

جودة أنشطة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين بشركات المساهمة بولاية عنابة

The quality of internal audit activities in Algerian economic
companies

An empirical study of the point of view of the internal auditors in
the joint- stock companies in the wilaya of Annaba

حمزة كبلوتي^{1*}، أ.د. بلال شيخي²

¹ جامعة أمحمد بوقرة بومرداس (الجزائر)، h.keblouti@univ-boumerdes.dz

² جامعة أمحمد بوقرة بومرداس (الجزائر)، chikhibillal@univ-boumerdes.dz

تاريخ الاستلام: 2022/01/08 تاريخ القبول: 2022/02/04 تاريخ النشر: 2022/03/02

Abstract :

The objective of this study is to try to detect the quality of internal audit activities in Algerian economic companies. To achieve this objective, a study tool (questionnaire) was developed, consisting of 74 items. Where the questionnaire was distributed to the sample representing the study population, which are the internal auditors in the 76 joint stock companies in the wilaya of Annaba. To analyse the questionnaire and test the hypotheses, statistical software (SPSS) was used. The results showed that internal audit activities in companies are of good quality and are measured in terms of (independence of the internal auditor, admissibility and effectiveness of the internal auditor, quality of the internal auditor's performance, good interaction of the internal audit with the rest of the governance mechanisms).

Keywords: internal auditor performance quality; internal auditor independence; internal auditor admissibility; internal audit quality.

JEL Classification: M42

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة الكشف عن مدى جودة أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير أداة دراسة (استبيان) تكونت من 74 فقرة حيث تم توزيع الاستبيان على العينة الممثلة لمجتمع الدراسة وهم المدققين الداخليين في مؤسسات المساهمة بولاية عنابة (76) مؤسسة. ولتحليل الاستبيان واختبار الفرضيات تم استخدام البرنامج الإحصائي (spss). حيث أظهرت النتائج أن أنشطة التدقيق الداخلي في مؤسسات عينة دراسة تتمتع بجودة مقاسة بالنسبة إلى (استقلالية المدقق الداخلي، أهلية وكفاءة المدقق الداخلي، جودة أداء عمل التدقيق الداخلي، التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي آليات الحوكمة).

الكلمات المفتاحية: جودة أداء عمل المدقق الداخلي؛ استقلالية المدقق الداخلي؛ أهلية المدقق الداخلي؛ جودة التدقيق الداخلي؛.

تصنيفات JEL: M42

مقدمة

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي زادت أهميتها في قطاع الأعمال لما لها من أهمية كبيرة في إدارة المؤسسات وحماية حقوق المساهمين. ولقد ارتبطت نشأتها ارتباط وثيقاً بالأزمات المالية والاقتصادية حيث كشفت هذه الأزمات أن عدم تطبيق حوكمة الشركات بالشكل المطلوب قد زاد في حدتها.

إن المدقق جيداً في تلك الانهيارات المالية العالمية يجد أن الفساد المالي والإداري لتلك الشركات هو السبب الأساسي، والتي تتحمل جزء كبير من المسؤولية عنه مهنة المحاسبة والتدقيق وبصفة خاصة التدقيق الداخلي. وعليه فإن التدقيق الداخلي دعامة أساسية للحوكمة الجيدة للمؤسسات، وذلك من خلال ما يمثله من دعم لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي والمساهمين وأي أطراف أخرى ذات المصلحة.

ونحن من خلال هذه الدراسة سوف نحاول تشخيص وضعية أحد أهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وجودته ألا وهو التدقيق الداخلي، وهذا في ظل توجه الجزائر لتبني حوكمة الشركات من خلال إعداد واعتماد ميثاق الحكم الراشد سنة 2009.

أ. إشكالية الدراسة: في ضوء ما سبق تظهر معالم الإشكالية في التساؤل التالي:

ما مدى جودة أنشطة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة في ولاية عنابة في ظل تبني مفهوم حوكمة الشركات في الجزائر؟

حتى يمكن الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى استقلالية وموضوعية أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة؟

- ما مدى أهلية المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة؟

- ما مدى جودة أداء عمل التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة؟

- ما مدى تفاعل أنشطة التدقيق الداخلي مع باقي آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة؟

ب. فرضيات الدراسة: تبادرت لنا الفرضيات التي ستكون منطلقاً للدراسة وهي كما يلي:

- لا توجد استقلالية وموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة؛

- لا توجد أهلية للمدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة؛

- لا توجد جودة أداء عمل للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة؛
- لا تتفاعل أنشطة التدقيق الداخلي مع باقي آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.
- ج. أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها من خلال تناولها موضوع على قدر كبير من الأهمية وهذا نتيجة الدور الفعال الذي يلعبه نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات، وخاصة في ظل توجه أغلب المؤسسات إلى تطبيق مبادئ الحوكمة التي لاقت رواج كبير.
- د- أهداف الدراسة: يمكن تلخيص الأهداف المرجوة منها في النقاط التالية:
- التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي من خلال المعايير الدولية للتدقيق؛
- التعرف على مدى جودة أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- هـ. المنهج المتبع والأدوات المستخدمة: حتى يمكن الإجابة على الإشكالية المطروحة سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى ذلك استخدام الاستبيان لاختبار فرضيات الدراسة باعتباره أحد أهم أنواع الأدوات المستخدمة في الدراسات الميدانية.
- و. حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:
- الحدود الموضوعية: تهتم هذه الدراسة بتشخيص جودة أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة من خلال الأبعاد التالية: (الاستقلالية والموضوعية، الأهلية، جودة أداء عمل، التفاعل الجيد مع الآليات الأخرى للحوكمة)
- الحدود المكانية: تقتصر الدراسة على آراء المدققين الداخليين الذين يعملون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي سوف يوجه لها الاستبيان (شركات المساهمة في ولاية عنابة).
- الحدود الزمانية: مضمون ونتائج الدراسة مرتبطة من الناحية الزمانية بسنة 2021.
- ز- الدراسات السابقة: تم الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة ومن بينها:
- دراسة (بشرى و عمار، 2017) هدفت إلى البحث عن أثر خبرة المدققين الداخليين على جودة عمل التدقيق الداخلي. بالاعتماد على أسلوب الاستقصاء من خلال معرفة عينة من المدققين العاملين في أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي وجامعة بغداد وجامعة النهدين والمعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية. ومن أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أن جودة التدقيق الداخلي تتأثر بالعديد من العوامل التي تحدد أو تؤثر على خبرة ومعرفة المدققين المهنية وإمكانية قيامهم بعملهم، ومن تلك العوامل ما يؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق ومنه ما يؤثر بشكل غير مباشر. بالإضافة إلى ذلك يعتبر

مصطلح جودة التدقيق مفهوم معقد إذ أنه يتأثر بالعديد من العوامل منها ما يتعلق بالقوانين النافذة ومنها ما يرتبط بالمؤسسات الاقتصادية ومنها ما يعتمد على أقسام التدقيق ذاتها.

- دراسة (محمد، 2016) إن الهدف من هذه الدراسة هو تقديم محددات الاستدلال على جودة التدقيق الداخلي وهذا استنادا على أهم المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية المتعلقة بوظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي. ومن نتائج الدراسة يمكن تقسيم محددات جودة التدقيق الداخلي التي ترتبط بعوامل التقييم الثلاثة (الكفاءة المهنية، الموضوعية، جودة أداء العمل) إلى:

- المجموعة الأولى: تضم محددات ترتبط بفريق التدقيق الداخلي تتمثل في الكفاءة المهنية (المستوى التعليمي والشهادات المهنية والتدريب والتعليم المستمر والخبرة)، والموضوعية؛

- المجموعة الثانية: وتضم محددات ترتبط بقسم التدقيق الداخلي تتمثل في الاستقلال وكيف ينعكس على موضوعية المدققين الداخليين، وأيضا جودة أداء العمل، كما أن التحديد الدقيق لنطاق التدقيق الداخلي له انعكاس على جودة أدائه.

- دراسة (حسين، 2017) هدفت إلى التعرف على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية السودانية من وجهة نظر المدققين الداخليين. تم جمع بيانات هذه الدراسة من خلال استبيان مكون من ستة محاور تمثلت في العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي (الخبرة المهنية للمدقق والتدريب المهني؛ دعم الإدارة العليا واستقلالية قسم التدقيق، تنفيذ التوصيات، وجود لجان تدقيق وقيامها بدورها، وجود معايير للتدقيق مكتوبة ويتم تطبيقها). أوضحت نتائج هذه الدراسة أن هناك عددا من العوامل المؤثرة سلبا وأهمها: عدم الحصول على أي مؤهلات مهنية لشريحة كبيرة من المدققين الداخليين، عدم الحصول على التدريب الكافي، تدخل الإدارة في وضع خطة التدقيق، تبعية قسم التدقيق الداخلي للمدير العام بدلا من رئيس مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. في المقابل أوضحت نتائج الدراسة وجود عدد من العوامل التي تدعم جودة التدقيق الداخلي منها مثلا: أن الإدارة العليا تدعم قسم التدقيق الداخلي بالعدد الكافي من المدققين، وأن توصيات يتم تنفيذها دائما، وأن معظم البنوك لديها لجان للتدقيق.

المحور الأول: الإطار النظري للدراسة

1. تعريف جودة التدقيق الداخلي

يعرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي على أنه نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. (Mohammed & khairh, 2017)

p. 65) بينما تعني جودة التدقيق الداخلي أن تركز إدارة التدقيق الداخلي على تحديد مستوى أمثل من خدمات التدقيق المطلوب أن يقدمه المدقق الداخلي لعميله مع ضرورة التوصل إلى نتائج وتوصيات تفوق الاحتياجات الحالية للمستفيدين كلما أمكن ذلك لمقابلة توقعاته المستقبلية، (الصادق، 2016، صفحة 42) وهذا يعني أن تتوفر مجموعة من الصفات أو العوامل التي تجعل المدقق الداخلي يؤدي عمله بجودة. (رزق محمود، 2015، صفحة 406) كما تعرف على أنها حصيلة الأنشطة والإجراءات والمهام والممارسات المهنية للمدققين الداخليين من خلال الالتزام العالي بمعايير التدقيق الداخلي والغايات والأهداف والمسؤوليات. (وسام وعلاء، 2019، صفحة 29)

بينما عرف (De Angelo) جودة التدقيق الداخلي بأنها قدرة المدقق الداخلي على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجودا، والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه. بينما يرى أهل الاختصاص أن أفضل تعريف لجودة التدقيق الداخلي هو ذلك التعريف الذي ينظر للجودة على أنها تمثل التزام المدقق الداخلي بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، فتعريف جودة التدقيق الداخلي على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية يركز على إحدى نتائج الالتزام بمعايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي، أما التعريف الذي ينظر لجودة التدقيق الداخلي على أنها تخفيض للخطر الكلي للتدقيق ينقصه الدقة إلى حد ما، لأن مفهوم خطر التدقيق يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء المدقق. (أوصيف، 2016، صفحة 100) وبشكل عام يتعلق هذا التعريف بكفاءة واستقلالية المدقق الداخلي ومستوى الجهد المبذول من قبله، لذلك فإن عدم وجود الكفاءة والاستقلالية تمنع المدقق من اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي يتعين حلها في التقارير المالية. (عماد وعمر، 2020، صفحة 128)

أما Gramling et Herlanson قدما محاولة للتعرف على العناصر التي تشترك في الوصول إلى تعريف عملي لجودة التدقيق الداخلي في إطار النظر إلى التدقيق الداخلي كنظام معلومات، فأى نظام له ثلاثة مكونات وهي مدخلات، عمليات التشغيل، المخرجات، وعليه فإن التدقيق الداخلي يعتمد في جودته على ثلاث عناصر هي: (محمد، 2016، صفحة 871)

أ. جودة مدخلات التدقيق الداخلي: تتمثل مدخلات التدقيق الداخلي في المكونات المادية (أي التكنولوجيا المستخدمة للمساعدة في اتخاذ القرار) والبشرية (أي المهارات والموصفات الشخصية لفريق التدقيق الداخلي) اللازمة لأداء أنشطة التدقيق الداخلي، ومن هذه المواصفات (المستوى التعليمي والخبرة والتعليم المستمر، نمط وطبيعة تدريب فريق التدقيق الداخلي، الشهادات المهنية، دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية، الثقافة

التنظيمية، المعرفة فيما يتعلق بضوابط المهنية من معايير المحاسبة أو التدقيق، موضوعية فريق التدقيق الداخلي).

ب. جودة عمليات التدقيق الداخلي: تتمثل في الإجراءات والخطوات المتبعة داخل قسم التدقيق الداخلي، ومن الضوابط التي يجب أن تتوافر في هذه الإجراءات نجد: (مدى الاستجابة لمعايير التدقيق والمواثيق الأخلاقية، عمليات وإجراءات التدقيق المصممة والمنفذة لاكتشاف الغش، مدى استخدام الممارسات الصحيحة في أداء تدقيق الالتزام، مستوى الفحص والتدقيق كجزء من التزامات فريق التدقيق الداخلي).

ج. جودة مخرجات التدقيق الداخلي: إن جودة التدقيق الداخلي تنعكس في القيمة التي يضيفها تقرير التدقيق الداخلي ومدى تنفيذ المؤسسات لتوصيات التدقيق الداخلي وما يترتب على تنفيذ تلك توصيات، بالإضافة للوفرة في التكاليف ومكاسب الكفاءة واكتشاف محاولات الغش، ومدى اعتماد مراقب الحسابات على التدقيق الداخلي.

وعليه تعرف جودة التدقيق الداخلي بأنها: الوفاء بمتطلبات الأطراف المختلفة المستفيدة من التدقيق الداخلي، والمتعلقة بخدمات التأكيد والاستشارات والتوصيات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي وتقديم تقريرها، في ضوء توافر مجموعة من المواصفات حددتها المعايير المهنية الخاصة بتأهيل فريق التدقيق الداخلي سواء العلمي أو العملي وموضوعيته وأيضا مواصفات مرتبطة بإجراءات الفحص والتحقق المتبعة داخل قسم التدقيق الداخلي بما يساهم في اكتشاف الغش وخلق قيمة للمؤسسة. (محمد، 2016، صفحة 874)

2. أهداف جودة التدقيق الداخلي

يمكن تحديد أهداف جودة التدقيق الداخلي في النقاط التالية: (علي و كريمة، 2017، الصفحات 166-168)

1-2. تقييم وتحسين فاعلية الرقابة: يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بمساعدة المؤسسة في الحفاظ على عمليات رقابية فعالة وذلك من خلال تقييم كفاءتها وفعاليتها والقيام بالتحسين المستمر عليها، ويتم ذلك من خلال فحص موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات، وفحص الأنظمة الموضوعية والتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة وفحص وسائل حماية الأصول والتحقق من وجودها وصحة تسجيلها بالدفاتر، وفحص العمليات والبرامج، للتحقق من مدى ملائمة النتائج مع الأهداف الموضوعية.

2-2. تقييم وتحسين إدارة المخاطر: تعتبر عملية تقييم وتحسين إدارة المخاطر أمرا مهما وضروريا لنجاح واستمرار المؤسسة ولكن النقاش يدور حول الآليات المناسبة لذلك. وقد أشار الباحثون إلى أن عملية إدارة المخاطر تبدأ بتحديد وتقييم المخاطر المحيطة بالمؤسسة وترتيبها حسب درجة الخطورة ومن ثم تحديد التهديدات والفرص المحتملة، لذلك أمام المدققين الداخليين تحدي كبير حول إدارة المخاطر يتمثل بدورهم الاستشاري في مساعدة الإدارة على تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة والاستجابة لهذه المخاطر وفي النهاية تقييم مدى إدارة هذه المخاطر بالكفاءة والفاعلية المطلوبة من حيث مواجهتها أو الحد أو التقليل من تأثيرها.

3-2. تقييم وتحسين عمليات الحوكمة: ظهرت الحاجة إلى الحوكمة نتيجة عدد من الأسباب والدوافع منها الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء، وتعزيز المساءلة وتقييم أداء الإدارة العليا، تحقيق التكامل بين البيئة القانونية والتنظيمية والمساعدة على رفع درجة الثقة مع تحقيق المزيد من الاستقرار لمصادر التمويل وجلب الاستشارات الأجنبية.

3. العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق

1-3. العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

يعتبر مراقب الحسابات الخارجي ممن القي على عاتقهم مسؤولية تقييم جودة التدقيق الداخلي حيث يعد اختبار مدى قوة التدقيق الداخلي جزء من هدف أساسي هو فهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية للشركة والرقابة على تكاليف التدقيق. وبدأت هذه المسؤولية الإلزامية عندما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1975 معيار SAS 09، الذي تناول تأثير التدقيق الداخلي على نطاق وطبيعة إجراءات التدقيق الخارجي، حيث حدد الخطوط العريضة والموصفات الأساسية للتدقيق الداخلي عند تقييم مراقب الحسابات له في ثلاث عناصر أساسية هي (الكفاءة المهنية، الموضوعية، جودة أداء العمل). إذ يعكس توافر هذه المواصفات مدى جودة التدقيق الداخلي، (محمد، 2016، صفحة 875) ويمكن تناول هذه العناصر بالتفصيل كما جاء في المعيار SAS 09 كما يلي: (عامر أنس، 2018، صفحة 15)

أ. الكفاءة: من حيث توفر المؤهلات والخبرات والمهارات المطلوبة في المدققين الداخليين اللازمة لأداء كافة عمليات التدقيق.

ب. الموضوعية: من حيث المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي تتبع له إدارة التدقيق الداخلي، والذي ترفع إليه تقاريره، وما تحتوي عليه هذه التقارير من توصيات، والمقدرة على العمل المستقل المحايد.

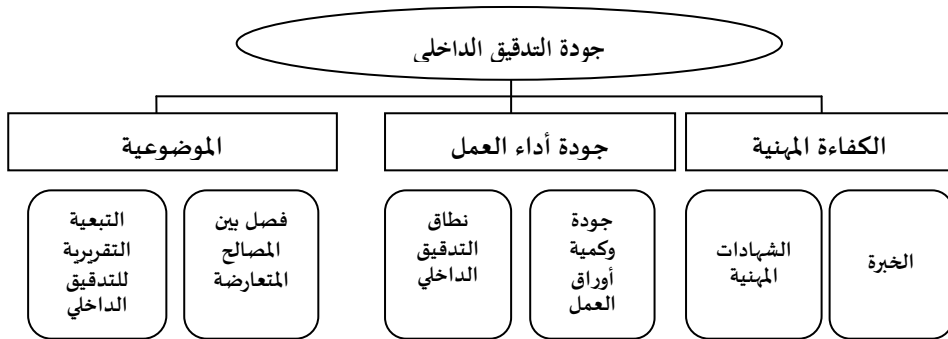
ج. عمل المدققين المؤدى: من حيث ملائمة مجال العمل وكفاية برامج التدقيق، وأوراق العمل، ومطابقة التقارير للنتائج التي تم التوصل إليها وتبليغ هذه النتائج إلى المستويات المعنية في المؤسسة مع وضع التوصيات اللازمة لمعالجة السلبيات. إلا أنه يعاب على المعيار SAS 09 عدم كفاية المقاييس الفرعية للعناصر الثلاثة السابقة لتقييم جودة التدقيق الداخلي، لذا تم إصدار معيار التدقيق SAS 65 وهذا سنة 1991 كتوسيع لمعيار التدقيق SAS 09 فقد حدد المحددات الأساسية ومقاييسها الفرعية التي يستند إليها مراقب الحسابات عند تقييم التدقيق الداخلي. (محمد، 2016، صفحة 877) والذي نص على وجوب قيام المدقق الخارجي بما يلي: (عامر أنس، 2018، صفحة 16)

- الحصول على فهم كاف لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة وتقييم كفاءة وموضوعية المدققين الداخليين؛

- تحديد مدى تأثير عمل المدققين الداخليين وتقييم واختبار مدى فاعليته.

وهذا ما أوضحه مدخل تسلسل الاستنتاج الذي تبناه في 2001 KRISHN AMORTHY عند دراسة تقييم مراقب الحسابات لعمل التدقيق الداخلي، حيث استنتج أن جودة التدقيق الداخلي دالة لعدة متغيرات حددتها معايير التدقيق ابتداء من المعيار SAS 09 وتوسع بهذه المتغيرات مع التوسع الذي أوردته المعايير في ذلك. حيث قام بإضافة المقاييس الفرعية للعناصر الثلاثة السابقة. كما يوضحها الشكل التالي: (محمد، 2016، صفحة 875)

الشكل رقم (01): عناصر جودة التدقيق الداخلي وفق المعايير الأمريكية للتدقيق



المصدر: محمد ربيعة رمضان، الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية، مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين الشمس، مصر، المجلد 20، العدد 03، 2016، ص 876.

وفي عام 2004 قامت اللجنة الدولية لمهنة التدقيق بإصدار معيار التدقيق الدولي رقم 610 بعنوان استخدام عمل التدقيق الداخلي. (عامر أنس، 2018، صفحة 21) والذي كانت آخر

تنقيحاته سنة 2013، حيث يهدف إلى تحديد هل يمكن الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي وهل هي مناسبة لأعمال التدقيق الخارجي، (مجيد، 2020، صفحة 553) فضلا عن ذلك تطلب المعيار تقييم: (أحمد، 2018، صفحة 221)

- موضوعية قسم التدقيق الداخلي؛

- الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين؛

- إمكانية تأدية عمل المدققين الداخليين بالعناية المهنية المطلوبة؛

- إمكانية وجود تواصل بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي.

ولحصول المدقق الخارجي على الفهم والتقييم المبدئي لوظيفية التدقيق الداخلي فإن المعيار في فقرته رقم(13) أوضح أنه بإمكانه أن يسترشد بالمعايير الهامة التالية:(الموقع في الهيكل التنظيمي، نطاق الوظيفة، الكفاءة الفنية، العناية المهنية اللازمة).

2-3. العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي وفقا لمعهد المدققين الداخليين IIA

يمكن تقسيم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي حسب المعايير الدولية للتدقيق

الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين إلى: (أوصيف، 2016، الصفحات 202-205)

أ. عوامل الجودة المرتبطة بسلوك المدقق الداخلي: وتتمثل في العوامل التالية:(التزاهة، الموضوعية، السرية، الكفاءة).

ب. عوامل الجودة المرتبطة بصفات المدقق الداخلي: وتتمثل فيما يلي:(الاستقلالية، المهارة، العناية المهنية اللازمة، التطوير المهني المستمر).

ج- عوامل الجودة المرتبطة بطبيعة عمل المدقق الداخلي: وتتمثل فيما يلي:

ج-1. تحقيق قيمة مضافة للشركة: حسب معهد التدقيق الداخلي IIA يؤدي نشاط التدقيق الداخلي إلى إضافة قيمة للمؤسسة عندما يقدم تأكيدا موضوعيا ووثيق الصلة، ويسهم في فعالية وكفاءة نظام الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة. إذ أن معيار نجاح التدقيق الداخلي في القيام بمهامه هو مدى استفادة أقسام المؤسسة والأنشطة الخاضعة للتدقيق، وذلك عن طريق قياس القيمة التي ساهم التدقيق الداخلي في إضافتها للجهة المدقق عليها.

ج-2. الحوكمة: تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها.

ج-3. إدارة المخاطر: تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.

ج-4. الرقابة الداخلية: الحفاظ على إجراءات رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها

وتعزيز التحسين المستمر فيها.

المحور الثاني: الدراسة الميدانية

1. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية عنابة وبالتحديد شركات المساهمة. ولقد كان اختيار هذا النوع من المؤسسات مقصودا نظرا للخصوصية التي تتمتع بها ونظرا لتركيبها من ناحية القانونية، بالإضافة إلى ذلك لأهمية متغير الدراسة (التدقيق الداخلي) في مثل هذه المؤسسات، أما عينة الدراسة فتكونت من 76 مؤسسة مساهمة (SPA). وبحكم أن المدقق الداخلي هو المعني بإجراء أنشطة التدقيق الداخلي وعليه تم حصر عينة الدراسة في المدققين الداخليين في هذه المؤسسات، والجدول رقم (01) يبين لنا حالة الاستبيانات .

الجدول رقم (01): حالة الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبيانات الموزعة	%	المستردة	%	الغير صالحة للتحليل	%	الصالحة للتحليل	%
160	100	144	90	19	13.2	125	86.8

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج استرجاع الاستبيانات

من خلال الجدول رقم (01) نلاحظ أن عدد الاستبيانات الموزعة كان 160 استبيان تم توزيعها على 76 مؤسسة مساهمة، في حين كانت عدد الاستبيانات المستردة 144 استبيان أي ما نسبته 90% من مجموع الاستبيانات الموزعة. وبعد الاطلاع على الاستبيانات المستردة وبدأ عملية التفريغ تم استبعاد 19 استبيان بنسبة 13.2% حيث كانت غير صالحة للتحليل، وتحصلنا في الأخير على 125 استبيان صالحة للمعالجة والتحليل ما نسبته 86.8%.

2. ثبات وصدق الاستبيان

تعد القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ 0.60، ولتوضيح أكثر عن هذا المعامل نقدم ما جاء به Georges & Mellery حيث تتراوح قيم قبوله فيما يلي: (Siti & Nyet, 2019, p. 655)

الجدول رقم (02): مجال قبول قيمة ألفا كرونباخ

مجال القبول	قيمة ألفا كرونباخ
ممتاز	$\alpha \geq 0.90$
جيد	$0.80 \leq \alpha < 0.90$
مقبول	$0.70 \leq \alpha < 0.80$
يجب أن لا يقل عن هذه النسبة	$0.60 \leq \alpha < 0.70$
ضعيف	$0.50 \leq \alpha < 0.60$
غير مقبول	$\alpha < 0.50$

Source: Siti Shahirah Saidi, Nyet Moi Siew, **Investigating the Validity and Reliability of Survey Attitude towards Statistics Instrument among Rural Secondary School Students**, International Journal of Educational Methodology, volume 5, Issue 4, 2019, P: 655.

تشير النتائج النهائية الواردة في الجدول (03) أسفله إلى أن جميع معاملات الثبات المتعلقة بأبعاد جودة أنشطة التدقيق الداخلي بلغت (0,873، 0,818، 0,892، 0,903)، أما معامل ألفا كرونباخ الكلي للاستبيان بلغ (0,964)، وهي جميعها قيم عالية تفوق (0,60) وتؤكد ثبات أداة الدراسة. وتطمئن بأنه لو تم إعادة توزيع الاستبيان مرة أخرى على نفس عينة الدراسة فهناك احتمال 96.40% للحصول على نفس النتائج.

الجدول (03): نتائج اختبار ثبات نموذج الدراسة باستخدام معامل (Alpha Cronbach)

الرقم	المتغيرات	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	%
01	البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية	6	0,873	87.30
02	البعد الثاني: الأهلية	5	0,818	81.80
03	البعد الثالث: جودة أداء العمل	8	0,892	89.20
04	البعد الرابع: التفاعل الجيد مع الآليات الأخرى للحوكمة	7	0,903	90.30
/	معامل ألفا كرونباخ لإجمالي الاستبيان (الكلي)	26	0,964	96.40

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

3. تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة

من خلال معالجة المعطيات المتحصل عليها من الدراسة الميدانية تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (04): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد الاستقلالية والموضوعية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الموافقة	الترتيب
01	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية تنظيمية من خلال ارتباطه بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي في المؤسسة.	3,58	1,042	موافق	1
02	يمكن للمدقق الداخلي الاتصال المباشر بمجلس الإدارة مما يساعده في توصيل تقارير التدقيق الداخلي ونتائجه وتوصياته.	3,40	1,122	موافق	5
03	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الذهني وعدم التحيز في أداء العمل وتجنب تضارب المصالح.	3,48	1,168	موافق	4
04	يتمتع المدقق الداخلي عن تقييم العمليات التي كان مسؤولاً عنها في وقت سابق.	3,32	1,154	محايد	6
05	يقوم المدقق الداخلي بالإبلاغ عن أي ضغوط يتعرض لها أثناء ممارسته لمهامه.	3,48	1,060	موافق	3
06	يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية مالية من خلال اعتماد مخصصات مالية ومكافآت لقسم التدقيق الداخلي من قبل مجلس الإدارة.	3,50	1,104	موافق	2
	البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية	3.46	0.867	موافق	4

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بناءً على نتائج الجدول رقم (04) يتبين أن المتوسط الحسابي العام الخاص ببعد الاستقلالية والموضوعية بلغ (3.46) بانحراف معياري قدره (0.867) بينما الاتجاه العام لأراء عينة الدراسة نحو درجة إجابة "موافق" وهو اتجاه إيجابي، ويتضح أن المتوسط الحسابي لهذا

جودة أنشطة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين بشركات المساهمة بولاية عنابة

البعد أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي(3) وهذا يدل ويؤكد اهتمام المدققين الداخليين باستقلاليتهم في أداء عملهم وعدم تحيزهم، وهذا ما يؤدي إلى تحسين جودة أنشطة التدقيق الداخلي في مؤسسات عينة الدراسة. حيث نجد الفقرة(01) هي الأولى بمتوسط حسابي(3.85) وانحراف معياري(1.042). ثم نجد الفقرة(06) الثانية بمتوسط حسابي(3,50) وانحراف معياري قدره (1,104)، وهذا ما يزيد من استقلالية المدقق من الناحية المالية حيث يرتبط بمجلس الإدارة مباشرة وهو الذي يحدد الاحتياجات المالية لهذا القسم. بعدها نجد الفقرة(05):" يقوم المدقق الداخلي بالإبلاغ عن أي ضغوط يتعرض لها أثناء ممارسته لمهامه." في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي(3,48) وانحراف معياري(1,060). في حين نجد الفقرة(03) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي(3,48) وانحراف معياري قدره (1,168). أما الفقرة التي جاءت قبل الأخيرة هي رقم(05) بمتوسط حسابي(3,40) وانحراف معياري(1,122) وهي تقع أيضا في مجال إجابة "موافق" حيث يمكن للمدقق الداخلي في مؤسسات عينة الدراسة من الاتصال مباشرة بمجلس الإدارة دون قيود. وفي المرتبة الأخيرة نجد الفقرة رقم(04) بمتوسط حسابي(3,32) وبانحراف معياري قدره(1,154).

الجدول رقم (05): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد أهلية المدققين الداخليين

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء	الترتيب
01	يتمتع المدقق الداخلي بالمؤهلات العلمية الضرورية للقيام بمهمته.	3,58	1,042	موافق	1
02	يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهامه.	3,40	1,122	موافق	5
03	يتمتع المدقق الداخلي باستمرارية التأهيل والتطوير المهني (الشهادات المهنية).	3,48	1,168	موافق	4
04	يتمتع المدقق الداخلي بالخبرة المهنية اللازمة في مجال التدقيق الداخلي والمعرفة الكافية بعمليات وإجراءات المؤسسة .	3,54	0,946	موافق	2
05	يسعى المدقق الداخلي دائما إلى تحسين معارفه ومهاراته من خلال الدورات التدريبية.	3,49	0,997	موافق	3
2	البعد الثاني: أهلية المدققين الداخليين				
		3,49	0,805	موافق	2

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تشير نتائج الجدول رقم(05) أن اتجاه إجابات عينة الدراسة ايجابية نحو البعد الثاني(أهلية المدققين الداخليين)، بمتوسط حسابي عام(3.49) وانحراف معياري قدره 0.805 ودرجة إجابة عامة "موافق" وهذا يدل على تمتع أفراد عينة الدراسة(المدققين الداخليين) بالأهلية والكفاءة اللازمة لأداء نشاطهم. أما ترتيب فقرات البعد فقد جاءت الفقرة رقم(1):" يتمتع المدقق الداخلي بالمؤهلات العلمية الضرورية للقيام بمهمته." في المرتبة الأولى بمتوسط حساب (3,58) وانحراف معياري قدره (1,042)، وهذا يدل على إتباع المؤسسات سياسية

توظيف جيدة تعتمد من خلالها على الشهادة العلمية. بعدها الفقرة رقم (4): "يتمتع المدقق الداخلي بالخبرة المهنية اللازمة في مجال التدقيق الداخلي والمعرفة الكافية بعمليات وإجراءات المؤسسة". في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3,54) وانحراف معياري قدره (0,946). ثم جاءت الفقرة رقم(5): "يسعى المدقق الداخلي دائما إلى تحسين معارفه ومهاراته من خلال الدورات التدريبية". في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3,49) وانحراف معياري قدره (0,9970). وهذا يوضح إهتمام المؤسسات عينة الدراسة بإجراء الدورات التدريبية بشكل مستمر للمدققين الداخليين. بينما في مرتبة قبل الأخيرة جاءت الفقرة رقم (3) بمتوسط حسابي (3,48) وانحراف معياري قدره (1,168). في حين المرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم(02) بمتوسط حسابي (3,40) وانحراف معياري قدره (1,122).

الجدول رقم (06): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد جودة أداء عمل المدقق الداخلي

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء	الترتيب
01	يعمل مدير التدقيق الداخلي على توفير برامج تدقيق تتميز بالدقة والكفاية.	3,51	1,052	موافق	5
02	يلتزم المدقق الداخلي بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وضمان الجودة لكافة أنشطته.	3,44	1,103	موافق	7
03	يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط للعمل بشكل فعال وفي الوقت المناسب.	3,71	0,999	موافق	1
04	يتم اعتماد ميثاق التدقيق الداخلي في المؤسسة ويتم تطويره بشكل مستمر.	3,52	1,013	موافق	4
05	يتم اعتماد مدونة لقواعد السلوك المهني ويتم احترامها في المؤسسة.	3,43	1,088	موافق	6
06	يتم إجراء تقييم داخلي لنشاط التدقيق الداخلي بشكل دوري ومستمر من خلال التقييم الذاتي أو من طرف أشخاص آخرين	3,55	0,987	موافق	3
07	يتم إجراء تقييم خارجي لأعمال التدقيق الداخلي ولجودتها مرة واحدة كل خمس سنوات على الأقل بواسطة فريق مؤهل ومستقل.	3,35	1,026	محايد	8
08	يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بإعداد التقارير وإبلاغ نتائج التقييم دوريا إلى المدير العام أو مجلس الإدارة.	3,60	0,950	موافق	2
1	البعد الثالث: جودة أداء عمل المدقق الداخلي	3.51	0.775	موافق	1

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم(06) تشير النتائج أن المتوسط الحسابي العام للبعد (3.51) بانحراف معياري قدره(0.775) ودرجة إجابة "موافق" حيث كانت أغلب إجابات أفراد العينة لصالح أن هناك جودة أداء عمل في أنشطة التدقيق الداخلي في مؤسسات عينة الدراسة. حيث نلاحظ أن الفقرة (3) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي(3,71) وانحراف معياري قدره (0,999). وهذا يدل على اعتماد المدققين الداخليين عينة الدراسة على التخطيط لعملهم. بينما الفقرة (8): "يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بإعداد التقارير وإبلاغ نتائج التقييم دوريا إلى المدير العام أو مجلس الإدارة". جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي(3.60) وانحراف معياري قدره

جودة أنشطة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين بشركات المساهمة بولاية عنابة

(0,950)، بعدها الفقرة رقم (06) احتلت المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي(3,55) وانحراف معياري قدره(0,9870). في حين المرتبة الرابعة عادت للفقرة رقم(04):" يتم اعتماد ميثاق التدقيق الداخلي في المؤسسة ويتم تطويره بشكل مستمر." بمتوسط حسابي (3,52) وانحراف معياري قدره(1,013). أما المرتبة الخامسة حلت الفقرة رقم(01):" يعمل مدير التدقيق الداخلي على توفير برامج تدقيق تتميز بالدقة والكفاية." بمتوسط حسابي(3,51) وانحراف معياري قدره(1,052). ثم المرتبة السادسة للفقرة(05) بمتوسط حسابي (3,43) وانحراف معياري قدره (1,088). والمرتبة قبل الأخيرة جاءت الفقرة رقم(02) بمتوسط حسابي(3,44) وانحراف معياري قدره(1,103)، وهذا يدل على نقص الاهتمام بهذه المعايير المهنية التي تعتبر مهمة في هذا المجال وخاصة منها الدولية لأنها تعتبر أفضل الممارسات في مجال التدقيق الداخلي. وفي المرتبة الأخيرة الفقرة رقم(07) بمتوسط حسابي (3,35) وانحراف معياري قدره (1,026) ودرجة إجابة محايد. إلا أنه تعتبر الدرجة الكلية للبعد جيدة وهي تتوافق مع "موافق"، وهذا ما يدعّمه أن المتوسط الحسابي الكلي للبعد(3.51) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي(3).

الجدول رقم (07): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد التفاعل الجيد مع الآليات الأخرى للحوكمة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء	الترتيب
01	تعتبر طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي تكاملية.	3,47	0,930	موافق	5
02	يقوم المدقق الداخلي بإبلاغ المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالرقابة الداخلية.	3,34	1,056	محايد	6
03	يؤدي التكامل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي إلى استبعاد الازدواجية والتكرار في تنفيذ الأعمال.	3,52	1,005	موافق	3
04	يقوم المدقق الداخلي بتقديم التوصيات والإرشادات للإدارة العليا.	3,54	0,946	موافق	2
05	تعتبر لجنة التدقيق حلقة وصل بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة.	3,49	0,997	موافق	4
06	تقوم لجنة التدقيق في المؤسسة بتعيين وعزل المدقق الداخلي.	3,55	1,074	موافق	1
07	يقوم المدقق الداخلي بتبليغ نتائج عمله الضرورية والمناسبة لمجلس الإدارة وللجنة التدقيق.	3,30	1,072	محايد	7
3	البعد الرابع: التفاعل الجيد مع الآليات الأخرى للحوكمة	3.46	0.805	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

بالاعتماد على الجدول رقم(07) نلاحظ أن أغلبية آراء أفراد العينة كانت ايجابية حول مدى التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع الآليات الأخرى لحوكمة الشركات. ويتضح هذا من خلال الفقرة رقم(6) حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي(3,55) وانحراف معياري قدره (1,074)، وهنا تبرز علاقة لجنة التدقيق كآلية من آليات حوكمة الشركات وعلاقتها مع التدقيق الداخلي. ثم تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (4) بمتوسط حسابي (3,54) وانحراف معياري قدره

(0,946) وهنا نلاحظ علاقة الإدارة العليا مع التدقيق الداخلي من خلال تقديم هذا الأخير للنصح والإرشاد والاستشارات لها. في حين جاءت الفقرة رقم (03) بمتوسط حسابي (3,52) وانحراف انحراف معياري قدره (1,005) وهنا تبرز علاقة التدقيق الخارجي كألية من آليات حوكمة الشركات مع التدقيق الداخلي. أما في المرتبة الرابعة نجد الفقرة رقم (5): "تعتبر لجنة التدقيق حلقة وصل بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة". بمتوسط حسابي (3,49) وانحراف معياري قدره (0,997). بعدها في المرتبة الخامسة نجد الفقرة (01): "تعتبر طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي تكاملية". بمتوسط حسابي (3,47) وانحراف معياري قدره (0,930). غير أن في المرتبة السادسة والسابعة جاءت الفقرة (7,2) بدرجة إجابة "محايد" وبتوسط حسابي (3,34، 3,30) وانحراف معياري قدره (1,056، 1,072). إلا أنه تعتبر الدرجة الكلية للبعد جيدة وهي تتوافق مع "موافق".

4. اختبار الفرضيات باستخدام اختبار-ت- للعينة الواحدة One Sample T-Test

من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم إخضاع إجابات أفراد عينة في المحور الثاني من الاستبيان لاختبار (T) لعينة واحدة عند مستوى معنوية (0.05) وبموجب قاعدة القرار التالية:

- تقبل الفرضية الصفرية H_0 وترفض الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أصغر من قيمتها الجدولية، أو إذا كانت الدلالة $(Sig) \leq 0.05$.
- ترفض الفرضية الصفرية H_0 و تقبل الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، أو إذا كانت الدلالة $(Sig) \geq 0.05$.

1-4. اختبار الفرضية الصفرية الأولى: لا توجد استقلالية وموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.

الجدول رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الصفرية الأولى حسب اختبار (T-Test) للعينة الواحدة

البعد الأول	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	(T) المحسوبة	(T) الجدولية	الدلالة الإحصائية
الاستقلالية والموضوعية	3.46	3	0.867	5.927	1.984	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

توضح بيانات الجدول رقم (08) بأن:

- قيمة (T) المحسوبة وهي (5.927) أكبر من (T) الجدولية وهي (1.984):
- كما أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) وهي (0.000) أقل من (0.05).

وهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية الأولى $H_{0.1}$ وقبول الفرضية البديلة الأولى $H_{1.1}$ مما يعني أنه: توجد استقلالية وموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.

2-4. اختبار الفرضية الصفرية الثانية: "لا توجد أهلية للمدققين الداخليين في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.

الجدول رقم (09): نتائج اختبار الفرضية الصفرية الثانية حسب اختبار (T-Test) للعينة الواحدة

البعد الثاني	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	(T) المحسوبة	(T) الجدولية	الدلالة الإحصائية
الأهلية	3.49	3	0.805	6.910	1.984	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

توضح بيانات الجدول رقم (09) بأن:

- قيمة (T) المحسوبة وهي (6.910) أكبر من (T) الجدولية وهي (1.984)،
 - كما أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) وهي (0.000) أقل من (0.05).
- وهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية الثانية $H_{0.2}$ وقبول الفرضية البديلة الثانية $H_{1.2}$ مما يعني أنه: توجد أهلية للمدققين الداخليين في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.

3-4. اختبار الفرضية الصفرية الثالثة: "لا توجد جودة أداء عمل لأنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة."

الجدول رقم (10): نتائج اختبار الفرضية الصفرية الثالثة حسب اختبار (T-Test) للعينة الواحدة

البعد الثالث	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	(T) المحسوبة	(T) الجدولية	الدلالة الإحصائية
جودة أداء العمل	3.51	3	0.775	7.426	1.984	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

توضح بيانات الجدول رقم (10) بأن:

- قيمة (T) المحسوبة وهي (7.426) أكبر من (T) الجدولية وهي (1.984)؛
 - كما أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) وهي (0.000) أقل من (0.05).
- وهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية الثالثة $H_{0.3}$ وقبول الفرضية البديلة الثالثة $H_{1.3}$ مما يعني أنه: توجد جودة أداء عمل لأنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.

4-4. اختبار الفرضية الصفرية الرابعة: "لا تتفاعل أنشطة التدقيق الداخلي مع باقي آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة."

الجدول رقم (11): نتائج اختبار الفرضية الصفرية الرابعة حسب اختبار (T-Test) للعينة الواحدة

البعد الرابع	المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	(T) المحسوبة	(T) الجدولية	الدلالة الإحصائية
التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي آليات الحوكمة	3.46	3	0.805	6.393	1.984	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

توضح بيانات الجدول رقم (11) بأن:

- قيمة (T) المحسوبة وهي (6.393) أكبر من (T) الجدولية وهي (1.984)؛
 - كما أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) وهي (0.000) أقل من (0.05).
- ومهذه النتيجة يتم رفض الفرضية الصفرية الرابعة $H_{0.4}$ وقبول الفرضية البديلة الرابعة $H_{1.4}$ مما يعني أنه: تتفاعل أنشطة التدقيق الداخلي مع باقي آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.

خاتمة

بناء على نتائج الدراسة الميدانية تم نفي جميع الفرضيات الصفرية وقبول الفرضيات البديلة والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (12): ملخص لاختبار فرضيات الدراسة

رقم الفرضية	الفرضيات	رفض أو قبول الفرضية
$H_{0.1}$	لا توجد استقلالية وموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.	مرفوضة
$H_{1.1}$	توجد استقلالية وموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.	مقبولة
$H_{0.2}$	لا توجد أهلية للمدققين الداخليين في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.	مرفوضة
$H_{1.2}$	توجد أهلية للمدققين الداخليين في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.	مقبولة
$H_{0.3}$	لا توجد جودة أداء عمل للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.	مرفوضة
$H_{1.3}$	توجد جودة أداء عمل للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.	مقبولة
$H_{0.4}$	لا تتفاعل أنشطة التدقيق الداخلي مع باقي آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.	مرفوضة
$H_{1.4}$	تتفاعل أنشطة التدقيق الداخلي مع باقي آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج اختبار الفرضيات

أ. نتائج الدراسة: بعد التطرق لمختلف عناصر هذه الدراسة تم الخروج بالنتائج التالية:

- يتمتع المدققين الداخليين في المؤسسات عينة الدراسة باستقلالية تنظيمية من خلال ارتباطهم مباشرة بمجلس الإدارة، مما ينعكس كذلك على الاستقلالية المالية لهم من خلال استفادتهم من مخصصات مالية ومكافآت؛
 - تسعى المؤسسات عينة الدراسة إلى التأهيل والتطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين من خلال الدورات التدريبية وذلك لتحسين أهليتهم وكفاءتهم مما يسمح لهم بمواكبة التغيرات؛
 - يقوم المدققين الداخليين في المؤسسات عينة الدراسة بالتخطيط للعمل بشكل فعال وهذا من خلال توفير برامج تدقيق تتميز بالدقة والكفاية واعتمادهم على نظام تقارير وإبلاغ نتائج التقييم الدوري إلى مجلس الإدارة مما ينعكس على جودة أداء عملهم؛
 - تتفاعل أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات عينة الدراسة جيدا مع لجنة التدقيق ويتجلى ذلك في قيامها بتعيين وعزل المدقق الداخلي كونها حلقة وصل بينه وبين مجلس الإدارة؛
 - كما نرى وجود تكامل بين عمل المدقق الخارجي والداخلي، كذلك يقوم هذا الأخير بتقديم التوصيات والإرشادات اللازمة للإدارة العليا.
- ب. التوصيات: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن أن نقترح التوصيات التالية:
- يجب على المؤسسات عينة الدراسة تعزيز استقلالية المدققين الداخليين من خلال منحهم مساحة كافية لاستقلالهم الذهني ومنعهم من تقييم العمليات التي كانوا مسؤولين عنها سابقا؛
 - تدعيم اتصال المدققين الداخليين بمجلس الإدارة وهذا ما يساعد في توصيل التوصيات؛
 - ضرورة تحسين معارف ومهارات المدققين الداخليين من خلال الدورات التدريبية المستمرة؛
 - على المؤسسات عينة الدراسة الالتزام بإجراء تقييم خارجي لأعمال التدقيق الداخلي ولجودتها مرة واحدة كل خمس سنوات على الأقل بواسطة فريق مؤهل ومستقل؛
 - يجب على قسم التدقيق الداخلي اعتماد مدونة لقواعد السلوك المهني وميثاق للتدقيق يتم تطويره بشكل مستمر والالتزام المدققين الداخليين بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي؛
 - تفعيل العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وجعلها علاقة تكاملية من خلال ضرورة قيام المدقق الداخلي بإبلاغ المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالرقابة الداخلية؛
 - يجب تعزيز علاقة المدققين الداخليين بمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق عن طريق تبليغهم بنتائج عملهم الضرورية.

المراجع باللغة العربية

1. حسين م. ا. (2017). جودة المراجعة الداخلية في البنوك التجارية في السودان والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين الداخليين. مجلة اماراباك الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا. 8(24)
2. ربيعة رمضان محمد. (2016). الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الداخلية. مجلة الفكر المحاسبي بجامعة عين شمس، مصر، 20(3).
3. صالح نعمة عماد، وعبد الله ياسين عمر. (2020). تأثير معايير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، 16(50).
4. عامر أنس ع. ا. (2018). أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على المراجعة الخارجية. مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، مصر، 15 (1)
5. عبد الفتاح ابراهيم رزق محمود. (2015). متطلبات تطبيق قواعد حوكمة الشركات واثرها على جودة المراجعة الداخلية. المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة، مصر، 39(2).
6. فاضل خضير بشري، و لؤي عبد الرزاق عمار. (2017). تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 23(100).
7. لخضر أوصيف. (2016). رقابة وتحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق وإدارة الجودة الشاملة. مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر(1)، 100.
8. محمد سالم الطيب الصادق. (2016). جودة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل إدارة المخاطر. مجلة جامعة البحر الاحمر للعلوم الانسانية(02)، 42.
9. موسى الكنتاني مجيد. (2020). جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي. مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بغداد، العراق، 26(117).
10. نعمة حسين وسام، ونوري خلف علاء. (2019). أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفق إطار (COBIT) في تعزيز جودة التدقيق الداخلي. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، 15(48).
11. نقاز أحمد. (2018). دراسة أبعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق. مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمارثليجي الأغواط، الجزائر، 9(1).
12. هاتف عبد علي علي، و علي كاظم الجوهر كريمة. (2017). مدى تأثير استخدام تقنية SIX SIGMA في تحسين جودة التدقيق الداخلي. مجلة الجامعة الإسلامية النجف الاشرف، العراق(42).

المراجع باللغة الأجنبية

13. Mohammed, A., & khairh, Z. (2017). Quality requirements of internal audit services A comprehensive vidion. Global Journal of Economic and Business, 2(2).
14. Siti, S. S., & Nyet, M. S. (2019). Investigating the Validity and Reliability of Survey Attitude towards Statistics Instrument among Rural Secondary School Students. International Journal of Educational Methodology, 5(4).