

أثر الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ضوء المعيار الدولي (2400) على تحسين فعالية ممارسات الحوكمة: دراسة ميدانية لآراء بعض المدققين الداخليين

The impact of compliance with the requirements for reporting the results of the internal audit In light of the international standard (2400) improve the effectiveness of governance practices: A field study of the opinions of some internal auditors

سارة قتال¹ * ، عبد الكريم زرفاوي²

¹ محبر المقاولاتية وإدارة المنظمات، جامعة العربي التبسي –تبسة- (الجزائر)، (sarra.gattal@univ-tebessa.dz)

² محبر المقاولاتية وإدارة المنظمات، جامعة العربي التبسي –تبسة- (الجزائر)، (abdelkerim.zerfaoui@univ-tebessa.dz)

تاريخ الاستلام: 2022/10/29 ؛ تاريخ المراجعة: 2022/11/10؛ تاريخ النشر: 2022/12/31

ملخص: تهدف هذه الدراسة لمعرفة أثر الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي، في تحسين فعالية ممارسات الحوكمة في ظل المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400)، وبغرض تحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي، حيث تم تصميم استبانة لجمع البيانات المتعلقة بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي، وزعت على عينة من المدققين الداخليين.

خلصت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط وأثر بين متغيرات الدراسة بصورة اجمالية أقوى بالمقارنة مع كل متطلب من متطلبات المعيار الدولي (2400).

الكلمات المفتاح: تدقيق داخلي؛ تبليغ النتائج؛ حوكمة.

تصنيف JEL: G34؛ M42

Abstract: This study aims to determine the impact of adherence to internal audit reporting requirements, in order to improve the effectiveness of governance under International Internal Auditing Standard No. 2400. For the purpose of achieving the objectives of the study, the descriptive and analytical curriculum was adopted, where all data on internal audit reporting requirements were designed and distributed to a sample of internal auditors.

The study found a stronger correlation and impact between the study's variables compared to each requirement of the international standard. (2400)

Keywords: Internal audit; Governance; Reporting results

Jel Classification Codes: G34; M42

I- تمهيد :

يعتبر التدقيق الداخلي نشاط مستقل يهدف الى تقديم خدمات تأكيدية واستشارية مختلفة، ما يساهم في تحسين فعالية عمليات المؤسسة، وضمان التطبيق السليم للحوكمة، ولواجهة مختلف المتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال، عمد المعهد الدولي للمدققين الداخليين الى وضع جملة من المعايير الدولية التي تنظم ممارسات التدقيق الداخلي، وامثال المدقق الداخلي لهذه للمعايير، يمكن أن يقدم العديد من الفوائد للمؤسسة لتحقيق أهدافها، وزيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح، ويعتبر المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400) الموجه الرئيسي في ابلاغ نتائج عملية التدقيق الداخلي، اذ يوفر للمدقق مجموعة من الإيضاحات الشاملة والفعالة، التي تمكنه من إيصال نتائج أعماله، في شكل تقارير تتضمن نتائج الفحص والتقييم وتوصيات يتم مناقشتها على المستوى الإداري المناسب، وتساهم في إيصال مختلف المعلومات حول الرقابة الداخلية والمخاطر الى مختلف أطراف الحوكمة في المؤسسات.

إشكالية الدراسة: انطلاقا مما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

" إلى أي مدى يساهم الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ضوء المعيار الدولي رقم (2400) في تحسين فعالية

ممارسات الحوكمة من وجهة نظر الممارسين للمهنة؟"

ولالإجابة عن إشكالية الدراسة وتحديد توجهاتها تمت الاستعانة بجملة من التساؤلات التالية:

- هل يساهم الالتزام بمقاييس تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في تحسين فعالية ممارسات الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400)؟
 - هل يساهم الالتزام بمعايير جودة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في تحسين فعالية ممارسات الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400)؟
 - هل يساهم الالتزام بنشر نتائج التدقيق الداخلي في تحسين فعالية ممارسات الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400)؟
- فرضيات الدراسة: من خلال ما تقدم وبغرض تفسير الإشكالية ومحاولة الإجابة عن التساؤلات المطروحة، تم صياغة جملة من الفرضيات التي تبني الدراسة على أساسها وهي:

- الفرضية الرئيسية: "يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية ممارسات الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400)؛"
- الفرضية الفرعية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بمقاييس التبليغ نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية ممارسات الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400)؛"
- الفرضية الفرعية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بمعايير جودة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية ممارسات الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400)؛"
- الفرضية الفرعية الثالثة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بنشر نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية ممارسات الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400)."

أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول موضوعا من المواضيع البارزة والحساسة التي تتطلب مزيدا من الاهتمام والدراسة، حيث تساهم في لفت الانتباه إلى ضرورة التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وخصت الدراسة معيار تبليغ نتائج التدقيق الداخلي، لما له من تأثير فعال في تحسين ممارسات الحوكمة في المؤسسات.

أهداف الدراسة: الهدف الرئيسي من الدراسة يركز على توضيح مدى مساهمة الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي، في تحسين فعالية ممارسات الحوكمة في ظل المعيار الدولي (2400)، وذلك من خلال وجهة نظر المهنيين، ويتبلور الهدف الرئيسي الى الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على متطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي حسب ما أقره معهد المدقق الداخليين IIA، من خلال المعيار الدولي لممارسة التدقيق الداخلي (2400)؛
- التعرف على مدى إدراك المدقق الداخلي لضرورة الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي عند اعداد تقريره ورأيه؛
- تقييم واقع الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ظل المعيار الدولي (2400)، وأثره في تحسين فعالية ممارسات الحوكمة؛
- تقديم استنتاجات وتوصيات تسهم في تحسين فعالية ممارسات الحوكمة، من خلال الالتزام بتطبيق المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي.

منهج الدراسة: نظرا لطبيعة الدراسة فقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي القائم على جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، كما تم الاستعانة ببعض البحوث العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، والاعتماد على استمارة استبيان وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية، باستخدام برنامج التحليل الاحصائي للدراسات الاجتماعية SPSS.

دراسات سابقة: انطلاق من كون البحث العلمي عملية تراكمية سيم بناء نموذج الدراسة الحالية انطلاقا من أهداف ونتائج الدراسات السابقة.

- **أهداف ونتائج الدراسات السابقة:**
- دراسة (Yamuna , Meenah, & Zam, 2019) هدفت الدراسة إلى بناء تصور للعلاقة بين شفافية الحوكمة وإصدار تقرير المدقق الداخلي في ماليزيا، تفترض الدراسة وجود ارتباط إيجابي بين وظيفة التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق مع شفافية الحوكمة، من خلال بناء نموذج محسن للمحددات التي تؤثر على شفافية الحوكمة، وتقدم توضيحا لاحتياجات تقرير المدقق الداخلي، حسب تصورات أصحاب المصالح الماليين، من خلال توزيع 200 استمارة استبيان، توصلت الدراسة إلى أن زيادة المساءلة من خلال توفير المعلومات يزيد من ثقة أصحاب المصالح، كما أن توفر وظيفة فعالة للتدقيق الداخلي يشجع أصحاب على الاستثمار في المؤسسة.
- دراسة (موسى، 2018) هدفت الدراسة إلى بيان مدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة، حيث تفترض الدراسة عدم توفر عناصر الجودة المرتبطة بكل من (الجوانب الشكلية والفنية، الخصائص العامة في تقارير المراجعة الداخلية، الجوانب السلوكية، مدى استفادة الإدارة العليا من التقرير في اتخاذ القرارات) في تقارير المراجعة الداخلية، من وجهة نظر أعضاء مجالس الإدارة وهيئات المراقبة وفي عدد من الشركات الليبية العامة في مدينة طرابلس، من خلال توزيع (118) استمارة استبيان، توصلت الدراسة أنه رغم توافر معظم عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية إلا أن تلك العناصر ليست بديلة لبعضها البعض، ما يلزم تلك الشركات بضرورة اتخاذ عدة إجراءات لضمان توافر تلك العناصر في تقارير المراجعة الداخلية.
- دراسة (Holt, 2012) هدفت الدراسة إلى فحص آثار دور التدقيق الداخلي وعلاقات إعداد التقارير على حكم المستثمر، واتخاذ قرارات الاستثمار، حيث تقيم الدراسة تصورات المستثمر للإفصاح ومصداقية البيانات المالية من خلال تقرير التدقيق الداخلي، وتقيم أيضا ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تقارير وظيفية للجنة التدقيق، وإدارية الى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي، تمثلت عينة الدراسة في 84 طالب ماجستير في إدارة الأعمال يمثلون مستثمرين غير محترفين، توصلت نتائج الدراسة إلى أن مصداقية الإفصاح تكون أعلى عندما يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق.

- دراسة (محمد، 2011) تهدف الدراسة إلى بيان مدى الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين الحوكمة في الشركات في الجمهورية العربية المصرية، اقترحت الدراسة شكلا نموذجيا لتقرير المراجعة الداخلية يتكون من ستة أقسام رئيسية (مصدر الحصول على خدمات وظيفة المراجعة الداخلية، مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، مساءلة وظيفة المراجعة الداخلية، أنشطة المراجعة الداخلية، والموارد المالية المخصصة لوظيفة المراجعة الداخلية، رأي المراجع الداخلي)، تمثلت عينة الدراسة في المهتمين بوظيفة المراجعة الداخلية، توصلت الدراسة إلى وجود حاجة للإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية، وضرورة أن يتم تضمين هذا التقرير ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها.
- دراسة (Holt & Dezoort, 2009) تهدف الدراسة إلى بيان مدى تأثير الإفصاح عن تقرير التدقيق الداخلي على ثقة المستثمرين وقرارات الاستثمار، حيث تكمن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في كونها آلية فريدة وحاسمة للحكومة، رغم كون أصحاب المصلحة يفتقرون إلى معلومات حول هذه الوظيفة، حيث سعت الدراسة إلى تقييم مدى تأثير تقرير التدقيق الداخلي الذي يقدم توضيحا لمكونات ومسؤوليات، وأنشطة وظيفة التدقيق الداخلي على أحكام المستثمرين، بشأن فعالية الرقابة الداخلية، ومخاطر الاحتيال، وموثوقية التقارير المالية، وإمكانية الاستثمار، أشارت نتائج الدراسة إلى أن المستثمرين غير المحترفين الذين حصلوا على تقرير التدقيق الداخلي، لديهم ثقة أكبر في موثوقية التقارير المالية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، من المستثمرين الذين لم يحصلوا على تقرير التدقيق الداخلي.
- دراسة (Archambeault , Deborah, Dezoort, & Holt, 2008) تهدف الدراسة إلى بيان مدى الحاجة إلى تقرير التدقيق الداخلي، لزيادة الشفافية والمساءلة لصالح أصحاب المصالح، كما بينت الدراسة أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر آلية متميزة للحكومة، تتيح لأصحاب المصالح الاطلاع المباشر على المعلومات الراغبين في الطلاع عليها، حيث قدمت الدراسة نموذجا مقترحا لتقرير التدقيق الداخلي يوفر معلومات تصف وظيفة التدقيق الداخلي بغرض تقييمها عند النظر إلى نظام الحوكمة المطبق في المؤسسة، تمثلت أداة الدراسة في مقابلة شبه منظمة مع أعضاء لجنة التدقيق، والمدققين الداخليين، والرؤساء التنفيذيين، توصلت الدراسة إلى أن تقرير التدقيق الداخلي لديه قدرة على تحسين مستوى إفصاحات الحوكمة، وزيادة ثقة أصحاب المصالح في جودة نظام الحوكمة المطبق، وتوصي الدراسة بضرورة توجيه محتوى تقرير الداخلي لتقييم الفوائد والتكاليف في بيئة كل من الإفصاح الطوعي والالزامي.
- **التعقيب على الدراسات السابقة:** من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة التي تم عرضها، يمكن القول إن أغلبها اتفقت على الدور البارز الذي يلعبه تقرير التدقيق الداخلي لكافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وفي هذه الدراسة سيتم تحليل أثر المتغير المستقل المتمثل في الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ظل المعيار الدولي (2400)، المتمثل في الالتزام بكل من (مقاييس التبليغ، معايير جودة التبليغ، نشر النتائج)، على المتغير التابع المتمثل في تحسين فعالية الحوكمة.

1.I- الأطار المفاهيمي لتبليغ نتائج التدقيق الداخلي :

1.1.I- تبليغ نتائج التدقيق الداخلي

يعد ابلاغ نتائج التدقيق الداخلي بواسطة التقارير من أبرز المهام التي تقوم بها وظيفة التدقيق الداخلي، إذ يعد التقرير هو الوسيلة التي تعكس جهود وانجازات وظيفة التدقيق الداخلي، ويظهر نتائج مهمة التدقيق الداخلي التي تحتاج إلى تحسين مستوى أدائها، وتزويد المسؤول الأول في الجهة بالمعلومات المهمة عن أداء الإدارات والأقسام المختلفة (العمار، 2020، صفحة 57)، حيث يتضمن التقرير خلاصة عملية التدقيق الداخلي بمختلف مراحلها، فهو عبارة عن وسيلة اتصال بين مختلف الإدارات والتدقيق الداخلي، ويعد أداة من الأدوات

الرقابة والمتابعة، والتقييم، يضمن تحليلاً منطقيًا واقتراحات وتوصيات لمساعدة المسؤولين على اتخاذ قرارات أو إجراءات مناسبة لمعالجة ما تضمنه التقرير من مشكلات أو سلبيات أو أوجه قصور معينة (موسى، 2018، صفحة 211)، ويمكن حصر أهدافه في أربعة أهداف رئيسية وهي: (صالح و السيد، 2019، الصفحات 363-364)

- الإفصاح عن النتائج فهو يلخص الظروف التي تم ملاحظتها أو إيجادها سواء كانت جيدة أو سيئة؛
- وصف النتائج: يصف التقرير الخطأ في الظروف التي تم إيجادها ولماذا يعتبر خطأ؛
- اقتراح التصحيح: تخدم توصيات التدقيق كإطار عمل للموقف لتصحيح الظروف وأسبابها، مع وجود هدف السعي نحو تحسين العمليات؛
- عرض آراء الخاضعين للتدقيق: يأمل الخاضعين للتدقيق في عرض الظروف المدعومة لآرائهم محل المراجعة أو عمل توضيح للقضايا المتعلقة بالأمور التي تم التقرير عنها بشكل يتفق مع وجهة نظرهم، واعتمادا على شكل التقرير فان ذلك يتيح مجالاً لهم يوضح خطط التصرفات التصحيحية وبشكل رسمي استجابة لنتائج توصيات التدقيق.
- ويمكن حصر أهم متطلبات ابلاغ نتائج التدقيق الداخلي كما وردت في المعيار الدولي للتخطيط الداخلي رقم (2400) كما يلي:

أولاً: مقاييس تبليغ نتائج التدقيق الداخلي: وتتمثل فيما يلي:

- **مهمة التدقيق:** يجب تحديد طبيعة المهمة المعد عنها تقرير التدقيق الداخلي، وما إذا كانت تهدف الى تقديم خدمات تأكيدية أو استشارية، وما إذا كانت عملية تدقيق دورية ضمن خطة عمل التدقيق الداخلي، أو تم التكليف بها من قبل لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة (التراس، 2019، صفحة 295)؛
- **أهداف المهمة:** لا بد على المدقق الداخلي أن يحدد الأهداف من أداء كل مهمة تدقيق، قبل البدء في تنفيذها (التراس، 2019، صفحة 276)، ومن أمثلتها: (الرحمي، 2017، صفحة 295)
 - ✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسة محل التدقيق؛
 - ✓ تقييم كفاءة إدارة المخاطر المؤسسة محل التدقيق؛
 - ✓ التحقق من الالتزام بالأنظمة والقوانين والعقود والسياسات والإجراءات؛
 - ✓ التأكد من كفاءة وفاعلية طرق تقديم الخدمات للعملاء؛
 - ✓ التحقق من دقة وسلامة القوائم المالية؛
 - ✓ التأكد من مدى كفاءة الموارد البشرية لدى مركز العمل؛
 - ✓ التحقق من مدى توافر مستلزمات الأمن والسلامة لدى مركز العمل.
- **نطاق المهمة:** يتم تحديد الأعمال المنفذة والأنشطة التي تم تدقيقها، والفترة الزمنية التي تم تغطيتها أعمال التدقيق الداخلي، ويتضمن النطاق أيضا إجراءات التدقيق الداخلي التي تم تنفيذها (الشيخ، 2020، صفحة 135)؛
- **الاستنتاجات:** في نهاية مهمة التدقيق الداخلي يجب على المدقق الداخلي أن يستخلص النتائج التي تحقق الغاية من المهمة، يتم وضع هذه الاستنتاجات بحسب ما يراه المدقق الداخلي بناء على خبرته المهنية، مع ضرورة تدعيمها بكافة الأدلة الملائمة والمناسبة (الوردات، 2017، صفحة 506)؛

- **التوصيات:** يتم تقديم تقارير تدقيق تتضمن توصيات ومقترحات موضوعية، وذات أهمية نسبية يتم تقديمها في الوقت المناسب، وبحيث تغطي أبعاد الأداء المختلفة بالمؤسسة محل التدقيق (التراس، 2019، صفحة 150)؛
- **الملاحظات:** هي عبارة عن حالات واقعية ذات علاقة بالموضوع تحت التدقيق، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق في أمور معينة، وتوضح أية نقاط خلاف في نتائج وتوصيات المدقق، يكون التركيز على ملاحظات الهامة والتي لها تأثير مادي على سير أعمال المؤسسة، أما الملاحظات الأقل أهمية فيمكن نقلها بشكل غير رسمي (الوردات، 2017، صفحة 512)؛
- **رأي المدقق الداخلي:** هو الرأي الذي يوضع للنتائج الختامية استنادا إلى نتائج مهمة التدقيق ويحمل الخبرة المهنية للمدققين الداخليين فيما يتعلق بالضوابط الرقابية الخاصة بالحوكمة والمخاطر، فينصب الرأي على مدى كفاية الضوابط الرقابية الموضوعية ودرجة تطبيقها (الرمحي، 2017، صفحة 319)
- **ثانيا: معايير جودة تبليغ النتائج:** نص المعيار الدولي للتدقيق الداخلي (2400) على جملة المواصفات التي يجب أن تنطبق على تبليغ نتائج التدقيق الداخلي وأهمها:
 - **الإبلاغ الموضوعي:** يجب أن تكون كافة الآراء والأحكام في تقرير التدقيق الداخلي، مبنية على أدلة إثبات وأوراق عمل كافية وملائمة وموثوق في دقتها ومصداقيتها، وألا تتدخل الأهواء أو العلاقات الشخصية في هذه الآراء والأحكام، وأن يلتزم المدقق الداخلي بتحديد المسؤولية عن معالجة كل من الملاحظات الواردة في التقرير بدقة (التراس، 2019، صفحة 277)؛
 - **الإبلاغ البناء:** يكون التقرير بناء عندما يتضمن توصيات فريق التدقيق الداخلي، ويؤدي إلى تحسين أعمال المؤسسة أو يساعد على تحقيق الأهداف، فالمدقق الداخلي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويتبين من خلال التقييم إذا كان هناك نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية، وهنا لا يكتفي المدقق بالإشارة إلى نقاط الضعف وتزويد الإدارة بها وإنما يجب أن يقوم بتقديم توصيات مقترحة لمعالجة هذه النقاط، أو توصيات لتطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية لدى المؤسسة (الرمحي، 2017، صفحة 292)؛
 - **الإبلاغ الموجز:** يجب أن يشمل التقرير على الحقائق، ويبعدا عن التفاصيل غير الضرورية، ويعبر عن الأفكار تعبيرا كاملا مع المحافظة على تسلسلها، حتى يتمكن القارئ من متابعة النقاط التي تطرح وأن يفهم النتيجة وسبب التوصية (الوردات، 2017، صفحة 507)؛
 - **الإبلاغ المتكامل:** يجب أن يتضمن التقرير كافة المعلومات الضرورية لإيصال النتائج، بحيث يعرض التقرير بأجزائه كاملة وكذلك تعرض الملاحظات بأركانها الكاملة (الرمحي، 2017، صفحة 292)؛
 - **الإبلاغ في الوقت المناسب:** يجب تقديم التقرير في وقته دون تأخير عن الموعد المحدد والمطلوب لأن أي تأخير يجعل من التقرير عديم الفعالية (الوردات، 2017، صفحة 508).
- **ثالثا: نشر النتائج:** يتم اعداد التقرير النهائي المتضمن لنتائج التدقيق الداخلي وردود الإدارة المعنية، وتعقيب التدقيق الداخلي، إذا تطلب الأمر ذلك ويتم التوقيع عليه من قبل المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي الذي يتولى مهمة توزيع التقرير على للأطراف المعنية بالتقرير طبقا لما هو وارد في المعايير الدولية وميثاق للتدقيق الداخلي (الشيخ، 2020، صفحة 125)، حيث يتم توزيع التقرير على الأطراف التالية: (الرمحي، 2017، صفحة 327)
- نسخة كاملة من التقرير الى الجهة المعنية بمهمة التدقيق الداخلي بغرض العمل على تنفيذ التوصيات؛
- نسخة إلى المستوى الإداري الذي يعلو الإدارة التي تم تنفيذ مهمة التدقيق لديها؛

- نسخة إلى إدارة المخاطر بغرض التنسيق بين إدارة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر في مهامها أثناء تقييم المخاطر؛
- إبلاغ النتائج إلى أطراف خارج المؤسسة بالتشاور مع الإدارة العليا.

I.2- الاطار المفاهيمي للحوكمة:

- يقصد بحوكمة الشركات النظام الذي يشمل مجموعة الآليات والإجراءات، والقوانين والنظم والقرارات، التي تضمن كل من الانضباط والافصاح والشفافية، بهدف تحقيق جودة العمل الرقابي والتميز في الأداء عن طريق تفعيل إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد النادرة بما يحقق أفضل منافع اقتصادية ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل (كاظم و نصيف، 2019، صفحة 621)، حيث أخذ مفهوم الحوكمة في التطور في ظل الاهتمام المتزايد به من طرف المنظمات الدولية ومجتمع الأعمال، وخلصت العديد من الدراسات الى تحديد جملة من الأسباب التي أدت الى ضرورة تبني مفهوم الحوكمة وأهمها: (شريقي، 2015، صفحة 125)
- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء؛
 - إيجاد الهيكل الذي يحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف؛
 - عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة؛
 - تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة؛
 - إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين الدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات؛
 - تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسة بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين.

كما أن مبادئ ومفهوم الحوكمة أخذ بالتزايد المستمر وأصبح الشغل الشاغل لمعظم الدول، من خلال حرص على اصدار معايير وقواعد، يتم انتهاجها بشفافية عالية لجذب أكبر عدد ممكن من المستثمرين والمساهمين الجدد، لذا لا بد من وجود شفافية عند الكشف عن القضايا والموضوعات الهامة التي تخص المؤسسة كالمركز المالي، والأداء وحقوق الملكية والحوكمة (حيدو ، 2020، صفحة 252)، تقوم الحوكمة على عدد من المبادئ تعتبر بمثابة الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في تطوير آليات الحوكمة وأساليبها وهي: (حسين و محمود، 2019، صفحة 231)

- **ضمان وجود إطار فعال للحوكمة:** يتحقق ذلك من خلال تطوير إطار الحوكمة والأخذ في الاعتبار تأثيره في الاقتصاد الكلي ونزاهة السوق والدوافع التي يحدتها للمشاركين فيه؛
- **حقوق المساهمين:** تتمثل الحقوق في تسجيل الملكية وتحويلها والتصويت في الاجتماعات العامة، وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحصول على حصص من الأرباح، والحصول على كافة المعلومات؛
- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** يكفل إطار الحوكمة معاملة متكافئة لجميع المساهمين، وأن يعامل المساهمون الذين ينتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة؛
- **دور أصحاب المصالح في الحوكمة:** من خلال الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح وتشجيع الاتصال بينهم وبين المؤسسات في مجال الثروة وفرص العمل والاستدامة للمشروعات؛
- **الإفصاح والشفافية:** الالتزام بإيصال البيانات والمعلومات إلى المساهمين وأصحاب المصالح،
- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** تتمثل في المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية، ومساءلة المجلس من طرف المؤسسة والمساهمين.

I. 1.2- علاقة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي بتحسين فعالية ممارسات الحوكمة

يشير المعيار الدولي لممارسة التدقيق الداخلي (2110) المتعلق بالحوكمة الى أنه "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: (حدي و زيدان، 2018، صفحة 254)

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛
- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالرقابة والمخاطر إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة؛
- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

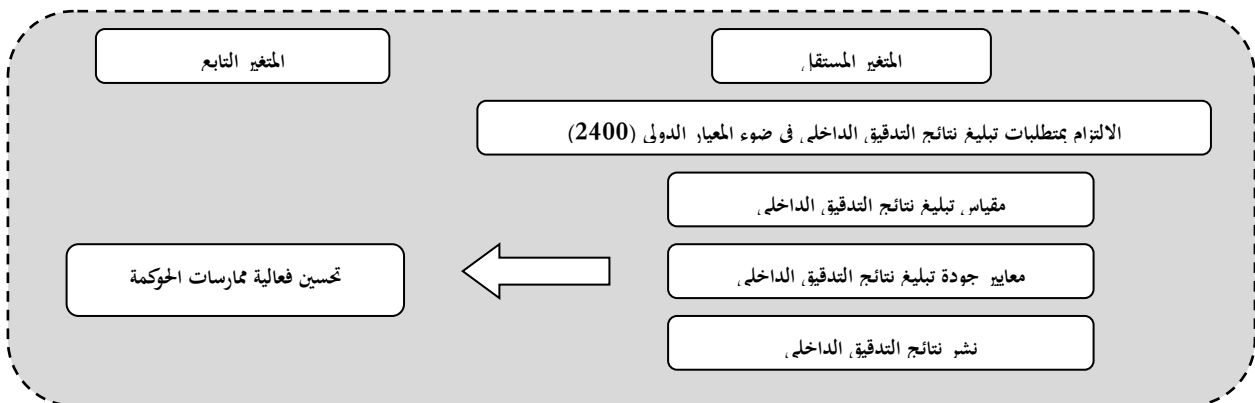
كما تم الاعتراف على نطاق واسع بأن دور المدقق الداخلي يصبح أكثر أهمية بشكل متزايد من حيث انشاء هياكل فعالة لحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الحالية، حيث يقوم المدققون الداخليون بتزويد الإدارة بواسطة تقرير التدقيق الداخلي، بمجموعة واسعة من المعلومات المتعلقة بالأنشطة المالية والتشغيلية لتحسين الكفاءة والفعالية في أداء المؤسسة وأنشطتها (Zaroug, Omar, & Anaam, 2018, p. 261)، إذ يقوم التدقيق الداخلي بعرض التقارير الى مجلس الإدارة والى المساهمين، فهو بذلك يساهم في فعالية الحوكمة من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، على اعتبار أن التدقيق الداخلي نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية (المشهداني، 2020، صفحة 480).

II - الطريقة والأدوات :

1.II- مجتمع وعينة الدراسة: بغرض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم تحديد مجتمع الدراسة بالممارسين لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، وتم توزيع (72) استبانة على مجموعة من المدققين الداخليين في عدد من ولايات الوطن، بواسطة استبانة الكترونية، عن طريق البريد الالكتروني، أو مختلف وسائل التواصل الاجتماعي، واسترجع منها (62) استبانة أي بنسبة 86.11%.

2.II- نموذج الدراسة: تم الاعتماد في بناء نموذج على جزئيات إشكالية الدراسة لإبراز العلاقة بين المتغير المستقل (تطبيق متطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ضوء المعيار الدولي 2400)، والمتغير التابع (تحسين فعالية ممارسات الحوكمة)، كما يوضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحثين

II.3- أداة الدراسة: بعرض الحصول على المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم أداة الدراسة المتمثلة في استبانة مقسمة الى جزئين كما يلي:

الجزء الأول: متعلق بالخصائص الديمغرافية

الجزء الثاني: يحتوي على محورين أساسيين هما:

المحور الأول: تضمن العبارات الخاصة بالمتغير المستقل ويتضمن 23 عبارة موزعة على ثلاث محاور فرعية وهي:

- مقياس تبليغ نتائج التدقيق الداخلي شمل 09 عبارات؛

- معايير جودة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي شمل 06 عبارات؛

- نشر نتائج التدقيق الداخلي شمل 08 عبارات؛

المحور الثاني: يتضمن عبارات خاصة بالمتغير التابع، قد تضمن 07 عبارات.

تم الاستعانة بمقياس ليكارت (Likert) الخماسي بغرض معالجة البيانات وتحويلها الى بيانات كمية، والجدول الموالي يوضح

درجات مقياس ليكارت الخماسي:

الجدول رقم (01): أوزان الاستبيان

الإجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على تراكمات معرفية سابقة

II.4 - صدق وثبات أداة الدراسة: تم اعتماد معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ بهدف التعرف على درجة ثبات أداة الدراسة كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): ثبات أداة الدراسة

المحاور	عدد الفقرات	معامل Alpha Cronbach's
المحور الأول: متطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ظل المعيار الدولي (2400)	23	0.789
مقياس تبليغ نتائج التدقيق الداخلي	09	0.746
معايير جودة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي	06	0.753
نشر نتائج التدقيق الداخلي	08	0.779
المحور الثاني: تحسين فعالية ممارسات الحوكمة	07	0.725
جميع الفقرات	30	0.804

المصدر: من اعداد الباحثين وفقا لمخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول يلاحظ أن معامل الثبات لمحاور الدراسة قد بلغ 0.804 وهي قيمة مرتفعة ومقبولة، وبالنسبة لمحوري الدراسة

فقد بلغت 0.789 للمتغير المستقل وبلغت 0.725 للمتغير التابع.

II.5- الأدوات الإحصائية والمقاييس المستخدمة: بهدف الإجابة عن إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية، تم استعانة بالأساليب

الإحصائية المدججة ضمن برنامج الحزم الإحصائية الاجتماعية Spss V26 ومنها:

- الجداول التكرارية والنسب المئوية بغرض وصف خصائص أفراد العينة؛

- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة اتجاه إجابات أفراد العينة؛

- معامل الارتباط لدراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة؛
 - أسلوب الانحدار الخطي البسيط لدراسة العلاقة بين المتغيرات؛
 - معامل الارتباط بيرسون لتحديد درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة.
- كما تم إعطاء المقاييس للمتوسط الحسابي كالتالي:

الجدول رقم (03): قيم المتوسط الحسابي ومدلولها

المتوسط الحسابي	المدلول	المتوسط الحسابي	المدلول
من 3.40 إلى 4.19	موافق	من 1.00 إلى 1.70	غير موافق بشدة
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة	من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
		من 2.60 إلى 3.39	محايد

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على تراكمات معرفية سابقة

III- النتائج ومناقشتها:

III.1- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة حسب الخصائص الديمغرافية للمستجيبين: توزيع المستجيبين حسب الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة موضحة في الجدول أدناه

الجدول رقم (04): التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

المجموع	أخرى	دكتوراه	ماستر	الليسانس	المؤهل العلمي
62	13	02	26	21	التكرار
100	20.97	03.22	41.94	33.87	النسبة %
المجموع	أكثر من 25	بين 15-25	بين 05-15	أقل من 05	سنوات الخبرة
62	05	24	26	07	التكرار
100	08.2	38.7	41.9	11.3	النسبة %
المجموع	تمارس سابق للمهنة	مدقق داخلي مساعد	مدقق داخلي رئيسي		المسمى الوظيفي
62	22	25	25		التكرار
100	35.5	24.2	40.3		النسبة %

المصدر: من اعداد الباحثين وفقا لمخرجات برنامج SPSS V26

يتضح من خلال الجدول السابق أن الفئة الأكبر من العينة من حيث المؤهل العلمي من حاملي شهادة الماستر، وتليها فئة المتحصلين على شهادة الليسانس وهذا ما يدعم أن معظم أفراد العينة ممن يتمتعون بخلفية علمية مقبولة تمكنهم من تقديم إجابات موثوقة، أما فيما يتعلق بالخبرة المهنية فيلاحظ أن ما نسبته 41.9% من العينة لديهم خبرة تتراوح بين 05 و 15 سنة، ونسبة 46.9% من أفراد العينة خبرتهم أكثر من 15 سنة، وهذا يشكل عاملا إيجابيا للثقة في المعلومات المتحصل عليها، كما يلاحظ أن 40.3% من أفراد العينة يشغلون منصب مدقق داخلي رئيسي، يليهم فئة المدقق الداخلي المساعد بنسبة 24.2%، تليها نسبة 35.5% من ممارسين سابقين للمهنة إما خلال التدرج الوظيفي أو من المتقاعدين، الأمر الذي يعزز القدرة على فهم الأسئلة وما يساعد على تدعيم نتائج اختبار الفرضيات.

III.2- تحليل النتائج المتعلقة بمحاور الدراسة: بغرض عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة، تم اعتماد المؤشرات الإحصائية الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): المؤشرات الإحصائية لمخاور أداة الدراسة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
	المحور الأول: متطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ظل المعيار الدولي (2400)	03.92	0.776	موافق
1	تلتزم إدارة التدقيق الداخلي بإصدار تبليغات (تقارير) بعد كل عملية تدقيق تقوم بها.	04.58	0.641	موافق بشدة
2	تلتزم إدارة التدقيق الداخلي بوضع خطة إبلاغ تتضمن كيفية تبليغ نتائج مهمة التدقيق الداخلي.	04.34	0.745	موافق بشدة
3	تلتزم إدارة التدقيق الداخلي بمناقشة خطة الإبلاغ مع الأطراف المعنية بالتدقيق قبل البدء بالمهمة.	02.97	0.958	محايد
4	يلتزم المدقق الداخلي بضرورة أن يكون لديه فهم واضح لمتطلبات التبليغ عن مهمة التدقيق الداخلي.	04.02	0.757	موافق
5	يلتزم المدقق الداخلي بضرورة الأخذ بنتائج المشاورات الأولية مع الإدارة محل التدقيق.	03.45	0.953	موافق
6	يتم الأخذ بعين الاعتبار تقديم وصف لطبيعة مهمة التدقيق عند صياغة التبليغات النهائية.	03.45	0.935	موافق
7	يتم الأخذ بعين الاعتبار تقديم عرض أسباب القيام بمهمة التدقيق والأهداف المتوقعة منها عند صياغة التبليغات النهائية.	03.44	0.985	موافق
8	يتم الأخذ بعين الاعتبار أن تتضمن التبليغات النهائية نتائج وتوصيات قابلة للتطبيق.	04.02	1.123	موافق
9	يتم الأخذ بعين الاعتبار أن تتضمن التبليغات النهائية قيود استخدام هذه التبليغات من قبل الأطراف خارج المؤسسة.	04.26	0.571	موافق
	المحور الفرعي الأول: مقاييس تبليغ نتائج التدقيق الداخلي	03.60	0.776	موافق
10	يلتزم المدقق الداخلي بالإفصاح عن كافة الحقائق والمعلومات المتوفرة لديه بطريقة خالية من الأخطاء والانحرافات في إصدار التبليغات.	04.61	0.583	موافق بشدة
11	يلتزم المدقق الداخلي بإعداد تبليغات واضحة ومنطقية تمتاز بعدم التحيز والموضوعية.	04.16	0.606	موافق
12	يلتزم المدقق الداخلي بإعداد تبليغات ذات لغة بناءة وموجزة تعكس ما تم مشاهدته بصورة كاملة.	04.19	0.596	موافق
13	يلتزم المدقق الداخلي بإعداد تبليغات في الوقت المناسب ما يضمن اتخاذ التصحيحات المناسبة.	04.21	0.484	موافق بشدة
14	تلتزم إدارة التدقيق الداخلي بتوفير جملة من الإجراءات والسياسات التي توضح كيفية معالجة الأخطاء وحالات السهو في التبليغات التي تصدرها.	03.45	0.918	موافق
15	يلتزم المدقق الداخلي بتبليغ حالات عدم التقيد بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة في تنفيذ المهمة للإدارة العليا ولجنة التدقيق في المؤسسة.	03.79	0.890	موافق
	المحور الفرعي الثاني: معايير جودة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي	04.00	0.843	موافق
16	يلتزم مدير التدقيق الداخلي بالموافقة على أوراق العمل المناسبة قبل إصدار التبليغات النهائية.	04.11	0.704	موافق
17	يلتزم مدير التدقيق الداخلي بالموافقة والمصادقة على التبليغات النهائية قبل نشرها.	04.34	0.745	موافق بشدة
18	يتوفر لدى مدير التدقيق الداخلي فهم لجميع بروتوكولات التواصل في المؤسسة وهيكلها التنظيمي.	04.21	0.631	موافق بشدة
19	يلتزم مدير التدقيق الداخلي بامتلاك سجلات تؤكد موافقته على التبليغات النهائية.	04.05	0.711	موافق
20	يلتزم مدير التدقيق الداخلي بمناقشة مسودة التبليغات مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.	04.11	0.603	موافق
21	يلتزم مدير التدقيق الداخلي بمناقشة مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق حول الجهات التي ستلقى التبليغات.	04.13	0.586	موافق
22	يلتزم مدير التدقيق الداخلي بتحديد الشكل الذي سوف يتم استخدامه في لتبليغ النتائج لكل طرف.	04.03	0.701	موافق
23	يلتزم مدير التدقيق الداخلي بتعيين الأطراف المسؤولة عن تبليغات النتائج لجهات معينة.	4.15	0.649	موافق
	المحور الفرعي الثالث: نشر نتائج التدقيق الداخلي	04.35	0.697	موافق بشدة
	المحور الثاني: تحسين فعالية الحوكمة	03.70	0.687	موافق
1	تساهم متطلبات المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400) في التوصل لتوصيات بغرض تحسين فاعلية نظام الحوكمة في المؤسسة.	02.68	1.049	محايد
2	تساهم متطلبات المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400) في تعزيز امتلاك الإدارة العليا لإجراءات واضحة لتنفيذ السياسات التنظيمية داخل المؤسسة.	03.97	0.724	موافق
3	متطلبات المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400) تساعد على زيادة فاعلية الأداء والمساءلة على مستوى مختلف الإدارات داخل المؤسسة.	04.18	0.587	محايد
4	متطلبات المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400) تساعد على إبلاغ مختلف المعلومات المتعلقة بالمخاطر المتوقعة والرقابة إلى الأطراف المناسبة.	03.40	0.819	موافق
5	متطلبات المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400) تساعد مجلس الإدارة على ضمان حقوق المساهمين والحصول على	03.82	0.779	موافق

المعلومات المتعلقة بالتغيرات الأساسية بالمؤسسة.						
6	تساهم متطلبات المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400) في تعزيز المعرفة لدى أصحاب المصالح واحترام حقوقهم المحدد قانونا.	03.68	0.954	موافق		
7	متطلبات المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400) تؤثر إيجابا على قدرة مجلس الإدارة على القيام بالإفصاح السليم بكل شفافية وفي الوقت المناسب عن القوائم المالية للمؤسسة.	04.27	0.632	موافق بشدة		
جميع المحاور				03.92	-	موافق

المصدر: من اعداد الباحثين وفقا لمخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجول السابق يتضح أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور الفرعي الأول بلغت (3.60) وهي تشير الى درجة إجابة "موافق" كما قدرت قيمة الانحراف المعياري ب (0.776) ما يشير الى وجود توافق في استجابات أفراد العينة، في حين بلغ أكبر متوسط حسابي للمحور الفرعي الأول (4.58) المتعلق بالعبارة الأكثر تحقفا " تلتزم إدارة التدقيق الداخلي بإصدار تبليغات (تقارير) بعد كل عملية تدقيق تقوم بها".

أما بالنسبة للمحور الفرعي الثاني فقد بلغ المتوسط الحسابي (4.00) ما يوافق درجة "موافق" بانحراف معياري قدره (0.843) ما يدل على توافق الاستجابات المتعلقة بالمحور، في حين حققت العبارة " يلتزم المدقق الداخلي بالإفصاح عن كافة الحقائق والمعلومات المتوفرة لديه بطريقة خالية من الأخطاء والانحرافات في إصدار التبليغات " أعلى متوسط حسابي بلغ (4.61). أما المحور الفرعي الثالث فقد بلغ المتوسط الحسابي (4.35) وهي توافق درجة "موافق بشدة" بانحراف منخفض معياري قدره (0.697) وهي قيمة منخفضة تدل على توافق استجابات المحور، كما نجد العبارة الأكثر تحقفا كانت بمتوسط حسابي قدره (4.63) "يلتزم مدير التدقيق الداخلي بالموافقة والمصادقة على التبليغات النهائية قبل نشرها".

يتضح من استجابات افراد العينة المتعلقة بالمحاور الفرعية للمحور الأول الذي يمثل المتغير المستقل في الدراسة أن المتوسط الحسابي للمحور الأول قد بلغ (3.92) بانحراف معياري قدره (0.776) وهو ما يشير الى درجة استجابة " موافق" ووجود توافق في استجابات أفراد العينة، هذا ما يدل على الفهم المقبول لمتطلبات تطبيق المعيار الدولي للتدقيق الداخلي (2400) المتعلق بتبليغ نتائج التدقيق الداخلي.

أما فيما يتعلق بالمحور الثاني الذي يمثل المتغير التابع، فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.70) والذي يعبر عن درجة "موافق" بانحراف معياري قدره (0.687) ما يدل على توافق استجابات أفراد العينة، أيضا بلغ أكبر متوسط حسابي للمحور قيمة (3.71) المتضمن للعبارة الأعلى تحقفا " متطلبات المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم (2400) تؤثر إيجابا على قدرة مجلس الإدارة على القيام بالإفصاح السليم بكل شفافية وفي الوقت المناسب عن القوائم المالية للمؤسسة".

III.3- اختبار فرضيات الدراسة: من خلال تفرغ استجابات أفراد العينة محل الدراسة، يمكن عرض واختبار الفرضيات وفقا لما يلي:

أولا: اختبار الفرضية الرئيسية:

فرضية العدم: لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400).

الفرضية البديلة: يوجد تأثير وعلاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400).

الجدول رقم (06): الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة

المتغير التابع	المتغير المستقل	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة F المحسوبة	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig	نتيجة الفرضية البديلة
تحسين فعالية ممارسات الحوكمة	تطبيق متطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ظل المعيار الدولي (2400)	0.784	0.614	11.455	5.729	0.000	قبول الفرضية البديلة

المصدر: من اعداد الباحثين وفقا لمخرجات برنامج SPSS V26

يلاحظ من خلال الجدول السابق بأن قيمة (F) المحسوبة قدرت بـ (11.455) وقيمة (T) المحسوبة (5.729) عند مستوى الدلالة (0.000) لمتغير تطبيق متطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ظل المعيار الدولي (2400)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، مما يدل على وجود تأثير وعلاقة ذو دلالة لإحصائية لتطبيق متطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ظل المعيار الدولي (2400) في المتغير التابع تحسين فعالية الحوكمة، أما قيمة معامل التحديد فقد بلغت (0.614) وهذا ما يدل على أن ما نسبته (61.4%) من التباين الحاصل في تحسين فعالية الحوكمة، وبالتالي قبول الفرضية البديلة.

ثانياً: اختبار الفرضيات الفرعية: من خلال الجدول الموالي يمكن اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة باستخدام معامل الارتباط بيرسون للتعرف على طبيعة العلاقة بين المتغيرين بالمقارنة مع مستوى الدلالة (0.05).

الجدول رقم (07): معامل الارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

مقاييس تبليغ نتائج التدقيق الداخلي			معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة	حجم العينة	تحسين فعالية ممارسات الحوكمة
معايير جودة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي			معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة	حجم العينة	تحسين فعالية ممارسات الحوكمة
نشر نتائج التدقيق الداخلي			معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة	حجم العينة	تحسين فعالية ممارسات الحوكمة

المصدر: من اعداد الباحثين وفقا لمخرجات برنامج SPSS V26

- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.0(5)$ بين الالتزام بمقاييس تبليغ نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400).

الفرضية الصفرية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $(\alpha \leq 0.05)$ بين الالتزام بمقاييس التبليغ نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400).

من خلال النتائج المتحصل عليها فإن قيمة معامل الارتباط يساوي (0.839) مما يبين وجود ارتباط طردي، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يؤكد وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية وبالتالي قبول الفرضية البديلة.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $(\alpha \leq 0.05)$ بين الالتزام بمعايير جودة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400).

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $(\alpha \leq 0.05)$ بين الالتزام بمعايير جودة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400).

من خلال النتائج المتحصل عليها فإن قيمة معامل الارتباط يساوي (0.824) مما يبين وجود ارتباط طردي، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يؤكد وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية وبالتالي قبول الفرضية البديلة.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $(\alpha \leq 0.05)$ بين الالتزام بنشر نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400).

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $(\alpha \leq 0.05)$ بين الالتزام بنشر نتائج التدقيق الداخلي وتحسين فعالية الحوكمة في ضوء المعيار الدولي (2400).

من خلال النتائج المتحصل عليها فإن قيمة معامل الارتباط يساوي (0.742) مما يبين وجود ارتباط طردي، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يؤكد وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية وبالتالي قبول الفرضية البديلة.

IV- الخلاصة:

سعت الدراسة الى تسليط الضوء على واقع الالتزام بمتطلبات الإبلاغ عن نتائج التدقيق الداخلي في ظل المعيار الدولي (2400)، ومدى انعكاس ذلك على تحسين فعالية الحوكمة، وبالرغم من أنها تعد امتداد لدراسات سابقة إلا أنها أظهرت مدى اتفاق أفراد العينة على ضرورة الالتزام بمقاييس التبليغ ومعايير جودة التبليغ ونشر نتائج التدقيق الداخلي، الأمر الذي يعد خطوة ضرورية لتعزيز الإفصاح والشفافية وتحسين الحوكمة، وهي نتائج تتوافق مع أغلب النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة.

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة الى تحقيق النتائج الموالية

- يعتبر تبليغ نتائج أعمال التدقيق الداخلي أمر بالغ الأهمية لتدعيم جل التقارير الخاصة بالآليات الأخرى للحوكمة؛
- وجود اتفاق لدى أفراد العينة على ضرورة أن يتم الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي، حسب ما ورد في المعيار الدولي (2400)، الأمر الذي يساهم في تحسين فعالية ممارسات الحوكمة، وتحسين الإفصاح والشفافية لمختلف الأطراف ذات العلاقة؛
- يؤدي الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ومن ضمنها المعيار تبليغ النتائج، الى زيادة كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، الأمر الذي ينعكس على جودة نتائج أعمالهم؛
- يساعد الشكل والمضمون الذي يحدده المعيار الدولي لإبلاغ نتائج التدقيق الداخلي، في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي الذي يقدمه تقرير التدقيق الداخلي لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين.

توصيات الدراسة: في ظل نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات التالية

- يتعين على المدقق الداخلي متابعة مختلف التطورات التي تطرأ على ممارسات المهنة وخاصة فيما يتعلق بإعداد التقارير وتبليغ النتائج؛
- يتعين على الجهات العليا داخل المؤسسات العمل على توفير موازنة متعلقة بالدورات التكوينية للمدققين الداخليين، ومنحهم مساحات خاصة لتطبيق ما تم التدرّب عليه؛
- يتعين على الجهات العليا داخل المؤسسات إيجاد جهات رقابية تعمل على التأكد من مدى الالتزام بالتطورات الحاصلة في المهنة، ومدى انعكاس ذلك على نتائج أعمال التدقيق الداخلي؛
- ضرورة العمل على إيجاد قنوات اتصال مباشر بين المدققين الداخليين ومجلس الإدارة، الأمر الذي يدعم إيصال تحفظاتهم ونتائج عملهم الضرورية بكل موضوعية؛
- ضرورة إجراء بحوث علمية حول الإفصاح عن تقرير الداخلي على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، خاصة تلك المدرجة في السوق المالي.

الإحالات والمراجع:

1. Yamuna , R., Meenah, R., & Zam, Z. (2019). The stakeholder's perception on internal auditor's report and governance transparency in malaysia. *International Journal of Accounting Finance and Business(IJAFB)*, 04(24), 13-23. Retrieved 08 20, 2022, from <http://www.ijafb.com/PDF/IJAFB-2019-24-12-02.pdf>
2. فتحي رمضان موسى. (2018). مدى توافر عناصر الجودة في تقارير المراجعة الداخلية في الشركات الليبية العامة دراسة استطلاعية من وجهة نظر أعضاء مجالس الإدارة والهيئات المراقبة. *مجلة الجامعة*, 02(20)، 203-246. تاريخ الاسترداد 02 08 2022، من <http://dspace.zu.edu.ly/handle/1/758>
3. Holt, T. (2012). The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility. *Manajerial Auditing Journal*, 09(27), 878-898. Retrieved 08 10, 2022, from <https://doi.org/10.1108/02686901211263085>
4. حميدة محمد عبد المجيد محمد. (2011). الحاجة الى الافصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات. *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة*(08)، 01-63. تاريخ الاسترداد 28 07 2022، من https://jsfc.journals.ekb.eg/article_27107_0eef45da6f9a2e849db5cd7a4baba6d2.pdf
5. Holt, T., & Dezoort, T. (2009). The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions. *International Auditing Journal*(13), 61-77. Retrieved 08 14, 2022, from <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00391.x>
6. Archambeault , F., Deborah, S., Dezoort, T., & Holt, T. (2008). The need for an internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency. *American Accounting Association*, 22(04), 375-388. Retrieved 17 28, 2022, from <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.4.375>
7. مار عبد الله العمار. (2020). الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالملكة العربية السعودية. المملكة العربية السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية.
8. السيد أحمد صالح، و داليا السيد. (2019). مبادئ الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا للمعايير الدولية الأمريكية. مصر: الجامعة للطباعة.
9. أحمد محمد التراس. (2019). المراجعة الداخلية في القطاع العام بالملكة العربية السعودية. المملكة العربية السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية.
10. زاهر عطا الرحيمي. (2017). الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي ونسق المعايير الدولية. الأردن: دار المأمون للنشر والتوزيع.
11. خالد مصطفى الشيخ. (2020). إجراءات المراجعة الداخلية وآثار تطبيقها على حوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. الاسكندرية: منشأة المعارف للتوزيع.

12. خلف عبد الله الوردات. (2017). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA. الأردن: دار الوراق للنشر والتوزيع.
13. تيسير جواد كاظم، و أحمد حسين نصيف. (2019). العلاقة بين حوكمة الشركات وإدارة مخاطر مشروع ال (ERM) دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين. *Kufā Studies Center Journal*, 01(54)، 619-667. تاريخ الاسترداد 12 08 2022، من <https://www.iasj.net/iasj/download/1defb5b0a827afa5>
14. عمر شريقي. (2015). التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة. *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية* (07)، 121-135. تاريخ الاسترداد 15 08 2022، من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/103/4/1/17044>
15. فهيمة أصلويه حيدو . (2020). توظيف نظام حوكمة الشركات وأثره في تقدم الاقتصاد العراقي. *مجلة الإدارة والاقتصاد* (126)، 249-256. تاريخ الاسترداد 12 08 2022، من <https://www.iasj.net/iasj/download/45ed608710cbb7f5>
16. سطم صالح حسين ، و محمود سامي محمود. (2019). حوكمة الشركات ودورها في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية. *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 15(45)، 227-246. تاريخ الاسترداد 12 08 2022، من <https://www.iasj.net/iasj/download/3b05b182e43db69d>
17. عبد القادر حدي ، و محمد زيدان. (2018). فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات. *مجلة اقتصاديات شمال افريقيا* ، 18(14)، 243-256. تاريخ الاسترداد 27 07 2022، من <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/9/14/1/62551>
18. Zaroug, O., Omar, I., & Anaam, K. (2018). The influence of internal Auditing on effective corporate governance in the banking sector in Oman. *European Scientific Journal*, 14(07), 257-271. Retrieved 08 12, 2022, from <https://core.ac.uk/download/pdf/236413109.pdf>
19. عمر اقبال توفيق المشهداني . (2020). تدقيق التحكم المؤسسي حوكمة (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها إطار مقترح. *مجلة الدنانير*، 01(18)، 467-494. تاريخ الاسترداد 12 07 2022، من <https://www.iasj.net/iasj/download/fbb2496588a32bf6>

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

سارة قتال ، عبد الكريم زرفاوي (2022)، أثر الالتزام بمتطلبات تبليغ نتائج التدقيق الداخلي في ضوء المعيار الدولي (2400) على تحسين فعالية ممارسات الحوكمة ، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 07(العدد 02)، الجزائر : جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر ص.ص 169-184.



SCAN ME