

# مساهمة التدقيق الداخلي في تجسيد تقنية G.R.C في منظومة حوكمة الشركات

–دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات الجزائرية–

The contribution of internal audit in embodying G.R.C Technique in the corporate governance system

- a field study of a group of Algerian companies-

سايح نوال

جامعة فرحات عباس سطيف1 – الجزائر

[sayeh nawel@hotmail.fr](mailto:sayeh nawel@hotmail.fr)

Received: 19/03/2020

Accepted: 08/05/2020

Published: 29/06/2020

ملخص:

هدفت الدراسة الى التعرف على واقع التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية وقياس مدى تجسيده لتقنية GRC باعتباره آلية من آليات حوكمة الشركات، وهذا من خلال الاجابة على الاشكالية التالية: ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تجسيد تقنية G.R.C في منظومة حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية؟ حيث تم صياغة فرضيتين استنادا الى علاقته بمتغيرات الدراسة وللتين تم تأكيدهما، واعتمادا على الأساليب الإحصائية تم الخروج بجملة من النتائج حيث يحرص المدقق الداخلي على فهم العلاقات التبادلية بين الأبعاد الثلاثة الحديثة للتدقيق الداخلي- الرقابة الداخلية، ادرة المخاطر، حوكمة الشركات- والتي تمثل تقنية GRC كما بينت الدراسة أن الادارة العليا تعتبر جهاز الحوكمة الأول والفاعل في الشركات محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، تقنية GRC. حوكمة الشركات، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر.

تصنيف JEL: G3، M42.

**Abstract:**

The study aimed to identify the internal audit reality in Algerian companies and measure to what extent it concretizes the GRC Technique as a mechanism of this governance. The statement of problem is the following: **what extent does internal audit contribute to concretizing the GRC Technique In the corporate governance system in Algerian companies?** two hypotheses were formulated on the basis of relationship to the study variables, which were fully carried out. Based on the statistical methods, a set of results has been produced: the internal auditor wants to understand the interrelationships between the three modern internal audit dimensions (internal control, risk management and corporate governance); which represents GRC Technique senior management is the primary and effective governance body in the companies studied

**Keywords:** internal audit; GRC Technique; Corporate Governance; internal controle; Risk Management.

**Jel Classification Codes:** G3, M42.

\*المؤلف المرسل: نوال سايح، الإيميل المهني: [nawel.sayeh@univ-setif.dz](mailto:nawel.sayeh@univ-setif.dz)

1. مقدمة:

زادت أهمية التدقيق الداخلي كأحد وظائف القيادة بالشركة مؤخرا بعد سلسلة الانهيارات التي عصفت بشركات كبرى، من خلال تقييمه الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الأنشطة، ودوره الاستشاري في تحسين العمليات، حيث أصبح يُنظر للتدقيق الداخلي على أنه من الضروريات التي يركز عليه التطبيق السليم لحوكمة الشركات باعتباره آلية من آلياته، والاستناد على نهج منظم يعتمد على المقاربة مع المخاطر في إدارة أنشطته، بالإضافة إلى التعاون مع مختلف الأجهزة العليا في الشركة لإدارة المخاطر في منظومة حوكمة الشركات. وقد أحدث هذا التوجه الجديد الكثير من التساؤلات في أوساط المهنيين والأكاديميين، وعن علاقته بتجسيد حوكمة الشركات، في ظل التكامل بين الأطراف الفاعلة في العملية الرقابية داخل الشركة، ووجود عملية متكاملة ومستدامة للحوكمة، وإدارة المخاطر والرقابة في منظومة حوكمة الشركات، حيث أثارت هذه التساؤلات اهتمام الباحثة لدراسة التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في ظل معاييره الدولية والدور الذي يلعبه في تجسيد تقنية G.R.C في منظومة حوكمة الشركات في الجزائر.

فمن خلال هذا البحث ستحاول الباحثة الإجابة على التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تجسيد تقنية G.R.C في منظومة حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية؟

1.1. فرضيات البحث:

من أجل الإجابة على هذا التساؤل نقوم بصياغة فرضيتين استنادا إلى مراحل تنفيذ أعمال المدقق الداخلي وعلاقته

مع الحوكمة G، إدارة المخاطر R، الرقابة الداخلية C كما يلي:

- يُساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي؛
  - تأكيد المدقق الداخلي على فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتحسينهما يساهم في تجسيد الحوكمة؛
- وفي إطار إشكالية الدراسة وفرضياتها فان هذا الدراسة تسعى لتحقيق الهدف العام التالي:

دراسة واقع التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية من خلال قياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تجسيد حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية من خلال أعمال التأكيد والاستشارة التي أصبح يضطلع بها في ظل دوره وتوجهه التدقيقي الجديد.

2.1. أهمية البحث:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الدور التأكيدي الاستشاري الجديد الذي أصبح يضطلع به المدقق الداخلي في إدارة أنشطته في ظل المعايير الدولية، ودوره في تقديم خدمات التأكيد والاستشارة، أما أهمية الدراسة في شقها الميداني تتمثل في إسقاط ما سيتم التوصل إليه في الجزء النظري بالتطبيق على 50 شركة مختلفة تنشط في الجزائر، لابرز واقع ممارسات التدقيق الداخلي في الشركة وانعكاسه على تجسيد حوكمة الشركات.

3.1 منهج الدراسة

تقوم الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وهو منهج يقوم على وصف الظاهرة من خلال المنهج بين المعلومات النظرية والبيانات الميدانية عن المشكلة موضوع الدراسة، ثم تحليلها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، والخروج بجملته من النتائج، حيث في الدراسة النظرية سيتم الاستعانة في جمع البيانات والمعلومات على مراجع مختلفة تناولت متغيرات الدراسة (التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، حوكمة الشركات)، أما في الدراسة الميدانية فسيتم جمع البيانات والمعلومات من مصادرها الأولية باستخدام قائمة استبيان تتضمن فرضيات البحث، والتي ستوجه للمدققين الداخليين

العاملين في الشركات محل الدراسة، و سيتم الاعتماد على أساليب التحليل الوصفي والاستدلالي في إجراء الاختبارات الإحصائية بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي spss.

#### 4.1. الدراسات السابقة:

دراسة كشاط منى وبراقى تيجاني بعنوان: الادوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، هدفت الدراسة الى ابراز دلالات ومضامين المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي، والدور الذي يقدمه وفق المستجدات التي جاء بها الاطار المرجعي الدولي، وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها: التدقيق الداخلي أصبحت أعماله مركزة بشكل واضح حول الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة في ظل التطورات التي شهدتها مهنة التدقيق الداخلي والتي أثمرت عن تطور أدوار التدقيق، وعزز الإطار المرجعي الدولي تلك الأدوار عقب تفصيلها من خلال جملة من المعايير ونماذج التطبيق العملي، كما يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية في هيكل الحوكمة.

دراسة أوصيف لخضر بعنوان طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وادارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)، هدفت الدراسة الى ابراز العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي، ادارة المخاطر والرقابة الداخلية في اطار المعيار الدولي 2100 وانعكاسها على تحسين الرقابة، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: ان الالتزام بجودة التدقيق الداخلي يعتبر عنصرا مهما في تطبيق نظام الحوكمة من خلال احكام الرقابة الداخلية، والقدرة على ادارة المخاطر التي تواجه الشركة، لهذا وجب على الشركة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءا لا يتجزء من ادارة المخاطر، على ان يكون كلاهما جزءا لا يتجزء من نظام الحوكمة.

دراسة طرابلسي سليم و معطى الله خير الدين بعنوان: المراجعة الداخلية كالية لارساء وتعزيز حوكمة الشركات- دراسة ميدانية هدفت الدراسة الى القاء الضوء على دور المراجعة في حوكمة الشركات باعتبارها أحد عناصرها الاساسية، وبيان العلاقة بينهما وسبل تطويرها في الشركات الجزائرية، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: أن المراجعة الداخلية تساهم في تفعيل حوكمة الشركات من خلال التطبيق الصارم لأنشطة التدقيق الداخلي المتمثلة في تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ادارة المخاطر، تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات، وحماية أصحاب المصالح.

دراسة صالح محمد الزيد، كسري اسماء بعنوان: أثر تطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية في شركة صايدال، هدفت الدراسة الى التعرف على مدى تأثير تطبيق التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية وبالتحديد في شركة صايدال في تفعيل حوكمة الشركات، وكذا انعكاس التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي و أطراف الحوكمة، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: ان لالتدقيق الداخلي يقوم باضافة قيمة للمؤسسة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بها في اطار حوكمة الشركات، والتي تشمل توفير المعلومات للادارة بكل مستوياتها، وتقييم سيرورة ادارة المخاطر والرقابة الداخلية، وتقييم التزام الشركة بمبادئ الحوكمة.

يلاحظ من الدراسات السابقة أنها تتشابه مع هذه الدراسة من حيث متغيرات البحث (التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، ادارة المخاطر، حوكمة الشركات) لكن تفتقر بعض الدراسات للجانب الميداني في الربط بين التدقيق الداخلي كمتغير مستقل، والرقابة الداخلية وادارة المخاطر وحوكمة الشركات كمتغيرات تابعة، بالاضافة الى افتقارها للربط بين الابعاد الحديثة للتدقيق الداخلي (الحوكمة G وإدارة المخاطر R والرقابة C) وإبراز أهمية التكامل بينها، ودور التدقيق الداخلي في تعزيز هذه العلاقة، حيث ركزت على علاقة التدقيق بين كل بعد من أبعاده دون التشديد على أهمية التكامل بين هذه الابعاد.

## 2. تقنية الحوكمة G إدارة المخاطر R والرقابة C في ظل التدقيق الداخلي

### 1.1. تعريف التدقيق الداخلي:

عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) بأنه (vaurs, 2007): "نشاط رقابي مستقل موضوعي واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية الشركة وتؤدي إلى تحسين أداءها، ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف الشركة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من: إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات".

### 2.2. تقنية الحوكمة، إدارة المخاطر، الرقابة G.R.C

توصف عملية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة بأنها المنهجية المتكاملة التي تتبعها الشركة في تطبيق متكامل للحوكمة وإدارة المخاطر والامتثال، وتتضمن هذه العملية بصفة عامة أنشطة مثل الحوكمة وإدارة مخاطر الكلية والرقابة الداخلية والامتثال للقوانين والتدقيق الداخلي (ياداف، 2014)

حيث يتم التقارب بين هذه الأنشطة الثلاثة من أجل الاقتصاد في المواد، واجتناب الثغرات، وكذا النزاعات، نظرا لكونها مجالات متقاربة بشكل كبير في أداء أنشطتها، وبين معهد المدققين الداخليين أن هذا الإطار يطرح ثلاث فوائد رئيسية: التقارب والتكامل يؤدي إلى الكفاءة، اقتصاد في جدول الاعمال، والتوفير في التكاليف.

إن هذه التقنية تعمل على تعزيز وتوحيد المعايير، وتنسيق الجهود والتعاون بين هيئات لها دور مهم في الشركة من خلال (Sarah adams, 2013):

- دمج أجهزة الحوكمة، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية؛
- إضفاء الطابع الرسمي على قنوات الاتصال؛
- تطبيق نهج قائم على المخاطر؛
- تنفيذ برامج الامتثال؛

### 3.2. أداء أنشطة التدقيق الداخلي في منظومة حوكمة الشركات

من أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في تجسيد متطلبات حوكمة الشركات قام معهد المدققين الداخليين بإعداد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المتوقعة منه، وهذا بالتركيز على بُعدين مهمين هما الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، واللذان ينعكسان على تجسيد متطلبات الحوكمة، إضافة إلى مراعاة متطلبات كل من الإدارة العليا، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتواصل معهم باستمرار، باعتبارهم أطراف الحوكمة الداخلية.

ينص معيار التدقيق الداخلي الدولي رقم 2100 أنه يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وهذا بإتباع مقاربة منهجية ومنظمة، كما يلي:

- حوكمة الشركات: المدقق الداخلي يوفر تقييمات مستقلة وموضوعية لفعالية تصميم وتشغيل ممارسات الحوكمة في الشركة، ويسعى لتقديم خدمات استشارية وتوصيات بشأن سبل تحسين هذه الممارسة.
- وفي هذه النقطة لا بد وأن نشير إلى أن حوكمة الشركات لا تقوم على مجموعة من الهياكل المتباينة والمنفصلة، على العكس من ذلك بل هناك علاقة بين الحوكمة G، إدارة المخاطر R، والرقابة الداخلية C، وعلى هذا الأساس عند قيام المدقق الداخلي بتقييم نظم الحوكمة في الشركة يأخذ بعين الاعتبار هذه العلاقات، واعتبار إدارة المخاطر والرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من منظومة حوكمة الشركات، كما يوضحه الشكل 1 في الملاحق.

● الرقابة الداخلية: تقرير الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الخاص بتقييم عملية الرقابة بالشركة يقدم عادة مرة في السنة إلى الإدارة العليا والمجلس، وهذا التقرير يغطي أهمية الدور الذي تلعبه عملية الرقابة في تحقيق أهداف الشركة، كما يصف طبيعة ومدى العمل الذي يقدمه التدقيق الداخلي وطبيعة والثقة الممنوحة لمقدمي خدمات التأكيد والتدقيق الآخرين التي تسمح بصياغة هذا الرأي (ifaci، 2013).

● إدارة المخاطر: الاتجاهات الجديدة للتدقيق الداخلي أعطت أهمية كبيرة إلى وظيفة التدقيق وهذا وفقا للمعيار الدولي 2120، حيث تقع مسؤولية إدارة المخاطر في الشركة على الإدارة العليا والمجلس، ويمكن الاعتماد على المدققين الداخليين لتقديم مهام تأكيدية استشارية، لمساعدة الشركة على تحديد وتقييم وإنشاء طرق إدارة المخاطر، ويتم تحديد هذا الدور في ميثاق التدقيق الداخلي (internes، 2013)،

من خلال ما تم عرضه في الاسطر السابقة فان المدقق الداخلي يساهم في تجسيد حوكمة الشركات من خلال مدخلين؛  
- المدخل الأول: تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها كلما أمكن ذلك؛

- المدخل الثاني: التأكيد على العلاقة التبادلية والتكاملية بين الحوكمة، ادارة المخاطر، الرقابة الداخلية والتي تعبر عن تقنية G.R.C

وهو ما سيتم اختباره في الجانب الميداني من خلال الفرضيتين اللتين تم صياغتهما في بداية الدراسة.

### 3. دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات الجزائرية

#### 1.3. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع الشركات ذات الأسهم (العامة والخاصة) وتم التطبيق على 50 شركة جزائرية موزعة في الوسط والشرق الجزائري (برج بوعريج، سطيف، قسنطينة، سكيكدة، عنابة، باتنة، ميله، جيجل، بجاية)، والتركيز على شركات تمتاز بالأقدمية ولها تجربة معتبرة في الحياة الاقتصادية، حيث تنوعت الشركات محل الدراسة بين شركات إنتاجية، شركات صناعية، وشركات خدمية، أما الأشخاص المستجوبين فهم كل الموظفين الموجودين في قسم التدقيق الداخلي على اختلاف مراكزهم الوظيفية، كما ركزت الباحثة على ضرورة أن يتم استرجاع كل الاستبيانات مرفوقة بختم الشركة محل الاستقصاء، وهذا من أجل إعطاء الدراسة مصداقية وموثوقية علمية.

#### 2.3. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد في التحليل على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية المعروف باسم spss إضافة الى أساليب التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي للحصول على مؤشرات عامة حول خصائص مجتمع الدراسة،

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

● أدوات الإحصاء الاستدلالي: معامل الثبات ألفا كرونباخ، اختبار T للعينة الواحدة،

#### 3.3. هيكلية الاستبيان:

تضمنت قائمة الاستبيان 22 سؤال بالنسبة للأسئلة المرتبطة بمتغيرات الدراسة، وقد تم تبويبها في محورين حسب فرضيتي الدراسة، وتم الاعتماد على مقياس سلم ليكرت الخماسي الذي يحتمل خمس إجابات، وتم ترميزها حسب درجات الموافقة من 5 إلى 1 حتى تسهل علينا عملية إدخال البيانات في برنامج SPSS، كما يبينه الجدول رقم 1 في الملاحق.

#### 4.3.4 اختبارات الاستبيان

من أجل اختبار صحة وثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ  $\alpha$  cronbach للإجابات، ويقصد بالثبات الاستقرار في نتائج استبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على فئة الدراسة عدة مرات خلال فترات، كما يبينه الجدول رقم 2 في الملاحق، حيث نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ لاستبيان ككل هو 0.879 وهو قريب من الواحد ما يدل على وجود اتساق داخلي جيد داخل هذه المحاور، حيث نشير إلى أن المعامل كلما اقترب من الواحد كلما دل على وجود ثبات داخلي كبير، وأمكن الاعتماد على بياناته.

#### 5.3. تحليل خصائص العينة المستجوبة:

تم استجواب 89 مدقق على اختلاف مراكزهم الوظيفية بين رئيس قسم التدقيق الداخلي، ومدقق داخلي مساعد، ورئيس مهمة، حيث كانت أعلى نسبة استجابة لرئيس قسم التدقيق الداخلي بـ 40 بالمئة، وهو مؤشر جيد كون هذه الفئة تشغل مراكز وظيفية عليا، ولها السلطة في إدارة وتسيير قسم التدقيق، أما بالنسبة للمؤهلات العلمية فلوحظ أن هناك تنوع في المستوى التعليمي، وأن الحاصلين على المؤهلات الجامعية هم الأكثر تمثيلا في فئة الدراسة، وفيما يخص سنوات الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي فقد توزعت الفئة بين 43 بالمئة لخبرة اقل من 6 سنوات، و27 بالمئة لخبرة تزيد عن 12 سنة، ونفس الشيء لخبرة عمل بين 6 الى 12 سنة، ليبقى فقط 2 بالمئة لخبرة اقل من سنتين، وقد يفسر نقص الخبرة لبعض المدققين لتغيرات تمس الهيكل التنظيمي، او التأخر في تبني نشاط التدقيق الداخلي لبعض الشركات، أما بالنسبة للشهادات المهنية المكتسبة في التدقيق الداخلي فقد لوحظ نقص في امتلاك شهادات مهنية في مجال التدقيق، حيث أن 57.1 بالمئة لا يملكون شهادات، وأخيرا فيما يتعلق بتخصص المدقق الداخلي فلوحظ ان المتحصلين على شهادة التدقيق تأخذ نصيبا متواضعا مقارنة بالتخصصات الأخرى، حيث أن أغلب المستجوبين بنسبة 37.1 بالمئة متحصلون على شهادة في مجال المالية، تليها 27 بالمئة شهادات في تخصصات أخرى ثم 23.6 بالمئة في التدقيق وأخيرا 12.4 بالمئة في المحاسبة. والجدول رقم 03 يلخص ذلك.

#### 6.3.3 اختبار التوزيع الطبيعي وفروقات استجابات أفراد الدراسة باستخدام اختبار كولموجروف – سمرنوف:

حتى يتم إجراء الاختبارات المعلمية على متغير كفي يجب أن تخضع أبعاده إلى التوزيع الطبيعي، حيث يُعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساسا لكثير من النظريات الإحصائية الرياضية، ويُقدم دورا أساسيا في اختبار الفروض الإحصائية.

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

• **فرضية العدم  $H_0$** : تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي؛

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

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

الدلالة الجدولية  $\alpha=0.05$ .

ومن خلال الجدول 3 في الملاحق نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوبة للفرضية الكلية أكبر من مستوى دلالة فرضية

العدم  $\alpha=0.05$ ، وبالتالي نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد أن: بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

### 7.3. اختبار الفرضيات وتحليل النتائج:

سنحاول فيما يلي اختبار صحة كل فرضية من الفرضيات السابقة بالأساليب الإحصائية اللازمة

#### 1.7.3. اختبار صحة الفرضية الأولى:

من أجل تحليلها لابد من صياغتها بهذا الشكل

• **فرضية العدم H0:** لا يُساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي؛

• **الفرضية البديلة H1:** يُساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي؛

حيث تمثل هذه الفرضية الجدول 4 في قائمة الملاحق ، ويمثل الفقرات التي تم من خلالها قياس هذه العلاقة والمقاييس المختلفة لآراء المدققين الداخليين العاملين في الشركات محل الدراسة بشأنها.

يُلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الثانية قدر بـ 3.68 والذي يقع في الفئة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي بين (3.41-4.20) وتشير إلى درجة إجابة موافق، وهو ما يُفسر رضا غالبية المدققين الداخليين العاملين في الشركات محل الدراسة حول تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها من طرف المدقق الداخلي عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي؛

بالنسبة للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 1.06 وهو منخفض نسبيا، يدل على التقارب بين الإجابات على الرغم من أن المستجوبين كانوا يمثلون شركات اقتصادية متنوعة؛

من خلال الجدول كذلك نلاحظ أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة إجمالي 0.00  $SIG=$  وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية  $\alpha=0.05$  عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة  $t$  الإجمالية المحسوبة قدرت بـ 7.64 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي 1.96 عند مستوى دلالة  $\alpha=0.05$  وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول النظرية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد صحة الفرضية الأولى كما يلي:

يُساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة.

#### 3.7.3. اختبار صحة الفرضية الثانية: من أجل تحليلها لابد من صياغتها بهذا الشكل

• **فرضية العدم H0:** تأكيد المدقق الداخلي على فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتحسين المستمر فهما لا يساهم في تجسيد حوكمة الشركات

• **الفرضية البديلة H1:** تأكيد المدقق الداخلي على فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتحسين المستمر فهما يساهم في تجسيد حوكمة الشركات

حيث تمثل هذه الفرضية الجدول 5 في قائمة الملاحق ، حيث يُلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الثالثة قدر بـ 4.12 والذي يقع في الفئة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي بين (3.41-4.20) وتشير إلى درجة إجابة موافق ، وهو ما يُفسر موافقة غالبية المدققين الداخليين العاملين في الشركات محل الدراسة على أن تأكيد المدقق الداخلي على فعالية نظم الرقابة الداخلية و كذا إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها يساهم في تجسيد حوكمة الشركات؛

بالنسبة للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 0.96 وهي نسبة منخفضة، تدل على التقارب بين الإجابات وتركزها حول المتوسط الحسابي، وبأن غالبية المدققين الداخليين العاملين في الشركات محل الدراسة كانت إجاباتهم متشابهة؛ من خلال الجدول كذلك نلاحظ أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة إجمالية  $SIG=0.00$  وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية  $\alpha=0.05$  عند مستوى ثقة 0.95٪، كما أن قيمة  $t$  الإجمالية المحسوبة قدرت بـ 11.61 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي 1.96 عند مستوى دلالة  $\alpha=0.05$  وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول النظرية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد صحة الفرضية الثانية كما يلي:

تأكيد المدقق الداخلي على فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتحسين المستمر فيهما يساهم في تجسيد الحوكمة في الشركات محل الدراسة

#### 4. تحليل النتائج:

من خلال الجدول 4 نلاحظ أن المتوسطات متقاربة جدا وكلها تقع في الفئة الرابعة، تدل على موافقة فئة الدراسة على ايجابية دورهم في تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة، حيث يُراعى المدقق متطلبات كل من الإدارة العليا والمجلس حول دوره في هذه العملية ويحرص على ضمان الاتصال معهما، كما يستند في عمله على تقييم هذه الممارسات وإدخال التحسينات عليها، أما لجنة التدقيق جاءت في المرتبة الأخيرة وهو ما يُفسرُ بضعف التواصل مع هذه الأخير والذي يرجع إلى غياب لجنة التدقيق في معظم الشركات.

وبتحليل المتوسطات الحسابية للفرضية الثانية يظهر لنا أن فئة الدراسة تؤكد بشدة على فهم العلاقة بنظم الرقابة وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات والتكامل بينهم، كما تقودنا هذه النتائج إلى استنتاج أن الشركات محل الدراسة تُركز عند تنفيذ أنشطة التدقيق على تقييم وتحسين نظم الرقابة أكثر منها على تقييم وتحسين نظم إدارة المخاطر وقد يُفسر هذا كون التقارب مع المخاطر في أعمال التدقيق هو اتجاه ظهر مؤخرا لم يترسخ بشكل كبير في الشركات، على العكس من ذلك فإن التدقيق كان يركز على التأكد من صحة العمليات وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية عند تنفيذ أنشطة التدقيق.

#### 5. خاتمة:

إن التدقيق الداخلي يعد أحد ركائز التطبيق السليم للحوكمة، حيث أخذ أهمية كبيرة مؤخرا كونه خط الدفاع الثالث في منظومة حوكمة الشركات الفعالة، من خلال تنفيذ أنشطته استنادا إلى أبعاده الثلاثة الحديثة (حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية)، حيث يبقى التكامل بين هذه الأبعاد الثلاثة أحد أهم مقومات التجسيد الناجح للحوكمة، كما يحرص على التفاعل مع كل الأطراف الداخلية الفاعلة في تجسيد الحوكمة في الشركة أثناء مراحل عمله، إضافة إلى توفير المعلومات للأجهزة العليا للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح.

ومن خلال اجراء دراسة ميدانية على 50 شركة جزائرية بهدف دراسة واقع التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية و قياس مدى تجسيده متطلبات حوكمة الشركات في كل مرحلة من مراحل عمله باعتباره آلية من آليات حوكمة الشركات، يمكن الخروج بجملة من النتائج حيث تبقى خاصة بمجموع الشركات التي أُجريت عليها الدراسة:

- عند تنفيذ أنشطة التدقيق يحرص المدقق على تقييم ممارسات حوكمة الشركات، و إدخال تحسينات عليها كلما أمكن؛



- عند تنفيذ أنشطة التدقيق يحرص المدقق على فهم العلاقات التبادلية بين مكونات تقنية GRC ؛
  - عند تنفيذ أنشطة التدقيق يحرص المدقق على مُراعاة متطلبات الإدارة العليا، ومجلس الإدارة، ولجنة التدقيق فيما يخص دوره في تقييم و تحسين ممارسات حوكمة الشركات ؛
  - تركيز الشركات محل الدراسة عند تنفيذ أنشطة التدقيق على تقييم وتحسين نظم الرقابة أكثر منها على تقييم وتحسين نظم إدارة المخاطر؛
  - تعتبر الإدارة العليا في الشركات محل الدراسة الفاعلة الأولى في أجهزة الحوكمة من خلال التواصل معها ورفع تقارير التدقيق لها بدرجة عالية، في حين أن درجة التواصل كانت أقل مع كل من مجلس الإدارة و لجنة التدقيق التي تبقى غائبة في أغلب الشركات؛
  - هناك ضعف في استقلالية نشاط التدقيق الداخلي في الأجهزة العليا، ذلك أن التواصل يكون بالدرجة الأولى مع الإدارة العليا، في حين أنه يكون أقل مع مجلس الإدارة و لجنة التدقيق،
- توصيات الدراسة:** من أجل تغطية جوانب النقص التي لاحظناها في مجموع الشركات محل الدراسة يمكن اقتراح بعض التوصيات:
- عقد دورات تدريبية تُعَرَّف بالاتجاهات الحديثة للتدقيق في ظل أبعاده الثلاثة، وكذلك بتقنية G.R.C؛
  - عقد دورات تدريبية تُعَرَّف المدقق بالحوكمة و ما ارتبط بها من مفاهيم و مبادئ؛
  - ضرورة إنشاء لجنة تدقيق في الشركة وتعزيز العلاقة معها بما يساهم في رفع استقلالية التدقيق الداخلي.

#### 6. قائمة المراجع:

1. Governance, Risk and Compliance (GRC) Framework. (s.d.). Récupéré sur metricstream: [http://www.metricstream.com/whitepapers/html/GRC\\_frame.htm](http://www.metricstream.com/whitepapers/html/GRC_frame.htm) le 05/02/2016.
2. hermanson, d., & larry rittenberg. (s.d.). internal auditing and organizational governance. research opportunities in internal auditing., Récupéré sur theiia: <https://na.theiia.org/iiaarf/Public%20Documents/Chapter%202%20Internal%20Audit%20and%20Organizational%20Governance.pdf> .le 24/03/2016
3. Institut français des auditeurs et contrôleurs internes .(2013). cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne .
4. louis vaurs .(2007). audit interne;enjeux et pratiques a l'international .paris: edition d'organisation.
5. Sarah adams, C. r. (2013). governance, risk and complience. deloitte.
6. W. J. Conover .(1999) .Practical Nonparametric Statistical( 3eme édition ). New York: John Wiley & Sons.
7. What is GRC.(s.d). Récupéré sur oceg: <http://www.oceg.org/what-is-grc/> , le 20/01/2016.
8. ياداف, س. (2014). التقنية الخاصة بالحوكمة وادارة المخاطر والامتثال. مجلة المدقق الداخلي, 28, (3)

جدول 1: مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الباحثة

جدول 2: توزيع معامل الفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحور	عدد الأسئلة	المعامل
المحور الأول	7	0.867
المحور الثاني	15	0.871
الاستبيان الكلي	22	0.879

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

جدول 3: تلخيص نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

الخصائص	النوع	التكرار	النسب	
الجنس	ذكر	80	٪89.9	
	أنثى	9	٪10.1	
المركز الوظيفي	رئيس قسم التدقيق الداخلي	40	٪44.9	
	مدقق داخلي مساعد	36	٪40.4	
	رئيس مهمة	13	٪14.6	
	دون بكالوريا	4	٪4.5	
التحصيل العلمي	بكالوريا	2	٪2.2	
	شهادة الدراسات التطبيقية	3	٪3.4	
	ليسانس	52	٪58.4	
	ماجستير	10	٪11.2	
	دكتوراه	1	٪1.1	
	تخصصات أخرى	17	19.1٪	
	سنوات الخبرة في مجال التدقيق الداخلي	عامين	2	٪2.2
		من 2 إلى أقل من 6 سنوات	39	٪43.8
		من 6 إلى أقل من 12 سنة	24	٪27
		أكبر من 12	24	٪27
الشهادات المهنية في التدقيق	دون شهادة	46	٪51.7	
	خبير محاسبي	5	٪5.6	
	محافظ حسابات	5	٪5.6	
	شهادة مهنية في التدقيق الداخلي	33	٪37.1	
التخصص	مالية	33	٪37.1	
	محاسبة	11	٪12.4	
	تدقيق	21	٪23.6	
	أخرى	24	٪27	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

جدول 4: اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار كولمغروف-سمرنوف

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

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج SPSS

جدول 5: نتائج اختبار الفرضية الأولى

SIG	قيمة t المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	يساهم المدقق الداخلي في تقييم ممارسات حوكمة الشركات وتحسينها من خلال:
0.00	9.49	1	0.92	3.93	1. تحديد دوره في تقييم ممارسات حوكمة الشركات من طرف الإدارة العليا في شركتكم؛
0.00	5.23	4	1.09	3.61	2. تحديد دوره في تقييم ممارسات حوكمة الشركات من طرف مجلس الإدارة في شركتكم؛
0.00	3.87	7	1.14	3.47	3. تحديد دوره في تقييم ممارسات حوكمة الشركات من طرف لجنة التدقيق في شركتكم؛
0.00	7.71	3	0.92	3.75	4. تقييم مدى فعالية ممارسات حوكمة الشركات المتبعة في شركتكم؛
0.00	7.57	2	1.03	3.83	5. تقديم خدمات استشارية لتحسين ممارسات حوكمة الشركات في شركتكم؛
0.00	5.18	6	1.08	3.6	6. مساعدة مجلس الإدارة في شركتكم على التقييم الذاتي لممارسات حوكمة الشركات؛
0.00	5.68	4	1	3.61	7. مراعاة نتائج أعمال مقدمي خدمات التأكيد الآخرين لممارسات الحوكمة في شركتكم .
0.00	6.39	----	1.06	3.68	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج SPSS

## مساهمة التدقيق الداخلي في تجسيد تقنية G.R.C في منظومة حوكمة الشركات

جدول 6: نتائج اختبار الفرضية الثانية

SIG	قيمة t المحسوبة	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	تأكيد المدقق الداخلي على فعالية نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتحسين المستمر فهما يساهم في تجسيد حوكمة الشركات من خلال:
0.00	15.2	5	0.82	4.33	1. فهم العلاقة بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات في شركتكم؛
0.00	18.03	2	0.77	4.47	2. التأكيد على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركتكم؛
0.00	19.88	1	0.7	4.49	3. التحسين المستمر في نظام الرقابة الداخلية بشركتكم؛
0.00	15.92	3	0.81	4.38	4. وجود تكامل بين الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر في شركتكم؛
0.00	12.93	7	0.88	4.21	5. التأكيد على فعالية عمليات إدارة المخاطر في شركتكم؛
0.00	12.62	9	0.89	4.19	6. التحسين المستمر في عمليات إدارة المخاطر في شركتكم؛
0.00	11.79	6	0.98	4.24	7. مراعاة متطلبات الإدارة العليا حول دور المدقق الداخلي في تقييم الرقابة الداخلية في شركتكم؛
0.00	8.32	11	1.10	3.98	8. مراعاة متطلبات مجلس الإدارة حول دور المدقق الداخلي في تقييم الرقابة الداخلية في شركتكم؛
0.00	12.49	10	0.88	4.17	9. مراعاة متطلبات الإدارة العليا حول دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في شركتكم؛
0.00	8.27	12	1.06	3.93	10. مراعاة متطلبات مجلس الإدارة حول دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في شركتكم؛
0.00	14.42	4	0.89	4.37	11. تقديم تقرير تقييم عمليات الرقابة الداخلية إلى الإدارة العليا في شركتكم؛
0.00	7.44	13	1.13	3.9	12. تقديم تقرير تقييم عمليات الرقابة الداخلية إلى مجلس الإدارة في شركتكم؛
0.00	5.78	14	1.22	3.75	13. تقديم تقرير تقييم عمليات الرقابة الداخلية إلى لجنة التدقيق في شركتكم؛
0.00	11.65	7	0.98	4.21	14. تقديم تقرير تقييم عمليات إدارة المخاطر إلى الإدارة العليا في شركتكم؛
0.00	6.06	14	1.17	3.75	15. تقديم تقرير تقييم عمليات إدارة المخاطر إلى مجلس الإدارة في شركتكم؛
0.00	5.05	16	1.21	3.65	16. تقديم تقرير تقييم عمليات إدارة المخاطر إلى لجنة التدقيق في شركتكم؛
0.00	11.61		0.96	4.12	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على برنامج SPSS