

ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية: دراسة ميدانية

أ/ نور الدين مزياني

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

جامعة سكيكدة

المخلص :

Abstract :

The purpose of this study is to identify the degree of coherence between the internal audit practices in the Algerian economic public enterprises and internal auditing standards (version 2008) issued by the Institute of Internal Auditors (IIA), with those standards apply, and Accordingly, we make appropriate recommendations to raise the level of effectiveness of internal audit function in Algerian public economic enterprises. To achieve the objectives of the study, and test its assumption, a questionnaire had been made, and it was distributed to all internal auditors working in a sample of economic public enterprises, which represents 22 companies. The descriptive and the inferential statistical techniques were applied to describe and analyze collected data and test of assumptions study. The study shows that the internal audit practices in economic public Algerian enterprises under study, correspond to a large extent, with the international standards for internal audit. The study recommended the need for more attention to training of human competencies appropriate to the needs of internal audit functions, and work towards the diffusion a culture of internal audit within these companies, and provide an appropriate organizational environment for him, to perform its role efficiently.

Key Words: Internal Audit, International Standards Of Internal Audit, Public economic enterprises.

الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو تحديد درجة توافق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية مع معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، ومن ثم تقديم التوصيات الملائمة لرفع مستوى أداء نشاط التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات. ولتحقيق أهداف الدراسة و اختبار فرضياتها، فقد قام الباحث بتصميم إستبيان مُوجه إلى جميع المدققين الداخليين العاملين بعينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية، مكونة من 22 مؤسسة. و إتمد الباحث أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي و الإستدلالي، لوصف وتحليل بيانات الدراسة، وإختبار فرضيتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، مع تسجيل عدة نقائص. وقد أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام أكثر بتكوين الكفاءات البشرية الملائمة لإحتياجات وظائف التدقيق الداخلي، والعمل على نشر ثقافة التدقيق الداخلي داخل هذه المؤسسات، وتوفير البيئة التنظيمية الملائمة له، لأداء دوره بفعالية عالية.

لكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي، المؤسسة العمومية الاقتصادية.

المقدمة:

تؤدي المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر دورا هاما في عملية التنمية و تحقيق التشابك الاقتصادي وتأمين توازن اقتصادي ملائم؛ ولهذا، فقد حظيت باهتمام بالغ من قبل السلطات العليا من أجل توفير فرص البقاء والنمو لهذه المؤسسات، من خلال تبني إصلاحات مست كافة المستويات. ولعل أبرزها، عمليات التأهيل التنظيمي والإداري، التي هدفت إلى خلق مناخ تنظيمي ملائم، و إستحداث آليات رقابية داخلية، تعمل إلى جانب الآليات الرقابية الخارجية على توجيه هذه المؤسسات إلى تحقيقها أهدافها المرسومة. وقد أدركت الجهات الوصية منذ الثمانينات أن آليات الرقابة الخارجية التقليدية على المؤسسات الاقتصادية العمومية لم تكن فعالة، وذلك أنها رقابة نهائية، ولا يمكن لها الوقوف على كل حقائق التسيير، و بالدقة المطلوبة، لذا طالبت هذه الجهات -مرارا- هذه المؤسسات بتدعيم النظام الرقابي بوظيفة "التدقيق الداخلي"، لتساهم في تحسين وتطوير أداءها الرقابي، بما يمكن من خلق قيمة مضافة و التحكم في المخاطر، وإرساء مبادئ الشفافية، من خلال خدمات التأكيد والإستشارة. غير أن هذه المساهمة المرجوة مرتبطة بمدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية، التي تمثل المقومات أو الشروط الكفيلة بتحقيق أهداف هذه الوظيفة، وتمثل هذه المعايير الإطار المنظم لعمل وممارسات وظيفة التدقيق الداخلي. لقد عملت السلطات العمومية الوصية على وضع تشريعات، ونصوص تنظيمية، تهدف إلى دفع المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تعمل في إستقلالية وموضوعية، وتستخدم وسائل بشرية ومادية كافية وملائمة. وقد تجسد ذلك في المادة (40) من القانون رقم 01/88، ورغم إلغاء هذا القانون سنة 1995، فإن السلطات الوصية واصلت إرسال التعليمات والتوجيهات بضرورة الإهتمام بالتدقيق الداخلي. غير أن واقع الكثير من هذه المؤسسات الاقتصادية العمومية، وما تعانيه من تدهور في أدائها المالي، و شيوع ظاهرة الفساد الإداري والمالي، لا يدل على إستفادتها من مزايا وجود هذا النشاط بها، مما يستدعي القيام بالدراسات الميدانية اللازمة لجمع وتحليل البيانات و المعطيات حول ممارسات التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات، و إستقرارها بشكل علمي و واقعي، و إقتراح الحلول الملائمة، بما يؤدي إلى تفعيل دور التدقيق الداخلي، وتعظيم مساهمته في العملية الإدارية للمؤسسة العمومية الاقتصادية.

أولاً: إشكالية الدراسة: تتلخص إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: هل تتوافق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية مع معايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها؟

ثانياً: أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسات العمومية الإقتصادية من خلال الوقوف على الممارسات الفعلية ومقارنتها بمعايير التدقيق الداخلي الدولية؛ و التعرف على جوانب النقص في هذه الممارسات، وحصراً مختلف الصعوبات التي تعرقل التطبيق الكامل والصحيح لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ومن ثم تقديم إقتراحات لتفعيل دوره أكثر وتعظيم مساهمته في العملية الإدارية للمؤسسة العمومية الجزائرية.

ثالثاً: أدبيات البحث والدراسات السابقة: قام الباحث بمراجعة الكثير من الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بالموضوع، بهدف التعرف على نتائجها، وفيما يلي إستعراض لأهم هذه الدراسات والبحوث:

1) دراسة Al Twaijry (1) (2004): هدفت هذه الدراسة إلى إختبار الكيفية التي تمارس بها مهنة التدقيق الداخلي في دول الخليج العربي، و إلى أي مدى تتوافق تلك الممارسات مع الإرشادات المرفقة بالمعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 400. وقد توصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات التي إستجابت (116 شركة خليجية) تتبع إجراءات مهنية سليمة حينما تقوم بتنفيذ عملية التدقيق، ولكن في معظم الأحيان لا يصل التقرير النهائي عن العملية إلى الإدارة العليا. كما دلّت نتائج الدراسة على وجود عوامل داخلية مؤثرة في القيمة النوعية لأداء التدقيق الداخلي منها قسم التدقيق الداخلي، ودور مدير التدقيق الداخلي، وتوفر ميثاق التدقيق في القسم.

2) دراسة الحيزان (2) (2008): هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على نطاق وتأهيل واستقلال أقسام المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لمواجهة متطلبات الحوكمة، وقد إعتد الباحث لتحقيق هذا الهدف أداة الإستبيان لجمع وعرض وتحليل آراء المدراء والمحاسبين، والمراجعين العاملين في بعض الشركات المساهمة في مدينة الرياض. وقد توصل الباحث إلى أن نطاق عمل المراجعين

الداخليين، وتأهيلهم العلمي والعملية و الإستقلال المهني المتاح لهم في عينة الدراسة تتفق - إلى حد كبير - ومتطلبات الحوكمة.

(3) دراسة Marais⁽³⁾ (2009): تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أهداف و طرق تنفيذ برامج الرقابة على نوعية التدقيق الداخلي طبقا لإرشادات معايير التدقيق الداخلي الخاصة بهذا الموضوع (1300،..). وقد توصل الباحث إلى أن هذه البرامج تؤدي إلى رفع مستوى المهنية، و تسمح بطريقة نوعية، تنافسية، وتميز مهنة التدقيق الداخلي، من خلال عمليات التقييم الداخلية و الخارجية المستقلة والدورية.

(4) دراسة Bota-Avram and Palfi⁽⁴⁾ (2009): كان الهدف الرئيس لهذا البحث هو تحديد الطرق الأكثر إستعمالا في تقييم أداء التدقيق الداخلي بإتباع منهج التحليل الأساسي. وقد توصل الباحثان إلى أن القيمة المضافة التي يساهم بها هذا النشاط ذات أهمية بالغة، الأمر الذي يدفع بالمدققين الداخليين إلى البحث عن أفضل الطرق في قياس وتقييم فعالية التدقيق الداخلي. كما بين البحث وجود عدة طرق وأدوات بعضها كمية، وأخرى نوعية، والبعض الآخر يجمع بين العوامل الكمية و النوعية كما هو حال نموذج بطاقة الأداء المتوازن. ويرى الباحثان أن إختيار طريقة التقييم أو القياس يتعلق بتحقيق الهدف الرئيسي منه، ألا وهو الحصول على تصور ملائم لفعالية التدقيق الداخلي.

(5) دراسة Burnaby et al⁽⁵⁾ (2009): تهدف هذه الدراسة إلى تحديد درجة توافق ممارسات التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية، بلجيكا، إيطاليا، هولندا، المملكة المتحدة و إيرلندا، مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، ومن ثم تحديد الفروق في الإلتزام بهذه المعايير بين هذه البلدان. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم إعداد إستبيان، و توزيعه على المدققين الداخليين المنخرطين في معهد IIA، والبالغ عددهم 62297. وقد كانت نسبة الإستجابة لا تتعدى 6%. أظهرت الدراسة وجود فروق جوهرية في الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية بين البلدان المذكورة، كما أظهرت النتائج مستويات مرتفعة لعدم توافق الممارسات مع متطلبات المعيارين 1300 و 2600.

رابعا: فرضية الدراسة: قمنا بتحديد فرضية واحدة لتكون منطلقا لدراستنا هذه، والتي نوجزها فيما يلي : " لا تتفق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية مع معايير التدقيق الداخلي الدولية."

خامسا: منهجية الدراسة: إشكالية البحث مستمدة من واقع المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، و من ثم فالمنهج الوصفي التحليلي وفق المسح بالعينة يمكننا من تحليل و تفسير حالة وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة من الوظائف الحديثة في هذه المؤسسات، و ذلك بالإستناد إلى مختلف الأدبيات و المساهمات في مجال التدقيق الداخلي.

سادسا: مجال، مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية، وعددها (22) مؤسسة وطنية كبرى، لديها تقاليد إدارية مترسخة، وتجربة معتبرة، حيث أن 20 مؤسسة منها تم تأسيسها قبل عام 1990 م. وقد تم إختيارها على أساس تجربتها في التدقيق الداخلي، التي لا تقل عن ثلاث سنوات، فيمكن أن تسمح هذه المدة بترسيخ ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسة، ويصبح لدى المدققين الداخليين طريقة عمل منظمة ومتعارف عليها، وهكذا يمكن إجراء تقييم موضوعي لهذه الممارسات. يرى الباحث أن خضوع هذا الصنف من المؤسسات لأطر تشريعية وهيئات وصية واحدة، يجعل طرق تسيير هذه المؤسسات، ونظرتها إلى نشاط التدقيق الداخلي متشابهة، وبالتالي، تعكس نتائج هذه الدراسة حقيقة ممارسات التدقيق الداخلي في باقي المؤسسات الاقتصادية العمومية المماثلة، و يمكن إستخلاص نتائج علمية سليمة من هذه الدراسة. أما عينة الدراسة فقد شملت كامل المجتمع، أي بتطبيق أسلوب المسح الشامل بتوزيع الإستبيانات على جميع مسؤولي التدقيق الداخلي و المدققين الداخليين على إختلاف درجاتهم في المؤسسات محل الدراسة، والبالغ عددهم (109)، وقد تم إسترجاع 62 إستبيان قابلة للإستعمال، مع العلم أن عدد المؤسسات التي إستجابت هو 18 مؤسسة.

سابعا: أساليب جمع وتحليل البيانات : إعتمدنا في جمع بيانات الدراسة على المسح المكتبي، و ذلك لجمع البيانات الثانوية لتحديد الإطار النظري للدراسة؛ وعلى أداة الإستبيان، و ذلك لجمع البيانات الأولية، حيث تم تصميمها لهذه الغاية و توزيعها على عينة الدراسة. و لغرض إختبار الإتساق الداخلي للإستبيان، إستخدم الباحث معامل ألفا كرومباخ (Alpha Cronbach)، حيث بلغت قيمته 00.9839، وهي تطمئن على مصداقية أداة الدراسة. تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالإستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS)، حيث استخدمت النسب المئوية و التكرارات

لوصف الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة، إضافة إلى الوسط الحسابي و الانحراف المعياري لترتيب وبيان مدى الإلتزام بالمعايير الدولية الحديثة للتدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة، من وجهة نظر أفراد العينة. كما تم إجراء اختبار T لإختبار مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في هذه المؤسسات.

ثامنا: الإطار النظري للدراسة: لقد أوصت التقارير الصادرة عن هيئات ومراكز بحث بضرورة الإهتمام بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الشركات، و ترتب على ذلك تضمين شروط القيد في العديد من البورصات العالمية ضرورة إنشاء قسم خاص بالتدقيق الداخلي في الشركات التي تريد قيد أسهمها في تلك البورصات. ففي أواخر 2003 أقرت لجنة تبادل الأوراق المالية "SEC" في الولايات المتحدة الأمريكية لائحة بضوابط حوكمة الشركات تضمنت طلباً بوجود نشاط تدقيق داخلي في الشركات المدرجة في بورصة نيويورك "NYSE"، و ذلك لتحسين مستوى تطبيق الحوكمة في تلك الشركات.⁽⁶⁾ وقد إعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المنشأة، فقد أكدت لجنة Cadbury على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير وضمان تحكم فعال في تسيير المنشأة، وحتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها، يجب أن تكون مستقلة وموضوعية وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.⁽⁷⁾ وفي هذا الاتجاه، فقد أدرك معهد (IIA) في أواخر التسعينيات أهمية وضرورة تطوير المبادئ التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي وطبيعة المعارف والمهارات الضرورية لها، لتعزيز دور هذه المهنة في عملية حوكمة الشركات. ويمكن أن نلمس هذا التطوير في ثلاثة مستويات. أما المستوى الأول فيتمثل في إعادة تعريف التدقيق الداخلي، ففي نشرته الرسمية عام 1999، عرّف معهد IIA التدقيق الداخلي بأنه "نشاط تأكيدي إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة و حوكمة الشركات"⁽⁸⁾. بموجب هذا المفهوم الحديث، فإن التدقيق الداخلي يشتمل على وظيفتي التأكيد والإستشارة⁽⁹⁾. أدى هذا التوسع في خدمات التدقيق الداخلي إلى حدوث تطور في أهدافه، فبعدما كان هدفه الرئيسي هو توفير رقابة داخلية فعّالة بتكلفة معقولة، أصبح يهدف إلى زيادة قيمة الشركة و تحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط

إستراتيجية المنشأة و توفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية؛ تقييم و تحسين فاعلية إدارة المخاطر؛ تقييم و تحسين فاعلية الرقابة؛ تقييم و تحسين فاعلية عمليات حوكمة الشركات".⁽¹⁰⁾ أما على المستوى الثاني، فقد أصدر معهد IIA عام 2000 دليلاً جديداً لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.⁽¹¹⁾ وقد أشار كل من Dana & Larrey إلى أن وجود دليل أخلاقيات لمهنة التدقيق الداخلي يعد عاملاً أساسياً في دعم حوكمة الشركات، إذ أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت بتطورها تخدم أطرافاً يمارسون دوراً هاماً في عملية الحوكمة مثل لجنة التدقيق، المدقق الخارجي ومجلس الإدارة، و كذلك تضيف قيمة لهؤلاء الذين يخضعون للحكومة مثل الإدارة العليا والوحدات التنظيمية الموجودة في المنشأة، عن طريق التأكد من رسم الأهداف الإستراتيجية لهذه الوحدات بطريقة تحقق مصالح جميع الأطراف و بأساليب نزيهة⁽¹²⁾. أما المستوى الثالث فيتمثل في قيام معهد "IIA" عام 2001، بإصدار معايير حديثة لمواكبة المستجدات في بيئة الأعمال، وهي متسقة مع تعريف التدقيق الداخلي الصادر عام 1999م، الذي أوضح طبيعة التدقيق الداخلي و دوره، ونطاق تدخله. وهذه المعايير هي بمثابة الإطار المنظم لعمل نشاط التدقيق الداخلي، لما توفره من إرشادات للمدققين الداخليين، وتوضيح كيفية قيامهم بمسؤولياتهم المهنية، بما يضمن تحقيق غاية هذا النشاط ألا وهي إضافة قيمة للمنظمة، ومساعدتها على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم خدمات تأكيدية وإستشارية حول نظم الحوكمة، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية. وفي نفس الوقت، تشكل هذه المعايير المقاييس التي يمكن بواسطتها تقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي في أي منظمة.

تاسعا: تحليل البيانات

1/ وصف خصائص عينة الدراسة

المركز الوظيفي: يبين الجدول رقم(1) أن غالبية المجيبين هم من غير المدققين المساعدين بسنة تتعدى 77.48%، وهو ما يدعم نتائج الدراسة، باعتبار أن لديهم إلمام ودراية بواقع ممارسات التدقيق الداخلي، بحكم مسؤولياتهم الوظيفية، وتجربتهم المعنوية في هذا المجال. كما نجد أن 24.19% منهم هم برتبة مدراء التدقيق الداخلي. وعموماً، يدل هذا التوزيع الوظيفي للمدققين على تحقق معنى إستقلاليتهم الفردية.

الجنس: يشير الجدول رقم(1) إلى أن 87.10% من المجيبين هم ذكور، وأن نسبة الإناث لا تتجاوز 12.90%، وهذا ما يدل على عدم إقبال المرأة على العمل في مجال التدقيق الداخلي، وعدم رغبة الكثير من المؤسسات في توظيفها لهذا الغرض. و يمكن أن يفسر ذلك بصعوبة المهنة على المرأة، بالنظر إلى طبيعة عمل التدقيق الداخلي، الذي يتميز بكثافة الأعمال خلال السنة، وما تتطلبه من تنقلات بين وحدات المؤسسة لإنجاز المهام، ومتابعة التقارير.

العمر: يلاحظ على التوزيع العمري لأفراد العينة أن 40% من المجيبين لا تقل أعمارهم عن 45 سنة، و أن 67.75% لا تقل أعمارهم عن 35 سنة، وهو مؤشر جيد على وجود تأثير إيجابي لأعمار المدققين الداخليين في المؤسسات محل الدراسة في التطبيق الجيد لقواعد ومبادئ مهنة التدقيق الداخلي.

عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الداخلي: يوضح الجدول رقم(1) أن المدققين الداخليين في المؤسسات محل الدراسة يتمتعون بخبرات متواضعة في ممارسة التدقيق الداخلي، حيث أن 61.29% من أفراد العينة تقل خبرتهم عن 06 سنوات، بينما لا تتعدى نسبة الذين يتمتعون بخبرة لا تقل عن 12 سنة 14.51%. ويعود ذلك إلى حداثة تجربة الكثير من المؤسسات الاقتصادية العمومية في هذا المجال، و تأخرها في تطبيق المادة 40 من القانون 88/01.

المؤهل العلمي: يلاحظ أن نسبة 70.96% من أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس، فيما لا تشكل نسبة حملة شهادات ما بعد التدرج إلا نسبة 06.45%. وعلى العموم، يتضح من نتائج التحليل أن سياسة التوظيف في التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة تركز على توظيف حملة الشهادات الجامعية العليا، التي تضمن -إلى حد ما- التأهيل العلمي المناسب للموظفين للإضطلاع بمهامهم في وظيفة التدقيق الداخلي في إطار تخصصهم.

التخصص: يتضح أن ما نسبته 62.90% من المجيبين ذوي تخصصات المالية والمحاسبة. في المقابل يشكل ذوي تخصص إدارة الأعمال نسبة 20.96%. وفي تقدير الباحث أن تفضيل المؤسسات محل الدراسة لحاملي الشهادات في تخصصات المحاسبة والعلوم المالية يفسر بوجود فكرة سائدة أنهم أقدر من غيرهم على ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، بإعتبار أنهم قد إكتسبوا معارف كافية في مفاهيم التدقيق ومنهجيته وأدواته،

ضمن مسارهـم البيداغوجي الجامعي، وبالتالي فليس هناك حاجة ملحة لإجراءهم تكوينا قبل ممارسة التدقيق الداخلي على الأقل.

الشهادة المهنية: يتضح من الجدول رقم(1) أن ما نسبته 64,5% من المجيبين لا يحملون شهادات مهنية في التدقيق. في المقابل، نجد نسبة حملة الشهادة المهنية في التدقيق الداخلي(D.P.A.I) على الأقل، لا تتعدى 19.5% . بينما بلغت نسبة حملة الشهادات المهنية في التدقيق الخارجي فقط 19.5%، وهذا ما يفسر إتجاه الكثير من المؤسسات محل الدراسة إلى توظيف حملة الشهادات في المحاسبة والعلوم المالية، بسبب ندرة من يحملون شهادة مهنية في التدقيق الداخلي، وذلك لقلّة برامج التكوين للحصول على هذه الشهادة في الجزائر.

2/ تحليل آراء أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسات محل الدراسة:

يبين الجدول رقم (2) ملخصا للوصف الإحصائي لآراء وتصورات أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة. وبصورة عامة، يتبين من الجدول ما يلي:

➤ هناك إلتزام مقبول(80.98%) لدى المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعارف عليها، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على مدى تطبيق هذه المعايير في ممارسات التدقيق الداخلي في مؤسساتهم 4.0410 من أصل 5 درجات، و بانحراف معياري يقدر بـ 0.911، وهذا ما يدل على أن درجة تقييم تطبيق هذه المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لا تختلف كثيرا من مدقق إلى آخر. وقد كانت أكثر الفقرات تطبيقا، فقرة تخطيط المهمة، حيث بلغ متوسط درجة تقييم أفراد العينة حول تطبيق هذه الفقرة 4.524 من أصل 5 درجات، أي بنسبة تطبيق تقدر بـ 90.48%، بينما كان أقل متوسط حسابي 2.919 لإجابات العينة حول تطبيق الفقرة الخاصة بالتنسيق، حيث لم يتجاوز متوسط نسبة التطبيق 58.38%.

➤ نلاحظ أن قيمة الإنحراف المعياري في إجابات أفراد العينة منخفضة نسبيا، وهو ما يدل على تركّز الإجابات حول المتوسط الحسابي، أي أن غالبية أفراد العينة كانت إجاباتهم متشابهة على الرغم من أنهم يمثلون مؤسسات إقتصادية عمومية مختلفة، وهذا ما يدل

على أن معايير التدقيق الداخلي الدولية يتم مراعاتها (إلى حد كبير) بالمؤسسات محل الدراسة، بما يضمن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها.

➤ حظيت الفقرات التالية: الإستقلالية والموضوعية، التخطيط، الإتصال والمصادقة، التخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، والتقرير ونشر النتائج، بنسب تطبيق جيدة، حيث زادت المتوسطات الحسابية لتقييم أفراد العينة لتطبيق هذه الفقرات عن 4.21 من أصل 5 درجات، وهذا ما يدل على أن المعايير المتعلقة بها يتم الإلتزام بها وتطبيقها.

➤ لم تتجاوز درجة الإلتزام بمتطلبات معياري التنسيق، والرقابة النوعية، من وجهة نظر أفراد العينة، 02.919، و 03.374، على التوالي، أي أنهما لم يحضيا باهتمام كبير في ممارسات التدقيق في المؤسسات محل الدراسة.

3/ إختبار فرضية البحث: و لإختبار هذه فرضية الدراسة، تم إستخدام إختبار T ، حيث يشير الجدول رقم (3) إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول إلتزام وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعارف عليها، ذات معنوية عند $(\alpha = 0.05)$ ، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، التي نقول: "إن ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية محل الدراسة تتفق مع معايير التدقيق الداخلي الدولية". وهو ما يعني بالضرورة أن وظائف التدقيق بهذه المؤسسات تتمتع بفعالية مقبولة نتيجة لتطبيقها لمعايير التدقيق الداخلي الدولية.

الخاتمة

نتائج الدراسة: لقد سمحت معالجة وتحليل البيانات المتعلقة بواقع ممارسات التدقيق الداخلي في عينة من المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية، من إستخلاص النتائج التالية:

- تتفق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية محل الدراسة بدرجة مقبولة (80.98%) مع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المعتمدة، وذلك لإدراك الهيئات العليا، و المدققين الداخليين في هذه المؤسسات لأهمية الإلتزام بهذه المعايير في ضمان تحقيق أهداف التدقيق الداخلي وجودة أعمال التدقيق؛

- أظهرت نتائج الدراسة أن وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة تعاني عجزا معتبرا في عدد المدققين الداخليين، بسبب عدم تمكنها من توظيف الكفاءات المطلوبة والملائمة للوفاء بمسؤولياتها وتحقيق أهدافها. كما أظهرت هذه النتائج وجود نقائص على مستوى نوعية المدققين الداخليين، منها ضعف خبرتهم المهنية، عدم حيازتهم على شهادات مهنية في التدقيق الداخلي، وعدم وجود تنوع ملائم في تخصصاتهم الأكاديمية. في المقابل، نجد أن المدققين الداخليين يتمتعون بمستوى أكاديمي عال، ودرجة كبيرة من الوعي المهني، والحرص على تحسين وتنمية معارفهم ومهاراتهم من خلال المشاركة في الدورات التكوينية وملتقيات، إضافة إلى مطالعة الكتب المتخصصة؛

- تحظى وظيفة التدقيق الداخلي في أغلب المؤسسات محل الدراسة بمكانة تنظيمية ملائمة، من حيث إستقلاليته التامة عن الأنشطة والإدارات الأخرى، و إرتباطها إداريا بالإدارة العليا، و تمتعها بحجم ملائم، و خضوع عملها إلى ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد في المؤسسة؛ إلا أن رفع تقارير نشاط التدقيق الداخلي، وتقارير المهام المنجزة إلى المدير العام حصرا، وتفرده بصلاحيات مهمة لها تأثير مباشر على إستقلالية هذا النشاط، وهي المصادقة على خطة التدقيق السنوية، وتعيين مسؤول التدقيق الداخلي، تدل على عدم وجود إرتباط وظيفي دائم لمسؤول التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة، و أن إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي مهددة.

- إن ما يميز طبيعة الخدمات التي تقدمها وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية محل الدراسة أنها خدمات تأكيدية، تتعلق بدرجة أولى بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المالية والتشغيلية. وفي المقابل، يقوم المدقق الداخلي بدور متواضع جدا في تقديم الخدمات الإستشارية لإدارة المؤسسة؛

- ضعف مستوى التنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي، نتيجة عدم إيلاء مجالس الإدارة بهذه المؤسسات الإهتمام الكافي لوجود مثل هذا التنسيق، وعدم إدراك أو تجاهل فوائده في ترشيد تكلفة التدقيق، و تعزيز مساهمة المدقق الخارجي في دعم إلتزام المؤسسات العمومية الإقتصادية بمبادئ الحوكمة، إضافة إلى الإستفادة من خبرته في تحسين كفاءة المدققين الداخليين من خلال الإحتكاك بهم؛

- إن إعتقاد أغلب المؤسسات محل الدراسة لميثاق التدقيق الداخلي، وتمتع هذا النشاط بمكانة تنظيمية ملائمة، يدل على وجود إدراك من جانب مجالس الإدارة والإدارات العليا في هذه المؤسسات لأهمية دور هذا النشاط. إلا أن ذلك غير كاف بسبب ضعف دعم هذه الهيئات لإستقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي، و وجود غموض لدى الموظفين بحقيقة أهداف التدقيق الداخلي، و الخدمات التي يقدمها، نتيجة للقصور في تطبيق سياسة إتصالية فعالة، تمكن من التعريف بنشاط التدقيق الداخلي، وتبديد كل الأفكار الخاطئة عنه؛

التوصيات: في ضوء نتائج الدراسة الميدانية، ومن أجل تحسين ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية العمومية الجزائرية، نورد بعض التوصيات، التي نتوجه بها إلى الجهات المعنية بتطوير هذه المهنة في الجزائر:

- إدخال تعديلات على بعض مواد القانون التجاري الجزائري، خاصة تلك المتعلقة بتسيير الشركات، بما يجعلها متناسقة مع ما تقتضيه مبادئ الحوكمة، بحيث يتم إعادة النظر في تركيبة وصلاحيات مجالس الإدارة، وإلزام الشركات بإنشاء لجان متخصصة إشرافية، ومنها لجنة التدقيق، حيث تمنح لها صلاحيات تعيين مدير التدقيق الداخلي بالمؤسسة، والمصادقة على ميثاق خطط التدقيق الداخلي، إضافة إلى التنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي، و نقترح عدم السماح برئاسة هذا المجلس من قبل المدير العام للمؤسسة، لتلافي تركيز السلطة في يده؛

- تفعيل بورصة الجزائر كعامل مساعد على زيادة الإهتمام بنشاط التدقيق الداخلي، فقد لاحظنا من خلال أجوبة المدققين الداخليين في مجععي صيدال، ورياض سطيف، أن الأهمية المعطاة لهذه الوظيفة والممارسات التدقيقية فيهما هي أحسن حالا بالمقارنة مع المؤسسات التي لم تدرج أسهمها في البورصة؛

- تدعيم هياكل التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية بالوسائل المادية والمالية الكافية، وذلك لتحقيق الإستقلالية الكاملة لهذه الوظيفة. و هو ما سيكون له أثر إيجابي على سرية، وسرعة أعمال التدقيق الداخلي؛

- وضع خطة إستراتيجية ملائمة وواضحة المعالم في وظيفة التدقيق الداخلي، تحدد هذه الخطة سياسات التوظيف، الترقية، التكوين، والتحفيز؛ كما يجب وضع دليل عملي شامل

يؤطر كافة أعمال المدققين، ويوجههم إلى الطريقة الصحيحة في أداءها، ويُمكن مدير التدقيق الداخلي من الإشراف والتنسيق الفعال بين أعمال ونتائج التدقيق؛

- تحويل جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) إلى معهد، على غرار ما هو موجود في البلدان المتقدمة في هذا المجال، و أن يعمل على تنظيم دورات تكوينية دورية، تتوج بمنح شهادات مهنية ذات صبغة دولية؛

- تنظيم ندوات وملتقيات متخصصة بصفة دورية لفائدة المدققين الداخليين و رؤساء مجالس الإدارة والمدراء العامين في المؤسسات الإقتصادية العمومية، تتناول مواضيع حوكمة الشركات، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، مع التركيز على إبراز المساهمة الفعالة لنشاط التدقيق الداخلي في تقييمها وتطويرها.

- نقترح إجراء دراسة ميدانية مقارنة بين ممارسات التدقيق الداخلي في كل من المؤسسات العمومية والخاصة، لتكون نتائج هذه الدراسة قاعدة في إعداد معايير للتدقيق الداخلي وقواعد للسلوك المهني خاصة بالجزائر، تأخذ بعين الإعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية، وتكون ملزمة، ومتوافقة مع الإطار المرجعي الدولي للتدقيق الداخلي.

الإحالات والمراجع:

¹- A.Al Twajjry, « An Evaluation of the performance of internal auditing in the Arabian Gulf Region », *Accounting Arabic Review*, N 1, Vol 7, Bahrain University, Kingdom of Bahrain, May 2004.

²- أسامة بن فهد الحيزان، " تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة "، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، الجزء 1، العدد 70، 2008.

³- M. Marais, «Quality assurance in internal auditing: An analysis of the standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA) », *Meditari Accountancy Research*, Vol. 12 No. 2, 2004.

⁴- C. Bota-Avram and C. Palfi , « Measuring and assessment of internal audit's effectiveness », *Annals of Faculty of Economics*, Vol 3, Issue 1, University of Oradea, Romania, 2009.

⁵- P. A. Burnaby et al, « Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 9, 2009.

⁶- سليمان محمد مصطفى ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية ، مصر ، 2006، ص.186.

⁷-B. Richard & D. Miellel, « La dynamique de gouvernement d'entreprise », Ed. Organisation, paris, 2003, P.06

⁸- Institute of internal auditors (IIA) ; **Definition of internal auditing , on side of IIA** : www.theiia.org

⁹- Institute Of Internal Auditors (IIA), « International standards for Professional practice of internal auditing », Florida, USA, 2008, on site of IIA www.theiia.org/Glossairy

¹⁰- صفاء العاني و محمد العزاوي، التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات و دوره في زيادة قيمة الشركة، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال- التحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة. الأردن، يومي 28/29 أفريل 2009، ص.04

¹¹- للمزيد أنظر: Institute of internal auditors(IIA), « Code of ethics », on site of

IIA: www.theiia.org

¹²-H.Dana and R .Larry, **Internal Auditing and Organizational Governance"**, **Research Opportunities in Internal Auditing**, the Institute of Internal Auditors, 2003, www.theiia.org

¹³-Institute Of Internal Auditors(IIA), « International standards for Professional practice of internal auditing », Florida, USA, 2008, on site of IIA www.theiia.org.

الملحق:

الجدول رقم: (1) الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة(%)
المركز الوظيفي	مدقق داخلي رئيسي	20	32
	مدير التدقيق الداخلي	15	24
	مدقق داخلي مساعد	14	23
	رئيس مهمة	11	18
	مسؤول خلية التدقيق الداخلي	2	3
	المجموع	62	100
الجنس	ذكر	54	87
	أنثى	8	13
	المجموع	62	100
العمر	أقل من 35 سنة	20	32,5
	من 35 إلى أقل من 45 سنة	17	27,5
	45 سنة فأكثر	25	40
	المجموع	62	100
عدد سنوات الخبرة	أقل من سنتين	14	22,5

38,5	24	من 2 إلى أقل من 6 سنوات	في مجال التدقيق الداخلي
24,5	15	من 6 إلى أقل من 12 سنة	
14,5	9	12 سنة فأكثر	
100	62	المجموع	
5	3	ثلاثة ثانوي أو أقل	المؤهل الأكاديمي
9,5	6	شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية	
71	44	شهادة ليسانس	
8	5	شهادة مهندس	
6,5	4	شهادة في الطور ما بعد التدرج	
100	62	المجموع	
35,5	22	محاسبة	التخصص
27,5	17	علوم مالية	
21	13	إدارة الأعمال	
16	10	تخصصات أخرى	
100	62	المجموع	
64,5	40	بدون شهادة مهنية	الشهادة المهنية في التدقيق
1,5	1	خبير محاسبي	
14,5	9	محافظ حسابات	
16	10	شهادة مهنية في التدقيق الداخلي (DPAI)	
3,5	2	محافظ حسابات + شهادة (DPAI)	
100	62	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الإستبيان

الجدول رقم: (2) نتائج آراء أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسات محل الدراسة

الدرجة الوصفية	درجة التطبيق (%)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محاور معايير التدقيق الداخلي الدولية
مقبولة	79.35	1.764	03.967	الهدف، السلطة والمسؤولية
جيدة	86.40	0.777	04.320	الاستقلالية والموضوعية
مقبولة	83.45	0.714	04.172	الكفاءة والعناية المهنية
متوسطة	67.49	1.271	03.374	الرقابة النوعية
جيدة	85.76	0.866	04.288	التخطيط
جيدة	88.38	1.102	04.419	الإتصال والمصادقة
مقبولة	78.54	1.093	03.927	السياسات والإجراءات
متوسطة	58.38	1.217	02.919	التنسيق
مقبولة	76.69	0.803	03.834	رفع التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة
مقبولة	80.01	0.776	04.000	طبيعة العمل
جيدة	90.48	0.818	4.524	التخطيط للمهمة
جيدة	88.29	0.641	4.4147	تنفيذ المهمة
جيدة	88.46	0.619	04.423	التقرير ونشر النتائج
مقبولة	79.73	0.935	03.986	المتابعة
مقبولة	80.98	0.911	4.0410	الإتجاه العام

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS

الجدول رقم: (3) نتائج إختبار t لفرضية تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسات محل الدراسة

المعنوية	درجة الحرية	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
00.000	61	34.896	0.911	4.0410	تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية

المصدر: نتائج التحليل بالإعتماد على برنامج SPSS