها، ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف لشركة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من: إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات" (vaurs, 2007, p. 21).

يتضح من التعريف أن التدقيق الداخلي يقدم نوعين من الخدمات، الأولى المتمثلة في الخدمات التأكيدية والتي تهدف إلى طمأنة الإدارة أن المخاطر المرتبطة بالشركة تم تحديدها ويتم التعامل معها بطريقة ملائمة، وهي الوظيفة الأساسية للتدقيق الداخلي، أما الثانية فتتمثل في الخدمات الاستشارية التي يقدمها للشركة والنصح للإدارة لاتخاذ قرارات معينة. كما يلاحظ من التعريف بأنه لم تكن هناك إشارة للتدقيق الداخلي على أنه نشاط داخلي، بل اكتفى بتعريفه بأنه نشاط رقابي مستقل، حيث يمكن أن ينفذ من خارج الشركة، وهناك ثلاث مصادر لأداء وظيفة التدقيق الداخلي (desai, 2008, p. 5).

- داخليا: بالاعتماد على قسم التدقيق الداخلي بالشركة؛
- الاستعانة بالمصادر الخارجية: الاستعانة بمكاتب التدقيق دون الاعتماد على قسم التدقيق الداخلي الموجود بالشركة؛
- المصادر المشتركة: بمعنى قيام إدارة التدقيق الداخلي داخل الشركة بأداء بعض أعمال التدقيق معا لاستعانة بمصدر خارجي للقيام بمهام أخرى، على أن يظل الإشراف من قبل إدارة التدقيق الداخلي الموجودة بالشركة، وألا تكون هناك ازدواجية في العمل، وأن يكون هناك تنسيق وتعاون بينهما.

2.2 الأبعاد الحديثة للتدقيق الداخلي ودورها في تحقيق قيمة مضافة للشركة: أصدر معهد المدققين الداخليين معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي باعتباره الجهة التي تشرف على إدارة وتطوير المهنة، حيث يتم مراجعة هذه المعايير بصفة دورية، وحسب المعهد فإن هذه المعايير تُوفر إطاراً لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي، وتتألف من (بودريقة، 2013):

-التصريحات: تُحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتقييم فعالية أدائه، وهي متطلبات واجبة

التطبيق دوليا وعلى المستوى التنظيمي والفردى؛

-التفسيرات: توضح المصطلحات والمفاهيم الواردة في التصريحات.

وتهدف هذه المعايير إلى ما يلي (معهد المراجعين الداخليين، 2015):

- بيان المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛
- وضع أسس تقويم أداء التدقيق الداخلي؛
- التشجيع على تحسين وتطوير أعمال وأنشطة الشركة.

أصدر معهد المدققين الداخليين في إطار دعم هذه المعايير وتكتملها 12 مبدأ، تساهم في وصف خصائص التدقيق الداخلي الفعالة، وتساعد العاملين في مهنة التدقيق على التركيز على الأشياء الأكثر أهمية، وعلى الرغم من أن هذه المبادئ لم تأت مفصلة إلا أنه يمكن ربطها مع مكونات التدقيق وتقسيمها في ثلاث مجموعات (معهد المراجعين الداخليين، 2015):

-المجموعة الأولى: حيث تضم هذه المجموعة ثلاثة مبادئ، وهي تخص الخصائص النوعية التي لا بد وأن تتوفر في المدقق الداخلي، وتمثل في:

- بيان المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛
- وضع أسس تقويم أداء التدقيق الداخلي؛
- التشجيع على تحسين وتطوير أعمال وأنشطة الشركة.

كما يلاحظ أن هذه المبادئ جاءت لتؤكد ما طرحته المعايير الدولية للصفات في الخصائص النوعية التي لا بد أن تتوفر في التدقيق الداخلي حتى يؤدي دوره بكفاءة عالية وبالشكل المنشود.

-المجموعة الثانية: تضم هذه المجموعة ستة مبادئ، وهي متعلقة مباشرة بأداء وتنفيذ نشاط التدقيق الداخلي، وتمثل في:

- الوضع المناسب في الشركة مع سلطة تنظيمية كافية؛
- التوافق الاستراتيجي مع أهداف وغايات الشركة؛
- موارد كافية لمواجهة المخاطر بفعالية كبيرة؛
- إظهار الجودة والتحسين المستمر؛
- تحقيق الكفاءة والفعالية في التنفيذ؛
- التواصل بشكل فعال.

نلاحظ من خلال هذه المبادئ التأكيد على ضرورة استقلالية قسم التدقيق الداخلي في الشركة حتى تكون استنتاجات المدقق في مهمته صادقة وخالية من أي تحيز.

-المجموعة الثالثة: وتضم ثلاثة مبادئ مرتبطة بنتائج ومخرجات مهمة التدقيق، وتمثل هذه المبادئ في:

- تقديم ضمانات معتمدة إلى القائمين على الإدارة؛
- مبادئ إستباقية، تركز على المستقبل؛
- تدعم التغيير الإيجابي.

حيث تؤكد هذه المبادئ الثلاثة أنه على المدقق تقديم كل الوثائق والأدلة التي تدعم رأيه واستنتاجاته وملاحظاته، وأن لا يتوقف عند هذا الحد بل لا بد أن يكون دوره بناء بحيث يقدم التوصيات والاستشارات التي من شأنها أن تعالج الملاحظات أو تدعم التوصيات، بما يعود بالإيجاب على نشاط الشركة ككل.

3. الأبعاد الحديثة للتدقيق الداخلي:

إن التعريف الحديث للتدقيق الداخلي قد حدد الأبعاد الحديثة لهذا الأخير، فبالإضافة إلى اهتمامه بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للشركة، أصبح التدقيق الداخلي يهتم أيضا بتقييم أنظمة إدارة المخاطر وتحسينها، كما أنه أصبح أحد مكونات مبادئ الحوكمة السليمة للشركة، وهو ما يساهم في خلق قيمة مضافة للشركة، وقد تناولت المعايير هذه الأبعاد نلخصها في النقاط التالية:

- دور التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين الرقابة الداخلية: تطرق إليه المعيار الدولي رقم 2130، حيث على المدقق الداخلي تقييم عناصر الرقابة الداخلية، واختبار مدى ملاءمتها، وإمكانية الاعتماد عليها في ضمان دقة البيانات المحاسبية، فهنا يجب أن لا ينحصر دوره في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية، بل لا بد من تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر

مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال، وعرض تقييمه على الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، أو لجنة التدقيق، وتقديم توصيات لتحسينها كوظيفة استشارية.

- دور التدقيق في تقييم وتحسين إدارة المخاطر: الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي أعطت أهمية كبيرة إلى وظيفة إدارة المخاطر وهذا وفقا للمعيار الدولي 2120، حيث تقع مسؤولية إدارة المخاطر في الشركة على الإدارة العليا والمجلس، ويمكن الاعتماد على المدقق الداخلي لتقديم مهام تأكيدية استشارية، لمساعدة الشركة على تحديد وتقييم وإنشاء طرق إدارة المخاطر، ويتم تحديد هذا الدور في ميثاق التدقيق الداخلي (IFACI, 2013, pp. 165-166)، حيث يعمل المدقق على التأكد من التقيد بمراحل إدارة المخاطر، وفي المقابل تحديد أولويات التدقيق حسب أهمية الخطر الذي تم اكتشافه.

- دور التدقيق في تقييم وتحسين ممارسات حوكمة الشركات: تناولها المعيار الدولي 2110، فالمدقق الداخلي يوفر تقييمات مستقلة وموضوعية لفعالية ممارسات الحوكمة في الشركة، ويسعى لتقديم خدمات استشارية بشأن سبل تحسينها، حيث يقوم بأداء دوره باعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة عن دعم الحوكمة من خلال اتجاهين (لوح، 2013، صفحة 6).

- الاتجاه الأول: مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم الخدمات الاستشارية.
- الاتجاه الثاني: القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في تقييم نظم الرقابة، ومتابعة وتقييم المخاطر المرتبطة بالشركة، والتقرير عن ذلك.

وباعتبار العناصر الثلاثة السابقة تمثل أبعاد التدقيق الداخلي في منظومته الجديدة، فإن هذه التقنية أثارت النقاش حول كيف يمكن أي يعمل التدقيق الداخلي مع وظائف الرقابة الأخرى نحو تحقيق الأهداف المشتركة، والزيادة من فرص نشاط التدقيق الداخلي في التعاون مع الإدارة.

ومع تغير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي، أصبحت جميع أنشطته المستحدثة ذات قيمة اقتصادية تخدم جميع أطراف الشركة، مصممة لتحقيق قيمة مضافة، ومساعدته على إنجاز أهدافه، فحسب معهد المدققين الداخليين: يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة وأصحاب المصالح المرتبطين بها عندما يوفر تأكيد موضوعي ويساهم بكفاءة وفعالية في عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (بودريقة، 2013، صفحة 25)، أي لا بد من تنفيذ مهام التدقيق من خلال تكوين مدخل منظم لتقويم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، والتقارب في أنشطته مع نظام إدارة المخاطر من خلال مراعاة المخاطر في مراحل عمله، ومن جهة أخرى تقييم هذا النظام واقتراح تحسينات عليه، إضافة إلى تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتقديم التوصيات لتحسينها، كما أن إضافة القيمة يتحقق من خلال دعم قدرة الشركة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية وبما يتناسب وتوقعات أصحاب المصلحة، بأداء خليط من الأنشطة التأكيدية والوقائية والاستشارية في إطار من الاستقلال والموضوعية والالتزام بأخلاقيات المهنة.

4. مدى اتفاق ممارسات التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية مع التوجهات الحديثة للتدقيق

1.4 مجتمع وفئة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من 50 شركة ذات الأسهم (العامة والخاصة) وتم اختيار مجموع الشركات محل الاستقصاء بطريقة عشوائية مع التركيز على الشركات الكبرى، وكذا شركات تمتاز بالأقدمية ولها تجربة معتبرة في الحياة الاقتصادية، حيث تنوعت الشركات محل الدراسة بين شركات إنتاجية، شركات صناعية، وشركات خدماتية، أما الأشخاص المستجوبين فهم كل الموظفين الموجودين في قسم التدقيق الداخلي، كما ركز الباحثون على ضرورة أن يتم استرجاع كل الاستبيانات مرفوقة بختم الشركة محل الاستقصاء، وهذا من أجل إعطاء الدراسة مصداقية وموثوقية علمية.

2.4 الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم الاعتماد في التحليل على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية المعروف باسم SPSS إضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي الوصفي الاستدلالي للحصول على مؤشرات عامة حول خصائص مجتمع الدراسة.

- أساليب الإحصاء الوصفي: التكرارات والنسب، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري؛

• أدوات الإحصاء الاستدلالي: معامل الثبات ألفا كرونباخ، اختبار T للعينة الواحدة، أسلوب الانحدار المتعدد، واختبار KOLMOGOROV-SMIRNOV، تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

3.4 هيكل الاستبيان: تضمنت قائمة الاستبيان 47 سؤال بالنسبة للأسئلة المرتبطة بمتغيرات الدراسة. وقد تم تبويبها في أربع محاور حسب الفرضيات، وتم الاعتماد على مقياس سلم ليكرت الخماسي الذي يحتمل خمس إجابات، وتم ترميزها حسب درجات الموافقة من 5 إلى 1 حتى تسهل علينا عملية إدخال البيانات في برنامج SPSS، وكان الترميز المعتمد كالتالي:

جدول 1: مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1
المدى	5—4.2	4.2—3.4	3.4—2.6	2.6—1.8	1.8—1

المصدر: من إعداد الباحثين

4.4 اختبار ثبات الاستبيان: من أجل اختبار صحة وثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ alpha cronbach للإجابات، ويقصد بالثبات الاستقرار في نتائج استبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على فئة الدراسة عدة مرات خلال فترات

جدول 2: توزيع معامل الفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المعامل	عدد الأسئلة	المحور
0.821	12	المحور الأول
0.811	22	المحور الثاني
0.867	7	المحور الثالث
0.874	41	الاستبيان الكلي

المصدر: بالاعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ لاستبيان ككل هو 0.874 وهو قريب من الواحد ما يدل على وجود اتساق داخلي جيد داخل هذه المحاور، حيث نشير إلى أن المعامل كلما اقترب من الواحد كلما دل على وجود ثبات داخلي كبير، وأمكن الاعتماد على بياناته.

5.4 تحليل خصائص العينة المستجوبة: تم استجواب 89 مدقق على اختلاف مراكزهم الوظيفية بين رئيس قسم التدقيق الداخلي، ومدقق داخلي مساعد، ورئيس مهمة، حيث كانت أعلى نسبة استجابة لرئيس قسم التدقيق الداخلي بـ 40 بالمئة، وهو مؤشر جيد كون هذه الفئة تشغل مراكز وظيفية عليا، ولها السلطة في إدارة وتسيير قسم التدقيق، أما بالنسبة للمؤهلات العلمية فلوحظ أن هناك تنوع في المستوى التعليمي، وأن الحاصلين على المؤهلات الجامعية هم الأكثر تمثيلا في فئة الدراسة، وفيما يخص سنوات الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي فقد توزعت الفئة بين 43 بالمئة لخبرة اقل من 6 سنوات، و27 بالمئة لخبرة تزيد عن 12 سنة، ونفس الشيء لخبرة عمل بين 6 إلى 12 سنة، ليبقى فقط 2 بالمئة لخبرة اقل من سنتين، وقد يفسر نقص الخبرة لبعض المدققين لتغيرات تمس الهيكل التنظيمي، أو التأخر في تبني نشاط التدقيق الداخلي لبعض الشركات، أما بالنسبة للشهادات المهنية المكتسبة في التدقيق الداخلي فقد لوحظ نقص في امتلاك شهادات مهنية في مجال التدقيق، حيث أن 57.1 بالمئة لا يملكون شهادات، وأخيرا فيما يتعلق بتخصص المدقق الداخلي فلوحظ أن المتحصلين على شهادة التدقيق تأخذ نصيبا متواضعا مقارنة بالتخصصات الأخرى، حيث أن أغلب المستجوبين بنسبة 37.1 بالمئة متحصلون على شهادة في مجال المالية، تليها 27 بالمئة شهادات في تخصصات أخرى ثم 23.6 بالمئة في التدقيق وأخيرا 12.4 بالمئة في المحاسبة.

6.4 اختبار التوزيع الطبيعي وفروقات استجابات أفراد الدراسة باستخدام اختبار كولموجروف - سمرنوف: حتى يتم إجراء الاختبارات المعلمية على متغير كفي يجب أن تخضع أبعاده إلى التوزيع الطبيعي، حيث يُعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء

بل يعتبر أساس الكثير من النظريات الإحصائية الرياضية، ويُقدم دوراً أساسياً في اختبار الفروض الإحصائية، وبدون ذلك الشرط لا يمكن تطبيق الاختبار من الناحية العملية.

الهدف من هذا الاختبار في هذه الدراسة هو معرفة إن كانت التوزيعات الاحتمالية لبيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (Conover, 1999, p. 428)، من خلال إثبات إحدى الفرضيتين التاليتين:

• فرضية العدم H_0 : تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي:

• الفرضية البديلة H_1 : لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

حيث يتم قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم في حالة الحصول على مستوى دلالة محسوبة أكبر من مستوى

الدلالة الجدولية $\alpha = 0.05$.

جدول 3: اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار كولموجروف-سمرنوف

البيانات	الفرضية الكلية
حجم الفئة	89
المتوسط	185.6
الانحراف المعياري	24.3
اختبار جودة المطابقة K-S	0.085
مستوى الدلالة المحسوبة	0.132

المصدر: بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوبة للفرضية الكلية أكبر من مستوى دلالة فرضية العدم 0.05

$\alpha = 0.05$ وبالتالي نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة، وعليه يمكن أن نؤكد أن: بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

1.5 اختبار الفرضيات وتحليل النتائج:

في إطار الأهداف التي تسعى الدراسة إلى تحقيقها، سنقوم في هذا المبحث باختبار فرضيات الدراسة وعرض نتائجها وتحليلها، تم استخدام اختبار T لعينة واحدة من أجل التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجوبون هو أقل أو أكبر من وسط أداة القياس، حيث تم اختيار القيمة المعيارية للمتوسط بالقيمة 3، وهي تقع في الوسط في المدى الثالث (2.6 إلى 3.4)، و تم تحديد مستوى الدلالة بنسبة $\alpha = 0.05$ عند مستوى ثقة يقدر بـ 95% حيث إذا كان مستوى المعنوية sig أقل من 0.05 يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والعكس.

-اختبار الفرضية الأولى:

من أجل اختبارها يتم صياغتها بالشكل التالي:

• فرضية العدم H_0 : لا يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات الرقابة الداخلية وتحسينها في الشركة;

• الفرضية البديلة H_1 : يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات الرقابة الداخلية وتحسينها في الشركة.

جدول 4: نتائج اختبار الفرضية الأولى

Sig	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عند تنفيذ مهمة التدقيق في شركتكم يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ما يلي:
0	24.74	1	0.64	4.7	التأكد بأن المعلومات في شركتكم موثوقة؛
0	20.85	4	0.70	4.56	التأكد بأن المعلومات في شركتكم صادقة؛
0	19.30	5	0.72	4.48	التأكد بأن العمليات في شركتكم يتم تحقيقها بشكل فعال؛
0	16.39	7	0.78	4.37	التأكد بأن العمليات في شركتكم تحقق الأهداف المسطرة؛
0	16.67	6	0.82	4.46	التأكد على أن النظام المتبع في شركتكم يحمي الأصول؛
0	20.84	3	0.74	4.64	مراقبة الامتثال للقوانين المعمول بها في شركتكم؛

0	27.05	1	0.59	4.7	مراقبة الامتثال للإجراءات المتبعة في شركتكم؛
0	14.24	9	0.85	4.29	إصدار رأي عن مدى كفاية عمليات الرقابة الداخلية؛
0.00	2.89	8	4.35	4.34	إصدار رأي عن مدى شمولية عمليات الرقابة الداخلية في شركتكم؛
0	15.22	9	0.80	4.29	إصدار رأي عن مدى فعالية عمليات الرقابة الداخلية في شركتكم؛
0	8.40	12	1.05	3.94	التأكد من أن نطاق مهمة التدقيق يكفي لتقديم تأكيدات حول عمليات الرقابة؛
0.08	1.76	14	1.26	3.24	الاستناد على التقييم الذاتي للإدارة في شركتكم عند تقييم عمليات الرقابة الداخلية؛
0.00	2.65	13	1.19	3.34	الاستناد على تقارير مقدمي خدمات التأكيد على نظم الرقابة الداخلية الآخرين؛
0	12.93	11	0.88	4.21	مراعاة العواقب المحتملة عن وجود مخاطر عند تقييم فعالية عملية الرقابة الداخلية؛
0.00	14.56	--	1.09	4.25	المجموع

المصدر: بالاعتماد على برنامج spss

يلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الأولى قدر بـ 4.25 والذي يقع في الفئة الخامسة من سلم ليكرت الخماسي وتشير إلى درجة إجابة موافق جدا، وهو ما يفسر رضا غالبية أفراد العينة حول تقييم نجاعة عمليات الرقابة الداخلية وتحسينها عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي للشركات محل الدراسة، أما الانحراف المعياري الكلي قدر بـ 1.09 وهو منخفض نسبيا، ما يدل على وجود نوع من التقارب بين الإجابات .

وتم ترتيب العبارات الخاصة بهذه الفرضية استنادا إلى المتوسطات الحسابية، حيث يظهر لنا أن فئة الدراسة توافق جدا على أنه يتم التأكد من صحة وموثوقية المعلومات المالية، وكذا الالتزام بالإجراءات والقوانين، والتأكيد بأن النظام المعمول به في الشركات محل الدراسة يحمي الأصول، وإن مجموع العمليات تحقق الأهداف المسطرة، ونوه في هذه النقطة أن توافر هذه العناصر الأربع في الشركة يعبر عن وجود نظام رقابة داخلية فعال، في حين أن الاستناد على التقييم الذاتي للإدارة في الشركات محل الدراسة عند تقييم عمليات الرقابة الداخلية جاء بمتوسط حسابي قدر بـ 3.24 وهو يقع في الفئة الثالثة من سلم ليكرت الخماسي التي تعبر على درجة دون رأي.

من خلال الجدول كذلك نلاحظ أن الفقرة 12 جاءت بمستوى دلالة $\text{sig} = 0.081$ وهي أكبر من مستوى الدلالة الجدولية $\alpha=0.05$ وبالتالي يمكن القول أن الشركات محل الدراسة لا تستند على التقييم الذاتي للإدارة عند تقييم الرقابة الداخلية، وهو ما يفسر قيمة المتوسط الحسابي الذي اشرنا إليها في الأعلى، ولكن إجمالاً فإن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة إجمالية $\text{sig}=0.006$ وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية $\alpha=0.05$ عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت بـ 14.56 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 1.96 عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة. وعليه يمكن أن نؤكد صحة الفرضية كالتالي: يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات الرقابة الداخلية وتحسينها في الشركات محل الدراسة؛

-اختبار الفرضية الثانية:

من أجل اختبارها يتم صياغتها بالشكل التالي:

- فرضية العدم H_0 : لا يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر وتحسينها في الشركة؛
- الفرضية البديلة H_1 : يساهم المدقق الداخلي في تقييم نظام إدارة المخاطر وتحسينه في الشركة.

جدول 5: نتائج اختبار الفرضية الثانية

Sig	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عند تنفيذ مهمة التدقيق في شركتكم يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ما يلي:
0	13	2	0.88	4.22	تحديد دوره في عملية إدارة المخاطر في ميثاق التدقيق؛
0	2.52	1	5.51	4.47	تقديم خدمات استشارية لتحسين إدارة المخاطر؛
0	13.26	4	0.85	4.20	الحصول على معلومات حول المخاطر المتعلقة بالممارسات التشغيلية؛

0	4.34	21	1.09	3.51	مراجعة سجل المخاطر المعد من طرف شركتكم؛
0	9.58	8	0.94	3.96	فحص نقاط الضعف المحتملة في نظام إدارة المخاطر بشركتكم؛
0	10.06	6	0.94	4.01	التأكد من تحديد كل المخاطر المحيطة بشركتكم عند إدارة المخاطر؛
0	8.13	10	1.06	3.92	التأكد من اكتمال إجراءات تحليل المخاطر في شركتكم؛
0	8.10	12	0.96	3.83	تقييم التقارير المتعلقة بالمخاطر الموجودة في شركتكم للتأكد من دقتها؛
0	10.06	7	0.91	3.98	التأكد من أن التقرير المتعلق بالمخاطر قد تم توصيله بالطرق المناسبة؛
0	9.02	9	0.97	3.93	التأكد من أن التقرير المتعلق بالمخاطر قد تم توصيله في الوقت المناسب
0	6.44	14	1.13	3.78	الاجتماع مع المدراء التنفيذيين لتحديد المخاطر الموجودة في أقسامهم؛
0	6.59	15	1.06	3.74	الاجتماع مع المدراء التنفيذيين لتحديد طريقة إدارة المخاطر في أقسامهم؛
0	5.65	18	1.06	3.64	تقييم فعالية التقييم الذاتي المطبق من طرف الإدارة في شركتكم؛
0	7.07	16	0.97	3.73	تقييم مدى ملاءمة أسلوب الاستجابة للمخاطر في شركتكم؛
0	9.10	5	1.07	4.03	متابعة إجراءات معالجة المخاطر المعتمدة من طرف الإدارة؛
0	13.19	2	0.87	4.22	تنسيق جهودكم مع جميع الأطراف المعنية بعملية إدارة المخاطر بشركتكم ؛
0	4.86	19	1.15	3.6	إذا قبل الإدارة بمخاطر تكون حسبكم غير مقبول يتم مناقشة المسألة معها؛
0	6.79	13	1.09	3.79	التأكد من أن الإدارة تقوم بمراقبة برنامج إدارة المخاطر للتأكد من فعاليته؛
0	6.55	11	1.23	3.85	تنبيه الإدارة العليا إلى أهمية وضع برنامج لإدارة المخاطر عند غيابه؛
0	4.13	20	1.179	3.52	تنبيه لجنة التدقيق إلى أهمية وضع برنامج لإدارة المخاطر عند غيابه
0	6.26	17	1.04	3.7	مناقشة مسؤوليتكم مع الإدارة العليا عند غياب إطار إدارة المخاطر
0	2.78	22	1.10	3.33	مسؤوليتكم مع لجنة التدقيق عند غياب إطار إدارة المخاطر ؛
0.0	7.64	----	1.24	3.86	المجموع

المصدر: بالاعتماد على برنامج spss

يلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الثانية قدر بـ 3.86 والذي يقع في الفئة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي وتشير إلى درجة موافق، وهو ما يفسر رضا غالبية أفراد العينة حول تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر وتحسينها من طرف المدقق الداخلي عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي للشركات محل الدراسة، أما للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 1.24 وهو منخفض نسبياً، يدل على وجود نوع من التقارب بين الإجراءات .

وتتمت بترتيب العبارات الخاصة بهذه من أجل تحديد أكثر الإجراءات التي يستند إليها المدقق الداخلي عند تقييمه لنظام إدارة المخاطر وتحسينه، حيث يلاحظ وجود اتجاه ايجابي للمدققين حول دورهم في إدخال فرص تحسين إدارة المخاطر في الشركة من خلال الخدمات الاستشارية بمتوسط حسابي قدره 4.47، حيث يساهم المدقق في تقديم النصائح والتوصيات اللازمة لدعم قرارات الإدارة، كما أن دورهم في إدارة المخاطر يُحدد في ميثاق التدقيق الداخلي للشركة، وفي نفس السياق يحرص المدقق على تنسيق جهوده مع أي طرف في شركة يُعنى بإدارة المخاطر، وهذا تجنباً لتكرار العمل من جهة وتقليصاً للجهد والوقت والتكلفة من جهة أخرى، وهو ما يؤكد المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4.22، ثم تأتي بقية فقرات الفرضية بدرجة موافق حيث يحرص المدقق الداخلي على الحصول على المعلومات المتعلقة بالمخاطر عند تنفيذ نشاطاتهم، والتأكد من أن المخاطر المحيطة بالشركة قد تم تحديدها وتقييمها وتحليلها وتوصيلها ومتابعتها بالشكل المطلوب أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، وغيرها من الإجراءات التي تُفسر الدور الايجابي الذي يلعبه المدقق الداخلي في تقييم وتحسين نظم إدارة المخاطر في الشركات محل الدراسة، وما نلاحظه كذلك أن المدقق الداخلي يستند بشكل مقبول على سجل المخاطر في عمله والذي يشكل هيكل لكل المخاطر المتعارف عليها. من جانب آخر نلاحظ انه لا يوجد تواصل كبير مع لجنة التدقيق أثناء تقييم وتحسين نظم إدارة المخاطر حيث جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قيمته 3.33 وقد يرجع هذا لغياب لجنة التدقيق الداخلي في أغلب الشركات،

وعلى العموم نستنتج أن هناك علاقة وطيدة بين إدارة المخاطر ونشاط التدقيق للشركات محل الدراسة، باعتبار هذا الأخير أصبح أحد الأدوات الرئيسية للرفع من كفاءة وفعالية إدارة المخاطر من خلال الجدول كذلك نلاحظ أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة إجمالية $\text{sig}=0.0009$ ، وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية $\alpha=0.05$ عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت بـ 7.64 وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول النظرية البديلة. وبالتالي يمكن أن نؤكد صحة الفرضية كالتالي: يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر وتحسينها في الشركات محل الدراسة.

-اختبار الفرضية الثالثة:

من أجل اختبارها يتم صياغتها بالشكل التالي:

- فرضية العدم H_0 : لا يساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها في الشركة؛
- الفرضية البديلة H_1 : يساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها في الشركة؛

جدول 6: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

Sig	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عند تنفيذ مهمة التدقيق في شركتكم يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ما يلي:
0.00	9.49	1	0.92	3.93	تحديد دوره في تقييم ممارسات حوكمة الشركات من طرف الإدارة العليا في شركتكم؛
0.00	5.23	4	1.09	3.61	تحديد دوره في تقييم ممارسات حوكمة الشركات من طرف مجلس الإدارة في شركتكم؛
0.00	3.87	7	1.14	3.47	تحديد دوره في تقييم ممارسات حوكمة الشركات من طرف لجنة التدقيق في شركتكم؛
0.00	7.71	3	0.92	3.75	تقييم مدى فعالية ممارسات حوكمة الشركات المتبعة في شركتكم؛
0.00	7.57	2	1.03	3.83	تقديم خدمات استشارية لتحسين ممارسات حوكمة الشركات في شركتكم؛
0.00	5.18	6	1.08	3.6	مساعدة مجلس الإدارة في شركتكم على التقييم الذاتي لممارسات حوكمة الشركات؛
0.00	5.68	4	1	3.61	مراعاة نتائج أعمال مقدمي خدمات التأكيد الآخرين لممارسات الحوكمة في شركتكم
0.00	6.39	----	1.06	3.68	المجموع

المصدر: بالاعتماد على برنامج spss

يُلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الفرعية الثالثة قدر بـ 3.68 والذي يقع في الفئة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي بين (3.41-4.20) وتشير إلى درجة إجابة موافق، وهو ما يُفسر رضا غالبية المدققين الداخليين العاملين في الشركات محل الدراسة حول تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها من طرف المدقق الداخلي عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي، بالنسبة للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 1.06 وهو منخفض نسبياً، يدل على التقارب بين الإجابات على الرغم من أن المستجوبين كانوا يمثلون شركات اقتصادية متنوعة، وتم ترتيب العبارات الخاصة بهذه الفرضية استناداً إلى المتوسطات الحسابية، حيث يظهر لنا أن المتوسطات متقاربة جداً وكلها تقع في الفئة الرابعة، تدل على موافقة فئة الدراسة على ايجابية دورهم في تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة، حيث يُراعى المدقق متطلبات كل من الإدارة العليا والمجلس حول دوره في هذه العملية ويحرص على ضمان الاتصال معهما، كما يستند في عمله على تقييم هذه الممارسات وإدخال التحسينات عليها، ويحرص على تنسيق جهوده مع الأطراف الفاعلة في هذا المجال، بالإضافة إلى الموافقة على الدور الذي يلعبه المدقق في مساعدته الإدارة على التقييم الذاتي لممارساتها باعتبارها طرف رئيسي في الحوكمة، وفي المقابل نجد نفس الملاحظة تتكرر فيما يخص لجنة التدقيق حيث جاءت في المرتبة الأخيرة وهو ما يُفسرُ بضعف التواصل مع هذه الأخير والذي كنا قد أرجعناه إلى غياب لجنة التدقيق في معظم الشركات.

كما نلاحظ أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة إجمالية $\text{sig}=0.00$ وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية $\alpha=0.05$ عند مستوى ثقة 0.95، كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت بـ 11.61 وهي أكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول النظرية البديلة. ويمكن تأكيد صحة الفرضية كما يلي: يساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها في الشركات محل الدراسة؛ وانطلاقاً من تحقق فرضيات البحث الثلاث، نستنتج أن ممارسات وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة تتفق مع المنظور المستحدث لهذه الوظيفة، وهذا من خلال تنفيذ أنشطته استناداً إلى تقييم وتحسين كلا من نظم الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات، واستكمالاً لهذه النتائج يمكن الاعتماد على الاختبار الإحصائي تحليل الانحدار المتعدد، حتى نبين أثر كل بعد من هذه الأبعاد على الوظيفة.

-تحليل الانحدار المتعدد لأبعاد التدقيق الداخلي:

الهدف من هذا الاختبار هو محاولة ربط الأبعاد الثلاث للتدقيق الداخلي مع نشاط تنفيذ وظيفة التدقيق الداخلي والتأكد من وجود ارتباط بينهم.

جدول 7: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار وتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع

النموذج	المعاملات غير المعلمية		المعاملات المعلمية		مستوى الدلالة
	A	Std.error	قيمة β	قيمة T	
1 (Constant)	3.882E-14	.000		.000	1.000
UPO1.2	1.000	.000	.368	1.473E8	.000
UPO2.2	1.000	.000	.599	1.917E8	.000
UPO3.2	1.000	.000	.211	72351161.40	.000

المصدر: استناداً إلى برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن معاملات β للفرضية الأولى والثانية والثالثة بلغت 0.368، 0.599، 0.211 وهي قيم تعبر عن التأثير الإيجابي في العلاقة، ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من قيمة $\alpha=0.05$ ، وبالتالي فهي ذات معنوية، وفي هذه الحالة يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة أي أن هناك أثر لتقييم وتحسين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات على تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي للشركات محل الدراسة. وعليه يأخذ النموذج الشكل الموالي:

$$Y=0.368X_1+0.599X_2+0.211X_3$$

حيث: Y: نشاط التدقيق الداخلي

X_1 : تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية

X_2 : تقييم وتحسين نظم إدارة المخاطر

X_3 : تقييم وتحسين حوكمة الشركات.

6. خاتمة: هدفت الدراسة إلى قياس مدى تجسيد وظيفة التدقيق الداخلي في مجموعة من الشركات الجزائرية بمفهومها الجديد كما تطرق إليه معهد المدققين الداخليين؛ حيث أصبحت جميع أنشطته المستحدثة تهدف إلى تحقيق قيمة مضافة للشركة من خلال تكوين مدخل منتظم يقوم على تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات، حيث عالجت الدراسة مدى اتفاق ممارسات التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية مع التوجه الحديث للتدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية، ومن خلال الدراسة الميدانية وجدنا أن كل الفرضيات محققة؛ حيث يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات الرقابة الداخلية وتحسينها في الشركة؛ حيث عند تنفيذ أنشطة التدقيق يحرص المدقق على تقييم ممارسات حوكمة الشركات، وإدخال تحسينات عليها كلما أمكن؛ وكذلك يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر وتحسينها في الشركة؛ حيث عند تنفيذ أنشطة التدقيق يتم تقييم كفاءة نظام إدارة المخاطر وتحسينه من خلال الخدمات الاستشارية؛ أضف إلى ذلك يساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها في الشركة؛ حيث عند تنفيذ أنشطة التدقيق يحرص

المدقق على تقييم ممارسات حوكمة الشركات، وإدخال تحسينات عليها كلما أمكن، ويحدد دوره في التقييم من طرف الإدارة العليا، ومجلس الإدارة، ولجنة التدقيق والتي تمثل أطراف حوكمة الشركات. بناء عليه يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- تنبيه الأجهزة العليا للشركة إلى أهمية وجود نظام لإدارة المخاطر عند غيابه؛
- أن لا يتجاوز المدقق دوره أن يصبح هو من يقوم بإدارة المخاطر.
- عقد دورات تدريبية تُعرّف المدقق بالحوكمة وما ارتبط بها من مفاهيم و مبادئ.
- يجب على المدقق الداخلي بالشركات الجزائرية الالتزام بالكفاءة والموضوعية.
- لابد من نشر ثقافة التحسين المستمر في الشركات الجزائرية.
- الحرص عند تنفيذ أنشطة التدقيق في الشركات الجزائرية على تقييم ممارسات حوكمة الشركات.

7. قائمة المراجع:

- علوني محمد لمن، فوجي لوح، دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية. الجزائر، 2013، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، الجزائر.
- بديسي فهيمة، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، ملتقى وطني حول مهنة المراجعة في الجزائر الواقع والأفاق في ظل المستجدات العالمية، 2010، جامعة سكيكدة، الجزائر.
- معهد المراجعين الداخليين (2015)، التعديلات المقترحة على المعايير مع عرض الأسباب، (2016/05/24) <http://www.theiia.org>
- الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين(2011)، (26/08/2013) <Http://www.theiia.org>
- زياد بودريقة (2013)، معهد المراجعين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية <http://www.theiia.org>(15/01/2014)
- Conover, W. J , Practical Nonparametric Statistical, John Wiley & Sons (New York: John Wiley & Sons, 1999).
- Namank Desai, gregoryj.gerard, arindamtripathy,Co-sourcing and External Auditors ' Relianceon the Internal Audit Function, (Florida, florida: The Institute of Internal Auditors Research foundation Altamonte Springs, 2008).
- Vaurs, L, audit interne : enjeux et pratiques a l'international, édition d'organisation (paris: édition d'organisation, 2007).
- Coso. (2013). Committee of Sponsoring Organizations, <http://www.coso.org/resources.htm> (26/08/2013).
- IFACI (2013), cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne, <http://www.ifaci.com/audit-control-interne/cripp> (20/10/2014).

8. الملاحق:

جدول 8: الشركات المعنية بالدراسة الميدانية

اسم الشركة	الولاية
CONDOR ELECTRONICS SPA E.M.B.A.GFOLIALE GIPEC IRRAGRIS-ANABIB- E.N.P.I TRAVOCOVIA	برج بوعريش
AMC Société des Ciments de Ain El Kébira SANIAK TREFISOUD SPA-EL-EULMA EMIVAR SETIF	سطيف

SOCIET2 D'ETUDE TECHNIQUE SETIF E.N.P.C SUFPLAST LAITERIE TELL E.N.A.P E.N.P.E.C SIPLAST M.H.P ERIAS Sétif - Les Moulins des Hauts Plateaux Groupe ERIAS SETIF MEDIFIL	
E.NA.SEL E.P.E TEXALG SPA E.N.M.T.P SOFARE D.F.C-EPT.SOMATEL.S EPTP GRANU-EST	قسنطينة
SKIKDA -PORT ALTRO SIL PREMIX LA RAFFINERIE ENIP	سكيكدة
SOMIND ARCELORMITTAL ALGERIE BP TREFILEST SIDER SOTRAMEST FERTIAL	عناية
L'ALGERIENNE DES TEXTILES NGAOUS CONSERVES MCS- AURES FOOTWEAR FILBA E.P.E SERUB CONSTRUB-EST	باتنة
SMIDE - Les Moulins de Béni Haroun SONARIC	ميلة
SOCIETE CERAMIQUE SANITAIRE	جيجل
DANONE DJURDJURA	بجاية