التدقيق الداخلي مدخل لإدارة المخاطر في ظل التوجه الجديد للمعايير الدولية –دراسة حالة مجموعة من الشركات في الشرق الجزائري–

أ. سايح نوال جامعة سطيف 1

ملخص:

كان لإنشاء معهد المدققين الداخليين **IIA** دور في ظهور التدقيق الداخلي كمفهوم مهني أكاديمي، من خلال إصدار معايير دولية ساهمت في الارتقاء بمستوى كفاءة الأداء المهني، وتطور دور التدقيق ليشمل جوانب التدقيق التشغيلي وتقديم الاستشارات من أجل إضافة قيمة للشركة، من خلال توسيع مهامه بإضافة مهمة تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، وظهور توجه جديد في أعمال التدقيق هو التدقيق الداخلي القائم على مخاطر الأعمال **RBIA**.

واستهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في مجموعة من الشركات في الشرق الجزائري، حيث أشارت نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات، أن التدقيق الداخلي في الشركات من خلال مراحله الثلاث (التخطيط، التنفيذ، الإبلاغ) يساهم بشكل ايجابي في إدارة المخاطر، كما أظهرت النتائج أن هذه المساهمة تزيد وتكون بشكل أكبر أثناء تنفيذ نشاط التدقيق الداخلي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، شركة المساهمة في الجزائر

Résumé

La création de **IIA** contribué à l'apparition d'audit interne comme concept professionnel académique, qui publie des normes internationales d'audit interne afin d'élever l'efficacité de la performance professionnelle. Ce nouveau rôle comprend l'audit opérationnel propose des recommandations pour augmenter la valeur et atteindre les objectifs de l'entreprise par agrandir ses fonction et ajouter la fonction d'évaluer et améliorer l'efficacité de la gestion des risques, Et apparu d'une nouvelle tendance à l'audit qui s'appelé RBIA.

L'étude de cas visant Fondamentalement l'étude et l'analyse de la contribution de l'audit interne dans la gestion des risques dans un groupe d'entreprises dans l'est de l'Algérie .Les résultats de l'analyse statistique et tests d'hypothèses expliquent que l'audit interne dans l'ensemble de ses entreprises a travers ses trois étapes (planification, exécution, reporting) Contribue positivement à la gestion des risques, et Les résultats ont également montré que cette contribution et être supérieure au cours d'exécution des travaux de l'audit interne
les mots clés: l'audit interne, gestion des risques , spa en Algérie.

تمهيد:

يعتبر التدقيق الداخلي أحد وظائف القيادة بالشركة من خلال تقييمه الدائم والموضوعي لمختلف الأنشطة، ودوره الاستشاري في تحسين العمليات، ومؤخرا لقي اهتماما كبيرا من طرف المنظمات الدولية، خاصة بعد إنشاء **معهد المدققين الداخليين IIA** الذي عمل على إصدار مجموعة من المعايير تنظم المهنة، وتوسيع مهامه حيث أصبحت جميع أنشطته المستحدثة ذات قيمة اقتصادية ، وتغير دوره التقليدي المرتكز على تقييم نظم الرقابة الداخلية إلى تدقيق قائم على نهج منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر

وقد أحدث هذا التوجه الجديد الكثير من التساؤلات في أوساط المهنيين والأكاديميين، حيث أثارت هذه التساؤلات اهتمام الباحث لدراسة الموضوع والإجابة على التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في الشركة الجزائرية؟

حيث تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى:

دراسة واقع التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية من خلال بيان مدى إسهامه في إدارة المخاطر في مجموعة من الشركات الجزائرية،

الفرضيات: انطلاقا من السؤال المطروح يتم صياغة الفرضيات الرئيسية التالية:

- ✓ يراعي المدقق الداخلي نظام إدارة المخاطر للشركة عند التخطيط للتدقيق؛
- ✓ يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر وتحسينها عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي؛
- ✓ يراعي المدقق الداخلي إدارة المخاطر وتطلعات أطراف الحوكمة عند صياغة تقرير التدقيق؛

الإطار النظري: الإطار العام للتدقيق الداخلي في ظل التوجه الجديد للمعايير الدولية ودوره في إدارة المخاطر

شهدت مهنة التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي تطورات هائلة خاصة بعد صدور المفهوم الجديد للتدقيق الداخلي عن معهد المدققين الداخليين **IIA** والذي تضمن توسيع مهام التدقيق الداخلي بإضافة مهمة تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، وظهور توجه جديد في أعمال التدقيق هو التدقيق الداخلي القائم على مخاطر الأعمال **RBIA**.

أولا: تعريف التدقيق الداخلي

تعددت وتنوعت التعاريف التي تناولت موضوع التدقيق بتعدد المتخصصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة، حيث عرفها معهد المدققين الداخلين (IIA) وهو التعريف الأكثر قبولا بأنه:[1]" **نشاط رقابي مستقل، موضوعي واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية الشركة وتؤدى إلى تحسين أدائها، ويساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف الشركة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من : إدارة المخاطر، الرقابة، وحوكمة الشركات**".

يتضح من التعريف أن التدقيق الداخلي يقدم نوعين من الخدمات، الأولى متمثلة في **الخدمات التأكيدية** والتي تهدف إلى طمأنة الإدارة أن المخاطر المرتبطة بالشركة تم تحديدها ويتم التعامل معها بطريقة ملائمة، وهي الوظيفة الأساسية للتدقيق الداخلي، أما الثانية فتتمثل في **الخدمات الاستشارية** التي يقدمها للشركة والنصح للإدارة لاتخاذ قرارات معينة.

كما أن التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث أضاف نصا صريحا بأن الهدف منه هو **تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر**، هذه الأخيرة وُجدت لتقوم بثلاثة وظائف متماسكة مع بعضها

- الوظيفة الوقائية: للوقاية من المخاطر الموجودة أو التي يمكن توقعها قبل حدوثها؛
- الوظيفة الإكتشافية : لكشف المشاكل حال حدوثها والتعرف على النتائج غير المرغوب بها، ودراسة مدى شدة تأثيرها؛
- الوظيفة التصحيحية :لتدارك آثار المخاطر المكتشفة وتلافيها والعمل على عدم تكرارها مستقبلا.

و يلاحظ من التعريف كذلك بأنه لم تكن هناك إشارة للتدقيق الداخلي على انه نشاط داخلي، بل اكتفى بتعريفه بأنه نشاط رقابي مستقل، حيث يمكن أن تنفذ خدمات التدقيق الداخلي من خارج الشركة، كما بينها معهد المدققين الداخليين، وأشار إلى وجود ثلاث مصادر لأداء وظيفة التدقيق الداخلي: [2]

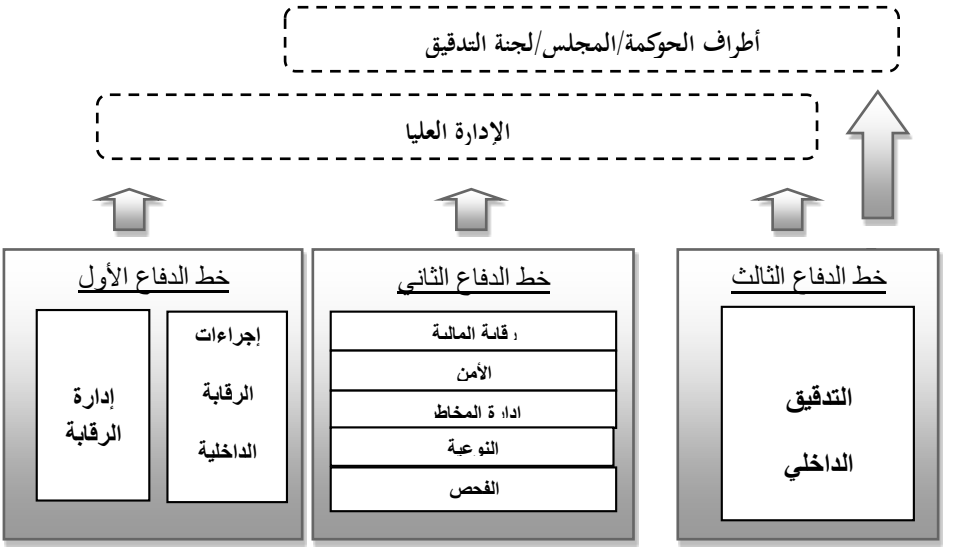
- ✓ **داخليا**: بالاعتماد على قسم التدقيق الداخلي بالشركة؛
- ✓ **الاستعانة بالمصادر الخارجية**: الاستعانة بمكاتب التدقيق دون المدقق الداخلي؛
- ✓ **المصادر المشتركة**: بمعنى قيام إدارة التدقيق الداخلي داخل الشركة بأداء بعض أعمال التدقيق الداخلي مع الاستعانة بمصدر خارجي للقيام بمهام أخرى، على أن يظل الإشراف من قبل إدارة التدقيق الداخلي بالشركة، وأن يكون هناك تنسيق وتعاون بينهما،

ثانيا: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

يوجد في الشركة ثلاث خطوط دفاع رئيسية تساهم في فهم إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة عليها، وهذا في ظل الإشراف والتوجيه من طرف الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ومسؤولية كل مجموعة أو خط دفاع هي: [3]

- ✓ الإدارة العليا: الخط الأمامي تملك وتدير المخاطر والضوابط؛
- ✓ إدارة المخاطر ووظائف الامتثال: مراقبة المخاطر والضوابط من أجل دعم الإدارة؛
- ✓ التدقيق الداخلي: توفير ضمانات مستقلة للمجلس والإدارة العليا بشأن فعالية إدارة المخاطر والرقابة.

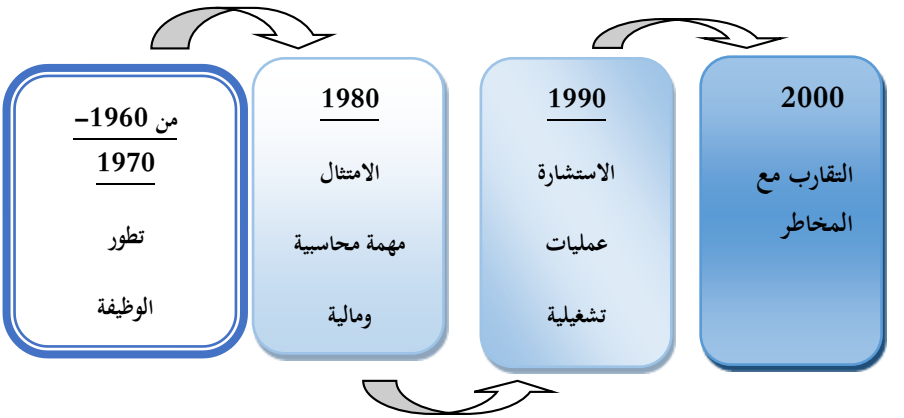
شكل رقم 01: نموذج خطوط الدفاع الثلاثة في الشركة



المصدر:[4] the iia **, the three lines of defense in effective risk management and control**, january2013, p2, disponible sur le site : www.theiia.org.

وبتصنيفه خط الدفاع الثالث في الشركة تطور نشاط التدقيق الداخلي مؤخرا وأصبح يعتمد على مقاربة مع المخاطر في الشركة عند أداء مهامه كما يوضحه الشكل:

شكل رقم 02: تطور مهنة التدقيق الداخلي



المصدر:[5] ziani abdlhak **, le role de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprise algeriennes**, these de doctorat en science economique, université abou bekr belkaid de tlemcen, 2013/2014, p159

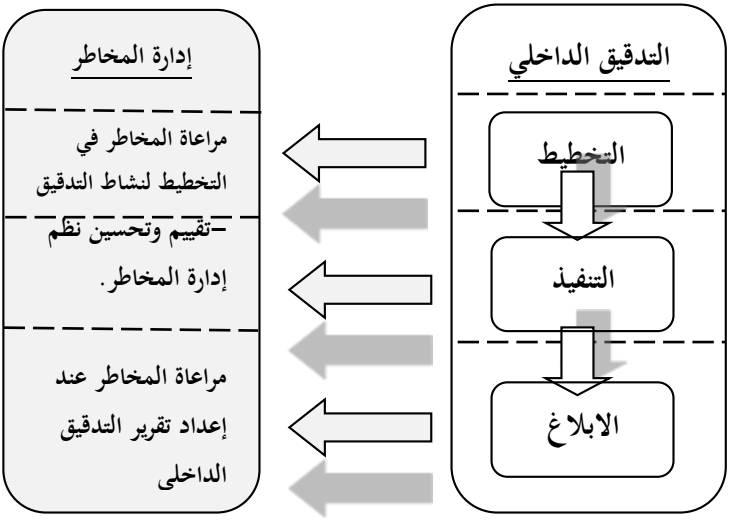
وفي هذا المجال أصدر معهد المدققين الداخليين **IIA** ورقة تحدد موقفه بشأن دور التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر على مستوى الشركة ككل وفصل في الخدمات **التأكيدية** و**الاستشارية** التي لابد وان يضطلع بها المدقق أثناء تنفيذه لنشاطه والتي تساهم بشكل فعال في إدارة مخاطر الشركة، كما وضح الأدوار التي لابد وان لا يتعداها المدقق في هذه المرحلة حتى لا يصبح هو من يقوم بعملية إدارة المخاطر في الشركة.

فقديما كانت إدارة المخاطر جزءا من التدقيق الداخلي ، لكن حديثا أصبحتا وظيفتين منفصلتين، وظيفيا وتنظيميا ولكن كل وظيفة مكملة للوظيفة الأخرى، مع الحفاظ على استقلالية كل منهما، فإدارة المخاطر تستعين بإدارة التدقيق الداخلي في مراحل عملها المختلفة لما لها من خبرة في تقييم المخاطر وتحديدها، و كذلك هو الحال بالنسبة للتدقيق الداخلي الذي يحتاج لدراسة وتحديد وتقييم المخاطر، والتي يعتمد عليها في محورين أساسيين هما دعم الإدارة من خلال التأكيد على سلامة الأنظمة، والثاني أخذ المخاطر في عين الاعتبار عند وضع خطة التدقيق، فتحول في السنوات الأخيرة من التركيز على العمليات المالية والأحداث السابقة إلى نهج يعمل على أساس التعامل مع المخاطر من خلال التدقيق الداخلي القائم على المخاطر RBIA والذي يعرف بانه:[6]" **منهجية تربط التدقيق الداخلي بإطار إدارة المخاطر الكلي للشركة، حيث يسمح للتدقيق الداخلي بتوفير ضمان لمجلس الإدارة أن برنامج إدارة المخاطر يدير المخاطر بشكل فعال في حدود مستوى الإقدام على المخاطر(المخاطر المقبولة من طرف الشركة)**". فلا يُنظر إلى مدى الامتثال للسياسات والإجراءات فقط، بل يتعداه إلى مدى الفعالية في تحديد وتقييم المخاطر، بالإضافة إلى الإستراتيجية الإدارية للاستجابة للمخاطر ومراقبته، و كذلك الانتفاع من عمليات إدارة المخاطر في رسم خطة التدقيق والتركيز على المخاطر ذات الأهمية العالية، ليبقى التكامل والتبادل بين الوظيفتين سمة تسهم في توفير نتائج أكثر فعالية.

ثالثا: نموذج الدراسة

يعتمد المدقق الداخلي على مبدأ إدارة المخاطر من أجل تحقيق التناسق بين أنشطة التدقيق الداخلي وأهداف الشركة، ذلك أن نشاط التدقيق هو أداة في يد الإدارة العليا من أجل مساعدتها في تحقيق أهدافها، وعلى هذا الأساس يتوجب على التدقيق الداخلي مراعاة إدارة المخاطر في إدارة أنشطته الثلاث التخطيط، التنفيذ، توصيل النتائج ومتابعتها والنموذج الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم 03: نموذج الدراسة المقترح



المصدر: من تصور الباحث

الجانب العملي:دراسة حالة مجموعة من شركات المساهمة في الشرق الجزائري

من أجل اختبار النموذج السابق في الجانب الميداني تم صياغة وتطوير وبناء استبيان غطي فرضيات البحث، باعتباره الوسيلة الأكثر استخداما في هذا النوع من البحوث.

أولا: هيكلة الاستبيان

تضمنت قائمة الاستبيان 41 سؤال بالنسبة للأسئلة المرتبطة بمتغيرات الدراسة، وقد تم تبويبها في 3 محاور رئيسية تقابل الفرضيات الرئيسية التي تم صياغتها في بداية الدراسة، وتم الاعتماد في بدائل الإجابة على مقياس سلم ليكرت الخماسي الذي يحتمل خمس إجابات، من اجل تحديد أراء أفراد العينة بشكل دقيق، وقد عمدنا إلى ترميزها حسب درجات الموافقة من 5 إلى 1 حتى تسهل علينا عملية إدخال البيانات في برنامج **SPSS** ،وبالنسبة لطول المدى بين درجة ودرجة فقد تم حساب الفرق بين الحد الأدنى والحد الأعلى للفئات كما يلي (5-1=4) ، وعدد الفئات هو 5 وعند إجراء القسمة نحصل على طول المدى كالتالي(5/4=0.8)، حيث نضيفه بالتدرج إلى رموز الفئات ابتداء من أصغر فئة وكان الترميز المعتمد كالتالي:

جدول رقم 01: 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 الباحث

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، اعتمد الباحث على العديد من الأساليب الإحصائية الضرورية لمعالجة البيانات استنادا الى البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية المعروف باسم (**statistical packaage for social science-SPSS-**)

1- أساليب الإحصاء الوصفي

- ✓ **التوزيعات التكرارية**: من أجل إظهار إجابات المدققين الداخليين على كل سؤال؛
- ✓ **النسب المئوية**: لتحديد استجابة المدققين الداخليين اتجاه عبارات المحاور الرئيسية؛
- ✓ **المتوسط الحسابي**: من أجل تحديد مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل، كما تم استخدامه كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر الفئة المستجوبة؛
- ✓ **الانحراف المعياري**: من أجل تحديد درجة التشتت في الإجابات عن وسطها الحسابي.

2- أدوات الإحصاء الاستدلالي

- ✓ **معامل الثبات ألفاكرونباخ**: من أجل قياس ثبات عينة الدراسة في الإجابة على الأسئلة؛
- ✓ **معامل الارتباط لبيرسن**:من أجل تحديد الارتباط بين كل فرضية والاستبيان ككل.
- ✓ **اختبار T للعينة الواحدة**: لتحليل فقرات الاستبيان، وتكون الفقرة ايجابية اذا كانت قيمة T المحسوبة تفوق قيمة T الجدولية والتي توافق مستوى دلال أقل من 0.05.
- ✓ **أسلوب الانحدار المتعدد**: من أجل صياغة نموذج احصائي للدراسة .
- ✓ **اختبار KOLMOGOROV-SMIRNOV**: من أجل اختبار ان كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

✓ **اختبار Durbin-watson**: من أجل اختبار الاستقلال الذاتي للأخطاء لنموذج الدراسة.

ثالثا: اختبار ثبات وصدق الاستبيان

من أجل اختبار صحة وثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل الاتّساق الداخليّ ألفا كرونباخ **alpha cronbach** للإجابات، والجدول الموالي يبين المعامل حسب كل محور:

جدول رقم 02: توزيع معامل الفا كرونباخ

المحور	عدد الأسئلة	المعامل
المحور الأول	11	**0.849**
المحور الثاني	22	**0.811**
المحور الثالث	8	**0.82**
الاستبيان ككل	41	**0.826**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ لاستبيان ككل هو 0.826 وهو قريب من الواحد ما يدل على وجود اتساق داخلي داخل هذه المحاور، حيث نشير إلى أن المعامل كلما اقترب من الواحد كلما دل على وجود ثبات داخلي كبير، وأمكن الاعتماد على بياناته.

كما تم حساب معاملات الارتباط بين الفرضيات الثلاث والاستبيان ككل من خلال معامل بيرسون. ويقيس هذا المعامل **الصدق البنائي** وهو أحد مقاييس صدق أداة الاستقصاء الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدي ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات استبيان.

جدول رقم 03: معامل الارتباط بين كل فرضية من الفرضيات والدرجة الكلية للاستبيان

الفرضيات	معامل الارتباط	SIG
الفرضية الأولى	0.72	0.00
الغرضية الثانية	0.91	0.00
الفرضية الثالثة	0.68	0.00

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط لجميع فرضيات الاستبيان هي دالة إحصائياً وكلها تفوق 0.5 وهو ما يدل على وجود ارتباط جيد بين كل فرضية من الفرضيات والاستبيان الكلي، كما أن مستوي المعنوية لكل الفرضيات قدر بـ0.00 وهو أقل من مستوى دلالة α =0.05، وبذلك تعتبر جميع مجالات الإستبان صادقه لما وضعت لقياسه، وفي هذه الحالة تعتبر كل الفرضيات صادقة لقياس مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر.

رابعا: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع شركات المساهمة والفئة المقصودة هم المدققين الداخليين، وقد تم أخذ مجموعة من شركات المساهمة الموجودة في الشرق الجزائري العامة والخاصة ، تم اختيارها بطريقة عشوائية مع التركيز على الشركات الكبرى، ذلك أن وظيفة التدقيق الداخلي تكاد تكون منعدمة في الشركات المتوسطة والصغيرة، كما ركز الباحث على الشركات التي تمتاز بالأقدمية ولها تجربة معتبرة في الحياة الاقتصادية، وكذا الشركات الوطنية الكبرى الموجودة في الشرق والتي تحتل مكانة إستراتيجية هامة، وتنوعت بين شركات إنتاجية، شركات صناعية ، وشركات خدماتية.

بلغ عدد الشركات التي استجابت 50 شركة مع العلم انه تم توزيع الاستبيان على 60 شركة، وبلغ عدد الاستبيانات المعبئة 89 استبيان من أصل 110 موزعة، وبالتالي بلغت نسبة الاستجابة 80.9 ٪ وهي نسبة مقبولة في البحوث الاقتصادية، ويمكن أن نوضح ذلك كما يلي:

خامسا: تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

يلخص الجدول الموالي الخصائص الديموغرافية للمدققين في الشركات محل الدراسة

جدول رقم04: 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
التحصيل العلمي	دون بكالوريا	4	٪4.5
	بكالوريا	2	٪2.2
	شهادة الدراسات التطبيقية	3	٪3.4
	ليسانس	52	٪58.4
	ماجستار	10	٪11.2
	دكتوراه	1	٪1.1
	تخصصات أخرى	17	19.1٪
سنوات الخبرة في مجال التدقيق الداخلي	عامين	2	٪2.2
	من2 الى أقل من 6 سنوات	39	٪ 43.8
	من 6 الى اقل 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 الباحث اعتمادا على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن المدققين من فئة الذكور أكثر من الإناث، كون هذه التخصصات تتطلب نوعا من التفرغ نظرا لكثافة الأعمال خلال السنة، وضرورة التنقل بين وحدات الشركة، أما فيما يخص المركز الوظيفي فنلاحظ أن أعلى نسبة كانت لوظيفة رئيس قسم التدقيق الداخلي وهو مؤشر جيد في الدراسة ذلك أن النسبة الأكبر هم مدققون داخليون يشغلون مراكز وظيفية عالية، لهم السلطة في إدارة وتسيير قسم التدقيق الداخلي في الشركات المدروسة.

من جهة أخرى يلاحظ وجود تنوع في المستوى التعليمي وأن الحاصلين على مؤهلات جامعية هم الأكثر تمثيلا في عينة الدراسة، وهو ما قد يُفسر بأن الشركات تركز على توظيف حملة الشهادات الجامعية الذين لهم التأهيل العلمي لتسيير وآداء وظائف التدقيق الداخلي لما تمتاز به هذه الوظيفة من تعقيدات وضرورة وجود رصيد معرفي، وهو ما يدعم إمكانيّة الوثوق في استجاباتهم والاعتماد عليها بمصداقية عالية.

فيما يخص سنوات الخبرة في مجال التدقيق نلاحظ انها مقبولة على العموم، وقد يفسر النقص في خبرة بعض المدققين الداخليين إلى سببين إما التغيرات التي تمس هياكل الشركة في بعض الأحيان والتي ينتج عنها تغيير مراكز رؤساء الدوائر، أو التأخر في تبني وظيفة التدقيق الداخلي في بعض الشركات وفقا لما نصت عليه المادة 40 من القانون 88/01. إلا أن سنوات الخبرة لعينة الدراسة تبقى مقبولة على العموم مما يجعل المدققين الداخليين قادرين على تكوين آراء ايجابية أو سلبية حول فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، كما يلاحظ من خلال الجدول أن المدققين الداخليين في الشركات محل الدراسة يمتلكون شهادات مهنية بنسبة متواضعة في التدقيق الداخلي لا ترقى الى ما تستلزمه هذه الوظيفة من كفاءة مهنية وتأهيل.

وأخيرا فيما يخص التخصص فيلاحظ أن تخصص التدقيق يأخذ نصيب متواضع مقارنة مع التخصصات الأخرى ويفسر ذلك كون الشركات لا تركز في التوظيف على حملة شهادات التدقيق فقط كون هذا التخصص لا يوجد في كل الجامعات وبعض الجامعات تبنته مؤخرا، وبالتالي فالشركات تعتمد في التوظيف على تخصصات متقاربة مع مجال التدقيق مثل المالية، المحاسبة...

سادسا: اختبار صحة الفرضيات

في إطار الأهداف التي تسعى الدراسة إلى تحقيقها، سنقوم في هذا المبحث باختبار فرضيات الدراسة وعرض نتائجها وتحليلها، تم استخدام اختبار T لعينة واحدة من أجل التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجوبون هو أقل أو أكبر من وسط أداة القياس، حيث تم اختيار القيمة المعيارية للمتوسط بالقيمة 3، وهي تقع في الوسط في المدى الثالث (2.6الى 3.4)، و تم تحديد مستوى الدلالة بنسبة $\alpha=0.05$ عند مستوى ثقة يقدر بـ95٪ حيث اذا كان مستوى المعنوية sig أقل من 0.05 يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والعكس.

1- اختبار الفرضية الأولى

من أجل اختبارها يتم صياغتها بالشكل التالي:

- ✓ **فرضية العدمH0**: لا يراعي المدقق الداخلي نظام إدارة المخاطر للشركة عند التخطيط للتدقيق؛
- ✓ **الفرضية البديلةH1**: يراعي المدقق الداخلي نظام إدارة المخاطر للشركة عند التخطيط للتدقيق؛

جدول رقم 05: نتائج اختبار الفرضية الأولى

عند وضع خطة عمل مهمة التدقيق في شركتكم يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ما يلي:	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	اختبار T	Sig
1. الاعتماد على نظام إدارة المخاطر لتحديد المخاطر ذات الأهمية المحيطة بشركتكم؛	4.42	0.72	1	18.55	0
2. وضع خطة لمهام نشاط التدقيق الداخلي بشركتكم مرتكزة على الأخذ بعين الاعتبار المخاطر؛	4.28	0.93	2	13	0
3. تضمين المهام الاستشارية في خطة التدقيق عند إمكانية تحسين إدارة المخاطر في شركتكم؛	3.89	1.12	6	7.46	0
4. وضع هدف تقييم فعالية برنامج إدارة المخاطر في شركتكم؛	3.93	1.05	4	8.35	0
5. الطريقة التي تتعرف بها شركتكم على المخاطر الجوهرية؛	3.93	0.96	4	9.13	0
6. الطريقة التي تقيم بها شركتكم المخاطر الجوهرية؛	3.88	1.06	7	7.77	0

7. الطريقة التي تحدد بها شركتكم المخاطر المتبقية؛	3.62	0.99	10	5.86	0
8. الطريقة التي تقيم بها شركتكم المخاطر المتبقية	3.61	1.09	11	5.23	0
9. التأكد من أن نظام الرقابة يتعامل مع المخاطر بغرض الوصول بها إلى مستوى القابلية للتحمل	4.26	0.83	3	14.25	0
10. الإجراءات الشكلية في التعامل مع المخاطر بشركتكم؛	3.66	1.16	9	5.35	0
11. مراعاة المخاطر ضعيفة الاحتمال والأثر على شركتكم من أجل ضمان التغطية الشاملة في التدقيق	3.79	1.18	8	6.27	0
المجموع	**3.93**	**1**		**9.2**	**0**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج spss

يلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الأولى قدر بـ 3.93 والذي يقع في الفئة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي وتشير الى درجة موافق، وهو ما يفسر رضا غالبية أفراد العينة على مراعاة المدقق الداخلي لإدارة المخاطر عند التخطيط للمهمة.

بالنسبة للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 1 وهو منخفض نسبيا، ما يدل على تركز الإجابات حول المتوسط الحسابي، أي ان إجراءات التخطيط للتدقيق ومراعاة المخاطر فيها لا تختلف كثيرا من مدقق الى آخر على الرغم من أنهم يمثلون شركات اقتصادية مختلفة.

وقام الباحث بترتيب العبارات الخاصة بهذه الفرضية من أجل تحديد الإجراءات المعمول بها أكثر عند التخطيط للمهمة، وهذا استنادا إلى المتوسطات الحسابية، حيث يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق جدا على الاعتماد على نظام إدارة المخاطر لتحديد المخاطر ذات الأهمية وأنه يتم وضع خطة التدقيق مرتكزة على الأخذ بعين الاعتبار هذه المخاطر، وتليهما بقية الاجراءات.

من خلال الجدول كذلك نلاحظ أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة sig=0.00 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت بـ9.2 وهي أكبر من قيمة t الجدولية

التي تساوي 1.96 عند مستوى دلالة α=0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول النظرية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد صحة الفرضية الأولى كما يلي:

يراعي المدقق الداخلي نظام إدارة المخاطر للشركات محل الدراسة عند التخطيط للتدقيق

2- اختبار الفرضية الثانية

من أجل اختبارها يتم صياغتها بالشكل التالي:

- ✓ **فرضية العدمH0** :لا يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر وتحسينها عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي
- ✓ **الفرضية البديلةH0** : يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر وتحسينها عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي؛

جدول رقم 06: نتائج اختبار الفرضية الثانية

عند وضع خطة عمل مهمة التدقيق في شركتكم يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ما يلي:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمة t المحسوبة	Sig
1. تحديد دوره في عملية إدارة المخاطر بشركتكم في ميثاق التدقيق؛	4.22	0.88	2	13	0
2. تقديم خدمات استشارية لتحسين إدارة المخاطر في شركتكم؛	4.47	5.51	1	2.52	0.014
3. الحصول على معلومات حول المخاطر المتعلقة بالممارسات التشغيلية في شركتكم؛	4.20	0.85	4	13.26	0
4. مراجعة سجل المخاطر المعد من طرف شركتكم؛	3.51	1.09	21	4.34	0
5. فحص نقاط الضعف المحتملة في نظام ادارة المخاطر بشركتكم؛	3.96	0.94	8	9.58	0
6. التأكد من تحديد كل المخاطر المحيطة بشركتكم عند إدارة المخاطر؛	4.01	0.94	6	10.06	0
7. التأكد من اكتمال إجراءات تحليل المخاطر في شركتكم؛	3.92	1.06	10	8.13	0
8. تقييم التقارير المتعلقة بالمخاطر الموجودة في شركتكم للتأكد من دقتها؛	3.83	0.96	12	8.10	0

9. التأكد من أن التقرير المتعلق بالمخاطر قد تم توصيله بالطرق المناسبة في شركتكم ؛	3.98	0.91	7	10.06	0
10. التأكد من أن التقرير المتعلق بالمخاطر قد تم توصيله في الوقت المناسب في شركتكم ؛	3.93	0.97	9	9.02	0
11. الاجتماع مع المدراء التنفيذيين في شركتكم من أجل تحديد المخاطر الموجودة في أقسامهم؛	3.78	1.13	14	6.44	0
12. الاجتماع مع المدراء التنفيذيين في شركتكم من أجل تحديد طريقة إدارة المخاطر بأقسامهم؛	3.74	1.06	15	6.59	0
13. تقييم فعالية التقييم الذاتي المطبق من طرف الإدارة في شركتكم؛	3.64	1.06	18	5.65	0
14. تقييم مدى ملاءمة أسلوب الاستجابة للمخاطر في شركتكم؛	3.73	0.97	16	7.07	0
15. متابعة إجراءات معالجة المخاطر المعتمدة من طرف الإدارة؛	4.03	1.07	5	9.10	0
16. تنسيق جهودكم مع جميع الأطراف المعنية بعملية إدارة المخاطر بشركتكم ؛	4.22	0.87	2	13.19	0
17. إذا قبل الإدارة بمستوى من المخاطر يكون حسبكم غير مقبول يتم مناقشة المسألة معها؛	3.6	1.15	19	4.86	0
18. التأكد من أن الإدارة بشركتكم تقوم بمراقبة برنامج ادارة المخاطر للتأكد من أنه مازال فعال	3.79	1.09	13	6.79	0
19. تنبيه الإدارة العليا إلى أهمية وضع برنامج لإدارة المخاطر عند غيابه في شركتكم؛	3.85	1.23	11	6.55	0
20. تنبيه لجنة التدقيق إلى أهمية وضع برنامج لإدارة المخاطر عند غياب إطار إدارة المخاطر	3.52	1.179	20	4.13	0
21. مناقشة مسؤوليتكم مع الإدارة العليا عند غياب إطار إدارة المخاطر في شركتكم؛	3.7	1.04	17	6.26	0
22. مناقشة مسؤوليتكم مع لجنة التدقيق عند غياب إطار إدارة المخاطر في شركتكم؛	3.33	1.10	22	2.78	0.007
- المجموع	**3.86**	**1.24**	**---**	**7.64**	**0.0009**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج spss

يلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الثانية قدر بـ 3.86 والذي يقع في الفئة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي وتشير الى درجة موافق، وهو ما يفسر رضا غالبية أفراد العينة حول تقييم نجاعة عمليات ادارة المخاطر وتحسينها من طرف المدقق الداخلي عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي للشركات محل الدراسة.

بالنسبة للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 1.24 وهو منخفض نسبيا، يدل على وجود نوع من التقارب بين اجراءات تقييم وتحسين نظم ادارة المخاطر للشركات محل الدراسة.

وقام الباحث بترتيب العبارات الخاصة بهذه الفرضية استنادا إلى المتوسطات الحسابية، وهذا من أجل تحديد أكثر الإجراءات التي يستند إليها المدقق الداخلي عند تقييمه لنظام ادارة المخاطر وتحسينه أثناء تنفيذه لأنشطة التدقيق الداخلي ، حيث يظهر لنا أن فئة الدراسة توافق جدا على أنه يُحدد دور المدقق في إدارة المخاطر في ميثاق التدقيق الداخلي، كما يتم تقديم خدمات استشارية لتحسين نظام ادارة المخاطر، بالإضافة إلى أن المدققين الداخليين في الشركات محل الدراسة يقومون بتنسيق جهوده مع الأطراف المعنية بإدارة المخاطر وهذا اختصارا للجهد والوقت، والحصول على المعلومات المتعلقة بالمخاطر عند تنفيذ نشاطاتهم، وغيرها من الاجراءات التي تفسر الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في تقييم وتحسين نظم ادارة المخاطر في الشركات محل الدراسة.

نلاحظ كذلك أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة اجمالية sig=0.0009 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت بـ7.64وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.96 عند مستوى دلالة α=0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول النظرية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد صحة الفرضية الثانية كما يلي:

يساهم المدقق الداخلي في تقييم نجاعة عمليات إدارة المخاطر وتحسينها عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة

3- اختبار الفرضية الثالثة

من أجل اختبارها يتم صياغتها بالشكل التالي:

- ✓ **فرضية العدمH0** : لا يراعي المدقق الداخلي إدارة المخاطر وتطلعات أطراف الحوكمة عند صياغة تقرير التدقيق؛

✓ **الفرضية البديلةH1** : يراعي المدقق الداخلي إدارة المخاطر وتطلعات أطراف الحوكمة عند صياغة تقرير التدقيق.

جدول رقم 07: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

عند صياغة تقرير التدقيق في شركتكم يأخذ المدقق الداخلي بعين الاعتبار ما يلي:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب	قيمة t المحسوبة	Sig
1. صياغة التقرير متضمن المخاطر المرتبطة بالنشاط الذي تم تدقيقه في شركتكم؛	4.39	0.99	1	13.2	0
2. صياغة ملحق للتقرير يتضمن اقران كل ملاحظة بالخطر المتوقع حدوثه نتيجة للملاحظة؛	3.94	1.15	4	7.73	0
3. صياغة ملحق للتقرير يتضمن كل ملاحظة مقرونة بالأثر المحتمل للخطر حال حدوثه؛	3.92	1.13	6	7.68	0
4. صياغة ملحق للتقرير يتضمن الضوابط الرقابية التي وضعت للحد من هذا الخطر في شركتكم؛	3.98	1.07	3	8.56	0
5. تصنيف المخاطر في ملحق التقرير إلى مخاطر مهمة ومتوسطة ومتدنية؛	3.94	1.08	4	8.24	0
6. مراعاة متطلبات الإدارة العليا في شركتكم عند إصدار رأي المدقق الداخلي؛	4.11	0.95	2	10.94	0
7. مراعاة متطلبات مجلس الإدارة في شركتكم عند إصدار رأي المدقق الداخلي؛	3.85	1.13	7	7.10	0
8. مراعاة متطلبات لجنة التدقيق في شركتكم عند إصدار رأي المدقق الداخلي.	3.63	1.22	8	4.83	0
المجموع	**3.97**	**1.09**		**8.53**	**0.00**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج spss

يلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات الفرضية الثالثة قدر بـ 3.97 والذي يقع في الفئة الرابعة من سلم ليكرت الخماسي وتشير الى درجة إجابة موافق، وهو ما يفسر موافقة غالبية أفراد العينة على أن تأكيد المدقق الداخلي على مراعاة المدقق الداخلي للمخاطر وكذا لتطلعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق عند

بالنسبة للانحراف المعياري الكلي قدر بـ 1.09 وهي نسبة منخفضة نسبيا، تعبر عن وجود نوع من التقارب بين الإجابات أفراد العينة رغم أنهم يمثلون شركات اقتصادية مختلفة.

وقام الباحث بترتيب العبارات الخاصة بهذه الفرضية استنادا إلى المتوسطات الحسابية، وهذا من أجل تحديد أكثر الإجراءات التي يستند إليها المدقق الداخلي عند صياغة تقرير التدقيق، حيث يظهر لنا أن فئة الدراسة توافق جدا على تضمين المخاطر المرتبطة بالنشاط الذي تم تدقيقه في تقرير التدقيق، أما بقية الإجراءات فقد جاءت بدرجة موافق، وبالنسبة لمراعاة متطلبات لجنة التدقيق عند صيغة هذا التقرير فقد جاءت في المرتبة الأخير وهذا راجع كون بعض الشركات محل الدراسة لا توجد على مستواها لجنة تدقيق.

من خلال الجدول كذلك نلاحظ أن جميع فقرات هذه الفرضية هي محققة بمستوى دلالة محسوبة اجمالية sig=0.00 وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى الدلالة الجدولية α=0.05 عند مستوى ثقة 0.95٪ كما أن قيمة t الإجمالية المحسوبة قدرت بـ8.53 وهي أكبر من قيمة t الجدولية ال عند مستوى دلالة α=0.05 وعليه يتم رفض فرضية العدم وقبول النظرية البديلة.

وعليه يمكن أن نؤكد صحة الفرضية الثالثة كما يلي:

يراعي المدقق الداخلي إدارة المخاطر وتطلعات أطراف الحوكمة عند صياغة تقرير التدقيق في الشركات محل الدراسة.

سابعا: نموذج الدراسة الإحصائي المقترح

قبل صياغة النموذج لابد من اختبار إن كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

1- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

حتى يتم اختبار صحة نموذج الدراسة يجب أن تخضع أبعاده إلى التوزيع الطبيعي، حيث يتم إجراء **اختبار كولمجروف – سمرنوف**، ويتم صياغة الفرضيتين التاليتين:

- ✓ **فرضية العدم H0** : تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.
- ✓ **الفرضية البديلة H1**: لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي.

جدول رقم 08: اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار كولمجروف–سمرنوف

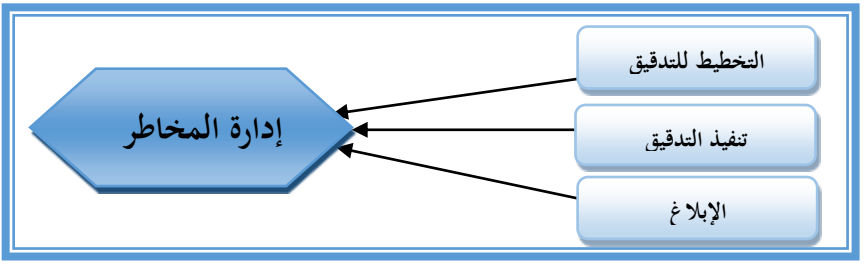
البيانات	الفرضية الاولى	الفرضية الثانية	الفرضية الثالثة	الفرضية الكلية
حجم العينة	89 -	89 -	89 -	89 -
المتوسط	43.26 -	236.35 -	31.78 -	159 -
الانحراف المعياري	7.07 -	15.32 -	5.84 -	23.08 -
اختبار جودة المطابقةK–S	0.87 -	0.796 -	1.03 -	0.703 -
مستوى الدلالة	0.436 -	0.551 -	0.231 -	0.715 -

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن اختبارات جودة المطابقة الأربع هي أكبر من 0.7، أما قيمة مستوى الدلالة للفرضية الكلية والفرضيات الأولى والثانية والثالثة على التولي هي 0.715، 0.436، 0.551 ، 0.231 وكلها أكبر من مستوى دلالة فرضية العدم α=0.05 ، وبالتالي نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

وعليه نقترح نموذج الدراسة المبسط وهذا بعد تقليص عدد المتغيرات الواردة في النموذج الأصلي الذي تم عرضه سابقا، والتركيز على المراحل الثلاث الرئيسية للأعمال التدقيق الداخلي متمثلة في التخطيط، التنفيذ، الإبلاغ كمتغيرات مستقلة وإدارة المخاطر كمتغير تابع.

شكل رقم 04: نموذج الدراسة المبسط



المصدر: من تصور الباحث

2– اختبار صلاحية النموذج

سيتم في هذا الجزء محاولة اختبار فرضية تأثير المتغيرات المستقلة للنموذج على المتغير التابع وهذا استنادا إلى أسلوب **الانحدار الخطي المتعدد**، والنتائج يتم تلخيصها في الجداول الموالية:

جدول رقم09: معاملات الارتباط والتحديد للنموذج

Récapitulatif des modèles[b]					
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	1,000[a]	1,000	1,000	,00000	,972

جدول رقم10:تحليل تباين خط الانحدار– الصلاحية الكلية للنموذج–

ANOVA[b]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	46876,989	3	15625,663	.	0,000
	Résidu	,000	85	,000		
	Total	46876,989	88			

المصدر: برنامج SPSS

كما هو موضح في الجدولين السابقين، فان معامل الارتباط هو 1، وبالتالي هناك ارتباط قوي جدا بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن معامل التحديد يساوي 1 هذا يعني أنه 100% من التباين في المتغير التابع (ادارة المخاطر) مفسر بالتغير في المتغيرات المستقلة (مراحل التدقيق الداخلي)، أي التخطيط للتدقيق الداخلي، تنفيذ التدقيق الداخلي، التبليغ، ومستوى الدلالة SIGيساوي 0,000 وهو أقل بكثير من مستوى الدلالة α=0,05 ، وهذا دليل بأن النموذج ذو أهمية إحصائية.

قدرت قيمة **Durbin-watson** بـ 0.972 بالنسبة للنموذج، وهو يختبر فرضية الاستقلال الذاتي للأخطاء، فقيمته كلما اقتربت وكانت في حدود رقم 2 كلما كان النموذج محقق والاستقلال موجود، وبالتالي نستنتج في هذه الحالة أن النموذج يحقق استقلال ذاتي بين الأخطاء.

3- تحليل الانحدار المتعدد بين الفرضيات الرئيسية والفرضية الكلية

الجدول الموالي يلخص النتائج:

جدول11: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار وتأثير المتغيرات المستقلة على إدارة المخاطر

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,456	2,204		1,114	,268
	1UPO	1,013	,029	,266	35,426	,000
	2UPO	,994	,011	,665	90,143	,000
	3UPO	,744	,031	,190	24,046	,000

من خلال الجدول نلاحظ أن مقطع خط الانحدار قدر بـ 2.456، وأن مستوى المعنوية قدر 0.268 وهو أكبر من مستوى الدلالة α=0.05 وعليه نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة، وبالتالي مقطع الانحدار في هذه الحالة هو0.

كما يظهر من خلال الجدول أن معاملات Bêta للفرضية الأولى والثانية والثالثة بلغت 0.266 ، 0.665 ،0.19 وهي قيم لابأس بها، تعبر عن التأثير الايجابي في العلاقة، وبدلالة قيمة Tمحسوبة تقدر بـ 35.426، 90.14، 24.04 على التوالي وكلها أكبر من قيمة Tالجدولية وبمستوى دلالة 0.00 وهي أقل من قيمة α=0.05 وبالتالي فهي ذات معنوية، وفي هذه الحالة يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة أي أن **هناك أثر ذو دلالة إحصائية للفرضية الأولى والثانية والثالثة على الفرضية العامة للدراسة**، وهذه النتيجة تشير إلى أن أعمال التخطيط وتنفيذ والإبلاغ للتدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة تساهم في إدارة المخاطر.

وعليه يمكن صياغة الفرضية الكلية انطلاقا من الفرضيات الجزئية واستنادا الى معاملات Bêta كما يلي:

الفرضية الإجمالية= 0.266 ف1+0.665ف2+0.19ف3

إدارة المخاطر= 0.266 التخطيط+0.665 التنفيذ+0.19 الابلاغ

من خلال النموذج نلاحظ أن المساهمة الكبيرة للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر هي أثناء **تنفيذ** أنشطة التدقيق الداخلي، ويمكن أن نفسر هذا كون التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية يركز على تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية والذي بدوره يساهم في تحسين وإدارة المخاطر.

خاتمة

يعتبر التدقيق الداخلي واحد من المفاتيح التي توفر ضمانات بأن مخاطر الشركة يتم إدارتها بشكل سليم، حيث شهدت هذه المهنة منذ نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي تطورات هائلة خاصة بعد صدور المفهوم الجديد للتدقيق الداخلي عن معهد المدققين الداخليين، وتغير دوره ليتجاوز عملية فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية إلى وضع عمله في سياق إطار إدارة مخاطر الشركة الخاص لمراجعة برنامج إدارة المخاطر ، إلى جانب تركيز عمله على المخاطر ذات الأهمية، فنشاط التدقيق الداخلي يساعد الإدارة في تحقيق الأهداف من خلال إتباع مراحل التدقيق المنظمة والدقيقة القائمة على المخاطر والتي تهدف في النهاية إلى تحسين فعالية الرقابة و إدارة المخاطر ، ليبقى التكامل والتبادل بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر سمة تسهم في توفير نتائج أكثر فعالية تعود بالنفع على الشركة ككل.

في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة والتي أجريت على مجموعة من شركات المساهمة الموجودة في الشرق الجزائري، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ أعمال التدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة لها دور ايجابي في إدارة المخاطر من خلال مراحله الثلاث الرئيسية (التخطيط، التنفيذ، الإبلاغ) ؛
- ✓ وجود عدد محتشم من المدققين الداخليين الحاملين للشهادات المهنية في التدقيق للشركات محل الدراسة على اختلاف مناصبهم والتي قد تعتبر نقطة ضعف لهذه الشركات؛
- ✓ المدقق الداخلي يقوم بالاستناد على نظام إدارة المخاطر لتحديد وفهم المخاطر المحيطة بالشركة عند التخطيط للتدقيق في الشركات محل الدراسة؛

- ✓ يحرص المدقق الداخلي أثناء التخطيط للتدقيق على التأكد بأن نظام الرقابة يتعامل مع المخاطر بغرض الوصول بها إلى مستوى القابلية لتحمل المخاطر دون التأثير على الأهداف في الشركات محل الدراسة.
- ✓ يحرص المدقق على تضمين الخدمات الاستشارية في خطة التدقيق عند إمكانية تحسين إدارة المخاطر للشركات محل الدراسة؛
- ✓ توافق نسبة كبيرة من المدققين الداخليين في الشركات محل الدراسة على الدور الكبير الذي يلعبه المدقق في تقديم الخدمات الاستشارية التي من شأنها تحسين إدارة المخاطر؛
- ✓ يركز المدقق الداخلي على التأكد من أن المخاطر المحيطة بالشركة تم تحديدها وتقييمها وتحليلها وتوصيلها ومتابعتها بالشكل المطلوب أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة؛
- ✓ يحرص المدقق الداخلي في الشركات محل الدراسة على تنسيق جهوده مع كل الأطراف التي لها علاقة بإدارة المخاطر وهذا لتفادي التكرار وتقليصا للجهد والوقت؛
- ✓ عند صياغة تقرير التدقيق الداخلي يحرص المدقق الداخلي على توريد كل المعلومات الخاصة بالمخاطر المرتبطة بالنشاط محل التدقيق للشركات محل الدراسة؛
- ✓ يظهر الأثر الكبير للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر للشركات محل الدراسة أثناء تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي ويفسر هذا كونه إلى جانب أعمال تقيم وتحسين نظم إدارة المخاطر، فالمدقق أثناء تقييمه وتحسين لنظم الرقابة الداخلية هو يساهم كذلك في إدارة المخاطر باعتبار أن الرقابة أصبحت جزءا لا يتجزأ من هذا الأخير؛

توصيات البحث:

من أجل تجسيد دور التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية بشكل أكثر فعالية لابد من الأخذ بعين الاعتبار ترسيخ ركائز ومقومات نشاط الدقيق الداخلي الفعال، ومن هنا ندرج بعض التوصيات:

- ✓ عقد دورات وتربصات بشكل دوري للمدققين الداخليين تعرفهم على كل المستجدات الدولية الخاصة بالمهنة؛

- ✓ ضرورة تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي في بعض الشركات وإعادة هيكلتها أسفل الإدارة العليا؛
- ✓ تشجيع المدققين الداخليين على اكتساب شهادات مهنية في مجال التدقيق، ومراعاة هذه الشهادات في التدرج الوظيفي داخل مديرية التدقيق الداخلي؛
- ✓ إعطاء تخصص التدقيق نصيبه الكافي من بين التخصصات الموجودة على مستوى الجامعة؛
- ✓ ضرورة إنشاء منظمة مهنية للتدقيق الداخلي في الجزائر تعمل على تنظيم مهنة التدقيق وإصدار معايير تتوافق مع المعايير الدولية وتُلائم خصوصية البيئة الجزائرية؛

المراجع والإحالات

[1] Louis vaurs; **audit interne :enjeux et pratiques a l'international**, édition d'organisation, paris , 2007,p :21.

[2] Naman k.desai , gregory j.gerard, arindam tripathy, **Co-sourcing and external Auditors' reliance on the internal audit function,** The Institute of Internal Auditors Research foundation AltamonteSprings, Florida, 2008, p05

[3] Douglas j anderson , gina eubanks,leveraging **coso across the three line of defense**, distribuer par coso , juillet 2015 , p2

[4] The institute of internal auditors **, the three lines of defense in effective risk management and control**, january2013, p2, disponible sur le site : www.theiia.org.

[5] Ziani abdlhak , **le role de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprise algeriennes**, these de doctorat en science economique, université abou bekr belkaid de tlemcen, 2013/2014, p159

[6] The institute of internal auditors , **risk based internal auditing** , october2014 , p1, sur le site : https://iia.org.uk/resources/risk-management/risk-based-internal-auditing/