

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة فرحات عباس سطيف-1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

التخصص: إدارة أعمال المؤسسات

الشعبة: علوم التسيير

تحت عنوان:

تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار

المرجعي الدولي للممارسات المهنية

دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف

تحت إشراف:

من إعداد الطالبة:

أ.د. بالرقبي تيجاني

كشاط منى

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	1- جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. رواجي عبد الناصر
مشرفا ومقررا	1- جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. بالرقبي تيجاني
مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر قسم أ	د. عجلان العياشي
مناقشا	1- جامعة سطيف	أستاذ محاضر قسم أ	د. العايب عبد الرحمان
مناقشا	1- جامعة سطيف	أستاذ محاضر قسم أ	د. شريقي عمر
مناقشا	جامعة سكيكدة	أستاذ محاضر قسم أ	د. مزياني نور الدين

السنة الجامعية: 2019/2018.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمه تتم الصالحات والحمد لله على نعمة العلم.

- في البداية أود أن أقدم الشكر واعتترف بالفضل لك لمن ساهم من بعيد أو من قريب في إكمال هذا العمل وإنجازته سواء بالتوجيه أو الدعم أو المناصحة، وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور بالرقمي تيجاني، الذي أشرف على هذا العمل منذ بدايته ناصحا ومشجعا وصابرا ومتفهما.

- كما أتوجه بأسمى عبارات التقدير والامتنان إلى أخي وأستاذاي الدكتور كشاط أنيس إلى كل ما قدمه من نصح أو توجيه أو تشجيع طيلة مشواري الجامعي.

- وأوجه شكر خاص إلى زميلاتي وصديقاتي نشيدة أحططاش، فايزة محلب، أمينة كشاط، أمينة بن ميهوب.... اللاتي كانوا رفيقات بالنصيحة، داعمات بالأمل، مواسيات إذا أملت المتاعب.

- إلى أعضاء اللجنة الذين تحملوا عناء قراءة هذا العمل وتكرموا بتقييمه.

- إلى كل إطارات المؤسسات الذين تفضلوا علي باهتمامهم ومساعدتهم لإنجاز الدراسة الميدانية.

إهداء

إلى الوالدين الكرمين.....برا وإحسانا

إلى زوجي العزيز..... ودًا ورحمة

إلى أولادي.....عطفًا وحنانًا

إلى إخوتي.....تآزرًا وتلاحمًا

إلى أساتذتي.....تقديرًا وامتنانًا

إلى أقاربي ومعارفي.....فخرًا واعتزازًا

أهدي ثمرة جهدي.

كشاط منى

الملخص

1. الملخص باللغة العربية.
2. الملخص باللغة الفرنسية (Résumé).
3. الملخص باللغة الانجليزية (Abstract).

تطوير واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف

تهدف من وراء هذه الدراسة التعرف على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف التي تتوافر على أقسام التدقيق الداخلي، وكذلك التعرف على مدى تطبيقها والتزامها بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، على اعتبار أن هذا الأخير يضم أفضل الممارسات المطلوبة لمزاولة مهنة التدقيق الداخلي دوليا، ويعزز الثقافة الأخلاقية فيها، ويشكل في حد ذاته أداة لقياس أداء ممارسي المهنة؛ كما يرجع له الفضل في إكساب هذه المهنة الصبغة العالمية.

باستعمال أداة الاستبيان، الذي قمنا بتوزيعه على أقسام التدقيق الداخلي التابعة لـ 32 مؤسسة توصلنا إلى أنها تعمل ببعض عناصر الإطار المرجعي وليس كلها. فهي تعمل وفقا لرسالة التدقيق الداخلي وتلتزم بالمبادئ الأساسية له وتحترم قواعد أخلاقيات المهنة، وتلتزم ببعض المعايير الدولية. وأنها لا تولي اهتماما بعمليات إدارة المخاطر ولا بممارسات الحوكمة، بل تهتم وبدرجة مقبولة بعملية الرقابة الداخلية فقط، بما يؤكد على أنها لا تمثل للأدوار الحديثة المتوقعة منها. كما توصلنا إلى أن أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة لا تلجأ لإطلاقا إلى برامج ضمان وتحسين الجودة، بما يشير على أنها ليست على دراية بأهمية هذه البرامج في المساعدة على الالتزام المستمر بمتطلبات الإطار المرجعي الدولي.

تؤكد كل هذه النتائج الحاجة إلى تطوير الممارسات المهنية السارية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ووفقا لما تتطلبه عناصر الإطار المرجعي. كما أكدنا على أن تطوير التدقيق الداخلي بهذه المؤسسات مرهون بمشاركة جهود كل من المدققين الداخليين وبقية الفاعلين الأساسيين في مجال التدقيق كالإدارات العليا للمؤسسات والجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين والجامعة الجزائرية والحكومة الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي؛ إطار مرجعي دولي؛ تطوير؛ برامج ضمان وتحسين الجودة؛ مؤسسة جزائرية.

Développement les pratiques professionnelles d'Audit Interne au sein de l'Entreprise Economique Algérien selon les Eléments du Cadre de Référence International - cas des entreprises économiques au niveau de Wilaya de Sétif.

L'objectif de la présente étude est de faire le point sur l'état des pratiques professionnelles de l'audit interne en Algérie au regard des exigences du Cadre de Référence International des Pratiques de l'Audit Interne «CRIPP» à travers l'étude des pratiques au sein des entreprises économiques implantées sur le territoire de la wilaya de Sétif.

Le CRIPP englobe les meilleures pratiques nécessaires pour un exercice exemplaire de l'audit interne au niveau international. Il permet de donner plus de confiance aux parties intéressées par la profession et facilite l'amélioration des performances des praticiens de l'audit interne.

L'étude, qui a été réalisée à travers un questionnaire, a permis de conclure que le contenu du CRIPP est partiellement appliqué et respecté. Les meilleures pratiques concernent la mission, les principes et le code de déontologie de l'audit interne. En ce qui concerne les normes, elles ne sont que partiellement respectées. Par rapport aux missions de l'audit interne qui doivent s'intéresser à l'évaluation des risques, la gouvernance et le contrôle interne, seul ce dernier occupe sa place dans les interventions des auditeurs internes, les deux autres sont complètement occultées. Il en est de même pour les programmes d'assurance qualité pour lesquels, les services de l'audit interne ne s'y intéressent pas.

L'étude a permis de faire des recommandations en vue de développer les pratiques sur la base du contenu du CRIPP. A cet effet, il a été recommandé qu'une synergie s'impose par la conjugaison des efforts de toutes les parties prenantes de l'audit interne notamment les professionnels de l'audit interne, les directions générales des entreprises, les associations professionnelles et les pouvoirs publics.

Mots clés : Audit Interne ; Cadre de Référence International, Développement ; Programmes d'assurance qualité ; Entreprise Algérienne.

Development of Internal Audit in the Algerian Economic Enterprise according to the Elements of International Professional Practices Framework - case of economic enterprises on Wilaya Sétif.

This study aims to identify current professional practices of internal audit in a set of internal audit services affiliated for a sample of economic enterprises on Wilaya Sétif, and to measure of their application of the International Professional Practices Framework. This latter recognized the only global executive for the internal audit profession, offering best practices that describe the competences needed by auditors and determine the characteristics they perform in auditing activities and define criteria for measuring their quality.

By using the questionnaire, the study found that the internal audit services studied apply only certain elements of the International Professional Practices Framework. They are interested to work in accordance with the internal audit mission and to implement all the fundamental principles and to respect the code of ethics then to conform to certain international standards. We also found that internal audit services do not interested by risk management or governance processes, but only make attention to internal control process. then they are never disposed quality assurance and improvement programs.

All these results confirm the need to develop existing professional practices of internal audit in Algerian economic enterprises and be in accordance with the elements of the International Professional Practices Framework. We also emphasized that the development of internal auditing in Algeria depends on the participation of internal auditors and other interested actors, such as the management of enterprises, the association of Algerian internal auditors and consultants, Algerian University and the Algerian Government.

Keys words: Internal Audit; International Professional Practices Framework; Development; Quality Assurance and Improvement Programs; Algerian enterprise.

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens	جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين
AMF	Autorité des Marchés Financiers	هيئة الأسواق المالية بفرنسا
CBOK	Common Body Of Knowledge	لجنة المعرفة المشتركة
CIA	Certified Internal Audit	شهادة مدقق معتمد
COCO	Criteria On Control Committee	معايير لجنة الرقابة
COSO	Committee of sponsoring of the treadway commission	لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة التردوي
CRIPP	Cadre de Référence International des pratiques professionnelles.	الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية
DPAI	Diplôme Proessionnel d'Audit Interne	الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي
ECIA	European Confederation of Instituts of Internal Auditing	الفيدرالية الأوروبية لمعاهد التدقيق الداخلي
EPE	Entreprise Publique Economique	مؤسسة عمومية اقتصادية
ERM	Entreprise Risk Management	إدارة مخاطر المؤسسة
IASB	International Audit Standards Board	المجلس الدولي لمعايير التدقيق
IEC	International Ethic Committee	اللجنة الدولية للأخلاقيات
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليتين
IIA	Institut of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IIARF	Institut of Internal Auditors Research Foundation	هيئة البحث التابعة لمعهد المدققين الداخليين
IPPF	International Professional Practices Framework.	الإطار الدولي للممارسات المهنية
LSF	Loi de Sécuritée Financière	قانون الحماية المالية بفرنسا
MPA	Modalité d'application pratique	دليل التطبيق العملي
ODEC	Organization for Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
PDCA	Plan, Do, Check, Act	خطط، نفذ، افحص، حسن
PPF	Professional Practices Framework	إطار الممارسات المهنية
SIAS	Statement on Internal Auditing Standards	بيانات عن معايير التدقيق الداخلي
SOX	Sarbanes -Oxely	قانون ساربان-أوكسلي بالولايات المتحدة
SPC	structures, Procédures, Comportements	هياكل، إجراءات، تصرفات
UFAI	Union Francophone d'Audit Interne	الاتحاد الفرنكفوني للتدقيق الداخلي

خطة الدراسة

خطة الدراسة

I	شكر وتقدير.....
II	إهداء.....
III	الملخص.....
VI	قائمة المختصرات.....
VII	خطة الدراسة.....
أ-	مقدمة.....
ص	

الجزء النظري

الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

1	تمهيد.....
2	المبحث الأول: أساسيات حول الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.....
20	المبحث الثاني: طبيعة التدقيق الداخلي من منظور الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.....
31	المبحث الثالث: مقومات نجاح ممارسة التدقيق الداخلي على ضوء مستجدات عناصر الإطار المرجعي الدولي.....
37	خلاصة الفصل.....

الفصل الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

38	تمهيد.....
39	المبحث الأول: أساسيات حول المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....
48	المبحث الثاني: عرض وتفضيل معايير الصفات.....
58	المبحث الثالث: عرض وتفصيل معايير الأداء.....
79	خلاصة الفصل.....

الفصل الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالعمليات التشغيلية الواردة بالإطار المرجعي الدولي

80	تمهيد.....
81	المبحث الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية.....
96	المبحث الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر.....
115	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة.....
129	خلاصة الفصل.....

الفصل الرابع: الإطار المرجعي الدولي كمرجعية متكاملة لقياس جودة التدقيق الداخلي

خطة الدراسة

130	تمهيد.....
131	المبحث الأول: أهمية برامج ضمان وتحسين الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.....
142	المبحث الثاني: محددات العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة على ضوء متطلبات الإطار المرجعي الدولي...
159	المبحث الثالث: طرق قياس جودة التدقيق الداخلي في ظل العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة.....
177	خلاصة الفصل.....

الجزء التطبيقي

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية

178	تمهيد.....
179	المبحث الأول: التنظيم المهني للتدقيق الداخلي في الجزائر.....
188	المبحث الثاني: منهجية إجراء الدراسة التطبيقية.....
195	المبحث الثالث: اختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان.....
208	المبحث الرابع: عرض وتحليل بيانات العينة.....
222	خلاصة الفصل.....

الفصل السادس: اختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة التطبيقية

223	تمهيد.....
224	المبحث الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضيات.....
251	المبحث الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة.....
264	المبحث الثالث: دراسة تأثير متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات على بنود الاستمارة.....
270	المبحث الرابع: عرض نتائج الدراسة التطبيقية.....
278	خلاصة الفصل.....
279	خاتمة.....
289	قائمة المراجع.....
305	الفهارس.....
320	الملاحق.....

مقدمة

يوفر التدقيق الداخلي من خلال طبيعة ممارسته القائمة على الفحص والتقييم والتحليل جملة من الخدمات الاستشارية والتأكيدية لصالح الإدارة العليا بغية مساعدتها في اتخاذ القرار فضلا عن مساعدتها في تحقيق أهدافها وفي التحكم في المخاطر التي تعيشها وتقديمها لتوصيات وحلول للأنشطة الخاضعة للتدقيق. ونظرا لأن ممارسة نشاط التدقيق الداخلي تتم على مستوى مؤسسات مختلفة تنشط في بيئات عمل متباينة، فهذا قد يؤثر على طريقة ممارسته ومن ثم تباين مخرجاته، مما دعا إلى ضرورة وجود إطار مرجعي يكفل توحيد الممارسات المهنية لهذا النشاط دوليا. وفي هذا الموضوع تعد مبادرة معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية IIA سنة 1978 عند إقرارها للإطار المتكامل لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أولى المحاولات الجادة والفعالة على الصعيد العالمي، إذ تم على ضوءه توفير جملة من المعايير المهنية توحد وترشد ممارسة هذا النشاط إضافة إلى تحديده طبيعة هذا النشاط ودوره ونطاقه. ولعل ما عزز من فعالية هذه المبادرة هو استكمالها بإنشاء ميثاق يتناول أخلاقيات وقواعد السلوك المهني لنشاط التدقيق سنة 1996، وبذلك أصبحت هذه المبادرة تشكل مرجعا متكاملًا في التجسيد المهني للتدقيق الداخلي وركيزة يعتدّ بها في قياس جودة هذا النشاط.

على ضوء الإصدارات الجديدة للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، حُظي التدقيق الداخلي بأدوار حديثة، تصف طبيعة العلاقة التي تجمعها مع أبرز العمليات التشغيلية التي وردت ضمن الإطار والمتمثلة في الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. فبالنسبة لعلاقته بالرقابة الداخلية، أمسى التدقيق الداخلي الطرف الأساسي في الحفاظ على ضوابط الرقابة من خلال تقييم فعاليتها وتعزيز التحسين المستمر بها. أما عن علاقته بإدارة المخاطر فالتدقيق يعتبر دعامة أساسية يستعان بها في تقوية أنظمة إدارة المخاطر. وعن مكانته ضمن ممارسات الحوكمة، فالتدقيق يلعب دورا هاما في ممارسات الحوكمة خصوصا في مجال الالتزام بمبادئها.

كما عزز الإطار المرجعي الدولي مفهوم الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وحرص على تأكيدها وتحسينها، ووفر طرقا منهجية يؤكد على ضوءها إلزامية إجراء تقييمات داخلية وأخرى خارجية لأنشطة التدقيق الداخلي والتأكد من مدى توافقها (الأنشطة) مع متطلبات عناصر الإطار المرجعي الدولي، ومن ثم الحكم على مستوى جودتها ضمن ما أسماه ببرامج ضمان وتحسين الجودة.

تبعاً لذلك، نجد أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في وضع يحتم عليها ضرورة التواءم مع متطلبات الإطار الدولي المرجعي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي حتى يرقى مستوى أداء المهنة بما إلى ما هو متعارف عليه عالمياً. وهنا تبلورت الحاجة إلى ضرورة التعرف والاستطلاع على واقع ممارسة مهنة التدقيق الداخلي بتلك المؤسسات ومن مدى التزامها بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، ومن مدى مواكبتها للمستجدات التي يعرفها هذا الإطار خصوصاً وأنه يتم مراجعته وتنقيحه وإثرائه من قبل لجنة متخصصة منبثقة عن معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على الأقل مرة كل ثلاث سنوات من تاريخ إصدار هذا الإطار؛ ويعد إصدار أكتوبر 2016 هو آخر إصدار إلى حد الآن والذي شُرع تطبيقه ابتداءً من جانفي 2017.

إشكالية الدراسة:

على الصعيد الوطني، يعد نشاط التدقيق الداخلي من المهن حديثة الممارسة في الواقع العملي، إذ لا يزال هناك وعي محدود من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية ودور هذا النشاط في توفير القيمة المضافة لها، وهذا ما أكدت عليه نتائج الاستقصاء الذي أجرته الجمعية الجزائرية للمدققين والاستشاريين الداخليين AACIA بالتعاون مع مكتب التدقيق العالمي DELOITTE سنتي 2005 و 2006. ويفسر هذا الوضع بالدرجة الأولى إلى محدودية الأطر التنظيمية الرسمية وغير الرسمية التي تحفز على ممارسة مهنة التدقيق، فبالنسبة للأطر التنظيمية الرسمية؛ التي يمكن وصفها بأنها منعدمة؛ لم يصدر المشرع الجزائري أي مادة قانونية تلزم المؤسسات بإنشاء وحدة تنظيمية مكلفة بالتدقيق الداخلي أو تشير من خلالها على طريقة تنظيم هذا النشاط في المؤسسات، بل اكتفى بإصدار تعليمات لفائدة مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي. أما عن الأطر التنظيمية غير الرسمية فإلى حد الآن لم يسجل سوى إنشاء الجمعية الجزائرية للمدققين والاستشاريين الداخليين عام 1993، التي تهدف بصفة أساسية إلى نشر ثقافة ممارسة مهنة التدقيق من خلال سعيها إلى توعية منظمات الأعمال الجزائرية بأهمية هذه المهنة، وذلك بتنظيمها للملتقيات المهنية وأيام دراسية وندوات وتكوينات تتماشى والتطورات التي تعرفها المهنة.

تبعاً لهذه الاعتبارات تبلور الحاجة إلى ضرورة تغيير هذا الوضع، والنهوض بواقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والعمل على تطويره وتحسينه من خلال مساعدة أقسام التدقيق بما

على الالتزام بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية ذلك أن عناصره تشكل توليفة متكاملة ومنسقة عن أفضل الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي عالميا.

من خلال ما تقدم تنبثق إشكالية الدراسة على النحو التالي:

كيف يمكن أن تطور من واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟

تدرج ضمن هذا السؤال الرئيس مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

1. هل تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وفقا لرسالة التدقيق التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟
2. هل تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالمبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟
3. هل تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بقواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟
4. هل تطبق أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الواردة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟
5. هل تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالعمليات التشغيلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟
6. هل تستعين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة ببرامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟

فرضيات الدراسة:

في إطار الإجابة على السؤال الرئيس للدراسة وأسئلته الفرعية تم وضع الفرضية الرئيسية التالية:

تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

للتأكد من صحة أو نفي الفرضية الرئيسية للدراسة تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

1. تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وفقا لرسالة التدقيق التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
2. تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالمبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
3. تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بقواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
4. تطبق أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
5. تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالعمليات التشغيلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
6. تستعين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة إلى برامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

دوافع اختيار الموضوع:

تعود اعتبارات اختيارنا لموضوع الدراسة إلى دوافع شخصية وأخرى موضوعية نوجزها فيما يأتي.

- دوافع شخصية: تتمثل في:

- أن تكويني خلال طوري ليسانس والماستر كان في تخصص "تدقيق ومراقبة التسير" مما جعل الميولات البحثية للمعنية تتركز حول المواضيع ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي.
- كوني اشتغلت منصب "مساعد مدير عام مكلف بالتدقيق الداخلي" في إحدى المؤسسات العمومية لمدة بسيطة لم تتجاوز 5 أشهر، الأمر الذي أتاح للباحثة فرصة ممارسة المهنة في الميدان ومكناها من اكتشاف الثغرات العميقة التي تتخللها طريقة ممارسة المهنة مقارنة ما يتطلبه الإطار المرجعي الدولي، الأمر الذي دفع بالباحثة إلى طرح إشكالية الدراسة حول تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية وفقا لعناصر الإطار المرجعي ومعالجتها وفقا لمنهج البحث العلمي.

- دوافع موضوعية: تتمثل في:

- إن انعدام الهيئات المهنية الرسمية المنظمة للتدقيق الداخلي في الجزائر ومحدودية النصوص القانونية ذات العلاقة، شكل دافعا للباحثة في اختيار موضوع الدراسة من أجل المساهمة في تطوير التنظيم المهني للتدقيق الداخلي في الجزائر.
- إن حساسية الفترة التي يعيشها الاقتصاد الجزائري بسبب الأزمة الاقتصادية الراهنة، الأمر الذي يجبر الحكومة الجزائرية الاهتمام أكثر باقتصادياتها الجزئية بما في ذلك قطاع المؤسسات العمومية التي لا بد من الارتقاء بطريقة تسييرها من زاوية إعادة الكفة للتدقيق الداخلي. مما زاد من رغبة الباحثة في اختيار هذا الموضوع بضرورة النهوض بالتدقيق الداخلي في هذا القطاع والمساهمة في تطويره وفقا لما تقتضيه المتطلبات الدولية.

أهمية الدراسة:

تكتسي الدراسة أهمية بالغة، كونها:

- فرصة للوقوف على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة ومحاولة لتشخيص المصاعب والمشاكل التي تعترضها.
- مساهمة علمية تسمح لنا بتحسيس أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة على أهمية العمل وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي التي ستمكنهم من الارتقاء بجودة ممارساتهم المهنية إلى ما هو متعارف عليه دوليا.
- فرصة لتشجيع أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة على الامتثال للأدوار الحديثة المتوقعة لهم اتجاه العمليات التشغيلية الواردة بالإطار المرجعي الدولي والمتمثلة في: الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.
- محاولة جادة في توعية أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية اللجوء إلى برامج ضمان وتحسين الجودة التي تساعدهم على التطبيق والالتزام المستمرين بعناصر الإطار الدولي المرجعي.

أهداف الدراسة:

كما تهدف هذه الدراسة تحقيق ما يلي:

- الإحاطة النظرية بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وإبراز أهميتها (العناصر) في مجال التجسيد المهني لهذا النشاط.
- التعرف على واقع ممارسة مهنة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قياسا على متطلبات عناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، وهذا من خلال إجراء دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف التي تتوافر بها أقسام التدقيق الداخلي.
- الوقوف على مدى امتثال أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة للأدوار الحديثة المتوقعة منهم وتقدير مدى مساهمتهم في التسيير الحديث للمؤسسات.
- الوقوف على مدى لجوء أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة إلى برامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
- تقديم مجموعة من المقترحات والتوصيات التي تساهم في تطوير وتحسين والارتقاء بواقع ممارسة مهنة التدقيق الداخلي بما يتوافق ومستجدات الإطار المرجعي الدولي. والمساهمة في إثراء بالاستفادة من تجارب دولية رائدة تعكس أفضل الممارسات في الالتزام بعناصر الإطار الدولي المرجعي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

منهج الدراسة:

سنعتمد في إعداد هذه الدراسة على مجموعة من مناهج البحث العلمي وفقا لما تقتضيه طبيعة الموضوع، حيث سنعمل بصفة رئيسية وفقا للمنهج الوصفي التحليلي في إعداد كلا جزئي البحث، ففي الجزء النظري سنستند بصفة رئيسية على المصادر المكتوبة ذات الاختصاص وبشتى أشكالها ومصادر الكترونية من مواقع موثوقة. أما في الجزء التطبيقي سنعمل وفقا لهذا المنهج عند وصفنا وتحليلنا لمختلف البيانات التي سيتم جمعها من خلال استمارة الاستبيان والمدعمة بالمقابلات الشخصية مع بعض مفردات العينة المستجوبة. كما سنستعين بالمنهج التاريخي عند حديثنا عن التطورات التاريخية التي يعرفها الإطار المرجعي الدولي ومختلف عناصره، وكذلك عند متابعتنا للتنظيم

القانوني لمهنة التدقيق الداخلي للجزائر. وسنعمل أيضا بالمنهج الإحصائي عند المعالجة الإحصائية لبيانات الاستمارة.

حدود الدراسة:

ارتبط إعداد هذه الدراسة بالحدود الآتية:

- **الحدود الزمانية:** من الجانب النظري، توفر دراستنا هذه مسحا كافيا حول التطورات التي يعرفها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي منذ نشأته وتغطي المستجدات التي يعرفها إلى غاية نهاية سنة 2017. أما من الجانب التطبيقي، فقد تم إجراء الدراسة الميدانية (فترة توزيع الاستبيان واسترجاعه) طيلة الفترة الممتدة ما بين أبريل 2018 إلى غاية نهاية شهر جويلية 2018.
- **الحدود المكانية:** ارتبط إعداد هذه الدراسة من الناحية المكانية بدراسة واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بمجموعة من المؤسسات الاقتصادية المتواجدة على مستوى ولاية سطيف والتي تتوافر بها أقسام التدقيق الداخلي دون غيرها من المؤسسات.
- **الحدود البشرية:** تقتصر دراستنا هذه على التعامل مع المدققين الداخليين فقط دون غيرهم من العاملين داخل تلك المؤسسات المبحوثة.

الدراسات السابقة:

سنوجز فيما يأتي أهم الدراسات السابقة باللغة العربية وباللغات الأجنبية التي تمثل مرجعية دراستنا هذه.

أ- الدراسات باللغة العربية:

1) دراسة علي عبد الفتاح عبد المغني، (2003). بعنوان "مدى تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها

في البنوك التجارية اليمنية". (رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية اليمنية وقياس العلاقة بين ذلك المدى من التطبيق وكلا من حجم البنك والمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي والمعوقات التي تحول دون تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية اليمنية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن درجة تطبيق معايير التدقيق بالبنوك اليمنية كانت بنسبة 58.59% وكذلك أظهرت الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك

اليمنية وبين حجم البنك والمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي، كما بينت وجود عدد من المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير التدقيق أهمها عدم وجود إلزام قانوني بتطبيق معايير التدقيق الداخلي في تلك البنوك. وخلصت الدراسة بمجموعة من التوصيات تلح على ضرورة تطوير التدقيق في قطاع البنوك التجارية باليمن.

2) دراسة الرحاحلة محمد ياسين، (2005). بعنوان "فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية". (مقال منشور في المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 01، العدد 01، الأردن، عمان)

هدفت هذه الدراسة تقدير مدى التزام أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية منها والخاصة بمعايير التدقيق الدولية، ومعرفة تأثير مجموعة من العوامل المتعلقة بالجامعة والعوامل المتعلقة بالعاملين في تطبيق تلك المعايير. توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأردنية تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي وأن لعمر الجامعة أثر على فاعلية أداء التدقيق الداخلي دون غيره من العوامل. وأوصت الدراسة على أهمية تمهيط وتأطير أنشطة التدقيق الداخلي في الجامعات وضرورة الاستفادة من خبرة الجامعات الأسبق تأسيساً لدوائر التدقيق.

3) دراسة العايب عبد الرحمان، (2010). بعنوان "التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية" (مداخلة ضمن الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، جامعة سكيكدة، الجزائر).

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واقع التدقيق الداخلي في الجزائر ومقارنته بالممارسات السائدة مع بعض الدول الرائدة في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي كالولايات المتحدة وفرنسا وقطاع البنوك التجارية بالأردن. توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي بالجزائر لا يتناسب مع ما تقتضيه المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وكذلك مع أخلاقيات هذه المهنة. وأوصت الدراسة على ضرورة تكاتف الجهود للنهوض بواقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بالجزائر وفقاً لما هو معمول دولياً من قبل ثلاثة أطراف رئيسية وهي الدولة ومسيرى المؤسسات الاقتصادية والهيئات المشرفة على تطوير المهنة.

4) دراسة مزياني نور الدين، (2012). بعنوان "ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية: دراسة ميدانية" (مقال منشور بمجلة العلوم الإنسانية، العدد 28/27، جامعة بسكرة، الجزائر)

هدفت هذه الدراسة تشخيص واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية من خلال الوقوف على الممارسات الفعلية لأقسام التدقيق ومقارنتها بمتطلبات المعايير الدولية للممارسة المهنية.

خلصت الدراسة إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة تتمتع بفعالية مقبولة وتتوافق إلى حد كبير مع ما هو مطلوب في معايير التدقيق. وأوصت الدراسة على نشر ثقافة التدقيق بالمؤسسات الجزائرية وتوفير البيئة التنظيمية الملائمة لأداء دوره بفعالية.

5) صالح محمد يزيد، (2016). بعنوان "واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية -دراسة ميدانية" (مقال منشور في مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 05، فلسطين).

هدفت هذه الدراسة إلى الاستطلاع على واقع التدقيق الداخلي في مجموعة من الشركات الجزائرية وتحديد درجة توافق ممارساتها مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. تم التوصل إلى أن ممارسة التدقيق الداخلي بالشركات محل الدراسة تتوافق بدرجة كبيرة مع المعايير، وأوصت الدراسة على ضرورة وجود إلزام قانوني بتطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية وضرورة حرص المدققين على المتابعة المستمرة للمستجدات والتطورات في مجال التدقيق الداخلي.

ب- الدراسات باللغات الأجنبية:

1) دراسة Al Twaijry.A.A.M et al (2003). بعنوان "تطوير التدقيق الداخلي في السعودية

العربية: وجهة نظر النظرية المؤسسية" (مقال منشور في المجلة الالكترونية: Critical Perspectives

(on Accounting, vol.14, DOI : 10.1016/S1045-2354(02)00158-2

هدفت هذه الدراسة إجراء استكشاف حول واقع الممارسات المهنية بأقسام التدقيق الداخلي في القطاع العمومي بالسعودية العربية وتقييم مدى فعاليته وفقا للمداخل الأربعة للنظرية المؤسسية المستمدة من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، والمتمثلة في البيئة الملائمة ودعم الإدارة العليا لأقسام التدقيق والجودة العالية لموظفي أقسام التدقيق والجودة العالية في العملية التدقيقية.

خلصت الدراسة إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي بالقطاع العمومي السعودي غير متطورة بشكل جيد، أما عن أسباب عدم إنشاء وحدات التدقيق في بعض الشركات يرجع إلى قناعة مدراءها بأن التدقيق الخارجي كفيلا على القيام بأدوار التدقيق الداخلي. وفي المقابل أكد المدققون الخارجيون على أن السبب الرئيس في عدم إنشاء أقسام التدقيق هو التكلفة. وانتهت الدراسة على اقتراح العمل بالنظرية المؤسسية والامتثال للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يكفلان تلقي القيمة المضافة المنتظرة من قسم التدقيق الداخلي.

2) دراسة M.Arena et al (2006). بعنوان "التدقيق الداخلي في المنظمات الإيطالية - دراسات ميدانية عديدة" (مقال منشور في المجلة الالكترونية, Managerial Auditing Journal, (vol 21, N⁰ 03, DOI 10.1108/02686900610653017

هدفت هذه الدراسة وصف مختلف خصائص أقسام التدقيق الداخلي في ستة شركات إيطالية والمصنفة ضمن كبرى الشركات في إيطاليا ووصف مدى تأثير التشريعات القانونية على تطورها (الأقسام) من الناحية العملية. توصلت الدراسة إلى أن للنص القانوني الصادر في 2001 الذي يلزم على التصميم الملائم والسليم لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات أثر بارز في تطور أقسام التدقيق، حيث تعاضم دور التدقيق الداخلي في تسيير الشركات جراء ذلك، بصفته المتعامل الرئيس مع أنظمة الرقابة. كما أكدت الدراسة إلى أن عامل أقدمية قسم التدقيق وخبرة المدققين أثر بالغ في تباين خصائص أقسام التدقيق. وفي الأخير أوصت الدراسة إلى اقتراح ثلاث عوامل تساعد على تطوير أقسام التدقيق في المؤسسات البلجيكية هي ثقافة الموارد البشرية ودرجة تكوينها، روح القيادة لدى المدققين والتكامل مع الإدارة بما يضمن تحسين كل العمليات بالمؤسسة.

3) دراسة Priscilla A.Burnaby et al (2009). بعنوان "تطبيق معايير التدقيق الداخلي في المؤسسات بالولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الأوروبية". (مقال منشور في المجلة الالكترونية, Managerial Auditing Journal, Vol 24, N⁰09, DOI 10.1108/02686900910994791

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الفروق حول درجة تطبيق والالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي في عينة من المؤسسات التي تتوفر بها أقسام التدقيق الداخلي والمتواجدة في الو.م.أ و بعض دول الأوروبية (بلجيكا، إيطاليا، نيوزلندا، المملكة المتحدة وإيرلندا) والتي تتبع في عضويتها إلى معهد المدققين الداخليين.

توصلت الدراسة إلى أن 64.3% من المستجوبين أكدت على أن هناك التزام كلي بمعظم معايير التدقيق ونصوصها التكميلية والدلائل الإرشادية التابعة لها، كما سجلت الدراسة أن هناك التزام جزئي بالمعيار 1300 المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة. كما توصلت الدراسة إلى أن هناك نسبة مرتفعة من مؤسسات الدول محل الدراسة لا تلتزم على الإطلاق بالمعيار 2600 المتعلق بقبول الإدارة العليا للمخاطر.

وانتهت الدراسة باقتراح توصيات تشجع من خلالها على ضرورة الالتزام بكل معايير التدقيق الداخلي لما لها من أثر إيجابي على تحسين الممارسات المهنية للتدقيق. كما أوصت الدراسة الإدارة أو مجلس الإدارة على إيجاد طرق

رسمية يتم من خلالها إجراء تقييمات داخلية وخارجية لجودة أعمال التدقيق الداخلي مع ضرورة تهيئة الظروف الملائمة التي تسمح للمدققين بتطبيق معايير التدقيق الداخلي والالتزام بها.

4) دراسة Rahahleh. M.Y (2010). بعنوان "تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الأردن" (مقال منشور في مجلة European Journal of Economics, Finance and Administration Sciences, issue 20, Britain)

يتمثل هدف هذه الدراسة في تشخيص واقع تنظيم الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بالأردن من خلال الوقوف على مدى وعي المدققين الداخليين بالمفهوم الحديث لهذه المهنة وكذلك الوقوف على مدى مساهمة الإدارات العليا للشركات على توفير البيئة الملائمة التي تكفل الممارسة الفعالة لهذه المهنة. خلصت الدراسة إلى أن هناك تدارك مقبول من طرف المدققين المستجوبين للمفهوم الحديث للتدقيق كما سجلت وجود ثغرات في البيئة التنظيمية التي تنقص من فعالية عمل المدقق أهمها المساس بالاستقلالية التنظيمية لأقسام التدقيق. وفي الأخير أوصت الدراسة على ضرورة إنشاء هيئة مهنية تتكفل بتنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الأردن وتشرف على إصدار معايير التدقيق الداخلي تتناسب مع بيئة المنظمات الأردنية وتلائم والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

5) دراسة Van Gils.D et al (2012). بعنوان "تطوير التدقيق الداخلي في القطاع العمومي البلجيكي" (مقال منشور في Revue d'Analyse Comparée en Administration Publique Télescope, vol 18, N⁰03, Québec, Canada)

تسعى هذه الدراسة إلى تشخيص واقع الممارسات المهنية بمصالح التدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع العمومي؛ خاصة في ظل الإصلاحات الإدارية التي مست هذا القطاع سنة 2000؛ وتقييم درجة نضجها من منظور المؤشرات الثلاثة التالية: الممارسات المهنية المطلوبة (وضع قواعد الأخلاقيات، نظام متابعة التوصيات، برنامج ضمان وتحسين الجودة، أدوات تسيير نشاط التدقيق الداخلي، برنامج تسيير الأفراد داخل مصلحة التدقيق) والحوكمة وتسيير الموارد البشرية.

تم التوصل إلى أنه لا يزال هناك توطين ضعيف لمصالح التدقيق الداخلي، حيث تم تسجيل 54% منها لم تصل بعد إلى مرحلة النضج ولا تزال بعد ضعيفة في مجال الممارسة المهنية المطلوبة. وأن مصالح التدقيق الداخلي تشكل طرفا رسميا وجديدا في الحوكمة بالمؤسسات البلجيكية. كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن هناك مرونة إدارية محدودة بمؤسسات القطاع العمومي البلجيكي في مجال سياسة الموارد البشرية بسبب ندرة العرض بسوق العمل في مجال التدقيق نظرا لحداثة المهنة. في الأخير أوصت الدراسة على أهمية تطوير التدقيق الداخلي من

خلال ضرورة سن تشريعات متلائمة وبيئة المؤسسات العمومية البلجيكية، وتحديد الإجراءات الإدارية بالمؤسسات وفقا للمتطلبات القانونية الجديدة وتكييف مفهوم التدقيق الداخلي مع خصوصية الحوكمة بها، وأكدت على ضرورة ملائمة كفاءات المدققين للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة.

(6) دراسة Saidj.F، (2014). بعنوان "منهجية التدقيق الداخلي والإطار المرجعي لممارساته

المهنية" (مقال منشور في مجلة: Revue Nouvelle Economie, N⁰ 11n vol 02, Khemis

Miliana, Algérie)

هذا المقال عبارة عن دراسة نظرية، انطلقت من إشكالية تناقش حاجة مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر إلى إطار مرجعي يغطي كافة أوجه ممارسات هذه المهنة ويستمد مضمونه من مرجعيات دولية متخصصة مع ضرورة تسهيل الظروف التي تساعد على ذلك. وحددت هذه الدراسة المكونات الرئيسية للإطار المتمثلة في تعريف التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين كما عرض مختلف البيانات المكتملة لمعايير التدقيق الداخلي S.I.A.S، وعرض منهجية مهمة تدقيق داخلي المستمدة من دلائل التطبيق العملي التي يوفرها معهد المدققين الداخليين والتي توفرها الكنفدرالية الأوروبية لمعاهد التدقيق الداخلي ECIIA. وخلصت الدراسة إلى أن مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر لا تزال تفتقر إلى إطار مرجعي ومن الصعب إيجادها في ظل غياب الأطر الرسمية التي تلزم ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

على ضوء الدراسات السابقة، يتضح أنه تم تسجيل العديد من البحوث ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة والمتقاربة معه من ناحية الأهداف، والملاحظ أن معظمها كانت دراسات مشابهة وليست مطابقة، فهي تهتم بتقييم ممارسات التدقيق الداخلي على ضوء ما جاء في المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي دون العناصر الأخرى للإطار المرجعي الدولي، مع تباين مجالات الدراسة التي تتنوع من مؤسسات القطاع العمومي أو قطاع البنوك وغيرها، ولعل أهم ما يميز دراستنا هذه عن تلك الدراسات ما يلي:

- من حيث الأهمية: تهتم دراستنا هذه بالاستطلاع على واقع الممارسات المهنية لأقسام التدقيق الداخلي بمجموعة من المؤسسات الاقتصادية المتواجدة على مستوى ولاية سطيف، وتقييم مدى عملها والتزامها بالعناصر الإجبارية للإطار المرجعي الدولي ذلك أن هذه الأخيرة تمثل أفضل الممارسات المطلوبة لمزاولة مهنة التدقيق الداخلي على المستوى العالمي.

مقدمة

- المستجندات والقيمة المضافة للدراسة: نسعى من وراء هذه الدراسة مساعدة أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية على العمل وفقا لمتطلبات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية المعمول حاليا (الإصدار الذي شرع في تطبيقه ابتداء من جانفي 2017) من خلال تقديم جملة من التوصيات التي تمكنهم وتساعدهم من الارتقاء بأدائهم وفقا لما هو معمول به دوليا، وتضمن لهم تحقيق الجودة في أعمالهم المهنية ومن ثم ضمان تحقق الأهداف المتوقعة منهم.
- الأداة المستعملة في البحث: تم الاعتماد بشكل رئيسي على استمارة الاستبيان في جمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية؛ كما هو الحال مع معظم الدراسات السابقة المذكورة؛ ومعالجتها وفقا برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS طبعة 22 ثم تحليلها باستعمال الأدوات الإحصائية المناسبة.

نموذج الدراسة:



خطة الدراسة:

من أجل ضمان إجابة وافية لإشكالية الدراسة وفرضياتها تم تقسيم محتوى هذه الدراسة بالشكل التالي:

- مقدمة .
- الجزء النظري: يحوي الفصول التالية:
 - الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
 - الفصل الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية التدقيق الداخلي.
 - الفصل الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالعمليات التشغيلية الواردة بالإطار المرجعي الدولي.
 - الفصل الرابع: الإطار المرجعي الدولي كمرجعية متكاملة لقياس جودة التدقيق الداخلي.
- الجزء التطبيقي: يحوي الفصلين التاليين:
 - الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.
 - الفصل السادس: اختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة التطبيقية.
- خاتمة.

صعوبات إجراء الدراسة:

في إعدادنا لهذه الدراسة واجهتنا بعض الصعوبات أبرزها:

- صعوبة حتمية اقتضتها طبيعة الموضوع المتمثلة في المراجعة الدورية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، وما ينجر عنه من تغييرات وتعديلات دورية في عناصره وفي متطلباته، الأمر الذي فرض على الباحثة إعادة تنقيح جانبها النظري دوريا وأحيانا إلى التغيير الكامل لبعض الأجزاء.
- صعوبة واجهتها الباحثة عند توزيع الاستبيان على بعض المؤسسات المبحوثة التي رفضت التسليم الشخصي للاستبيان إلى المدققين الداخليين بها والاكتفاء بإيداعها على مستوى الأمانة العامة للمؤسسة أو بإيداعها لدى مسؤول الموارد البشرية.

الجزء النظري

الفصل الأول:

مدخل عام للتدقيق الداخلي على ضوء
مستجدات الإطار المرجعي الدولي
للممارسات المهنية.

تمهيد

تزايد في الآونة الأخيرة الاعتراف بأهمية التدقيق الداخلي في تسيير منظمات الأعمال نتيجة للعديد من الأسباب أهمها كبر حجمها وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها التسييرية، الأمر الذي يتطلب التقييم المستمر لتلك الأنظمة والمساهمة المتواصلة في تحسينها وتطويرها. ولن يتأتى هذا إلا من طرف شخص مؤهل للقيام بذلك وعلى دراية شاملة بسير تلك الأنظمة وعملياتها، وكل هذه المواصفات لا تنطبق إلا على المدقق الداخلي بحكم طبيعة عمله الذي يتسم بالاستمرارية والديمومة داخل تلك المنظمات.

إن ما عزز من مكانة التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال هو تكريسه بإطار مرجعي ذو صبغة عالمية تعده هيئة مهنية دولية وتقنن من خلاله مختلف الممارسات المطلوبة في مهنة التدقيق. ويشكل هذا الإطار في حد ذاته ركيزة قوية تعزز الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، من خلال ما يوفره من معلومات دقيقة حول الدور والمهام والمسؤوليات ويشكل دليلاً متكاملًا لتقييم وقياس أداء التدقيق الداخلي، كما يروج القيمة المضافة التي يوفرها التدقيق الداخلي للمنظمات.

من هذا المنطلق، سنتعرض من خلال هذا الفصل وبمباحثه الثلاثة إلى التأصيل النظري للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي كما يلي:

- المبحث الأول: أساسيات حول الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.
- المبحث الثاني: طبيعة التدقيق الداخلي من منظور الإطار المرجعي الدولي.
- المبحث الثالث: مقومات نجاح ممارسة التدقيق الداخلي في ظل الهيكلة الجديدة للإطار المرجعي الدولي.

المبحث الأول: أساسيات حول الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

على ضوء هذا المبحث سنتطرق إلى مختلف العناصر التي تمكننا من إعطاء نظرة مفاهيمية منسقة ومتكاملة عن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: تقديم عام للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

الفرع الأول: التعريف بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

يعرف الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي على أنه ذلك الإطار المتكامل من الأهداف والمفاهيم المرتبطة والتي يمكن أن تؤدي إلى معايير منسقة، يصف طبيعة وحدود ونطاق التدقيق الداخلي، وترجع أهمية وجود هذا الإطار إلى ضرورة وجود معايير تحكم الممارسة العملية لمهنة التدقيق وكي تكون هذه المعايير مفيدة وتحقق الغرض فإنها يجب أن تبنى على أساس هيكل واضح من الأهداف والمبادئ العامة والمفاهيم المرتبطة بها¹.

على ضوء هذا التعريف يتضح بأن الإطار المرجعي هو هيكل واضح المعالم يكرس أهمية وجود معايير تنظم الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

ويُعرف أيضا الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية على أنه الإطار الذي يجمع مجمل الخطوط الإرشادية للتدقيق الداخلي المعدة من طرف معهد المدققين الداخليين، ويوفر الأساس الذي يسمح للمدققين الداخليين بممارسة وظائفهم وأداء مسؤولياتهم بفعالية. وينطوي الإطار بمكوناته الرئيسية على كيفية تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي، كما يصف إجمالي الكفاءات الواجب توافرها لدى ممارسي المهنة ويوضح خصائص الخدمة التي يقدمها التدقيق الداخلي وكذلك طبيعة مهماته ومعايير الجودة التي تسمح بقياس أداء أنشطته²، ويعد الإطار المرجعي للممارسات المهنية الدليل المهني الوحيد الذي يضفي الصبغة الدولية في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي³.

¹ عطية صلاح سلطان، "نموذج مقترح لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، مؤتمر التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009، ص. 40

² Kurt. F. R et al, **Manuel d'Audit Interne –améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques**, Editions Eyrolles, Paris, France, 2015, chap 02, pp. 05-06

³Ibid, chap 01, p. 18

يشير هذا التعريف بأن الإطار المرجعي هو بمثابة المعلم الذي أكسب مهنة التدقيق الداخلي صفة العالمية، وتكمن أهميته في كونه المرجع الدولي الذي يغطي ممارسات المهنة على نحو فعال؛ نظرا لما يتيح من إرشادات تخص أنشطة التدقيق ويصف الكفاءات المطلوبة في ممارسي المهنة كما يحدد مقاييس جودة هذا النشاط.

وعرفه معهد المدققين الداخليين سنة 2010 بأنه الإطار المفاهيمي الذي ينظم الخطوط الإرشادية الموضوعية من طرف معهد المدققين الداخليين وبرعاية اللجان التقنية الدولية المنبثقة عنه ووفقا للإجراءات المعتمدة، نميز بين نوعين من الخطوط الإرشادية التي يتضمنها الإطار وهما¹:

- إرشادات إجبارية (الزامية): تتضمن تعريف التدقيق الداخلي وقواعد أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية. إن احترام هذا الصنف من الإرشادات هو أمر مطلوب وإجباري، ويتم إعدادها وفقا لعملية معروفة تتضمن استشارة عامة، ويعد الامتثال لهذه الخطوط الإرشادية أمر ضروري في الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- إرشادات موصى باتباعها وبشدة: تتضمن مواقف من مسائل خاصة ونماذج التطبيق العملي ودلائل للممارسة. إن الامتثال لهذه الخطوط الإرشادية يمكن من التطبيق الفعال لتعريف التدقيق الداخلي وقواعد أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

ما يميز هذا التعريف عن التعريفين السابقين أنه يعطي وصفا شاملا للإطار المرجعي من خلال ذكره لكل العناصر المكونة له ويبرز أهميتها في الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

عقب إصدار الطبعة المعدلة للإطار المرجعي الدولي في سنة 2013، وصف معهد المدققين الداخليين الإطار بأنه الإطار المفاهيمي الذي ينظم التوجيهات الموثوقة التي أصدرها معهد المدققين الداخليين والمتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي، ويعرض مختلف المعلومات الحالية ذات الصلة والمطلوبة من قبل ممارسي مهنة التدقيق الداخلي على المستوى العالمي، ويتضمن الإطار توجيهات إجبارية وأخرى موصى بها وبشدة².

يشيد هذا التعريف على أن الإطار المرجعي يصف مختلف المتطلبات المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق الداخلي على الصعيد العالمي.

¹IFACI, Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne, version française, Edition IFACI, Paris, France, Janvier 2011, pp.07 ,10,11

² <https://na.theiia.org/standards-guidance/P.s/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (retrieved on March 30, 2014)

وفي ظل الهيكل الجديدة لعناصر الإطار المرجعي سنة 2015، قام معهد المدققين الداخليين بإعادة صياغة تعريف جديد للإطار على النحو التالي: الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي هو ذلك الإطار المفاهيمي الذي ينظم الخطوط الإرشادية الموضوعية من طرف معهد المدققين الداخليين. وتميز بين نوعين من الخطوط الإرشادية التي يتضمنها الإطار وهما:

- إرشادات مطلوبة: تتضمن المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتعريفه وقواعد أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية.
- إرشادات موصى باتباعها: وتتضمن الخطوط الإرشادية للتطبيق والخطوط الإرشادية التكميلية.

ويكون الامتثال لهذه الخطوط الإرشادية في إطار رسالة واضحة للتدقيق الداخلي¹.

أما عن هذا التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين؛ لا يكاد يختلف عن تعاريفه السابقة للإطار المرجعي، فقد احتفظ بنفس الصيغ السابقة وأبرز من خلاله العناصر الجديدة للإطار.

بناء على التعاريف الواردة يمكن أن نستخلص بأن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية هو ذلك المستند المتكامل والمنسق لإجمالي الخطوط الإرشادية المعدة والمتفق عليها من قبل معهد المدققين الداخليين التي تكفل توحيد الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي عمليا. تتخذ هذه الإرشادات إما طابعا مطلوبا كما هو الحال بالنسبة للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتعريفه وقواعد أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية، وإما طابعا اختياريا (موصى باتباعه) كما هو الحال بالنسبة للخطوط الإرشادية للتطبيق والخطوط الإرشادية التكميلية. ويكون الامتثال لهذه الإرشادات في إطار رسالة واضحة ودقيقة للتدقيق بما يضمن تحقيق الفعالية في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي والوصول إلى مستويات عالية من الجودة في أنشطته.

¹ <https://bookstore.theiia.org/international-professional-practices-framework-ippf-2015-edition-8-4> (retrieved on July 20, 2015)

الفرع الثاني: أهمية الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

تتجلى أهمية الإطار المرجعي الدولي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي فيما يلي:

- إن المعرفة بالإطار المرجعي وكيفية تطبيقه يعطي المنظمات وكذلك التنظيمات القانونية ضمان حول درجة مهنية المدققين الداخليين¹.
- بالرغم من أن الإطار المرجعي الدولي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي لا يكتسي الطابع الإلزامي في تطبيقه^{*}، فإن ممارسي المهنة مطالبون بتجاوز الالتزام المعنوي والعمل به وهذا بالنظر إلى ما يوفره من آليات تسمح بالرفع من كفاءة أقسام التدقيق الداخلي².
- يسمح الإطار المرجعي بتوحيد الفهم لكل التطورات المتعلقة بالمهنة وتفسيراتها وتطبيق المفاهيم والمنهجيات بالإضافة إلى التقنيات المستعملة في ميدان مهنة التدقيق الداخلي³.
- يعد الإطار المرجعي القاعدة الأساسية للتحضير للشهادة المهنية الدولية للتدقيق الداخلي * CIA والتي يتم التحصل عليها عن طريق اجتياز امتحان حول ممارسات المهنة⁴.
- إكساب مهنة التدقيق الداخلي الصبغة العالمية من خلال توفيره لإرشادات موجهة إلى كافة المدققين الداخليين على الصعيد العالمي⁵.
- يعد الإطار المرجعي الهيكل الذي يكفل توفير مقاييس ملائمة ومتكاملة لقياس جودة أنشطة التدقيق الداخلي على ضوء ما تقتضيه برامج ضمان وتحسين الجودة⁶.

¹ IFACI, Normes Professionnelles de l'Audit Interne -Classeur contient la traduction de tous les documents du " Professional Practices Framework" de l'IIA, Edition IFACI, Paris, France, Octobre 2002, p.03

* صحيح ان الالتزام بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية لا يكتسي الطابع الإلزامي على كل من يزاول مهنة التدقيق الداخلي ما عدا الأعضاء المنخرطين في معهد المدققين الداخليين IIA أو أحد الفروع التابعة له وكذلك كل شخص حائز على إحدى الشهادات المهنية الدولية للتدقيق الداخلي كCIA. ² العايب عبد الرحمان، "الأدوار الجديدة للمدقق الداخلي للحد من ظاهرة الغش في منظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 37، العدد الأول، مصر، مارس 2017، ص. 87

³ IFACI. (2011), Op.cit, p. 07

* الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي والمعروفة أيضا بشهادة مدقق داخلي معتمد CIA هي شهادة تمنح من قبل معهد المدققين الداخليين بالو.م.أ لإضفاء صفة الاعتماد المهني على العاملين في مجال التدقيق الداخلي من خلال التدريب المكثف على موضوعات ومجالات المعرفة المطلوبة للحصول على هذه الشهادة وذلك بتوثيق خبرتهم التي تمكنهم من تولى مناصب قيادية في مجال التدقيق الداخلي واكتساب الاحترافية في تنفيذ المهام . كما تضمن هذه الشهادة تزويد المنظمات بمدققين مؤهلين مهنيا وفق أحدث المعايير العالمية والتطبيقات المثلى في مجال التدقيق الداخلي.

⁴ IFACI. (2002) , Op.cit, p.02

⁵ Alkafaj. Y et al, Characteristics of an Internal Audit Activity (Report I) :a componement of the CBOK study, 1st printing, The IIA, USA, 2010 , p. II

⁶ O'Loughlin C.J & Swanger.J, The CBOK Enquête : Programme d'assurance et d'amélioration qualité de l'audit interne –Appel à l'action, Sponsored by CBOK, published by The IIA, USA, Juillet 2016, p.06

الفرع الثالث: الهدف من الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

إن تصميم معهد المدققين الداخليين لإطار مرجعي دولي خاص بمهنة التدقيق الداخلي كان لغرض:

- تنظيم الخطوط الإرشادية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين بطريقة واضحة وأكثر فائدة.
- مساعدة ممارسي مهنة التدقيق الداخلي والأطراف ذات المصلحة على إدراك الطلب المتنامي لمصالح التدقيق الداخلي وبجودة ممتازة¹.
- توضيح الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بشكل أكثر للمؤسسات والمنشآت ومساعدة المهنيين على مزاوله المهنة بسلطة أكثر.
- تقوية مهنة التدقيق الداخلي من خلال توفيره لمعلومات دقيقة حول الأدوار والمهام والمسؤوليات².

المطلب الثاني: نشأة وتطور الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

يرتبط الحديث عن مهنة التدقيق الداخلي عموماً والإطار المرجعي الدولي خصوصاً بالهيئة المهنية الدولية المشرفة على تنظيم هذه المهنة وإعداد المرجعيات الخاصة بها على المستوى الدولي والمتمثلة في معهد المدققين الداخليين IIA؛ وهذا ما يدفعنا ضرورة للحديث عنه قبل الخوض في الحديث عن تطورات الإطار المرجعي.

الفرع الأول: التعريف بالهيئة المهنية الدولية المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي.

يعتبر معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية الهيئة المهنية المعترف بها دولياً في تنظيم مهنة التدقيق الداخلي، يعود تاريخ تأسيسه إلى تاريخ 09 ديسمبر 1941 ويتواجد مقره في Orlando بفلوريدا في الولايات المتحدة. يضم المعهد أكثر من 160000 عضو متوزعة على أكثر من 165 دولة³. ولقد مر هذا الجمع المهني بتاريخ حافل فقد أصبح يمثل:

- الجمعية المهنية الدولية الأولى المناط بها تعزيز وتطوير ممارسة التدقيق الداخلي، إذ يكفل توفير ونشر المعلومات والمعارف الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي والموضوعات المتعلقة بها وأساليب ممارستها، كما

¹ IFACI. (2011), **Op.cit**, p. 07

²Diard.C & Trebucq.S , « **Analyse Exploratoire des Normes Internationales D'audit Interne** », cahier de recherche, Université de Tours, France, 2007, p.03, disponible sur le site: www.univ-tours.fr/recherche (consultée le 22/01/2013)

³ <http://www.iaa.org.sa/about-iaa-ksa-ar/iaa-global-other-countries-ar> (Retrieved on April 06, 2016)

يسعى إلى تعزيز هذه المهنة من خلال وضعه لمعايير ذات مستوى عال من النزاهة والشرف تكفل توفير مقاييس للممارسة السليمة لهذه المهنة وتصنف إجمالي الخصائص الواجب توفرها لدى ممارسي المهنة¹.

- المعلم الرئيسي والجهة القائدة في مجال وضع المعايير والإرشادات المهنية ومنح الشهادات المعتمدة وإجراء البحوث في مجال المهنة على المستوى العالمي²، إذ يشرف المعهد على تنظيم ملتقيات وندوات حول ما يتعلق بمستجدات الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ويوفر تكوينات قاعدية إلكترونية ومنتجات تعليمية متقدمة التفكير ويعرض مراجعات ضمان الجودة للتدقيق الداخلي ومقارنات مرجعية وخدمات استشارية وكل ما يساعد على خلق تطور متميز لهذه المهنة عبر العالم³.

في هذا المقام صرح رئيس مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين Anthony J. Ridley بعد مرور 60 سنة من نشأة المعهد، أنه إذا أخذنا في الاعتبار البداية المتواضعة للمعهد كهيئة مكونة من 24 عضوا عام 1941 لوجدنا أن هذا التوسع الدولي راجع إلى التأثير والاعتراف المتزايد بالمهنة منذ نشأتها إلى حد الآن، والعضوية الحالية للمعهد تمثل حدثا جوهريا في تاريخ هذا الجمع المهني. والواقع أنه من المتوقع أن يتزايد النمو الديناميكي لمهنة التدقيق الداخلي بما يوحي بأن المهنة سوف تصبح "مهنة القرن الحادي والعشرين"⁴.

يتفرع عن معهد المدققين الداخليين أكثر من 90 معهدت دوليا، ويعد المعهد الفرنسي للتدقيق وللرقابة الداخليتين IFACI من أهم الفروع الدولية المنبثقة عن معهد المدققين الداخليين والأكثر ديناميكية يضم حوالي 4300 عضو و900 تنظيم متوزع بين القطاعين العام والخاص و07 شبكات جهوية متوزعة على سبع ولايات فرنسية⁵. يسعى المعهد إلى تحقيق الأهداف الخمسة التالية⁶:

1. هدف البحث: أن يكون المعهد مكانا للتفكير والتبصر حول المهنة وتطويرها.
2. هدف التدريب: يعمل المعهد على المساهمة في تمهين أطراف التدقيق الداخلي.

¹ Spencer Pickett. KH, **The Essential Guide to Internal Auditing**, 2nd edition, published by John Wiley & Sons, USA, 2011, p. 170

² حلمي أحمد جمعة، "إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي - دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الأعمال الأردنية"، المؤتمر العلمي السنوي الثالث لإدارة المعرفة في العالم العربي، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 2004، ص. 08

³ Coderre.D, **Internal Audit – efficiency through automation**, published by John Wiley & Sons, USA, 2009, p.vii

⁴ حلمي أحمد جمعة، مرجع سابق، ص. 08

⁵ IFACI, « **IFACI : La référence de l'Audit et du Contrôle Internes** », Octobre 2010, diapositive 02, présentation disponible sur le site : <http://www.mastercca.cnam.fr/PDF/DIVERS/COMMUNICATION/Presentation-IFACI.pdf> (consulté le 10/01/2016)

⁶ IFACI. (2002), **Op.cit**, p. 01

3. هدف التواصل: يسعى المعهد لأن يكون مكانا للتبادلات المهنية من خلال اللقاءات والندوات الشهرية والملتقيات.
4. هدف النشر: يشكل المعهد اتجاها دافعا لترقية التدقيق الداخلي من خلال مجلة التدقيق وكذلك المراجع المتعلقة بالتدقيق.
5. هدف التمثيل: بمعنى تمثيل المهنة أمام التنظيمات المؤسساتية والقانونية من خلال المواقف من مسائل خاصة.

الفرع الثاني: منطلقات فكرة إنشاء الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

يعتبر إصدار معهد المدققين الداخليين لقائمة مسؤوليات المدقق الداخلي سنة 1947 أولى الخطوات في بناء الإطار المرجعي والتي تم على ضوءها التعريف بأهداف التدقيق الداخلي وبمجالته. وقد عرفت هذه القائمة تعديلات واضحة خلال سنة 1957 ثم سنة 1971 تزامنا مع التطور الذي تشهده ممارسة المهنة. ويؤكد جل الباحثين المتخصصين والمهتمين بالتدقيق الداخلي على أن نضج فكرة إنشاء إطار مرجعي كانت مطلع سنة 1970¹، حيث تنامت جهود معهد المدققين الداخليين آنذاك من خلال اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي وتشكيل لجان على مستواه تعمل على دراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي ولعل ما عزز هذه الجهود هو استكمالها بإصدار خطوط إرشادية لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي سنة 1968 كتمهيد لإعداد قواعد الأخلاقيات الذي تم الإعلان عنه بصفة رسمية سنة 1996. وفي عام 1973 تم ولأول مرة إصدار تطبيق برنامج الإشراف على مهنة التدقيق الداخلي CIA، ثم قام المعهد خلال سنة 1978 بنشر معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي كبداية واضحة لنضج فكرة إنشاء مرجعية تنظيمية خاصة بمهنة التدقيق الداخلي، تتضمن تعريف التدقيق والإرشادات الأخلاقية والمعايير، ضمن ما سماه المعهد آنذاك بـ"إطار الممارسات المهنية" والمعروف بالمختصرة الإنجليزية "PPF"².

تبعاً للتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال خاصة في سنوات الثمانينات أين تم انتهاج مقاربة بالمخاطر وسنوات التسعينات أين تم اعتماد طرق الإسناد إلى الغير أو المناولة من الباطن لأنشطة التدقيق، لم تعد هذه المعايير ملائمة ومواكبة لظروف بيئة ممارسة هذه المهنة. قام معهد المدققين الداخليين سنة 1997 بتعيين فريق عمل مكلف

¹IIA, **Cadre de référence pour un audit interne efficace – Le nouveau CRIPP**, 2015, Diapositive 05, présentation en version française disponible sur le site : <https://na.theiia.org/standards-guidance/P.s/New-IPPF.aspx> (consulté le 03/03/2016)

² Kurt. F. R et al, **Op.cit**, chap 02, pp. 03-04

بدراسة الآليات والرؤى المستقبلية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، بعد سنة كاملة من العمل قام الفريق بعرض تقرير تحت عنوان "نظرة نحو المستقبل: الإطار المرجعي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي"¹، تم اقتراح ضمن هذا التقرير تعريف جديد للتدقيق الداخلي وكذلك هيكله الجديدة للإطار المرجعي تسمح بإيصال الخطوط الإرشادية المتعلقة بالمهنة على نحو ملائم. ولقد تم اعتماد هذين الاقتراحين بصفة رسمية عام 1999 والتي تزامنت مع المراجعة النظامية لقواعد أخلاقيات المهنة، ليتم إصدار الطبعة الأولى للإطار المرجعي للممارسات المهنية الذي دخلت حيز التطبيق عام 2000¹.

ونظرا لتنوع الظروف والقطاعات التي يمارس فيها التدقيق الداخلي والذي يستوجب التكيف مع الخصوصيات القانونية والإجرائية لكل بلد والقواعد الخاصة التي تعني بعض القطاعات (القطاع البنكي مثلا)، عمل معهد المدققين الداخليين IIA على تحديد مدة ثلاث سنوات لتعديل الإطار المرجعي للممارسات المهنية ابتداء من الإصدار الأول الذي دخل حيز التطبيق عام 2000².

الفرع الثالث: الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية لسنة 2000.

يحتوي الإطار المرجعي الصادر سنة 2000 على ما يلي³:

1. تعريف التدقيق الداخلي المعتمد من طرف مجلس الإدارة معهد المدققين الداخليين في 17 جوان 1999 ومن طرف مجلس إدارة المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليين IFACI في 21 مارس 2000، إذ يحدد هذا التعريف بشكل صريح طبيعة مهمات التدقيق الداخلي المتمثلة في مهمات التأكيد ومهمات الاستشارة بالإضافة إلى تحديد ميادين أو مجالات مسؤولياته المتركزة حول إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، كما ضبط هذا التعريف غاية التدقيق المتمثلة في توفير القيمة المضافة للمنظمات.

2. قواعد الأخلاقيات التي تزود المدققين الداخليين بالمبادئ والقيم التي تسمح لهم بتوجيه ممارستهم المهنية في الإطار المناسب، إذ تم المصادقة عليها من طرف مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين في 17 جوان 2000.

* A vision for the futur : Professional Practices Framework for internal auditing.

¹ Ibid, chap 02, p.04

² IFACI. (2011), **Op.cit**, p. 09

³ IFACI. (2002), **Op.cit**, pp. 02-03

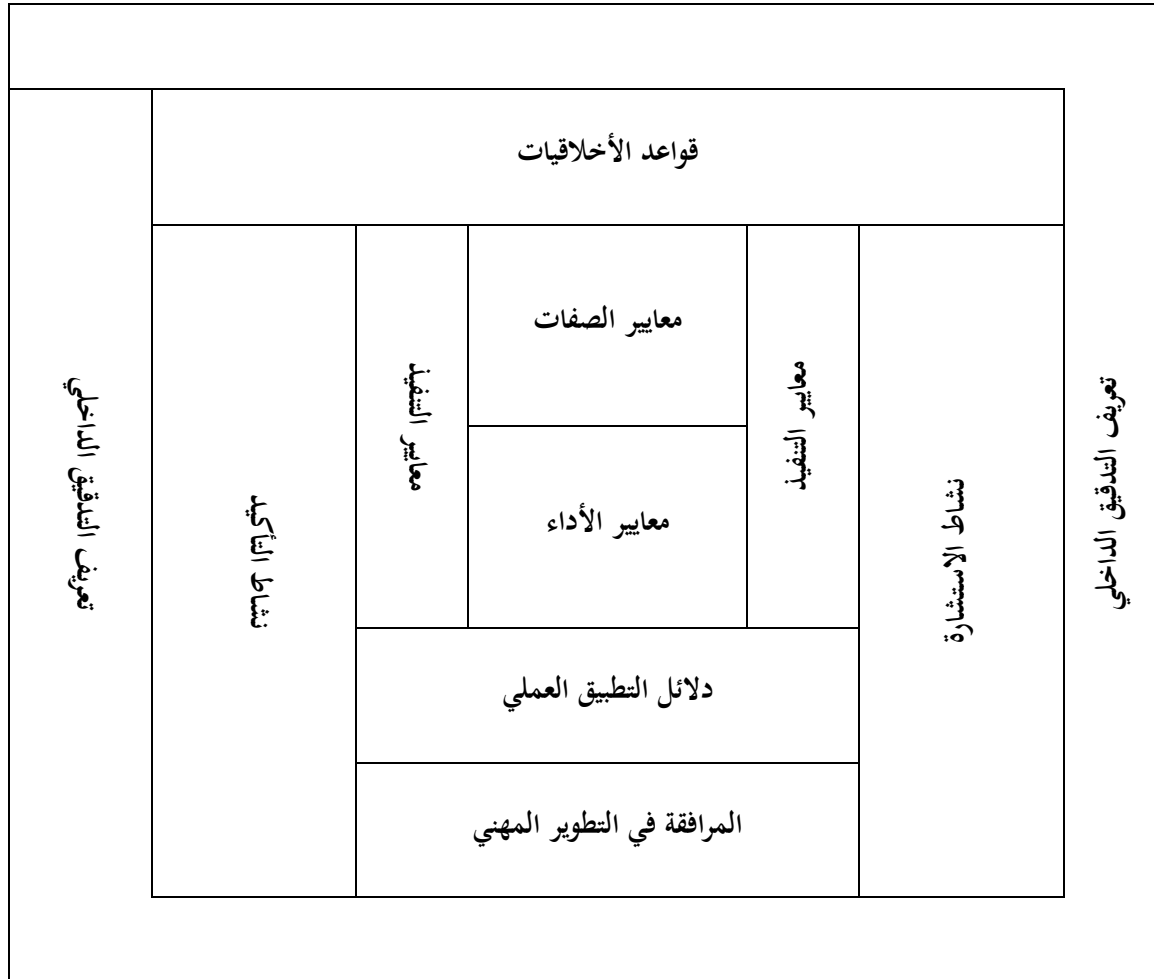
3. المعايير المهنية لممارسة التدقيق الداخلي التي توجه عمل المدققين الداخليين وتسهل تنفيذ مهامهم وتسيير نشاطاتهم.

4. دلائل التطبيق العملي MPA التي تضيف تعليقات وشروحات حول المعايير وتهدف إلى تحقيق أفضل الممارسات.

5. المرافقة في التطوير المهني: الذي يتضمن المراجع، المقالات، وقائع المنتديات والمؤتمرات إضافة إلى الندوات.

كما كان يتخذ الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية عند تصميمه في تلك الفترة الشكل التالي.

الشكل (01): الإطار المرجعي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادر سنة 2000.



Source : IFACI, Normes Professionnelles de L'Audit Interne -Classeur contient la traduction de tous les documents du " Professional Practices Framework" de l'IIA, Edition IFACI, Paris, France, Octobre 2002, p. 02

يصف الشكل رقم (01) عناصر الإطار المرجعي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادر سنة 2000، المصممة على شكل مستطيل، تحتل فيه المعايير المهنية نقطة المركز كونها لب ما يتضمنه الإطار، التي يجب الالتزام بها عند تقديم مهمات الاستشارة ومهمات التأكد، ويسترشد في تطبيقها بالتوجيهات الواردة بنماذج التطبيق العملي وأدوات المرافقة في التطوير المهني، مع ضرورة الامتثال لأخلاقيات المهنة بما يمكن من تحقيق أهداف التدقيق الداخلي المحددة ضمن تعريفه.

الفرع الرابع: المستجدات التي عرفها الإطار المرجعي خلال الفترة (2003-2008)

خلال الفترة الممتدة ما بين 2003 إلى غاية 2008، عرف الإطار المرجعي للممارسات المهنية العديد من المستجدات أهمها تعديل الطبعة الأولى له سنة 2003، ومست التعديلات مضمون المعايير على وجه الخصوص وتم إصدار الطبعة الجديدة لها التي دخلت حيز التطبيق في 01 جانفي 2004¹. يعتبر المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليين هذا التعديل بمثابة واقعة في الفكر التدقيقي، أين تعزز الدور الحديث للتدقيق الداخلي بحيث أصبحت جميع أنشطته المستحدثة ذات قيمة اقتصادية وفي الوقت نفسه تضيف مهارات سلوكية على شخصية المدقق بما يمكنه من تحسين أدائه في مجال الخدمات التأكيدية والاستشارية². ثم يليه تعديل سنة 2006 ولعل أهم ما جاء به هذا التعديل هو الصياغة الجديدة للمعايير التي أصبحت "المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" بعد أن كانت "معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"³.

في عام 2007، قام المعهد بصياغة "رؤية مستقبلية" وحدد من خلالها الخطوات الرئيسية للشروع في عملية إعادة هيكلة إطار الممارسات المهنية، بإحداث تغييرات جوهرية على الإطار لظروف اقتضتها خصوصية ممارسة المهنة. فعلى إثر ذلك، تكاثفت الجهود المهنية حيث عين مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين لجنة قيادة دولية Comité de pilotage international وفريق عمل لمراجعة الإطار المرجعي اللذان يسعيان على التركيز في تحقيق وتحسين الانسجام والشفافية لعمليات تطوير الخطوط الإرشادية ومراجعتها، وتم أيضا إعادة تنظيم مجلس الممارسات المهنية le conseil des pratiques professionnelles، وتم التأكيد على مهمته بموجب الأمر الجديد المصادق عليه من

¹IFACI, Normes Professionnelles de l'Audit Interne, Juin 2004, p. 04, document disponible sur le site: <http://icaci-congo.org/download/Normes%20Professionnelles.pdf> (consulté le 28/10/2014)

² الذوعجي علي حسين، "آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، 2010، ص. 256

³ IFACI, Normes Professionnelles de l'Audit Interne, Septembre 2006, p. 12, document disponible sur le site : https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/Standards_French_2006_.pdf (consulté le 28/10/2014)

طرف مجلس إدارة معهد التدقيق الداخلي IIA في جوان 2007 والمحددة بمسؤولية المصادقة على الخطوط الإرشادية للإطار المرجعي ونشرها¹.

دعماً لشفافية إعداد الخطوط الإرشادية بالنسبة لكل الأطراف المعنية بمهنة التدقيق الداخلي، قام المعهد بإنشاء لجنة مراقبة مستقلة تتولى معاينة عمليات وضع الخطوط الإرشادية وعمليات المصادقة عليها، وتتولى فحص مدى احترام الإجراءات الموضوعية قبل نشر أي جزء من عناصر الإطار المرجعي. جل أعضاء هذه اللجنة هم ممثلو هيئات عالمية معروفة كالبنك العالمي، الفيدرالية العالمية للمحاسبة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، المنظمة العالمية للتدقيق الإنتوساي،... وغيرهم².

وفي نفس الحقبة الزمنية، قام معهد المدققين الداخليين بتنظيم ملتقى دولي في سان فرانسيسكو يومي 10-11 جويلية 2008 لتلقي مشاورات واسعة مع مجتمع المدققين الداخليين من جميع أنحاء العالم بخصوص إعادة هيكلة الإطار المرجعي. وكانت ثمرة كل هذه الجهود تصميم الطبعة الجديدة للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة في أكتوبر 2008 ودخلت حيز التطبيق أكتوبر 2010³.

الفرع الخامس: التعديلات التي عرفها الإطار المرجعي سنة 2010

يعتبر هذا التعديل أهم تعديل عرفه الإطار المرجعي منذ نشأته، حيث شهدت تغيرات وتعديلات وتطورات جوهرية من ناحية الشكل والمضمون نوجزها فيما يأتي.

1. التعديلات الشكلية:

ساد على ضوء هذا التعديل تسمية الإطار بـ "الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي" بدلا من "إطار الممارسات المهنية" أو بصيغة أخرى تم إضافة حرف "I" لـ "PPF" للطبعة بالإنجليزية وأصبحت "IPPF" والمرادف للمختصر بالفرنسية "CRIPP"، ويعتبر إضافة هذا الحرف بمثابة تحسين عميق لدرجة إلزامية خطوطها الإرشادية⁴.

¹ IFACI. (2011), **Op.cit**, p. 07

² Kurt. F. R et al , **Op.cit**, chap 02, p. 39

³ جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي - التغيرات التي أجريت على تلك المعايير، أكتوبر 2010، ص. 01 (بتصرف). متوفر

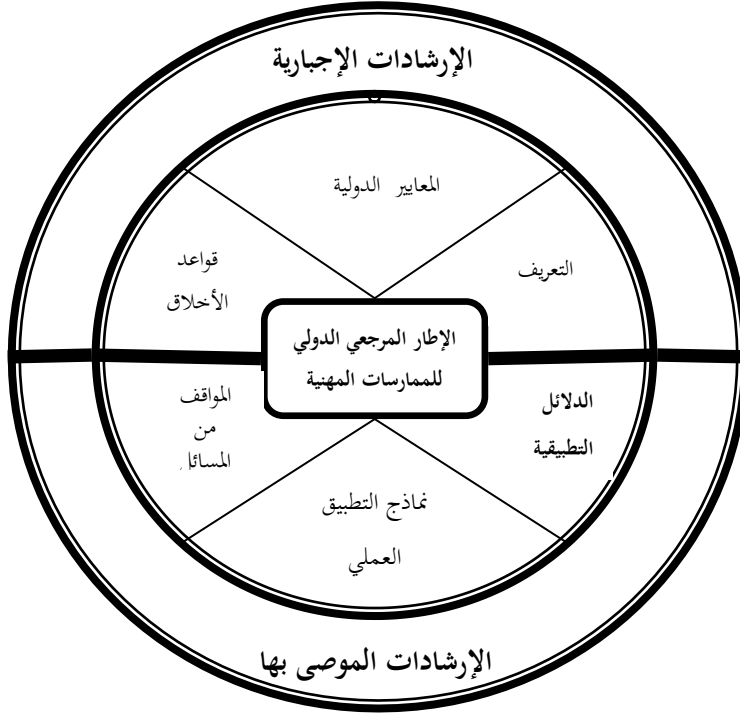
على الموقع: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf>. (تم الاطلاع عليه

يوم: 2014/09/22)

⁴Ibid, p.10

كما تم تصميم شكل جديد للإطار المرجعي الدولي الذي أصبح يتخذ شكل دائرة بدلا من مستطيل، والشكل رقم (02) يوضح ذلك.

الشكل (02) : الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي لسنة 2010.



Source: IIA, **The International Professional Practices Framework (IPPF)**, published by the IIA, 2011, p. 02. From : [The IIA Research Foundation Bookstore](#). (retrieved on January 16, 2013).

يتميز تصميم للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادر سنة 2010 الموضح في الشكل أعلاه؛ في كونه يصف بوضوح عناصر الإطار ويبين تصنيفها إلى إرشادات إجبارية أو أخرى موصى بها.

2. التعديلات الموضوعية: تتمثل في¹:

- التحسينات في العملية: تتضح هذه التحسينات في التطور البناء لمكونات الإطار المرجعي للممارسات المهنية بشفافية أكبر وتزايد دورات المراجعة المحددة لكل الخطوط الإرشادية.
- إلغاء عنصر المرافقة في التطوير المهني: لقد تم استبعاد عنصر المرافقة في التطوير المهني في هذا الإصدار من الإطار المرجعي الدولي، الذي كان يحتوي على سبيل المثال دعائم التدريب، نشرات وتقارير البحث التي

¹ IFACI. (2011), **Op.cit**, pp.09-10

يستعملها المدقق خلال أعماله. غير أن الإطار المرجعي لم يأخذ في الحسبان سوى الخطوط الإرشادية المصادق عليها من طرف معهد المدققين الداخليين.

- إضافة تفسيرات للمعايير: إن إضافة هذه التفسيرات ضرورة اقتضتها المعايير المعنية. كما تم التدقيق في بعض المصطلحات الواردة في المعايير.

- تقليص إطار نماذج التطبيق العملي: التي أصبحت تخص سوى المنهجية والمقاربة الضروريتين لتطبيق دليل قواعد الأخلاقيات والمعايير، وكل المعطيات الحالية حول الأدوات والتقنيات تم تحويلها إلى الدلائل الإرشادية للتطبيق.

- إضافة دلائل التطبيق العملي والمواقف من مسائل خاصة*.

كما تم على إثر هذا الإصدار للإطار المرجعي الدولي إعادة ترتيب عناصر الإطار المرجعي بحيث أصبح مكونا من مجموعتين رئيسيتين، الأولى تحتوي على إرشادات إلزامية أو إجبارية، تضم تعريف التدقيق الداخلي وقواعد الأخلاقيات والمعايير المهنية. والمجموعة الثانية تحتوي إرشادات موصى بها بشدة، تضم نماذج التطبيق العملي والدلائل الإرشادية ومواقف من مسائل خاصة¹.

الفرع السادس: الإطار المرجعي الدولي خلال الفترة (2012 - 2015).

تبعاً للمراجعة النظامية للإطار المرجعي الدولي التي تتم كل ثلاث سنوات، قام المعهد بإثراء الإطار المرجعي لسنة 2010 وذلك بإضفاء تغييرات هامة على بعض المعايير وتفسيراتها ونصوصها التكميلية والتي كانت تهدف في مجملها إلى التأكيد على المسؤولية الفردية للمدقق اتجاه الالتزام والمطابقة للمعايير. كما تم على إثر هذا الإصدار إثراء معجم المصطلحات بمفردات جديدة وتعريفاتها²، وقام المعهد بنشر الإطار المرجعي الجديد في ديسمبر 2012 ودخل حيز التطبيق في 01 جانفي 2013.

وفي ظل التطورات التي تعرفها بيئة الأعمال والتطورات السريعة للمخاطر الملازمة لها، يلتزم التدقيق الداخلي بمسؤوليات التي هي بحاجة ضرورية إلى إطار مرجعي ذو مبادئ واضحة ومعايير تعكس ممارسات مثالية وخطوط إرشادية يتم نشرها في وقت مناسب. حتى يتمكن من الحفاظ على أهميته ومكانته في بيئة سريعة التطور، على الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي هو الآخر مواكبة التطورات التي تعرفها بيئة الأعمال؛

* يقوم بإعداد كل من دلائل (نماذج) التطبيق العملي وإرشادات التطبيق ومواقف من مسائل خاصة من طرف اللجنة التقنية الدولية المنبثقة عن معهد المدققين الداخليين IIA .

¹ العايب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص. 84

²IFACI, Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne, version française, édition IFACI, Janvier 2013, Paris, France. p. 05

هذا من جهة. ومن جهة أخرى استجابة للتحديات المستقبلية التي تشهدها المهنة أبرزها عدم استقرار حقل المخاطر، التغيرات في توقعات الأطراف ذات المصلحة، المتطلبات القانونية والإجرائية المتعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية¹. تبعا لذلك أطلق معهد المدققين الداخليين المشروع الأولي لإعادة هيكلة الإطار المرجعي في 04 جويلية 2014 للاستشارة والتعليق على المشروع وأتاحت للمشاركين مدة 90 يوم لذلك. وبعد اقتضاء المدة تم دراسة وتنقيح كل التعليقات والاستشارات والإثراءات المستلمة وتم الإعلان عن النتائج في 04 نوفمبر 2014 على الموقع الإلكتروني للمعهد، وكانت النتائج كالتالي²:

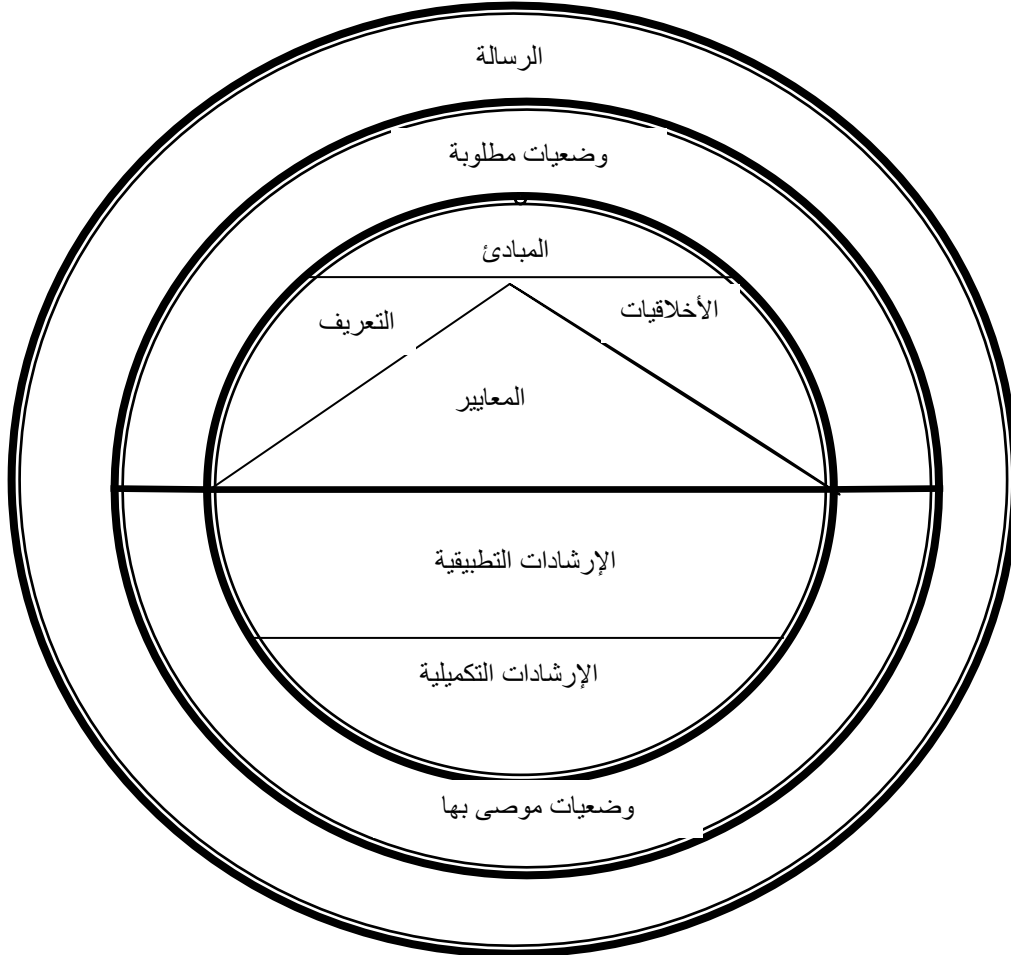
- موافقة حافلة على التغيرات المقترحة على الإطار المرجعي إذ بلغت النسبة ما يعادل 85% من إجمالي المشاركين.
- الموافقة وبشدة على إضافة رسالة التدقيق الداخلي ضمن مكونات الإطار المرجعي حيث بلغت النسبة ما يعادل 88%، مع ضرورة إعادة ضبط صيغتها وإحكامها.
- الموافقة وبشدة على تصميم المبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي؛ إذ بلغت نسبة الموافقة 89% من إجمالي المشاركين مع ضرورة تقليصها باستبعاد مبدأ التوعيد بالتغير الإيجابي ومبدأ تحقيق الفعالية والفاعلية في الأداء.
- إعادة ترتيب الإرشادات الموصى بها وبشدة، حيث تصبح "إرشادات الممارسة" إلى "إرشادات التطبيق" و"الدلائل الإرشادية للتطبيق" إلى "الإرشادات التكميلية". وتم الموافقة على هذا الاقتراح بنسبة 86% من إجمالي المشاركين.
- حذف المواقف من مسائل خاصة من الإرشادات الموصى بها وبشدة، وتم الموافقة على هذا الاقتراح بمعدل 64%.
- الموافقة وبنسبة 76% من المشاركين على الاقتراح الجديد لتسمية كلا من شقي الإطار بحيث تصبح "الإرشادات الإجبارية" إلى "التوجيهات المطلوبة"، و"الإرشادات الموصى بها وبشدة" إلى "التوجيهات الموصى بها".

¹ IFACI, "Cadre de référence pour une audit interne efficace- Le nouveau CRIPP", Article publié par l'IFACI dans la Revue Internationale des Auditeurs et des Contrôleurs "Audit, Risques et Contrôle", N°003, 3^{ème} trimestre, 2015, France, p. 04

² IIA, IPPF Enhancement Exposure – survey results, 2014, plusieurs diapositives 10-16 . Presentation from: IIA-Exposure@theiia.org (retrieved on December 12, 2015)

ودخلت الطبعة الجديدة من الإطار المرجعي الدولي حيز التطبيق في جويلية 2015 ولا تزال سارية التطبيق إلى حد الآن. كما تم على إثر هذا الإصدار تغيير الشكل المصمم للإطار المرجعي بإدماجه للمكونات الجديدة (رسالة التدقيق الداخلي والمبادئ الأساسية والترتيب الجديد للعناصر الموصى بها).

الشكل (03): الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية لسنة 2015.



Source: IIA, International Professional Practice Framework (IPPF), edited by Chartered Institute of Internal Auditors, USA, July 2015, p. 01

يوضح الشكل رقم (03) التصميم الجديد للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية ويبين العناصر المكونة له ويصف بوضوح ترتيبها، كما يشير هذا التصميم إلى أن الامتثال لإجمالي عناصر الإطار المرجعي يكون في إطار تحقيق الرسالة الجديدة للتدقيق الداخلي.

الفرع السابع: تعديلات الإطار المرجعي الدولي سنة 2016.

كآخر جهود مهنية مسجلة بخصوص تعديل الإطار المرجعي هو اقتراح معهد المدققين الداخليين لمسودة جديدة للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي خلال سنة 2016 تحمل جملة من التغيرات الحتمية التي فرضتها

الميكلة الجديدة للإطار المرجعي الدولي طبعة 2015 بالإضافة إلى التغييرات المتنامية لبيئة الأعمال، ولقد تم عرض هذه المسودة في الموقع الإلكتروني للمعهد على جميع المهنيين التابعين لعضوية المعهد للتعليق والإثراء خلال الفترة الممتدة من 01 فيفري إلى غاية 30 أفريل من سنة 2016¹. بعد دراسة التعليقات، تم تعديل مضمون العديد من المعايير ونصوصها التكميلية. كما تم إطلاق الطبعة الجديدة من المعايير في أكتوبر 2016 ودخلت حيز التطبيق في جانفي 2017.

المطلب الثالث: عرض مختصر لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

على غرار الطبقات السابقة للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، فإن الطبعة السارية له حالياً تحمل تغييرات بارزة نلخصها فيما يأتي:

- إدراج رسالة التدقيق الداخلي.
- إضافة المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- حذف عنصر المواقف من مسائل خاصة.
- إعادة ترتيب عناصر الإطار المرجعي الدولي كما يوضحها الجدول الآتي.

الجدول (01): الترتيب الجديد لعناصر الإطار الدولي المرجعي الجديد.

الإرشادات المطلوبة	الإرشادات الموصى بها
- المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	- الخطوط الإرشادية للتطبيق
- تعريف التدقيق الداخلي	- الخطوط الإرشادية التكميلية
- قواعد الأخلاقيات	
- المعايير الدولية للتدقيق الداخلي	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على:

IIA, **Cadre de référence pour un audit interne efficace – Le nouveau CRIPP**, 2015, plusieurs diapositives 02-04, présentation en version française disponible sur le site : <https://na.theiia.org/standards-guidance/P.s/New-IPPF.aspx> (consulté le 06/03/2016)

يصف الجدول رقم (01) ترتيب عناصر الإطار المرجعي الدولي المتمثلة في الإرشادات المطلوبة والإرشادات الموصى بها بالإضافة إلى رسالة التدقيق الداخلي، وفيما يأتي وصف مختصر لكل واحدة منها.

الفرع الأول: رسالة التدقيق الداخلي

¹ IIA, « **Be part of the change- The standards are involving to meet new challenge** », 2016 , Folder from <https://na.theiia.org/standards-guidance/P.s/2016-Standards-Exposure.aspx> (retrieved on May 03 ,2016)

تعد رسالة التدقيق الداخلي بمثابة بيان صريح عن غرض التدقيق، تقدم وصفا واضحا وموجزا لما يطمح التدقيق الداخلي تحقيقه داخل المنظمات. وجاءت صيغتها كما يلي: "التيقن والحفاظ على قيمة المنظمة بإعطائها وبكل موضوعية ضمان ونصائح ووجهات نظر قائمة على أساس المقاربة بالمخاطر"¹.

الفرع الثاني: الإرشادات المطلوبة

إن احترام المبادئ المصرح بها في الإرشادات المطلوبة أمر ضروري ومهم في الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تم تطويرها وفقا لعملية ذات عناية معقولة والتي تتضمن استشارة عامة. وتترتب هذه الإرشادات على شكل عناصر متمثلة في²:

1. المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي: توضح العناصر الرئيسية التي تصف فعالية التدقيق الداخلي.
2. تعريف التدقيق الداخلي: يصف طبيعة التدقيق وخصائصه وطبيعة مهامه وأهدافه.
3. قواعد الأخلاقيات: تتكون من المبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك المهني اللتان تهدفان إلى غرس وتعزيز الثقافة الأخلاقية في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.
4. المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي: تعد هذه المعايير بمثابة المقاييس التي تقنن كيفية ممارسة التدقيق الداخلي كمهنة معترف بها عالميا.

الفرع الثالث: الإرشادات الموصى بها

يتم وضع وتصميم التوجيهات الموصى بها من طرف معهد المدققين الداخليين في إطار مقنن ومصادق عليه، وتعكس هذه الوضعيات ممارسات التطبيق الفعال لتعريف التدقيق الداخلي وقواعد الأخلاقيات والمعايير المهنية والمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. وفي الإطار المرجعي الدولي الحالي تمثل كلا من الخطوط الإرشادية للتطبيق والخطوط الإرشادية التكميلية الصنفان الرئيسيان للوضعيات الموصى بها.

¹ IIA, **International Professional Practice Framework (IPPF)**, edited by Chartered Institute of Internal Auditors, USA, July 2015, p. 04

² IIA, **Cadre de référence pour un audit interne efficace – Le nouveau CRIPP**, 2015, plusieurs diapositives 02-04, présentation en version française disponible sur le site : <https://na.theiia.org/standards-guidance/P.s/New-IPPF.aspx> (consulté le 06/03/2016)

1. الخطوط الإرشادية للتطبيق: عبارة عن سلسلة محكمة الصيغة وأكثر تكاملاً مع التوجيهات الإلزامية، تساعد المدققين الداخليين على التوافق والمطابقة مع ما هو متاح في مضمون المعايير. لا تعطي هذه الخطوط الإرشادية وصفاً شاملاً عن كيفية تنفيذ المعايير بقدر ما توفر أساليب كافية ومقبولة لتحقيق التوافق مع المعايير¹.
2. الخطوط الإرشادية التكميلية: توفر تعليمات مفصلة لأنشطة التدقيق الداخلي وتعليمات إضافية مرافقة تخص ميادين النشاط وخصوصيات قطاعية، كما تقترح هذه الخطوط عمليات وإجراءات ومقاربات تسلسلية من خلال أمثلة متاحة. وفي ظل الإطار المرجعي الدولي الساري، أصبحت كل الدلائل الإرشادية للتطبيق والدلائل الإرشادية لتطبيق التدقيق على أنظمة المعلومات ودلائل تقييم المخاطر المرتبطة بأنظمة المعلومات أصبحت تلقائياً خطوط إرشادية تكميلية².

على ضوء ما تقدم في هذا المبحث، توصلنا إلى أن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية هو هيكل واضح المعالم ينظم الخطوط الإرشادية الصادرة معهد المدققين الداخليين و المرتبة بشكل مدروس إلى عناصر مطلوبة وأخرى موصى بها، موجهة بشكل واضح إلى كل الأفراد والهيئات المزاولة لمهنة التدقيق الداخلي على المستوى العالمي. ويسعى المعهد جاهداً إلى تصميم إطار مرجعي دولي متكامل يتلائم والظروف التي تشهدها بيئة الأعمال، ويتناسب مع التطورات التي تعرفها مهنة التدقيق الداخلي. وهذا ما يدفعنا للحديث عن تلك التطورات التي تشهدها هذه المهنة في ظل المستجدات التي يعرفها الإطار.

¹ معهد المدققين الداخليين IIA ، التحسينات المقترحة على الإطار الدولي للممارسات المهنية لأعمال التدقيق الداخلي، 2014، ص. 06، متوفر على الموقع : www.theiia.org/Newframework (تم الاطلاع عليه يوم: 2016/03/06)

² IIA. (July 2015), **Op.cit**, p. 03

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي في ظل مستجدات الإطار الدولي المرجعي للممارسات المهنية

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى العناصر التي تعرفنا بالتطورات التي يعرفها التدقيق الداخلي كمهنة تقن ممارساتها إطار مرجعي متكامل ذو صبغة عالمية.

المطلب الأول: المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي

الفرع الأول: المفهوم اللغوي والاصطلاحي للتدقيق الداخلي

- التدقيق لغة: يعود اشتقاق كلمة "التدقيق" وفعالها "دقق" إلى الأصل اللاتيني من خلال الكلمات "audire , audio" والتي تعني الاستماع أو الإصغاء¹.
 - التدقيق اصطلاحاً: يقصد بالتدقيق اصطلاحاً هو عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل². كما يعرف أيضاً على أنه عملية منتظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية³.
- على ضوء التعريفين السابقين لمصطلح التدقيق تتضح الأركان الأساسية له، والمتمثلة في:
- وجود معايير: تمثل المعايير مرجعية عملية التدقيق، يتم تحديدها ووضعها قبل الشروع في عملية التدقيق وعلى ضوءها يتمكن المدقق من تقييم المعلومات التي تحصل عليها والتأكد من درجة توافقتها أو مطابقتها مع تلك المعايير.

¹ Renard. J, *Théorie et Pratique de l'Audit Interne*, 7^{ème} édition, Edition Eyrolles, Paris, France, 2010, p. 35

² Alvin .A Arns et al, *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*, 14th edition, Person Education publication, USA, 2012, p. 04

³ الصبان محمد سمير ونصر علي عبد الوهاب، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2002، ص. 06

- جمع وتقييم الأدلة: يمثل جمع وتقييم الأدلة جوهر عملية التدقيق، حتى أن هناك من يعرف التدقيق على أنه عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بتأكيدات الإدارة ويقصد بالأدلة أي معلومات يستخدمها أو يستعين بها المدقق لتحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة سلفاً¹.
- التقرير: يقصد به التصريح والعرض المنتظم للنتائج التي توصل إليها المدقق.
- شخص كفاء ومستقل: تتطلب ممارسة التدقيق شخصاً مهنيًا مؤهلاً تتوفر فيه متطلبات علمية ومهنية وخبرات متعددة ومميزات سلوكية محددة. كما يجب أن يتم عن طريق شخص مستقل حتى لا تتأثر أعماله وآراءه بكل ما يحيط به وبكل من يتعامل معه.

أما عن تعريف التدقيق الداخلي؛ تتعدد الصيغ والمفاهيم التي تم وضعها لوصف التدقيق الداخلي، بينما سنقتصر فيما يأتي على ذكر التعاريف الصادرة عن معهد المدققين الداخليين وبمراعاة الترتيب الزمني لها حتى نوضح التطورات التي شهدتها هذا النشاط كممارسة مهنية والتي تضافرت والتطورات التي عرفها الإطار المرجعي الدولي.

- عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي سنة 1947 حينما قام بإصدار نشرة مسؤوليات المدقق الداخلي على أنه "نشاط محايد يتم داخل المؤسسة بقصد مراجعة العمليات المالية والمحاسبية بغية تقديم خدمات وقائية للإدارة"². يؤكد هذا التعريف على أن التدقيق نشاط يخدم الإدارة العليا بشكل وقائي من خلال منع كل حالات التلاعب وأشكال الغش، كما أن نطاقه كان ينحصر فقط على الجوانب المالية والمحاسبية.

- في سنة 1971 إثر التعديلات التي أدخلها المعهد على نشرة مسؤوليات المدقق الداخلي، أطلق تعريفاً للتدقيق الداخلي على النحو التالي "التدقيق الداخلي نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لغرض مراجعة عملياتها خدمة للإدارة، وتقديم خدمات رقابية بناءً فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية تعمل عن طريق قياس فعالية نظم الرقابة الأخرى وتقييمها"³. يتضح على ضوء هذا التعريف بأن نطاق التدقيق الداخلي

¹ طلال حمدونة وحمدان علام، "مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في فلسطين وأثر ذلك في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول عدالة القوائم المالية"، مجلة الجامعة الإسلامية - سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 01، غزة، فلسطين، 2008، ص ص. 923 - 924.

² القاضي حسين يوسف وآخرون، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص. 108.

³ المرجع أعلاه، ص. 108.

اتسع ليشمل جميع عمليات المؤسسة سواء المالية منها أو غير المالية كما تم التوسيع في أهدافه ولم يعد يقتصر على الهدف الوقائي بل أصبحت له أهداف بناءة أو كما تسمى أيضا بالأهداف الإنشائية من خلال ما يقدمه للإدارة من تقييمات واقتراحات للحلول وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات.

- عقب إصدار معهد المدققين الداخليين للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي عام 1978 أمسى التدقيق الداخلي يعرف على أنه "نشاط تقييمي مستقل يتم إنشاؤه داخل المنظمة بغرض خدمتها، يتولى مراقبة الوظائف عن طريق فحص وتقييم ملائمة وفعالية الأنظمة الرقابية بها. كما يهدف التدقيق الداخلي أيضا إلى مساعدة أعضاء المنظمة على تولى مسؤولياتهم بفعالية، عن طريق تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والنصائح ومعلومات تخص الأنشطة التي تم تدقيقها. كما تعزز موضوعية التدقيق فعالية الأنظمة الرقابية وتكلفة معقولة"¹. يؤكد هذا التعريف بأن التدقيق الداخلي لم يعد نشاطا مصمما لخدمة الإدارة العليا بل أصبح نشاطا يخدم كل الأفراد بالمؤسسة أو بصيغة أخرى صار وسيلة لخدمة المؤسسة ككل.

- ظل التعريف السابق قائما إلى غاية عام 1997 أين أطلق المعهد تعريفا آخر للتدقيق الداخلي على النحو الآتي "التدقيق الداخلي هو نشاط نوعي استشاري موضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراقبة وتحسين إنجاز الأهداف الموضوعية من خلال التحقق من اتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة داخلها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"². يشير هذا التعريف إلى التطور الملموس الذي عرفته الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، من خلالها انتقالها من ممارسات تدقيق المطابقة الذي يهدف إلى التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والقوانين والإجراءات المعمول بها إلى ممارسات تدقيق الفعالية الذي يسعى المدقق على ضوءه التأكد من مدى تحقيق الأهداف المسطرة في ظل ملائمة الموارد المتاحة والتطبيق الجيد لكل القوانين والإجراءات المعمول بها.

- نظرا للتحديات المفروضة التي تشهدها الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الأمر الذي دفع بمعهد المدققين الداخليين عام 1999 إلى صياغة تعريف ينسجم مع الظروف والأوضاع الجديدة، وصار يعرف التدقيق الداخلي على أنه "نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في

¹ Andrew.D. Barley et al , **Research Opportunities In Internal Auditing**, 1st printing, published by The IIAF, USA, 2003, p. 06

² الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق -وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص. 35

عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها. كما يساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقويتها والرفع من فعاليتها¹. يبين هذا التعريف بأن التدقيق الداخلي نشاط يخلق قيمة مضافة للمنظمة جراء الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها وكذلك من خلال تقييمه لفعالية عمليات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية وتحسين فعاليتها.

ويعد هذا التعريف أحسن صيغة مفاهيمية وضعها معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي؛ ولا يزال التعريف المعتمد ضمن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية المعمول به حالياً.

يحمل هذا التعريف خصائص تثبت التطور والتغير الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي؛ والملخصة فيما يلي:

1. التدقيق الداخلي هو نشاط: لقد تم ضبط طبيعة التدقيق الداخلي على أنه نشاط بدلا من وظيفة بحكم مبررين رئيسيين وهما:
 - تطبيق أحد الأنماط الحديثة لتسيير المؤسسات وهي الإدارة بالأنشطة التي تتيح إمكانية تصنيف الأنشطة على حسب أهميتها وعلى قدر مساهمتها في توفير القيمة المضافة الإجمالية للمؤسسة.
 - تطبيق استراتيجية الإسناد إلى الغير *la sous-traitance* التي تتيح فرصة اللجوء إلى أطراف خارجية حالة عجز الطرف الداخلي في تقديم الخدمة بشكل جزئي أو كلي، أو بصيغة أخرى حالة قصور الطرف الداخلي عن خلق القيمة المضافة المتوقعة منه، يتم اللجوء إلى أطراف خارجية كونها توفر قدرا كافيا من الخدمات والخبرة عما هو يتيح الطرف الداخلي².
2. التدقيق الداخلي نشاط مستقل: بمعنى أنه غير تابع في السلطة والمسؤولية إلى الجهات الخاضعة للتدقيق، وبذلك يجب أن يتبع لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.
3. التدقيق الداخلي نشاط موضوعي: بمعنى يجب على المدقق أن يتحلى بأعلى مستويات الموضوعية عند تنفيذ مهامه وعند عرضه لنتائج عمله. كما يجب ألا تتأثر أحكامه بأمره الشخصية أو بآراء الآخرين.

¹ Schick. P, **Mémento d'Audit Interne : méthodes de conduite d'une mission**, édition DUNOD, Paris, France, 2007, p. 05

² Rouse. R.W, « **Outsourcing the Internal Audit Function** », The Journal of Corporate Accounting and Finance, USA, 1996, p. 92

4. تطور استراتيجية التدقيق الداخلي بحيث تستهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها وهذا ما يؤكد على إسهامه الجوهرى في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة¹.
5. توسع نطاق التدقيق الداخلي الذي تعدى تقييم وتحسين الرقابة الداخلية ليشمل أيضا عمليات إدارة المخاطر والحوكمة.
6. للتدقيق الداخلي منهجية واضحة ومعروفة عند تقديمه للخدمات التأكيدية والاستشارية.
7. التدقيق الداخلي نشاط يتسم بالشمولية والديمومة: إذ يقصد بشمولية نشاط التدقيق على أنه يتم على كل الأنشطة بالمؤسسة دون استثناء. ويقصد بديمومة نشاط التدقيق على أنه دائم ومستمر بالمؤسسة على الرغم من ظرفية مهماته، كما أن كل تدخلاته ذات خاصية مؤقتة ومنظمة على مدار السنة ومتقطعة في الوقت².

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

انعكس تطور مفهوم التدقيق الداخلي على تطور أهدافه التي أصبحت مركزة على:

- مساعدة الإدارة العليا: يهدف التدقيق الداخلي إلى مساندة أعضاء الإدارة العليا على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية وذلك بتزويدهم بتحليلات وتقييمات وتوصيات وتعليقات ملائمة حول الأنشطة المدققة³.
- المساعدة على التحكم في المخاطر ومن ثم تحقيق الأهداف المسطرة: يعمل المدققون الداخليون كمساعدين للإدارة فهم يزودونها بضمانات تفيد التحكم في المخاطر وتؤكد على أن إدارة المخاطر في موقف قوي وفعال، وفي حالة بروز فرصة لإضفاء تحسينات وتطويرات على أنشطة إدارة المخاطر أو سياساتها أو إجراءاتها فإنه ينبغي على المدققين الداخليين القيام بذلك⁴. كما أنهم يزودون الإدارة بمعلومات ملائمة تساعد على التخلص من النتائج السلبية للمخاطر الجارية التي تعيق تحقيق الأهداف المسطرة⁵.

¹ عفاف إسحاق أوزر، "النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات"، المؤتمر الدولي المهني الأول حول دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة مدققي الحسابات، رام الله، فلسطين، 2012، ص. 04

² Belaid.K, **L'Audit Interne et l'Approche de la dynamique des groupes**, édition Centre de Publications Universitaire, Tunis, 2005, p. 23

³ Collins.L et Vallin. G, **Audit et Contrôle Interne- aspects financiers, opérationnel et stratégiques**, 4^{ème} édition, édition Dalloz, Paris, France, 1992, p. 23

⁴ Hermanson. D.R and Rihenberg. L.E, **Internal Audit and Organizational Governance**, The IIA research Foundation, Florida, USA, 2003, p. 54

⁵ Diards. C et Trebucq. S, **Op.cit**, p. 09

- توفير قيمة مضافة للمؤسسة: بموجب التعريف الحالي للتدقيق الداخلي الذي أكد بأنه نشاط مصمم لتوفير القيمة المضافة من خلال¹:

- تقييم أنظمة إدارة المخاطر وعملياتها وتقديم الحلول التي تسمح بتحسينها.
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وإيجاد سبل تحسينها.
- المساهمة في عمليات حوكمة الشركات.

الفرع الثالث: أسباب تزايد الاهتمام بالتدقيق الداخلي

تكمن الأسباب الرئيسية التي دفعت مختلف منظمات الأعمال إلى الاهتمام والوعي بشكل أكبر بمكانة التدقيق الداخلي في التسيير الحديث للمنظمات فيما يلي²:

- اتساع حجم المنظمات وتعقد عملياتها: أدى اتساع حجم المنظمات وتعقد عملياتها وتنوع انشغالاتها وكذلك تشعب بنائها التنظيمي إلى حدوث عقبات في الإدارة الفعالة لهذه المنظمات، الأمر الذي فرض عليها اللجوء إلى بناء أنظمة رقابة داخلية ملائمة وحجمها، وحتى تطمئن الإدارة من سلامة سير تلك الأنظمة استوجب عليها اللجوء إلى التدقيق الداخلي الذي يكفل تقييم وفحص أنظمة الرقابة والتأكد من سلامتها والرفع من فعاليتها. كما أن المقاربة الحديثة التي يعمل وفقا للتدقيق الداخلي القائمة على أساس المخاطر تتيح إمكانية أكثر للمؤسسات للتحكم في المخاطر القائمة بأنظمتها الرقابية.
- حاجة الإدارة العليا إلى تقارير دورية دقيقة: تحتاج الإدارة العليا دوريا إلى بيانات ومعلومات ضرورية للقيام بالعمليات الإدارية كالتخطيط والتنظيم واتخاذ القرارات، الأمر الذي يفرض اللجوء إلى التدقيق الداخلي؛ إذ يكفل هذا الأخير توفير المعلومة الملائمة للإدارة وفي الظروف المناسبة. كما أنه يتولى التأكد من دقة تلك المعلومات وسلامتها قبل تقديمها للإدارة، وبذلك تزايد وعي الإدارات العليا بأن التدقيق الداخلي أصبح أهم أنشطة القيادة بالمؤسسة التي تعمل معها بشكل دائم.
- زيادة حالات فشل مؤسسات عالمية وإفلاسها: تزايد في الحقبة الأخيرة فشل كبريات المؤسسات في العالم وإعلان إفلاسها، ويعود السبب في ذلك إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية بها وهذا ما أكدت عليه العديد من الدراسات. ولقد تم تفسير ذلك بالضعف في البناء الرقابي والناجم عن وجود قصور في

¹ العايب عبد الرحمن، مرجع سابق، ص. 82

² القاضي حسين يوسف وآخرون، مرجع سابق، ص. 104 - 107 (بتصرف)

استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان التدقيق أو غياب مصلحة التدقيق الداخلي. لذا تزايد الاعتراف بضرورة التدقيق الداخلي باعتبارها مهنة لها مقوماتها تمكنها من تحقيق الغرض المتوقع منها وتكفل التأكد من توفر تقارير دورية حول سير أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة والتأكد من مدى سلامتها وفعاليتها. زيادة على ذلك فقد أصبح التدقيق الداخلي طرفا فعالا في ممارسات الحوكمة الرشيدة للمؤسسات من خلال سعيه إلى توفير مستوى كاف من الإفصاح وضمن العدالة في وصول المعلومات المالية والتشغيلية إلى مختلف الأطراف ذات المصلحة.

على الرغم من الدواعي التي تحفز على إنشاء أقسام التدقيق الداخلي من قبل منظمات الأعمال إلا أن بعضها لا يزال مقتنعا بضرورة إنشائها ولا حتى بأهميتها في التسيير، ولقد سعت إحدى الدراسات المتخصصة في هذا المجال لتشخيص هذا الوضع وتحديد الأسباب الرئيسية لذلك، وتمثلت هذه الأخيرة وفقا لتلك الدراسات فيما يأتي* :

- إن الرقابة الداخلية على أنواعها (الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي) وبمختلف ضوابطها (التصحيحية والكاشفة والوقائية) كفيلة للوصول إلى التسيير الجيد للمؤسسة.
- إن متطلبات إنشاء التدقيق الداخلي مكلفة وأن العائد من خدمات التدقيق الداخلي لا يغطي أذن تكاليفه، كما أن القيمة المضافة المتوقعة من المدقق الداخلي غير مضمونة في حين فإن راتب المدقق الداخلي وأتعابه مضمونة ما دام أنه موظف دائم داخل المنظمة.
- عدم التمييز بين خدمات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛ وسيادة الاعتقاد بأن التدقيق الداخلي هو مجرد تكرار أو ازدواج للمهام التي يقوم بها المدقق الخارجي.
- انتشار ثقافة سلبية لدى العديد من الأفراد بمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن عمل المدقق الداخلي وإبداء الرفض للتعاون معهم؛ من بين الأمور التي لا تحفز على إنشاء قسم للتدقيق الداخلي.
- صغر حجم المؤسسات وطبيعة نشاطها ونظام التسيير السائد فيها لا يتطلب إنشاء قسم التدقيق الداخلي.

* Plus d'informations, consultez les ouvrages suivants :

- 1) Van Gils.D et al, « **Le développement de l'audit interne dans le secteur public Belge** », Telescope, vol 18, n° 03, Canada, 2012, p. 86-90
- 2) Al.Twajry A .A.M, « **The development of internal audit in Saudi Arabia : An Institutional theory Perspective** », Critical Perspectives on Accounting, Vol 14, 2003, DOI : 10.1016/S1045-2354(02)00158-2 , pp. 515-516

- غياب دور الدولة في وضعها لقوانين صارمة لإنشاء قسم التدقيق الداخلي من أجل الرفع من مستوى التسيير لدى منظمات أعمالها.

المطلب الثاني: الأشكال الحديثة للتدقيق الداخلي

عرف التدقيق الداخلي تطورات من ناحية الأهداف والمتطلبات وحتى طريقة الممارسة، حيث أصبح المدقق يزاول مهامه وفقا لأشكال حديثة؛ نتعرض إليها فيما يأتي.

الفرع الأول: تدقيق المطابقة و/أو تدقيق الانتظامية

يعد هذا الشكل من التدقيق أبسط الأشكال التي يقوم بها المدقق الداخلي في المهمات المسندة إليه، إذ يتولى المدقق على ضوءها المقارنة بين ما هو مطبق وبين المرجع الذي تم اختياره. وغالبا ما يكون المرجع عبارة عن قانون أو إجراءات أو قواعد تنظيمية. في هذا الموضوع تختلف التسمية، فإذا ما قام المدقق بفحص مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات المعمول بها والتأكد من التطبيق الجيد لها، فالمدقق يقوم بتدقيق المطابقة. أما إذا ما قام المدقق بالتأكد من فحص مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات التنظيمية الداخلية، فالمدقق يقوم بتدقيق الانتظامية¹.

الفرع الثاني: تدقيق الأداء

في ظل تطور الأهداف المتوقعة من التدقيق الداخلي، أصبح المدقق طرفا مختصا في التشخيص وتقييم المناهج والإجراءات وتحليل المناصب وتنظيم العمل، كما اعتاد المدقق على الإدلاء بآراءه في كل المواضيع، ليس فقط في التطبيق الجيد للقواعد والقوانين، بل حتى في جودة تطبيقها. ويعد هذا الشكل من التدقيق بمثابة الممارسة الحديثة لتدقيق المطابقة، وهو ما يعرف بتدقيق الفعالية. ولما كان مفهوم الفعالية مقترن بمفهوم الفاعلية (الفاعلية تتمثل في مدى تحقق الأهداف المسطرة والفاعلية تعكس الاستخدام الأمثل للموارد)، عندما يتم إجراء تدقيق الفعالية يقوم المدقق بعملية فحص مدى توافر الطرق والإجراءات التي تساعد على تحقيق الأهداف (متوافرة، سهلة، منسجمة مع سياسة المؤسسة) ومن مدى ملائمة الموارد المتاحة للأهداف المسطرة². أما عندما يقوم بتدقيق الفاعلية فهو يتولى عملية التأكد من الاستخدام العقلاني والأمثل لموارد المؤسسة بما يخدم تحقيق الأهداف الموضوعية.

¹ Renard .J, Op.cit, p. 49

² Ibid , pp.49-50

كما تؤكد أدبيات إدارة الأعمال بأن للفعالية والفاعلية ارتباط وثيق بمفهوم الأداء، فإذا ما تم إجراء تدقيق الفعالية فهذا يعني أنه يتم تدقيق جانبا مهما من الأداء، ونفس الشيء إذا ما تم إجراء تدقيق الفاعلية. وباختصار؛ يتطلب تدقيق الأداء إجراء تدقيق الفعالية والفاعلية معا، بمعنى يتم فحص الموارد للتأكد من مدى استعمالها بشكل اقتصادي وكفؤ بما يضمن تحقيق أهداف المؤسسة¹. أو بصيغة أخرى عندما يتم تدقيق الأداء يتولى المدقق التأكد من مدى تحقق الأهداف المسطرة وبأقل تكلفة ممكنة.

الفرع الثالث: تدقيق التسيير

يتطلب هذا النوع من التدقيق فحص ما إذا كانت وسائل التسيير المتاحة للإدارة موضوعة بشكل صحيح ومتلائمة والأهداف المسطرة. وبذلك فهو يفرض تطورا مهما في الممارسات المهنية للتدقيق، فالمدقق يصبح مطالب بملاحظة الاختيارات والقرارات وقياسها وجلب انتباه الإدارة العليا حول كل المخاطر المحتملة في حالة عدم الانسجام مع تلك القرارات. كما يقوم المدقق على ضوء تدقيق التسيير بتحليل السياسة المسطرة و يفحص مدى اتساقها مع استراتيجية المؤسسة².

الفرع الرابع: تدقيق الاستراتيجية

تدقيق الاستراتيجية هو التدقيق الذي يهدف إلى دراسة وتوضيح استراتيجية المؤسسة في فترة معينة وتقييم فعاليتها وفرص نجاحها من خلال منهجية واضحة ومدروسة³، كما يهدف إلى تقييم المخاطر المرتبطة بالاستراتيجية الحالية للمؤسسة ككل وأهدافها ومختلف التوجهات الاستراتيجية لها. بالإضافة إلى تحديد الاختلالات الظاهرة أو المحتملة في الاستراتيجية السارية وآثارها وأسبابها ومخططات الأفعال الضرورية لمعالجتها⁴.

¹ Van Gils.D et al, « Le développement de l'audit interne dans le secteur public Belge », Télescope, vol 18, n° 03, Canada, 2012, p. 52

² K.Belaid, **Op.cit** , p. 24

³ Claude.S, **L'audit de stratégie : guide de diagnostic de la stratégie d'une entreprise**, édition Dunod, Paris, France, 1997, p.109

⁴ Feujo .I, **Guide des audits : quelles synergies gagnantes pour l'entreprise ?**, édition AFNOR, Paris, 2005, p.81

المطلب الثالث: طبيعة الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي

وفقا لما هو متعارف عليه في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي نتميز بين صنفين من الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي وهما خدمات التأكيد وخدمات الاستشارة؛ يختلفان من حيث الغاية ويتحددان على ضوء الطبيعة والنطاق إضافة إلى الأطراف المعنية .

الفرع الأول: خدمات التأكيد

تتمثل خدمات التأكيد في تلك الخدمات التي يدلي بها المدقق الداخلي عند تقييمه للأدلة بهدف توفير رأي مستقل أو نتائج بخصوص عملية أو نظام أو أي مسألة خاضعة للتدقيق، وغالبا ما يقع على عاتق المدقق الداخلي تحديد طبيعة ونطاق (بمجال) التكاليف بخدمات التأكيد¹. ويتحدد هذا النطاق من خلال ثلاثة أبعاد رئيسية وهي الخاضع للتدقيق والمدقق الداخلي والمستعمل الذي يعتمد على تقييم الأدلة وعلى استنتاجات المدقق².

الفرع الثاني: خدمات الاستشارة

يخضع نطاق وطبيعة الخدمة الاستشارية بالاتفاق مع الجهة الطالبة للاستشارة والمسماة في إطار هذا النوع من الخدمات بعميل (زبون) التكاليف بدلا من الخاضع للتدقيق. تتم الخدمة الاستشارية بداخل المؤسسة وتتمثل غايتها في التوصل إلى آراء والحصول على أشكال أخرى من المساعدة على حسب طلب العميل، وبصيغة أخرى تتم خدمات الاستشارة بتفاعل كل من العميل والمدقق الداخلي، فالعميل هو الذي يبحث عن الآراء الاستشارية أو يكون بحاجة إليها ثم يستقبلها والمدقق هو الذي يعطي تلك الآراء³.

ينصح بهذا النوع من الخدمات لكونه يوفر تشكيلة من المزايا المتمثلة في⁴:

- عرض التوجيهات الخاصة بفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
- تسهيل عملية تنفيذ الأفعال التي تشجع على التحكم في عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
- المساعدة على وضع خطط تكوين على المفاهيم المنبثقة عن عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

¹ داوود صبح يوسف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، نشر وتوزيع اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010، ص ص. 122-123 (بتصرف)

² Kurt. F. R et al, **Op.cit**, chap 01, p. 07

³ Ibid, chap 01, p. 07

⁴ Ibid, chap 01, p. 15

على الرغم من تلك المزايا المتوقعة من الخدمة الاستشارية إلا أن المدقق يواجه صعوبات عملية عند تقديمها كأن تكون مجالات الاستشارة عالية الخطورة، و مجالات قد تمس باستقلاليتها أو موضوعيته. وبذلك ينبغي دوما استرشاده بالمعايير المهنية التي تساعد على تجاوز تلك الصعوبات¹.

من بين الشروط المستمدة من المعايير التي يجب على المدقق الالتزام بها عند تقديمه للخدمة الاستشارية، نذكر ما يلي²:

- مناقشة المخاطر المتصلة بأهداف الأعمال الاستشارية مع الإدارة العليا.
 - استخدام المعرفة التي يكتسبها المدققون من الأعمال الاستشارية في تحديد وتقييم التعرض للمخاطر الجوهرية بالمؤسسة.
 - عند القيام بالأعمال الاستشارية لغرض التحقق من أن أدوات الرقابة تتماشى مع الأهداف المسطرة عليهم أن يكونوا قادرين على التعرف على نواحي الضعف الجوهرية في أدوات الرقابة.
 - التحقق من أن نطاق العمل يكفي لتحقيق الأهداف المتفق عليها وإذا أبدوا تحفظات على نطاق العمل أثناء عملهم فإنه ينبغي مناقشة تلك التحفظات مع العميل لتحديد ما إذا ينبغي المضي في العمل أم لا.
 - توصيل النتائج النهائية الخاصة بالأعمال الاستشارية إلى العملاء.
 - تحديد القضايا المتصلة بإدارة المخاطر والحوكمة والرقابة الداخلية أثناء العمل الاستشاري وإذا كانت تلك القضايا ذات أهمية بالغة بالنسبة للمنظمة فإنه ينبغي توصيلها إلى الإدارة العليا والمجلس.
- من خلال هذا البحث، توصلنا إلى أنه على ضوء المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي وما انجر عنه من تغيرات في أهدافه وطريقة ممارسته وحتى أشكال الخدمات التي يقدمها، يحرص معهد المدققين الداخليين على إطلاق إصدارات جديدة للإطار المرجعي تتلائم وتلك التطورات والتغيرات التي تعرفها المهنة. ولما كان نجاح المدقق في ممارساته المهنية مرتبط بمدى التزامه بعناصر الإطار المرجعي ومواكبته للمستجدات التي تعرفها، استوجب علينا التطرق إلى مختلف المقومات التي تساعد المدقق على النجاح في ممارساته المهنية وفي ظل ما تتطلبه الهيكلة الجديدة للإطار المرجعي الدولي.

¹ Selim. G et al, « **Internal Auditing and Consulting Practices: a comparison between UK/Ireland and Italy** », International Journal of Auditing, vol 13, issue 01, 2009, pp.10-11. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00395.x>

² جمعة أحمد حلمي، مرجع سابق، ص ص. 12 - 13

المبحث الثالث: مقومات نجاح ممارسة التدقيق الداخلي في ظل الهيكلية الجديدة للإطار

المرجعي الدولي

على ضوء الهيكلية الجديدة للإطار المرجعي استحدث معهد المدققين الداخليين عناصر جديدة ضمن الإطار وعزز من مكانتها وأدرجها ضمن العناصر المطلوبة، وصار الالتزام بها مقوما إجباريا يكفل النجاح في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي. وتتمثل هذه العناصر في قواعد الأخلاقيات والمبادئ الأساسية ورسالة التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة.

لا تعد الأخلاقيات موضوعا جديدا في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ولا عنصرا جديدا ضمن الهيكلية المستحدثة للإطار المرجعي، بل أصبحت حاليا تحتل جانبا كبيرا من الاهتمام خاصة بعد زيادة عدد الحالات التي اتضح فيها وجود تصرفات غير أخلاقية للمدققين الداخليين في بعض الشركات العالمية التي حدثت فيها فضائح مالية وأدت إلى انهيارها. وهذا ما عزز بشكل أكبر من مكانة الأخلاقيات في الإطار المرجعي وصارت مقوما مهما لممارسة مهنة التدقيق الداخلي أكثر من وقت مضى.

تعرف الأخلاقيات في مجال الأعمال على أنها مجموعة من القواعد والسلوك التي يسترشد بها الموظفون عند ممارسة أعمالهم بصورة صحيحة ويتجنبون في الوقت ذاته التصرف الخاطئ والسلوك غير الصحيح¹. والسلوك الأخلاقي يشكل العمود الفقري لممارسة مهنة التدقيق الداخلي ويمثل نمط النشاط الذي يقوم به المدققون في المؤسسة ويؤثر بشكل مباشر على فاعلية الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، كما ينعكس أيضا على فاعلية الأداء بصفة عامة².

إن الهدف الأساسي من وضع قواعد أخلاقيات لمهنة التدقيق الداخلي هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في ممارسات هذه المهنة؛ إذ تعتبر ضرورية ومناسبة وملائمة؛ تم وضعها استنادا إلى الثقة الموضوعية للمهنة بهدف توكيد الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة³. ويوضح الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية على أن قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي تتكون من عنصرين أساسيين هما:

¹ الرزي دبالا جميل محمد وبن منصور عبد الله، "مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي كرابط فاعل بين حوكمة المؤسسات ومكافحة الفساد- دراسة تطبيقية على الوزارات الحكومية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 02، فلسطين، 2012، ص. 249

² الذوعجي علي حسين، مرجع سابق، ص. 257

³ IFACI. (2011), Op.cit , p.18

- المبادئ الأخلاقية الملائمة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي: تتشكل من أربعة مبادئ مثالية ويجب على المدقق أن يلتزم بها أثناء مزاولته لأعماله. كما تشكل هذه المبادئ في مجملها قيم مفتاحية تمكن المدقق من كسب ثقة كل الأطراف التي لها مصلحة مع نشاط التدقيق الداخلي¹.
 - قواعد السلوك المهني: تصف معايير السلوك المتوقعة من المدققين الداخليين، تساعد على تفسير المبادئ في التطبيق العملي وتوجه السلوك المهني الأخلاقي للمدققين الداخليين².
- تم المصادقة على هذه المبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك المرافقة لها بصفة نهائية من قبل مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين في 17 جوان 2000 وصدرت ضمن الطبعة الأولى للإطار المرجعي سنة 2000 ولا تزال معمولاً بها في الإطار المرجعي الساري حالياً. وفيما يأتي وصف شامل لها³:

1. مبدأ النزاهة: ينص هذا المبدأ على "تؤدي نزاهة المدققين إلى تعزيز وتدعيم الثقة فيما يقومون به من مهام وبالتالي تؤمن أساساً أو ركيزة للحكم عليهم". ومن أجل تسهيل تطبيق هذا المبدأ الأخلاقي وردت في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي قواعد السلوك المهني الآتية والتي ترشد المدققين الداخليين بما يلي:
 - أن يؤديوا عملهم بكل أمانة واجتهاد ومسؤولية.
 - أن يلتزموا بالقوانين وأن يقوموا بالكشف والإفصاح عن التعارضات المتوقعة مع القانون أو المهنة.
 - ألا يكونوا طرفاً في نشاط غير قانوني وتجنب القيام بأفعال أو تصرفات مشبوهة تسيء إلى سمعة المهنة أو المؤسسة.
 - أن يحترموا ويساهموا في الأهداف المشروعة والأخلاقية للمؤسسة.
2. مبدأ الموضوعية: ينص على "يجب أن يظهر المدققون الداخليون المستوى الأعلى من الموضوعية المهنية في جمع وإيصال وتقييم المعلومات حول النشاط أو العملية موضع الفحص. يجب على المدققين تقييم جميع الظروف بطريقة متوازنة، كما يجب ألا يتأثروا بمصالحهم الشخصية أو مصالح الآخرين عند تكوين أحكامهم". وبخصوص قواعد السلوك المهني المتعلقة بهذا المبدأ فقد وردت في الإطار المرجعي التوجيهات الآتية:

¹ Kurt. F R et al. (2015), **Op.cit**, chap 02, p. 09

² IFACI. (2011), **Op.cit**, p.18

³ IIA, **The Professional Practices Framework**, published by The IIA Research Foundation, Florida, USA, 2004, pp. xxx-xxxii

- ألا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة يمكن أن تضر أو يتم استغلالها للإضرار بتقييماتهم غير المتحيزة، هذه المشاركة التي تتضمن تلك الأنشطة أو العلاقات التي تتعارض مع مصالح المؤسسة.
 - عدم قبول أي شيء قد يضر أو يتم استغلاله للإضرار برأيهم المهني.
 - أن يظهروا كل الوقائع الهامة المعروفة لديهم والتي في حالة عدم الإفصاح عنها قد تحرف الإبلاغ عن الأنشطة موضع الفحص.
3. مبدأ السر المهني: مفاده "يجب على المدققين الداخليين أن يدركوا قيمة ملكية (حيازة) المعلومات التي يحصلون عليها، وعليهم ألا يفحصوا عن أي معلومات دون تفويض ملائم إلا في حال وجود إلزام قانوني أو مهني للقيام بذلك". وبخصوص قواعد السلوك المهني التي وردت بشأن هذا المبدأ فقد جاءت في الإطار المرجعي على النحو التالي، على المدققين الداخليين:
- أن يكونوا حذرين في استعمال وحفظ المعلومات التي تم التوصل إليها جراء واجباتهم.
 - ألا يستخدموا المعلومات المتحصل عليها لأغراض المصلحة الشخصية بأي طريقة قد تكون متعارضة مع القانون أو مضرّة بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة.
4. مبدأ الكفاءة: ينص هذا المبدأ على "يجب على المدققين الداخليين أن يكتسبوا المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي". ومن أجل تسهيل تطبيق هذا المبدأ الأخلاقي وردت في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي قواعد السلوك المهني الآتية والتي ترشد المدققين الداخليين بما يلي:
- أن يتعاقدوا فقط في الخدمات التي لديهم المعرفة الضرورية حولها والمهارات والخبرة.
 - أن يؤدوا خدمات التدقيق وفقا للمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.
 - أن يحسنوا وباستمرار كفاءتهم المهنية وفعاليتهم وجودة خدماتهم.

المطلب الثاني: الالتزام برسالة التدقيق الداخلي

إذا كانت الرسالة تُعرف ضمن أدبيات الإدارة الاستراتيجية على أنها الغرض أو السبب من وجود المؤسسة ومقومات تفردها وتجعل المؤسسة مختلفة عن الآخرين كما تحدد أيضا المجال الذي تعمل فيه. فالرسالة تمثل الإطار المميز للمؤسسة دون غيرها من المؤسسات من حيث مجال نشاطها وخدماتها وعملائها وأسواقها¹. قياسا على ذلك فإن للتدقيق الداخلي هو الآخر رسالة واضحة تصف الغرض الرئيس له وتلدلي بهدفه الواسع وتجعله متميزا عن باقي الأنشطة بالمؤسسة، إذ تم إدراجها (الرسالة) ولأول مرة في الإطار المرجعي طبعة 2015، وتعتبر هذه الإضافة بمثابة واقعة جوهرية في مكونات الإطار، وتم صياغتها على النحو التالي: "تتمثل رسالة التدقيق الداخلي في التيقن والحفاظ على قيمة المنظمة بإعطائها وبكل موضوعية ضمان ونصائح ووجهات نظر قائمة على أساس المقاربة بالمخاطر". وتؤكد هذه الرسالة على التصميم الذي يبحث التدقيق الداخلي عن تحقيقه على مستوى المنظمات، كما أن موقعها صار متداولًا وتحرض المهنيين على ضرورة تعبئة جميع عناصر الإطار المرجعي الدولي حتى يتم التمكن من تحقيق ذلك الغرض².

بالرغم من مكانة رسالة التدقيق الداخلي في الإطار المرجعي الدولي إلا أنها تلقت انتقادات من طرف بعض الهيئات المهنية الدولية كالجمعية الأمريكية للمحاسبة التي أشارت إلى أن هذه الرسالة غير مضبوطة من الناحية الاصطلاحية فمثلا أكدت الرسالة على أن "مقاربة المخاطر" التي تعد أساس عمل التدقيق عند تقديمه ل ضمانات غير أن هذه المقاربة غير ضرورية عند تقديم النصائح أو إبداء وجهات نظر أو آراء. كما أنها تفتقد لبعض خصائص صياغة رسالة خاصة بمهنة ما؛ فعلى سبيل الحصر بخصوص الفئة المعنية التي وجهت لها الرسالة، على حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة فإن هذه الرسالة توصل صورة و نظرة عامة عن غرض التدقيق للأطراف ذات المصلحة الخارجية على حساب الداخلية. كما أن طريقة إيصالها كانت معقدة نوعا ما والتي كان من المفروض أن يتم إيصالها بطريقة مباشرة³.

¹ بومعروف إلياس، دور الإدارة الاستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية للمنظمة الاستشفائية الجزائرية، رسالة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2011، ص. 144.

² IIA. (July 2015), *Op.cit*, p. 05

³ Anderson .U.L et al, « **Comments By The auditing Standards Committee of auditing section of accounting association on the Institut of Internal Auditors' Proposed enhancement to the international professional practices framework (IPPF)** », published by American Accounting Association, Current Issues in Auditing, Vol 09, issue 01, USA, 2015, pp.24-26

واقترحت الجمعية الأمريكية للمحاسبة على ضرورة إضفاء تفسير عن مضمون الرسالة حتى تعطي قناعة أكبر وتبرهن على أهمية إدراجها في الإطار المرجعي الدولي¹.

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تم إدراج عشرة مبادئ للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضمن الإطار المرجعي الدولي لسنة 2015 لتوضيح العناصر الرئيسية التي تصف فعالية نشاط التدقيق الداخلي، وتستند هذه المبادئ إلى قواعد الأخلاقيات، وتدعم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. وتم وصفها بأنها "أساسية" إذ أنه من غير الممكن أن تكون هناك مبادئ أخرى تنطبق على نشاط التدقيق في وصف فعاليته، غير أن معهد المدققين الداخليين اعتمد سوى هذه المبادئ العشرة وأكد على أنها الأكثر أهمية لإثبات فعالية التدقيق الداخلي. وتمثل هذه المبادئ في²:

1. إثبات النزاهة.
2. إظهار الكفاءة والضمير المهني.
3. الموضوعية والحرية عن كل تأثير فردي (مستقل).
4. التوافق مع استراتيجيات المنظمة وأهدافها ومخاطرها.
5. التموّج بطريقة مناسبة وتوفير الموارد الملائمة.
6. إثبات الجودة والتحسين المستمر.
7. الاتصال والتواصل بشكل فعال.
8. توفير ضمان وتأكيد مبني على أساس المخاطر.
9. النباهة واستباق الأحداث والتركيز على المستقبل.
10. تدعيم وتشجيع التحسين ضمن المؤسسة.

تعززت مكانة هذه المبادئ ضمن الإطار المرجعي من خلال ارتباطها الوثيق بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وأصبحت هذه المعايير قائمة على أساس مبادئ واضحة ومعروفة، ويؤكد هذا الارتباط على دعم أوضح وأفضل للالتزام بهذه المبادئ. كما تم التأكيد على أن الالتزام بهذه المبادئ وتحقيقها قد يكون مختلفاً من منظمة إلى أخرى وأن الفشل في تحقيق أيها من هذه المبادئ يعني أن نشاط التدقيق غير فعال.

¹ Ibid, p. 31

² IIA. (July 2015), Op.cit, p. 05

تكمن أهمية هذه المبادئ الأساسية في¹:

- إعداد الظروف التي تدعم فعالية التدقيق الداخلي.
 - إن نشر هذه المبادئ واعتمادها كعنصر مطلوب في الإطار المرجعي سيجعل من السهل على ممارسي مهنة التدقيق الداخلي الفهم والتركيز على الأشياء أكثر أهمية وتدعيماً لفعالية التدقيق.
 - تسهيل إجراء كل أشكال التواصل مع أصحاب المصلحة بخصوص فعالية التدقيق.
- على الرغم من أنه لم يتم تحديد أي ترتيب منطقي لهذه المبادئ من حيث الأهمية إلا أنه يتم تجميعها لتقديم تقسيم منطقي يستند إلى الإدارة بالأنشطة كما يلي²:
- مبادئ تتعلق بمدخلات نشاط التدقيق الداخلي: تضم المبادئ من الرقم 01 إلى غاية المبدأ رقم 03.
 - مبادئ تتعلق بعمليات التحويل لنشاط التدقيق: تضم المبادئ من المبدأ 04 إلى غاية المبدأ 07.
 - مبادئ تتعلق بمخرجات نشاط التدقيق: تضم المبادئ المتبقية أي؛ من المبدأ 08 إلى غاية المبدأ 10.
- تأسس على ما سبق أضفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة تعليقات جديدة حول هذه المبادئ، كونها تضيف توضيحاً أكثر للمعايير المهنية إلا أنها لا تزال بحاجة إلى توجيهات وإرشادات حتى يتم الالتزام بها بشكل سليم وفعال. كما أن حل هذه المبادئ بحاجة إلى أن تكون واقعية وعملية أكثر حتى يتمكن ممارسو المهنة من إثبات فعاليتهم على ضوءها، كما أنها بحاجة إلى إعادة ترتيب يتسم بدقة أكبر³.

¹ معهد المدققين الداخليين. (2014)، مرجع سابق، ص. 04 (بتصرف)

² المرجع أعلاه، ص. 05 (بتصرف)

³Anderson. U.L et al, **Op.cit**, pp.27-29

خلاصة الفصل

تبين لنا من خلال هذا الفصل أن التدقيق الداخلي من أبرز الأنشطة الحديثة في تسيير المؤسسات التي تهدف إلى توفير القيمة المضافة للمؤسسة من خلال التقييم المستمر لعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة وإيجاد سبل لتحسينها بالإضافة إلى مساعدة الإدارة العليا على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية والمساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة. وفي ظل التطورات التي تشهدها طريقة ممارسة هذا النشاط جراء انتقاله من تدقيق المطابقة إلى تدقيق الفعالية؛ بل أبعد من ذلك، فقد انتقل إلى تدقيق طريقة التسيير وحتى تدقيق التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة. بات من الضروري وجود إطار مرجعي ذو صبغة عالمية يكفل إيجاد سبل موحدة لطريقة ممارسة التدقيق الداخلي ويغطي كل التطورات التي تشهدها خاصة في ظل الاعتراف المتزايد بمهنية التدقيق الداخلي في الساحة الدولية.

وتوصلنا إلى أن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي يمثل الهيكل الذي يصدره معهد المدققين الداخليين بالوم.أ، وينظم على ضوءه مختلف الخطوط التوجيهية الصادرة عنه. وعليه فقد بات مفروضاً على شخص أو منشأة تزاو مهنة التدقيق الداخلي أن تتوافق ممارساتها مع كل ما هو مطلوب ضمن التوجيهات الإلزامية وأن يسترشد بالخطوط التوجيهية الموصى بها التي يتيحها الإطار. كما يجب عليه أن يحرص على الالتزام بتلك الوضعيات في إطار الرسالة الجديدة للتدقيق الداخلي، وأن يهتم بمتابعة التغييرات التي تطرأ على الإطار المرجعي خصوصاً وأنه يتم تطويره وتحسينه على الأقل مرة كل ثلاث سنوات، وأن يسعى جاهداً إلى اكتساب الكفاءات التي تؤهله إلى مواكبة التطورات التي تشهدها المهنة ضماناً لتحقيق الجودة في العملية التدقيقية التي يقوم بها.

كما توصلنا على ضوء هذا الفصل إلى أن الامتثال لرسالة التدقيق الداخلي وللمبادئ الأساسية ولأخلاقيات المهنة مقومات سلوكية رئيسية تكفل نجاح المدقق الداخلي في ممارساته المهنية.

الفصل الثاني:

المعايير الدولية للممارسة المهنية
للتدقيق الداخلي.

تمهيد

بغية توحيد طريقة ممارسة مهنة التدقيق الداخلي على المستوى العالمي، بادر معهد المدققين الداخليين ولأول مرة سنة 1978 بإصدار جملة من المعايير المهنية تضم خمسة أقسام رئيسية متمثلة في استقلالية وحيادية المدقق الداخلي، العناية المهنية، نطاق عمل المدقق الداخلي، أداء عملية التدقيق الداخلي وتسيير وظيفة التدقيق الداخلي.

ونظرا للتطورات التي تعرفها بيئة الأعمال عموما والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي خصوصا، فإن معهد المدققين الداخليين يحرص على متابعة تحديث وتطوير وتعديل الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي؛ بما في ذلك المعايير؛ حتى يتوافق ومتغيرات البيئة والمهنة. فقد أصدر المعهد سنة 2000 الطبعة الرسمية لمعايير التدقيق الداخلي والمصنفة ضمن مجموعتين رئيسيتين وهما معايير الصفات ومعايير الأداء.

للإطلاع على مضمون هذه المعايير وتدارك أهميتها بصفتها لب ما يحويه الإطار المرجعي الدولي للممارسات

المهنية سنتعرض من خلال المباحث الثلاثة لهذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: مفهوم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- المبحث الثاني: عرض وتفصيل معايير الصفات.
- المبحث الثالث: عرض وتفصيل معايير الأداء.

المبحث الأول: أساسيات حول المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى أهم الجوانب التي تسمح لنا بتغطية مفهوم المعايير المهنية للتدقيق الداخلي انطلاقاً من تعريفها ومميزاتها وأصنافها ثم أهدافها وأهميتها.

المطلب الأول: تعريف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

- المعيار كمصطلح يعني درجة الأفضلية والامتياز المطلوبة لغرض معين كمقياس للتماثل معه ومسايرته ويتم بواسطته الحكم على مستوى الأداء¹.

- وبخصوص معيار أو معايير التدقيق الداخلي فتعرف على أنها المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون، وذلك وفقاً لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين². كما تعرف أيضاً معايير التدقيق الداخلي على أنها تعاميم مهنية صادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تحدد القواعد التطبيقية في المجال الواسع لأنشطة التدقيق والمستعملة أيضاً في تقييم أدائها (الأنشطة)³. وتعرف أيضاً على أنها مجموعة متطلبات إجبارية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ولتقييم أدائه، تم صياغتها لأول مرة في 1978 وهي تعرف تحديثات منتظمة، تقوم على مبادئ قابلة للتطبيق على كل مدقق داخلي وعلى الأنشطة التي يقوم بها⁴.

على ضوء ما سبق، يمكن أن نعرف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على أنها متطلبات إجبارية متكاملة صادرة عن معهد المدققين الداخليين تعكس أفضل الممارسات المطلوبة في مهنة التدقيق الداخلي وتحدد الإطار الذي يعمل ضمنه، كما تشكل نموذجاً لقياس أداء ممارسي المهنة ومتابعته وتحسينه.

المطلب الثاني: مميزات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تتميز معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين بجملة من الخصائص التي يمكن أن نلخصها فيما يأتي.

¹ العمري أحمد محمد وفضل عبد المعني علي عبد الفتاح، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، الأردن، 2006، ص. 346

² المرجع أعلاه، ص. 346

³ IFACI. (2002), **Op.cit**, p. 31

⁴ IIA. (2015), **Op.cit**, diapositive. 06

- إن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تقوم على مبادئ ومتطلبات إلزامية متضمنة:
 - "تصريحات" تحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتقييم فعاليتها وهي متطلبات واجبة التطبيق دولياً على المستوى التنظيمي والفردى.
 - تفسيرات توضح العبارات والمصطلحات الواردة في التصريحات.
- لذلك من الضروري اعتماد التصريحات والتفسيرات المتعلقة بالمعايير وكذلك المعايير المحددة في التعريفات؛ لفهم تطبيق المعايير بشكل سليم¹.
- تتصف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالعمومية في التطبيق أو بصيغة أخرى هي معايير عامة²، ذلك أن تطبيقها يتم بنفس الطريقة بغض النظر عن طبيعة المنظمة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، حكومية أو خاصة.
- تتصف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالشمولية، ذلك أن نطاق تطبيق التصريحات الواردة بها لا تتباين من فرد أو قسم، فهي موجهة بصفة عامة للأفراد ممارسي المهنة ولأقسام أو دوائر التدقيق في المنظمات على حد سواء³.
- المعايير الدولية للتدقيق الداخلي معايير قابلة للتعديل: إن عملية إعداد هذه المعايير ومراجعتها وتحديثها هي عملية مستمرة تتم من طرف المجلس الدولي لمعايير التدقيق الداخلي IASB المنبثق عن معهد المدققين الداخليين وبمشاركة اللجنة الدولية للأخلاقيات IEC التي تدرس هي الأخرى التغيرات التي قد تحدث على قواعد وأخلاقيات المهنة⁴، حيث يتولى هذا المجلس القيام باستشارات واسعة ومناقشات عديدة قبل نشر المعايير، ويتيح الفرص لكل الأعضاء المنخرطين في المعهد إضفاء إثرات وتعليقات على كل المشاريع الأولية لتصميم المعايير التي يتم نشرها عبر الموقع الإلكتروني للمعهد وفروعه⁵. فعلى غرار الفترة التي حددها مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين لمراجعة الإطار الدولي المرجعي بما فيها المعايير المهنية والمقدرة بثلاث سنوات⁶؛

¹IFACI, Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne (CRIPP- Normes), Publication octobre 2008, Révision octobre 2012, p. 01. Document disponible sur le site : <http://ddata.over-blog.com/xxxvyy/0/32/13/25/normes-w-1312.pdf> (consulté le 16/01/2013)

² الذوعجي علي حسين، مرجع سابق، ص. 256

³ داوود صبح يوسف، مرجع سابق، ص. 114 (بتصرف)

⁴IFACI, Le rôle des normes en audit interne, 2009, p.01. Application disponible sur le site : https://na.theiia.org/aboutus/aboutia/Public%20Documents/Internal_Audit_Standards_Why_They_Matterfrench_1.pdf (consulté le 28/10/2014)

⁵ IIA. (2004), Op.cit, p. 05

سنوات¹؛ إلا أنه ليس من الضروري إحداث تغيير ولا تحسين جذري أو سطحي لمضمون المعايير وحتى شكلها خلال هذه الفترة. بل تكون هناك تغييرات حسب الضرورة والحاجة الناجمة عن الدراسة المتعمقة لظروف ممارسة مهنة التدقيق الداخلي تبعا لتلك المعايير.

على غرار ذلك، سيتم عرض المعايير الواردة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الصادر في 2013؛ ذلك أن إصدار 2015 للإطار المرجعي الدولي والمعمول به حاليا لم يحمل أي تغييرات بارزة في مضمون المعايير على الرغم من التغييرات الجوهرية التي عرفتتها عناصره. كما سيتم الأخذ بعين الاعتبار جملة التعديلات التي مست بعض المعايير الدولية للطبعة الجديدة الصادرة في أكتوبر 2016 والتي ستدخل حيز التطبيق في جانفي 2017.

المطلب الثالث: أصناف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

بغية تسهيل طريقة الالتزام بالمعايير؛ ارتأى معهد المدققين الداخليين تقسيمها إلى صنفين رئيسيين وهما معايير الصفات ومعايير الأداء وإلى صنف ثالث ثانوي والمعروف بمعايير التنفيذ؛ وستعرض إلى كل صنف منها فيما يأتي.

الفرع الأول: معايير الصفات

تسمى أيضا بمعايير السمات وكذلك بسلسلة الألف، تصف هذه الفئة من المعايير السمات والخصائص الواجب توافرها لدى المدققين وفي دوائر التدقيق². وتضم أربع مجموعات يصفها الجدول الآتي.

¹ IFACI. (2011), **Op.cit**, p. 09

²IFACI. (2011), **Op.cit**, p.26

الجدول (02): مجموعات معايير الصفات.

اسم المجموعة	رمز المجموعة	المعايير الفرعية التابعة للمجموعة
الغرض والصلاحيات والمسؤوليات	1000	1010 الإقرار بالإرشادات المطلوبة في ميثاق التدقيق.
الاستقلالية والموضوعية	1100	1110 الاستقلالية التنظيمية
		1120 الموضوعية الفردية
		1130 الإضرار بالاستقلالية أو الموضوعية
الكفاءة وبذل العناية المهنية	1200	1210 الكفاءة
		1220 العناية المهنية المستمرة
		1230 التكوين المهني المستمر
برنامج ضمان وتحسين الجودة	1300	1310 متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة
		1320 التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- 1) IFACI, **Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne**, version française, édition IFACI, Janvier 2013, Paris, France, pp. 29-41
- 2) IFACI, **Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne** (les normes), édition IFACI, révision Octobre 2016, application Janvier 2017, pp. 01-09

يظهر الجدول رقم (02) أن معايير الصفات تتكون من أربع مجموعات رئيسية من المعايير تتمثل في: مجموعة "الغرض والصلاحيات والمسؤوليات"، مجموعة "الاستقلالية والموضوعية"، مجموعة "الكفاءة وبذل العناية المهنية" وأخيراً مجموعة معايير "برنامج ضمان وتحسين الجودة". تعالج هذه المجموعات من المعايير في مجملها مختلف الجوانب السلوكية التي يجب أن تتوافر لدى ممارسي المهنة ولدى هيكل التدقيق الداخلي.

الفرع الثاني: معايير الأداء

معايير الأداء التي تعرف أيضاً بسلسلة الألفين، تصف هذه الفئة من المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، وتعرف بمقاييس الجودة التي تسمح بقياس الخدمات المقدمة من طرف تلك الأنشطة¹. تضم سبع مجموعات رئيسية يلخصها الجدول رقم (03) ويصفها بالتفصيل الملحق رقم (01).

¹ IFACI. (2002), **Op.cit**, p. 04

الجدول (03): مجموعات معايير الأداء.

رمز المجموعة	اسم المجموعة
2000	إدارة أنشطة التدقيق الداخلي
2100	طبيعة عمل التدقيق الداخلي
2200	التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي
2300	تنفيذ المهمة
2400	تبليغ النتائج
2500	متابعة أعمال التحسين
2600	قبول الإدارة للمخاطر

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- 1) IFACI. (2013), **Op.cit**, pp. 45-62
- 2) IFACI. (2016), **Op.cit**, pp.10-20

يصف الجدول رقم (03) سلسلة معايير الأداء، المرتبة وفقاً لسبع مجموعات رئيسية، تعالج في مجملها كيفية تسيير أنشطة التدقيق الداخلي وتسيير مهماته.

الفرع الثالث: معايير التنفيذ

المعروفة بسلسلة (nnnn.xn) تعطي وصفاً لكيفية تطبيق معايير الأداء ومعايير الصفات في أنواع معينة من مهمات التدقيق الداخلي لتوفير خدمات استشارية أو تأكيدية¹. فعلى خلاف معايير الصفات ومعايير الأداء التي يمكن تطبيقها على كل من خدمات التدقيق سواء أكانت تأكيدية أو استشارية، فإن طريقة تطبيق معايير التنفيذ تتباين على حسب طبيعة الخدمة المقدمة. للإشارة في طريقة قراءة معيار التنفيذ مثلاً الخدمة الاستشارية التي يرمز لها بحرف "C" بعد رقم المعيار كما في (nnnn.C1) وفي الخدمة التأكيدية التي يشار لها بحرف "A" بعد رقم المعيار (nnnn.A1). وللتوضيح أكثر نأخذ على سبيل المثال المعيار 2500 "متابعة أعمال التحسين" الذي ينص على "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعد ويضع ويقوم بتعيين نظام متابعة النتائج التي يتم إبلاغها إلى الإدارة"². بخصوص معايير التنفيذ الواردة ضمن هذه المجموعة فقد جاءت ضمن الإطار المرجعي الدولي كما يلي:

¹ الوردات خلف عبد الله، مرجع سابق، ص.165

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 61

- 2500.A1 "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يقوم بعملية المتابعة التي تسمح له برصد وضمأن بأن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال أو أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر وذلك بعدم اتخاذ أي إجراء".
- 2500.C1 "يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بمتابعة ما خلصت إليه نتائج المهمات الاستشارية وذلك في إطار الاتفاق المبرم مع الأمر بالمهمة".

المطلب الرابع: أهداف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تعتبر المعايير الآلية الوحيدة لتوجيه عمل المدقق قبل وأثناء وبعد أدائه لمهامه، من خلال توفير الإطار العملي لهذه المهنة. في هذا السياق قال كل من Shandle. s و Sharles. w في كتابيهما "Theory of Auditing" الصادر عام 1978 أنه "لا يمكننا أن نتصور وجود تدقيق من دون معايير، فالمعايير لازمة لإبداء الرأي ويجب علينا أن نقبل هذا الفرض دون إثبات. فالأحكام التي يصدرها المدقق دون افتراض معايير معينة هي أحكام غير منطقية فالمعايير هي التي تحدد نوعية الحكم وتمثل وحدة القياس اللازمة عند إصدار رأيه"¹. كما أن رفع كفاءة وجودة الخدمات المقدمة من طرف المدقق تتطلب قياسات تتحكم في عملية التدقيق وقواعد توجه عمل المدقق تكون بمثابة الدليل العلمي له، فمعايير التدقيق هي تدبير لجودة التدقيق وللأهداف المرجوة من عملية التدقيق². وعليه فإن تقنين معهد المدققين الداخليين لمعايير مهنة التدقيق الداخلي كان لغاية³:

- توجيه تطبيق الإرشادات المطلوبة للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي .
- توفير إطار لتنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي وتطويرها وتعزيز القيمة المضافة لها.
- إعداد مقاييس لتقييم التدقيق الداخلي.
- التأهيل المحسن للعمليات التنظيمية والتشغيلية.

¹ صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص. 45 (بتصرف)

² صالح محمد ، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة ، ط1، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية "زمام"، عمان، الأردن، 2016، ص.36

³ IFACI, Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne (les normes), révision Octobre 2016, application Janvier 2017, p. 01. Document disponible sur : http://www.ifaci.com/uploads/ifaci/ani_fichiers/IPPF-Standards-2017-01.pdf (consultée le 12/10/2016)

ندرك على ضوء هذه الأهداف أن الغاية من معايير التدقيق الداخلي هو تقوية مهنية التدقيق الداخلي من خلال توفير معلومات دقيقة وواضحة حول خصوصية ممارسة المهنة. وبذلك ينبغي تطبيقها والالتزام بها من قبل كل شخص أو منشأة تمتحن التدقيق الداخلي¹.

المطلب الخامس: أهمية المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تتضح أهمية معايير التدقيق بالنسبة للعديد من الأطراف المتعاملة مع التدقيق الداخلي كإدارة العليا والمدقق الخارجي والأطراف ذات المصلحة.

الفرع الأول: أهمية المعايير بالنسبة للمدقق الداخلي

يعتبر المدقق الداخلي المتعامل الرئيسي والأساسي مع نشاط التدقيق الداخلي، ذلك أن وجود معايير تنظم ممارسة هذه المهنة تشكل له أهمية بالغة تتجلى في:

- تعتبر معايير التدقيق ضرورية للمدققين الداخليين كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم. خاصة وأن المعايير تغطي كل أوجه الممارسات التي يقوم بها المدققون فهي بمثابة "الإجابة على الكل"، فهي تمكنهم من تجاوز العديد من العقبات في العمل ككثرة الاستفسارات أو تنامي حالات الشك. وعليه تعد هذه المعايير بمثابة الأداة الملموسة للعمل، والالتزام بها يمكن من اتخاذ رأي ملتزم بالجودة ومن ثم النجاح.
- وضع أساس لقياس أداء أنشطة التدقيق الداخلي ذلك أن المعايير في مجملها تشكل سلسلة من المبادئ المعيارية وتعد في نفس الوقت بمثابة مقاييس للتقييم، فهي تمكن من إعطاء أحكام حول سير نشاط التدقيق بصفتها المرجع الرئيسي الذي يتم على ضوءه إجراء المقارنة والقياس وفقا لطريقة ملموسة وحقيقية.
- نظرا لطابع الشمولية الذي تتميز به المعايير فهي تضيء على المهنة الوحدة الشكلية للمبادئ مهما تنوعت مجالات التطبيق، كما أنها توفر للمدققين الداخليين من مختلف أنحاء العالم طرق موحدة للتداول والتبادل والإثراء في مجال ممارسات المهنة².

¹ AbdImohammadi. M.J & Sarens. G, « An investigation of the association between cultural dimensions and variation in perceived use of and compliance with internal auditing standards in 19 countries », The International Journal of Accounting, issue 46, USA, 2011, p. 388

² Renard.J, *Audit Interne : ce qui fait débat*, édition Maxima, Paris, France, 2003, p.p 143-145

- إن التزام المدققين على العمل وفقا لما ورد في المعايير الدولية للتدقيق الداخلي يساعدهم على اكتساب أفضل الممارسات في مجال المهنة وتحفزهم على تبنيها¹.
- إضفاء صفة الموثوقية على أعمال المدققين الداخليين: من أجل تزويد الإدارة بمساعدات موثوقة وتحليلات بناءة، على المدققين الداخليين أن يظهروا مهنتهم؛ وترتبط المهنة في هذه الحالة بمدى القدرة على الامتثال لكل المعايير المهنية².

الفرع الثاني: أهمية المعايير بالنسبة للإدارة العليا

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة العليا في:

- إن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققين الداخليين سيمكن الإدارة من الاعتماد على التقارير المقدمة لها من قبلهم عند أدائهم للمسؤوليات المسندة إليهم في المؤسسة.
- مساعدة الإدارة العليا على تصميم إطار لائق لقياس أداء التدقيق الداخلي وتقدير مدى جودته³.
- الاستعانة بالمعايير عند تصميم برامج التكوين المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي.

الفرع الثالث: أهمية المعايير بالنسبة للمدقق الخارجي ولباقي الأطراف ذات المصلحة

يعتبر وجود معايير يلتزم بها المدققون الداخليون ضرورة بالنسبة للمدقق الخارجي لأنها تطمئنه على متانة وكفاءة عملهم⁴. كما تعتبر معايير التدقيق ضرورة أيضا بالنسبة لباقي الأطراف ذات المصلحة ككل لأنها تضع دليلا مقنعا لاعتراف الجميع بأن التدقيق الداخلي هو مهنة، فالمعايير تغطي مختلف ممارسات المدقق وتصف مختلف إجراءاته وتضمن مكانة الأخلاقيات في ممارساته⁵. فضلا عن مساهمتها في توصيل دور ونطاق وأهداف التدقيق الداخلي لكل طرف متعامل مع التدقيق الداخلي.

¹ Sarens.G & AbdImohammadi .M. J,« **Factors associated with convergence of internal auditing practices-emerging vs developed countries** », Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol 01, n °02, USA, 2011, p.119

² O'Loughlin C.J & Swanger.J, **Op.cit**, p.08

³ Anderson.U & Andrew. D, **Implementing the International Professional Practices Framework**, 3rd edition, published by the IIA Research Foundation, Florida, USA, 2009, p. 03

⁴ العمري أحمد محمد وفضل عبد المغني علي عبد الفتاح، مرجع سابق، ص. 346

⁵ Moller .R.R, **Brink's Modern Internal Auditing**, 6th edition, published by John Wiley & Sons, USA, 2005, p.259

المطلب السادس: أسباب عدم الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

بالرغم من أهمية معايير التدقيق الداخلي والأهداف التي تحققها على مستوى العديد من الميادين إلا أن معهد المدققين الداخليين يسجل دوريا عبر الدراسات المسحية العالمية التي يقوم بها نسبا متفاوتة في عدم الالتزام بكل أو بعض المعايير، مما طالبه بتفسير وتشخيص الوضع. حيث توصل المعهد إثر الدراسة التي قام بها سنة 2010 إلى تحديد الأسباب الهامة وراء ذلك وقام بترتيبها حسب أهميتها كما يأتي¹:

- المعايير غير متناسبة مع المؤسسات ذات الحجم الصغير.
- المعايير غير ملائمة للعاملين في قسم التدقيق الداخلي.
- الامتثال للمعايير أمر مكلف جدا.
- يتطلب تطبيقها جهدا كبيرا.
- عدم قناعة الإدارة والمجلس على أن معايير التدقيق الداخلي تساهم في خلق القيمة.
- عدم تشجيع المطابقة أو الالتزام بالمعايير من طرف الإدارة والمجلس.
- إن المعايير والتوجيهات العملية التابعة لها تتسم بالتعقد.
- إحلال المعايير بقوانين محلية.
- عدم قبول الدولة العمل وفقا للمعايير.
- غير متناسبة مع قطاع الصناعة.
- غير متاحة باللغة المحلية.

على ضوء هذه الأسباب يبقى المدقق الداخلي هو الطرف القيادي في إقناع مختلف الأطراف التي يتعامل معها بأهميتها وأن يبذل كل ما في وسعه لتجاوز مختلف الصعوبات التي تعرقل مطابقتها لها. وفي حالة وجود موانع تحول دون التزامه ببعض أجزاء المعايير كالقانون أو اللوائح التنظيمية، فعلى المدققين الالتزام بالأجزاء الأخرى من المعايير وتقديم الإفصاحات المناسبة عنها².

¹ IIA, The IIA's Global Internal Audit Survey : A Component of The CBOK study – Core Competencies for Today's Internal Auditor (Report II), 1st printing, published by The IIA, USA, 2010, p. 31

² ميشل سويدان وبلال أبو رزق، "مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات الكهرباء الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 03، الأردن، 2013، ص. 542

على غرار ما تقدم في هذا المبحث، توصلنا إلى أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ما هي إلا متطلبات إجبارية وضرورية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، تشكل أهمية بالغة للمدقق الداخلي ولكل الأطراف المتعاملة مع هذا النشاط. تصف المتطلبات الواردة بالمعايير السير السليم لأنشطة التدقيق الداخلي، كما تصف مختلف الصفات الواجب توافرها لدى كل من يمارس مهنة التدقيق. وللتعرف أكثر على تلك الصفات سنحاول من خلال المبحث الموالي التفصيل في ذلك وطبقا لما ورد في تلك المعايير.

المبحث الثاني: عرض وتفصيل معايير الصفات

سبق وأن ذكرنا بأن معايير الصفات تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المنشآت والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي، وتضم أربع مجموعات نفضلها فيما يأتي.

المطلب الأول: المجموعة الأولى "الغرض والصلاحيات والمسؤوليات"

يشير المعيار 1000 "الغرض والصلاحيات والمسؤوليات" إلى أنه "يجب تحديد غرض وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي والإرشادات المطلوبة للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، قواعد الأخلاقيات، المعايير وتعريف التدقيق الداخلي). كما يجب على مسؤول التدقيق الداخلي* القيام بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا والمجلس للموافقة".

ولتفسير هذا المعيار فقد ورد تعريف ميثاق التدقيق الداخلي؛ بصفته المصطلح البارز والذال في مضمون هذا المعيار؛ على النحو التالي: وثيقة رسمية تحدد أهداف وصلاحيات نشاط التدقيق الداخلي ويحدد الميثاق موقع التدقيق الداخلي داخل المؤسسة بما في ذلك:

- طبيعة الارتباط الوظيفي بين مسؤول التدقيق الداخلي والمجلس.
- الاطلاع على السجلات والاتصال بجميع الموظفين والدخول إلى مختلف مواقع المؤسسة بما يمكن من أداء مهمات التدقيق.
- تحديد نطاق أنشطة التدقيق الداخلي.

وتقع مهمة الموافقة النهائية على ميثاق التدقيق الداخلي على عاتق مجلس الإدارة.

* مسؤول التدقيق الداخلي أو رئيس التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي كلها مسميات لنفس الشخص الذي يشغل أحد المناصب العليا في المؤسسة، ويكون مسؤولا عن إدارة نشاط التدقيق الداخلي بما.

إن طريقة تطبيق المعيار تختلف على حسب طبيعة الخدمة المقدمة، وعليه فقد جاءت معايير التنفيذ التالية لإعطاء توضيح أكثر بخصوص المعيار:

- 1000.A1 "يجب تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تُقدم للمؤسسة تحديدا واضحا في ميثاق التدقيق وإذا كانت الخدمات التأكيدية تُقدم إلى جهات خارج المؤسسة فيجب أيضا تحديد طبيعتها في ميثاق التدقيق الداخلي".

- 1000.C1 " يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي".

أما عن المعايير الفرعية التابعة إلى هذه المجموعة، ورد معيار فرعي واحد ضمن الإطار المرجعي الدولي وهو: المعيار 1010 "الإقرار بالإرشادات المطلوبة في ميثاق التدقيق الداخلي" الذي نص على " يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وقواعد الأخلاقيات والمعايير وتعريف التدقيق الداخلي في ميثاق التدقيق الداخلي، كما ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي مناقشة رسالة التدقيق والإرشادات المطلوبة للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي مع الإدارة العليا والمجلس"¹.

المطلب الثاني: المجموعة الثانية "الاستقلالية والموضوعية"

تحمل هذه المجموعة المعيار رقم 1100 الذي ينص على "يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية"².

لتوضيح المعيار 1100، عرف الإطار المرجعي الدولي كلا من مصطلحي "الاستقلالية" و"الموضوعية" بما يساعد على فهم التصريح الوارد بهذا المعيار بشكل صحيح.

حيث يعرف الاستقلالية على أنها التحرر من الظروف التي تهدد نشاط التدقيق الداخلي أو مسؤول التدقيق الداخلي على تنفيذ مسؤولياته على نحو غير متحيز. ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال للمسؤوليات يجب ان يكون متاحا للمدقق التواصل المباشر مع الإدارة العليا أو المجلس دون أي قيود. ويمكن تحقيق ذلك من خلال التبعية التنظيمية للتدقيق الداخلي مع الإدارة العليا أو المجلس. أما الموضوعية فهي موقف ذهني غير متحيز يمكن المدققين الداخليين من أداء مهمات التدقيق الداخلي بشكل يمكنهم من التحوط بسلامة نتائج أعمالهم وبعدم التنازل عن كل الأمور التي تضر بجودة أعمالهم وتتطلب موضوعية المدققين عدم تبعية

¹ IFACI. (2016), *Op.cit*, p. 03

² IFACI. (2013), *Op.cit*, p. 31

أحكامهم لأحكام الآخرين بشأن مسائل التدقيق. ويجب أن يتم إدارة الجوانب التي تمس بالاستقلالية و/أو الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفردا وعلى مستوى مهمات التدقيق وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي¹.

على ضوء هذين التعريفين يتضح لنا بأن الاستقلالية هي مفهوم ذو بعد تنظيمي ينعكس على التصرف بكل موثوقية أما الموضوعية تعني القدرة على امتلاك سلوك نزيه في جميع الأحوال المتعلقة بالمهنة. تندرج ضمن مجموعة المعايير "الاستقلالية والتنظيمية" جملة من المعايير الفرعية، نتطرق إليها فيما يأتي.

الفرع الأول: المعيار 1110 "الاستقلالية التنظيمية"

ينص هذا المعيار على "يجب أن يرتبط مسؤول التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للمؤسسة بما يكفل إمكانية اضطلاع نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه، وينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يقدم للمجلس على الأقل سنويا التأكيد على الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي"².

يحسم هذا المعيار قضية التأكيد على ارتباط نشاط التدقيق الداخلي وظيفيا بمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عنه، لما في ذلك من آثار إيجابية على استقلالية عمل المدقق الداخلي وموضوعيته، ولا يمكن أن يتحقق ذلك إلا إذا ما تمتعت وظيفة التدقيق الداخلي بمكانة تنظيمية ملائمة في الهيكل التنظيمي³. ومن أجل توضيح مفهوم الارتباط الوظيفي قام المعهد بإعداد التفسير التالي: تتحقق الاستقلالية التنظيمية فعليا حين يكون مسؤول التدقيق الداخلي مرتبطا وظيفيا بالمجلس، من أمثلة الارتباط الوظيفي بالمجلس قيام هذا الأخير بما يلي:

- المصادقة على ميثاق التدقيق.
- المصادقة على خطة التدقيق الداخلي المبنية على المخاطر.
- المصادقة على الميزانية والموارد التنبؤية للتدقيق الداخلي.
- تلقي التبليغات والتقارير من مسؤول التدقيق الداخلي بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي فيما هو بعلاقة بالخطة المعتمدة أو أي مسائل أخرى.
- المصادقة على قرار تعيين وعزل مسؤول التدقيق الداخلي.

¹ IFACI. (2016), **Op.cit**, pp.04-05

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 32

³ مزياني نور الدين ولخضاري صالح، "الضوابط التنظيمية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي"، الملتقى الوطني الثامن لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010، ص ص.07-08

- طلب المعلومات الملائمة من الإدارة ومن التدقيق لتحديد ما إذا كان النطاق غير ملائم وما إذا كانت هناك قيود مفروضة على الموارد.

وبشأن تطبيق معيار الاستقلالية التنظيمية حسب طبيعة الخدمة المقدمة ورد معيار التنفيذ 1110.A1 الذي ينص على "يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي في مأمّن من أي تدخل في تحديد نطاق التدقيق وإنجاز أعماله وإبلاغ النتائج"¹.

الفرع الثاني: المعيار 1111 "التفاعل المباشر مع المجلس"

يتضمن هذا المعيار التصريح التالي: "يجب على المسؤول المباشر على التدقيق الداخلي أن يتواصل ويتفاعل بشكل مباشر مع المجلس"².

يؤكد هذا المعيار على أن تفاعل مسؤول التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة يعزز من العلاقة الوظيفية المباشرة بين الطرفين، فمن ناحية مسؤول التدقيق الداخلي، يشكل له هذا النوع من التفاعل إمكانية إتمام مهامه اتجاه الإدارة العليا أو المجلس بسهولة خصوصاً إذا تعلق الأمر بإعداد التقارير والإبلاغ الوظيفي والمشاركة في الاجتماعات الدورية التي تمكنه من التواصل بشكل أكبر معها. ومن ناحية الإدارة العليا، فإن طبيعة العلاقة الوظيفية المباشرة التي تجمعها مع التدقيق الداخلي تسهل عليها إتمام مهامها كالمصادقة على الميثاق وخطة التدقيق الميزانية وغيرها، كما أنها تتيح لها إمكانية متابعة قدرة التدقيق الداخلي على العمل وبكل استقلالية³.

الفرع الثالث: المعيار 1112 "أدوار مسؤول التدقيق الداخلي خارج مجال أنشطة التدقيق الداخلي"

الذي ينص على "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي وضع كل الاحتياطات للحفاظ على استقلاليته وموضوعيته في حالة ما فُوض له القيام بأدوار يكون مسؤولاً عنها لكنها غير مرتبطة بالتدقيق الداخلي"⁴.

ولتوضيح هذا المعيار ورد التفسير التالي: أحياناً يتطلب من مسؤول التدقيق الداخلي تولي أدوار ومسؤوليات إضافية وتكون غير مرتبطة بالتدقيق الداخلي كتولي بعض المسؤوليات ضمن وظيفة المطابقة أو مسؤوليات ضمن وظيفة إدارة المخاطر، هذا النوع من الأدوار والمسؤوليات يفرض نوعاً من التسوية حتى لا تمس باستقلالية قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة ولا تمس بالموضوعية الفردية للمدققين الداخليين، والاحتياطات الواجب اتخاذها في هذه الحالة تنصب حول المتابعة العامة التي تتم من طرف المجلس لتجنب كل الشبهات التي تمس بالاستقلالية

¹ IFACI. (2013), *Op.cit*, p. 33

² Ibid, p. 33

³ IIA, *IPPF: Implementation Guide*, 1st issue, published by The IIA GLOBAL, USA, January 01, 2017, pp.16-

17

⁴ IFACI. (2016), *Op.cit*, p. 04

والموضوعية، وينبغي إخضاع هذه الاحتياطات إلى تقييمات دورية للتوصل إلى ضمان حول المسؤوليات الإضافية لمسؤول التدقيق الداخلي¹.

الفرع الرابع: المعيار 1120 "الموضوعية على المستوى الفردي"

ينص هذا المعيار على أنه "يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالحياد وعدم الانحياز وأن يجتنبوا كل ما من شأنه أن يجعلهم في وضعية تضارب المصالح"².

لتوضيح ما ورد ضمن هذا المعيار، ورد التفسير التالي: يمثل تضارب المصالح كل موقف يكون فيه المدقق الداخلي في وضعية تنافس بين المصالح الشخصية وبين المصالح المهنية، مما يؤثر على إتمام واجباته بشكل غير متحيز ويضعف قدرته على أداءها بشكل موضوعي، وقد يترتب عن تضارب المصالح تصرفات غير أخلاقية أو غير سليمة مما يتسبب في المساس بثقة المدقق في ممارساته المهنية ككل³.

وبذلك يجب على المدقق الداخلي التحلي بأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي والالتزام بقواعد السلوك المهني التي تمكنه من الحفاظ على موضوعيته الشخصية وفي كل ممارساته المهنية.

الفرع الخامس: المعيار 1130 "التأثير على الاستقلالية و الموضوعية"

ينص هذا المعيار على ما يلي "إذا حدث ما من شأنه أن يؤثر في الواقع أو الظاهر على الاستقلالية أو الموضوعية فإنه يجب الإفصاح على تفاصيل ذلك للأطراف المعنية، على أن يراعى في نوعية وطريقة الإفصاح درجة التأثير على الاستقلالية والموضوعية"⁴.

كتفسير لما جاء في هذه المعيار ورد ضمن الإطار المرجعي التفسير التالي: يشمل التأثير على الاستقلالية والموضوعية كل أشكال تضارب المصالح، القيود المفروضة على نطاق عمل التدقيق، القيود المفروضة في الحصول على السجلات والإطلاع عليها، الاتصال بالموظفين، الوصول إلى الأصول المادية، القيود المفروضة على الموارد كالتنفيذ مثلاً وغيرها من العوامل التي تؤثر على استقلالية وموضوعية المدقق. ويعتمد في تحديد الأطراف التي يجب الإفصاح لها عن تفاصيل العوامل المؤثرة على الاستقلالية والموضوعية، على ضوء ما هو منتظر من ناحية التدقيق الداخلي وعلى مسؤوليات الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي اتجاه الإدارة العليا ومجلس الإدارة كما هو موضح ضمن ميثاق التدقيق⁴.

بشأن تطبيق معيار "التأثير على الاستقلالية والموضوعية" على حسب الخدمة المقدمة وردت معايير التنفيذ التالية:

¹ Ibid, pp. 04-05

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 33

³ IFACI. (2016), **Op.cit**, p.06

⁴ Ibid, p.06

- 1130.A1 "يجب أن يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق، ومن المتوقع أن تتأثر موضوعية المدقق الداخلي إذا ما قدم خدمات تأكيدية متعلقة بنشاط كان مسؤولاً عنه خلال السنة المنصرمة"¹.
- 1130.A2 " في حالة تقديم مهمات تأكيد تخص وظائف سبق وأن عمل فيها مسؤول التدقيق، ينبغي أن تُتابع من طرف شخص آخر لا ينتمي إلى قسم التدقيق الداخلي".
- 1130.A3 " يمكن للتدقيق الداخلي تنفيذ مهمات التأكيد والتي تخص قطاعات سبق وأن تم تقديم خدمات استشارية لها بشرط ألا تكون الخدمة المقدمة قد مست بالموضوعية، وأن الموضوعية على المستوى الفردي مسيرة عند تخصيص الموارد المتعلقة بالمهمة"².
- 1130.C1 "يمكن للمدققين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية متعلقة بالعمليات أو الأنشطة التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق".
- 1130.C2 "إذا وجد ما من شأنه أن يؤثر على استقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين أثناء مهمات استشارية، فإنه يجب عليهم الإفصاح عن ذلك للعميل الذي أمر بالمهمة قبل الموافقة عليها وقبولها".

المطلب الثالث: المجموعة الثالثة "الكفاءة والعناية المهنية"

تدرج هذه المجموعة ضمن المعيار 1200 "الكفاءة والعناية المهنية" الذي يدور مضمونه حول "يجب إنجاز مهمات التدقيق بكفاءة وإبداء العناية المهنية اللازمة"³.

يشير التصريح الوارد بالمعيار 1200 على ضرورة التزام المدقق الداخلي بأداء المهام الموكلة إليه بكفاءة وعناية مهنية، اللتان تظهران من خلال الفهم الشامل لإجمالي الإرشادات الإيجابية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، خصوصاً قواعد الأخلاقيات، التي تؤكد من خلال مبدأ الكفاءة على ضرورة اكتساب المدققين الداخليين للمعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لأداء خدمات التدقيق الداخلي. كما تظهران أيضاً من خلال السعي المستمر إلى تطوير الكفاءات عن طرق التعلم واكتساب الخبرات والتطوير المهني وحياسة الشهادات المهنية المعروفة في التدقيق الداخلي كشهادة المدقق المعتمد التي تلزم حاملها على الاستمرار في التعلم واكتساب المعرفة بشكل مستمر للحفاظ على

¹ IFACI. (2013), *Op.cit*, p. 34

² IFACI. (2016), *Op.cit*, p. 05

³ IFACI. (2013), *Op.cit*, p. 35

شهاداتهم الحالية. مع ضرورة إقرار ذلك في السياسات والإجراءات التي يتم إعدادها بقسم التدقيق الداخلي من خلال إلزام المدققين على أداء أعمالهم بكفاءة وعناية مهنية ومتابعة مدى الالتزام بذلك¹. تضم هذه المجموعة ثلاثة معايير فرعية نتطرق إليها فيما يأتي.

الفرع الأول: المعيار 1210 "الكفاءة"

يدور محتوى المعيار حول "يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والخبرات والكفاءات الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات الفردية المنوطة لهم، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به"².

لتسهيل عملية تطبيق والالتزام بمحتوى المعيار على حسب الخدمة المقدمة، وردت معايير التنفيذ التالية³:

- 1210.A1 "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي الحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين في حالة ما كان المدققون الداخليون يفتقدون إلى بعض المعارف أو الخبرات أو الكفاءات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة التدقيق".
- 1210.A2 "يجب أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الغش والكيفية التي تدير بها المؤسسة تلك المخاطر، ولكن ليس متوقعا منهم أن تكون لهم خبرة الشخص التي تكون مسؤوليته الرئيسية اكتشاف حالات الغش".
- 1210.A3 "يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلوماتية والضوابط الرقابية المتعلقة بها، وكذلك تكون لديهم معرف بتقنيات التدقيق المعتمدة على التكنولوجيا المتوفرة من أجل إنجاز أعمالهم، ولكن ليس من المتوقع أن يكون لدى جميع المدققين الداخليين نفس الخبرة التي يتمتع بها المدقق الداخلي التي تكون مسؤوليته الأساسية تدقيق نظم المعلومات".
- 1210.C1 "إذا كان المدققون الداخليون لا يمتلكون المعارف والخبرات التي يتطلبها أداء مهمة استشارية معينة أو جزء منها ففي هذه الحالة يجب على مسؤول التدقيق الداخلي ألا يقبل بتلك المهمة أو يسعى إلى الحصول على مشورة ومساعدة أشخاص مؤهلين".

¹ IIA. (January 01, 2017), *Op.cit*, p.30

² IFACI. (2013), *Op.cit*, p. 35

³ Ibid, pp 35-36

الفرع الثاني: المعيار 1220 "العناية المهنية"

يصرح معيار العناية المهنية على "يجب على المدققين الداخليين أن يطبقوا العناية والمهارة المتوقعين لدى مدقق داخلي مؤهل وحريص، لا تتضمن العناية المهنية التنزه عن الخطأ"¹.

لتسهيل عملية تطبيق المعيار على حسب الخدمة المقدمة وردت معايير التنفيذ التالية²:

- 1220.A1 "يجب على المدقق الداخلي ممارسة العناية المهنية مع مراعاة ما يلي: مدى العمل المحتاج إليه لتحقيق أهداف المهمة، التقيد النسبي أو الأهمية النسبية أو المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التأكيد عليها، ملائمة وفعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، احتمال الأخطاء الهامة أو الاحتيال أو عدم الامتثال، تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع الكامنة".

- 1220.A2 "في سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب على المدقق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار استخدام أدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب وتقنيات تحليل البيانات الأخرى".

- 1220.A3 "يجب على المدقق أن يكون منتبها للمخاطر الهامة (الجوهرية) التي قد تؤثر على الأهداف والعمليات والموارد. وأن إجراءات التأكيد وحدها؛ حتى ولو أنجزت بعناية مهنية؛ لا تضمن بأن جميع المخاطر الهامة سوف يتم تحديدها".

- 1220.C1 "يجب على المدقق أن يمارس العناية المهنية خلال التكاليف الاستشاري مع مراعاة ما يلي: حاجات وتوقعات العملاء بما في ذلك طبيعة وتوقيت وإبلاغ نتائج التكاليف، التعقيد النسبي ومدى العمل المحتاج لإنجاح أهداف التكاليف، تكلفة التكاليف الاستشاري مقارنة بالمنافع المحتملة".

الفرع الثالث: المعيار 1230 "التكوين المهني المستمر"

ينص هذا المعيار على "يجب على المدققين الداخليين تحسين معارفهم وخبراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التكوين المهني المستمر"³.

لتعزيز الكفاءات والخبرات المهنية المكتسبة، على المدقق الداخلي الاستجابة المستمرة لمتطلبات المهنة، وبذلك يلزم الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية موازولي المهنة على "التكوين المهني المستمر" في مختلف المجالات ذات العلاقة بالمهنة أو بالمؤسسة أو بقطاع الصناعة. بحيث يصبح المدقق ملزما على تصميم خطة طويلة المدى يدرج من خلالها أهدافا موضوعية لتكوينه وبشكل مستمر؛ بناء على نتائج التغذية العكسية لمراجعات سابقة لأدائه

¹ Ibid, p. 36

² IFACI. (2016), **Op.cit**, pp.07-08

³ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 37

ونائج التقييمات المتعلقة بتقييم المطابقة مع الإرشادات الإلزامية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية وكذلك نتائج المقارنة المرجعية¹.

المطلب الرابع: المجموعة الرابعة "برنامج ضمان وتحسين الجودة"

تدرج هذه المجموعة ضمن المعيار الرئيس 1300 "برنامج ضمان وتحسين الجودة"^{*} الذي ينص على "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي"².

يؤكد التصريح الوارد بهذا المعيار على ضرورة إعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة من طرف مسؤول التدقيق الداخلي، متضمنا في ذلك مختلف الجوانب التشغيلية والإدارية لنشاط التدقيق الداخلي والمنصوص عليها في التوجيهات الإلزامية للإطار المرجعي وحتى الممارسات الرائدة في مجال المهنة. ويهدف برنامج الجودة إلى تقييم مطابقة نشاط التدقيق الداخلي للمعايير الدولية وأخلاقيات المهنة، عن طريق القيام بأعمال التقييم الداخلي وأعمال التقييم الخارجي لنشاط التدقيق. وبذلك يبقى مسؤول التدقيق الداخلي مطالب بالفهم الجيد للتوجيهات الإلزامية للإطار المرجعي خصوصا المعايير والأخلاقيات، وعليه أن يناقش ذلك مع الإدارة العليا للتأكيد على أهمية برامج الجودة وأهمية دورها (الإدارة) في إنجاح هذا النوع من البرامج³.

تضم هذه مجموعة "برنامج ضمان وتحسين الجودة" معيارين فرعيين هما معيار "متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة" ومعيار "التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة" سنتطرق إليهما فيما يأتي.

الفرع الأول: المعيار 1310 "متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة"

ينص هذا المعيار على "يجب أن يحتوي برنامج ضمان وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وخارجية على السواء"⁴.

يعرف هذا المعيار المتطلبات الأساسية والضرورية في برنامج ضمان وتحسين الجودة والمتمثلة في أعمال التقييم الداخلي والخارجي، التي يجب ان تغطي كل جوانب نشاط التدقيق الداخلي. وعلى مسؤول التدقيق الداخلي توفير كل الظروف لتحقيق هذه المتطلبات.

¹ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.40

^{*} سيتم التفصيل في هذه المجموعة من خلال الفصل الرابع من الأطروحة.

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 38

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, pp.43-44

⁴ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 38

تتم أعمال التقييم الداخلي على شكل أعمال متابعة مستمرة ومراجعات دورية تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة. في حين تتم أعمال التقييم الخارجي إما بإجراء تقييم ذاتي مفصل متبوع بمصادقة خارجية أو بإسناد عملية التقييم إلى مقيم أو فريق تقييم خارجي.

تهدف كل أعمال التقييم السابقة إلى المصادقة على درجة مطابقة نشاط التدقيق الداخلي للمعايير وللأخلاقيات، والتعريف بفرص التحسين الممكنة وإلى تقدير فعالية وفاعلية نشاط التدقيق. وتنتهي تلك الأعمال بإعداد تقرير رسمي يستوفي شروط معينة يناقشها المعيار 1320¹.

الفرع الثاني: المعيار 1320 "التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة"

مفاده "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي تبليغ نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة إلى الإدارة العليا، ويجب أن تتضمن هذه التقارير: نطاق ووتيرة التقييمات الداخلية والخارجية، مؤهلات المقيم أو فريق التقييم واستقلاليتهم، استنتاجات المقيمين، خطط الأفعال التصحيحية"².

يناقش هذا المعيار المؤشرات الأساسية التي يجب أن يلتزم بها مسؤول التدقيق الداخلي عند إبلاغه للتقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة إلى الإدارة العليا والمجلس، وبذلك يجب عليه الفهم الجيد لمتطلبات كل مؤشر حتى يتمكن من الالتزام بمضمون المعيار ككل، كما يجب عليه أن يكون على علم بمجريات سير التقييمات الداخلية والتقييمات الخارجية حتى يتمكن من تفسير وتبرير درجة مطابقة نشاط التدقيق الداخلي للمعايير وللأخلاقيات التي تم المصادقة عليها³.

من خلال هذا المبحث اتضح لنا بأن معايير الصفات ومجموعاتها الأربعة تلخص مختلف السمات الواجب توافرها لدى كل شخص أو منشأة تمتهن التدقيق الداخلي، وتجعله قادرا إلى إتمام أنشطة التدقيق الداخلي بكل فعالية، مع ضرورة الالتزام بمختلف المتطلبات المتعلقة بالتسيير الأمثل لأنشطة التدقيق الداخلي المحددة ضمن معايير الأداء.

¹ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.48

² IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 09

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, pp.62-63

المبحث الثالث: عرض وتفصيل معايير الأداء

تحدد معايير الأداء طبيعة مهمات التدقيق وتحدد أيضا معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة. تضم هذه الفئة من المعايير سبع مجموعات نتطرق إليها فيما يأتي.

المطلب الأول: المجموعة الأولى "إدارة نشاط التدقيق الداخلي"

تدرج هذه المجموعة ضمن المعيار 2000 "إدارة نشاط التدقيق الداخلي" الذي يتناول التصريح التالي "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق بفعالية بما يضمن أنه يخلق قيمة مضافة للمؤسسة"¹.

لتوضيح مفهوم الفعالية في إدارة نشاط التدقيق الداخلي ورد ضمن الإطار المرجعي الدولي التفسير التالي: تتم إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية عندما تستجيب نتائج أعمال التدقيق الداخلي للأهداف والمسؤوليات المحددة في ميثاق التدقيق وعندما يمارس التدقيق طبقا لتعريف التدقيق الداخلي وللمعايير وأن يحترم أعضاء فريق التدقيق قواعد الأخلاقيات والمعايير.

أما عن القيمة المضافة التي يقدمها المدقق للمؤسسة وللأطراف ذات المصلحة فتظهر عندما يأخذ في الحسبان استراتيجية وأهداف ومخاطر المؤسسة، ويقترح وسائل لتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة ويقدم وبكل موضوعية التدقيق تأكيدا ملائما للمنشأة حول سير تلك العمليات².

للتوسع أكثر في جوانب إدارة نشاط التدقيق الداخلي وردت سبعة معايير فرعية نتطرق إليها فيما يأتي.

الفرع الأول: المعيار 2010 "التخطيط"

ينص هذا المعيار على "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعد خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف المؤسسة"³.

للتوضيح أكثر، يقع على عاتق مسؤول التدقيق الداخلي مسؤولية إعداد خطة مبنية على المخاطر مع الأخذ بعين الاعتبار إطار إدارة المخاطر بالمؤسسة بما في ذلك درجة القابلية للمخاطر التي تحددها الإدارة العليا بالإضافة إلى الاستراتيجية والأهداف التشغيلية لعمليات إدارة المخاطر. على مسؤول التدقيق الداخلي؛ إن أمكن؛ مراجعة وتعديل خطة التدقيق للاستجابة إلى كل التغيرات التي طرأت على الأنشطة والمخاطر والعمليات والبرامج والأنظمة

¹ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 45

² IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 10

³ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 45

وأشكال الرقابة في المؤسسة¹. في حالة غياب إطار لإدارة المخاطر بالمؤسسة يعتمد مسؤول التدقيق الداخلي على تقديره للمخاطرة بعد التشاور مع الإدارة العليا والمجلس.

وبشأن تطبيق معيار التخطيط 2010 على حسب طبيعة الخدمة المقدمة وردت معايير التنفيذ التالية²:

- 2010.A1 "يجب أن تركز خطة التدقيق على تقييم موثق للمخاطر على الأقل مرة واحدة في السنة، كما يجب أن يأخذ في إطار هذه العملية رأي الإدارة العليا والمجلس".
- 2010.A2 "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يحدد ويأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا والمجلس والأطراف المعنية الأخرى عندما يقدم التدقيق الداخلي آراءه ومختلف استنتاجاته".
- 2010.C1 "عندما يتم اقتراح مهمة استشارية؛ على مسؤول التدقيق الداخلي قبل الموافقة على قبولها الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات تحسين إدارة المخاطر وإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، ويجب إدراج المهمات الاستشارية التي يتم قبولها في خطة التدقيق الداخلي".

الفرع الثاني: المعيار 2020 "التبليغ والموافقة"

ينص هذا المعيار على أنه "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يبلغ خطة التدقيق والموارد أو الاحتياجات التي تتطلبها من أجل الفحص والموافقة بالإضافة إلى أي تغييرات هامة قد تطرأ أثناء العمل، كما يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يخططهم علماً بتأثير محدودية الموارد"³.

يشير هذا المعيار إلى أن مسؤول التدقيق الداخلي هو الطرف المكلف بإبلاغ الإدارة العليا والمجلس عن خطة التدقيق والاحتياجات من الموارد وأثر محدودية الموارد من أجل الموافقة عليها. غير أنه يُنصح قبل قيام مسؤول التدقيق الداخلي بذلك، عليه القيام بالتحديد الدقيق للموارد اللازمة لتحقيق خطة التدقيق، ويقصد بالموارد في هذه الحالة: المورد البشري (نوع الكفاءات، عدد ساعات العمل،...) والتكنولوجيا (الأدوات التكنولوجية والتقنيات المستعملة) والتوزيع الزمني (تخصيص الوقت اللازم لإتمام كل مهمة وفي حالة توفر كل الموارد) والتمويل (الموارد المالية اللازمة لإتمام خطة التدقيق). وعليه ان يخصص جزءاً إضافياً من الموارد لمواجهة أي تغييرات قد تطرأ على خطة التدقيق، كحالة ظهور أو اكتشاف مخاطر معينة تؤثر على أهداف المؤسسة، مما يستدعي القيام بمهمات استشارية بطلب من الإدارة العليا والتي سيتم إدراجها ضمن خطة التدقيق. وعليه سيكون من المناسب

¹ IFACI. (2016), *Op.cit*, p. 10

² IFACI. (2013), *Op.cit*, p. 46

³ Ibid, p. 46

جدا أن يناقش مسؤول التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا هذا النوع من التغييرات التي قد تطرأ على خطة التدقيق الداخلي والتي ينجر عنها احتياجات إضافية من الموارد¹.

الفرع الثالث: المعيار 2030 "تسيير الموارد"

يصرح هذا المعيار بما يلي "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية وأنها تستعمل بفعالية من أجل إنجاز خطة التدقيق الموافق عليها"².

من أجل توضيح مضمون المعيار ورد التفسير التالي ضمن الإطار المرجعي الذي يوضح دلالة كلا من مصطلحي "ملائمة" و"كافية"، بحيث يقصد بالملائمة في هذا الموضوع بأن يكون هناك مزيج من المعارف والمهارات والكفاءات الضرورية لإنجاز خطة التدقيق الداخلي. أما عن كافية فيقصد بها مقدار الموارد الضرورية لإنجاز خطة التدقيق الداخلي، والتي يكون قد تم توظيفها توظيفاً فعالاً وتم استخدامها بطريقة مثالية لتنفيذ الخطة المعتمدة³.

الفرع الرابع: المعيار 2040 "السياسات والإجراءات"

مفاده "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعد السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي".

و أكد الإطار المرجعي الدولي من خلال تفسيره لهذا المعيار ضرورة أن تكون هذه الإجراءات والسياسات سهلة التطبيق وأن يكون مضمونها متلائماً وهيكل نشاط التدقيق ودرجة تعقيد أعماله⁴. وعلى مسؤول التدقيق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار عند إعداده لسياسات وإجراءات نشاط التدقيق الداخلي جملة من العوامل التي تؤكد على أهميتها⁵:

- مرتبطة ارتباطاً وثيقاً مع التوجيهات الإلزامية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
- على علاقة مع ميثاق التدقيق.
- موجهة للاستجابة لتطلعات الاطراف ذات المصلحة.
- متلائمة مع السياسات والاستراتيجيات والعمليات السارية بالمؤسسة ككل.

¹ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.80

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 47

³ IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 11

⁴ Ibid, p. 11

⁵ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.85

الفرع الخامس: المعيار 2050 "التنسيق والاعتماد"

ينص هذا المعيار على "ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يتقاسم المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وأن ينظر في إمكانية الاعتماد على عمل تلك الجهات لضمان التغطية الملائمة والتقليص من ازدواجية الجهود" ¹.

لتوضيح مضمون هذا المعيار ورد التفسير التالي ضمن الإطار المرجعي الدولي: ضمن مجال تنسيق النشاطات، يمكن لمسؤول التدقيق الداخلي أن يعتمد على عمل الجهات الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وينبغي تأسيس مسار متسق وممنهج للأسس التي سيتم الاعتماد عليها في عمل الآخرين، وينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والموضوعية والعناية المهنية اللازمة التي تتمتع بها تلك الجهات التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، كما يجب أن تكون له فكرة واضحة عن نطاق وموضوعية نتائج الأعمال المنجزة من طرف الآخرين. وعند الاعتماد بشكل نهائي على نتائج أعمال الآخرين، يبقى مسؤول التدقيق الداخلي محاسباً عن تأمين الدعم الكافي للآراء والاستنتاجات التي يتوصل إليها نشاط التدقيق الداخلي ².

الفرع السادس: المعيار 2060 "رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس"

يصرح هذا المعيار بأنه "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يرفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس بصفة دورية حول غرض وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً لخطة عمله، كما يجب عليه أن يأخذ في الحسبان المخاطر الجوهرية التي تعرفها المؤسسة كمخاطر الغش ومسائل الرقابة والمواضيع المرتبطة بحوكمة المؤسسة وكل المواضيع التي تتطلب انتباه الإدارة العليا أو المجلس" ³.

ومن أجل توضيح مضمون المعيار ورد التفسير التالي: يتحدد محتوى الإبلاغ وتكرارته بالاتفاق بين مسؤول التدقيق الداخلي وبين الإدارة العليا والمجلس وبصورة تعاونية. يعتمد في تحديد محتوى الإبلاغ وتيرته بناءً على أهمية المعلومات التي يجب إبلاغها ومدى تأكيد الإدارة العليا والمجلس عن الحاجة إليها في اتخاذ القرارات. ويجب أن تتضمن تقارير ومراسلات مسؤول التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا والمجلس ما يلي ⁴:

- ميثاق التدقيق الداخلي.
- استقلالية نشاط التدقيق الداخلي.
- خطة التدقيق والتقدم في سير العمل بها.

¹ IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 11

² Ibid, pp.11-12

³ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 48

⁴ IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 12

- الاحتياجات من الموارد.
 - نتائج نشاطات التدقيق.
 - مدى الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير وكذلك الخطط الموضوعة لتصحيح الخلل في قضايا الالتزام.
 - إبداء مسؤول التدقيق الداخلي لرأيه في حالة استجابة الإدارة العليا للمخاطر بطريقة غير مقبولة.
- الفرع السابع: المعيار 2070 "مسؤولية المؤسسة في حالة الاستعانة بمزود خدمات خارجي لنشاطات التدقيق الداخلي"

مفاده "عندما يقوم مزود خدمات خارجي بممارسة نشاط التدقيق الداخلي فإنه يستوجب عليه أن يلفت انتباه المؤسسة على مسؤوليتها في الحفاظ على نشاط داخلي فعال"¹.

للإشارة أن هذا النوع من المسؤوليات يجب أن يشار إليه من خلال برنامج ضمان وتحسين الجودة حتى يصبح بالإمكان تقييم التوافق مع قواعد أخلاقيات المهنة والمعايير المهنية للتدقيق الداخلي². وبذلك يلزم مزود الخدمات الخارجي الفهم الجيد لسير سلسلة المعايير 1300، وأن يدرك مسؤولياته في الحفاظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة، وعليه أن يضمن بأنها تغطي كافة الجوانب الإدارية والتشغيلية لنشاط التدقيق الداخلي بما يتلائم مع المتطلبات الإجبارية للإطار المرجعي الدولي ومع الممارسات الرائدة في مجال المهنة³.

المطلب الثاني: المجموعة الثانية "طبيعة العمل"

تدرج هذه المجموعة ضمن المعيار 2100 "طبيعة العمل" الذي يتناول التصريح التالي "يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم كل من عمليات حوكمة المؤسسة وإدارة المخاطر والرقابة وأن يساهم في تحسينها وفقا لمقاربة نظامية ومنهجية وقائمة على أساس المخاطر. تدعم موثوقية وقيمة التدقيق الداخلي عندما يتميز المدققون الداخليون باستباقية في اقتناص الأحداث إضافة إلى تقييماتهم وإبداء وجهات نظر تأخذ في الحسبان آثار مستقبلية"⁴.

بناء على التصريح الذي جاء به هذا المعيار، الذي يتطلب من المدقق الداخلي الفهم الجيد لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة كما هي معرفة ضمن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، كما سيكون من الضروري أن يفهم أدواره التنظيمية اتجاه هذه العمليات.

¹ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 48

² Ibid, p.48

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.98

⁴ IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 12

ومن بين الأمور التي تثبت اهتمام المدقق بتلك العمليات هو إجراء لقاءات مع الإدارة العليا والمجلس لمناقشة دور ومسؤوليات كل طرف من الأطراف ذات المصلحة اتجاه هذه العمليات والتأكيد على مسؤولية الإدارة العليا والمجلس في توجيه سير هذه العمليات. ويبقى المدقق الداخلي مطالب بفهم طرق التقييم الناجحة لهذه العمليات واستغلال معارفه وخبراته والممارسات الجيدة التي اكتسبها للاستباقية في إبداء آراء تشكل فرصا لتقديم توصيات لتحسين هذه العمليات¹.

تضم مجموعة "طبيعة العمل" ثلاثة معايير فرعية نتطرق إليها فيما يأتي*.

الفرع الأول: المعيار 2110 "الحوكمة"

ينص على "يجب على التدقيق الداخلي تقييم عملية حوكمة المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لها لتحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: تعزيز اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، مراقبة عمليات إدارة المخاطر والرقابة، تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة، التسيير الفعال لأداء المؤسسة والمتناسقة والقوانين المعمول بها، وإبلاغ المعلومات إلى الجهات المناسبة حول المخاطر والرقابة، والتنسيق بين أنشطة المجلس والمدققين الداخليين والخارجيين ولإدارة ومختلف الأطراف المقدمة للضمان وتوصيل المعلومات إليهم"².

نظرا لتعدد الأطر التنظيمية والقانونية المحددة لسير عمليات الحوكمة بالمؤسسات، فإنه بإمكانها أن تؤثر في المقاربة التي يعتمدها المدقق الداخلي في تقييمه لعمليات الحوكمة وفي تقديمه للتوصيات. وبذلك عليه دائما الرجوع إلى المعايير التي تنظم ممارساته المهنية، حيث يحدد التصريح الوارد بالمعيار 2110 بدقة أدوار المدقق اتجاه عملية الحوكمة مهما اختلف الإطار الذي تستعمله المؤسسة في تبني مفهوم الحوكمة وممارستها. كما يشير المعيار 2110 على أنه ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي إدراج عمليات الحوكمة ضمن خطة عمله والمساهمة في التحكم بالمخاطر المتعلقة بها مع مراعاة التفاعلات القائمة بين الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر³.

الفرع الثاني: المعيار 2120 "إدارة المخاطر"

مفاده "يجب على التدقيق الداخلي تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها"⁴. يحدد هذا المعيار بطريقة مباشرة الدور المتوقع من التدقيق لداخلي اتجاه عمليات إدارة المخاطر، ولكن قبل الخوض في تحقيق هذا الدور، على المدقق الداخلي ان يفهم جيدا الإجراءات المصممة على مستوى المؤسسة للتعريف

¹ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.102

* سيتم التعرض بالتفصيل إلى هذه المعايير في الفصل الثالث من الأطروحة.

² IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 12

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.105

⁴ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 50

بالمخاطر وتقييمها ومعالجتها، وبيئة إدارة المخاطر وأن يتعرف على مستوى الخطر الذي قبلت به المؤسسة عند تصميمها لأهدافها ولاستراتيجيات أعمالها. ثم يشرح المدقق في تقييم فعاليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها وبكل عناية مهنية، وعليه أيضا يحدد بدقة قضايا إدارة المخاطر التي تدخل ضمن نطاق أعماله¹.

الفرع الثالث: المعيار 2130 "الرقابة"

يدور محتواه حول "يجب على التدقيق الداخلي أن يساعد المؤسسة في الحفاظ على ضوابطها الرقابية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والتشجيع على تحسينها المستمر"².

يناقش هذا المعيار دور التدقيق الداخلي اتجاه عملية الرقابة والمتمثل في التقييم والتحسين، وعليه ينبغي على المدقق الداخلي التعرف بشكل جيد على سير عمليات الرقابة في المؤسسة وعلى مختلف ضوابطها في حتى يتمكن من تقييمه فعاليتها وقدرتها على التعامل مع المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف الرقابة المتمثلة في: تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ضمان مصداقية البيانات والمعلومات التشغيلية والمالية، التحقق من فعالية وكفاءة العمليات، حماية الأصول، المطابقة للقوانين والسياسات والإجراءات السارية³.

المطلب الثالث: المجموعة الثالثة "التخطيط للمهمة"

تدرج هذه المجموعة ضمن المعيار 2200 "التخطيط للمهمة" الذي ينص على "يجب على المدققين الداخليين أن يعدوا مخططا موثقا لكل مهمة، ويتضمن المخطط أهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة لكل مهمة. كما يجب أن يأخذ هذا المخطط استراتيجيات المؤسسة والأهداف والمخاطر المتلائمة وطبيعة المهمة"⁴. تضم المجموعة الثالثة لمعايير الأداء أربعة معايير فرعية بالإضافة إلى تصريح تكميلي للمعيار الرئيس 2200، نتعرض إليها فيما يأتي.

الفرع الأول: المعيار 2201 "اعتبارات التخطيط"

كتصريح تكميلي لما جاء في المعيار 2200، ورد ضمن الإطار المرجعي الدولي للمعيار 2201 الذي يناقش "اعتبارات التخطيط" ويصرح على: عند وضع خطة عمل المهمة يجب أن يأخذ المدققون الداخليون بعين الاعتبار ما يلي⁵:

¹ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.111-112

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 52

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.116

⁴ IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 14

⁵ Ibid , p.14

- أهداف النشاط الذي سيخضع للتدقيق والوسائل التي يستعملها في المراقبة.
- المخاطر الجوهرية والأهداف والموارد والعمليات الخاصة بهذا النشاط بالإضافة إلى الوسائل التي يتم من خلالها الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر إلى مستوى مقبول.
- مدى ملائمة وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة على مستوى هذا النشاط وذلك بالمقارنة بإطار أو نموذج ذو صلة.
- فرص إدخال تحسينات وبطريقة ذات دلالة على عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة للنشاط موضع التدقيق.

لتسهيل تطبيق هذا المعيار على حسب الخدمة المقدمة جاء الإطار المرجعي الدولي بمعايير التنفيذ التالية¹:

- 2201.A1 "عند التخطيط لمهمة التدقيق لجهات خارج المؤسسة يجب على المدققين الداخليين إعداد اتفاق كتابي معهم بخصوص الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف ومختلف التوقعات بما في ذلك القيود في توزيع نتائج المهمة والإطلاع على وثائقها".
- 2201.C1 "يجب على المدققين الداخليين الاتفاق مع عملاء المهمات الاستشارية حول الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف ومختلف توقعات العميل وبالنسبة للمهمات الهامة يجب أن يكون هذا الاتفاق كتابيا".

الفرع الثاني: المعيار 2210 "أهداف المهمة"

يتناول هذا المعيار التصريح التالي "يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق"². ولتسهيل الالتزام بنص المعيار؛ جاءت معايير التنفيذ التالية³:

- 2210.A1 "يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم".
- 2210.A2 "يجب على المدققين الداخليين أن يأخذوا بعين الاعتبار عند التفصيل في أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء جوهرية أو حالات الغش أو حالات عدم التطابق أو مخاطر أخرى".
- 2210.A3 "إن وجود مقاييس ملائمة أمر ضروري لتقييم وضعية الرقابة، ويجب على المدققين الداخليين أن يتأكدوا إلى أي مدى قامت الإدارة أو المجلس بوضع مقاييس لتحديد ما إذا كانت الأهداف

¹ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 53

² Ibid, p. 53

³ Ibid, pp. 53-54

والغايات قد تم تحقيقها، وما إذا كانت المقاييس ملائمة فإنه يجب على المدققين الداخليين أن يستعملوها في تقييمهم وأما إذا كانت غير ملائمة فإنه يجب على المدققين الداخليين العمل مع الإدارة أو المجلس بغرض إعداد مقاييس تقييم مناسبة".

– 2210.C1 "يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع عميل هذه المهمة".

– 2210.C2 "يجب أن تكون أهداف المهمة الاستشارية منسجمة مع قيم واستراتيجيات وأهداف المؤسسة".

الفرع الثالث: المعيار 2220 "نطاق المهمة"

مفاده "يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً لتحقيق أهداف المهمة"¹. لتوضيح مضمون المعيار وردت معايير التنفيذ التالية²:

– 2220.A1 "يجب أن يشمل نطاق مهمة التدقيق كل ما له صلة من أنظمة ووثائق وسجلات وأفراد وممتلكات مادية بما في ذلك تلك التي تكون تحت رقابة أطراف ثالثة".

– 2220.A2 "إذا ظهرت أثناء مهمة تأكيدية فرص هامة لتقديم خدمات استشارية ينبغي التوصل إلى اتفاق كتابي خاص حول الأهداف والنطاق ومختلف التوقعات، وأن يتم توصيل نتائج المهمة التأكيدية وفقاً للمعايير المعتمدة لهذه المهمات".

– 2220.C1 "عند تنفيذ المهمات الاستشارية يجب أن يتأكد المدققون الداخليون من أن نطاق المهمة كافٍ لتحقيق الأهداف المتفق عليها بشأنها، وإذا ما كانت هناك أي تحفظات لدى المدققين الداخليين بشأن نطاق المهمة أثناء تنفيذها فيجب أن يناقشوا هذه التحفظات مع العميل المعني بالمهمة لتحديد ما إذا سيتم الاستمرار في المهمة أم لا".

– 2220.C2 "أثناء المهمات الاستشارية يجب على المدققين الداخليين تحديد الضوابط الرقابية ذات العلاقة بأهداف هذه المهمات، كما يجب عليهم الانتباه إلى أي مشكل يتعلق بمسألة رقابية هامة".

¹ IFACI. (2013), *Op.cit*, p. 54

² *Ibid*, p. 54

الفرع الرابع: المعيار 2230 "تخصيص الموارد للمهمة"

ينص على "يجب على المدققين الداخليين تحديد الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة والقيود الزمنية والموارد المتاحة"¹.
كتفسير لما جاء في هذا المعيار، أكد الإطار المرجعي على دلالة كلا من مصطلحي "مناسبة" و"كافية"، حيث يقصد بمصطلح "مناسبة" في سياق المعيار؛ المزيج من المعارف والمهارات والكفاءات الضرورية لإنجاز مهمة التدقيق، ويقصد بمصطلح "كافية" مقدار الموارد الضرورية لإنجاز مهمة التدقيق بالعناية المهنية اللازمة². ولضمان الالتزام بمضمون المعيار، ينبغي على المدققين الداخليين التأكيد على أن الموارد المخصصة للمهمة كافية لتغطية الأهداف المسطرة لها، وأنهم يجوزون على المهارات والخبرات والكفاءات الملائمة التي تمكنهم من إتمام المهمة بفعالية وشمولية. وقد يتعدى الحديث عن تخصيص الموارد إلى التأكيد عن نوعية التكنولوجيا المتاحة والتي تشكل مورداً إضافياً يساعد على إتمام المهمة بجودة عالية. كما ينبغي على المدققين الداخليين التعريف بحاجتهم إلى موارد إضافية أخرى أو تقنيات تكنولوجية معينة، والسعي نحو توفيرها بشكل كافٍ وملائم لضمان تحقيق أهداف المهمة³.

الفرع الخامس: المعيار 2240 "برنامج عمل المهمة"

مفاده "يجب على المدققين الداخليين إعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة"⁴. يشير هذا المعيار على ضرورة إعداد المدقق الداخلي لبرنامج مهمة التدقيق بطريقة تسمح له بتحقيق أهداف المهمة، وبذلك عند قيامه بذلك عليه مراعاة جملة من الاعتبارات المتمثلة في⁵:

- حجم العينة المناسب للاختبار والمنهجيات المستخدمة.
- مصفوفة المخاطر وإمكانية استغلال معطياتها في تطوير برنامج العمل.
- نطاق المحدد لمهمة التدقيق.
- الطريقة التي سيتم بها تحقيق أهداف المهمة.
- مدى توافر الموارد الضرورية لإتمام مهمة التدقيق.
- الأحكام والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال مرحلة التخطيط للمهمة.

¹ Ibid, p. 55

² IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 15

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.130

⁴ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 55

⁵ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.133

تؤكد هذه الاعتبارات إلى أنه يتم تحديد برنامج مهمة التدقيق بشكل متلائم مع نطاق مهمة التدقيق وفي حدود الموارد المخصصة للمهمة لضمان تحقيق أهداف المهمة.

أما عن جملة معايير التنفيذ الواردة بصدد معيار 2240 "برنامج عمل المهمة" جاءت كما يلي¹:

- 2240.A1 "يجب أن يتضمن برنامج العمل إجراءات لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء إنجاز المهمة ويجب أن تتم المصادقة على برنامج العمل قبل تنفيذه، كما تتم المصادقة أيضا على أي تعديل يطرأ على هذا البرنامج".

- 2240.C1 "قد يختلف برنامج عمل المهمات الاستشارية من حيث الشكل والمضمون على حسب طبيعة المهمة".

المطلب الرابع: المجموعة الرابعة "إتمام المهمة"

تدرج هذه المجموعة ضمن المعيار 2300 إتمام المهمة الذي ينص على "يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة"².

يصف نص هذا المعيار الخطوات التسلسلية التي يتم اتباعها في إتمام مهمة التدقيق والمتمثلة في: تحديد المعلومات، التحليل والتقييم، توثيق المعلومات. بالإضافة إلى الإشراف على إتمام المهمة التي تترافق مع سير كل تلك الخطوات.

وعليه قبل الشروع في إتمام هذه الخطوات، على المدقق الداخلي استحضار كل مخرجات عملية التخطيط لمهمة التدقيق كبرنامج المهمة، أهداف المهمة، نطاق المهمة، الموارد المخصصة؛ واستغلال المعلومات الواردة بها. كما ينبغي على المدقق تحديده للأدوات التي سيستعملها في تقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في العملية موضوع مهمة التدقيق بما يكفل نجاحه في إتمام المهمة³.

تضم المجموعة الرابعة من معايير الأداء أربعة معايير فرعية نتطرق إليها فيما يأتي.

الفرع الأول: المعيار 2310 "تحديد المعلومات"

ينص هذا المعيار على "يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية وينبغي أن تكون موثوقة وملائمة ومفيدة لتحقيق أهداف المهمة"⁴.

¹ IFACI. (2013), *Op.cit*, p.55

² Ibid, p.55

³ IIA. (January 01, 2017), *Op.cit*, p.135

⁴ IFACI. (2013), *Op.cit*, p.55

يصف المعيار 2310 الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومات التي يعتمد عليها المدقق في إتمام المهمة، وقد أعطى الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية تفسيراً لمضمون هذا المعيار، بتوضيحه لدلالة تلك الخصائص، كما يأتي¹:

- تكون المعلومات كافية عندما تكون معلومات واقعية ومناسبة ومقنعة بحيث يتوصل شخص حريص ومطلع إلى نفس استنتاجات المدقق.
- تكون المعلومات موثوقة إذا كانت أفضل معلومات تم التوصل إليها عن طريق استعمال تقنيات التدقيق المناسبة.
- تكون المعلومات ملائمة إذا كانت معلومات تدعم ملاحظات وتوصيات مهمة التدقيق بما ينسجم مع أهداف هذه المهمة.
- تكون المعلومات مفيدة إذا كانت معلومات تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

الفرع الثاني: المعيار 2320 "التحليل والتقييم"

مفاده "يجب على المدققين الداخليين أن يؤسسوا استنتاجاتهم ونتائج المهمة على تحاليل وتقييمات مناسبة"². يتطلب المعيار 2320 من المدقق الداخلي على ضرورة القيام بتحليل وتقييم المعلومات التي قام بجمعها حتى يتمكن من التوصل إلى استنتاجات موضوعية³. حيث تمثل استنتاجات المدقق حصيلة عملية التدقيق التي يتم صياغتها بناء على نتائج تقييم وتحليل أدلة التدقيق والمعلومات التي تم جمعها في حدود أهداف مهمة التدقيق، ويتطلب التحليل إجراء المقارنات والربط بين المعلومات وإيجاد العلاقات ويقضي التقييم تقصي الحقائق والاستعانة بآراء المستجوبين واقتراحاتهم بخصوص المعلومات التي تم جمعها من أجل صياغة الاستنتاجات⁴.

الفرع الثالث: المعيار 2330 "توثيق المعلومات"

ينص على "يجب على المدققين الداخليين أن يوثقوا المعلومات الملائمة ليؤسسوا استنتاجات ونتائج المهمة"⁵. بغية تسهيل الالتزام بمعيار توثيق المعلومات جاءت معايير التنفيذ التالية⁶:

¹ Ibid, p.55

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 56

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.142

⁴ الصحن عبد الفتاح والسرايا محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004، ص. 192 (بتصرف)

⁵ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 56

⁶ Ibid, p. 56

- 2330.A1 "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي مراقبة مسألة الاطلاع على وثائق المهمة ويجب أن يتحصل على موافقة الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني عند الاقتضاء وذلك قبل تمكين جهات خارجية من الاطلاع على وثائق المهمة".
- 2330.A2 "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي تحديد قواعد في مجال الاحتفاظ بملفات المهمة وذلك بغض النظر عن الوسائل المستعملة في حفظ هذه الملفات، ويجب أن تكون هذه القواعد منسجمة مع التوجهات المحددة مسبقا من طرف المؤسسة ومنسجمة أيضا مع أي متطلبات قانونية أو متطلبات أخرى ذات علاقة".
- 2330.C1 "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعد سياسات للتحكم في حماية والاحتفاظ بوثائق المهمة الاستشارية وكذلك الشأن بالنسبة لمسألة تمكين جهات داخلية وخارجية من الاطلاع عليها، ويجب أن تكون هذه السياسات منسجمة مع توجهات المؤسسة أو متطلبات قانونية أو متطلبات أخرى ذات علاقة".

الفرع الرابع: المعيار 2340 "الإشراف على المهمة"

ينص هذا المعيار على "يجب أن تكون مهمات التدقيق محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمن الجودة والتطوير المهني للفريق"¹.

كتفسير لمضمون هذا المعيار ورد ما يلي: يتم تحديد مدى عملية الإشراف على ضوء كفاءة وخبرة المدققين الداخليين ودرجة تعقيد المهمة ويحتفظ مسؤول التدقيق الداخلي بكامل المسؤوليات في الإشراف على جميع المهمات المنحزة من طرف نشاط التدقيق الداخلي أو لحسابه (أي من قبل أي جهة خارجية). ويمكن أيضا لمسؤول التدقيق الداخلي أن يكلف أحد أعضاء فريق التدقيق من ذوي الخبرة للقيام بعملية الإشراف ويجب الاحتفاظ بأدلة الإثبات على إتمام عملية الإشراف وتوثيقها².

المطلب الخامس: المجموعة الخامسة "تبليغ النتائج"

تحمل هذه المجموعة المعيار رقم 2400 الذي ينص على "يجب على المدققين الداخليين أن يبلغوا نتائج مهمات التدقيق"³.

¹ Ibid, p. 57

² IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 17

³ Ibid, p.17

يصرح هذا المعيار على ضرورة إبلاغ المدققين الداخليين لنتائج مهمات التدقيق، لذلك سيكون من الضروري الفهم الجيد لمتطلبات الإبلاغ ومقاييسه وشروط جودته والعبارات المهنية التي يجب استعمالها، تفصلها المعايير الفرعية من هذه المجموعة. كما يجب على المدققين الداخليين التعرف على متطلبات الإدارة العليا والمجلس من عمليات الإبلاغ والعمل على الاستجابة لها، مع الحرص على المطابقة لمختلف سياسات وإجراءات نشاط التدقيق ذات العلاقة بعملية تبليغ نتائج التدقيق¹.

الفرع الأول: المعيار 2410 "محتوى التبليغ"

ينص على "يجب أن تتضمن التبليغات أهداف المهمة ونطاقها والاستنتاجات والتوصيات وخطط الأفعال"².

بخصوص تطبيق هذا المعيار وردت في الإطار المرجعي الدولي معايير التنفيذ التالية:

- 2410.A1 "يجب أن يتضمن التبليغ النهائي لنتائج المهمة؛ حينما يكون ذلك مناسباً؛ رأي المدققين الداخليين و/أو استنتاجاتهم. وعند صدور رأي أو استنتاج يجب أن يتم ذلك بالأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا والمجلس والأطراف المعنية الأخرى. ويجب أن تكون هذه الآراء والاستنتاجات مدعمة بمعلومات كافية وموثوقة وذات صلة ومفيدة".

- 2410.A2 "إن المدققين الداخليين مطالبون في إطار التبليغات الخاصة بالمهمة بذكر النقاط المرضية المسجلة في الأداء".

- 2410.A3 "عند إبلاغ نتائج المهمة إلى أطراف خارج المؤسسة يجب أن يتضمن التبليغ القيود لتداول واستعمال هذه النتائج".

- 2410.C1 "تختلف التبليغات المتعلقة بتقديم أشغال ونتائج المهمات الاستشارية من حيث الشكل والمضمون وبحسب طبيعة المهمة وتوقعات العميل المعني بها".

الفرع الثاني: المعيار 2420 "جودة التبليغ"

مفاده "يجب أن تكون التبليغات صحيحة وموضوعية وواضحة وموجزة وبناءة وكاملة وفي أوانها".

يصف المعيار 2420 محددات جودة تبليغ نتائج التدقيق الداخلي ويوضحها أكثر التفسير الوارد بشأنها والذي يؤكد على³:

- يكون التبليغ صحيحاً عندما يكون خالياً من الأخطاء والتحريف ويكون وفياً للوقائع التي يستند عليها.

¹ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.153

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 57

³ Ibid , p. 58

- يكون التبليغ موضوعياً عندما يكون منصفاً ومحايداً وغير متحيز ويكون نتاجاً لتقييم منصف ومتوازن لجميع الوقائع والظروف ذات الصلة.
- يكون التبليغ واضحاً عندما يكون سهل الفهم ومنطقياً وخالياً من المصطلحات الفنية والمعقدة ويوفر جميع المعلومات الهامة ذات الصلة.
- يكون التبليغ موجزاً عندما يكون في صلب الموضوع من دون إطالة في ذكر التفاصيل.
- يكون التبليغ بناءً عندما يساعد عميل مهمة التدقيق والمؤسسة ويفضي إلى إدخال التحسينات عند اللزوم.
- يكون التبليغ كاملاً عندما لا ينقص أي شيء أساسي للمعنيين بهذا التبليغ وعندما يحتوي على المعلومات والملاحظات الهامة التي تدعم الاستنتاجات والتوصيات.
- يكون التبليغ في أوانه عندما يتم إصداره في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة وذلك حسب أهمية المسألة بما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- كتصريح تكميلي لمضمون معيار جودة التبليغ جاء المعيار 2421 الذي يتحدث عن "حالة الخطأ والسهو" في التبليغ على النحو التالي "إذا احتوى التبليغ النهائي على خطأ أو سهو جسيمين فإنه يجب مسؤول التدقيق الداخلي أن يقوم بإبلاغ المعلومات المصححة إلى جميع الأطراف الذين تلقوا التبليغ الأصلي"¹.
- يكون الخطأ أو السهو "جسيم" عندما يكون ذو "أهمية نسبية" التي يقصد بها ضمن المصطلحات المستعملة في الإطار المرجعي على أنها "تقدر الأهمية النسبية لأمر أو مسألة ما حسب السياق الذي تؤخذ فيه بعين الاعتبار بما في ذلك العوامل الكمية والنوعية مثل حجم وطبيعة وتأثير وعلاقة وأثر هذا الأمر أو هذه المسألة، ويكلف المدقق الداخلي على إبداء الحكم المهني عند تقييم أهمية الأمور أو المسائل التي تدرج في سياق الأهداف ذات الصلة"².
- وعليه إذا ما تأكد مسؤول التدقيق الداخلي من حدوث خطأ أو سهو في الإبلاغ النهائي لنتائج مهمة التدقيق، عليه تحديد أهميتها من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:
- هل سيؤدي الخطأ أو السهو إلى تغيير نتائج المهمة؟
- هل سيؤدي الخطأ أو السهو إلى تغيير رأي الشخص بخطورة نتائج مهمة التدقيق؟

¹ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 59

² IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.161

- هل سيؤدي الخطأ أو السهو إلى تغيير الاستنتاجات؟

- هل سيؤدي الخطأ أو السهو إلى تغيير الآراء؟

- هل سيؤدي الخطأ أو السهو إلى تغيير التوصيات المقترحة؟

في حالة ما كانت الإجابة على هذه الأسئلة بـ"نعم"، على مسؤول التدقيق الداخلي تصنيف الخطأ أو السهو أنه ذو أهمية، وعليه تحديد أسباب وقوع الخطأ أو السهو، ثم العمل على تصحيح الإبلاغ وإيصاله إلى الأطراف المعنية¹.

الفرع الثالث: المعيار 2430 "استخدام عبارة: أنجزت المهمة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية"

يتناول المعيار 2430 التصريح التالي "يمكن للمدققين الداخليين أن يفيدوا بأن مهماتهم قد: أنجزت المهمة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية، فقط في حالة أن برنامج ضمان وتحسين الجودة يدعم هذا الإفادة"².

حتى يتم الالتزام بمضمون المعيار 2430، على مسؤول التدقيق الداخلي الفهم الجيد لمتطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة (مجموعة معايير 1300)، وعند إفادته بعبارة: أنجزت المهمة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية، عليه أن يأخذ في الحسبان نتائج أعمال التقييم الداخلي والخارجي لنشاط التدقيق الداخلي وكذلك تطلعات الإدارة العليا والمجلس في استعمال هذه الإفادة في تقارير مهمات التدقيق³.

كتصريح مكمل لهذا المعيار ورد المعيار 2431 "الإفصاح عن حالات عدم المطابقة" الذي ينص على أنه عندما يؤثر عدم المطابقة مع تعريف التدقيق أو قواعد الأخلاقيات أو المعايير على مهمة محددة فإنه يجب الإفصاح في مستوى التبليغ على⁴:

- المبدأ أو القاعدة السلوكية أو المعيار الذي لم يتم التقيد به.

- أسباب عدم التقيد.

- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق وعلى النتائج التي تم تبليغها.

الفرع الرابع: المعيار 2440 "نشر النتائج"

الذي ينص على "مسؤول التدقيق الداخلي نشر نتائج مهمات التدقيق إلى الأطراف المعنية"⁵.

¹ Ibid, p.162

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 59

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.163

⁴ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 59

⁵ Ibid, p. 60

كتفسير لما ورد في هذا المعيار، أكد الإطار المرجعي الدولي على مسؤولية الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في مراجعة نتائج مهمة التدقيق والموافقة عليه قبل إرساله وتحديده للجهات التي ستتلقى التبليغ النهائي وحول كيفية نشره. وفي حالة ما فوض مسؤول التدقيق الداخلي هذه الواجبات فإنه يحتفظ بكامل المسؤولية¹.

أما عن معايير التنفيذ الخاصة بتطبيق معيار نشر النتائج على حسب الخدمة المقدمة فقد ورد في الإطار المرجعي الدولي ما يلي²:

- 2440.A1 "يقع على عاتق مسؤول التدقيق الداخلي مسؤولية تبليغ النتائج النهائية إلى الأطراف التي يمكن أن توفر الضمان بأن هذه النتائج ستحظى بالعناية المطلوبة".

- 2440.A2 "ما لم يوجد نص قانوني أو تشريعي أو نظام داخلي يتعارض مع الآتي فإنه يجب على مسؤول التدقيق الداخلي قبل توزيع النتائج إلى أطراف لا ينتمون إلى المؤسسة تنفيذ ما يلي:

- تقييم المخاطر المحتملة بالنسبة للمؤسسة.
- استشارة الإدارة العليا و/أو مستشار قانوني إذا ما استدعى الأمر ذلك.
- الرقابة على نشر النتائج من خلال فرض قيود على استخدامها".

- 2440.C1 "على مسؤول التدقيق الداخلي إبلاغ النتائج النهائية للمهمات الاستشارية إلى العميل الأمر بالمهمة".

- 2440.C2 "أثناء تنفيذ المهمات الاستشارية قد يتم ملاحظة إشكاليات متعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. وكلما كانت هذه الإشكاليات جوهرية بالنسبة للمؤسسة فإنه يجب إبلاغها إلى الإدارة العليا والمجلس".

الفرع الخامس: المعيار 2450 "الآراء العامة"

ينص هذا المعيار على "عند إصدار آراء عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة والمجلس والأطراف المعنية الأخرى، كما يجب إسناد هذه الآراء بمعلومات كافية وموثوقة وملائمة ومفيدة"³.

يقصد بالآراء العامة أو الرأي العام الذي يصدره مسؤول التدقيق الداخلي كل حكم شخصي يصدره على أساس عدد معين من مهمات التدقيق والتزاماته المهنية ومختلف الأنشطة التي يشارك فيها (أنشطة الضمان مثلاً) خلال فترة زمنية معينة تمس على المستوى الواسع عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة داخل المؤسسة. قد يصدر

¹ IFACI. (2016), *Op.cit*, p. 19

² IFACI. (2013), *Op.cit*, p. 60

³ *Ibid*, p. 61

مسؤول التدقيق الداخلي رأيه العام على شكل معدل، استنتاج، وصف لنتائج معينة... وغيرها مستندا في ذلك على معلومات تتسم بالموثوقية والملائمة وان تكون أيضا كافية ومفيدة وذلك عملا بمتطلبات المعيار¹ 2310. أما عن الاعتبارات التي ينبغي التقيدها بها عند تبليغ الرأي العام، يحددها بدقة التفسير الذي أورده الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية لنص المعيار 2450 الذي يؤكد على أن يتضمن التبليغ ما يلي²:

- النطاق والمجال الزمني الذي يشملها الرأي.
 - محدودية النطاق.
 - الأخذ بعين الاعتبار أشغال أخرى ذات علاقة بما في ذلك النشاطات التي توفر خدمات ضمان حول التحكم في الأنشطة .
 - الإطار المرجعي للمخاطر أو للرقابة أو أي معيار يتم استعماله كأساس لصياغة الرأي العام.
 - الرأي العام أو الحكم أو الاستنتاج الذي تم التوصل إليه.
- وفي حالة إصدار رأيا عاما سلبيا، يجب إيضاح الأسباب من وراء ذلك.
- يشير التفسير الخاص بالمعيار 2450 إلى الجوانب المطلوبة والتي يجب التقيدها بها من طرف مسؤول التدقيق الداخلي عند إصداره لرأي عام، وحتى يتمكن من ذلك عليه أن يكون على دراية واسعة وفهم جيد لاستراتيجيات المؤسسة وأهدافها ومخاطرها. مع أخذه بعين الاعتبار توقعات الإدارة والمجلس وحتى الأطراف المعنية الأخرى قبل إصدار أي رأي عام³.

المطلب السادس: المجموعة السادسة "متابعة أعمال التحسين"

تحمل هذه المجموعة المعيار 2500 "متابعة أعمال التحسين" الذي ينص على "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعد ويضع ويقوم بتحسين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة"⁴.

على ضوء المعيار 2500، يتضح أنه من المهم جدا أن يقوم مسؤول التدقيق الداخلي بمتابعة الإجراءات التصحيحية المتخذة الهادفة للتحسين والوضعية السارية لها من خلال تطويره لنظام أو آلية ترصد المعلومات الخاصة بتتبع سير إجراءات التحسين. وقد تتأثر درجة تعقيد أو بساطة متابعة أعمال التحسين بمجموعة من العوامل

¹ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, pp.171-172

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 60

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.172

⁴ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 61

أهمها: حجم دائرة التدقيق، درجة تعقيد أعمال التدقيق، مستوى كفاءة وخبرة مسؤول التدقيق الداخلي. ومن المعلومات التي يجب التركيز عليها عند متابعة أعمال التحسين ما يلي¹:

- الملاحظات التي تم تبليغها إلى الإدارة العليا أو المجلس والدرجة النسبية لمخاطرها.
- طبيعة الإجراءات التصحيحية المتفق عليها.
- التواريخ المستهدفة في تحقيق الإجراءات التصحيحية.
- قائد العملية المستهدفة من الإجراء التصحيحي.
- الوضعية الحالية للإجراءات التصحيحية وتأكيد التدقيق الداخلي على ذلك.

يستمد مسؤول التدقيق الداخلي جل المعلومات المذكورة أعلاه من إدارة العملية المعنية، وينبغي عليه إبلاغ نتائج "متابعة أعمال التحسين" إلى الإدارة العليا والمجلس بشكل دوري (تكون كل ثلاثي في الغالب)، بإعداده لتقرير يوضح من خلاله مستوى التقدم في أعمال التحسين وفقا للسياسات والإجراءات المعمول بها في قسم التدقيق الداخلي².

بخصوص معايير التنفيذ الواردة ضمن هذه المجموعة 2500 "متابعة أعمال التحسين" فقد جاءت كما يلي³:

- 2500.A1 "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يقوم بعملية المتابعة التي تسمح له برصد وضمان بأن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال أو أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر وذلك بعدم اتخاذ أي إجراء".
- 2500.C1 "يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بمتابعة ما خلصت إليه نتائج المهمات الاستشارية وذلك في إطار الاتفاق المبرم مع الأمر بالمهمة".

المطلب السابع: المجموعة السابعة "قبول الإدارة العليا للمخاطر"

تدرج هذه المجموعة ضمن المعيار 2600 الذي ينص على "عندما يخلص مسؤول التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت مستوى للمخاطر والذي يمكن أن يكون غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فيجب عليه أن يتفحص الأمر معها (الإدارة). وإذا لم يتم اتخاذ أي قرار بشأن الخطر المتبقي، فإنه يستوجب عليه إبلاغ المجلس بغرض إيجاد حل له"⁴.

¹ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.176

² Ibid, p.176

³ IFACI. (2013), **Op.cit**, pp. 61-62

⁴ Ibid, p. 62

سبق وان تعرفنا من خلال المعيار 2120 بأن التدقيق الداخلي يساهم في الإدارة الجيدة للمخاطر من خلال التقييم والتحسين؛ إلا أنه يبقى غير مسؤول على إيجاد حل للمخاطر التي يلاحظها أو يكتشفها أثناء أداء مهماته التأكيدية أو الاستشارية هذا من جهة. ومن جهة ثانية؛ على الرغم من الضمان المعقول الذي يوفره التدقيق للإدارة ولجلس الإدارة حول السير السليم لعمليات إدارة المخاطر وكذلك حول درجة تحكمها في تسيير تلك المخاطر، إلا أنه يبقى هناك مستوى من المخاطر تعيشها المؤسسة على الرغم من الجهود المبذولة منها وهي تلك المخاطر المعروفة بالمخاطر المتبقية؛ كما ورد في مضمون المعيار 2600؛ التي يعرفها الإطار الدولي المرجعي على أنها المخاطر التي تظل قائمة بعد أن تتخذ الإدارة الإجراءات الكفيلة بتخفيض تأثير واحتمال حدوث أي وقائع معاكسة ويشمل ذلك الأنشطة الرقابية اللازمة لمواجهة أي مخاطر¹.

بخصوص مسألة تحديد مستوى الخطر المقبولة؛ أكد الإطار المرجعي الدولي من خلال تفسيره لمضمون المعيار 2600 أن تحديد المخاطر التي قبلتها الإدارة يمكن أن يتم من خلال مهمة تأكيد أو مهمة استشارة أو أثناء متابعة تقدم تنفيذ الإجراءات التصحيحية المتخذة من قبل الإدارة العليا على إثر مهمات تدقيق سابقة أو من خلال وسائل أخرى. وأنه لا يدخل ضمن نطاق مسؤوليات رئيس التدقيق الداخلي إيجاد حل لهذه المخاطر².

حتى يتمكن مسؤول التدقيق الداخلي من التعرف على مستوى الخطر الذي قبلت به المؤسسة، عليه بالإطلاع على السياسة الرسمية التي تتبناها المؤسسة في سبيل إدارة المخاطر والتي يمكن ان تتضمن "سير عملية قبول المخاطر"، سيكون من السهل على المدقق تحديد ومتابعة المخاطر غير المقبولة. أما في حالة غياب السياسة الرسمية لإدارة المخاطر، على مسؤول التدقيق الداخلي التعرف على كل المخاطر التنظيمية التي تعيشها المؤسسة والتعرف على المخاطر التي تعتبرها المؤسسة مقبولة (كأن تحدد مثلا المخاطر المالية) وعن طريقة الإبلاغ عن المخاطر المقبولة³.

أما الظروف التي يمكن للمدقق أن يتعرف من خلالها على المخاطر المقبولة، فتتضح بدقة من خلال ما ورد في تفسير المعيار 2600، الذي يعتبر اعمال متابعة الإجراءات التصحيحية أو أعمال المتابعة المستمرة بصفة عامة من الطرق الفعالة التي ستمكن المدقق من التعرف على المخاطر غير المقبولة. وكذلك أثناء مهمات التأكيد والاستشارة، أين يحرص المدقق على توظيف تقنيات معينة تمكنهم من الاستمرار في تتبع المخاطر التنظيمية التي تعيشها المؤسسة ومن ثم التعرف على المخاطر عالية الخطورة في حدود التزاماتهم المهنية⁴.

¹ IFACI. (2011), **Op.cit**, p. 71

² IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 20

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.178

⁴ Ibid, p.179

وكإثراء ورد من طرف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليين IFACI بخصوص تطبيق هذا المعيار 2600 على أنه يتطلب درجات عالية من العقلانية والحذر، كما يتطلب هذا المعيار إجراء مناقشات قوية من طرف مسؤول التدقيق الداخلي ومع الإدارة العليا والمجلس أو لجنة التدقيق حتى يسهل تطبيقه. وما يبقى على مسؤول التدقيق الداخلي في هذا المجال سوى إبداء رأيه في عتبات ومجالات القابلية للخطر وكذا حول جودة السياسات والإجراءات المتخذة لمعالجة المخاطر¹. كما ينبغي عليه مواكبة التطورات التي يعرفها قطاع الصناعة والتغيرات التنظيمية لمساعدة الإدارة في التعرف المخاطر المحتملة وحتى الناشئة².

¹ IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 62

² IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.179

خلاصة الفصل

على إثر ما ورد في هذا الفصل؛ خلصنا إلى أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تشكل القلب النابض للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية بصفتها المكون الرئيس الذي يعمل على توجيه الالتزام بمختلف الإرشادات المطلوبة الواردة به، كما تسعى إلى ضبط عمل المدقق الداخلي من خلال توفيرها لمعلومات دقيقة وواضحة حول خصوصية ممارسة المهنة بما يساعده على تحقيق الفعالية في عمله.

تترتب هذه المعايير إلى صنفين رئيسيين هما معايير الصفات ومعايير الأداء؛ حيث تحدد معايير الصفات جل الشروط التنظيمية الواجب توفرها لدى ممارسي المهنة، من خلال أربع مجموعات رئيسية من المعايير التي تشكل في حد ذاتها نسيجاً متكاملًا لإجمالي الخصائص والمميزات التي تؤهل الشخص أو المنشأة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي بشكل فعال. في حين تحدد معايير الأداء الشروط المهنية التي تضمن إتمام مهمات التدقيق بجودة عالية، تضم سبع مجموعات رئيسية من المعايير؛ التي تشكل سلسلة محكمة الترتيب من التصريحات التي تسعى إلى تحقيق التسيير الأمثل لنشاط التدقيق الداخلي.

ومن أجل تسهيل تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والالتزام بها، يوفر الإطار المرجعي الدولي تفسيرات وافية وشروحات كافية لمضمونها. كما يوفر تفصيلات دقيقة وتصريحات مضبوطة لكيفية تطبيقها في المهمات التأكيدية أو الاستشارية من خلال معايير التنفيذ.

الفصل الثالث:

علاقة التدقيق الداخلي بالعمليات التشغيلية

الواردة بالإطار المرجعي الدولي.

تمهيد

يكرس الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية أدواراً جديدة للتدقيق الداخلي ويؤكد على أن هدفه لم يعد مقتصرًا على مساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات وتقديم حلول وتوجيهات إلى الجهات الخاضعة للتدقيق بل أصبح طرفًا فعالًا في الإدارة الحديثة للمؤسسات من خلال ظهور علاقات وطيدة مع أبرز العمليات التشغيلية التي تناولها الإطار المرجعي والمتمثلة في الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

فبالنسبة لعلاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية، فالتدقيق بطبيعته يشكل جزءًا من الرقابة الداخلية وفي نفس الوقت يعتبر آلية تستعمل في تقييم هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين فعاليتها. أما عن علاقته بإدارة المخاطر، فإن طبيعة المقاربة الحديثة التي يعمل وفقها التدقيق؛ القائمة على أساس المخاطر، تتطلب من المدقق تقييم المخاطر والطرق المعتمدة للتحكم فيها وإدارتها بهدف وضع خطة تدقيق محكمة، وهذا ما جعل من التدقيق دعامة أساسية للإدارة الفعالة لإدارة المخاطر. وبخصوص علاقته بالحوكمة، فالتدقيق الداخلي يعد أهم جهاز داخلي لممارسة الحوكمة في المؤسسات كما أنه آلية ترفع من فعاليات الحوكمة ويعزز الالتزام بمبادئها.

بغية التعمق في طبيعة تلك العلاقات خصصنا هذا الفصل وبمباحثه الثلاث للتفصيل فيها بالشكل التالي:

- المبحث الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر.
- المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة.

المبحث الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية

سنتعرض على ضوء هذا المبحث إلى مختلف العناصر التي تمكننا من فهم العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.

المطلب الأول: محددات مفهوم الرقابة الداخلية

الفرع الأول: الرقابة الداخلية من منظور الممارسات العالمية المتخصصة

تزايد في الآونة الأخيرة الاهتمام بالرقابة الداخلية وصارت لها أبعادا تنظيمية متأثرة بالعديد من العوامل على رأسها الفضاء المالي وقضايا الحوكمة، وبذلك شرعت العديد من المنظمات العالمية في سن تشريعات وأطر تنظيمية لهيكله أنظمة الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات ومختلف منظمات الاعمال، والتي سنتعرض إلى أهمها فيما يأتي.

1. إطار لجنة المنظمات الراعية COSO: أصدرت لجنة المنظمات الراعية سنة 1992 تقريرا بعنوان

"الإطار المتكامل للرقابة الداخلية"، الذي يعرف الرقابة الداخلية على النحو التالي "الرقابة الداخلية عملية يتم وضعها من طرف مجلس إدارة المؤسسة والأفراد الآخرين، موجهة لتوفير ضمان معقول حول تحقيق الأهداف المدرجة ضمن الأصناف التالية: تحقيق فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية المعلومات المالية والمطابقة للقوانين والتنظيمات"¹. كما حدد هذا التقرير عناصر نظام الرقابة الداخلية كما يلي: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات والإشراف والمتابعة. وهو بذلك يعطي تصورات شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية من خلال تحديده لتعريف الرقابة الداخلية وعناصرها وحتى المفاهيم المرتبطة بها وأهدافها وحدودها. ولقد عرف هذا التقرير تطورا ملموسا سنة 2013 حيث تم إدراج 17 مبدأ متوزعة وبشكل مدروس على العناصر الخمسة المكونة لنظام الرقابة الداخلية².

2. دليل الرقابة الكندي COCO: أصدر المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين سنة 1995 دليل الرقابة

الداخلية COCO، الذي وصف الرقابة الداخلية بأنها "تلك العناصر من المنظمة (متضمنة الموارد والأنظمة والإجراءات والثقافة والمهام) التي تدعم مجتمعة تحقيق أهداف المنظمة". يركز دليل الرقابة الكندي في تعريفه للرقابة الداخلية على الوسائل وليس على الأفراد، ولقد أكد على العلاقة الارتباطية بين الوسائل وتحقيق الأهداف على خلاف ما ورد في تقرير لجنة COSO الذي ركز على الأفراد بدلا من

¹ COSO, Internal contról –Integrated framework « coso Report », the Committe of Sponsoring of the Treadway Commission, New York, 1992, p.01

² <http://www.coso.org/aboutus.htm> (retrieved September 10, 2014)

الوسائل. غير أن دليل الرقابة الكندي يتفق مع ما جاء في تقرير لجنة COSO في تحديده لأهداف الرقابة، كما حدد عشرين معيارا للرقابة الداخلية ضمن أربعة مجالات وهي الهدف، الالتزام، القدرة وأخيرا المراقبة والتعلم¹.

3. **الدليل البريطاني (The combined code and the turnbull guidance):** أصدرت هيئة الأوراق المالية بلندن London stock exchange سنة 1999 تشريعا يخدم المؤسسات المدرجة أسهمها في البورصة يتطرق للحوكمة والرقابة الداخلية والمعروف بـ "The combined code". وبالاشتراك مع معهد المحاسبين في إنجلترا الذي قام بإصدار دليل الرقابة الداخلية عرف باسم "Turnbull guidance" واتفقا على تعريف الرقابة الداخلية على أنها "نظام الرقابة الداخلية يشمل السياسات والعمليات والمهام والسلوك وباقي نواحي الشركة الأخرى والتي تؤخذ مجتمعة لتحقيق ما يأتي: تسهيل العمليات الداخلية والخارجية للشركة، المساعدة في التأكد من جودة التقارير الداخلية والخارجية والمساعدة في التأكد من الالتزام بالقوانين والتشريعات والسياسات الداخلية". كما يتفق الدليل البريطاني مع ما ورد في تقرير لجنة COSO في تصميمه لعناصر الرقابة الداخلية².

4. **دليل بازل للرقابة على البنوك:** أصدرت لجنة بازل سنة 1999 دليلا لتنظيم أعمال الرقابة على البنوك في الدول التي تضمنتها هذه اللجنة. وتم تعريف الرقابة الداخلية ضمن دليل بازل بأنها "العملية التي تتأثر بجميع مستويات الأفراد والإدارة ومجلس الإدارة لتحقيق أهداف الرقابة". كما تضمن الإطار خمسة عناصر للرقابة الداخلية شملت الإشراف من قبل الإدارة والثقافة الخاصة بالرقابة، تحديد وتقييم المخاطرة، أنشطة الرقابة وتقسيم الواجبات، المعلومات والاتصال وأخيرا أنشطة المتابعة وتصحيح نقاط الضعف³.

5. **الدليل المرجعي الفرنسي للرقابة الداخلية:** أقرت هيئة الأسواق المالية بفرنسا AMF سنة 2006 بإعداد دليل مرجعي للرقابة الداخلية لخدمة الشركات الفرنسية، والذي يعرف الرقابة الداخلية على النحو التالي "هي وضعية في الشركة تُعرف وتُوضع تحت مسؤولياتها، تشمل إجمالي الوسائل والتصرفات والإجراءات وكل الأفعال المكيفة على حسب طبيعة الشركة وذلك للمساهمة في التحكم في الأنشطة وفي

¹ Renard.J, **Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne**, édition Eyrolles, Paris, France, 2012, pp 95-96

² السبوع سليمان الأسد وآخرون، "جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية وفقا لإطار COSO"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العملية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 32، العدد 01، الأردن، 2010، ص. 38

³ الخالدي ناهض نمر، "مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO -دراسة حالة قطاع غزة"، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 01، فلسطين، 2015، ص. 304

فعالية العمليات وفي الاستعمال الفعال للموارد، وينبغي للرقابة الداخلية أن تأخذ في الحسبان المخاطر الهامة سواء أكانت تشغيلية أو مالية أو مخاطر المطابقة". أما عن أهداف الرقابة التي وضعها هذا الدليل الفرنسي فتتمثل في: الرقابة تسعى لضمان تحقيق المطابقة للقوانين والتشريعات وتطبيق الإجراءات والتوجيهات المحددة من طرف الإدارة العليا وضمان السير الجيد للعمليات الداخلية للمؤسسة خصوصا تلك العمليات المتعلقة بالحفاظ على الأصول وحمايتها وأخيرا موثوقية المعلومات المالية¹.

على غرار التعاريف السابقة، نرى أن كل تلك التشريعات تحاول أن تعطي تصورات واضحة لإطار الرقابة الداخلية، تساعد مختلف المنظمات على ضوءها في بناء هياكل سليمة لأنظمة الرقابة الداخلية، من خلال وصفها لمختلف الأبعاد التي تكون مفهوم الرقابة الداخلية، كما أنها منسجمة ومتشابهة مع بعضها البعض؛ إلى حد ما؛ خصوصا في وصفها لخصائص الرقابة الداخلية وكذلك الأهداف. وعلى الرغم من ذلك، يبقى تقرير لجنة COSO الأكثر تداولاً على مستوى العالم في مجال الرقابة الداخلية فهو الأكثر شمولية وملائمة والأنسب من الناحية العملية كما أنها يعطي تصورا واضحا وربط أفضل لعناصر الرقابة الداخلية انسجاما مع أهدافها. ولقد استمد هذا التقرير صبغته العالمية تبعا للجنة التي وضعته والتي تضم ممثلي خمس هيئات عالمية معروفة في المجال المالي والمحاسبي وهي: معهد المدققين الداخليين، معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، جمعية المحاسبة الأمريكية، معهد المحاسبين الإداريين ومعهد المحللين الماليين. وتعمل هذه اللجنة منذ أن تم إنشاؤها في سنة 1985 على توفير أطر شاملة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ومحاربة الغش وكل أشكال الفساد بهدف تحسين أداء المنظمات وتحقيق حوكمة سليمة، وتقليص بقدر الإمكان مظاهر الفساد والغش في المنظمات². في هذا الصدد، ألزمت العديد من الدول شركاتها إجبارية العمل بتقرير لجنة COSO وتقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية على ضوء ما ورد في هذا التقرير، وتأتي الولايات المتحدة الأمريكية على رأس تلك الدول من خلالها سنها لقانون Sarbanes - Oxley المعروف بقانون SOX سنة 2002 في فقرته 404³.

¹ Renard.J. (2010), *Op.cit*, p. 139

² <http://www.coso.org/aboutus.htm> (retrieved September 10, 2014)

³ البواب عاطف، "دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي -دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 02، الأردن، 2015، ص. 374 (بتصرف)

الفرع الثاني: المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية ضمن إطار COSO

تعتبر الرقابة الداخلية عملية مستمرة يتم تصميمها وتشغيلها لتحقيق الأهداف بفعالية في عدة مجالات، وهذا يتوقف على فهم الإدارة ومجلسها للمدى الذي تتحقق فيه تلك الأهداف¹، ويتحدد ذلك من خلال درجة استيعاب المفاهيم اللصيقة بالرقابة الداخلية والتي وردت ضمن تقرير لجنة COSO كما يلي²:

- الرقابة الداخلية عملية: تعتبر كوسيلة للوصول إلى غاياتها وليس غاية في حد ذاتها.
 - يتم وضعها من طرف الأفراد: الرقابة الداخلية تتشكل جراء وضع إجراءات وتنظيمات وملفات كما أن وضعها يتم من طرف كل الأفراد بالمؤسسة وبكل المستويات الإدارية.
 - الإدارة أو مجلس الإدارة لا يتوقعون من الرقابة الداخلية سوى ضمان معقول وليس ضمان مطلق.
- توضح هذه المفاهيم الخصائص المميزة لأي نظام رقابة داخلية من خلال تحديدها لطبيعة الرقابة الداخلية بأنها عملية داخل المؤسسة، يشارك في تصميمها كل الأفراد بالمؤسسة بغية إعطاء ضمان معقول عن مدى التوصل في تحقيق الأهداف الثلاثة التي سبق وأن تعرفنا عليه.

هناك العديد من يعتقد بأن الرقابة الداخلية هي ضمان لتحقيق الأهداف الثلاثة بالمؤسسة ومن ثم نجحها، وهناك من يعتبر بأن الرقابة الداخلية هي حل لكل الأمور السلبية التي تمس المؤسسة الظاهرة منها أو المحتملة. وهذه النظرة غير صائبة وأن الرقابة الداخلية ليست دواء لكل داء *le contrôle interne n'est pas une panacée*. وتبقى الرقابة الداخلية مسؤولة فقط عن توفير ضمان معقول حول تحقيق الأهداف الثلاثة وليس ضمانا مطلقا، ويرجع هذا إلى الحدود الملازمة لأي نظام رقابة داخلية مهما بلغت درجة الإحكام في هيكلته. في هذا الموضوع يعد المورد البشري أهم طرف يمنع تحقق الضمان المطلق من خلال أحكامه وقراراته وحتى أخطائه التي قد ينجر عنها نتائج غير مرضية تنعكس سلبا على أهداف الرقابة، وأيضا هناك محدودية أخرى ملازمة لنظام الرقابة الداخلية والمرتبطة بتكلفة الرقابة عندما نقارنها بالامتيازات المتوقعة³، ذلك أن هناك علاقة طردية بين حجم التكاليف وبين درجة التصميم المحكم لنظام الرقابة الداخلية ودرجة شموليته، ومهما بلغت درجة الانسجام في أنظمة الرقابة الداخلية

¹ الجرد بشير الجرد، "أثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية على تقديم خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية - دراسة ميدانية في سوريا"، مجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 03، دمشق، سوريا، 2013، ص. 225

² Tarantino.A, **Manager's Guide to Compliance : Sarbanes -Oxley, COSO, ERM, COBIT, IFRS, Basel II, OMB A-123, ASX 10, OECD principal Turnbull guidance, Best practices and case studies**, published by John Wiley & Sons, USA, 2006, pp.21-22

³ Renard.J & Schik.P, **La Pratique du Contrôle Interne- COSO report**, 2^{ème} édition, éditions Eyrolles d'organisation, Paris, France, 2007, pp.109 -110

فإنها يمكن أن تشكل موضوع عدم انتظامية بسبب عدم تحديثها أو تطويرها أو عدم مواكبتها للتطورات التكنولوجية السارية¹.

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

وفقاً لتقرير لجنة COSO تعد الرقابة الداخلية عملية داخل المنظمة مصممة لتحقيق الأهداف المدرجة ضمن الأصناف الثلاثة التالية والتي على ضوءها تتحقق فعالية الرقابة الداخلية من خلال:

1. **فعالية وكفاءة العمليات:** يتعلق الصنف الأول من أهداف الرقابة الداخلية بالأهداف الأساسية

للمؤسسة والتي ترتبط عموماً بالأداء والمردودية والحفاظ على الموارد، في هذا المجال تهتم الرقابة الداخلية بالتأكد من سير المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وذلك من خلال فعالية وكفاءة عمليات المؤسسة ومختلف أنشطتها متضمنة حماية الأصول من الاستخدام غير الملائم أو أشكال التلاعب وحماية استثمارات المساهمين وتحقيق الربحية وتحسين الأداء، والتأكد من قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات وإدارة المخاطر وغيرها من أنشطة المؤسسة².

2. **موثوقية التقارير المالية:** يغطي هذا الصنف الإعداد الموثوق للوضع المالية للمؤسسة وما يتضمنه من

معلومات مالية ذات العلاقة والمتاحة للنشر والاستعمال من قبل أطراف داخلية وخارجية³. كما يسعى هذا الصنف من الأهداف إلى حماية هذه التقارير من حدوث عمليات الاحتيال أو الغش والتأكد من خلوها من الأخطاء أو سوء التقدير وكذلك الاحتفاظ بالسجلات المناسبة لتشغيل النظام المحاسبي الملائم⁴.

3. **المطابقة مع القوانين والتشريعات:** يدور هذا الهدف بمجمله حول الالتزام بالقوانين والتشريعات ذات

العلاقة بالمؤسسة، إضافة إلى الالتزام بالسياسات والتعليمات بداخل المؤسسة⁵.

في ظل الأصناف الثلاثة لأهداف الرقابة التي جاء بها تقرير لجنة COSO، تتضح أشكال أو توجهات

الرقابة الداخلية، الأول منها يرتبط بالأداء (مراقبة التسيير)، والثاني مرتبط بموثوقية المعلومات المالية (الرقابة

¹ مجنى محمد زهدي، "الرقابة الداخلية: ماهيتها، أنواعها، مقوماتها، تقييم أنظمتها، معاييرها"، مجلة المحاسب القانوني، العدد 09، اليمن، 2010، ص.11 (بتصرف)

² Renard.J et Schick.P, **Op.cit**, p.14

³ Ibid, p.14

⁴ السبوع سليمان سند، "أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على أهداف الرقابة - حالة الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 01، الأردن، 2011، ص. 110 (بتصرف)

⁵ المرجع أعلاه، ص. 110 (بتصرف)

الداخلية المالية) والتوجه الثالث مرتبط بالقوانين (الرقابة الداخلية القانونية)¹. لكن التوجهات الرقابية الأكثر تداولاً هي تلك المعروفة بـ²:

- الرقابة الإدارية: التي تهتم برفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة الفعالية وتستند إلى الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية والتقارير الرقابية المختلفة.
- الرقابة المحاسبية: التي تتضمن كافة الإجراءات والوسائل التي تمكن من ضمان دقة البيانات المالية والمحاسبية.
- الضبط الداخلي: الذي يشكل ضبطاً تلقائياً للعمليات نتيجة وجود مقاييس وأساليب تضمن المراقبة المستمرة والتلقائية لها.

المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتطلب بناء نظام الرقابة الداخلية يتسم بالسلامة والفعالية فهم المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية التي أقرتها لجنة COSO وطبيعة العلاقات بين تلك المكونات وإدراك أهمية كل عنصر في عملية التقييم الكلي لنظام الرقابة. مع ضرورة استيعاب المبادئ السبعة عشر التي أضفتها هذه اللجنة في تقريرها للإطار المتكامل للرقابة الداخلية الجديد الصادر سنة 2013* على مكونات الرقابة الداخلية، إذ يصف كل مبدأ جملة من الخصائص الواجب توفرها في كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية كما أنها بمثابة المقاييس التي تسهل عملية تقييم ذلك المكون الرقابي³، وتمكن مكونات الرقابة على تحقيق كل الأهداف الثلاثة لها أو جزء منها⁴. من أجل تسهيل العمل بهذه المبادئ وفرت لجنة COSO في تقريرها الجديد للرقابة الداخلية "نقاط التركيز" التي هي عبارة عن إرشادات

¹ Batac. J & Maurel. C, «Evolution de la Norme du Contrôle Interne dans le Contexte Public Local», revue Finance, Contrôle & Stratégie, vol 12, n^o 01, France, 2009, p. 156

² لمزيد من الاطلاع، ارجع إلى: الوردات خلف عبد الله، مرجع سابق، ص ص. 123 - 127

* يعد الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر في 2013 عن لجنة COSO والذي دخل حيز التطبيق في ديسمبر 2014 بمثابة إطار مكمل للإطار الذي أصدرته هذه اللجنة في 1992 والخاص بالرقابة الداخلية، فهو يحمل العديد من التحسينات والتطورات أهمها: التأكيد على إعداد التقارير غير المالية (مثل التقارير المتكاملة، والتقارير الخاصة بالاستدامة وغيرها) والتركيز على الأهمية المتزايدة لتكنولوجيا المعلومات ومخاطر الغش والاحتيال.

³ COSO, «The Updated COSO Internal Control Framework –FAQs », 2nd edition, published by Protiviti, USA, September 2013, p.03

⁴ COSO, « COSO- Internal Control –Integrated Framework (Frequently Asked Question) », May 2013, p.01. From : <https://www.coso.org/Documents/COSO-FAQs-May-2013-branded.pdf> (retrieved September 10, 2014)

تساعد الإدارة وباقي الأطراف المشاركة في تصميم هيكل الرقابة الداخلية على تطبيق والالتزام بالمبادئ الـ17، كما تساعد على تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويبلغ عددها 77 نقطة تركيز متوزعة على تلك المبادئ¹. تتأثر درجة الالتزام بتلك المبادئ بالعديد من العوامل أبرزها: حجم الوحدة، طبيعة الاستقلالية (مجمع أو فرع)، درجة تعقيد العمليات، درجة نضج أنظمة إدارة المخاطر والحوكمة (خصوصا في مجال مشاركة الهيئات التشريعية أو التنفيذية، نمذجة القيم، جودة العمليات التي تعرف بالأهداف ودرجة قابلية المخاطر)، كفاءة الأفراد (التي لها تأثير على أشكال الإشراف)².

الفرع الأول: بيئة الرقابة

تمثل بيئة الرقابة الأساس الذي يبنى عليه هيكل الرقابة الداخلية، تضم مجموعة من المعايير والعمليات والهيكل القاعدية والضرورية لتطبيق الرقابة الداخلية، تؤثر على اتجاهات وأفعال مجلس إدارة المؤسسة من أجل تحقق الأصناف الثلاثة من أهداف الرقابة³. أما عن العناصر المكونة لبيئة الرقابة وفقا للجنة COSO فهي كالتالي: القيم الأخلاقية والنزاهة، الالتزام بالكفاءة، مجلس الإدارة ومشاركات لجنة التدقيق، فلسفة الإدارة ونمط تشغيلها، الهيكل التنظيمي، الصلاحيات والمسؤوليات، وسياسات الموارد البشرية وممارستها⁴. وتصف هذه العناصر مجتمعة البنية التحتية لنظام رقابة داخلية يتسم بالفعالية والملائمة. وأكدت أيضا لجنة COSO على ضوء تقريرها الجديد الصادر في 2013 على احترام المبادئ التالية عند تصميم بيئة الرقابة⁵:

- إبداء المنظمة لالتزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية: حيث تعمل المنظمة على تحديد الاتجاه الأخلاقي العام ووضع معايير السلوك وتقييم مدى الالتزام بها مع معالجة الانحرافات السلوكية في الوقت المناسب.
- الممارسة بمسؤولية الإشراف: من خلال إثبات مجلس الإدارة لاستقلاليتته عن الإدارة وأنهم يسعون على الإشراف في تطوير أداء الرقابة الداخلية.
- إنشاء الهيكل والسلطة والمسؤولية: تحرص الإدارة وبمشاركة مجلس المراقبة على متابعة الهياكل وخطوط التقارير والسلطات والمسؤوليات من أجل المساعدة على متابعة الأهداف.

¹Plus d'informations consultez l'ouvrage suivant : COSO. (September, 2013), **Op.cit**, pp. 07-10

² Ki-Zerbo.B, « **Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : comment donner des sens aux systèmes de contrôle interne?** », Revue internationale des auditeurs et des contrôleurs internes «Audit &Contrôle internes », n^o 215, France, 2015, p. 17

³Moller R.R, **COSO Entreprise Risk Management: Establishing effective governance, risk and compliance processes**, 2nd edition, published by John Wiley & Sons, USA, 2011, p. 06

⁴ Plus d'informations consultez l'ouvrage suivant : Moller. R.R, **Op.cit** , pp.06-12

⁵Graham. L, **Internal Control Audit and Compliance: documentation and testing under the new COSO framework**, published by John Wiley & Sons, USA, 2015, p. 20

- إبداء الالتزام بالكفاءة: من خلال إثبات المنظمة لالتزامها بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد ذوي الكفاءة في الموائمة مع الأهداف.
- تعزيز المساءلة: تتحمل المنظمة مسؤولية مساءلة أفرادها عن الرقابة الداخلية سعياً لتحقيق الأهداف.

الفرع الثاني: تسيير المخاطر

يشير تسيير المخاطر إلى عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل تهديداً لتحقيق أهداف المؤسسة¹، كما أنها تشكل جزءاً من هيكل الرقابة الداخلية، وبذلك ينبغي على كل مؤسسة أن تخصص عملية يتم على ضوءها تقييم المخاطر الضمنية التي يمكن أن تؤثر على تحقق أهداف الرقابة، كما ينبغي أن يكون لعملية تقييم المخاطر أداءً مقبولاً ويمس كل أنشطة المؤسسة، وتقتصر لجنة COSO ثلاث خطوات لتسيير المخاطر وهي تقدير دلالة الخطر ثم تقييم تكرارية ظهور الخطر، الشروع في إدارة الخطر وتقييمه، وأخيراً تحديد الأفعال الواجب اتخاذها لتفادي الآثار السلبية للخطر². ولقد أوصت لجنة COSO على احترام المبادئ الأربعة الآتية عند تصميم هذا المكون³:

- تحديد أهداف مناسبة: تحدد المنظمة أهداف واضحة للتمكن من التعريف وتقييم المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.
- تحديد المخاطر وتحليلها: يعد أمراً أساسياً لتحديد الكيفية التي ينبغي أن تدار بها المخاطر.
- تقييم خطر الغش: على المنظمة أن تأخذ بكل احتمالات الغش عند تقييم المخاطر التي تعيق تحقيق الأهداف.
- تحديد التغييرات المهمة وتحليلها: تقوم المنظمة بالتعريف وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثالث: أنشطة الرقابة

يعرف روبرت هيرث الرئيس الحالي للجنة COSO أنشطة الرقابة على أنها تلك الأعمال الموضوعية من خلال السياسات والإجراءات لضمان تنفيذ توجيهات الإدارة للحد من المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف، وتؤدي هذه الأنشطة على كافة المستويات في المؤسسة وعلى مراحل مختلفة ضمن عمليات المؤسسة وبيئة تكنولوجيا المعلومات. وقد تكون هذه الأنشطة وقائية أو كاشفة بطبيعتها⁴. تتضمن أنشطة الرقابة خمسة أشكال كما يلي:

¹ السبوع سليمان سند، مرجع سابق، ص. 109

² Moller. R.R, *Op.cit*, p 13

³ Graham.L, *Op.cit* , p. 20

⁴ روبرت هيرث، "إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو"، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط، عدد شهر مارس، الإمارات العربية، 2015، ص. 18

- فصل المهام، تفويض الصلاحيات الخاصة بالأنشطة، كفاية السجلات والوثائق، الرقابة على الأصول، المراجعة المستقلة للأداء¹. أما عن المبادئ التي أقرتها لجنة COSO عند تصميم أنشطة الرقابة فتتمثل في²:
- اختيار أنشطة الرقابة وتطويرها: تختار وتطور المنظمة الأنشطة الرقابية التي تساهم في التخفيف من المخاطر التي تمس بتحقيق أهداف الرقابة إلى مستويات مقبولة.
 - اختيار أنشطة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات وتطويرها: تدعيما لتحقيق الأهداف.
 - نشر السياسات والإجراءات وتطويرها: تنشر المنظمة أنشطة الرقابة من خلال السياسات التي تحدد ما هو متوقع من وضع وتطوير الأنشطة في حين الإجراءات تساعد على وضع السياسات موضع التنفيذ.

الفرع الرابع: المعلومات والاتصالات

تعد المعلومات والاتصالات مكونا هاما في نظام الرقابة الداخلية، فالمعلومات هي المادة الأساسية التي يعتمد عليها في القيام بمسؤوليات الرقابة الداخلية دعما لتحقيق أهدافها، وبذلك يجب على المؤسسة التعرف على الاحتياجات من المعلومات بمختلف أشكالها (المالية والتشغيلية ومعلومات المطابقة) ذات الاستخدام الداخلي والخارجي، وكذلك تحديد توقيت ودورية الحصول عليها، وتصميم نظام يسمح بإنتاج معلومات تتسم بالملائمة ومن ثم تحديد طرق توصيلها عبر مختلف أشكال الاتصالات، فالالاتصال عبارة عن عملية مستمرة لتقديم المعلومات الضرورية إلى مستعمليها وتبادلها والحصول عليها، وبذلك يجب أن تتوفر داخل المؤسسة أنظمة اتصال رسمية وغير رسمية، كما يجب وضع إجراءات للاتصال مع مختلف الأفراد الداخليين والخارجيين³. وبخصوص المبادئ الخاصة بتصميم المعلومات والاتصال وفقا لتقرير لجنة COSO لسنة 2013 هي⁴:

- استخدام المعلومات ذات الصلة: تتحصل المنظمة أو تعمم المعلومات ذات الصلة والتي يجب أن تتميز بالجودة لدعم سير الرقابة الداخلية.
- الاتصال الداخلي: تبلغ وتنشر المنظمة المعلومات الداخلية بما في ذلك الأهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية والضرورية لسير الرقابة الداخلية.

¹ البواب عاطف، مرجع سابق، ص.ص. 375 - 376

² Graham.L , **Op.cit**, p. 20

³ Moller .R.R, **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing**, published by John Wiley & Sons, USA, 2004, p.138

⁴ Graham. L, **Op. Cit**, p.20

– الاتصال الخارجي: يتم التواصل مع أطراف خارجية بشأن المسائل التي تؤثر على سير الرقابة الداخلية.

الفرع الخامس: الإشراف والمتابعة

يعد الإشراف والمتابعة بمثابة العملية التي تخصصها المؤسسة بغرض تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية وضمان جودته، ويتطلب هذا التقييم المتابعة المستمرة لسير تطبيق نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته، كما ينطوي هذا التقييم على هيكلته أو تصميمه بمعنى مكوناته وأنشطته وإجراءاته. وينبغي أن تتبع عملية الإشراف والمتابعة بإعداد تقرير حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقدير مستوى جودته، كما يجب الإدلاء بأي تجاوزات أو أوجه قصور بارزة في نظام الرقابة الداخلية مع اقتراح الإجراءات التصحيحية الملائمة أو اقتراح بدائل مناسبة¹. ويختلف هذا النوع من التقييم عن التقييم الذي يقوم به المدقق الداخلي إذ يتولى هذا الأخير تقييم الضوابط الرقابية واختبارها، ويعد ذلك أمراً أساسياً لتقدير فعالية الأنظمة الرقابية. كما أوصت لجنة COSO على احترام المبادئ الآتية عند تصميم هذا المكون من نظام الرقابة الداخلية²:

- إجراء عمليات تقييم مستمرة و/أو منفصلة: تقوم المنظمة بإجراء تقييمات مستمرة وأخرى متقطعة للتأكد ما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية حاضرة وتشتغل بشكل سليم.
- تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها: تقيم المنظمة أوجه القصور في الرقابة الداخلية وتعمل على إبلاغ نتائج التقييم في الوقت المناسب إلى الأطراف المعنية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة عند الضرورة.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي اتجاه الرقابة الداخلية على ضوء متطلبات الإطار المرجعي الدولي

الفرع الأول: العلاقة العامة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

1. الدور العام للمدقق الداخلي اتجاه الرقابة الداخلية: من المعروف أن التدقيق الداخلي يعد أحد أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية، حتى أنه بات يعرف على أنه جزء من نظام الرقابة الداخلية يعمل على تقييم الأنظمة الرقابية الأخرى. ولقد تعززت مكانته في الانظمة الرقابية في ظل الاعتراف المتزايد بمهنية التدقيق الداخلي، وأصبحت له أدوار معروفة اتجاه الرقابة الداخلية، حيث وصفت لجنة COSO تلك

¹ Graham.L, Op.cit, p.173

² Ibid, p. 20

الأدوار بصفة مختصرة ضمن تصريحها التالي: "يوفر المدققون الداخليون للإدارة ضمانا وآراء حول الرقابة الداخلية، كما يتولى التدقيق مسؤولية تقييم ملائمة وفعالية الأنظمة الرقابية ومدى استجابتها للمخاطر؛ في إطار عمليات المتابعة؛ والعمليات وأنظمة المعلومات". كما وصف معهد المدققين الداخليين في إحدى المواقف من مسائل خاصة، الصادرة عنه في هذا الموضوع على أنه "يوفر المدققون الداخليون للهيئة الإدارية ومجلس الإدارة ضمانا مفهوما قائما على درجات عالية من الاستقلالية والموضوعية حول فعالية الرقابة الداخلية، وينبغي أن يمس ذلك الضمان أهداف الرقابة الداخلية ومكوناتها وأن يخص كل أرجاء المؤسسة بما فيها وحداتها وأقسامها ووظائفها"¹. يتضح جليا على ضوء هذين التصريحين الدور العام للمدقق الداخلي اتجاه الرقابة الداخلية، وفيما يلي شرح كاف لطبيعة ذلك الدور:

- يعمل المدققون الداخليون على التأكد من أن الإدارة تولت كل المسؤوليات اللازمة لضمان التصميم الملائم لنظام الرقابة الداخلية وأنها تتولى عملية تقييمها بشكل مستمر.
- يوفر التدقيق الداخلي عند تقييمه المستقل للرقابة الداخلية ضمانا معقولا حول التصميم الملائم للرقابة الداخلية والسير الفعال لها وأن الرقابة الداخلية تسهم بشكل بارز في تحقيق أهداف المؤسسة.
- مساعدة الإدارة العليا على تصميم نظام رقابة داخلية يتسم بالفعالية، كما تتجلى مساعدة المدقق للإدارة في التقييمات التي يدلي بها حول مدى فعالية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية والاقتراحات التي يوصي بها والتي تهدف عموما إلى التحسين المستمر بها².
- بإمكان المدقق الإبداء بآراءه حول تكاليف الأنشطة الرقابية والامتيازات المتحصلة الناجمة عنها، كما يمكنه توجيه اقتراحات إلى الإدارة بخصوص الاستغناء عن بعض الأنشطة التي تكلف أكبر مما تحققه من امتيازات أو عوائد³.

2. أشكال مساعدة المدقق الداخلي للإدارة العليا في التصميم الملائم لنظام الرقابة الداخلية:

إذا كانت الإدارة العليا هي من تتحمل مسؤولية التصميم الملائم للرقابة الداخلية وضمن السير الفعال لها. فإن للمدقق الداخلي مسؤولية اتجاه الرقابة الداخلية لا تقل أهمية عن تلك التي تقوم بها الإدارة العليا، إذ يحرص المدقق الداخلي إثر تقييماته لنظام الرقابة الداخلية على إيجاد فرص لتحسينها ورفع من فعاليتها، كما يجب عليه أن يحرص كل الحرص على عدم المشاركة في عملية تصميم نظام الرقابة لأن

¹ IIA, "IIA position paper : The three lines of defense in effective risk management and control ", January 2013, p. 05

² Kurt. F. R et al, **Op.cit**, chap 06, p. 24

³ Ibid, chap 06, p. 31

ذلك يمس باستقلاليته ويتنافى مع قواعد أخلاقيات مهنته، بل عليه تقديم أشكال محددة من التوجيهات والاقتراحات للإدارة العليا والتي تساعد على التصميم الملائم للرقابة الداخلية، ومن أهم تلك الأشكال نذكر ما يلي¹:

- مساعدة المؤسسة على تطوير أو إعداد إطار مرجعي شامل لتقييم ملائمة نظام الرقابة الداخلية من ناحية التصميم ومن ناحية السير الفعال لها.
- مساعدة الإدارة على إعداد هيكل منطقي لتحليل وتوثيق وتقييم طريقة تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.
- مساعدة المؤسسة على تطوير عملية التعريف وتقييم وحل مشاكل عدم فعالية الرقابة الداخلية.
- توفير ضمان حول التصميم الملائم للرقابة الداخلية والسير الفعال لها.
- التصرف بشكل حاسم عندما يتم التعريف بالتغيرات أو حالات عدم الفعالية في نظام الرقابة الداخلية.
- المرافقة في التحليل المستقبلي عند وقوع حالات عدم الفعالية في نظام الرقابة الداخلية.
- إعلام الإدارة بكل حالات عدم الانتظامية المحتملة في الرقابة الداخلية والتي تشكل خطراً على المؤسسة.
- مساعدة الإدارة على إعداد نموذج سلوكي أخلاقي ومثالي يساهم في فعالية الرقابة الداخلية.
- إعلام الإدارة العليا بأي قوانين جديدة أو تشريعات أو أي إشكاليات ترتبط بفعالية الرقابة الداخلية.
- تنظيم حصص تحسيسية حول الرقابة الداخلية إلى كل الأفراد بالمؤسسة.

الفرع الثاني: أهم المعايير ودلائل التطبيق العملي التي تناقش علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية.

تعد الرقابة الداخلية من أبرز العمليات التشغيلية التي تداولها الإطار المرجعي الدولي، وتعرض إلى تفصيل علاقة التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية بشكل بارز ضمن معايير الأداء وبالضبط في المجموعة الثانية 2100 "طبيعة العمل" والتي تصرح على ضرورة أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عملية الرقابة الداخلية وأن يساهم في تحسينها على أساس مقارنة نظامية وممنهجة وقائمة على أساس المخاطر. وبغرض التفصيل في هذه العلاقة ورد ضمن نفس المجموعة المعيار 2130 الذي ينص على أنه "ينبغي على المدقق الداخلي أن يساعد المؤسسة في

¹Ibid, chap 06, p. 40

الحفاظ على الأنظمة الرقابية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والتشجيع على تحسينها المستمر"¹. كما ورد ضمن الإطار المرجعي دليل التطبيق العملي MPA 2130.1 جملة من الإرشادات العملية التي تساعد المدقق الداخلي على تقييم ملائمة عمليات الرقابة الداخلية، والتي تنص باختصار على ما يلي²:

من المعروف أن عمليات الرقابة الداخلية توفر ضمان حول تحقق الشروط التالية: نزاهة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية، صيانة الأصول، كل القرارات التي يتم اتخاذها مطابقة للقوانين والتنظيمات والعقود، العمليات يتم تنفيذها بطريقة فعالة بما يمكن من تحقيق الأهداف المسطرة.

يتوجب على كل الأفراد بالمؤسسة وضع وصيانة عمليات الرقابة كما يتوجب على الإدارة العليا الإشراف على وضعها وتسييرها وتقييمها في نطاق محدد. أما عن التدقيق الداخلي، فيتوجب عليه تقديم ضمان إلى مختلف الجهات المعنية كالإدارة العليا ومجلس الإدارة حول درجة فعالية عمليات الرقابة وإبداء آراءه حول درجة ملائمتها. وبذلك يبقى المدقق الداخلي مطالب بجمع المعلومات الكافية عن كل مكونات الرقابة الداخلية حتى يتمكن من تقييمها. ويُصحح المدقق عند تقييمه لأنظمة الرقابة الأخذ في الحسبان الاعتبارات التالية:

- تدارك كل حالات عدم الانتظامية الظاهرة أو المحتملة بنظام الرقابة الداخلية والتصحيحات أو التحسينات المتخذة بسببها.

- درجة الخطر غير المقبول الذي يحدد انطلاقا من التحقيقات حول أسباب حالات عدم الانتظامية. وفي الأخير يحضر المدقق تقريرا حول سير عمليات الرقابة وأن يضمن من خلاله الدور الذي تلعبه الرقابة في تحقيق الأهداف المسطرة ويعرضه على الإدارة والمجلس على الأقل مرة واحدة خلال السنة، مع الإشارة في التقرير إلى الثقة الموضوعية من طرف الأفراد وأثرها في صياغة رأيه حول سير عمليات الرقابة الداخلية.

من أجل تسهيل تطبيق المعيار 2130 على حسب طبيعة الخدمة المقدمة وردت ضمن الإطار المرجعي الدولي المعيارين التاليين: المعيار 2130.A1، يتمثل محتواه في "على التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الوضعيات الرقابية من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بالحوكمة والعمليات التشغيلية الأخرى وبأنظمة المعلومات بالمؤسسة. ويجب أن تلمس هذه التقييمات الجوانب التالية: تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج، الحفاظ على الأصول واحترام القوانين والتشريعات

¹ IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 14

² IFACI. (2013), **Op.cit**, pp.175-177

والقواعد والإجراءات والعقود". وكذلك المعيار 2130.C1 الذي يدور مفاده حول "على المدققين الداخليين استعمال معلومات الوضعيات الرقابية المكتسبة في المهمات الاستشارية عندما يقيمون عمليات الرقابة الداخلية في المؤسسة"¹.

على الرغم من أن هذين المعيارين يوضحان مختلف الجوانب التي ينبغي أن يركز عليها المدقق عند تقييمه للأنظمة الرقابية، إلا أنه يواجه بعض الصعوبات العملية، خصوصا في مجال تقييم موثوقية ونزاهة المعلومات، وبذلك وفر دليل التطبيق العملي MPA 2130.A1-1 جملة من التوجيهات تساعد المدقق على تقييم موثوقية ونزاهة المعلومات، نلخصها فيما يلي²:

- يضمن المدققون الداخليون بأن الإدارة ومجلس الإدارة على دراية بمسؤولياتهم في تسيير الشؤون المتعلقة بموثوقية ونزاهة المعلومات المتداولة داخل المؤسسة.
- ينبغي أن يوفر التدقيق الداخلي كل الموارد التي تمكنه من تقييم موثوقية ونزاهة المعلومات وحتى المخاطر الداخلية والخارجية المرافقة لها.
- يجب أن يكون التدقيق الداخلي والإدارة العليا ومجلس الإدارة على دراية بكل ما يتعلق بموثوقية ونزاهة المعلومات وبكل الإجراءات الرقابية المتخذة لتحديد الأحداث المحتملة والتي يمكن أن تشكل خطرا على موثوقية المعلومات أو على المؤسسة ككل.
- يقيم المدققون الداخليون فعالية الإجراءات المتخذة بشأن موثوقية ونزاهة المعلومات من أجل استبعاد الإجراءات منعدمة الجدوى والتنبؤ بمختلف الاحتمالات التي قد تنقص من فعالية تلك الإجراءات وتشكل خطرا محتملا، حينها يعمل المدقق على إعلام الإدارة ومجلس الإدارة بمختلف المخاطر والحوادث المتأتية والآثار السلبية الناجمة عنها والإجراءات التصحيحية الواجب اتخاذها.
- يقيم المدقق الداخلي بصفة دورية الأنظمة الرقابية المتعلقة بموثوقية ونزاهة المعلومات ويضفي توصيات تقضي بتحسينها من خلال وضع أشكال أخرى من الرقابة ووسائل جديدة للحماية. وينبغي على المدقق أن يقوم بذلك بصفة صريحة أو يدجها ضمنا في المهام التي يقوم بها في إطار خطة التدقيق السنوية، مع إيصال نتائج التقييم إلى الإدارة والمجلس.

¹ IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 14

² IFACI. (2013), **Op.cit**, pp.178-179

تعرض الإطار المرجعي من خلال دليل التطبيق العملي MPA 2130.A1-2 إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة حماية لخصوصيتها، ويوفر على ضوءه مجموعة من التوجيهات والتي تقضي بصفة مختصرة على ما يأتي¹:

- تتحدد خصوصية المؤسسة وفقا للثقافة السائدة والبيئة السياسية والإطار القانوني المعمول به، وتعد خصوصية المؤسسة مكونا أساسيا في عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. وبذلك يجب على المدقق أن يكتسب كل المعارف والكفاءات اللازمة التي تمكنه من تقييم المخاطر والإجراءات الرقابية التي وضعتها المؤسسة في سبيل الحفاظ على خصوصية المؤسسة.

- يوفر المدقق ضمانات تكفل تقييم مدى ملائمة الطرق التي يتم على ضوءها التعريف بالمخاطر المتعلقة بحماية الخصوصية وفعالية الإجراءات الرقابية الموضوعة لمواجهة هذه المخاطر وتقليصها إلى مستوى معقول، ويبقى المدقق الداخلي مطالب بصياغة التوصيات المناسبة للقضاء على تلك المخاطر. للإشارة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان كل القوانين والتنظيمات والقواعد المعمول بها والمرتبطة باحترام خصوصية المؤسسة. كما يجب عليه أن يأخذ في الحسبان درجة نضج ممارسات المؤسسة في مجال الحفاظ على خصوصيتها، حتى يسهل له إعداد وتنفيذ برنامج خاص يمكنه من إجراء تقييمات للمخاطر بغرض تحديد الاحتياجات ومواجهة مخاطر المؤسسة، كما يمكنه إعطاء ضمان حول فعالية القواعد والممارسات والأنظمة الرقابية الموضوعة في المؤسسة.

توصلنا من خلال هذا المبحث بأن الإطار المرجعي قد ناقش العلاقة القائمة بين التدقيق والرقابة على ضوء جملة من المعايير المهنية ودلائل التطبيق العملي، التي خلصت بصفة عامة إلى أن التدقيق الداخلي يشكل جزءا من منظومة الرقابة الداخلية وآلية تسعى إلى تقييم السير السليم لها واقتراح توصيات لتحسينها. وكثيرا ما يتضافر الحديث عن الرقابة الداخلية بإدارة المخاطر، وهذا ما سيتم التطرق إليه من المبحث الموالي.

¹Ibid, pp.180-182

المبحث الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر.

تشكل إدارة المخاطر جانبا هاما في الممارسات الحديثة للتدقيق الداخلي، وبذلك نسعى على ضوء هذا المبحث عرض مختلف العناصر التي تمكننا من فهم سير إدارة المخاطر كعملية داخل المؤسسة وتوضيح مختلف العلاقات التي تجمعها مع التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: الإطار العام لإدارة المخاطر

الفرع الأول: طبيعة عملية إدارة المخاطر

أصبح الخطر الميزة الملازمة لأنشطة المؤسسة، وبذلك اجتهدت العديد من المنظمات الدولية على تصميم أطر تنظيمية و سن تشريعات تسعى من خلالها إلى تحديد طبيعة عملية إدارة المخاطر. وستعرض فيما يأتي إلى أهم تلك الأطر ومنظورها العام لمفهوم الخطر وإدارة المخاطر.

1. إدارة المخاطر وفقا للجنة المنظمات الراعية COSO: في سنة 2002 أقرت لجنة المنظمات الراعية

بتوسيع الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وقدمته بشكل أشمل وهو إدارة مخاطر المؤسسة ككل والمعروف بـERM. وقامت بمراجعته سنة 2004، ليصبح تحت تسمية "الإطار المتكامل لإدارة مخاطر المؤسسة"، الذي يشير بأن إدارة المخاطر تتعامل مع المخاطر والفرص. فالخطر أو المخاطر وفقا لهذه اللجنة هي أحداث ذات آثار سلبية التي يمكن أن تعيق قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، وبالعكس تمثل الفرص إمكانية وقوع حدث ذو أثر إيجابي من شأنه أن يعزز قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بكفاءة أكبر. أما عن إدارة مخاطر المؤسسة فتعرفها لجنة COSO على أنها عملية يتم تصميمها من طرف مجلس الإدارة والإدارة وغيرهم من الأفراد وتطبق في بيئة استراتيجية داخل المؤسسة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على المؤسسة. وتحدد إدارة المخاطر مقدار المخاطر التي يمكن أن تقبل المؤسسة تحملها لتقديم ضمان معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة¹.

2. إدارة المخاطر وفقا للجنة بازل: يعد الخطر من المواضيع ذات الأهمية البالغة في مجال البنوك وشركات

الأموال وبذلك حرصت لجنة بازل على توفير تعليمات تخص إدارة المخاطر لفائدة تلك المؤسسات المالية. حيث تصف هذه اللجنة الخطر بأنه تلك الحالة التي يكون فيها احتمال للانحراف عن تحقيق نتيجة مرغوبة يتم توقع تحقيقها. كما تصف إدارة المخاطر بالمعنى الواسع بأنها تلك العملية التي تصون

¹COSO, *Enterprise Risk Management –Integrated Framework : Executive summary*, the Committee of Sponsoring of the Treadway Commission, New York, September 2004, p.02

وتقي الأصول ودخول الأفراد والمشروعات. وبالمعنى الضيق فهي تعرف إدارة المخاطر على أنها الوظيفة الإدارية للأعمال باستخدام مدخل علمي للتعامل مع المخاطر، أي أنها تستند إلى فلسفة واضحة وتتبع خطوات متسلسلة ومحددة بشكل جيد¹.

3. إدارة المخاطر وفقا لمعهد المدققين الداخليين IIA: تشكل إدارة المخاطر جزءا لا يتجزأ من عمل المدقق الداخلي جراء المقاربة الحديثة التي يعمل وفقها. حيث يعرف معهد المدققين الداخليين الخطر منذ أولى طبعاته للإطار المرجعي على أنه إمكانية ظهور حدث سيكون له تأثير إيجابي على تحقيق الأهداف وتقاس المخاطر بتأثيرها واحتمالات حدوثها². أما عن إدارة المخاطر فيعرفها بأنها عملية تهدف إلى التعرف على أي أحداث أو مواقف محتملة وتحددتها وتقييمها وتسعى للتحكم والسيطرة عليها بغية التوصل إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة³. وفقا لتصريح جاء به المعهد في هذا المجال، فقد صاغ تعريفا آخر لإدارة المخاطر المؤسسة بأنها عملية منظمة ومنسقة ومستمرة في المؤسسة بأكملها، لتحديد وتقييم واتخاذ القرارات بشأن الاستجابة والإبلاغ عن الفرص والتهديدات التي تؤثر على تحقيق الأهداف⁴. بمعنى أن معهد المدققين الداخليين أكد هو الآخر على أن إدارة المخاطر تتعامل مع كل الأحداث المحتملة التي يمكن أن تشكل فرصا أو تهديدات تؤثر على تحقيق الأهداف.

4. إدارة المخاطر وفقا للمواصفة ISO 31000*: تعرف المواصفة القياسية ISO 31000 الخطر كمصطلح على أنه أثر عدم التأكد من تحقق الأهداف⁵. في حين تعرف إدارة المخاطر على أنها مجموعة من الأنشطة المنسقة لتسيير المنظمة والرقابة عليها وبالنظر إلى الخطر⁶. وتعرفها أيضا كعملية بالشكل

¹ جمعة أحمد حلمي والبرغوثي سمير، "دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في البنوك التجارية الأردنية - دراسة ميدانية"، المؤتمر العلمي السنوي الدولي السابع: إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، عمان، الأردن، 2007، ص. 05

² IIA. (2004), p. 29

³ Ibid, p.29

⁴ RIMS & IIA, **Executive Report : Risk Management and Internal Audit : Forging a Collaborative Alliance**, published by RIMS, USA, 2012, p. 05

* تم إصدار هذه المواصفة من طرف المنظمة العالمية للتقييس ISO نهاية سنة 2009 وتم اعتمادها من طرف المنظمة الفرنسية للمعايرة AFNOR مطلع سنة 2010. تسعى هذه المواصفة إلى إيجاد مقاربة موحدة لإدارة المخاطر على مستوى المنظمات على اختلافها تضمن من خلالها إيجاد ضمان أفضل تحكم في المخاطر للأطراف ذات المصلحة، تتكون هذه المواصفة من أربعة أجزاء واضحة وهي: المصطلحات المستعملة في المواصفة، مبادئ إدارة المخاطر، الإطار التنظيمي لإدارة المخاطر وعمليات إدارة المخاطر. كما أتبع هذا المواصفة سنة 2014 بمواصفة ثانية مكملتها وتساعدها على تطبيقها وهي المواصفة FD ISO 31004 "إدارة المخاطر - خطوط توجيهية لتطبيق المواصفة ISO 31000". وعلى الرغم من أهمية الخطوط الإرشادية التي توفرها هذه المواصفة إلا أنها لا تمثل أفضل الممارسات في هذا المجال.

⁵ Le Ray.J, **De la Gestion des Risques au Management des Risques : pourquoi ? comment ?**, édition AFNOR, France, 2015, p. 92

⁶ EN ISO 31000 ; **Risk management – Principals and guidelines**, 2009, p. 01

التالي: عملية إدارة المخاطر هي التطبيق المنهجي لسياسات الإدارة وإجراءاتها وممارسات أنشطة الاتصال والاستشارة ثم تحديد الخطر وتحليله وتقييمه ومعالجته ومتابعته ومراجعته وإعداد إطار خاص بذلك¹. وفقا للتعريفات التي وضعتها مختلف التشريعات المهنية المهمة بإدارة مخاطر المؤسسة، توصلنا إلى أنها تتشارك إلى حد كبير في تحديدها لتعريف الخطر من خلال التركيز على خاصية أساسية له والمتمثلة في "كل ما يؤثر سلبا على تحقيق الأهداف". كما تتشابه هذه التشريعات إلى حد ما في تحديدها لمفهوم إدارة المخاطر، فأغلبها أكدت على أن إدارة المخاطر هي العملية المصممة داخل المؤسسة والتي تهتم بالخطر. في حين تختلف عن بعضها البعض في تحديدها للهدف من إدارة المخاطر. في هذا الموضوع يعد الإطار المتكامل لإدارة المخاطر الصادر عن لجنة COSO بمثابة المعيار الرائد دوليا في هذا المجال، بصفته معيار ذو مبادئ ومفاهيم مفتاحية ولغة مشتركة وتوجيهات واضحة ومتكاملة مع بعضها البعض، وهو المعيار الأكثر قبولا من طرف المؤسسات والمنظمات ويخدم كل الأطراف ذات المصلحة².

الفرع الثاني: المفاهيم المتعلقة بإدارة المخاطر وأهدافها

حدد الإطار المتكامل لإدارة المخاطر الصادر عن لجنة COSO جملة من المفاهيم المرتبطة بإدارة المخاطر والتي تعكس في نفس الوقت خصائص إدارة المخاطر والمتمثلة في³:

- إدارة المخاطر هي عملية مستمرة تنشط داخل المؤسسة.
- تنفذ من قبل الأفراد وعلى كل مستويات المؤسسة.
- تطبق عند إعداد الاستراتيجية.
- تطبق داخل المؤسسة وعلى مستوى كل وحدة وتتضمن اعتبارات كل وحدة ووجهتها للمخاطر.
- موجهة للتعريف بالأحداث الظاهرة والمحتملة؛ وعلى إدارة المخاطر تحديد درجة القابلية للخطر.
- قادرة على توفير ضمان معقول لإدارة المؤسسة وللمجلس الإدارة.

إن هذه المفاهيم المرتبطة بإدارة المخاطر تتشابه إلى حد كبير مع المفاهيم المرتبطة بالرقابة الداخلية. كما أن الأهداف التي وضعتها لجنة COSO لإدارة مخاطر المؤسسة سنة 2002 هي نفسها أهداف الرقابة، وفي سنة

¹Ibid, p. 03

² Spencer Pickett.KH, **Auditing The Risk Management Process**, published by John Wiley & Sons, USA, 2005, p. 04-05

³ COSO. (September, 2004), **Op.cit** , p. 02

- 2004 قامت اللجنة بإجراء تعديلات بسيطة عليها، وذلك بإدراج صنف رابع من الأهداف والمتمثلة في الأهداف الاستراتيجية. وبذلك تكون أصناف الأهداف التي تساهم إدارة المخاطر في تحقيقها هي¹:
- الأهداف الاستراتيجية: يضم أعلى مستوى من الأهداف، ترتبط عموماً بالرسالة وتدعمها.
 - الأهداف التشغيلية: يعكس هذا الصنف من الأهداف الاستخدام الفعال والكفؤ للموارد.
 - أهداف التقرير: مرتبطة بموثوقية التقارير.
 - أهداف المطابقة: بمعنى الامتثال عند تطبيق القوانين والتشريعات.

الفرع الثالث: علاقة إدارة المخاطر بالرقابة الداخلية

- في كثير من النواحي يمكن اعتبار أن إدارة المخاطر هي تطور طبيعي لنموذج الرقابة الداخلية، وأن مفهوم إدارة المخاطر اتسع في نطاقه ليشمل مفهوم الرقابة الداخلية. غير أن هذا لا يعني بأن إطار إدارة المخاطر بديلاً عن إطار الرقابة الداخلية، بل هو بمثابة توسيع في إطار الرقابة ولكنه يركز بشكل مكثف على الأبعاد الواسعة لإدارة المخاطر داخل المؤسسة². وبذلك على المنظمات التي تسعى إلى تطبيق إطار إدارة مخاطر المؤسسة عليها أولاً التطبيق الكامل لإطار الرقابة الداخلية. ولعل أهم جوانب التوسع والتطور لإطار المخاطر عن إطار الرقابة هي³:
- التوسع في فئات الأهداف واشتماله على تقارير أكثر اكتمالاً ومعلومات غير مالية ووجود الأهداف الاستراتيجية.
 - توسعت في عناصر تقييم المخاطر وتقدم مفاهيم مختلفة عن المخاطر مثل مخاطر قابلية التعرض للخسائر وتحمل المخاطر والاستجابة للمخاطر.
 - التأكيد على أهمية المديرين المستقلين في المجلس وتحديد أدوارهم ومسئولياتهم.

المطلب الثاني: محددات تطبيق نموذج إدارة مخاطر المؤسسة وفقاً لإطار COSO

إن تطبيق نموذج إدارة المخاطر بالمؤسسات وفقاً لما أقرته لجنة المنظمات الراعية في تقريرها الصادر سنة 2004 يحقق العديد من المزايا للمؤسسات، ومن أجل ضمان استيفاء هذه المزايا لا بد أولاً الفهم السليم لمكونات إدارة المخاطر وتدارك العلاقات والارتباطات القائمة بين تلك المكونات.

¹ Spencer Pickett .KH. (2005), *Op.cit*, pp.13-14

² Ibid, p. 78

³ لجنة الإنتوساي الفرعية التابعة للجنة المعايير المهنية، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام، 2007، ص. 09، متوفر على الموقع <http://www.intosai.org> (تم الاطلاع عليه يوم: 2016/03/16).

الفرع الأول: مكونات عملية إدارة المخاطر وفقا لإطار COSO

تبعا للإطار المتكامل لإدارة مخاطر المؤسسة الذي أقرته لجنة COSO سنة 2004 اتضح أن لإدارة المخاطر ثمانية مكونات كما يلي:

1. **البيئة الرقابية:** تعرف أيضا ببيئة الخطر والبيئة الداخلية، تعكس فلسفة إدارة المخاطر متضمنة مختلف الترتيبات والضوابط المتعلقة بـ:

- فلسفة إدارة المخاطر: تمثل طريقة تعامل المؤسسة مع المخاطر انطلاقا من الاستراتيجية إلى غاية الأعمال اليومية المرتبطة بالمخاطر. وتؤثر هذه الفلسفة على نمط التشغيل والثقافة وطريقة تحديد المخاطر وأشكالها.
- درجة القابلية للتعرض للمخاطر: يقصد به أكبر مقدار من المخاطر التي يمكن أن تقبل به المؤسسة جراء تحقيقها لأهدافها، وبصيغة أخرى مقدار الاستعداد لتلقي المخاطرة أو تحملها. يتم تحديده من طرف الإدارة ومجلس الإدارة بالنسبة للمنظمة ككل لمجموعات مختلفة من المخاطر، أو على مستوى كل خطر على حده¹.
- أسلوب الإدارة العليا: الذي له أثر بارز على طبيعة الثقافة السائدة بخصوص المخاطر.
- القيم الأخلاقية والنزاهة: يؤثران على طريقة تحقيق الأهداف وتنفيذ الاستراتيجية.

2. **وضع الأهداف:** يعتبر تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر هي أساس لوضع الأهداف، ويجب أن تكون الأهداف والاستراتيجية متلازمتين مع مقدار المخاطر التي يجب أن تقبلها المؤسسة وتدعم الرسالة التي تسعى المؤسسة لتحقيقها. وتتحدد فعالية إدارة المخاطر عندما تقدم ضمانا ملائما حول تحقيق الأهداف وبأصنافها في نطاق المستوى المقبول من تحمل المخاطر.

3. **تحديد الأحداث:** يجب على الإدارة العليا تحديد مختلف الأحداث التي تؤثر على تنفيذ استراتيجية المؤسسة وتحقيق أهدافها ثم دراستها وتصنيفها إلى فرص أو مخاطر.

4. **تقييم المخاطر:** تتطلب عملية تقييم المخاطر دراسة مدى تأثير الأحداث المحتملة والتي تم تحديدها على عملية تحقيق الأهداف من منظور الاحتمالية والأثر وباستخدام التقنيات النوعية والكمية. فالاحتمالية تمثل إمكانية وقوع الحدث في فترة زمنية محددة بينما الأثر يشمل مقياس التأثير الذي سيخلفه الحدث

¹ Spencer Pickett .KH. (2005), **Op.cit**, p. 99

على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها. وبذلك يجب أن تتوافق الفترة الزمنية التي تقيم من خلالها الإدارة احتمالية حدوث المخاطر مع الفترة الزمنية للاستراتيجية والأهداف ذات الصلة.

5. **الاستجابة للخطر:** بعد تقييم المخاطر، تقوم الإدارة بتحديد طرق الاستجابة لها المتمثلة في: تحويل الخطر، تجنب المخاطر، معالجة المخاطر، قبول أو تحمل المخاطر. وفي ظل أي طريقة متخذة للاستجابة للخطر ستجعل الخطر المتبقي ضمن الحدود المرغوب فيها من تحمل المخاطر.

6. **الأنشطة الرقابية:** هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ استجابات إدارة المخاطر وبشكل مناسب. وكثيرا ما يتم اعتبار الأنشطة الرقابية في حد ذاتها هي الاستجابة للخطر، وأن اختيار واستعراض الأنشطة الرقابية يحتاج للتعريف بمدى جدواها ومدى ملائمتها لطرق الاستجابة للخطر والأهداف ذات الصلة. في سياق إدارة المخاطر تندرج جميع الإجراءات الرقابية ضمن أربع فئات واسعة كما يلي:

- **الرقابة الوقائية:** مصممة للحد من إمكانية توسع الخطر والحد من النتائج غير المرغوب في تحقيقها وكلما كان تأثير الخطر على القدرة في تحقيق الأهداف أكبر كلما أصبح تنفيذ الرقابة الوقائية ملائم وذو أهمية أكبر.

- **الرقابة التوجيهية:** مصممة لضمان تحقيق نتيجة مرغوبة، تحظى بأهمية خاصة عندما يتم تجنب حدوث أمر غير مرغوب فيه وغالبا ما تستخدم لدعم تحقيق أهداف المطابقة.

- **الرقابة التحقيقية:** مصممة لتحديد ما إذا كانت النتائج غير مرغوب فيها قد تم تحقيقها بعد الحدث، ومع ذلك فإن وجود هذا النوع من الرقابة يخفف خطر حدوث نتائج غير مرغوب فيها.

- **الرقابة التصحيحية:** مصممة لتصحيح النتائج غير المرغوب فيها التي تحققت.

7. **المعلومات والاتصال:** إن وجود أشخاص مناسبين ولديهم معلومات صحيحة وملائمة له، وتوفير قنوات اتصال داخلية له تأثير مباشر على سير إدارة المخاطر، فهي تنقل المعلومات المتعلقة بقابلية تعرض المؤسسة للمخاطر ودرجة تحمل مخاطرها، كما توفر قنوات الاتصال الداخلية لغة مشتركة حول طرق تحديد وتقييم المخاطر ومسؤوليات الموظفين في دعم وتفعيل عناصر إدارة المخاطر. ويجب أيضا أن توفير قنوات اتصال خارجية مع كل الجهات المستفيدة حول الطريقة التي تدير بها المؤسسة المخاطر وتعطي ضمانات حول ذلك.

8. المراقبة: ينبغي مراقبة عمليات إدارة المخاطر لتقييم أداء عناصرها عن طريق المراقبة المستمرة والتقييمات المنفصلة أو كليهما لاكتشاف أوجه القصور في نظام إدارة المخاطر وتقديم تقارير عن ذلك للإدارة العليا وتحديد مدى ملائمة وفعالية عملية إدارة المخاطر.

الفرع الثاني: تصنيف المخاطر

وفقا لما ورد في الإطار المتكامل لإدارة المخاطر الصادر عن لجنة COSO يتم تحديد طبيعة المخاطر وتصنيفها عند القيام بتقييم المخاطر، أين يتم تقدير تأثير الأحداث المحتملة على تحقيق الأهداف، وتقييم هذه المخاطر من بعدين وهما: الاحتمالية والأثر. وعليه تصنف المخاطر وفقا لما أقرته هذه اللجنة إلى:

1. المخاطر القابلة للتحكم: هي المخاطر التي يسهل التحكم فيها جراء وجود ضوابط رقابية محكمة التصميم.

2. المخاطر الملازمة: يقصد بها تلك المخاطر الملازمة لطبيعة النشاط ذاته، يتم تحديدها من قبل الجهات العليا داخل المؤسسة، كما تقوم هذه الأخيرة بتحديد الإجراءات المتعلقة بمعالجتها والتحكم فيها¹.

3. المخاطر المتبقية: هي المخاطر التي تبقى حتى بعد تحديد خطة إدارة المخاطر وبعد كل محاولات تخفيف المخاطر، هذه المخاطر متواجدة دائما داخل المنظمة². كما تعرف أيضا بأنها المخاطر التي تبقى حتى بعد اتخاذ الإدارة لإجراءات الحد من تأثير احتمال وقوع أحداث سلبية بما في ذلك أنشطة المتابعة عند الاستجابة للخطر³. ويجب ألا تتعدى قيمة الخطر المتبقي قيمة القابلية في الخطر⁴.

4. المخاطر الأساسية: تعرف أيضا بالمخاطر الهامة أو الجوهرية أو المفتاحية. يتم التعرف على هذا الصنف عند ترتيب أولويات المخاطر في المؤسسة، في حالة الإفصاح عن الخطر غير المقبول بالنسبة لعتبة الخطر الذي تقبل المؤسسة تحمله. عندئذ يصنف هذا النوع من المخاطر على أنه خطر ذو أولوية قصوى أو "خطر أساسي" والذي يجب أن يمنح انتباه منتظم من أعلى مستوى في المؤسسة. أو بصيغة أخرى تتمثل المخاطر الأساسية في تلك المخاطر المتبقية والتي تتعدى قيمتها معدل القابلية للخطر*.

¹ Cendrowski.H &Mair .W.C, **Entreprise Risk Management and COSO : A Guide for Directors, Executives And Practitioners**, published by Wiley & Sons, USA, 2009, p.94

² Ibid, p.94

³ Spencer Pickett KH. (2011), **Op.cit**, p. 99

⁴ Kurt. F. R et al, **Op.cit**, chap 04, p. 23

* Plus d'informations consultez l'ouvrage : Kurt. F. R et al, **Op.cit**, chap 04, p. 23

الفرع الثالث: مزايا إدارة المخاطر وفقا للجنة COSO

- إن تطبيق المؤسسة لنموذج إدارة المخاطر الصادر عن لجنة COSO يتيح لها تحقيق العديد من المزايا المتمثلة في¹:
- تحديد الرغبة في الخطر ضمن الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة: يتم اعتبار الرغبة في الخطر عند تقييم البدائل الاستراتيجية للمؤسسة وتحديد الأهداف، ووضع آليات لإدارة الجوانب ذات الصلة بالمخاطر.
 - تعزيز قرارات الاستجابة للخطر لدى إدارة المخاطر بالمؤسسة لأن ذلك يوفر الرسمية أو الصرامة في خيارات الاستجابة للخطر من خلال المخاطر البديلة، تجنب الخطر، تقاسم المخاطر أو قبول الخطر.
 - تقليص المفاجآت التشغيلية والخسائر وكسب القدرة على تحديد توقعات الأحداث وإيجاد حلول لها والحد من المفاجآت المرتبطة بها.
 - التعريف بالمخاطر المتعددة على مستوى كل مؤسسة: تواجه المؤسسات العديد من المخاطر والتي تؤثر على مختلف جوانبها وتساعد إدارة المخاطر على الاستجابة الفعالة لتلك المخاطر بشكل مترابط ومتكامل.
 - اقتناص الفرص من خلال النظر إلى الأحداث المحتملة ذات الآثار الإيجابية وتقوم إدارة المخاطر بتحديد مسبق للفرص وتحقيقها.
 - تحسين استغلال رأس المال وذلك بالحصول على معلومات قوية عن المخاطر تمكن من خلالها الإدارة تقييم وبفعالية احتياجات رأس المال وتعزيز طريقة تخصيص رأس المال.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي اتجاه إدارة المخاطر على ضوء متطلبات الإطار المرجعي الدولي

الفرع الأول: العلاقة العامة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر

1. مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة : أكدت لجنة COSO على ضوء تقريرها المتعلق بالإطار المتكامل لإدارة المخاطر بأن وظيفة التدقيق الداخلي تساعد الإدارة ومجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في إدارة المخاطر بالمؤسسة عن طريق فحص وتقييم وإعداد التقارير والإدلاء بتوصيات تحسينية حول ملائمة عمليات إدارة مخاطر المؤسسة وفعاليتها. ويؤكد العديد من المهتمين على أن التدقيق الداخلي يقوم بدور حيوي في الإشراف على سير المكونات الثمانية لإدارة مخاطر المؤسسة؛ خصوصا وأن

¹ Spencer Pickett KH. (2011), **Op.cit**, pp.80-81

التدقيق الداخلي يعمل وفقا لمقاربة مركزة على المخاطر*. كما أكد معهد المدققين الداخليين على ضوء المواقف من مسائل خاصة التي أصدرتها بخصوص دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر على ألا يشارك التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة حفاظا على موضوعيته واستقلاليتها، كما أكد المعهد بأنه على المنظمات أن تدرك بأن الإدارة العليا هي المسؤولة عن إدارة المخاطر وبإمكانها تفويض هذه المسؤولية إلى فريق إداري موثوق مختص أو مؤهل لذلك¹، في حين يبقى التدقيق الداخلي مكلف على أن يقدم المشورة والتوصيات للإدارة بشأن المخاطر وحتى أنه بإمكانه أن يساعد الإدارة ويدعمها في قراراتها المتعلقة بالمخاطر بدلا من قيامه باتخاذ القرارات المتعلقة بالمخاطر². وورد أيضا في إحدى المواقف من مسائل خاصة على أن الدور الرئيس للتدقيق الداخلي يتمثل في إعطاء ضمان لمجلس الإدارة حول فعالية عمليات إدارة المخاطر بغرض التأكد من أن المخاطر الأساسية مسيرة بشكل صحيح وأن نظام الرقابة الداخلية يشتغل بشكل جيد³.

من أجل ضبط الأدوار الذي يقوم بها المدقق اتجاه إدارة المخاطر، عمل معهد المدققين الداخليين على نشر ورقة بحثية قام على ضوءها بالحديث عن مجالات مساهمة التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر بالمؤسسة، وصممها على شكل "نصف دائرة" ورتب فيها تلك الأدوار على ثلاثة أصناف كما يلي:

- أ- الأدوار الرئيسية للتدقيق الداخلي اتجاه عمليات إدارة مخاطر المؤسسة: تتمثل في⁴ :
 - إعطاء ضمان حول سير عمليات إدارة المخاطر.
 - إعطاء ضمان بأن المخاطر يتم تقييمها بشكل صحيح.
 - تقييم عمليات إدارة المخاطر.
 - تقييم عملية الإبلاغ عن المخاطر الأساسية.
 - فحص ومراجعة طريقة تسيير المخاطر الأساسية.

* من أهم نماذج تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر هي نموذج الخطة السنوية لإدارة التدقيق الداخلي، نموذج خطة مهمة التدقيق السنوية، نموذج برنامج التدقيق وتصنيف ملاحظات تقرير التدقيق الداخلي وفق المخاطر.

¹ IIA, «IIA position paper : the Role of Internal Auditing in Enterprise –Wide Risk Management», January 2008, p. 02

² Marh.S.B et al, «The Impact of Enterprise Risk Management on the International Audit Function », February 2006, p. 03. Research found on : <https://erm.ncsu.edu/az/erm/i/chan/library/ERMJFPaper21306.pdf> (retrieved on October 05, 2014)

³ Kurt. F. R et al, **Op.cit**, chap 04, p. 24

⁴ IIA, « Internal Auditing's Role in Risk Management », sponsored by ORACLE & the IIA, USA, March 2011, p. 12

ب- الأدوار التي يقوم بها المدقق مع أخذه كل الحيطة والحذر: من المعروف جدا أن التدقيق الداخلي يقوم بأنشطة الاستشارة في مجال إدارة المخاطر مع أخذه الاحتياطات اللازمة حفاظا على استقلاليته وموضوعيته، وتمثل تلك الأدوار في¹:

- تسهيل عملية تحديد وتقييم المخاطر.
- مرافقة الإدارة في طريقة استجابتها للمخاطر.
- تنسيق أنشطة إدارة المخاطر.
- توحيد تقارير المخاطر.
- تجديد وتطوير إطار تسيير المخاطر.
- مساندة وتشجيع تطبيق إدارة المخاطر.
- تطوير استراتيجية إدارة المخاطر مصادق عليها من طرف المجلس.
- ت- الأدوار التي يجب على المدقق ألا يقوم بها: تتمثل في²:
 - تحديد مستوى القابلية للخطر.
 - تعريف أو تحديد عمليات إدارة المخاطر.
 - تسيير الضمان حول المخاطر.
 - إصدار قرارات في الاستجابة للخطر.
 - تطبيق قياسات للتحكم في المخاطر باسم الإدارة.
 - تولي مسؤولية إدارة المخاطر.

2. أشكال مساعدة المدقق الداخلي في تصميم ضوابط إدارة المخاطر: منذ أن تم إصدار تقرير COSO سنة 2004 تبين أن هناك روابط مكثفة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر وهي في تنامي مستمر، فالتدقيق الداخلي يوفر ضمانا للإدارة وللمجلس الإدارة حول المخاطر بأنها مفهومة ويتم إدارتها بشكل فعال. كما يدعم التدقيق الداخلي عمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة من خلال توفيره للأدوات والتقنيات التي تحدد وتقيم المخاطر وكذلك من خلال تدقيق عمليات إدارة المخاطر والتنسيق في التقارير

¹Ibid, p. 12

² IIA.(March, 2011), Op.cit, p. 12

المتعلقة بالمخاطر مع الإدارة العليا¹. وتبقى الإدارة العليا هي الطرف المسؤول عن تصميم ضوابط إدارة المخاطر إلا أن التدقيق الداخلي يوفر هو الآخر المشورة للإدارة العليا من أجل تحسين الضوابط الخاصة بإدارة المخاطر وذلك بهدف زيادة الوعي بالمخاطر ودمج ضوابط المخاطر في الإجراءات التشغيلية للإدارة. وفي القائمة التالية بعض المهام التي تثبت أشكال مساهمة المدقق في تحسين ضوابط عمليات إدارة المخاطر:

- تدقيق عمليات إدارة المخاطر عبر النطاق الكامل للمنظمة: من خلال التأكيد على وجود سياسات وإجراءات خاصة بإدارة المخاطر مصادق عليها من طرف مجلس الإدارة والتأكد من درجة تطبيقها، وكذلك التأكيد على النزاهة في عملية التعريف بالمخاطر وتقييم فعالية الوسائل المستعملة (المنهجية ومقاربات القياس) في تقييم المخاطر، وكذلك التأكد من المتابعة المنتظمة والرصد المستمر لتقييم المخاطر والتأكد من وجود خطط العمل التي تخفف من حدة المخاطر، كما يتأكد المدقق أيضا من فعالية تلك الخطط ويتابع مختلف المعلومات المتعلقة بإدارة المخاطر².
- دعم وتدريب العاملين في مجال تحديد المخاطر وتقييمها ومتابعتها.
- تصميم خطة تدقيق مبنية على أساس المخاطر والتي يتم التركيز فيها على المخاطر المفتاحية المحددة من قبل الإدارة العليا.
- ضبط ومراجعة تقارير إدارة المخاطر التي ستقدم للجنة التدقيق ومجلس الإدارة.
- إضفاء تعليقات على فعالية الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة لمعالجة نقاط الضعف الكامنة بإدارة المخاطر التي سبق تحديدها من قبل التدقيق الداخلي.
- إبلاغ الإدارة عن كل الممارسات الجيدة في إدارة المخاطر.
- تقديم بيان توكيد على المخاطر والرقابة الداخلية للجنة التدقيق ومجلس الإدارة³.

3. فرص متاحة أمام المدقق الداخلي للإدلاء بآرائه حول سير إدارة المخاطر بالمؤسسة: بالرغم من المساهمة المحدودة للمدقق في تصميم ضوابط إدارة المخاطر، إلا أنه بإمكانه المشاركة بآرائه في سير إدارة المخاطر في المواقف الآتية¹:

¹ Woods. M et al, **International Risk Management- Systems, Internal Control and Corporate Governance**, 1st edition, CIMA of Elsevier publishing, Britain, 2008, p. 52

² Fernandez -laviada. A, « **Internal audit function role in operational risk management** », Journal of Financial Regulation and Compliance, vol 15, issue 02, 2007, pp.144-145
<http://dx.doi.org/10.1108/13581980710744039>

³ Woods.M et al, **Op.cit**, p. 129

- تحديد ما إذا كانت أهداف المؤسسة متضمنة نقطة انطلاق لإدارة المخاطر وأنها معرفة بشكل واضح ومفهومة بشكل كاف لدى كل الأطراف بالمؤسسة.
- إبداء وجهات نظر حول طبيعة وفعالية بيئة الرقابة من أجل إعطاء ضمان للإدارة العليا وللمجلس حول ذلك.
- تسهيل عملية تحديد الرغبة في الخطر وعتبة التأثير بالخطر في المؤسسة من أجل إعطاء ضمان حول معايير تحديدها وبأنها معروفة ومصادق عليها من طرف مجلس الإدارة وأنها مفهومة لدى الجميع.
- مساعدة الإدارة على تقييم المخاطر المحددة وترتيبها حتى يتم معالجتها بشكل جيد.
- إعطاء نصائح حول معايير تقييم المخاطر من زاوية الأثر والاحتمالية حتى يسهل ترتيب المخاطر بدقة.
- إعطاء نصائح حول اختيار نماذج معالجة المخاطر من أجل مساعدة الإدارة على تحديد ما إذا كانت الحلول المتخذة تمكن من تحقيق الأمثلة في إدارة المخاطر المسيطر عليها.
- مساعدة الإدارة على متابعة البيئة الداخلية والبيئة الخارجية من أجل التعريف بالمخاطر الجديدة الظاهرة أو المحتملة.
- عرض تحقيقات التدقيق في إطار يسمح للإدارة بفهم الملائمة حول التصميم والسير الفعال لأنشطة إدارة المخاطر.
- إجراء تقييم عام لنظام إدارة المخاطر من أجل إعطاء ضمان حول ملائمة تصميمها وسيرها السليم والفعال.

الفرع الثاني: أهم المعايير ودلائل التطبيق التي تناقش العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.

تعد إدارة المخاطر أهم وأبرز العمليات التشغيلية الواردة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، ونظرا لعلاقتها المتنامية بالتدقيق الداخلي، يفصل الإطار المرجعي تلك العلاقة بشكل بارز ضمن المواضيع التالية:

- المعيار 2010 "التخطيط"
- المعيار 2100 "طبيعة العمل"
- المعيار 2120 "إدارة المخاطر"

¹Kurt. F. R et al, **Op.cit**, chap 04, p. 30

- المعيار 2210 "أهداف المهمة"
 - المعيار 2600 "قبول الإدارة العليا للمخاطر"
 - دليل التطبيق العملي MPA 2010.1 "تقييم ملائمة عمليات إدارة المخاطر"
 - دليل التطبيق العملي MPA 2120.1 "تسيير المخاطر المرتبطة بنشاط التدقيق الداخلي"
 - دليل التطبيق العملي MPA 2210.A1 "تقييم المخاطر عند التخطيط للمهمة"
- ينص **المعيار 2010** "التخطيط" على أنه "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يعد خطة تدقيق قائمة على مقارنة المخاطر من أجل تحديد الأولويات والتي تتماشى مع أهداف المؤسسة"¹. ومن أجل توضيح مضمون هذا المعيار ورد التفسير التالي: من أجل إعداد خطة تدقيق قائمة على مقارنة المخاطر، على مسؤول التدقيق الداخلي أن يستشير الإدارة العليا والمجلس وأن يأخذ في الحسبان الاستراتيجية والأهداف التشغيلية الأساسية والمخاطر المشتركة بالإضافة إلى عمليات إدارة المخاطر. كما يجب على مسؤول التدقيق الداخلي مراجعة وتعديل خطة التدقيق من أجل الاستجابة للتغيرات في الأنشطة والمخاطر والعمليات والبرامج والأنظمة وأشكال الرقابة بالمؤسسة². وبغية تسهيل تطبيق المعيار الخاص بالتخطيط وردت ضمن الإطار المرجعي معايير التنفيذ التالية³:
- المعيار 2010.A1 "يجب أن تقوم خطة التدقيق الداخلي على تقييم موثق للمخاطر، وأن يتم ذلك على الأقل مرة كل سنة، كما يجب أن تؤخذ وجهات نظر الإدارة العليا والمجلس بعين الاعتبار في هذه العملية".
 - المعيار 2010.A2 "على مسؤول التدقيق الداخلي أن يحدد ويراعي توقعات الإدارة العليا والمجلس والأطراف ذات المصلحة التي تخص آراء التدقيق الداخلي واستنتاجاته".
 - المعيار 2010.C1 "عندما تعرض مهمة استشارة على مسؤول التدقيق الداخلي، ينبغي عليه قبل قبولها أن يأخذ بعين الاعتبار مدى مساهمة المهمة في تحسين إدارة المخاطر وكذلك تحسين عمليات المؤسسة وتحسين القيمة المضافة لها. كما ينبغي إدراج كل المهام المقبولة ضمن خطة التدقيق".
- كما جاء ضمن **المعيار 2100** "طبيعة العمل" الذي ينص على ضرورة أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عملية إدارة المخاطر وأن يساهم في تحسينها وفقاً لمقاربة نظامية ومنهجية وقائمة على أساس المخاطر. وبغرض التفصيل في ذلك، يندرج ضمن هذه المجموعة **المعيار الفرعي 2120** "إدارة المخاطر" الذي ينص على أنه

¹ IFACI.(2013), **Op.cit**, p. 45

² IFACI.(2016), **Op.cit**, p.10

³ IFACI.(2013), **Op.cit**, p. 46

"ينبغي على المدقق الداخلي أن يقيم فعالية عمليات إدارة المخاطر وأن يساهم في تحسينها"¹. توضيحا لما ورد في هذا المعيار جاء التفسير التالي: من أجل تحديد مدى فعالية عمليات إدارة المخاطر، يجب على المدققين الداخليين ضمان أن:

- أهداف المؤسسة متماشية مع رسالة المؤسسة وتساهم في تحقيقها.
- المخاطر المهمة تم تحديدها وتقييمها.
- الطرق المتخذة لمعالجة المخاطر ملائمة ومتناسبة مع درجة القابلية للخطر بالمؤسسة.
- المعلومات المتعلقة بالمخاطر محدثة ويتم إبلاغها في الوقت المناسب على مستوى المؤسسة من أجل مساعدة كل الأطراف والمسؤولين والمجلس على ممارسة مسؤولياتهم.
- لتوضيح طريقة التقييم، يمكن أن يقوم نشاط التدقيق بتجميع المعلومات اللازمة لمساندة هذا التقييم أثناء مهماته مع الأخذ بعين الاعتبار نتائج تلك المهمات التي تقدم فهما وافيا لعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة ومدى كفاءتها وتتم متابعة عمليات إدارة المخاطر من خلال الأنشطة المستمرة للإدارة أو المستقلة عنها أو كليهما.
- تسهيلا لعملية تطبيق معيار "إدارة المخاطر"، وردت ضمن الإطار المرجعي معايير التنفيذ التالية²:
- المعيار 2120.A1 "يجب على التدقيق الداخلي عند تقييمه للمخاطر المرتبطة بحوكمة المؤسسة وبالعمليات وبأنظمة المعلومات بالمؤسسة مع الأخذ بعين ما يلي:
 - تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
 - موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية.
 - فعالية وفاعلية العمليات والبرامج.
 - حماية الأصول.
 - احترام القوانين والتنظيمات والإجراءات والعقود.
- المعيار 2120.A2 "يجب على التدقيق الداخلي أن يقيم إمكانية حدوث الغش والطريقة التي تسيير بها مخاطر الغش داخل المؤسسة".

¹ IFACI.(2016), **Op.cit**, p. 13

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p. 51

- من أجل تسهيل عملية تقدير إمكانية ظهور الغش، يستحسن أن يقوم المدقق بفحص بيئة الرقابة ومدى تبني مفاهيم الأخلاق وتواجد ثقافة مثالية. كما يجب على المدقق ألا يتكلف في إدراج مهام خاصة بمخاطر الغش ضمن خطة التدقيق بل عليه أن يدرجها ضمن أعماله اليومية المعتادة.
- المعيار 2120.C1 "أثناء مهمات الاستشارة، على المدققين الداخليين الخوض في المخاطر المتعلقة وأن ينتبهوا إلى وجود أي مخاطر أخرى".
- المعيار 2120.C2 "على المدققين الداخليين استعمال معارفهم المتعلقة بالمخاطر والتي يكتسبونها من المهام الاستشارية عند تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة".
- المعيار 2120.C3 "عند قيام المدققين الداخليين بمساعدة الإدارة على تصميم عمليات إدارة المخاطر أو تحسينها، يجب عليهم الامتناع عن تولي أي مسؤولية إدارية خلال قيامهم بالإدارة الفعلية للمخاطر".
- بالإضافة إلى ما سبق، يتطلب من المدقق إبداء العناية المهنية والمهارة المتوقعتين من مدقق مؤهل وحريص عند تقدير ملائمة فعالية إدارة المخاطر وذلك التزاما بالمعيار 1220 ونصوصه التكميلية.
- كما ورد ضمن الإطار المرجعي دليل التطبيق العملي MPA 2120.1 جملة من الإرشادات العملية التي تساعد المدقق الداخلي على تقييم مدى ملائمة عمليات إدارة المخاطر، تنص باختصار على¹:
- من المعروف أن إدارة المخاطر بالمؤسسة من المسؤوليات الرئيسية للإدارة العليا وللمجلس، حيث تسعى الإدارة ضمان السير الجيد لعمليات إدارة المخاطر وضمان أن تلك العمليات مناسبة وكافية وفعالة. وبإمكان الإدارة أن تستعين بالتدقيق الداخلي عند فحص وتقييم عمليات إدارة المخاطر والتأكد من كفايتها وفعاليتها. بالإضافة إلى وضع تقارير وتوصيات من أجل تحسين عمليات إدارة المخاطر.
- بإمكان المدقق الداخلي في إطار المهام الاستشارية مساعدة المؤسسة على تحديد وتقييم ووضع إجراءات إدارة المخاطر وحتى الرقابة الداخلية من أجل التحكم في المخاطر.
- في حالة عدم وجود عمليات إدارة المخاطر، يوضح مسؤول التدقيق الداخلي وبشكل رسمي للإدارة ومجلس الإدارة أو للجنة التدقيق:
- مسؤولياته في مجال إدارة المخاطر ومتابعتها.
 - حاجته لمعلومات تشغيلية عن العمليات وإعطاء توضيحات مناسبة عن المخاطر الأساسية وطريقة تسييرها ومتابعتها.

¹Ibid, pp.166-168

- يستقبل مسؤول التدقيق توقعات الإدارة العليا والمجلس عن كل ما يتعلق بدور التدقيق الداخلي اتجاه عمليات إدارة المخاطر، ويجب أن يحدد دوره في ميثاق التدقيق، كما يجب أن تنسق مسؤوليات التدقيق الداخلي مع كل الفرق أو الأشخاص المشاركة في عمليات إدارة المخاطر.
- كل مؤسسة تصمم عمليات مناسبة مع حجمها وثقافتها ونمط تسييرها، وبالنسبة لعمليات إدارة المخاطر على التدقيق الداخلي أن يضمن بأن الطريقة المتخذة في ذلك كافية ومكيفة ومتلائمة مع طبيعة أنشطة المؤسسة.
- من أجل مساعدة المدقق على إبداء رأيه حول ملائمة عمليات إدارة المخاطر، ينبغي عليه جمع المعلومات كافية وملائمة حول:
 - معلومات خاصة بقطاع نشاط المؤسسة وتحليلها ومن ثم تحديد مختلف المخاطر المحتملة التي يمكن أن تمس بالمؤسسة أو بإجراءات الرقابة المستعملة في تسييرها ومتابعتها وحتى إعادة تقييمها.
 - فحص المقاربة المستعملة في المؤسسة لإدارة المخاطر ودرجة رغبتها في الخطر.
 - فحص تقارير تقييم المخاطر السابقة.
 - تنظيم لقاءات مع المدراء التشغيليين بالمؤسسة من أجل تحديد أهداف كل مجالات الأنشطة بالمؤسسة والمخاطر المرتبطة بها ونماذج المتابعة والرقابة على المخاطر.
 - جمع المعلومات الملائمة من أجل تقييم وبكل استقلالية فعالية عملية متابعة المخاطر وطريقة إبلاغها والتخلص منها وأنشطة الرقابة الداخلية المرافقة لها.
 - تحديد ما إذا كانت المعلومات المتعلقة بمتابعة المخاطر قد تم إبلاغها إلى كل الأطراف بالمؤسسة وأن التقارير المتعلقة بنتائج إدارة المخاطر يتم نشرها وفقاً لطرق مقبولة.
 - ضمان أن طريقة تحليل المخاطر المتخذة من طرف الإدارة والإجراءات المتخذة بشأنها والتحسينات المقترحة تتم في إطار عمليات إدارة المخاطر.
 - تقييم فعالية التقييم الذاتي المتبعة من طرف الإدارة.
 - فحص مؤشرات الفشل المحتملة فيما يتعلق بعمليات إدارة المخاطر، ومناقشة ذلك مع الإدارة والمجلس. والتأكد من مدى ملائمة تلك العمليات مع استراتيجية المؤسسة ومع إجراءاتها من أجل تبرير مجالات عدم قبول الإدارة العليا للمخاطر.

ومادام أن كل عملية داخل المؤسسة عرضة للمخاطر فإن للتدقيق الداخلي هو الآخر عرضة لمخاطر خاصة به. وبذلك فقد ورد ضمن الإطار المرجعي بدليل التطبيق العملي MPA 2120.1 إرشادات كفيلة على توضيح المخاطر التي تواجه عمل المدقق وتوضح كيفية التعامل معها للتقليل من حدتها أو التخلص منها، وفيما يلي شرح مختصر لما جاء في ذلك:

- تواجه المدقق الداخلي ثلاثة أشكال من المخاطر وهي: مخاطر فشل التدقيق ومخاطر إعطاء ضمان خاطئ ومخاطر السمعة. وبذلك ينبغي على المدقق أن يشير إلى الخصائص الأساسية وإلى الأنظمة التي توضع في خدمة مصلحة التدقيق الداخلي من أجل مساعدتها على تسيير أفضل لتلك المخاطر.
- هناك مجموعة من الضوابط التي تساعد المدقق على التصدي لمخاطر فشل التدقيق، أهمها¹:
 - تطبيق برنامج فعال لضمان وتحسين الجودة.
 - الفحص الدوري لإجمالي نشاط التدقيق مع ضرورة أن ينصب هذا الفحص على ديناميكية مخاطر المؤسسة.
 - الفحص الدوري لخطة التدقيق من أجل تحديد المهمات الأكثر خطورة وتوفير رؤية أفضل عنها.
 - التخطيط الفعال للتدقيق والذي يرتبط بالتقييم الفعال للمخاطر والتحديد المعمق للمعلومات الملائمة بما يسمح من تقليص خطر فشل التدقيق.
 - التصميم الفعال لعملية التدقيق التي تتطلب من المدقق فهم وتحليل بناء النظام الرقابي وتحديد مدى ملائمتها قبل الشروع في تقييمها. كما يكون بحاجة إلى معلومات قوية تمكنه من تحديد أسباب حالات عدم الانتظامية بالمؤسسة ومن ثم المساعدة على معالجتها، وبالتالي التخلص من مخاطر فشل التدقيق.
 - متابعة الإدارة العليا لأعمال التدقيق الداخلي من خلال مراجعة أوراق العمل، المشاركة بمناقشات فعالة أثناء سريان مهمات التدقيق، حضور اللقاء الاختتامي.... وكل هذا النوع من الأعمال يمكن من التعريف بشكل سريع بالمشاكل المحتملة في عملية التدقيق وتقييمها والمساعدة على التخلص منها.

¹ Ibid, p. 171

- تجميع مناسب للموارد: من الضروري اختيار فريق لكل مهمة تدقيق خصوصاً عند التخطيط للمهام عالية الخطورة، وانتقاء أفضل الكفاءات المناسبة وهذا ما يساعد على التقليل من مخاطر فشل التدقيق.
 - تشكل مخاطر إعطاء ضمان خاطئ من أبرز المخاطر التي تواجه المدقق أثناء مهماته، من خلال إعطاء مستوى ضمان أو ثقة قائمة على توقعات وفرضيات قائمة على الأحداث، بمعنى ضمان يفتقد للموضوعية ويمس باستقلالية المدقق. ويحدث هذا النوع من المخاطر عادة عندما يقوم المدقق بمساعدة الإدارة العليا على التعريف بالمخاطر القائمة بالمهمة محل التنفيذ وتقييمها. وبذلك يوفر الإطار المرجعي على ضوء دليل التطبيق العملي MPA 2120.1 مجموعة من الاحتياطات والممارسات الجيدة التي تساعد على التصدي لهذا النوع من المخاطر، أبرزها¹:
 - إبلاغ مسبق حول دور التدقيق اتجاه إدارة المخاطر والتأكيد على الأدوار التي لا تخصه ثم توصيلها إلى كل الأطراف المعنية والاستمرار في إجراء اتصالات واضحة ومتكررة عن ذلك.
 - في حالة مشاركة المدقق في مهام غير العمليات التدقيقية، عليه أن يوضح ذلك رسمياً بكتابة دوره في هذا النوع من المهام ونطاق تدخله تجنباً للوقوع في مخاطر إعطاء ضمان خاطئ*.
 - يحرص المدقق على الحفاظ على سمعة وصورة أنشطة التدقيق، ويسعى دائماً إلى توفير الاحتياطات التي تجنبه الوقوع في مخاطر السمعة، وبذلك ورد ضمن دليل التطبيق العملي MPA 2120.1 مجموعة من الاستراتيجيات التي تساعد المدقق على ذلك أهمها²:
 - إدراج برنامج قوي لضمان وتحسين الجودة.
 - تقييم دوري للمخاطر حتى يتمكن التدقيق هو الآخر من تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر على سمعته وصورته.
 - الالتزام التام بقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.
- لا تنحصر المقاربة القائمة على المخاطر التي يعمل وفقها المدقق عند التخطيط لبرنامج التدقيق فقط، بل تتعدى إلى التخطيط لأهداف المهمة وتحديدتها على أساس مقارنة المخاطر. حيث ورد ذلك صراحة من خلال المعيار

¹IFACI. (2013), **Op.cit**, pp.172-173

* على ضوء الإصدار الجديد من المعايير المهنية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي لسنة 2017 ، أصدر المعهد معياراً جديداً ضمن معايير الصفات وهو المعيار 1112 " أدوار مسؤول التدقيق الداخلي خارج مجال أنشطة التدقيق الداخلي".

² Ibid, p. 173

2210 "أهداف المهمة" الذي ينص على "يجب أن تحدد بدقة أهداف كل مهمة". من أجل توضيح المعيار أكثر، جاء المعيار 2210.A1 "يجب على التدقيق الداخلي إجراء تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط موضع التدقيق، وأن يحدد أهداف المهمة على أساس نتائج هذا التقييم"¹. كما وفر الإطار جملة الإرشادات العملية التي تساعد المدقق على القيام بذلك من خلال دليل التطبيق العملي 2210.A1.1 MPA نلخصها فيما يلي²:

- ينبغي على التدقيق أن يستند إلى نتائج تقييم المخاطر المعدة من طرف الإدارة، كما يستحسن إعداد ملخص عن تلك النتائج، ويستحسن أن تتضمن الجوانب الآتية:

- موثوقية عملية التقييم.
- العملية التي تمت من طرف الإدارة من أجل متابعة المخاطر وأشكال الرقابة المتخذة في ذلك.
- نتائج تقارير الإدارة حول الأحداث والمخاطر التي تعدت عتبة القابلية للخطر وطريقة استجابة الإدارة لتلك المخاطر على ضوء تلك التقارير.
- المخاطر ذات الصلة بالنشاط موضع الفحص.
- ضرورة أن يتضمن الملخص المخاطر الأساسية ودواعي متابعتها وضوابط الرقابة المتخذة جراء ذلك.

- عند الضرورة، بإمكان المدقق إجراء تقييم أولي للمخاطر.

- حصول المدققين على المعلومات الأساسية عن الأنشطة موضع التدقيق والعمل على تحديثها، كما يتم مراجعة تلك المعلومات لتحديد أثرها على أهداف ونطاق المهمة.

كما ناقش الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية علاقة التدقيق الداخلي بعمليات إدارة المخاطر من زاوية قبول الإدارة العليا للمخاطر على ضوء المعيار 2600، الذي ينص على "عندما يخلص مسؤول التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت بمستوى معين للمخاطر والذي يمكن أن يكون غير مقبول بالنسبة للمؤسسة. فيجب عليه أن يتفحص الأمر معها (الإدارة)، وإذا لم يتم اتخاذ أي قرار بشأن الخطر المتبقي، فإنه يستوجب عليه إبلاغ المجلس بغية إيجاد حل لذلك"³. إذ يؤكد هذا المعيار على أن للمدقق دور هام في ضرورة إقناع الإدارة بقبول المخاطر المتبقية والتي يجب ألا تتعدى عتبة أو مستوى القابلية للخطر المحدد من طرف الإدارة. وفي حالة عدم قبولها، عليه

¹ IFACI. (2016), *Op.cit*, p. 15

² IFACI. (2013), *Op.cit*, p.190

³ IFACI. (2016), *Op.cit*, p. 20

إجراء مناقشات واسعة معها ومع المجلس وإيجاد الحلول المناسبة. مع ضرورة التزامه بعدم التدخل في تحديد مستوى القابلية للخطر أو عتبة الخطر المتبقي حفاظا على استقلاليته، بل بإمكانه فقط الإدلاء بآراءه حول ذلك.

من خلال هذا المبحث توصلنا إلى أن هناك علاقة متينة تجمع بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، فالتدقيق بطبيعة ممارسته القائمة على التقييم والفحص، فهو يقدم ضمانات معقولة لفائدة الإدارة بخصوص السير السليم لعمليات إدارة المخاطر وبأن كل المخاطر الأساسية تدار بشكل محكم. وتعززت تلك العلاقة ضمن الإطار المرجعي من خلال تفصيلها عقب مجموعة من المعايير والدلائل الإرشادية وفي العديد من المواضيع كطبيعة العمل واعتبارات التخطيط وأهداف المهمة وغيرها من المواضيع التي تؤكد على أن هناك روابط مكثفة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة

لا تعد الحوكمة مفهوما جديدا في ساحة الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، بل هي مفاهيم متكاملة مع بعضها البعض، خصوصا عقب الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية الحادة التي تعرفها العديد من اقتصاديات العالم، أين تعزز دور التدقيق الداخلي في هيكل الحوكمة وممارستها الرشيدة. ولقد أكد على ذلك العديد من الهيئات المهنية المتخصصة كلجنة كادبوري والمنظمة الدولية للتعاون الاقتصادي والتنمية على أن التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة. كما أن للحوكمة ارتباطات وثيقة مع عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

المطلب الأول: عموميات حول الحوكمة

الفرع الأول: تعريف الحوكمة

تتلقي الحوكمة العديد من التعاريف، نذكر منها:

- تعريف لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات Cadbury عام 1992: التي تصف الحوكمة على أنها

النظام الذي بمقتضاه تدار المنظمة وتراقب¹.

¹ دراوسي مسعودي والهادي ضيف الله محمد، "فعالية أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص. 04

- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED عام 1998 للحوكمة: هي نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، وتوفير الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف والرقابة على الأداء¹.
- تعريف معهد المدققين الداخليين للحوكمة: هي مجموعة من العمليات والنظم التي يعتمدها مجلس الإدارة من أجل تبليغ وإدارة وتسيير وقيادة أنشطة المؤسسة بغية تحقيق أهدافها².
- وتعرف الحوكمة من منظور إداري على أنها مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كلا من الانضباط والشفافية والعدالة، وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذات المصلحة ككل³.
- كما تعرف من منظور اقتصادي على أنها أحد الآليات المفتاحية لتحسين الفعالية الاقتصادية من خلال تطوير العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة ومساهميها وباقي الأطراف ذات المصلحة، كما تحافظ حوكمة الشركات على الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة وتحديد طريقة متابعة الأداء. وتوفر الحوكمة الجيدة الحوافز للإدارة وللمجلس في مجال متابعة الأهداف التي هي في مصلحة الشركة، وتساهم في تشجيع الشركات لاستخدام الموارد بكفاءة أكبر⁴.
- وتعرف الحوكمة من منظور اجتماعي على أنها الطريقة التي تدير بها الشركة أنشطتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، بالاعتماد على أربعة أبعاد المتمثلة في الازدهار الاقتصادي والتنظيم الداخلي

¹ صالحى يزيد ومايو عبد الله، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة- دراسة ميدانية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص. 46

² IFACI. (2016), **Op.cit**, p.23

³ بجاوي نعيمة وبوسلمة حكيم، "دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للشركات"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص. 04

⁴ Paape.L et al, « **The relationship between the Internal Audit Function and corporate governance in the EU – asurvey** », International Journal of Auditing, vol 07, issue 3, 2003, p. 250, <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00073.x>

للمؤسسة (الذي يتضمن التدقيق والرقابة الداخلية، الشفافية في المعاملات، الثقة مع الأطراف ذات المصلحة) ومراعاة المحيط والعلاقات الاجتماعية¹.

على ضوء هذه التعاريف نستخلص أن الحوكمة عبارة عن هيكل ممنهج لإدارة العلاقات بين كل من المساهمين ومجلس الإدارة وباقي الأطراف ذات المصلحة حول كيفية تسيير شؤون الشركة وطريقة الرقابة على أداءها وبمراعاة مختلف الجوانب التنظيمية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

الفرع الثاني: مكونات نظام الحوكمة والأطراف الفاعلة فيه

1. **مكونات نظام الحوكمة:** يتكون نظام حوكمة الشركات من جملة من العناصر المرتبة وفقا للمختصرة

SPC ذات الدلالة "هياكل، إجراءات، تصرفات"²، على النحو التالي:

- **الهياكل:** متغيرة ومتنوعة حسب طبيعة نظام الحوكمة، منها ما يكون خاصا بطبيعة التنظيم كالجمعية العامة، مجلس الإدارة، اللجان. ومنها ما يكون خارجيا ونطاق تدخله يكون تعاقديا (المدققين المحاسبين، وكالات التنقيط،...)، ومنها ما يكون في إطار مهمات المصلحة العامة (كالسلطات التنظيمية).
- **الإجراءات:** تكون متنوعة جدا وتخص بدرجة كبيرة أو قليلة؛ القوانين والقواعد التنظيمية.
- **التصرفات:** تشكل جانبا رئيسيا في نظام الحوكمة ترتبط بسلوكات الأفراد وأخلاقياتهم وممارساتهم الجيدة لدعم فعالية نظام الحوكمة³.

تعتبر المواصفة القياسية الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية 2011 : ISO 26000 بأن الهياكل والإجراءات تشكلان الجانب الرسمي للحوكمة وتحددان الإطار الذي على ضوءه يتم اتخاذ القرارات المرتبطة بالحوكمة، في حين تشكل التصرفات الجانب غير الرسمي للحوكمة كونها تتأثر بدرجة كبيرة بقيم وثقافة المؤسسة وكذلك بالأفراد الذين يتولون الإدارة⁴.

2. **الأطراف الفاعلة في نظام الحوكمة:** تتطلب الممارسة السليمة للحوكمة مشاركة العديد من الأطراف والتي يمكن أن نصنفها إلى:

¹ Baggio.S & Sutter.P, « la gouvernance sociale en entreprises et sa mesure : une présentation du baromètre de gouvernance sociale », p. 1, Folder found on; <https://www.mars-lab.com/wpcontent/uploads/2015/06/presbgsjan09.pdf> (retrieved on: June, 2017)

² Pérez.R, **la Gouvernance de l'Entreprise**, Editions la découverte, Paris, France, 2003, p.24

³ Ibid , pp.24-25

⁴ Capurso.T, « Pour une nouvelle approche intégrée : objectifs, processus, risques, contrôle et gouvernance », Revue Internationale des Auditeurs et des Contrôleurs Internes « Audit, Risques, et Contrôle », France, 2015, p. 31

- المشاركون في الحوكمة: وهم مجلس الإدارة، اللجان المنبثقة على مستوى مجلس الإدارة كلجنة التدقيق ولجنة التوظيف ولجنة الأجور، المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، المشرعين، النقابات والجمعيات المهنية¹.
- المستفيدون من الحوكمة: يمثلون مختلف الأطراف ذات المصلحة كحملة الأسهم، المستثمرون، المقرضون، الموردون، العملاء، العاملين، الإدارة التنفيذية، الجمهور، الدولة والمجتمع².

الفرع الثالث: مبادئ الحوكمة

تقوم حوكمة الشركات على جملة من المبادئ الواضحة والتي من شأنها تعزيز الرقابة على الأداء وتفعيل المساءلة ورفع درجة الثقة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة. حيث وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تلك المبادئ سنة 1999 وقامت بمراجعتها وتعديلها سنة 2003³، وتمثل تلك المبادئ في⁴:

- **هيكل فعال لإطار حوكمة الشركات:** يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدد بوضوح تقييم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون.
- **حفظ حقوق المساهمين:** ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية الحقوق الأساسية للمساهمين التي تعمل على:

- تأمين حفظ أساليب تسجيل الملكية.
- نقل أو تحويل الملكية.
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.
- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.
- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
- الحصول على حصص من أرباح الشركة.

¹ عطا الله وارد خليل، "الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحوكمة المؤسسية"، مؤتمر التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009، ص. 263

² ابراهيم محمد عبد الفتاح، "نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، مؤتمر التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009، ص. 46 (بتصرف)

³ Jolly.A & Burmajaster.A, **The Handbook of International Governance : a definitive guide**, 2nd edition, published by The Institute of Directors, USA, 2009, pp.08-09

⁴ OECD, **G 20/Principals of Corporate Governance**, 2015, p.p 05-06

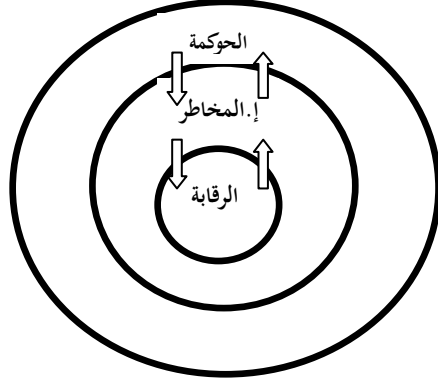
- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب. كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض حالة انتهاك حقوقهم، كما يجب أن يعامل المساهمون المتممون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.
 - **دور الأطراف ذات المصلحة في حوكمة الشركات:** يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسبها القانون وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصلحة في مجال توفير الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة في المشروعات القائمة على أسس مالية.
 - **الإفصاح والشفافية:** ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.
 - **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وان تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.
- تتجلى أهمية هذه المبادئ مجتمعة في توضيح الممارسات التي ينبغي على المؤسسة أن تتبعها عند تبني وتأسيس إطار حوكمة الشركات بما فيها آليات تنفيذها، كما تعد بمثابة المعايير الواقعية لحوكمة الشركات التي تمتلك الدعم الدولي إلا أن هذا لا يعني بالضرورة بأن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي الأفضل وأنها كافية بشكل نهائي¹.

الفرع الرابع: علاقة الحوكمة بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية

يمكن تمثيل العلاقة القائمة بين كل من عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والحوكمة في الشكل الآتي.

¹ عبد الوهاب محمد حسن بشرى، "دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها"، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 08، العدد 22، العراق، 2012، ص. 207 (بتصرف)

الشكل (04): علاقة الحوكمة بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.



Source : Kurt. F. reding et al, Op.cit, chap 03, p. 02

يتضح من خلال هذا الشكل أن العلاقة القائمة بين كل من عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية هي علاقة احتواء. فالرقابة الداخلية تشكل جزءاً لا يتجزأ من عمليات إدارة المخاطر، وهذه الأخيرة تمثل جزءاً أساسياً من عمليات الحوكمة. كما تشير تلك الأسهم في الشكل إلى التدفقات المختلفة للمعلومات بين تلك العمليات. حيث تعمل إدارة المخاطر ضمن هيكل الحوكمة على:

- اكتشاف المخاطر الممكنة التي يمكن أن تؤثر على نجاح المؤسسة وتتولى تسييرها.
- استغلال كل الفرص التي تقود إلى نجاح المؤسسة.

وتبقى الإدارة هي المسؤولة عن صياغة استراتيجيات تسيير المخاطر والفرص وعن تصميم عمليات إدارة المخاطر الضرورية في هيكل الحوكمة¹، وكذلك عن تصميم الضوابط الرقابية الكافية لتجنب المخاطر واقتناص الفرص. ولعل ما يدعم هذه العلاقات القائمة بين هذه العمليات هو ذلك التعريف الذي أطلقه معهد المدققين الداخليين للحوكمة من خلال وصفه على أنها عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر. كما أشار رئيس لجنة تحرير مجلة *Tone at the Top* الصادرة عن معهد المدققين الداخليين سنة 2002 إلى أن الخطر يعد مفتاح يقود أنشطة المنظمة وأن الحوكمة تعتبر استجابة استراتيجية تستخدمها المنظمة في حالة الخطر².

¹ Kurt. F. R et al, Op.cit, chap 03, pp. 02-03

² عطا الله وارد خليل، مرجع سابق، ص ص. 260-261 (بتصرف)

كما أكد معهد المدققين الداخليين على العلاقة القائمة بين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية من خلال الإرشادات الواردة في دليل التطبيق العملي MPA 2120.2 التي تؤكد على أن فعالية الحوكمة تعتمد على فعالية إدارة المخاطر فالحوكمة الجيدة هي التي تأخذ في الحسبان محددات إدارة المخاطر (ثقافة المخاطر، متابعة تسيير المخاطر، القابلية للخطر،...) عند صياغة الاستراتيجية. كما تعتمد الحوكمة الفعالة على رقابة داخلية فعالة وعلى طريقة إبلاغ فعالية وضعيات الرقابة الداخلية إلى المجلس. كما أكد هذا الدليل الإرشادي على الترابط القوي القائم بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر دعماً لفعالية الحوكمة؛ حيث تعتبر الرقابة بمثابة القياسات المتخذة من قبل الإدارة ومجلس الإدارة وباقي الأطراف ذات المصلحة من أجل تسيير المخاطر والرفع من احتمالية تحقيق الأهداف المسطرة¹.

المطلب الثاني: أهمية لجنة التدقيق في ممارسات الحوكمة وعلاقتها مع التدقيق الداخلي

من الممارسات المعروفة في إطار حوكمة الشركات هو تشكيل لجان على مستوى مجلس الإدارة أشهرها لجنة التوظيف ولجنة الأجور ولجنة التدقيق، وتعد هذه الأخيرة أحد ركائز الحوكمة السليمة بالمؤسسات. كما تعتبر التفاعلات القائمة بينها وبين التدقيق الداخلي كمنشآت في المؤسسة من أهم التطبيقات البارزة للحوكمة والتي تسهم بشكل بارز في تطبيق والالتزام بمبادئ الحوكمة على نطاق واسع. وعليه سنحاول على ضوء هذا المطلب أن نتعرف على لجنة التدقيق وعلى علاقتها مع التدقيق الداخلي.

الفرع الأول: التعريف بلجنة التدقيق وبمسؤولياتها

تعرف لجنة التدقيق على أنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، عضويتها منحصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، وتتولى مسؤولية الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، كما تقوم بمراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات. تعتبر لجنة التدقيق بمثابة الأداة الاستشارية لمجلس الإدارة التي تسعى إلى الحفاظ على امتيازات الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة من خلال متابعة أفعال المدراء والأطراف التنفيذية فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية وإدارة المخاطر

¹ IFACI. (2013), *Op.cit*, p.160

والرقابة الداخلية¹. وكثيرا ما تتحدد فعالية لجنة التدقيق انطلاقا من خبرة أعضائها في مجال المحاسبة والمالية والرقابة الداخلية والتدقيق ومن المستحسن أن تتضمن ثلاثة أعضاء على الأقل².

نظرا لأهميتها ضمن هيكل الحوكمة، أوصت العديد من الهيئات الدولية المتخصصة على ضرورة إنشاء لجنة تدقيق على مستوى مجالس إدارة المؤسسات ولعل أهم تلك الهيئات³:

- لجنة تداول الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة الأمريكية التي أصدرت توصيات بإنشاء لجان التدقيق والإفصاح عن إنشاءها لفائدة المؤسسات المدرجة في البورصة وذلك سنة 1972.
 - لجنة تريداوي Treadway Committee أصدرت تقريرا عام 1987 يؤكد على أهمية تشكيل لجان التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين، وأكد هذا التقرير على أن المسؤولية الأساسية لهذه اللجان تتمثل في اكتشاف التلاعب والغش في التقارير المالية.
 - قانون SOX في سنة 2002 الذي ألزم الشركات المدرجة في البورصة بتكوين لجان التدقيق وأكد على أهميتها في منع حدوث الانهيارات المالية وذلك عن طريق دورها في إعداد التقارير .
- أما عن مسؤوليات لجنة التدقيق، يقترح معهد المدققين الداخليين مسؤوليات للجنة التدقيق تسهم بشكل مباشر في إنجاح تطبيقات الحوكمة وحددها على النحو التالي⁴:

- التأكد من أن البيانات المالية والتشغيلية مفهومة وشفافة ويمكن الاعتماد عليها.
- ضمان أن عمليات إدارة المخاطر شاملة ومستمرة بدلا من جزئية ودورية.
- المساعدة على تحقيق الالتزام الفعال على مستوى المنظمة ككل لمختلف الضوابط الرقابية المنبثقة من الجهات العليا.
- مراجعة سياسات المنظمة المتعلقة بالامتثال للقوانين والتنظيمات والأخلاقيات وتضارب المصالح والتحقق في التصرفات المنحرفة ومختلف أشكال الاحتيال.
- مراجعة الحوكمة القائمة والإجراءات المتعلقة بها.

¹Bertin.E et Godowski.C, « Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance d'entreprise : une étude exploratoire », revue « Crises et Nouvelles Problématiques de la Valeur », version 01, Nice, France, 2010, p. 04

² Googwin .J, « The relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand », International Journal of Auditing, vol 07, issue 03, 2003, p. 265. <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00074.x>

³ شقيبب عيسى وزغار يحيى، "فعالية لجنة المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية"، مجلة المؤسسة، العدد 04، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015، ص.88

⁴ Spencer Pickett .KH.(2011), Op.cit, pp 41-42

- التواصل بشكل مستمر مع الإدارة العليا فيما يتعلق بالتطورات الحاصلة وكذلك المواضيع الناشئة التي تمثل إشكالات جديدة.
- إنشاء علاقة اتصال مباشرة مع المدققين الخارجيين.
- موازنة دورها بين مستشار وبين مساعد للإدارة.
- مراجعة خطط التدقيق الداخلي وتقاريره والنتائج الهامة.

الفرع الثاني: علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الداخلي

في إطار ممارسات الحوكمة، يجب أن يكون مستوى التفاعل بين لجنة التدقيق وبين التدقيق الداخلي مرتفعا جدا، فلجنة التدقيق تتولى أدوارا ومسؤوليات حاسمة اتجاه نشاط التدقيق الداخلي متمثلة في:

1. **الإشراف على سير أنشطة التدقيق الداخلي:** من خلال فحص خطط التدقيق الداخلي وموازنتها ونتائج التدقيق الداخلي وكذلك فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم التدقيق في تقييم المخاطر. كما يكون للجنة التدقيق الصلاحية في أن تقرر هل من الأفضل للشركة الاستعانة بمصادر خارجية لمزاولة أنشطة التدقيق، وفي المشاركة في تعيين موظفي قسم التدقيق الداخلي وترقيتهم وتغييرهم على ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم، وكذلك المشاركة في تحديد أتعاب الموظفين بقسم التدقيق الداخلي وتعويضاتهم¹، ومن المستحسن أيضا أن تتولى لجنة التدقيق مسؤولية تعيين وإقالة مسؤول التدقيق الداخلي².
2. **دعم استقلالية نشاط التدقيق الداخلي:** تكون لجنة التدقيق فعالة عندما تكون مستقلة وذات خبرة واسعة بالمجال المالي والمحاسبي وقادرة على تقوية مكانة التدقيق الداخلي، وبذلك على التدقيق الداخلي أن يرتبط بشكل مباشر معها بما يدعم استقلاليته ويساعده على تنفيذ مسؤولياتهم وتبليغ نتائج أعمالهم بطريقة موضوعية دون أي خطر³.
3. **تحسين فعالية التدقيق الداخلي:** إن إجراء لقاءات دورية ومنظمة بين لجنة التدقيق وبين المدققين الداخليين هو وسيلة ضرورية لتحسين فعالية التدقيق الداخلي خاصة عندما يتعلق الأمر بالطبيعة الحساسة لنتائج التدقيق الداخلي، كما يمكن للجنة التدقيق تحديد عدد مرات إجراء اللقاءات مع مسؤول

¹ شقيقتب عيسى وزغار يحيى، مرجع سابق، ص. 96

² Spencer Pickett KH.(2011), **Op.cit**, p.41

³ Bertin.E et Godowski.C, **Op.cit**, p. 07

التدقيق الداخلي¹. مع التأكيد على أهمية تواصل المدققين الداخليين مع لجنة التدقيق وتشجيع حضورهم في اجتماعات اللجنة المبرمجة².

4. **المساهمة في تحسين وضمان جودة نشاط التدقيق الداخلي:** من خلال فحص وتقييم أعمال إدارة قسم التدقيق الداخلي والتأكد من مدى كفاية كل من برامج التدقيق الداخلي وكذلك كفاية فريق عمل التدقيق الداخلي للوفاء بالمهام المنوط القيام بها³.

وفي المقابل يدعم التدقيق الداخلي فعالية لجنة التدقيق في مجال إتمام مهامها، حيث أكدت العديد من الدراسات على أن لجنة التدقيق تركز على نتائج أعمال التدقيق الداخلي عند قيامها بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك نظرا للمعرفة المتعمقة التي يمتلكها التدقيق عن سير نظام الرقابة الداخلية وكذلك إدارة المخاطر. ونظرا للموقع التنظيمي الذي يتمتع به التدقيق الداخلي في المؤسسة، يمكن القول بأنه مزود الراحة " Provider of comfort" للجنة التدقيق من خلال التقارير الكتابية الرسمية بين الطرفين وحتى المبادلات غير الرسمية التي تشكلان مصدرا للاستقرار بينهما⁴. كما يوفر التدقيق الداخلي للجنة التدقيق في إطار ممارسات الحوكمة تأكيدات بالنسبة للضوابط الرقابية بما في ذلك التقييم المستقل للإدارة العليا وكذلك التقييم المستقل للضوابط الرقابية المحاسبية متضمنا الإبلاغ المالي وتحليل المخاطر القائمة بها وأخيرا تحليل قضايا الغش والاحتيال والتحقيقات الخاصة⁵.

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي اتجاه عملية الحوكمة على ضوء متطلبات الإطار المرجعي الدولي
الفرع الأول: الدور العام للتدقيق الداخلي اتجاه الحوكمة

1. **التدقيق الداخلي ضمن آليات الحوكمة:** يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية التي تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة ويقدم فوائد عديدة لمجلس الإدارة من خلال تقييمه المستقل لمختلف الضوابط

¹ Ibid, p.07

² Spencer Pickett KH.(2011), **Op.cit**, p.42

³ بوفاسة سليمان وسعيداني الرشيد، "لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل جودة التدقيق في المؤسسة"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 03، جامعة المدية، الجزائر، 2015، ص.23.

⁴ Bertin.E et Godowski.C, **Op.cit**, p. 07

⁵ نجم بان توفيق، "الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي -دراسة استطلاعية"، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 24، العراق، 2013، ص. 18.

الرقابية وتحليل المخاطر وتسهيل عملية إعداد التقرير الذاتي للمخاطر وللضوابط الرقابية¹. وتزايدت أهمية التدقيق الداخلي ضمن آليات حوكمة الشركات لمبررين أساسيين هما²:

- يوفر تقييمات موضوعية ومستقلة المدى ملائمة هيكل الحوكمة بالمؤسسة ومدى فعالية أنشطة الحوكمة.

- يعد بمثابة أداء محفزة على التغيير الإيجابي من خلال تقديمه المشورة وتشجيعه على التحسين المستمر من أجل تعزيز هيكل الحوكمة وممارساتها.

كما يعتبر التدقيق الداخلي بمثابة الآلية التي تسعى إلى تنظيم العلاقات بين المديرين وبين مختلف الأطراف ذات المصلحة في إطار الحوكمة، فهو ملزم بتوفير تقييمات موضوعية حول ملائمة وفعالية هيكل الحوكمة وآلياتها ويشكل حافزا للتحسين من خلال اقتراحه لتحسينات تسهم في الرفع من فعالية عملية الحوكمة. وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من القيام بدوره وإعطاء ضمانات كافية حول سير ممارسات الحوكمة، أكد الإطار المرجعي الدولي على ضرورة أن يأخذ المدقق كل العوامل التي تساهم في الرفع من كفاءته وموضوعيته واستقلالته³.

2. فرص متاحة للمدقق للإدلاء بآراءه حول سير عمليات الحوكمة: يمكن للمدقق الداخلي أن يساهم بآراءه في تحسين سير عمليات الحوكمة ولكن دون المساس باستقلالته وموضوعيته من خلال⁴:

- تزويد مجلس الإدارة بأفضل الممارسات المعمول بها في مجال الحوكمة.
- توضيح طريقة تواصل مجلس الإدارة مع اللجان المنبثقة عنه ومساعدة هذه اللجان على إعداد الوثائق الخاصة بها.
- ضمان أن مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه تتلقى المعلومات في الوقت المطلوب والضروري والتي تمكنهم من إجراء لقاءاتهم بشكل فعال.
- تحديد ما إذا كانت التقارير التي يستلمها المجلس واللجان المنبثقة عنه تتسم بالشفافية الكافية وضمن أنها تتضمن المعلومات اللازمة لتطبيق حوكمة فعالة.
- تقديم نصائح تخص عملية التقييم الذاتي للمجلس أو لجانها.

¹ المرجع السابق، ص.18

²Priscilla A.B et al, "Usage of Internal Auditing by Companies in the United States and select European Countries", Managerial Auditing Journal, vol 24, N 09, USA, 2009, p.838

³ Bertin.E et Godowski.C, **Op.cit**, p. 04

⁴ Kurt. F. R et al, **Op.cit**, chap 03, p.22

- إيصال المعلومات الضرورية للجنة التدقيق بما يساعدها في الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي.
- مساعدة لجنة التدقيق في الإشراف على عمل المدققين الخارجيين وتقييم فعالية أداءهم.

الفرع الثاني: أهم المعايير ودلائل التطبيق العملي التي تناقش العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والحوكمة.

تعد الحوكمة من أبرز العمليات التشغيلية التي تداولها الإطار المرجعي الدولي، وتعرض إلى تفصيل علاقتها مع التدقيق الداخلي بشكل بارز ضمن معايير الأداء وبالضبط في المجموعة الثانية 2100 "طبيعة العمل"، التي تصرح على ضرورة أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عملية الحوكمة وأن يساهم في تحسينها على أساس مقارنة نظامية ومنهجية وقائمة على أساس المخاطر. وبغرض التفصيل في هذه العلاقة وردت ضمن نفس المجموعة؛ المعايير التالية:

1. **المعيار 2110 "الحوكمة"**: الذي ينص على أنه "ينبغي على المدقق الداخلي أن يقيم عملية حوكمة المؤسسة ويقدم التوصيات المناسبة لها بغية تحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف التالية: اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، مراقبة عمليات إدارة المخاطر والرقابة، تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة، التسيير الفعال لأداء المؤسسة والمتناسقة والقوانين المعمول بها، وإبلاغ المعلومات إلى الجهات المناسبة حول المخاطر والرقابة، والتنسيق بين أنشطة المجلس والمدققين الداخليين والخارجيين وللإدارة ومختلف الأطراف المقدمة للضمان وتوصيل المعلومات إليهم"¹.
2. **المعيار 2110.A1**: مفاده "على التدقيق الداخلي تقييم طريقة تصميم وتنفيذ فعالية الأهداف والبرامج والأنشطة بالمؤسسة المرتبطة بالأخلاق".
3. **المعيار 2110.A2**: الذي ينص على "ينبغي على التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة أنظمة المعلومات بالمؤسسة تستند إلى الاستراتيجية وأهداف المؤسسة"².
4. **المعيار 2120.A1**: "يجب على التدقيق الداخلي عند تقييمه للمخاطر المرتبطة بحوكمة المؤسسة والعمليات وبأنظمة المعلومات بالمؤسسة مع الأخذ بعين ما يلي: تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وفاعلية العمليات والبرامج، حماية الأصول واحترام القوانين والتنظيمات والإجراءات والعقود"³.

¹ IFACI. (2016), **Op.cit**, p.12

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p.49

³ Ibid, p.51

5. المعيار **2130.A1**: "على التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الوضعيات الرقابية من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بالحوكمة والعمليات التشغيلية الأخرى وبأنظمة المعلومات بالمؤسسة. ويجب أن تفسر هذه التقييمات الجوانب التالية: تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج، حماية الأصول واحترام القوانين والتشريعات والقواعد والإجراءات والعقود"¹.

كما عمل الإطار المرجعي على التفصيل في العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والحوكمة على ضوء دلائل التطبيق العملي التالية:

- دليل التطبيق العملي **MPA 2110.1** "تعريف حوكمة الشركات": في ظل تعدد الأطر التنظيمية المحددة لمفهوم الحوكمة إلا أنها تؤكد على المكانة المتميزة للتدقيق الداخلي في هيكل الحوكمة، إذ له الصلاحية الكاملة في فحص وتقييم هيكل الحوكمة بالمؤسسة وبطريقة رسمية وكذلك طرق تصميمه وتقييم مدى فعالية عمليات الحوكمة"².

- دليل التطبيق العملي **MPA 2110.2** "علاقة حوكمة الشركات بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية": تنص الإرشادات الواردة بهذا الدليل العملي باختصار على ضرورة يأخذ المدقق الداخلي في الحسبان طبيعة العلاقات القائمة بين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة عند تقييمه لعمليات الحوكمة، وأن يسعى دائماً على الفهم الجيد لتلك العلاقات، وأن يركز في مهمات التدقيق لعمليات الحوكمة على تقييم مختلف الضوابط الرقابية ذات العلاقة بالحوكمة (مثلاً الرقابة المرتبطة بالمعلومة المالية، عمليات إدارة المخاطر، المطابقة للقوانين والتنظيمات،...) والاحتياط من الأحداث التي لها أثر سلبي على تحقيق استراتيجيات وأهداف وغاية المؤسسة أو اكتشافها، والاستفادة من نتائج مهمات تدقيق سابقة لعمليات الحوكمة"³.

- دليل التطبيق العملي **MPA 2110.3** "تقييمات حوكمة الشركات": تنص الإرشادات الواردة بهذا الدليل العملي باختصار على⁴:

- إن عمل المدقق في إطار حوكمة الشركات لا بد أن يكون في إطار متفق عليه من قبل الإدارة ومجلس الإدارة.

¹ IFACI. (2016), **Op.cit**, p. 14

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p.159

³ Ibid, p.161

⁴ Ibid, pp.162-164

- يساهم التدقيق الداخلي في تقييم ممارسات الحوكمة وفي تحسينها، والقاعدة العامة تنص على أن المدقق الداخلي يوفر تقييمات مستقلة وموضوعية عن التصميم التشغيلي لعمليات الحوكمة وعن مدى فعاليتها.
- بإمكان المدقق أن يوفر خدمات استشارية ويقدم آراء من أجل تحسين عمليات الحوكمة.
- بإمكان المدقق مساعدة مجلس الإدارة في إجراء تقييماتها لممارسات الحوكمة.
- يقوم المدقق بإعداد خطة تدقيق قائمة على أساس المخاطر وعليه أن يأخذ في الحسبان كل المخاطر المهمة القائمة بعمليات الحوكمة التي تم تحديدها من طرف المجلس والإدارة العليا. وينبغي أن تتضمن خطة التدقيق عمليات الحوكمة التي يتم معالجتها وفقا لطبيعة التقييمات التي سيتم إجراؤها.
- إن تقييمات المدقق لعمليات الحوكمة تقوم على أساس المعلومات التي تم التحصل عليها جراء العديد من مهمات التدقيق المنفذة، كما يجب عليه أن يأخذ في الحسبان:
 - ✓ نتائج مهمات تدقيق مرتبطة بعمليات حوكمة الشركات.
 - ✓ قضايا الحوكمة الناشئة من عمليات التدقيق.
 - ✓ نتائج أعمال أطراف داخلية وخارجية ذات العلاقة بعمليات الحوكمة.
 - ✓ معلومات أخرى تخص إشكالات الحوكمة كأبي وقائع تشير إلى أن هناك فرص لتحسين عملية الحوكمة.
- جراء مراحل التخطيط والتقييم والتقرير على المدقق أن يكون واعيا بالطبيعة الاحتمالية للنتائج، وضمان التواصل الدائم مع المجلس والإدارة العليا.
- لضمان فعالية التدقيق الداخلي بصفته طرفا ضروريا في عمليات الحوكمة، على المجلس والإدارة العليا أن تشرف على برنامج ضمان وتحسين الجودة بما في ذلك التقييمات الخارجية.

خلاصة الفصل

في ظل التطورات التي شهدتها مهنة التدقيق الداخلي والتي أثمرت عن تطور أدواره، حيث أصبحت أعماله مركزة بشكل واضح حول الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. ولقد عزز الإطار المرجعي الدولي تلك الأدوار عقب تفصيلها من خلال جملة من المعايير ودلائل التطبيق العملي.

فالنسبة لعلاقته بالرقابة الداخلية، يشكل التدقيق الداخلي جزءا من منظومة الرقابة الداخلية، وفي إطار ممارساته يسعى إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية ويعطي ضمانات للإدارة حول السير السليم للوضعيات الرقابية ودرجة فعاليتها ويشجع على التحسين المستمر بما وله كل الصلاحية في إبداء آراءه حول درجة ملائمتها.

أما عن علاقته بإدارة المخاطر، فمن المنطقي ان تتولى الإدارة العليا مسؤولية إدارة المخاطر بالمؤسسة في حين يتولى التدقيق الداخلي تقييم مدى فعالية وملائمة عمليات إدارة المخاطر ويساهم في تحسينها ويعطي ضمانا للإدارة العليا بأن المخاطر المهمة مفهومة وتم التحكم فيها.

وعن علاقته بالحوكمة، يعد التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات الداخلية في هيكل الحوكمة، وفي نفس الوقت يساهم التدقيق في توفير تقييمات موضوعية عن مدى ملائمة هياكل الحوكمة ومدى فعالية ممارساتها ويبدى بتوصيات تقضي بتحسينها. كما يكون بإمكانه توفير خدمات استشارية وآراء حول التصميم التشغيلي لعمليات الحوكمة.

لكن الإشكال الذي يطرح نفسه في هذا المقام، كيف بإمكان التدقيق الداخلي الامتثال لأدواره اتجاه عملية

الرقابة الداخلية أو إدارة المخاطر أو الحوكمة في ظل غياب إجراءات رسمية تنظم سير تلك العمليات بالمؤسسة؟

الفصل الرابع:

الإطار المرجعي الدولي كمرجعية متكاملة
لقياس جودة التدقيق الداخلي.

تمهيد

يحرص الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية على تعزيز مفهوم الجودة في الممارسات المهنية التدقيق الداخلي، وجعل من تأكيدها وتحسينها من السمات الواجب توافرها لدى ممارسي المهنة. وبذلك فقد أكد الإطار على ضرورة أن تتوافق طريقة مزاولة أنشطة التدقيق مع ما هو مطلوب ضمن عناصره. من أجل تحقيق ذلك التوافق، وفر الإطار سلسلة من المعايير المندرجة تحت مجموعة برنامج ضمان وتحسين الجودة 1300 التي تؤكد على إلزامية تقييم أنشطة التدقيق وتقدير مدى توافرها مع أخلاقيات المهنة وكذلك المعايير المهنية وذلك وفقا لطريقتان ممنهجتان وهما التقييم الداخلي والتقييم الخارجي.

وتتجسد أهمية برامج ضمان وتحسين الجودة من الناحية العملية في كونها تبرر وتبين أن عناصر الإطار المرجعي تشكل مرجعا متكاملا وكافيا وكفيلا على قياس أداء نشاط التدقيق الداخلي والحكم على مستوى جودته.

بغية التعمق في جوانب هذا المتغير من الدراسة، خصصنا الفصل الرابع بمباحثه الثلاثة للحديث عن:

- المبحث الأول: أهمية برامج ضمان وتحسين الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.
- المبحث الثاني: محددات العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة على ضوء متطلبات الإطار المرجعي الدولي.
- المبحث الثالث: طرق قياس جودة التدقيق الداخلي في ظل العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة.

المبحث الأول: أهمية برامج ضمان وتحسين الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

ظهرت في الآونة الأخيرة العديد من المفاهيم المستخدمة في وصف جودة التدقيق الداخلي من بينها: ضمان (تأكيد) الجودة، تحسين الجودة، القيمة المضافة، برامج ضمان وتحسين الجودة. وعليه سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى دلالات تلك المفاهيم وإبراز أهميتها في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: مفهوم الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي

الفرع الأول: تعريف الجودة

يعتبر مصطلح الجودة من المصطلحات الأكثر تداولاً في الحياة اليومية والتي تعني عموماً الأفضل والمميز والأحسن. من الناحية اللغوية؛ تشير معظم المعاجم إلى أن الجودة تعني الامتياز الذي يعتبر مؤشراً لتحديد قيمة الشيء¹. أما من الناحية العملية، فقد اتخذ مصطلح الجودة نصيبه الكافي من التعريفات ومن قبل رواد الجودة الشاملة، حيث عرفت الجودة سنة 1951 من قبل جوران Juran بأنها "مدى ملائمة المنتج" وعرفت من قبل كروسبي Crosby سنة 1979 بأنها "المطابقة مع المواصفات"، وفي سنة 1984 عرفت من قبل إيشيكافا Ishikawa على أنها "القدرة على إرضاء العميل"².

تعكس هذه التعاريف وبأخذ تسلسلها الزمني التطور الذي شهده مفهوم الجودة الذي كان ينحصر على خصائص المنتج ليصبح مفهومها مركزاً على تحقيق توقعات العملاء وحتى باقي الأطراف ذات المصلحة. وعليه نجد التعريف السائد للجودة وفقاً لآخر إصدارات المواصفة ISO 9000 : 2005 الخاصة بمبادئ ومصطلحات نظام إدارة الجودة على أنها "قدرة مجموعة الخصائص الجوهرية لمنتج أو عملية أو نظام على إرضاء متطلبات الزبائن وباقي الأطراف ذات المصلحة"³.

على الرغم من التعاريف المحكمة والمصممة لوصف مفهوم الجودة إلا أنها تبقى نسبية. فالجودة ليست النهاية في حد ذاتها ولكنها وسيلة من خلالها يتم الحكم على المنتج بأنه يطابق المواصفات الموضوعية ويحقق تطلعات الأطراف ذات المصلحة.

¹ شاكراً مجيد سوسن والزيادات محمد عواد، إدارة الجودة الشاملة: تطبيقات في الصناعة والتعليم، ط1، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص. 15

² Détrie.P, **Conduire une Démarche Qualité**, 4^{ème} édition, édition d'Organisation, Paris, France, 2001, p.20

³ NF EN ISO 9000, **Systèmes de Management de la Qualité: principes essentiels et vocabulaire**, AFNOR, Paris, 2005, p. 07

الفرع الثاني: مفهوم جودة التدقيق

تعدد التعاريف التي يتلقاها مصطلح "جودة التدقيق" وتتنوع وجهات النظر المحددة لخصائصها، ويرجع ذلك وفقا لبعض المتخصصين إلى¹:

– أن التدقيق يقدم خدمات التي لا يمكن اختبارها مقدما، على خلاف السلع المادية التي لا يمكن اختبارها.

– صعوبة وضع حدود واضحة النطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة التدقيق، نظرا لنسبية المفهوم العام للجودة.

– هناك صعوبة في قياس جودة التدقيق إلا بعد إتمام عملية التدقيق لعدم وجود مقاييس محددة بالإضافة عدم توافر الخبرة الكافية عند المستفيدين من هذه الخدمة.

من أبرز التعاريف التي يتلقاها هذا المصطلح، نذكر ما يلي:

– يعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين جودة التدقيق على أنها تطبيق المعايير المهنية للتدقيق وما تتضمنه من قواعد وآداب السلوك المهني. فالالتزام بالمعايير يعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بأعمال التدقيق أما قواعد السلوك المهني فتتمثل في المستويات المقبولة لجودة سلوك المدقق².

– يعرفها أيضا اتحاد المحاسبين الدولي IFAC جودة التدقيق على ضوء المعيار 220 بأنها تتمثل في كل السياسات والإجراءات المطبقة في شركة التدقيق للتحقق من أن أعمال التدقيق قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها³. وتنبع أهمية جودة التدقيق في تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية التي توفر إرشادات كافية لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية⁴.

¹ اللهيبي إسرائ كاظم عبيد حسن وخلف صلاح نوري، "أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، العراق، 2013، ص.264 (بتصرف)

² أوصيف لخضر، "طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار 2100 (طبيعة العمل)"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص.159

³ اللهيبي إسرائ كاظم عبيد حسن وخلف صلاح نوري، مرجع سابق، ص.264

⁴ المرجع أعلاه، ص.265

- وهناك من أكد على أن مفهوم جودة التدقيق مقترن بمفهومي الكفاءة والفاعلية¹، بحيث تتحدد كفاءة التدقيق وفاعليته من حيث قدرته على تحقيق أهداف التدقيق وإنجاز مهماته والقيام بمسؤولياته بمصداقية وثقة ودقة وبأقل تكلفة بما ينسجم مع القوانين والتعليمات المعتمدة².
 - وآخرون ربطوا مفهوم جودة التدقيق بما مدى تحقق سلسلة من العوامل التنظيمية (التخطيط، التقييم، تحديد الإجراءات، التنفيذ) والعوامل السلوكية (تحديد أعضاء الفريق، الاستقلالية، الأمانة) والعوامل العملية (الالتزام بالمبادئ والمعايير المهنية) والعوامل الشخصية (الكفاءة العلمية، الاختصاص المهني، الخبرة، التدريب)³.
- بناء على التعاريف السابقة، يتضح بأنها أعطت وصفا كافيا لكيفية تحقيق جودة التدقيق ولكن دون أن تذكر الجهات أو الأطراف المستفيدة من جودة التدقيق. وعليه يمكن أن نصيغ التعريف التالي لجودة التدقيق؛ تتحقق جودة التدقيق من خلال الالتزام بالمعايير المهنية المرتبطة بأعمال التدقيق وبمعايير السلوك المهني للمدقق في حد ذاته من أجل إرضاء متطلبات الأطراف ذات المصلحة لنشاط التدقيق.

الفرع الثالث: أهمية جودة التدقيق الداخلي وعلاقتها بمفهوم القيمة المضافة

1. تعريف جودة التدقيق الداخلي: توصف جودة التدقيق الداخلي على أنها "تتحقق من خلال الالتزام بميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وتنفيذ أنشطة الداخلي بما يتفق مع معايير التدقيق الداخلي والعمل على متابعة التطوير المهني للمدققين الداخليين بشكل مستمر وكذلك التحسين المستمر في ممارسات وأساليب التدقيق الداخلي"⁴. كما عرفت على أنها "المسؤولية التي تقع على عاتق مسؤول التدقيق الداخلي لتحقيق توقعات الأطراف ذات المصلحة مع الالتزام في الوقت ذاته بالأخلاقيات المهنية الخاصة وتحقيق التوافق مع المعايير"⁵. وعرفت بشكل آخر على أنها "تشكل جودة التدقيق الداخلي تحديا

¹ Benoit, P, *Qualité de l'Audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance de l'organisation*, édition Boeck, Paris, France, 2011, p. 10

² الشرايري جمال عادل، "سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك الأردنية"، مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 31، العدد 01، سوريا، 2009، ص. 54

³ التميمي جمانة حنظل، "العوامل المؤثرة على جودة العملية التدقيقية -دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 05، العدد 10، العراق، 2013، ص. 207-208 (بتصرف)

⁴ زريقات قاسم محمد، "أثر دليل الحوكمة المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 02، الأردن، 2011، ص. 210

⁵ برادهان نيناد، "ضمان الجودة: الطريق إلى تحقيق التميز في التدقيق الداخلي"، مجلة المدقق الداخلي -الشرق الأوسط، عدد شهر جوان، الإمارات العربية، 2017، ص. 17

على مسؤول التدقيق الداخلي، تتحقق عند القدرة على تحقيق التوافق في الالتزام بتحقيق تطلعات الأطراف ذات المصلحة والالتزام بالمسؤولية المهنية المرتبطة بالمطابقة للمعايير¹. وتعرف أيضا على أنها "تتطلب جودة التدقيق الداخلي إيجاد مقارنة نظامية ومهيكلية من طرف المهنيين وتعكس درجة التوافق بين أفضل الأشخاص وأفضل الأنظمة والرغبة في الامتياز، وترتبط بمدى إجبارية الاستجابة لمتطلبات الزبائن والمسؤوليات المهنية المتعلقة باحترام المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"². تتفق كل التعاريف السابقة على أن جودة التدقيق الداخلي تتحقق من خلال قدرة المدقق الداخلي على تحقيق التوافق بين الاستجابة لتوقعات الأطراف ذات المصلحة وبين إبداءه العناية المهنية اللازمة على الالتزام بأخلاقيات المهنة وبالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

2. **دواعي الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي:** تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بجودة التدقيق الداخلي، نظرا للاعتراف المتزايد بأهمية ومكانة التدقيق الداخلي في ضمان الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات خصوصا من قبل لجنة التدقيق والإدارة التنفيذية، ولقد أكد على ذلك مكتب التدقيق العالمي PWC الذي أشار على ضرورة امتثال التدقيق الداخلي لمسؤولياته اتجاه عمليات الحوكمة بما يضمن الشفافية في الاستجابة لمتطلبات الأطراف ذات المصلحة. وهذا يفرض على المدققين الداخليين الارتقاء إلى أعلى درجات من الجودة، وأن يولوا الاهتمام الكافي بتقييم أعمالهم ويضمنوا تحسين فعاليتها. كما يجب على المدققين الداخليين أن يبدوا رأيهم حول درجة مطابقتهم مع متطلبات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وأن يسهموا فعلا في تحسين جودة أعمالهم³. كما أكد أيضا مكتب التدقيق العالمي KPMG على ضرورة إبداء المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة لتحقيق الجودة في أعمالهم، من أجل توفير ضمانات كافية حول سير عمليات إدارة المخاطر ذلك أن التدقيق الداخلي يمثل الإدارة العليا وعمليات الرقابة وكل عمليات الإشراف داخل المؤسسة⁴. كما يجب قياس تلك الجودة بالتركيز على سؤال مفتاحي وهو: "ما هي القيمة المضافة التي يوفرها التدقيق الداخلي للأطراف ذات المصلحة؟"

¹ IIA, « **IPPF : Quality Assurance and Improvement Program- practice guide** », March 2012, p.02, Folder found on: www.globaliaa.org/standards-guidance (retrieved on June 18, 2017)

² <http://www.svir.ch/fr/assurance-de-la-qualite/la-qualite-de-laudit-interne> (consulté le 12/06/2017)

³ Driessen.J & Wakkerman.B , « **Internal Audit : asses the quality of your internal audit function** », 2015, p.01. work paper found on : www.pwc.nl (retrieved on June 18, 2017)

⁴ KPMG, « **Quality Assessment of Internal Auditing** », May 2016, p.02. Work paper found on : <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/ch-quality-assessment-internal-auditing-en.pdf> (retrieved on June 18, 2017)

3. علاقة جودة التدقيق الداخلي بمفهوم القيمة المضافة: كثيرا ما يقترن الحديث عن جودة التدقيق الداخلي بمفهوم القيمة المضافة التي يوفرها للأطراف ذات المصلحة. فإضافة القيمة تعني تحسين الفرص لتحقيق أهداف المنظمة وتحديد التحسينات الممكنة في العملية التشغيلية أو تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بخدمات التأكيد وخدمات الاستشارة التي يوفرها التدقيق الداخلي. كما يتضح ذلك عند مساعدة الإدارة على تحسين أعمالها، ومن أبرز العوامل التي تساعد المدقق على خلق القيمة هي¹:

- التركيز على طرق إضافة قيمة للمؤسسة بدلا من الاكتفاء عن الإبلاغ عن حالات عدم المطابقة للإجراءات والسياسات الموضوعية.
 - الاستباقية في التصحيح الآني للأخطاء المكتشفة بدلا من إقرارها ضمن تقرير التدقيق.
 - المشاركة في تحديد المخاطر وكذلك في اقتراح أساليب التعامل معها.
 - تبني مقاربات في التدقيق تتسم بالمرونة والقابلية للتكيف من أجل مواكبة تغيرات بيئة الأعمال.
 - عدم الاكتفاء بالاعتماد على الكفاءات الذاتية والسعي نحو الحصول على مساعدة الاستشاريين المتخصصين عند الضرورة.
 - التطلع على الاحتياجات المستقبلية للمؤسسة وتطوير خبرة التدقيق الداخلي في ذلك.
 - القدرة على تلخيص المواقف الجديدة بسرعة وتقديم توصيات صائبة.
 - إبلاغ صانعي القرار بالنتائج الأكثر احتمالا للقرارات المقترحة، وإبداء آراء ملائمة حول نتائج القرارات المتخذة.
 - تحقيق التغييرات التي تعمل على تحسين العمليات وتعزيز من فعالية المؤسسة.
- لمعرفة القيمة المضافة الناتجة عن التدقيق الداخلي فإنه من الواجب تقييم دور التدقيق الداخلي ومن ثم تقدير القيمة المضافة التي يوفرها²، وهذا ما يتطلب مراعاة جملة من الاعتبارات، أبرزها:
- التعريف بسلسلة قيمة نشاط التدقيق الداخلي: تعتبر الإدارة العليا المستفيد الأول من خدمات التدقيق الداخلي نظرا لما يحققه من قيمة مضافة عن طريق تقديم جملة من الخدمات التأكيدية

¹ Marais.M, « Quality Assurance in Internal Auditing: an essential tool in ensuring that the expectations of The users of internal auditing service are met », Southern African Business Review, vol 08, N°03, University of South Africa, Pretoria, 2004, p.60

² Nagy .A.L & Cenker W.J, « International Audit Professionalism and Section 404 Compliance : the view of chief executives from Northeast Ohio », Managerial Journal of Auditing, issue 11, USA, 2007, p. 44

والاستشارية وتحسين كفاءة وفعالية الأعمال المحققة وضمان التزام الإدارات التشغيلية بمتطلبات الحوكمة والإدارة السليمة. وهذا ما جعل المستفيد من خدمات التدقيق يتخطى حتى إلى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة ليشمل المدقق الخارجي والمساهمين والزبائن والموردين والأسواق المالية بمعنى جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة التي تشكل ما يمكن أن نطلق عليه سلسلة القيمة لنشاط التدقيق الداخلي¹.

- تحديد توقعات أطراف سلسلة القيمة بما يمكن من إضافة قيمة.
- تحديد الطاقات والموارد اللازمة لمنهج القيمة المضافة.
- تقييم مهارة وأنشطة التدقيق بما يتناسب مع منهج إضافة القيمة².

المطلب الثاني: حاجة التدقيق الداخلي إلى ضمان الجودة.

الفرع الأول: تعريف ضمان الجودة

يعتبر مصطلح "ضمان الجودة" من الأدبيات المتداولة في مجال أنظمة إدارة الجودة، ظهر استخدامها في الصناعات التحويلية، ولكن سرعان ما انتقل تطبيقها إلى قطاعات أخرى بما في ذلك التدقيق الداخلي. يضم ضمان الجودة مجموعة من الأنشطة المنظمة والممنهجة ذات طابع وقائي، تساعد على تحقيق نتيجة معينة (منتج ذو جودة عالية)، كما تهدف إلى تحديد ما إذا كان المنتج يتوافق مع توقعات العميل³. ويعرف أيضا ضمان الجودة بأنه "تصميم وتنفيذ نظام يتضمن إجراءات للتأكد من الوفاء بمتطلبات الجودة"⁴. ويعرف بأنه "مجموعة النشاطات المقررة والمنظمة والمطبقة في إطار نظام الجودة، ظهرت حسب الحاجة لتوفير الثقة اللازمة في كيان معين (منظمة بمنتجاتها وخدماتها وعملياتها) حتى تفي بمتطلبات الجودة ثم المحافظة عليها والارتقاء بها"⁵.

¹ Andrew.D. Barley et al. (2003), **Op.cit**, p.102

² خليل عبد اللطيف، "نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة بالتطبيق على البنوك التجارية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، 2003، ص. 410

³ Sally-Anne. P, **Internal Audit Quality : developing a quality assurance and improvement program**, published by John Wiley & Sons, USA, 2014, p.16

⁴ عبد المغني هشام، "أثر الجودة والاعتماد على تطوير وتحسين المؤسسات التعليمية"، المؤتمر السنوي السابع: أثر الجودة والاعتماد في التعليم، المملكة المغربية، 07 و08 ديسمبر 2015، ص.02

⁵ شرقي خليل، "دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء مؤسسات التعليم العالي - دراسة لآراء عينة من الأساتذة في كليات الاقتصادية بالجامعات الجزائرية"، رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016، ص.27

يتضح على ضوء التعاريف الواردة بأن ضمان الجودة هو المصطلح الذي يستخدم للتعبير عن الإجراءات المتخذة لتأكيد الاستجابة لمتطلبات الجودة والاستمرار في تحسينها.

الفرع الثاني: من ضمان الجودة إلى تحسين الجودة

بناء على ما ورد في العنصر السابق؛ يتضح بأن ضمان الجودة هو الطريق الذي يضمن تحقيق تحسين الجودة، وتحسين الجودة في حد ذاته بمثابة عملية رائدة لأنشطة ضمان الجودة من خلال قدرتها على تحقيق منتج ذو جودة عالية يحقق توقعات العميل أو يفوقها¹.

من الناحية الاصطلاحية يعرف تحسين الجودة على أنه جزء من الإدارة اليومية لعمليات المؤسسة يسعى إلى تحقيق أفضل مستويات أدائها. تستدعي القيام بدراسة نظامية لمحددات أداء عملياتها ومختلف تدفقاتها ومتغيرات البيئة المحيطة بها بغية الوقوف أمام الأنشطة التي لا تضيف قيمة معتبرة وتشكل مصدراً لهدر الموارد بها واتخاذ أفضل القرارات بشأنها (التعديل أو الإلغاء) بما يساهم في الرفع من كفاءة وفعالية العملية، مع ضرورة الحرص على أن تكون عملية التحسين دائمة بمعنى عدم الاكتفاء بالأداء الحالي ولكن السعي نحو بذل جهود أكبر لتحقيق مستويات أداء أفضل. وتبرز أشكال التحسين المستمر في²:

- تعزيز القيمة المضافة للزبون من خلال منتجات أو خدمات جديدة ومعدلة.
- تحسين الإنتاجية والأداء التشغيلي نتيجة للقيام بأعمال أفضل (تقليل في الأخطاء، تقليل نسبة الفاقد، تحسين بيئة العملية، توفير شروط الأمان في بيئة العملية،... وغيرها).
- تحسين مرونة العملية واستجابتها ووقت دورتها.

من خلال هذا التعريف يتضح بأن تحسين الجودة هو جزء من الأعمال اليومية للأفراد داخل المؤسسة التي تهدف إلى خلق قيمة مضافة مستمرة تفوق توقعات الزبون وحتى باقي الأطراف ذات المصلحة.

في مجال التدقيق الداخلي، كثيراً ما يرتبط مفهوم تحسين الجودة بجانبين وهما³:

- تحسين معرفة المدققين الداخليين للمعايير الدولية للممارسة المهنية.

¹ Sally-Anne. P, **Op.cit**, p.16

² جيمس إيفان وجيمس دين؛ تعريب سرور علي إبراهيم سرور، الجودة الشاملة: الإدارة والتنظيم والاستراتيجية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص.46

³ Marais.M, **Op.cit**, p.57

- القدرة على إثبات المطابقة والتوافق مع المعايير أمام زبائن التدقيق الداخلي وباقي الأطراف ذات المصلحة.

الفرع الثالث: مفهوم ضمان جودة التدقيق الداخلي

يقصد بضمن الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي كل الإجراءات المتخذة من قبل مسؤول التدقيق الداخلي التي تؤكد تحقق الجودة من خلال القدرة على إحداث التوافق في الاستجابة لتطلعات الأطراف ذات المصلحة وبين المطابقة للمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة، مع ضرورة الاستمرار في تحسينها. ويشكل ضمان جودة التدقيق الداخلي في حد ذاته تحديا هاما ومطلبا جوهريا في ممارسة هذه المهنة نظرا للتأثير الهام لممارسات التدقيق الداخلي على عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ووفقا لما تقتضيه المعايير الجديدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، التي تحرص على ضرورة الالتزام بمتطلبات الجودة من طرف كل شخص يزاول هذه المهنة من أجل ضمان تحققها¹. للتأكد من مدى استجابة التدقيق لمتطلبات ضمان الجودة، لا بد من الإجابة عن الأسئلة التالية²:

- هل يستجيب قسم التدقيق الداخلي إلى المتطلبات الحالية للجودة؟
 - هل يوفر قسم التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة؟
 - هل يستجيب قسم التدقيق الداخلي للمعايير الدولية للممارسة المهنية؟
 - أين يتموقع التدقيق الداخلي من عمليات تحسين الجودة؟
- تبعاً لذلك عمل معهد المدققين الداخليين على تنظيم متطلبات جودة نشاط التدقيق الداخلي وحرص على ضرورة الاستجابة لها أو تحقيقها من قبل كل مدقق داخلي على ضوء "برنامج ضمان وتحسين الجودة".

المطلب الثالث: أهمية برامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي

الفرع الأول: تعريف برنامج ضمان وتحسين الجودة

برنامج ضمان وتحسين الجودة عبارة عن عملية مستمرة موجهة لتقييم فعالية وفاعلية ووظيفة التدقيق الداخلي والتعريف بمختلف فرص التحسين الممكنة. يهدف هذا النوع من البرامج إلى تحسين جودة مصالح التدقيق

¹ Valek.O, « La Qualité dans l'Audit Interne : condition pour une bonne gouvernance d'entreprise », revue Expert Focus, N° 04, Suisse, 2017, p.195

² <https://www.svir.ch/fr/assurance-de-la-qualite/services-asai> (consultée le 12/06/2017)

الداخلي وتحسين قيمها. كما تمكن هذه البرامج من تقييم مدى مطابقة وظيفة التدقيق الداخلي للإجراءات والمعايير والقيم وقواعد الأخلاقيات¹.

كما يعرف برنامج ضمان وتحسين الجودة على أنه وسيلة لتقييم جودة مصلحة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص مؤهلين في مجال التدقيق الداخلي ومن الأفضل أن يكونوا مستقلين، للوقوف على ما يلي²:

- التأكد من مدى التزام مصالح التدقيق الداخلي بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
 - تسهيل عملية التعريف بأعمال التحسين المستمر.
 - تقييم مستويات التقدم في مخططات التحسين.
 - إيجاد مقارنة تجمع بين التقييمات الداخلية وبين التقييمات الخارجية لأعمال مصالح التدقيق الداخلي.
 - كما يعرف برنامج ضمان وتحسين الجودة على أنه أداة مفتاحية لصيانة جودة عمليات التدقيق الداخلي وتطويرها وتنفيذ ذلك في إطار نضج عمليات التدقيق الداخلي، بغية تحقيق الأغراض التالية³:
 - تقييم مدى المطابقة للمعايير المهنية ولقواعد أخلاقيات المهنة.
 - تقدير فعالية وفاعلية التدقيق الداخلي.
 - التعريف بفرص تحسين التدقيق الداخلي.
- وينبغي عند إعداد برامج ضمان وتحسين الجودة الالتزام بما يلي⁴:
- أن يتم إعدادها وصيانتها من طرف مسؤول التدقيق الداخلي.
 - أن تغطي كل جوانب أنشطة التدقيق الداخلي وأن تتابع وبطريقة مستمرة فعالية كل تلك الجوانب.
 - أن يتم إعدادها بطريقة تسمح للتدقيق الداخلي من إضافة قيمة للمؤسسة ككل.

الفرع الثاني: طرق تحقيق برنامج ضمان وتحسين الجودة

يغطي برنامج ضمان وتحسين الجودة كل أشكال تقييمات أنشطة التدقيق الداخلي، تتم على شكل عمليات رسمية، منظمة بإجراءات واضحة كما تتم من طرف مراجعين ذوي كفاءة ويتمتعون بدرجة عالية من الاستقلالية. ويمكن الاستناد في ذلك باستشاريين متخصصين في عملية التقييم والاستفادة من خبراتهم، ويرتكز عمل تلك

¹ O'Loughlin C.J et Swanger.J, **Op.cit**, p.05

² **International audit Quality Assessment Framework**, published by HM Treasury, UK, May 2013, p.05. Folder Found on : www.hm-treasury.gov.uk (retrieved on June 16, 2016).

³ European Commission, « **Quality Assurance for Internal Audit** », discussion paper , N° 03, published by Public Internal Control, US, 2014, p.04

⁴ Marais.M, « **Quality Assurance in Internal Auditing : an analysis of the Standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors "IIA"** », Meditari Accounting Research, vol 12, issue 02, 2004, p.88, <http://dx.doi.org/10.1108/10222529200400017>

التقييمات على تقدير درجة المطابقة مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ومع المبادئ المرتبطة بتطبيق تلك المعايير¹، تتضمن هذه البرامج ثلاث أشكال²:

1. المتابعة المستمرة: تندرج ضمن الإجراءات والممارسات الجارية لتسيير وظيفة التدقيق الداخلي بحيث تتضمن كل أشكال المتابعة الجارية لوظيفة التدقيق وكل أشكال مراجعة وقيادة مؤشرات التدقيق الداخلي. كما تنطوي عمليات المتابعة المستمرة على العمليات والأدوات والمعلومات الضرورية لتقييم المطابقة مع قواعد الأخلاقيات والمعايير المهنية.
2. التقييمات الذاتية الدورية: يتم اللجوء إليها من أجل تقدير مدى المطابقة مع قواعد الأخلاقيات والمعايير، وتتضمن هذه التقييمات كلا من: ميثاق التدقيق الداخلي، الخطط، القواعد، الإجراءات، ممارسات التدقيق الداخلي بالإضافة إلى التشريعات والقوانين المعمول بها.
3. التقييمات الخارجية: التي يجب أن تتم على الأقل مرة كل خمس سنوات من طرف مقيم أو فريق تقييم مؤهل ومستقل ومن خارج المنظمة أو عن طريق إجراء تقييم ذاتي مفصل متبوع بمصادقة خارجية مستقلة.

الفرع الثالث: أهداف برامج ضمان وتحسين الجودة

تتمن الهيكلية الجديدة للإطار المرجعي التي تم إطلاقها خلال سنة 2015 برامج ضمان وتحسين الجودة من خلال إقرارها للمبادئ الأساسية العشرة التي تهدف بالإجمال إلى توجيه كل الجهود نحو إثبات فعالية التدقيق الداخلي ويتضح ذلك جلياً على ضوء المبدأ الذي ينص على "إثبات جودة التدقيق الداخلي والتحسين المستمر له"³. إن إعداد برامج ضمان وتحسين الجودة على مستوى أقسام التدقيق الداخلي يمكن من تحقيق قيمة وأهمية بالغة لتلك الأقسام من خلال⁴:

- تعزيز مفهوم التحسين المستمر في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.
- تقوية وتحسين درجة المطابقة للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي ورفع مستوى مهنية المدققين الداخليين.
- يمكن من تقييم الأداء العام لمصالح التدقيق الداخلي من خلال قياس مؤشرات الأداء المفتاحية وتحليلها.
- تعزيز المتابعة الفعالة لعمليات التدقيق الداخلي.
- تمكن من إجراء تقييمات منتظمة من أطراف خارجية ومستقلة لأعمال التدقيق الداخلي.

¹ Moller R.R. (2004), **Op.cit**, p.665

² O'Loughlin C.J et Swanger.J, **Op.cit**, p.06

³ Ibid, p.08

⁴ Ibid, p.17

- المساهمة في ضمان بأن مسؤول التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق والإدارة العليا لهم رؤية منسجمة مع الطموحات التي يجب أن تقوم بها أقسام التدقيق الداخلي.
- تحسين فعالية وفاعلية التدقيق الداخلي وتقوية قيمة مصالح التدقيق الداخلي.
- المساهمة في نجاح أعمال التدقيق الداخلي.

يتضح من خلال ما ورد في المبحث الأول أن برامج ضمان وتحسين الجودة هي الأداة التي تكفل تحقيق الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وتضمن له الالتزام المستمر بعناصر الإطار المرجعي الدولي. لكن لا تزال نتائج الدراسات والإحصاءات التي تقوم بها لجنة المعرفة المشتركة CBOK التابعة لمؤسسة البحوث بمعهد المدققين الداخليين IIARF ؛ تظهر بأن العديد من أقسام التدقيق الداخلي تبدي التزامها بالعديد من أجزاء المعايير وينسب مقبولة، بينما كانت تسجل معايير برنامج ضمان وتحسين الجودة أدنى نسبة تطبيق، وهذا ما توصلت إليه نتائج الدراسات التي تمت خلال سنة 2006 وحتى سنة 2010¹، وأكدت على ذلك نتائج الإحصاءات لسنة 2015²، وفصلت فيه نتائج الدراسة التي أجريت في سنة 2016³. والجدول الآتي يلخص تلك النتائج.

الجدول (04): نسب الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وفقاً للجنة CBOK.

السنة	الدرجة الإجمالية للالتزام بالمعايير	درجة الالتزام بالمعيار 1300
2006	معدل الالتزام بمعظم المعايير يتراوح بين 72% كأعلى نسبة مسجلة وبين 56% كأدنى نسبة مسجلة.	سجل المعيار 1300 أدنى نسبة تطبيق من إجمالي المعايير وقدرت النسبة بـ 34%
2010	هناك تحسن مقبول في الالتزام بمعظم معايير التدقيق الداخلي تتراوح في معظمها ما بين 78% وبين 63%	تحسن في نسبة تطبيق المعيار 1300 التي ارتفعت إلى 38%
2015	تتراوح ما بين 75% وبين 68%	بلغت نسبة الالتزام الإجمالية بالمعيار ما يعادل 35%
2016	لا توجد معطيات شاملة لكل المعايير	34% من عينة متكونة من 2478 مفردة، تطبق المعيار 1300 مع تباين درجة التطبيق: 37%: تطبيق كامل للمعيار 1300 36%: تطبيق جزئي للمعيار 1300 15%: غير مطابق لمعيار 1300 12%: لا تطبق المعيار على الإطلاق.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج دراسات لجنة CBOK لسنوات 2010 و 2015 و 2016.

¹ IIA, The IIA's Global Internal Audit Survey : A Component of The CBOK study – Core Competencies for Today's Internal Auditor (Report II), 1st printing, published by The IIARF, USA, 2010, p. 32

² Arther. P, « Auditing the Public Sector : managing expectations, delivering result », Sponsored by CBOK, published by the IIARF, USA, 2015, p.19

³ O'Loughlin C.J et Swanger.J, Op.cit, p.09

بناء على معطيات الجدول يتضح بأن هناك درجة التزام مقبولة بإجمالي المعايير المهنية للتدقيق الداخلي، لكن عندما يتعلق الأمر بمعايير برامج ضمان وتحسين الجودة، تعجز عن الالتزام الكامل. تكمن المشكلة في كثير من الحالات في صعوبة فهم المعايير الخاصة ببرامج ضمان وتحسين الجودة والقيمة التي تضيفها لأقسام التدقيق الداخلي وللمؤسسة ككل. وبذلك يوفر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية مجموعة من المحددات التي تساعد على فهم تلك المعايير وتسهيل تطبيقها والالتزام بها.

المبحث الثاني: محددات العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة على ضوء متطلبات الإطار المرجعي الدولي.

سنتعرض من خلال هذا المبحث إلى مختلف العناصر التي تمكنا من فهم سير برامج ضمان وتحسين الجودة وفي حدود ما يتطلبه الإطار المرجعي الدولي.

المطلب الأول: الإطار العام لعمل برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي

الفرع الأول: معايير برنامج ضمان وتحسين الجودة

وردت برامج ضمان وتحسين الجودة بصفة صريحة وواضحة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن معايير السمات وبالضبط في المجموعة 1300، وتناول المعيار الرئيس لهذه المجموعة 1300 المسمى ببرنامج ضمان وتحسين الجودة التصريح الآتي: "يجب على مسؤول التدقيق الداخلي إعداد برنامج لضمان وتحسين الجودة يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي ويحافظ عليه".

كتوضيح لما جاء في هذا المعيار ورد ضمن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية التفسير الآتي: يصمم برنامج ضمان وتحسين الجودة بطريقة تسمح بتقييم:

- مطابقة التدقيق الداخلي للمعايير.

- مدى احترام المدققين الداخليين لقواعد الأخلاقيات.

يسمح برنامج ضمان وتحسين الجودة في ضمان كفاءة وفاعلية نشاط التدقيق الداخلي والتعريف بفرص التحسين، كما يجب على مسؤول التدقيق الداخلي تشجيع مجلس الإدارة على الإشراف ومتابعة برنامج ضمان وتحسين الجودة¹.

¹ IIA. (2016) , Op.cit, p.07

على خلاف الإصدارات السابقة للإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، يؤكد الإصدار الحالي للإطار المرجعي على ضوء المعيار 1300 بأن مسؤول التدقيق الداخلي هو الطرف المكلف بإعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة بهدف تقدير مدى مطابقتها لأنشطته للمعايير الدولية للممارسة المهنية وكذلك لقواعد أخلاقيات المهنة، وتم استبعاد تعريف التدقيق الداخلي وتقدير المطابقة له. ذلك أن تعريف التدقيق يلخص أهم خصائص هذه المهنة ويحدد أهدافها، وليس من السهل من الناحية العملية تقدير مدى الامتثال لتلك الخصائص أو تقدير مدى تحقق تلك الأهداف، زيادة على ذلك فإن تلك الخصائص والأهداف متداولة ضمناً في المعايير.

كما يؤكد المعيار 1300 بأن برنامج ضمان وتحسين الجودة هو بمثابة المقاربة الذي أقرها الإطار المرجعي الدولي بغية تحقيق الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وتعزيز مفهوم التحسين المستمر فيها. وبذلك ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي عند إعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة السعي نحو غرس منهج منظم قائم على الجودة في عمليات التدقيق الداخلي وعدم الاكتفاء فقط بتقدير مدى للامتثال للمعايير المهنية أو للأخلاقيات، بل يجب متابعة الجودة على أساس القدرة على تحقيق توقعات الأطراف ذات المصلحة وتوفير قيمة مضافة لهم¹.

الفرع الثاني: مقومات فعالية برنامج ضمان وتحسين الجودة

على ضوء المعيار 1300 يتضح بأن برنامج ضمان وتحسين الجودة يعتبر بمثابة الأداة التي تمكن مسؤول التدقيق الداخلي من تقدير مستوى الجودة بأنشطة التدقيق الداخلي ويتيح له الفرصة على صياغة توصيات تحسينية ملائمة، غير أن فعالية برنامج ضمان وتحسين الجودة تتحدد من خلال قدرته على تقييم²:

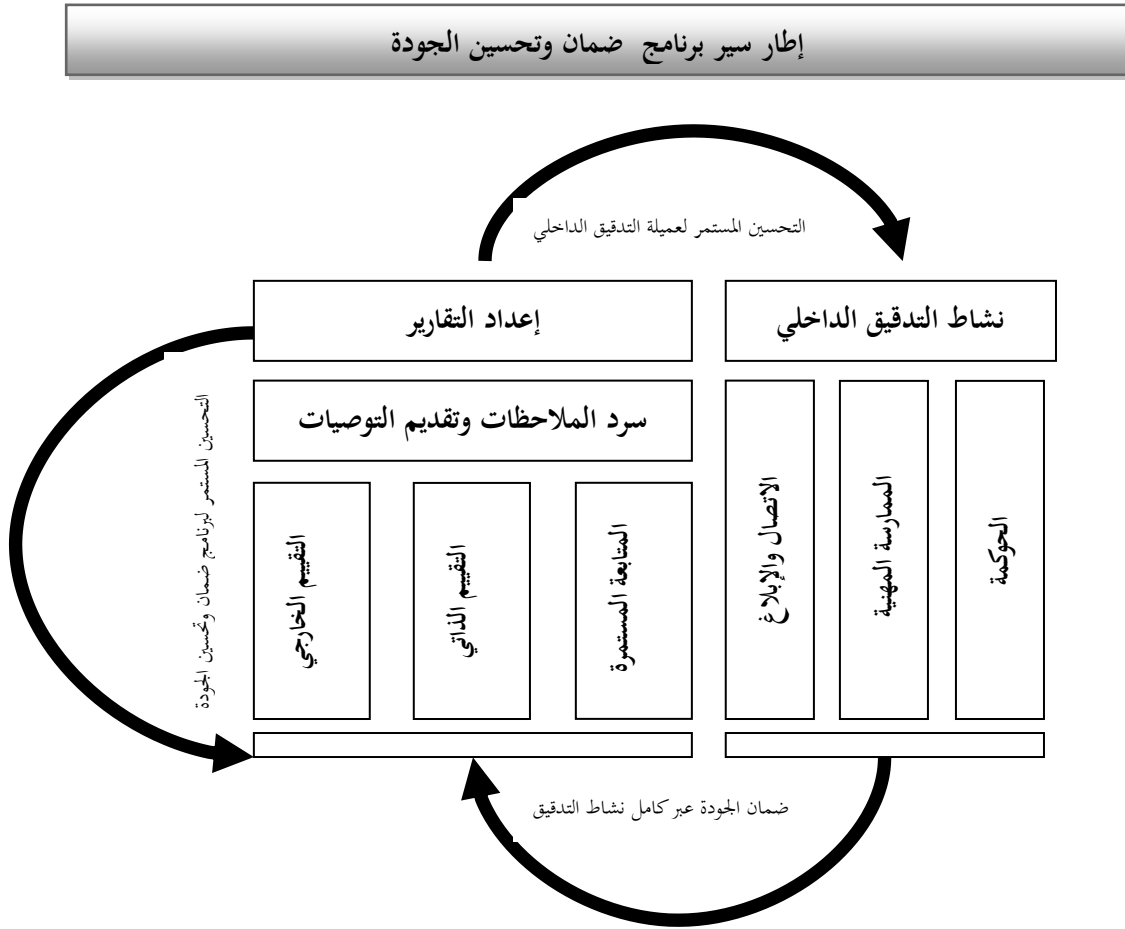
- مدى المطابقة للمعايير والأخلاقيات.
- مدى ملائمة ميثاق نشاط التدقيق الداخلي وغاياته وأهدافه وسياساته وإجراءاته.
- مدى مساهمة التدقيق الداخلي في عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة.
- مدى تغطية التدقيق الداخلي لكامل أجزاء المؤسسة.
- مدى المطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها وكذلك معايير الصناعة السارية المفعول والتي تعني التدقيق الداخلي.
- المخاطر التي ستؤثر على سير وتشغيل نشاط التدقيق الداخلي في حد ذاته.
- فعالية أنشطة التحسين المستمر واعتماد أفضل الممارسات.

¹ Sally-Anne.P, **Op.cit**, p.25

² IIA. (March , 2012) , **Op.cit**, p.03

- تقييم ما إذا كان التدقيق الداخلي يضيف قيمة ويحسن عمليات المؤسسة ويساهم في تحقيق الأهداف. إضافة إلى ذلك، تعرض الإطار المرجعي الدولي في إحدى إصداراته السابقة إلى التعريف بالإطار العام الذي يشغل فيه برنامج ضمان وتحسين الجودة من خلال الدليل التوجيهي المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة، وحدد من خلاله مختلف المستويات التي تعمل فيها هذه البرامج وتضمن فعاليتها، والشكل الآتي يوضح ذلك.

الشكل (05): الإطار العام لعمل برنامج ضمان وتحسين الجودة.



Source: IIA, « IPPF : Quality Assurance and Improvement Program- practice guide », March 2012, p .04 .Folder found on: www.globaliia.org/standards-guidance (retrieved on June 18, 2017)

يتضح من خلال الشكل أعلاه بأن الإطار الذي يعمل من خلاله برنامج ضمان وتحسين الجودة يغطي ثلاث جوانب رئيسية في أنشطة التدقيق الداخلي وهي الممارسات المهنية (الأدوار والمسؤوليات، خطة التدقيق القائمة على المخاطر، الضمانات المختلفة التي يوفرها التدقيق، إتمام المهام، الكفاءة والعناية المهنية، ضمان الجودة) وعمليات الحوكمة (ميثاق التدقيق، الإطار المرجعي الدولي، القوانين، جوانب الاستقلالية والموضوعية، إدارة

المخاطر، إدارة الموارد) وعمليات الاتصال والإبلاغ (إبلاغ النتائج، متابعة النتائج، الاتصال مع الأطراف ذات المصلحة)¹. كما يشير هذا الشكل أن برنامج ضمان وتحسين الجودة يهدف إلى تحقيق مستويات جودة عالية في كافة أنشطة التدقيق. ولا يمكن التوصل إلى ذلك إلا عن طريق اعتماد ثلاث آليات واضحة وهي: المتابعة المستمرة الداخلي والتقييم الذاتي الدوري والتقييم الخارجي. كما يؤكد هذا الشكل بأن برامج ضمان وتحسين الجودة تسعى إلى تعزيز مفهوم التحسين المستمر في كافة أنشطة التدقيق الداخلي بما في ذلك أنشطة إعداد برامج ضمان الجودة. بحيث يُراجع برنامج ضمان وتحسين الجودة هو الآخر سنويًا، وينبغي أن تجدد كل أجزاء البرنامج كلما تطلب الأمر ذلك، كما ينبغي أن تتضمن مدخلات مراجعة برنامج ضمان الجودة على الأقل العناصر الآتية²:

- نتائج تقييمات الجودة.
 - نتائج التغذية العكسية.
 - توصيات التحسين السالفة.
 - وضعية خطط الأفعال الناتجة عن التقييمات المدرجة ضمن برنامج ضمان وتحسين الجودة.
 - إجراءات المتابعة لتقييمات أو مراجعات سابقة.
 - المعايير والسياسات والإجراءات الجديدة التي تعني نشاط التدقيق الداخلي.
- إضافة إلى ذلك، لتأكيد فعالية برامج ضمان وتحسين الجودة ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يقوم بالصيانة الدورية والمراجعة المنتظمة لتلك البرامج للتأكد من مدى كفايتها وملائمتها للسياسات والإجراءات المعمول بها، وتقدير مستوى جودتها ومدى مساهمتها في توفير قيمة مضافة للمؤسسة ككل³. كما ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يشارك الإدارة العليا ومجلس الإدارة في الإشراف على سير تلك البرامج.

الفرع الثالث: اعتبارات تطبيق برنامج ضمان وتحسين الجودة على ضوء المعيار 1300

يوفر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الحالي على ضوء دلائله التطبيقية جملة من التوضيحات وحدد اعتبارات الالتزام بالمعايير، والتي تخدم بالدرجة الأولى مسؤول التدقيق الداخلي وتساعد على الامتثال التام للمعيار 1300، وتتناول هذه التوضيحات بصفة مختصرة ما يلي:

يستحسن أن يتضمن برنامج ضمان وتحسين الجودة كل المفاهيم الإدارية والتشغيلية لنشاط التدقيق الداخلي المصرحة في العناصر الإجبارية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، كما سيكون من المفيد جدا أن يتضمن

¹ IIA, « IPPF : Quality Assurance and Improvement Program- practice guide », March 2012, p. 12. Folder found on: www.globaliaa.org/standards-guidance (retrieved on June 18, 2017)

² Ibid, p.13

³ Sally-Anne.P, Op.cit, p.41

برنامج ضمان وتحسين الجودة أفضل الممارسات الرائدة في مجال هذه المهنة. وعليه، ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يأخذ بالمعرفة الكاملة والفهم الكافي للعناصر الإجبارية للإطار المرجعي خصوصا ما تعلق الأمر بالمعايير وقواعد الأخلاقيات. كما يجب عليه أن ينظم لقاءات مع مجلس الإدارة والإدارة العليا لمناقشة أهمية برامج ضمان وتحسين الجودة وإقناعها بضرورة دعمها ومساندتها في ذلك. وبإمكان مسؤول التدقيق الداخلي عند إعداده وتطويره لبرنامج ضمان وتحسين الجودة الاستفادة من أعمال مماثلة ورائدة في هذا المجال¹.

أما عن اعتبارات التطبيق التي حددها الدليل التطبيقي المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة، فقد تناولت ما يأتي²:

- إنه من المناسب عند إعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة أن يعزز مفهوم الجودة في نشاط التدقيق الداخلي وفي عملياته التشغيلية، غير أن هذا لا يتوقف بمجرد تقييم مدى المطابقة للمعايير ولقواعد الأخلاقيات؛ فبرنامج ضمان وتحسين الجودة يتطلب إعداد منهجية التقييم وتعزيز فعلا مفهوم الجودة وتمكن من تقدير مدى المطابقة للمعايير. وأن تضمن هذه المنهجية تحقق التحسن المستمر لأنشطة التدقيق الداخلي.

- لا يتوقف عمل برنامج ضمان وتحسين الجودة عند إجراء تقييمات المطابقة للمعايير وللأخلاقيات، بل يجب أن تتضمن تقييمات تمكن من تقدير فعالية وفاعلية نشاط التدقيق الداخلي بما يساعد على التعريف بفرص التحسين الممكنة.

- على مسؤول التدقيق الداخلي أن يقوم بمراجعة برنامج ضمان وتحسين الجودة وأن يقوم بتحسينه كلما تطلب ذلك كتطور درجة نضج قسم التدقيق الداخلي، تغير الظروف التي ينشط فيها التدقيق الداخلي. كما يمكن أن يتم مراجعة برنامج ضمان وتحسين الجودة لتأكيد الاستمرار في تحقيق فعالية وفاعلية نشاط التدقيق بما يضمن تحقيق القيمة المضافة لكل الأطراف ذات المصلحة.

- عند تطبيق المعيار، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يأخذ في الحسبان متطلبات المعايير المتبقية من المجموعة (1311، 1312، 1320، 1321، 1322) وأن يبدي اهتمامه على الالتزام بها.

كما تعرض دليل التطبيق العملي MPA 1300-1 إلى مجموعة من الإرشادات العملية تتداخل واعتبارات التطبيق السالفة، وأشار إلى أنه في حالة تعذر مسؤول التدقيق الداخلي عن إعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة بإمكانه أن يسند هذه المهمة إلى أحد الأطراف التابعين لدائرته، حتى أنه بإمكانه فتح مصلحة أو وظيفة خاصة

¹ II.A. (January 01, 2017), Op.cit, pp.43-44

² Ibid, pp.44-45

في دائرته (حالة المؤسسات الكبيرة أو مؤسسة متعددة الفروع والمواقع)، تنشط بطريقة رسمية وبمسمى "ضمان وتحسين الجودة"، وبرعاية إطار ذوي كفاءات ملائمة في ذلك، يهتم بالتسيير الجيد ومتابعة الأنشطة الضرورية لنجاح برنامج ضمان وتحسين الجودة¹.

المطلب الثاني: متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة

الفرع الأول: المعايير المتعلقة بمتطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة

وردت ضمن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة ضمن المعايير الآتية:

1. المعيار 1310: ينص على "يجب أن يشمل برنامج ضمان وتحسين الجودة كلا من أعمال التقييم الداخلي والتقييم الخارجي على السواء"².

يلخص هذا المعيار المتطلبات الإجمالية لبرنامج ضمان وتحسين الجودة والمتمثلة في أعمال التقييم الداخلي والخارجي، في هذه الحالة يكون مسؤول التدقيق الداخلي الطرف المكلف عن سير عمليات التقييم للتأكيد بأن التدقيق الداخلي لا يزال مطابقاً للمعايير ولأخلاقيات المهنة ولباقي عناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية³. كما يجب أن تركز تلك التقييمات على تعزيز مفهوم التحسين المستمر في أنشطة التدقيق الداخلي وأن تساهم فعلياً في تطوير فعالية وفاعلية تلك الأنشطة.

2. المعيار 1311 "التقييمات الداخلية": مفاده؛ يجب أن تشمل أعمال التقييم الداخلي على ما يلي:

- متابعة مستمرة لأداء أنشطة التدقيق الداخلي.
- مراجعات دورية تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر فيهم معرفة كافية بممارسات التدقيق الداخلي.

كتفسير لما جاء في هذا المعيار؛ تشمل المتابعة المستمرة أعمال الإشراف الداخلي المستمر ومراجعة التدقيق الداخلي وقيادة مؤشرات، وتكامل المتابعة المستمرة مع الإجراءات والممارسات الجارية لتسيير وظيفة التدقيق الداخلي، تقوم على العمليات والأدوات والمعلومات الضرورية لتقييم المطابقة مع قواعد الأخلاقيات والمعايير. أما التقييمات أو المراجعات الدورية يتم إجراؤها لتقييم التوافق مع قواعد الأخلاقيات وكذلك المعايير.

¹ IFACI. (2013), **Op.cit** , pp.105-106

² IIA. (2016) , **Op.cit**, p.07

³ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, pp.51-52

وتتطلب التقييمات الداخلية المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي، أي؛ على الأقل فهم كافة عناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية¹.

3. المعيار 1312 "التقييمات الخارجية": ينص هذا المعيار على ما يأتي: يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة كل خمس سنوات بواسطة مقيم أو فريق مؤهل ومستقل ومن خارج المؤسسة. كما يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يناقش مع مجلس الإدارة:

- نماذج التقييم الخارجي وعدد مرات تكرارها.
- مؤهلات المقيم أو فريق التقييم الخارجي خصوصا ما تعلق بجانب الاستقلالية لتفادي كل احتمالات تضارب المصالح².

كتفسير لمضمون هذا المعيار ورد ما يلي: عادة ما تتم التقييمات الخارجية عن طريق إسناد التقييم إلى أطراف من خارج المؤسسة أو عن طريق إجراء تقييم ذاتي متنوع بمصادقة خارجية مستقلة. ويجب على المقيم الخارجي أن يركز في تقييمه على تقدير مدى التوافق مع المعايير وقواعد الأخلاقيات، كما يكون بإمكانه التوصل إلى استنتاجات تشغيلية وأخرى استراتيجية.

على المقيم أو فريق التقييم الخارجي أن يثبت كفاءته سواء في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وفي مجال عمليات التقييم الخارجي. وتتحقق هذه الكفاءة من خلال قدرته على المرح والتوفيق بين الخبرة المهنية (العملية) وبين المعرفة النظرية، مع ملاحظة أن الخبرة المكتسبة في المؤسسات ذات الحجم والتعقيد المماثلين للمؤسسة موضوع التقييم والتي تنتمي لنفس القطاع أو الصناعة وتسودها نفس المسائل أو المشكلات الفنية هي خبرة أهم وأكثر قيمة من الخبرة المكتسبة في المجالات أقل ارتباطا من ذلك. وفي حالة وجود فريق تقييم ليس من الضروري أن يمتلك كل أعضائه نفس المستوى من الكفاءات المكتسبة بل يجب أن يكون كل الفريق مؤهلا تأهيلا متوافقا مع بعضهم البعض. ويجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يقدم رأيه المهني لتقدير ما إذا المقيم أو فريق التقييم لديهم الكفاءات الكافية واللازمة التي تؤهلهم للقيام بمهمة التقييم على أكمل وجه.

أما عن استقلالية المقيم أو فريق التقييم التي يقصد بها عدم الارتباط المباشر وغير المباشر مع المؤسسة عامة وقسم التدقيق الداخلي خاصة، وعلى مسؤول التدقيق الداخلي أن يشجع مجلس الإدارة على متابعة أعمال التقييم الخارجي تجنباً لكل مشاكل تضارب المصالح الظاهرية أو المحتملة³.

¹ IIA. (2016) , Op.cit, p.08

² Ibid, p.08

³ IFACI. (2013), Op.cit, p.39

الفرع الثاني: الدلائل الإرشادية الخاصة بتطبيق معايير متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة

1. دليل التطبيق العملي MPA 1310.1 "متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة": يوفر هذا

الدليل العملي جملة من التوجيهات العملية التي تساعد على تطبيق المعيار 1310، والمتمثلة في¹:

- يتطلب برنامج ضمان وتحسين الجودة إجراء تقييمات مستمرة وأخرى ذاتية دورية وأخرى تقييمات خارجية لإجمالي خدمات التدقيق بما في ذلك خدمات الاستشارة، وتتم هذه التقييمات وفقا لعمليات رسمية ومفصلة وعن طريق إشراف مستمر وفحص لخدمات التدقيق، إضافة إلى مصادقات دورية حول احترام المعايير الدولية وقواعد الأخلاقيات. كما تتطلب هذه المتابعة تقييم ومتابعة مستمرين لمؤشرات الأداء (تنفيذ خطة التدقيق الداخلي، المدة المستغرقة في المهمات، التوصيات المقبولة... وغيرها)، وتتبع هذه التقييمات إجراء تحسينات على أنشطة التدقيق الداخلي يصيغها مسؤول التدقيق الداخلي في إطار برنامج ضمان وتحسين الجودة.

- تعطي التقييمات المندرجة ضمن برنامج ضمان وتحسين الجودة آراء حول جودة أعمال التدقيق الداخلي وينجر عنها توصيات هادفة للتحسين، وعادة ما تركز التقييمات المندرجة ضمن برنامج ضمان وتحسين الجودة على النقاط الآتية:

- مدى احترام المعايير المهنية وأخلاقيات المهنة على وجه الخصوص، وتقدير درجة تطبيقها والالتزام بها خلال مدة محددة.
- تقييم مستوى التقدم في خطط الأفعال الموصى بها الناتجة عن حالات عدم مطابقة سابقة.
- مدى ملائمة ميثاق التدقيق الداخلي وغايات وقواعد وإجراءات التدقيق الداخلي السارية.
- احترام القوانين والتنظيمات والمعايير الإدارية ومعايير الصناعة السائدة والتي تخض التدقيق.

- يتضمن برنامج ضمان وتحسين الجودة متابعة التوصيات المتعلقة بالتغييرات المتخذة خصوصا الموارد والتكنولوجيات والعمليات والإجراءات.

- من أجل ضمان الشفافية والمصادقية، يبلغ مسؤول التدقيق الداخلي نتائج التقييمات الخارجية وعند الضرورة نتائج التقييمات الداخلية لبرنامج ضمان وتحسين الجودة إلى مختلف الأطراف ذات المصلحة

¹ Ibid, p.p.107-108

للتدقيق الداخلي كالمديرية العامة، مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين وغيرهم على الأقل مرة كل سنة. كما ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يبلغ عن مستوى التقدم في برنامج ضمان وتحسين الجودة وعن نتائجه.

2. دليل التطبيق العملي MPA 1311.1 "التقييمات الداخلية": يوفر هذا الدليل العملي جملة من

- التوجيهات العملية التي تساعد على تطبيق المعيار 1311 الخاص بالتقييمات الداخلية، والمتمثلة في¹:
 - عند إجراء التقييمات الداخلية، بإمكان مسؤول التدقيق الداخلي الاستعانة بمجموعة من العمليات والوسائل التي تساعد على إجراء التقييم والمتمثلة في:
 - الإشراف على المهمات.
 - المعلومات المسترجعة من زبائن التدقيق الداخلي وباقي الأطراف ذات المصلحة.
 - مراجعة الملفات الناتجة عن المهمات التي أنجزها المدققون الداخليون أو حتى تلك التي تعينهم.
 - تحليل مؤشرات أداء أنشطة التدقيق مثل: تنفيذ خطة التدقيق، كفاية ميزانية التدقيق، الوقت المستغرق في تنفيذ مهمات التدقيق، معدل تنفيذ توصيات التدقيق،.... إلخ.
 - بإمكان مسؤول التدقيق الداخلي تقدير جودة أعمال التدقيق من خلال التعرف على جودة الخدمات المحققة جراء اتخاذ التوصيات التحسينية المقترحة.
 - عند إجراء التقييمات الداخلية الدورية، يكون متاحاً أمام مسؤول التدقيق الداخلي:
 - إجراء تحقيقات ومقابلات مع الأطراف ذات المصلحة.
 - مشاركة كل أعضاء فريق التدقيق في إجراء التقييم الذاتي.
 - إسناد مهمة التقييم إلى مدققين داخليين معتمدين أو أي أطراف مهنية متخصصة في التدقيق الداخلي وينتمون إلى أقسام أخرى من المنظمة الواحدة.
 - الموافقة بين التقييم الذاتي وبين التحضير لمراجعة الملفات من طرف مقيمين آخرين.
 - إعداد دراسة مقارنة حول الممارسات المهنية السائدة للتدقيق وكذلك مؤشرات أدائه مع أفضل الممارسات المتاحة في المهنة.
 - يستحسن إجراء التقييم الداخلي الدوري في وقت قريب يسبق التقييم الخارجي بما يسهل إجراءات هذا الأخير من جهة، ويمكن من تقليص التكلفة من جهة أخرى.

¹ IFACI. (2013), Op.cit, p.p.109-111

- في حالة ما تم إجراء التقييم الداخلي الدوري من طرف مقيمين خارجيين، لا يمكن اعتبار نتائج التقييم في هذه الحالة نتائج تقييم خارجي.
 - ينبغي أن تتضمن تقارير التقييمات الداخلية اقتراحات وتوصيات لتحسين ممارسات التدقيق السارية، مع ضرورة استخلاص جودة الخدمات واتخاذ الإجراءات المناسبة؛ عند الحاجة؛ واتخاذ التحسينات المناسبة لضمان المطابقة للمعايير.
 - على مسؤول التدقيق الداخلي أن يوفر نظاما لنشر نتائج التقييمات الداخلية للحفاظ على الوثوقية في قسم التدقيق الداخلي وضمان موضوعيته. والقاعدة في ذلك، على الأفراد المكلفون بالتقييم المستمر الدوري تبليغ نتائج تقييماتهم والتوصيات ومخططات الأفعال المتخذة إلى مسؤول التدقيق الداخلي، في حين يتولى هذا الأخير تبليغها إلى الإدارة العليا والمجلس.
3. دليل التطبيق العملي MPA 1312.1 "التقييمات الخارجية": يوفر هذا الدليل الإرشادي جملة من الإرشادات التي تساعد على الالتزام بالمعيار 1312 الخاص بالتقييمات الخارجية، نلخصها فيما يأتي¹:
- يتحدد النطاق العام للتقييمات الخارجية حسب طلب مسؤول التدقيق الداخلي والإدارة العليا والمجلس.
 - تمثل التقييمات الخارجية فرصة أمام مسؤول التدقيق الداخلي وفريق التدقيق للمقارنة واكتساب أفضل الممارسات في مجال التقييم.
 - يتسع نطاق أعمال التقييمات الخارجية إلى إجراء مقارنات مع أفضل الممارسات الرائدة في مجال التدقيق وهذا ما يزيد من التعريف بفرص التحسين التي تجعل قسم التدقيق أكثر فعالية.
 - تتم التقييمات الخارجية إما عن طريق الإسناد الكلي لعملية التقييم إلى أطراف خارجية وإما عن طريق إجراء تقييم ذاتي مفصل متبوع بمصادقة خارجية مستقلة. وفي كلا الحالتين، على مسؤول التدقيق الداخلي أن يضمن بأن نطاق التدخل واضحة ومتاحة لإجراء مراجعات خارجية.
 - يتمخض عن التقييم الخارجي إصدار رأي حول مدى جودة أنشطة التدقيق الداخلي، الأمر الذي يتطلب إجراء فحص واسع وشامل يمس الجوانب الآتية:
 - مدى الامتثال للعناصر الإلزامية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
 - مدى احترام القواعد والإجراءات والقوانين والتشريعات المعمول بها.

¹ Ibid, p.p.112-114

- التعرف على متطلبات واحتياجات الإدارة العليا والمجلس ومختلف المدراء التشغيليين لخدمات التدقيق الداخلي، والتطلع عن مدى الاستجابة لها.
 - مدى تكامل أنشطة التدقيق الداخلي مع ممارسات الحوكمة.
 - تقييم التقنيات والأدوات التي يستعملها قسم التدقيق الداخلي.
 - القيمة المضافة التي وفرها التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في تحسين عمليات المؤسسة.
- ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يتفحص النتائج الأولية للتقييم الخارجي وأن يبلغها للمجلس، ومن المستحسن أن تركز تلك النتائج على:
- إبداء رأي حول مدى احترام العناصر الإجبارية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
 - تقييم مدى تطبيق الممارسات المقترحة جراء مراجعات سابقة.
 - عند الضرورة يتم التعريف أيضا بالتوصيات المقترحة.
 - المقابلات التي تجرى مع مسؤول التدقيق الداخلي ومناقشة مخططات الأفعال وتواريخ تنفيذها.
- عند الانتهاء من التقييم الخارجي، على مسؤول التدقيق الداخلي أن يبلغ نتائج التقييم إلى كل الأطراف المعنية وأن يركز في ذلك على التعريف بنتائج التقييم والنقاط السلبية أو الحساسية المتعرف عليها جراء التقييم ومختلف الإجراءات التصحيحية المتخذة ومعلومات حول طريقة تنفيذها.
- كما وفر هذا الدليل العملي جملة من التوجيهات التي تخدم مسؤول التدقيق الداخلي وتساعد على اختيار الجهة التي ستولى عملية التقييم الخارجي، كما تلخص مختلف الشروط الواجب توافرها لدى المقيم أو فريق التقييم؛ سنتعرض إليها من خلال المبحث الموالي.

الفرع الثالث: اعتبارات تطبيق معايير متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة

- بخصوص اعتبارات تطبيق معايير متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة، وردت بالدليل التطبيقي سوى بعض الاعتبارات المرتبطة بتطبيق المعيار 1310 دون غيرها من معايير المجموعة. وتتلخص تلك الاعتبارات فيما يأتي¹:
- يتطلب برنامج ضمان وتحسين الجودة إجراء تقييمات داخلية وخارجية على السواء من أجل تقييم مدى مطابقة نشاط التدقيق الداخلي مع العناصر الإجبارية للإطار المرجعي الدولي، وتتحدد جودة أعمال التدقيق الداخلي والإشراف من خلال:
- تقدير مدى ملائمة سياسات التدقيق الداخلي وإجراءاته.

¹ IIA. (January 01, 2017), Op.cit, pp.49-50

- القيمة المضافة التي يوفرها التدقيق الداخلي للمؤسسة ككل.
 - إعداد المؤشرات المفتاحية للأداء ومدى تحقيقها.
- ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يقوم بالمتابعة المستمرة ويضمن بأن تتم مراجعات التدقيق الداخلي دورياً.
- بالنسبة للمتابعة المستمرة، تتحقق بالدرجة الأولى من خلال الأنشطة المستمرة كالاتزام بالتخطيط، الإشراف على ممارسات العمل الموحدة، إجراءات العمل وإجراءات موافقات العمل، مراجعات التقارير. كما تتحقق المتابعة المستمرة من خلال تحديد نقاط الضعف أو المجالات التي تحتاج إلى تحسين وصياغة مخططات الأفعال اللازمة لمعالجتها، كما تساعد المتابعة المستمرة على تحديد ما إذا كانت عمليات التدقيق الداخلي تحقق الجودة على أساس الالتزام.
- بالنسبة للتقييمات الدورية الذاتية التي تتم بطريقة تسمح بالمصادقة على المتابعة المستمرة التي ينبغي أن تكون فعالة ولتقييم ما إذا كان نشاط التدقيق الداخلي مطابق للمعايير وما إذا كان المدققين الداخليين يحترمون قواعد أخلاقيات المهنة. كما ينبغي عند إجراء التقييم الدوري الذاتي تقدير مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي وكذلك مع المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- أما عن التقييمات الخارجية، يكون مسؤول التدقيق الداخلي مكلفاً عن مدى إخضاع نشاطه إلى تقييمات خارجية على الأقل مرة كل خمس سنوات. وينبغي أن يتم هذا التقييم من طرف مقيم أو فريق تقييم مستقل من خارج المؤسسة للمصادقة على ما إذا كان التدقيق الداخلي مطابق للمعايير وللأخلاقيات. كما يمكن إجراء تقييم ذاتي متبوع بمصادقة مقيم خارجي مؤهل ومستقل وذوي كفاءة بدلاً من التقييم الخارجي الكامل، وبذلك ينبغي أن تكون عملية التقييم الذاتي كاملة وموثقة بالكامل وأن تتم بطريقة تحاكي عملية التقييم الخارجي.

المطلب الثالث: التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة

يعتبر تقرير برنامج ضمان وتحسين الجودة بمثابة الوثيقة الرسمية التي من تلخص مجريات سير الأعمال المدرجة ضمن برامج الجودة، وهي تنال نصيباً وفيراً من الاهتمام من قبل الإطار المرجعي الدولي، فقد خصها بجملة من المعايير المهنية والإرشادات العملية الخاصة بها.

الفرع الأول: المعايير المتعلقة بتقارير برنامج ضمان وتحسين الجودة

وردت ضمن الإطار المرجعي الدولي المعايير الآتية المتعلقة بتقارير برنامج ضمان وتحسين الجودة:

1. المعيار 1320 "الإبلاغ المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة": يدور نص هذا المعيار حول:

"على مسؤول التدقيق الداخلي إبلاغ نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة إلى الإدارة العليا وكذلك إلى المجلس. ويجب أن يتضمن الإبلاغ:

- نطاق التقييمات الداخلية والخارجية وعدد مرات تكرارها.
- مؤهلات المقيم أو فريق التقييم وكذلك استقلاليته متضمنا في ذلك كل احتمالات تضارب المصالح.
- استنتاجات المقيمين.
- خطط الأفعال التصحيحية.

كتفسير لما جاء في مضمون المعيار ورد ضمن الإطار المرجعي الدولي ما يلي: يتحدد شكل ومضمون وفترات التبليغات المرتبطة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة من خلال المناقشات التي تتم مع الإدارة العليا ومع المجلس مع مراعاة المسؤوليات الموكلة لقسم التدقيق الداخلي وللمسؤول المعني بها؛ كما هو مبين في ميثاق التدقيق الداخلي؛ ومن أجل إثبات التوافق مع قواعد الأخلاقيات ومع المعايير، يراعى تبليغ نتائج التقييمات الداخلية والخارجية عند اكتمال تلك الأعمال. أما عن نتائج المتابعة المستمرة التي تتضمن درجة توافق أو مطابقة نشاط التدقيق الداخلي مع قواعد الأخلاقيات والمعايير والتي يجب التبليغ عنها على الأقل مرة واحدة كل سنة¹.

ينص هذا المعيار بصفة صريحة شروط إبلاغ نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة إلى الإدارة العليا والمجلس، ويحدد العناصر التي يجب أن تتوافر عند الإبلاغ، الذي يعتبر في هذه الحالة شرط ضروري وقبلي للتحسينات الناجمة عن برامج ضمان وتحسين الجودة، ويبقى مسؤول التدقيق الداخلي مكلف بضمان أن نتائج التقييمات المندرجة ضمن برامج الجودة ملخصة وتم مناقشتها وأن خطط أفعال التحسين الخاصة بها مطورة ومتاحة للتطبيق، وأنه قد تم إقرارها ضمن تقارير برامج الجودة وتم المصادقة عليها من طرف الإدارة والمجلس وحتى لجنة التدقيق في حالة وجودها².

¹ IIA. (2016) , Op.cit, p.09

² European Commission, Op.cit, p.07

2. المعيار 1321 "استعمال عبارة: مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي": ينص هذا المعيار على "لا يحق لمسؤول التدقيق الداخلي الإفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلا إذا كانت نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة تثبت ذلك"¹.

لتوضيح هذا المعيار ورد التفسير التالي ضمن الإطار المرجعي الدولي: يكون التدقيق الداخلي متوافقاً مع قواعد الأخلاقيات والمعايير عندما يحترم متطلباتها، ويجب أن تتضمن نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة نتائج التقييمات الداخلية والخارجية. وأن تنطبق نتائج التقييمات الداخلية على كل أنشطة التدقيق الداخلي، كما تنطبق نتائج أعمال التقييم الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي الموجودة المعمول بها لمدة لا تقل عن خمس سنوات.

3. المعيار 1322 "مؤشر عدم التقيد": يشير نص هذا المعيار إلى "عندما تكون حالة عدم توافق التدقيق الداخلي مع قواعد الأخلاقيات أو مع المعايير ذات دلالة على نطاق أنشطة التدقيق الداخلي أو على أعماله، على مسؤول التدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العليا والمجلس عن حالة عدم المطابقة وعن نتائجها"².

يستعمل هذا المعيار حصراً؛ إلا في الحالات التي يتوصل إليها مسؤول التدقيق الداخلي بوجود حالات عدم مطابقة في نشاط التدقيق الداخلي مع ما هو مطلوب ضمن المعايير الدولية أو قواعد الأخلاقيات، ولذلك سيكون من المستوجب على مسؤول التدقيق الداخلي الفهم الجيد للعناصر الإجبارية للإطار المرجعي التي تمكنه من توفير المعلومات اللازمة التي تمكنه من تفسير حالات عدم المطابقة ودراسة التأثيرات الناتجة عنها على النطاق العام لسير نشاط التدقيق الداخلي وعلى توقعات مجلس الإدارة والإدارة العليا، كما يستوجب إبلاغهما عن حالات عدم المطابقة المكتشفة وعن التأثيرات الممكنة لها³. للإشارة كان هذا المعيار سارياً في الطبقات السابقة للإطار المرجعي تحت تسمية "الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير"، وهو يسمى حالياً بـ "مؤشر عدم التقيد".

¹ IIA. (2016) , **Op.cit**, p.09

² Ibid, p.09

³ IIA.(January 01, 2017), **Op.cit**, p.70

الفرع الثاني: اعتبارات تطبيق معايير التقارير المتعلقة ببرامج ضمان وتحسين الجودة.

1. اعتبارات تطبيق المعيار 1320 " الإبلاغ المتعلق ببرامج ضمان وتحسين الجودة": من البديهي

أن يتم التعريف ببرامج ضمان وتحسين الجودة ضمن ميثاق التدقيق الداخلي (عملا بالمعيار 1010 "الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي") وأن يتم توثيق برنامج ضمان وتحسين الجودة وما تتبعه من أعمال ضمن دليل الإجراءات والسياسات الخاص بقسم التدقيق الداخلي، وهذا ما يسهل على مسؤول التدقيق الداخلي فحص المعلومات اللازمة التي تمكنه من فهم متطلبات الإبلاغ المتعلقة بإعداد التقارير حول برنامج ضمان وتحسين الجودة، والتي لا بد أن تركز على العناصر الرئيسية الأربعة التالية¹:

- أ- نطاق التقييمات الداخلية والخارجية وعدد مرات تكرارها: تقع مسؤولية تحديد نطاق التقييمات الداخلية على مسؤول التدقيق الداخلي، كما أنه بإمكان الإدارة العليا أو مجلس الإدارة أو حتى باقي الأطراف ذات المصلحة اقتراح نطاق التقييم. وعليه، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي عند تحديده لنطاق التقييم أن يناقش ذلك معهم. أما عن نطاق التقييمات الخارجية فيحددها مسؤول التدقيق الداخلي بالتنسيق مع فريق التقييم الخارجي. وبخصوص عدد مرات تكرارها، تتم التقييمات الداخلية على الأقل مرة كل سنة، في حين تتم التقييمات الخارجية مرة كل خمس سنوات.
- ب- أهلية المقيمين واستقلاليتهم: يتولى مسؤول التدقيق الداخلي مسؤولية اختيار المقيم أو فريق التقييم، وعليه أن يناقش ذلك مع الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، ومناقشة مختلف المواضيع أو الأمور التي قد تمس باستقلالية وموضوعية المقيم تجنباً لوقوع حالات تضارب المصالح.
- ت- استنتاجات التقييم: يتضمن تقرير التقييم آراء وعبارات واستنتاجات حول نتائج التقييم، التي تدور في معظمها حول تقدير درجة المطابقة مع كل معيار على حدى أو مع مجموعة معايير. وعلى مسؤول التدقيق الداخلي أن يشرح للإدارة العليا وللمجلس أهم نتائج التقييم وآثار ذلك. وفيما يأتي أهم العبارات المستعملة لتقدير درجة المطابقة مع المعايير*:

¹ Ibid, pp.63-66

* Plus d'informations, consultez :

- IIA.(January 01, 2017), **Op.cit**, pp.65-66
- **International audit Quality Assessment Framework**, published by HM Treasury, UK, May 2013, p.06-07

- مطابق بشكل كامل: عندما يتوصل المقيم إلى كل البيانات والمعلومات التي تم جمعها من انطلاقاً من فحص ميثاق التدقيق والسياسات والإجراءات والعمليات والنتائج، تشير بأن قسم التدقيق الداخلي يمتحن أفضل الممارسات المطلوبة ووفقاً لما تقتضيه المعايير الدولية للممارسة المهنية.
- مطابق بشكل عام: بمعنى أن هناك امتثال عام وليس كاملاً أو مثالياً لمتطلبات المعايير.
- مطابق بشكل جزئي: عندما تكون هناك أوجه قصور في الممارسة الحالية للتدقيق الداخلي مقارنة مع ما تتطلبه المعايير، غير أنها لم تمنع التدقيق الداخلي من أداء مسؤولياته. وغالباً ما تشكل أوجه القصور هذه مجالات للتطوير وفرصاً للتحسين. وفي حالة ما كانت أوجه القصور هذه خارجة عن نطاق السيطرة، يتطلب من المقيم توجيه توصيات إلى الإدارة العليا.
- غير مطابق: ينظر إلى أوجه القصور في هذه الحالة على أنها ذات أهمية بالغة، فهي تمنع نشاط التدقيق الداخلي من أداء مسؤولياته بالشكل المناسب وتؤثر بشكل كبير على فعالية خدمات التدقيق.

ث- **خطط التحسين:** أثناء التقييم يتبادر للمقيم تقديم توصيات في المواضيع التي تظهر فيها حالات عدم المطابقة للمعايير أو أوجه قصور، وتشكل في حد ذاتها منطلقات للتحسين. وعلى مسؤول التدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العليا عن كل خطط الأفعال الناتجة عن التوصيات المقترحة سواء من التقييمات الداخلية والخارجية. كما يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يقوم بالإشراف على متابعة أعمال التحسين (عملاً بالمعيار 2500 "متابعة أعمال التحسين").

2. **اعتبارات تطبيق المعيار 1321 "استعمال عبارة: مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي":** عند إبلاغ نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة المتضمنة بصفة أساسية نتائج أعمال التقييم الداخلي والخارجي، على مسؤول التدقيق الداخلي توفير المعلومات اللازمة التي تؤكد على استمرارية نشاط التدقيق الداخلي وعلى العمل وفقاً للمعايير مع ضرورة الإفادة بذلك. كما يمكن لهذا المسؤول الإشادة بنص العبارة في حالة ما أقر بوجود قسم التدقيق في مدة تقل عن خمس سنوات، وأنه يعمل وفقاً للمعايير الدولية وأن نتائج أعمال التقييم الداخلي موثقة وتدعم هذا الاستنتاج.

أما في حالة وجود حالات عدم المطابقة مع المعايير، أو في حالة القيام بأعمال التقييم الداخلي دون أعمال التقييم الخارجي أو العكس، تسقط الإفادة بعبارة "مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"¹.

3. اعتبارات تطبيق المعيار 1322 "مؤشر عدم التقيد": تنص الاعتبارات المتعلقة بتطبيق هذا المعيار على:

- تركز أعمال التقييم الداخلي والخارجي على تقدير درجة مطابقة نشاط التدقيق مع المعايير بصفة عامة، ويجب إبلاغ نتائج التقييم إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة على الأقل مرة سنويا. كما يمكن أن تكشف أعمال التقييم هذه؛ عن ضعف في استقلالية قسم التدقيق الداخلي أو في موضوعيته أو محدودية في الموارد المخصصة له أو قيود في نطاق عمله أو أي عوامل أخرى قد تؤثر على قدرة نشاط التدقيق الداخلي على الوفاء بمسؤولياته اتجاه الأطراف ذات المصلحة، وعليه يجب توثيق ذلك أيضا بعناية والإبلاغ عنه.

- في حالة ما لم يخضع التدقيق الداخلي إلى تقييم خارجي على الأقل مرة كل خمس سنوات، فعلى مسؤول التدقيق الداخلي الإفادة بحالة عدم المطابقة وعليه أن يقدر الآثار الناتجة عنها، ومدى تأثيرها على سير نشاط التدقيق الداخلي وعلى مدى قدرة المسؤول على أداء مسؤولياته المهنية وعلى توقعات الأطراف ذات المصلحة (القدرة على إعطاء ضمانات معقول حول مجالات معينة في المنظمة، معالجة المناطق عالية الخطورة، استكمال خطة التدقيق الخارجي،... وغيرها)².

على ضوء ما تقدم في هذا المبحث، تمكنا من فهم سير الإطار العام لبرنامج ضمان وتحسين الجودة وتعرفنا على مختلف متطلباته والتقارير الخاصة به، وفي حدود ما تقتضيه سلسلة المعايير المندرجة ضمن المجموعة 1300، وما ارتبط منها من إرشادات عملية واعتبارات للتطبيق. كما أدركنا بأن برنامج ضمان وتحسين الجودة هي الطريق المعترف به ضمن الإطار المرجعي الدولي لقياس جودة التدقيق الداخلي.

¹ IIA. (January 01, 2017), **Op.cit**, p.68

² Ibid, p.71

المبحث الثالث: طرق قياس جودة التدقيق الداخلي في ظل العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة.

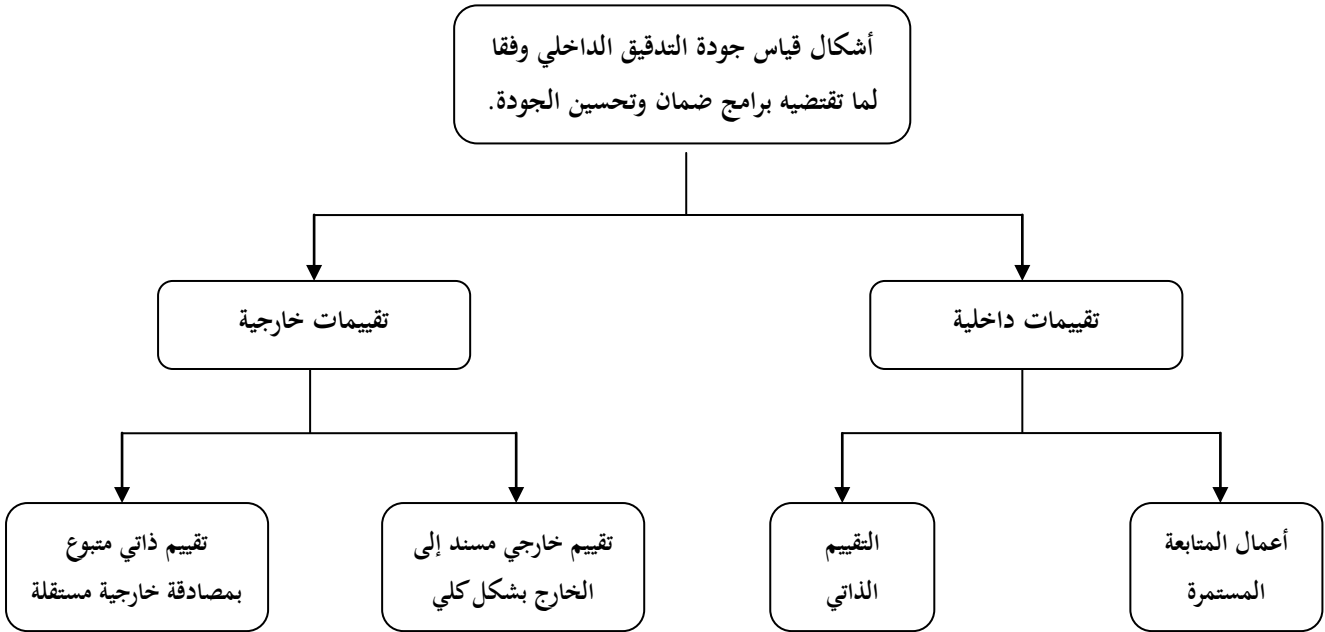
تتيح برامج ضمان وتحسين الجودة إمكانية قياس جودة أنشطة التدقيق الداخلي من خلال القيام بأعمال التقييم الداخلي وأعمال التقييم الخارجي على حد سواء ووفقا لخطوات نموذجية سيتم التعرف عليها فيما يأتي.

المطلب الأول: وصف عام لسير عمليات قياس جودة أنشطة التدقيق الداخلي.

الفرع الأول: أشكال قياس جودة التدقيق الداخلي.

وفقا لما تقتضيه متطلبات العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة، يتم قياس جودة أنشطة التدقيق الداخلي من خلال القيام بأعمال التقييم الداخلي والتقييم الخارجي على حد سواء. حيث تتم أعمال التقييم الداخلي من خلال القيام بأعمال المتابعة المستمرة وبأعمال التقييم الذاتي معا، في حين تتم أعمال التقييم الخارجي من خلال الإسناد الكامل لعملية التقييم إلى مقيم أو فريق تقييم خارجي أو من خلال القيام بتقييم ذاتي مفصل متبوع بمصادقة خارجية مستقلة. وفيما يلي تمثيل بياني لأشكال قياس جودة التدقيق الداخلي.

الشكل (06): أشكال قياس جودة التدقيق الداخلي.



Source : <https://www.svir.ch/fr/assurance-de-la-qualite/la-qualite-de-laudit-interne> (consultée le 12/06/2017)

يظهر الشكل رقم (06) طرق قياس جودة التدقيق الداخلي في ظل العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة التي يقرها الإطار المرجعي الدولي؛ حيث وفقا لها؛ يتم قياس جودة التدقيق الداخلي من خلال عمليات التقييم التي تتخذ إما طابعا داخليا أو خارجيا من أجل تقدير درجة المطابقة مع المعايير المهنية ومع أخلاقيات المهنة.

الفرع الثاني: القواعد العامة لإجراء التقييمات المندرجة ضمن برنامج ضمان وتحسين الجودة.

قبل الخوض في الحديث عن سير عمليات التقييم المندرجة ضمن برامج ضمان وتحسين الجودة، هناك مجموعة من القواعد المتعارف عليها عند إجراء هذه التقييمات والتي ينبغي الأخذ بها، تتمثل في:

- التحديد الدقيق لأنشطة التدقيق الداخلي التي سيتم إجراء مراجعات أو تقييمات ضمان وتحسين الجودة عليها، فمثلا يتم إجراء التقييم على مستوى وحدة معينة من قسم التدقيق دون القسم بأكمله.
- تحديد الفترة الزمنية لأعمال التدقيق الداخلي التي سيتم تقييمها، كأن يتم التركيز في تقييمات الجودة على أعمال 12 شهر الأخيرة.
- التعريف بالأطراف التي ستولى عملية التقييم لأنشطة التدقيق الداخلي.
- إعلام الإدارة العليا بغرض التقييمات وبطبيعتها وبنطاقها.
- تحديد مختلف الأطراف المشاركة في عملية التقييم كالعاملين في مصلحة التدقيق الداخلي، الجهات الخاضعة للتدقيق، الإدارة العليا،... وغيرهم.
- في حالة ما كان فريق التقييم بحاجة إلى إجراء استجواب أو استفسار من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق، من الأفضل له أن يعد مخططات أولية لإعلام كل الأشخاص المعنيين.
- التأكيد على أن فريق التقييم يمتلك المؤهلات الكافية التي تسهل عليه إجراء التقييم وفحص مدى المطابقة للمعايير المهنية.
- من الأفضل التحضير لتقييمات الجودة بإعداد قوائم الفحص تضم مثلا: صنف التقييم، نطاق التقييم، مدخلات العملية، الملاحظات، التوصيات المقترحة.
- صياغة إجراء تنظيمي أو استراتيجية واضحة لكيفية إعداد تقارير الجودة وطريقة إبلاغ نتائج التقييم إلى الإدارة العليا وباقي الأطراف ذات المصلحة.
- من الأفضل إعداد استراتيجية عامة حول عدد مهمات التدقيق التي سيتم مراجعتها وتحديد طبيعتها وشكلها¹.

¹ Moller.R.R. (2005) , Op.cit, p.656

- إعداد استراتيجية يتم من خلالها التعريف بمعايير التقييم التي سيتم اعتمادها من أجل التقدير الحقيقي لفعالية وفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي، ويفضل في هذه الحالة المزج بين المؤشرات الكمية (التي تضم مثلاً: عدد مهمات التدقيق المنجزة، إجمالي النتائج المحققة، متوسط الوقت المستغرق في إنجاز مهمات التدقيق، عدد التوصيات المقترحة، عدد التوصيات المتخذة والمطبقة فعلياً،... وغيرها) والمؤشرات النوعية (التي تضم مثلاً: جودة النتائج المحققة من حيث الأهمية النسبية، جودة التوصيات من حيث الأثر، مستوى الخطر المتحكم فيه من طرف برنامج التدقيق، تعديلات الإدارة وأشكال الرقابة الناتجة عن الالتزام بالتدقيق، آراء الأطراف ذات المصلحة عن نشاط التدقيق،... وغيرها)¹.

الفرع الثالث: المؤهلات الضرورية للمقيم أو فريق التقييم

بعد التعرف على القواعد العامة التي تنظم عملية التقييم، سنتعرف من خلال هذا العنصر على الشروط أو المؤهلات التي يجب أن تتوفر في الأفراد الذين يتولون عملية التقييم. فقد صرحت معايير المجموعة 1300 في العديد من المواضيع بضرورة توافر عامل الاستقلالية وعامل الأهلية في المقيم، وفصلها بدقة دليل التطبيق العملي MPA 1312-1 "التقييمات الخارجية" من خلال جملة التوجيهات الملخصة فيما يأتي²:

- عند اختيار المقيم أو فريق التقييم لا بد من التأكيد على أنه مستقلاً عن المؤسسة ككل، وأن ليس له أي مصلحة خاصة أو عامة مع المؤسسة عموماً ومع قسم التدقيق الداخلي خصوصاً.
- ينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي عند اختياره للمقيم أو فريق التقييم التشاور مع الإدارة العليا في ذلك. ومراعاة ألا يكون هناك أي شكل حقيقي أو متوقع لوقوع حالات تضارب المصالح كأن يكون فريق التقييم يمثل المدقق الخارجي للوضعيات المالية للمؤسسة أو يقدم أنشطة أو خدمات تتعلق بعمليات الحوكمة أو إدارة المخاطر أو الرقابة الداخلية أو عمليات إعداد التقارير المالية. كما ينبغي ألا يكون فريق التقييم طرفاً مساعداً لقسم التدقيق الداخلي.
- يجب أن يتمتع فريق التقييم بالإضافة إلى الاستقلالية بالأخلاقيات الآتية:

- النزاهة: يجب على فريق التقييم أن يمثل لأعلى مستويات من الشرف والإخلاص المهنيين.
- السر المهني: بما يعكس الثقة الممنوحة فيهم.

¹ European Commission, **Op.cit**, p.06

² IFACI. (2013), **Op.cit**, p.p.114-116

- الموضوعية: تعتبر موضوعية المقيمين عاملا حاسما يزيد من قيمة أعمال التقييم التي يقدمونها، وترتبط الموضوعية في هذه الحالة بالحياد (عدم الانحياز) والصدق الفكري وانعدام كل أشكال تضارب المصالح.

- أن يكون فريق التقييم حائزا على الأقل على الكفاءات الآتية:

- أن يكون مهنيا وذوي كفاءة في مجال التدقيق الداخلي وأن يمتلك معرفة معمقة بالمعايير المهنية.
- أن يكون مرخصا له بإجراء التقييم لأنشطة التدقيق.
- أن تكون له خبرة مهنية في مجال التدقيق الداخلي على الأقل 3 سنوات من خلال اشتغاله لمنصب التدقيق.
- من الأفضل أن يكون فريق التقييم مكونا من أعضاء حائزين على كفاءات وخبرات تقنية متنوعة كأن يكون لهم خبرة في: قطاع نشاط المؤسسة، إدارة المخاطر، تدقيق أنظمة المعلومات، المعاينة الإحصائية، التقييم الذاتي لأنظمة الرقابة الداخلية.... وغيرها من الخبرات اللازمة لإجراء تقييم فعال لأنشطة التدقيق الداخلي.

تتيح الشروط المذكورة أعلاه إمكانية إجراء تقييم يتسم بالفعالية اللازمة، وهي تنطبق على المقيم أو فريق التقييم الذي يتولى أعمال التقييم الخارجي أكثر منه أعمال التقييم الداخلي.

المطلب الثاني: منهجية إجراء التقييمات الداخلية.

الفرع الأول: أعمال المتابعة المستمرة

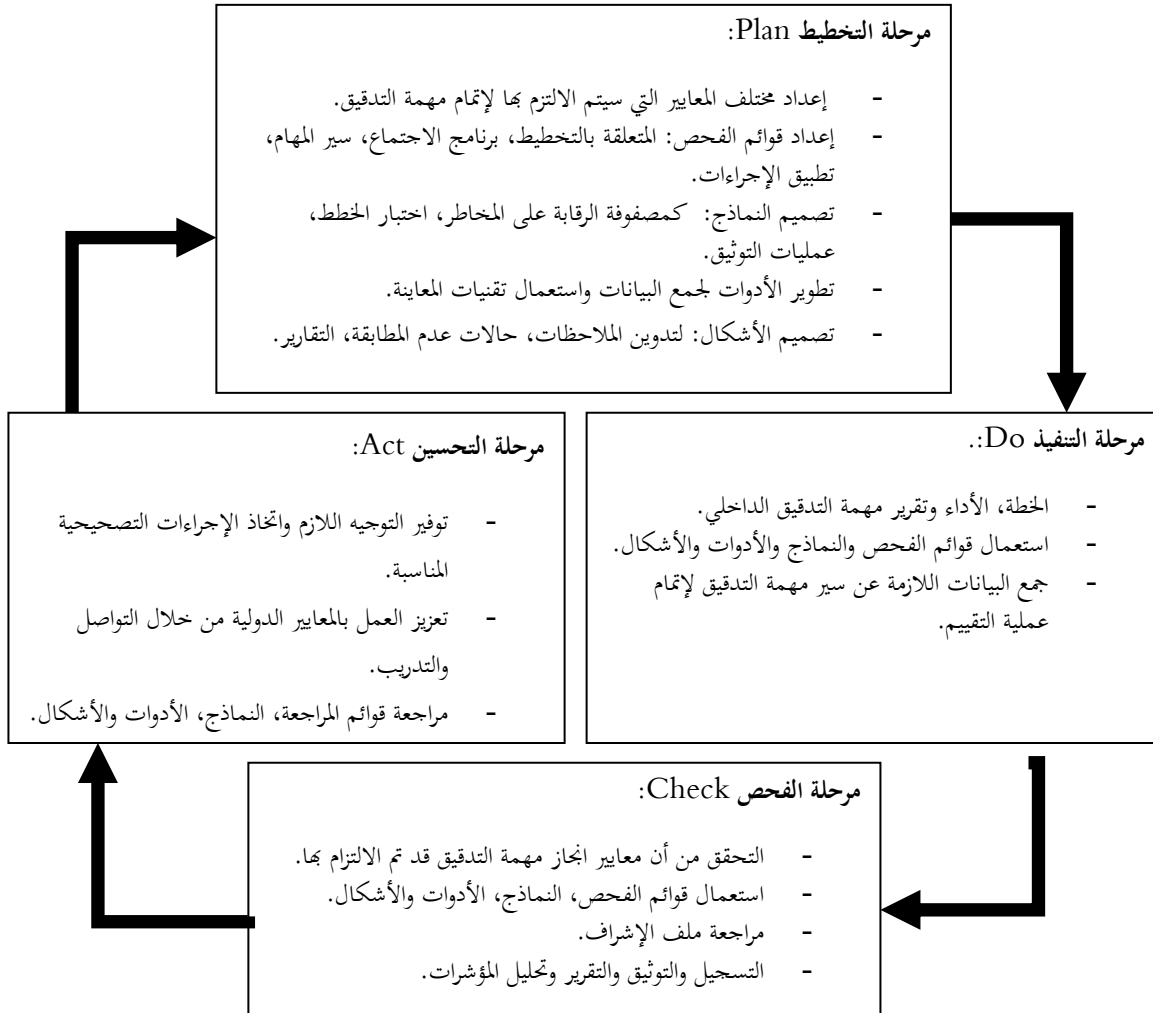
1. أهمية أعمال المتابعة المستمرة: تشكل أعمال المتابعة المستمرة جزءا هاما من أعمال برنامج ضمان وتحسين الجودة، تتم على شكل عمليات إشراف مستمرة لسير أنشطة التدقيق بما في ذلك الالتزام بالتخطيط، متابعة سير العمل الميداني، مراجعة أوراق العمل، الأخذ بعين الاعتبار تقارير المراجعات أو التقييمات السابقة وغيرها من الآليات التي تمكن من إجراء عملية متابعة متكاملة تضمن بأن أنشطة التدقيق الداخلي تعمل بطريقة فعالة وتحقق الجودة المتوقعة منها لكل الأطراف ذات المصلحة¹، خصوصا الإدارة العليا، لجنة التدقيق، المقيمين الخارجيين. تتم من طرف مسؤول التدقيق الداخلي أو من طرف رؤساء فرق التدقيق (رؤساء مهمات التدقيق). وتكمن أهميتها في²:

¹ IIA. (March, 2012), Op.cit, p05

² Boudriga.Z, L'Audit Interne : Organisation et Pratiques, collection Azurite, Tunis, 2012, p.322

- ضمان أن كل مهمة من مهمات التدقيق تتم بطريقة تتوافق ومتطلبات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
 - ضمان أن كل المدققين الداخليين يحترمون قواعد أخلاقيات المهنة.
 - التعريف بمختلف المخاطر التي تعترض مصلحة التدقيق الداخلي والعمل على تقييمها.
2. منهجية إتمام "أعمال المتابعة المستمرة": يقترح معهد المدققين الداخليين في إحدى المنشورات المعتمدة له المعنونة بـ "دليل تقييم الجودة لنشاط التدقيق الداخلي" أنه بإمكان إتمام أعمال المتابعة المستمرة وفقا لمنهجية مبنية وفقا لعجلة ديمنج للتحسين المستمر PDCA، ولقد تم تمثيلها وفقا للشكل الآتي.

الشكل (07): منهجية أعمال المتابعة المستمرة.



Source: Copeland.P et al, **Quality Assessment Manual For Internal Audit Activity**, published by the IIA Research Foundation, USA, 2013, p.21

يوضح الشكل أعلاه أن منهجية إتمام أعمال التقييم المستمرة تتم وفقا لأربعة مراحل متتالية تتمثل في مرحلة التخطيط أين يتم التعريف بمختلف المعايير التي سيتم الالتزام بها عند إتمام مهمة التدقيق وتحضير الأدوات اللازمة

لذلك، ثم تليها مرحلة التنفيذ بمعنى تنفيذ المعايير في الميدان وجمع المعلومات اللازمة عن ذلك لأغراض التحليل، ثم تأتي مرحلة الفحص التي يتم من خلالها مقارنة النتائج المحققة مع المخططة وتفسير الفروق الموجودة، وأخيرا مرحلة التحسين التي يتم من خلالها التعريف بفرص التحسين الممكنة واستغلال نتائج التغذية العكسية¹. كما نؤكد على أنه من خلال أعمال التقييم المستمر، يجب إدراج كل نقاط الضعف المكتشفة وكل المواضيع الحساسة التي تتطلب التحسين، وفرص التحسين الممكنة ومختلف النتائج المتوصل إليها من خلال أعمال التقييم؛ ضمن تقرير المتابعة المستمر وإبلاغه إلى الإدارة العليا وإلى مختلف الأطراف المعنية دوريا².

إن الملاحظ لمنهجية سير أعمال المتابعة المستمرة؛ يتبين أنها تركز على:

- متابعة كيفية سير مهمات التدقيق (سواء التأكيدية منها أو الاستشارية) وهي بذلك تعالج بالدرجة

الأولى مدى مطابقة نشاط التدقيق الداخلي للمعايير التالية³:

• المعيار 2200 "تخطيط مهام التدقيق الداخلي".

• المعيار 2300 "تنفيذ مهام التدقيق الداخلي".

• المعيار 2400 "تبليغ النتائج".

• المعيار 2500 "مراقبة سير العمل".

- تطبق أعمال المتابعة المستمرة التصريحات الواردة بالمعيار 2340 "الإشراف على مهمة التدقيق" التي

تنص على أنه "يجب أن تكون مهمات التدقيق محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمن

الجودة والتطوير المهني للفريق"⁴، حيث يتم تحديد نطاق عملية الإشراف على ضوء كفاءة وخبرة

المدققين الداخليين ودرجة تعقد المهمة. ويحتفظ مسؤول قسم التدقيق الداخلي بكامل المسؤوليات

للإشراف على جميع المهمات المنجزة، كما أنه يمكن لهذا الأخير أن يكلف أحد أعضاء فريق التدقيق من

ذوي الخبرة للقيام بعملية الإشراف، ويجب عليه الاحتفاظ بأدلة الإثبات على عملية الإشراف وتوثيقها.

الفرع الثاني: أعمال التقييم الذاتي

1. أهمية أعمال التقييم الذاتي: تشكل أعمال التقييم الذاتي الدورية الشق المكمل لأعمال المتابعة

المستمرة، وهي بذلك توفر هيكلية فعالة للتقييمات الداخلية لنشاط التدقيق الداخلي، تتم من طرف

¹ Plus d'informations, consultez l'ouvrage : Copeland.P et al, **Quality Assessment Manual For Internal Audit Activity**, published by the IIA Research Foundation, USA, 2013, p. 20

² IIA. (March, 2012), **Op.cit**, p. 05

³ Copeland.P et al, **Op.cit**, p.21

⁴ IIA. (2016), **Op.cit**, p.09

مسؤول التدقيق الداخلي أو أحد الأفراد التابعين لمصلحة التدقيق الداخلي. كما أنه بإمكان إسناد عملية التقييم إلى أحد أفراد المؤسسة ذاتها شريطة ألا يكون تابعا لمصلحة التدقيق الداخلي ويتوافر على مؤهلات المقيم، وفي هذه الحالة تسمى عملية التقييم هذه؛ بالتقييم الداخلي بدلا من التقييم الذاتي. ويعتبر كلا من الإدارة العليا والخاضعين للتدقيق وفرق التدقيق والمقيمين الخارجيين الأطراف الأكثر استفادة من أعمال التقييم الذاتي¹.

عموما، تهدف أعمال التقييم الذاتي إلى التأكد من مدى²:

- مطابقة نشاط التدقيق الداخلي لمتطلبات العناصر الإجبارية للإطار المرجعي الدولي.
 - ملائمة وفعالية أعمال المتابعة المستمرة.
 - فعالية وفعالية أنشطة التدقيق الداخلي ومدى قدرتها على الاستجابة لتطلعات الأطراف ذات المصلحة.
 - نجاعة الطرق التي يوفر بها التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة.
- كما تكمن أهمية أعمال التقييم الذاتي ضمن متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة، في كونها:
- تعرف بجودة الأداء الحالي لأنشطة التدقيق الداخلي ولإجراءاته السارية.
 - فرصة لتفعيل فرص التحسين الممكنة.
 - تفحص أهداف برنامج ضمان وتحسين الجودة والمؤشرات السارية له، وتحدد ما إذا كانت محدثة وكافية وصالحة، ثم يصادق على ذلك³.
 - تسهل أعمال التقييم الخارجي⁴.
2. منهجية إتمام "أعمال التقييم الذاتي": يقترح معهد المدققين الداخليين منهجية لإتمام أعمال التقييم الذاتي، متكونة من أربع مراحل متتالية مبنية وفقا لعجلة ديمنج للتحسين المستمر PDCA، يوضحها الشكل الآتي.

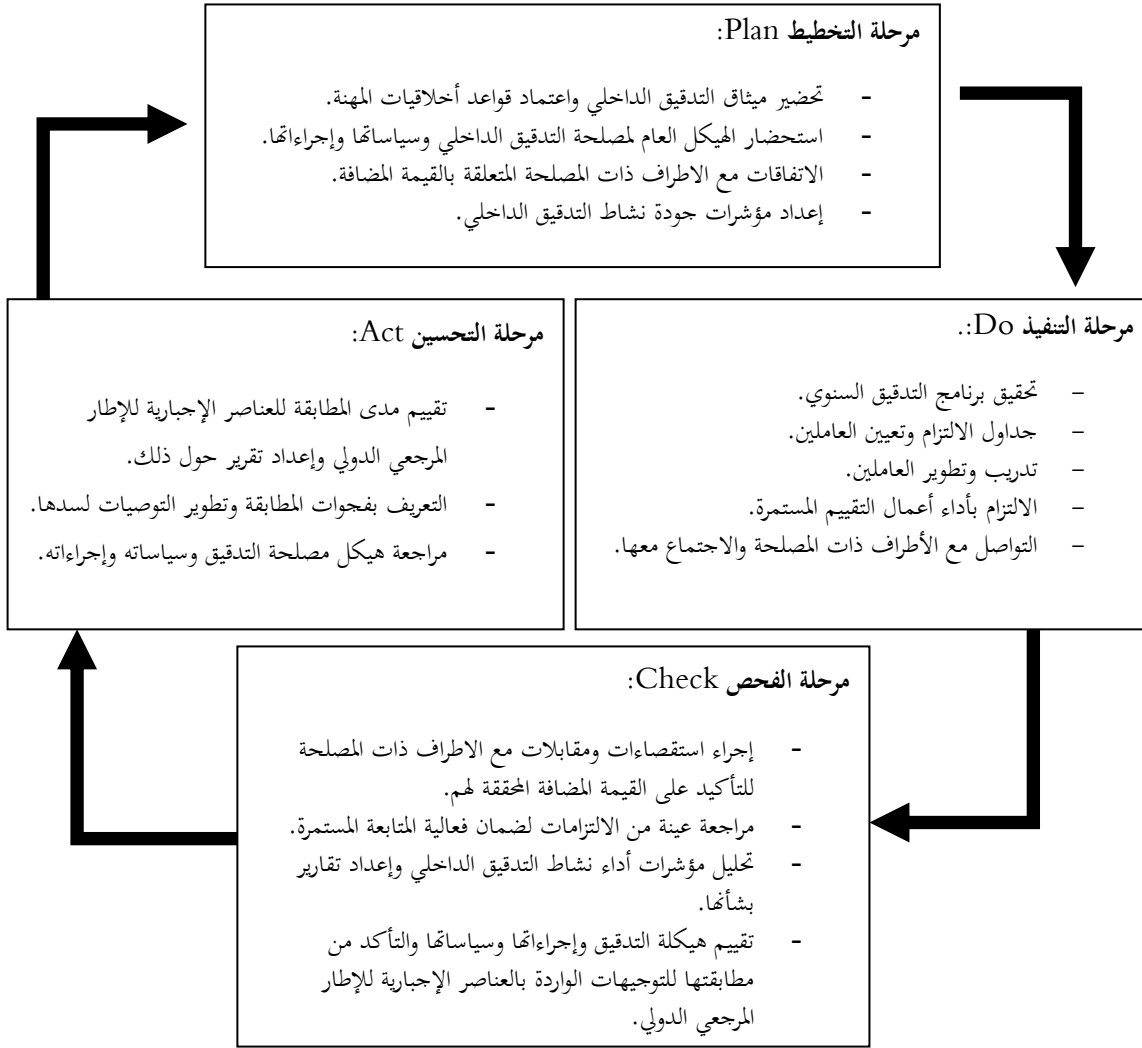
¹ Plus d'informations consultez l'ouvrage : Boudriga.Z, **Op.cit**, pp.325-327

² Copeland.P et al, **Op.cit**, p.23

³ IIA. (March, 2012), **Op.cit**, p.06

⁴ Boudriga.Z, **Op.cit**, p.325

الشكل (08): منهجية التقييم الذاتي.



Source: Copeland.P et al, Op.cit, p. 24

يصف الشكل رقم (08) خطوات إتمام التقييم الذاتي والمرتببة وفقاً لأربعة مراحل متتالية وهي التخطيط، التنفيذ، الفحص، التحسين. والمتمعن لتلك الخطوات هي عبارة عن مهام وإجراءات تندرج ضمن الأعمال اليومية لمسؤول التدقيق الداخلي وللأفراد التابعين لمصلحة التدقيق الداخلي، بما في ذلك إجراءات التسيير الفعال لمصلحة التدقيق الداخلي وإجراءات السير الجيد لمهام التدقيق، وهي بذلك لا تتطلب تكليفاً إضافياً من قبل كل مدقق حريص على مزاولة مهامه وفقاً لما تنص عليه المعايير الدولية لممارسة المهنة. وعليه تكون أعمال التقييم الذاتي موجهة للتأكد من مدى المطابقة للمعايير التالية¹:

- المعيار 1000 "الغرض والسلطة والمسؤولية".
- المعيار 1100 "الاستقلالية والموضوعية".

¹ Copeland.P et al, Op.cit, p.23

- المعيار 1200 "الكفاءة والتطوير المهني".
- المعيار 1300 "برنامج ضمان وتحسين الجودة".
- المعيار 2000 "إدارة نشاط التدقيق الداخلي".
- المعيار 2100 "طبيعة العمل".
- المعيار 2600 "قبول الإدارة العليا للمخاطر".

غير أن ما يميز أعمال التقييم الذاتي عن باقي الأعمال اليومية للمدقق هو التزامها بإعداد تقرير دوري، يوصف من خلاله سير عملية التقييم الذاتي ويدرج فيه نتائج التقييم وفرص التحسين الممكنة ومخططات الأفعال الناتجة عنها، ثم يتم إبلاغه على الإدارة العليا للمصادقة عليه¹.

لضمان السير الجيد لأعمال التقييم الذاتي يستحسن التعريف بالمقاربة النظامية التي يتم اعتمادها في إجراء التقييمات الذاتية الدورية متضمنة في ذلك طريقة التقييم، نطاق التقييم، نقاط التشارك مع التقييم الذاتي الخارجي؛ وذلك ضمن الوثائق الرسمية الخاصة بتنظيم برامج ضمان وتحسين الجودة في مصلحة التدقيق الداخلي².

المطلب الثالث: منهجية إجراء التقييمات الخارجية

تتم أعمال التقييم الخارجي المدرجة ضمن برنامج ضمان وتحسين الجودة على الأقل مرة كل خمس سنوات، إما بالإسناد الكلي لعملية التقييم إلى طرف خارجي مستقل عن المنظمة ككل وإما عن طريق التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية المستقلة، وعليه سنتطرق فيما يأتي إلى المراحل النموذجية لإتمام كل واحدة منهما.

الفرع الأول: التقييم الخارجي الكامل

1. أهمية التقييم الخارجي الكامل: تعتبر أعمال التقييم الخارجي الكامل الشق المكمل لأعمال التقييم الداخلي وليست بديلا عنه وفقا لما تقتضيه برامج ضمان وتحسين الجودة، فالتكامل بينهما يتيح فرصة بناء قاعدة للتحسين المستمر خاصة بوظيفة التدقيق الداخلي. كما يعتبر التقييم الخارجي المقاربة الأكثر استقلالية لتقييم جودة التدقيق الداخلي من طرف مقيم أو فريق تقييم خارجي مستقل تماما عن المنظمة، فهو بمثابة "تدقيق التدقيق" أو بصيغة أخرى يجب عن السؤال "من يدقق المدقق؟"³، فالتقييم الخارجي يشكل أهمية بالغة بالنسبة لوظيفة التدقيق الداخلي كونه⁴:

¹ IIA. (March, 2012), Op.cit, p.06

² Ibid, p.06

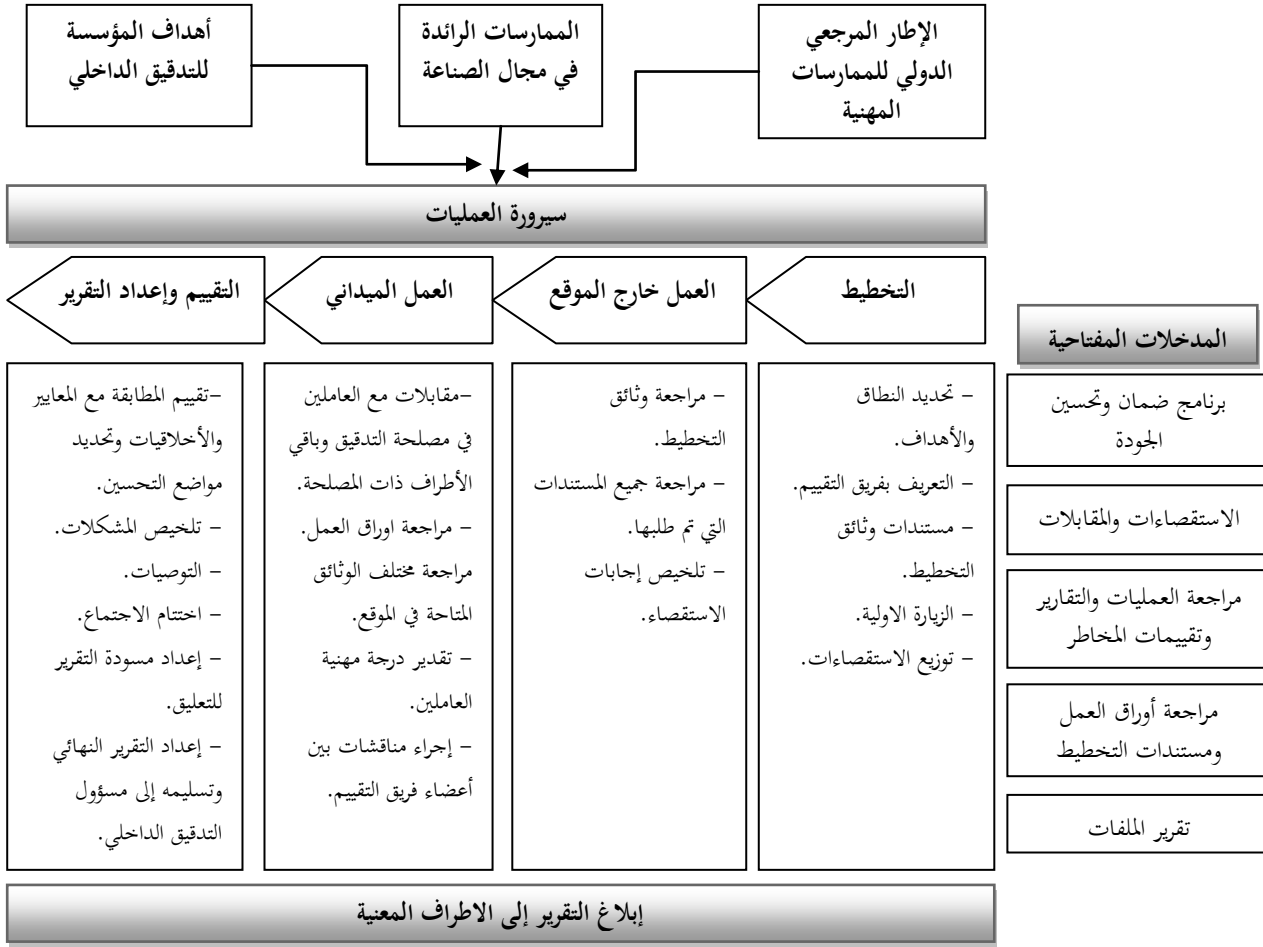
³ Sally-Anne.P, Op.cit, p.61

⁴ Ibid, p.62

- فرصة للمصادقة على كفاءة ومهنية قسم التدقيق الداخلي بما يخدم أغراض لجنة التدقيق والإدارة العليا ومختلف الأطراف ذات المصلحة المعنية.
 - تشجيع المدققين الداخليين على التحلي بأعلى مستويات الجودة عند تطبيقها للمعايير المهنية.
 - تعزيز موثوقية أعمال التدقيق الداخلي من خلال الحصول أو التوصل إلى رأي مستقل حول جودة نشاط التدقيق الداخلي.
- أما عن أهداف التقييم الخارجي التي تتجاوز إجراءات التحقق من مدى المطابقة للمعايير ولقواعد أخلاقيات المهنة وتوفير فرص التحسين، فهي تتطلع للتحقق ما إذا كان التدقيق الداخلي¹:
- فعالاً ويركز على الاتجاهات الصحيحة.
 - يتسم بأكبر قدر من الفاعلية.
 - يساهم في خلق قيمة مضافة.
 - محل احترام وتأثير.
 - يتطلع إلى احتياجات وتوقعات الأطراف ذات المصلحة ويعمل على إشباعها.
 - يتطلع إلى الممارسات الرائدة في مجال المهنة.
 - يمتلك الاستراتيجيات الصحيحة للنجاح في المستقبل.
 - ينظم بشكل مناسب موارده.
 - له علاقات جيدة مع الوظائف التأكيدية الأخرى.
 - يلعب دوراً حيوياً فيما يتعلق بإدارة المخاطر.
2. المراحل النموذجية لإتمام "أعمال التقييم الخارجي الكاملة": يقترح معهد المدققين في منشوره الخاص "دليل تقييم الجودة لنشاط التدقيق الداخلي" سيرورة من العمليات النموذجية والمطلوبة في إتمام أعمال التقييم الخارجي الكاملة، ومثلها وفقاً للشكل الآتي.

¹ Ibid, p.65

الشكل (09): مراحل التقييم الخارجي الكامل.



Source: Copeland.P et al, Op.cit, p. 45

يوضح الشكل أعلاه المراحل المنهجية لسير عملية التقييم الخارجي الكاملة، والتي تتم على شكل سيورة من العمليات المرتبة لها مدخلات متمثلة في برنامج ضمان الجودة، نتائج استقصاءات ومقابلات، نتائج مراجعة العمليات والتقارير وكذلك مراجعة أوراق العمل والمستندات، ومخرجات تتمثل في تقرير التقييم الخارجي. وفيما يلي وصف عام لسير تلك المراحل.

أ-مرحلة التخطيط: تتضمن هذه المرحلة الخطوات الآتية¹:

- تحديد النطاق والتعريف بالأهداف: عموماً يتمثل نطاق عملية التقييم الخارجي الكاملة في تقييم مدى مطابقة كافة أنشطة التدقيق الداخلي للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية ومختلف المتطلبات القانونية ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي، كما يشمل نطاق التقييم الأخذ بالتقييمات المقترحة من طرف

¹ Copeland.P et al, Op.cit, pp. 45- 49

قسم التدقيق الداخلي أو الإدارة العليا أو أحد الأطراف ذات المصلحة، وتقييم بيئة عمل التدقيق الداخلي ومراجعة خطط التدقيق بخصوص تقييمها لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. أما عن الأهداف فغالبا ما تُعرف أهداف التقييم الخارجي الكاملة بالشكل الآتي:

- تقييم فعالية وفاعلية نشاط التدقيق الداخلي من منظور ميثاق التدقيق وتوقعات الأطراف ذات المصلحة.
- الأخذ بعين الاعتبار أهداف التدقيق الداخلي بخصوص حرصه على المطابقة للمعايير الدولية للممارسة المهنية ومدى تعزيزها على تحسين فعالية نشاط التدقيق الداخلي.
- التعريف بفريق التقييم: يتولى مسؤول التدقيق الداخلي مسؤولية اختيار الجهة التي ستتولى التقييم، في حين تتولى هذه الأخيرة مسؤولية تشكيل فريق التقييم بالعناية المطلوبة والتي يراعى فيها العديد من الجوانب كالاتقالية والمهنية وتنوع كفاءات الفريق، امتلاك خبرة واسعة في قطاع نشاط المؤسسة،... وغيرها مع ضرورة تحديد قائد الفريق.
- تحضير مستندات التخطيط: من الأفضل على مسؤول التدقيق الداخلي تحضير مستندات التخطيط وإتاحتها لفريق التقييم قبل إجراء الزيارة الأولية، بما يسهل عليه تنظيم الاستقصاءات التي يقوم بها مع الأطراف ذات المصلحة.
- الزيارة الأولية: يقوم قائد فريق التقييم الخارجي أو الفريق بأكمله بإجراء زيارة مبدئية إلى المؤسسة وعقد لقاء أولي مع مسؤول التدقيق الداخلي وبعض العاملين بقسم التدقيق، حتى يتمكن من جمع المعلومات اللازمة لإعداد خطة العمل وكذلك التعريف بمختلف الملفات والوثائق التي سيتم مراجعتها وتحديد المقابلات وبرمجتها مع الأطراف ذات المصلحة المعنية، وكذلك تحضير قائمة الأطراف المشاركة في الاستقصاء والموافقة عليها.
- توزيع الاستقصاءات: يتم من خلال هذه الخطوة توزيع الاستقصاءات على القائمة المعنية التي تضم أفرادا من المدراء التشغيليون والإدارة التنفيذية والعاملين في قسم التدقيق الداخلي، مع ضرورة التعريف بغرض الاستقصاء مع كل جهة.
- ب- العمل خارج الموقع: يتم من خلال هذه الخطوة ترتيب المعلومات المتوصل إليها من خلال الخطوة السابقة من خلال¹:

¹ Ibid, pp. 50-51

- مراجعة فريق التقييم الخارجي مختلف المستندات المتعلقة بعملية التخطيط (الدلائل المستعملة في التخطيط، قوائم الفحص المستعملة في التخطيط، وغيرها) ومختلف المستندات التي تم طلبها بما يمكن من جمع المعلومات التي تساعد على البرمجة للعمل الميداني.
- استرجاع الاستقصاءات الموزعة وترتيب الإجابات على مختلف العبارات ومقارنتها مع نتائج إجابات مسؤول التدقيق الداخلي عند استقصاءه لنفس الأفراد، وكل نقاط الاختلاف في الإجابات يجب البحث المعمق فيها من قبل فريق التقييم الخارجي بإجراء استفسارات حول ذلك إذا استدعت الضرورة.
- في حالة ما كان فريق التقييم بحاجة إلى تفسير بعض المعلومات التي تم التوصل إليها من عملية مراجعة المستندات أو نتائج الاستقصاء، على مسؤول التدقيق الداخلي مساعدتهم على ذلك، فقد يشكل ذلك فرصا لإيجاد طرق للتحسين.

ت-مرحلة العمل الميداني: يتم من خلال هذه المرحلة الخوض في عمليات التقييم في الميدان من خلال¹:

- إجراء مقابلات مع افراد محددین في المؤسسة ك لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة، المدراء التشغيليون، العاملين بقسم التدقيق الداخلي. ويكون موضوع المقابلة مرتكزا على المخاطر التنظيمية للتدقيق الداخلي، أهداف التدقيق الداخلي، فعالية التدقيق الداخلي وقيمه المضافة.
- اعتبارات عمل التدقيق الداخلي مع باقي أنشطة الرقابة والمتابعة وأنشطة الضمان.
- مراجعة المهمات التي يقوم بها التدقيق الداخلي والاستشارات التي شارك فيها ومراجعة التقارير الخاصة بذلك.
- مراجعة الوثائق الإدارية والسياسات التشغيلية والإجراءات والعقود الخاصة بقسم التدقيق الداخلي.
- تقييم الجانب المعرفي والسلوكي للعاملين بقسم التدقيق الداخلي بخصوص تكنولوجيا المعلومات، تقييم المخاطر، الرقابة والمتابعة والإشراف، التفاعل مع أطراف الحوكمة، التحلي بالممارسات الناجحة وكذلك إيجاد كل الأدلة التي تشير على حرصهم على التطوير المهني المستمر.
- مراجعة مختلف تقارير قسم التدقيق الداخلي والاتصال مع مجلس الإدارة والإدارة العليا لتقييم مدى مساهمة التدقيق في تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وتوفير القيمة المضافة.
- مراجعة وتقييم التنسيق بين نشاط التدقيق الداخلي مع عمل المدققين المستقلين.

¹ Ibid, pp.51-52

- تقييم مطابقة نشاط التدقيق الداخلي للمعايير الدولية للممارسة المهنية ومختلف السياسات والإجراءات ذات العلاقة.

- مراجعة جودة عمليات التحسين موضع التطبيق وعمليات التحسين المخطط لها في المستقبل القريب ومدى الاخذ بالممارسات الناجحة على مستوى بيئة المنظمة.

ث- تقييم نشاط التدقيق الداخلي وإعداد التقرير: يتم من خلال هذه المرحلة ما يلي¹:

- تقييم نشاط التدقيق الداخلي من قبل فريق التقييم الخارجي: تعتبر في هذه الحالة المعايير الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة المرجعية الوحيدة التي يعتمد عليها في تقدير درجة المطابقة، والتأكد من إقرارهما في ميثاق التدقيق ونطاق إدماج الممارسات الرائدة وكذلك برنامج التحسين المستمر. كما يعتبر هذا التقييم فرصة للتعريف بالتحسينات الممكنة، عن طريق تكامل التحليلات التي يقوم بها فريق التقييم جراء عمليات الاستقصاء والمقابلات ومراجعة الوثائق وغيرها. وفي الأخير ينتهي التقييم الخارجي الكامل بتقديم توصيات إلى مسؤول التدقيق الداخلي التي من شأنها تعزيز المطابقة للمعايير والمساهمة في توفير القيمة المضافة والتحفيز على التغيير الإيجابي في المؤسسة.

- بإمكان فريق التقييم الخارجي خلال هذه المرحلة ممارسة حكمه المهني وإصدار رأيه حول درجة المطابقة للمعايير الدولية للممارسة المهنية.

- تلخيص المشكلات وتقديم التوصيات واختتام التقييم: بعد التعرف على حالات عدم المطابقة والبحث عن أسباب حدوثها يتم تحديد المشكلات والتي يجب ان تلقى الاهتمام والتقبل الواسعين من قبل مسؤول التدقيق الداخلي.

- إجراء اللقاء الاختتامي لعملية التقييم: الذي يجب أن ينظر إليه كفرصة أمام فريق التقييم ومسؤول التدقيق الداخلي لتلخيص سير عملية التقييم وإضفاء الصبغة الرسمية عليه. وبعد ذلك يتولى فريق التقييم عرض ملخص مكتوب عن الممارسات الناجحة لقسم التدقيق الداخلي وتقديم الملاحظات وعرض الاستنتاجات واقتراح التوصيات، كما يتم من خلال هذا اللقاء مناقشة المشكلات الهامة التي يعرفها قسم التدقيق الداخلي، ويختتم هذا اللقاء بإعداد مسودة لتقرير التقييم من قبل فريق التقييم وتسليمها لمسؤول التدقيق الداخلي.

¹ Copeland.P et al, **Op.cit** , pp.53-54

- إعداد التقرير النهائي: وذلك بإضفاء تعديلات على مسودة التقرير التي تم التشاور عليها مع مسؤول التدقيق الداخلي، كما يتم ضبط التوصيات بشكل دقيق وخطط الأعمال الناجمة عنها، ويتم إعداد التقرير النهائي الذي يحمل الرأي المهني للمقيم الخارجي بالمصادقة وكذلك تأشيرة المصادقة من طرف المقيم الخارجي أو فريق التقييم. كما يتم إعداد عدد محدد من نسخ بالتشاور مع مسؤول التدقيق الداخلي الذي يتولى مسؤولية توزيعها إلى الأطراف المعنية على رأسهم رئيس لجنة التدقيق والمدير العام، ويحتفظ مسؤول التدقيق الداخلي بنسخة من التقرير ونفس الشيء بالنسبة قائد فريق التقييم.

الفرع الثاني: التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية المستقلة.

1. أهمية التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية المستقلة: يشكل هذا النوع من التقييمات؛ إحدى المقاربات المعتمدة من طرف دوائر التدقيق الداخلي في إطار إتمام متطلبات المعيار 1312 "التقييمات الخارجية"، تنفذ كجزء من الأعمال المتداولة في وظيفة التدقيق، أين تتولى هذه الأخيرة مسؤولية القيام بالتقييم الذاتي لمدى فعاليتها وفاعليتها ومدى مطابقتها للمعايير المهنية، ثم إعداد تقرير حول ذلك. وفي النهاية يتم المصادقة عليها من قبل مقيم خارجي ومستقل¹.
- على الرغم من كون التقييم الذاتي أقل نضجا من التقييمات الخارجية الكاملة إلا أنه بإمكانه إضافة قيمة تتجاوز قيمة التقييم الخارجي الكامل كونه²:
- إن عملية التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية المستقلة أقل تكلفة من التقييم الخارجي الكامل، وبذلك فهو الأنسب لدوائر التدقيق صغيرة الحجم.
 - يتيح التقييم الذاتي فرصة لتطوير كفاءات العاملين، من خلال فتح المجال للعاملين على التبصر في المعايير المهنية والفهم العميق لها.
 - عمليات التقييم الذاتي أكثر ارتباطا بأعمال المتابعة المستمرة، وعليه فهي توفر اقتصادا أيضا في الجهد المبذول.
 - إمكانية التوصل إلى رأي مستقل حول كيفية إتمام التقييمات الذاتية وحول فعالية وفاعلية قسم التدقيق الداخلي ومدى مطابقته للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

¹ Sally-Anne.P, **Op.cit**, p.67

² IIA. (March, 2012), **Op.cit**, p.06

على مسؤول التدقيق الداخلي الحرص القيام بتقييم ذاتي مفصل ينتهي بإعداد تقرير متضمنا نتائج حول درجة المطابقة مع كل معيار على حدى¹، مع ضرورة توفير الأدلة الكافية واللازمة (خطة التقييم، برامج التقييم، أوراق العمل، التقرير النهائي) التي سيستغلها المقيم أو فريق التقييم الخارجي في الإدلاء برأيه حول ذلك ثم الشروع في إجراءات المصادقة²، التي تتلخص بشكل رئيسي في³:

- مراجعة الوثائق المتعلقة بالتخطيط للتقييم.
- إعادة تنفيذ عينة من خطوات برنامج التقييم أو مشاركة فريق التقييم الداخلي في الميدان.
- إجراء محاورات مع الأطراف ذات المصلحة الرئيسيين كالعاملين بدائرة التدقيق، المدراء التنفيذيون، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق.
- تقييم استنتاجات المطابقة التي أبلغ عنها الفريق الداخلي الذي تولى عملية التقييم الذاتي.
- إعداد تقرير المصادقة.

2. المراحل النموذجية لإتمام "أعمال التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية المستقلة": يقترح

معهد المدققين في منشوره الخاص "دليل تقييم الجودة لنشاط التدقيق الداخلي" جملة من الخطوات النموذجية التي يتم اعتمادها في إجراء التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية المتمثلة في⁴:

أ- **التعريف بنطاق التقييم:** يحدد مسؤول التدقيق الداخلي نطاق التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية بالتشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة وحتى لجنة التدقيق في حالة وجودها، حيث غالبا ما ينطوي هذا النوع من التقييم إلى تقييم مدى المطابقة مع التوجيهات الإلزامية للإطار المرجعي الدولي المعتمد من قبل معهد المدققين الداخليين، كما يمكن أن يتضمن نطاق التقييم نتائج التغذية العكسية عن الممارسات الرائدة في مجال المهنة والتي من شأنها تعزيز الأنشطة القائمة للتدقيق الداخلي.

ب- **التخطيط للتقييم:** تتضمن عملية التخطيط في هذه الحالة الجوانب الخاصة بالتحضير لإتمام برنامج أنشطة التقييم كالبرمجة والجدولة وتحضير العاملين (فريق التقييم الداخلي)، الموارد اللازمة لإجراء التقييم كجزء من الخطة السنوية لوظيفة التدقيق الداخلي التي سيتم فيها إجراء التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية. كما يتضمن التخطيط أيضا بعض الاعتبارات الرئيسية من بينها:

¹ Driessen.J et Wakkerman.B , Op.cit, p.02

² Sally-Anne.P, Op.cit, p.67

³ Copeland.P et al, Op.cit, p.34

⁴ Ibid, pp.34-39

- تقييم إضافي للوثائق الخاصة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة الساري.
 - تقدير المدة الزمنية اللازمة لتوزيع أدوات الاستقصاء المبرمج استعمالها وجمعها وتحليلها.
 - التحضير لإجراء المحاورات مع الأطراف ذات المصلحة.
 - ضبط الملفات والوثائق التي سيتم مراجعتها.
 - الأخذ بعين الاعتبار نتائج التنسيق مع المقيم أو فريق التقييم الخارجي.
- ت- اختيار المقيم أو فريق التقييم الخارجي الذي سيتولى عملية المصادقة: يتولى مسؤول التدقيق الداخلي وبالتشاور مع الإدارة العليا مسؤولية اختيار الجهة الخارجية التي ستتولى عملية المصادقة، والتي يجب أن يراعي فيها شروط المقيم كما سبق وأن تعرفنا عليها في بداية هذا المبحث. وبعد اختيار المقيم أو فريق التقييم الخارجي ينبغي التشاور معه بخصوص مهمة التكليف بالمصادقة على أعمال التقييم الذاتي كأحد أشكال التقييمات الخارجية التي يفرضها برنامج ضمان وتحسين الجودة.
- ث- الاتصال بالمقيم الخارجي والتنسيق معه: إن اتصال مسؤول التدقيق الداخلي مع المقيم الخارجي من الأمور التي ستسهل عمل المقيم الخارجي وتساهم في نجاح التقييم الذاتي. ومن أهم المواضيع التي ينبغي التشاور والتنسيق مع المقيم الخارجي هي:
- التشاور مع المقيم الخارجي حول المدة اللازمة لإجراءات المصادقة ومختلف الجوانب المتعلقة بذلك.
 - التشاور مع المقيم الخارجي بخصوص عدد المقابلات التي يرغب في إجرائها والجهات المعنية بالمقابلة حتى يتم إعلامها وكذلك المدة الزمنية المطلوبة في ذلك.
 - إعلام المقيم الخارجي عن خطة التقييم الذاتي ومختلف البرامج المتعلقة بذلك.
- ج- الشروع في عمليات التقييم الذاتي: يتم من خلال هذه الخطوة الخوض في عملية التقييم الذاتي وإعداد الوثائق الخاصة بذلك، وتتخلص إجراءات التقييم فيما يلي:
- الاستناد إلى توجيهات خطة التقييم المتضمنة تحليلات عامة حول أنشطة التدقيق الداخلي والمستوى العام للمطابقة مع التوجيهات الإلزامية للإطار المرجعي.
 - استعمال أدوات الاستقصاء وإجراء مقابلات مع الإدارة العليا والإدارة التنفيذية والعاملين في قسم التدقيق الداخلي التي تمكن من جمع المعلومات. ومن الأفضل التشاور مع المقيم الخارجي حول مواضيع الاستقصاء والأطراف موضع الاستقصاء.

- تنفيذ برنامج التقييم في الميدان وجمع الأدلة الكافية وتقييمها لتبرير درجات المطابقة مع التوجيهات الإلزامية.
- تلخيص نتائج التقييم.
- إعداد تقرير التقييم؛ ومن الأفضل إبلاغه إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في حالة وجودها قبل تسليمه إلى المقيم الخارجي.

ح- الزيارات الميدانية للمقيم الخارجي أثناء عملية التقييم الذاتي: تعتبر هذه المرحلة غير منفصلة عن المرحلة السابقة؛ حيث يمكن للمقيم الخارجي أن يقوم بزيارات ميدانية لتفقد سير أعمال التقييم الذاتي وإجراء اختبارات الفحص حول ذلك، كما أنه بإمكانه مشاركة فريق التقييم الذاتي الداخلي في عمليات التقييم على الميدان. وله كل الصلاحية في الإطلاع على الوثائق والملفات الخاصة بعمليات التقييم الذاتي ومراجعتها، وكذلك مراجعة نتائج المقابلات والاستقصاءات التي أجراها فريق التقييم الداخلي. ويقوم أيضا المقيم الخارجي على غرار هذه المرحلة بإجراء مقابلات واستقصاءات مع بعض الأطراف ذات المصلحة في نطاق ما تم التنسيق بخصوصه مع مسؤول التدقيق الداخلي.

تعتبر كل الإجراءات السالفة في غاية الأهمية بالنسبة للمقيم الخارجي فهي تسهل عليه الإدلاء برأيه أو بحكمه المهني حول درجة مطابقة قسم التدقيق الداخلي موضع التقييم مع التوجيهات الإلزامية للإطار المرجعي، وحول مدى ملائمة اختبارات التقييم الذاتي بناءً على حجم وتعقيد أنشطة قسم التدقيق الداخلي.

خ- مرحلة إعداد التقرير والمتابعة: في هذه المرحلة يقوم المقيم الخارجي بإعداد تقرير المصادقة، أين يقدم رأياً يؤكد موافقته على نتائج التقييم الذاتي. وفي حالة ما لم يتفق على تلك النتائج، بإمكانه الإدلاء على ذلك بأي صيغة تؤكد "رفضه للمصادقة" في التقرير مع تحديد نقاط الاختلاف وأسباب عدم المصادقة.

يستحسن أن يكون التقرير النهائي لأعمال التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية المستقلة يحمل تأشيرة المصادقة من طرف فريق التقييم الداخلي الذي تولى عملية التقييم الذاتي، وكذلك مصادقة المقيم الخارجي، ثم يتاح إلى مسؤول التدقيق الداخلي لإبلاغه إلى مختلف الأطراف ذات المصلحة المعنية.

خلاصة الفصل

على غرار ما تقدم في هذا الفصل، اتضح لنا بأن برامج ضمان وتحسين الجودة هي المقاربة التي يقترحها الإطار المرجعي الدولي لتعزيز مفهوم الجودة في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، تسعى إلى تقييم مدى مطابقة أنشطة التدقيق الداخلي مع أبرز عناصر الإطار المرجعي المتمثلة في قواعد أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وهي بذلك تؤكد على أن الإطار المرجعي الدولي يشكل بعناصره مرجعية متكاملة وكافية لقياس جودة التدقيق الداخلي.

كما تتيح برامج ضمان وتحسين الجودة إمكانية الصيانة الدورية لجودة أنشطة التدقيق الداخلي من خلال قدرتها على تقييم فعالية وفاعلية الأعمال القائمة في قسم التدقيق الداخلي واستدراك مختلف الفجوات في أدائها ومن ثم تقديم مقترحات تهدف إلى التحسين المستمر لأعمال التدقيق الداخلي.

ويتطلب تطبيق برامج ضمان وتحسين الجودة القيام بأعمال التقييم الداخلي وأعمال التقييم الخارجي وفقاً لمنهجيات معروفة. ولضمان حسن سيرها يوفر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية سلسلة من المعايير الخاصة بها ودلائل التطبيق العملي واعتبارات تطبيقها، إلا أن معهد المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية لا يزال يسجل على الدراسات المسحية التي يقوم بها مستويات ضعيفة جداً في تطبيق برامج ضمان وتحسين الجودة نظراً لما تتطلبه من تكلفة وجهد إضافيين.

الجزء التطبيقي

الفصل الخامس:

الإطار العام للدراسة التطبيقية.

تمهيد

بعد دراسة الجانب النظري ومحاولة الإحاطة بأهم المفاهيم المتعلقة بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، نهدف من خلال هذا الفصل تطبيق المكتسبات النظرية على الواقع العملي من خلال دراسة مدى تطبيق المدققين الداخليين لتلك العناصر. وذلك بإجراء دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية المتواجدة على مستوى ولاية سطيف والتي تتوافر بها مصالح التدقيق الداخلي.

كما نهدف أيضا على ضوء هذا الفصل استعراض الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية ثم نختبر مدى صدق وثبات أداة الاستمارة لنشرع بعدها في عرض وتوصيف بيانات العينة. ولكن قبل ذلك سوف نعرض للحدوث عن التنظيم المهني للتدقيق الداخلي. وعليه سيكون تنظيم هذا الفصل بالشكل الآتي:

- المبحث الأول: التنظيم المهني للتدقيق الداخلي في الجزائر.
- المبحث الثاني: منهجية إجراء الدراسة التطبيقية.
- المبحث الثالث: اختبار صدق وثبات الاستمارة.
- المبحث الرابع: عرض وتحليل بيانات العينة.

المبحث الأول: التنظيم المهني للتدقيق الداخلي في الجزائر

قبل الخوض في الحديث عن الجانب المنهجي للدراسة الميدانية، نود من خلال هذا المبحث التعرف على التنظيم المهني للتدقيق الداخلي في الجزائر من خلال استعراضنا لأبرز محطات تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر والتعرف على أهم النصوص القانونية ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي لنعرج في الأخير للحديث عن الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.

المطلب الأول: أبرز محطات تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

تعتبر مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر من المهن حديثة الممارسة في بيئة الأعمال الجزائرية ولقد شهدت نشأتها تطورات معتبرة متأثرة في ذلك بالنمط الاقتصادي السائد والتي قسمها أحد الباحثين المتخصصين إلى ثلاث مراحل كالتالي:

1. مرحلة ما قبل الإصلاحات (قبل 1988): إن النظام السائد خلال هذه المرحلة هو الاقتصاد

الاشتراكي؛ أين كانت كل الشؤون الاقتصادية تمتاز بالطابع العمومي وتخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التي تتبع لها. فخلال تلك الفترة كانت المؤسسات العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة. فقد فرض المشرع في وضعه للقانون الخاص بهذه الهيئة على ضرورة أن يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس حيث تنص المادة 36 من القانون 80-05 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على "ضرورة أن تتولى هذه الهيئة توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالهم". ومنه نستنتج أنه خلال هذه الحقبة الإدارية العليا هي المسؤولة عن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تنشط ضمن وصاية مجلس المحاسبة بدلا من سلطة ومسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها ومجالات تدخلها.

2. مرحلة الإصلاحات الاقتصادية (1988-1995): منذ أن اختارت السلطات العمومية الجزائرية

الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي، قامت بوضع جملة من القوانين التي تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق. وكان من بين هذه القوانين، القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية الذي كرس في مادته 40 إلزامية إنشاء

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال نص المادة الذي يدور مفاده حول «يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها»¹. وتم مراجعة هذه المادة سنة 1991 وأصبحت المادة 40 من القانون 01/91 على «إن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ»². تؤكد هذه المادة سواء بصيغتها الأولى أو المعدلة أن مهام وظيفة التدقيق الداخلي تكمن في "المساعدة على تطوير وتحسين بشكل دائم ومستمر أساليب إدارة وتسيير المؤسسات الاقتصادية العمومية".

عموما؛ ساهم هذا القانون في "تحرير مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية من رقابة مجلس المحاسبة" حيث انفصلت وظيفة التدقيق الداخلي من سلطة ووصاية مجلس المحاسبة وأصبحت خاضعة لسلطة الإدارة العليا. ولكن على الرغم من التطور الذي عرفته وظيفة التدقيق الداخلي خلال هذه المرحلة إلا أنها لم ترق إلى المستوى الذي كان منتظرا منها وذلك لمجموعة من الاعتبارات، أبرزها³:

- اختلاف الزاوية التي ينظر إليها للتدقيق الداخلي من طرف مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية حيث أن معظم المسيرين يرفضون أحد المبادئ التي يقوم عليها التدقيق الداخلي وهو تقييم تصرفات المسيرين حول الكيفية التي يتولون بها إدارة رؤوس الأموال الموضوعة تحت تصرفهم من طرف المساهمين.

- تعدد المشاكل التي كانت تعاني منها المؤسسة الاقتصادية العمومية بعد انتقالها إلى الاستقلالية كالصعوبات المالية والضعف التكنولوجي وغياب منافذ للتسويق والتوزيع جعلت من المسيرين لا يولون أي اهتمام لوظيفة التدقيق الداخلي، ذلك أن عدد المؤسسات الاقتصادية العمومية التي لجأت إلى تطبيق المادة 40 من القانون 88-01 ضعيف جدا.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988، ص.109

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 27/04/1991؛ ص.112

³ العايب عبد الرحمان، "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية"، الملتقى الوطني حول: مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010، ص ص.11-13 (بتصرف)

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

- اكتفاء السلطات العمومية بوضع مادة تفرض على المؤسسات الاقتصادية العمومية إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي ولكن دون وضع إطار تنظيمي يسهل على المسيرين كيفية إنشائها مما تسبب في عدم تطور هذه الوظيفة بالشكل المطلوب. حيث كان هناك عدد قليل من المؤسسات التي اهتمت بإنشاء هذه الوظيفة وبأشكال مختلفة من مؤسسة لأخرى.
- ضعف النصوص القانونية في تحديدها للمهام الرئيسية لهذه الوظيفة مما أتاح لتلك المؤسسات الحرية التامة لتحديد مجالات عمل المدققين الداخليين بها، وكذلك الأمر بالنسبة للارتباط بالهيكل التنظيمي حيث أن معظم المؤسسات جعلت الوظيفة ترتبط بمديرية مركزية مختلفة مما جعل الوظيفة تفتقد لجزء من استقلاليتها.
- إعطاء تسميات مختلفة لوظيفة التدقيق الداخلي؛ فهناك من أطلق عليها اسم مفتشية وآخرون سموها بمصلحة الرقابة. هذا الأمر جعل منها تنحرف عن تادية مهامها الأساسية وتتولى القيام بمهام أخرى لا تدخل ضمن دائرة صلاحيتها.

3. المرحلة الحالية (ما بعد 1995 إلى يومنا هذا): على غرار هذه المرحلة تم إلغاء القانون 88-01 بما فيه المادة 40 التي كانت تفرض على المؤسسات الاقتصادية العمومية ضرورة إنشاء وظيفة للتدقيق الداخلي وتعويضه بالأمر الرئاسي رقم 25/95 الصادر في 25 سبتمبر 1995 المتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك الدولة. الذي ترك مجالاً لحرية المؤسسات في طوعية إنشاء مصالح التدقيق الداخلي¹، وأصبح إنشاؤها أمراً اختيارياً وموصى به وبشدة خصوصاً من طرف الأشخاص المهنيين كالمختصين في جمعية المدققين الاستشاريين الجزائريين بما يخدم الصالح العام للشركات الوطنية².

المطلب الثاني: النصوص القانونية السارية المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

بالرغم من إلغاء المادة 40 المذكورة سابقاً إلا أن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي. في حدود اطلاعنا تم تسجيل جملة من النصوص القانونية ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي أهمها:

¹ UFAI, « Questions A Nouridine Khatal : Président d'honneur de l'AACIA (IIA- Algérie) », Auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n° 1 (Octobre –Décembre) , 2009, p.03

² Saidj.F, « Méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne », Revue Nouvelle Economie, N° 11, vol 02, Khemis Miliana, Algérie, p. 22

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

- التعليم الصادر عن بنك الجزائر رقم 03/02 الصادرة في 14 نوفمبر 2002 والتي تتضمن موضوع الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية.
 - التعليم الثالثة لرئيس الحكومة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003 من أجل تصميم ووضع هياكل التدقيق والرقابة.
 - التعليم الصادر من وزارة ترقية الاستثمارات MIPI رقم 079/SG/07 المؤرخة في 30 جانفي 2007 التي تنص على وضع هيكل للتدقيق والرقابة الداخلية على مستوى كل مؤسسة عمومية اقتصادية¹.
 - المرسوم التنفيذي 90/06 المؤرخ في 28 فيفري 2009: المحدد لكيفية مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية وتدقيقها من طرف المفتشية العامة للمالية ضمنا بضرورة إنشاء هياكل للتدقيق الداخلي في المؤسسات والاهتمام بها. حيث نصت في المادة 02 منه على أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير، تشمل ميادين عدة وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي².
 - على غرار ما تقدم يتضح بأن التدقيق الداخلي يحتل مكانة محدودة؛ وإن لم نقل بأنها محتشمة؛ ضمن النصوص القانونية، حيث نلاحظ بأن كل تلك النصوص عبارة عن تعليمات لفائدة مسري المؤسسات الاقتصادية وكذلك المؤسسات المالية. غير أن تطوير التدقيق الداخلي في الجزائر يتطلب تقوية الإطار القانوني المنظم لها.
 - حيث أوصى أحد المهنيين الجزائريين المتخصصين في التدقيق الداخلي، أنه في ظل الأزمة المالية العالمية الراهنة يتطلب الأمر من السلطات العمومية الجزائرية ضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي وإعادة الكفة لصالحه عن طريق تقوية الإطار القانوني الساري والمتعلق بالرقابة والتدقيق الداخليين والاقتداء بتجارب دولية ناجحة في ذلك كقانون ساربان أوكسلي SOX بالولايات المتحدة الأمريكية وقانون الحماية المالية LSF بفرنسا³.
- المطلب الثالث: الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر**
- سنتعرف من خلال هذا المطلب على الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم التدقيق في الجزائر ثم نعرض بالحديث عن مكاتب التدقيق العالمية في الجزائر وإسهاماتها في تنظيم هذه المهنة.

¹ D'après la Tribune 17/01/2008. Disponible sur le site: <http://www.algerie-dz.com/article12213.html>

² صالحى يزيد ومايو عبد الله، "واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية -دراسة ميدانية"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، ورقلة، 2016، ص.63.

³ UFAI, Op.cit, pp.03-04

الفرع الأول: جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين

1. تقديم الجمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين: تعتبر جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين «AACIA» الهيئة المهنية الوحيدة التي تهتم بالممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في بيئة الأعمال الجزائرية. تم تأسيسها في جويلية 1993 من طرف مجموعة من المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية من مختلف القطاعات، يتواجد مقرها الاجتماعي بولاية عنابة. تتخذ هذه الهيئة المهنية شكل "جمعية" بمعنى أنها هيئة غير حكومية وبشكل أدق منظمة غير هادفة للربح. ووفقا للأهداف التي سطرتهما ضمن النظام التأسيسي لها؛ تعمل هذه الجمعية بصفة رئيسية على تعزيز وتطوير وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر. وهي تحظى بتقدير كبير من قبل الشركات نظرا للأعمال التي تقدمها في مجال الاعتراف بالتدقيق الداخلي كوظيفة مفتاحية في إدارة أعمال المؤسسات تضمن إضافة قيمة مضافة لها. كإحدى التحديات التي تسعى إلى تحقيقها هذه الجمعية هو تجنيد المدققين الداخليين نحو الحصول على الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي DPAI وتوطين مركز الامتحان للشهادة العالمية للمدقق الداخلي المعتمد CIA.

2. مكانة الجمعية في الساحة العالمية: تعتبر جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين عضوا في المعهد العالمي للمدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1995. وظلت الجمعية تعتمز على الانفتاح بشكل مستمر من خلاله بناءها لعلاقات مثمرة مع جمعيات ومعاهد في التدقيق الداخلي ببعض البلدان المتقدمة كفرنسا وبلجيكا وسويسرا وليكسمبورغ.... وغيرها. كما تعتبر الجمعية عضو منتسب إلى الاتحاد الفرنكوفوني للتدقيق الداخلي U.F.A.I وتشارك في النشاطات المنتظمة لهذا المجمع المهني. بما يثبت رغبة الجمعية في تنمية التأهيل المهني والرفع من الاحترافية في مزاولة مهنة التدقيق الداخلي. كما تسعى الجمعية إلى توسيع نطاق انفتاحها نحو الخارج وتكثيف مشاركتها على النطاق الدولي بما يمكنها من اليقظة والاستباقية في مواكبة التطورات المستمرة الحاصلة في مجال الممارسات المهنية على الصعيد العالمي، ويساعدها على تقوية القدرات الوطنية وتثمين المعرفة المهنية للموارد البشرية المحلية مع الحرص على إثراء أعمالها من الناحية النظرية (المفاهيمية) والتنظيمية والمهنية خدمة للشركات الجزائرية¹.

¹ <http://algerieassociation.forumactif.com/t121-association-des-auditeurs-consultants-internes-algeriens>
(consultée le 31/01/2018)

3. مجهودات جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين في تطوير مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر: تمتلك جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين عضوية بارزة في المعهد العالمي للتدقيق الداخلي IIA الذي يسعى هو الآخر إلى ضمان التطوير المستمر لمهنة التدقيق الداخلي في الساحة العالمية عن طريق فكرة عميقة ملخصة في "التحسين بالتشارك"¹، بما يؤكد على أن كل من له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بمهنة التدقيق الداخلي مسؤول عن تحسين وتطوير المهنة. تبعا لذلك تسعى الجمعية الجزائرية للتدقيق الداخلي إلى تنظيم ندوات وطنية وأيام دراسية وملتقيات دولية خدمة لمبدأ التحسين بالتشارك على الصعيد المحلي. ومن بين المجهودات المسجلة للجمعية في سبيل تطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر ما يأتي.

- إجراء دراسات حول سير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر: أبرزها الدراسة الاستقصائية التي قامت بها الجمعية بالاشتراك مع المكتب الفرنسي للتدقيق والاستشارة DELOITTE في غضون الموسم 2006/2005 حول "التدقيق الداخلي في الجزائر"²، مست هذه الدراسة ما يقارب 200 مؤسسة اقتصادية عمومية وباستعمال أداة الاستبيان تم استجواب تلك المؤسسات حول وضعية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية. بلغت نسبة الاستجابة 20.5%، ولعل أبرز ما توصلت إليه هذه الدراسة هو ممارسة التدقيق الداخلي كوظيفة داخل المؤسسات لا تزال بعيدة كل البعد عما هو مطلوب ضمن المعايير الدولية لممارسة هذه المهنة³.

- تنظيم دورات تكوينية وأيام دراسية: تتولى الجمعية ضمن نشاطاتها الرئيسية التكفل بتنظيم دورات تكوينية وأيام دراسية، أبرزها تلك التي قامت بها خلال سنة 2009 والتي يصفها رئيس جمعية المدققين الجزائريين بأنها سنة حافلة بالتحديات من خلال تسجيل واقعتين فريدتين من نوعهما⁴: الأولى: تنظيم دورة تكوينية في 10 جانفي 2009 من طرف الجمعية وبالاشتراك مع المعهد الجزائري الخاص لإدارة الأعمال "M.B.I" شارك فيها ما يفوق 60 مترشح يمثلون في معظمهم إطارات من مختلف المؤسسات الجزائرية الخاصة والعمومية. تكفل بعملية التكوين إطارات جزائرية وأجنبية

¹ <https://www.ufai-asso.org/?p=361> (consultée le 02/03/2018)

² Ziani.A, *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise –cas entreprises Algériennes*, Thèse Doctorat, université Tlemcen, Algérie, 2014, p.177

³ D'après la Tribune 17/01/2008. Disponible sur le site : <http://www.algerie-dz.com/article12213.html>

⁴ Méziane.M. «AACIA Algérie : 2009 l'année des challenges », l'Auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n°01 (Octobre-Décembre), UFAI, 2009, pp.11-12

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

متخصصة في التدقيق الداخلي ومعتمدة من طرف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليتين IFACI. وانتهت الدورة بمنح إفاذة بالتكوين حول الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي D.P.A.I للمتكونين تحمل تأشيرة IFACI بما يشجعهم على حيازة هذه الشهادة ومن ثم ضمان ممارسة المهنة وفقا لما هو مطلوب ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

الثانية: تنظيم يوم دراسي يوم 07 جوان 2009 والمعروف بتسمية "أيام التدقيق الداخلي بسطيف J.A.I.S" وبالتعاون مع معهد إدارة الأعمال M.B.I، كان الموضوع الرئيسي لهذا اليوم الدراسي هو "التدقيق الداخلي: ما المثير للجدل" الذي يعتبر يوما حافلا في نشاطات الجمعية، حيث تم تسجيل مشاركة ما يزيد عن 140 شخص (رؤساء مؤسسات، مدققين داخليين، خبراء في المحاسبة،...) وبحضور المسؤول العام للمعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليين IFACI السيد Louis Vaurs، الذي ناقش في مداخلته موضوع "التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات" في حين ناقش رئيس جمعية المدققين الجزائريين محمد مزبان موضوع "الإطار الخصوصي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر ومتطلباتها المهنية" من زاوية مجهودات الجمعية وخبرتها في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

- تنظيم ملتقيات دولية: تحتضن الجمعية تنظيم فعاليات ملتقيات دولية مرتبطة بالتدقيق الداخلي على مستوى التراب الوطني أبرزها:

- الملتقى الدولي الثاني حول "مساهمات التدقيق الداخلي في أداء المنظمات" يومي 24 و25 جوان 2012 بزرالدة البليدة، يشكل هذا الملتقى فرصة جديدة للمساهمة وبفعالية في رفع مستوى المعلوماتية لجميع الجهات الفاعلة المهتمة بالتدقيق الداخلي والحوكمة وأخلاقيات الأعمال¹. وأشاد رئيس الجمعية محمد مزبان على ضوء هذا الملتقى على أن التدقيق الداخلي يشكل جزءا من التحديات الاقتصادية التي تواجهها المؤسسات الجزائرية خصوصا وأنه أصبح يمثل آلية هامة تسهم في الممارسات الجيدة للحوكمة².

¹ UFAI. « Quand l'AACIA perpétue le bon usage », Auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n° 10 (Avril – Septembre) , 2012, p.10

² Meziane .M, « L'audit interne est au centre des enjeux économiques », Journal el Watan, n° 6599, Algérie, 30/06/2012, p.08. Disponible sur le site : <https://www.djazairiss.com/fr/elwatan/376687> (consultée le 28/02/2018)

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

• الملتقى الدولي الرابع حول "التدقيق الداخلي: عامل للتغيير" يومي 12 و 13 أكتوبر 2014 بولاية وهران، تهدف الجمعية من وراء هذا الملتقى إلى تعزيز الممارسات الجيدة لمهنة التدقيق الداخلي وتطويرها، وفرصة متاحة للمهنيين الجزائريين ذوي العلاقة بالتدقيق الداخلي إلى التعرف على الوقائع الرئيسية التي تسمح بالتطوير المستمر لهذه المهنة. ووفقا لرئيس الجمعية يصرح بأن فعاليات الملتقى تعكس رغبة الجمعية في المثابرة والاستمرارية نحو دفع مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر نحو الممارسات الجيدة المكرسة عالميا¹.

• الملتقى المغاربي الثالث حول "التدقيق الداخلي: مهنة في تطور مستمر" الذي أقامته بالجزائر العاصمة يومي 22 و 23 ماي 2016، ووفقا لرئيس الجمعية محمد مزبان يعتبر أن هذا الملتقى فرصة لتجديد المكتسبات المعرفية للمدققين الداخليين الجزائريين وللإطارات المهنية الجزائرية ذوي العلاقة بالتدقيق الداخلي. كما يعتبر بأن الملتقى منارة علمية لتبادل الممارسات الجيدة في التدقيق الداخلي مع الأطارات المهنية المغاربية المشاركة كتونس والمغرب وكذلك الأطارات الأجنبية كفرنسا وبلجيكا وكندا².

- المشاركة في ملتقيات دولية:

لجمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين مشاركة بارزة في الملتقيات الدولية المتخصصة في التدقيق الداخلي والتي أشرفت على تنظيمها الهيئات المهنية الدولية للتدقيق الداخلي³. نذكر أهمها:

• سنة 1997: الملتقى الدولي حول "التدقيق الداخلي: أي ممارسة في القرن 21" الذي نظمه المعهد الفرنكفوني للتدقيق الداخلي.

• سنة 2001: الملتقى الدولي حول "التدقيق الداخلي وتسيير التعقيد" الذي نظمه معهد المدققين الداخليين.

• سنة 2013: الملتقى المغاربي الأول حول "التدقيق الداخلي: ركيزة للحكومة الجيدة" الذي نظمه معهد المدققين الداخليين بالمغرب.

- مشاريع حالية:

¹ Meziane.M, « **IIA Algérie** », l'auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n° 13 (Juillet dernier numéro), UFAl, 2015 , p. 33

² <https://www.ufai-asso.org/?p=361> (consultée le 08/03/2018)

³ www.ifaci-ufai-2016.com (consultée le 08/03/2018)

- المشاركة في فعاليات الملتقى الخامس حول "التدقيق الداخلي والمقاربات المتكاملة في خدمة الحوكمة والأداء" يومي 27 و28 جوان 2018 الذي احتضنه معهد المدققين الداخليين بالمغرب وبالاشتراك مع الفدرالية الإفريقية للمدققين الداخليين¹.
- المشاركة في فعاليات الملتقى الدولي الثالث عشر حول "خلفيات التدقيق" الذي نظمه معهد المدققين الداخليين بليبيا بالاشتراك مع الاتحاد الفرنكوفوني للتدقيق الداخلي والذي تم يومي 15 و16 أكتوبر 2018².

الفرع الثاني: المكاتب العالمية للتدقيق الداخلي في الجزائر

للمكاتب العالمية المتخصصة في التدقيق الداخلي والاستشارة والخبرة المحاسبية* تأثير واسع على تطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر من خلال الدورات التكوينية التي تقدمها لفائدة مسيري الشركات وحتى المؤسسات المالية والدراسات التي تقوم بها وطبيعة الامتحانات التي تقوم بها من أجل ضمان السير الجيد لهذه الوظيفة والمساهمة في تحسينه وتطويره³، ناهيك عن نوعية الخدمات التي تقدمها لزيائنها كمرافقة المؤسسات المقبلية على فتح مصلحة التدقيق الداخلي، مساعدة أقسام التدقيق المبتدئة في مزاوله مهامها، إتمام مهمات التدقيق المسندة إليها، القيام بالتقييمات الخارجية المستقلة لمصالح التدقيق،... وغيرها من الخدمات. أما على مستوى التراب الوطني، فقد سجل إنشاء فروع لكبرى المكاتب العالمية في التدقيق⁴، في سنة 2002 تم إنشاء فرعين لمكتب التدقيق العالمي الأول KPMG بالجزائر العاصمة والثاني في ولاية وهران، تحت تسمية KPMG Algérie SPA. كما تم سنة 2007 إنشاء فروع لمكاتب تدقيق عالمية أخرى أمثال: Deloitte, PriceWaterhouseCoopers, Ernst&Young بالجزائر العاصمة. ناهيك عن المبادرة التي قام بها مكتب التدقيق العالمي ANDERSEN سنة 2000 بإنشاء فرع على مستوى الجزائر بالشراكة مع مكتب تدقيق محلي، ولكن سرعان ما زال هذا الفرع العالمي جراء الحادثة التي تورط فيها والمعروفة بفضيحة إنرون سنة 2002.

¹ http://www.iimmaroc.org/components/com_colloque/uploads/5aa81036b2b30PRESENTATION_IJA_ET_AFII_A_2_FINAL.pdf (consultée le 08/03/2018)

² <https://institutes.theiia.org/sites/lebanon/news/Pages/UFAl-IIA-Lebanon.aspx> (consultée le 08/03/2018)

* تعتبر كلا من Deloitte, KPMG, PriceWaterhouseCoopers, Ernst&Young المكاتب الأربعة الكبرى المتخصصة في التدقيق على مستوى العالم بعد استبعاد مكتب ANDERSEN.

³ Ziani.A, Op.Cit, p p. 177-178

⁴ Cherouati.K, L'implantation des Cabinets d'Audit Internationaux en Algérie, Revue d'Economie et de Développement Humain, issue 12, université Blida 02, Algérie, 2015, p.441

يتبين لنا على إثر ما تقدم في هذا المبحث بأن التنظيم المهني للتدقيق الداخلي في الجزائر لم يرق بعد إلى المستوى تتطلبه المهنة، بسبب محدودية النصوص القانونية ذات العلاقة بتنظيم التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال الجزائرية وغياب هيئة مهنية رسمية تشرف على تنظيم هذه المهنة في الجزائر.

المبحث الثاني: منهجية إجراء الدراسة التطبيقية

تعتبر منهجية إجراء الدراسة التطبيقية المجال الذي يسمح لنا بتحديد وتنظيم المعلومات التي يجب الحصول عليها بهدف الوصول إلى نتائج ميدانية تقودنا إلى التأكد من صحة الفرضيات الموضوعية في إشكالية البحث من عدمها. وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث عرض أهم العناصر المحددة للإطار المنهجي للدراسة انطلاقاً من التعريف بإشكالية الدراسة وفرضياتها، ثم نستعرض خطوات إجراء الدراسة التطبيقية لنعرج في الأخير للحديث عن الأدوات الإحصائية المستعملة في معالجة البيانات المتحصل عليها من إجابات أفراد العينة المبحوثة.

المطلب الأول: إشكالية الدراسة وفرضياتها

الفرع الأول: إشكالية الدراسة

تبعاً لمجموعة من الاعتبارات التي تدعو إلى ضرورة النهوض بواقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والعمل على تطويره وتحسينه من خلال مساعدة أقسام التدقيق بما على الالتزام بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية ذلك أن عناصره تشكل توليفة متكاملة ومنسقة عن أفضل الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي عالمياً. على هذا النحو تم طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي:

كيف يمكن أن نطور من واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقاً لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟

تدرج ضمن هذا السؤال الرئيس ستة أسئلة فرعية، كما يأتي:

1. هل تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وفقاً لرسالة التدقيق التي جاء بها الإطار

المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

2. هل تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالمبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟
3. هل تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بقواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟
4. هل تطبق أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الواردة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟
5. هل تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالعمليات التشغيلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟
6. هل تستعين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة ببرامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية؟

الفرع الثاني: فرضيات الدراسة

في إطار الإجابة على السؤال الرئيس للدراسة تم اقتراح الفرضية الرئيسية التالية:

تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

للتأكد من صحة أو نفي الفرضية الرئيسية للدراسة تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

1. تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وفقا لرسالة التدقيق التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
2. تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالمبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
3. تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بقواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
4. تطبق أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

5. تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالعمليات التشغيلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

6. تستعين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة إلى برامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

المطلب الثاني: خطوات إجراء الدراسة التطبيقية

سنتعرف من خلال هذا المطلب على عينة الدراسة ومفرداتها وعلى أدوات البحث العلمي التي تم استعمالها في جمع بيانات الدراسة التطبيقية.

الفرع الأول: التعريف بعينة الدراسة ومفرداتها

في إطار دراستنا هذه، اعتمدنا على المعاينة غير العشوائية وبالضبط على العينة القصدية والتي تسمى أيضا بالعينة العمدية؛ أين يكون للباحث الحرية التامة في اختيار وحدات العينة بما يتلاءم مع طبيعة موضوعه، وهذا يستلزم أن يكون للباحث معرفة بالمعالم الإحصائية للمجتمع الأصلي وللوحدات التي يرغب في اختيارها وعلى ضوء ذلك يقوم الباحث باختيار وحدات معينة يعتقد بأنها تمثل المجتمع الأصلي كما أن هذا النوع من العينات لا يمثل المجتمع وإنما يمثل رأي أفراد العينة فقط¹. وبذلك توفر هذه العينة معلومات من أجل الدراسة المتعمقة للموقف أو الظاهرة دونما الرغبة أو الحاجة في التعميم.

وعليه تتمثل عينة دراستنا في إجمالي المؤسسات الاقتصادية التي تتوفر على أقسام التدقيق الداخلي والمتواجدة على مستوى ولاية سطيف، والبالغ عددها 32 مؤسسة، يوضحها الملحق رقم (02).

أما عن مفردة البحث فهي تتمثل في المدقق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، وبذلك عمدنا إلى توجيه الاستبيان إلى العاملين بأقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات المعنية باستثناء الأمانة العامة لهذه الأقسام.

¹ الهيتي صلاح الدين حسين، الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية: تطبيقات باستخدام SPSS، دار وائل للنشر للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2004، ص.33

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات

تعتبر استمارة الاستبيان من أكثر أدوات البحث العلمي ملائمة واستخداما في جمع البيانات في مجالات البحث المتعلقة بالعلوم الإنسانية والاجتماعية، تعرف على أنها مجموعة من الأسئلة المكتوبة التي تعد بغرض الحصول على معلومات أو آراء المبحوثين حول ظاهرة أو موقف معين¹. وعليه فقد اعتمدنا بصفة رئيسة على استمارة الاستبيان في الحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية، كما تم الاعتماد بصفة ثانوية على المقابلة الشخصية مع بعض مفردات العينة المستهدفة، التي مكنتنا من الحصول على بعض المعلومات التي ساعدتنا في تحليل وتفسير بعض النتائج المتوصل إليها وأتاحت لنا الفرصة للاطلاع على بعض الوثائق المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي كميثاق التدقيق، الإجراءات التنظيمية، لوحة القيادة نشاط التدقيق، تقارير سير مهمات التدقيق،.... وغيرها.

1. مراحل إعداد استمارة الاستبيان: في إعدادنا لاستمارة الاستبيان، مررنا بالمراحل الآتية:

- المرحلة الأولى: تم على ضوء هذه المرحلة تحديد المحاور الرئيسية للاستمارة وفقا لما تقتضيه أدوات التحليل الإحصائي في معالجتنا للفرضيات المسطرة في الدراسة، تم صياغة البنود المتعلقة بكل محور بناء على ما تم تفصيله في الجانب النظري (كل ما يتعلق بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية)، كما تم الاطلاع في هذه المرحلة على بعض استمارات الدراسات السابقة التي تعرفنا عليها في مقدمة الدراسة.

- المرحلة الثانية: تم على ضوء هذه المرحلة تحكيم الاستمارة وذلك بعرضها في شكلها الأول على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المحكمين الواردة أسماؤهم في الملحق رقم (03). من أجل ضمان تحكيم الاستمارة من كافة الجوانب البنائية والمنهجية ومدى القابلية للمعالجة الإحصائية، حرصنا في اختيارنا للأساتذة المحكمين على التنوع في مجال التحكيم من ناحية التخصص في التدقيق والمنهجية والإحصاء. كما عرضنا الاستبيان للتحكيم على بعض الإطارات المهنية المتخصصة في التدقيق الداخلي، لمعرفة مدى واقعية البنود من الناحية العملية وضمان أنها مفهومة وفي متناول أي شخص يزاول مهنة التدقيق الداخلي.

على ضوء نتائج التحكيم والملاحظات المقدمة تم تعديل الاستبيان بإحكام الصياغة لبعض البنود وإدراج أسئلة مباشرة حول الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، وترتيب سلم الإجابة من أدنى درجة إلى أعلى درجة، ليتم بعدها إخراج الاستمارة في نسختها النهائية كما هي موضحة في الملحق رقم (04).

¹ عبيدات محمد وآخرون، البحث العلمي-القواعد والمراحل والتطبيقات-، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص.63

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

-المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة تم إعداد نسخة من الاستبيان باللغة الفرنسية الموضحة في الملحق رقم (05)، كما تم إعداد النسخة الالكترونية للاستمارة¹ باستعمال برنامج Google -Drive من أجل تسهيل ملاء الاستبيان من قبل المفردات المبحوثة وضمن استرجاعها، كما تم استغلال الاستمارة الالكترونية في مراسلة بعض المدققين الداخليين من خارج ولاية سطيف[&] من أجل تجربتها والاستطلاع على مدى وضوحها، واستغلالها في اختبار الصدق الظاهري لاستمارة الاستبيان.

2. هيكل استمارة الاستبيان: اشتملت استمارة الاستبيان على 83 سؤال؛ متوزعة على جزئين رئيسيين وهما :

1.2. الجزء الأول: يضم الجزء الأول 17 سؤال خاص بالمعلومات العامة حول: المؤسسة المبحوثة وسير مصلحة التدقيق الداخلي بها وحول المدقق الداخلي بصفة يمثل مفردة البحث.

2.2. الجزء الثاني: يضم 66 سؤال متوزعة على المحاور الآتية:

- المحور الأول: يضم 04 عبارات تتعلق بمدى العمل برسالة التدقيق الداخلي.
- المحور الثاني: يضم 03 عبارات تتعلق بمدى العمل بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي.
- المحور الثالث: يضم 07 عبارات تتعلق بمدى احترام أخلاقيات المهنة.
- المحور الرابع: يضم 26 عبارة تتعلق بمدى تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- المحور الخامس: يضم 17 عبارة تتعلق بمدى الاهتمام بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.
- المحور السادس: يضم 09 عبارات تتعلق بمدى الحرص على إعداد برامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي.

3. **الإجابات المقترحة:** عموماً في إعدادنا لاستمارة الاستبيان اعتمدنا على الأسئلة المغلقة التي تحتل إحدى الإجابات المحددة والمعرفة مسبقاً، بما يمكننا من إجراء المعالجات الإحصائية المناسبة، تبعاً لذلك استخدمنا سلم ليكرت « Likert Scale » الخماسي لقياس كل محاور الاستمارة حيث يختار المبحوث إجابة واحدة من بين خمسة بدائل، ويتدرج المقياس ما بين درجة واحدة إلى خمس درجات كما هو موضح في الجدول الآتي.

¹https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSebjH8LHzDGO_nLwXMpCLJ8t1Ezq3Gmy1cEGvMFR_nuBFO_0aQ/viewform

[&] تم مراسلة فئة من المدققين عن طريق البريد الإلكتروني للمؤسسات التي ينتمون إليها ومنهم من تم مراسلتهم عن طريق استعمال البريد الإلكتروني الشخصي تم التوصل إليه عن طريق علاقات عامة بإطارات في الميدان.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الجدول (05): مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: الصيرفي محمد عبد الفتاح، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص115 (بتصرف)

يظهر الجدول أعلاه الدرجة الموافقة لكل إجابة مقترحة في سلم ليكرت الخماسي.

4. توزيع استمارة الاستبيان: بعد إخراج الاستمارة في صورتها النهائية قمنا بتوزيعها على المؤسسات محل الدراسة، وحرصنا على توجيهها إلى الأفراد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي أو المدققين الداخليين بالمؤسسات والمعروفين بمدققي التسيير دون غيرهم من الأفراد داخل المؤسسة.
5. نسبة الاستبيانات المسترجعة: بلغ عدد الاستمارات المسترجعة 43 استمارة قابلة للاستعمال من إجمالي 60 استمارة موزعة. وفيما يلي تفصيل في ذلك.

الجدول (06): نسبة الاستبيانات المقبولة

60	الاستبيانات الموزعة
53	الاستبيانات المسترجعة
10	الاستبيانات غير القابلة للاستعمال
07	الاستبيانات الضائعة
43	الاستبيانات المسترجعة والقابلة للاستعمال
%71.66	نسبة الاستبيانات المقبولة إلى الموزعة

المصدر: إعداد الباحثة.

بلغ عدد الاستبيانات المسترجعة والقابلة للاستعمال 43 استبيان قابل للاستعمال من مجموع 60 استبيان موزع بما يعادل نسبة %71.66، وهي نسبة مقبولة تسمح لنا بإجراء التحليل الإحصائي.

المطلب الثالث: أدوات التحليل الإحصائي

بعد تنقيح استمارات الاستبيان القابلة للاستعمال قمنا بتفريغ بياناتها في برنامج Excel ثم نقلناها إلى برنامج SPSS طبعة 22 ل يتم معالجتها كميًا وفقًا للأدوات الإحصائية الآتية.

الفرع الأول: أدوات الإحصاء الوصفي

سيتم استخدام الأدوات الإحصائية الوصفية التالية:

1. **التوزيعات التكرارية:** سيتم استخدام التكرارات بالقيم المطلقة والنسب المئوية لتحليل بيانات مفردات العينة ودراسة خصائصها.
2. **المتوال:** يمثل درجة الإجابة أكثر تكرارًا.
3. **المتوسط الحسابي:** أحد مقاييس النزعة المركزية، يتم استعماله لمعرفة مدى تركيز إجابات المستجوبين في اختيار معين.
4. **الانحراف المعياري:** أحد مقاييس التشتت، يمثل الجذر التربيعي للتباين الذي يقيس تشتت البيانات عن القيمة المتوسطة. يتم استخدامه لمعرفة درجة الموافقة بالنسب لأفراد العينة على محاور الدراسة ومعرفة مدى تشتت هذه الاجابات عن الاجابة المتوسطة.

الفرع الثاني: أدوات الإحصاء الاستدلالي

سنستخدم الأدوات الإحصائية الاستدلالية الآتية:

1. **معامل الارتباط Sperman:** يستخدم في اختبار صدق محتوى بيانات الاستمارة، من خلال اختبار الدلالة الإحصائية لدرجة ارتباط عبارات الاستمارة مع المحور أو البعد الذي تندرج ضمنه.
2. **معامل Guttman للتجزئة النصفية:** يمثل إحدى أدوات الإحصاء الاستدلالي التي تستعمل لاختبار الصدق البنائي للاستمارة.
3. **معامل ألفا كرونباخ:** لقياس معدل ثبات الاستمارة.
4. **اختبار التوزيع الطبيعي:** من أجل التأكد من التوزيع الطبيعي لبيانات الاستمارة كشرط أساسي وقبلي لاختبار الفرضيات.

5. اختبار **T-Test** للعينة الأحادية: استخدمنا اختبار T للعينة الأحادية في اختبار فرضيات الدراسة وذلك باحتساب قيمة T "قيمة ستودينت" وقيمة معنويته. ثم مقارنته مع قيمة T الجدولية التي تساوي إلى قيمة المتوسط الفرضي للإجابات على المحور عند مستوى دلالة محدد مسبقا، ومن ثم الحكم على صدق أو نقي الفرضية وفق لقاعدة قرار سيتم التذكير بها لاحقا.

6. اختبار تحليل التباين الأحادي **One Way ANOVA**: استخدمنا اختبار ANOVA من أجل دراسة أثر متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات على الاستمارة ككل، وذلك باحتساب قيمة F "قيمة فيشر" ومستوى معنويته، ثم مقارنته مع مستوى دلالة محدد مسبقا ومن ثم الحكم على الدلالة الإحصائية لقيمة F.

استعرضنا من خلال هذا المبحث أهم الخطوات المنهجية التي سيتم اتباعها في إتمام الدراسة التطبيقية ومختلف الأدوات الإحصائية التي سنستعملها جراء ذلك. ولكن قبل الشروع في التحليل سوف نقوم أولا باختبار أداة الدراسة من خلال المبحث الموالي.

المبحث الثالث: اختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان

بعد الصدق والثبات من الاختبارات الضرورية التي يجب أن تخضع لها أداة استمارة الاستبيان، للتأكد من صلاحيتها للاستعمال ومدى مصداقيتها في تحليل النتائج ومن ثم إمكانية تعميم نتائج العينة إلى المجتمع ككل. وعليه سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى العناصر التالية:

- صدق استمارة الاستبيان.

- ثبات استمارة الاستبيان.

- اختبار التوزيع الطبيعي لبنود استمارة الاستبيان.

المطلب الأول: اختبار صدق استمارة الاستبيان

يشير اختبار صدق الاستبيان إلى صلاحيته وقدرته على قياس متغيرات الدراسة وبفعالية، ويتم هذا الاختبار بعدة طرق أهمها: الصدق الظاهري وصدق البناء والمحتوى للاستبيان. وفيما يأتي توضيح لهذه الطرق.

الفرع الأول: الصدق الظاهري

يعتبر إخضاع الاستبيان للتحكيم من قبل أساتذة مختصين والإطارات المهنية بغية التأكد من سلامة بناء الاستبيان من مختلف الجوانب البنائية والمنهجية ومدى القابلية للمعالجة الإحصائية، إحدى الاختبارات الحكمية لإثبات الصدق الظاهري للاستبيان، مع ضرورة الالتزام بكل الملاحظات المقدمة وإجراء التعديلات الضرورية. كما تم توزيع الاستبيان وبنسخته الالكترونية على عينة تجريبية من المدققين الداخليين من مختلف ولايات الوطن (عينة مكونة من 38 مفردة وبلغت عدد الاستبيانات المسترجعة 12 استبيان) من أجل تجربتها والتأكد من وضوحها ودرجة ثباتها، حيث بلغت قيمة معامل ثبات الاستمارة ألفا كرونباخ 0.845 كما هو موضح ضمن الملحق (06)، وهي قيمة جيدة تفوق المعدل الأدنى للثبات المقدر بـ 0.6، وهذا ما يؤكد إمكانية الاعتماد على استمارة الاستبيان في جمع البيانات والوصول إلى نتائج ذات مصداقية.

الفرع الثاني: صدق المحتوى

يشير صدق المحتوى إلى المدى الذي تبلغه البنود المكونة لأداة القياس في تمثيل المحتوى أو ما يعرف بالصدق المنطقي للأداة، حيث يمكن للباحث أن يتحقق من صدق المحتوى إحصائياً باستخدام معامل الاتساق الداخلي¹، الذي يقيس درجة الاتساق بين العبارات وبين البعد الخاص بها من خلال معامل الارتباط Spearman، الذي يستخدم في حالة البيانات الرتبية ويأخذ قيمة تفسر كالتالي²:

الجدول (07): دلالات قيمة معامل الارتباط Spearman

قيمة معامل الارتباط Spearman	0 إلى 0.19	0.20 إلى 0.39	0.40 إلى 0.59	0.60 إلى 0.79	0.8 إلى 1
دلالة القيمة	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	قوي	قوي جدا

المصدر: شرقي خليل، مرجع سابق، ص. 181 (بتصرف).

يظهر الجدول اعلاه دلالة قيمة معامل سبيرمان المتدرجة وفق خمس درجات؛ من درجة ضعيف جدا إلى غاية قوي جدا؛ أما الإشارة فتحدد طبيعة العلاقة الطردية (إشارة موجبة) أم عكسية (إشارة سلبية) وعموما يلجأ الباحثون إلى درجة المعنوية لتحديد ما إذا كان الارتباط معنوي (أكبر من α) أو غير معنوي (أقل من α).

¹ فاطمة عوض صابر وميرفت على خفاجة، أسس ومبادئ البحث العلمي، مطبعة الاشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص. 169.

² شرقي خليل، مرجع سابق، ص. 181.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

1. معامل الارتباط Spearman لبند المحور الأول المتعلق برسالة التدقيق: يلخص الجدول الآتي

قيم معاملات الارتباط سبيرمان للبند المحسوب عند مستوى معنوية 5%.

الجدول (08): معامل الارتباط سبيرمان لبند المحور الأول من الاستمارة.

العبارة	قيمة معامل الارتباط Spearman	دلالة معامل الارتباط Spearman	مستوى المعنوية المحسوبة	الدلالة الإحصائية للعبارة
يتوافر لدى مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم ميثاق التدقيق الداخلي.	0.426	متوسطة	0.004	دالة إحصائية
تقر برسالة التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق.	0.815	قوية جدا	0.000	دالة إحصائية
تبدي العناية المهنية اللازمة لتحقيق رسالة التدقيق الداخلي عند مزاولتك لأنشطة التدقيق.	0.587	متوسطة	0.000	دالة إحصائية
يساعدك الالتزام برسالة التدقيق الداخلي على إبداء آراء مهنية قائمة على أساس المقارنة بالمخاطر.	0.770	قوية	0.000	دالة إحصائية

المصدر: إعداد الباحثة الاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (06).

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن قيم معاملات الارتباط سبيرمان لبند المحور الأول ذات دلالة إحصائية، لأن قيمة المعنوية المحسوبة لكل منها أقل من 5%. كما أن كل قيم معامل الارتباط سبيرمان موجبة بما يؤكد على أن هناك علاقة طردية بين هذه العبارات والمحور الذي تدرج فيه. أما عن قوة ارتباط العبارات فهي تتراوح من متوسطة إلى قوية جدا، وهي كلها معطيات تؤكد على أن هناك درجة اتساق بين عبارات المحور الأول وأنها صادقة من ناحية المحتوى.

2. معامل الارتباط Spearman لبند المحور الثاني المتعلق بالمبادئ الأساسية: يلخص الجدول

الآتي قيم معاملات الارتباط سبيرمان لبند المبادئ الأساسية والمحسوبة عند مستوى معنوية 5%.

الجدول (09): معامل الارتباط سبيرمان لبند المحور الثاني من الاستمارة.

العبارة	قيمة معامل الارتباط Spearman	دلالة معامل الارتباط Spearman	مستوى المعنوية المحسوبة	الدلالة الإحصائية للعبارة
---------	------------------------------	-------------------------------	-------------------------	---------------------------

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

دالة إحصائية	0.000	قوية	0.750	تقر بالمبادئ الأساسية العشرة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.743	تبدى العناية المهنية اللازمة على الالتزام بالمبادئ الأساسية عند مزاولتك لأنشطة التدقيق الداخلي.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.797	يساعدك الالتزام بالمبادئ الأساسية على إثبات فعالية التدقيق الداخلي.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (06).

يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه إلى أن هناك اتساق داخلي قوي بين عبارات المحور الثاني وأنها صادقة من حيث المحتوى، تؤكد عليه الدلالة الإحصائية لمعاملات الارتباط سبيرمان التي بلغت مستوى المعنوية المحسوبة لهم 0% وهي أقل بكثير من 5%، كما أن قيم معاملات الارتباط موجبة مما يؤكد على أن هناك علاقة طردية بين العبارات وبين المحور المندرجة ضمنه.

3. معامل الارتباط Spearman لبنود المحور الثالث المتعلق بأخلاقيات المهنة: يلخص الجدول

الآتي قيم معاملات الارتباط سبيرمان لبنود أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

الجدول (10): معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور الثالث من الاستمارة.

العبارة	قيمة معامل الارتباط Spearman	دلالة معامل الارتباط Spearman	مستوى المعنوية المحسوبة	الدلالة الإحصائية للعبارة
تقر بمبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق ضمن ميثاق التدقيق.	0.664	قوية	0.000	دالة إحصائية
تحرص على أن تكون نزيها عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	0.826	قوية جدا	0.000	دالة إحصائية
تلتزم بأعلى درجات من الموضوعية المهنية عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	0.871	قوية جدا	0.000	دالة إحصائية
تلتزم بمبدأ السر المهني عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	0.430	متوسطة	0.004	دالة إحصائية
تحرص على حياة الكفاءة المهنية اللازمة عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	0.559	متوسطة	0.000	دالة إحصائية
تقر بقواعد السلوك المهني ضمن ميثاق التدقيق.	0.776	قوية	0.000	دالة إحصائية
تسترشد بقواعد السلوك المهني من أجل الالتزام بقواعد	0.802	قوية	0.000	دالة إحصائية

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

أخلاقيات المهنة.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (06).

يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه إلى أن هناك اتساق داخلي قوي بين عبارات المحور الثالث وأنها صادقة من حيث المحتوى، تبرزه القيمة الإيجابية لمعاملات الارتباط سبيرمان والدلالة الإحصائية لها.

4. معامل الارتباط Spearman لبنود المحور الرابع المتعلق بالمعايير المهنية: يلخص الجدول الآتي

قيم معاملات الارتباط سبيرمان لبنود المعايير المهنية والمحسوبة عند مستوى معنوية 5%.

الجدول (11): معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور الرابع من الاستمارة.

العبرة	قيمة معامل الارتباط Spearman	دلالة معامل الارتباط Spearman	مستوى المعنوية المحسوبة	الدلالة الإحصائية للعبرة
تقر بكل المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق.	0.191	ضعيفة جدا	0.221	غير دالة
تعرف بمسؤولياتك ضمن ميثاق التدقيق.	0.367	ضعيفة	0.16	غير دالة
تحرص على مراجعة ميثاق التدقيق بصفة دورية.	0.419	متوسطة	0.005	دالة إحصائية
يحمل ميثاق التدقيق بمصلحتكم تأشير المصادقة من طرف الإدارة العليا.	0.153	ضعيفة جدا	0.329	غير دالة
تحدد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تقدمها في ميثاق التدقيق.	0.483	متوسطة	0.001	دالة إحصائية
تحدد طبيعة الخدمات الاستشارية التي تقدمها في ميثاق التدقيق.	0.492	متوسطة	0.001	دالة إحصائية
تناقش استقلاليته التنظيمية مع الإدارة العليا.	0.158	ضعيفة جدا	0.311	غير دالة
تحرص على تطوير كفاءتك المهنية عن طريق التكوين المستمر.	0.200	ضعيفة	0.198	دالة إحصائية
تحرص على إضافة قيمة مضافة للمؤسسة من خلال الإدارة الفعالة لمصلحة التدقيق الداخلي.	0.476	متوسطة	0.001	دالة إحصائية
تقوم بتصميم خطة تدقيق مبنية على أساس المخاطر.	0.813	قوية	0.000	دالة إحصائية

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

دالة إحصائية	0.001	متوسطة	0.476	تبلغ خطة التدقيق إلى الإدارة العليا من أجل الموافقة عليها.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.654	توفر الموارد الضرورية من أجل إنجاز خطة التدقيق.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.640	يتوافر بمصلحة التدقيق الداخلي الإجراءات الكفيلة لتوجيه نشاط التدقيق.
دالة إحصائية	0.000	قوية جدا	0.862	تنسق نشاطات مصلحة التدقيق مع مختلف الأطراف المعنية.
دالة إحصائية	0.005	متوسطة	0.422	تبلغ تقارير أعمال التدقيق إلى الإدارة العليا بشكل دوري.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.797	تناقش مضمون التقارير مع الإدارة العليا.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.691	تحدد الأهداف الخاصة بكل مهمة من مهمات التدقيق.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.608	تحدد نطاق التدقيق الداخلي بشكل يتلاءم وأهداف مهمة التدقيق.
دالة إحصائية	0.001	متوسطة	0.473	تسعى للحصول على الأدلة الكافية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة للمهمة.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.633	تؤسس استنتاجاتك المتعلقة بالمهمة بناءا على تقييماتك لتلك الأدلة التي قمت بجمعها.
دالة إحصائية	0.001	متوسطة	0.505	توثق نتائج مهمة التدقيق بطريقة رسمية.
غير دالة	0.021	ضعيفة	0.351	تقترح توصيات تحسينية عند الانتهاء من كل مهمة.
دالة إحصائية	0.000	متوسطة	0.593	تشارك في وضع خطط أعمال لتنفيذ التوصيات التي اقترحتها.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.715	تبلغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.
غير دالة	0.087	ضعيفة جدا	0.264	عند تبليغك لنتائج المهمة، تحرص على ذكر عبارة "أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.667	تشارك في متابعة نتائج تنفيذ "خطط الأفعال".

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (06).

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

من خلال معطيات الجدول أعلاه يتضح ان هناك درجة اتساق مقبولة بين عبارات محور المعايير المهنية، مما يؤكد على أن هناك مستوى صدق مقبول لمحتوى العبارات، ويرجع السبب في ذلك إلى وجود 06 عبارات (العبارات الملونة) من مجموع 26 عبارة غير دالة إحصائياً؛ كون أن قيمة المعنوية المحسوبة لها تفوق 5%.

كما بلغت قيم معامل الارتباط سبيرمان لكل عبارات المحور قيم موجبة، مما يدل على ان هناك علاقة طردية بين البنود والمحور المندرجة فيه.

أما عن قوة الارتباط بين البنود والمحور المندرجة فيه، أثبتت دلالات قيم معامل الارتباط سبيرمان لتلك العبارات أنها من متوسطة إلى قوية جداً لمجموع 19 عبارة. في حين دلت قيم معامل الارتباط لـ 7 عبارات المتبقية على أن هناك ارتباط ضعيف إلى ضعيف جداً وهي في معظمها تلك العبارات غير الدالة إحصائياً.

5. معامل الارتباط Spearman لبنود المحور الخامس المتعلق بالعمليات التشغيلية: يلخص الجدول

الآتي قيم معاملات الارتباط سبيرمان لبنود محور عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

الجدول (12): معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور الخامس من الاستمارة.

العبارة	قيمة معامل الارتباط Spearman	دلالة معامل الارتباط Spearman	مستوى المعنوية المحسوبة	الدلالة الإحصائية للعبارة
تتأكد من أن الإدارة العليا تتخذ الاحتياطات اللازمة لتصميم نظام رقابة داخلي يتصف بالملاءمة.	0.106	ضعيفة جداً	0.499	غير دالة
تقيم فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.	0.398	ضعيفة	0.008	غير دالة
تدلي بآرائك من أجل تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.	0.397	ضعيفة	0.008	غير دالة
تعطي ضمانات معقولة لفائدة الإدارة العليا حول السير السليم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.	0.284	ضعيفة	0.065	غير دالة
تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير نظام الرقابة الداخلية.	0.607	قوية	0.000	دالة إحصائياً
يتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم عملية إدارة المخاطر.	0.565	قوية	0.000	دالة إحصائياً
تتولى الإدارة العليا عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.	0.638	قوية	0.000	دالة إحصائياً

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

دالة إحصائية	0.000	قوية	0.678	تقيم فعالية عملية إدارة المخاطر بمؤسستكم.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.605	تساعد الإدارة العليا على تحديد المخاطر الأساسية التي تعيشها المؤسسة.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.703	تدلي بأرائك من أجل تحسين فعالية نظام إدارة المخاطر بمؤسستك.
دالة إحصائية	0.000	قوية جدا	0.823	تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.712	تناقش مع الإدارة العليا مستوى الخطر المقبول.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.777	تتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم سير عمليات الحوكمة.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.868	يشارك مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم في عمليات الحوكمة.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.781	تساعد الإدارة العليا على تقييم ممارسات عمليات الحوكمة.
دالة إحصائية	0.000	قوية	0.799	تدلي بأرائك من أجل تحسين عمليات الحوكمة.
دالة إحصائية	0.002	متوسطة	0.453	تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية الحوكمة بالمؤسسة.

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (06).

يتضح من خلال الجدول أعلاه، أن قيم معاملات الارتباط سبيرمان لبنود المحور الخامس من الاستمارة ذات دلالة إحصائية، لأن قيمة المعنوية المحسوبة لكل منها أقل من 5%، باستثناء البنود الأربعة الأولى من المحور التي فاقت مستوى دلالتها المحسوبة 5%. كما أن كل قيم معامل الارتباط سبيرمان موجبة بما يؤكد على أن هناك علاقة طردية بين هذه العبارات والمحور الذي تدرج فيه. أما عن قوة الارتباط العبارات فهي تتراوح في معظمها من متوسطة إلى قوية جدا، وهي كلها معطيات تؤكد على أن هناك درجة اتساق بين عبارات المحور الخامس وأنها صادقة من ناحية المحتوى.

6. معامل الارتباط Spearman لبنود المحور السادس المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة:

يلخص الجدول الآتي قيم معاملات الارتباط سبيرمان لبنود محور برامج ضمان وتحسين الجودة.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الجدول (13): معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور السادس من الاستمارة.

العبارة	قيمة معامل الارتباط Spearman	دلالة معامل الارتباط Spearman	مستوى المعنوية المحسوبة	الدلالة الإحصائية للعبارة
تقوم بإعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة بمصلحة التدقيق الداخلي.	0.723	قوية	0.000	دالة إحصائية
يساعدك برنامج ضمان وتحسين الجودة على قياس كفاءة أنشطة التدقيق الداخلي.	0.710	قوية	0.000	دالة إحصائية
يمكنك برنامج ضمان وتحسين الجودة من الالتزام بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.	0.811	قوية جدا	0.000	دالة إحصائية
تتولى القيام بتقييمات ذاتية لأعمالك المهنية الجارية بمصلحة التدقيق الداخلي.	0.516	متوسطة	0.000	دالة إحصائية
يتم تقييم أعمال مصلحة التدقيق الداخلي دوريا من طرف أشخاص من داخل المؤسسة.	0.647	قوية	0.000	دالة إحصائية
على مستوى مؤسستكم، يتم إجراء تقييمات خارجية لأعمال التدقيق الداخلي من طرف أشخاص من خارج المؤسسة على الأقل مرة كل خمس سنوات.	0.560	متوسطة	0.000	دالة إحصائية
يتم دوريا إعداد تقارير عن سير برنامج ضمان وتحسين الجودة بمصلحة التدقيق الداخلي.	0.877	قوية جدا	0.000	دالة إحصائية
يتم الإفصاح عن كل حالات عدم المطابقة للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي ضمن تقارير سير برنامج ضمان وتحسين الجودة.	0.807	قوية جدا	0.000	دالة إحصائية
يتم إبلاغ تلك التقارير إلى الإدارة العليا.	0.754	قوية	0.000	دالة إحصائية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (06).

يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه إلى أن هناك اتساق داخلي قوي بين عبارات محور برامج ضمان وتحسين الجودة وأنها صادقة من حيث المحتوى، تؤكد عليه الدلالة الإحصائية لمعاملات الارتباط سبيرمان التي بلغت

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

مستوى المعنوية المحسوبة لكل العبارات 0%، كما أن قيم معاملات الارتباط موجبة مما يؤكد على أن هناك علاقة طردية بين العبارات وبين المحور المندرجة ضمنه.

الفرع الثالث: صدق البناء

يعتبر معامل Guttman للتجزئة النصفية من معاملات اختبار الصدق البنائي، حيث يعتمد الباحث على تجزئة الاستمارة إلى نصفين (مثلا النصف الأول يحمل البنود ذات التقييم الفردي، والنصف الثاني يحمل البنود ذات التقييم الزوجي)، واختبار ما إذا كان النصف الأول متسق ومرتب مع النصف الثاني¹. وحتى يكون معامل Guttman للتجزئة النصفية دال على صدق البناء لابد من تحقق الشروط الآتية²:

- تفوق قيمة معامل Guttman 0.6، وكلما اقتربت قيمته من 1 الصحيح كلما دل على قوته.
- ألا يكون معامل ألفا كرونباخ للجزئين متساوي.
- ألا تكون قيمة التباين للجزئين متساوية.

يلخص الجدول الآتي نتائج اختبار الصدق البنائي للاستمارة.

الجدول (14): نتائج اختبار الصدق البنائي للاستمارة (معامل Guttman للتجزئة النصفية)

قيم المعاملات	النصف الأول من الاستمارة	النصف الثاني من الاستمارة
معامل ألفا كرونباخ	0.838	0.877
معامل الارتباط Spearman	0.961	0.961
قيمة التباين δ	230.155	260.309
معامل Guttman	0.960	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (07).

يتضح من خلال الجدول أعلاه إلى أن قيمة معامل Guttman للتجزئة النصفية بلغت **0.960** وهي قيمة ممتازة، تثبت الصدق البنائي للاستمارة. كما تؤكد على ذلك أيضا القيم غير المتساوية لمعامل ألفا كرونباخ للنصف الأول

¹ شرقي خليل، مرجع سابق، ص. 181 (بتصرف).

² الميرغني أسماء، "الدرس 73: حساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية في برنامج Spss V23"، شريط فيديو متوفر على الموقع:

<https://www.youtube.com/watch?v=8K2VWktwSiQ> (تم الاطلاع عليه يوم 22 أوت 2018)

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

والنصف الثاني من الاستمارة، وكذلك قيم التباين المختلفة لجزئي الاستمارة. كما تشير نتائج الجدول على أن هناك ارتباط قوي جدا بين النصف الأول من الاستمارة والنصف الثاني توضحه قيمة معامل سبيرمان التي بلغت 0.961.

المطلب الثاني: اختبار ثبات استمارة الاستبيان

يقصد باختبار ثبات استمارة الاستبيان اختبار درجة الدقة التي تقيس بها الأداة متغيرات الدراسة وتصف درجة استقرار النتائج وثباتها، بمعنى إذا كرر الباحث القياس وفي نفس الظروف وتحصل على النتائج ذاتها فإن ذلك يعني الثبات، وأكثر الطرق شيوعا لقياس الثبات هي طريقة معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، الذي يعتمد على الاتساق الداخلي للبحث ويعطي فكرة عن اتساق الأسئلة مع بعضها البعض¹. وتفسر قيمة معامل ألفا كرونباخ كما يلي: أكبر من 0.9 ممتاز، أكبر من 0.8 جيد، أكبر من 0.7 مقبول، أكبر من 0.6 مشكوك فيه، أقل من 0.5 غير مقبول.

في اختبارنا لدرجة ثبات أداة الدراسة وباستعمال طريقة معامل ألفا كرونباخ توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (15): معدل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

ترتيب المحور	اسم المحور	عدد البنود	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	رسالة التدقيق الداخلي	04	0.615
المحور الثاني	المبادئ الأساسية للتدقيق	03	0.732
المحور الثالث	أخلاقيات المهنة	07	0.824
المحور الرابع	المعايير المهنية	26	0.871
المحور الخامس	العمليات التشغيلية	17	0.906
المحور	برامج ضمان وتحسين	09	0.889

¹ عقيل حسين عقيل، خطوات البحث العلمي، دار ابن كثير للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2010، ص.305

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

السادس	الجودة	
		بنود الاستبيان ككل
	66	0.927

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (08).

تؤكد نتائج الجدول أعلاه بأن قيمة معامل ألفا كرونباخ لأسئلة الاستبيان ككل تعادل **0.927** وهي قيمة ممتازة بما يشير أن ثبات أسئلة الاستبيان مرتفعة. كما تسجل قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان قيما مقبولة وتفوق في معظمها المعدل الأدنى للاتساق الداخلي 0.6. وتؤكد كل هذه النتائج على ثبات أداة الدراسة مما يعطي الثقة التامة لصلاحيتها في تحليل النتائج وإمكانية الإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات استمارة الاستبيان

إن اخضاع بيانات استمارة الاستبيان لاختبار التوزيع الطبيعي من العوامل التي تؤكد على صدق وثبات أداة الدراسة وتدل على قدرة الأداة على قياس متغيرات الدراسة، ومن أشهر الطرق الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي هي:

- اختبار Kolmogorov-Smirnov.

- اختبار Shapiro-Wilk.

يعتبر كل من اختبار K-s واختبار S-w من الاختبارات الإحصائية التي تمكننا من التأكد من أن البيانات تتوزع توزيعا طبيعيا، والقاعدة في ذلك أنه كلما كانت درجة المعنوية المحسوبة في كلا الاختبارين **تزيد** عن معدل المعنوية المحدد بـ 5%، فإن ذلك يعني أن البيانات تتوزع توزيعا طبيعيا. كما يعتبر كلا من هذين الاختبارين إحدى الطرق الإحصائية التي تمكننا من استكشاف الأخطاء في البيانات المفرغة قبل الشروع في معالجتها، من خلال إيجاد فروق واضحة بين قيم الاختبارات لبنود البعد الواحد أو المحور الواحد.

وعليه سنقوم فيما يأتي بحساب قيم اختبار K-s وكذلك قيم اختبار S-w لكل من محاور الاستمارة عند مستوى الثقة 95% ودرجة معنوية 5%.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الجدول (16): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور استمارة الاستبيان.

اختبار Shapiro-Wilk			اختبار Kolmogorov-Smirnov ^a			
مستوى المعنوية المحسوب	درجة الحرية	قيمة الاختبار	مستوى المعنوية المحسوب	درجة الحرية	قيمة الاختبار	
.072	43	.797	.032	43	.282	المحور الأول: المتعلق برسالة التدقيق الداخلي
.084	43	.816	.058	43	.181	المحور الثاني: المتعلق بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي
.079	43	.874	.046	43	.194	المحور الثالث: المتعلق بأخلاقيات مهنة التدقيق.
.106	43	.957	.062	43	.154	المحور الرابع: المتعلق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي
.409	43	.973	.200	43	.900	المحور الخامس: المتعلق بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة
.418	43	.936	.240	43	.145	المحور السادس: المتعلق ببرامج ضمان وتحسين الجودة

المصدر: إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS، أنظر الملحق (09).

يتضح من خلال معطيات الجدول بأن قيمة اختبار K-s واختبار S-w لبيانات محاور الاستمارة دالة معنوية، حيث بلغت قيمة المعنوية المحسوبة لمحاور الاستمارة قيم تفوق قيمة المعنوية المحددة بـ 0.05، مما يثبت على أن كل بياناتهم تخضع للتوزيع الطبيعي، باستثناء المحور الأول الذي بلغت قيمة المعنوية المحسوبة له ما يعادل 3.2% وفقاً لاختبار K-s، في حين بلغت قيمة المعنوية المحسوبة لهذا المحور وفقاً لاختبار S-w ما يعادل 7.2% بأن بما يؤكد أن بياناته هو الآخر تخضع للتوزيع الطبيعي بالأخذ بدلالة المعنوية لاختبار S-w. وعليه، تؤكد نتائج اختبار التوزيع الطبيعي على أن استمارة الاستبيان لهذه الدراسة أداة ذات مصداقية واسعة وقادرة على قياس متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الرابع: عرض وتحليل بيانات العينة.

سنشرع من خلال هذا المبحث في عرض النتائج المتوصل إليها في خلال المعالجة الإحصائية لبيانات الاستثمارات المسترجعة في برنامج SPSS إصدار 22، انطلاقاً من المعالجة الإحصائية لبيانات العينة والمقسمة إلى معلومات حول المؤسسة المبحوثة ومعلومات عن مصلحة التدقيق الداخلي ومعلومات عن المدقق الداخلي.

المطلب الأول: التحليل الإحصائي للمعلومات العامة حول المؤسسات المبحوثة

تتكون عينة الدراسة من 43 مفردة تابعة لـ 32 مؤسسة مبحوثة، لذلك سيكون من المناسب أن نتعرف أولاً على خصائص هذه المؤسسات المتمثلة في نوع المؤسسة وطبيعة نشاطها، قبل الشروع في التعرف على خصائص مفردات العينة.

الفرع الأول: نوع المؤسسة

يتبع مفردات العينة المبحوثة إلى مؤسسات عمومية وأخرى إلى مؤسسات القطاع الخاص وبالنسب الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (17): نسب وتكرارات توزيع مفردات العينة في المؤسسات المبحوثة

نوع المؤسسة	التكرار	التكرار النسبي %
مؤسسة عمومية	31	72.1
مؤسسة خاصة	12	27.9
إجمالي المؤسسات	43	100.0

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (10).

يتضح من خلال معطيات الجدول إلى نسبة مفردات العينة المبحوثة الذين يعملون في مؤسسات القطاع العام هي 72%، ونسبة 27.9% يعملون في مؤسسات القطاع الخاص.

الفرع الثاني: القطاع الذي تنشط فيه المؤسسات المبحوثة

تتبع مفردات العينة المبحوثة إلى مؤسسات تنشط في القطاعات المبينة في الجدول الآتي:

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الجدول (18): طبيعة نشاط المؤسسات المبحوثة.

نوع القطاع	التكرار	التكرار النسبي %
إنتاجي	31	72.1
خدمي	8	18.6
تجاري	4	9.3
الإجمالي	43	100.0

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (10).

يبين الجدول أعلاه أن نسبة 72.1% من مفردات العينة المبحوثة ينشطون في مؤسسات ذات طابع إنتاجي، في حين بلغت نسبة المستجوبين الذي يعملون في القطاع الخدمي ما يعادل 18.6%، والنسبة المتبقية كانت تمثل نسبة المستجوبين الذين يعملون في مؤسسات ذات طابع تجاري.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للمعلومات العامة حول مصلحة التدقيق الداخلي.

تعطي المعلومات العامة حول مصلحة التدقيق الداخلي وصفا عاما لسير نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.

الفرع الأول: أقدمية مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة

يلخص الجدول الآتي معلومات تقديرية حول مدى أقدمية مصالح التدقيق بالمؤسسات المبحوثة.

الجدول (19): توزيع مفردات العينة على حسب أقدمية مصالح التدقيق.

مجال أقدمية مصلحة التدقيق بالسنوات	التكرار	التكرار النسبي %
أقل من 5	16	37.2
من 6 إلى 10	16	37.2
أكثر من 10	11	25.6
الإجمالي	43	100.0

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (11).

تشير معطيات الجدول أعلاه إلى أن نسبة 37.2% من المستجوبين يعملون ضمن أقسام تدقيق داخلي فنية، تقل مدة إنشائها عن 5 سنوات، في حين قدرت نسبة المستجوبين الذين يعملون في أقسام تدقيق بأقدمية تتراوح ما بين 6 إلى 10 سنوات ما يقارب 37.2%، في حين تمثل نسبة 25.6% نسبة المستجوبين الذين يعملون في مصالح تدقيق ذات أقدمية تفوق 10 سنوات. وتشير كل هذه النسب إلى أن التدقيق الداخلي من الأقسام حديثة النشأة بالمؤسسات المعنية.

الفرع الثاني: التكرارات النسبية حول وجود لجنة تدقيق في المؤسسات المبحوثة

يلخص الجدول الآتي معطيات حول مدى وجود لجنة تدقيق بالمؤسسة أم لا.

الجدول (20): معطيات حول مدى توافر المؤسسات المبحوثة على لجنة التدقيق.

التكرار النسبي %	التكرار	يتوافر بالمؤسسة لجنة تدقيق
32.6	14	نعم
67.4	29	لا
100.0	43	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (11).

تشير معطيات الجدول إلى أن نسبة المستجوبين الذين يؤكدون عدم وجود لجنة تدقيق بالمؤسسات التي يعملون فيها قد قدرت بـ 67.4%، وهي أكبر بكثير من نسبة المستجوبين الذين أكدوا بوجود لجنة تدقيق بمؤسساتهم التي بلغت ما يعادل 32.6%.

الفرع الثالث: الارتباط الوظيفي لمصالح التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة

يلخص الجدول الآتي طبيعة التبعية الوظيفية لمصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الجدول (21): طبيعة التبعية الوظيفية لمصالح التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.

التكرار النسبي %	التكرار	تتبع مصلحة التدقيق بمؤسستكم إلى
100	43	المديرية العامة
00	00	مديرية أخرى
100.0	43	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق ().

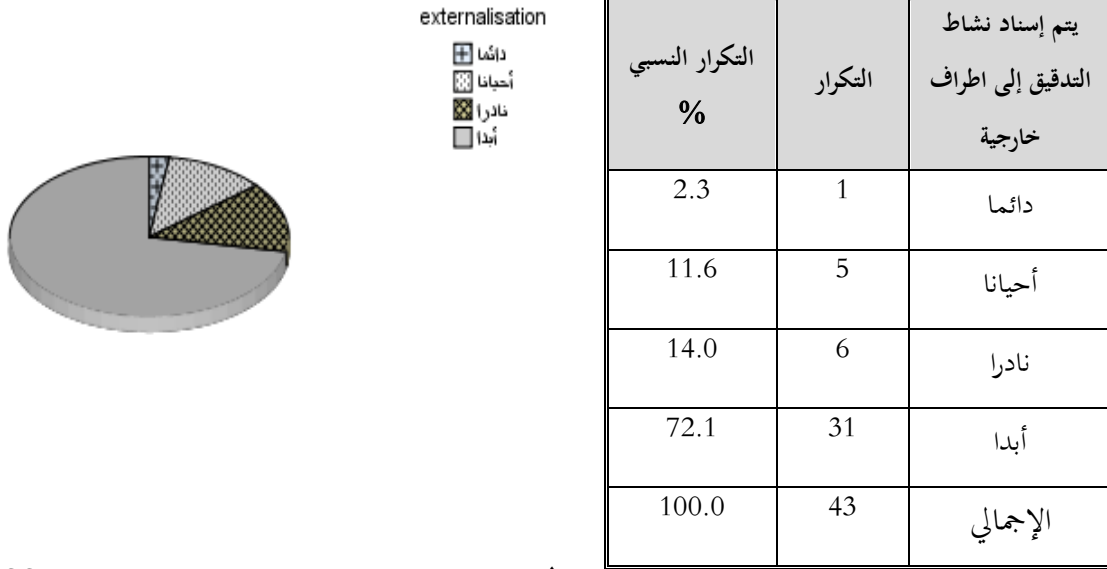
يؤكد كل أفراد العينة المستجوبة إلى أن مصلحة التدقيق بمؤسستهم ترتبط من الناحية التنظيمية إلى المديرية العامة أو الإدارة العامة دون جهات أخرى من المؤسسة، على الرغم من تأكيد بعضهم على وجود لجنة تدقيق بمؤسستهم التي يفترض أن تتبع لها مصلحة التدقيق من الناحية التنظيمية، بما يؤكد على أن مهام لجنة التدقيق مهمشة ومقتصرة في أمور شكلية لا أكثر.

الفرع الرابع: مدى إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى أطراف خارجية

وفقا لإجابات مفردات العينة المبحوثة، يتم إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى أطراف خارجية ولكن في ظروف متفاوتة يوضحها الجدول الآتي.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الجدول (22): مدى إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى الداخلي إلى أطراف خارجية. الشكل (10): تمثيل بياني لدرجات إسناد نشاط التدقيق إلى أطراف خارجية.



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (11).

يتضح من خلال الجدول أعلاه والتمثيل البياني لمعطياته إلى أن معظم المؤسسات المبحوثة لا تلجأ إلى عمليات الإسناد أو المناولة لنشاط التدقيق الداخلي بها إلى أطراف خارجية وهذا ما تؤكد نسبة 72.1 % من إجمالي المستجوبين، في حين أكد أقلية من المستجوبين على أنها تسند نشاط التدقيق إلى أطراف خارجية وبدرجات متفاوتة توضحها النسب المدرجة في الجدول.

الفرع الخامس: عدد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي

من أجل حصر معدل العاملين بمصالح التدقيق الداخلي للمؤسسات المبحوثة، تركت الإجابة مفتوحة للمستجوبين، وكانت في معظمها إجابات متقاربة، وبذلك قمنا بمعالجتها في برنامج SPSS على شكل تكرارات ملخصة في الجدول الآتي.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الجدول (23): عدد العاملين بمصالح التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.

التكرار النسبي %	التكرار	بلغ عدد العاملين بمصالح التدقيق (عامل)
32.6	14	1
32.6	14	2
7.0	3	3
4.7	2	4
14.0	6	5
9.1	4	7
100	43	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (11).

توضح معطيات الجدول أعلاه إلى أن عدد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي بلغت قيمة 7 عاملين كأقصى قيمة مسجلة ضمن المؤسسات المبحوثة وقيمة عامل واحد كأدنى قيمة، في حين كان عدد العاملين ضمن مصلحة التدقيق بالمؤسسات المبحوثة والأكثر شيوعاً هو عامل واحد أو عاملين، وهذا ما تؤكد عليه قيمة التكرار المتراكم 65.2%، وتوزعت النسب المتبقية على قيمة ثلاثة عمال إلى 7 عمال كأعلى قيمة مسجلة. وهي في كل الحالات تشير إلى صغر مصالح التدقيق بالمؤسسات محل الدراسة.

إن عدد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي لا يعني بالضرورة عدد المدققين بالمؤسسة، فقد يكون هناك مدقق رئيس في حين البقية هو مساعدون أو مكلفون بأمر الأمانة على سبيل المثال. في حين تناولت تصريحات بعض المستجوبين بخصوص عدد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي بأنه يمثل عدد الأطراف المشاركة في مهام التدقيق، ذلك أن أكثر الطرق المتداولة في المؤسسات المبحوثة لتنفيذ مهام التدقيق هي التدقيقات المتقاطعة les audits croisés.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي للمعلومات العامة حول المدقق الداخلي.

ستتعرف من خلال هذا المطلب على النتائج الإحصائية الوصفية المتعلقة بمفردات العينة المبحوثة.

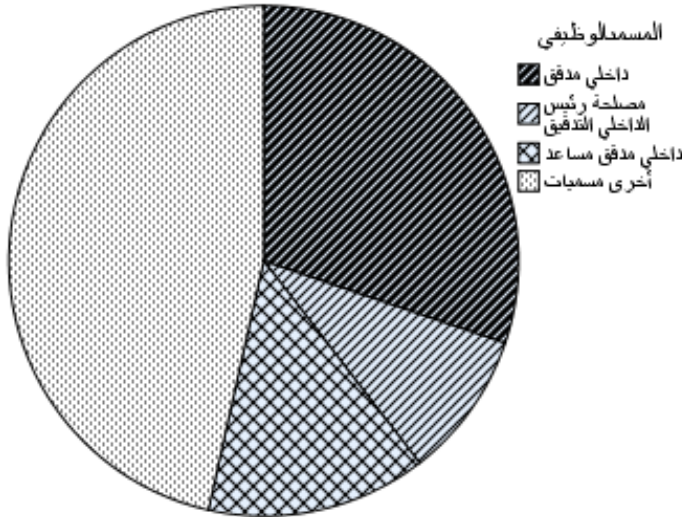
الفرع الأول: المسمى الوظيفي

يتلقى المدقق الداخلي العديد من التسميات التي تعبر عن المنصب الذي يشغله، وفيما يلي معطيات عن توزيع مفردات العينة على حسب المسمى الوظيفي.

الجدول (24): توزيع مفردات العينة على حسب الشكل (11): تمثيل توزيع مفردات العينة على حسب

المسمى الوظيفي.

المسمى الوظيفي.



المسمى الوظيفي	التكرار	التكرار النسبي %
مدقق داخلي	13	30.2
رئيس مصلحة التدقيق الداخلي	4	9.3
مساعد مدقق داخلي	6	14.0
مسميات أخرى	20	46.5
الإجمالي	43	100.0

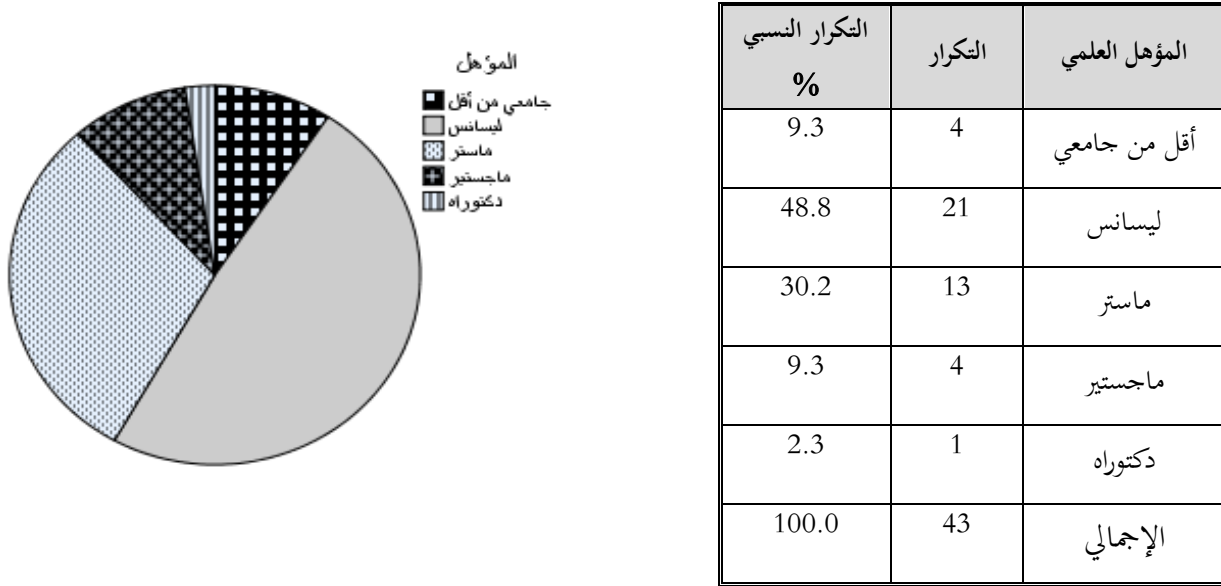
المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (12).

يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه وتمثيلها البياني أن معظم مفردات العينة يتلقون تسميات مختلفة على خلاف التسميات المقترحة وهذا ما تشير إليه نسبة 46.5%. واحتلت تسمية "مدقق داخلي" أعلى نسبة مسجلة، وتليها تسمية "مساعد مدقق داخلي" ثم تسمية "رئيس مصلحة التدقيق الداخلي". ومن أمثلة التسميات الأخرى وفقاً للإجابات الواردة نذكر: مدير التدقيق الداخلي، رئيس خلية التدقيق الداخلي، مدقق داخلي درجة '03'، مساعد رئيس مدير عام مكلف بالتدقيق الداخلي، مدقق رئيسي، نائب مدير عام مكلف بتدقيق التسيير، رئيس مديرية التدقيق الداخلي، رئيس مصلحة التدقيق ومراقبة التسيير،... وغيرها.

الفرع الثاني: المؤهل العلمي

يلخص الجدول الآتي معطيات حول الدرجة العلمية لمفردات العينة المبحوثة.

الجدول (25): توزيع مفردات العينة على حسب المؤهل العلمي. الشكل (12): تمثيل بياني لتوزيع مفردات العينة على حسب المؤهل العلمي.



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (12).

توضح معطيات الجدول أعلاه والتمثيل البياني لها أن نسبة 48.8% من أفراد العينة يجوزون على شهادة ليسانس، و30.2% منهم حائزون على شهادة الماستر، في حين بلغت نسبة المستجوبين الحائزين على شهادة الماجستير والدكتوراه 9.3% و2.3% على التوالي. كما بلغت نسبة المستجوبين الذين لهم مؤهل علمي يقل عن مستوى جامعي 9.3%. وتؤكد هذه النتائج إلى أن غالبية المستجوبين يملكون مستويات جامعية مختلفة تؤهلهم لشغل منصب مدقق داخلي.

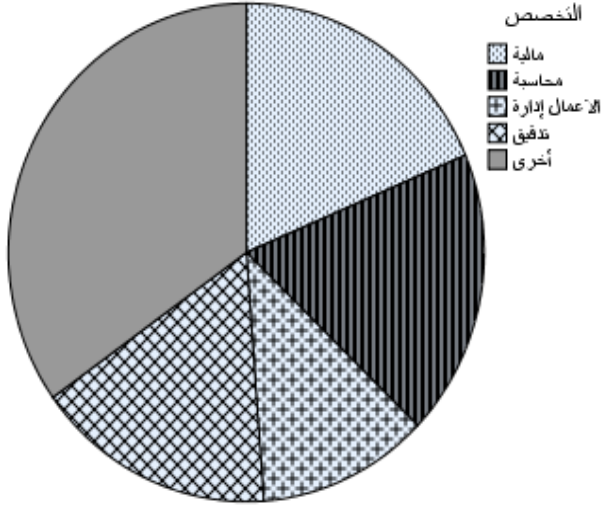
الفرع الثالث: التخصص العلمي

يوضح الجدول الآتي توزيع مفردات العينة على حسب التخصص العلمي.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الجدول (26): توزيع مفردات العينة على حسب التخصص. الشكل (13): تمثيل بياني لتوزيع مفردات العينة على

حسب التخصص.



التخصص العلمي	التكرار	التكرار النسبي %
مالية	8	18.6
محاسبة	8	18.6
إدارة الأعمال	5	11.6
تدقيق	7	16.3
تخصصات أخرى	15	34.9
الإجمالي	43	100.0

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (12).

من البديهي أن من يشغل منصب مدقق داخلي سيكون خريجا لإحدى تخصصات التسيير والاقتصاد، وهذا ما تؤكد عليه معطيات الجدول أعلاه وتمثيلها البياني إذ بلغت نسبة الأفراد المستجوبين ذوي تخصصات التابعة للتسيير والاقتصاد كنسبة إجمالية مقدرة بـ 65.1%، وبلغت حصة تخصص التدقيق ما يعادل نسبة بـ 16.3%، وبلغت نسبة مفردات العينة ذات تخصصات علمية تختلف عن تخصصات التسيير والاقتصاد نسبة 34.9%، ومن الإجابات الواردة نذكر: تخطيط وإحصاء، حقوق، تكنولوجيا، والعديد من الإجابات التي كان تشير إلى تخصصها هو الكيمياء.

الفرع الرابع: الشهادات المهنية

فيما يأتي معطيات عن توزيع العينة على حسب حيازتها للشهادات المهنية في التدقيق الداخلي.

الجدول (27): توزيع مفردات العينة على حسب حيازتها للشهادات المهنية.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

نوع الشهادة المهنية	التكرار	التكرار النسبي %
شهادة CIA	00	00
شهادة DPAI	6	14.0
شهادات أخرى	20	46.6
دون شهادة	17	39.5
الإجمالي	43	100.0

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (12).

يشير الجدول أعلاه أن هناك نسبة المستجوبين الحائزين على شهادات مهنية معروفة كشهادة مدقق داخلي معتمد CIA وشهادة مهنية للتدقيق الداخلي DPAI ضئيلة جدا. في حين بلغت نسبة أفراد العينة على شهادات مهنية أخرى على خلاف تلك المذكورة ما يقارب نسبة 46.6%، ومن أشكال هذه الشهادات التي وردتنا في الإجابات المستلمة ما يلي: شهادة تأكيد حول متابعة الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي، شهادة مشاركة في أيام دراسية وتكوينات متخصصة في التدقيق الداخلي، تكوينات متخصصة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، تكوين حول الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي، شهادة مهنية حول التدقيق الداخلي ووضعيات الرقابة الداخلية، تكوينات حول أنظمة إدارة الجودة وتدقيقات الجودة،... وغيرها.

في حين بلغت نسبة المستجوبين الذين أكدوا على أنهم يشغلون منصب مدقق داخلي ولكن دون شهادة مهنية ما يعادل نسبة 39.5%.

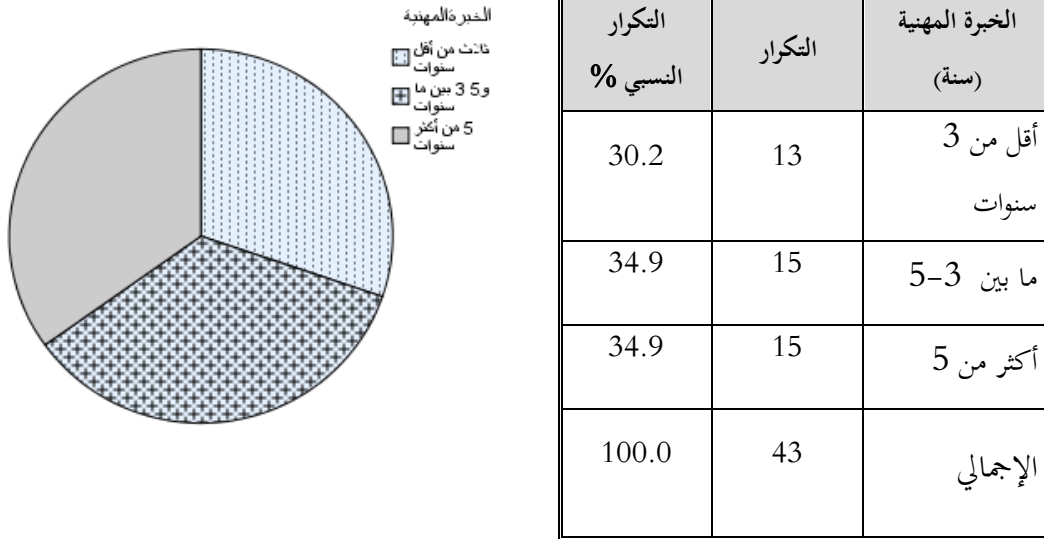
الفرع الخامس: الخبرة المهنية في مجال التدقيق الداخلي

يوضح الجدول الآتي وتمثيله البياني توزيع مفردات العينة على حسب الخبرة المهنية.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الجدول (28): توزيع مفردات العينة على حسب خبرتها

الشكل (14): تمثيل بياني لتوزيع مفردات العينة على المهنة في مجال التدقيق الداخلي. حسب خبرتها المهنية.



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (12).

يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه وتمثيله البياني إلى أن مفردات العينة يمتلكون خبرة مهنية في ميدان التدقيق وبمجالات متفاوتة، وأن نسب توزعهم على تلك المجالات متقاربة مع بعضها البعض.

الفرع السادس: عضوية أفراد العينة في جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين

يظهر الجدول الآتي معدل عضوية مفردات العينة في جمعية المدققين الجزائريين.

الجدول (29): المعدل العام لعضوية مفردات العينة في جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين.

نوع الإجابة	التكرار	التكرار النسبي %
نعم، عضو في الجمعية	9	20.9
لا، ليس عضوا في الجمعية	34	79.1
الإجمالي	43	100.0

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (12).

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

يتضح من خلال معطيات الجدول إلى أن هناك نسبة قليلة من أفراد العينة يمثلون أعضاء منخرطون في جمعية المدققين الداخليين قدرت بـ 20.9%، والنسبة المتبقية لا تولي اهتمامها بالانخراط في الجمعية.

الفرع السابع: مدى معرفة مفردات العينة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية

يوضح الجدول الآتي معطيات عن مدى دراية المستجوبين بوجود إطار مرجعي دولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

الجدول (30): توزيع مفردات العينة على حسب معرفتها للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

نوع الإجابة	التكرار	التكرار النسبي %
نعم، على دراية بوجود الإطار	30	69.8
لا، ليس على دراية بوجود الإطار	13	30.2
الإجمالي	43	100.0

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (12).

يؤكد 69.8% من أفراد العينة المبحوثة على أنهم على دراية بوجود إطار مرجعي دولي خاص بمهنة التدقيق الداخلي. والنسبة المتبقية 30.2% أكدوا على أنهم ليسوا على دراية بوجوده أو معرفته، قد يعود السبب في ذلك في أن منصب مدقق داخلي لا يتلائم مع تخصصهم العلمي، أو لم تكن لهم مؤهلات علمية كافية وتكوينات متخصصة في ممارسة هذه المهمة كما هو معروف دولياً. ولكن بالرغم من عدم معرفتهم للإطار إلى أنهم استمروا في الإجابة على الجزء الثاني من الاستمارة. وعند الاستفسار مع بعض المستجوبين على عدم معرفة الإطار وإمكانية الإجابة الموضوعية على الجزء الثاني من الاستمارة، إلى دراية أغلبيتهم على وجود معايير دولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وليس إطار مرجعي دولي بأكمله. كما أكد بعضهم إلى أن المعايير الدولية هي نفسها الإطار المرجعي.

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

الفرع الثامن: وصف عام لدرجات اهتمام أفراد العينة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية

يلخص الجدول الآتي درجات التزام أفراد العينة بالعناصر الإجبارية للإطار ودرجات الاستعانة بالتوجيهات الموصى بها ومدى اهتمامهم بمتابعة مستجدات الإطار المرجعي.

الجدول (31): وصف عام لدرجات اهتمام مفردات العينة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

الإجمالي	دون إجابة	غير موافق	موافق	موافق بشدة	التكرار	العبارة
43	13	00	27	03	ك	تحرص على الالتزام بالتوجيهات الإجبارية للإطار.
100	30.2	00	62.8	7	ك%	
43	14	04	21	04	ك	تستعين بالتوجيهات الموصى بها التي يوفرها الإطار.
100	32.6	9.3	48.8	9.3	ك%	
43	14	02	17	10	ك	تهتم بمتابعة المستجدات التي يعرفها الإطار.
100	32.6	4.7	39.5	23.3	ك%	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (12).

يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه على أن:

- يبدي 7% من مفردات العينة على موافقتهم وبشدة على الالتزام بالتوجيهات الإجبارية للإطار المرجعي الدولي، في حين أبدى 62.8% من العينة موافقتهم على الالتزام بالتوجيهات الإجبارية للإطار المرجعي. على خلاف ذلك، امتنع 30.2% من مفردات العينة على عدم الإجابة بسبب تصريحهم لعدم معرفتهم للإطار المرجعي.
- من المعروف بأن التوجيهات الموصى بها التي يوفرها الإطار المرجعي تساعد على التطبيق الكامل للتوجيهات الإجبارية (العناصر الإجبارية). على الرغم من ذلك، أكدت نسبة قليلة من مفردات العينة على موافقتهم وبشدة على الاستعانة بالتوجيهات الموصى بها بلغت ما يعادل 9.3%، في حين صرح 48.8% على موافقتهم على الالتزام بتلك التوجيهات، كما بلغت نسبة المفردات الذين أبدوا

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية.

عدم موافقتهم على الاستعانة بالتوجيهات الموصى بها ما يعادل 9.3%، في حين تمثل النسبة المتبقية نسبة الأفراد الذين امتنعوا عن الإجابة.

- بخصوص مدى اهتمام مفردات العينة على متابعة مستجدات الإطار، أبدى 23.3% من العينة على موافقتهم وبشدة على متابعة مستجدات الإطار، و39.5% أبدوا موافقتهم على ذلك، وصرح 4.7% على عدم الموافقة على متابعة مستجدات الإطار.

خلاصة الفصل

يتضح من خلال ما تقدم في هذا الفصل إلى أن التدقيق الداخلي من المهن حديثة الممارسة في بيئة الأعمال الجزائرية وأن تنظيمها المهني ضمن القوانين الجزائرية لا يزال يشير إلى محدودية الأطر التنظيمية الرسمية الخاصة به. أما عن الهيئات المهنية المشرفة التي تشرف على تنظيم هذه المهنة، تعتبر جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين الهيئة التي تهتم بتنظيم هذه المهنة من خلال الجهود التي تبذلها في سبيل مواكبة التطورات المستمرة الحاصلة في مجال الممارسات المهنية للتدقيق، إلا أنه ليس لها أي أثر واسع في تطوير هذه المهنة بسبب طابعها المتمثل في جمعية وليس منظمة حكومية.

كما استعرضنا على ضوء هذا الفصل مختلف الخطوات المنهجية لإجراء الدراسة الميدانية، انطلاقاً من اختيارنا لعينة الدراسة، التي اعتمدنا فيها طريقة المعاينة غير العشوائية وبالتحديد العينة القصدية. أما عن أدوات جمع المعلومات؛ اعتمدنا بصفة رئيسية على أداة استمارة الاستبيان في جمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية، وبعد اختبار الصدق الظاهري لها، قمنا بتوزيعها على مفردات العينة المبحوثة البالغ عددها 60 مفردة التابعة لـ 32 مؤسسة اقتصادية متواجدة على مستوى ولاية سطيف، وبلغت نسبة الاسترداد 71.66%. ومن أجل معرفة مدى قدرة الاستمارة على قياس متغيرات الدراسة قمنا بإخضاع بيانات الاستمارة إلى الاختبارات الإحصائية المناسبة المتمثلة في: اختبار صدق المحتوى باستعمال معامل الارتباط Sperman واختبار الصدق البنائي باستعمال معامل Guttman للتجزئة النصفية واختبار ثبات الاستمارة باستخدام معامل ألفا كرونباخ واختبار التوزيع الطبيعي للبيانات باستعمال معامل Kolmogorov-Smirnov ومعامل Shapiro-Wilk. وتوصلنا إلى نتائج إحصائية تؤكد على أن استمارة الاستبيان المستعملة في الدراسة هي أداة ذات مصداقية واسعة وقادرة على قياس متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها وتعطي الثقة التامة لصلاحية بيانات الاستمارة على تحليل النتائج وبكل موضوعية.

ثم شرعنا من خلال هذا الفصل في وصف وتحليل خصائص العينة المبحوثة، انطلاقاً من المعلومات الخاصة بالمؤسسات المبحوثة وكيفية تنظيم مصالح التدقيق الداخلي بها ووصف بعض المعلومات الخاصة بمفردات العينة المبحوثة والمتمثلة في العاملين بمصالح التدقيق عن طريق المعالجة الإحصائية لبيانات الجزء الأول من الاستمارة في برنامج SPSS.

الفصل السادس:

اختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة
التطبيقية.

تمهيد

بعد أن استعرضنا الخطوات العامة لإجراء الدراسة التطبيقية، وتأكدنا من صدق وثبات أداة استمارة الاستبيان وتعرفنا على أهم خصائص العينة المبحوثة عن طريق تحليل البيانات الخاصة بها وباستعمال أبسط أدوات الإحصاء الوصفي المتمثلة في التكرارات المطلقة والتكرارات النسبية.

نهدف من خلال هذا الفصل إجراء التحليل الإحصائي لمحاو الاستمارة وباستعمال الأدوات الإحصائية المناسبة، كخطوة أساسية وضرورية تمكننا من اختبار الفرضيات الموضوعية. وفي دراستنا هذه سيتم اختبار فرضيات الدراسة وفقاً لاختبار T-Test للعينة الأحادية، الذي يعتبر الاختبار الأنسب في ظل اختيارنا لعينة الدراسة بطريقة العينة القصدية أين نتوقف نتائج الدراسة في حدود العينة دونما الرغبة في التعميم على المجتمع ككل. ليتم بعدها دراسة أثر متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات على الاستمارة باستعمال طريقة تحليل التباين الأحادي ANOVA. ثم لنعرض في ختام هذا الفصل نتائج الدراسة التطبيقية وعليه سيكون تقسيم هذا الفصل بالشكل الآتي:

- المبحث الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضيات.
- المبحث الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة.
- المبحث الثالث: دراسة تأثير متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات على بنود الاستمارة.
- المبحث الرابع: عرض نتائج الدراسة التطبيقية.

المبحث الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضيات.

تهدف من خلال هذا المبحث إجراء التحليل الإحصائي لإجابات مفردات العينة على محاور الاستمارة؛ أين تمثل بنود كل محور بنود فرضية معينة؛ وباستعمال أدوات الإحصاء الوصفي المناسبة المتمثلة في: المنوال، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري. ومن ثم تقدير الاتجاه العام لإجابات مفردات العينة المبحوثة حول الخيارات المقترحة للإجابة المتوزعة على سلم ليكرت الخماسي.

بغية تسهيل عملية التحليل الإحصائي للبنود تم وضع مقياس ترتيبي لدرجات ليكرت، من أجل إعطاء دلالة للمتوسط الحسابي. ولقد تم تحديد الحدود التي تفصل الإجابات في سلم ليكرت الخماسي كما يلي:

$$\text{المدى} = \text{أعلى درجة في سلم ليكرت} - \text{أدنى درجة في السلم} = 5 - 1 = 4$$

$$\text{متوسط المدى} = \text{المدى} / \text{عدد درجات الإجابة} = 4 / 5 = 0.8$$

وعليه سيكون مدى المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة موزع بالشكل الآتي.

الجدول (32): الحدود التي تفصل إجابات سلم ليكرت الخماسي.

الإجابة	أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
الدرجة	1	2	3	4	5
مدى المتوسط الحسابي	[1, 1.8]	[1.8, 2.6]	[2.6, 3.4]	[3.4, 4.2]	[4.2, 5]

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على دراسات سابقة.

بناء على المعطيات التي يعرضها الجدول سيسهل علينا تحديد الاتجاه العام لإجابات مفردات العينة حول بنود الفرضيات من خلال مجالات مدى المتوسط الحسابي لدرجات سلم ليكرت.

المطلب الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الأولى المتعلقة برسالة التدقيق الداخلي.

يعرض الجدول الآتي المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات مفردات العينة المبحوثة حول العبارات الموضوعية من أجل اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بمدى العمل وفقا لرسالة التدقيق الداخلي.

الجدول (33): عرض إجابات مفردات العينة لمحور رسالة التدقيق الداخلي.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
01	يتوافر لدى مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم ميثاق التدقيق الداخلي.	4.7674	.57060	دائما
02	تقر برسالة التدقيق الداخلي التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي ضمن ميثاق التدقيق.	4.3488	1.08855	دائما
03	تبدي العناية المهنية اللازمة لتحقيق رسالة التدقيق الداخلي عند مزاولتك لأنشطة التدقيق.	4.6512	.84187	دائما
04	يساعدك الالتزام برسالة التدقيق الداخلي على إبداء آراء مهنية قائمة على أساس المقارنة بالمخاطر.	4.3023	.86009	دائما

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (14).

يتضح من خلال معطيات هذا الجدول الخاص بإجابات مفردات العينة حول مدى العمل وفقا لرسالة التدقيق الداخلي التي جاء بها الإطار المرجعي أنه:

- تهم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة على إنشاء ميثاق التدقيق الداخلي كوثيقة رسمية ومطلوبة بشكل دائم، إذ تشير إلى ذلك قيمة المتوسط الحسابي للعبارة رقم (01) المقدرة بـ4.47، وهي قيمة تدرج ضمن مجال الإجابة الخامسة من سلم ليكرت، وتؤكد على ذلك قيمة المنوال المقدرة بـ5 التي توضح بأن أكثر الإجابات تكرارا هي "دائما، يتوافر لدى مصلحة التدقيق بالمؤسسة ميثاق التدقيق الداخلي"، مع تسجيل درجة تشتت منخفضة لإجابات مفردات العينة حول القيمة المتوسطة تبرزها قيمة الانحراف المعياري المقدرة بـ0.57.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة حول العبارة رقم (02)، ما يعادل قيمة 4.34 مما يؤكد على أن الاتجاه العام للإجابات تتمحور حول "دائما، أقر برسالة التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق"، وتبرر ذلك أيضا قيمة المنوال المقدرة بـ5، التي تشير بأن الإجابة أكثر تكرارا هي دائما. في حين قدرت قيمة الانحراف المعياري بـ1.08، وهي قيمة مرتفعة تؤكد على أن هناك تشتت عال في إجابات أفراد العينة حول القيمة المتوسطة.
- أما عن إجابات مفردات العينة حول العبارة رقم (03) فهي تتجه نحو خيار "دائما، أبدي العناية المهنية اللازمة لتحقيق رسالة التدقيق الداخلي" بمتوسط حسابي قدره 4.65، وتؤكد عليه قيمة المنوال المقدرة بـ5 التي تشير إلى أن

أكثر الإجابات تكرارا هي الخيار الخامس من سلم ليكرت، مع تسجيل درجة تشتت حول إجابات أفراد العينة حول القيمة المتوسطة بقيمة قدرت بـ 0.84 .

- وبخصوص إجابات مفردات العينة حول مضمون العبارة رقم (04) فقد تركزت هي الأخرى نحو خيار "دائما، يساعدك الالتزام برسالة التدقيق الداخلي على إبداء آراء مهنية قائمة على أساس المخاطر" بمتوسط حسابي قدره 4.3 وأكدت عليه قيمة المنوال البالغة 5 التي تؤكد بأن أكثر الإجابات تكرارا هي خيار "دائما" مع تسجيل درجة تشتت مرتفعة نوعا ما قدرت بـ 0.86.

إذن بناء على نتائج التحليل الإحصائي لإجابات مفردات العينة حول عبارات المحور الأول من الاستمارة يتضح بأن كل إجابات تلك العبارات تتجه نحو الخيار الخامس من سلم ليكرت، بما يؤكد أن مفردات العينة المبحوثة يحرصون عند مزاولتهم للمهنة على العمل وفقا لرسالة التدقيق الداخلي التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية. على النقيض من ذلك إثر إحدى المقابلات التي أجريتها عند توزيع الاستبيان، أقر أحد المستجوبين ذوي خبرة مهنية واسعة تفوق 12 سنة ويجوز على العديد من الشهادات التي تثبت تكوينه في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، على أن رسالة التدقيق الداخلي التي جاء بها الإطار المرجعي نهاية سنة 2015، هي غاية صعبة التحقيق من الناحية العملية خصوصا ما تعلق الأمر بإبداء آراء ووجهات نظر قائمة على المخاطر. في حين أن الممارسة الميدانية للتدقيق الداخلي تظهر نجاحتها عند قدرتها على تحقيق تحسينات واضحة بعد إجراء مهمات التدقيق وتحسين طريقة التسيير إلى شكل أفضل. أما إبداء آراء قائمة على الخطر هو أمر غير ملموس ونظري أكثر منه عملي.

كما أقر أيضا أحد المستجوبين من ذوي الخبرة في هذا المجال، أنه حتى لو كنت مدققا متمكنا وحائزا على كفاءة عالية في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي. وتمكنت من إبداء آراء ووجهات نظر قائمة على المخاطر.... هل بإمكان الخاضع للتدقيق أن يستوعبها ويقتنع فعلا بأنك حققت له تحسين أو قيمة مضافة بارزة. وعليه فإن رسالة التدقيق الداخلي التي جاء بها الإطار تتطلب تكليفا ولكن دون تحقيق قيمة مضافة واضحة للعيان.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الثانية المتعلقة بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي.

يعرض الجدول الآتي المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات مفردات العينة المبحوثة حول العبارات الموضوعية من أجل اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بمدى الالتزام بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي.

الجدول (34): عرض إجابات مفردات العينة لمحور المبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
05	تقر بالمبادئ الأساسية العشرة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي جاء بها الإطار المرجعي ضمن ميثاق التدقيق.	4.2558	1.07111	دائما
06	تبدي العناية المهنية اللازمة على الالتزام بالمبادئ الأساسية عند مزاولتك لأنشطة التدقيق الداخلي.	4.3721	.84581	دائما
07	يساعدك الالتزام بالمبادئ الأساسية على إثبات فعالية التدقيق الداخلي.	4.3488	.81310	دائما

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (14).

يتضح من خلال نتائج المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني من الاستمارة إلى أنه:

- تتجه إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (05) نحو الخيار الخامس من سلم ليكرت، بمعنى "دائما، أقر بالمبادئ الأساسية العشرة ضمن الميثاق" بمتوسط إجابات مقدر بـ4.25. وتؤكد عليه قيمة المنوال المتركزة حول قيمة 5 التي تشير إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "دائما"، لكن مع تسجيل درجات تشتت واضحة حول القيمة المتوسطة تظهرها القيمة المرتفعة للانحراف المعياري التي بلغت 1.07.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة حول العبارة (06) ما يعادل 4.37، بما يؤكد على أن الاتجاه العام للإجابة على العبارة يتجه نحو خيار "دائما"، وتشير إليه أيضا قيمة المنوال لهذه العبارة، مع تسجيل درجة تشتت حول القيمة المتوسطة قدرت بـ0.84.
- قدرت قيمة المنوال لإجابات مفردات العينة حول العبارة الأخيرة من هذا المحور بـ5، بما يشير إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي الدرجة الخامسة من سلم ليكرت، وهي تتفق مع قيمة المتوسط الحسابي المقدرة بـ4.34 الذي يؤكد على أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتجه نحو خيار "دائما"، مع تسجيل درجة تشتت حول القيمة المتوسطة قدرت بـ0.81.

بناء على ما سبق يتضح بأن مفردات العينة المبحوثة يبدون عنايتهم على الالتزام بالمبادئ الأساسية للإطار المرجعي الدولي وهذا ما يشير إليه الاتجاه العام للإجابة على عبارات هذا المحور التي تركزت كلها حول خيار "دائماً". حيث أكد أحد المستجوبين عند مقابلتهم أثناء توزيع الاستبيان بأن هذه المبادئ ليست جديدة عن كل مدقق يزاول مهنته وفقاً للمعايير الدولية، فإن جلها مستقاة من المعايير وحتى من قواعد السلوك المهني، وبالتالي لا تتطلب تكليفاً أو جهداً إضافياً من كل مدقق حريص على تطبيق المعايير واحترام الأخلاقيات المهنية.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الثالثة المتعلقة بأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

يعرض الجدول الآتي المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات مفردات العينة المبحوثة حول العبارات الموضوعية من أجل اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بمدى احترام أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

الجدول (35): عرض إجابات مفردات العينة لمحور أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

رقم العبارة	العبارة	المنوال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
08	تقر بمبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق.	5.00	4.5349	.70200	دائماً
09	تحرص على أن تكون نزيهاً عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	5.00	4.3953	.84908	دائماً
10	تلتزم بأعلى درجات من الموضوعية المهنية عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	5.00	4.3721	.87351	دائماً
11	تلتزم بمبدأ السر المهني عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	5.00	4.6977	.55784	دائماً
12	تحرص على حيازة الكفاءة المهنية اللازمة عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	5.00	4.6744	.56572	دائماً
13	تقر بقواعد السلوك المهني ضمن ميثاق التدقيق.	5.00	4.3721	.72451	دائماً
14	تسترشد بقواعد السلوك المهني من أجل	4.00	4.3256	.64442	دائماً

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (14).

تظهر نتائج المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث المتعلقة بمدى احترام أخلاقيات مهنة التدقيق إلى ما يأتي:

- تشير قيمة المنوال لإجابات مفردات العينة حول العبارة (08) إلى قيمة 5 بما يوضح أن أكثر الإجابات تكرارا هي "دائما" وهو يتفق مع دلالة قيمة المتوسط الحسابي التي بلغت 4.53 وبدرجة تشتت بلغت 0.70، وهذا ما يدل على أن مفردات العينة المبحوثة يحرصون دائما على إقرار مبادئ الأخلاقيات ضمن ميثاق التدقيق.

- أما عن إجابات أفراد العينة حول مدى احترام مبدأ النزاهة، قدرت قيمة المتوسط الحسابي لهذه الإجابات ما يعادل 4.39 التي تشير إلى ان الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتمركز عند الخيار الخامس من سلم ليكرت، وتؤكد عليه قيمة المنوال المقدرة بـ5، مع تسجيل درجة تشتت مرتفعة حول القيمة المتوسطة للإجابات بلغت 0.84.

- قدرت قيمة المتوسط الحسابي للإجابات حول مدى احترام مبدأ الموضوعية ما يعادل 4.37 الذي يؤكد بأن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة هي الدرجة الخامسة من سلم ليكرت، وهذا ما يتوافق مع دلالة قيمة المنوال البالغة 5، مع ملاحظة أن قيمة الانحراف قد بلغت 0.87 التي تشير إلى ان هناك تشتت مرتفع حول القيمة المتوسطة للإجابات.

- بلغت قيمة المنوال للإجابة على العبارة (11) المتعلقة بمدى احترام السر المهني ما يعادل 5 بمعنى أن أكثر الإجابات تكرارا هي دائما، وهي تتفق وبشدة مع دلالة قيمة المتوسط الحسابي البالغة 4.69 التي تشير إلى ان الاتجاه العام للإجابة هو "دائما، ألتزم بمبدأ السر المهني..." مع تسجيل درجة تشتت معقولة بلغت 0.55 بما يوضح أن معظم الاجابات تتجه نحو هذا الخيار.

- أما عن مبدأ الكفاءة المهنية، قدرت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة حول العبارة الخاصة بهذا المبدأ ما يعادل 4.67، وهذا ما يشير إلى ان الاتجاه العام للإجابة يتوقف عند درجة "دائما"، وتتوافق معه قيمة المنوال البالغة 5 التي تؤكد إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي دائما. وبانحراف معياري منخفض قدر بـ0.56.

- بخصوص الاتجاه العام للإجابة على العبارة (13) التي اندرجت عند خيار "دائما" بمعنى الدرجة الخامسة من سلم ليكرت وتشير إليه أيضا إليه قيمة المنوال البالغة 5 المتوافقة مع القيمة المتوسطة المقدرة بـ 4.37 بانحراف معياري مقدر 0.72.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة حول العبارة (14) ما يعادل 4.32 وبانحراف معياري يساوي إلى 0.64، مما يشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة متركزا على الدرجة الخامسة من سلم ليكرت بمعنى دائما يسترشد مفردات العينة بقواعد السلوك المهني من أجل الالتزام بقواعد الأخلاقيات، غير أن قيمة المنوال بلغت 4 التي تشير إلى ان أكثر الإجابات تكرارا هي غالبا، وهي لا تتوافق مع الاتجاه العام الذي يتحدد حسب قيمة الوسط الحسابي متأثرة قيمته بالأوزان المرجحة للدرجات.

على ضوء نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة حول العبارات المتعلقة بمدى احترام قواعد أخلاقيات المهنة أن جل مفردات العينة المستجوبة يبدون اهتمامهم على احترام أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

المطلب الرابع: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الرابعة المتعلقة بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

سنتعرض من خلال هذا المطلب إلى التحليل الإحصائي لإجابات مفردات العينة المبحوثة حول العبارات الموضوعية من أجل اختبار الفرضية الرابعة المتعلقة بمدى الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وبصنفيها معايير الصفات ومعايير الأداء.

الفرع الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول مدى الالتزام بمعايير الصفات.

يعرض الجدول الآتي المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول العبارات الموضوعية من أجل تقدير درجة الالتزام بمعايير الصفات.

الجدول (36): التحليل الإحصائي لدرجة الالتزام بمعايير الصفات.

رقم العبارة	العبارة	المنوال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
15	تقر بكل المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق.	4.00	3.9535	.92462	غالبا
16	تعرف بمسؤولياتك ضمن ميثاق التدقيق.	4.00	4.0698	.91014	غالبا

الفصل السادس: اختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة التطبيقية.

أحيانا	1.15326	3.1628	2.00	تحرص على مراجعة ميثاق التدقيق بصفة دورية.	17
غالبا	1.33112	3.8837	5.00	يحمل ميثاق التدقيق بمصلحتكم تأشيرة المصادقة من طرف الإدارة العليا.	18
أحيانا	1.28756	3.0930	3.00 ^a	تحدد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تقدمها في ميثاق التدقيق.	19
أحيانا	1.39648	3.0465	3.00	تحدد طبيعة الخدمات الاستشارية التي تقدمها في ميثاق التدقيق.	20
غالبا	1.24470	3.6977	4.00	تناقش استقلاليتك التنظيمية مع الإدارة العليا.	21
غالبا	.93593	4.0698	5.00	تحرص على تطوير كفاءتك المهنية عن طريق التكوين المستمر.	22

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (14).

بلغت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (15) ما يعادل قيمة 3.95 الذي يشير بأن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتمركز حول الخيار الرابع من سلم ليكرت، وتؤكد عليه أيضا قيمة المنوال البالغة 4 والتي تشير إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "غالبا". وعلى الرغم من ذلك فقد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0.92 وهي قيمة مرتفعة جدا وتدل على تشتت عال في الإجابات حول القيمة المتوسطة.

عموما، تم صياغة هذه العبارة من أجل التأكد من مدى تطبيق المعيار 1010 "الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي"، بما في ذلك الرسالة والمبادئ الأساسية وأخلاقيات المهنة زيادة على المعايير. وهذا ما سنلخصه في الجدول الآتي.

الجدول(37): مدى تطبيق المعيار 1010 "الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق"

رقم العبارة	العبارة	المنوال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
02	تقر برسالة التدقيق الداخلي التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي ضمن ميثاق التدقيق.	5	4.3488	1.08855	دائما
05	تقر بالمبادئ الأساسية العشرة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي جاء بها الإطار المرجعي ضمن ميثاق التدقيق.	5.00	4.2558	1.07111	دائما
08	تقر بمبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق.	5.00	4.5349	.70200	دائما
13	تقر بقواعد السلوك المهني ضمن ميثاق التدقيق.	5.00	4.3721	.72451	دائما
15	تقر بكل المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق.	4.00	3.9535	.92462	غالبا
	المتوسط العام للإقرار بالتوجيهات الإلزامية ضمن ميثاق التدقيق	/	4.29302	0.902158	دائما

المصدر: إعداد الباحثة.

يتضح من خلال الجدول بأن مفردات العينة المستجوبة تهتم بتطبيق المعيار 1010 المتعلق بإقرار التوجيهات الإلزامية للإطار المرجعي ضمن ميثاق التدقيق وبدرجة عالية تشير إليه قيمة المتوسط العام للمتوسطات الحسابية الخاصة بالعبارات المدرجة في الجدول أعلاه، والمقدر بـ4.29 والتي تشير بأن الاتجاه العام للالتزام بهذا المعيار متمركز حول خيار "دائما".

- بالرجوع إلى الجدول السابق، بلغت قيمة المتوسط الحسابي للإجابات حول العبارة (16) التي تنص على "تعرف بمسؤولياتك ضمن ميثاق التدقيق" إلى ما يعادل 4.06 التي تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتمركز حول خيار "غالبا" وتؤكد عليه قيمة المنوال البالغة 4 والتي تدل هي الأخرى على أن الإجابة أكثر تكرارا هي الدرجة الرابعة من سلم ليكرت.

- أما العبارة (17)، تشير قيمة المنوال لها والبالغة 2 إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "نادرا"، وهي تختلف تماما عن دلالة المتوسط الحسابي الذي يشير بأن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة هو "غالبا"، ما يتم مراجعة ميثاق التدقيق" من خلال قيمته البالغة 3.16، مع تسجيل درجة تشتت عالية جدا توضحها قيمة الانحراف البالغة 1.15.
 - فيما يتعلق بالعبارة (18) التي تنص على "يحمل ميثاق التدقيق تأشيرة المصادقة من طرف الإدارة العليا"، تشير قيمة المنوال البالغة 5 إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "دائما" في حين تدل قيمة المتوسط الحسابي البالغة 3.88 إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة "غالبا" وهي بذلك لا توافق مع دلالة المنوال، وذلك تم تسجيل قيمة مرتفعة للانحراف المعياري البالغة 1.33.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (19) ما يعادل 3.09 وانحراف معياري 1.28، مما يشير على أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتمركز حول خيار "أحيانا"، ما يتم التعريف بالخدمات التأكيدية التي أقدمها ضمن الميثاق" مع تسجيل درجة تشتت عالية جدا حول القيمة المتوسطة، أما عن قيمة المنوال البالغة 3 التي تدل على أن أكثر الإجابات تكرارا هي الدرجة الثالثة من سلم ليكرت وهي بذلك تتفق مع دلالة المتوسط الحسابي.
 - بلغت قيمة المنوال للعبارة (20) التي تنص على "تحدد طبيعة الخدمات الاستشارية ضمن ميثاق التدقيق الداخلي" إلى ما يعادل قيمة 3 مما يدل على أن أكثر الإجابات تكرارا هي "أحيانا"، وهي بذلك تتفق مع قيمة المتوسط الحسابي البالغة 3.04 والتي توضح بأن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة هي الدرجة الثالثة من سلم ليكرت. لكن مع تسجيل درجة تشتت عالية جدا توضحها قيمة الانحراف المعياري البالغة 1.39.
- تعكس الإجابات على العبارات من الرقم (16-20) مدى الالتزام بالمعيار 1000 "الغرض والسلطة والمسؤولية"، وفيما يأتي تلخيص لها ضمن الجدول الموالي.

الجدول (38): مدى تطبيق المعيار 1000 "الغرض والسلطة والمسؤولية".

رقم العبارة	العبارة	المنوال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
16	تعرف بمسؤولياتك ضمن ميثاق التدقيق.	4.00	4.0698	.91014	غالبًا
17	تحرص على مراجعة ميثاق التدقيق بصفة دورية.	2.00	3.1628	1.15326	أحيانًا
18	يحمل ميثاق التدقيق بمصلحتكم تأشيرة المصادقة من طرف الإدارة العليا.	5.00	3.8837	1.33112	غالبًا
19	تحدد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تقدمها في ميثاق التدقيق.	3.00 ^a	3.0930	1.28756	أحيانًا
20	تحدد طبيعة الخدمات الاستشارية التي تقدمها في ميثاق التدقيق.	3.00	3.0465	1.39648	أحيانًا
	المتوسط العام لتطبيق المعيار 1000 "الغرض والسلطة والمسؤولية".	/	3.45116	1.215712	غالبًا

المصدر: إعداد الباحثة.

يتضح من خلال معطيات الجدول إلى أن المتوسط العام لإجابات مفردات العينة حول مضمون المعيار 1000 قدرت بقيمة 3.45 وبانحراف معياري قدره 1.21، بما يشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على عبارات هذا المعيار مركزة حول خيار "غالبًا" ولكن مع تسجيل درجة تشتت عالية جدا حول القيمة المتوسطة.

- أما عن العبارة (21) التي تنص على "تناقش استقلاليته التنظيمية مع الإدارة العليا"؛ قدرت القيمة المتوسطة للإجابات على هذه العبارة ما يعادل 3.69 التي تؤكد على أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة هي "غالبًا" وتؤكد عليه قيمة المنوال البالغة 4 والتي تشير هي الأخرى بأن أكثر الإجابات تكرارا هي "غالبًا"، مع تسجيل درجة تشتت عالية توضحها قيمة الانحراف المعياري 1.24.

إن الهدف من إدراج العبارة (21) ضمن الاستمارة هو تقدير مدى الالتزام بالمعيار الرئيس 1100 "الاستقلالية والموضوعية". حيث تعبر النتائج المتوصل إليها بخصوص العبارة (21) مدى الالتزام بجزء هام من هذا المعيار وهو "الاستقلالية"، أما "الموضوعية" فقد قمنا بالاستفسار عن مدى الالتزام بها في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي من خلال المحور الثالث وبالضبط في العبارة (10) ذات العلاقة بمدى

الالتزام بالموضوعية. وعليه سيكون المتوسط العام للإجابة لتطبيق المعيار 1100 كما هو موضح في الجدول الآتي.

الجدول (39): مدى تطبيق المعيار 1100 "الاستقلالية والموضوعية".

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
10	تلتزم بأعلى درجات من الموضوعية المهنية عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	4.3721	.87351	دائما
21	تناقش استقلالياتك التنظيمية مع الإدارة العليا.	3.6977	1.24470	غالبا
	المتوسط العام لتطبيق المعيار 1100 "الاستقلالية والموضوعية".	4.0349	1.059105	غالبا

المصدر: إعداد الباحثة.

من خلال الجدول يتضح بأن المتوسط العام لتطبيق المعيار 1100 "الاستقلالية والموضوعية" قدر بـ 4.03 بما يعكس أن الاتجاه العام للالتزام بهذا المعيار هو "غالبا" مع تسجيل درجة تشتت عالية جدا حول القيمة المتوسطة. كما تؤكد نتائج تحليل المعلومات العامة للاستمارة من خلال السؤال (05) المتعلق بالتبعية التنظيمية لمصلحة التدقيق الداخلي، أين أكد كل المستجوبين بأن مصلحتهم تتبع وظيفيا إلى المديرية العامة وهي أعلى مستوى تنظيمي في المؤسسة. وهذا ما يشير على أن مصالح التدقيق تمارس أعمالها بكل استقلالية.

- بالرجوع إلى الجدول (35)، بلغت قيمة المنوال للعبارة (22) التي تنص على "تحرص على تطوير كفاءتك المهنية عن طريق التكوين المستمر" إلى ما يعادل قيمة 5، بمعنى أن أكثر الإجابات تكرارا هي الخيار الخامس من سلم ليكرت، غير أن قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة بلغت 4.06 التي تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابات على هذه العبارة يتمركز حول خيار "غالبا" مع تسجيل درجة تشتت مرتفعة حول القيمة المتوسطة توضحها قيمة الانحراف المعياري المقدرة 0.93.

إن الهدف من صياغة العبارة (22) هي تقدير مدى الالتزام بمعايير المجموعة 1200 "الكفاءة وبذل العناية المهنية" وهذا بالإضافة على العبارة (12) المدرجة ضمن محور أخلاقيات المهنة. وعليه تعكس معطيات الجدول الآتي المتوسط العام للالتزام بمعايير المجموعة 1200.

الجدول (40): مدى الالتزام بمعايير المجموعة 1200 "الكفاءة وبذل العناية المهنية".

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
12	تحرص على حياة الكفاءة المهنية اللازمة عند ممارستك لأنشطة التدقيق.	4.6744	.56572	دائما
22	تحرص على تطوير كفاءتك المهنية عن طريق التكوين المستمر.	4.0698	.93593	غالبا
	المتوسط العام لتطبيق معايير المجموعة 1200 "الكفاءة وبذل العناية المهنية"	4.3721	0.750825	دائما

المصدر: إعداد الباحثة.

من خلال الجدول أعلاه يتضح بأن المتوسط العام لتطبيق معايير المجموعة 1200 "الكفاءة وبذل العناية المهنية" هو 4.37 الذي يوضح بأن الاتجاه العام للإجابات هو "دائما" مع تسجيل درجات تشتت متفاوتة.

يتضح من خلال ما تقدم بأن مفردات العينة يبدون اهتمامهم وبدرجة معقولة على الالتزام بإجمالي معايير الصفات سواء تلك المدرجة ضمن مجموعة "الغرض والصلاحيات والمسؤوليات" أو مجموعة "الاستقلالية والموضوعية" أو مجموعة "الكفاءة وبذل العناية المهنية". ويتبقى من معايير الصفات تلك المعايير المدرجة ضمن مجموعة "متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة" التي سيتم مناقشتها في المطلب السادس من هذا المبحث.

الفرع الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول مدى الالتزام بمعايير الأداء.

يعرض الجدول الآتي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول العبارات الموضوعية من أجل تقدير درجة الالتزام بمعايير الأداء.

الجدول (41): التحليل الإحصائي لدرجة الالتزام بمعايير الأداء.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
23	تحرص على إضافة قيمة مضافة للمؤسسة من خلال الإدارة الفعالة لمصلحة التدقيق الداخلي.	4.2093	1.03643	دائما
24	تقوم بتصميم خطة تدقيق مبنية على أساس	4.0465	.87160	غالبا

الفصل السادس: اختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة التطبيقية.

				المخاطر.	
دائما	.82056	4.3953	5.00	تبلغ خطة التدقيق إلى الإدارة العليا من أجل الموافقة عليها.	25
غالبا	.85103	4.1163	4.00	توفر الموارد الضرورية من أجل إنجاز خطة التدقيق.	26
غالبا	.87856	4.1163	4.00	يتوافر بمصلحة التدقيق الداخلي الإجراءات الكفيلة لتوجيه نشاط التدقيق.	27
غالبا	.93593	4.0698	5.00	تنسق نشاطات مصلحة التدقيق مع مختلف الأطراف المعنية.	28
دائما	.88171	4.2791	5.00	تبلغ تقارير أعمال التدقيق إلى الإدارة العليا بشكل دوري.	29
غالبا	1.01375	4.1395	5.00	تناقش مضمون التقارير مع الإدارة العليا.	30
دائما	.80282	4.3023	5.00	تحدد الأهداف الخاصة بكل مهمة من مهمات التدقيق.	31
دائما	.84187	4.3488	5.00	تحدد نطاق التدقيق الداخلي بشكل يتلاءم وأهداف مهمة التدقيق.	32
دائما	.78750	4.3721	5.00	تسعى للحصول على الأدلة الكافية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة للمهمة.	33
دائما	.87351	4.3721	5.00	تؤسس استنتاجاتك المتعلقة بالمهمة بناء على تقييماتك لتلك الأدلة التي قمت بجمعها.	34
دائما	.82728	4.4884	5.00	توثق نتائج مهمة التدقيق بطريقة رسمية.	35
دائما	.98494	4.5116	5.00	تقترح توصيات تحسينية عند الانتهاء من كل مهمة.	36
غالبا	1.31353	3.5814	4.00	تشارك في وضع خطط أعمال لتنفيذ التوصيات التي اقترحتها.	37
غالبا	1.23308	4.1628	5.00	تبلغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.	38

نادرا	1.42007	2.4651	1.00	عند تبليغك لنتائج المهمة، تحرص على ذكر عبارة "أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".	39
غالبا	1.38534	3.5581	4.00	تشارك في متابعة نتائج تنفيذ "خطط الأفعال".	40

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (14).

من خلال الجدول السابق يتضح:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (23) التي تنص على "تحرص على إضافة قيمة مضافة للمؤسسة من خلال الإدارة الفعالة لمصلحة التدقيق" إلى ما يعادل 4.20 وبانحراف معياري قدره 1.03، مما يشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارات تركزت حول خيار "دائما" لكن مع تسجيل درجة تشتت واضحة حول القيمة المتوسطة. كما بلغت قيمة المنوال للعبارة قيمة 5 وهذا ما يدل على أن أكثر الإجابات تكرارا هي الخيار الخامس من السلم، وهو بذلك يتفق مع دلالة المتوسط الحسابي. وثبتت نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بالعبارة (23) إلى أن مفردات العينة يبدون اهتمامهم على الالتزام بالمعيار 2000 "إدارة نشاط التدقيق الداخلي".
- فيما يتعلق بالعبارة (24) التي تنص على "تقوم بتصميم خطة مبنية على أساس المخاطر" والتي تم صياغتها من أجل تقدير درجة الالتزام بالمعيار 2010 "التخطيط". حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي لها ما يعادل 4.04 التي تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتمركز حول خيار "غالبا"، وهو بذلك يتفق مع دلالة قيمة المنوال البالغة 4؛ التي تؤكد على أن أكثر الإجابات تكرارا هي الخيار الرابع من السلم. لكن مع تسجيل درجة تشتت حول القيمة المتوسطة قدرها 0.87.
- بخصوص العبارة (25) التي تتناول "تبلغ خطة التدقيق إلى الإدارة العليا من أجل الموافقة عليها" والتي تم صياغتها من أجل تقدير درجة الالتزام بالمعيار 2020 "التبليغ والموافقة". كانت الإجابة أكثر تكرارا على هذه العبارة هي "دائما" وهذا ما تشير إليه أيضا قيمة المنوال، والتي تتفق مع قيمة المتوسط الحسابي البالغة 4.39 مع تسجيل درجة تشتت قدرها 0.82، بما يشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة

هي الدرجة الخامسة من السلم. وهذا ما يثبت أن معظم مفردات العينة يبدون اهتمامهم على الالتزام بالمعيار 2020.

- تتناول العبارة (26) ما يلي "توفر الموارد الضرورية من أجل إنجاز خطة التدقيق"، والتي تم صياغتها من أجل تقدير درجة تطبيق المعيار 2030 "إدارة الموارد"، حيث بلغت القيمة المتوسطة للإجابات على هذه العبارة ما يعادل 4.11، التي تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابات يتمركز حول خيار "غالبا"، ويؤكد على ذلك قيمة المنوال البالغة 4، مع تسجيل درجة تشتت حول القيمة المتوسطة قدرها 0.85. وتشير هذه النتائج على أن مفردات العينة يبدون اهتمامهم على الالتزام بالمعيار 2030 "إدارة الموارد" وبدرجة مقبولة جدا.

- أما العبارة (27) التي تتناول "يتوافر بمصلحة التدقيق الإجراءات الكفيلة لتوجيه نشاط التدقيق"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها ما يعادل 4.11 بما يشير إلى أن الاتجاه العام للإجابات يتمركز حول الخيار الرابع من السلم، وهذا ما تؤكد عليه أيضا قيمة المنوال البالغة 4 التي تشير بأن أكثر الإجابات تكرارا هي "غالبا"، مع تسجيل درجة تشتت مرتفعة قدرها 0.87. بناء على هذه المعطيات يتضح بأن مفردات العينة يحرصون على تطبيق المعيار 2040 "السياسات والإجراءات" وبدرجة مقبولة جدا.

- قدرت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (28) التي تتناول "تنسق نشاطات مصلحة التدقيق مع مختلف الأطراف المعنية" إلى ما يعادل 4.06 التي تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابات يتمركز حول خيار "غالبا"، في حين تدل قيمة المنوال البالغة 5 إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "دائما"، مع تسجيل درجة تشتت عالية جدا حول القيمة المتوسطة للإجابات على هذه العبارة يوضحها معدل الانحراف المعياري البالغ 0.93. وتؤكد هذه النتائج الإحصائية إلى أن مفردات العينة يبدون اهتمامهم على الالتزام بالمعيار 2050 "التنسيق".

- بخصوص العبارتين (29) و(30) اللتان تم إدراجهما ضمن الاستمارة من أجل تقدير درجة تطبيق المعيار 2060 "إبلاغ الإدارة العليا والمجلس". حيث أشارت قيمة المنوال للعبارة (29) على أن أكثر الإجابات تكرارا هي "دائما"، وتؤكد على ذلك قيمة المتوسط الحسابي التي تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابات على هذه العبارة كان على النحو الآتي "دائما"، أبلغ تقارير أعمال التدقيق إلى الإدارة العليا وبشكل دوري". أما العبارة (30) التي تنص على "تناقش مضمون التقارير مع الإدارة العليا" قدرت قيمة المتوسط الحسابي لها ما يعادل قيمة 4.13، وهي بذلك تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة

يتمحور حول خيار "غالبا" في حين دلت قيمة المنوال للعبارة البالغة 5 إلى أن أكثر الإجابات تكرر هي الدرجة الخامسة من السلم. وهذا ما يبرر القيمة المرتفعة جدا للانحراف المعياري والتي تقارب قيمة الواحد الصحيح.

بناء على نتائج التحليل الإحصائي للعبارتين (29) و(30) يتضح بأن مفردات العينة يهتمون بتطبيق المعيار 2060 "إبلاغ الإدارة العليا والمجلس" وبدرجة مرضية.

- فيما يتعلق بمجموعة المعايير 2100 "طبيعة العمل" التي سيتم مناقشتها من خلال المطلب الخامس من هذا المبحث.

- تنص العبارة (31) على "تحدد الأهداف الخاصة بكل مهمة"، التي بلغت القيمة المتوسطة للإجابات ما يعادل 4.30 وانحراف معياري قدره 0.80، وهذا ما يشير على أن الاتجاه العام للإجابات يتمركز حول خيار "دائما" مع تسجيل درجة تشتت عالية. أما عن قيمة المنوال البالغة 5 التي تؤكد هي الأخرى بأن أكثر الإجابات تكرر هي الدرجة الخامسة من سلم ليكرت. بناء على ذلك، يتضح جليا بأن مفردات العينة يبدون اهتمامهم على تطبيق المعيار 2210 "أهداف مهمة التدقيق الداخلي".

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي للإجابة على العبارة (32) ما يعادل 4.34 بما يشير أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتمركز حول خيار "دائما"، أحدد نطاق مهمة التدقيق بشكل يتلائم وأهدافها"، وتؤكد على ذلك قيمة المنوال البالغة 5، لكن مع تسجيل درجة تشتت حول القيمة المتوسطة قدرها 0.84. وتشير هذه النتائج الإحصائية إلى أن المستجوبين يلتزمون بتطبيق المعيار 2220 "نطاق مهمة التدقيق الداخلي".

- بخصوص العبارة (33) التي تنص على "تسعى للحصول على الأدلة الكافية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة للمهمة" والتي تم إدراجها ضمن الاستمارة من أجل تقدير درجة تطبيق المعيار 2310 "تحديد المعلومات"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي للإجابات على هذه العبارة ما يعادل 4.37 التي تشير بأن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة هو "دائما" ويؤكد على ذلك المنوال البالغ 5. على الرغم من ذلك بلغت قيمة الانحراف المعياري 0.78. وتشير هذه النتائج إلى أن مفردات العينة المستجوبة يحرصون على تطبيق المعيار 2310 وبدرجة مقبولة جدا.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (34) ما يعادل 4.37 وانحراف معياري مقدر بـ 0.87، بما يشير أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة متمركز حول خيار "دائما"، وأسس استنتاجاتي المتعلقة بمهمة

- التدقيق بناء على تقييماتي للأدلة التي قمت بجمعها"، وتشير إلى ذلك أيضا قيمة المنوال البالغة 5. وعليه، نستنتج بأن مفردات العينة تبدي اهتمامها على تطبيق المعيار 2320 "التحليل والتقييم".
- أما العبارة (35) التي تنص على "توثق نتائج المهمة بطريقة رسمية"، بلغت قيمة المنوال لها 5 بما يدل على أن أكثر الإجابات تكرارا هي الخيار الخامس من السلم، وهو بذلك يتفق مع قيمة المتوسط الحسابي البالغ 4.48 الذي يؤكد بأن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة هي "دائما". بالرغم من ذلك بلغت قيمة الانحراف 0.82 التي تثبت أن هناك تشتت عال حول القيمة المتوسطة. بناء على ذلك، نستنتج بأن المستجوبين يطبقون المعيار 2330 "توثيق المعلومات" وبدرجة مرضية جدا".
- بناء على نتائج التحليل الإحصائي للعبارات (31-35) نستنتج بأن مفردات العينة المستجوبة تبدي اهتمامها على العمل بمجموعة المعايير 2300 "تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي".
- تنص العبارة (36) على "تقترح توصيات تحسينية عند الانتهاء من كل مهمة" التي بلغت القيمة المتوسطة لإجاباتها ما يعادل 4.51 التي تشير بأن الاتجاه العام للإجابات متمركز حول خيار "دائما" وهي تتفق بذلك مع دلالة المنوال البالغ 5 والذي يشير هو الآخر بأن أكثر الإجابات تكرارا هي الخيار الخامس من سلم ليكرت، مع تسجيل درجة تشتت عالية جدا حول القيمة المتوسطة يوضحها الانحراف المعياري البالغ 0.98. بناء على نتائج التحليل الإحصائي نستنتج أن معظم مفردات العينة يلتزمون بتطبيق المعيار الرئيس للمجموعة 2400 "تبليغ النتائج".
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (37) ما يعادل 3.58 التي تشير بأن الاتجاه العام للإجابات يتمركز حول خيار "غالبا، ما أشارك في وضع خطط أعمال لتنفيذ التوصيات المقترحة"، كما تشير أيضا قيمة المنوال البالغة 4 إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي غالبا. وعليه نستنتج أن المستجوبين يبدون اهتمامهم على العمل وفقا لما ينص عليه المعيار 2410 "مقاييس التبليغ" وبدرجة مقبولة.
- تنص العبارة (38) على "تبلغ نتائج المهمة إلى الأطراف المعنية"، قدرت القيمة المتوسط للإجابات على هذه العبارة ما يعادل 4.16 التي تشير بأن الاتجاه العام للإجابات متمركز على خيار "غالبا" في حين تشير قيمة المنوال البالغة 5 أن أكثر الإجابات تكرارا هي "دائما"، وهذا ما يفسر القيمة المرتفعة للانحراف المعياري البالغة 1.23، والتي تؤكد بأن هناك تشتت عال حول القيمة المتوسطة. بناء على نتائج التحليل الإحصائي لهذه العبارة نستنتج أن المستجوبين يهتمون بتطبيق المعيار 2440 "نشر النتائج" وبدرجة مرضية.

- بخصوص العبارة (39) التي يتناول مضمونها "عند تبليغك لنتائج المهمة، تحرص على ذكر عبارة: أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي". بلغت قيمة المنوال لهذه العبارة قيمة 1 بما يؤكد على أن أكثر الإجابات تكرارا هي الدرجة الأولى من السلم بمعنى "أبدا"، في حين بلغت القيمة المتوسطة للإجابات على العبارة ما يعادل 2.46 التي تؤكد بأن الإتجاه العام للإجابات متمركز حول خيار "نادرا"، مع تسجيل درجة تشتت عالية جدا توضحها قيمة الانحراف البالغة 1.42. وعليه نستنتج بأن مفردات العينة المستجوبة لا تهتم بتطبيق المعيار 2430 "استخدام عبارة: تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".

- أما العبارة (40) التي تم إدراجها ضمن الاستمارة من أجل تقدير درجة الالتزام بالمعيار الرئيس للمجموعة 2500 "مراقبة أعمال التحسين"، بلغت القيمة المتوسطة للإجابات على هذه العبارة ما يعادل 3.55 التي تشير بأن الاتجاه العام للإجابات متمركز حول خيار "غالبا" وهو بذلك يتفق مع دلالة قيمة المنوال البالغة 4، مع تسجيل درجة تشتت مرتفعة توضحها قيمة الانحراف البالغة 1.38، وعليه نستنتج بأن المستجوبين يبدون اهتمامهم على تطبيق المعيار 2500 وبدرجة مقبولة.

- بخصوص المجموعة 2600 "قبول الإدارة للمخاطر" التي سيتم مناقشة درجة العمل بها من خلال العبارة (52) المدرجة ضمن المحور الخامس من الاستمارة.

على ضوء ما تقدم في هذا الفرع الذي خصصناه لتحليل إجابات افراد العينة حول درجة الالتزام بمعايير الأداء، فقد تم إدراج عبارات تساعدنا على إجراء تقدير عام حول درجة تطبيق المجموعات الرئيسية من معايير الأداء، دون التفصيل في مدى تطبيق كل معيار فرعي على حدى. بناء على ذلك توصلنا إلى أن مفردات العينة يبدون اهتمامهم على العمل وفقا لمعايير الأداء الرئيسية وبدرجات متفاوتة.

المطلب الخامس: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الخامسة المتعلقة بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

يعرض الجدول الآتي المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات مفردات العينة المبحوثة حول العبارات الموضوعية من أجل اختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بمدى الاهتمام بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

الجدول (42): عرض إجابات مفردات العينة للمحور المتعلق بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

رقم العبارة	العبارة	المنوال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
41	تتأكد من أن الإدارة العليا تتخذ الاحتياطات اللازمة لتصميم نظام رقابة داخلي يتصف بالملاءمة.	5.00	4.4186	.76322	دائما
42	تقيم فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.	5.00	4.0465	.95002	غالبا
43	تدلي بآرائك من أجل تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.	4.00	3.8140	.79450	غالبا
44	تعطي ضمانات معقولة لفائدة الإدارة العليا حول السير السليم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.	4.00	3.8605	.80420	غالبا
45	تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير نظام الرقابة الداخلية.	3.00	3.1860	1.41851	أحيانا
46	يتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم عملية إدارة المخاطر.	5.00	3.3023	1.40636	أحيانا
47	تتولى الإدارة العليا عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.	5.00	3.3721	1.34560	أحيانا
48	تقيم فعالية عملية إدارة المخاطر بمؤسستكم.	3.00	3.5116	1.14168	غالبا
49	تساعد الإدارة العليا على تحديد المخاطر الأساسية التي تعيشها المؤسسة.	3.00	3.4651	1.29741	غالبا
50	تدلي بآرائك من أجل تحسين فعالية نظام إدارة المخاطر بمؤسستك.	3.00	3.4419	1.22090	غالبا
51	تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.	1.00	2.8372	1.44635	أحيانا
52	تناقش مع الإدارة العليا مستوى الخطر المقبول.	1.00	2.7442	1.41578	أحيانا

أحيانا	1.50231	3.0698	3.00 ^a	تتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم سير عمليات الحوكمة.	53
أحيانا	1.39648	3.0465	3.00	يشارك مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم في عمليات الحوكمة.	54
أحيانا	1.44635	3.1628	4.00	تساعد الإدارة العليا على تقييم ممارسات عمليات الحوكمة.	55
أحيانا	1.42319	3.3023	4.00	تدلي بآرائك من أجل تحسين عمليات الحوكمة.	56
أحيانا	1.35094	2.7209	3.00	تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية الحوكمة بالمؤسسة.	57

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (14).

تظهر نتائج المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الخامس من الاستمارة المتعلقة بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة إلى ما يأتي.

الفرع الأول: التحليل الإحصائي لبنود عملية الرقابة الداخلية

تتمثل بنود عملية الرقابة الداخلية في العبارات من الرقم (41) إلى غاية الرقم (45).

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة حول العبارة (41) ما يعادل قيمة 4.41 وبانحراف معياري مقدر بـ0.76، بما يشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتوقف عند الدرجة الخامسة من سلم ليكرت، وهي ما تؤكد عليه أيضا قيمة المنوال المقدرة بـ5، بمعنى أن أكثر الإجابات تكرارا هي دائما يتأكد المدققون أن الإدارة العليا تتخذ الاحتياطات اللازمة لتصميم نظام رقابة داخلية ملائم.
- كما قدرت قيمة المتوسط الحسابي للإجابات على العبارة (42) ما يساوي إلى 4.04، التي تدل على أن الاتجاه العام للإجابات يتوقف عند الدرجة الرابعة من السلم؛ بمعنى غالبا يقيم المدققون المستجوبون فعالية نظام الرقابة الداخلية. وهي قيمة لا تتوافق مع قيمة المنوال البالغة 5 التي تشير إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هو دائما وهذا ما يبرر القيمة المرتفعة للانحراف المعياري المقدرة بـ0.95.

- أما عن العبارة (43)، تشير قيمة المنوال لها أن أكثر الإجابات تكرارا هي الدرجة الرابعة من السلم بمعنى "غالبا"، وتتوافق معها دلالة المتوسط الحسابي البالغة 3.81 التي تؤكد بأن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول غالبا، مع تسجيل درجة تشتت حول القيمة المتوسطة قدرها 0.79.
- قدرت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة رقم (44) ما يعادل 3.86 التي توضح بأن الاتجاه العام للإجابات تتحدد عند خيار "غالبا" وتؤكد على ذلك قيمة المنوال البالغة 4، مع تسجيل درجة تشتت مرتفعة بلغت 0.80.
- بخصوص العبارة (45) التي تخص إعداد التقارير حول سير نظام الرقابة الداخلية، حددت قيمة المنوال لها بـ3 وقيمة المتوسط الحسابي 3.18، اللذان يشيران إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتحدد عند الدرجة الثالثة من سلم ليكرت مع ملاحظة أن هناك درجة تشتت مرتفعة جدا تبرزها قيمة الانحراف المعياري المقدرة بـ1.41 وهي قيمة تفوق الواحد الصحيح.
- يتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي للعبارات الخاصة بمدى الاهتمام بالرقابة الداخلية إلى أن الاتجاه العام للإجابات يتوقف عند الدرجة الرابعة من السلم وتبرزه القيمة المتوسطة للمتوسطات الحسابية التي بلغت ما يعادل 3.86 .

الفرع الثاني: التحليل الإحصائي لبنود عملية إدارة المخاطر.

- يتضمن البعد الخاص بإدارة المخاطر العبارات من الرقم (46) إلى غاية الرقم (52).
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة على العبارة (46) المتعلقة بمدى توافر إجراءات إدارة المخاطر؛ ما يعادل 3.3 التي تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة تركزت حول الدرجة الثالثة من سلم ليكرت، وهي لا تتفق تماما مع قيمة المنوال البالغة 5 التي تشير إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي دائما، وهذا ما يفسر قيمة التشتت المرتفعة جدا والمقدرة بـ1.34.
- كما بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على العبارة (47) ما يعادل 3.37 التي تشير إلى أن معظم الإجابات متمركزة على خيار "أحيانا" وهذا ما لا يتفق تماما مع دلالة قيمة المنوال التي تؤكد أن أكثر الإجابات تكرارا هي دائما. وعليه لا يتفق مفردات العينة على أن الإدارة العليا هي من تتولى عملية إدارة المخاطر بشكل دائم، وهذا ما يبرر القيمة المرتفعة للانحراف المعياري والتي تتعدى قيمة الواحد الصحيح.

- بخصوص العبارة (48) المتعلقة بتقييم المدقق لفعالية عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة أين تركزت إجابات مفردات العينة حول خيار "غالبا" وهذا ما تشير إليه كلا من قيمة المتوسط الحسابي وقيمة المنوال، مع تسجيل درجة تشتت مرتفعة بلغت 1.14.
 - قدرت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة حول العبارة (49) المتعلقة بمدى مساعدة المدقق الإدارة العليا على تحديد المخاطر الأساسية، ما يساوي إلى 3.51، مما يدل على أن الاتجاه العام لهذه الإجابة يتوجه نحو خيار غالبا، وتؤكد عليه أيضا دلالة قيمة المنوال البالغة 5، مع تسجيل درجة تشتت عالية توضحها قيمة الانحراف المعياري البالغة 1.29.
 - فيما يتعلق بالعبارة (50)، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة ما يعادل 3.44 بمعنى غالبا يدلي مفردات العينة بآراء من أجل تحسين فعالية إدارة المخاطر، وهذا ما تشير إليه أيضا قيمة المنوال، مع درجة تشتت مرتفعة تفوق قيمتها الواحد الصحيح.
 - بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول العبارة (51) إلى ما يعادل 2.83 التي تؤكد على أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول هذه العبارة هو الدرجة الثانية من سلم ليكرت، غير أن قيمة المنوال تشير إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "أبدا" وهذا ما يفسر القيمة المرتفعة للانحراف المعياري المقدرة بـ 1.44.
 - أما العبارة (52) الخاصة بمدى مناقشة المدقق مع الإدارة العليا لمستوى الخطر المقبول، بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.74 التي تدل على أن الاتجاه العام لإجابات مفردات العينة على هذه العبارة تتركز على الخيار الثاني من سلم ليكرت، في حين أشارت قيمة المنوال إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي 1 بمعنى أبدا وهذا ما يفسر قيمة التشتت العالية والتي وصلت 1.41.
- بناء على نتائج التحليل الإحصائي للعبارة الخاصة بعمليات إدارة المخاطر، يتركز الاتجاه العام لإجابات تلك العبارات عند الدرجة الثالثة من سلم ليكرت، وتشير إلى ذلك أيضا القيمة المتوسطة للمتوسطات الحسابية للعبارات من الرقم 46 إلى الرقم 52 التي بلغت ما يقارب 3.23.
- الفرع الثالث: التحليل الإحصائي لبنود عملية الحوكمة**
- يتضمن بعد عملية الحوكمة العبارات المتبقية من المحور الخامس للاستمارة، بمعنى من العبارة ذات التقييم (53) إلى غاية العبارة رقم (57):

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (53) ما يقارب 3.06 التي تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتمركز حول خيار "أحيانا" وهو ما يتفق مع دلالة قيمة المنوال المقدرة بـ3، التي تؤكد هي الأخرى بأن أكثر الإجابات تكرارا هي أحيانا. على الرغم من ذلك فقد بلغت قيمة الانحراف المعياري لهذه العبارة 1.5 وهي قيمة عالية جدا تدل على أن هناك تشتت كبير في إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى توافر مؤسستهم على إجراءات تنظيمية لعمليات الحوكمة.
 - في حين بلغت القيمة المتوسطة لإجابات أفراد العينة حول العبارة (54) ما يعادل 3.06 وبانحراف معياري مقدر بـ1.39. وهذا ما يشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة يتمركز حول الخيار الثالث من سلم ليكرت، وتؤكد عليه أيضا قيمة المنوال للعبارة.
 - بالنسبة للعبارة (55) التي بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها 3.16 التي تشير إلى أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة هو "أحيانا، يساعد المدققون المستجوبون الإدارة على تقييم ممارسات الحوكمة". غير أن أكثر الإجابات تكرارا هي "غالبا" وهذا تشير إليه قيمة المنوال البالغة 4، ويفسر هذا الاختلاف بين دلالة المتوسط الحسابي والمنوال بالقيمة المرتفعة للانحراف المعياري التي بلغت 1.42.
 - بخصوص العبارة (56) التي تتناول "تدلي بآرائك من أجل تحسين الحوكمة"؛ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها 3.3 بما يشير أن الاتجاه العام للإجابات يتمركز على خيار "أحيانا"، في حين كانت قيمة المنوال 4 التي تدل على أن أكثر الإجابات تكرارا هي "غالبا"، وهذا ما يفسر درجة التشتت العالية حول القيمة المتوسطة والتي فاقت قيمة الواحد الصحيح.
 - أما عن العبارة (57) التي بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها 2.72 وانحراف معياري 1.35 وقيمة منوال تعادل 3، مما يشير إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "أحيانا، ما أقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية الحوكمة بالمؤسسة".
- عموما تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة للعبارات الخاصة بمدى الاهتمام بعمليات الحوكمة يتمركز في معظمه حول خيار "أحيانا" وتشير إليه أيضا القيمة المتوسطة للمتوسطات الحسابية للعبارات (53- 57) ما يعادل 3.06.

المطلب السادس: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية السادسة المتعلقة ببرامج ضمان وتحسين الجودة. يعرض الجدول الآتي المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات مفردات العينة المبحوثة حول العبارات الموضوعية من أجل اختبار الفرضية السادسة المتعلقة ببرامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي. **الجدول (43):** عرض إجابات مفردات العينة لمحور برامج ضمان وتحسين الجودة.

رقم العبارة	العبارة	المنوال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للإجابة
58	تقوم بإعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة بمصلحة التدقيق الداخلي.	2.00 ^a	3.1163	1.38374	أحيانا
59	يساعدك برنامج ضمان وتحسين الجودة على قياس كفاءة أنشطة التدقيق الداخلي.	2.00	3.0698	1.45398	أحيانا
60	يمكنك برنامج ضمان وتحسين الجودة من الالتزام بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.	3.00	2.9302	1.36966	أحيانا
61	تتولى القيام بتقييمات ذاتية لأعمالك المهنية الجارية بمصلحة التدقيق الداخلي.	1.00	2.7907	1.47290	أحيانا
62	يتم تقييم أعمال مصلحة التدقيق الداخلي دوريا من طرف أشخاص من داخل المؤسسة.	3.00	2.7674	1.42824	أحيانا
63	على مستوى مؤسستكم، يتم إجراء تقييمات خارجية لأعمال التدقيق الداخلي من طرف أشخاص من خارج المؤسسة على الأقل مرة كل خمس سنوات.	1.00	2.9302	1.68177	أحيانا
64	يتم دوريا إعداد تقارير عن سير برنامج ضمان وتحسين الجودة بمصلحة التدقيق الداخلي.	1.00	2.8140	1.54698	أحيانا
65	يتم الإفصاح عن كل حالات عدم المطابقة للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي ضمن	1.00	2.7442	1.51332	أحيانا

				تقارير سير برنامج ضمان وتحسين الجودة.	
أحيانا	1.63435	2.7442	1.00	يتم إبلاغ تلك التقارير إلى الإدارة العليا.	66

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS، انظر الملحق (14).

تبين نتائج التحليل الإحصائي وباستعمال أدوات الإحصاء الوصفي المتمثلة في المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبنود المحور السادس من الاستمارة المتعلقة ببرامج ضمان وتحسين الجودة إلى ما يأتي.

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (58) المتعلقة بإعداد برامج ضمان وتحسين الجودة إلى ما يعادل قيمة 3.11 التي تشير إلى أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة تتمركز حول الخيار الثالث من سلم ليكرت وبانحراف معياري مرتفع جدا قيمته تعادل 1.38. غير أن قيمة المنوال البالغة 2 تشير إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "نادرا" وهي بذلك لا تتوافق مع دلالة المتوسط الحسابي لهذه العبارة.
- كما بلغت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (59) على ما يعادل 3.06 بمعنى أن الاتجاه العام للإجابات تتمحور حول خيار "أحيانا، يساعدني برنامج ضمان وتحسين الجودة على قياس كفاءة التدقيق"، في حين تشير قيمة المنوال إلى 2 بمعنى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "نادرا"، مع تسجيل درجة تشتت عالية حول القيمة المتوسطة تبرزها قيمة الانحراف البالغة 1.45.
- أما العبارة (60) التي تنص على "يمكنك برنامج ضمان وتحسين الجودة من الالتزام بعناصر الإطار المرجعي"، تشير قيمة المنوال لها أن أكثر الإجابات تكرارا هي "أحيانا"، وهي بذلك تتوافق دلالة المتوسط الحسابي البالغة 2.93، مع تسجيل درجة تشتت عالية تبينها قيمة الانحراف المعياري البالغة 1.36.
- في حين تشير قيمة المنوال للعبارة (61) التي تنص على "تتولى القيام بالتقييم الذاتي لأعمالك المهنية" إلى أن أكثر الإجابات تكرارا هي "أبدا" غير أن قيمة المتوسط الحسابي المقدر بـ 2.79 تؤكد على أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة تتمحور حول خيار "أحيانا" مع تسجيل درجة تشتت عالية للإجابات حول القيمة المتوسطة توضحها قيمة الانحراف المعياري البالغة 1.47.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة حول العبارة (62) إلى ما يعادل 2.76 التي تشير إلى أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة يتحدد عند خيار "أحيانا، ما يتم تقييم أعمال مصلحة التدقيق من طرف أشخاص من داخل المؤسسة" وهي تتوافق مع دلالة قيمة المنوال البالغة 3، مع تسجيل قيمة

- تشنت عالية مقدرة بـ 1.42. غير أن هذا التقييم لا يعكس بالضرورة التقييمات الداخلية المدرجة ضمن برامج الجودة.
- بخصوص العبارة (63) المتعلقة بأعمال التقييم الخارجي للتدقيق الداخلي، تدل قيمة المنوال البالغة 1 على أن أكثر الإجابات تكرارا هي "أبدا" وهي لا تتفق تماما مع الاتجاه العام لمتوسط الإجابات البالغة 2.93 وبدرجة تشنت عالية جدا توضحها قيمة الانحراف البالغة 1.68.
- في حين العبارة (64) المتعلقة بإعداد التقارير عن سير برامج ضمان وتحسين الجودة التي بلغت قيمة المنوال لها 1 بما يشير أن أكثر الإجابات تكرارا هي "أبدا"، في حين بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.81 بما يدل على أن الاتجاه العام للإجابات يتركز حول الخيار الثالث من سلم ليكرت وبدرجة انحراف قدرت بـ 1.54.
- بلغت قيمة المتوسط الحسابي للعبارة (65) المتعلقة بالإفصاح عن حالات عدم المطابقة للمعايير ضمن تقارير برامج الجودة إلى ما يعادل 2.74، بمعنى أن الاتجاه العام للإجابة على هذا المحور هو "أحيانا" في حين تدل قيمة المنوال على أن على أن أكثر الإجابات تكرارا هي "أبدا" مما يفسر القيمة المرتفعة جدا للانحراف المعياري والتي تعادل قيمة 1.51.
- بخصوص العبارة الأخيرة المتعلقة بإبلاغ تقارير برامج الجودة إلى الإدارة العليا، تدل قيمة المنوال البالغة 1 بأن أكثر الإجابات تكرارا على هذه العبارة هي "أبدا"، غير أن قيمة المتوسط الحسابي التي تعادل 2.74، مما يدل على أن الاتجاه العام للإجابة على هذه العبارة هي "أحيانا" مع تسجيل درجة تشنت عالية جدا تبينها قيمة الانحراف المعياري البالغة 1.63.
- بناء على نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرضية السادسة توصلنا إلى أن الاتجاه العام لمعظم إجابات أفراد العينة على تلك البنود تتمركز حول الخيار الثالث من سلم ليكرت، وتؤكد عليه القيمة المتوسطة للمتوسطات الحسابية البالغة 2.87. غير أننا نلاحظ بان قيمة المنوال لمعظم عبارات هذا المحور مقدرة بـ 1 التي تشير إلى الإجابة "أبدا" مما يعني بأن معظم مفردات العينة لا يولون الاهتمام بإعداد برامج ضمان وتحسين الجودة وما تتبعه من أعمال التقييم الداخلي والخارجي.

المبحث الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

تتيح عملية اختبار الفرضيات إمكانية التأكد من صحة الفرضيات الموضوعة أو نفيها، حيث بعد أن قمنا بالتحليل الإحصائي لمحاو الاستمارة كخطوة رئيسية وضرورية لاختبار الفرضيات، سنخضع فرضيات الدراسة إلى اختبار T-Test للعينة الأحادية، الذي يعتبر الاختبار الأكثر ملائمة مع دراستنا هذه، خصوصا في ظل اعتمادنا على طريقة المعاينة غير العشوائية في اختيار العينة مع مجهولية المعالم الإحصائية للمجتمع. كما أن اختبار T-Test هو الاختبار الملائم للعينات صغيرة الحجم (تضم ما بين 30-50 مفردة). زيادة على ذلك فإن هذا الاختبار هو الأنسب عندما تكون طبيعة الفرضيات وصفية كما هو الحال مع جل الفرضيات الموضوعة للدراسة. حتى يتم إجراء اختبار T-Test للفرضيات بطريقة صحيحة وباستعمال برنامج SPSS يتطلب تحقيق ما يأتي¹:

- إخضاع محاور الاستمارة للتوزيع الطبيعي، وهو شرط محقق عندما تأكدنا بأن محاور الاستمارة تتبع التوزيع الطبيعي لمحاو من خلال الفصل الخامس من الدراسة.

- تحديد قيمة T الجدولة: التي تحسب وفقا للقاعدة التالية: مجموع إجابات سلم ليكرت/ عدد درجات السلم.

وعليه، تكون قيمة T الجدولة بالنسبة لجميع محاور الاستمارة تساوي إلى $(1+2+3+4+5)/5 = 3$.

للإشارة؛ تدل قيمة T الجدولة على قيمة المتوسط الفرضي.

- تحديد مستوى الدلالة α : سيتم احتساب قيمة اختبار T عند مستوى دلالة 5% الموافق لمستوى الثقة 95%.

- تحديد درجة الحرية V: التي تساوي إلى $V = n - 1$ ، مادام أن حجم عينة الدراسة هو 43 مفردة، تكون درجة الحرية لاختبار فرضيات الدراسة تعادل 42.

- حتى تكون قيمة T المحسوبة ذات دلالة لا بد أن:

✓ تكون قيمة الفرق المتوسطي موجبة؛ حيث يمثل الفرق المتوسطي الفرق بين متوسط إجابات

المحور وبين المتوسط الفرضي.

✓ و تكون قيمة الفروق الدنيا والقصى للإجابات موجبة.

¹ لمزيد من المعلومات، اطلع على: الميرعي أسماء، "الدرس 33: اختبار ت للعينة الواحدة في برنامج SPSS إصدار 23"، شريط فيديو متوفر على الموقع: <https://www.youtube.com/watch?v=szqaO9NqNZg> (تم الاطلاع عليه يوم 28 أوت 2018).

- كما يحتاج اختبار T-Test إلى التعريف بفرض العدم والفرض البديل، وقاعدة القرار تكون بالشكل التالي: "إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من T الجدولية يقبل الفرض العدمي H_0 ويرفض الفرض البديل H_1 ، شريطة ألا تتعدى قيمة المعنوية المحسوبة للفرض العدمي قيمة الدلالة المحددة بـ 0.05، والعكس صحيح".

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على "تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وفقاً لرسالة التدقيق التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية". وعليه ستكون صيغة الفرضية العدمية H_0 والفرضية البديلة H_1 بالنحو الآتي:

H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين رسالة التدقيق التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

H_1 : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات وبين رسالة التدقيق التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بعد إخضاع بيانات الفرضية الأولى لاختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (44): نتائج اختبار T للفرضية الأولى

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
الفروق القصوى	الفروق الدنيا						
1.69	1.33	1.517	4.517	0.000	42	16.97	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (15).

وفقا للجدول أعلاه، بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الأولى ما يعادل 16.97 عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية، في ظل القيمة الموجبة للفرق المتوسطي وكذلك القيم الموجبة للفروق الدنيا والقصوى للإجابات.

كما أن قيمة T المحسوبة أكبر بكثير من قيمة T الجدولة ($16.97 < 3$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية هي أقل من قيمة المعنوية المحددة ($0.000 > 0.05$). وعليه نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 . ويكون الحكم على هذه الفرضية كالتالي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين رسالة التدقيق التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية". بناء على ما سبق، نكون قد توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية الأولى للدراسة والتي تنص على "تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وفقا لرسالة التدقيق التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية لهذه الدراسة على " تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالمبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية". وعليه ستكون صيغة الفرضية العدمية H_0 والفرضية البديلة H_1 بالنحو الآتي:

H_0 : " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين المبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

H_1 : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين المبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بعد إخضاع بيانات الفرضية الثانية لاختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (45): نتائج اختبار T للفرضية الثانية

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
الفروق القصوى	الفروق الدنيا						
1.55	1.09	1.325	4.325	0.000	42	11.747	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (15).

بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الثانية ووفقا لمعطيات الجدول أعلاه إلى ما يعادل 11.74 عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%، وهي قيمة دالة إحصائية، في ظل القيمة الموجبة للفرق المتوسطي وكذلك القيم الموجبة للفروق الدنيا والقصوى للإجابات على المحور الثاني.

كما أن قيمة T المحسوبة للفرضية الثانية أكبر بكثير من قيمة T المجدولة ($3 < 11.74$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية هي أقل من قيمة المعنوية المحددة ($0.05 > 0.000$). وعليه نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 . ويكون الحكم على هذه الفرضية كالتالي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين المبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بناء على ما سبق، نكون قد توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية الثانية للدراسة التي يتناول مضمونها "تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالمبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة لهذه الدراسة على "تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بقواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية". وبذلك تكون صيغة الفرضية العدمية H_0 والفرضية البديلة H_1 بالشكل التالي:

H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين قواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

H_1 : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين قواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بعد إخضاع بيانات الفرضية الثالثة لاختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (46): نتائج اختبار T للفرضية الثالثة

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
الفروق القصوى	الفروق الدنيا						
1.63	1.32	1.481	4.481	0.000	42	19.556	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (15).

يشير الجدول إلى أن قيمة T المحسوبة للفرضية الثالثة بلغت 19.55 عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%، وهي قيمة دالة إحصائية، في ظل القيم الموجبة للفرق المتوسطي وللفرق الدنيا والقصوى للإجابات على المحور الثالث.

كما أن قيمة T المحسوبة للفرضية الثالثة أكبر بكثير من قيمة T المجدولة ($3 < 19.55$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية هي أقل من قيمة المعنوية المحددة ($0.05 > 0.000$). وعليه نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 . ويكون الحكم على هذه الفرضية كالتالي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين قواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بناء على ما سبق، نكون قد توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية الثالثة للدراسة التي يتناول مضمونها "تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بقواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الرابعة لهذه الدراسة على "تطبق أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"، وبذلك تكون صيغة الفرضية العدمية H_0 والفرضية البديلة H_1 بالشكل التالي: H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".

H_1 : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".

بعد إخضاع بيانات الفرضية الرابعة لاختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (47): نتائج اختبار T للفرضية الرابعة.

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
الفروق الدنيا	الفروق القصوى						
0.782	1.10	0.942	3.942	0.000	42	12.034	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (15).

بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الرابعة ما يعادل 12.034 عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية، في ظل القيم الموجبة للفرق المتوسطي وللفرق الدنيا والقصوى للإجابات على المحور الرابع من الاستمارة.

كما أن قيمة T المحسوبة للفرضية الرابعة أكبر من قيمة T الجدولة ($12.04 < 3$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية هي أقل من قيمة المعنوية المحددة ($0.000 > 0.05$). وعليه نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 . ويكون الحكم على هذه الفرضية كالتالي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".
بناء على ما سبق، نكون قد توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية الرابعة للدراسة التي يتناول مضمونها "تطبق أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".

المطلب الخامس: اختبار الفرضية الخامسة.

تنص الفرضية الخامسة لهذه الدراسة على "تتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالعمليات التشغيلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية". للتذكير؛ نقصد بالعمليات التشغيلية: الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

وبذلك تكون صيغة الفرضية العدمية H_0 والفرضية البديلة H_1 بالنحو التالي:

H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين العمليات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

H_1 : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين العمليات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بعد إخضاع بيانات الفرضية الخامسة لاختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (48): نتائج اختبار T للفرضية الخامسة.

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T الجدولة
الفروق الدنيا	الفروق القصوى						
0.124	0.617	0.370	3.370	0.004	42	3.003	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (15).

وفقا للجدول أعلاه، بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الرابعة ما يعادل 3.003 عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية، في ظل الاتجاه الموجب للفرق المتوسطي والفرق الدنيا والقصى للإجابات على المحور الخامس من الاستمارة.

غير أن قيمة T المحسوبة للفرضية الخامسة تكاد تتعادل مع قيمة T المجدولة ($3 \cong 3.003$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية متقاربة جدا مع قيمة المعنوية المحددة ($0.004 > 0.05$). وعليه قبل الحكم على صدق أو نفي الفرضية الخامسة سنقوم بتجزئتها إلى فرضيات فرعية، تتناول كل واحدة منها عملية تشغيلية معينة، ثم نخضعها اختبار T .

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الخامسة

يدور مضمون الفرضية الفرعية الأولى للمحور الخامس من الاستمارة حول " تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الرقابة الداخلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية". حتى نخضعها لاختبار T سوف نعرف بالفرض العدمي H_{0-1} والفرض البديل H_{1-1} لهذه الفرضية الفرعية بالشكل التالي:

H_{0-1} : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الرقابة الداخلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

H_{1-1} : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الرقابة الداخلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بعد إخضاع بيانات بنود عملية الرقابة الداخلية إلى اختبار T توصلنا إلى النتائج المدرجة في الجدول الآتي.

الجدول (49): نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الخامسة.

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
الفروق الدنيا	الفروق القصوى						
0.682	1.04	0.865	3.865	0.000	42	9.564	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (15).

وفقا للجدول أعلاه، بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الفرعية الخاصة بعملية الرقابة الداخلية إلى ما يعادل 9.564، عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%. وهي قيمة ذات دلالة إحصائية، في ظل القيم الموجبة للفرق المتوسطي ولل فروق الدنيا والقصوى للإجابات على البنود الخاصة بعملية الرقابة الداخلية التابعة للمحور الخامس من الاستمارة.

كما أن قيمة T المحسوبة لهذه الفرضية أكبر من قيمة T الجدولة ($9.564 < 3$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية هي أقل من قيمة المعنوية المحددة ($0.000 > 0.05$). وعليه نرفض الفرضية العدمية H_{0-1} ونقبل الفرضية البديلة H_{1-1} . ويكون الحكم على هذه الفرضية كالتالي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الرقابة الداخلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بناء على ما سبق، نكون قد توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى التابعة للفرضية الخامسة التي يتناول مضمونها "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الرقابة الداخلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الخامسة

يدور مضمون الفرضية الفرعية الثانية للمحور الخامس من الاستمارة حول "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية إدارة المخاطر المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية". حتى نخضعها لاختبار T سوف نعرف بالفرض العدمي H_{0-2} والفرض البديل H_{1-2} لهذه الفرضية الفرعية بالشكل التالي:

H_{0-2} : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية إدارة المخاطر المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

H_{1-2} : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية إدارة المخاطر المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بعد إخضاع بيانات بنود عملية إدارة المخاطر إلى اختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (50): نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الخامسة.

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
الفروق القصوى	الفروق الدنيا						
0.554	0.076-	0.239	3.239	0.134	42	1.52	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (15).

بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الفرعية الخاصة بعملية إدارة المخاطر إلى ما يعادل 1.52، عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%. وهي قيمة ليست دالة إحصائية، في ظل القيمة السالبة للفروق المتوسطة الدنيا للإجابات. كما أن قيمة T المحسوبة لهذه الفرضية الفرعية أقل من قيمة T المجدولة ($3 > 1.52$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية أكبر من قيمة المعنوية المحددة ($0.05 < 0.134$). وعليه نقبل الفرضية العدمية H_{0-2} ونرفض الفرضية البديلة H_{1-2} . ويكون الحكم على هذه الفرضية كالتالي: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية إدارة المخاطر المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بناء على ما سبق، نكون قد توصلنا إلى إثبات نفي الفرضية الفرعية الثانية التابعة للفرضية الخامسة التي يتناول مضمونها "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية إدارة المخاطر المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الخامسة

يدور مضمون الفرضية الفرعية الثالثة للمحور الخامس من الاستمارة حول "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الحوكمة المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية". قبل أن نخضعها لاختبار T، نعرف أولاً بالفرض العدمي H_{0-3} والفرض البديل H_{1-3} لهذه الفرضية الفرعية بالشكل التالي:

H_{0-3} : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الحوكمة المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

H_{1-3} : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الحوكمة المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بعد إخضاع بيانات بنود عملية الحوكمة إلى اختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (51): نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الخامسة.

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
الفروق القصوى	الفروق الدنيا						
0.432	0.311-	0.060	3.060	0.745	42	0.328	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (15).

بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الفرعية الخاصة بعملية الحوكمة إلى ما يعادل 0.328، عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%. وهي قيمة ليست دالة إحصائية، في ظل القيمة السالبة للفروق المتوسطة الدنيا للإجابات. كما أن قيمة T المحسوبة لهذه الفرضية الفرعية أقل من قيمة T المجدولة ($0.328 > 3$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية أكبر من قيمة المعنوية المحددة ($0.005 < 0.745$). وعليه نقبل الفرضية العدمية H_{0-3} ونرفض الفرضية البديلة H_{1-3} . ويكون الحكم على هذه الفرضية كالتالي: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين عملية الحوكمة المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بناء على ما سبق، نكون قد توصلنا إلى إثبات نفي الفرضية الفرعية الثالثة التابعة للفرضية الخامسة التي يتناول مضمونها "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الحوكمة المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

على ضوء ما تقدم في هذا المطلب سيكون الحكم على نتيجة اختبار الفرضية الخامسة للدراسة بناء على المعطيات الآتية:

- بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الخامسة $3 \cong 3.003$ (قيمة T الجدولة).
 - قيمة المعنوية المحسوبة للفرضية الخامسة $0.05 > 0.004$ (قيمة المعنوية المحددة).
 - إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى لها؛ التي تتناول "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الرقابة الداخلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".
 - إثبات نفي الفرضية الفرعية الثانية لها؛ التي تتناول "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية إدارة المخاطر المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".
 - إثبات نفي الفرضية الفرعية الثالثة لها؛ التي تتناول "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الحوكمة المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".
- بناء على هذه النتائج يمكن القول بأننا توصلنا إلى أن الفرضية الخامسة للدراسة التي تتناول "تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالعمليات التشغيلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية" محققة جزئياً أو صحيحة جزئياً.

المطلب السادس: اختبار الفرضية السادسة

تنص الفرضية السادسة لهذه الدراسة على "تلجأ أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة إلى برامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية"، وبذلك تكون صيغة الفرضية العدمية H_0 والفرضية البديلة H_1 بالشكل التالي:

H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين برامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

H_1 : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين برامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بعد إخضاع بيانات الفرضية السادسة لاختبار T توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول (52): نتائج اختبار T للفرضية السادسة.

الفروق في الإجابات عند مستوى ثقة 95%		قيمة الفرق المتوسطي	قيمة المتوسط الحسابي للمحور	مستوى الدلالة المحسوب للفرضية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة للفرضية	قيمة T المجدولة
الفروق القصوى	الفروق الدنيا						
0.214	0.457-	0.121-	2.878	0.470	42	0.729-	3

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (15).

بلغت قيمة T المحسوبة للفرضية الخامسة ما يعادل 12.034 عند درجة حرية 42 ومستوى ثقة 95%، وهي قيمة غير دالة إحصائياً، في ظل القيمة السالبة للفرق المتوسطي وللأدنى للدنيا للإجابات. كما أن قيمة T المحسوبة لهذه الفرضية أقل من قيمة T المجدولة ($0.729 > 3$) وأن قيمة المعنوية المحسوبة لهذه الفرضية أكبر من قيمة المعنوية المحددة ($0.470 < 0.005$). وعليه نقبل الفرضية العدمية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 . ويكون الحكم على هذه الفرضية كالتالي: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وبين برامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

بناء على ما سبق، نكون قد توصلنا إلى إثبات نفي الفرضية السادسة للدراسة التي يتناول مضمونها "تلجأ أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة إلى برامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية".

المطلب السابع: نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية

تم صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو الآتي: "تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائية محل الدراسة وفقاً لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية". من أجل تسهيل عملية اختبارها قمنا بتجزئتها إلى فرضيات فرعية وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- إثبات صحة الفرضية الأولى.
- إثبات صحة الفرضية الثانية.

- إثبات صحة الفرضية الثالثة.
- إثبات صحة الفرضية الرابعة.
- إثبات الصدق الجزئي للفرضية الخامسة.
- إثبات نفي الفرضية السادسة.

بناء على هذه النتائج، نستنتج بأن الفرضية الرئيسية الدراسة التي تنص على "تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية" محققة جزئيا؛ بمعنى؛ يعمل أقسام التدقيق الداخلي ببعض عناصر الإطار المرجعي وليس كلها.

المبحث الثالث: دراسة تأثير متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات على بنود الاستمارة.

نقصد بمتغيرات المراقبة تلك المتغيرات التي قمنا بإدراج أسئلة عليها ضمن الجزء الأول من الاستمارة، حيث يعكس كل سؤال متغير مراقبة معين. وبذلك نهدف من خلال هذا المبحث إلى دراسة أثر المعلومات العامة عن المؤسسة وعن مصلحة التدقيق الداخلي وعن المدقق في حد ذاته على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة ككل، ومن ثم معرفة مدى وجود فروق في اتجاه إجابات أفراد العينة على الاستمارة ككل الناتجة عن تأثير متغير مراقبة معين.

من الناحية الإحصائية، يتم دراسة تأثير متغير مراقبة معين على اتجاه الإجابات من خلال حساب قيمة فيشر F بطريقة تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والمعروف أيضا باختبار ANOVA. وتكون قاعدة القرار وفقا لهذا الاختبار كما يلي:

"تقبل الفرضية البديلة إذا كانت قيمة F عند مستوى معنوية أقل من 0.05، وتعتبر عندئذ دالة إحصائيا. وتحقق الفرضية الصفرية في حالة العكس".

لكن غايتنا نحن على ضوء هذا المبحث ليس اختبار الفرضيات بطريقة ANOVA بقدر رغبتنا في معرفة الدلالة الإحصائية لقيمة F المحسوبة عند مستوى دلالة 5%. كونه الاختبار الأنسب في معرفة الفروق واستنتاج مدى

تأثير متغير مراقبة معين على الاتجاه العام للإجابات على الاستمارة ككل في العينات المستقلة؛ كما هو الحال بالنسبة لعينة الدراسة التي تضم أفرادا مستقلين ينتمون إلى مؤسسات مختلفة.

المطلب الأول: تأثير خصائص المؤسسات المبحوثة على الاتجاه العام للإجابات.

تتضمن المعلومات العامة عن المؤسسة ما يلي: نوع المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة. وعليه سوف ندرس تأثير هذه المتغيرات على الاتجاه العام للإجابات على الاستمارة باحتساب قيمة F ودلالته المعنوية من خلال الجدول الآتي.

الجدول (53): تحليل التباين الأحادي ANOVA للمعلومات العامة عن المؤسسات المبحوثة.

متغير المراقبة	قيمة F المحسوبة للمتغير	مستوى المعنوية المحسوب للمتغير	الدلالة الإحصائية للمتغير
1. نوع المؤسسة	0.151	0.699	غير دال إحصائيا
2. القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة	0.253	0.778	غير دال إحصائيا

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (16).

يوضح الجدول أعلاه الدلالة الإحصائية لتأثير المعلومات العامة عن المؤسسة على الاتجاه العام للإجابات كما يلي:

- بالنسبة لمتغير نوع المؤسسة: بلغت قيمة F المحسوبة لهذا المتغير 0.151 وبدرجة معنوية 0.699، وهي أكبر من مستوى المعنوية المحدد 0.05. وعليه نقول أن هذا المتغير غير دال إحصائيا. ومن ثم نستنتج بأن:

لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف نوع المؤسسة.

- بالنسبة لمتغير القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة: بلغت قيمة F المحسوبة لهذا المتغير وبدرجة معنوية 0.778، وهي أكبر من مستوى المعنوية المحدد 0.05. وعليه نقول أن هذا المتغير غير دال إحصائيا. ومن ثم نستنتج بأنه:

لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة باختلاف القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة.

المطلب الثاني: تأثير خصائص مصلحة التدقيق الداخلي على الاتجاه العام للإجابات.

تتضمن المعلومات العامة عن مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة ما يلي: أقدمية مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة، وجود لجنة تدقيق، التبعية التنظيمية لمصلحة التدقيق، إسناد نشاط التدقيق، عدد العاملين بمصلحة التدقيق. وعليه سوف ندرس تأثير هذه المتغيرات على الاتجاه العام للإجابات على الاستمارة باحتساب قيمة F لكل متغير ودلالاتها المعنوية من خلال الجدول الآتي.

الجدول (54): تحليل التباين الأحادي ANOVA للمعلومات العامة عن مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

متغير المراقبة	قيمة F المحسوبة للمتغير	مستوى المعنوية المحسوب للمتغير	الدلالة الإحصائية للمتغير
3.أقدمية مصلحة التدقيق	0.100	0.699	غير دال إحصائياً
4.وجود لجنة تدقيق	0.520	0.475	غير دال إحصائياً
5.التبعية التنظيمية	لا يمكن تطبيق اختبار ANOVA لأن قيمة δ للمتغير = 0		
6.إسناد نشاط التدقيق	0.702	0.557	غير دال إحصائياً
7.عدد العاملين بمصلحة التدقيق	0.905	0.502	غير دال إحصائياً

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (16).

يلخص الجدول أعلاه نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA لمتغيرات مصلحة التدقيق الداخلي، وفيما يلي تفصيل لها:

- بالنسبة لمتغير أقدمية مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة: بلغت قيمة F المحسوبة لهذا المتغير 0.100 وبدرجة معنوية 0.699، وهي أكبر من مستوى المعنوية المحدد 0.05. وعليه نقول أن هذا المتغير غير دال إحصائياً. ومن ثم نستنتج بأن:
- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة تعزى إلى متغير أقدمية مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة.
- بالنسبة لمتغير وجود لجنة التدقيق بالمؤسسة: بلغت قيمة F المحسوبة لهذا المتغير 0.520 وبدرجة معنوية 0.475، وهي أكبر من مستوى المعنوية المحدد 0.05. وعليه نقول أن هذا المتغير غير دال إحصائياً. ومن ثم نستنتج بأن:

لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة تعزى إلى متغير وجود لجنة التدقيق في المؤسسات محل الدراسة.

- بالنسبة لمتغير التبعية التنظيمية لمصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة: لم يتمكن من تطبيق اختبار تحليل التباين ANOVA لأن قيمة الانحراف المعياري للإجابات حول متغير التبعية التنظيمية هو 0، وكانت كل الإجابات تقر بأن مصلحة التدقيق الداخلي تتبع إلى الإدارة العامة بالمؤسسة.

- بالنسبة لمتغير إسناد نشاط التدقيق الداخلي: بلغت قيمة F المحسوبة لهذا المتغير 0.702 وبدرجة معنوية 0.557، وهي أكبر من مستوى المعنوية المحدد 0.05، وعليه نقول أن هذا المتغير غير دال إحصائياً. ومن ثم نستنتج بأن:

لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة تعزى إلى متغير إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى أطراف خارجية.

- بالنسبة لمتغير عدد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي: بلغت قيمة F المحسوبة لهذا المتغير 0.905 وبدرجة معنوية 0.502، وهي أكبر من مستوى المعنوية المحدد 0.05، وعليه نقول أن هذا المتغير غير دال إحصائياً. ومن ثم نستنتج بأن:

لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف عدد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة.

المطلب الثالث: تأثير خصائص المدقق الداخلي على الاتجاه العام للإجابات.

يتضمن الجزء الثالث من المعلومات العامة للاستمارة سلسلة من المعلومات الشخصية للمدقق الداخلي بالمؤسسة المتمثلة فيما يلي: المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص، الشهادات المهنية، الخبرة المهنية في مجال التدقيق الداخلي، العضوية في جمعية المدققين، معرفة الإطار، الالتزام بالتوجيهات الإيجابية، الاستعانة بالتوجيهات الموصى بها، متابعة مستجدات الإطار.

وعليه سوف ندرس تأثير هذه المتغيرات على الاتجاه العام للإجابات على الاستمارة باحتساب قيمة F لكل متغير ودلالاتها المعنوية من خلال الجدول الآتي.

الجدول (55): تحليل التباين الأحادي ANOVA للمعلومات العامة عن المدقق الداخلي بالمؤسسة.

متغير المراقبة	قيمة F المحسوبة للمتغير	مستوى المعنوية المحسوب للمتغير	الدلالة الإحصائية للمتغير
8.المسمى الوظيفي	0.407	0.749	غير دال إحصائيا
9.المؤهل العلمي	0.706	0.592	غير دال إحصائيا
10.التخصص	0.273	0.893	غير دال إحصائيا
11.الشهادات المهنية	0.825	0.488	غير دال إحصائيا
12.الخبرة المهنية في مجال التدقيق الداخلي	0.290	0.750	غير دال إحصائيا
13.العضوية في جمعية المدققين	0.780	0.382	غير دال إحصائيا
14.معرفة الإطار المرجعي	0.544	0.465	غير دال إحصائيا
15.الالتزام بالتوجيهات الإلزامية للإطار	0.806	0.454	غير دال إحصائيا
16.الاستعانة بالتوجيهات الموصى بها للإطار	0.567	0.640	غير دال إحصائيا
17.متابعة مستجدات الإطار	0.593	0.623	غير دال إحصائيا

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS ، انظر الملحق (16).

وفقا للجدول أعلاه بلغت المعنوية المحسوبة للمتغيرات الشخصية للمدقق الداخلي للمؤسسة، قيما متفاوتة وتتعدى كلها قيمة المعنوية المحددة بـ0.05، وبذلك نستنتج بأن قيمة F المحسوبة لكل متغير غير دالة إحصائيا، وعليه يمكن الحكم بأن:

- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف المسمى الوظيفي للمدققين بالمؤسسات محل الدراسة.
- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف المؤهل العلمي للمدققين بالمؤسسات محل الدراسة.

- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف التخصص العلمي للمدققين بالمؤسسات محل الدراسة.
- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف الشهادات المهنية التي يجوزها المدققين بالمؤسسات محل الدراسة.
- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف الخبرة المهنية للمدققين بالمؤسسات محل الدراسة.
- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف متغير انتساب المدققين محل الاستجواب إلى جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين.
- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة تعزى إلى متغير معرفة الإطار المرجعي الدولي.
- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف درجات التزام المدققين بالتوجيهات الإلزامية في المؤسسات محل الدراسة.
- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف درجات استعانة المدققين بالتوجيهات الموصى بها في المؤسسات محل الدراسة.
- لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة على بنود الاستمارة باختلاف درجات متابعة المدققين بالمؤسسات محل الدراسة لمستجدات الإطار المرجعي.

على ضوء ما تقدم خلال هذا المبحث؛ توصلنا إلى أنه لا توجد فروق في الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة بتأثير المعلومات العامة حول المؤسسة أو مصلحة التدقيق الداخلي أو حول المعلومات الشخصية للمدقق. أو بصيغة أخرى لا يتأثر الاتجاه العام للإجابات على بنود الاستمارة باختلاف إجابات المستجوبين على المعلومات العامة للمؤسسة ولمصلحة التدقيق وللمعلومات العامة.

المبحث الرابع: عرض نتائج الدراسة التطبيقية

سنعرض من خلال هذا المبحث أهم النتائج المتوصل إليها من خلال إجراء الدراسة الميدانية التي تصف على وجه العموم واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، والتي سنربطها إلى نتائج مستمدة من تحليل وتوصيف بيانات العينة، وأخرى مستمدة من التحليل الإحصائي لبنود الاستمارة، ونتائج أخرى مستمدة من اختبار الفرضيات وأخيرا نتائج مستمدة من دراسة تأثير متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات على الاستمارة ككل.

المطلب الأول: نتائج مستمدة من تحليل وتوصيف بيانات العينة.

من خلال عرضنا وتحليلنا لبيانات العينة توصلنا إلى مجموعة من النتائج الملخصة فيما يأتي:

- يعتبر التدقيق الداخلي من المصالح الأكثر تواجدا في مؤسسات القطاع العام أكثر منه في القطاع الخاص.
- معظم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة لا تزال حديثة النشأة وإن صح التعبير هي أقسام فتية ولم تصل بعد إلى مرحلة النضج.
- ترتبط كل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة تنظيميا إلى الإدارة العامة على الرغم من توافر لجان تدقيق في البعض منها.
- لا تلجأ المؤسسات محل الدراسة إلى إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى أطراف خارجية إلا في ظروف نادرة.
- تتميز أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بصغر حجمها نظرا للعدد القليل للعاملين في القسم.
- يجوز المدققون على مستوى المؤسسات محل الدراسة على كفاءات مقبولة من خلال:
 - يجوز معظمهم على مستويات جامعية بما يؤكد أن لهم مؤهلات علمية لائقة للمنصب الذي يشغلونه.
 - أقلية منهم يؤكدون على أن تخصصهم العلمي يختلف تماما مع ما تستلزمه طبيعة الوظيفة.
 - معظمهم لا يمتلكون أي شهادة مهنية حول الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وأقلية منهم يملكون شهادات مهنية ولكن مختلفة تماما عن تلك الشهادات المعروفة دوليا في مهنة التدقيق الداخلي.
 - يجوزون على خبرة مهنية في التدقيق الداخلي ولكن بفترات متفاوتة.

- 21% من المدققين التابعين للمؤسسات محل الدراسة يمثلون أعضاء منخرطين في جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين.
- يؤكد أغلبية المدققين محل الاستجواب على معرفتهم بوجود إطار مرجعي دولي لمهنة التدقيق الداخلي في حين أكد أقلية منهم على عدم معرفتهم للإطار وإقرارهم بأن مهنة التدقيق الداخلي معايير دولية وليسوا على علم بوجود إطار مرجعي بأكمله.
- يحرص المدققون بالمؤسسات محل الدراسة على الالتزام بالتوجيهات الإلزامية للإطار المرجعي بدرجة مرتفعة وعلى الاستعانة بالتوجيهات الموصى بها بنسبة متوسطة، كما يهتم المدققون أيضا بمتابعة مستجدات الإطار المرجعي وبدرجة قوية.

المطلب الثاني: نتائج مستمدة من التحليل الإحصائي لبنود الاستمارة

- على ضوء التحليل الإحصائي لبنود الاستمارة توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يأتي:
- يهتم المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على إنشاء ميثاق التدقيق الداخلي كوثيقة رسمية ومطلوبة ضمن أقسام التدقيق الداخلي.
 - يبدي المدققون الداخليون العناية المهنية اللازمة على تحقيق رسالة التدقيق الداخلي خلال مزاولتهم المهنة بما يمكنهم من إبداء آراء مهنية قائمة على أساس المقارنة بالخطر.
 - يحرص المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على الالتزام بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي التي تمكنهم من إثبات فعالية التدقيق الداخلي.
 - يحرص المدققون محل الاستجواب كل الحرص على الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة واحترام قواعد السلوك المهني.
 - يبدي المدققون الداخليون بالمؤسسات على تطبيق معايير الصفات وبدرجات متفاوتة؛ من خلال:
 - ✓ بالنسبة للمجموعة الأولى من معايير الصفات "الغرض والصلاحيات والمسؤوليات": يبدي المدققون بالمؤسسات محل الدراسة على تطبيق هذه المجموعة من المعايير وبدرجة معقولة من خلال:

1. حرصهم وبدرجة مرتفعة على إقرار العناصر الإلزامية للإطار المرجعي الدولي بما في ذلك رسالة التدقيق الداخلي، المبادئ الأساسية، أخلاقيات مهنة التدقيق، المعايير الدولية ناهيك

عن تعريف التدقيق الداخلي ضمن الوثيقة الرسمية لقسم التدقيق الداخلي "ميثاق التدقيق الداخلي".

2. حرصهم وبدرجة مقبولة على تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق بما يتماشى مع ما هو مطلوب ضمن العناصر الإجبارية للإطار المرجعي الدولي.

3. اهتمامهم وبدرجة متوسطة على أن يحمل ميثاق التدقيق الداخلي تأشيرة الموافقة من قبل الإدارة العليا.

4. إبداء اهتمامهم على المراجعة الدورية لميثاق التدقيق الداخلي وبدرجة منخفضة.

5. اهتمامهم وبدرجة منخفضة على التعريف بطبيعة الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمونها ضمن ميثاق التدقيق.

✓ بالنسبة للمجموعة الثانية من معايير الصفات "الاستقلالية والموضوعية": ييدي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على تطبيق معايير هذه المجموعة وبدرجة معقولة من خلال:

1. ارتباطهم من الناحية التنظيمية بالإدارة العليا، بما يتيح لهم إمكانية أكبر على ممارسة مهامهم وبكل استقلالية، ويمكنهم من التواصل المباشر مع الإدارة العليا.

2. إقرارهم بمناقشة استقلاليتهم التنظيمية مع الإدارة العليا في حالات نادرة. في حين تتطلب المعايير على أن تتم هذه المناقشة على الأقل مرة كل سنة، لضمان تجنب وقوع كل الحالات التي تعيق الاستقلالية والموضوعية.

3. حرصهم وبقوة على أداء مهامهم بموضوعية تامة.

✓ بالنسبة للمجموعة الثالثة من معايير الصفات "الكفاءة وبذل العناية المهنية": ييدي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على تطبيق معايير هذه المجموعة وبدرجة عالية جدا من خلال:

1. حرصهم على حيازة الكفاءة المهنية اللازمة عند ممارستهم لأنشطة التدقيق الداخلي.

2. حرصهم على تطوير كفاءاتهم وتعزيز مهاراتهم عن طريق التكوين المهني المستمر.

✓ بالنسبة للمجموعة الرابعة من معايير الصفات "برنامج ضمان وتحسين الجودة": لا ييدي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة حرصهم تطبيق والالتزام بمعايير هذه المجموعة كونهم:

1. من النادر ما يقوم المدققون بالمؤسسات محل الدراسة بإعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة.

2. لا ييدي المدققون قناعتهم الكافية على أن برامج ضمان وتحسين الجودة تمكنهم من الالتزام المستمر بالعناصر الإجبارية للإطار المرجعي.

3. نادرا ما يقومون بأعمال التقييم الداخلي أو التقييم الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي، وما ينجر عنه من عمليات إعداد التقارير والإفصاح عن حالات عدم المطابقة للمعايير الدولية.

- ييدي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على تطبيق معايير الأداء وبدرجات متفاوتة؛ من خلال:

✓ بالنسبة للمجموعة "إدارة نشاط التدقيق الداخلي": ييدي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على تطبيقهم معايير هذه المجموعة وبدرجات متفاوتة من خلال:

1. حرصهم الكبير على إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الإدارة الفعالة لقسم التدقيق الداخلي.

2. اهتمامهم وبدرجة مرتفعة على إعداد خطة تدقيق مبنية على أساس المخاطر وحرصهم على تبليغها إلى الإدارة العليا من أجل الموافقة عليها.

3. ييدي المدققون حرصهم وبدرجة مرتفعة على توفير الموارد الكافية لإنجاز خطة التدقيق.

4. إقرارهم وبدرجة مقبولة جدا على أن أقسام التدقيق الداخلي تتوافر على الإجراءات والسياسات الكفيلة لتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

5. اهتمامهم المعقول بتنسيق نشاطات مصلحة التدقيق الداخلي مع مختلف الأطراف المعنية.

6. حرصهم على تبليغ تقارير أعمال التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا بشكل دوري، واهتمامهم بدرجة متوسطة على مناقشة مضمونها معها.

✓ بالنسبة لمجموعة "طبيعة العمل": يطبق المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة معايير هذه المجموعة بدرجة متفاوتة، تظهر من خلال:

1. اهتمامهم وبدرجة مرتفعة على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.
2. يساهمون في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري وبدرجة معقولة.
3. اهتمامهم وبدرجة متوسطة على تقييم فعالية نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة.
4. مشاركتهم بآرائهم من أجل تحسين نظام إدارة المخاطر الساري بالمؤسسة وبدرجة مقبولة.
5. مساعدة الإدارة العليا على تقييم ممارسات الحوكمة السارية بدرجة متوسطة.
6. في ظروف نادرة ما يبدي المدققون الداخليون بالمؤسسات بآرائهم من أجل تحسين ممارسات الحوكمة السارية.

✓ بالنسبة للمجموعة "التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي": يهتم المدققون الداخليون بالمؤسسات

محل الدراسة بتطبيق المعايير المندرجة ضمن هذه المجموعة بدرجة عالية، تظهر من خلال:

1. اهتمامهم بالتخطيط الجيد لمهام التدقيق وتحديد الأهداف الخاصة بكل مهمة من مهام التدقيق.

2. حرصهم على تحديد نطاق مهمة التدقيق بشكل يتلائم وأهداف مهمة التدقيق.

3. حرصهم على توفير الموارد الملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

✓ بالنسبة للمجموعة "تنفيذ المهمة": يهتم المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة أيضا

بتطبيق المعايير المندرجة ضمن هذه المجموعة بدرجة عالية، تظهر من خلال:

1. حرصهم على التوصل إلى الأدلة الكافية لتحقيق الأهداف المسطرة لمهام التدقيق.

2. إبدائهم العناية المهنية على تأسيس استنتاجاتهم المتعلقة بمهمة التدقيق بناءً على

تقييماتهم للأدلة.

3. يوثقون نتائج مهمة التدقيق بطريقة رسمية.

4. يشرفون على سير مهام التدقيق بالشكل الملائم بما يضمن تحقيق الأهداف المسطرة

لها.

✓ بالنسبة للمجموعة "تبلغ النتائج": يطبق المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة

المعايير المدرجة ضمن هذه المجموعة بدرجات متفاوتة، تظهر من خلال:

1. اهتمامهم وبدرجة مرتفعة على تبليغ نتائج مهمة التدقيق على الأطراف المعنية وبجودة ملائمة.

2. لا يحرصون عند تبليغ النتائج ذكر عبارة "أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".

✓ بالنسبة للمجموعة "متابعة أعمال التحسين": يطبق المدققون الداخليون بالمؤسسات محل

الدراسة المعايير المدرجة ضمن هذه المجموعة بدرجات متفاوتة، تظهر من خلال:

1. اقتراحهم لتوصيات تحسينية عند الانتهاء من كل مهمة وبدرجة عالية جدا.

2. إبدائهم العناية المهنية على المشاركة في وضع خطط أفعال لتنفيذ التوصيات المقترحة.

3. مشاركتهم وبقوة في متابعة نتائج تنفيذ خطط الأفعال.

✓ بالنسبة للمجموعة "قبول الإدارة للمخاطر": يطبق المدققون الداخليون بالمؤسسات محل

الدراسة المعيار الوحيد المدرج ضمن هذه المجموعة بمستوى منخفض جدا، حيث في ظروف نادرة جدا ما يناقش المدققون مع الإدارة العليا مستوى الخطر المقبول.

- يمثل المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة للأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي تظهر من خلال

اهتمامهم بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة بمستويات متفاوتة، كما يأتي:

✓ بالنسبة لعملية الرقابة الداخلية: يؤكد المدققون محل الاستجواب على:

1. أن مؤسساتهم تهتم بقوة بعملية الرقابة الداخلية، فهي توفر الاحتياطات اللازمة لتصميم

نظام رقابة داخلية سليم وملائم.

2. يعطي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة ضمانات معقولة لفائدة الإدارة العليا

حول السير السليم لنظام الرقابة الداخلية وبدرجة مقبولة.

3. يبدي المدققون اهتمامهم على إعداد تقارير رسمية حول سير نظام الرقابة الداخلية

وبدرجة متوسطة.

✓ بالنسبة لعملية إدارة المخاطر: يؤكد المدققون على أن:

1. مؤسساتهم تهتم بعملية إدارة المخاطر وبدرجة متوسطة، فالقليل من المؤسسات محل الدراسة تتوافر بها إجراءات رسمية تنظم عملية إدارة المخاطر.
 2. يقر معظم المدققين محل الاستجواب بأن الإدارة العليا هي من تتولى مسؤولية إدارة المخاطر بمؤسساتهم.
 3. لا يهتم المدققون بإعداد تقارير رسمية حول سير نظام إدارة المخاطر إلا في ظروف نادرة. ✓
بالنسبة لعملية الحوكمة: يشير المدققون على أن:
 1. القليل من المؤسسات محل الدراسة تتوافر بها إجراءات رسمية تنظم سير عملية الحوكمة.
 2. يصرح المدققون بأن مصلحة التدقيق الداخلي تشارك في ممارسات الحوكمة وبدرجة متوسطة.
 3. في حالات نادرة جدا ما يقوم المدققون محل الاستجواب بإعداد تقارير رسمية حول ممارسات الحوكمة السارية بمؤسساتهم.
- لا يبدي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة حرصهم على قياس جودة التدقيق الداخلي من خلال عدم التزامهم بمجموعة المعايير "برامج ضمان وتحسين الجودة" ولا يبذلون أي اهتمام بأهميتها في مساعدتهم على الالتزام بالعناصر الإجبارية للإطار المرجعي وفي الوقوف على مدى فعالية أنشطتهم وإيجاد فرص لتحسينها.

المطلب الثالث: نتائج مستمدة من اختبار الفرضيات

- بعد إخضاع فرضيات الدراسة إلى اختبار T توصلنا إلى أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة تعمل ببعض العناصر الإجبارية للإطار المرجعي وليس كلها ، من خلال تأكدنا بأن:
- تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة وفقا لرسالة التدقيق التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
 - تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالمبادئ الأساسية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.
 - تلتزم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بقواعد الأخلاقيات المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

- تطبق أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وبدرجات مقبولة.
- تهتم أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بعملية الرقابة الداخلية فقط دون باقي العمليات التشغيلية المحددة في الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، بمعنى أنها لا تهتم بعملية إدارة المخاطر ولا بعملية الحوكمة.
- لا تلجأ أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة إلى برامج ضمان وتحسين الجودة التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، بمعنى أنها لا تبدي أي اهتمام بقياس جودة أنشطة التدقيق الداخلي بها من منظور ما يتطلبه الإطار المرجعي.

المطلب الرابع: نتائج مستمدة من دراسة تأثير متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات

بعد إجراء تحليل التباين ANOVA على متغيرات المراقبة توصلنا إلى:

- لم يتأثر الاتجاه العام للإجابات باختلاف نوع الإجابة على المعلومات العامة حول المؤسسات المبحوثة. بما في ذلك متغير نوع المؤسسة أو متغير القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة.
- لم يتأثر الاتجاه العام للإجابات باختلاف نوع الإجابة على المعلومات عن مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة. بما في ذلك: متغير أقدمية مصلحة التدقيق، متغير وجود لجنة تدقيق، متغير إسناد نشاط التدقيق، متغير عدد العاملين بمصلحة التدقيق.
- لم يتأثر الاتجاه العام للإجابات باختلاف نوع الإجابة على المعلومات عن المدقق الداخلي. بما في ذلك: متغير المسمى الوظيفي، متغير المؤهل العلمي، متغير التخصص، متغير الشهادات المهنية، متغير الخبرة المهنية، متغير العضوية في جمعية المدققين الجزائريين، متغير معرفة الإطار، متغير الالتزام بالتوجيهات الإيجابية، متغير الاستعانة بالتوجيهات الموصى بها، متغير متابعة المستجدات.

خلاصة الفصل

خصصنا هذا الفصل لتحليل ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية المتوصل إليها انطلاقاً من إجراء التحليل الإحصائي لبنود الفرضيات وباستعمال أدوات الإحصاء الوصفي المتمثلة في المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري أين تمكنا من تقدير الاتجاه العام للإجابة لكل بند من بنود الاستمارة ومعرفة درجة التشتت حول القيمة المتوسطة لها.

كما قمنا بعدها باختبار فرضيات الدراسة باستعمال اختبار T للعينات الأحادية عند درجة حرية 42 ومستوى دلالة 0.05، وتوصلنا إلى أن الفرضيات الأربعة الأولى محققة، في حين كانت الفرضية الخامسة محققة جزئياً، والفرضية السادسة غير محققة تماماً. لنستنتج عندها بأن الفرضية الرئيسية التي بنيت عليها الدراسة هي الأخرى محققة جزئياً، بمعنى أن أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة تعمل ببعض عناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية وليس كلها.

وقمنا بعدها بدراسة أثر متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات عن طريق تحليل التباين ANOVA وتوصلنا بأنه لا توجد فروق في الاتجاه العام للإجابات تعزى إلى المعلومات العامة حول المؤسسات المبحوثة ولا إلى المعلومات الخاصة بمصلحة التدقيق الداخلي ولا إلى المعلومات الخاصة بالمدقق في حد ذاته. وفي ختام هذا الفصل لخصنا أهم النتائج المتوصل إليها خلال إجراء الدراسة التطبيقية.

خاتمة

تلخيص الدراسة

في دراستنا لموضوع "تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف" توصلنا إلى أن الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الذي يعده معهد المدققين الداخليين يعد بمثابة النموذج المثالي الذي يضم أفضل الممارسات المطلوبة لمزاولة مهنة التدقيق الداخلي، ويعزز الثقافة الأخلاقية فيها، ويشكل في حد ذاته أداة لقياس أداء ممارسي المهنة، ويرجع له الفضل في إكساب هذه المهنة الصبغة العالمية. تترتب عناصره بالنحو الآتي: رسالة التدقيق الداخلي والإرشادات المطلوبة (تعريف التدقيق الداخلي، المبادئ الأساسية أخلاقيات المهنة، المعايير المهنية) والإرشادات الموصى بها (توجيهات تساعد على الالتزام التام بالإرشادات المطلوبة)، وهذا ما فصلنا فيه من خلال الفصل الأول من الدراسة.

وتوصلنا من خلال الفصل الثاني إلى أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تشكل المكون الرئيسي والأساسي للإطار المرجعي الدولي كونها توفر معلومات دقيقة توجه من خلالها الالتزام الكامل بمختلف الإرشادات المطلوبة الواردة بالإطار المرجعي ككل. تتضمن هذه المعايير صنفين رئيسيين من المعايير وهما معايير الصفات ومعايير الأداء وصنف ثالث ثانوي يسمى بمعايير التنفيذ. تحدد معايير الصفات مجمل الخصائص الواجب توافرها لدى كل شخص أو منشأة يتخذ من التدقيق الداخلي مهنة له، وتحدد معايير الأداء مقاييس الجودة في أنشطة التدقيق الداخلي والتي تمكن من تحقيق التسيير الأمثل لها. أما عن معايير التنفيذ فهي توفر تصريحات توضح من خلالها كيفية تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء عند تقديم الخدمات التأكيدية أو الاستشارية.

ومن خلال الفصل الثالث توصلنا إلى أنه في ظل التطورات التي شهدتها ممارسات مهنة التدقيق الداخلي، أين أصبحت أدواره متركزة حول تقييم مدى ملائمة عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة وتقييم فعاليتها ثم إيجاد سبل لتحسينها. عمل الإطار المرجعي الدولي على تعزيز هذه الأدوار عقب تفصيلها من خلال جملة من المعايير المهنية ودلائل التطبيق العملي التي تؤكد على أن التدقيق الداخلي يوفر من خلال تقييمه الموضوعي والمستقل لتلك العمليات ضمانا معقولا لفائدة الإدارة العليا حول السير السليم والفعال للرقابة الداخلية وحول مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة، وكذلك ضمانات حول فعالية عمليات إدارة المخاطر والتأكيد على أنها شاملة ومستمرة بدلا من جزئية ودورية وأن المخاطر الأساسية مسيرة بشكل صحيح وبطريقة تسمح بالتحكم فيها. ونفس الشيء بالنسبة لعملية الحوكمة، يوفر التدقيق الداخلي من خلال تقييماته ضمانات للإدارة العليا حول ملائمة هياكل الحوكمة وفعاليتها ممارستها بما يكفل تحقيق مبادئ الحوكمة.

وتوصلنا من خلال الفصل الرابع إلى أنه من أجل ضمان التزام المدققين الداخليين بعناصر الإطار المرجعي، يوفر الإطار في حد ذاته برامج ضمان وتحسين الجودة التي تعتبر بمثابة المقاربة التي تعمل على الصيانة الدورية لجودة أعمال التدقيق الداخلي، تهدف إلى تقييم مدى المطابقة مع المعايير المهنية ومع قواعد أخلاقيات المهنة، كما تسعى أيضا إلى تقدير فعاليتها وفعاليتها ومن ثم اقتراح إجراءات تعزز من ثقافة التحسين المستمر بأنشطة التدقيق الداخلي ككل. تفرض برامج ضمان وتحسين الجودة في إطار قياس جودة أنشطة التدقيق الداخلي القيام بالتقييمات الداخلية لتلك الأنشطة على الأقل مرة كل سنة والقيام بالتقييمات الخارجية على الأقل مرة كل خمس سنوات ثم إعداد تقارير بشأنها وإبلاغها إلى الإدارة العليا والمجلس وفقا لشروط معينة.

أما عن الفصل الخامس الذي تعرفنا من خلاله على التنظيم المهني للتدقيق الداخلي في الجزائر، وتأكدنا أنه في ظل محدودية النصوص القانونية الخاصة بتنظيم مهنة التدقيق الداخلي وانعدام هيئة مهنية تشرف على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، من الأسباب الرئيسية التي جعلت من التدقيق الداخلي بالجزائر لا يحاكي المستجدات المعاصرة التي تعرفها المهنة، وتشكل منطلقا للتفكير في كيفية النهوض بهذه المهنة في الجزائر. كما استعرضنا من خلال هذا الفصل الإطار العام للدراسة التطبيقية، انطلاقا من التعريف بالطريقة القصديّة في اختيارنا لمفردات العينة واعتمادنا بصفة رئيسية على أداة استمارة الاستبيان في جمع البيانات. وعرضنا كذلك نتائج اختبار صدق وثبات هذه الأداة البحثية باستعمال الأدوات الإحصائية المناسبة وبالاستعانة ببرمجية SPSS طبعة 22، ثم شرعنا في وصف وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسات المبحوثة وأقسام التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين.

ومن خلال الفصل السادس والأخير المخصص لعرض نتائج اختبار فرضيات الدراسة ونتائج الدراسة الميدانية ككل، أين توصلنا بأن الفرضية الرئيسية للدراسة التي تنص على "تعمل أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية" محققة جزئيا؛ بمعنى أن أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة تعمل ببعض عناصر الإطار المرجعي وليس كلها، فهي تعمل وفقا لرسالة التدقيق الداخلي وتلتزم بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي وتحترم قواعد أخلاقيات المهنة، وتطبق معايير التدقيق الداخلي بدرجات متفاوتة؛ بمعنى أنها لم تصل بعد إلى درجة الالتزام. وأن أقسام التدقيق الداخلي لا تولي اهتماما بعمليات إدارة المخاطر ولا بممارسات الحوكمة، بل تهتم وبدرجة مقبولة بعملية الرقابة الداخلية فقط، مما يؤكد على أن أقسام التدقيق الداخلي محل الدراسة لا تمثل للأدوار الحديثة المتوقعة منها. كما توصلنا إلى أن أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة لا تلجأ إطلاقا إلى برامج ضمان وتحسين الجودة، بما يشير على أنها ليست على دراية بأهمية هذه البرامج في مساعدتها على الالتزام المستمر بمتطلبات الإطار المرجعي ولا تولي اهتماما بقياس جودة أعمالها ولا بالصيانة الدورية لأنشطتها.

تؤكد هذه النتائج إلى حاجة الممارسات المهنية لأقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة إلى التطوير وفقا لما تنص عليه عناصر الإطار المرجعي الدولي، وعليه نوصي المدققين الداخليين على تطبيق كل الخطوط الإرشادية المطلوبة للإطار المرجعي نظرا لما تضيفه من كفاءة في ممارساتهم المهنية والاسترشاد بالخطوط الإرشادية الموصى بها في كل المسائل التي تعترضهم بما يمكنهم من الامتثال التام للإرشادات المطلوبة. ونؤكد على أن تطوير التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يتحقق بمساهمة كلا من الإدارات العليا للمؤسسات والجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين والجامعات الجزائرية والحكومة الجزائرية.

نتائج الدراسة

بناء على التحليل النظري لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية والدراسة التطبيقية التي أجريناها على مستوى مجموعة من المؤسسات بولاية سطيف بهدف التعرف على مدى العمل بتلك عناصر، تمكنا من استخلاص مجموعة من النتائج المرتبة بالشكل الآتي:

1. على المستوى النظري: توصلنا إلى النتائج التالية:

- يعد الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الثمرة المتحددة لجهود معهد المدققين الداخليين في إعداد ونشر الخطوط الإرشادية التي تهدف بصفة عامة إلى تقوية مهنة التدقيق التداخلي وتوحيد طريقة ممارستها على المستوى العالمي.
- يعد الإطار المرجعي الدليل القاطع لاعتراف العالم بأسره على أن التدقيق الداخلي هو مهنة.
- عرف الإطار المرجعي الدولي تطورات وتعديلات هامة منذ وأن تم إطلاق الطبعة الأولى له سنة 2000. ويعد تعديل سنة 2015 أهم طبعة للإطار؛ إذ يجوي تعديلات جوهرية وهامة من خلال إدراج رسالة التدقيق وتحديد المبادئ الأساسية وإعادة ترتيب عناصر الإطار بشكل محكم.
- تترتب عناصر الإطار المرجعي المعمول به حاليا على النحو التالي: رسالة التدقيق الداخلي، الإرشادات المطلوبة والإرشادات الموصى باتباعها.
- تحدد رسالة التدقيق الغرض العام من مزاولة مهنة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات ومنظمات الأعمال.
- تتضمن الإرشادات المطلوبة المبادئ الأساسية التي تساعد على تقدير فعالية التدقيق، وتعريف التدقيق الذي يحدد طبيعته ونطاقه وخصائصه، والمبادئ الأخلاقية وقواعد السلوك المهني اللتان تعززان الثقافة الأخلاقية في ممارسة مهنة التدقيق، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

خاتمة

- تساعد الإرشادات الموصى باتباعها على الالتزام والتطبيق الفعال للإرشادات المطلوبة وتتضمن الخطوط الإرشادية للتطبيق والخطوط الإرشادية التكميلية.
- تعد المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي لب ما يحتويه الإطار المرجعي الدولي، فهي تصف السمات الواجب توافرها لدى ممارسي المهنة وتقنن طريقة ممارسة أنشطة التدقيق وتوفر كل الإجابات الوافية عن كل العقبات التي تعترض المدقق في مهامه التأكيدية والاستشارية.
- في ظل التطورات التي شهدتها مهنة التدقيق الداخلي والتي أثمرت عن تطور أدوار التدقيق حيث أصبحت أعماله مركزة بشكل واضح حول الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. ولقد عزز الإطار المرجعي الدولي تلك الأدوار عقب تفصيلها من خلال جملة من المعايير ودلائل التطبيق العملي.
- يشكل التدقيق الداخلي جزءا من منظومة الرقابة الداخلية، وفي إطار ممارساته فهو يسعى إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية ويعطي ضمانات للإدارة حول السير السليم للوضعيات الرقابية ودرجة فعاليتها ويشجع على التحسين المستمر بما وله كل الصلاحية في إبداء آراءه حول درجة ملائمتها.
- تقع مسؤولية إدارة المخاطر بالمؤسسة على الإدارة العليا في حين يتولى التدقيق الداخلي تقييم مدى فعالية وملائمة عمليات إدارة المخاطر ويساهم في تحسينها ويعطي ضمانا للإدارة العليا بأن المخاطر المهمة مفهومة وتم التحكم فيها.
- يعد التدقيق الداخلي أهم الآليات الداخلية في هيكل الحوكمة، وفي نفس الوقت يساهم التدقيق بتقييمات موضوعية لمدى ملائمة هيكل الحوكمة ومدى فعالية ممارساتها ويدلي بتوصيات تقضي بتحسينها. كما يكون بإمكانه توفير خدمات استشارية وآراء حول التصميم التشغيلي لعمليات الحوكمة.
- تعد برامج ضمان وتحسين الجودة إحدى المداخل الحديثة في مجال الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي التي تؤكد على أن عناصر الإطار المرجعي الدولي مرجعية كاملة وكافية لقياس جودة التدقيق الداخلي.
- تمكن برامج ضمان وتحسين الجودة من الوقوف على مدى مطابقة أعمال التدقيق الداخلي لمتطلبات عناصر الإطار المرجعي، خصوصا ما ارتبط منها بقواعد الأخلاقيات وبالمعايير المهنية.
- يتطلب تطبيق برامج ضمان وتحسين الجودة القيام بالتقييمات الداخلية والخارجية لأعمال التدقيق الداخلي بصفة دورية، بما يتيح إمكانية الوقوف على مدى فعالية وفاعلية قسم التدقيق الداخلي وإيجاد فرص لتحسينها.

2. على المستوى التطبيقي: بعد إجراء الدراسة التطبيقية توصلنا إلى النتائج الآتية:

- يعد التدقيق الداخلي من المهن حديثة الممارسة في منظمات الأعمال الجزائرية، وهي تنال نصيبا من الاهتمام لدى مؤسسات القطاع العام أكثر منه في القطاع الخاص.
- ينال التدقيق الداخلي نصيبا محتشما من القواعد القانونية ضمن التشريع الجزائري.
- تمثل الجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين الهيئة المهنية الوحيدة في الجزائر التي تهتم بمهنة التدقيق الداخلي.
- تمتاز أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بمستوى أقدمية متوسط وبصغر حجمها وبمستوى كفاءة مقبولة للعاملين فيها.
- تتمتع أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة بالاستقلالية التنظيمية.
- يهتم المدققون بالمؤسسات محل الدراسة على العمل وفقا لرسالة التدقيق الداخلي.
- يولي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على الالتزام بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي.
- يحترم المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.
- يولي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة اهتمامهم على تطبيق معايير السمات وبدرجة مقبولة جدا ولكن دون تطبيق معايير مجموعة "برامج ضمان وتحسين الجودة".
- يطبق المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة معايير الأداء بدرجات متفاوتة.
- بخصوص الأدوار الحديثة المتوقعة من التدقيق الداخلي، يولي المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة على تقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية دون عمليات إدارة المخاطر وعمليات الحوكمة.
- لا يبدى المدققون الداخليون بالمؤسسات محل الدراسة اهتمامهم على العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة، وما تستلزمه من أعمال التقييم الداخلي والخارجي وعمليات إعداد التقارير وإبلاغها.

توصيات مقترحة لتطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

في ظل النتائج المتوصل إليها، تقترح الباحثة مجموعة من التوصيات لعلها تسهم في تطوير واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، والتي سنرتبها بالشكل الآتي:

1. توصيات موجهة إلى المدققين الداخليين بالمؤسسات محل الدراسة:

- إبداء القناعة الكافية على العمل وفقا لرسالة التدقيق الداخلي بدلا من الاكتفاء بإقرارها ضمن ميثاق التدقيق الداخلي.

خاتمة

- الالتزام بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي نظرا لما تتيحه من إمكانية على الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد الأخلاقيات فضلا عن مساهمتها في إثبات فعالية التدقيق الداخلي.
- إعداد ميثاق التدقيق الداخلي بعناية تامة والعمل على مراجعته دوريا.
- تكثيف الجهود نحو تطبيق كل مجموعات المعايير المهنية والسعي للوصول إلى درجة الالتزام بها.
- ضرورة الاهتمام بعمليات إدارة المخاطر وممارسات الحوكمة، وإقناع الإدارة العليا بضرورة تصميم إجراءات رسمية خاصة بهما.
- الحرص وبشدة على إعداد برامج ضمان وتحسين الجودة بما يتيح لهم إمكانية على الالتزام بمختلف عناصر الإطار المرجعي.
- إتمام أعمال التقييم الداخلي والخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي بصفة دورية ومناقشة ذلك مع الإدارة العليا.
- السعي نحو الانخراط في جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين والمشاركة في التظاهرات العلمية التي تنظمها أو تلك التي تشارك فيها.

2. توصيات موجهة إلى جهة تزاول مهنة التدقيق الداخلي:

- على كل مدقق داخلي أو منشأة مكلفة بالتدقيق الداخلي الحرص على:
- تطبيق مختلف المتطلبات الواردة ضمن الخطوط الإرشادية المطلوبة للإطار المرجعي الدولي والالتزام بها نظرا لما تضيفه من كفاءة في أعمالهم التدقيقية وتتمن الجهود المبذولة من قبلهم.
- الاسترشاد بالخطوط الموصى باتباعها في مختلف المسائل والمواقف التي تعترضهم بما يسمح لهم من التطبيق الفعال والكامل للمتطلبات الإلزامية للإطار المرجعي.
- السعي نحو الحصول على الشهادات المهنية للتدقيق الداخلي كشهادة المدقق المعتمد CIA التي تمكنهم من اكتساب الكفاءات والمهارات المهنية التي تؤهلهم لممارسة المهنة وفقا لما هو مطلوب ضمن الإطار المرجعي.
- متابعة كل التحديثات التي تعرفها مختلف عناصر الإطار المرجعي وأن يمتلكوا اليقظة الكاملة في مساهمة القضايا الناشئة الخاصة بالمهنة.
- تصميم برامج ضمان وتحسين الجودة التي تمكنهم من إجراء تقييمات حول مدى التزامهم بالمتطلبات الإلزامية للإطار المرجعي واستدراك مختلف الفجوات في طريقة ممارستهم للمهنة.

- إبداء العناية المهنية الكافية عند تقييم كل من عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.
 - إبراز أدوارهم بدقة اتجاه عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة ضمن ميثاق التدقيق، ومناقشة ذلك مع الإدارة العليا ومختلف الأطراف المعنية.
 - الالتزام التام بالاستقلالية والموضوعية عند تكليفهم من طرف الإدارة العليا بتقديم مساعدات في تصميم الضوابط الرقابية أو قيامهم ببعض أنشطة إدارة المخاطر أو دعمهم لبعض الشؤون المتعلقة بالحوكمة.
- 3. توصيات موجهة إلى الإدارات العليا للمؤسسات التي تتوافر على أقسام التدقيق الداخلي:**
- للإدارات العليا بالمؤسسات أيضا إسهامات في تطوير التدقيق الداخلي بها من خلال:
 - إبداء القناعة الكافية بأهمية التدقيق الداخلي في التسيير الحديث لمنظمات الأعمال، والاعتراف بمكانته ضمن الأنشطة القيادية بالمؤسسة.
 - تشجيع أقسام التدقيق الداخلي بها على العمل وفقا لما ينص عليه الإطار المرجعي، والعمل على تعديل إجراءات وسياسات أنشطة التدقيق بشكل يتوافق ومتطلبات الإطار.
 - دعم أقسام التدقيق الداخلي على تصميم برامج قوية لضمان وتحسين الجودة؛ بما يضمن تحقيق الجودة والفعالية في أعمال التدقيق.
 - إبداء العناية على تصميم إجراءات رسمية خاصة بإدارة المخاطر بالمؤسسة وأخرى خاصة بممارسات الحوكمة، بما يسهل على المدققين امتثال الأدوار المتوقعة منهم اتجاه هذا النوع من العمليات.
 - الاهتمام بإنشاء لجان تدقيق (مراجعة) على مستوى مجالس إدارتهم نظرا لما تتيحه من إمكانية في الإشراف على أعمال قسم التدقيق الداخلي من جهة وما تقدمه من إسهامات في مجال إرساء قواعد الحوكمة.
 - الإشراف على إجراء التقييمات المدرجة ضمن برامج ضمان وتحسين الجودة.
 - بالنسبة للمؤسسات التي لها فروع، بإمكانها فتح لجنة أو خلية على مستوى المؤسسة الأم مكلفة بالإشراف على سير برامج ضمان وتحسين الجودة على مستوى الفروع.
 - تصميم برامج تكوين للعاملين في قسم التدقيق الداخلي بشكل يتوافق ومستجدات الإطار المرجعي الدولي ويساير القضايا الناشئة في ساحة الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

4. توصيات موجهة للجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين:

- تعتبر الجمعية الجزائرية للمدققين الداخليين الهيئة المهنية الوحيدة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، وبالتالي فإن لها كل الاعتبار على تطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، وعليه نوصي هذه الهيئة ب:
 - إنشاء موقع رسمي خاص بالجمعية تعرف من خلاله بهويتها وتعرض من خلاله رؤيتها ورسالتها واستراتيجية عملها. وإضفاء صفة التفاعلية على الموقع بما يسهم في خلق بيئة توعوية حول مهنة التدقيق الداخلي.
 - استقطاب المدققين الداخليين بالمؤسسات الجزائرية وكذلك مختلف الإطارات من ذوي التخصص للانخراط في الجمعية، وإنشاء قاعدة بيانات خاصة بهم بما يسهل عملية التواصل الداخلي والخارجي معهم.
 - التحلي باليقظة القانونية من خلال رصد النصوص القانونية ذات العلاقة بمهنة التدقيق الداخلي والاستباقية في التعرف عليها.
 - إعداد دوريات خاصة بالجمعية تنشر من خلالها النشاطات التي تقوم بها الجمعية وتعرف على ضوءها بمختلف المستجندات التي تعرفها المهنة في الساحة العالمية.
 - المحاكاة مع جمعيات التدقيق الداخلي بالدول المجاورة كالمملكة المغربية والعربية السعودية على سبيل الحصر التي جعلتنا من موقع جمعية المدققين الداخليين بما فضاء لتوعية مختلف الأطراف المهتمة بأهمية التدقيق الداخلي في التسيير الحديث لمنظمات الأعمال.
 - تشجيع المدققين الداخليين بالمؤسسات الجزائرية على الامتثال لمتطلبات الإطار المرجعي الدولي عموماً وللمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي خصوصاً، والاستفادة من تجارب دولية في ذلك، كتجربة جمعية المدققين الداخليين بالإمارات العربية المتحدة التي تنظم سنوياً "جائزة أفضل الممارسات في التدقيق الداخلي" الهادفة لرفع أداء المؤسسات الحكومية والخاصة من خلال تشجيعهم على تطبيق أفضل معايير الجودة والأداء العالمية والتميز عن طريق عمليات التدقيق الداخلي المتطورة، بما يخدم تحقيق الرؤية الاستراتيجية للجمعية.

5. توصيات موجهة للجامعة الجزائرية:

- للجامعة الجزائرية عموماً ولكليات التسيير والاقتصاد والتجارة خصوصاً ثقل بارز في تطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر من خلال:

خاتمة

- إعطاء الأهمية اللازمة لتخصص "تدقيق التسيير" من قبل كليات التسيير والاقتصاد والتجارة بما يضمن تزويد سوق العمل بكفاءات ملائمة، وصياغة برامج تكوينية له بشكل يتلائم ومستجدات ممارسة المهنة في الساحة العالمية.
- إدراج مقاييس خاصة بالتدقيق الداخلي ضمن مختلف التخصصات بكليات التسيير والاقتصاد والتجارة وتدريبها بالعناية اللازمة.
- إبرام علاقات مع الجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين والاستفادة من خبراتها الميدانية ومن علاقاتها الدولية لفائدة الطلبة المتكويين في تخصص "تدقيق التسيير".
- الإشراف على تنظيم تظاهرات علمية وجعلها فضاءا لاحتكاك مختلف الأطراف المهنية والأكاديمية المهمة بالتدقيق الداخلي.

6. الدولة:

- للحكومة الجزائرية دور هام أيضا في تطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر من خلال قدرتها على تقوية الإطار القانوني الخاص بالمهنة وإنشاء قواعد قانونية تحفز من خلالها المؤسسات العمومية الاقتصادية على إنشاء أقسام التدقيق الداخلي وذلك بـ:
- إعادة النظر في بعض مواد القانون التجاري خصوصا ما تعلق منها بتسيير الشركات ذات الأسهم وكيفية تعيين أعضاء مجلس المراقبة وتحديد المهام الموكلة إليه. إذ يتولى هذا الأخير مسؤولية الرقابة الدائمة على تصرفات المديرين وكيفية تسييرهم للأموال الموضوعة تحت تصرفهم، ناهيك عن مسؤوليته في إعداد تقرير مكتوب عن حالة الشركة وسير نشاطها على الأقل نهاية كل سنة مالية. وفي هذا الموضع لا بد من إعطاء الأهمية الكافية لأقسام التدقيق الداخلي والاعتراف بمكانتها في ضمان الشفافية في تسيير الشركات، من خلال قدرتها على إعداد تقارير دورية حول وضعية الشركة وحول سير نظام الرقابة الداخلية بها باستقلالية تامة وكفاءة ملائمة، ناهيك عن طبيعة نشاط التدقيق التي تتيح له إمكانية متابعة ومراجعة تصرفات المديرين بكل موضوعية ونزاهة.
 - إن المبادرة التي قامت بها الحكومة الجزائرية لمحاربة أشكال الفساد في المؤسسات الجزائرية هو إنشاؤها للجنة الحكم الراشد التي أشرفت على إعداد "دليل حوكمة المؤسسات الجزائري" في مارس 2009، ومن بين التوصيات التي حددتها ضمن هذا الدليل هو وضع نظام مراقبة خاص بالمؤسسات بواسطة اللجوء إلى التدقيق الخارجي. ولما لا اللجوء أيضا إلى التدقيق الداخلي، الذي يسهم بشكل مباشر في فرض

خاتمة

الرقابة الدائمة والمستمرة على مختلف أجزاء المؤسسة، ناهيك عن مساهمته البارزة كجهاز ضمن الممارسة السليمة لحوكمة الشركات وفي إرساء مبادئ الحوكمة.

كما أوصى الدليل الجزائري لحوكمة الشركات بوضع إجراءات تنظيم تميزها الكفاءة والشفافية لعمل مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنها. في هذا الموضوع لا بد من التأكيد على أهمية إنشاء لجان تدقيق على مستوى مجالس الإدارة بالمؤسسات نظرا لما تضيفه من شفافية في الأعمال الرقابية وتطبيق ممارسات الحوكمة بشكل سليم وتولي الأهمية والوزن الكافي لأقسام التدقيق الداخلي في تسيير المؤسسات.

- كما بإمكان الحكومة الجزائرية الإسهام في تطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر من زاوية دعمها للجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين، وإضفاء الصبغة الرسمية عليها، بحيث تصبح مؤسسة حكومية تشرف على تنظيم ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، وتعمل تحت وصاية هيئة معينة تابعة لوزارة المالية.

آفاق الدراسة

خلال إعدادنا لهذه الدراسة وفي ظل النتائج المتوصل إليها، نرى بأنه يمكن مواصلة البحث في الدراسة نفسها وذلك بتوسيع حجم العينة لتشمل عينة من المؤسسات على مستوى التراب الوطني، أو تغيير ميدان الدراسة بإسقاطه على قطاع البنوك أو قطاع التأمينات.

كما تبادرت لنا العديد من المواضيع التي قد تشكل منطلقات فكرية للباحثة ذاتها ولباحثين مهتمين ومتخصصين في هذا المجال، ولعل أهمها:

- تقييم ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية على ضوء المتطلبات الحديثة للمهنة - تحليل للواقع وتشخيص للمعوقات.
- مدى موثمة كفاءات المدققين الداخليين في الجزائر للمستجدات المعاصرة للمهنة - دراسة حالة.
- مدى وعي منظمات الأعمال الجزائرية بالأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي - دراسة حالة.
- أهمية برامج ضمان وتحسين الجودة في تحسين جودة خدمات التدقيق الداخلي - دراسة حالة.
- حاجة القطاع الاستشفائي بالجزائر إلى خدمات التدقيق الداخلي.

قائمة المراجع

1. قائمة المراجع باللغة العربية

1.1. الكتب:

- 1) الصبان محمد سمير ونصر علي عبد الوهاب، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2002.
- 2) الصيرفي محمد عبد الفتاح، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
- 3) القاضي حسين يوسف وآخرون، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2008.
- 4) الهيتي صلاح الدين حسين، الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية: تطبيقات باستخدام SPSS، دار وائل للنشر للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 5) الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق -وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 6) جيمس إيفان وجيمس دين؛ تعريب سرور علي إبراهيم سرور، الجودة الشاملة: الإدارة والتنظيم والاستراتيجية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
- 7) داوود صبح يوسف، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط2، نشر وتوزيع اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010.
- 8) فاطمة عوض صابر وميرفت علي خفاجة، أسس ومبادئ البحث العلمي، مطبعة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر، 2002.
- 9) ربحي مصطفى عليان، البحث العلمي:أسسه، مناهجه، أساليبه، اجراءاته، بيت الأفكار الدولية للنشر، عمان، الأردن، (دون ذكر سنة النشر).
- 10) شاكور مجيد سوسن والزيادات محمد عواد، إدارة الجودة الشاملة: تطبيقات في الصناعة والتعليم، ط1، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2007.
- 11) صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة ، ط1، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية "رماح"، عمان، الأردن، 2016.

12) عبيدات محمد وآخرون، البحث العلمي-القواعد والمراحل والتطبيقات-، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.

2.1. الأطروحات والرسائل:

13) بومعراف إلياس، دور الإدارة الاستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية للمنظمة الاستشفائية الجزائرية، رسالة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2011.

14) شرقي خليل، "دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء مؤسسات التعليم العالي - دراسة لآراء عينة من الأساتذة في كليات الاقتصادية بالجامعات الجزائرية"، رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016.

15) صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

3.1. المجالات والدوريات:

16) أوصيف لخضر، "طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار 2100 (طبيعة العمل)"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.

17) برادهان نيناد، "ضمان الجودة: الطريق إلى تحقيق التميز في التدقيق الداخلي"، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط، عدد شهر جوان، الإمارات العربية، 2017.

18) البواب عاطف، "دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي -دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 02، الأردن، 2015.

19) بوفاسة سليمان وسعيداني الرشيد، "لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل جودة التدقيق في المؤسسة"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 03، جامعة المدية، الجزائر، 2015.

20) التميمي جمانة حنظل، "العوامل المؤثرة على جودة العملية التدقيقية -دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 05، العدد 10، العراق، 2013.

قائمة المراجع

- 21) الجرد بشير الجرد، "أثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية على تقديم خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية - دراسة ميدانية في سوريا"، مجلة الجامعة، العدد 15، المجلد 03، دمشق، سوريا، 2013.
- 22) الخالدي ناهض نمر، "مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO - دراسة حالة قطاع غزة"، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 01، فلسطين، 2015.
- 23) خليل عبد اللطيف، "نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة بالتطبيق على البنوك التجارية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، 2003.
- 24) الذوعجي علي حسين، "آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، 2010.
- 25) الرزي ديابا جميل محمد وبن منصور عبد الله، "مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي كرابط فاعل بين حوكمة المؤسسات ومكافحة الفساد - دراسة تطبيقية على الوزارات الحكومية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 02، فلسطين، 2012.
- 26) روبرت هيرث، "إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو"، مجلة المدقق الداخلي - الشرق الأوسط، عدد شهر مارس، الإمارات العربية، 2015.
- 27) زريقات قاسم محمد، "أثر دليل الحوكمة المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 02، الأردن، 2011.
- 28) السبوع سليمان الأسد وآخرون، "جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية وفقا لإطار COSO"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العملية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 32، العدد 01، الأردن، 2010.
- 29) السبوع سليمان سند، "أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة - حالة الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 01، الأردن، 2011.

قائمة المراجع

- 30) الشرايري جمال عادل، "سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك الأردنية"، مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 31، العدد 01، سوريا، 2009.
- 31) شقبق عيسى وزغار يحيى، "فعالية لجنة المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية"، مجلة المؤسسة، العدد 04، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015،
- 32) صالحى يزيد ومايو عبد الله، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة - دراسة ميدانية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016.
- 33) صالحى يزيد ومايو عبد الله، "واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية - دراسة ميدانية"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، ورقلة، 2016.
- 34) طلال حمدونة وحمدان علام، "مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في فلسطين وأثر ذلك في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول عدالة القوائم المالية"، مجلة الجامعة الإسلامية - سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 16، العدد 01، غزة، فلسطين، 2008.
- 35) العايب عبد الرحمان، "الأدوار الجديدة للمدقق الداخلي للحد من ظاهرة الغش في منظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 37، العدد الأول، مصر، مارس 2017.
- 36) عبد الوهاب محمد حسن بشرى، "دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها"، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 08، العدد 22، العراق، 2012.
- 37) العمري أحمد محمد وفضل عبد المغني علي عبد الفتاح، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، الأردن، 2006.
- 38) اللهبي إسراء كاظم عبيد حسن وخلف صلاح نوري، "أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 23، العراق، 2013.
- 39) مجنى محمد زهدى، "الرقابة الداخلية: ماهيتها، أنواعها، مقوماتها، تقييم أنظمتها، معاييرها"، مجلة المحاسب القانوني، العدد 09، اليمن، 2010.

- 40) ميشل سويدان وبلال أبو رزيق، "مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات الكهرباء الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 03، الأردن، 2013.
- 41) نجم بان توفيق، "الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي -دراسة استطلاعية"، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 24، العراق، 2013.

4.1. الملتقيات والمؤتمرات:

- 42) ابراهيم محمد عبد الفتاح، "نموذج مقترح لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، مؤتمر التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009.
- 43) جمعة أحمد حلمي والبرغوثي سمير، "دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر في البنوك التجارية الأردنية - دراسة ميدانية"، المؤتمر العلمي السنوي الدولي السابع: إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، عمان، الأردن، 2007.
- 44) حلمي أحمد جمعة، "إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي-دراسة تحليلية اختبارية في منظمات الأعمال الأردنية"، المؤتمر العلمي السنوي الثالث لإدارة المعرفة في العالم العربي، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 2004.
- 45) دراوسي مسعودي والهادي ضيف الله محمد، "فعالية أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.
- 46) العايب عبد الرحمان، "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية"، الملتقى الوطني حول: مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.
- 47) عبد المغني هشام، "أثر الجودة والاعتماد على تطوير وتحسين المؤسسات التعليمية"، المؤتمر السنوي السابع: أثر الجودة والاعتماد في التعليم، المملكة المغربية، 07 و08 ديسمبر 2015.

قائمة المراجع

- 48) عطا الله وارد خليل، "الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية"، مؤتمر التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009.
- 49) عطية صلاح سلطان، "نموذج مقترح لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، مؤتمر التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنعقد بالشارقة سنة 2005، نشر وتوزيع المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بيروت، لبنان، 2009.
- 50) عفاف إسحاق أوزر، "النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات"، المؤتمر الدولي المهني الأول حول دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة مدققي الحسابات، رام الله، فلسطين، 2012.
- 51) مزياني نور الدين ولخضاري صالح، "الضوابط التنظيمية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي"، الملتقى الوطني الثامن لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2010.
- 52) يجياوي نعيمة وبوسلمة حكيمة، "دور الحاكمية في تحسين الأداء المالي للشركات"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.

5.1. الملفات الالكترونية:

- 53) جمعية المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي - التغييرات التي أجريت على تلك المعايير، أكتوبر 2010. متوفر على الموقع: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf> (تم الاطلاع عليه يوم: 2014/09/22).
- 54) معهد المدققين الداخليين IIA، التحسينات المقترحة على الإطار الدولي للممارسات المهنية لأعمال التدقيق الداخلي، 2014. متوفر على الموقع: www.theiia.org/Newframework (تم الاطلاع عليه يوم: 2016/03/06)
- 55) لجنة الإنتوساي الفرعية التابعة للجنة المعايير المهنية، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام، 2007، متوفر على الموقع: <http://www.intosai.org> (تم الاطلاع عليه يوم: 2016/03/16).

6.1. القوانين والجرائد الرسمية:

56) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 12/01/1988.

57) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 27/04/1991.

2. قائمة المراجع باللغات الأجنبية

1.2. الكتب:

58) Alvin .A Arns et al, **Auditing and Assurance Services: an integrated approach**, 14th edition, Person Education publication, USA, 2012.

59) Anderson.U & Andrew. D, **Implementing the International Professional Practices Framework**, 3rd edition, published by the IIA Research Foundation, Florida, USA, 2009.

60) Andrew.D. Barley et al, **Research Opportunities In Internal Auditing**, 1st printing, published by The IIARF, USA, 2003.

61) Belaid.K, **L'Audit Interne et l'Approche de la dynamique des groupes**, édition Centre de Publications Universitaire, Tunis, 2005.

62) Benoit. P, **Qualité de l'Audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance de l'organisation**, édition Boeck, Paris, France, 2011.

63) Boudriga.Z, **L'Audit Interne : Organisation et Pratiques**, collection Azurite, Tunis, 2012.

64) Cendrowski.H &.Mair .W.C, **Entreprise Risk Management and COSO: A Guide for Directors, Executives And Practitioners**, published by Wiley & Sons, USA, 2009.

65) Claude.S, **L'audit de stratégie : guide de diagnostic de la stratégie d'une entreprise**, édition Dunod, Paris, France, 1997.

66) Coderre.D, **Internal Audit – efficiency through automation**, published by John Wiley & Sons, USA, 2009.

67) Collins.L et Vallin. G, **Audit et Contrôle Interne- aspects financiers, opérationnel et stratégiques**, 4^{ème} édition, édition Dalloz, Paris, France, 1992.

68) Copeland.P et al, **Quality Assessment Manual For Internal Audit Activity**, published by the IIA Research Foundation, USA, 2013.

69) Détrie.P, **Conduire une Démarche Qualité**, 4^{ème} édition, édition d'Organisation, Paris, France, 2001.

70) Feujo .I, **Guide des audits : quelles synergies gagnantes pour l'entreprise ?**, édition AFNOR, Paris, 2005.

- 71) Graham. L, **Internal Control Audit and Compliance: documentation and testing under the new COSO framework**, published by John Wiley & Sons, USA, 2015.
- 72) Hermanson. D.R & Rihenberg. L.E, **Internal Audit and Organizational Governance**, The IIA research Foundation, Florida, USA, 2003.
- 73) Jolly.A & Burmajaster.A, **The Handbook of International Governance: a definitive guide**, 2nd edition, published by The Institute of Directors, USA, 2009.
- 74) Kurt. F. R et al, **Manuel d’Audit Interne –améliorer l’efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques**, Editions Eyrolles, Paris, France, 2015.
- 75) Le Ray.J, **De la Gestion des Risques au Management des Risques : pourquoi ? comment ?**, édition AFNOR, France, 2015.
- 76) Moller .R.R, **Brink’s Modern Internal Auditing**, 6th edition, published by John Wiley & Sons, USA, 2005.
- 77) Moller .R.R, **Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing**, published by John Wiley & Sons, USA, 2004.
- 78) Moller R.R, **COSO Entreprise Risk Management: Establishing effective governance, risk and compliance processes**, 2nd edition, published by John Wiley & Sons, USA, 2011.
- 79) Pérez.R, **la Gouvernance de l’Entreprise**, Editions la découverte, Paris, France, 2003.
- 80) Renard. J, **Théorie et Pratique de l’Audit Interne**, 7^{ème} édition, Edition Eyrolles, Paris, France, 2010.
- 81) Renard.J & Schik.P, **La Pratique du Contrôle Interne- COSO report**, 2^{ème} édition, éditions Eyrolles d’organisation, Paris, France, 2007.
- 82) Renard.J, **Audit Interne : ce qui fait débat**, édition Maxima, Paris, France, 2003.
- 83) Renard.J, **Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne**, édition Eyrolles, Paris, France, 2012.
- 84) Sally-Anne. P, **Internal Audit Quality: developing a quality assurance and improvement program**, published by John Wiley & Sons, USA, 2014.
- 85) Schick. P , **Mémento d’Audit Interne : méthodes de conduite d’une mission**, édition DUNOD, Paris, France, 2007.
- 86) Spencer Pickett. KH, **The Essential Guide to Internal Auditing**, 2nd edition, published by John Wiley & Sons, USA, 2011.

87) Spencer Pickett.KH, **Auditing The Risk Management Process**, published by John Wiley & Sons, USA, 2005.

88) Tarantino.A, **Manager's Guide to Compliance : Sarbanes –Oxley, COSO, ERM, COBIT, IFRS, Basel II, OMB A-123, ASX 10, OECD principal Turnbull guidance, Best practices and case studies**, published by John Wiley & Sons, USA, 2006.

89) Woods. M et al, **International Risk Management- Systems, Internal Control and Corporate Governance**, 1st edition, CIMA of Elsevier publishing, Britain, 2008.

2.2. الأطروحات والرسائل:

90) Ziani.A, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise –cas entreprises Algériennes**, Thèse Doctorat, université Tlemcen, Algérie, 2014.

3.2. المجالات والدوريات:

91) Abdlmohammadi. M.J & Sarens. G, « **An investigation of the association between cultural dimensions and variation in perceived use of and compliance with internal auditing standards in 19 countries** », The International Journal of Accounting, issue 46, USA, 2011.

92) Al.Twajiry A .A.M, « **The development of internal audit in Saudi Arabia : An Institutional theory Perspective** », Critical Perspectives on Accounting, vol 14 , 2003, DOI : 10.1016/S1045-2354(02)00158-2.

93) Anderson .U.L et al, « **Comments By The auditing Standards Committee of auditing section of accounting association on the Institut of Internal Auditors' Proposed enhancement to the international professional practices framework (IPPF)** », published by American Accounting Association, Current Issues in Auditing, vol 09, issue 01, USA, 2015.

94) Batac. J & Maurel. C, «**Evolution de la Norme du Contrôle Interne dans le Contexte Public Local**», revue Finance, Contrôle & Stratégie, vol 12, n^o 01, France, 2009.

95) Bertin.E et Godowski.C, « **Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance d'entreprise : une étude exploratoire** », revue « Crises et Nouvelles Problématiques de la Valeur », version 01, Nice, France, 2010.

- 96) Capurso.T, « **Pour une nouvelle approche intégrée : objectifs, processus, risques, contrôle et gouvernance** », Revue Internationale des Auditeurs et des Contrôleurs Internes « Audit, Risques, et Contrôle », France, 2015.
- 97) Cherouati.K , **L’implantation des Cabinets d’Audit Internationaux en Algérie**, Revue d’Economie et de Développement Humain, issue 12, université Blida 02, Algérie, 2015.
- 98) Fernandez –laviada. A, « **Internal audit function role in operational risk management** », Journal of Financial Regulation and Compliance, vol 15, issue 02, 2007, <http://dx.doi.org/10.1108/13581980710744039>
- 99) Googwin .J, « **The relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand** », International Journal of Auditing, vol 07, issue 03, 2003. <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00074.x>
- 100) Ki-Zerbo.B, « **Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : comment donner des sens aux systèmes de contrôle interne?** », Revue internationale des auditeurs et des contrôleurs internes «Audit &Contrôle internes », n^o 215, France, 2015.
- 101) Marais.M, « **Quality Assurance in Internal Auditing : an analysis of the Standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors “IIA”** », Meditari Accounting Research, vol 12, issue 02, 2004, <http://dx.doi.org/10.1108/10222529200400017> .
- 102) Marais.M, « **Quality Assurance in Internal Auditing: an essential tool in ensuring that the expectations of The users of internal auditing service are met** », Southern African Business Review, vol 08, N^o03, University of South Africa, Pretoria, 2004.
- 103) Nagy .A.L & Cenker W.J, « **International Audit Professionalism and Section 404 Compliance : the view of chief executives from Northeast Ohio** », Managerial Journal of Auditing, issue 11, USA, 2007.
- 104) Paape.L et al, « **The relationship between the Internal Audit Function and corporate governance in the EU – asurvey** », International Journal of Auditing, vol 07, issue 3, 2003. <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00073.x>
- 105) Priscilla A.B et al, "Usage of Internal Auditing by Companies in the United States and select European Countries", Managerial Auditing Journal, vol 24, N 09, USA, 2009.

- 106) Rouse. R.W, « **Outsourcing the Internal Audit Function** », The Journal of Corporate Accounting and Finance, USA, 1996.
- 107) Saidj.F, « **Méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne** », Revue Nouvelle Economie, N^o 11, vol 02, Khemis Miliana, Algérie, 2016
- 108) Sarens.G & Abdlmohammadi .M. J,« **Factors associated with convergence of internal auditing practices- emerging vs developed countries** », Journal of Accounting in Emerging Economies, vol 01, n °02, USA, 2011.
- 109) Selim. G et al, « **Internal Auditing and Consulting Practices: a comparison between UK/Ireland and Italy** », International Journal of Auditing, vol 13, issue 01, 2009. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00395.x>
- 110) Valek.O, « **La Qualité dans l'Audit Interne : condition pour une bonne gouvernance d'entreprise** », revue Expert Focus, N° 04, Suisse, 2017.
- 111) Van Gils.D et al, « **Le développement de l'audit interne dans le secteur publique Belge** », Telescope, vol 18, n° 03, Canada, 2012.

4.2. التقارير والمنشورات:

- 112) Alkafaj. Y et al, **Characteristics of an Internal Audit Activity (ReportI): a componement of the CBOK study**, 1st printing, The IARF, USA.
- 113) Arther. P, « **Auditing the Public Sector: managing expectations, delivering result** », Sponsored by CBOK, published by the IARF, USA, 2015.
- 114) COSO, «**The Updated COSO Internal Control Framework –FAQs** », 2nd edition, published by Protiviti, USA, September 2013.
- 115) COSO, **Entreprise Risk Management –Integrated Framework: Executive summary**, the Committee of Sponsoring of the Treadway Commission, New York, September 2004.
- 116) COSO, **Internal contrôl –Integrated framework « coso Report** », the Committe of Sponsoring of the Treadway Commission, New York, 1992.
- 117) EN ISO 31000; **Risk Management – Principals and guidelines**, 2009.
- 118) European Commission, « **Quality Assurance for Internal Audit** », discusion paper , N° 03, published by Public Internal Control, US, 2014.

- 119) IFACI, **Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**, version française, Edition IFACI, Paris, France, Janvier 2011.
- 120) IFACI, **Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**, version française, édition IFACI, Janvier 2013, Paris, France.
- 121) IFACI, **Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne**, version française, édition IFACI, Janvier 2013, Paris, France.
- 122) IFACI, **Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne** (les normes), édition IFACI, révision Octobre 2016, application Janvier 2017.
- 123) IFACI, **Normes Professionnelles de l'Audit Interne** -Classeur contient la traduction de tous les documents du " Professional Practices Framework" de l'IIA, Edition IFACI, Paris, France, Octobre 2002.
- 124) IFACI, "**Cadre de référence pour un audit interne efficace- Le nouveau CRIPP**", Article publié par l'IFACI dans la Revue Internationale des Auditeurs et des Contrôleurs "Audit, Risques et Contrôle", N°003 , 3^{ème} trimestre, 2015, France.
- 125) IIA, « **IIA position paper: The three lines of defense in effective risk management and control** », January 2013.
- 126) IIA, « **Internal Auditing's Role in Risk Management** », sponsored by ORACLE & the IIARF, USA, March 2011.
- 127) IIA, «**IIA position paper : the Role of Internal Auditing in Entreprise – Wide Risk Management**», January 2008.
- 128) IIA, **International Professional Practice Framework (IPPF)**, edited by Chartered Institute of Internal Auditors, USA, July 2015.
- 129) IIA, **IPPF: Implementation Guide**, 1st issue, published by The IIA GLOBAL, USA, January 01, 2017.
- 130) IIA, **The IIA's Global Internal Audit Survey : A Component of The CBOOK study – Core Competencies for Today's Internal Auditor (Report II)**, 1st printing, published by The IIARF, USA, 2010.
- 131) IIA, **The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of The CBOOK study – Core Competencies for Today's Internal Auditor (Report II)**, 1st printing, published by The IIARF, USA, 2010.
- 132) IIA, **The Professional Practices Framework**, published by The IIA Research Foundation, Florida, USA, 2004.

- 133) Meziane.M, « **IIA Algérie** », l'auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n° 13 (Juillet dernier numéro), UFAI, 2015.
- 134) Méziane.M. « **AACIA Algérie : 2009 l'année des challenges** », l'Auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n°01 (Octobre-Décembre), UFAI, 2009.
- 135) NF EN ISO 9000, **Systèmes de Management de la Qualité: principes essentiels et vocabulaire**, AFNOR, Paris, 2005.
- 136) O'Loughlin C.J & Swanger.J, **The CBOOK Enquête : Programme d'assurance et d'amélioration qualité de l'audit interne –Appel à l'action**, Sponsored by CBOOK, published by The IIARF, USA, Juillet 2016.
- 137) OECD, **G 20/Principals of Corporate Governance**, 2015.
- 138) RIMS & IIA, **Executive Report : Risk Management and Internal Audit : Forging a Collaborative Alliance**, published by RIMS, USA, 2012.
- 139) UFAI, « **Questions A Nouridine Khatal : Président d'honneur de l'AACIA (IIA- Algérie)** », Auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n° 1 (Octobre –Décembre), 2009.
- 140) UFAI. « **Quand l'AACIA perpétue le bon usage** », Auditeur Francophone, lettre trimestrielle, n° 10 (Avril –Septembre), 2012.

5.2. الملفات الالكترونية:

- 141) Baggio.S & Sutter.P, « **la gouvernance sociale en entreprises et sa mesure : une présentation du baromètre de gouvernance sociale** », Folder found on : <https://www.mars-lab.com/wpcontent/uploads/2015/06/presbgsjan09.pdf> (retrieved on: June, 2017).
- 142) COSO, « **COSO- Internal Control –Integrated Framework (Frequently Asked Question)** », May 2013. From : <https://www.coso.org/Documents/COSO-FAQs-May-2013-branded.pdf> (retrieved September 10, 2014).
- 143) Diard.C et Trebucq.S , « **Analyse Exploratoire des Normes Internationales D'audit Interne** », cahier de recherche, Université de Tours, France, 2007. disponible sur le site: www.univ-tours.fr/recherche (consultée le 22/01/2013)
- 144) Driessen.J & Wakkerman.B , « **Internal Audit : asses the quality of your internal audit function** », 2015. Work paper found on : www.pwc.nl (retrieved on June 18, 2017).

- 145) IFACI, **Le rôle des normes en audit interne**, 2009. Application disponible sur le site : https://na.theiia.org/aboutus/aboutia/Public%20Documents/Internal_Audit_Standards_Why_They_Matterfrench1.pdf (consulté le 28/10/2014).
- 146) IFACI, **Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne (CRIPP- Normes)**, Publication octobre 2008, Révision octobre 2012. Document disponible sur le site : <http://ddata.over-blog.com/xxxxyy/0/32/13/25/normes-w-1312.pdf> (consulté le 16/01/2013)
- 147) IFACI, **Normes Professionnelles de l'Audit Interne**, Juin 2004. Document disponible sur le site: <http://icaci-congo.org/download/Normes%20Professionnelles.pdf> (consulté le 28/10/2014).
- 148) IFACI, « **IFACI : La référence de l'Audit et du Contrôle Interne** », Octobre 2010. Présentation disponible sur le site : <http://www.mastercca.cnam.fr/PDF/DIVERS/COMMUNICATION/Presentation-IFACI.pdf> (consulté le 10/01/2016).
- 149) IIA, « **IPPF : Quality Assurance and Improvement Program- practice guide** », March 2012 .Folder found on: www.globaliia.org/standards-guidance (retrieved on June 18, 2017).
- 150) IIA, « **IPPF: Quality Assurance and Improvement Program- practice guide** », March 2012 .Folder found on: www.globaliia.org/standards-guidance (retrieved on June 18, 2017)
- 151) IIA, **Cadre de référence pour un audit interne efficace – Le nouveau CRIPP**, 2015. Présentation en version française disponible sur le site : <https://na.theiia.org/standards-guidance/P.s/New-IPPF.aspx> (consulté le 03/03/2016).
- 152) IIA, **Cadre de référence pour un audit interne efficace – Le nouveau CRIPP**, 2015. Présentation en version française disponible sur le site : <https://na.theiia.org/standards-guidance/P.s/New-IPPF.aspx> (consulté le 06/03/2016).
- 153) IIA, **IPPF Enhancement Exposure – survey results**, 2014. Presentation from: IIA-Exposure@theiia.org (retrieved on December 12, 2015).
- 154) IIA, **The International Professional Practices Framework (IPPF)**, published by the IIA, 2011. From: [The IIA Research Foundation Bookstore](http://TheIIAResearchFoundationBookstore.com). (retrieved on January 16 , 2013).

155) **International audit Quality Assessment Framework**, published by HM Treasury, UK, May 2013. Folder Found on: www.hm-treasury.gov.uk (retrieved on June 16, 2016).

156) KPMG, «**Quality Assessment of Internal Auditing** », May 2016. Work paper found on : <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/ch-quality-assessment-internal-auditing-en.pdf> (retrieved on June 18, 2017).

157) Marh.S.B et al, «**The Impact of Enterprise Risk Management on the International Audit Function** », February 2006. Research found on : <https://erm.ncsu.edu/az/erm/i/chan/library/ERMJFAPaper21306.pdf> (retrieved on October 05, 2014).

6.2. الجرائد:

158) Meziane .M, « **L’audit interne est au centre des enjeux économiques** », Journal el Watan, n° 6599, Algérie, 30/06/2012, disponible sur le site : <https://www.djazairess.com/fr/elwatan/376687> (consultée le 28/02/2018).

159) D’après la Tribune 17/01/2008. Disponible sur le site: <http://www.algerie-dz.com/article12213.html>(consultée le 28/02/2018).

3. مواقع الإنترنت

160) <https://na.theiia.org/standards-guidance/P.s/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (retrieved on March 30, 2014)

161) <https://bookstore.theiia.org/international-professional-practices-framework-ippf-2015-edition-8-4> (retrieved on July 20, 2015).

<http://www.iaa.org.sa/about-iaa-ksa-ar/iaa-global-other-countries-ar> (Retrieved on April 06, 2016).

162) <http://www.coso.org/aboutus.htm> (retrieved on September 10, 2014).

163) <https://www.svir.ch/fr/assurance-de-la-qualite/la-qualite-de-laudit-interne> (consulté le 12/06/2017) .

164) <https://www.svir.ch/fr/assurance-de-la-qualite/services-asai> (consultée le 12/06/2017)

165) <http://algerieassociation.forumactif.com/t121-association-des-auditeurs-consultants-internes-algeriens> (consultée le 31/01/2018)

166) <https://www.ufai-asso.org/?p=361> (consultée le 02/03/2018)

قائمة المراجع

- 167) www.ifaci-ufai-2016.com (consultée le 08/03/2018)
- 168) http://www.iiamaroc.org/components/com_colloque/uploads/5aa81036b2b30PRESENTATION_IJA_ET_AFIIA_2_FINAL.pdf (consultée le 08/03/2018)
- 169) <https://institutes.theiia.org/sites/lebanon/news/Pages/UFai-IIA-Lebanon.aspx> (consultée le 08/03/2018).

4. مصادر السمعى البصرى

- 170) الميرغنى أسماء، "الدرس 73: حساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية فى برنامج SPSS إصدار 23"، شريط فيديو متوفر على الموقع: <https://www.youtube.com/watch?v=8K2VWktwSiQ> (تم الاطلاع عليه يوم 22 أوت 2018).
- 171) الميرغنى أسماء، "الدرس 33: اختبارات للعينات الواحدة فى برنامج SPSS إصدار 23"، شريط فيديو متوفر على الموقع: <https://www.youtube.com/watch?v=szqaO9NqNZg> (تم الاطلاع عليه يوم 28 أوت 2018).

الفهارس

1. فهرس المحتويات

I	شكر وتقدير.....
II	إهداء.....
III	الملخص.....
VI	قائمة المختصرات.....
VII	خطة الدراسة.....
أ-ص	مقدمة.....

الجزء النظري

الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

1	تمهيد.....
2	المبحث الأول: أساسيات حول الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.....
2	المطلب الأول: تقديم عام للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.....
2	الفرع الأول: التعريف بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.....
5	الفرع الثاني: أهمية الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.....
6	الفرع الثالث: أهداف الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.....
6	المطلب الثاني: نشأة وتطور الإطار الدولي المرجعي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.....
6	الفرع الأول: التعريف بالهيئة المهنية الدولية المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي.....
8	الفرع الثاني: منطلقات فكرة إنشاء الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.....
9	الفرع الثالث: الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية لسنة 2000.....
11	الفرع الرابع: المستجدات التي عرفها الإطار المرجعي خلال الفترة (2003-2008).....
12	الفرع الخامس: التعديلات التي عرفها الإطار المرجعي الدولي في سنة 2010.....
14	الفرع السادس: الإطار المرجعي الدولي خلال الفترة (2012-2015).....
17	الفرع السابع: تعديلات الإطار المرجعي الدولي سنة 2016.....
17	المطلب الثالث: عرض مختصر لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....
18	الفرع الأول: رسالة التدقيق الداخلي.....
18	الفرع الثاني: الإرشادات المطلوبة.....
19	الفرع الثالث: الإرشادات الموصى بها.....
20	المبحث الثاني: طبيعة التدقيق الداخلي من منظور الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية....

20	المطلب الأول: المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي.....
20	الفرع الأول: المفهوم اللغوي و الاصطلاحي للتدقيق الداخلي.....
24	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي.....
25	الفرع الثالث: أسباب تزايد الاهتمام بالتدقيق الداخلي.....
27	المطلب الثاني: الأشكال الحديثة للتدقيق الداخلي.....
27	الفرع الأول: تدقيق المطابقة و/أو تدقيق الانتظامية.....
27	الفرع الثاني: تدقيق الأداء.....
28	الفرع الثالث: تدقيق التسيير.....
28	الفرع الرابع: تدقيق الاستراتيجية.....
29	المطلب الثالث: طبيعة الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي.....
29	الفرع الأول: خدمات التأكيد.....
29	الفرع الثاني: خدمات الاستشارة.....
	المبحث الثالث: مقومات نجاح ممارسة التدقيق الداخلي على ضوء مستجدات عناصر الإطار
31	المرجعي الدولي.....
31	المطلب الأول: الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة.....
34	المطلب الثاني: الالتزام برسالة التدقيق الداخلي.....
35	المطلب الثالث: الالتزام بالمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....
37	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.	
38	تمهيد.....
39	المبحث الأول: أساسيات حول المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....
39	المطلب الأول: تعريف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....
39	المطلب الثاني: مميزات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....
41	المطلب الثالث: أصناف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....
41	الفرع الأول: معايير الصفات.....
42	الفرع الثاني: معايير الأداء.....
43	الفرع الثالث: معايير التنفيذ.....
44	المطلب الرابع: أهداف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....

45	المطلب الخامس: أهمية المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....
45	الفرع الأول: أهمية المعايير بالنسبة للمدقق الداخلي.....
46	الفرع الثاني: أهمية المعايير بالنسبة للإدارة العليا.....
46	الفرع الثالث: أهمية المعايير بالنسبة للمدقق الخارجي ولباقى الأطراف ذات المصلحة.....
47	المطلب السادس: أسباب عدم الالتزام بالمعايير الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....
48	المبحث الثاني: عرض وتفضيل معايير الصفات.....
48	المطلب الأول: المجموعة الأولى "الغرض والصلاحيات والمسؤوليات".....
49	المطلب الثاني: المجموعة الثانية "الاستقلالية والموضوعية".....
50	الفرع الأول: المعيار 1110 "الاستقلالية التنظيمية".....
51	الفرع الثاني: المعيار 1111 "التفاعل المباشر مع المجلس".....
51	الفرع الثالث: المعيار 1112 "أدوار التدقيق الداخلي خارج مجال أنشطة التدقيق الداخلي".....
52	الفرع الرابع: المعيار 1120 "الموضوعية على المستوى الفردي".....
52	الفرع الخامس: المعيار 1130 "التأثير على الاستقلالية والموضوعية".....
53	المطلب الثالث: المجموعة الثالثة "الكفاءة والعناية المهنية".....
54	الفرع الأول: المعيار 1210 "الكفاءة".....
55	الفرع الثاني: المعيار 1220 "العناية المهنية".....
55	الفرع الثالث: المعيار 1230 "التكوين المهني المستمر".....
56	المطلب الرابع: المجموعة الرابعة "برنامج ضمان وتحسين الجودة".....
56	الفرع الأول: المعيار 1310 "متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة".....
57	الفرع الثاني: المعيار 1320 "التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان الجودة".....
58	المبحث الثالث: عرض وتفصيل معايير الأداء.....
58	المطلب الأول: المجموعة الأولى "إدارة نشاط التدقيق الداخلي".....
58	الفرع الأول: المعيار 2010 "التخطيط".....
59	الفرع الثاني: المعيار 2020 "التبليغ والموافقة".....
60	الفرع الثالث: المعيار 2030 "تسيير الموارد".....
60	الفرع الرابع: المعيار 2040 "السياسات والإجراءات".....
61	الفرع الخامس: المعيار 2050 "التنسيق والاعتماد".....
61	الفرع السادس: المعيار 2060 "رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس".....

62	الفرع السابع: المعيار 2070 "مسؤولية المؤسسة في حالة الاستعانة بمزود خدمات خارجي لنشاط التدقيق الداخلي".....
62	المطلب الثاني: المجموعة الثانية "طبيعة العمل".....
63	الفرع الأول: المعيار 2110 "الحوكمة".....
63	الفرع الثاني: المعيار 2120 "إدارة المخاطر".....
64	الفرع الثالث: المعيار 2130 "الرقابة".....
64	المطلب الثالث: المجموعة الثالثة "التخطيط للمهمة".....
64	الفرع الأول: المعيار 2201 "اعتبارات التخطيط".....
65	الفرع الثاني: المعيار 2210 "أهداف المهمة".....
66	الفرع الثالث: المعيار 2220 "نطاق المهمة".....
67	الفرع الرابع: المعيار 2230 "تخصيص الموارد للمهمة".....
67	الفرع الخامس: المعيار 2240 "برنامج عمل المهمة".....
68	المطلب الرابع: المجموعة الرابعة "إتمام المهمة".....
68	الفرع الأول: المعيار 2310 "تحديد المعلومات".....
69	الفرع الثاني: المعيار 2320 "التحليل والتقييم".....
69	الفرع الثالث: المعيار 2330 "توثيق المعلومات".....
70	الفرع الرابع: المعيار 2340 "الإشراف على المهمة".....
70	المطلب الخامس: المجموعة الخامسة "تبليغ النتائج".....
71	الفرع الأول: المعيار 2410 "محتوى التبليغ".....
71	الفرع الثاني: المعيار 2420 "جودة التبليغ".....
73	الفرع الثالث: المعيار 2430 "استخدام عبارة: أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية".....
73	الفرع الرابع: المعيار 2440 "نشر النتائج".....
74	الفرع الخامس: المعيار 2450 "الآراء العامة".....
75	المطلب السادس: المجموعة السادسة "متابعة اعمال التحسين".....
76	المطلب السابع: المجموعة السابعة "قول الإدارة العليا للمخاطر".....
79	خلاصة الفصل.....

الفصل الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالعمليات التشغيلية الواردة بالإطار المرجعي الدولي

80	تمهيد.....
----	------------

81	.....المبحث الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية.
81	.....المطلب الأول: محددات مفهوم الرقابة الداخلية.
81	.....الفرع الأول: الرقابة الداخلية من منظور الممارسات العالمية المتخصصة.
84	.....الفرع الثاني: المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية ضمن إطار COSO.
85	.....الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية.
86	.....المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية.
87	.....الفرع الأول: بيئة الرقابة.
88	.....الفرع الثاني: تسيير المخاطر.
88	.....الفرع الثالث: أنشطة الرقابة.
89	.....الفرع الرابع: المعلومات والاتصالات.
90	.....الفرع الخامس: الإشراف والمتابعة.
90	.....المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي اتجاه الرقابة الداخلية على ضوء متطلبات الإطار المرجعي الدولي.
90	.....الفرع الأول: العلاقة العامة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.
92	.....الفرع الثاني: أهم المعايير ودلائل التطبيق العملي التي تناقش علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية.
96	.....المبحث الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر.
96	.....المطلب الأول: الإطار العام لإدارة المخاطر.
96	.....الفرع الأول: طبيعة عملية إدارة المخاطر.
98	.....الفرع الثاني: المفاهيم المتعلقة بإدارة المخاطر وأهدافها.
99	.....الفرع الثالث: علاقة إدارة المخاطر بالرقابة الداخلية.
99	.....المطلب الثاني: محددات تطبيق نموذج إدارة مخاطر المؤسسة وفقا لإطار COSO.
100	.....الفرع الأول: مكونات عملية إدارة المخاطر وفقا لإطار COSO.
102	.....الفرع الثاني: تصنيف المخاطر.
103	.....الفرع الثالث: مزايا إدارة المخاطر بالرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO.
103	.....المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي اتجاه إدارة المخاطر على ضوء متطلبات الإطار المرجعي الدولي.
103	.....الفرع الأول: العلاقة العامة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.
107	.....الفرع الثاني: أهم المعايير ودلائل التطبيق العملي التي تناقش العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.
115	.....المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة.

115	المطلب الأول: عموميات حول الحوكمة.....
115	الفرع الأول: تعريف الحوكمة.....
117	الفرع الثاني: مكونات نظام الحوكمة والأطراف الفاعلة فيه.....
118	الفرع الثالث: مبادئ الحوكمة.....
120	الفرع الرابع: علاقة الحوكمة بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.....
121	المطلب الثاني: أهمية لجنة التدقيق في ممارسات الحوكمة وعلاقتها مع التدقيق الداخلي.....
121	الفرع الأول: التعريف بلجنة التدقيق ومسؤولياتها.....
123	الفرع الثاني: علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الداخلي.....
124	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي اتجاه عملية الحوكمة على ضوء متطلبات الإطار المرجعي.....
124	الفرع الأول: الدور العام للتدقيق الداخلي اتجاه الحوكمة.....
126	الفرع الثاني: أهم المعايير ودلائل التطبيق العملي التي تناقش العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والحوكمة
129	خلاصة الفصل.....

الفصل الرابع: الإطار المرجعي الدولي كمرجعية متكاملة لقياس جودة التدقيق الداخلي

130	تمهيد.....
131	المبحث الأول: أهمية برامج ضمان وتحسين الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي....
131	المطلب الأول: مفهوم الجودة في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.....
131	الفرع الأول: تعريف الجودة.....
132	الفرع الثاني: مفهوم جودة التدقيق.....
133	الفرع الثالث: أهمية جودة التدقيق الداخلي وعلاقتها بمفهوم القيمة المضافة.....
136	المطلب الثاني: حاجة التدقيق الداخلي إلى ضمان الجودة.....
136	الفرع الأول: تعريف ضمان الجودة.....
137	الفرع الثاني: من ضمان الجودة على تحسين الجودة.....
138	الفرع الثالث: مفهوم ضمان جودة التدقيق الداخلي.....
138	المطلب الثالث: أهمية برامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي.....
138	الفرع الأول: تعريف برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
139	الفرع الثاني: طرق تحقيق برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
140	الفرع الثالث: أهداف برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
142	المبحث الثاني: محددات العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة على ضوء متطلبات الإطار

142	..... المرجعي الدولي ..
142	المطلب الأول: الإطار العام لعمل برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي.....
142	الفرع الأول: معايير برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
143	الفرع الثاني: مقومات فعالية برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
145	الفرع الثالث: اعتبارات تطبيق برنامج ضمان وتحسين الجودة على ضوء المعيار 1300.....
147	المطلب الثاني: متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
147	الفرع الأول: المعايير المتعلقة بمتطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
149	الفرع الثاني: الدلائل الإرشادية الخاصة بتطبيق معايير متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
152	الفرع الثالث: اعتبارات تطبيق معايير متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
153	المطلب الثالث: التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة.....
154	الفرع الأول: المعايير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة.....
155	الفرع الثاني: اعتبارات تطبيق معايير التقارير المتعلقة ببرنامج ضمان وتحسين الجودة.....
159	المبحث الثالث: طرق قياس جودة التدقيق الداخلي في ظل العمل ببرامج ضمان وتحسين الجودة.....
159	المطلب الأول: وصف عام لسير عمليات قياس جودة أنشطة التدقيق الداخلي.....
159	الفرع الأول: أشكال قياس جودة التدقيق الداخلي.....
160	الفرع الثاني: القواعد العامة لإجراء التقييمات المدرجة ضمن برنامج ضمان وتحسين الجودة.....
161	الفرع الثالث: المؤهلات الضرورية للمقيم أو فريق التقييم.....
162	المطلب الثاني: منهجية إجراء التقييمات الداخلية.....
162	الفرع الأول: أعمال المتابعة المستمرة.....
164	الفرع الثاني: أعمال التقييم الذاتي.....
167	المطلب الثالث: منهجية إجراء التقييمات الخارجية.....
167	الفرع الأول: التقييم الخارجي الكامل.....
173	الفرع الثاني: التقييم الذاتي المتبوع بالمصادقة الخارجية المستقلة.....
177	..... خلاصة الفصل

الجزء التطبيقي

الفصل الخامس: الإطار العام للدراسة التطبيقية

178 تمهيد
-----	-------------

179	المبحث الأول: التنظيم المهني للتدقيق الداخلي في الجزائر.....
179	المطلب الأول: أبرز محطات تطور مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.....
181	المطلب الثاني: النصوص القانونية السارية المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.....
182	المطلب الثالث: الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.....
183	الفرع الأول: جمعية المدققين الداخليين الجزائريين.....
187	الفرع الثاني: المكاتب العالمية للتدقيق الداخلي في الجزائر.....
188	المبحث الثاني: منهجية إجراء الدراسة التطبيقية.....
188	المطلب الأول: إشكالية الدراسة وفرضياتها.....
188	الفرع الأول: إشكالية الدراسة.....
189	الفرع الثاني: فرضيات الدراسة.....
190	المطلب الثاني: خطوات إجراء الدراسة التطبيقية.....
190	الفرع الأول: التعريف بعينة الدراسة ومفرداتها.....
191	الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات.....
194	المطلب الثالث: أدوات التحليل الإحصائي.....
194	الفرع الأول: أدوات الإحصاء الوصفي.....
194	الفرع الثاني: أدوات الإحصاء الاستدلالي.....
195	المبحث الثالث: اختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان.....
196	المطلب الأول: اختبار صدق استمارة الاستبيان.....
196	الفرع الأول: الصدق الظاهري.....
196	الفرع الثاني: صدق المحتوى.....
204	الفرع الثالث: صدق البناء.....
205	المطلب الثاني: اختبار ثبات استمارة الاستبيان.....
206	المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات استمارة الاستبيان.....
208	المبحث الرابع: عرض وتحليل بيانات العينة.....
208	المطلب الأول: التحليل الإحصائي للمعلومات العامة حول المؤسسات المبحوثة.....
208	الفرع الأول: نوع المؤسسة.....
209	الفرع الثاني: القطاع الذي تنشط فيه المؤسسات المبحوثة.....
209	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي للمعلومات العامة حول مصلحة التدقيق الداخلي.....

209	الفرع الأول: أقدمية مصلحة التدقيق الداخلي في المؤسسات المبحوثة.....
210	الفرع الثاني: التكرارات النسبية حول وجود لجنة تدقيق في المؤسسات المبحوثة.....
211	الفرع الثالث: الارتباط الوظيفي لمصالح التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.....
211	الفرع الرابع: مدى إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى اطراف خارجية.....
212	الفرع الخامس: عدد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي.....
214	المطلب الثالث: التحليل الإحصائي للمعلومات العامة حول المدقق الداخلي.....
214	الفرع الأول: المسمى الوظيفي.....
215	الفرع الثاني: المؤهل العلمي.....
216	الفرع الثالث: التخصص العلمي.....
217	الفرع الرابع: الشهادات المهنية.....
218	الفرع الخامس: الخبرة المهنية في مجال التدقيق الداخلي.....
218	الفرع السادس: عضوية أفراد العينة في جمعية المدققين الاستشاريين الجزائريين.....
219	الفرع السابع: مدى معرفة مفردات العينة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.....
220	الفرع الثامن: وصف عام لدرجات اهتمام أفراد العينة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.....
222	خلاصة الفصل.....

الفصل السادس: اختبار الفرضيات وعرض نتائج الدراسة التطبيقية

223	تمهيد.....
224	المبحث الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضيات.....
224	المطلب الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الأولى المتعلقة برسالة التدقيق الداخلي.....
226	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الثانية المتعلقة بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي.....
228	المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الثالثة المتعلقة بأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.....
230	المطلب الرابع: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الرابعة المتعلقة بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.....
242	المطلب الخامس: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الخامسة المتعلقة بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.....
244	الفرع الأول: التحليل الإحصائي لبنود عملية الرقابة الداخلية.....
245	الفرع الثاني: التحليل الإحصائي لبنود عملية إدارة المخاطر.....
246	الفرع الثالث: التحليل الإحصائي لبنود عملية الحوكمة.....
248	المطلب السادس: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية السادسة المتعلقة ببرامج ضمان وتحسين الجودة.....

251	المبحث الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة.....
252	المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى.....
253	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية.....
254	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة.....
256	المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة.....
257	المطلب الخامس: اختبار الفرضية الخامسة.....
258	الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الخامسة.....
259	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الخامسة.....
260	الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الخامسة.....
262	المطلب السادس: اختبار الفرضية السادسة.....
263	المطلب السابع: نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية.....
264	المبحث الثالث: دراسة تأثير متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات على بنود الاستمارة...
265	المطلب الأول: تأثير خصائص المؤسسات المبحوثة على الاتجاه العام للإجابات.....
266	المطلب الثاني: تأثير خصائص مصلحة التدقيق الداخلي على الاتجاه العام للإجابات.....
267	المطلب الثالث: تأثير خصائص المدقق الداخلي على الاتجاه العام للإجابات.....
270	المبحث الرابع: عرض نتائج الدراسة التطبيقية.....
270	المطلب الأول: نتائج مستمدة من تحليل وتوصيف بيانات العينة.....
271	المطلب الثاني: نتائج مستمدة من التحليل الإحصائي لبنود الاستمارة.....
272	المطلب الثالث: نتائج مستمدة من اختبار الفرضيات.....
276	المطلب الرابع: نتائج مستمدة من دراسة تأثير متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات.....
278	خلاصة الفصل.....
279	خاتمة.....
289	قائمة المراجع.....
305	الفهارس.....
320	الملاحق.....

2. قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	ترتيب الشكل
10	الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية الصادر عام 2000.	(01)
13	الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي لسنة 2010.	(02)
15	الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية لسنة 2015.	(03)
102	علاقة الحوكمة بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.	(04)
124	الإطار العام لعمل برامج ضمان وتحسين الجودة.	(05)
159	أشكال قياس جودة التدقيق الداخلي.	(06)
163	منهجية اعمال المتابعة المستمرة.	(07)
166	منهجية التقييم الذاتي.	(08)
169	مراحل التقييم الخارجي الكامل.	(09)
212	تمثيل بياني لدرجات إسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى أطراف خارجية.	(10)
214	تمثيل بياني لتوزيع مفردات العينة حسب المسمى الوظيفي.	(11)
215	تمثيل بياني لتوزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي.	(12)
216	تمثيل بياني لتوزيع مفردات العينة حسب التخصص.	(13)
218	تمثيل بياني لتوزيع مفردات العينة حسب الخبرة المهنية.	(14)

3. قائمة الجداول.

الصفحة	اسم الجدول	ترتيب الجدول
17	الترتيب الجديد لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.	(01)
42	مجموعات معايير الصفات.	(02)
43	مجموعات معايير الأداء.	(03)
141	نسب الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وفقا للجنة CBOK.	(04)
193	مقياس ليكرت الحماسي.	(05)
193	نسبة الاستبيانات المقبولة.	(06)
196	دلالات قيمة معامل الارتباط Spearman.	(07)
197	معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور الأول من الاستمارة.	(08)
198	معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور الثاني من الاستمارة.	(09)
198	معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور الثالث من الاستمارة.	(10)
199	معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور الرابع من الاستمارة.	(11)
201	معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور الخامس من الاستمارة.	(12)
203	معامل الارتباط سبيرمان لبنود المحور السادس من الاستمارة.	(13)
204	نتائج اختبار الصدق البنائي للاستمارة (معامل Guttman للتجزئة النصفية).	(14)
205	معدل ألفا كرونباخ لمحاو الاستبيان.	(15)
207	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاو استمارة الاستبيان.	(16)
208	نسب وتكرارات توزيع مفردات العينة في المؤسسات المبحوثة.	(17)
209	طبيعة نشاط المؤسسات المبحوثة.	(18)
210	توزيع مفردات العينة على حسب أقدمية مصالح التدقيق.	(19)
210	معطيات حول مدى توافر المؤسسات المبحوثة على لجنة تدقيق.	(20)
211	طبيعة التبعية الوظيفية لمصالح التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.	(21)
212	مدى إسناد نشاط التدقيق الداخلي على أطراف خارجية.	(22)
213	عدد العاملين بمصالح التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.	(23)
214	توزيع مفردات العينة على حسب المسمى الوظيفي.	(24)
215	توزيع مفردات العينة على حسب المؤهل العلمي.	(25)
216	توزيع مفردات العينة على حسب التخصص.	(26)
217	توزيع مفردات العينة على حسب حيازتهم للشهادات المهنية.	(27)
218	توزيع مفردات العينة على حسب خبرتها المهنية في مجال التدقيق الداخلي.	(28)
219	المعدل العام لعضوية مفردات العينة في جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين.	(29)

الفهارس

219	توزيع مفردات العينة على حسب معرفتها للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.	(30)
220	وصف عام لدرجات اهتمام مفردات العينة بالإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.	(31)
224	الحدود التي تفصل إجابات سلم ليكرت.	(32)
225	عرض إجابات مفردات العينة على بنود محور رسالة التدقيق الداخلي.	(33)
227	عرض إجابات مفردات العينة على بنود محور المبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي.	(34)
228	عرض إجابات مفردات العينة على بنود محور أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.	(35)
230	التحليل الإحصائي لدرجة الالتزام بمعايير الصفات.	(36)
232	مدى تطبيق المعيار 1010 "الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق".	(37)
234	مدى تطبيق المعيار 1000 "الغرض والسلطة والمسؤولية".	(38)
235	مدى تطبيق المعيار 1100 "الاستقلالية والموضوعية".	(39)
236	مدى الالتزام بمعايير المجموعة 1200 "الكفاءة وبذل العناية المهنية".	(40)
236	التحليل الإحصائي لدرجة الالتزام بمعايير الأداء.	(41)
243	عرض إجابات مفردات العينة على بنود المحور المتعلق بالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.	(42)
248	عرض إجابات مفردات العينة على بنود محور برامج ضمان وتحسين الجودة.	(43)
252	نتائج اختبار T للفرضية الأولى.	(44)
254	نتائج اختبار T للفرضية الثانية.	(45)
255	نتائج اختبار T للفرضية الثالثة.	(46)
256	نتائج اختبار T للفرضية الرابعة.	(47)
257	نتائج اختبار T للفرضية الخامسة.	(48)
258	نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الخامسة.	(49)
260	نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الخامسة.	(50)
261	نتائج اختبار T للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الخامسة.	(51)
263	نتائج اختبار T للفرضية السادسة.	(52)
265	تحليل التباين الأحادي ANOVA للمعلومات العامة عن المؤسسات المبحوثة.	(53)
266	تحليل التباين الأحادي ANOVA للمعلومات العامة عن مصلحة التدقيق الداخلي.	(54)
268	تحليل التباين الأحادي ANOVA للمعلومات العامة عن المدقق الداخلي.	(55)

4. قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	ترتيب الملحق
320	وصف وتفصيل معايير الأداء.	(01)
322	قائمة المؤسسات التي تتوافر على قسم التدقيق الداخلي والمتواجدة على مستوى ولاية سطيف.	(02)
323	قائمة أسماء المحكمين.	(03)
324	استمارة الاستبيان باللغة العربية.	(04)
329	استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية.	(05)
335	قيمة معامل ألفا كرونباخ للعينه التجريبية.	(06)
335	قيمة معامل الارتباط لمحاو الاستمارة (معامل سيرمان Spearman).	(07)
342	معدل الثبات باستعمال معامل التجزئة النصفية Guttman.	(08)
343	قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحاو استمارة الاستبيان.	(09)
344	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات استمارة الاستبيان.	(10)
345	التكرارات المتعلقة بالمعلومات العامة حول المؤسسات المبحوثة.	(11)
346	التكرارات المتعلقة بالمعلومات حول مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.	(12)
347	التكرارات المتعلقة بالمعلومات العامة حول المدققين الداخليين.	(13)
349	المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبنود الاستمارة.	(14)
352	نتائج اختبار الفرضيات.	(15)
356	تحليل التباين الأحادي ANOVA لتأثير متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات على الاستمارة.	(16)

الملاحق

الملاحق

الملحق (01): وصف وتفصيل معايير الأداء

اسم المجموعة	رمز المجموعة	المعايير الفرعية التابعة للمجموعة
إدارة أنشطة التدقيق الداخلي	2000	2010 التخطيط
		2020 الاتصال والموافقة
		2030 إدارة الموارد
		2040 السياسات والإجراءات
		2050 التنسيق
		2060 رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس
		2070 مزود الخدمات الخارجي ومسؤوليات المنشأة في مجال التدقيق
طبيعة عمل التدقيق الداخلي	2100	2110 الحوكمة
		2120 إدارة المخاطر
		2130 الرقابة
التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي	2200	2210 أهداف المهمة
		2220 نطاق المهمة
		2230 تخصيص موارد المهمة
		2240 برنامج المهمة
تنفيذ المهمة	2300	2310 تحديد المعلومات
		2320 التحليل والتقييم
		2330 توثيق المعلومات
		2340 الإشراف على المهمة
تبليغ النتائج	2400	2410 معيار التبليغ
		2420 جودة التبليغات
		2430 استخدام عبارة "أُنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"
		2440 نشر النتائج

الملاحق

2450 الآراء العامة		
	2500	متابعة أعمال التحسين
	2600	قبول الإدارة للمخاطر

الملاحق

الملحق (02): قائمة المؤسسات التي تتوفر على قسم التدقيق الداخلي والمتواجدة على مستوى ولاية سطيف.

N°	Nom d'entreprise	
01	SCAEK	Société des ciments de Ain El Kébira- filiale du groupe GICA
02	SANIAK	Société de Fabrication d'accessoires des produits industriels et sanitaires - Filiale de BCR
03	VEDIA	Filiale chargée de la commercialisation les produits du groupe de BCR
04	BCR groupe	Groupe du Production de Boulonnerie, Coutellerie et Robinetterie
05	ERAD	Entreprise des Industries Alimentaires Céréalières et Dérivés de Sétif
06	ERAD-Filiale	Générales des hauts plateaux- filiale de groupe ERAD
07	AMC groupe	Entreprise Nationale des Appareils de Mesure et de Contrôle.
08	CALPLAST	Entreprise de Calandrage Plastique - Filiale du groupe ENPEC
09	SIPLAST	Entreprise Injections de sachets et Films Plastique - Filiale du groupe ENPEC
10	SOFIPLAST	Société de Sacherie et Films Plastique -Filiale du groupe ENPEC
11	AI MOULES	Société de Fabrication de Moules et Pièce de rechange -Filiale du groupe ENPEC
12	Chiali Plast	Fabrication Tubes et tuyaux en plastique
13	PROMIND Sétif	Unité montage et maintenance industriels- filiale du groupe ENCC
14	EDIMCO Sétif	Entreprise de Distribution des Matériaux de Construction
15	E.MI.V.A.R	Entreprise de Mise en Valeur Et d'Aménagement Rural
16	ENPEC	Entreprise Nationale des produits de l'électrochimie
17	GETIC	Générale Entreprise des Travaux d'Infrastructure et de Construction
18	Groupe MAMI	Entreprise de Fabrication et Commercialisation de boissons diverses non alcoolisées
19	TELL	laiterie Tell de Préparation et Conditionnement de Produits Frais à base de Lait - filiale du groupe GIPLAIT
20	TREFISOUD	Fabrication des produits de Soudage et clôture- Filiale du groupe ENTPL
21	SETS	Société des Etudes Techniques de Sétif
22	URBASE	Centre d'études et de réalisation en Urbanisme
23	SYNEST	Société de fabrication des cuirs synthétiques
24	ENTR	Entreprise publique des Travaux Routiers
25	ENAP	Entreprise Nationale des peintures
26	LOGITRANS	Société De Transport Routier De Marchandises & De La Logistique -Filiale de groupe SNTR
27	SITRWS	Société d'infrastructures et travaux routières de Wilaya de Sétif
28	Kplast	Fabrication Câble Electrique
29	Brandt Sétif	Filiale du groupe Cevital. Electroménagers
30	IRIS SAT-Sétif	Entreprise de Distribution, Magasins & Commerce, Electroménager, Electronique, High-Tech
31	Fouara	Entreprise d'Agroalimentaire
32	LTP	Laboratoire des Travaux Publiques

الملحق (03): قائمة أسماء المحكمين.

مجال التحكيم	المحكم	الرتبة	المؤسسة التابع لها
التخصص في الموضوع	أ.د بالرقي تيجاني	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف -1
	د العايب عبد الرحمان	أستاذ محاضر	جامعة سطيف -1
	د. شريقي عمر	أستاذ محاضر	جامعة سطيف -1
المنهجية	د. نويوة صالح	أستاذ محاضر	جامعة سطيف -2
	د. محلب فايزة	أستاذ مساعد	جامعة سطيف -1
	أ. كشاط أنيس	أستاذ مساعد	جامعة سطيف -1
الإحصاء	د. حصيد صباح	أستاذ مساعد	جامعة سطيف -1
	د. يوسف إيمان	أستاذ محاضر	جامعة سطيف -1
الخبرة المهنية	حرفوش محمد	إطار مهني متخصص في التدقيق الداخلي ومسؤول سابق لقسم التدقيق الداخلي لشركة عمومية.	شركة صناعة الاسمنت يعين الكبيرة، سطيف
	العياضي أمينة	إطار مهني متخصص في التدقيق الداخلي ومسؤولة سابقة لقسم التدقيق الداخلي لشركة عمومية.	مؤسسة الدراسات التقنية لولاية سطيف

الملحق (04): استمارة الاستبيان باللغة العربية.

جامعة فرحات عباس - سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

رقم الاستبيان:..../....

الاستبيان

استبيان موجه إلى العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي

تحية طيبة وبعد...

تقوم الباحثة بإجراء دراسة حول "تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية" وذلك استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال المؤسسات.

نوجه هذا الاستبيان خصيصا إلى حضرتكم بصفتم تشغلون ضمن مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة، راجين منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان وذلك في الخانة التي تعبر عن رأيكم، علماً بأن البيانات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. نرجو منكم مراعاة الدقة والموضوعية في الإجابة ذلك أن دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان.

شاكرين تعاونكم

الباحثة: كشاط منى

الهاتف:.....

الايمل:.....

الملاحق

الجزء الأول: معلومات عامة؛ الرجاء وضع إشارة (X) في الخانة التي تعبر عن رأيكم.

معلومات عامة عن المؤسسة	
<p>1. نوع المؤسسة التي تعملون فيها</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> عمومية <input type="checkbox"/> خاصة </p>	
<p>2. القطاع الذي تنشط فيه مؤسستكم</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> إنتاجي <input type="checkbox"/> خدماتي <input type="checkbox"/> تجاري </p>	
معلومات عامة عن مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة	
<p>3. أقدمية مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> أقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/> من 6 إلى 10 سنوات <input type="checkbox"/> أكثر من 10 سنوات </p>	
<p>4. هل توجد لجنة تدقيق بمؤسستكم؟</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا </p>	
<p>5. مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم، تابعة لـ:</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> المدير العام <input type="checkbox"/> إدارة أخرى (اذكرها): </p>	
<p>6. تسند المؤسسة نشاط التدقيق الداخلي إلى أطراف خارجية (كمكاتب الاستشارة مثلا)</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> دائما <input type="checkbox"/> أحيانا <input type="checkbox"/> نادرا <input type="checkbox"/> أبدا </p>	
<p>7. عدد العاملين في مصلحة التدقيق الداخلي:</p>	
معلومات عامة عن المدقق الداخلي	
<p>8. المسمى الوظيفي</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> مدقق داخلي <input type="checkbox"/> رئيس مصلحة التدقيق الداخلي <input type="checkbox"/> مساعد مدقق داخلي <input type="checkbox"/> أخرى </p>	
<p>9. المؤهل العلمي</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> أقل من جامعي <input type="checkbox"/> ليسانس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> ماستر <input type="checkbox"/> دكتوراه </p>	
<p>10. التخصص</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> مالية <input type="checkbox"/> محاسبة <input type="checkbox"/> إدارة أعمال <input type="checkbox"/> تدقيق <input type="checkbox"/> أخرى </p>	
<p>11. الشهادات المهنية</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> شهادة مدقق داخلي معتمد CIA <input type="checkbox"/> شهادة مهنية في التدقيق الداخلي DPAI </p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> أخرى (اذكرها): <input type="checkbox"/> دون شهادة مهنية </p>	
<p>12. الخبرة المهنية في مجال التدقيق الداخلي</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> أقل من 3 سنوات <input type="checkbox"/> من 3 إلى 5 سنوات <input type="checkbox"/> أكثر من 5 سنوات </p>	
<p>13. هل أنت عضو منتسب إلى جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين AACIA؟</p> <p style="text-align: center;"> <input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا </p>	
<p>14. هل أنت على دراية بأن هناك إطار مرجعي دولي يغطي كافة الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي؟</p>	

الملاحق

<input type="checkbox"/> لا				<input type="checkbox"/> نعم
موافق بشدة	موافق	موافق غير	إيجابية دون	في حالة الإجابة بـ(نعم)، ما درجة موافقتك على العبارات الآتية:
				15. تحرص على الالتزام بالتوجيهات الإيجابية التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.
				16. تستعين بالتوجيهات الموصى بها التي يوفرها الإطار المرجعي الدولي خلال ممارساتك المهنية.
				17. تهتم بمتابعة المستجدات التي يعرفها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

الجزء الثاني: محاور الاستمارة؛ الرجاء مراعاة الدقة في الإجابة على العبارات الواردة.

أولاً- مدى الحرص على العمل وفقاً لرسالة التدقيق الداخلي.					
دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً	
					01 يتوافر لدى مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم ميثاق التدقيق الداخلي.
					02 تقر برسالة التدقيق الداخلي؛ التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي؛ ضمن ميثاق التدقيق.
					03 تبدي العناية المهنية اللازمة لتحقيق رسالة التدقيق الداخلي عند مزاولتك لأنشطة التدقيق.
					04 يساعدك الالتزام برسالة التدقيق الداخلي على إبداء آراء مهنية قائمة على أساس المقاربة بالمخاطر.
ثانياً- مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي.					
					05 تقر بالمبادئ الأساسية العشرة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛ التي جاء بها الإطار المرجعي الدولي؛ ضمن ميثاق التدقيق.
					06 تبدي العناية المهنية اللازمة على الالتزام بالمبادئ الأساسية عند مزاولتك لأنشطة التدقيق الداخلي.
					07 يساعدك الالتزام بالمبادئ الأساسية على إثبات فعالية التدقيق الداخلي.
ثالثاً- مدى الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.					
					08 تقر بمبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق.
					09 تحرص على أن تكون نزيهاً عند ممارستك لأنشطة التدقيق.
					10 تلتزم بأعلى درجات من الموضوعية المهنية عند ممارستك لأنشطة التدقيق.
					11 تلتزم بمبدأ السر المهني عند ممارستك لأنشطة التدقيق.
					12 تحرص على حيازة الكفاءة المهنية اللازمة عند ممارستك لأنشطة التدقيق.

الملاحق

					13	تقر بقواعد السلوك المهني ضمن ميثاق التدقيق.				
					14	تسترشد بقواعد السلوك المهني من أجل الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة.				
						رابعا- مدى الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.				
				أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما	15	تقر بكل المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق.
									16	تعرف بمسؤولياتك ضمن ميثاق التدقيق.
									17	تحرص على مراجعة ميثاق التدقيق بصفة دورية.
									18	يحمل ميثاق التدقيق بمصلحتكم تأشيرة المصادقة من طرف الإدارة العليا.
									19	تحدد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تقدمها في ميثاق التدقيق.
									20	تحدد طبيعة الخدمات الاستشارية التي تقدمها في ميثاق التدقيق.
									21	تناقش استقلاليته التنظيمية مع الإدارة العليا.
									22	تحرص على تطوير كفاءتك المهنية عن طريق التكوين المستمر.
									23	تحرص على إضافة قيمة مضافة للمؤسسة من خلال الإدارة الفعالة لمصلحة التدقيق الداخلي.
									24	تقوم بتصميم خطة تدقيق مبنية على أساس المخاطر.
									25	تبلغ خطة التدقيق إلى الإدارة العليا من أجل الموافقة عليها.
									26	توفر الموارد الضرورية من أجل إنجاز خطة التدقيق.
									27	يتوافر بمصلحة التدقيق الداخلي الإجراءات الكفيلة لتوجيه نشاط التدقيق.
									28	تنسق نشاطات مصلحة التدقيق مع مختلف الأطراف المعنية.
									29	تبلغ تقارير أعمال التدقيق إلى الإدارة العليا بشكل دوري.
									30	تناقش مضمون التقارير مع الإدارة العليا.
									31	تحدد الأهداف الخاصة بكل مهمة من مهمات التدقيق.
									32	تحدد نطاق التدقيق الداخلي بشكل يتلاءم وأهداف مهمة التدقيق.
									33	تسعى للحصول على الأدلة الكافية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة للمهمة.
									34	تؤسس استنتاجاتك المتعلقة بالمهمة بناء على تقييماتك لتلك الأدلة التي قمت بجمعها.
									35	توثق نتائج مهمة التدقيق بطريقة رسمية.
									36	تقتراح توصيات تحسينية عند الانتهاء من كل مهمة.
									37	تشارك في وضع خطط أعمال لتنفيذ التوصيات التي اقترحتها.
									38	تبلغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.
									39	عند تبليغك لنتائج المهمة، تحرص على ذكر عبارة "أنجزت المهمة وفقا

الملاحق

					للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي".	
					40	تشارك في متابعة نتائج تنفيذ "خطط الأفعال".
					خامسا- مدى الاهتمام بعمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.	
				أبدا	41	تتأكد من أن الإدارة العليا تتخذ الاحتياطات اللازمة لتصميم نظام رقابة داخلي يتصف بالملاءمة.
					42	تقيم فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.
					43	تدلي بآرائك من أجل تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية الساري.
					44	تعطي ضمانات معقولة لفائدة الإدارة العليا حول السير السليم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.
					45	تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير نظام الرقابة الداخلية.
					46	يتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم عملية إدارة المخاطر.
					47	تتولى الإدارة العليا عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.
					48	تقيم فعالية عملية إدارة المخاطر بمؤسستكم.
					49	تساعد الإدارة العليا على تحديد المخاطر الأساسية التي تعيشها المؤسسة.
					50	تدلي بآرائك من أجل تحسين فعالية نظام إدارة المخاطر بمؤسستك.
					51	تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية إدارة المخاطر بالمؤسسة.
					52	تناقش مع الإدارة العليا مستوى الخطر المقبول.
					53	يتوافر بمؤسستكم إجراءات رسمية تنظم سير عمليات الحوكمة.
					54	يشارك مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسستكم في عمليات الحوكمة.
					55	تساعد الإدارة العليا على تقييم ممارسات عمليات الحوكمة.
					56	تدلي بآرائك من أجل تحسين عمليات الحوكمة.
					57	تقوم بإعداد تقارير رسمية حول سير عملية الحوكمة بالمؤسسة.
				أبدا	سادسا- مدى الاستعانة ببرامج ضمان وتحسين الجودة	
					58	تقوم بإعداد برنامج ضمان وتحسين الجودة بمصلحة التدقيق الداخلي.
					59	يساعدك برنامج ضمان وتحسين الجودة على قياس كفاءة أنشطة التدقيق الداخلي.
					60	يمكنك برنامج ضمان وتحسين الجودة من الالتزام بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.
					61	تتولى القيام بتقييمات ذاتية لأعمالك المهنية الجارية بمصلحة التدقيق الداخلي.
					62	يتم تقييم أعمال مصلحة التدقيق الداخلي دوريا من طرف أشخاص من داخل المؤسسة.
				أبدا		
				نادرا		
				أحيانا		
				غالبا		
				دائما		

الملاحق

					على مستوى مؤسساتكم، يتم إجراء تقييمات خارجية لأعمال التدقيق الداخلي من طرف أشخاص من خارج المؤسسة على الأقل مرة كل خمس سنوات.	63
					يتم دوريا إعداد تقارير عن سير برنامج ضمان وتحسين الجودة بمصلحة التدقيق الداخلي.	64
					يتم الإفصاح عن كل حالات عدم المطابقة للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي ضمن تقارير سير برنامج ضمان وتحسين الجودة.	65
					يتم إبلاغ تلك التقارير إلى الإدارة العليا.	66

شكرا على تعاونكم واهتمامكم.

الملحق (05): استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية.

Université Ferhat Abbas – Sétif 1
Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion.

Questionnaire N° :/.....

Questionnaire

Questionnaire destiné aux employés du service d'audit interne

Salutations ;

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de Doctorat 3^{ème} cycle en sciences de gestion, option : Management des entreprises, portant le thème: « Développement de L'audit Interne dans les Entreprises Economiques Algérienne selon les Eléments du Cadre De Référence International Des Pratiques Professionnelles ». J'ai l'immense plaisir de solliciter votre haute bienveillance de vouloir me prêter l'aide nécessaire pour réaliser ma recherche en voulant bien répondre, en toute objectivité, aux questions contenues dans le présent questionnaire.

Je vous informe que les renseignements fournis auront l'entière discrétion et ne seront utilisés que dans des buts purement scientifiques.

Je vous remercie d'avance pour votre collaboration.

Doctorante :

Mme. KECHAT Mouna

N° tél :

E-mail :

Première partie : Informations générales, piètre de bien vouloir mettre une croix (×) dans la correspondante.

Informations générales sur l'entreprise				
1. Type d'entreprise :				
Publique <input type="checkbox"/>		Privée <input type="checkbox"/>		
2. Secteur d'activité de votre entreprise				
Productif <input type="checkbox"/>		Service <input type="checkbox"/>	Commercial <input type="checkbox"/>	
Informations générales sur le Service d'Audit Interne				
3. Ancienneté du service d'audit interne au sein de votre entreprise				
Moins de 5 ans <input type="checkbox"/>		Entre 6-10 ans <input type="checkbox"/>	Plus de 10 ans <input type="checkbox"/>	
4. Existe –il un comité d'audit au sein de votre entreprise?				
Oui <input type="checkbox"/>		Non <input type="checkbox"/>		
5. Le Service d'audit interne, attaché à :				
Direction Générale <input type="checkbox"/>		Autre direction (citez là) : <input type="checkbox"/>		
6. L'audit interne est-il externalisé vers des parties extérieures ?				
Toujours <input type="checkbox"/>		Fréquemment <input type="checkbox"/>	Rarement <input type="checkbox"/>	Jamais <input type="checkbox"/>
7. Nombre de l'effectif au sein du service d'audit interne est :				
Informations générales sur l'auditeur interne				
8. Dénomination fonctionnelle :				
Auditeur interne <input type="checkbox"/>		Chef service d'audit interne <input type="checkbox"/>		
Assistant d'auditeur interne <input type="checkbox"/>		Autres (citez-la) : <input type="checkbox"/>		
9. Qualification professionnelle :				
Moins qu'un niveau universitaire <input type="checkbox"/>		licence <input type="checkbox"/>	Master <input type="checkbox"/>	
Magister <input type="checkbox"/>		Doctorat <input type="checkbox"/>		
10. Spécialité :				
Finance <input type="checkbox"/>		Comptabilité <input type="checkbox"/>	Management <input type="checkbox"/>	Audit <input type="checkbox"/>
11. Diplômes professionnelles :				
Certificat CIA « Auditeur Interne Certifié » <input type="checkbox"/>				
Diplôme DPAI « Diplôme Professionnelle d'Audit Interne » <input type="checkbox"/>				
Autre (citez le) : <input type="checkbox"/>				
Sans diplôme <input type="checkbox"/>				
12. Expérience professionnelle dans le domaine d'audit interne :				
Moins de 3 ans <input type="checkbox"/>		Entre 3-5 ans <input type="checkbox"/>	Plus de 5 ans <input type="checkbox"/>	
13. Êtes-vous membre adhérent à l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériennes « AACIA » ?				
Oui <input type="checkbox"/>		Non <input type="checkbox"/>		
14. Savez-vous qu'il existe un Cadre de Référence Internationale des Pratiques Professionnelles d'Audit Interne « CRIPP » ?				
Oui <input type="checkbox"/>		Non <input type="checkbox"/>		
Si la réponse est « oui », indiquez votre approbation sur les expressions suivants :				
Expression	Sans réponse	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord

15. Vous veillez à l'application des dispositions obligatoires du CRIPP.				
16. Vous faites appel à les dispositions recommandées fournis par le CRIPP.				
17. Vous intéressez par le suivie des actualités du CRIPP.				

Deuxième Partie : Contenu de questionnaire, Piètre de bien vouloir mettre une croix (×) dans la case correspondante à votre avis après avoir lu l'expression.

Premièrement : portée sur l'attention du travail conformément à la mission d'audit interne.		Jamais	Rarement	Souvent	Fréquemment	Toujours
01	Votre service d'audit interne contient une charte d'audit interne.					
02	Vous reconnaissez la mission du CRIPP d'audit induite par la Charte de l'audit.					
03	Vous accordez l'attention professionnelle nécessaire à la réalisation de la mission d'audit interne lors de votre travail d'audit.					
04	Votre implication de la mission d'audit interne vous aide dans l'expression d'avis professionnels basés sur l'approche des risques.					
Deuxièmement : portée sur la mise en œuvre de l'ensemble des principes fondamentaux de l'audit interne.		Jamais	Rarement	Souvent	Fréquemment	Toujours
05	Vous reconnaissez les dix principes fondamentaux pour la pratique professionnelle de l'audit interne du CRIPP au sein de la charte d'audit.					
06	Vous accordez l'attention professionnelle à la mise en œuvre des principes fondamentaux de l'audit interne dans vos pratiques de la profession.					
07	Votre implication des principes fondamentaux vous aide à affirmer l'efficacité de l'audit interne.					
Troisièmement : portée sur le respect du code déontologie de la profession d'audit interne		Jamais	Rarement	Souvent	Fréquemment	Toujours
08	Vous reconnaissez les principes déontologiques de la profession dans la charte de l'audit interne.					
09	Vous veillez à rester intègre dans vos pratiques de la profession.					
10	Vous vous engagez à une profonde objectivité dans vos pratiques de la profession.					
11	Vous vous engagez à l'obligation de la confidentialité dans vos pratiques de la profession.					
12	Vous veillez à posséder la compétence					

	professionnelle nécessaire à l'exercice de ta profession.					
13	Vous reconnaissez les règles de conduite professionnelles contenues dans la charte d'audit.					
14	Vous êtes orienté par les règles de conduite professionnelles dans votre implication aux principes déontologiques de la profession.					
Quatrièmement : portée sur la conformité aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.		Jamais	Rarement	Souvent	Fréquemment	Toujours
15	Vous reconnaissez l'ensemble des normes internationales pour la pratique professionnelle d'audit interne dans la Charte d'audit.					
16	Vous reconnaissez vos responsabilités au sein de la Charte de l'audit.					
17	Vous veillez à la révision de la Charte de l'audit périodiquement.					
18	La Charte de l'audit porte le visa de confirmation de votre Direction générale.					
19	Vous déterminez la nature des activités d'assurance prévues dans la Charte de l'audit.					
20	Vous déterminez la nature des activités de conseil que vous préstez dans la Charte de l'audit.					
21	Vous négociez avec la Direction Générale votre indépendance organisationnelle.					
22	Vous veillez à développer votre compétence professionnelle via la formation continue.					
23	Vous veillez à fournir une valeur ajoutée à l'entreprise par une gestion efficace du service d'audit interne.					
24	Vous élaborez un plan d'audit basé sur les risques.					
25	Vous communiquez le plan d'audit à la direction générale pour l'objectif de la confirmation.					
26	Vous mettez en œuvre les ressources nécessaires pour la réalisation d'un plan d'audit.					
27	La structure d'audit interne dispose des procédures nécessaires pour l'orientation de l'activité d'audit.					
28	Vous coordonnez l'activité du service d'audit avec les diverses parties concernées.					
29	Vous communiquez périodiquement les rapports d'audit à la direction générale.					
30	Vous débattiez du contenu des rapports d'audit avec la direction générale.					

31	Vous fixez les objectifs de chacune des missions d'audit interne.					
32	Vous déterminez le champ de l'audit interne de manière compatible avec les objectifs de la mission d'audit.					
33	Vous cherchez des preuves suffisantes pour l'atteinte des objectifs fixés à la mission.					
34	Vous basez vos conclusions tirées de la mission sur la base de votre évaluation des preuves que vous avez réunies.					
35	Vous documentez les résultats de la mission d'audit de manière officielle.					
36	Vous proposez des recommandations d'amélioration à la fin de chaque mission d'audit.					
37	Vous participez à l'élaboration des plans d'actions pour la mise en œuvre des recommandations que vous avez préconisées.					
38	Vous communiquez les résultats de la mission d'audit aux parties concernées.					
39	Lors de la communication des résultats de la mission, vous utilisez l'expression suivante : « la mission a été réalisée conformément aux normes internationales pour la pratique professionnelle d'audit interne ».					
40	Vous participez au suivi les résultats de la mise en œuvre des plans d'actions.					
Cinquièmement : portée sur l'intérêt aux processus de contrôle interne, gestion des risques et gouvernance d'entreprise.		Jamais	Rarement	Souvent	Fréquemment	Toujours
41	Vous confirmez que la Direction générale a pris les mesures nécessaires pour la mise en place d'un système pertinent de contrôle interne au sein de l'entreprise.					
42	Vous évaluez l'efficacité du système de contrôle interne en vigueur.					
43	Vous faites part par vos avis pour l'amélioration de l'efficacité du système de contrôle interne en vigueur.					
44	Vous donnez des assurances raisonnables à la direction générale pour un bon déroulement du système de contrôle interne de l'entreprise.					
45	Vous élaborez des rapports périodiques au sujet du système de contrôle interne.					
46	Il existe au sein de votre entreprise des procédures officielles régissant le processus de gestion des risques.					
47	La Direction prend en charge le processus de gestion des risques.					

48	Vous évaluez l'efficacité du processus de gestion des risques.					
49	Vous assistez la Direction générale dans l'identification des risques clés que l'entreprise rencontrerait.					
50	Vous faites part de vos avis pour l'amélioration de l'efficacité du système de gestion des risques dans l'entreprise.					
51	Vous évaluez la pratique des processus de gestion des risques dans l'entreprise en rédigeant des rapports officiels.					
52	Vous débattiez avec la Direction au sujet du seuil de risque acceptable.					
53	Il existe au sein de votre entreprise des procédures officielles régissant le processus de gouvernance.					
54	La structure d'audit de votre entreprise contribue au processus de gouvernance.					
55	Vous accompagnez la direction durant l'évaluation de mise en œuvre des processus de gouvernance.					
56	Vous faites part par vos avis pour l'amélioration du processus de gouvernance.					
57	Vous rédigez des rapports officiels au sujet de la gestion du processus de gouvernance dans l'entreprise.					
Sixièmement : portée sur l'appui des programmes d'assurance et d'amélioration qualité de l'audit interne.		Jamais	Rarement	Souvent	Fréquemment	Toujours
58	Vous disposez un programme d'assurance et d'amélioration qualité au niveau de votre structure d'audit interne.					
59	Le programme d'assurance et d'amélioration de la qualité vous aide dans l'évaluation de l'efficacité de l'activité d'audit interne.					
60	Le programme d'assurance et d'amélioration qualité vous oblige à faire conforme au cadre de référence international des pratiques professionnelles d'audit interne.					
61	Vous procédez des auto-évaluations de vos travaux professionnels en cours au sein du service d'audit interne.					
62	Les travaux du service d'audit interne font l'objet d'évaluation de la part du personnel de l'entreprise.					
63	Au niveau de votre entreprise, il est procédé à des évaluations externes des travaux de l'audit interne de la part de personnes externes (hors entreprise) au moins une fois tous les cinq ans.					

الملاحق

64	les rapports sur le programme d'assurance et d'amélioration qualité doivent être établis, périodiquement, par le service d'audit interne.				
65	Il est procédé à l'identification de tous les non-conformités aux normes internationales d'audit interne au moyen de rapport du programme d'assurance et d'amélioration qualité.				
66	Ces rapports sont communiqués à la Direction générale périodiquement.				

Merci pour votre collaboration.

الملحق (06): قيمة معامل ألفا كرونباخ للعينة التجريبية.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.845	66

الملحق (07): قيمة معامل الارتباط لمحاور الاستمارة (معامل سبيرمان Spearman).

- معامل سبيرمان لبنود محور الرسالة.

Corrélations

			M1	M2	M3	M4	M1M4
Rho de Spearman	M1	Coefficient de corrélation	1.000	.362*	.041	-.037-	.426**
		Sig. (bilatéral)	.	.017	.796	.813	.004
		N	43	43	43	43	43
	M2	Coefficient de corrélation	.362*	1.000	.480**	.489**	.815**
		Sig. (bilatéral)	.017	.	.001	.001	.000
		N	43	43	43	43	43
	M3	Coefficient de corrélation	.041	.480**	1.000	.315*	.587**
		Sig. (bilatéral)	.796	.001	.	.040	.000
		N	43	43	43	43	43
	M4	Coefficient de corrélation	-.037-	.489**	.315*	1.000	.770**
		Sig. (bilatéral)	.813	.001	.040	.	.000
		N	43	43	43	43	43
	M1M4	Coefficient de corrélation	.426**	.815**	.587**	.770**	1.000
		Sig. (bilatéral)	.004	.000	.000	.000	.
		N	43	43	43	43	43

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**.. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

- معامل سبيرمان لبنود محور المبادئ الأساسية.

Corrélations

			P1	P2	P3	P1P3
Rho de Spearman	P1	Coefficient de corrélation	1.000	.328*	.377*	.750**
		Sig. (bilatéral)	.	.032	.013	.000

الملاحق

	N	43	43	43	43
P2	Coefficient de corrélation	.328*	1.000	.556**	.743**
	Sig. (bilatéral)	.032	.	.000	.000
	N	43	43	43	43
P3	Coefficient de corrélation	.377*	.556**	1.000	.797**
	Sig. (bilatéral)	.013	.000	.	.000
	N	43	43	43	43
P1P3	Coefficient de corrélation	.750**	.743**	.797**	1.000
	Sig. (bilatéral)	.000	.000	.000	.
	N	43	43	43	43

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

- معامل سبيرمان لبنود محور أخلاقيات المهنة.

Corrélations

			D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D1D7
Rho de Spearman	D1	Coefficient de corrélation	1.000	.547*	.557*	.012	.090	.426*	.622*	.664*
		Sig. (bilatéral)	.	.000	.000	.937	.567	.004	.000	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43
	D2	Coefficient de corrélation	.547*	1.000	.809*	.275	.445*	.737*	.467*	.826*
		Sig. (bilatéral)	.000	.	.000	.074	.003	.000	.002	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43
	D3	Coefficient de corrélation	.557*	.809*	1.000	.493*	.425*	.548*	.587*	.871*
		Sig. (bilatéral)	.000	.000	.	.001	.005	.000	.000	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43
	D4	Coefficient de corrélation	.012	.275	.493*	1.000	.095	.210	.214	.430*
		Sig. (bilatéral)	.937	.074	.001	.	.545	.177	.169	.004
		N	43	43	43	43	43	43	43	43
	D5	Coefficient de corrélation	.090	.445*	.425*	.095	1.000	.384*	.387*	.559*
		Sig. (bilatéral)	.567	.003	.005	.545	.	.011	.010	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43
	D6	Coefficient de corrélation	.426*	.737*	.548*	.210	.384*	1.000	.615*	.776*
		Sig. (bilatéral)	.004	.000	.000	.177	.011	.	.000	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43
	D7	Coefficient de corrélation	.622*	.467*	.587*	.214	.387*	.615*	1.000	.802*
		Sig. (bilatéral)	.000	.002	.000	.169	.010	.000	.	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43
	D1D7	Coefficient de corrélation	.664*	.826*	.871*	.430*	.559*	.776*	.802*	1.000
		Sig. (bilatéral)	.000	.000	.000	.004	.000	.000	.000	.
		N	43	43	43	43	43	43	43	43

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

- معامل سبيرمان لبنود محور المعايير المهنية (العبارة 15-22)

Corrélations

الملاحق

			N1	N2	N3	N4	N5	N6	N7	N8	N9	N1N2 6
Rho de Spearman	N1	Coefficient de corrélation	1.000	.252	.282	-.101-	-.017-	-.006-	.361 ⁺	.243	.145	.191
		Sig. (bilatéral)	.	.102	.067	.521	.912	.970	.017	.116	.353	.221
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
N2		Coefficient de corrélation	.252	1.000	.516 ^{**}	.136	.240	.185	.383 ⁺	.287	.030	.367 ⁺
		Sig. (bilatéral)	.102	.	.000	.385	.120	.235	.011	.062	.850	.016
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
N3		Coefficient de corrélation	.282	.516 ^{**}	1.000	.041	.630 ^{**}	.508 ^{**}	.191	.232	.101	.419 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	.067	.000	.	.795	.000	.001	.220	.134	.518	.005
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
N4		Coefficient de corrélation	-.101-	.136	.041	1.000	.385 ⁺	.252	-.150-	-.233-	.077	.153
		Sig. (bilatéral)	.521	.385	.795	.	.011	.103	.336	.132	.623	.329
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
N5		Coefficient de corrélation	-.017-	.240	.630 ^{**}	.385 ⁺	1.000	.798 ^{**}	.093	.223	.157	.483 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	.912	.120	.000	.011	.	.000	.552	.150	.315	.001
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
N6		Coefficient de corrélation	-.006-	.185	.508 ^{**}	.252	.798 ^{**}	1.000	.249	.146	.291	.492 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	.970	.235	.001	.103	.000	.	.107	.350	.059	.001
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
N7		Coefficient de corrélation	.361 ⁺	.383 ⁺	.191	-.150-	.093	.249	1.000	.304 ⁺	-.103-	.158
		Sig. (bilatéral)	.017	.011	.220	.336	.552	.107	.	.048	.509	.311
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
N8		Coefficient de corrélation	.243	.287	.232	-.233-	.223	.146	.304 ⁺	1.000	.279	.200
		Sig. (bilatéral)	.116	.062	.134	.132	.150	.350	.048	.	.070	.198
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
N9		Coefficient de corrélation	.145	.030	.101	.077	.157	.291	-.103-	.279	1.000	.476 ^{**}
		Sig. (bilatéral)	.353	.850	.518	.623	.315	.059	.509	.070	.	.001
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43

الملاحق

N1N2 6	Coefficient de corrélation	.191	.367*	.419**	.153	.483**	.492**	.158	.200	.476**	1.000
	Sig. (bilatéral)	.221	.016	.005	.329	.001	.001	.311	.198	.001	.
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

- معامل سبيرمان لبنود محور المعايير المهنية (العبارة 23-31).

Corrélations

			N10	N11	N12	N13	N14	N15	N16	N17	N18	N1N2 6	
Rho de Spearman	N10	Coefficient de corrélation	1.000	.538**	.610**	.583**	.803**	.432**	.644**	.636**	.454**	.813**	
		Sig. (bilatéral)	.	.000	.000	.000	.000	.004	.000	.000	.002	.000	
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
		N11	Coefficient de corrélation	.538**	1.000	.652**	.327*	.541**	.606**	.290	.609**	.207	.476**
		Sig. (bilatéral)	.000	.	.000	.033	.000	.000	.059	.000	.182	.001	
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
		N12	Coefficient de corrélation	.610**	.652**	1.000	.492**	.595**	.602**	.381*	.569**	.588**	.654**
		Sig. (bilatéral)	.000	.000	.	.001	.000	.000	.012	.000	.000	.000	
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
		N13	Coefficient de corrélation	.583**	.327*	.492**	1.000	.573**	.139	.492**	.623**	.560**	.640**
		Sig. (bilatéral)	.000	.033	.001	.	.000	.375	.001	.000	.000	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43		
	N14	Coefficient de corrélation	.803**	.541**	.595**	.573**	1.000	.340*	.625**	.604**	.434**	.862**	
	Sig. (bilatéral)	.000	.000	.000	.000	.	.026	.000	.000	.004	.000		
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43		
	N15	Coefficient de corrélation	.432**	.606**	.602**	.139	.340*	1.000	.259	.514**	.247	.422**	
	Sig. (bilatéral)	.004	.000	.000	.375	.026	.	.094	.000	.110	.005		
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43		
	N16	Coefficient de corrélation	.644**	.290	.381*	.492**	.625**	.259	1.000	.456**	.601**	.797**	
	Sig. (bilatéral)	.000	.059	.012	.001	.000	.094	.	.002	.000	.000		
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43		
	N17	Coefficient de corrélation	.636**	.609**	.569**	.623**	.604**	.514**	.456**	1.000	.469**	.691**	
	Sig. (bilatéral)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.	.002	.000		
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43		
	N18	Coefficient de corrélation	.454**	.207	.588**	.560**	.434**	.247	.601**	.469**	1.000	.608**	
	Sig. (bilatéral)	.002	.182	.000	.000	.004	.110	.000	.002	.	.000		
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43		
	N1N2 6	Coefficient de corrélation	.813**	.476**	.654**	.640**	.862**	.422**	.797**	.691**	.608**	1.000	
	Sig. (bilatéral)	.000	.001	.000	.000	.000	.005	.000	.000	.000	.000	.	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملاحق

- معامل سبيرمان لبنود محور المعايير المهنية (العبارة 32-40).

Corrélations

			N19	N20	N21	N22	N23	N24	N25	N26	N1N26
Rho de Spearman	N19	Coefficient de corrélation	1.000	.496**	.639**	.518**	.318*	.430**	.249	.562**	.473**
		Sig. (bilatéral)	.	.001	.000	.000	.038	.004	.107	.000	.001
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	N20	Coefficient de corrélation	.496**	1.000	.847**	.614**	.507**	.800**	.178	.260	.633**
		Sig. (bilatéral)	.001	.	.000	.000	.001	.000	.254	.092	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	N21	Coefficient de corrélation	.639**	.847**	1.000	.697**	.452**	.672**	.136	.276	.505**
		Sig. (bilatéral)	.000	.000	.	.000	.002	.000	.386	.073	.001
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	N22	Coefficient de corrélation	.518**	.614**	.697**	1.000	.335*	.499**	.183	.203	.351*
		Sig. (bilatéral)	.000	.000	.000	.	.028	.001	.241	.192	.021
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	N23	Coefficient de corrélation	.318*	.507**	.452**	.335*	1.000	.481**	.151	.629**	.593**
		Sig. (bilatéral)	.038	.001	.002	.028	.	.001	.333	.000	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	N24	Coefficient de corrélation	.430**	.800**	.672**	.499**	.481**	1.000	.129	.359*	.715**
		Sig. (bilatéral)	.004	.000	.000	.001	.001	.	.411	.018	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	N25	Coefficient de corrélation	.249	.178	.136	.183	.151	.129	1.000	.220	.264
		Sig. (bilatéral)	.107	.254	.386	.241	.333	.411	.	.157	.087
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	N26	Coefficient de corrélation	.562**	.260	.276	.203	.629**	.359*	.220	1.000	.667**
		Sig. (bilatéral)	.000	.092	.073	.192	.000	.018	.157	.	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	N1N26	Coefficient de corrélation	.473**	.633**	.505**	.351*	.593**	.715**	.264	.667**	1.000
		Sig. (bilatéral)	.001	.000	.001	.021	.000	.000	.087	.000	.
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

- معامل سبيرمان لبنود محور العمليات التشغيلية (العبارة 41-49).

Corrélations

	O1	O2	O3	O4	O5	O6	O7	O8	O9	O1017
--	----	----	----	----	----	----	----	----	----	-------

الملاحق

Rho de Spearman	O1	Coefficient de corrélation	1.000	.134	.066	-.160-	.066	.250	-.008-	.027	.014	.106
		Sig. (bilatéral)	.	.391	.676	.304	.673	.106	.958	.862	.928	.499
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	O2	Coefficient de corrélation	.134	1.000	.729**	.482**	.015	.262	.125	.257	.516**	.398**
		Sig. (bilatéral)	.391	.	.000	.001	.925	.090	.423	.096	.000	.008
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	O3	Coefficient de corrélation	.066	.729**	1.000	.777**	.130	.106	.066	.104	.416**	.397**
		Sig. (bilatéral)	.676	.000	.	.000	.408	.500	.675	.506	.006	.008
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	O4	Coefficient de corrélation	-.160-	.482**	.777**	1.000	.266	.038	.181	.175	.243	.284
	Sig. (bilatéral)	.304	.001	.000	.	.085	.807	.246	.262	.117	.065	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
O5	Coefficient de corrélation	.066	.015	.130	.266	1.000	.373*	.432**	.474**	.016	.607**	
	Sig. (bilatéral)	.673	.925	.408	.085	.	.014	.004	.001	.917	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
O6	Coefficient de corrélation	.250	.262	.106	.038	.373*	1.000	.726**	.642**	.334*	.565**	
	Sig. (bilatéral)	.106	.090	.500	.807	.014	.	.000	.000	.028	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
O7	Coefficient de corrélation	-.008-	.125	.066	.181	.432**	.726**	1.000	.769**	.452**	.638**	
	Sig. (bilatéral)	.958	.423	.675	.246	.004	.000	.	.000	.002	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
O8	Coefficient de corrélation	.027	.257	.104	.175	.474**	.642**	.769**	1.000	.543**	.678**	
	Sig. (bilatéral)	.862	.096	.506	.262	.001	.000	.000	.	.000	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
O9	Coefficient de corrélation	.014	.516**	.416**	.243	.016	.334*	.452**	.543**	1.000	.605**	
	Sig. (bilatéral)	.928	.000	.006	.117	.917	.028	.002	.000	.	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
O10 17	Coefficient de corrélation	.106	.398**	.397**	.284	.607**	.565**	.638**	.678**	.605**	1.000	
	Sig. (bilatéral)	.499	.008	.008	.065	.000	.000	.000	.000	.000	.	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

- معامل سبيرمان لمحور العمليات التشغيلية (العبارة 50-57)

Corrélations

			O10	O11	O12	O13	O14	O15	O16	O17	O101 7
Rho de Spearman	O10	Coefficient de corrélation	1.000	.574**	.453**	.394**	.571**	.522**	.474**	.201	.703**
		Sig. (bilatéral)	.	.000	.002	.009	.000	.000	.001	.197	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	O11	Coefficient de corrélation	.574**	1.000	.667**	.686**	.639**	.614**	.534**	.313*	.823**
	Sig. (bilatéral)	.000	.	.000	.000	.000	.000	.000	.041	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
O12	Coefficient de corrélation	.453**	.667**	1.000	.651**	.520**	.484**	.406**	.181	.712**	
	Sig. (bilatéral)	.002	.000	.	.000	.000	.001	.007	.245	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
O13	Coefficient de corrélation	.394**	.686**	.651**	1.000	.749**	.668**	.650**	.237	.777**	

الملاحق

	Sig. (bilatéral)	.009	.000	.000	.	.000	.000	.000	.126	.000
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
O14	Coefficient de corrélation	.571**	.639**	.520**	.749**	1.000	.914**	.915**	.472**	.868**
	Sig. (bilatéral)	.000	.000	.000	.000	.	.000	.000	.001	.000
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
O15	Coefficient de corrélation	.522**	.614**	.484**	.668**	.914**	1.000	.855**	.396**	.781**
	Sig. (bilatéral)	.000	.000	.001	.000	.000	.	.000	.009	.000
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
O16	Coefficient de corrélation	.474**	.534**	.406**	.650**	.915**	.855**	1.000	.516**	.799**
	Sig. (bilatéral)	.001	.000	.007	.000	.000	.000	.	.000	.000
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
O17	Coefficient de corrélation	.201	.313*	.181	.237	.472**	.396**	.516**	1.000	.453**
	Sig. (bilatéral)	.197	.041	.245	.126	.001	.009	.000	.	.002
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43
O10 17	Coefficient de corrélation	.703**	.823**	.712**	.777**	.868**	.781**	.799**	.453**	1.000
	Sig. (bilatéral)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

- معامل سيرمان لمحور برامج ضمان وتحسين الجودة.

Corrélations

			PAA1	PAA2	PAA3	PAA4	PAA5	PAA6	PAA7	PAA8	PAA9	Paa1P aa9
Rho de Spearman	PAA1	Coefficient de corrélation	1.000	.685**	.546**	.415**	.282	.235	.488**	.497**	.540**	.723**
		Sig. (bilatéral)	.	.000	.000	.006	.066	.129	.001	.001	.000	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	PAA2	Coefficient de corrélation	.685**	1.000	.725**	.239	.303*	.267	.471**	.410**	.495**	.710**
		Sig. (bilatéral)	.000	.	.000	.123	.048	.083	.001	.006	.001	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
	PAA3	Coefficient de corrélation	.546**	.725**	1.000	.468**	.516**	.393**	.626**	.530**	.502**	.811**
		Sig. (bilatéral)	.000	.000	.	.002	.000	.009	.000	.000	.001	.000
		N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
PAA4	Coefficient de corrélation	.415**	.239	.468**	1.000	.431**	.071	.378*	.260	.134	.516**	
	Sig. (bilatéral)	.006	.123	.002	.	.004	.653	.012	.093	.391	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
PAA5	Coefficient de corrélation	.282	.303*	.516**	.431**	1.000	.483**	.491**	.425**	.373*	.647**	
	Sig. (bilatéral)	.066	.048	.000	.004	.	.001	.001	.004	.014	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
PAA6	Coefficient de corrélation	.235	.267	.393**	.071	.483**	1.000	.419**	.402**	.415**	.560**	
	Sig. (bilatéral)	.129	.083	.009	.653	.001	.	.005	.008	.006	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
PAA7	Coefficient de corrélation	.488**	.471**	.626**	.378*	.491**	.419**	1.000	.946**	.818**	.877**	
	Sig. (bilatéral)	.001	.001	.000	.012	.001	.005	.	.000	.000	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
PAA8	Coefficient de corrélation	.497**	.410**	.530**	.260	.425**	.402**	.946**	1.000	.873**	.807**	
	Sig. (bilatéral)	.001	.006	.000	.093	.004	.008	.000	.	.000	.000	
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	
PAA9	Coefficient de corrélation	.540**	.495**	.502**	.134	.373*	.415**	.818**	.873**	1.000	.754**	

الملاحق

	Sig. (bilatéral)	.000	.001	.001	.391	.014	.006	.000	.000	.	.000
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43
Paa1Pa a9	Coefficient de corrélation	.723**	.710**	.811**	.516**	.647**	.560**	.877**	.807**	.754**	1.000
	Sig. (bilatéral)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.
	N	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق (08): معدل الثبات باستعمال معامل التجزئة النصفية Guttman.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.838
		Nombre d'éléments	33 ^a
	Partie 2	Valeur	.877
		Nombre d'éléments	33 ^b
		Nombre total d'éléments	66
Corrélation entre les sous-échelles			.926
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.961
	Longueur inégale		.961
Coefficient de Guttman			.960

a. Les éléments sont : VAR00001, VAR00002, VAR00003, VAR00004, VAR00005, VAR00006, VAR00007, VAR00008, VAR00009, VAR00010, VAR00011, VAR00012, VAR00013, VAR00014, VAR00015, VAR00016, VAR00017, VAR00018, VAR00019, VAR00020, VAR00021, VAR00022, VAR00023, VAR00024, VAR00025, VAR00026, VAR00027, VAR00028, VAR00029, VAR00030, VAR00031, VAR00032, VAR00033.

b. Les éléments sont : VAR00034, VAR00035, VAR00036, VAR00037, VAR00038, VAR00039, VAR00040, VAR00041, VAR00042, VAR00043, VAR00044, VAR00045, VAR00046, VAR00047, VAR00048, VAR00049, VAR00050, VAR00051, VAR00052, VAR00053, VAR00054, VAR00055, VAR00056, VAR00057, VAR00058, VAR00059, VAR00060, VAR00061, VAR00062, VAR00063, VAR00064, VAR00065, VAR00066.

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	123.1860	230.155	15.17086	33 ^a
Partie 2	127.9767	260.309	16.13409	33 ^b
Deux parties	251.1628	943.568	30.71755	66

a. Les éléments sont : VAR00001, VAR00002, VAR00003, VAR00004, VAR00005, VAR00006, VAR00007, VAR00008, VAR00009, VAR00010, VAR00011, VAR00012, VAR00013, VAR00014, VAR00015, VAR00016, VAR00017, VAR00018, VAR00019, VAR00020, VAR00021, VAR00022, VAR00023, VAR00024, VAR00025, VAR00026, VAR00027, VAR00028, VAR00029, VAR00030, VAR00031, VAR00032, VAR00033.

b. Les éléments sont : VAR00034, VAR00035, VAR00036, VAR00037, VAR00038, VAR00039, VAR00040, VAR00041, VAR00042, VAR00043, VAR00044, VAR00045, VAR00046, VAR00047, VAR00048, VAR00049, VAR00050, VAR00051, VAR00052, VAR00053, VAR00054, VAR00055, VAR00056, VAR00057, VAR00058, VAR00059, VAR00060, VAR00061, VAR00062, VAR00063, VAR00064, VAR00065, VAR00066.

الملحق (09): قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحاور استمارة الاستبيان.

- معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول المتعلق برسالة التدقيق الداخلي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.615	4

- معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني المتعلق بالمبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.732	3

- معامل ألفا كرونباخ للمحور الثالث المتعلق بالأخلاقيات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.824	7

- معامل ألفا كرونباخ للمحور الرابع المتعلق بالمعايير المهنية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.871	26

- معامل ألفا كرونباخ للمحور الخامس المتعلق بالعمليات التشغيلية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.906	17

- معامل ألفا كرونباخ للمحور السادس المتعلق ببرامج ضمان وتحسين الجودة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.889	9

- قيمة معامل ألفا كرونباخ لبنود الاستمارة ككل

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments

الملاحق

.927	66
------	----

الملحق (10): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات استمارة الاستبيان.

- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محور رسالة التدقيق.

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
M1M4	.282	43	.032	.797	43	.072

a. Correction de signification de Lilliefors

- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محور مبادئ التدقيق الداخلي.

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
P1P3	.181	43	.058	.816	43	.084

a. Correction de signification de Lilliefors

- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محور أخلاقيات المهنة.

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
D1D7	.194	43	.046	.874	43	.079

a. Correction de signification de Lilliefors

- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محور المعايير المهنية

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
N1N26	.154	43	.062	.957	43	.106

a. Correction de signification de Lilliefors

- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محور العمليات التشغيلية.

Tests de normalité

الملاحق

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
O1O17	.090	43	.200*	.973	43	.409

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محور برامج ضمان وتحسين الجودة.

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
Paa1Paa9	.145	43	.240*	.936	43	.418

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق (11): التكرارات المتعلقة بالمعلومات العامة حول المؤسسات المبحوثة.

- نوع المؤسسة

نوع المؤسسة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide عمومية	31	72.1	72.1	72.1
خاصة	12	27.9	27.9	100.0
Total	43	100.0	100.0	

- القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة

قطاع نشاط المؤسسة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide إنتاجي	31	72.1	72.1	72.1
خدمي	8	18.6	18.6	90.7
تجاري	4	9.3	9.3	100.0
Total	43	100.0	100.0	

الملاحق

الملحق (12): التكرارات المتعلقة بالمعلومات حول مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسات المبحوثة.

- التكرارات المتعلقة بأقدمية مصلحة التدقيق.

أقدمية مصلحة التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5	16	37.2	37.2	37.2
	10-6	16	37.2	37.2	74.4
	أكثر من 10	11	25.6	25.6	100.0
Total		43	100.0	100.0	

- التكرارات المتعلقة بوجود لجنة التدقيق بالمؤسسة.

وجود لجنة تدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	14	32.6	32.6	32.6
	لا	29	67.4	67.4	100.0
Total		43	100.0	100.0	

- التكرارات المتعلقة بالارتباط الوظيفي لمصلحة التدقيق بالمؤسسات المبحوثة.

الارتباط الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	الإدارة العامة	43	100.0	100.0	100.0

- التكرارات المتعلقة بإسناد نشاط التدقيق الداخلي إلى جهات خارجية في المؤسسات المبحوثة.

إسناد التدقيق إلى الخارج

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دائما	1	2.3	2.3	2.3
	أحيانا	5	11.6	11.6	14.0
	نادرا	6	14.0	14.0	27.9
	أبدا	31	72.1	72.1	100.0
Total		43	100.0	100.0	

- تكرارات توضح مختلف إجابات أفراد العينة حول عدد العاملين بمصلحة التدقيق الداخلي

effectif

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

الملاحق

Valide	1.00	14	32.6	32.6	32.6
	2.00	14	32.6	32.6	65.2
	3.00	3	7.0	7.0	72.2
	4.00	2	4.7	4.7	76.9
	5.00	6	14.0	14.0	90.9
	7.00	4	9.1	9.1	100
Total		43	100.0	100.0	

الملحق (13): التكرارات المتعلقة بالمعلومات العامة حول المدققين الداخليين.

- قيم تكرارات المسمى الوظيفي.

المسمى الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدقق داخلي	13	30.2	30.2	30.2
	رئيس مصلحة التدقيق الداخلي	4	9.3	9.3	39.5
	مساعد مدقق داخلي	6	14.0	14.0	53.5
	مسميات أخرى	20	46.5	46.5	100.0
Total		43	100.0	100.0	

- قيم تكرارات المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من جامعي	4	9.3	9.3	9.3
	ليسانس	21	48.8	48.8	58.1
	ماجستير	13	30.2	30.2	88.4
	ماجستير	4	9.3	9.3	97.7
	دكتوراه	1	2.3	2.3	100.0
Total		43	100.0	100.0	

- قيم تكرارات التخصص العلمي.

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مالية	8	18.6	18.6	18.6
	محاسبة	8	18.6	18.6	37.2
	إدارة الاعمال	5	11.6	11.6	48.8
	تدقيق	7	16.3	16.3	65.1

الملاحق

أخرى	15	34.9	34.9	100.0
Total	43	100.0	100.0	

- قيم تكرارات الشهادات المهنية.

الشهادات المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide شهادة مدقق داخلي معتمد	2	4.7	4.7	4.7
شهادة مهنية للتدقيق الداخلي	6	14.0	14.0	18.6
شهادات مهنية أخرى	18	41.9	41.9	60.5
دون شهادة مهنية	17	39.5	39.5	100.0
Total	43	100.0	100.0	

- قيم تكرارات مجالات الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من ثلاث سنوات	13	30.2	30.2	30.2
ما بين 3 و 5 سنوات	15	34.9	34.9	65.1
أكثر من 5 سنوات	15	34.9	34.9	100.0
Total	43	100.0	100.0	

- قيم تكرارات عضوية مفردات العينة في جمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين.

العضوية في الجمعية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide نعم	9	20.9	20.9	20.9
لا	34	79.1	79.1	100.0
Total	43	100.0	100.0	

- قيم تكرارات معرفة الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

معرفة الإطار

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide نعم، على دراية بالإطار	30	69.8	69.8	69.8
لا، ليس على دراية بالإطار	13	30.2	30.2	100.0
Total	43	100.0	100.0	

- قيم تكرارات تطبيق العناصر الإجبارية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

الالتزام بالتوجيهات الإجبارية

الملاحق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دون إجابة	13	30.2	30.2	30.2
	موافق بشدة	3	7.0	7.0	37.2
	موافق	27	62.8	62.8	100.0
Total		43	100.0	100.0	

- قيم تكرارات الاستعانة بالعناصر الموصى بها للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

الاستعانة بالتوجيهات الموصى بها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دون إجابة	14	32.6	32.6	32.6
	موافق بشدة	4	9.3	9.3	41.9
	موافق	21	48.8	48.8	90.7
	غير موافق	4	9.3	9.3	100.0
Total		43	100.0	100.0	

- قيم تكرارات متابعة مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

متابعة مستجدات الإطار

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دون إجابة	14	32.6	32.6	32.6
	موافق بشدة	10	23.3	23.3	55.8
	موافق	17	39.5	39.5	95.3
	غير موافق	2	4.7	4.7	100.0
Total		43	100.0	100.0	

الملحق (14): المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبنود الاستمارة.

- المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبنود الفرضية الأولى

Statistiques

	N		Moyenne	Mode	Ecart type
	Valide	Manquant			
M1	43	0	4.7674	5.00	.57060
M2	43	0	4.3488	5.00	1.08855
M3	43	0	4.6512	5.00	.84187
M4	43	0	4.3023	5.00	.86009

الملاحق

- المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبنود الفرضية الثانية.

Statistiques

	N		Moyenne	Mode	Ecart type
	Valide	Manquant			
P1	43	0	4.2558	5.00	1.07111
P2	43	0	4.3721	5.00	.84581
P3	43	0	4.3488	5.00	.81310

- المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبنود الفرضية الثالثة.

Statistiques

	N		Moyenne	Mode	Ecart type
	Valide	Manquant			
D1	43	0	4.5349	5.00	.70200
D2	43	0	4.3953	5.00	.84908
D3	43	0	4.3721	5.00	.87351
D4	43	0	4.6977	5.00	.55784
D5	43	0	4.6744	5.00	.56572
D6	43	0	4.3721	5.00	.72451
D7	43	0	4.3256	4.00	.64442

- المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبنود الفرضية الرابعة.

Statistiques

	N		Moyenne	Mode	Ecart type
	Valide	Manquant			
N1	43	0	3.9535	4.00	.92462
N2	43	0	4.0698	4.00	.91014
N3	43	0	3.1628	2.00	1.15326
N4	43	0	3.8837	5.00	1.33112
N5	43	0	3.0930	3.00 ^a	1.28756
N6	43	0	3.0465	3.00	1.39648
N7	43	0	3.6977	4.00	1.24470
N8	43	0	4.0698	5.00	.93593
N9	43	0	4.2093	5.00	1.03643
N10	43	0	4.0465	4.00	.87160
N11	43	0	4.3953	5.00	.82056
N12	43	0	4.1163	4.00	.85103
N13	43	0	4.1163	4.00	.87856
N14	43	0	4.0698	5.00	.93593
N15	43	0	4.2791	5.00	.88171

الملاحق

N16	43	0	4.1395	5.00	1.01375
N17	43	0	4.3023	5.00	.80282
N18	43	0	4.3488	5.00	.84187
N19	43	0	4.3721	5.00	.78750
N20	43	0	4.3721	5.00	.87351
N21	43	0	4.4884	5.00	.82728
N22	43	0	4.5116	5.00	.98494
N23	43	0	3.5814	4.00	1.31353
N24	43	0	4.1628	5.00	1.23308
N25	43	0	2.4651	1.00	1.42007
N26	43	0	3.5581	4.00	1.38534

a. Présence de plusieurs modes. La plus petite valeur est affichée.

- المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبنود الفرضية الخامسة.

Statistiques

	N		Moyenne	Mode	Ecart type
	Valide	Manquant			
O1	43	0	4.4186	5.00	.76322
O2	43	0	4.0465	5.00	.95002
O3	43	0	3.8140	4.00	.79450
O4	43	0	3.8605	4.00	.80420
O5	43	0	3.1860	3.00	1.41851
O6	43	0	3.3023	5.00	1.40636
O7	43	0	3.3721	5.00	1.34560
O8	43	0	3.5116	3.00	1.14168
O9	43	0	3.4651	3.00	1.29741
O10	43	0	3.4419	3.00	1.22090
O11	43	0	2.8372	1.00	1.44635
O12	43	0	2.7442	1.00	1.41578
O13	43	0	3.0698	3.00 ^a	1.50231
O14	43	0	3.0465	3.00	1.39648
O15	43	0	3.1628	4.00	1.44635
O16	43	0	3.3023	4.00	1.42319
O17	43	0	2.7209	3.00	1.35094

a. Présence de plusieurs modes. La plus petite valeur est affichée.

- المنوال والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبنود الفرضية السادسة.

Statistiques

	N		Moyenne	Mode	Ecart type
	Valide	Manquant			

الملاحق

PAA1	43	0	3.1163	2.00 ^a	1.38374
PAA2	43	0	3.0698	2.00	1.45398
PAA3	43	0	2.9302	3.00	1.36966
PAA4	43	0	2.7907	1.00	1.47290
PAA5	43	0	2.7674	3.00	1.42824
PAA6	43	0	2.9302	1.00	1.68177
PAA7	43	0	2.8140	1.00	1.54698
PAA8	43	0	2.7442	1.00	1.51332
PAA9	43	0	2.7442	1.00	1.63435

a. Présence de plusieurs modes. La plus petite valeur est affichée.

الملحق (15): نتائج اختبار الفرضيات.

- نتائج اختبار الفرضية الأولى.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
moym1m4	43	4.5174	.58604	.08937

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
moym1m4	16.979	42	.000	1.51744	1.3371	1.6978

- نتائج اختبار الفرضية الثانية.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MoyP1P3	43	4.3256	.73997	.11284

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
MoyP1P3	11.747	42	.000	1.32558	1.0979	1.5533

الملاحق

- نتائج اختبار الفرضية الثالثة.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
moyd1d7	43	4.4817	.49685	.07577

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
moyd1d7	19.556	42	.000	1.48173	1.3288	1.6346

- نتائج اختبار الفرضية الرابعة.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
moyN1N26	43	3.9428	.51372	.07834

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
moyN1N26	12.034	42	.000	.94275	.7847	1.1009

- نتائج اختبار الفرضية الخامسة.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
moyO1O17	43	3.3707	.80066	.12210

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3					
--------------------	--	--	--	--	--

الملاحق

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
moyO1O17	3.003	42	.004	.37073	.1243	.6171

- اختبار الفرضية الفرعية للرقابة الداخلية.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
moycontrole	43	3.8651	.59317	.09046

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
moycontrole	9.564	42	.000	.86512	.6826	1.0477

- اختبار الفرضية الفرعية لإدارة المخاطر.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
moyrisque	43	3.2392	1.02577	.15643

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
moyrisque	1.529	42	.134	.23920	-.0765-	.5549

- اختبار الفرضية الفرعية للحوكمة.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
moygouvernance	43	3.0605	1.20912	.18439

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3					
--------------------	--	--	--	--	--

الملاحق

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
moygouvernance	.328	42	.745	.06047	-.3116-	.4326

- نتائج اختبار الفرضية السادسة.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
moyPAA	43	2.8786	1.09265	.16663

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
moyPAA	-.729-	42	.470	-.12145-	-.4577-	.2148

- نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية.

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
moytotal	43	3.7597	.47620	.07262

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
moytotal	10.461	42	.000	.75969	.6131	.9062

الملاحق

الملحق (16): تحليل التباين الأحادي ANOVA لتأثير متغيرات المراقبة على الاتجاه العام للإجابات على الاستمارة.

- متغير نوع المؤسسة

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.035	1	.035	.151	.699
Intragruppes	9.489	41	.231		
Total	9.524	42			

- متغير قطاع نشاط المؤسسة

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.119	2	.059	.253	.778
Intragruppes	9.405	40	.235		
Total	9.524	42			

- متغير أقدمية مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة .

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.047	2	.024	.100	.905
Intragruppes	9.477	40	.237		
Total	9.524	42			

- متغير وجود لجنة تدقيق

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.119	1	.119	.520	.475
Intragruppes	9.405	41	.229		
Total	9.524	42			

الملاحق

- متغير إسناد نشاط التدقيق

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	.488	3	.163	.702	.557
Intragroupes	9.036	39	.232		
Total	9.524	42			

- متغير عدد العاملين

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1.248	6	.208	.905	.502
Intragroupes	8.276	36	.230		
Total	9.524	42			

- المسمى الوظيفي

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	.289	3	.096	.407	.749
Intragroupes	9.235	39	.237		
Total	9.524	42			

- المؤهل العلمي

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	.659	4	.165	.706	.592
Intragroupes	8.865	38	.233		
Total	9.524	42			

- التخصص العلمي

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.

الملاحق

Intergruppes	.266	4	.067	.273	.893
Intragruppes	9.258	38	.244		
Total	9.524	42			

- متغير الشهادات المهنية

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.568	3	.189	.825	.488
Intragruppes	8.956	39	.230		
Total	9.524	42			

- متغير الخبرة المهنية في مجال التدقيق

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.136	2	.068	.290	.750
Intragruppes	9.388	40	.235		
Total	9.524	42			

- متغير العضوية في جمعية المدققين الجزائريين

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.178	1	.178	.780	.382
Intragruppes	9.346	41	.228		
Total	9.524	42			

- متغير معرفة الإطار المرجعي

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.

الملاحق

Intergruppes	.125	1	.125	.544	.465
Intragruppes	9.399	41	.229		
Total	9.524	42			

- متغير الالتزام بالتوجيهات الإجبارية

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.369	2	.184	.806	.454
Intragruppes	9.155	40	.229		
Total	9.524	42			

- متغير الاسترشاد بالتوجيهات الموصى بها

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.398	3	.133	.567	.640
Intragruppes	9.126	39	.234		
Total	9.524	42			

- متغير متابعة مستجدات الإطار المرجعي

ANOVA

moytotal

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	.415	3	.138	.593	.623
Intragruppes	9.109	39	.234		
Total	9.524	42			

الملخص:

تهدف من وراء هذه الدراسة التعرف على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي بعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف التي تتوافر على أقسام التدقيق الداخلي، وكذلك التعرف على مدى تطبيقها والتزامها بعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، على اعتبار أن هذا الأخير يضمن أفضل الممارسات المطلوبة لمزاولة مهنة التدقيق الداخلي دولياً، ويعزز الثقافة الأخلاقية فيها، ويشكل في حد ذاته أداة لقياس أداء ممارسي المهنة؛ كما يرجع له الفضل في إكساب هذه المهنة الصبغة العالمية. باستعمال أداة الاستبيان، توصلت الدراسة إلى أن أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة تعمل ببعض عناصر الإطار المرجعي وليس كلها. فهي تعمل وفقاً لرسالة التدقيق الداخلي وتلتزم بالمبادئ الأساسية له وتحترم قواعد أخلاقيات المهنة، وتلتزم ببعض المعايير الدولية. وأنها لا تولي اهتماماً بعمليات إدارة المخاطر ولا بممارسات الحوكمة، بل تهتم وبدرجة مقبولة بعملية الرقابة الداخلية فقط، بما يؤكد على أنها لا تمثل للأدوار الحديثة المتوقعة منها. كما توصلنا إلى أن أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة لا تلجأ إطلاقاً إلى برامج ضمان وتحسين الجودة، بما يشير على أنها ليست على دراية بأهمية هذه البرامج في المساعدة على الالتزام المستمر بمتطلبات الإطار المرجعي الدولي.

تؤكد كل هذه النتائج الحاجة إلى تطوير الممارسات المهنية السارية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ووفقاً لما تتطلبه عناصر الإطار المرجعي. كما أكدنا على أن تطوير التدقيق الداخلي في الجزائر مرهون بتشارك جهود كل من المدققين الداخليين وبقية الفاعلين الأساسيين في مجال التدقيق كالإدارات العليا للمؤسسات والجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين والجامعة الجزائرية والحكومة الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي؛ إطار مرجعي دولي؛ تطوير؛ برامج ضمان وتحسين الجودة؛ مؤسسة جزائرية.

Résumé :

L'objectif de la présente étude est de faire le point sur l'état des pratiques professionnelles de l'audit interne en Algérie au regard des exigences du Cadre de Référence International des Pratiques de l'Audit Interne «CRIPP» à travers l'étude des pratiques au sein des entreprises économiques implantées sur le territoire de la wilaya de Sétif.

Le CRIPP englobe les meilleures pratiques nécessaires pour un exercice exemplaire de l'audit interne au niveau international. Il permet de donner plus de confiance aux parties intéressées par la profession et facilite l'amélioration des performances des praticiens de l'audit interne.

L'étude, qui a été réalisée à travers un questionnaire, a permis de conclure que le contenu du CRIPP est partiellement appliqué et respecté. Les meilleures pratiques concernent la mission, les principes et le code de déontologie de l'audit interne. En ce qui concerne les normes, elles ne sont que partiellement respectées. Par rapport aux missions de l'audit interne qui doivent s'intéresser à l'évaluation des risques, la gouvernance et le contrôle interne, seul ce dernier occupe sa place dans les interventions des auditeurs internes, les deux autres sont complètement occultées. Il en est de même pour les programmes d'assurance qualité pour lesquels, les services de l'audit interne ne s'y intéressent pas.

L'étude a permis de faire des recommandations en vue de développer les pratiques sur la base du contenu du CRIPP. A cet effet, il a été recommandé qu'une synergie s'impose par la conjugaison des efforts de toutes les parties prenantes de l'audit interne notamment les professionnels de l'audit interne, les directions générales des entreprises, les associations professionnelles et les pouvoirs publics.

Mots clés : Audit Interne ; Cadre de Référence International, Développement ; Programmes d'assurance qualité ; Entreprise Algérienne.