

مدى هواعمة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي

بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة

دراسة حالة هوعمة من المؤسسات بولاية سطيف

د. كشاط هني د. حجاز خديجة

جامعة فرحات عباس سطيف 1

المخلص:

نهف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على المتطلبات الحديثة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي ووفقا لما تنص عليه المعايير الدولية والاستطلاع على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتقدير مدى موائمتها لتلك المتطلبات.

باستعمال الاستبيان الذي قمنا بتوزيعه على 60 مفردة تابعة لـ 32 مؤسسة؛ في حين بلغت نسبة الاسترداد 71.66%. توصلنا إلى ان ممارسات أقسام التدقيق الداخلي تتلاءم بشكل جزئي مع المتطلبات الحديثة للمهنة، فهي تمتثل لأدوارها اتجاه عملية الرقابة الداخلية وبرجة مقبولة، في حين لا تهتم إطلاقا بعملية إدارة المخاطر ولا بعملية الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي؛ رقابة داخلية؛ إدارة المخاطر؛ حوكمة، مؤسسة جزائرية.

Abstract :

This study aims to identify the modern requirements for the practice of the internal audit profession in accordance with the international standards and to explore the reality of the professional practices of internal auditing in a group of Algerian economic enterprises and assess their suitability to these requirements.

Using the questionnaire, we distributed to 60 units from 32 enterprises; we have concluded that the internal audit departments' practices are partially in line with the modern requirements of the profession. They comply with their roles in the internal control process, while they do not care about the risk management process or the governance process.

Keys words: Internal audit; internal control; risk management; governance; Algerian Foundation.

1. مقدمة:

يوفر التدقيق الداخلي من خلال طبيعة ممارسته القائمة على الفحص والتقييم والتحليل جملة من الخدمات الاستشارية والتأكيدية لصالح الإدارة العليا بغية مساعدتها في اتخاذ القرار فضلا عن مساعدتها في تحقيق أهدافها وفي التحكم في المخاطر التي تعيشها وتقديمها لتوصيات وحلول للأنشطة الخاضعة للتدقيق. وفي

مدى مواجعة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لمهنة المحاسبة

ظل التطورات التي تعرفها الممارسات المهنية لهذا النشاط، أصبح ينظر إليه على أنه من الأنشطة القيادية داخل المؤسسة القادرة على توفير قيمة مضافة من خلال تقييمه وتحسينه لعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، والتي تعكس في نفس الوقت الأدوار الحديثة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

ثم إن المتتبع للقضايا الناشئة في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، يجد أن هناك علاقات متنامية تجمع بين التدقيق الداخلي وبين عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، وتوضح المتطلبات الراهنة لممارسة هذه المهنة. فبالنسبة لعلاقته بالرقابة الداخلية، أمسى التدقيق الداخلي الطرف الأساسي في الحفاظ على ضوابط الرقابة من خلال تقييم فعاليتها وتعزيز التحسين المستمر بها. أما عن علاقته بإدارة المخاطر فالتدقيق يعتبر دعامة أساسية يستعان بها في تقوية أنظمة إدارة المخاطر. وعن مكانته ضمن ممارسات الحوكمة، فالتدقيق يلعب دورا هاما في ممارسات الحوكمة خصوصا في مجال الالتزام بمبادئها.

• الإشكالية:

على الصعيد المحلي، يعد نشاط التدقيق الداخلي من المهن حديثة الممارسة في بيئة الأعمال الجزائرية، إذ لا يزال هناك وعي محدود من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية ودور هذا النشاط في توفير القيمة المضافة لها، وهذا ما توصلت إليه نتائج الاستقصاء الذي أجرته الجمعية الجزائرية للمدققين والاستشاريين الداخليين AACIA بالتعاون مع مكتب التدقيق العالمي DELOITTE سنتي 2005 و2006. وأكدت عليه العديد من الدراسات الأكاديمية والمهنية ويفسر هذا الوضع بالدرجة الأولى إلى محدودية الأطر التنظيمية الرسمية وغير الرسمية التي تنظم ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر. وعليه سيكون من الجدير أن نتعرف على واقع الممارسات المهنية لأقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية وعن مدى مواجعتها للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة .

تبعاً لذلك، تتبثق إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيس التالي:

ما مدى مواجعة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية محل الدراسة بالمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة؟

تندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية أبرزها:

1. هل تهتم أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة بعملية الرقابة الداخلية؟
2. هل تهتم أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة بعملية إدارة المخاطر؟
3. هل تهتم أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة بعملية الحوكمة؟

• فرضيات الدراسة:

للإجابة على السؤال الرئيس للدراسة تم اقتراح الفرضية الرئيسية التالية:

" تتلاءم ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة مع المتطلبات الحديثة لممارسة المهنة"

للتأكد من صحة أو نفي الفرضية الرئيسية للدراسة تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

1. تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الرقابة الداخلية.
2. تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية إدارة المخاطر.

3. تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الحوكمة.

• أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

1. التعرف على المتطلبات الحديثة لممارسة مهنة التدقيق ووفقا لما تنص عليه المعايير الدولية؛
2. الاستطلاع على واقع سير نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية محل الدراسة والتعرف على المؤهلات المهنية للمدققين الداخليين بها؛
3. تقدير مدى وعي أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية بالمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة ومن ثم التعرف على مدى امتثالها لأدوار الحديثة المتوقعة منهم اتجاه كل من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

• أهمية الدراسة:

إن دراستنا لموضوع "مدى مواجعة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الجزائرية"، يتيح لنا فرصة التعرف على طبيعة العلاقات التي تجمع بين التدقيق الداخلي وبين كل من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة من الناحية النظرية؛ ذلك أن المتطلبات الحديثة لممارسة المهنة أصبحت مركزة في الامتثال إلى كل تلك الروابط التي تجمع بين هذه العمليات. أما من الناحية التطبيقية فتتيح لنا هذه الدراسة فرصة الاستطلاع على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وتشخيص مدى التزامها بالمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة.

2. التوجه الحديث للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

1.2. المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي:

يعرف معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية IIA التدقيق الداخلي منذ سنة 1999 على النحو الآتي "التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها. كما يساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقويتها والرفع من فعاليتها"¹. يعتبر هذا التعريف الصيغة المفاهيمية المعتمدة من معهد المدققين الداخليين في وصفها للتدقيق الداخلي؛ فهو يؤكد على أن التدقيق الداخلي هو نشاط منشأ لقيمة مضافة للمنظمة جراء الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يوفرها في سبيل تقييمه لمدى فعالية عمليات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية والمساهمة في تحسينها.

كما يلخص هذا التعريف خصائص تثبت التطور والتغير الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي؛ والمتمثلة في: - التدقيق الداخلي هو نشاط: لقد تم ضبط طبيعة التدقيق الداخلي على أنه نشاط بدلا من وظيفة بحكم مبررين رئيسيين وهما:

هدى هواوية ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمنتجبات الحديثة لمهارة المهنة

- تطبيق أحد الأنماط الحديثة لتسيير المؤسسات وهي الإدارة بالأنشطة والتي تتيح إمكانية تصنيف الأنشطة على حسب أهميتها وعلى قدر مساهمتها في خلق القيمة المضافة الإجمالية للمؤسسة.
- تطبيق استراتيجية المناولة التي تتيح فرصة اللجوء إلى أطراف خارجية حالة عجز الطرف الداخلي في تقديم الخدمة بشكل جزئي أو كلي، أو بصيغة أخرى حالة قصور الطرف الداخلي عن خلق القيمة المضافة المتوقعة عنه ومن ثم اللجوء إلى أطراف خارجية كونها توفر قدر كافي من الخدمات والخبرة عما يتيحها الطرف الداخلي².

- التدقيق الداخلي نشاط مستقل: بمعنى أنه غير تابع فيما يتعلق بالسلطة والمسؤولية إلى الجهات الخاضعة للتدقيق، وبذلك يجب أن يتبع لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.
- التدقيق الداخلي نشاط موضوعي: بمعنى يجب على المدقق أن يتحلى بأعلى مستويات الموضوعية عند تنفيذه لمهامه وعند عرضه لنتائج عمله. كما يجب ألا تتأثر أحكامه بأمواله الشخصية أو بآراء الآخرين.
- تطور استراتيجية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة³، من خلال تقييم كل من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة وإيجاد سبل لتحسينها⁴، وهذا ما يبرر الأدوار الحديثة المطلوبة والمتوقعة منه.

- للتدقيق الداخلي منهجية واضحة ومعروفة عند تقديمه للخدمات التأكديدية والاستشارية⁵.

- التدقيق الداخلي نشاط يتسم بالشمولية والديمومة: إذ يقصد بشمولية نشاط التدقيق على أنه يتم على كل الأنشطة بالمؤسسة دون استثناء. ويقصد بديمومة نشاط التدقيق على أنه دائم ومستمر بالمؤسسة على الرغم من ظرفية مهامه، كما أن كل تدخلاته متقطعة زمنياً⁶.

2.2. الأهداف الحديثة للتدقيق الداخلي:

انعكس تطور مفهوم التدقيق الداخلي على تطور أهدافه التي أصبحت مركزة على:

- مساعدة الإدارة العليا: يهدف التدقيق الداخلي إلى مساندة أعضاء الإدارة العليا على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية وذلك بتزويدهم بتحليلات وتقييمات وتوصيات وتعليقات ملائمة حول الأنشطة المدققة⁷.
- المساعدة على التحكم في المخاطر ومن ثم تحقيق الأهداف المسطرة: يعمل المدققون الداخليون كمساعدين للإدارة فهم يزودونها بضمانات تفيد التحكم في المخاطر وتؤكد على أن إدارة المخاطر في موقف قوي وفعال، وفي حالة بروز فرصة لإضفاء تحسينات وتطويرات على أنشطة إدارة المخاطر أو سياساتها أو إجراءاتها فإنه ينبغي على المدققين الداخليين القيام بذلك⁸. كما أنهم يزودون الإدارة بمعلومات ملائمة تساعد على التخلص من النتائج السلبية للمخاطر الجارية التي تعيق تحقيق الأهداف المسطرة⁹.
- توفير قيمة مضافة للمؤسسة: بموجب التعريف الحالي للتدقيق الداخلي الذي أكد بأنه نشاط مصمم لتوفير القيمة المضافة من خلال¹⁰:

- تقييم أنظمة إدارة المخاطر وعملياتها وتقديم الحلول التي تسمح بتحسينها.
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وإيجاد سبل تحسينها.
- المساهمة في عمليات حوكمة الشركات.

يتضح من خلال ما سبق أن أهداف التدقيق الداخلي أصبحت مركزة حول تقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة بما يضمن توفير قيمة مضافة ملموسة للمؤسسة.

3.2. المتطلبات الحديثة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي:

من البديهي جدا ان المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي هي التي تحدد المتطلبات التي يجب أن يلتزم بها ممارسو المهنة عند تنفيذ لمهامهم التدقيقية، فالمعايير الدولية عبارة عن قواعد إجبارية متكاملة صادرة عن معهد المدققين الداخليين تعكس أفضل الممارسات المطلوبة في مهنة التدقيق الداخلي وتحدد الإطار الذي يعمل ضمنه، كما تشكل نموذجا لقياس أداء ممارسي المهنة ومتابعته وتحسينه¹¹. وفي ظل الإصدار الجديد للمعايير الذي تم إطلاقه مطلع سنة 2017، فقد أكد معهد المدققين الداخليين في التصريحات التي تتناولها العديد من المعايير الدولية بان المتطلبات الجديدة في الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أصبحت مركزة حول تقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. ويأتي على رأسها المعيار 2100 "طبيعة العمل" الذي يصرح على "يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم كل من عمليات حوكمة المؤسسة وإدارة المخاطر والرقابة وأن يساهم في تحسينها على أساس مقارنة نظامية ومنهجية وقائمة على أساس المخاطر. حيث تدعم موثوقية وقيمة التدقيق الداخلي عندما يتميز المدققون الداخليون باستباقية في اقتناص الأحداث إضافة إلى تقييماتهم وإيداء وجهات نظر تأخذ في الحسبان آثار مستقبلية"¹². كما أتبع هذا المعيار بجملة من المعايير الفرعية والنصوص التكميلية التي تهدف مجتمعة إلى التفصيل في تلك المتطلبات، والتي سنتناقش كل واحدة منها من خلال الآتي.

1.2.3. التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية: يقصد بالرقابة الداخلية وفقا للجنة COSO[®] على أنها عملية يتم وضعها من طرف مجلس إدارة المؤسسة والأفراد الآخرين، موجهة لتوفير ضمان معقول حول تحقيق الأهداف المندرجة ضمن الأصناف التالية: تحقيق فعالية وكفاءة العمليات وموثوقية المعلومات المالية والمطابقة للقوانين والتنظيمات¹³. أما عن علاقة الرقابة الداخلية بالتدقيق الداخلي، يؤكد العديد من المتخصصين في هذا المجال على أن التدقيق الداخلي يشكل جزءا من المنظومة الرقابية بالمؤسسات، يعمل على تقييم الأنظمة الرقابية الأخرى. حتى أمسى يُعرف التدقيق الداخلي على أنه "نوع من الرقابة التي تعمل على قياس وتقييم فعالية الأنواع الأخرى للرقابة"¹⁴. وهذا ما يؤكد على أن التدقيق الداخلي يتولى القيام بأدوار حاسمة اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية تعكس المتطلبات المهنية المتوقعة منه، ولقد وصفت لجنة COSO ذلك ضمن تصريحها التالي: "يوفر المدققون الداخليون للإدارة ضمانا وآراء حول الرقابة الداخلية، كما يتولى التدقيق مسؤولية تقييم ملائمة وفعالية الأنظمة الرقابية ومدى استجابتها للمخاطر؛ في إطار عمليات المتابعة؛ والعمليات وأنظمة المعلومات"¹⁵. كما ناقشت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ذلك من خلال التصريحات الآتية¹⁶:

- المعيار 2130 "الرقابة": الذي ينص على "يجب أن يساعد المدقق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على الأنظمة الرقابية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والتشجيع على تحسينها المستمر".

هدى هواجة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لمهنة المحاسبة

- المعيار 2130.A1: مفاده "ينبغي على التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الوضعيات الرقابية من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بالحوكمة والعمليات التشغيلية الأخرى وبأنظمة المعلومات بالمؤسسة. ويجب أن تلمس هذه التقييمات الجوانب التالية: تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج، الحفاظ على الأصول واحترام القوانين والتشريعات والقواعد والإجراءات والعقود".

- المعيار 2130.C1: الذي يصرح على أنه "بإمكان المدقق الداخلي استعمال معلومات الوضعيات الرقابية المكتسبة في المهمات الاستشارية عندما يقيمون عمليات الرقابة الداخلية في المؤسسة".

يتضح من خلال نصوص المعايير السالفة بأن التدقيق الداخلي خلال ممارساته المهنية مطالب بتقييم عمليات الرقابة والمساهمة في تحسينها سواء في المهمات التأكيدية و/أو الاستشارية التي يقوم بها.

2.2.3. التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر: في كثير من النواحي يمكن اعتبار إدارة المخاطر على أنها تطور طبيعي لنموذج الرقابة الداخلية، وأن مفهوم إدارة المخاطر اتسع في نطاقه ليشمل مفهوم الرقابة الداخلية. فهذه الأخيرة تهتم بالمخاطر ذات العلاقة بالرقابة فقط، في حين إدارة المخاطر تهتم بالخطر داخل المؤسسة ككل. في هذا الموضوع، تصف لجنة COSO⁶ إدارة المخاطر على ضوء تقريرها المعروف بـ"الإطار المتكامل لإدارة المخاطر" سنة 2004 على أنها "عملية يتم تصميمها من طرف مجلس الإدارة والإدارة وغيرهم من الأفراد - وتطبق في بيئة استراتيجية داخل المؤسسة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على المؤسسة، وتحدد إدارة المخاطر مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل المؤسسة بتحملة لتقديم ضمان معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة"¹⁷. أما عن علاقة إدارة المخاطر بالتدقيق الداخلي، منذ أن تم إصدار تقرير COSO سنة 2004 تبين أن هناك روابط مكثفة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر وهي في تنامي مستمر. وهو الأمر الذي عززته المقاربة الحديثة التي يعتمدها المدقق والقائمة على المخاطر، إذ أصبحت إدارة المخاطر جزءا لا يتجزأ من الأعمال اليومية للمدقق، غير أن هذا لا يعني أن التدقيق الداخلي هو المسؤول عنها، بل تبقى الإدارة العليا هي المسؤول الأول عن إدارة المخاطر، أما التدقيق الداخلي فهو يوفر للإدارة وللمجلس الإدارة ضمانا حول المخاطر وبأنها مفهومة ويتم إدارتها بشكل فعال¹⁸. كما ناقشت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر عبر العديد من المحطات أبرزها:

- المعيار 2010 "التخطيط": الذي ينص على أنه "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعد خطة تدقيق قائمة على مقارنة المخاطر من أجل تحديد الأولويات والتي تتماشى مع أهداف المؤسسة"¹⁹، بمعنى على المدقق أن يقوم بتقييم المخاطر ويوثقها وأن يأخذ في الحسبان كل المخاطر المهمة عند إعداد خطة التدقيق وعليه مراجعة خطة التدقيق كلما تم تغطية مخاطر جديدة.

- المعيار 2120 "إدارة المخاطر": الذي ينص على ضرورة تقييم المدقق الداخلي لفعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها مع ضمان أن²⁰:

- أهداف المؤسسة متماشية مع رسالة المؤسسة وتساهم في تحقيقها.

- المخاطر المهمة تم تحديدها وتقييمها.
- الطرق المتخذة لمعالجة المخاطر ملائمة ومتناسبة مع درجة القابلية للخطر بالمؤسسة.
- المعلومات المتعلقة بالمخاطر محدثة ويتم إبلاغها في الوقت المناسب على مستوى المؤسسة من أجل مساعدة كل الأطراف والمسؤولين والمجلس على ممارسة مسؤولياتهم.
- المعيار 2210 "أهداف المهمة": الذي ينص على "يجب أن تحدد بدقة أهداف كل مهمة"²¹، والتي تتطلب من المدقق إجراء تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط موضع التدقيق ومن ثم تحديد أهداف المهمة على أساس نتائج هذا التقييم.
- المعيار 2600 "قبول الإدارة العليا للمخاطر": مفاده "عندما يخلص مسؤول التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت مستوى للمخاطر والذي يمكن أن يكون غير مقبول بالنسبة للمؤسسة. فيجب عليه أن يتفحص الأمر معها (الإدارة). وإذا لم يتم اتخاذ أي قرار بشأن الخطر المتبقي، فإنه يستوجب عليه إبلاغ المجلس بغرض إيجاد حل له"²². إذ يقصد بالمخاطر المتبقية على أنها تلك المخاطر التي تبقى على الرغم من الإجراءات والجهود التي تبذلها الإدارة. وعلى المدقق إبداء العناية المهنية الكافية بإقناع الإدارة على قبولها مع ضرورة ألا تتعدى عتبة القابلية للخطر المحدد من طرف الإدارة.
- 3.2.3. التدقيق الداخلي والحوكمة: لا تعد الحوكمة مفهوما جديدا في ساحة الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، بل هي مفاهيم متكاملة مع بعضها البعض، خصوصا عقب الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية والمالية الحادة التي تعرفها العديد من اقتصاديات العالم، أين تعزز دور التدقيق الداخلي في هيكل الحوكمة وممارستها الرشيدة. ولقد أكد على ذلك العديد من الهيئات المهنية المتخصصة كلجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات Cadbury والمنظمة الدولية للتنمية والتعاون الاقتصاديين OCED على أن التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة. كما أن للحوكمة ارتباطات وثيقة مع عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.
- تتلقى الحوكمة العديد من التعريفات أبرزها تعريف لجنة Cadbury عام 1992 الذي يصف الحوكمة على أنها "النظام الذي بمقتضاه تدار المنظمة وتراقب"²³. وكذلك تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1998 الذي يصفها بأنها "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، وتوفير الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف والرقابة على الأداء"²⁴.
- تقوم الحوكمة على جملة من المبادئ الواضحة والتي من شأنها تعزيز الرقابة على الأداء وتفعيل المساءلة ورفع درجة الثقة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة. وتتمثل تلك المبادئ وفقا للمنظمة للتنمية والتعاون الاقتصاديين في: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات، حماية حقوق المساهمين، المعاملة العادلة لهم، تعزيز دور الأطراف ذات المصلحة في حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية لكل المعلومات المالية والتشغيلية وأخيرا تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة ومساءلتهم من قبل الشركة والمساهمين²⁵.
- يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة ويقدم فوائد عديدة للإدارة وللمجلس الإدارة من خلال تقييمه المستقل لمختلف الضوابط الرقابية وتحليل المخاطر وتسهيل عملية إعداد

مدى هواعمة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتنطلبات الحديثة لهوارسة المهنة

التقرير الذاتي للمخاطر وللضوابط الرقابية²⁶. كما تزايدت أهمية التدقيق الداخلي ضمن آليات حوكمة الشركات لكونه يوفر تقييمات موضوعية ومستقلة لمدى ملائمة هياكل الحوكمة بالمؤسسة ومدى فعالية أنشطتها. ويعتبر أيضا بمثابة أداء محفزة على التغيير الإيجابي من خلال تقديمه للمشورة وتشجيعه على التحسين المستمر من أجل تعزيز هيكل حوكمة الشركات وممارساتها²⁷. ويمكن للمدقق الداخلي أن يدلي بآراءه حول سير عمليات الحوكمة كتزويد مجلس الإدارة بأحسن أفضل الممارسات المعمول بها في مجال الحوكمة وتوضيح طريقة تواصل مجلس الإدارة مع اللجان المنبثقة عنه ومساعدة اللجان على إعداد الوثائق الخاصة بها، ولكن دون المساس باستقلالتيه وموضوعيته²⁸.

كما ناقشت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة عبر العديد من المحطات أبرزها²⁹:

- المعيار 2110 "الحوكمة": الذي ينص على أنه "ينبغي على المدقق الداخلي أن يقيم عملية حوكمة المؤسسة ويقدم التوصيات المناسبة لها بغية تحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، مراقبة عمليات إدارة المخاطر والرقابة، تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة، التسيير الفعال لأداء المؤسسة والمتناسقة والقوانين المعمول بها، وإيلاغ المعلومات إلى الجهات المناسبة حول المخاطر والرقابة، والتنسيق بين أنشطة المجلس والمدققين الداخليين والخارجيين ولإدارة ولمختلف الأطراف المقدمة للضمان وتوصيل المعلومات إليهم".

- المعيار 2110.A1: مفاده "على التدقيق الداخلي تقييم طريقة تصميم وتنفيذ فعالية الأهداف والبرامج والأنشطة بالمؤسسة والمرتبطة بالأخلاق".

- المعيار 2110.A2: الذي ينص على "ينبغي على التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة أنظمة المعلومات بالمؤسسة تستند إلى الاستراتيجية وأهداف المؤسسة".

كما تطرقت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى العلاقة بين الحوكمة وإدارة المخاطر على ضوء المعيار 2120.A1³⁰ الذي ينص على ضرورة أن يقوم المدقق الداخلي بتقييم المخاطر المرتبطة بحوكمة المؤسسة. وتطرقت أيضا إلى علاقة الحوكمة بالرقابة الداخلية من خلال المعيار 2130.A1³¹ الذي يؤكد على ضرورة تقييم المدقق لمدى ملائمة الوضعيات الرقابية ومدى فعاليتها من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بالحوكمة.

3. الإطار العام للدراسة التطبيقية:

3.1. التعريف بعينة الدراسة:

في إطار دراستنا هذه، اعتمدنا على المعاينة غير العشوائية وبالضبط على العينة القصدية؛ أي أن يكون للباحث الحرية التامة في اختيار وحدات العينة بما يتلاءم مع طبيعة موضوعه، كما أن هذا النوع من العينات لا يمثل المجتمع وإنما يمثل رأي أفراد العينة فقط³². وبذلك توفر هذه العينة معلومات من أجل الدراسة المتعمقة للموقف أو الظاهرة دونما الرغبة أو الحاجة في التعميم.

مدى هواعمة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمنتجبات الحديثة لهوارسة المهنة

وعليه تتمثل عينة دراستنا في إجمالي المؤسسات الاقتصادية التي تتوافر على أقسام التدقيق الداخلي والمتواجدة على مستوى ولاية سطيف، والبالغ عددها 32 مؤسسة.

أما عن مفردة البحث فهي تتمثل في المدقق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، وبذلك عمدنا إلى توجيه الاستبيان إلى العاملين بأقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات المعنية باستثناء الأمانة العامة لهذه الأقسام. حيث بلغ عدد مفردات العينة 60 وحدة.

2.3. أدوات جمع البيانات:

تم الاعتماد بدرجة أساسية في جمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية على "الاستبيان"، حيث تم إعداده بناء على الجانب النظري للدراسة، وتم تصميمه وفقا لجزأين أساسيين وهما:

- الجزء الأول: يحوي 08 أسئلة خاصة بالمعلومات العامة حول: سير مصلحة التدقيق الداخلي بها وحول المدقق الداخلي بصفة يمثل مفردة البحث.

- الجزء الثاني: يحوي 22 سؤال متوزعة على ثلاثة محاور كما يلي:

✓ المحور الأول: يتضمن 07 بنود خاصة بقياس مدى الاهتمام بعملية الرقابة الداخلية؛

✓ المحور الثاني: يتضمن 09 بنود خاصة بقياس مدى الاهتمام بعملية إدارة المخاطر؛

✓ المحور الثالث: يتضمن 06 بنود خاصة بقياس مدى الاهتمام بعملية الحوكمة.

في إعدادنا للاستبيان، اعتمدنا على الأسئلة المغلقة التي تحتل إحدى الإجابات المحددة والمعرفة مسبقا، بما يمكننا من إجراء المعالجات الإحصائية المناسبة. تبعا لذلك استخدمنا سلم ليكرت « Likert Scale » الخماسي لقياس كل محاور الاستمارة حيث يختار المبحوث إجابة واحدة من بين خمسة بدائل.

3.3. توزيع الاستبيان:

قمنا بتوزيع الاستبيان على المؤسسات محل الدراسة بطريقة يدوية وأخرى بطريقة إلكترونية، وحرصنا على توجيهه إلى الأفراد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي دون غيرهم من الأفراد داخل المؤسسة. حيث بلغت عدد الاستبيانات الموزعة 60 استبيان. وعند الاسترجاع، تمكنا من الحصول 53 استبيان، استبعدنا 10 استبيانات غير صالحة للاستعمال. وعليه فقد بلغت نسبة الاسترداد 71.66% المعادلة لـ 43 استبيان صالح للاستعمال.

4.3. الأدوات الإحصائية المستعملة:

بعد استرجاع الاستبيانات القابلة للاستعمال قمنا بتفريغها برنامج SPSS طبعة 23 لئتم معالجتها كليا وفقا لمجموعة من أدوات الإحصاء الوصفي والاستدلالي الآتية:

1.4.3. أدوات الإحصاء الوصفي: وتتمثل في:

- التوزيعات التكرارية: سيتم استخدام التكرارات لتحليل بيانات مفردات العينة ودراسة خصائصها.

- المنوال: من أجل معرفة درجة الإجابة أكثر تكرارا.

- المتوسط الحسابي: سيتم استعماله لمعرفة مدى تركيز إجابات المستجوبين في اختيار معين.

- الانحراف المعياري: سيتم استخدامه لمعرفة درجة الموافقة بالنسب لأفراد العينة على محاور الدراسة ومعرفة مدى تشتت هذه الاجابات عن الاجابة المتوسطة.

2.4.3. أدوات الإحصاء الاستدلالي: سنستخدم الأدوات الإحصائية الاستدلالية الآتية:

- معامل الارتباط Spearman: يستخدم في اختبار صدق محتوى بيانات الاستمارة.

- معامل Guttman للتجزئة النصفية: يستعمل لاختيار الصدق البنائي للاستمارة.

- معامل ألفا كرونباخ: لقياس معدل ثبات الاستمارة.

- اختبار T-Test للعينة الأحادية: استخدمنا اختبار T للعينة الأحادية في اختبار فرضيات الدراسة وذلك باحتساب قيمة T "قيمة ستودينت" وقيمة معنويته. ومن ثم الحكم على صدق أو نقي الفرضية وفق لقاعدة قرار سيتم التذكير بها لاحقا.

5.3. اختبار صدق وثبات الاستمارة:

يعد الصدق والثبات من الاختبارات الضرورية التي يجب أن تخضع لها أداة الاستبيان، للتأكد من صلاحيتها للاستعمال في تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

1.5.3. اختبار صدق الاستمارة: يشير اختبار صدق الاستبيان إلى صلاحيته وقدرته على قياس متغيرات الدراسة ويتم اختبار ذلك عن طرق إثبات الصدق الظاهري وصدق البناء والمحتوى للاستبيان.

أ-الصدق الظاهري: يعتبر إخضاع الاستبيان للتحكيم من قبل أساتذة مختصين وإطارات مهنية بغية التأكد من سلامة بناء الاستبيان من مختلف الجوانب البنائية والمنهجية ومدى القابلية للمعالجة الإحصائية، إحدى الاختبارات الحكمية لإثبات الصدق الظاهري للاستبيان، وهو شرط محقق.

ب-صدق المحتوى: يمكن للباحث أن يتحقق من صدق محتوى الاستبيان إحصائيا باستخدام معامل الاتساق الداخلي³³، الذي يقيس درجة الاتساق بين العبارات وبين البعد الخاص بها من خلال معامل الارتباط سبيرمان Spearman. وفيما يأتي توضيح لذلك.

✓ صدق محتوى عبارات المحور الأول: يحمل الجدول الآتي معطيات رقمية عن دلالة معامل الارتباط لهذا المحور.

الجدول (01) : معامل الارتباط سبيرمان لبنود محور الرقابة الداخلية.

العبارة	قيمة معامل الارتباط Spearman	دلالة معامل الارتباط Spearman	مستوى المعنوية المحسوبة	الدلالة الإحصائية للعبارة
1. يتوافر قسم التدقيق الداخلي على ميثاق التدقيق الداخلي.	0.664	قوية	0.000	دالة إحصائيا
2.تعرف بأدوار التدقيق الداخلي اتجاه عملية الرقابة الداخلية ضمن ميثاق التدقيق.	0.826	قوية جدا	0.000	دالة إحصائيا
3.نتأكد من أن الإدارة العليا تتخذ الاحتياطات اللازمة لتصميم نظام رقابة داخلي يتصف بالملاءمة.	0.871	قوية جدا	0.000	دالة إحصائيا

غير دالة	0.008	ضعيفة	0.398	4.تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.
دالة إحصائية	0.004	متوسطة	0.430	5.تدلي بآرائك من أجل تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.
دالة إحصائية	0.000	متوسطة	0.559	6.تعطي ضمانات معقولة لفائدة الإدارة العليا حول السير السليم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.607	7.تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير نظام الرقابة الداخلية.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن قيم معاملات الارتباط سبيرمان لبنود المحور الأول ذات دلالة إحصائية، لأن قيمة المعنوية المحسوبة لكل منها أقل من 5%. كما أن كل قيم معامل الارتباط سبيرمان موجبة بما يؤكد على أن هناك علاقة طردية بين هذه العبارات والمحور الذي تدرج فيه. أما عن قوة ارتباط العبارات فهي تتراوح من متوسطة إلى قوية جدا، وهي كلها معطيات تؤكد على أن هناك درجة اتساق بين عبارات المحور الأول وأنها صادقة من ناحية المحتوى.

✓ صدق محتوى عبارات المحور الثاني: يحمل الجدول الآتي معطيات رقمية عن دلالة معامل الارتباط لهذا المحور.

الجدول(02): معامل الارتباط سبيرمان لبنود محور إدارة المخاطر.

العبارة	قيمة معامل الارتباط Spearman	دلالة معامل الارتباط Spearman	مستوى المعنوية المحسوبة	الدلالة الإحصائية للعبارة
8. تعرف بأدوار التدقيق الداخلي اتجاه عملية إدارة المخاطر ضمن ميثاق التدقيق.	0.826	قوية جدا	0.000	دالة إحصائية
9. يتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم عملية إدارة المخاطر.	0.565	قوية	0.000	دالة إحصائية
10. تتولى الإدارة العليا عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.	0.638	قوية	0.000	دالة إحصائية
11. تقييم فعالية عملية إدارة المخاطر بمؤسستكم.	0.678	قوية	0.000	دالة إحصائية
12. تساعد الإدارة العليا على تحديد المخاطر الأساسية التي تعيشها المؤسسة.	0.605	قوية	0.000	دالة إحصائية
13. تدلي بآرائك من أجل تحسين فعالية نظام إدارة المخاطر بمؤسستكم.	0.703	قوية	0.000	دالة إحصائية
14. تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.	0.823	قوية جدا	0.000	دالة إحصائية
15. تناقش مع الإدارة العليا مستوى الخطر المقبول.	0.712	قوية	0.000	دالة إحصائية
16. يساعدك الالتزام برسالة التدقيق الداخلي	0.770	قوية	0.000	دالة إحصائية

			على إيداء آراء مهنية قائمة على أساس المقاربة بالمخاطر.
--	--	--	--

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه إلى أن هناك اتساق داخلي قوي بين عبارات المحور الثاني وأنها صادقة من حيث المحتوى، تؤكد عليه الدلالة الإحصائية لمعاملات الارتباط سبيرمان التي بلغت مستوى المعنوية المحسوبة لهم 0% وهي أقل بكثير من 5%، كما أن قيم معاملات الارتباط موجبة مما يؤكد على أن هناك علاقة طردية بين العبارات وبين المحور المندرجة ضمنه.

✓ صدق محتوى عبارات المحور الثالث: يحمل الجدول الآتي معطيات رقمية عن دلالة معامل الارتباط لهذا المحور.

الجدول (03): معامل الارتباط سبيرمان لبنود محور الحوكمة.

العبارة	قيمة معامل الارتباط Spearman	دلالة معامل الارتباط Spearman	مستوى المعنوية المحسوبة	الدلالة الإحصائية للعبارة
17. تعرف بأدوار التدقيق الداخلي اتجاه عملية الحوكمة ضمن ميثاق التدقيق.	0.750	قوية	0.000	دالة إحصائية
18. تتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم سير عمليات الحوكمة.	0.777	قوية	0.000	دالة إحصائية
19. يشارك مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم في عمليات الحوكمة.	0.868	قوية	0.000	دالة إحصائية
20. تساعد الإدارة العليا على تقييم ممارسات عمليات الحوكمة.	0.781	قوية	0.000	دالة إحصائية
21. تدلي بآرائك من أجل تحسين عمليات الحوكمة.	0.799	قوية	0.000	دالة إحصائية
22. تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية الحوكمة بالمؤسسة.	0.453	متوسطة	0.002	دالة إحصائية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه، يتضح بأن هناك اتساق داخلي يتراوح بين متوسط إلى قوي بين عبارات المحور الثالث من الاستبانة وأن هناك علاقة طردية بين العبارات وبين المحور المندرجة ضمنه. وأنها صادقة من حيث المحتوى، تؤكد عليه الدلالة الإحصائية لمعاملات الارتباط سبيرمان لكل عبارات المحور.

ج- صدق البناء: يعتبر معامل Guttman للتجزئة النصفية من معاملات اختبار الصدق البنائي، حيث يعتمد الباحث على تجزئة الاستمارة إلى نصفين (مثلا النصف الأول يحمل البنود ذات الترتيم الفردي، والنصف الثاني يحمل البنود ذات الترتيم الزوجي)، واختبار ما إذا كان النصف الأول متسق ومرتب مع النصف الثاني. وحتى يكون معامل Guttman للتجزئة النصفية دال على صدق البناء لابد من تحقق الشروط الآتية³⁴:

- تفوق قيمة معامل Guttman 0.6، وكلما اقتربت قيمته من 1 الصحيح كلما دل على قوته.

- ألا يكون معامل ألفا كرونباخ للجزئين متساوي.

- ألا تكون قيمة التباين للجزئين متساوية.

يلخص الجدول الآتي نتائج اختبار الصدق البنائي للاستبيان.

الجدول (04): نتائج اختبار الصدق البنائي للاستبيان (معامل Guttman للتجزئة النصفية)

قيم المعاملات	النصف الأول من الاستمارة	النصف الثاني من الاستمارة
معامل ألفا كرونباخ	0.838	0.748
معامل الارتباط Spearman	0.712	0.712
قيمة التباين δ	230.155	260.309
معامل Guttman	0.861	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أعلاه إلى أن قيمة معامل Guttman للتجزئة النصفية بلغت 0.861 وهي قيمة ممتازة، تثبت الصدق البنائي للاستمارة. وتؤكد على ذلك أيضا القيم غير المتساوية لمعامل ألفا كرونباخ وكذلك قيم التباين المختلفة لجزئي الاستمارة. كما تشير نتائج الجدول على أن هناك ارتباط قوي جدا بين النصف الأول من الاستمارة والنصف الثاني توضحه قيمة معامل سبيرمان التي بلغت 0.712.

2.3.5. اختبار ثبات الاستمارة: في اختبارنا لدرجة ثبات أداة الدراسة وباستعمال طريقة معامل ألفا كرونباخ توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (05): معدل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

ترتيب المحور	اسم المحور	عدد البنود	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	الرقابة الداخلية	07	0.732
المحور الثاني	إدارة المخاطر	09	0.824
المحور الثالث	الحوكمة	06	0.871
بنود الاستبيان ككل			0.889

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يؤكد الجدول أعلاه أن معدل ثبات الاستبيان بلغ 0.889 وهي قيمة ممتازة؛ مما يعطي الثقة التامة لصلاحيته في تحليل النتائج وإمكانية اختبار فرضيات الدراسة.

4. التحليل الإحصائي لبيانات العينة:

1.4. التحليل الإحصائي للمعلومات العامة حول قسم التدقيق الداخلي: تعطي المعلومات العامة حول قسم التدقيق الداخلي وصفا عاما لسير نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة. وفيما يأتي تلخيص لها.

الجدول (06): نتائج التحليل الإحصائي للمعلومات حول أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.

المتغير	خيارات الإجابة	التكرار	التكرار النسبي %
1.أقدمية مصلحة التدقيق الداخلي	أقل من 5 سنوات	16	37.2
	من 6 سنوات إلى 10	16	37.2

25.6	11	أكثر من 10 سنوات	
100	43	المديرية العامة	2.التبعية الوظيفية لقسم
00	00	إدارة أخرى	التدقيق داخل المؤسسة
2.3	01	دائما	3.مدى إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى أطراف خارجية
11.6	05	أحيانا	
14	06	نادرا	
72.1	31	أبدا	4.عدد العاملين بقسم التدقيق الداخلي
65.2	28	أقل من 3 عاملين	
25.7	11	من 3 عاملين إلى 5	
9.1	10	أكثر من 5 عاملين	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يصف هذا الجدول الخصائص الرئيسية لأقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة، بحيث توصلنا إلى أن:

- يؤكد 25.6 % من مفردات العينة المبحوثة على أنهم يعملون ضمن أقسام تدقيق ذات أقدمية تفوق 10 سنوات، في حين يشير 37.2 % أنهم يعملون أقسام تدقيق تم إنشاؤها ما بين 6 إلى 10 سنوات، والنسبة المتبقية يعملون في أقسام تدقيق حديثة النشأة.

- أما عن التبعية الوظيفية لأقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة، يؤكد كل مفردات العينة على أنهم يتبعون إلى المديرية العامة بمؤسساتهم، بما يشير على أنهم يتمتعون بالاستقلالية الوظيفية اللازمة لإجراء المهمات التدقيقية.

- وبخصوص إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى اطراف خارج المؤسسة، يؤكد 72% من مفردات العينة على أنهم لا يقومون إطلاقا بالإسناد، وتشير النسبة المتبقية على أنهم يسندون التدقيق إلى الخارج في حالات نادرة.

- وعن عدد العاملين بقسم التدقيق الداخلي، يؤكد 65% على أن قسم التدقيق يضم أقل 3 عاملين، في حين أكدت نسبة 25.7% على أن أقسام التدقيق بمؤسساتهم تضم من 3 إلى 5 عامل، ونسبة 9.1% اكثروا على أن أقسام التدقيق لهم تضم أكثر من 5 عمال.

2.4. التحليل الإحصائي للمعلومات العامة حول المدقق الداخلي: يلخص الجدول الآتي معلومات عامة حول مفردات العينة.

الجدول (07):نتائج التحليل الإحصائي للمعلومات حول المدقق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.

المتغير	خيارات الإجابة	التكرار	التكرار النسبي %
1.التخصص العلمي	مالية و/أو محاسبة	16	37.2
	إدارة الاعمال	5	11.6
	تدقيق	7	16.3
	تخصصات اخرى	15	34.9
2.الشهادات المهنية	شهادة مدقق داخلي معتمد CIA	2	4.2

14	6	الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي DPAI	3. الخبرة المهنية في مجال التدقيق الداخلي
41.9	18	شهادات مهنية اخرى	
39.5	17	دون شهادة مهنية	
30.2	13	أقل من 3 سنوات	4. العضوية في الجمعية الجزائرية للمدققين الداخليين
34.9	15	ما بين 3 سنوات إلى 5	
34.9	15	أكثر من 5 سنوات	
20.9	9	نعم، عضو	4. العضوية في الجمعية الجزائرية للمدققين الداخليين
79.1	34	لا، ليس عضوا	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه، يتضح بأن أغلبية مفردات العينة ذوي تخصص علمي في مجال التسيير والاقتصاد. وأن 41.9% منهم يملكون شهادات مهنية في مجال التدقيق الداخلي غير أنها تختلف عن تلك المعروفة بشهادة CIA^a وشهادة DPAI^b. وأكد 39.5% على انهم يمارسون التدقيق الداخلي ولكن دون شهادة مهنية. وبخصوص خبرتهم المهنية في مجال التدقيق الداخلي، أشار 34.9% منهم على انهم يملكون خبرة مهنية تفوق 5 سنوات، وأكدت نفس النسبة على أنهم يملكون خبرة مهنية تتراوح ما بين 3 إلى 5 سنوات، ونسبة 30.2% أكدوا على انهم يمتلكون خبرة مهنية تقل عن 3 سنوات. وبخصوص عضويتهم في جمعية AACIA أكدت نسبة قليلة جدا والمقدرة بـ 20.9% على أنهم اعضاء منخرطين في الجمعية.

5. التحليل الإحصائي لبنود الاستبيان:

1.5. التعريف بالطريقة التي يتم بها تحليل بنود الاستبيان: بغية تسهيل عملية التحليل الإحصائي للبنود تم وضع مقياس ترتيبي لدرجات ليكرت، من أجل إعطاء دلالة للمتوسط الحسابي. ولقد تم تحديد الحدود التي تفصل الإجابات في سلم ليكرت الخماسي كما يلي:

المدى = أعلى درجة في سلم ليكرت - أدنى درجة في السلم = 4 - 1 = 5

متوسط المدى = المدى / عدد درجات الإجابة = 5 / 4 = 0.8

وعليه سيكون مدى المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة موزع بالشكل الآتي.

الجدول (08): الحدود التي تفصل إجابات سلم ليكرت الخماسي.

الإجابة	أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
الدرجة	1	2	3	4	5
مدى المتوسط الحسابي	[1, 1.8]	[1.8, 2.6]	[2.6, 3.4]	[3.4, 4.2]	[4.2, 5]

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على دراسات سابقة.

بناء على المعطيات التي يعرضها الجدول أعلاه، سيسهل علينا تحديد الاتجاه العام لإجابات مفردات العينة حول بنود الفرضيات من خلال مجالات مدى المتوسط الحسابي لدرجات سلم ليكرت.

2.5. التحليل الإحصائي لبنود المحور الأول الخاص بعملية الرقابة الداخلية: يعرض الجدول الآتي المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات مفردات العينة حول العبارات الموضوعية من أجل اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بمدى الاهتمام بالرقابة الداخلية.

الجدول (09): عرض إجابات مفردات العينة على محور الرقابة الداخلية.

العبارة	المنوال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
1. يتوافر قسم التدقيق الداخلي على ميثاق التدقيق الداخلي.	5	4.7674	.57060	دائما
2. تعرف بأدوار التدقيق الداخلي اتجاه عملية الرقابة الداخلية ضمن ميثاق التدقيق.	5	4.3488	1.08855	دائما
3. تتأكد من أن الإدارة العليا تتخذ الاحتياطات اللازمة لتصميم نظام رقابة داخلي يتصف بالملاءمة.	5	4.4186	.76322	دائما
4. تقيم فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.	5	4.0465	.95002	غالبا
5. تدلي بآرائك من أجل تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.	4	3.8140	.79450	غالبا
6. تعطي ضمانات معقولة لفائدة الإدارة العليا حول سير السلم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.	4	3.8605	.80420	غالبا
7. تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير نظام الرقابة الداخلية.	3	3.1860	1.41851	أحيانا
المتوسط العام للإجابات	/	3.94573333	/	غالبا

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي لعبارات المحور الأول الخاصة بمدى الاهتمام بالرقابة الداخلية إلى أن الاتجاه العام للإجابات يتوقف عند الدرجة الرابعة من السلم وتبرزه القيمة المتوسطة للمتوسطات الحسابية التي بلغت ما يعادل 3.94 . بحيث يؤكد مفردات العينة على أنهم يهتمون بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري ويدلون بآراءهم من أجل تحسينها، ويعطون ضمانات معقولة لفائدة الإدارة حول سير السلم لنظام الرقابة الداخلية، غير أنهم في حالات نادرة ما يقومون بإعداد تقارير رسمية حول سير نظام الرقابة الداخلية.

3.5. التحليل الإحصائي لبنود المحور الثاني الخاص بإدارة المخاطر: يعرض الجدول الآتي المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات مفردات العينة حول العبارات الموضوعية من أجل اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بمدى الاهتمام بإدارة المخاطر.

الجدول (10): عرض إجابات مفردات العينة على محور إدارة المخاطر.

العبارة	المنوال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
8. تعرف بأدوار التدقيق الداخلي اتجاه عملية إدارة المخاطر ضمن ميثاق التدقيق.	4.00	3.9535	.92462	غالبا
9. يتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم عملية إدارة المخاطر.	5.00	3.3023	1.40636	أحيانا
10. تتولى الإدارة العليا عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.	5.00	3.3721	1.34560	أحيانا
11. تقيم فعالية عملية إدارة المخاطر بمؤسستكم.	3.00	3.5116	1.14168	غالبا

غالبا	1.29741	3.4651	3.00	12.تساعد الإدارة العليا على تحديد المخاطر الأساسية التي تعيشها المؤسسة.
غالبا	1.22090	3.4419	3.00	13.تدلي بآرائك من أجل تحسين فعالية نظام إدارة المخاطر بمؤسستك.
أحيانا	1.44635	2.8372	1.00	14.تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.
أحيانا	1.41578	2.7442	1.00	15.تناقش مع الإدارة العليا مستوى الخطر المقبول.
دائما	.86009	4.3023	5	16.يساعدك الالتزام برسالة التدقيق الداخلي على إبداء آراء مهنية قائمة على أساس المقاربة بالمخاطر.
أحيانا	/	3.4366888	/	المتوسط العام للإجابات

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بناء على نتائج التحليل الإحصائي للعبارة الخاصة بعمليات إدارة المخاطر، يتركز الاتجاه العام للإجابات تلك العبارة عند الدرجة الثالثة من سلم ليكرت، وتشير إلى ذلك أيضا القيمة المتوسطة للمتوسطات الحسابية لعبارة المحور التي بلغت ما يقارب (3.23)، مع تسجيل معدلات مرتفعة للانحراف المعياري تبرره الاختلافات بين دلالة كلا المنوال والمتوسط الحسابي لكل عبارة. حيث يؤكد مفردات العينة على أنهم يقيمون فعالية نظام إدارة المخاطر الساري ويسهمون في تحسينها بدرجة متوسطة، غير أنهم لا يقومون إطلاقا بإعداد تقارير حول سير إدارة المخاطر ولا يناقشون مع الإدارة مستوى الخطر المقبول.

4.5.التحليل الإحصائي لبند المحور الثالث الخاص بالحوكمة: يعرض الجدول الآتي المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات مفردات العينة حول العبارة الموضوعية من أجل اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بمدى الاهتمام بالحوكمة.

الجدول (11): عرض إجابات مفردات العينة على محور الحوكمة.

العبارة	المنوال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
17. تعرف بأدوار التدقيق الداخلي اتجاه عملية الحوكمة ضمن ميثاق التدقيق.	2.00 ^a	3.1163	1.38374	أحيانا
18.تتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم سير عمليات الحوكمة.	3.00 ^a	3.0698	1.50231	أحيانا
19. يشارك مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم في عمليات الحوكمة.	3.00	3.0465	1.39648	أحيانا
20.تساعد الإدارة العليا على تقييم ممارسات عمليات الحوكمة.	4.00	3.1628	1.44635	أحيانا
21. تدلي بآرائك من أجل تحسين عمليات الحوكمة.	4.00	3.3023	1.42319	أحيانا
22.تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية الحوكمة بالمؤسسة.	3.00	2.7209	1.35094	أحيانا
المتوسط العام للإجابات	/	3.06976667	/	أحيانا

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة للعبارات الخاصة بمدى الاهتمام بعمليات الحوكمة يتركز في معظمه حول خيار "أحيانا" وتشير إليه أيضا القيمة المتوسطة للمتوسطات الحسابية لعبارات المحور التي بلغت ما يعادل 3.06. بحيث أكد معظم مفردات العينة على أنهم أحيانا ما يقومون بتقييم ممارسات الحوكمة السائدة أو يسهمون في تحسينها أو يقومون بإعداد تقارير خاصة بسير الحوكمة حول المؤسسة.

6. نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

سنخضع فرضيات الدراسة إلى اختبار T-Test للعينة الأحادية، الذي يعتبر الاختبار الأنسب عندما تكون طبيعة الفرضيات وصفية كما هو الحال مع جل الفرضيات الموضوعية للدراسة الأكثر ملاءمة مع دراستنا هذه. ونحتاج من خلال هذا الاختبار إلى التعريف بفرض العدم والفرض البديل، وقاعدة القرار تكون بالشكل التالي: إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من T الجدولية يقبل الفرض العدمي ويرفض الفرض البديل والعكس. مع ضرورة الإشارة ألا تتعدى قيمة المعنوية المحسوبة للفرض العدمي قيمة الدلالة المحددة بـ 0.05. للإشارة تقدر قيمة T الجدولية إلى 3؛ والتي تم احتسابها بالطريقة التالية:

مجموع إجابات سلم ليكرت/ عدد درجات السلم وبذلك تكون قيمة T الجدولية بالنسبة لبنود فرضيات البحث تساوي إلى: $3 = 5 / (1+2+3+4+5)$

1.6. اختبار الفرضية الأولى: مفادها "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الرقابة الداخلية". وعليه ستكون صيغة الفرضية العدمية H_0 والفرضية البديلة H_1 بالنحو الآتي:

H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الرقابة الداخلية".

H_1 : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الرقابة الداخلية".

بعد إخضاع بيانات بنود عملية الرقابة الداخلية إلى اختبار T توصلنا إلى النتائج المدرجة في الجدول الآتي.

الجدول (12): نتائج اختبار T للفرضية الأولى.

الفرق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%	الفرق الدنيا	الفرق المتوسطي	قيمة الفرق الحسابي للمتوسط المحوري	قيمة المتوسط الحسابي للمتوسط المحوري	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T الجدولية
1.04	0.682	0.865	3.865	0.000	42	9.564	3	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الأولى 9.564 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 3، وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية هي أقل من قيمة المعنوية المحددة ($0.05 > 0.000$). وعليه نرفض الفرضية

هدى هواعمة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لمهنة

العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 . ويكون الحكم بصحة الفرضية الأولى التي تنص على " تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الرقابة الداخلية".

2.6. اختبار الفرضية الثانية: يدور مضمون هذه الفرضية حول "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية إدارة المخاطر". وعليه ستكون صيغة الفرضية العدمية H_0 والفرضية البديلة H_1 بالنحو الآتي:

H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية إدارة المخاطر".

H_1 : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية إدارة المخاطر".

بعد إخضاع بيانات بنود عملية إدارة المخاطر إلى اختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (13): نتائج اختبار T للفرضية الثانية الخاصة بإدارة المخاطر.

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
الفروق القصوى	الفروق الدنيا						
0.554	-0.076	0.239	3.239	0.134	42	1.52	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الثانية الخاصة بعملية إدارة المخاطر إلى ما يعادل 1.52، عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%. وهي قيمة ليست دالة إحصائية، في ظل القيمة السالبة للفروق المتوسطة الدنيا للإجابات.

كما أن قيمة T المحسوبة لهذه الفرضية الفرعية أقل من قيمة T المجدولة ($1.52 > 3$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية أكبر من قيمة المعنوية المحددة ($0.134 < 0.05$). وعليه نقبل الفرضية العدمية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 . ويكون الحكم على هذه الفرضية بالنفي، بمعنى "لا تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية إدارة المخاطر".

3.6. اختبار الفرضية الثالثة: يدور مضمون هذه الفرضية حول "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الحوكمة". وعليه ستكون صيغة الفرضية العدمية H_0 والفرضية البديلة H_1 بالنحو الآتي:

H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الحوكمة".

H_1 : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية إدارة الحوكمة".

هدى هواة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لمهنة مهنة بعد إخضاع بيانات البنود الخاصة بعملية الحوكمة إلى اختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (14): نتائج اختبار T للفرضية الثالثة الخاصة بالحوكمة.

الفرق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%	الفرق الدنيا	الفرق المتوسطي	قيمة الفرق	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
0.432	0.311-	0.060	3.060	0.745	42	0.328	3	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS .

بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الخاصة بعملية الحوكمة إلى ما يعادل 0.328، عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%. وهي قيمة ليست دالة إحصائياً، في ظل القيمة السالبة للفرق المتوسطة الدنيا للإجابات.

كما أن قيمة T المحسوبة لهذه الفرضية الفرعية أقل من قيمة T المجدولة (0.328 > 3) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية أكبر من قيمة المعنوية المحددة (0.745 < 0.005). وعليه نقبل الفرضية العدمية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 . ويكون الحكم على هذه الفرضية كالآتي: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الحوكمة".

بناء على ما سبق، نكون قد توصلنا إلى إثبات نفي الفرضية الثالثة التي يتناول مضمونها "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الحوكمة".

4.6. اختبار الفرضية الرئيسية: تنص الفرضية الرئيسية التي تقوم عليها الدراسة على "تتلاءم ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة مع المتطلبات الحديثة لممارسة المهنة".

وبناء على النتائج الموصل إليها من اختبار الفرضيات الفرعية توصلنا إلى:

- إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى؛

- إثبات نفي الفرضية الثانية؛

- إثبات نفي الفرضية الثالثة.

وعليه نستنتج بأن الفرضية الرئيسية للدراسة محققة جزئياً، بمعنى "أن ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة تتلاءم جزئياً مع المتطلبات الحديثة لممارسة المهنة".

7. خاتمة (نتائج وتوصيات)

من خلال دراستنا النظرية لموضوع المتطلبات الحديثة لمهنة التدقيق الداخلي وتطبيقه ميدانياً على مجموعة من أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تمكنا من التوصل إلى النتائج التالية:

- تصف المتطلبات الحديثة لمهنة التدقيق الداخلي طبيعة الأدوار التي يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بها اتجاه كلا من عملية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة؛

هدى هواة مهارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لمهارة المهنة

- تحدد مجموعة المعايير الدولية للممارسة المهنية 2100 "طبيعة العمل" بدقة القواعد الإجبارية التي يجب على المدقق الداخلي ان يلتزم بها حتى يتمكن حقيقة من التواءم مع متطلبات ممارسة المهنة ويضمن توفير قيمة مضافة ملموسة داخل المؤسسة؛

- تعتبر أقسام التدقيق الداخلي من المصالح حديثة النشأة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حيث أكدت نسبة قليلة ان أقدميتها تفوق 10 سنوات وأنها مصالح صغيرة الحجم فأغلبيتها تضم أقل من 3 عمال؛

- يحوز المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على مؤهلات مقبولة تتيح لهم إمكانية ممارسة المهنة على نحو معقول، غير أنهم لا يبدون أي اهتمام على حيازة الشهادات المهنية المعرفة في مجال التدقيق الداخلي، ولا يحرصون تماما على الانخراط في الجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين؛

- يؤكد كل مفردات العينة بالمؤسسات محل الدراسة على أن أقسام التدقيق الداخلي تحوز على ميثاق التدقيق، الذي يعتبر بمثابة الوثيقة الرسمية التي من خلالها التعريف بغرض وصلاحيات التدقيق وكذلك بمتطلبات ممارسته؛

- يؤكد المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على أن مؤسساتهم تتخذ كل التدابير اللازمة على تصميم نظام رقابة داخلية سليم وملائم وبدرجة مرتفعة، وأنها توفر إجراءات رسمية لإدارة المخاطر وبدرجة متوسطة، وأنها تبدي وبدرجة ضعيفة على توفير إجراءات رسمية خاصة بسير ممارسات الحوكمة بمؤسساتهم؛

- يهتم المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى المساهمة في تحسينها غير أنهم نادرا ما يقومون بإعداد تقارير رسمية حول تقييم فعالية الرقابة الداخلية؛

- لا يهتم المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة بعملية إدارة المخاطر داخل مؤسساتهم فهم يقومون وبدرجة ضعيفة بتقييمها و/أو تحسينها و/أو إعداد تقارير بخصوصها.

- لا يهتم المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الحوكمة داخل مؤسساتهم بسبب عدم توافر إجراءات رسمية لتنظيم ممارسات الحوكمة داخل المؤسسة.

بناء على النتائج المتوصل إليها، سيتم اقتراح التوصيات التالية:

- على المدققين الداخليين بالمؤسسات محل الدراسة الحرص على فهم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي خصوصا تلك تناقش بصفة صريحة متطلبات ممارسة المهنة، ثم السعي إلى تطبيقها والالتزام بها؛

- ضرورة التعريف وبدقة لأدوار التدقيق الداخلي اتجاه كلا من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة ضمن ميثاق التدقيق الداخلي ومناقشة ذلك مع الإدارة العليا؛

- على الإدارات العليا بالمؤسسات تصميم إجراءات رسمية خاصة بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، حتى تتمكن أقسام التدقيق الداخلي من الامتثال لأدوارها اتجاه تلك العمليات؛

- ضرورة اهتمام المدققين الداخليين بجزارة الشهادات المهنية المعروفة في مجال التدقيق الداخلي التي تمكنهم من تحقيق التواءم للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة ومزاولة المهنة وفقا لما هو معمول دوليا؛
- السعي نحو الانخراط في الجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين والمشاركة في نشاطاتها بما يتيح لهم إمكانية متابعة المستجدات التي تعرفها المهنة ومن ثم الاستمرارية في الالتزام بمتطلبات ممارسة المهنة.

الهوامش

¹ Schick. P, Mémento d'audit interne : méthodes de conduite d'une mission, édition DUNOD, Paris, France, 2007, p. 05

² Rouse.R.W, "Outsourcing the internal audit function", The Journal of Corporate Accounting and Finance, USA, 1996, p.92

³ أوزر عفاف إسحاق ، "النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات"، المؤتمر الدولي المهني الأول حول: دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة مدققي الحسابات، رام الله، فلسطين، 2012، ص. 04

⁴ Kurt. F. R et al, Manuel d'audit interne –améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques , Editions Eyrolles, Paris, France, 2015, chap 01, p. 04

⁵ Idem

⁶ Belaid. K, L'audit interne et l'approche de la dynamique des groupes, édition Centre de Publications Universitaire, Tunis, 2005, p. 23

⁷ Collins.L et Vallin. G, Audit et Contrôle Interne- aspects financiers, opérationnel et stratégiques, 4^{ème} édition, édition Dalloz, Paris, France, 1992, p. 23

⁸ Hermanson. D.R and Rihenberg. L.E, Internal Audit and Organizational Governance, The IIA research Foundation, Florida, USA, 2003, p. 54

⁹ Diards. C et Trebucq. S, « Analyse Exploratoire des Normes Internationales D'audit Interne », cahier de recherche, Université de Tours, France, 2007, p. 09

¹⁰ العايب عبد الرحمان، "الأدوار الجديدة للمدقق الداخلي للحد من ظاهرة الغش في منظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 37، العدد الأول، مصر، مارس 2017، ص. 82

¹¹ كشاط منى، "تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف"، رسالة دكتوراه الطور الثالث (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف -1، الجزائر، 2018، ص. 39

¹² IFACI, Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne (les normes), révision Octobre 2016, application Janvier 2017, p. 12. Document disponible sur : http://www.ifaci.com/uploads/_ifaci/ani_fichiers/IPPF-Standards-2017-01.pdf (consultée le 12/10/2016)

[®] تعتبر لجنة COSO والمعروفة بلجنة المنظمات الراعية الهيئة المهنية العالمية التي أشرفت على إصدار "الإطار المتكامل للرقابة الداخلية" سنة 1992 الذي يعتبر بمثابة معيار للرقابة الداخلية على المستوى الدولي. وعرف هذا الإطار مراجعات عدة أبرزها مراجعة سنة 2002 ومراجعة سنة 2013.

¹³ COSO, Internal contról –Integrated framework « COSO Report », the committe of sponsoring of the treadway commission, New York, 1992 , p.01

¹⁴ Boudriga.Z, L'audit interne : organisation et pratique, Collection Azurite, Tunis, 2012, p.31

¹⁵ IIA, « IIA position paper : The three lines of defense in effective risk management and control », January, 2013, p.05

¹⁶ IFACI, Op.cit, p.14

[&] أصدرت لجنة المنظمات الراعية COSO تقريرا سنة 2002 بعنوان "الإطار المتكامل لإدارة مخاطر المؤسسة" وقامت بتعديله سنة 2004 . ويعتبر من أشهر المرجعيات الدولية في مجال إدارة المخاطر بالمؤسسات.

¹⁷ COSO, Entreprise Risk Management –Integrated Framework : Executive summary, the committe of sponsoring of the treadway commission, New York, September 2004, p.02

¹⁸ Woods.M et al, International Risk Management- Systems, Internal Control and Corporate Governance, 1st edition, CIMA of Elsevier publishing, Britain, 2008, p. 52

¹⁹ IFACI, Op.cit, p.10

²⁰ Ibid, p.13

²¹ Ibid, p.15

²² Ibid, p. 20

²³ تراوسي مسعودي والهادي ضيف الله محمد، فعالية أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص. 04

²⁴ صالح يزيدي ومايو عبد الله، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة- دراسة ميدانية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية"، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص. 46

²⁵ OECD, G 20/Principales of corporate governance, 2015, p.p 05-06

²⁶ نجم بان توفيق، "الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي -دراسة استطلاعية"، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 24، العراق، 2013، ص. 18.

²⁷ Priscilla A.Burnaby et al, Usage of internal auditing by companies in the united states and select european countries, Managerial Auditing Journal, Vol 24, N 09, USA, 2009, p.838

²⁸ Kurt. F. R et al. Op.cit, chap. 03, p.22

²⁹ IFACI, Op.cit, pp.12-13

³⁰ Ibid, p.13

³¹ Ibid, p.14

³² الهيبي صلاح الدين حسين، الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية: تطبيقات باستخدام SPSS، دار وائل للنشر للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2004، ص.33

³³ فاطمة عوض صابر وميرفت على خفاجة، أسس ومبادئ البحث العلمي، مطبعة الاشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص. 169.

³⁴ الميرغني أسماء، "الدرس 73: حساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية في برنامج Spss V23"، شريط فيديو متوفر على الموقع: <https://www.youtube.com/watch?v=8K2VWktwSiQ> (تم الاطلاع عليه يوم 22 أوت 2018)

& Certified Internal Auditor

β Diplôme Professionnel d'Audit Interne.