

توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية في شركات المساهمة

الجزائرية: دراسة ميدانية لآراء بعض المدققين الداخليين

**International internal audit standards conformity to the  
professional practices in Algerian shareholding companies: A field  
study of the opinions of some internal auditors**

د. بوغازي إسماعيل<sup>1</sup>\*

<sup>1</sup> جامعة عين تموشنت، الجزائر ismail.boughazi@cuniv-aintemouchent.dz

تاريخ التسليم: 2020/01/29 تاريخ المراجعة: 2020/04/15 تاريخ القبول: 2020/05/20

**Abstract**

The recent trends of the internal audit have become focused on adding value to the company, by activating the roles of this activity towards the dimensions of control, risk management and governance, based on adherence to standards and Code of Ethics. This study aims to identify the extent of applying the international internal auditing standards, issued by the Institute of Internal Auditors IIA on January 01<sup>st</sup>, 2017 compared to the professional practices of Algerian Joint-stock companies.

This study concluded with the recommendation of the importance of supporting professional practices of internal auditing in Algerian Joint-stock companies, through the necessity of obtaining certificates and professional qualifications approved by the Institute of Internal Auditors IIA.

**Keywords:** internal audit, Institute of Internal Auditors, International Internal Audit Standards, Professional practices, Joint-stock companies.

**Jel Classification Codes :** M40, M42.

**الملخص**

أصبحت التوجهات الحديثة للتدقيق الداخلي تركز على إضافة قيمة للشركة، من خلال تفعيل أدوار هذا النشاط تجاه أبعاد الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، استنادا على الالتزام بالمعايير وأخلاقيات المهنة. إذ تسعى هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA في 01 جانفي 2017 مقارنة بالممارسات المهنية بشركات المساهمة الجزائرية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى التوصية بأهمية دعم الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية، من خلال ضرورة الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المعتمدة من طرف معهد المدققين الداخليين IIA.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق داخلي، معهد المدققين الداخليين، معايير التدقيق الداخلي الدولية، ممارسات مهنية، شركات المساهمة.

\*المؤلف المراسل: بوغازي إسماعيل، الإيميل: [ismail.boughazi@yahoo.com](mailto:ismail.boughazi@yahoo.com)

## 1. مقدمة

تسارعت وثيرة التغيرات التي مست مجالات الأعمال والمال، فتجد المؤسسة نفسها حلقة محورية في خضم هذه التحولات، لهذا عليها الانتقال من النظرة الإستراتيجية إلى النظرة الديناميكية المفتوحة على كل الأبعاد، خاصة بعد تزايد المخاطر التي تواجهها، وصعوبة التحكم فيها من قبل خطوط الدفاع الأولى والثانية، لذا أصبح استخدام نشاط التدقيق الداخلي كخط دفاع ثالث أمراً ضرورياً.

إذ انتقل دور نشاط التدقيق الداخلي من مجرد وظيفة ضبط ومراقبة، إلى دوره الاستشاري وكشريك أعمال في المؤسسة، وقد عمل معهد المدققين الداخليين IIA على الوصول إلى هذه النقطة، من خلال مختلف إصداراته بخصوص مجالات التدقيق الداخلي، وخاصة منها ما يخص معايير التدقيق الداخلي الدولية.

ووفقاً للاستطلاع العالمي لرأي ممارسي مهنة التدقيق الداخلي، المتعلق بالدليل المعرفي لسنة 2015 الذي تجريه مؤسسة الأبحاث التابعة لمعهد المدققين الداخليين IIA، ضمن جانب استخدام المعايير المهنية الدولية للتدقيق الداخلي في العالم، تم الوصول إلى ما يلي: 12% من المؤسسات لا تستخدم المعايير، 29% من المؤسسات تستخدم جزء من المعايير، 59% من المؤسسات تستخدم جميع المعايير، وترجع الأسباب الرئيسية لعدم الامتثال مع المعايير إلى نقص الموظفين، وقصور الدعم من طرف الإدارة.

## 1.1. إشكالية الدراسة: يمكن صياغة إشكالية الدراسة وفق السؤال التالي:

هل يوجد توافق بين معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA وبين الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية؟

من خلال إشكالية الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير الصفات والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية؟.
- 2- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير الأداء والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية؟.

3- هل توجد فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية تعزى إلى البيانات الشخصية لأفراد العينة؟.

### 2.1. فرضيات الدراسة

كإجابات مسبقة عن الأسئلة الفرعية السابقة الذكر يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير الصفات والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير الأداء والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية.
- 3- لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية تعزى إلى البيانات الشخصية لأفراد العينة.

### 3.1. المنهج المتبع

لقد تم استخدام المنهج الوصفي ضمن هذه الدراسة، لوصف وتحليل المتغيرات الموجودة في الأدبيات النظرية، كما تم الاستعانة باستمارة استبيان ضمن الدراسة الميدانية، للحصول على البيانات، ثم إدراجها ضمن البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، من أجل المعالجة والعرض والتحليل لاختبار فرضيات الدراسة.

### 4.1. الدراسات السابقة

دراسة (فداء، 2012)، إذ تهدف إلى إبراز مساهمة معايير التدقيق الداخلي الدولية، في أداء عمل أقسام وشعب التدقيق الداخلي بالجامعة المستنصرية، فضلا عن ضرورة توفر المقومات المادية للسير الحسن لهذه الوظيفة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود ضعف في الأداء، بالنسبة لأقسام وشعب الرقابة والتدقيق الداخلي بالجامعة المستنصرية، نتيجة لعدم التزامها بمعايير التدقيق الداخلي الدولية، وتطبيقها بصورتها المهنية الحديثة.

دراسة (Bailey, 2016)، عبارة عن تقرير يقدم ملخصا للنتائج المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA في سنة 2015، انطلاقا من الاستقصاء العالمي من طرف CBOK على ممارسي مهنة التدقيق الداخلي، ويكشف

التقرير عن وجود مستوى معتبر من عدم الامتثال، رغم زيادة استخدام المعايير، إذ ما يقارب نصف مسؤولي التدقيق الداخلي لا يستخدمون المعايير بشكل كلي.

دراسة (محمد و حسن، 2018)، سعت لتوضيح الاتجاهات الحديثة في نشاط التدقيق الداخلي، وإبراز انسجام الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي، الصادر عن ديوان الرقابة المالية، مع معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA، وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة تبني معايير التدقيق الداخلي الدولية، في تحسين الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ليعزز من كفاءة وحدات التدقيق الداخلي، عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم.

### 5.1. موقع الدراسة من الدراسات السابقة

من خلال الدراسات السابقة يمكن توضيح أن كل واحدة منها تركز على مجال معين، إذ أن الدراسة الأولى تعالج مجال التعليم العالي في العراق بالتركيز على مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي ضمنه، في حين الدراسة الثانية تعتبر دراسة عالمية شاملة للقارات الخمس ولحوالي 166 دولة، كاستقصاء عالمي حول ممارسات المهنة عبر العالم، دون أخذ بعين الاعتبار حجم الشركة أو نوع نشاطها أو ملكيتها... أما الدراسة الثالثة فترتكز على دليل استرشادي محلي بالعراق ومقارنته مع الإصدار الدولي للتدقيق الداخلي.

في حين أن الدراسة التي بين أيدينا، نحاول من خلالها التركيز على إجراء استقصاء لمدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، مع الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة بالجزائر، أي مقارنة التطبيقات الفعلية على أرض الواقع مع إصدار 2017 الصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA، وقد تم حصر الدراسة في شركات المساهمة بحكم تواجد معظم المدققين الداخليين في الجزائر ضمن هذه الشركات، لأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أغلبها تسند مجال المراجعة إلى التدقيق الخارجي فقط.

### 2. الجانب النظري

انطلاقاً من الانهيارات المالية التي حظيت بدعاية واسعة في السنوات الأخيرة، تم التركيز على نشاط التدقيق الداخلي كمساهم مهم في دعم الحوكمة الفعالة، والتقارير المالية الصادقة والموثوقة، وعلى سبيل المثال: رشحت مجلة Time المدقق الداخلي سينتيا كوبر Cynthia Cooper على أنها "شخصية العام" في 2002، لاكتشافها والإبلاغ عن الاحتيال المالي في شركة WorldCom، كما

تطالب الآن بورصة نيويورك New York Stock Exchange أن تحافظ كل المؤسسات المدرجة ضمنها على نشاط التدقيق الداخلي، في حين لا تطالب بورصة ناسداك NASDAQ stock exchange المؤسسات المدرجة ضمنها بأن يكون لديها نشاط التدقيق الداخلي، ولكنها تشجعه كأفضل ممارسة . (Prawitt, Smith, & Wood, 2009, p. 1257)

وقد قام معهد المدققين الداخليين IIA بصياغة تعريف جديد للتدقيق الداخلي، على أنه "نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمؤسسة التأكيد حول درجة التحكم في عملياتها، ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها، وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها، وبالتالي يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقوية ورفع من فعاليتها". (Elisabeth & autre, 2007, p. 17).

لما قدم معهد المدققين الداخليين IIA هذا التعريف، تم التأكيد على توافقه مع الممارسات المهنية أخيراً من قبل المسيرين والمدراء، وفي الواقع يقدم نشاط التدقيق الداخلي منذ فترة طويلة العديد من الخدمات، تتراوح بين التدقيق المالي التقليدي، والامتثال إلى تقديم توصيات بشأن إدارة المخاطر والتطوير الإستراتيجي... (Like, William, Messier, & Wood, 2019, p. 6)

فأصبح التدقيق الداخلي يهدف إلى خدمة المؤسسة ككل، ولم يعد مقتصرًا على خدمة الإدارة فقط، إذ يتم مراجعة كل أنشطة المؤسسة من طرف التدقيق الداخلي، وتتلخص الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي كما يلي (محمد و حسن، 2018، صفحة 624):

- المتابعة والإشراف على نظام الرقابة الداخلية؛
- اختبار المعلومات المالية والتشغيلية؛
- فحص الأنشطة التشغيلية للوقوف على كفاءتها وفعاليتها؛
- مراجعة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الخارجية والداخلية الأخرى؛
- تحسين عمليات إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة؛
- تقييم عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها من ناحية الأخلاق والقيم وإدارة الأداء.

ويعمل التدقيق الداخلي كآلية لدعم إدارة المخاطر، من خلال تحديد وتقييم العمليات والإبلاغ والامتثال عن ذلك للإدارة، ومجلس الإدارة، وأيضا تقديم الاستشارات والتوصيات المتعلقة بالإجراءات

المناسبة للإدارة، من أجل إدارة المخاطر وتطوير المؤسسة في إطار تحقيق أهداف الحوكمة (Irwan & Achmad, 2019, p. 2) .

إذ يركز المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي، على أنه يشمل العديد من الوظائف، كما يلي (محمد و حسن، 2018، الصفحات 195-196):

- وظيفة تقييم مستقلة: إذ ينبغي استقلال التدقيق الداخلي عن الأنشطة محل المراجعة؛
- وظيفة استشارية: من خلال تقديم التدقيق الداخلي تحسينات لدعم إدارة المؤسسة في الوقت المناسب؛
- وظيفة تأكيدية: فيتم تقويم إدارة المخاطر بالمؤسسة من طرف التدقيق الداخلي، مع تقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أيضا، حتى يعطي لإدارة المؤسسة الأمان من نتائج تقدير ومن درجة فهم المخاطر، بحيث يمكن التعامل معها بالشكل المناسب؛
- وظيفة موضوعية: أي أن يخلو عمل المدقق الداخلي من كل أشكال التمييز والتحيز، مع ممارسة العدالة والتجرد في جمع وتقييم أدلة الإثبات، كما لا يجب أن تخضع الأحكام الصادرة عن المدققين الداخليين لأي تأثيرات خارجية عن نطاق مهمة المراجعة الموكلة إليهم؛
- إضافة قيمة: نشاط التدقيق الداخلي يضيف قيمة للمؤسسة عندما يوفر تأكيدا موضوعيا مستقلا، ويساهم في دعم فعالية مسارات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

وتتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة، ولصالح مؤسسات مختلفة الأهداف والأحجام والأنشطة، فرغم أن تلك الاختلافات الموجودة قد تؤثر على ممارسة التدقيق الداخلي، إلا أن التقيد بمعايير التدقيق الداخلي الدولية يشكل أمرا أساسيا وضروريا، يمكن المدقق الداخلي ونشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة بالوفاء بمسؤولياتهم . (IIA, 2017, p. 2)

وتعتبر معايير التدقيق الداخلي الدولية كمقاييس واضحة، يمكن من خلالها تقييم عملية التدقيق، وتعرف على أنها "مختلف أنماط السلوك التي يجب على المدقق الداخلي التقيد بها عند تنفيذه لمهمته، فهي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم، إذ أنها المقاييس التي تهتم بنوعية وجودة عمل المدقق الداخلي، والأهداف التي يجب تحقيقها، والصفات المهنية المرتبطة بالمدقق الداخلي وأحكامه، أثناء أداء مهمة المراجعة وإعداد التقرير (محمود، 2015-2016، صفحة 82)".

وتشمل معايير التدقيق الداخلي الدولية على قسمين أساسيين: أولاً معايير الخصائص التي يجب أن تتوفر في المؤسسات والأفراد الممارسين للتدقيق الداخلي، ثانياً معايير الأداء التي تضم طبيعة التدقيق الداخلي، وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة، ويتم تطبيق معايير الخصائص ومعايير الأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي، أما بخصوص معايير التنفيذ فهي تتوسع في شرح معايير الخصائص ومعايير الأداء، من خلال تقديم إرشادات ملزمة حول تطبيقهما عند تقديم خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية (IIA, 2017, pp. 2-3).

يوضح الجدول رقم 1 معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين

في 01 جانفي 2017، كما يلي:

### الجدول 1: معايير التدقيق الداخلي الدولية

رقم المعيار	معايير الخصائص	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	الغرض والسلطة والمسؤولية	2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
1100	الاستقلالية والموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	المهارة والعناية المهنية اللازمة	2200	تخطيط مهمة التدقيق الداخلي
1300	برنامج تأكيد وتحسين الجودة	2300	تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي
		2400	تبلغ النتائج
		2500	مراقبة سير العمل
		2600	التبليغ عن قبول المخاطر

المصدر: (IIA, 2017, pp. 4-20).

### 3. الدراسة الميدانية

#### 1.3 عينة وأداة الدراسة الميدانية

من أجل القيام بهذه الدراسة الميدانية تم إعداد استمارة استبيان تحتوي على جزئين: الأول يضم البيانات الشخصية لأفراد العينة المتمثلة في: المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة، أما الجزء الثاني فيضم محورين للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة، حول مدى وجود توافق بين معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في 01 جانفي 2017، والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، إذ شمل المحور الأول على معايير الصفات، والمحور الثاني خصص لمعايير الأداء.

وتم استخدام ضمن محاور الدراسة الميدانية مقياس ثلاثي كما يلي: إجراء غير مطبق، إجراء مطبق نسبيا، إجراء مطبق كليا. والذي يتوافق مع الأوزان التالية: 1 و 2 و 3.

وقد تم توزيع استمارة الاستبيان وفقا لشكلها النهائي، بعد استشارة بعض الأساتذة المختصين حول المحاور والفقرات المصاغة ضمنها، على عينة من شركات المساهمة الجزائرية، خلال الثلاثي الأخير من سنة 2017 والثلاثي الأول من سنة 2018، وفقا للجدول رقم 2 الموالي:

الجدول 2: عينة الدراسة الميدانية من الشركات

الرقم	اسم الشركة
1	بنك الخليج الجزائر AGB
2	أليانس للتأمينات
3	كوسيدار
4	م. ت. ف الأوراسي
5	الجزائر إيجار
6	مصرف السلام
7	المؤسسة الوطنية للاعتماد والمراقبة التقنية
8	حمود بوعلام
9	بنك الإسكان للتجارة والتمويل
10	نفضال
11	الشركة الوطنية للتبغ والكبريت

المصدر: من إعداد الباحث.

أما بخصوص عدد الاستثمارات الموزعة على الشركات السابقة الذكر، فهي موضحة وفقا للجدول رقم 3 كما يلي:

الجدول 3: عينة الدراسة الميدانية من الاستثمارات

البيان	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المسترجعة	عدد الاستثمارات غير المسترجعة	عدد الاستثمارات الملغاة	عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة
العدد	46	40	6	6	34
النسبة	100%	86,95%	13,05%	15%	85%

المصدر: من إعداد الباحث.

يوضح الجدول رقم 3 أن عدد الاستثمارات الموزعة هي 46 استمارة على 11 شركة مساهمة جزائرية مختلفة الأنشطة، وبالأخص على المدققين الداخليين ضمنها، تم استرجاع منها ما نسبته

86,95%، في حين تم الحصول على ما نسبته 85% من الاستثمارات المسترجعة كاستثمارات صالحة للدراسة الميدانية، وذلك بعد إلغاء ما نسبته 15%.

### 2.3 اختبار ثبات الأداة واعتدالية توزيع البيانات

بعد استرجاع الاستثمارات، واستخدام الصالحة منها لإدخال بياناتها في البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، تم القيام باختبار حول ثبات أداة الدراسة، من خلال معامل ألفا كرومباخ الذي قدر بقيمة 0,819 وهو أكبر من القيمة 0,60، مما يدعم ثبات أداة الدراسة.

أما الاختبار الثاني فخصص لدراسة توزيع البيانات المتحصل عليها، عن طريق استخدام اختبار كولمغروف سيمنروف، الذي يختبر الفرضيتين التاليتين:  $H_0$ : البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، و  $H_1$ : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

وانطلاقاً من النتائج المتحصل عليها بعد إجراء هذا الاختبار في برنامج SPSS، يمكن ملاحظة أن مستوى المعنوية المتحصل عليه هو 0,145 و 0,115 للمحور الأول والثاني على التوالي، وهي أكبر من مستوى المعنوية 0,05، وبالتالي يتم قبول الفرضية العدمية، أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، مما يتيح استخدام الاختبارات المعلمية وفقاً لبرنامج SPSS.

### 3.3 الإحصاءات الوصفية لأفراد عينة الدراسة

ضمن هذا العنصر سيتم تحليل الإحصاءات الوصفية لأفراد عينة الدراسة، المتمثلين في المدققين الداخليين ضمن شركات المساهمة الجزائرية، وذلك من خلال متغيرات المؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة. ويمكن تلخيص ذلك عن طريق الجدول رقم 4 كما يلي:

الجدول 4: نتائج الإحصاءات الوصفية لأفراد عينة الدراسة

البيانات الشخصية لأفراد العينة							المتغير
المجموع	التخصص العلمي	التخصص العلمي	محاسبة ومالية	محاسبة وتدقيق	مالية	تخصص آخر	التخصص العلمي
34	11	4	4	1	9	5	العدد
100	32,4	11,8	11,8	2,9	26,5	14,7	النسبة
المجموع	مؤهل آخر	مؤهل آخر	مؤهل آخر	مؤهل آخر	مؤهل آخر	مؤهل آخر	المؤهل العلمي
34	10	4	4	1	9	5	العدد
100	29,4	11,8	11,8	2,9	26,5	14,7	النسبة

عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة	المجموع
عدد سنوات الخبرة	5	11	8	10	34
النسبة	14,7	32,4	23,5	29,4	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق تظهر الإحصاءات الوصفية لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي كل أفراد العينة لديهم شهادات جامعية بنسبة 58,8% ليسانس، و11,4% ماجستير، والباقي هي مؤهلات أخرى مثل مهندس دولة أو دراسات متخصصة لما بعد التدرج... أما متغير التخصص العلمي فهو يتراوح بين كل من المحاسبة والمالية والتدقيق، وكلها شهادات وتخصصات تسمح بأداء وظيفة التدقيق الداخلي، في حين متغير الخبرة فأكثر من 50% من أفراد العينة لديهم خبرات تفوق 10 سنوات، وأكثر من 30% من أفراد العينة تتراوح خبراتهم بين 6 سنوات و10 سنوات. إذ أن كل هذه النتائج تدعم الآراء المعبر عنها كإجابات لفقرات الاستبيان.

#### 4. تحليل النتائج

لاختبار فرضيات الدراسة سوف نستخدم اختبار T في حالة عينة واحدة one sample T test بالنسبة للفرضية الأولى والثانية، أما الفرضية الأخيرة فسيتم استخدام اختبار one way anova. وقبل البدء في اختبار الفرضية الأولى والثانية يجب تبويب البيانات المتحصل عليها إلى فئات، حيث عدد الفئات يمثل عدد أوزان المقياس المستخدم وهي 3، والمدى هو 2، وطول الفئة هو 0,66، وبالتالي نتحصل على الفئات التالية:

- الفئة الأولى من 1 إلى أقل أو يساوي 1,66 وتمثل إجابة إجراء غير مطبق.
- الفئة الثانية من 1,67 إلى أقل أو يساوي 2,33 وتمثل إجابة إجراء مطبق نسبيا.
- الفئة الثالثة من 2,34 إلى أقل أو يساوي 3 وتمثل إجابة إجراء مطبق كليا.

#### 1.4 اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول

لقد تم استخدام اختبار T في حالة عينة واحدة ضمن الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول، الذي يدرس توافق معايير الصفات والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، والجدول رقم 5 يوضح نتائج هذا الاختبار كما يلي:

#### الجدول 5: عرض وتحليل نتائج فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	بيان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الإجابة	اتجاه
1	وضع ميثاق للتدقيق الداخلي يحدد أهداف وصلاحيات نشاط التدقيق الداخلي	2,76	0,431	%92	10,35	0,000	مطبق كلياً
2	تمتع مسؤول التدقيق الداخلي بحق الوصول مباشرة إلى إدارة الشركة ومجلس إدارتها	2,74	0,567	%91,33	7,55	0,000	مطبق كلياً
3	تمتع أحكام المدقق الداخلي بالموضوعية التامة	2,79	0,410	%99	11,28	0,000	مطبق كلياً
4	ضمان امتلاك المدقق الداخلي الشهادات والمؤهلات المهنية اللازمة التي تثبت مهاراته وكفاءته	2,71	0,524	%90,33	7,85	0,000	مطبق كلياً
5	ضمان بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة للوقوف عن مدى ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة	2,79	0,410	%93	11,28	0,000	مطبق كلياً
6	ضمان وجود تحسين دائم لمعارف ومهارات وكفاءات المدقق الداخلي عن طريق التكوين المهني المستمر	2,62	0,652	%87,33	5,52	0,000	مطبق كلياً
7	ضمان وجود برنامج لتحسين الجودة يسمح للمدقق الداخلي بتطبيق المعايير والالتزام بالميثاق الأخلاقي	2,53	0,706	%84,33	4,37	0,000	مطبق كلياً
8	العمل على التزام المدقق الداخلي بقانون أخلاقيات المهنة	2,85	0,436	%95	11,41	0,000	مطبق كلياً
9	ضمان وجود دليل لمهمة التدقيق	2,41	0,743	%80,33	3,23	0,003	مطبق كلياً
	المعدل الكلي للمحور الأول	2,68	0,321	%89,33	12,52	0,000	مطبق كلياً

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق، يمكن ملاحظة أن الإجراءات المتضمنة في فقرات المحور الأول مطبقة بشكل تام نسبياً (المتوسط الحسابي يساوي 2,68 يدخل في نطاق الفئة الثالثة، ولكن لم يصل إلى القيمة 3 إجراء مطبق كلياً نتيجة تأثره بالقيم 1 و 2 من نفس المقياس)، هذا ما تؤكد عليه النتائج المتحصل عليها، فقيمة T المحسوبة لكل فقرة (أصغر قيمة مشاهدة تساوي 3,23) أكبر من قيمة T

الجدولية التي تساوي 2,04<sup>1</sup>، كما أن مستوى المعنوية عند كل فقرة (أكبر مستوى معنوية ملاحظ يساوي 0,003) أقل من 0,05 والوزن النسبي (أقل وزن نسبي ملاحظ يساوي 80,33%) أكبر من 66,67%.

وبشكل عام يمكن اختبار الفرضية العدمية: "لا يوجد تطبيق تام نسبيا لمعايير الصفات ضمن الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 2"، مقابل الفرضية البديلة: "يوجد تطبيق تام نسبيا لمعايير الصفات ضمن الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة 2".

ويبين الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 12,52، وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2,04، ومستوى المعنوية يساوي 0,000 وهو أقل من 0,05، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي يوجد تطبيق تام نسبيا لمعايير الصفات ضمن الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، وهذا ما يؤكد عليه المتوسط الحسابي بقيمة 2,68. كما يوضح الجدول رقم 6 الموالى نتائج اختبار الارتباط بين معايير الصفات والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، كما يلي:

#### الجدول 6: معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الأولى

المحور الأول	الإحصاءات	الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية
معايير الصفات	معامل الارتباط r	0,934
	مستوى المعنوية	0,000
	حجم العينة	34

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

ومن خلال النتائج المتحصل عليها تم ملاحظة وجود ارتباط طردي قدر بقيمة 0,934 بمستوى معنوية 0,000، مما يؤكد وجود ارتباط معنوي عند مستوى معنوية 0,05، أي قبول الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول، التي تفيد بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير الصفات والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية.

<sup>1</sup> قيمة T الجدولية حسب توزيع ستوننت عند درجة حرية n-1=33 ومستوى معنوية (2/0,05) تساوي 2,04

## 2.4 اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمشور الثاني

لقد تم استخدام اختبار T في حالة عينة واحدة ضمن الفرضية الثانية المتعلقة بالمشور الثاني، الذي يدرس توافق معايير الأداء والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، والجدول رقم 7 يوضح نتائج هذا الاختبار كما يلي:

## الجدول 7: عرض وتحليل نتائج فقرات المشور الثاني

رقم الفقرة	بيان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الإيجابية	اتجاه
1	إدارة نشاط التدقيق الداخلي تأخذ في الحسبان الإستراتيجيات والأهداف والمخاطر الخاصة بالشركة	2,88	0,327	%96	15,73	0,000	مطبق كليا
2	تقييم مسار الحوكمة في الشركة وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها	2,76	0,496	%92	8,99	0,000	مطبق كليا
3	تقييم وتحسين مسار وعمليات إدارة المخاطر	2,82	0,387	%94	12,41	0,000	مطبق كليا
4	يساعد في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفائها والعمل على تحسينها المستمر	2,79	0,479	%93	9,67	0,000	مطبق كليا
5	تخطيط مهمة التدقيق حسب أهدافها وتوقيتها ومواردها	2,94	0,239	%98	22,41	0,000	مطبق كليا
6	تخطيط مهمة التدقيق الداخلي مع الأخذ بعين الاعتبار إستراتيجيات الشركة والأهداف والمخاطر ذات الصلة بالمهمة	2,82	0,387	%94	12,41	0,000	مطبق كليا
7	التركيز في مهمة التدقيق الداخلي على تحديد معلومات كافية ومفيدة وموثوقة مع العمل على توثيقها لدعم مسار التحليل والتقييم حتى يصل المدقق الداخلي لنتائج صادقة	2,91	0,288	%97	18,46	0,000	مطبق كليا
8	إشراف ملائم لمهام التدقيق الداخلي يسمح بتحقيق أهداف المهمة وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق	2,74	0,448	%91,33	9,57	0,000	مطبق كليا
9	ضمان الوصول إلى تبليغ صادق وموثوق عن أهداف المهمة ونطاقها ونتائجها	2,71	0,462	%90,33	8,89	0,000	مطبق كليا

10	وضع نظام متابعة للنتائج المبلغ عنها لإدارة الشركة	2,65	0,485	%88,33	7,77	0,000	مطبق كلياً
11	فحص مستوى قبول المخاطر من طرف الإدارة التنفيذية وتوصيل مختلف المعلومات لمجلس الإدارة	2,62	0,604	%87,33	5,96	0,000	مطبق كلياً
12	يحرص على وجود مخطط سنوي للتدقيق الداخلي مبني على أساس المخاطر التي تتعرض لها الشركة	2,76	0,496	%92	8,99	0,000	مطبق كلياً
	المعدل الكلي للمحور الثاني	2,78	0,206	%92,66	22,16	0,000	مطبق كلياً

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق، يمكن ملاحظة أن الإجراءات المتضمنة في فقرات المحور الثاني مطبقة بشكل تام نسبياً (المتوسط الحسابي يساوي 2,78 يدخل في نطاق الفئة الثالثة، ولكن لم يصل إلى القيمة 3 إجراء مطبق كلياً نتيجة تأثره بالقيم 1 و 2 من نفس المقياس)، هذا ما تؤكد عليه النتائج المتحصل عليها، فقيمة T المحسوبة لكل فقرة (أصغر قيمة مشاهدة تساوي 5,96) أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2,04، كما أن مستوى المعنوية عند كل فقرة يساوي 0,00 وهو أقل من 0,05 والوزن النسبي (أقل وزن نسبي ملاحظ يساوي 87,33%) أكبر من 66,67%.

وبشكل عام يمكن اختبار الفرضية العدمية: "لا يوجد تطبيق تام نسبياً لمعايير الأداء ضمن الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 2"، مقابل الفرضية البديلة: "يوجد تطبيق تام نسبياً لمعايير الأداء ضمن الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة 2".

ويبين الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 22,16، وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2,04، ومستوى المعنوية يساوي 0,000 وهو أقل من 0,05، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي يوجد تطبيق تام نسبياً لمعايير الأداء ضمن الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، وهذا ما يؤكد عليه المتوسط الحسابي بقيمة 2,78.

كما يوضح الجدول رقم 8 الموالي نتائج اختبار الارتباط بين معايير الأداء والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، كما يلي:

## الجدول 8: معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الثانية

المحور الأول	الإحصاءات	الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية
معايير الأداء	معامل الارتباط r	0,903
	مستوى المعنوية	0,000
	حجم العينة	34

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

ومن خلال النتائج المتحصل عليها تم ملاحظة وجود ارتباط طردي قدر بقيمة 0,903 بمستوى معنوية 0,000، مما يؤكد وجود ارتباط معنوي عند مستوى معنوية 0,05، أي قبول الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني، التي تفيد بوجود علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير الأداء والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية.

## 3.4 اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الأول والثاني معا

## 1.3.4 الفروق تعزى لمتغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم 9 الموالي النتائج المتحصل عليها من اختبار تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي، كما يلي:

## الجدول 9: نتائج تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية	بين المجموعات	0,041	2	0,020	0,378	0,689
	داخل المجموعات	1,682	31	0,054		
	المجموع	1,723	33			

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

تبين النتائج المتعلقة بهذا الاختبار أن قيمة F المحسوبة تساوي 0,378، وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2,3,316، كما أن مستوى المعنوية يساوي 0,689 وهو أكبر من 0,05،

<sup>2</sup> قيمة F الجدولية عند درجة حرية (2، 31) ومستوى معنوية 0,05 تساوي 3,316

وهذا ما يؤكد قبول الفرضية، أي لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

#### 2.3.4 الفروق تعزى لمتغير التخصص العلمي

يوضح الجدول رقم 10 الموالى النتائج المتحصل عليها من اختبار تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير التخصص العلمي، كما يلي:

الجدول 10: نتائج تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير التخصص العلمي

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية	بين المجموعات	0,144	5	0,029	0,510	0,766
	داخل المجموعات	1,579	28	0,056		
	المجموع	1,723	33			

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

تبين النتائج المتعلقة بهذا الاختبار أن قيمة F المحسوبة تساوي 0,510 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2,558<sup>3</sup>، كما أن مستوى المعنوية يساوي 0,766 وهو أكبر من 0,05، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية، أي لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، تعزى إلى متغير التخصص العلمي.

#### 3.3.4 الفروق تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم 11 الموالى النتائج المتحصل عليها من اختبار تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة، كما يلي:

<sup>3</sup> قيمة F الجدولية عند درجة حرية (5، 28) ومستوى معنوية 0,05 تساوي 2,558

الجدول 11: نتائج تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية	بين المجموعات	0,249	3	0,083	1,691	0,190
	داخل المجموعات	1,474	30	0,049		
	المجموع	1,723	33			

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

تبين النتائج المتعلقة بهذا الاختبار أن قيمة F المحسوبة تساوي 1,691 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 42,922، كما أن مستوى المعنوية يساوي 0,190 وهو أكبر من 0,05، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية، أي لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية والممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، تعزى إلى متغير عدد سنوات الخبرة.

### 5. خاتمة

من خلال محاور هذه الدراسة يمكن تقديم النتائج التالية:

- يوجد توافق بين معايير الصفات وبين الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، انطلاقا من إجابات أفراد العينة المتمثلة فيما يلي: 5,25% كإجراءات غير مطبقة، 20,50% كإجراءات مطبقة نسبيا، 74,25% كإجراءات مطبقة كليا.
- كما يوجد توافق بين معايير الأداء وبين الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، انطلاقا من إجابات أفراد العينة المتمثلة فيما يلي: 1,25% كإجراءات غير مطبقة، 19,25% كإجراءات مطبقة نسبيا، 79,50% كإجراءات مطبقة كليا.
- وبشكل عام يمكن القول أنه يوجد توافق بين معايير التدقيق الداخلي الدولية، الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA، وبين الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، انطلاقا من إجابات أفراد العينة المتمثلة فيما يلي: 2,95% كإجراءات غير مطبقة، 19,75% كإجراءات مطبقة نسبيا، 77,30% كإجراءات مطبقة كليا.

<sup>4</sup> قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 30) ومستوى معنوية 0,05 تساوي 2,922

- لدعم الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ، يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة العمل على تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA، من خلال تفعيل دور جمعية المدققين والمستشارين الداخليين الجزائريين، وأيضاً عن طريق التحفيز بواسطة الندوات والمؤتمرات، حول المواضيع المتعلقة بأنشطة التدقيق الداخلي؛
  - تحفيز المدققين الداخليين في المؤسسات الجزائرية للحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية، المعتمدة من طرف معهد المدققين الداخليين IIA.

## 6. قائمة المراجع

- Bailey, J. (2016). *Tendances relatives aux normes d'audit interne : Mises à jour, utilisation et conformité aux normes*. Etats- Unis: The institute of internal auditors research foundation.
- Elisabeth, B., & autre. (2007). *Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*. Paris, France: EYROLLES.
- IIA. (2017, 01 01). <https://na.theiia.org>. Retrieved 01 09, 2020, from The institute of internal auditors: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf>
- Irwan, A., & Achmad, Y. (2019). The role of internal audit in corporate governance and contribution to determine audit fees for external audits. *Journal of finance and accounting*, 7(1,1-5), 2.
- Like, J., William, F., Messier, J., & Wood, D. (2019). The association between internal audit consulting services and firm performance. *Auditing : A Journal of Practice & Theory, Forthcoming*, 6.
- Prawitt, D., Smith, J., & Wood, D. (2009, July). Internal audit quality and earnings management. *The accounting review, American accountong association*, 84(4), 1257.
- محمد عبد الله إبراهيم ، و حسن، فائز حسين. (2018). تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين معايير IIA ودليل عمل وحدات التدقيق الداخلي في العراق. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، 13 (43)، 195-196.
- محمد عبد الله إبراهيم ، و حسن، فائز حسين. (2018). دور معايير التدقيق الداخلي لل IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 24 (108).
- عبد المجيد صبار، فداء. (2012). مدى التزام الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية بالمعايير المهنية الحديثة. *مجلة كلية المأمون الجامعة* (19).
- محمود، يحيى زقوت. (2015-2016). مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة: دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة. *مؤتمر ماجستير في المحاسبة والتمويل*، 82. غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.