

دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري-دراسة حالة بعض شركات المساهمة الجزائرية-**The Role of the Internal Audit Function in Reducing Financial and Administrative Corruption Practices**
Case Study of a Group of Joint-Stock Companies.عبد الحق زباني¹.¹ جامعة ابن خلدون - تيارت، -، abdelhak.ziani@univ-tiaret.dz

تاريخ النشر: 2022/10/31

تاريخ القبول: 2022/09/15

تاريخ الاستلام: 2022/02/01

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري وهذا من خلال التطرق إلى الدور الهام والأساسي التي يلعبه المدققون الداخليين في تشخيص والحد من ممارسات الاحتيال الوظيفي والتي تؤدي إلى الفساد المالي والإداري، بالإضافة إلى معرفة معوقات تطبيق هذه الوظيفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة واستكمال الجانب النظري تم استخدام الإستبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS واستخدام الاختبارات والمعالجة الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات نتيجة تدعم موضوع الدراسة، حيث تم توزيع الإستبانة على عدد من المدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية والبالغ عددهم 75 فردا.

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها: لا توجد استقلالية للمدققين الداخليين في بعض شركات المساهمة الجزائرية، كذلك تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دورا فعالا في الحد من الفساد المالي والإداري من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، الفساد المالي والإداري، عدم تماثل المعلومات.

تصنيف JEL: M42، D73، D82.

Abstract:

This research aims to identify the role of internal audit function in reducing financial and administrative corruption practices, by addressing the important and basic role that internal auditors play in diagnosing and reducing employment fraud practices that that lead to financial and administrative corruption, in addition to knowing the obstacles of applying this function in companies. In order to achieve the goals of this study, a questionnaire is used to collect initial data related to the study subject, and then empty it and analyze it using the SPSS program and use the appropriate statistical tests in order to reach useful indications that supports the investigation, where the questionnaire is distributed to all the auditors involved in the Algerian joint-stock companies of 75 people.

The study reaches a set of results that there is no independence of the internal auditor in some of Algerian joint-stock companies, and the internal audit function plays an effective role in reducing financial and administrative corruption by reducing information asymmetry.

Keys words: Internal Audit, Financial and Administrative Corruption, Information Asymmetry

JEL classification codes : M42 ; D73 ; D82.

المؤلف المرسل: عبد الحق زيان، الإيميل: zianifouad@hotmail.fr

تمهيد

لقد شهد العالم في العقد الأخير من الزمن عدة أزمات مالية ضربت أكبر المؤسسات العالمية سواء في الولايات المتحدة الأمريكية، أوروبا وحتى اليابان، ونتيجة لهذه الأسباب أصبح التدقيق الداخلي من بين أهم آليات الحوكمة والذي يسعى إلى الحد من الفساد المالي والإداري من خلال دوره الفعال في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المساهمين والإدارة.

فالتدقيق الداخلي من خلال الصفات الشخصية التي يتمتع بها (الكفاءة، المعرفة... إلخ) يمكن له أن يساهم في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، فحسب نظرية الوكالة يعتبر التدقيق الداخلي أداة هامة للتقليل من حدة الصراع القائم بين الإدارة والملاك (JENSEN & MECKLING, 1976, pp. 305-360)، ويعتبر التدقيق الداخلي بمثابة "عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بمنشأة معينة وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة" (PORTER, SIMON, & HATHERLY, 2014, p. 7)

من خلال هذا التعريف، يمكن أن نستنتج أن التدقيق الداخلي أصبح مطالبا أكثر من أي وقت مضى بلعب دور مهم في الكشف عن الأساليب التي تؤدي إلى حدوث الفساد المالي والإداري (تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة)، لذلك فهو يعتبر بمثابة الركيزة الأساسية داخل المؤسسة من خلال حمايته لحقوق المساهمين.

ويعتبر موضوع الفساد المالي والإداري من المواضيع الهامة التي أصبحت محط اهتمام العديد من الدوائر الاقتصادية والمالية وحتى القانونية، وتعد هذه الظاهرة من الظواهر الخطيرة التي تواجه البلدان وعلى الأخص الدول النامية حيث أخذت تنخر في جسم مجتمعاتنا ونتجت عنها شلل في عملية البناء والتنمية الاقتصادية.

فالجزائر كغيرها من دول العالم شهدت في الآونة الأخيرة العديد من الفضائح المالية، مما دفع بالهيئات التشريعية إلى سن قوانين وتعليمات وأنظمة جديدة خاصة بالرقابة الداخلية وهذا من أجل تعزيز آليات التدقيق (الاستقلالية) والرقابة الداخلية بهدف دفع الشركات إلى المزيد من الشفافية، لاسيما في مجال التقارير المالية.

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

عنوان المقال: دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري....

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

كيف يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي المساهمة في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في شركات المساهمة الجزائرية؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة ارتأينا طرح الفرضية الرئيسية التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتخفيض عدم تماثل المعلومات كأحد مجالات مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في شركات المساهمة الجزائرية.

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

- إظهار درجة التوافق بين مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي وسبل الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري؛

- قلة البحوث الأكاديمية بشأن التأثير الموجود بين الفساد المالي والإداري ووظيفة التدقيق الداخلي؛

- كشف مدى التزام المدققين الداخليين بالمؤسسات الجزائرية بمبادئ حوكمة الشركات؛

أهداف الدراسة: هدفت هذه الدراسة إلى:

- دراسة وتحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي والفساد المالي والإداري؛

- دراسة مدى تأثير التدقيق الداخلي على عدم تماثل المعلومات؛

- تقييم دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من أساليب ممارسات الفساد المالي والإداري؛

- تقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات التي يراها الباحثان مناسبة والقابلة للتوظيف بشركات المساهمة.

حدود الدراسة: تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

1- الحدود المكانيّة: اقتصرّت هذه الدراسة على عينة من شركات المساهمة الجزائرية على مستوى الغرب الجزائري.

2- الحدود البشرية: اختار الباحثان عينة من المديرين الماليين، المحاسبين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في عدد من شركات المساهمة الجزائرية، والذين تتوفر لديهم المعرفة الكافية بأعمال التدقيق الداخلي والفساد المالي والإداري.

3- الحدود الزمانية: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة ما بين شهر ماي 2021 وشهر نوفمبر 2021.

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

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

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

- المتغير التابع: هو المتغير الذي يتغير نتيجة تأثير المتغير المستقل وفي دراستنا يمثل "الفساد المالي والإداري"

الدراسات السابقة: هناك بعض الدراسات التي حاولت التطرق إلى موضوع دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري والتي يمكن تحديدها وفق ترتيبها الزمني كما يلي:

1- دراسة حسين محي حمود حسين، (2017)، بعنوان " دور التدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور التدقيق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري من خلال دراسة وتحليل وتشخيص واقع الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في المصرف الزراعي التعاوني وإبراز مدى استكمال المقومات المطلوبة لنجاح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق اهدافه، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك تطوير في مفهوم التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الداخلي والادلة الارشادية ومصطلحات التدقيق الداخلي نتيجة التطورات التقنية التي حدثت في بيئة الاعمال، بالإضافة إلى أن التدقيق الداخلي لا يقتصر على التدقيق المحاسبي الذي يركز على التأكد من عدالة ومصداقية القوائم المالية بل يتوسع ليشمل جميع الأنشطة التشغيلية إذا يمثل احدي الأدوات الرقابية الفعالة التي تساعد على الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري.

2- دراسة (Bayyoud & Sayyad, 2015)، بعنوان " **The impact of Internal Control and Risk Management on Banks in Palestine** "، تدور إشكالية البحث حول إبراز أثر الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر على البنوك العاملة في فلسطين، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بإعداد إستبانة كأداة الدراسة من أجل جمع البيانات التي تخص الدراسة، حيث تكونت عينة الدراسة من مدرء لتلك البنوك والبالغ عددهم (10)، وأظهرت النتائج أن الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لها تأثير كبير وبشكل إيجابي على البنوك من حيث الكمية وكذلك الأداء النوعي لها. بالإضافة إلى أن حالات الفساد والاحتيال قد انخفضت وهذا بعد إجراء عمليات التقييم.

3- دراسة (Abtidon, 2015)، بعنوان " **The Impact of Finacial Accountability on Reducing Corruption in Magadishu Somalia** "، سعت الدراسة إلى التعرف على أثر المساءلة في الحد من الفساد في مدينة مقديشو الصومالية وهذا من خلال الاعتماد على استبانة والزيارات الميدانية كأداة الدراسة وتكون مجتمع الدراسة من جميع مؤسسات النزاهة الاتحادية الصومالية، حيث بلغت عينة الدراسة 150 موظفا، وخلصت الدراسة إلى أن المساءلة المالية المتمثلة في : (التدقيق المالي، الرقابة الداخلية، مراقبة الميزانية) في حالة سيئة، كما أن مختلف أشكال الفساد كانت سائدة ومتفشية في الصومال مثل ظاهرة سوء الاستخدام لموارد الدولة والتغاضي عن الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي والمهني من قبل أصحاب المناصب العليا.

عنوان المقال: دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري....

4- دراسة محمود عبد الفتاح الوشاح، (2014)، بعنوان " مدى التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من ظاهرة الفساد المالي في البلديات الأردنية (دراسة ميدانية)"، حاولت هذه الدراسة تقديم مساهمة في دراسة موضوع مدى التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من ظاهرة الفساد المالي في البلديات الأردنية، حيث أظهرت نتائج الدراسة المبينة على استبيان وجه إلى عينة من المدققين الداخليين العاملين في البلديات البالغ عددهم 141 مفردة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين توفر القدرات المالية والفنية القائمة وبين ظاهرة الفساد المالي في البلديات، كما أن هناك معوقات تحد دون التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي منها انخفاض الحوافز المادية وقلة الدورات والبرامج التدريبية.

5- دراسة (Ebondo Wa Mandzila, 2005)، بعنوان " **Audit interne et gouvernance** " **d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques**"، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري من خلال مساهمته في تحسين حوكمة الشركات، حيث أوضح الباحث أن السبب الرئيسي للفضائح المالية التي عصفت بأكثر الشركات العالمية يعود إلى عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية لهذه الشركات، كما أشارت الدراسة إلى الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في خفض مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المساهمين (الملاك) والمديرين (الإدارة).

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

ما يلاحظ في جل الدراسات السابقة تركيزها على دور التدقيق الداخلي في تشخيص أو الحد من الفساد المالي والإداري من خلال الارتكاز على دوره التقليدي المتمثل في اكتشاف الأخطاء والتقليل من عمليات التلاعب.

ولعل أهم ما يميز هذه الدراسة عن غيرها أنها عالجت دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري من خلال متغير جديد المتمثل في تخفيض عدم تماثل المعلومات، كما تستمد هذه الدراسة خصوصيتها بمعالجة الموضوع على مستوى بعض شركات المساهمة بشكل خاص.

تقسيمات الدراسة: سعياً منا لتحقيق الهدف من هذا البحث سيتم تنظيم المتبقي منه إلى ثلاثة أجزاء رئيسية: يتناول الجزء الأول بالدراسة والتحليل الإطار النظري والتصوري للتدقيق الداخلي، بينما تم التطرق في الجزء الثاني إلى موضوع الفساد المالي والإداري، أما الجزء الأخير فخصص للدراسة التطبيقية وتحليل النتائج واختبار الفرضيات الموضوعية واستعراض أهم النتائج والتوصيات.

1- الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والفساد المالي والإداري:

يعود أصل كلمة التدقيق إلى اللغة اللاتينية *Audire* والتي تعني السمع، بالإضافة إلى أن كلمة التدقيق في اللغة الإنجليزية (To Audit) يقصد به الفحص والرقابة (MIKOL, 2000, p. 733) والتدقيق يعتبر من أقدم المهن إذ أن الفراعنة في

مصر والامبراطوريات القديمة في بابل واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات (LEE TECK & AZHAM, 2008, pp. 2-4)

أما بالنسبة للتدقيق الداخلي فقد بدأت بوادره سنة 1941 نتيجة إنشاء المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين Institute (of Internal Auditing) بالإضافة إلى تقرير لجنة تريداوي (Treadway) هذه اللجنة التي جاءت لدراسة أسباب الاحتيال في التقارير المالية.

وبحسب موضوع الفساد المالي والإداري بأهمية بالغة في وقتنا الحالي، نظرا لما له من تأثير سلبي على تطور الدول وعرقلة عجلة التنمية الاقتصادية، فأصبحت أغلب الدول حاليا تبحث عن آليات رقابة تحد من ممارسات الفساد المالي والإداري ومن بين هذه الآليات نجد التدقيق الداخلي.

1-1- مفهوم التدقيق الداخلي:

لقد وردت العديد من التعاريف المختلفة للتدقيق الداخلي، إذ عرفه Robert Moeller على أنه "وظيفة تقييمية مستقلة تم إنشاؤها داخل المنظمة من أجل فحص وتقييم أنشطتها خدمة للمنظمة." (MOELLER, 2016, p. 03)

بينما يشير Jaques Renard إلى أن التدقيق الداخلي هو عبارة عن «وظيفة عالمية تطبق في جميع المؤسسات وعلى جميع الوظائف الممارسة على مستواها» (RENARD, 2013, p. 28)

في حين يوضح Plamena Nedyalkova أن التدقيق الداخلي يحدد كلا من نقاط الضعف في نظام الإدارة المالية والرقابة والفرص المحتملة لتحسين أداء المنظمة (Na & Nedyalkova, 2020, p.1)

ويرى أندرسون وآخرون أن التعريف الشامل للتدقيق الداخلي والذي يشتمل على الدور الحديث الذي أسند للمدقق الداخلي هو التعريف الذي قدمه المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، حيث أشار فيه هذا الأخير إلى أن التدقيق الداخلي عبارة عن: " 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 فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" (ANDERSON, et al., 2017, p. 30)

ومن خلال استعراض التعريفات السابقة نجد أنها اتفقت على مجموعة من النقاط الجوهرية والمتمثلة في:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المنشأة؛
- التدقيق الداخلي أداة رقابية تهدف إلى تقييم أنشطة المنظمة من خلال إصدار حكم انتقادي بخصوص هذه الأنشطة؛
- يهدف التدقيق الداخلي إلى خدمة المنظمة ومساعدتها في تحقيق أهدافها.

بينما يرى بعض الباحثين أن التعريف الأخير للتدقيق الداخلي يركز على خمسة عناصر أساسية والتي يمكن استخلاصها

فما يلي: (KURT F & AL, 2015, p. 4)

عنوان المقال: دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري....

- مساعدة المنظمة حتى تحقق أهدافها؛
- تقييم وتحسين كفاءة العمليات الإدارية، المخاطر والرقابة والحوكمة؛
- التأمين والأنشطة الاستشارية الهادفة إلى خلق القيمة، بالإضافة إلى تحسين عمليات المنظمة؛
- الاستقلالية والموضوعية؛
- منهج منظم والمنهجي (عملية التدقيق).

1-2- الفساد المالي والإداري:

يعتبر الفساد المالي والإداري من بين أهم الظواهر السلبية التي تسعى الدول إلى محاربتها، فهو يعمل على تدمير الاقتصاد والقدرة المالية والإدارية لأي دولة، حيث يشير Mishra أن مصطلح الفساد عرف منذ القدم وهذا مع قانون حمورابي ملك بابل في القرن الثاني والعشرون أو مرسوم حرمب ملك مصر في القرن الرابع عشر قبل الميلاد. (Sekkat, 2018, p.1)

ترى هيا شاهين الكواري أن الفساد المالي والإداري هو: "كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة، أي أن يستغل المسؤول منصبه وسلطته من أجل تحقيق منفعة شخصية ذاتية لنفسه أو لغيره" (الكواري، 2021) بينما أشارت منظمة الشفافية الدولية للفساد على أنه: "كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو لجماعته". (زاهر، غدوان، وخضر، 2014، صفحة 76).

في حين عرفه البنك الدولي على أنه: "إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص" (دنون، 2010، صفحة 76). أما فيما يخص المشرع الجزائري فقد بينه في القانون 06-01 الصادر في 20 فبراير 2006، حيث أشار في المادة 02 من هذا القانون على أن الفساد يشمل كل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من القانون، فالفساد لا يعزز الثقة ويضعف الديمقراطية ويعيق التنمية الاقتصادية ويزيد من تفاقم عدم المساواة والفقر والانقسام الاجتماعي والأزمة البيئية.

من خلال ما سبق فإن هذه التعاريف تشترك في عدة نقاط أهمها: يعتبر الفساد المالي والإداري كل عمل يؤدي إلى تحقيق المصلحة الخاصة على المصلحة الجماعية، بالإضافة إلى أن الفساد ناتج عن إساءة استخدام السلطة من أجل الحصول على مزايا غير مشروعة.

2- الدراسة الميدانية:

سنتطرق من خلال هذا الجزء إلى عرض الدراسة الميدانية، والتي تعد بمثابة إسقاط للجوانب النظرية التي تم تناولها خلال الجزأين السابقين على الواقع العملي، وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم تصميم استبيان يحتوي على مجموعة من الأسئلة المندرجة تحت محاور محددة بهدف الإجابة على فرضيات الدراسة الموضوعية سابقاً.

1-2- منهجية الدراسة الميدانية:

لقد هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى تحديد دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في شركات المساهمة الجزائرية، ويتضمن هذا الجزء وصفا لمنهج الدراسة، مجتمع الدراسة وعينتها، أدوات الدراسة، الأساليب الإحصائية المستخدمة، واختبارات التحقق من ملائمة البيانات للتحليل الإحصائي.

2-2- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من ممارسي مهنة التدقيق الداخلي، المديرين الماليين، المحاسبين والمدققين الخارجيين العاملين بشركات المساهمة الجزائرية المنتشرة على مستوى الغرب الجزائري خلال الفترة (ماي 2021 / نوفمبر 2021) والبالغ عددها (11) شركة.

2-3- عينة الدراسة:

تم حساب حجم العينة بواسطة المعادلة التالية:

$$n = \left(\frac{Z}{2m} \right)^2$$

حيث:

Z: القيمة المعيارية المقابلة لمستوى دلالة معلوم (مثلا: Z=1.96 لمستوى دلالة)

M: الخطأ الهامشي، ويعبر عنه بالعلامة العشرية (مثلا:).

وتم تصحيح حجم العينة من المعادلة:

$$n = \frac{nN}{N + n - 1}$$

فكان عدد عينة الدراسة (150) مفردة، وتم توزيع الاستبانة عليهم، ولكن تم استرداد (75) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي ما معدله (50%) من الإستبانة الموزعة على عينة البحث.

2-4- الأدوات والوسائل المستخدمة في الدراسة الميدانية:

في إطار جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة قمنا بتصميم استبيان حسب ما تقتضيه متغيرات الدراسة، وذلك بغرض جمع آراء وإجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا اختبار صحة أو بطلان فرضيات الدراسة.

أ- أدوات جمع البيانات (أداة الدراسة):

سنتطرق من خلال هذا الجزء إلى كل ما يتعلق بأداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، من خلال استعراض خطوات تصميمه، هيكله، إجراءات توزيعه، إضافة إلى اختبار ثباته وصدقه، وتضمن الاستبيان جزأين رئيسيين:

- الجزء الأول: وخصص للتعرف على البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وهي: العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة.

عنوان المقال: دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري....

- الجزء الثاني: وخصص للفقرات التي غطت متغيرات الدراسة، وتضمن محور واحد أساسي:
- المحور الأول (من السؤال 1 إلى السؤال 30): دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات.
- ب- إجراءات توزيع واسترجاع الاستبيان: بهدف توزيع أكبر قدر ممكن من الاستبيانات اعتمدنا على الطرق التالية:
- التسليم المباشر: وذلك من خلال تسليم الاستبيان بشكل مباشرة لأفراد عينة الدراسة عن طريق مقابلة شخصية معهم من اجل توضيح الهدف من الدراسة.
- الاستبيان الإلكتروني: بحيث تم تصميم نسخة الكترونية عن الاستبيان الأصلي من خلال برنامج Google Drive وتم إرسالها لأفراد العينة عن طريق البريد الإلكتروني.
- مقياس لكارث الحماسي: ويحتمل هذا المقياس خمس إجابات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) ويستخدم من اجل تحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وقياس إجابات أفراد العينة على فقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

جدول رقم 1: درجات مقياس لكارث الحماسي.

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

المصدر: (الصبري، 2006، صفحة 115)

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

2-5- صدق وثبات أداة الدراسة:

أ/الصدق من وجهة نظر المحكمين:

تم عرض الاستبانة على عدد (09) من المحكمين من أصحاب الخبرة والاختصاص، من أجل التأكد من سلامة الصياغة اللغوية الاستبانة ووضوح تعليمات الاستبانة وانتفاء الفقرات لمحور الأساسي للاستبانة ومدى صلاحية هذه الأداة لقياس الأهداف المرتبطة بهذه الدراسة وبذلك تم التأكد من صدق المحكمين.

ب/ صدق الاتساق الداخلي:

تم حساب صدق الاتساق الداخلي لمحور فقرات الاستبانة بعد تطبيقها على عينة استطلاعية من مجتمع الدراسة، ومن خلال إيجاد معاملات الارتباط لمحور فقرات الاستبانة كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم 2: معاملات الارتباط لمحاور الاستبانة:

عدد العبارات	المحور	معامل الارتباط	قيمة "Sig"
30	الأول	0.924	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

هناك العديد من الطرق التي تستخدم من أجل تقدير الثبات الإحصائي للاستبيان، وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على طريقة (ألفا-كرونباخ)، حيث يمكن الاعتماد على نتائج البحث والاطمئنان إلى مصداقيتها عندما تفوق نسبة معامل ألفا-كرونباخ 60% كنسبة مقبولة.

وقد بلغت نسبة المعامل 71.3% والتي تعتبر كافية لأغراض الدراسة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم 3: معامل ألفا-كرونباخ لعينة الدراسة.

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
30	0.713

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج مخرجات برنامج SPSS

2-6- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

بهدف تحليل إجابات أفراد العينة تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية المتوفرة ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ولقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- النسب المئوية: وذلك بهدف التعرف على نسبة الأفراد الذي اختاروا كل بديل من بدائل الإجابات المتاحة عن أسئلة الدراسة.
- التوزيعات التكرارية: وذلك بغرض تحديد عدد أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل الإجابات المتاحة عن أسئلة الدراسة.
- المتوسط الحسابي: وذلك بغية التعرف على تقييم أفراد العينة لكل فقرة من فقرات الاستبيان.
- الانحراف المعياري: وذلك بهدف قياس تشتت قيم إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات الدراسة.
- اختبار (Alpha Cronbach): وذلك من أجل تقدير الثبات والصدق الإحصائي للاستبيان.

عنوان المقال: دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري....

- معامل ارتباط بيرسون Pearson correlation coefficient لقياس درجة الارتباط وقد تم الاستعانة به من أجل حساب قياس صدق الاستبيان.
- اختبار Kolmogorov-Smirnov : ويستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.
- اختبار T لعينة الواحدة: وذلك من أجل اختبار صحة الفرضيات الموضوعية.

1- اختبار Kolmogorov-Smirnov:

قبل الشروع في تحليل نتائج الاستبيان لا بد من التحقق من أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، ولأجل ذلك قمنا بإخضاع محور الدراسة لاختبار Kolmogorov-Smirnov لعينة واحدة.

الجدول رقم 4: اختبار Kolmogorov-Smirnov لعينة واحدة.

المحور	Kolmogorov-Smirnov	Sig	النتيجة
الأول	0.504	0.789	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

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

3- نتائج اختبار الفرضيات:

فيما يلي نعرض نتائج اختبار الفرضيات الموضوعية، من خلال استخدام اختبار One-Sample T-Test لمقارنة المتوسطات الحسابية لإيجابيات أفراد العينة وذلك من خلال المحور الموضوع.

1- اختبار One-Sample T-Test لعبارات المحور:

- الفرضية الرئيسية H_0 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% لتخفيض عدم تماثل المعلومات كأحد مجالات مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في شركات المساهمة الجزائرية.
- وبما أن قاعدة القرار هي: أن نقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 5% ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية، أو قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 5% وعليه، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة.

Moyenne erreur standard	Ecart type	Moyenne	N

axe1	75	1,38	1,25	,07050
------	----	------	------	--------

الجدول رقم 5: نتائج اختبار T للعينة الواحدة للمحور

axe1	Valeur de test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
axe1	23,560	73	,000	28,38	28,52	28,23

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ونجد من مطالعة نتائج اختبار (t) أحادي العينة One-Sample T-Test للفرضية الواردة في الجدول رقم (5) أن قيمة T المحسوبة سالبة وبلغت (23,560) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.997) وهي معنوية عند مستوى الدلالة (0.000) مما يعني أن أفراد العينة يرون أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% لتخفيض عدم تماثل المعلومات كأحد مجالات مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في شركات المساهمة الجزائرية، حيث أن المدققين الداخليين لا يعتمدون على استعمال الإجراءات التحليلية التي تمكنهم من تخفيض عدم تماثل المعلومات، وهذا ما لا يتوافق مع دراسة Ebondo Wa Mandzila التي أكدت على أن التدقيق الداخلي يلعب دورا هاما في تخفيض عدم تماثل المعلومات وبالتالي تجنب الشركات الوقوع في ظاهرة الفساد المالي والاداري وهذا بمساعدة الآليات الرقابية لحوكمة الشركات، حيث أن قانون الأمن المالي LSF من خلال إلزام رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإشراف بتقديم تقرير عن الرقابة الداخلية أو لجنة التدقيق، يقدم الآن للتدقيق الداخلي فرصة للمساهمة في الحد من عدم تماثل المعلومات، بالإضافة إلى أن نتائج هذه الدراسة أظهرت لنا أن المدققين الداخليين لا يلتزمون بالإجراءات المضادة التي يمكن أن تحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على القوائم المالية مما يساعد على انتشار حالات الغش والاحتيال التي تؤدي إلى تفشي الفساد المالي والإداري في شركات المساهمة الجزائرية.

وبالرغم من أن وظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير كبير في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري إلا أنه يجب توفير استقلالية أكثر لها، فكلما كان التدقيق الداخلي مستقلا كلما كان دور المدققين الداخليين أكثر فعالية، وهذه الاستقلالية لا تتوفر إلا إذا تم إلحاق وظيفة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق، ويعتبر هذا شرطا أساسيا لمساهمة التدقيق الداخلي في الحد من عدم تماثل المعلومات في حوكمة الشركات.

عنوان المقال: دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري....

الخلاصة:

من خلال دراستنا والتي أجريت على عدد من شركات المساهمة الجزائرية المنتشرة على مستوى غرب الوطن تبين لنا أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت حاليا آلية رقابة ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها في الشركات، حيث أن تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدققين الداخليين من شأنه المساعدة في اكتشاف الثغرات المالية، بالإضافة إلى أن اعتماد المدققين الداخليين على الإجراءات المضادة في القوائم المالية يساعدهم على المساهمة في التخفيض من عدم تماثل المعلومات وبالتالي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلى حدوث حالات الغش والاحتيال.

نتائج الدراسة:

وبناء على ما سبق ومن خلال الدراسة التطبيقية ومحاولة الإجابة عن الفرضية الرئيسية الموضوعة تمكنا من الخروج بالنتائج التالية:

- لا تتفق كافة فئات عينة الدراسة على أنه يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات؛
- إن المحاسبة الإبداعية تعتبر نوعا من أنواع الغش والاحتيال الذي يؤدي إلى وقوع حالات الفساد المالي والإداري والتي تعني استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق لتضليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة؛
- لا يلتزم المدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية بالإجراءات المضادة المطبقة على القوائم المالية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري؛
- عدم استقلالية نشاط التدقيق الداخلي مما يؤثر على مصداقية تقارير المدققين الداخليين؛
- أدى العمل بالشبكة المعلوماتية إلى قيام المدققين الداخليين بمعظم أنشطتهم عبر جهاز الحاسوب وفي مكاتبهم وفي وقت قصير دون التنقل لأي مكتب آخر؛
- المعلومات مورد هام يتطلب نظام فعال لتخزينها وبثها ويسمى هذا النظام بنظام المعلومات الذي هو أداة تحقق الدرجة العالية من الموثوقية في وظيفة التدقيق الداخلي.

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة ونظرا لحداثة موضوع التدقيق الداخلي والفساد المالي والإداري عموما توصي الدراسة بما يلي:

- ضرورة تقليص البدائل المحاسبية المتاحة أمام معدي القوائم المالية، والتي تعد من أبرز أسباب انتشار الفساد المالي؛
- ضرورة العناية بالرقابة الداخلية وبوظيفة التدقيق الداخلي، والعمل على إرساء آليات تزيد من درجة استقلالية المدقق الداخلي؛
- سن قوانين وتشريعات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في بنود القوائم المالية.

1. هيا ياسين الكواري. (23 06, 2021). جرائم الفساد الاداري والمالي. تاريخ الاسترداد 09, 2021، من الشرق: <https://al-sharq.com/opinion/23/06/2021>
2. يونس دنون. (2010). تأثير الفساد على الأداء الاقتصادي للحكومة. مجلة تنمية الرافدين، 101(32).
3. زاهر، علي غدوان، وأحمد خضر. (2014). الحوكمة المؤسساتية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في المصارف، دراسة لأراء عينة من موظفي المصارف الخاصة في سورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 4(36).

1. ANDERSON, U., HEAD, M., RAMAMOORTI, S., RIDDLE, C., SALAMASICK, M., & SOBEL, P. (2017). *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*. Greenwood (Vol. 4). USA: Internal Audit Foundation.
2. JENSEN, M., & MECKLING, W. (1976). Theory of the firm: Management behaviour agency costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
3. KURT F, R., & AL. (2015). *Manuel D'audit Interne : Améliorer L'efficacité de la Gouvernance, du Contrôle interne et du Management des Risques*. Paris: Eyrolles.
4. LEE TECK, H., & AZHAM, M. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development. *Journal of Modern Auditing and Accounting*.
5. Mishra, A. (2006). *Persistence of Corruption: Some Theoretical Perspectives*. *World Development*, 34(2), 349–358.
6. MIKOL, A. (2000). *Forme D'Audit : L'Audit Interne*. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. Paris: Economica.
7. MOELLER, R. (2016). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. New Jersey: John Wiley & Sons.
8. Nedyalkova Plamena. (2020), *Quality of Internal Auditing in the Public Sector: Perspectives from the Bulgarian and International Context*. Switzeland: Springer.
9. PORTER, B., SIMON, J., & HATHERLY, D. (2014). *Principles of External Auditing*. United Kingdom: John Wiley & Sons.
10. RENARD, J. (2013). *Théorie et Pratique de l'Audit Interne*. Paris: Eyrolles.