

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Ferhat Abbas / Sétif 1

Faculté des Sciences Économiques,

Commerciales et des Sciences de Gestion



سطيف 1/جامعة فرحات عباس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

Université Ferhat ABBAS Sétif 1

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم
المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وتدقيق
العنوان:

مساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء
التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر

المشرف:
ا.د. العايب عبد الرحمان

إعداد الطالب:
مدوي سامية

لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
شريقي عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة فرحات عباس سطيف 1	رئيسا
العايب عبد الرحمان	أستاذ التعليم العالي	جامعة فرحات عباس سطيف 1	مشرفا ومقررا
اوصيف لخضر	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	ممتحنا
مزياني نور الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة سكيكدة	ممتحنا
بودبة خالد	أستاذ محاضر قسم "ا"	جامعة فرحات عباس سطيف 1	ممتحنا
سايق نوال	أستاذ محاضر قسم "ا"	جامعة فرحات عباس سطيف 1	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022 - 2023



التشكرات



اول الشكر إلى الله الواحد القهار صاحب الفضل والكرم، له الشكر حتى يرضى وله الشكر بعد الرضا والصلاة والسلام على الرسول صلى الله عليه وسلم.

"وعملا بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم" من لم يشكر الناس لم يشكر الله، أتقدم بكامل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل المشرف على هذه الرسالة الأستاذ الدكتور **عبد الرحمان العايب** الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة طيلة انجاز هذا العمل.

واتقدم بشكري الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة العمل واثرائه.

الشكر الموصول إلى كل المدققين الداخليين على التجاوب مع الموضوع والمساهمة في إتمامه.


وجزيل الشكر الى الأساتذة الذين تحملوا عناء قبولهم تحكيم الاستمارة.





الاهداء




مرت قاطرة البحث بكثير من العوائق، ومع ذلك حاولت ان اتخطاها بثبات بفضل من الله، بذلك اهدي ثمرة عملي المتواضع:


إلى مصدر قوتي وعزيمتي، إلى مصدر فخري وثقتي..... أبي الغالي 

إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها..... أمي الحبيبة 


إلى من اختاره الله لي رفيقا وعونا في الحياة..... زوجي الكريم 

ماسينيسا.

إلى اشقاء روعي وبلسم جروحي..... اخوتي واخواتي الاعزاء 

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل مايملكون، وفي 

اصعدة كثيرة.

إلى كل الذين هم في قلبي ونسيهم قلبي. 

ملخص

هدفت الأطروحة إلى دراسة مساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال معرفة وجهة نظر المدققين الداخليين الجزائريين حول أهمية اللجوء إلى المراقبة الدورية والمراقبة المستمرة والتقييم الخارجي من أجل تحسين أداء التدقيق الداخلي. ومعرفة أثر اعتماد خدمات ضمان الجودة في احترام أخلاقيات المهنة واحترام معايير الصفات وتعزيز العمل بمعايير الأداء. توصلت الدراسة من خلال معالجة استبيان موجه لـ 80 مدقق داخلي على اختلاف مناصبهم، أن مستوى اعتماد خدمات ضمان الجودة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيف، كما أكدت الدراسة على أن خدمات ضمان الجودة تساهم في احترام أخلاقيات المهنة من خلال ضمان سرية ونزاهة المدقق الداخلي وتعزيز موضوعيته وفاعليته و تساهم أيضا في احترام معايير الصفات من خلال تعزيز استقلالية المدقق الداخلي ومهارته وعنايته المهنية. كما تم تأكيد مساهماتها في التزام المدقق الداخلي بمعايير الأداء من خلال تعزيز دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر وتفعيل دوره في ممارسة الحوكمة و تقوية الأنشطة الرقابية بالمؤسسة و تحسين مخرجات التدقيق.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الداخلي، ضمان الجودة، المراقبة الدورية، المراقبة المستمرة، التقييم الخارجي.

Abstract

The thesis aims to study the contribution of quality assurance services to improving the performance of internal auditing in Algerian economic institutions by knowing the viewpoint of Algerian internal auditors on the importance of resorting to periodic monitoring, continuous monitoring and external evaluation in order to improve internal audit performance. And knowing the impact of adopting quality assurance services on respecting the ethics of the profession, respecting the standards of qualities, and enhancing work with performance standards. The study concluded, through processing a questionnaire addressed to 80 internal auditors of different positions, that the level of accreditation of quality assurance services in Algerian economic institutions is weak. It also concluded that quality assurance services contribute to respecting the ethics of the profession by ensuring the confidentiality and integrity of the internal auditor and enhancing its objectivity and effectiveness. It also contributes to respecting the standards of attributes by enhancing the independence, skill and professional care of the internal auditor.

Key words: Internal audit quality, quality assurance, periodic monitoring, continuous monitoring, external evaluation.

Résumé

L'objectif de cette thèse est l'étude de la contribution des services d'assurance de la qualité afin d'améliorer la performance de l'audit interne dans les institutions économiques Algériennes à travers l'exploration de points de vue d'audites internes Algériens en ce qui concerne l'importance d'effectuer la surveillance périodique, la surveillance continue ainsi que l'évaluation externe. Ceci a pour but d'améliorer la performance de l'audit interne, et de savoir l'impact d'adopter des services d'assurance de la qualité sur le respect de l'éthique de profession, le respect des qualités des standards et l'amélioration du travail avec les standards de performance. L'étude a conclu, à travers le traitement d'un questionnaire adressé à 80 auditeurs internes de différents postes, que le niveau d'accréditation des services d'assurance qualité dans les institutions économiques algériennes est faible. Elle a conclu également que les services d'assurance de la qualité contribuent au respect de l'éthique de profession en assurant la confidentialité et l'intégrité de l'audit interne et en améliorant son objectivité et efficacité. Ils contribuent aussi au respect des standards des attributs par l'amélioration de l'indépendance, les compétences ainsi que le soin professionnel de l'audit interne.

Mots clés : Qualité de l'audit interne, assurance qualité, surveillance périodique, surveillance continue, évaluation externe.

فهرس المحتويات

المقدمة..... 1

الفصل الأول: الإطار العام لخدمات ضمان الجودة في نشاط التدقيق الداخلي

تمهيد..... 1

المبحث الأول: مدخل للتدقيق الداخلي..... 2

المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الداخلي..... 2

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي..... 4

المطلب الثالث: خدمات ومجالات تدخل التدقيق الداخلي..... 6

1. خدمات التدقيق الداخلي..... 6

2. مجالات تدخل التدقيق الداخلي..... 7

المطلب الرابع: أهداف نشاط التدقيق الداخلي وأهميته..... 10

1. أهداف نشاط التدقيق الداخلي..... 10

2. أهمية التدقيق الداخلي..... 12

المبحث الثاني: مدخل لخدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي..... 14

المطلب الأول: مفهوم الجودة وضمن الجودة..... 14

1. مفهوم الجودة..... 14

2. مفهوم ضمان الجودة..... 16

المطلب الثاني: خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي..... 17

1. تعريف جودة التدقيق الداخلي..... 17

2. تعريف خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي..... 18

المطلب الثالث: الحاجة إلى خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي..... 21

1. أهمية خدمات ضمان الجودة التدقيق الداخلي..... 21

2. مزايا الاعتماد على خدمات ضمان الجودة..... 22

3. أسلوب عمل خدمات ضمان الجودة..... 22

4. التحديات التي تواجه خدمات ضمان الجودة..... 25

المطلب الرابع: مدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة..... 25

المبحث الثالث: أليات خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي.....	27
المطلب الأول: الإشراف على المهمة.....	27
1. مفهوم الإشراف على المهمة.....	27
2. أهداف الإشراف	30
المطلب الثاني: أعمال التقييم الداخلي.....	31
1. مراقبة المستمرة.....	31
2. مراجعات الدورية.....	39
3. الإرشاد التطبيقي التقييمات الداخلية.....	44
المطلب الثالث: التقييمات الخارجية.....	46
1. مفهوم التقييمات الخارجية.....	46
2. شروط المقيم الخارجي	48
3. أهمية التقييم الخارجي.....	48
4. عناصر التي يشملها التقييم الخارجي.....	49
5. منهجية أعمال تقييم الخارجي.....	50
المطلب الرابع: المعايير المتعلقة بتقارير برنامج ضمان وتحسين الجودة.....	51
الخلاصة.....	54

الفصل الثاني: العوامل المؤثرة على أداء التدقيق الداخلي

تمهيد.....	55
المبحث الأول: العمل بمعايير التدقيق الداخلي.....	56
المطلب الأول: تطور معايير التدقيق الداخلي.....	56
1. تعريف المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي	56
2. مراحل تطور معايير التدقيق الداخلي	57
المطلب الثاني: معايير الصفات.....	59
1. ضرورة حيازة ميثاق التدقيق الداخلي.....	59
2. الاستقلالية والموضوعية.....	63
3. أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.....	73
المطلب الثالث: معايير الأداء.....	76
1. الرقابة الداخلية.....	76

79	إدارة المخاطر
85	الحوكمة
88	المبحث الثاني: كفاءة التدقيق الداخلي
88	المطلب الأول: المعرفة لدى المدققين
88	1. تعريف المعرفة لدى المدققين
89	2. معايير تناولت المعرفة
91	المطلب الثاني: الخبرة
93	المطلب الثالث: التصرف بعناية مهنية
96	المبحث الثالث: قدرة التدقيق على خلق قيمة مضافة
96	المطلب الأول: القيمة المضافة من وجهة التدقيق الداخلي
96	1. مفهوم القيمة المضافة من وجهة التدقيق الداخلي
97	2. عوامل المساعدة لخلق القيمة المضافة في التدقيق الداخلي
99	3. اعتبارات القيمة المضافة
100	المطلب الثاني: جودة تقارير التدقيق الداخلي
100	1. مفهوم جودة تقارير التدقيق الداخلي
101	2. مبادئ التقرير الجيد
102	المطلب الثالث: قابلية تطبيق نتائج التدقيق
108	الخلاصة

الفصل الثالث: علاقة خدمات ضمان الجودة بالعمليات التشغيلية

109	تمهيد
110	المبحث الأول: علاقة الرقابة الداخلية بخدمات ضمان الجودة
110	المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية
110	1. مفهوم الرقابة الداخلية
111	2. أهداف الرقابة الداخلية
112	3. مكونات نظام الرقابة الداخلية
116	4. المبادئ الأساسية لتقويم وتحسين الرقابة الداخلية
119	المطلب الثاني: دور المدقق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية
120	المطلب الثالث: حاجة نظام الرقابة الداخلية لخدمات ضمان الجودة
120	1. الانتقادات موجهة لنظام الرقابة الداخلية

121.....	2. أهمية خدمات ضمان الجودة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.
122.....	المبحث الثاني: علاقة إدارة المخاطر بخدمات ضمان الجودة
122.....	المطلب الأول: ماهية إدارة المخاطر
122.....	1. مفاهيم حول الخطر وإدارة المخاطر
124.....	2. أهمية إدارة المخاطر
125.....	3. أهداف إدارة المخاطر
126.....	4. عناصر الإطار الشامل والفعال لإدارة المخاطر
127.....	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
127.....	1. أشكال مساهمة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر
128.....	2. متطلبات تفعيل دور التدقيق الداخلي في تدقيق المخاطر
129.....	3. العوامل التي تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
129.....	المطلب الثالث: حاجة إدارة المخاطر لخدمات ضمان الجودة
131.....	المبحث الثالث: علاقة الحوكمة بخدمات ضمان الجودة
131.....	المطلب الأول: ماهية الحوكمة
131.....	1. تعريف الحوكمة
133.....	2. أهمية حوكمة الشركات
134.....	3. أطراف الحوكمة
137.....	4. محددات حوكمة الشركات
138.....	المطلب الثاني: جودة أداء الحوكمة واليات تفعيلها
138.....	1. مفهوم جودة حوكمة الشركات
140.....	2. اليات تفعيل نظام حوكمة الشركات
142.....	المطلب الثالث: حاجة الحوكمة لخدمات ضمان الجودة
142.....	1. مشاكل حوكمة الشركات
144.....	2. المتطلبات اللازمة لتحسين ممارسة الحوكمة
145.....	3. أهمية خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي اتجاه عملية الحوكمة
146.....	الخلاصة

الفصل الرابع: مجتمع الدراسة والإطار المنهجي

147.....	تمهيد.....
148.....	المبحث الأول: منهج وأدوات الدراسة.....
148.....	المطلب الأول: منهج وإجراءات الدراسة الميدانية.....
148.....	1. المنهج المستخدم
149.....	2. طرق وأساليب جمع البيانات.....
151.....	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المتعلقة بالدراسة.....
152.....	1. أساليب الإحصاء الوصفي.....
152.....	2. الإحصاء الاستدلالي
154.....	المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة.....
154.....	1. الصدق الظاهري.....
154.....	2. اختبار الثبات العام لأداة الدراسة.....
155.....	المطلب الرابع: عرض المجتمع وعينة الدراسة.....
157.....	المبحث الثاني: خصائص عينة الدراسة.....
157.....	المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب طبيعة الملكية.....
158.....	المطلب الثاني: توزيع أفراد العينة حسب قطاع نشاط المؤسسات المنتمين لها.....
160.....	المطلب الثالث: توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي.....
160.....	1. توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.....
161.....	2. توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي.....
163.....	المطلب الرابع: توزيع مفردات العينة حسب المتغيرات الوظيفية
163.....	1. توزيع العينة حسب طبيعة الوظيفة.....
164.....	2. توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية
166.....	المبحث الثالث: آراء عينة الدراسة.....
166.....	المطلب الأول: آراء عينة الدراسة نحو مدى اعتماد خدمات ضمان الجودة.....
169.....	المطلب الثاني: آراء عينة الدراسة نحو مدى اعتماد على التقييم الذاتي.....
171.....	المطلب الثالث: آراء عينة الدراسة نحو مدى اعتماد على المراقبة المستمرة.....
174.....	المطلب الرابع: آراء عينة الدراسة نحو مدى اعتماد على تقييم الخارجي.....
177.....	خلاصة

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

تمهيد	178
المبحث الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضيات	179
المطلب الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية المتعلقة بالتقييم الذاتي	179
المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الثانية المتعلقة بالمراقبة المستمرة	181
المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية الثالثة المتعلقة بالتقييم الخارجي	183
المبحث الثاني: تحليل توجهات المدققين نحو مساهمة خدمات ضمان الجودة	186
المطلب الأول: تحليل توجهات المدققين الداخليين نحو مدى اعتماد خدمات ضمان الجودة	186
المطلب الثاني: تحليل توجهات المدققين نحو مساهمة خدمات ضمان الجودة في احترام أخلاقيات المهنة	189
المطلب الثالث: تحليل توجهات المدققين نحو مساهمة خدمات ضمان الجودة في احترام معايير الصفات	192
المطلب الرابع: تحليل توجهات المدققين نحو مساهمة خدمات ضمان الجودة في احترام معايير الأداء	194
المبحث الثالث: تحليل نتائج الانحدار لتأثير خدمات ضمان الجودة على تحسين أداء التدقيق الداخلي	198
المطلب الأول: تحليل نتائج الانحدار لتأثير خدمات ضمان الجودة على احترام أخلاقيات المهنة	198
1. تحليل الارتباط بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخاص باحترام أخلاقيات المهنة	198
2. دراسة تباين خط الانحدار	199
المطلب الثاني: تحليل نتائج الانحدار لتأثير خدمات ضمان الجودة على احترام معايير الصفات	200
1. تحليل الارتباط بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخاص باحترام معايير الصفات	200
2. دراسة تباين خط الانحدار	201
المطلب الثالث: تحليل الانحدار لأثر خدمات ضمان الجودة على احترام معايير الأداء	201
1. تحليل الارتباط بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخاص باحترام معايير الأداء	201
2. دراسة تباين خط الانحدار	202
خلاصة	203
الخاتمة	204
قائمة المراجع	211
قائمة الملاحق	222

قائمة المختصرات

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية	المختصر
لجنة المعرفة المشتركة	Common Body Of Knowledge	CBOK
لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة التردواي	Committee of sponsoring of the treadway commission	COSO
المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne	IFACI
معهد المدققين الداخليين	Institut of Internal Auditors	IIA
الإطار الدولي للممارسات المهنية	International Professional Practices Framework.	IPPF
المنظمة الدولية للتقييس	International Organization for Standardization	ISO
دليل التطبيق العملي	Modalité d'application pratique	MPA
إطار الممارسات المهنية	Professional Practices Framework	PPF
بطاقة ضمان الجودة والتحسين	Fiche d'Assurance Qualité et d'Amélioration	FAQA
برنامج ضمان الجودة والتحسين	Quality Assurance and Improvement Program	QAIP

قائمة الاشكال

- الشكل رقم(1) : الإطار العام لعمل برنامج ضمان وتحسين الجودة.....20
- الشكل رقم (2): المراقبة المستمرة حسب عجلة ديمينغ.....38
- الشكل الرقم (3): المراجعة الدورية حسب عجلة ديمينغ.....43
- الشكل الرقم (4): موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للإدارة العليا.....69
- الشكل رقم (5): ارتباط التدقيق الداخلي بالإدارة.....70
- الشكل رقم (6): ارتباط التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق71
- الشكل رقم (7): عوامل المؤثرة على أداء التدقيق الداخلي.....92
- الشكل رقم (8): مكونات نظام الرقابة الداخلية.....112
- الشكل رقم (9): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.....134
- الشكل رقم (10): محددات حوكمة الشركات.....137
- الشكل رقم (11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة الملكية.....158
- الشكل رقم (12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب قطاع نشاط المؤسسة.....159
- الشكل رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.....161
- الشكل رقم (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص.....162
- الشكل رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة الوظيفة.....164
- الشكل رقم (16): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.....165
- الشكل رقم (17): متوسطات إجابات الأفراد.....168
- الشكل رقم (18): متوسطات إجابات الأفراد.....171
- الشكل رقم (19): متوسطات إجابات الأفراد.....173
- الشكل رقم (20): متوسطات إجابات الأفراد.....176

قائمة الجداول

- الجدول رقم (1): توجهات اراء الباحثين والمهتمين بالجودة.....16
- الجدول رقم (2): بطاقة الوصف لأعمال المراقبة المستمرة.....36
- الجدول رقم (3): بطاقة الوصف لأعمال المراجعة الدورية.....41
- الجدول رقم (4): أعمال تقييم الخارجي.....50
- الجدول رقم (5): مراحل تطور الإطار الدولي الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.....58
- الجدول رقم (6):العناصر الأساسية لميثاق التدقيق الداخلي.....60
- الجدول رقم (7): لائحة المعايير التي عالجت الاستقلالية والموضوعية.....65
- الجدول رقم (8): أكثر الأنشطة إضافة للقيمة.....98
- الجدول رقم (9): مساهمة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر.....127
- الجدول رقم (10): تصنيف اليات تفعيل الحوكمة.....141
- الجدول رقم (11): قيمة معامل الثبات العام Alpha Cronbach.....155
- الجدول رقم (12): احصائيات توزيع الاستبيان.....156
- الجدول رقم (13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة الملكية.....157
- الجدول رقم (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب قطاع النشاط.....158
- الجدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.....160
- الجدول رقم (16): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص.....162
- الجدول رقم (17): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة الوظيفة.....163
- الجدول رقم (18): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.....165
- الجدول رقم (19) : تحليل نتائج البعد الخاص ببعد الاعتماد على خدمات ضمان الجودة.....166
- الجدول رقم (20) : تحليل نتائج البعد الخاص ببعدالتقييم الذاتي.....169
- الجدول رقم (21): تحليل نتائج البعد الخاص ببعد المراقبة المستمرة.....171
- الجدول رقم (22): تحليل نتائج البعد الخاص ببعد التقييم الخارجي.....174
- الجدول رقم (23): عرض النتائج الخاصة بتحليل بنود الفرضية الأولى المتعلقة بالتقييم الذاتي.....179
- الجدول رقم (24): عرض النتائج الخاصة بتحليل بنود الفرضية الثانية المتعلقة بالمراقبة المستمرة.....182
- الجدول رقم (25): عرض النتائج الخاصة بتحليل بنود الفرضية الثالثة المتعلقة بالتقييم الخارجي.....184
- الجدول رقم (26): عرض النتائج الخاصة بتحليل البيانات المتعلقة بمدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة.....187
- الجدول رقم (27): عرض نتائج تحليل بنود الفرضية الرابعة المتعلقة باحترام أخلاقيات المهنة.....189
- الجدول رقم (28): عرض نتائج تحليل بنود الفرضية الخامسة المتعلقة باحترام معايير الصفقات.....192
- الجدول رقم (29): عرض نتائج تحليل بنود الفرضية السادسة المتعلقة باحترام معايير الأداء.....194
- الجدول رقم (30): معامل الارتباط بين بعدي خدمات ضمان الجودة واحترام أخلاقيات المهنة.....199
- الجدول رقم (31): تباين خط الانحدار بين خدمات ضمان الجودة واحترام أخلاقيات المهنة.....199
- الجدول رقم (32): معامل الارتباط بين بعدي خدمات ضمان الجودة واحترام معايير الصفقات.....200
- الجدول رقم (33): تباين خط الانحدار بين خدمات ضمان الجودة واحترام معايير الصفقات.....201
- الجدول رقم (34): معامل الارتباط بين بعدي خدمات ضمان الجودة واحترام معايير الأداء.....202
- الجدول رقم (35): تباين خط الانحدار بين خدمات ضمان الجودة واحترام معايير الأداء.....202



المقدمة



مقدمة

يتصدر مفهوم جودة مهنة التدقيق قمة اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي، بسبب المشاكل والأضرار التي توصلت إليها المؤسسات، الناتجة عن إهمال المدققين وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية وبسبب بعض العوامل التي تؤثر على مهنة التدقيق.

وعليه سعت المؤسسات إلى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تحسين أداء أقسام التدقيق الداخلي عملاً بما جاء بها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي.

لتحقيق ذلك يجب أن يكون هناك عمليات تقييم مستمرة لعمل أقسام التدقيق الداخلي وسياسته وبرامجه. يمكن أن يقوم بدور رقابة الجودة إدارة مستقلة داخل قسم التدقيق الداخلي، تكون مهمته إدارة وضبط الجودة عن طريق إنشاء ومتابعة برنامج الجودة، أو عن طريق التقييم الذاتي. كما يمكن أن تتم عملية رقابة الجودة عن طريق التقييم الخارجي للتدقيق الداخلي.

اللجوء إلى خدمات ضمان الجودة سيخلق الحرص لدى المدققين الداخليين أثناء تنفيذ المهام مما يؤدي إلى القيام بعملهم بجودة عالية نظراً لمعرفةهم بأن عملهم سوف يخضع للتقييم، مما سيساهم في تحسين أداء وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية.

الإشكالية

على ضوء الأهمية التي يتضمنها الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر؟
للتعمق في هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل اللجوء إلى المراجعة الدورية يساعد على تحسين أداء التدقيق الداخلي؟

- هل اللجوء إلى المراقبة المستمرة يساعد على تحسين أداء التدقيق الداخلي؟
- هل اللجوء إلى التقييم الخارجي يساهم في تحسين أداء التدقيق الداخلي؟
- هل يوجد أثر لمساهمة خدمات ضمان الجودة على احترام أخلاقيات المهنة؟
- هل يوجد أثر لمساهمة خدمات ضمان الجودة على احترام معايير الصفات؟
- هل يوجد أثر لمساهمة خدمات ضمان الجودة على تحسين العمل بمعايير الأداء؟

الفرضيات

من أجل الإجابة على الإشكالية أعلاه سيتم صياغة ستة فرضيات رئيسية:

- ✓ **الفرضية الأولى:** من وجهة نظر المدققين الداخليين الجزائريين، اللجوء إلى التقييم الذاتي يساعد على تحسين أداء التدقيق الداخلي.
- ✓ **الفرضية الثانية:** من وجهة نظر المدققين الداخليين الجزائريين، اللجوء إلى التقييم الداخلي يساعد على تحسين أداء التدقيق الداخلي.
- ✓ **الفرضية الثالثة:** من وجهة نظر المدققين الداخليين الجزائريين، اللجوء إلى التقييم الخارجي يساهم في تحسين أداء التدقيق الداخلي.
- ✓ **الفرضية الرابعة:** يوجد أثر لمساهمة خدمات ضمان الجودة على احترام أخلاقيات المهنة.
- ✓ **الفرضية الخامسة:** يوجد أثر لمساهمة خدمات ضمان الجودة على احترام معايير الصفات.
- ✓ **الفرضية السادسة:** يوجد أثر لمساهمة خدمات ضمان الجودة على تحسين العمل بمعايير الأداء.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة كونها تعتبر لبنة من اللبنة الاقتصادية المساعدة على تطوير دور التدقيق الداخلي، وذلك من خلال العمل على تطبيق المعايير التي تعود إلى تقديم خدمات أفضل في إطار ضمان الجودة، مما سيساعد المؤسسات الاقتصادية على زيادة فعالية التدقيق الداخلي.

كما أنها فرصة لتشجيع أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة للائتمثال للأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي المتمثلة في: الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر والحوكمة.

أهداف الدراسة

يهدف البحث إلى:

- إبراز أهمية خدمات ضمان الجودة في تطوير نشاط التدقيق الداخلي، وتحقيق القيمة المضافة؛
- توعية أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية خدمات ضمان الجودة في تحسين معايير الصفات المرتبطة بالمدقق الداخلي؛
- توعية أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية خدمات ضمان الجودة في تعزيز أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي؛
- توعية أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي؛
- تقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لمساعدة المؤسسات الاقتصادية في زيادة فعالية وكفاءة التدقيق

الداخلي؛

منهج الدراسة

بالنسبة لمنهج الدراسة، ونظرا لطبيعة الموضوع والأهداف المرجوة منه، فقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي ، لتناول مشكلة الدراسة من كل جوانبها، بالاعتماد على وسائل جمع المعلومات التالية:

- الكتب العلمية بمختلف اللغات؛
- المقالات المنشورة في المجالات العلمية؛
- المداخلات في الملتقيات ذات الاختصاص؛
- مواقع الانترنت؛

أما في الجانب الميداني للدراسة، فتم الاعتماد في جمع البيانات والمعلومات من مصادرها الأولية من خلال تصميم استبيان، لاختبار فرضيات الدراسة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذلك باعتماد على المقابلة المباشرة مع بعض الإطارات المستجوبين.

هيكل الدراسة

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بجميع الجوانب المهمة المرتبطة به، وكذا بلوغ الأهداف التي تم صياغتها في بداية الدراسة والإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، سيتم تقسيم الدراسة إلى خمسة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصلين تطبيين كما يلي:

تتناول الفصل الأول الإطار العام لخدمات ضمان الجودة من خلال التطرق لتعريف التدقيق الداخلي، مهام ومجالات التدقيق الداخلي، التعريف بجودة التدقيق الداخلي وخدمات ضمان الجودة والتركيز على النيات خدمات ضمان الجودة.

أما الفصل الثاني فتتطرق للعوامل المؤثرة على أداء التدقيق الداخلي من خلال التطرق لمعايير الأداء ومعايير الصفات كما تتطرق لعوامل المساعدة لخلق القيمة المضافة في التدقيق الداخلي.

في حين عالج الفصل الثالث حاجة خطوط الدفاع الثلاثة لخدمات ضمان الجودة من خلال عرض مفهومهم، أهدافهم، مبادئهم، كما تناول أهمية خدمات ضمان الجودة في تقوية الرقابة الداخلية وتعزيز إدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة.

خصص الفصل الرابع لدراسة المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية، ودراسة خصائص الإطارات المستجوبين وخصائص المؤسسات الاقتصادية المدروسة. وأما الفصل الخامس فخصص لتحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة.

الدراسات السابقة

تمثل الدراسات السابقة نقطة البداية لأي باحث، حيث تقيد النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، والفجوات العلمية التي لم تغطها بعد في توجيه البحوث المستقبلية. بالعودة إلى عنوان الأطروحة المتمثل في مساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، لا توجد دراسة تناولت الموضوع بالطريقة التي عالجناها حسب علم الباحثة، لكن توجد بعض دراسات تناولت الموضوع بطريقة مختلفة أو تناولت أحد المتغيرات وعليه سنقوم بعرضها:

1. سمير كامل محمد عيسى، تحت عنوان "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين

جودة حوكمة الشركات-مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، المجلد 45،

الاسكندرية، 2008.

تمحورت إشكالية هذا البحث حول مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، وقد هدفت الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وتأثير جودة وظيفة المراجعة الداخلية على جودة حوكمة الشركات في مصر. خلصت الدراسة إلى أن هناك وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاثة (مديري أقسام المراجعة الداخلية، رؤساء لجان المراجعة، وشركاء المراجعة) على أن زيادة أهلية المراجعين الداخليين تكون من خلال زيادة كل من المستوى التعليمي، مستوى

الخبرة المهنية، ومستوى التدريب والتأهيل مما يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كما تكون زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال مما يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة. كما أن تحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية يكون من خلال وجود خطة ملائمة للمراجعة بالموارد اللازمة، وفحص الجودة يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كما أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة الشركات يتحقق من خلال تبادل المعلومات الكافية والملائمة فيما بينهم، مما ينعكس في النهاية وبصورة إيجابية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

2. لخضر أوصيف، في أطروحة تحت عنوان " نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة

الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات-دراسة عينة لشركات مساهمة

SPA "مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية في 2017. تمحورت الإشكالية حول

أي مدى يمكن أن يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة على شركات المساهمة

الجزائرية. من بين الأهداف التي سعت إلى معالجتها هي إبراز أهمية الالتزام بتطبيق قواعد السلوك

المهني ومعايير التدقيق الداخلي في تحقيق جودة نشاط التدقيق الداخلي، الوقوف على طبيعة العلاقة

بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في ظل المعيار (2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي).

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن لا بد من تحقيق التعاون والتكامل بين قسم التدقيق الداخلي

والتدقيق الخارجي، لأن الأهداف والمقاصد مشتركة. تهدف عملية مراجعة ضمان جودة التدقيق

الداخلي إلى التأكد من تنفيذ مراجعة شاملة وفقا لمعايير التدقيق الداخلي كما يركز التقييم الداخلي

لجودة التدقيق الداخلي بشركات المساهمة على القيام بتقييم داخلي للقسم عن طريق اختيار عينة من

مهام التدقيق التي تم تنفيذها لمطابقتها مع المعايير والإجراءات المعتمدة للتأكد من جودة عمل التدقيق

ومستوى الالتزام بالسياسات المعتمدة داخل القسم ودليل التدقيق الداخلي.

3. العايب عبد الرحمان، دراسة تحت عنوان "آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة والمتطلبات الجديدة للمهنة، مقال منشور في 2017 بمجلة Global Journal of Economics and Business. تمحورت الإشكالية حول كيف يمكن تحسين نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر حتى يصبح أداة فعالة في يد المسيرين من أجل تحسين سير العمليات والتحكم في الأداء العام للمؤسسات الاقتصادية؟ وقد هدفت الدراسة إلى رفع العزلة عن نشاط التدقيق الداخلي ودمجها ضمن الأنشطة الأساسية والإستراتيجية للمؤسسة ورد الاعتبار لها. خلصت هذه الدراسة أن من أسباب ضعف نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر هو قلة الاهتمام به من طرف المؤسسات الاقتصادية ونقص المجالات ومراكز التكوين التي تهتم به و بطئ القوانين والتشريعات ذات الصلة بتنظيم وهيكلية المؤسسات الاقتصادية. بالتالي، من أجل رد الاعتبار لهذا النشاط يجب الاستعانة بآليات أخرى تجبر من خلالها كل المتعاملين الاقتصاديين العموميين على الإفصاح على نتائج نشاطهم ليس فقط على شكل قوائم مالية مصادق عليها من طرف المراجعين القانونيين بل أيضا على شكل تقارير دورية يوضح ويبين فيها كل مسير الإجراءات التي لجأ إليها من أجل التوصل إلى مستويات الأداء التي حققها وتخصيص دورات تدريبية لفائدة رؤساء مجالس إدارة المؤسسات الاقتصادية يكون موضوعها الأساسي التعريف بوظائف القيادة الحديثة ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق القيادة السليمة والفعالة للمؤسسة.

الدراسات الأجنبية

1. دراسة Priscilla A.B et al. تحت عنوان **Usage of Internal Auditing by Companies the United States and select European Countries in Managerial Auditing Journal**، المجلد 24، العدد 09.

تمحورت الإشكالية حول مدى تطبيق المعايير المهنية للتدقيق الداخلي في عينة من المؤسسات المتواجدة في الو.م.أ وبعض دول الأوروبية (بلجيكا، إيطاليا، نيوزلندا، المملكة المتحدة و إيرلندا) والتي تتبع في عضويتها إلى معهد المدققين الداخليين.

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار الفروق حول درجة التطبيق والالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي في عينة من المؤسسات التي تتوافر بها أقسام التدقيق الداخلي.

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 وتحسن 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 بمعايير 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.

2. دراسة Nonna Martinov Bennie&Dominic S.BSoh الاسترالية تحت عنوان **The**

internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness

» **and evaluation** المنشورة بمجلة *Managerial Auditing Journal* المنشورة سنة 2011.

تمحورت الإشكالية حول استنباط تصورات الجهات الفاعلة في مجال حوكمة الشركات فيما يتعلق بالدور الحديث للتدقيق الداخلي، وكذلك فعاليته من حيث التصميم والقياس والتقييم في أستراليا. هدفت الدراسة إلى تقديم رؤى تخص أدوار ومسؤوليات التدقيق الداخلي في الشركات و العوامل الضرورية لضمان فعاليتها. توصلت الدراسة إلى وجود توسع كبير في نشاط التدقيق الداخلي ومع ذلك يتطلب الأمر إعادة التركيز على

دور هذا النشاط مما يجعل منه أكثر فعالية بما يتماشى مع توقعات أصحاب المصلحة والعمل على اشباع متطلباتها.

3. دراسة Abir Sakka, Riadh Manita تحت عنوان **les Comportements de l'audit** Français مجلة Montpellier, revue Comptabilité économie et société, المنشورة سنة 2011.

تمحورت إشكالية البحث حول مدى تأثير سلوكيات الجهات الخاضعة للتدقيق على جودة التدقيق، وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد سلوكيات جهات المدقق عليها (الخاضعة للتدقيق) وتأثيرها على جودة التدقيق، حيث تم إجراء 41 مقابلة مع مدراء المحاسبة والمالية في شركات فرنسية، خلصت الدراسة إلى تحديد 12 سلوكا يمكن أن تحد من مهارات واستقلالية المدقق.

4. دراسة Mohammad Abdolmohammadi, Giuseppe D'onza, Gerrit Sarrens تحت عنوان **"Etude Comparative de la maturité de l'audit interne"**، تقرير منشور من طرف The IIA Reach Foundation المنشورة سنة 2016.

تمحورت الإشكالية حول مستوى نضج أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تقييم نضج أقسام التدقيق الداخلي ودوره في تطوير استراتيجيات المؤسسة وسد الفجوات المتوقعة لأقسام التدقيق الداخلي. كما تم اقتراح بعض المؤشرات المساعدة في قياس نضج أقسام التدقيق الداخلي. خلصت هذه الدراسة إلى أن أهم المؤشرات التي تقيس نضج أقسام التدقيق تتمثل في:

- مدى توافق الخطة مع إستراتيجية المؤسسة ودرجة مرونتها؛
- تقييم المخاطر؛
- مهارة وكفاءة المدققين الداخليين؛
- المراقبة المستمرة لأعمال التدقيق الداخلي؛

- الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات ؛
- الاعتماد على برنامج ضمان وتحسين جودة خدمات التدقيق ؛

5. دراسة The Global internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK) تحت عنوان "The Value Of Quality Assurance and Improvement Programs" تقرير منشور من طرف The IIA Reach Foundation المنشورة سنة 2015.

تمحورت الاشكالية حول واقع تطبيق برنامج ضمان وتحسين الجودة ودوره في إضافة القيمة. تم إجراء هذه الدراسة على أكثر من 1000 مدقق داخلي في 46 دولة حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل الرئيسية لتنفيذ برنامج ضمان وتحسين الجودة بنجاح وإبلاغ مزاياه إلى لجان ومجالس التدقيق الداخلي. خلصت الدراسة إلى أن ما يقرب من 60% من المشاركين في الاستطلاع يشيرون إلى أن لديهم برنامج ضمان الجودة QAIP في مكانه أو أنهم سينفذون واحدًا في غضون 12 شهرًا. كما خلصت إلى أن QAIPs الخاصة بهم يضيف قيمة لمؤسساتهم من خلال زيادة فهم الإدارة للمخاطر، دعم تنفيذ استراتيجية المنظمة واكتشاف أعمال الاحتيال، كما أن QAIPs يضيف قيمة لأنشطة التدقيق الداخلي من خلال تحديد المجالات ونقاط الضعف للتحسين، توثيق وتقييم أداء العمليات الحرجة، تعزيز احترافية المدققين الداخليين ومهاراتهم المتخصصة ومن التحديات التي تعيق تطبيق QAIP هي: التكلفة المالية، نقص الموظفين، زيادة البيروقراطية وزيادة عبئ العمل الورقي.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

لقد ركزت الدراسات السابقة على عدة جوانب من الموضوع، سواء في جزءه الأول المتعلق بخدمات ضمان الجودة، أو جزءه الثاني المتعلق بتحسين أداء التدقيق الداخلي، فمن الدراسات من اهتمت بواقع خدمات ضمان الجودة في المؤسسات الاقتصادية وفي بيئات اقتصادية مختلفة، ومنها من حاولت معرفة مستوى نضج أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، كما تناولت دراسات أخرى عوامل و آليات تحسين أنشطة التدقيق الداخلي، إلا أن دراستنا حاولت معرفة مختلف طرق تقييم أقسام التدقيق الداخلي وفق معايير الممارسة

المهنية، ومعرفة أثر اعتمادها في تحسين أداء الصفات المرتبطة بالمدقق الداخلي؛ وتعزيز أخلاقيات المهنة و تحسين أداء أنشطة التدقيق الداخلي.

حدود الدراسة

✓ الحدود الزمانية

يرتبط مضمون ونتائج هذه الدراسة بالزمن الذي أجريت فيه (2016_2021).

✓ الحدود المكانية

تم إجراء هذه الدراسة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الموجودة في حدود التراب الوطني الجزائري والتي تتوفر بها أقسام التدقيق الداخلي.

✓ الحدود البشرية

تستند هذه الدراسة على آراء المدققين الداخليين الذين يعملون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

✓ الحدود الموضوعية

تندرج حدود هذه الدراسة ضمن موضوع خدمات ضمان الجودة، وهي من أهم المواضيع المعاصرة والتي تساهم في الرفع من كفاءة وفعالية أنشطة التدقيق الداخلي باستخدام طرق تقييم أنشطة التدقيق الداخلي التي نصت عليها الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية.

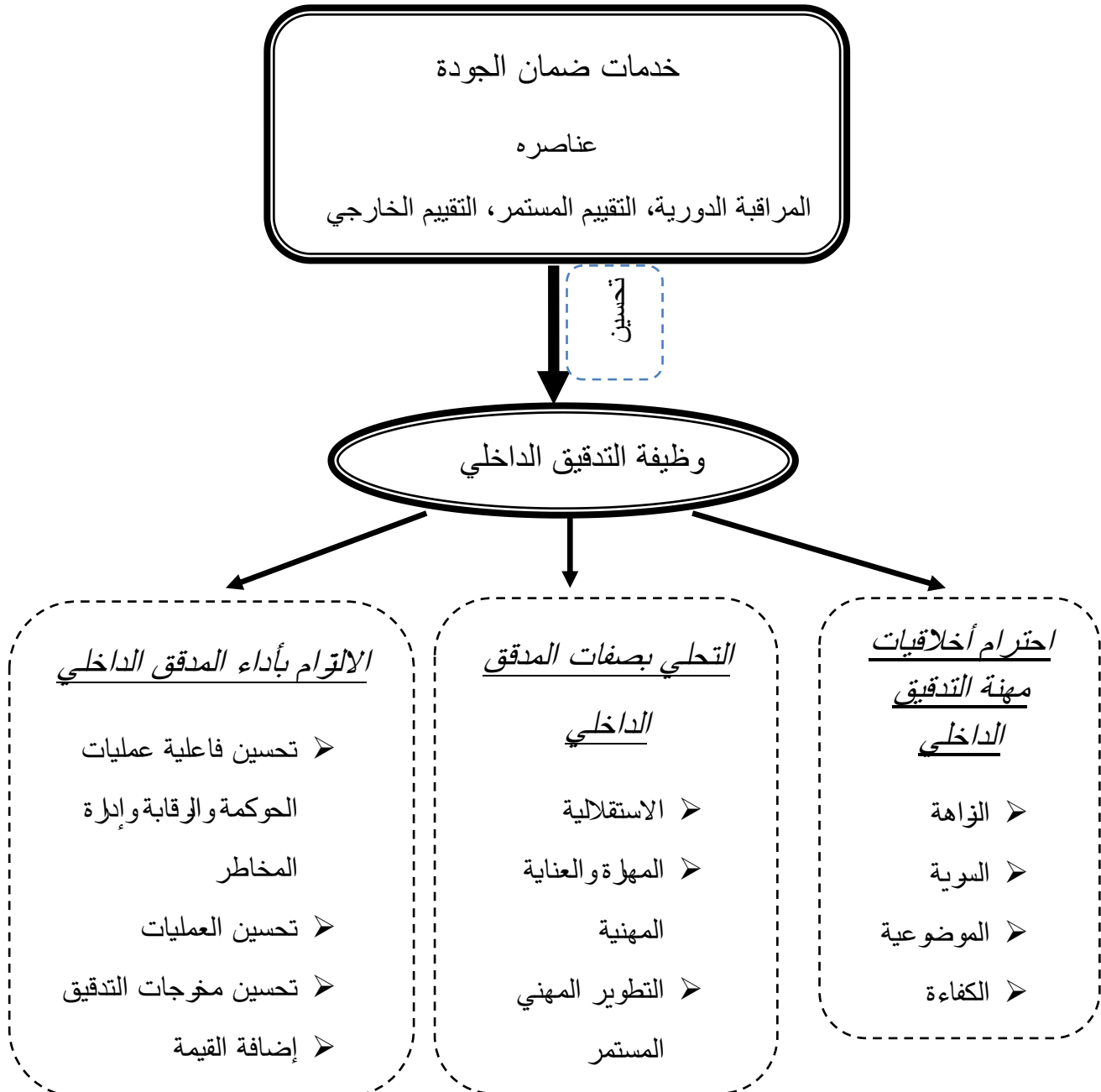
أسباب اختيار الموضوع

- تصحيح الاعتقاد السائد على أن مهنة التدقيق الداخلي تهتم فقط بتعقب الأخطاء وإنزال العقوبات.
- الحاجة إلى تطوير وتنويع آليات الرقابة في المؤسسات الجزائرية، واستخدامها بالشكل الذي يتماشى مع التطبيقات والممارسة الدولية.

- محاولة جادة بتحسيس أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية بأهمية اللجوء إلى خدمات ضمان خاصة مع الأهمية المتزايدة التي يحظى بها التدقيق الداخلي في الآونة الأخيرة.
- قلة المواضيع التي تعالج برامج ضمان وتحسين الجودة.

نموذج الدراسة

حتى يتم استغلال الدراسة بشكل عملي وفعال سيتم اقتراح النموذج التالي والذي يترجم العلاقات بين المتغيرات الدراسة ويفسر طريقة بناء فرضياته.





الفصل الأول: الإطار العام لخدمات ضمان الجودة



تمهيد

لقد تطور مفهوم التدقيق الداخلي مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية حيث كان ينظر إليه على أنه وظيفة رقابية تمارس في المؤسسات. ومع مرور الوقت تغيرت النظرة إليه وقد ازدادت الحاجة إلى خدماته، حيث أصبح من الضروري للمؤسسة الاعتماد على نشاط الداخلي وهذا نظرا للدور الذي يلعبه في دعم إدارة المخاطر للمؤسسة وتقييم مسار الحوكمة وتعزيز عمليات الرقابة فضلا عن تقديم خدمات استشارية وتأكيدية، وهو بذلك سيساعد على خلق قيمة مضافة وحتى يتييسر للتدقيق الداخلي لعب الدور الفعال المنتظر منه داخل المؤسسة، قام معهد المدققين الداخليين بوضع معايير خاصة بضمان جودة الخدمات التي يقدمها، كما قام بوضع الاليات التي تسمح بتطبيق هذه المعايير.

وتتجسد أهمية خدمات ضمان الجودة في دورها في تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، ودورها في تحسين فعالية عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر، وإجراءات الرقابة. وهذا ما نحاول الوقوف عليه في هذا الفصل والذي نتطرق فيه إلى مايلي:

المبحث الأول: مدخل لتدقيق الداخلي

المبحث الثاني: خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: أليات تطبيق خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي

المبحث الأول: مدخل لتدقيق الداخلي

لقي التدقيق الداخلي اهتماما كبيرا من طرف المؤسسات، نتيجة مساهمته في حماية الممتلكات واكتشافه للتلاعبات التي يمكن حدوثها وكذا اكتشاف المخاطر التي قد تهدد المؤسسة، حيث يساهم التدقيق في الرفع من فعالية التسيير وإضفاء الثقة على المعلومات التي تنشرها المؤسسات والتي تساعد في ترشيد قرارات أصحاب المصالح، نظرا لأهميته عرف التدقيق الداخلي عدة تطورات مست كلاً من مفهومه، أهدافه، أنواعه، خدماته وقد تم استعراض ذلك من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الداخلي

لقد ظهر التدقيق الداخلي بشكل متأخر كثيرا عن التدقيق الخارجي، فالمتتبع لنشأة التدقيق الداخلي يلاحظ أنه ظهر نتيجة الحاجة إليه. فلقد ظهرت الحاجة في بداية الأمر إلى من يراجع العمليات المالية داخليا في التنظيمات المختلفة استجابة لبعض العوامل التي تمثلت في كبر حجم التنظيمات، وحدوث كثير من حالات الفشل والتعثر، الناتجة عن ضعف نظم الرقابة، سوء التعامل مع المخاطر، وعدم الالتزام بالإفصاح الكافي من قبل المؤسسات¹. في عام 1941 تم نشر كتاب عن التدقيق الداخلي بعنوان "التدقيق الداخلي الحديث Internal Modern Auditing"، وتأسيس معهد المدققين الداخليين Auditors Internal of Institute ، ويعتبر هذين الحدثين بمثابة علامة على نشأة التدقيق الداخلي كمهنة².

وعام 1947، أصدر معهد المدققين الداخليين نشرة مسؤوليات المدقق الداخلي التي تحدد طبيعة التدقيق الداخلي وأهدافه، ومسؤوليات المدقق الداخلي، وقد أصدر هذا المعهد عدة نشرات منذ عام 1947 ، وحتى

1 عصمت أنور صحصاح، اتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر، 2014، ص 149 .

2 أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة الأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 9.

الآن، إلا أنها غير ملزمة قانونياً، بعكس التوصيات والمعايير التي تصدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بالنسبة لأعضاء المعهد¹.

وفي عام 1957، تم إصدار بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي الذي شهد توسعاً كبيراً في خدماته لتشمل العديد من الخدمات، مثل مراجعة وتقييم السلامة، الكفاية، وتطبيق المحاسبة، المالية، وضوابط التشغيل، التحقق من مدى الامتثال للسياسات والخطط والإجراءات المعمول بها، و تقييم جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات الموكلة. وقد تم إدراك الحاجة إلى التدقيق الداخلي في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا منذ وقت طويل، ففي الولايات المتحدة وعقب تعرض عدد من الشركات الأمريكية للفشل والإفلاس حلّ قانون عام 1977، شركات المساهمة ضرورة وجود نظم رقابية داخلية ملائمة².

وعلى العموم، هناك العديد من العوامل التي أدت وساعدت في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي نذكر منها مايلي³:

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين المنفذين للعمل؛
- ظهور شركات المساهمة وحاجة المساهمين إلى ضمانات لسلامة استثمار أموالهم وصحة وعدالة بيانات القوائم والحسابات الختامية المنشورة؛
- إهتمام الإدارة بنتائج الأداء أولاً والعمل على متابعتها، نظراً لتعدد العمليات الإنتاجية وتطور الأساليب التكنولوجية؛

1 حمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 217 .

2 Olga Savčuk, **Internal audit efficiency evaluation principles**, Journal of Business Economics and Management, Vol 8, No 4, 2007, p 276.

3 - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار النموذجية، صيدا، بيروت، لبنان، 2011، ص 148-149.

- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة اضطر الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة إلى التأكد من سلامة استعمال السلطات المفوضة وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها؛
- إهتمام الإدارة بنتائج الأعمال وعدالة القوائم والبيانات؛
- إنتشار اللامركزية في الإدارة وما ترتب عليها من توزيع للمسؤوليات؛
- إزدياد عدد المستفيدين من الجهات الخارجية للمشروع للمعلومات والمطلوب توزيعها على أصحاب المصالح؛
- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير، ولأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة نظم التدقيق الداخلي؛
- الفضائح المالية والانهيارات التي حصلت في الكثير من الشركات؛
- قيام بعض البورصات باشتراط وظيفة التدقيق الداخلي

المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي، ويعود ذلك إلى التطورات العديدة التي يشهدها النشاط وأهدافها فقد واكب هذه التطورات تطور آخر في مفهومها، ومن بين أهم التعاريف التي أعطيت للتدقيق الداخلي مايلي:

1. نشاط تقييمي داخل المؤسسة لخدمة إدارتها، وتقوم بها إدارة داخل المؤسسة تسمى إدارة التدقيق الداخلي

ومجالها عمليات ونظم معلومات وأنشطة وأقسام المشروع ككل¹.

1 شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص121.

2. نشاط توكيدي استشاري وموضوعي مصمم لإضافة قيمة المنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (الحوكمة).¹

3. نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة، إدارة مخاطر والرقابة.²

تتشارك التعاريف المذكورة أعلاه فيما يلي:

- هو نشاط.
- هو نشاط توكيدي استشاري.
- هو نشاط مستقل وموضوعي.
- هو نشاط يهدف إلى تقييم عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر.
- هو نشاط يهدف إلى خلق قيمة مضافة.

1 خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة IIA، دار النشر والتوزيع الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص33.

² The institute of internal auditors, **Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne**, 2017, p1.

المطلب الثالث: خدمات ومجالات تدخل التدقيق الداخلي

نستعرض من خلال هذا المطلب خدمات التدقيق الداخلي ومجالاته.

1. خدمات التدقيق الداخلي

تتمثل خدمات التدقيق الداخلي فيما يلي¹:

أ. **خدمات التأكيدية:** والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل واستنتاجات تخص

العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق

الداخلي، ويوجد بشكل عام ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد وهي:

• الشخص أو المجموعة المشاركة مباشرة في العملية.

• الشخص أو المجموعة القائمة بالتقييم (المدقق الداخلي).

• الشخص أو المجموعة المستخدمة للتقييم (المستخدم).

ب. **خدمات استشارية:** التي هي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناء على الطلب الخاص لعميل المهمة،

حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل. وتشتمل الخدمات الاستشارية

عموما على طرفين هما:

• الشخص أو المجموعة الذي يقدم الخدمة (المدقق الداخلي)

• الشخص أو المجموعة التي تبحث عن وتتسلم النصيحة، عميل المهمة (صاحب العمل

المطلوب).

ينصح بهذا النوع من الخدمات لكونه يوفر تشكيلة من المزايا المتمثلة في²:

• عرض التوجيهات الخاصة بفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

1 خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق الذكر، ص36.

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, France, 2015, P07.

- 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.

2. مجالات تدخل التدقيق الداخلي

حسب المعيار 2220 يجب أن يكون نطاق التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة منها، كما يجب أن يشمل نطاق مهمة التدقيق دراسة الأنظمة والوثائق والسجلات ذات الصلة والأفراد المعنيين بها والممتلكات المادية والمتصلة بها، بما في ذلك التي تكون تحت سيطرة جهات أخرى¹.

يتم تقسيم مجال تدخل التدقيق الداخلي حسب طبيعة التدقيق الداخلي (أهدافه) وحسب الجهة المعنية:

أ. حسب طبيعة التدقيق الداخلي أو أهدافه: ينقسم إلى:

- **تدقيق المطابقة:** يختص بتدقيق المطابقة بالتقيد بالقواعد المعبر عنها في القوانين واللوائح المطبقة، والتمسك بالسياسات والإجراءات الداخلية².

حيث يشمل تدقيق المطابقة المجالات التالية³:

- ✓ التحقق من أن العمليات المالية قد تمت كما يجب أن تكون.
- ✓ تحديد ما إذا كانت اللوائح والتعليمات المالية والإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين والنظم الموضوعة قد تم الالتزام بها، والعمل على أساسها، وعدم مخالفتها أو الخروج عليها.
- ✓ تحديد ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية قد أعدت بصورة موضوعية، وتعرض البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة.

¹ جمعية المدققين الداخليين، "IIA"، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، الصادرة في أكتوبر 2017، ص 22.

² كشاط منى، بالرقى تيجاني، الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، مجلة الرؤى الاقتصادية، الجزائر، المجلد 7، العدد 2، 2020، ص 320.

³ Renard J., *Theorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, d'organisation Eyrolles, Paris, 2010, p 47.

✓ التحقق من أن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة تعبر تعبيراً صادقاً عن النتيجة الحقيقية لنشاط المشروع، وأن الميزانية العمومية تعبر تعبيراً صادقاً عن المركز المالي الحقيقي للمشروع.

✓ التحقق من مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف فيما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي، من حيث الدورات المستندية والمحاسبية اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة.

فهو بذلك يشمل تحديد الإجراءات والقوانين والقواعد سارية المفعول في المؤسسة، والتأكد من مدى تطبيق المؤسسة لها.

• **تدقيق الفعالية:** في هذا المستوى من التدقيق يتم الاعتماد على معيار "الوصول إلى الأهداف المسطرة أي أنجز أحسن الأعمال، بذلك يهدف مبدأ الفعالية إلى تحقيق أهداف محددة وثابتة والوصول للنتائج المرغوبة¹.

لم يبق التدقيق مجرد التأكد من المطابقة للقوانين والقواعد والمعايير، بل يجب أن يضمن أن الإجراءات الموضوعية مطابقة للمرجع لكن خاصة بما يسمح بتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً من طرف المؤسسة². كما أن 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. أما عندما يقوم بتدقيق الفاعلية فهو يتولى التأكد من الاستخدام العقلاني والأمثل لموارد المؤسسة بما يخدم تحقيق الأهداف الموضوعية³.

¹ Jacques . R, Op. Cit., p. 10.

² Élisabeth .B, **Audit interne : enjeux et pratiques à l'international**, Groupe Eyrolles, Paris, 2007, p. 22.

³ Manuel d'audit de la performance. **Cour des comptes européenne**, 2015.P21.

- **التدقيق الاستراتيجي:** يعرف التدقيق الاستراتيجي بأنه عملية تقييم القرارات والخطط طويلة الأجل، بناء على البيانات والمعلومات عن الآثار المستقبلية في ضوء علاقتها بالبيئة الداخلية للشركة من جهة والبيئة الخارجية من جهة أخرى ومدى تكيف الشركة مع محيطها¹.
- **التدقيق الإدارة:** يهدف هذا نوع من التدقيق الداخلي إلى التأكد من أن الوسائل الإدارية المطبقة من طرف الإدارة ملائمة لتحقيق أهدافها المسطرة، فهو يعمل على مراقبة الاختيارات، القرارات وقياسها، كما أنه يلفت انتباه الإدارة العليا للمخاطر التي تهددها ودرجة تأثيرها، وتحليل السياسات والاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة².

2. حسب الجهة المعنية

إن تصنيف حسب الجهة المعنية يتعلق بمختلف وظائف المؤسسة، وعليه بقدر ما يوجد من وظائف داخل المؤسسة يوجد تدقيق. وعليه يمكن تقسيمه إلى:

- **التدقيق المالي:** يعرف على أنه الشكل القديم للتدقيق فهو يهتم بمتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها محاسبياً و مستندياً، و ما يتعلق بها من قوائم و تقارير، و الهدف الرئيسي منه إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة و التي تم تطبيقها بطريقة مماثلة³.

¹ أحمد حلمي، *جمعة لاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث: الداخلي-الحكومي-الإداري-الخاص*، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 123.

² صالح محمد يزيد، *واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في شركات الجزائرية دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات*، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات الادارية والاقتصادية، فلسطين، المجلد 2، العدد 2، 2016، ص 274.

³ Elisabeth.B, Op. Cit, p19-20.

- **التدقيق الاجتماعي:** هو التدقيق المطبق على التسيير والخاص بعلاقات الأفراد والجماعات داخل المنظمات وكذلك علاقات هؤلاء بالأطراف ذات المصلحة الداخلية والخارجية¹.
- **التدقيق الجودة:** جاء تعريفه في مواصفة ISO 19011 إصدار والخاص بتدقيق أنظمة الإدارة المطابقة لمواصفات الإيزو على أنه "عملية نظامية مستقلة وموثقة، تسمح بالحصول على الأدلة وتقييمها بطريقة موضوعية، بغية التعرف على مدى الالتزام بمعايير التدقيق².

المطلب الرابع: أهداف نشاط التدقيق الداخلي وأهميته

نستعرض من خلال هذا المطلب أهداف نشاط التدقيق الداخلي وأهميته.

1. أهداف نشاط التدقيق الداخلي

- لقد انحصر هدف التدقيق الداخلي في المراحل الأولى على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ونتيجة لتطور الزمن، فقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي، وأصبحت أهدافها تتلخص فيمايلي³:
- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية التشغيلية.
 - تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى.
 - التحقق من اتباع الاجراءات والسياسات الداخلية والسياسات واللوائح والقوانين الخارجية.
 - مقابلة المعايير الموضوعية.
 - الاستخدام الكفاءوالفعال للموارد.
 - مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفاعلية.

1 بومدين بروال وسلمى براكنة، مشاركة المدقق الخارجي في عملية التدقيق الاجتماعي لتحقيق متطلبات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بولاية باتنة، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، الجزائر، المجلد 05، العدد 2، 2020، ص 110.

² INTERNATIONAL STANDARD ISO19011, **Guidelines for auditing management systems**, third edition, 2018, p6.

3 محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، السكندرية، مصر، 2014، ص 310.

هذا إضافة إلى¹:

- تحليل وتقييم مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة.
- إدارة المخاطر وعمليات الرقابة.
- صياغة توصيات لتحسين فعالية المؤسسة.
- تقديم تقارير بانتظام عن إجراءات ونشاطات المؤسسات للتمكن من تصحيح الانحرافات المكتشفة.
- ضمان الامتثال للأنظمة والقوانين المعمول بها.
- ومنه فإن أهداف التدقيق الداخلي مساعدة الإدارة على قيام بوظائفها على أكمل وجه من خلال²:
- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات إجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل في المؤسسة والتحقق من تطبيقاتها.
- التأكد من الالتزام الإدارات والدوائر في المؤسسة، خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة في المؤسسة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
- التأكد من صحة البيانات المالية وغير المالية ذات العلاقة، ومدى الاعتماد عليها، من خلال مراجعة وفحص العمليات، ودراسة الضبط الداخلي، وتقييم إدارة المخاطر، وتدقيق البيانات المالية
- تدقيق إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في المؤسسة.

¹ Mohammed.B. et al., L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comtes, Les cahiers du MECAS, N 12, 2016, p 185.

² ناظم حسن عبد السيد، دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها -دراسة ميدانية في معمل اسمنت طاسلوجة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 07، العدد 26، 2021، ص 158.

- إعداد تقارير مفصلة دورية، على الأقل فصلية أو نصف سنوية بأعمال وبنتيجة التدقيق ورفعها إلى سلطة تنفيذية، مثلا في الشركات المساهمة، لجنة التدقيق أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة، ونسخة منها إلى الإدارة العليا ممثلة بالمدير العام في المؤسسة.

وعليه يمكن حصر أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:

- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر
- تقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية
- تقييم وتحسين فعالية التحكم المؤسسي
- المساهمة في خلق قيمة مضافة للمؤسسة، والذي يعتبر هدفا أساسيا.

2. أهمية التدقيق الداخلي

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي مع التطورات التي مست أنشطة المؤسسة وتعقيدها، حيث تتمثل أهمية التدقيق الداخلي فيما يلي¹:

- مقدرته على إضافة القيمة، حيث أن قيام التدقيق بالدور الاستشاري والتأميني يهدف أساسا لخلق القيمة للمؤسسة، وهذه الأخيرة لن تتم إلا من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة وتحسين الاجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر للمستويات المقبولة.
- يوفر الرقابة الفعالة التي تساعد الإدارة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على الممتلكات وأصول المؤسسة، كما أنه وسيلة يعتمد عليها المدقق الخارجي في أعماله، كما أنه من أهم الليات التحكم المؤسسي.

¹ Mu'azu Saidu Badara Siti Zabedah Saidin, **The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations**, International Journal Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol 3, No 3, 2013, p 329.

• تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في كونه تأكيدي يطمئن الإدارة بأن المخاطر المحيطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، كما أنه نشاط استشاري يزود الإدارة بالتحليلات والدراسات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وهو نشاط مستقل وموضوعي في أداء الأعمال الموكلة إليه، ويعمل على خفض التكاليف واكتشاف الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلي على تقديم التوصيات التي من شأنها تحسين العمل.

• تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه يمثل رقابة فعالة، تساعد المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكاتها وأصولها، إضافة إلى أنه يعتبر أذن المدقق الخارجي، وأهم اليات الحوكمة لذلك فقد ظهرت وتطورت وازدادت أهميته نتيجة لتطافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيمايلي¹:

✓ تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين.

✓ ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها، وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.

✓ الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي، وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات، وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.

1 ادم حديدي، دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية-دراسة ميدانية-،مجلة دفاقر اقتصادية، الجزائر، مجلد 07، العدد 01، 2016، ص05.

- ✓ حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير، وللتأكد من ذلك، لابد من سلامة نظام التدقيق الداخلي. فمسؤولية حماية أموال المؤسسة ومنع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على عاتق الإدارة، ولكي تخلي الإدارة نفسها من مسؤولية، عليها توفير نظام سليم للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها، وكذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها، وحتى لا تتراكم أثارها.
- ✓ انتهاج أسلوب اللامركزية واضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات للإدارات الفرعية بالمؤسسة.

المبحث الثاني: مدخل لخدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي

سنعرض من خلال هذا المبحث مختلف العناصر التي تمكننا من فهم خدمات ضمان الجودة وآلياتها.

المطلب الأول: مفهوم الجودة وضمان الجودة

1. مفهوم الجودة

مصطلح الجودة في أصل اللغة يعني الجيد ينقض الرديء، ويقال أجاد فلان في عمله وأجود وأستجاد وعده جيدا وأجاد الشيء يجوده إي صار جيدا¹. إن الاهتمام الكبير في مجال الجودة الذي شهده العصر الحديث أدى إلى تطور مفهوم الجودة بشكل لا يمكن معه تقديم تعريف مشترك ومنتق عليه للجودة ومن خلال مراجعة الأدبيات لموضوع الجودة سوف يتم استعراض بعض من التعارف التي تعكس آراء الباحثين من جهة والمدخل الذي يتم النظر من خلاله للجودة من جهة أخرى.

1 الطائي وآخرون، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 55.

عرفها (Evanse) "هي الملائمة للاستخدام وهذا يعني إن جودة المنتج أو الخدمة يجب تحقق متطلبات الزبون وتوقعاته"¹.

كما عرفها (Crosby) بأنها "المطابقة مع المتطلبات وأكد بأنها تنشأ من الوقاية وليس من التصحيح وبأنه يمكن قياس مدى تحقيق الجودة من خلال كلف عدم المطابقة"².

وعرفها (Taguchi) "انه تعبير عن مقدار الخسارة التي يمكن تفاديها والتي قد يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه"³.

وعرفها معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي (AQFI) بأنها "أداء العمل بشكل صحيح من المرة الأولى، مع الاعتماد على تقويم الزبون في معرفة مدى تحسن الأداء"⁴

ومع ذلك، فإن التعاريف الذي يقع عليه التوافق، هذا الذي جاءت به المنظمة العالمية للقياس والذي تضمنته المواصفة القياسية إيزو 9000 الذي يركز على ضرورة الاهتمام بالمتطلبات الظاهرية التي يرغب في ملاحظتها في السلع والخدمات فضلا عن المنافع المتحققة من استخدام هذه السلع بمايلي حاجاته الغنيمة ويقرها حالته خدمة أو سلعة موجهة لتلبية حاجات المستعملين.⁵

ومن الاستعراض أعلاه لمفاهيم الجودة يتضح الاختلاف الواضح في تعريف الجودة مما يتطلب من الوحدات الاقتصادية أن تضع أهدافها بتصميم الجودة وتكاليف الحصول على المستوى المعين لهذه الجودة، ويمكن توضيح اتجاهات التعاريف السابقة من خلال الجدول الآتي:

1 محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية، عمان، 2005، ص 07.

2 عواطف إبراهيم الحداد، إدارة الجودة الشاملة، دار الفكر الموزوعون والناشرون، عمان، الأردن، 2009، ص 23.

3 محمد عبد الوهاب العزاوي، نفس المرجع، 07.

⁴ Owen, Gohn, **ISO Publishes advice for the small business on implementing ISO 9001– 2000**, Management Systems No.3, 2002, p 2.

⁵ Alain .C, **gestion de production, les éditions d'organisation**, 11 Emme tirage, paris, 2001, p 319.

الجدول رقم (1): توجهات آراء الباحثين والمهتمين بالجودة

المصدر	النظرة إلى الجودة
Crosby	المطابقة مع المتطلبات (التأكيد على كلف عدم المطابقة)
Evanse	هي الملائمة للاستخدام (المتطلبات وتوقعات الزبون)
Taguchi	تقادي الخسارة عن المنتجات المعابه
Goetsch & Davis	حالة ديناميكية تتعلق بالمنتجات والخدمات والأنشطة والبيئة
المنظمة الدولية للتقييس (ISO)	إشباع الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية للزبون

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التعاريف السابقة

2. مفهوم ضمان الجودة

يهتم ضمان الجودة بكيفية تحقيق الجودة من طرف المؤسسة، وقد تم تعريفه كمايلي:

- تصميم وتنفيذ نظام يتضمن إجراءات للتأكد من الوفاء بمتطلبات الجودة¹.
 - جميع الأنشطة المنهجية المخطط لها، المطبقة ضمن نظام الجودة، ويتم اثباتها عند الحاجة، لتوفير الثقة الكافية بأن المؤسسة قادرة على تلبية متطلبات الجودة، وأن ضمان الجودة يعتمد على الوقاية أو منع حدوث العيوب بدلا من الكشف عنها، ويركز على الحاجة إلى تطبيق أساليب ضبط موثوقة على الأنشطة المنفذة في جميع مراحل الإنتاج².
 - مجموعة النشاطات المنتظمة والمطبقة ذات طابع وقائي، تساهم في تحقيق منتج ذو جودة عالية مع التحقق أن المنتج يتوافق مع توقعات العميل³.
- نلاحظ من خلال التعاريف أن ضمان الجودة هو عبارة على مجموعة من الاجراءات المتخذة من أجل تأكيد الاستجابة لمتطلبات الجودة والاستمرار في تحسينها.

¹ عبد المغني هشام، "أثر الجودة والاعتماد على تطوير وتحسين المؤسسات التعليمية"، المؤتمر السنوي السابع: أثر الجودة والاعتماد في التعليم، المملكي المغربية، 07 و08 ديسمبر 2015، ص 02.

² Sally-Anne. P, **Internal Audit Quality: developing a quality assurance and improvement program**, published by John Wiley & Sons, USA, 2014, p.16

³ شرقي خليل، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء مؤسسات التعليم العالي - دراسة آراء عينة من الأساتذة في كليات الاقتصادية بالجامعات الجزائرية، رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016، ص27.

المطلب الثاني: خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي

للتعمق في مفهوم خدمات ضمان الجودة سنتطرق للعناصر التالية:

1. تعريف جودة التدقيق الداخلي

أصبح موضوع جودة التدقيق الداخلي محط الأنظار وذلك لأن التدقيق الداخلي يلعب دورا مهما في بقاء الشركة الاقتصادية وانجازها لعملها وفي العملية التنظيمية، فمعظم الشركات تظهر اهتماما بآراء المدققين الداخليين عند قيام المدققين بإبداء الرأي وإعطاء التوجيه إلى مختلف المستويات الإدارية، فالتدقيق الداخلي ذو الجودة العالية سيساعد الشركة على تحقيق أهدافها، وتحسين المسؤولية العامة للموظفين، وتحسين الثقة في التقارير المالية.

قد حدد معهد المدققين الداخليين من خلال نشرات التأكيد أربع مكونات هامة للمحافظة على جودة التدقيق الداخلي في الشركات وهي (1) الالتزام بميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي (2) تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بما يتفق مع معايير التدقيق الداخلي (3) العمل على متابعة التطوير المهني للمدققين الداخليين بشكل مستمر (4) العمل على متابعة التحسين المستمر في ممارسات وأساليب التدقيق الداخلي. 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 المعايير¹.

كما عرفت أيضا جودة التدقيق الداخلي هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولا عاما، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية². وتعرف أيضا على أنها "تتطلب جودة التدقيق الداخلي إيجاد مقارنة نظامية مهيكلية

1 زريقات قاسم محمد، أثر دليل الحوكمة المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني في تحسين جودة التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية، الجملة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد 07، العدد 02، 2011، ص 210.

2 Pashaki.M, & Kheradyar.M, An Investigation into the Effects of Audit Quality on Accounting Conservatism in Companies Listed in Tahrán Stock Exchange, International Letters of Social and Humanistic Sciences, 2015, P 109.

من طرف المهنيين وتعكس درجة التوافق بين أفضل الأشخاص وأفضل الأنظمة والرغبة في الامتياز، وترتبط بمدى إجبارية الاستجابة لتوقعات الأطراف ذات المصلحة وبين إبدائه العناية المهنية اللازمة على الالتزام بأخلاقيات المهنة وبالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي¹.

وتتحدد جودة التدقيق الداخلي من خلال موضوعية واستقلالية المدققين الداخليين، الخبرة، العناية المهنية، ومن خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضا كبر حجم إدارة التدقيق الداخلي وعدد المدققين².

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 إبدائه العناية المهنية اللازمة على الالتزام بأخلاقيات المهنة وبالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

2. تعريف خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي

خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي هي عبارة عن برنامج للرقابة النوعية، وبرنامج التحسين حيث يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي، ويراقب فاعليته بشكل مستمر، يجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق الداخلي، لإضافة قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها، ويوفر التوكيد بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير، وأخلاقيات المهنة، ويتضمن كذلك البرنامج تقييم كفاءة وفاعلية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين فيه³. ومن المعايير التي تتناول تأكيد الجودة هي⁴:

¹ 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).

² يخلف صفية، سايح جبورعلي، متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات، مجلة بحوث الإدارة، المجلد 01، العدد 02، 2019، ص 90.

³ **International audit Quality Assessment Framework**, published by HM Treasury, UK, May 2013. Folder Found on: www.hm-treasury.gov.uk (retrieved on April16, 2019).

⁴ المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، جمعية المدققين الداخليين «IIA»، الصادرة في أكتوبر 2010، تم مراجعتها في أكتوبر 2012، ص 10 متوفر على الموقع.

<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf>

المعيار 1300 برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

المعيار 1310 متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة

المعيار 1311: أعمال التقييم الداخلي

المعيار 1312: أعمال التقييم الخارجي

المعيار 1320: إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج التأكيد وتحسين الجودة.

المعيار 1321: استخدام تعبير " تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي".

المعيار 1322: الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير.

كما يعرف خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي على أنه أداة مفتاحية لصيانة جودة عمليات التدقيق الداخلي

تطويرها وتنفيذ ذلك في إطار نضج عمليات التدقيق الداخلي، بغية تحقيق الأغراض التالية¹:

- تقييم مدى مطابقة للمعايير المهنية ولقواعد أخلاقيات المهنة.

- تقدير فعالية وفاعلية التدقيق الداخلي.

- التعريف بفرص تحسين التدقيق الداخلي.

وينبغي عند إعداد برامج ضمان وتحسين الجودة الالتزام بمايلي²:

- 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.

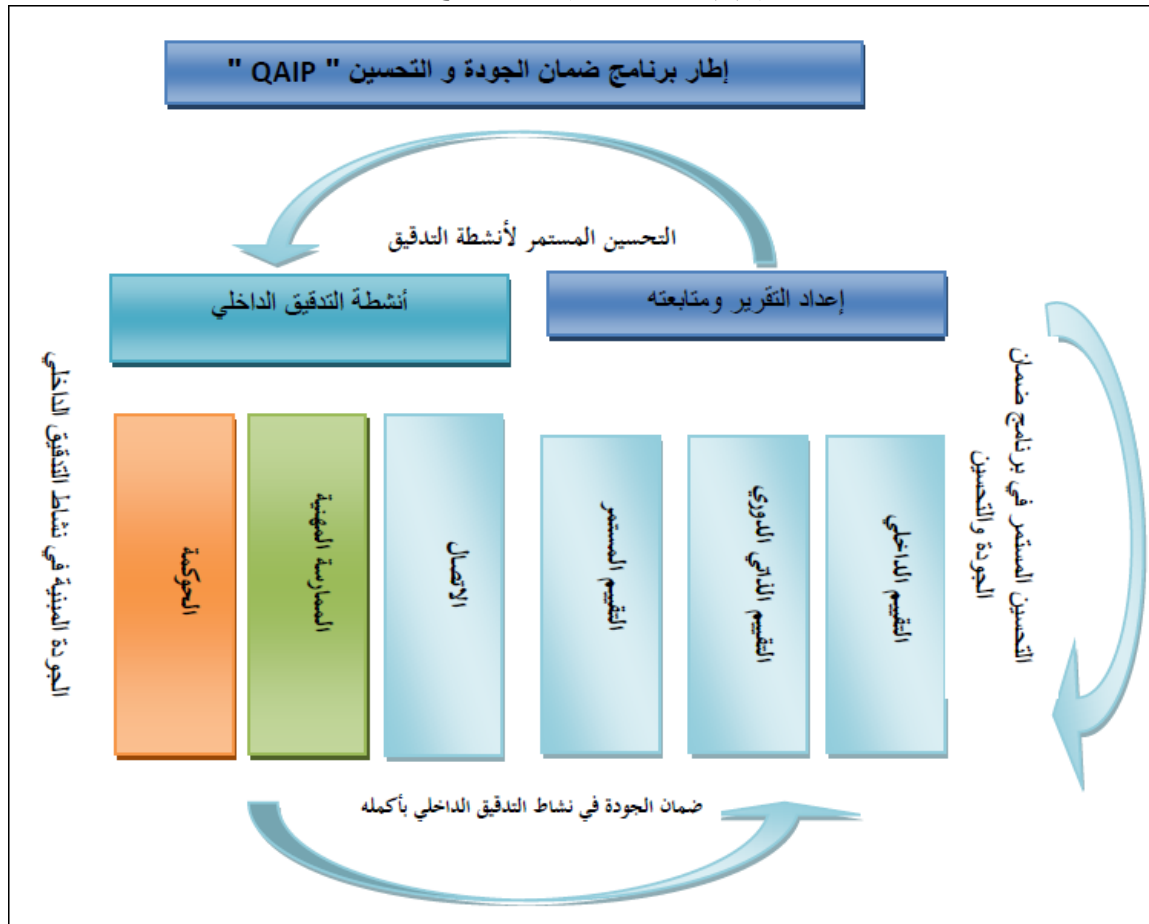
¹ European Commission, "Quality Assurance for internal Audit", discussion paper, published by Public Internal Control, US, 2014, N°03, p 04.

² 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/10.1108/102259200400017>.

كما تعرف خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي بأنه "برنامج ضمان جودة العمليات المصاحبة لأنشطة التدقيق الداخلي من خلال تصميم إجراءات ووضع معايير للتغلب على المشاكل المصاحبة للعمليات التي تقلل من جودة مخرجات التدقيق، بهذا يعتبر ضمان الجودة عملية مقارنة ما هو مطلوب من منتج/مخرج معين ومع ما يتم توفيره فعليا مستخدما ذلك المنتج/المخرج"¹

لقد حدد الإطار المرجعي الدولي مختلف مستويات التي تعمل خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي على تحسينه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (1): الإطار العام لعمل برنامج ضمان وتحسين الجودة



Source: Practice guide, quality assurance and improvement program, the institute of internal auditors « IIA », 2013, p4.

1 دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ديوان المراقبة المالية والإدارية بمملكة البحرين، 2013، ص 7.

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 و الإبلاغ (إبلاغ النتائج، متابعة النتائج، الاتصال مع الأطراف ذات المصلحة)¹ كما يشير هذا 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 اليات واضحة وهي: المراقبة المستمرة والمراجعة الدورية والتقييم الخارجي.

المطلب الثالث: الحاجة إلى خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي

نظرا لأهمية خدمات ضمان الجودة ودورها في تحسين أداء المدققين الداخليين، سنتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

1. أهمية خدمات ضمان الجودة التدقيق الداخلي

تمكن برامج ضمان جودة التدقيق الداخلي من تقييم ما يلي²:

- 1- التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي، أخلاقيات المهنة، المعايير.
- 2- مدى ملائمة ميثاق التدقيق الداخلي، الغايات، الأهداف، السياسات والمعايير.
- 3- المساهمة في تحسين فعالية عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة.
- 4- الامتثال للقوانين المعمول بها واللوائح، معايير الحوكمة أو الصناعة التي قد تخضع لأنشطة التدقيق

الداخلي.

¹ IIA, "IPPF: Quality Assurance and Improvement Program-practice guide, March 2012, p.12.Folder found on: www.global.iaa.org/standards-guidance.

² Practice guide, **Quality assurance and improvement program**, the institute of internal auditors « IIA », 2013, p3.

- 5- المخاطر التي تؤثر على عمل نشاط التدقيق الداخلي نفسه.
- 6- فعالية أنشطة التحسين المستمر واعتماد أفضل الممارسات.
- 7- المساهمة في تحسين عملية الاتصال.
- 8- ما إذا كان نشاط التدقيق الداخلي يضيف قيمة، ويحسن عمليات المؤسسة ويساهم في تحقيق الأهداف.

2. مزايا الاعتماد على خدمات ضمان الجودة

مزايا الاعتماد على خدمات ضمان الجودة هي¹:

- يشكل أساساً لتوزيع المدققين على التدقيقات المستقبلية.
- يساعد في تحديد الحاجات التدريبية وتخطيط أساليب التحسين.
- يساعد في تقييم للموظفين فيما يتعلق بعملهم.
- يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالترقية... الخ.
- يساعد في توثيق نقاط الضعف والقوة لدى المدققين.
- يرفع معنويات المدققين.

يساعد المشرفين في تحديد مشاكل التواصل أو أية مشاكل متعلقة بالإشراف

3. أسلوب عمل خدمات ضمان الجودة

لإنجاح عمل التدقيق الداخلي يجب التأكد²:

- فعالية أنظمة الرقابة الداخلية.
- أنه تم بذل العناية اللازمة لتغطية كافة الجوانب الهامة خلال عملية التدقيق.
- أن اختبارات التدقيق مناسبة ومفيدة.

1 خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق الذكر، ص115.

2 خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق الذكر، ص125.

- أن العمل تم التخطيط له وأن الأداء تم مقارنته بالخطة.

- أنه تم الأخذ بعين الاعتبار نقاط التدقيق السابقة.

- أن جميع أعمال المساعدين قد تمت مراجعتها والإشراف عليها.

- أن أهداف التدقيق تم تحقيقها.

- أن الحكم الموضوعي تم استخدامه للوصول على دليل التدقيق.

- أن التوصيات المقترحة سوف تؤدي إلى تحسين الأداء أو العمل.

بالتالي يمكن استخدام الطرق التالية لتوفير تغطية عناصر من عمليات الفحص الداخلي وعلى النحو التالي:

✓ مراجعة يقوم بها المدقق الذي يتولى إعداد أوراق العمل للتأكد من اقتناعه بالعمل.

✓ مراجعة يقوم بها مشرف التدقيق للتأكد من تنفيذ العمل حسب برنامج التدقيق وأنه قد تم جمع اثباتات

كافية لدعم الآراء والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

✓ مراجعة يقوم بها الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أو نائبه للتأكد من تمثيل أوراق العمل بصورة عامة

للإنتاج الرفيع المتوقع، وتدعيم المناطق الرئيسية التي حددها تقرير التدقيق باثباتات واضحة، وتطبيق

الإختبارات كما يجب.

✓ يجب أن يتأكد المدقق من أن أوراق العمل مرتبة ترتيباً منطقياً، ومرتبطة معاً بمراجع واضحة يسهل

اتباعها. كما يجب اكتمال النماذج المناسبة وقوائم المتابعة التي تتعلق بكل ناحية من التدقيق. إن

الهدف من المراجعة التي يقوم بها نفس الشخص الذي أعد أوراق العمل هو تحديد مدى اكتمال الأوراق

وعرض الحقائق بدقة وأن إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها والتعليقات مناسبة وموصوفة بوضوح.

✓ يجب ان يتولى مراجعة جميع أوراق العمل شخص غير الذي قام بإعدادها، في معظم الحالات يتولى

المحافظة على تحديث ملف أوراق العمل. إن الهدف من المراجعة هو تحديد مدى صحة واكتمال

أعمال التدقيق والإثباتات الموجودة في أوراق العمل تقنيا، والتأكد من حل الأمور المالية والتشغيلية والإدارية والتدقيق الرئيسية.

✓ أن عملية مراجعة أوراق عمل التدقيق ضرورية لتساعد على التأكيد من أن العمل قد تم تنفيذه على مستوى عال وأن الإثباتات مناسبة.

✓ يجب أن يكون المدقق قادرا على تركيز اهتمامه على صحة أعمال التدقيق والإستنتاجات التي تم التوصل إليها و أن تكون مدعومة بإثباتات أوراق العمل.

✓ يجب اكمال مراجعة ملخص تصديق كامل لجميع أعمال التدقيق، والذي قد يحتوي على المناطق الرئيسية التي تعتبر جزءا من أسلوب التدقيق بما فيها الدقة التقنية ومدى اكتمال أوراق العمل¹.

• هل تم تنفيذ برنامج التدقيق وتوقيعه من قبل مدققين معينين؟

• هل تم توقيع جميع أوراق العمل وتاريخها بواسطة من أعدّها؟

• هل توفر اوراق العمل الاثبات المناسب للعمل المنجز؟

• هل الأرقام/المعلومات مرتبطة مرجعيا ربطا مناسباً؟

• هل هناك نقاط/ أمور تدقيق مهمة؟

• هل التوصيات التي تم استنتاجها من العمل معقولة ومدعومة دعما مناسباً؟

• هل تم بذل العناية المناسبة في التدقيق لجميع النواحي المهمة التي تم تدقيقها؟

يجب الاهتمام بمعايير القياس المستخدمة في التقييمات الداخلية والخارجية. نظراً لأنه لا يوجد معيار واحد

يمكن أن يعطي الصورة الكاملة فيما يتعلق بكفاءة وفعالية نشاط التدقيق، فإن الجمع بين القياسات الكمية

والنوعية ضروري لتقديم صورة أكثر اكتمالاً.

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق الذكر، ص130

4. التحديات التي تواجه خدمات ضمان الجودة

من أهم التحديات التي تواجه خدمات ضمان الجودة هي:¹

- كيفية التأكد من أن برنامج ضمان الجودة هي أداة حقيقية لتأكد من جودة وظيفة التدقيق الداخلي، ويتم تطبيقها بشكل فعال.
- كيفية دمج برنامج ضمان الجودة في المؤسسات.
- ما هي أهم مؤشرات تقييم جودة التدقيق الداخلي.
- كيفية تنفيذ برنامج ضمان جودة التدقيق الداخلي في مؤسسات المصغرة.

المطلب الرابع: مدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة

حسب دراسة قامت بها CBOK (2015) حول مدى اعتماد المؤسسات على برنامج ضمان الجودة تم التوصل إلى أن 34% فقط من المشاركين في الاستطلاع ذكروا أن إدارات التدقيق الداخلي الخاصة بهم تتوافق تماما مع المعيار 1300 في حين 29% أفادوا أن برنامجهم قيد التطوير و 37% ذكروا أنهم لا يعتمدون على برنامج ضمان الجودة².

مايمكن ملاحظته من خلال الدراسة أن نسبة الاعتماد على برنامج ضمان الجودة قليلة، حيث أن فشل مهنة التدقيق الداخلي في الالتزام بمعايير 1300 سيؤدي إلى عواقب وخيمة تتمثل فيمايلي:

- فشل التدقيق الداخلي في تحديد المشكلات ومعالجتها.
- استخدام غير فعال للموارد.
- عدم القدرة على معرفة مدى امتثال المدققين للمعايير.

¹ "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, 2019).

² Arther. P, **Auditing the Public Sector: managing expectations, delivering result**, Sponsored by CBOK, published by the IIAF, USA, 2015, p.19.

- عدم القدرة على معرفة عيوب ومزايا إدارة التدقيق الداخلي.
- يمكن أن نستنتج أسباب عدم الالتزام بالمعايير 1300 من خلال دراسة قامت بها نفس الجهة في 2010 حول أسباب عدم الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتم التوصل إلى مايلي¹:
- 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 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 لهذه المعايير.
- غير متناسبة مع قطاع الصناعة.
- غير متاحة باللغة المحلية.

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.

المبحث الثالث: آليات خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تبني برنامج لمراقبة وتقييم فعالية أقسام التدقيق الداخلي، وهذه العملية تتضمن الإشراف على المهمة، التقييمات الداخلية، التقييمات الخارجية.

المطلب الأول: الإشراف على المهمة

1. مفهوم الإشراف على المهمة

الإشراف هي أن تكون مهمات التدقيق محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق حيث تبدأ عملية الإشراف بالتخطيط وتستمر طول فترة الأداء وذلك من خلال الإشراف على عملية جمع، وتحليل، وتفسير، وتوثيق المعلومات بشكل مناسب للتأكد من تحقيق الأهداف، وتوفير تأكيد معقول بموضوعية عملية التدقيق وأنها تمت المحافظة عليها.¹

يتم تحديد مدى عملية الإشراف على ضوء كفاءة وخبرة المدققين الداخليين ودرجة تعقيد المهمة. يحتفظ الرئيس التنفيذي للتدقيق بكامل المسؤوليات للإشراف على جميع المهمات المنجزة سواء من قبل أو لحساب نشاط التدقيق. ويمكن لهذا الأخير أن يكلف أحد أعضاء فريق التدقيق من ذوي الخبرة للقيام بعملية الإشراف ويجب التوثيق والاحتفاظ بالإثبات الدال على عملية².

الخطوط العريضة لمحتويات ملف المهمة وتوصيف لأوراق العمل هي كما يلي³:

¹ SPENCER KH PICKETT, *The Essential Guide To Internal Auditing*, A John Wiley & Sons Ltd. publication, West Sussex, Great Britain, 2011, p.189.

² المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص 25.

³ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق الذكر، ص 144-147.

أ. العرض والإفصاح

- لا بد أن يتم عرض أوراق العمل في ترتيب منطقي مع المستندات المؤيدة مع الملاحظات.
- لا بد أن يحتوي نسخة من تقرير التدقيق عن المهمة وملاحظات المدقق والتي يتم ربطها بأوراق العمل.
- يتم ترقيم كافة الصفحات بما فيها الملحقات.
- ملاحظات المدقق التي تم ذكرها في المناقشات النهائية ولم يتم ذكرها في تقرير التدقيق.
- ملخص بالاستنتاجات عن النظام أو الدورة المحاسبية أو الوحدة أو الإدارة محل التدقيق وإمكانية الاعتمادية عليها.
- نسخة من القوائم المالية أو المستندات ذات العلاقة والتي تشرح الإجراءات والقواعد التي يتم إتباعها.

ب. الاكتمال والصحة

- ويقصد بذلك التأكد من أن أوراق العمل تصف أو تعرف.
- جميع أنظمة الرقابة الداخلية وكذلك قواعد الرقابة التعويضية الخاصة بالوحدة محل التدقيق.
- اختبارات التدقيق العينات وحجم المجموعة.
- أساس اختيار العينة.
- نتائج الاختبارات والاستنتاجات على أهداف التدقيق.
- والجوانب التي لم يتم تغطيتها خلال عملية التدقيق.

ت. مواصفات أوراق العمل

- كتابة عنوان المهمة أعلى الصفحة.
- اسم المدقق.
- اعتماد المدقق والمشرف.
- تاريخ إعداد الورقة وتاريخ اعتمادها.

- يربط أوراق العمل ببعضها البعض.

ث. أدلة التدقيق

- ما يؤكد أن العينة المختارة ممثلة للمجموعة وحجمها مناسب وعلى أي أساس تم اختيارها.

- مستندات الإختبارات المؤيدة للنتائج المستخلصة والتي تحقق أهداف عملية التدقيق.

- ما يؤكد أن إختبارات المطابقة تؤدي إلى الإعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية.

- ما يؤكد أن إختبارات التحقق متضمنا إختبارات المراجعة التحليلية مناسبة وصحيحة كي تتحقق من وجود

أي أخطاء جوهرية أو احتيال.

- ما يؤكد أن أنظمة الرقابة الداخلية تم توصيفها بصورة صحيحة.

ج. الإستنتاجات

- لابد أن تكون الإستنتاجات المستخلصة مناسبة ومتلائمة مع نقاط التدقيق الواردة في التقرير.

ح. المتابعة

- ما يؤكد أن الجوانب التي لم يتم تغطيتها بواسطة التدقيق ولكنها هامة من حيث طبيعتها تم متابعتها.

- توثيق الإستفسارات التي تم إثارتها خلال مهمة التدقيق ولم يتم إجابتها على أن يتم متابعتها من خلال

مرحلة المتابعة.

- ما يؤكد وجود عملية متابعة للأمور المعلقة وتحديد وقتها المناسب وطبيعته.

خ. المعايير المهنية

- تأكد أنه تم بذل العناية اللازمة لتغطية كافة الجوانب الهامة خلال عملية التدقيق¹.

- تقليل خطر الخطأ والإحتيال والعمليات غير القانونية والعمليات غير المصرح بها وضياع المصادر

أو إستخدامها إلى أقل درجة ممكنة.

¹ SPENCER KH PICKETT, Op. Cit, P 203.

- فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها.
- إختبارات التدقيق المناسبة ومفيدة.
- أن العمل تم التخطيط له وأن الأداء تم مقارنته بالخطة.
- أنه تم الأخذ في الاعتبار نقاط التدقيق السابقة.
- أنه تم إتباع منهجية تدقيق مناسبة.
- أن جميع عمل المساعدين قد تمت مراجعته والإشراف عليه.
- أن أهداف التدقيق تم تحقيقها.
- أن الحكم الموضوعي تم استخدامه للوصول على دليل التدقيق.
- أن التوصيات المقترحة سوف تؤدي إلى تحسين الأداء أو العمل.

2. أهداف الإشراف

تهدف عملية الإشراف إلى¹:

- ضمان إمتلاك المدققين المعنيين مجموعة من المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة للقيام بالعمل.
- توفير الإرشادات المناسبة أثناء التخطيط.
- تأكد من إكمال برنامج العمل المعتمد إذا لم تكن هناك تغييرات مبررة ومصرح بها.
- تحديد أوراق العمل.
- ضمان أن تكون اتصالات التواصل دقيقة وموضوعية وواضحة وموجزة وفي الوقت المناسب.
- ضمان تلبية أهداف التدقيق الداخلي.
- توفير فرص لتطوير المدققين الداخليين للمعارف والمهارات والكفاءات الأخرى.

¹ SPENCER KH PICKETT, op.cit. p190.

المطلب الثاني: أعمال التقييم الداخلي

حسب المعيار 1311 فإن أعمال التقييم الداخلي تشمل على ما يلي:

❖ مراقبة المستمرة.

❖ مراجعات الدوري.

1. مراقبة المستمرة

1-1. مفهوم المراقبة المستمرة

المراقبة المستمرة هي إجراء يتم فيه تقييم مدى توافق نشاط التدقيق مع تعريف التدقيق الداخلي، مبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.¹ حيث تشكل المراقبة المستمرة جزءا مكملًا لأعمال الإشراف والمراجعة والقياس اليومية لنشاط التدقيق الداخلي، وتستخدم فيها العمليات والأدوات التي تعتبر لازمة لتقييم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير. حيث تعتمد المراقبة المستمرة على مجموعة من المعايير من أهمها:²

2200: تخطيط مهام التدقيق الداخلي.

2300: تنفيذ مهام التدقيق الداخلي.

2400: تبليغ النتائج.

2500: مراقبة سير العمل.

من خلال التعريف يمكن استنتاج خصائص المراقبة المستمرة وتتمثل فيما يلي:

❖ المراقبة المستمرة هي أحد متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة.

❖ إجراء يتم ضمن السياسات والممارسات الروتينية لإدارة النشاط التدقيق الداخلي.

¹ BOUDRIGA.Z, L'audit interne : organisation et pratique, Collection Azurite, Tunis, tunisie, 2012, p 322.

² Quality Assessment Manual for The Internal Audit Activity, Chapter Two Establishing a Quality Assurance and Improvement Program, The institute of internal auditors « IIA », 2013, p21.

- ❖ المراقبة المستمرة تسعى إلى إجراء رقابة جودة لكل مهمة من مهمات التدقيق الداخلي.
- يتولى مسؤول عن ضمان الجودة تقديم تقرير مستمر لكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة أو لجنة التدقيق إن وجدت حول أداء نشاط التدقيق الداخلي وهذا على فترات منتظمة قد تكون مرة كل سداسي أو مرة كل سنة وفق ما هو متفق عليه في برنامج ضمان وتحسين الجودة الذي سطرته إدارة التدقيق الداخلي.¹ حيث سينظر مسؤول عن ضمان الجودة إلى الجوانب المختلفة التي تم استكمالها مؤخرا والمتمثلة فيما يلي²:
- ❖ المصدر: كيف أتى هذا الإجراء.
- ❖ وضع دراسة أولية وطريقة الشروط المرجعية.
- ❖ الطريقة التي تم بها تعيين موارد التدقيق.
- ❖ هيكل التدقيق: هل إتبعنا نهجا منطقيا لتلبية شروط تعيين المدقق.
- ❖ الطريقة التي وضعت بها الوثائق وما إذا كان ذلك كافيا للوفاء بشروط التدقيق.
- ❖ طريقة جمع النتائج ووضعها في التقرير.
- ❖ التواصل الفعلي للنتائج والتوصيات.
- ❖ الجودة الشاملة للتدقيق.
- ❖ نطاق الإشراف وما إذا كانت تعالج المشاكل الفعلية والمحتملة.
- ❖ ما إذا كان فريق التدقيق قد أظهر فهما جيدا لمعايير التدقيق المستخدم.
- ❖ مدى مساهمة التدقيق في ضمان الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية.

¹ IFACI, **Cadre de référence international des pratiques de l'audit interne**, CRIPP, Edition 2009, p35.

² SPENCER KH PICKETT, op.cit. p192.

1-2. أهمية المراقبة المستمرة

تشكل أعمال المتابعة المستمرة جزءا هاما من أعمال برنامج 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 المصلحة، خصوصا الإدارة العليا، لجنة التدقيق، المقيمين الخارجيين. تتم من طرف مسؤول التدقيق الداخلي أو من طرف رؤساء فرق التدقيق. وتكمن أهميتها في¹ :

- 1- التأكد من أن كل مهمات التدقيق يتم إنجازها وفقا لمعايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي.
- 2- التأكد من أن كل مهمات التدقيق يتم إنجازها وفقا للإجراءات التنظيمية لأقسام التدقيق الداخلي.
- 3- التأكد من أن الإجراءات الموضوعية تعمل بشكل فعال لضمان جودة خدمات التدقيق الداخلي.
- 4- التأكد من احترام المدققين الداخليين لأخلاقيات المهنة المنصوص عليها في الإطار الدولي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.
- 5- تحديد وتقييم المخاطر الكامنة في قسم التدقيق الداخلي.
- 6- تقديم التحسينات التي من شأنها الزيادة من فعالية أقسام التدقيق الداخلي.

¹ BOUDRIGA. Z, Op.cit, p322.

1-3. صعوبات التي يواجهها المقيم وفريق التقييم

من بين الصعوبات التي تواجه فريق التقييم الداخلي نجد¹:

- يجب أن تتألف الفرق من أفراد مؤهلين تأهيلاً عالياً في التدقيق الداخلي ويجب أن يكونوا موضوعيين في تقييماتهم. فمن غير ذلك سيجد فريق التقييم الداخلي صعوبات في تقييم زملائه.
- قد يكون تقييم السياسات والإجراءات صعباً من طرف المقيمين خاصة إذا كان المقيمين شاركوا في تطوير هذه السياسات والإجراءات. خلال فترة تكليفهم، لهذا يجب على فريق التقييم الداخلي أن يقدم تقريراً مباشرةً إلى مجلس الإدارة، الذي ينبغي أن يؤكد للفريق الحاجة إلى إطار ذهني مستقل وموضوعي إلى أقصى حد.
- تعتبر الصناعة والمعرفة التنظيمية سمة أساسية لأعضاء فريق التقييم الداخلي، كما هو موضح في دراسات بحث معهد المراجعين الداخليين ومراجعات ضمان الجودة الخارجية. يجب أن يكون لأعضاء الفريق منظور تاريخي لكل من الصناعة والمنظمة. في هذا الصدد، ربما لا يوجد أعضاء فريق أفضل من الموظفين الحاليين أو الذين انتقلوا مؤخراً من نشاط التدقيق في أي مكان آخر بالمؤسسة.
- يعد الكفاءة المهنية لفريق المراجعة الداخلية ذا أهمية قصوى لمجلس الإدارة. وبالتالي، إذا كان ذلك ممكناً، ينبغي أن يتمتع أعضاء الفريق بخبرة إدارية بالإضافة إلى مهارات الحكم والتحليل. يمكن استخدام المعايير التالية في عملية الاختيار: مستوى الموضوعية، معرفة المعايير، مهارات إدارة التدقيق الداخلي، المعرفة التقنية (المالية والتشغيلية والإدارة وتكنولوجيا المعلومات)، شهادة احتراف، صناعة المعرفة، معرفة المنظمة.

¹ Manita. R, & Chemangui.M, **Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique**, 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, France, 22 May, 2007, p 132.

- الرغبة والاهتمام بمشروع التقييم الداخلي، مهارات العلاقات الإنسانية، مهارات التواصل، القدرة على تقديم تحليل بناء على تعليقات، تقديم توصيات فعالة.
- يتحدد أعضاء الفريق التقييم ومقدار الوقت اللازم للتقييمات الداخلية على أساس حجم نشاط التقييم، وتاريخ الانتهاء المطلوب للتقييم، ونطاق العمل والعوامل الأخرى ذات الصلة.
- يجب إجراء هذه التقييمات بشكل عام بنفس طريقة تنفيذ أي مشاركة أخرى من حيث تخطيط البرنامج وتنفيذه. قد يكون للأنشطة الأكبر حجماً شخص معين كمدير لضمان الجودة يتولى الإشراف على المهام الداخلية أو الإشراف عليها. في الأنشطة الأصغر حجماً، ستكون هناك حاجة إلى المرونة في وضع وتنفيذ برنامج تقييم داخلي بسبب قيود حجم التوظيف الكامنة واعتبارات مؤهلات الموظفين وتوافرهم.
- يجب أن يتم تغيير أعضاء فريق التقييم الداخلي مع مرور الوقت. سيتيح هذا تقديم وجهات نظر جديدة للعملية وتوفير تدريب ووعي إيجابي لأولئك الذين يشاركون في هذه المشاريع المستمرة.
- يجب التوصل إلى اتفاق في وقت مبكر من المهمة حول كيفية تسجيل النتائج والتوصيات والإبلاغ عنها على شكل التقرير النهائي. أسلوب الإبلاغ المتوازن الذي يتضمن مناقشة للنتائج الإيجابية بالإضافة إلى القضايا والتوصيات البناءة هو اقتراح جيد. سيكون هذا بمثابة أداة حيث يتم تقديم نقاط القوة والتوصيات للتحسين.

1-4. منهجية إتمام أعمال المراقبة المستمرة

لإجراء تقييم لأعمال المراقبة المستمرة يمكن الاعتماد على بطاقة الوصف لأعمال المراقبة المستمرة

: Surveillance continue " Fiche Description de sous processus والتي تتكون من العناصر التالية :

الجدول رقم (2): بطاقة الوصف لأعمال المراقبة المستمرة

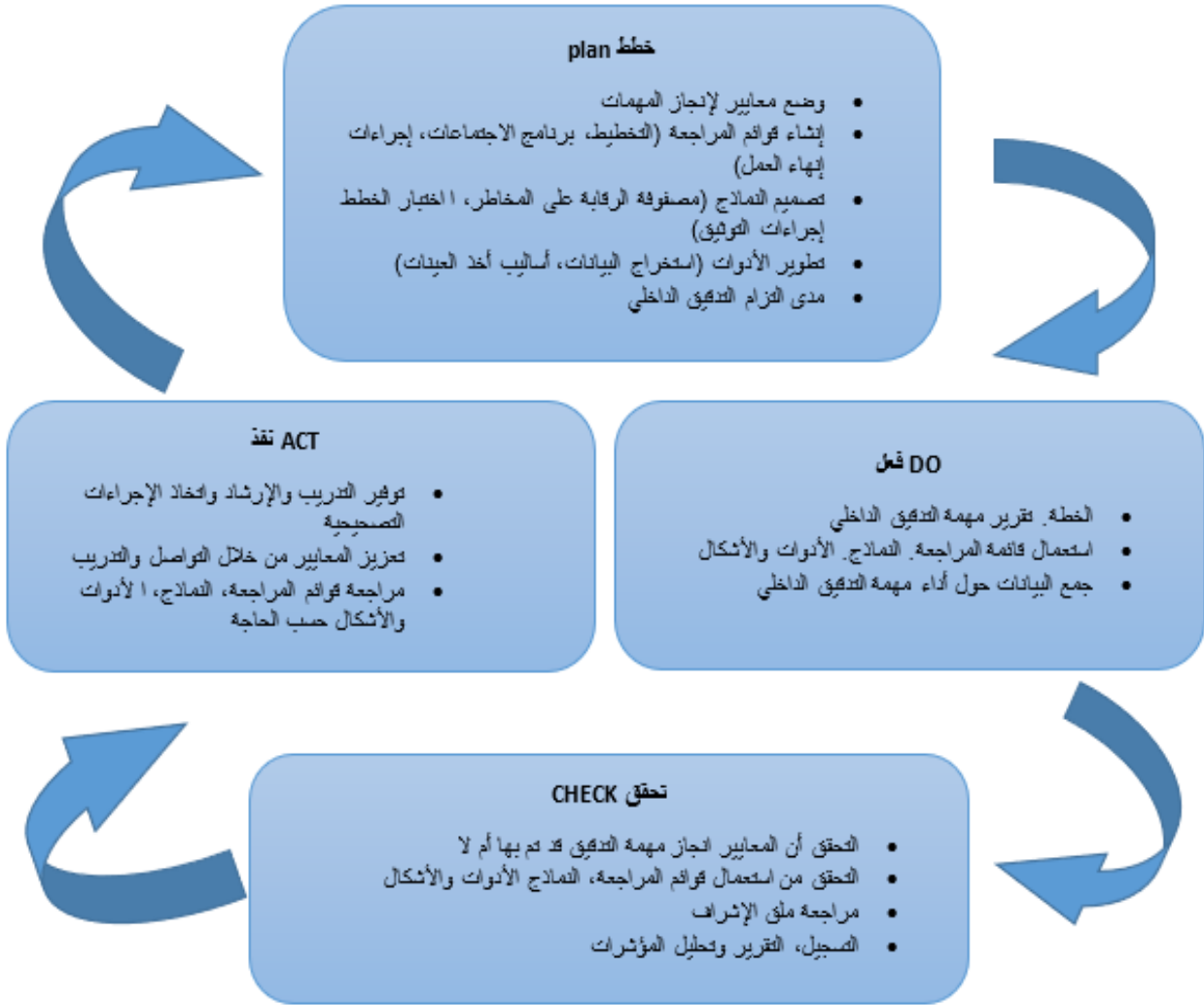
نوع التقييم	المراقبة المستمرة
موضوع التقييم	تحديد المنهجية الموضوعية من قبل قسم التدقيق الداخلي لتتوافق مع معيار التدقيق الداخلي 1311 حول التقييم الداخلي المستمر لأداء نشاط التدقيق الداخلي.
الأهداف المنتظرة من التقييم	-التأكد من أن كل مهمة تتم وفقا للمعايير والإجراءات الداخلية للتدقيق الداخلي. -التأكد من احترام المدققين الداخليين لأخلاقيات المهنة المنصوص عليها في الإطار الدولي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي. -تحديد وتقييم المخاطر الكامنة في قسم التدقيق الداخلي.
نطاق التقييم	تطبق هذه العملية على كل مهمات التدقيق الداخلي.
المسؤول عن عملية التقييم	مسؤول هيئة ضمان وتحسين الجودة.
الأطراف المشاركة في عملية التقييم	-مسؤول قسم التدقيق الداخلي. -رؤساء مهمات التدقيق الداخلي.
أصحاب المصلحة المستفيدة من التقييم	-قسم التدقيق الداخلي. -لجنة التدقيق. -الإدارة العليا. -محافظي الحسابات. -المقيمين الخارجيين.
الإجراءات المتبعة في التقييم	الإشراف على المهمة.

<p>-استعمال استبيان الرقابة.</p> <p>-التحقق من احترام برنامج المهمة.</p> <p>-مراجعة خطة المهمة.</p> <p>-مراجعة كفاءات إجراء المهمة.</p> <p>-حساب وتحليل مؤشرات الأداء (مثل : معدل تجاوز الآجال المحددة في الميزانية، عدد التوصيات المقبولة).</p> <p>-إعداد بطاقة ضمان الجودة والتحسين " Fiche FAQA « d'Assurance Qualité et d'Amélioration لكل مهمة تدقيق؛</p> <p>-إعداد تقرير دوري (ثلاثي أو سداسي) على أساس بطاقة ضمان الجودة والتحسين FAQA ".</p>	
<p>هي كل الوثائق التي تم اعدادها في كل مراحل انجاز مهمات التدقيق الداخلي وأهمها:</p> <p>-الأمر بالمهمة.</p> <p>-برنامج العمل.</p> <p>-ملف العمل.</p> <p>-تقرير المهمة.</p>	<p>مدخلات المراقبة المستمرة</p>
<p>ينجم عن عملية المراقبة المستمرة، قيام الجهة المكلفة بهذه العملية تقديم ما يلي:</p> <p>-قائمة تحتوي على مؤشرات أداء قسم التدقيق الداخلي.</p> <p>-بطاقات ضمان الجودة والتحسين.</p> <p>-تقرير تلخيصي تضمن حوصلة لنتائج المتوصل إليها بهذا التقييم.</p> <p>-قائمة بالتوصيات المقترحة للتحسين.</p>	<p>مخرجات المراقبة المستمرة</p>

Source : BOUDRIGA. Z, Op.cit, p322-324.

لتحقيق منهج منظم لعملية المراقبة المستمرة يمكن الاعتماد على عجلة التحسين المستمر (الشكل 2).

الشكل رقم (2): المراقبة المستمرة حسب عجلة ديمينغ



Source: Quality assessment Manual for the internal Audit Activity, chapter two Establishing a Quality Assurance and Improvement Program, the institute of internal auditors « IIA »,2013, p21.

من خلال الشكل أعلاه، نلاحظ أن المراقبة المستمرة حسب عملية التحسين المستمر يمر بأربع مراحل، بدءاً بمرحلة التخطيط لوضع معايير لمهمة التدقيق الداخلي، إعداد قوائم المراجعة، إلى تطوير الأدوات وتصميم الأشكال، ثم تأتي مرحلة تنفيذ الخطط من خلال استعمال قوائم المراجعة لجمع البيانات، وتليها مرحلة الفحص من أجل التحقق من مدى الالتزام بالمعايير المخططة لها، ثم في مرحلة أخيرة يتم تشخيص الاستجابة من خلال اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي من شأنها أن تحسن في خدمات التدقيق الداخلي وتزيد من فعاليتها.

¹ Quality assessment Manual for the internal Audit Activity, Op. Cit, p21.

2. مراجعات الدورية

المراجعة الدورية هي أعمال تقييم يتم إجراؤها لتقييم التوافق مع التعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير ممارسة المهنة التدقيق يتم تنفيذها عن طريق التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين يشترط أن تكون لديهم معرفة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي.¹ حيث تسعى المراجعة الدورية إلى معرفة مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير التالية²:

أ- معايير الصفات

- 1000 : الغرض، السلطة والمسؤولية.
- 1100 : الاستقلالية والموضوعية.
- 1200 : المهارة والعناية اللازمة.
- 1300 : برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

ب. معايير الأداء

- 2000 : إدارة نشاط التدقيق الداخلي.
- 2100 : طبيعة العمل.
- 2200 : تخطيط مهام التدقيق الداخلي.
- 2300 : تنفيذ مهام التدقيق الداخلي.
- 2400 : تبليغ النتائج.
- 2500 : مراقبة سير العمل.
- 2600 : حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر.

1 المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص 25.

² Quality Assessment Manual for The Internal Audit Activity, op.cit, p23.

فمن خلال التعريف يمكن استنتاج خصائص المراجعة الدورية التالية:

- المراجعة الدورية تسعى إلى معرفة مدى التزام التدقيق الداخلي بتعريفه.
- معرفة مدى التزام التدقيق الداخلي بمبادئ أخلاقيات المهنة.
- معرفة مدى التزام التدقيق الداخلي معايير الممارسة المهنية.
- تتم المراجعة الدورية عن طريق التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنشأة.

2-1. أهمية المراجعة الدورية

تشكل المراجعة الدورية الشق المكمل لأعمال المراقبة المستمرة، وهي بذلك توفير هيكله فعالة للتقييمات الداخلية لنشاط التدقيق الداخلي لنشاط التدقيق الداخلي، تتم من طرف 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.

كما تمكن 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 ذلك.
- تسهل أعمال التقييم الخارجي.

1 كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية: دراسة حالة المجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2018/2019، ص 165.

2-2. منهجية اتمام أعمال المراجعة الدورية

الجدول رقم (3): بطاقة الوصف لأعمال المراجعة الدورية

نوع التقييم	المراجعة الدورية
موضوع التقييم	تحدد المنهجية الموضوعة من طرف قسم التدقيق الداخلي، من أجل تحقيق التقييمات الداخلية المطلوبة من قبل معيار 1311 من خلال التقييم الذاتي.
الأهداف المنتظرة من التقييم	-زيادة ثقة أصحاب المصالح المستفيدين من نتائج التدقيق الداخلي. -ضمان الامتثال لأخلاقيات المهمة، والمعايير وميثاق التدقيق الداخلي. -تحديد وتقييم المخاطر الكامنة في قسم التدقيق الداخلي. -إدراج قسم التدقيق الداخلي ضمن منهجية التقييم الداخلي المستمر. -تسهيل التقييم الخارجي.
نطاق التقييم	تطبق هذه العملية على: -جميع عمليات قسم التدقيق الداخلي. -جميع مهام التدقيق الداخلي.
المسؤول عن عملية التقييم	مسؤول هيئة ضمان وتحسين الجودة.
الأطراف المشاركة في عملية التقييم	-رئيس قسم التدقيق الداخلي. -الأشخاص الذين وقع عليهم الاختيار لتنفيذ التقييم سواء ممن ينتمون إلى قسم التدقيق الداخلي أو من خارجه والمنتمين للمؤسسة.
أصحاب المصلحة المستفيدين من نتائج التدقيق الداخلي	-قسم التدقيق الداخلي. - لجنة التدقيق. - الإدارة العليا. -رؤساء المهام. -الجهة الخاضعة للتدقيق. -محافظ الحسابات.

<p>-المقيمين الخارجيين.</p>	
<p>تحديد نطاق وأهداف المهمة:</p> <p>-تعيين رئيس المهمة وأعضاء الفريق.</p> <p>-تحديد المستفيدين من نتائج المهمة.</p> <p>-وضع برنامج عمل المهمة شأنها شأن كل مهام التدقيق في تحضير ثلاثة استبيانات لاستخدامها في الحكم على المطابقة لأخلاقيات المهنة، وللمعايير وميثاق التدقيق الداخلي.</p> <p>-اختيار أدوات التقييم المناسبة تبعا لنطاق وأهداف المهمة.</p> <p>-طلب وتجميع المعلومات والوثائق الضرورية لإنجاز المهمة.</p> <p>-البحث عن على أسئلة الاستبيانات.</p> <p>-تحديد الانحرافات وحساب نسب عدم المطابقة.</p> <p>-تحليل نتائج الاستبيانات.</p> <p>-تحليل أجوبة هذه الدراسات الاستقصائية.</p> <p>-إجراءات المقابلات إذا كانت مبرمجة.</p> <p>-البحث عن الحلول ونقاط التحسين.</p> <p>-صياغة تقرير التقييم والذي يشمل:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ الاستنتاجات ▪ الرأي العام ▪ التوصيات <p>-مناقشة التقرير النهائي مع رئيس قسم التدقيق الداخلي.</p> <p>-الإفصاح عن التقرير النهائي للمهمة.</p>	<p>الإجراءات المتبعة في التقييم</p>
<p>الأمر بالمهمة:</p> <p>-التقارير الدورية عن النشاط الخاصة بقسم التدقيق الداخلي.</p> <p>-مؤشرات أداء قسم التدقيق الداخلي كعنصر من مخرجات التقييم الداخلي المستمر.</p> <p>-بطاقات ضمان الجودة والتحسين كعنصر من مخرجات التقييم الداخلي المستمر.</p>	<p>مدخلات المراجعة الدورية</p>

-التقييمات السنوية للمخاطر بهدف وضع خطة سنوية للتدقيق الداخلي. -ملخص التقارير كعنصر من مخرجات التقييم الداخلي المستمر.	
-تقرير التقييم الذاتي. -التوصيات المقترحة للتحسين.	مخرجات المراجعة الدورية

Source : BOUDRIGA Z., Op.cit, p 327-333.

تحقيق منهج منظم لعملية تقييم الدوري يمكن الاعتماد أيضا على عجلة ديمينغ على النحو التالي:

الشكل رقم (3): المراجعة الدورية حسب عجلة ديمينغ



Source: Quality assessment Manual for the Internal Audit Activity, chapter Two Establishing a Quality Assurance and Improvement Program, the institute of internal auditors «IIA »,2013, p24.

من خلال الشكل أعلاه، نلاحظ أن المراجعة الدورية وفقا لمبدأ التحسين المستمر القائمة على عجلة ديمينغ يمر بأربع مراحل، بدءا بمرحلة التخطيط لعملية المراجعة الدورية، ثم تأتي مرحلة تنفيذ خطة التدقيق الداخلي، تدريب الأفراد والاجتماع مع أصحاب المصلحة، تليها مرحلة فحص وإجراء المقابلات مع أصحاب المصلحة، كمرحلة أخيرة، يتم تشخيص الاستجابة من خلال تقديم تقرير عن التوافق مع إرشادات IPPF ، وتحديد الانحرافات في المطابقة إلى مراجعة هيكل وإجراءات التدقيق الداخلي.

3. الإرشاد التطبيقي التقييمات الداخلية

الإرشاد التطبيقي هي عبارة عن خطوط إرشادية تساعد المدققين الداخليين في تطبيق أخلاقيات المهنة والمعايير، أيضا التشجيع لأفضل الممارسات. تقدم الإرشادات التطبيقية أساليب كافية ومقبولة لتحقيق التوافق في المعايير، كما تقدم تفاصيل عن التعليمات والإجراءات¹.

الإرشادات التطبيقية لأعمال التقييم الداخلي تتمثل فيما يلي²:

❖ تتم بشكل دوري من قبل أفراد التدقيق الداخلي وذلك لتقييم نوعية أوراق عمل التدقيق من أجل توفير درجة معقولة من انسجام عمل التدقيق مع معايير الممارسة المهنية ويجب أن تتضمن التقييمات الداخلية:

- المراجعة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي
- المراجعة الدورية التي تنفذ من خلال التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنشأة على معرفة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي والمعايير.

¹ IFACI, Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne, version française, Edition IFACI, Paris, France, Janvier 2011 ,P08.

² خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق الذكر، ص106

❖ يجب القيام بالفحص الداخلي بصفة دورية بواسطة أعضاء من موظفي إدارة التدقيق الداخلي لتقييم جودة أعمال التدقيق التي تمت ويجب أن تتم أعمال الفحص هذه كأى عملية تدقيق داخلي. وتعتبر عمليات الفحص الداخلية كأحد أنواع التقييم الذاتي لعمل إدارة التدقيق الداخلي يتم هذا الفحص بواسطة فريق أو فرد يتم اختياره بواسطة الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي. وقد يكون هناك شخص يعمل كمسؤول للرقابة النوعية على الجودة للإدارة التدقيق وتشمل:

● إجراء مقابلات واستقصاءات أكثر تعمقا مع مجموعات الجهات المعنية بنشاط التدقيق الداخلي.

● يؤديها أفراد نشاط التدقيق الداخلي (التقييم الذاتي).

● يؤديها المدققون الداخليون المعتمدون، أو أي خبراء أكفاء من ممتهني التدقيق بأعمال أخرى في أي مكان آخر في المؤسسة.

● تشمل إعداد مؤشرات مرجعية وقياسات أداء لتقييم نشاط التدقيق الداخلي ومقارنتها بأفضل أصول وأعراف مزاوله مهنة التدقيق الداخلي.

❖ تخدم عمليات الفحص الداخلي للجودة بصفة أساسية احتياجات إدارة التدقيق الداخلي، إلا أنها تزود الإدارة العليا ولجنة التدقيق سنويا بنتائج أعمال التقييم الداخلية وخطط الإجراءات اللازمة ومدى نجاحها.

❖ يتم تطوير وتقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن جودة الأداء والإجراءات المناسبة التي تم اتخاذها لتحقيق التحسينات المنشودة وضمان التطابق مع المعايير المهنية.

المطلب الثالث: التقييمات الخارجية

1. مفهوم التقييمات الخارجية

حسب المعيار التدقيق الداخلي 1312: يجب تنفيذ التقييمات الخارجية مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات بواسطة جهات مؤهلة ومستقلة أو فريق مراجعة من خارج المنشأة. ويجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ما يلي¹:

- الحاجة لإجراء التقييم الخارجي على فترات أكثر تقارباً.
- مؤهلات واستقلالية المدققين الخارجيين أو فريق المدققين الخارجي بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.

تتم التقييمات الخارجية بإحدى الطرق التالية:

أ. التقييم الخارجي المستقل

في هذا النوع من التقييم، تقوم المؤسسة "بالاستعانة بمصادر تقييم خارجية لتقييم جودة نشاط التدقيق الداخلي . وقد يكون إما مكتب محاسبة محلية أو استشاريين مستقلين أو نظراء مستقلين . عند الانتهاء من تقييمهم، يقومون بإعداد تقرير تقييمي يؤكد مدى التزام قسم التدقيق الداخلي بمعايير ممارسة.

ومزايا التقييم الخارجي المستقل فإنه² :

- يتسم بأكبر قدر من فاعلية.
- يساهم في خلق قيمة مضافة.
- محل احترام وتأثير.
- يتطلع إلى احتياجات وتوقعات الأطراف ذات المصلحة.

¹ المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، مرجع سابق الذكر، ص 11.

² Sally-Anne ,**Internal Audit Quality: developing a quality assurance and improvement program**, publisher by john Wiley & sons, USA, 2014, p 67.

- يتطلع إلى ممارسات الرائدة في مجال المهنة.
- يمتلك استراتيجيات الصحيحة للنجاح في المستقبل.
- ينظم بشكل مناسب موارده.
- يلعب دورا حيويا فيما يتعلق بإدارة المخاطر.
- مراجعة النظرير.

حسب Jacques RENARD ، يقصد بمراجعة النظرير " تدقيق قسم التدقيق الداخلي من طرف نظراء، حيث تختار المؤسسة مسؤول تدقيق داخلي في مؤسسة مماثلة شريطة أن يكون من قطاع غير منافس وتطلب منه أن يقدمها خدمة التدقيق المهنة ¹.

ب. التقييم الذاتي مع التأكيد الخارجي

يعد التقييم الذاتي مع التأكيد الخارجي " حلا وسيطا بين التقييم الداخلي والتقييم الخارجي يؤدي إلى تكوين رأي حول مستوى مطابقة تسيير قسم التدقيق الداخلي لمعايير ممارسة المهنة. تتم هذه الطريقة من خلال إجراء مسؤول التدقيق الداخلي تقييم ذاتي لنشاط التدقيق الداخلي ويتم المصادقة عليه من طرف شخص مستقل. يجب أن يتميز هذا التقييم الذاتي مع التأكيد الخارجي بما يلي²:

- عملية تقييم ذاتي شاملة وموثقة بالكامل في التقرير.
- ضرورة توفير الأدلة الكافية واللازمة (خطة التقييم، برامج التقييم، التقرير النهائي) التي سيستغلها المقيم أو فريق التقييم الخارجي لإعداد تقرير المصادقة.

ومن مزايا التقييم الذاتي مع تأكيد الخارجي نجد:

❖ أقل تكلفة من التقييم الخارجي المستقل.

¹ RENARD.J, Op.cit, p431.

² Sally-Anne, Op. Cit,p 67.

❖ يتيح فرصة لتطوير كفاءات العاملين.

❖ توفير الجهد والوقت.

2. شروط المقيم الخارجي

ينبغي أن تتوفر في المدقق مجموعة من الشروط تتمثل فيما يلي¹:

- يكون مقتدرا ومحترفا وحائزا على شهادة في تخصص التدقيق الداخلي ويتمتع بمعرفة جارية ومتعمقة بالمعايير الدولية المهنية.
- يكون على دراية وخبرة جيدة بأفضل الممارسات المتبعة في مهنة التدقيق الداخلي.
- تكون لديه دراية خبرة لا تقل عن ثلاث سنوات في ممارسة التدقيق الداخلي أو أعمال الاستشارات المتعلقة بها، وذلك على مستوى إداري.
- ينبغي برئيس الفريق اجتياز برامج تدريبية في تقييم الجودة والتي تعدها جمعية المدققين الداخليين أو أي مركز متخصص.

3. أهمية وأهداف التقييم الخارجي

تعتبر أعمال التقييم الخارجي ، الشق المكمل لأعمال التقييم الداخلي وليست بديلا عنه وفقا لما تقتضيه برامج ضمان وتحسين الجودة، فالتكامل بينهما يتيح فرصة بناء قاعدة للتحسين المستمر خاصة بنشاط التدقيق الداخلي. كما يعتبر التقييم الخارجي المقاربة الأكثر استقلالية لتقييم جودة التدقيق الداخلي من طرف مقيم أو فريق تقييم خارجي مستقل تماما عن المنظمة. يشكل أهمية بالغة بالنسبة لوظيفة التدقيق الداخلي كونه²:

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق: وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، أردن، 2006، ص110.

² Quality Assessment Manual for the internal Audit Activity, Op. Cit.p24.

- 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 الموثوقية أعمال التدقيق الداخلي من خلال الحصول أو التوصل إلى رأي مستقل حول جودة نشاط التدقيق الداخلي.

4. العناصر التي يشملها التقييم الخارجي

يتألف التقييم الخارجي من نطاق عريض من التغطية التي تشمل العناصر الآتية¹:

- التوافق مع التعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وميثاق التدقيق الداخلي والخطط والسياسات والإجراءات والأساليب والممارسات ذات الصلة والمتطلبات والاشتراطات القانونية والتنظيمية الواجبة التطبيق.
- توقعات مجلس الإدارة والإدارة العليا ومديري عمليات التشغيل من نشاط التدقيق الداخلي.
- الأدوات والأساليب والتقنيات المستخدمة من قبل نشاط التدقيق الداخلي.
- مزيج المعرفة والخبرة والاختصاص، مما يتمتع به الموظفون، بما في ذلك تركيز الموظفين على تحسين العملية.
- تحديد ما إذا كان نشاط التدقيق الداخلي يحقق قيمة مضافة ويؤدي إلى تحسين أعمال المؤسسة.

¹ Quality assessment Manual for the internal Audit Activity, Op. Cit.p24.

5. منهجية أعمال تقييم الخارجي

يقترح معهد المدققين في منشوره الخاص "دليل تقييم الجودة لنشاط التدقيق الداخلي" سيرورة من العمليات النموذجية والمطلوبة في إتمام أعمال التقييم ويمكن تلخيص أعمال التقييم الخارجي في الجدول التالي:

الجدول رقم (4): أعمال تقييم الخارجي

مراحل تقييم الخارجي	التقييمات الخارجية
مرحلة التخطيط	<p>تتضمن هذه المرحلة الخطوات الآتية:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ تحديد النطاق وتعريف بالأهداف: يتمثل نطاق عملية التقييم الخارجي الكاملة في تقييم مدى مطابقة كافة أنشطة التدقيق الداخلي للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية ومختلف متطلبات القانونية ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي وكما تحرص على تحديد أهداف التقييم الخارجي. ➤ التعريف بفريق التقييم: يتولى مسؤول التدقيق الداخلي تشكيل فريق التقييم مع الحرص على توافر مجموعة من الشروط مثل الاستقلالية، الكفاءة، المهنية. ➤ تحضير مستندات التخطيط: على مسؤول التدقيق الداخلي تحضير مستندات التخطيط وتسليمها لفريق التقييم قبل إجراء الزيارة الأولية. ➤ الزيارة الأولية: يقوم فريق التقييم الخارجي بإجراء زيارة مبدئية لمؤسسة وعقد أولي مع مسؤول التدقيق الداخلي وبعض العاملين بقسم التدقيق، من أجل تسهيل عملية جمع المعلومات اللازمة للتقييم. ➤ توزيع الاستقصاءات.
العمل خارج الموقع	<p>يتم من خلال:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ مراجعة وثائق التخطيط. ➤ مراجعة جميع المستندات التي تم طلبها. ➤ تلخيص إجابات الاستقصاء.
العمل الميداني	<p>تتم من خلال:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ مقابلة مع الأعضاء المعنيين من طرف المؤسسة للمشاركة في عملية التقييم. ➤ تقييم لمعارف ومهارات الأفراد على مستوى نشاط التدقيق الداخلي. ➤ مراجعة وتقييم تنسيق نشاط التدقيق الداخلي مع المدققين المستقلين.

<p>➤ تقييم مطابقة أنشطة التدقيق الداخلي مع المعايير وغيرها من متطلبات سواء كانت خارجية وهي التشريعية أو الداخلية وهي الخطط التنظيمية للمؤسسة وإجراءاتها.</p>	
<p>تتم هذه المرحلة من خلال:</p> <p>➤ تقييم المطابقة مع المعايير والأخلاقيات وتحديد مواضع التحسين.</p> <p>➤ تلخيص المشكلات.</p> <p>➤ تقديم التوصيات.</p> <p>➤ اختتام الاجتماع.</p> <p>➤ إعداد مسودة التقرير للتعليق.</p> <p>➤ إعداد التقرير النهائي وتسليمه إلى مسؤول التدقيق الداخلي.</p>	<p>تقييم نشاط التدقيق الداخلي وإعداد التقرير</p>

Source: Copeland.P et al., Quality Assessment Manual for Internal Audit Activity, publisher by the IIA Research Foundation, USA,2013, p45-49.

المطلب الرابع: المعايير المتعلقة بتقارير برنامج ضمان وتحسين الجودة

من المعايير التي تناولت ضرورة إعداد تقارير برنامج ضمان وتحسين الجودة نجد:

1- المعيار 1320 "الإبلاغ المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة

ينص هذا المعيار " 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 مايلي: 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، يراعي تبليغ نتائج التقييمات الداخلية والخارجية عند اكتمال تلك الأعمال. أما عن نتائج المراقبة المستمرة التي تتضمن درجة توافق أو مطابقة نشاط التدقيق الداخلي والتي يجب التبليغ عنها على الأقل مرة واحدة كل سنة.¹

كما نص المعيار بصفة صريحة إبلاغ النتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة إلى الإدارة العليا و المجلس الإدارة، ويحدد العناصر التي يجب أن تتوفر عند الإبلاغ، الذي يعتبر في هذه الحالة شرط ضروري وقبلي للتحسينات الناجمة عن برامج ضمان و تحسين الجودة، و يبقى مسؤول التدقيق الداخلي مكلف بضمان نتائج التقييمات المندرجة ضمن برامج الجودة ملخصة وتم مناقشتها، وأن خطط أعمال التحسين الخاصة بها مطورة و متاحة للتطبيق، و أنه قد تم إقرارها ضمن تقارير برامج الجودة و تم المصادقة عليها من طرف الإدارة. و المجلس وحتى لجنة التدقيق في حالة وجودها.²

2- المعيار "1321" استعمال عبارة: مطابق للمعايير 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 وتحسين الجودة تثبت ذلك"³. لتوضيح هذا المعيار ورد التفسير التالي: يكون التدقيق الداخلي متوافقا مع القواعد الأخلاقيات والمعايير عندما يحترم متطلباتها، ويجب أن تتضمن نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة نتائج التقييمات الداخلية والخارجية. وأن تطبق نتائج التقييمات الداخلية على كل أنشطة التدقيق الداخلي، كما تنطبق نتائج أعمال التقييم الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي الموجودة و المعمول بها لمدة لا تقل عن خمس سنوات.⁴

¹ IFACI, Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne (les normes), édition IFACI, révision Octobre 2016, application Janvier 2017, P 09.

² European Commission, Op.cit, P.07

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

⁴ Ibid

3- المعيار 1322 " مؤشر عدم التقيد

ينص 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.¹ "

يستعمل هذا المعيار حصراً، إلا في حالات التي يتوصل إليها مسؤول التدقيق الداخلي بوجود حالات عدم مطابقة في نشاط التدقيق الداخلي مع ما هو مطلوب ضمن المعايير الدولية أو قواعد الأخلاقيات، و لذلك سيكون من المستوجب على مسؤول التدقيق الداخلي بوجود حالات عدم مطابقة في نشاط التدقيق الداخلي مع ما هو مطلوب ضمن المعايير الدولية أو قواعد الأخلاقيات، و لذلك 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 و دراسة التأثيرات الناتجة عنها على النطاق العام لسير نشاط التدقيق الداخلي وعلى توقعات مجلس الإدارة والإدارة العليا، كما يستوجب إبلاغهما عن حالات عدم المطابقة المكتشفة و عن التأثيرات الممكنة لها".

¹ IIA. (2016), Op. Cit. P06.

الخلاصة

من خلال ما جاء في هذا الفصل، تم التوصل أن نشاط التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة الاقتصادية في تحقيق أهدافها بإضافة قيمة لعملياتها وأنشطتها، ولهذا أولت المنظمات المهنية المهتمة على الصعيد الدولي، اهتماما متزايدا برقابة الأداء المهني لنشاط التدقيق الداخلي، نظرا لأهمية الخدمات التي يؤديها هذه النشاط. كما تم التوصل أن الهدف الأساسي لخدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي هو ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والسياسات المرسومة لقسم التدقيق الداخلي وكذلك البرامج المخطط لها، ولتحقيق ذلك يجب أن يكون هناك عمليات تقويم مستمرة لعمل أقسام التدقيق الداخلي وسياسته وبرامجه. ويتم ذلك بالاعتماد على أليات خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي المتمثلة في الإشراف، أعمال التقييم الداخلي، أعمال التقييم الخارجي. إن الاعتماد على خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي سيخلق الحرص لدى المدققين الداخليين على تنفيذ المهام التي يقومون بجودة عالية نظرا لمعرفتهم بأن عملهم سوف يخضع للتقويم.



الفصل الثاني: العوامل المؤثرة على
أداء التدقيق الداخلي



تمهيد

تتجلى أهمية التدقيق الداخلي في الطلب المتزايد على خدماته في المؤسسات الاقتصادية، وفي النمو السريع لتنظيماته المهنية، إذ تم الاعتراف بأهمية جودة التدقيق الداخلي وجودة المعلومات التي يقدمها منذ مدة طويلة.

وترتبط جودة التدقيق الداخلي بقدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء لإبداء الرأي الفني المحايد وغير منحاز بناء على نتائج عملية التدقيق، وتحسين الكفاءة والفعالية التنظيمية للمؤسسات الاقتصادية من خلال النقد البناء، وفي الواقع فقد أصبح التدقيق الداخلي أداة لا غنى عنها لتحقيق السيطرة الفعالة في المؤسسات الاقتصادية.

نظرا لأهمية التدقيق الداخلي سنحاول في هذا الفصل التعرف على عوامل المؤثرة على أداء التدقيق الداخلي، بناء على ذلك سنقسمه إلى:

المبحث الأول: العمل بمعايير التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: كفاءة التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: قدرة التدقيق الداخلي على خلق قيمة مضافة

المبحث الأول: العمل بمعايير التدقيق الداخلي

تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية ومن خلال أشخاص مختلفين، كل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في الشركات، لذا فمن الضروري وجود معايير تكفل تنظيم هذا النشاط، وتخضع لعملية تقويم وتطوير مستمرة لتساير ما يستجد على الساحة الاقتصادية الدولية، وكجزء من الاستجابة لهذه المتطلبات و في محاولة لتطوير دور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها أصدر معهد المدققين الداخليين IIA معايير حديثة في مجموعتين هما معايير الصفات ومعايير الأداء، بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني ومبادئ المهنة.

المطلب الأول: تطور معايير التدقيق الداخلي

سنعرض في هذا المطلب لتعريف المعايير المهنية للتدقيق الداخلي وتطورها التاريخي

1. تعريف المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي

يقصد بالمعيار كمصطلح يعني درجة الأفضلية والامتياز لغرض معين كمقياس للتماثل معه ومسايرته ويتم بواسطته الحكم على مستوى الأداء.¹ تعرف معايير التدقيق الداخلي على أنها مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة إلى المبادئ، وتتألف من تصريحات توضح المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وتقييم فعالية الأداء، وهي متطلبات واجبة التطبيق دولياً على مستوى المؤسسات والأفراد على السواء، كما تضم تفسيرات توضح المصطلحات والمفاهيم الواردة في المعايير.²

1 كشاط منى، مرجع سابق الذكر، ص 39

2 إسماعيل بوغازي، لمين تغليسية، معايير الممارسات المهنية الدولية للتدقيق الداخلي وتجليات تطبيقاتها على حوكمة الشركات، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01، 2020، ص 102.

وكما تعرف أيضا على أنه المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقا لما تم اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين IIA¹.

أوضح معهد المدققين الداخليين أن هناك مجموعة من التطورات الهامة التي دفعته لوضع معايير التدقيق الداخلي²:

- أن مجالس الإدارات أصبحت مسؤولة عن مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية بمنشأتهم وعن كفاءة الأداء بها.
- أن السلطات الإدارية بدأت تتقبل التدقيق الداخلي كوسيلة توفر لها التحليل والتقييم الموضوعي والتوصيات والاستشارات والمعلومات عن نظم الرقابة والأداء، وأن هذا التقبل أخذ في الازدياد.
- أن المدققين الخارجيين قد أخذوا يستخدمون التدقيق الداخلي كأداة مكملة لعملهم عندما يتبين لهم حياد المدقق الداخلي وكفاءة أدائه لعمله.

2. مراحل تطور معايير التدقيق الداخلي

تعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA الأكثر شيوعا وتطبيقا في العالم، حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال. ولقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقا لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن³.

¹ معهد المدققين الداخليين، مرجع سابق الذكر، ص 3.

² إسماعيل بوغازي، مرجع سابق الذكر، ص 123 .

³ العايب عبد الرحمان، ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة و المتطلبات الجديدة المهنية، مجلة رقاد لدراسات و البحوث، المجلد 5، العدد2، سنة 2018، ص 212.

لقد تطور الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي حيث عرف هذا الإطار مجموعة من الإصدارات كان أولها سنة 2000 ثم تلتها مجموعة من التعديلات سنوات 2004 و 2010 و 2013 وآخرها سنة 2017 وهو المعمول به حاليا والتي يمكن توضيح ما جاء بها في الجدول التالي:

الجدول رقم (5): مراحل تطور الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

أهم ما جاء به	الإطار الدولي
<ul style="list-style-type: none"> • بيان مسؤولية المدقق الداخلي • أخلاقيات المهنة • قوائم معايير ممارسة التدقيق • منشورات على معايير ممارسة المهنة 	<p>الإطار الدولي الاولي (سنة 2000)</p> <p>يعتبر أول شكل ظهر عليه الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • تبني مفهوم جديد للتدقيق الداخلي • اعتماد إطار جديد حيث أصبحت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بعد أن كانت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. • إعادة هيكلة إطار الممارسات المهنية PPF ليصبح الإطار المرجعي للممارسات المهنية IPPF. • إنشاء دليل تخطيط. 	<p>الإطار الدولي الثاني 2003-2008</p> <p>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 التنفيذ 1جانفي 2004.</p> <p>كما قام المعهد بإنشاء مجموعة عمل سميت بمجموعة " رؤية للمستقبل " التي شرعت البدء في عملية إعادة هيكلة إطار الممارسات المهنية في شهر جويلية من سنة 2007 ، كما وافق مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين على مشروع إعادة هيكلة إطار الممارسات المهنية PPF " ليمنح هذا المشروع ميلاد للإطار المرجعي للممارسات المهنية " IPPF " «ذلك من خلال إضافة " IPPF » لإظهار التحسين العميق لدرجة إلزامية المبادئ الإرشادية للإطار.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • تغيير الشكل المصمم للإطار المرجعي الدولي من خلال إعادة ترتيب للعناصر الموصى بها. • إضافة رسالة التدقيق الداخلي. • تغيير في الإرشاد التكميلي والإرشاد التنفيذي. • إضافة إرشادات بخصوص القضايا الناشئة وتقارير الموقف. 	<p>الإطار الدولي الثالث (2010-2015)</p> <p>نتيجة للتطورات التي عرفتها مهنة التدقيق الداخلي خلال السنوات الأخيرة ونظرا للسعي المستمر لمعهد المدققين الداخليين لمسايرة هذه التطورات، عرف الإطار الدولي مجموعة من التعديلات.</p> <p>تعديل 2010 حيث قام المعهد بإثراء الإطار المرجعي وذلك بإضفاء تغييرات هامة على بعض المعايير وتفسيراتها ونصوص التكميلية، والتي كانت تهدف في مجملها إلى التأكيد على المسؤولية الفردية للمدقق واتجاه الالتزام والمطابقة للمعايير، كما تم إثراء المعجم المصطلحات بمفردات جديدة</p>

	تعديل 2013 قام معهد المدققين الداخليين المشروع الأولي لإعادة هيكلة الإطار المرجعي.
<ul style="list-style-type: none"> • تعديل مضمون العديد من المعايير ونصوصها التكميلية. • تعزيز أهمية الإطار الدولي للممارسات المهنية في المستقبل القريب. 	<p style="text-align: center;">الإطار الدولي الرابع تعديل 2016</p> <p>وهو المعمول به حالياً حيث شرع في تطبيقه بدءاً من سنة 2017، تم تأسيس فريق عمل المراجعة وإعادة النظر التابع لجمعية المدققين الداخليين للإطار الدولي للممارسات المهنية في شهر نوفمبر عام 2013 وبدأ عمله بالإعلان عن هدفه وهو تقييم محتوى وهيكل الإطار الدولي للممارسات المهنية. باعتبارها مفيدة لأعضاء جمعية المدققين الداخليين، ومهنة التدقيق الداخلي ككل وأصحاب المصالح.</p>

المصدر: العايب عبد الرحمان، ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة والمتطلبات الجديدة المهنية، مجلة رفاد لدراسات والبحوث عمان -الأردن، المجلد 5، العدد2، سنة 2018، ص 212-213 بتصرف.

المطلب الثاني: معايير الصفات

معايير الصفات تسمى أيضاً بمعايير السمات وكذلك بسلسلة الألف، تصف هذه الفئة من المعايير السمات

والخصائص الواجب توافرها لدى المدققين وفي دوائر التدقيق، سنتطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

1. ضرورة حيازة ميثاق التدقيق الداخلي

1-1. تعريف الميثاق وعناصره

يعتبر ميثاق التدقيق الداخلي وثيقة رسمية تحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي ويحدد

ميثاق التدقيق الداخلي موقع التدقيق الداخلي داخل المؤسسة¹. ينبغي أن ينظر كل من الإدارة العليا ومجلس

الإدارة إلى ميثاق التدقيق الداخلي على أنه وثيقة مهمة لسياسة مجلس الإدارة تمكن الرئيس التنفيذي للتدقيق

ونشاط التدقيق الداخلي من أداء أدوارهما في المنشأة بفاعلية. فهو يرسخ الوضوح فيما بين مديري المخاطر

داخل المنشأة وفيما بين أصحاب المصلحة فيما يتعلق بدور التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر. ويساعد

أصحاب المصلحة على تمكين وقياس القيمة التي يضيفها التدقيق الداخلي للمنشأة².

1 ميرفت حسين السيد، التدقيق الداخلي بالقطاع العام، إضاءات في المراجعة الداخلية، ص 43 متاح على الموقع <https://portal.arid.my/Publications/cbcfdb9d-2e95-4459-89b1-98b4e1dc1ded.pdf>

2 تقرير موقف معهد المدققين الداخليين، ميثاق التدقيق الداخلي مخطط لنجاح التأكيد، ص 4 متاح على الموقع

حدد معهد المدققين الداخليين سبعة جوانب رئيسية تدعم قوة وفاعلية النشاط عموماً ويجب أن يشملها ميثاق التدقيق الداخلي. وعلى الرغم من أن بعض موثيق التدقيق الداخلي قد لا تشمل كل هذه العناصر فإن أي جانب لا يتناوله الميثاق يهدد بإضعاف النشاط في نهاية المطاف.

الجدول رقم (6):العناصر الأساسية لميثاق التدقيق الداخلي

العناصر الأساسية	خصائص العناصر
الرسالة والهدف	تتمثل رسالة التدقيق الداخلي في تعزيز وحماية القيمة التنظيمية من خلال تقديم تأكيد قائم على المخاطر وموضوعي والمشورة والرؤية المتعمقة. هدف التدقيق الداخلي هو تقديم تأكيد مستقل وموضوعي وخدمات استشارية تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة.
المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	يدير نشاط التدقيق الداخلي نفسه بالالتزام بالعناصر الإلزامية الواردة في الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق (IPPF) الصادر عن معهد المدققين الداخلي، بما في ذلك المعايير والمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة
الصلاحية	ينبغي أن يتضمن الميثاق: -نصاً عن علاقة التبعية الوظيفية والإدارية للرئيس التنفيذي للتدقيق في المنشأة. -نصاً يفيد بأن مجلس الإدارة سيقدر ويحرص على ويضمن أن يتمتع نشاط التدقيق الداخلي صلاحية كافية للوفاء بواجباته.
الاستقلالية والموضوعية	ينبغي أن يتضمن الميثاق: - نصاً يفيد بأن الرئيس التنفيذي للتدقيق سيتكفل بأن يبقى نشاط التدقيق الداخلي بعيداً عن الظروف التي تهدد قدرة النشاط على القيام بأنشطته بطريقة غير متحيزة. وفي حال وجود ما يخل باستقلالية أو الموضوعية في الواقع أو في الظاهر، سيفصح الرئيس التنفيذي للتدقيق عن تفاصيل هذا الإخلال للأطراف المعنية. - نصاً يفيد بأن نشاط التدقيق الداخلي لن يتولى أي مسؤولية تشغيلية مباشرة ولا سلطة على أي من الأنشطة الخاضعة للتدقيق. - نصاً يفيد بأن نشاط التدقيق الداخلي إذا تولى أو كان من المتوقع أن يتولى الرئيس التنفيذي للتدقيق أدواراً أو مسؤوليات أو كلاهما تقع خارج نطاق التدقيق فسيتم وضع إجراءات وقائية للحد من الإخلال بالاستقلالية والموضوعية.

<p>ينبغي أن يتضمن الميثاق:</p> <p>-نصاً بأن نطاق أنشطة التدقيق الداخلي تشمل على سبيل المثال لا الحصر، الفحوص الموضوعية للأدلة بغرض تقديم تقييمات مستقلة عن مدى كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.</p> <p>-نصاً يفيد بأن الرئيس التنفيذي للتدقيق سيرفع تقارير دورية للإدارة العليا ومجلس الإدارة عن نتائج القسم والعمل الذي يؤديه النشاط.</p>	<p>نطاق نشاط التدقيق الداخلي</p>
<p>ينبغي أن يتضمن الميثاق فيما يتعلق بالمسؤولية عن :</p> <p>-تقديم خطة التدقيق الداخلي القائم على المخاطر سنوياً على الأقل.</p> <p>-إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بتأثير القيود المفروضة على الموارد على الخطة.</p> <p>-ضمان حصول نشاط التدقيق الداخلي على الموارد الملائمة من حيث الجدارة والمهارة.</p> <p>-إدارة النشاط بطريقة مناسبة له للوفاء بالتكليف المسند إليه.</p> <p>-ضمان الامتثال لمعايير معهد المدققين الداخليين.</p> <p>-إبلاغ نتائج عمله ومتابعة الإجراءات التصحيحية المتفق عليها. التنسيق مع مقدمي خدمات التأكيد الآخرين.</p>	<p>المسؤولية</p>
<p>ينبغي أن يتضمن الميثاق:</p> <p>-نصاً بأن نشاط التدقيق الداخلي سيحرص على وجود برنامج تأكيد وتحسين الجودة الذي يشمل جميع جوانب نشاط التدقيق الداخلي ومنها تقييمه للامتثال لمعايير معهد المدققين الداخليين.</p>	<p>برنامج تأكيد وتحسين الجودة</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: تقرير موقف معهد المدققين الداخليين، ميثاق التدقيق الداخلي مخطط لنجاح التأكيد، ص 2-4 متاح على الموقع بتصرف

<https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/PP-The-Internal-Audit-Charter-Arabic.pdf>

1-2. المعايير التي تؤكد ضرورة حيافة ميثاق التدقيق الداخلي

➤ المعيار 1000: الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات

وينص على أنه يجب تحديد أهداف، صلاحيات، مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي رسمياً في ميثاق التدقيق الداخلي وأن تكون تتسجم مع المعايير¹. إن طريقة تطبيق المعيار تختلف على حسب طبيعة الخدمة المقدمة، وعليه فقد جاءت معايير التنفيذ التالية لإعطاء توضيح أكثر بخصوص المعيار:

¹ معهد المدققين الداخليين، مرجع سابق الذكر، ص 3.

❖ **1000.A1**: "يجب تحديد طبيعة خدمات التوكيد المقدمة للمؤسسة بوثيقة التدقيق (ميثاق التدقيق الداخلي)، و إذا كانت هذه الخدمات ستقدم لجهات خارج المؤسسة، يجب أيضا تحديد طبيعتها في هذه الوثيقة."

❖ **1000.C1**: "يجب تحديد الخدمات الاستشارية في وثيقة التدقيق الداخلي". أما عن المعايير الفرعية التابعة إلى هذه المعيار ورد معيار فرعي واحد ضمن الإطار المرجعي 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.

1-3. أهمية ميثاق التدقيق الداخلي

تتمثل أهمية ميثاق التدقيق الداخلي²:

- يقدم الميثاق للمنشأة مخططا لكيفية عمل التدقيق الداخلي.
- يساعد مجلس الإدارة على إبداء الأهمية التي توليها استقلالية التدقيق الداخلي. ومن الأخرى أن يحدد خطوط التبعية للرئيس التنفيذي للتدقيق التي تدعم هذه استقلالية وذلك بأن يتبع مجلس الإدارة وظيفيا والإدارة التنفيذية إداريا. يوفر أيضا للنشاط ما يلزمه من صلاحية لإنجاز المهام، على سبيل المثال، صلاحية الوصول غير المقيد إلى السجلات والموظفين والممتلكات المادية ذات الصلة بتأدية عمله.
- يسمح ميثاق التدقيق بتحديد نطاق نشاط التدقيق الداخلي احتياجات.

¹ IFACI (2016), Op.cit,P.03.

² تقرير موقف معهد المدققين الداخليين، مرجع سابق الذكر، ص 3.

- يحدد الميثاق بتفصيل كبير ما العمل الذي سيقوم به التدقيق الداخلي والدعم الذي سيتلقاه من الإدارة العليا ومجلس الإدارة لإنجاز العمل.

- يعمل ميثاق التدقيق بمثابة نقطة مرجعية لقياس فاعلية نشاط التدقيق الداخلي.

2. الاستقلالية والموضوعية

ويوضح المعيار "الاستقلالية والموضوعية" أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة وأن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا موضوعيين في أداء هذه الأنشطة.

2-1. تعريف بالاستقلالية والموضوعية

2-1-1. تعريف الاستقلالية

هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي من تأدية مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز، وتسمح الاستقلالية للمدققين الداخليين بتقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة تعتبر جوهرية لتنفيذ عمليات التدقيق. ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يكون للمسؤول التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا والمجلس، وحتى تتحقق الاستقلالية لابد من¹: أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لأعلى مستوى في الهيكل الإداري، وهو ما يتحقق من خلال²:

❖ لا يكون هناك أي تدخل في تحديد نطاق التدقيق، وإنجاز أعماله، وإبلاغ نتائجه.

❖ وجود اتصال مباشر بين المسؤول المباشر على التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة.

ويبقى على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقدم لمجلس الإدارة على الأقل مرة في السنة تأكيد على الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي. فتوافر الاستقلالية يساهم في أداء مسؤوليات نشاط التدقيق

¹ IFACI. (2016), Op.cit, p. 03.

² إباد حسن سالم ، واقع التدقيق الداخلي في قطاع غزة، مذكرة، ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012 ، ص 40.

وضمن تنفيذ التوصيات الواردة بالتقارير، وعليه لابد أن يوجد التدقيق الداخلي تنظيمياً خارج جهاز الموظفين ووظيفة الإدارة للوحدة الخاضعة للتدقيق.

2-1-2. الموضوعية

هي الموقف العقلي غير متحيز الذي يسمح للمدققين الداخليين بتنفيذ عمليات التدقيق بطريقة يكون لديهم فيها إيمان صادق بنتائج عملهم، وأن جودة عملهم لا يتم المساس بها بأي شكل من الأشكال. وتقضي معايير معهد المدققين الداخليين بأن الموضوعية تتطلب من المدققين الداخليين أن لا يُكولوا حكمهم بشأن أمور التدقيق للآخرين، ويجب أن تدار التهديدات التي تتعرض لها الموضوعية مثل التضارب المحتمل في المصالح، ويجب أن تدار على مستويات المدقق الفرد والمهمة والمستوى الوظيفي والتنظيمي، ويجب الإفصاح عنها عند الضرورة¹.

¹ IFACI. (2016), Op.cit, p. 04.

2-2. معايير تناولت "الاستقلالية والموضوعية"

تدرج ضمن معيار «الاستقلالية والموضوعية» جملة من المعايير الفرعية، نتطرق إليها فيما يأتي:

الجدول رقم (7): لائحة المعايير التي عالجت الاستقلالية والموضوعية

رقم المعيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات توكيدية A خدمات استشارية C
المعيار 1100	الاستقلالية والموضوعية	يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقل ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.	
المعيار 1110	الاستقلالية التنظيمية	يجب أن يرتبط مسؤول التدقيق الداخلي بأعلى مستوى، وينبغي على مسؤول التدقيق الداخلي أن يقدم للمجلس على الأقل سنويا التأكيد على الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي.	A1.1110 ينبغي على التدقيق الداخلي أن لا يعاني من أي تداخل في تحديد نطاق تدخله في تنفيذ العمل وإبلاغ النتائج.
المعيار 1111	التفاعل المباشر مع المجلس	"يجب على المسؤول المباشر على التدقيق الداخلي أن يتواصل و يتفاعل بشكل مباشر مع المجلس". حيث أن الاتصال المباشر يحدث عندما يحضر مدير التدقيق الداخلي بشكل منتظم ويشارك في اجتماعات مجلس الإدارة. ويجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي متحررا من التدخل في تحديد نطاق التدقيق الداخلي وإنجاز العمل وإيصال النتائج.	
المعيار 1112	أدوار مسؤول التدقيق الداخلي خارج مجال أنشطة التدقيق الداخلي	عندما يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أي أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار التدقيق الداخلي، أو عندما يتوقع أن يصبح لديه مثل هذه الأدوار، فيجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم تأثيرها السلبي على الاستقلالية والموضوعية	
المعيار 1120	المستوى الفردي الموضوعية على	يجب أن يتسم المدققين الداخليين بالحياد وعدم الانحياز، وعليهم كذلك تجنب أي تعارض في المصالح	

<p><u>1130.A1</u></p> <p>يجب أن يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم عمليات محددة كانوا مشرفين عن تقييمها فيما سبق، فمن المفترض أن تتأثر الموضوعية على نحو سلبي إن أدى المدقق خدمات عن نشاط كان مسؤولاً عنه في العام السابق.</p> <p><u>1130."A2</u></p> <p>في حالة تقديم مهمات تأكيد تخصص وظائف سبق وأن عمل فيها مسؤول التدقيق، ينبغي أن تتابع من طرف شخص آخر لا ينتمي إلى قسم التدقيق الداخلي</p> <p><u>1130 . "A3</u></p> <p>يمكن للتدقيق الداخلي تنفيذ مهمات التأكيد والتي تخص قطاعات سبق وأن تم تقديم خدمات استشارية لها بشرط ألا تكون الخطة المقدمة قد مست بالموضوعية، وأن الموضوعية على المستوى الفردي مسيرة عند تخصيص الموارد المتعلقة بالمهمة</p> <p><u>1130."C1</u></p> <p>"يمكن أن يقدم المدققون الداخليون خدمات استشارية عن عمليات كانوا مسؤولين عنها سابقاً.</p>	<p>إنّ تعرض الاستقلالية أو الموضوعية للتهديد شكلاً أو موضوعاً، فإنه ينبغي الإبلاغ عن ذلك للجهات المعنية ويتوقف مدى الإبلاغ على طبيعة العوامل التي تهدد الاستقلالية أو الموضوعية.</p>	<p>ضعف الاستقلالية أو الموضوعية</p>	<p>المعيار 1130</p>
---	--	-------------------------------------	---------------------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معايير التدقيق الداخلي.

2-3. أهمية استقلالية وموضوعية إدارة التدقيق الداخلي

تتمثل أهمية الاستقلالية والموضوعية فيمايلي¹:

- ✓ تقديم معلومات متحيزة حول استخدام الموارد والخدمات من نشاط التدقيق الداخلي، وأن تؤدي واجباتها من دون أي قيود أو تدخل أو ضغوط من طرف الجهات الخاضعة لعملية التدقيق.
- ✓ تطوير علاقات عمل سليمة مع الإدارة والموظفين على جميع المستويات في الشركة لضمان فعالية نشاط التدقيق الداخلي، فمعرفة هذا الأخير للشركة وفهمه لها يساعد في بناء علاقات فعالة وتقييم فعالية إدارة المخاطر ورقابة الداخلية وعمليات الحوكمة، واللجوء إلى هذا النشاط للحصول على الخدمات والمعلومات والتوجيه، وعندما يكون ذلك مناسباً يتعين على الموظفين بالشركة لفت انتباه نشاط التدقيق الداخلي إلى المسائل المثيرة للقلق والمعلومات والأمور الهامة.
- ✓ توفير تقييم موضوعي وغير متحيز حول عمليات وموارد الشركة بمسؤولية وعلى نحو فعال لتحقيق الأهداف المسطرة. فنشاط التدقيق الداخلي يساعد الشركة في تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات وتكريس الثقة بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.

1 لخضر أوصيف، نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات_دراسة عينة لشركات مساهمة (SPA)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017، ص 167.

2-4. أهمية موقع إدارة التدقيق في استقلالية وموضوعية المدقق

إن تبعية التدقيق الداخلي إلى أعلى مستويات الهرمية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية هو القاعدة الأساسية والعامة لضمان استقلالية وحيادية كل من أداء هذا النشاط من جهة وأرائها واستنتاجاتها من جهة أخرى¹.

لهذا تسعى المؤسسات للحصول على هيكل تنظيمي كفاء وللحصول عليه لا بد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة، ويعني استقلال الإدارات ألا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارة التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول وإدارة الحسابات، وهذا من أجل خلق رقابة قسم معين لقسم آخر للحد من ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عنها إن وجدت. نظرا لأهمية الهيكل التنظيمي في الاستقلالية سيتم توضيح مختلف ارتباطات التدقيق الداخلي².

2-4-1. ارتباط التدقيق الداخلي بالإدارة العليا

هذا النوع من الترابط والتبعية يسمح بتكوين علاقة قوية بين الإدارة العامة للمؤسسة والتدقيق الداخلي، ويسمح لها بأداء مهامها على أحسن وجه ومع تقديم أفضل الإعانات الإدارية، خاصة فيما يخص الخدمات الاستشارية والرفع من إمكانية الحوار المباشر مع الإدارة العليا وجميع المستويات الهرمية في المؤسسة، ويتمثل العيب في هذه التبعية في إمكانية حدوث التواطؤ بين التدقيق الداخلي والإدارة العامة وذلك حسب مصالح المساهمين³.

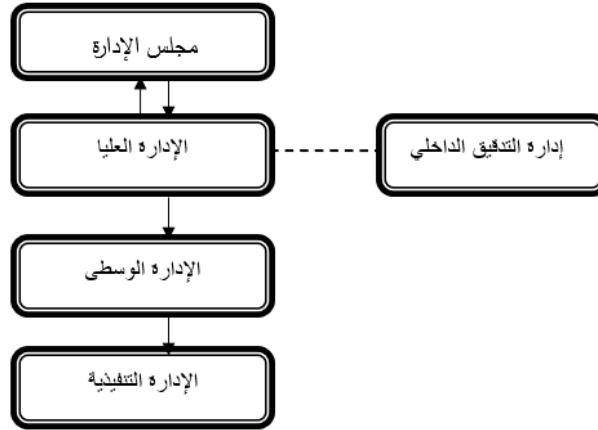
¹ Chekroun. M, **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, thèse de doctorat, université Abou Bekr Belkaid de Telmcen, Algérie, 2014, p 37.

² Pigé .B, & Chemangui. M, **La qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés**. 25^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2004, p20.

³ Renard.J, op. Cit.357.

يتكيف هذا الارتباط (الموقع التنظيمي) مع السياق الأمريكي الوارد في إطار قانون (sarboney-Oxley) الذي يستوجب على الإدارة العليا إعداد تقارير عن الرقابة الداخلية، عكس السياق الفرنسي (la loi sur la sécurité financière) فمسؤولية إعداد تقارير عن الرقابة الداخلية تجب على رئيس مجلس الإدارة، ويوضح الشكل التالي موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للإدارة العليا.¹

الشكل رقم (4): موضع إدارة التدقيق الداخلي وفقا للإدارة العليا



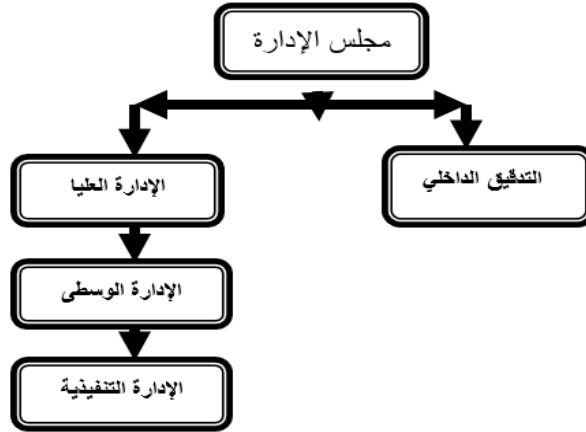
المصدر: براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية-دراسة عينة من المراجعين الداخليين، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، ماجستير، تخصص محاسبة، 2014-2015، ص 58.

2-4-2. ارتباط إدارة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة

يمكن لإدارة التدقيق الداخلي أن تكون تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة، وقد بينت المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ذلك وفق المعيار 1111 «التفاعل المباشر مع المجلس» يجب على المسؤول للتدقيق الداخلي أن يتواصل ويتفاعل بشكل مباشر مع المجلس²، ويمكن للتدقيق في هذا النوع من التبعية أن تظهر في الهيكل التنظيمي كما هو موضح في الشكل الموالي.

¹ Élisabeth. B, **Audit interne : enjeux et pratiques à l'international**, Groupe Eyrolles, Paris, 2007, P33.
²IIA. (January 01, 2017), op.cit, p : 4.

الشكل رقم (5): ارتباط التدقيق الداخلي بالإدارة



المصدر: نقاز أحمد، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية في الدانمارك، العدد 2، 2007، 69.

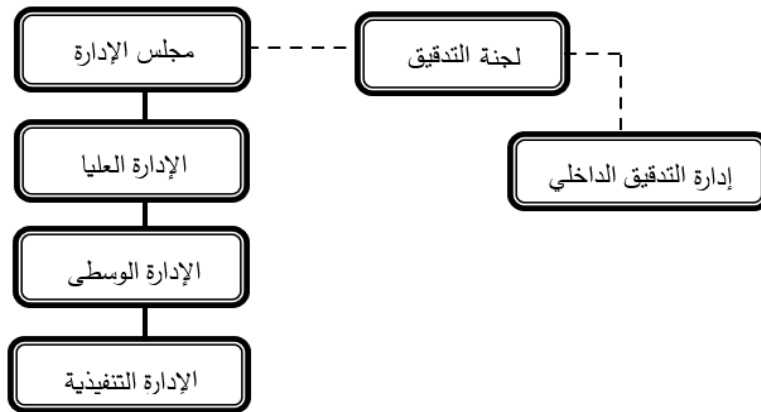
2-4-3. ارتباط التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق

تتجه العديد من الشركات نحو إنشاء ما يعرف بلجنة التدقيق، ذلك بغرض الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة، مما يزيد من استقلالية إدارة التدقيق الداخلي عن الإدارة العليا، ويساعد على الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير. هذا الموقع التنظيمي يطبق بكثرة في المجمعات الشركات الانجلوساكسونية المتقدمة كأفضل وسيلة لضمان استقلالية إدارة التدقيق الداخلي. كما تساعد إدارة التدقيق الداخلي لجنة التدقيق على الوفاء بمسؤوليات الإشراف الخاصة بها، من خلال¹:

- إعطاء وجهة نظر مستقلة عن القضايا المحاسبية الرئيسية،
- توفير تغذية عكسية عن كفاءة الأنشطة والالتزام بالسياسات الخاصة بالشركة والجهات التنظيمية
- _ تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها لجودة التقرير المالي كجزء من متطلبات قانون (Sarbone-Oxley)

1 لخضر أوصيف، مرجع سابق الذكر، ص169.

الشكل رقم (6): ارتباط التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق



المصدر: خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية الداخلي في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص 149.

2-5. نصائح موجهة للمدقق الداخلي لتعزيز استقلاليته

يجب على المدقق الداخلي أن يحتفظ باستقلاليته، وعليه يجب أن يأخذ الوقت الكافي للاستثمار في علاقاته مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا، والحفاظ على حوار ثابت وقوي مع كل طرف من أجل إقامة النجاح الوظيفي الخاص، ومع ذلك فقد تطرأ العديد من القضايا والمشاكل أثناء تنفيذ المهام والتي قد تهدد الاستقلالية وهناك عدة اقتراحات يمكن تقديمها للمدققين الداخليين مع تلك القضايا وأيضا المواقف الأخلاقية الصعبة أثناء تأدية مهامهم والتي ستساعدهم في الحفاظ على استقلاليتهم.¹

✓ الالتزام بأخلاقيات المهنة

في البداية يجب أن يلتزم المدققون الداخليين بوثيقة الأخلاق الصادرة من معهد IIA، والمبادئ والتوقعات التي تحكم سلوك المدققين.²

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، 2014، ص 357_359، بتصرف.

² مخلد السلطان المطيري عبد الرحمان، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، تخصص محاسبة، عمان، 2012، ص 14.

✓ العرض الواقعي

يمكن أن يساعد عرض الموقف بشكل واقعي بناء على الحقائق والتفاصيل ذات الصلة بالمدققين على حماية أنفسهم، حيث يستمد المدققون الداخليون استنتاجات موضوعية تستند إلى الحقائق في عملهم اليومي وفي حالة عدم العرض الواقعي لتلك الاستنتاجات يمكن أن يصبحوا عن غير قصد متعاونين ومؤيدين للانتهاكات الأخلاقية، مما قد يضعف استقلاليتهم.

✓ طلب الاستشارة

قد لا يكون لبعض المشاكل الأخلاقية حل واضح، لذا قد يكون أحد الخيارات الجيدة هو أن تسأل الزملاء الذين لديهم المزيد من الخبرة للحصول على المشورة وليس بالضرورة هنا عرض الموقف الأساسي بتفاصيل كاملة، كما أن الاستماع إلى تجارب زملائهم سيساعدهم في معرفة التحديات الأخلاقية التي واجهها المدققين الآخرين والتعرف على مؤشرات ضعف الاستقلالية.

✓ تعزيز الحماية الأخلاقية

لا توجد قواعد يمكن أن تساعد المدققين في الحفاظ على استقلاليتهم في كل موقف قد يواجهونه أثناء أداء وظائفهم. لذلك فإن الأمر متروك لجميع المدققين للتعرف على الوضع الذي هم فيه وحماية استقلاليتهم بشكل كاف. من خلال النهج الصحيح للارتباطات الوظيفية.

✓ تصعيد المشكلة

أحدى الطرق الفعالة للتعامل مع المعضلة الأخلاقية التي يوجد فيها تهديد لاستقلالية المدقق هي تصعيد المشكلة، في حالة قيام المراجع الرئيسي بإعلام مشرف المراجعة عن عضو فريق مخترق للفريق ولا يقابل ذلك أي ردة فعل من قبل مشرف على التدقيق، يجب على المدقق الرئيسي أن يسأل المشرف عن سبب رغبته في المضي قدما مع ذلك المراجع، إذا كان هناك سبب وجيه، يجب على المدقق الرئيسي تذكير المشرف بأن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية تتطلب أن يتم الكشف على ذلك إلى الأطراف ذات الصلة.

إذا لم تعالج المشكلة بعد ذلك، فينبغي على المدقق الرئيسي أن يأخذ في الاعتبار الضرر الناجم عن عدم الاستقلال. إذ كان الأمر مهماً، فيجب مراعاة إمكانية التصعيد الأخرى حيث يمكن الاستفادة من أنظمة الإبلاغ عن المخالفات والخطوط الساخنة للأخلاقيات.

✓ النتائج المترتبة

إذا واجه المدقق الداخلي حالة تعوق استقلاليته أو استقلالية أحد أعضاء الفريق، ولم يستطع إيجاد حل المناسب، فيجب عليه النظر في الآثار طويلة المدى كملاد أخير عندها يمكن للمدقق أن يستقيل من الوظيفة بدلاً عن القبول بالاستمرار منتهكاً أخلاقيات المهنة والتي قد تكون عواقبها الفصل.

✓ تعزيز ثقة المجلس

تعتمد مجالس الإدارة على تقارير التدقيق الداخلي لتزويدهم بمعلومة موثوقة لاتخاذ قرارات فعالة، تكون هذه المعلومات أكثر ثقة عندما تأتي من نشاط التدقيق الداخلي الذي يتمتع ويحافظ على استقلاليته.

3. أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

الغرض من مبادئ وقواعد معهد المدققين الداخليين بشأن أخلاقيات المهنة هو إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي. إذ أن مبادئ أخلاقيات المهنة تعد ضرورية وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم أساساً على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة؛ حيث تنطبق على من يقدم خدمات التدقيق الداخلي سواء من الأفراد أو المؤسسات¹.

ويعتبر الإخلال بقواعد أخلاقيات المهنة من جانب أعضاء جمعية المدققين الداخليين وكذلك الأفراد الذين حصلوا على أو المرشحين للحصول على الشهادات المهنية الصادرة عن جمعية المدققين الداخليين بمثابة سلوك غير مقبول، وسيتم تقييمه والتصرف إزاءه وفقاً للقوانين والأنظمة الإدارية الخاصة بالجمعية والتوجيهات

1 لرزي 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 الإدارية المجلد 20، العدد 02، فلسطين، 2005، ص 249.

الصادرة، مع العلم بأن عدم الإشارة تحديداً في قواعد السلوك الواردة هنا، إلى أن سلوكاً محدداً بالذات يعتبر مخالفاً لها ليس من شأنه أن يحول دون اعتبار ذلك السلوك سلوكاً شائناً وغير مقبول، وبالتالي فإن أيّاً من الأعضاء، أو حملة شهادات الجمعية، أو المرشحين لها، يمكن أن يكونوا عرضة لاتخاذ إجراءات تأديبية بحقهم في حال بدر من جانبهم مثل ذلك السلوك¹.

من هذا المنطلق فإن مبادئ أخلاقيات المهنة يمتد نطاقها إلى ما هو أبعد من تعريف مهنة التدقيق الداخلي لتشمل عنصرين أساسيين هما²:

- المبادئ ذات الصلة بمهنة وممارسات التدقيق الداخلي.
- قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها، وهي قواعد تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

1-3. مبادئ الاخلاقيات

يتضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية³.

1-1-3. النزاهة

تتضمن القواعد السلوكية التالية:

❖ يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.

1 نفس المرجع.

2 الذوعجي علي حسني، آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الاخلاقي، جملة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، 2010، ص. 257.

³ SABAH. A, IMANE. G, **La qualite d'audit : pilier de bonne gouvernance et de performance financiere des entreprises**, Moroccan Journal of Research in Management and Marketing, V°14, N°2, 2022, P64.

❖ يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون، ويتوقعون اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.

❖ يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة تكون معينة لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها.

❖ يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

3-1-2. الموضوعية

تتضمن الموضوعية القواعد السلوكية التالية:

❖ على المدقق الداخلي أن لا يشارك في نشاط أو علاقة قد تضر أو يتوقع أن تضر من تقييمه المحايد، والمقصود هنا الأنشطة أو العلاقات التي تتعارض مع مصالح الشركة.

❖ على المدقق الداخلي أن لا يقبل أي شيء قد يضر أو يفترض أن يضعف من حكمه الشخصي.

❖ على المدقق الداخلي الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية المعروفة له، والتي قد يكون عدم الإفصاح عنها من شأنه أن يشوه تقاريره عن الأنشطة محل التدقيق.

3-1-3. السرية

تتضمن القواعد السلوكية التالية:

❖ يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.

❖ يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها.

3-1-4. الكفاءة المهنية

تتضمن القواعد السلوكية التالية¹:

- على المدقق الداخلي أن يزاول مهمته فقط في الأنشطة أو الخدمات التي له فيها المعرفة اللازمة والمهارات والخبرة.
- يجب على المدقق الداخلي أداء خدمات التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية المهنية وممارسة التدقيق الداخلي.
- يجب على المدقق الداخلي أن يعمل باستمرار على تحسين كفاءته وفاعلية ونوعية خدماته.

المطلب الثالث: معايير الأداء

معايير الأداء التي تعرف أيضا بسلسلة الألفين، تصف هذه الفئة من المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، وتعرف بمقاييس الجودة التي تسمح بقياس الخدمات المقدمة من طرف تلك الأنشطة.

1. الرقابة 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 المعيار 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 مخاطر².

1 معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، ص 2-3، متاح على الموقع www.theiia.org بتاريخ 2020/02/13.

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.

بغرض التفصيل في هذه العلاقة ورد ضمن نفس المجموعة المعيار 2130 الذي ينص على أنه "ينبغي على المدقق الداخلي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها، وتعزيز التحسين المستمر¹".

من أجل تسهيل تطبيق المعيار 2130 على حسب طبيعة الخدمة المقدمة وردت ضمن الإطار المرجعي الدولي المعيارين التاليين:

➤ **A 1 : 2130** يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية و فاعلية الوضعيات الرقابية من أجل مواجهة المشاكل المرتبطة بأنظمة الحوكمة و العمليات التشغيلية الأخرى وبأنظمة المعلومات بالمؤسسة.

➤ **C1:2130**: يجب أن يدمج المدققين الداخليين معرفتهم بإجراءات الرقابة المكتسبة من خلال إنجازهم للمهام الاستشارية في عملية تحديد و تقييم المخاطر الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة. حيث 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، حتى يتمكن من تقييم فعاليتها وقدرتها على التعامل مع المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف الرقابة المتمثلة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ضمان مصداقية البيانات والمعلومات التشغيلية. المالية، التحقق من فعالية وكفاءة العمليات، حماية الأصول، المطابقة للقوانين والسياسات والإجراءات السارية².

على الرغم من أن هذين المعيارين يوضحان مختلف الجوانب التي ينبغي أن يركز عليها المدقق عند تقييمه لأنظمة الرقابية، إلا أنه يواجه بعض الصعوبات العملية، خصوصا في مجال تقييم موثوقية ونزاهة المعلومات،

¹IFACI, *Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne*, version française, édition IFACI, Janvier 2013, Paris, France, p52.

² IIA(January01,2017), Op.cit, p116.

وبذلك وفر دليل التطبيق العملي MPA 2130A1_1 جملة من التوجيهات تساعد المدقق على تقييم موثوقية ونزاهة المعلومات، نلخصها فيمايلي¹:

- يضمن المدققون الداخليون بأن 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 مخاطر الداخلية والخارجية المرافقة له.
- 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 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 والاثار 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 يدمجها ضمنا في المهام التي يقوم بها في إطار خطة التدقيق السنوية، مع إيصال نتائج التقييم إلى الإدارة والمجلس.

¹ IFACI (2013), Op.cit, pp175-177.

2. إدارة المخاطر

لقد تطور دور وأهمية التدقيق الداخلي تطورا هائلا ومازال ذلك التطور جاريا، وظلت التوقعات التي تنتظرها الجهات المعنية (مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية) منه متسع نطاقها باستمرار. أن أنشطة التدقيق تساعد المؤسسات في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك على الشكل التالي¹:

- حماية أصول منظمة الأعمال من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرارات.

- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.

- زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.

- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد تخصصات الأفراد.

- تحديد الإجراءات التنفيذية بطريقة تضمن انسياب العمل.

إلا أن نشاط التدقيق ليس محصنا ضد المخاطر، قد يكون سببا في حدوث حالات الغش والاحتيال. وذلك

بسبب القصور الذي قد يحصل في نشاط التدقيق الداخلي المتمثلة فيمايلي²:

- عدم اتباع المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي.
- ضعف في الاستقلالية المدققين والبعدهن الموضوعية في ممارسة أعمالهم.
- سوء برنامج الرقابة النوعية وتأكيد الجودة (1300).

1 العايب عبد الرحمان، الأدوار الجديدة للمدقق الداخلي للحد من ظاهرة الغش في المنظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، المجلة العربية للإدارة، القاهرة، جمهورية مصر العربية، العدد 37، 2017، ص 81-82.

2 خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 203.

- الافتقار إلى عملية تقييم مخاطر فعالة لتحديد مجالات التدقيق الرئيسية والتي من شأنها وضع خطة التدقيق الداخلي.
- ليس هناك تخطيط فعال بحيث تشمل تحديث وتحديد الحقائق الوثيقة الصلة.
- الافتقار إلى عملية تقييم مخاطر فعالة لتحديد مجالات التدقيق الرئيسية والتي من شأنها وضع خطة التدقيق الداخلي.
- ليس هناك تخطيط فعال بحيث تشمل تحديث وتحديد الحقائق الوثيقة الصلة.
- عدم تصميم إجراءات تدقيق داخلي فعالة لاختبار المخاطر والضوابط والإجراءات.
- عدم تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- عدم بذل العناية المهنية المناسبة بسبب استخدام فوق تدقيق تفننر إلى المعرفة والكفاءة والمهارة بمجالات المخاطر.
- عدم ممارسة الشك المهني للوصول إلى اكتشاف مناطق الضعف والقصور.
- الافتقار إلى ضعف الاشراف الكافي.
- اتخاذ القرار الخاطئ حين كانت هناك بعض الأدلة التي تثبت وجود غش او الاحتيال.
- الافتقار إلى التبليغ الكافي.

على التدقيق الداخلي أن يأخذ في الحسبان المواضيع التي توجد فيها مخاطر الاحتيال داخل الشركة، وأن يستجيب الاستجابة المناسبة بإجراء تدقيق لضوابط الرقابة الداخلية في ذلك المجال، وتقييم إمكانية وقوع الخطر. وينبغي أن يستعين التدقيق الداخلي بخبرته في تحليل البيانات لتحديد الاتجاهات والأنماط التي قد تشير إلى وقوع الاحتيال وسوء استخدام الأموال، وفي حال عدم تمتع فريق التدقيق الداخلي بالخبرة اللازمة، فعلى المؤسسة التفكير أو إشراك موارد لديها المعرفة والخبرة الكافية¹.

1 تقرير موقف معهد المدققين الداخليين (IIA)، الاحتيال والتدقيق الداخلي: التأكيد بشأن ضوابط الاحتيال من أساسيات، ص 5.

2-1. معايير إدارة المخاطر

ومن معايير التي تبرز أهمية اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر نجد:

2-1-1. المعيار 2010

ينص على أن مسؤول التدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما ينسجم مع أهداف المؤسسة¹. للتوضيح أكثر، يقع على عاتق الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مسؤولية إعداد خطة مبنية على أساس المخاطر، مع الأخذ بعين الاعتبار إطار إدارة المخاطر بالمؤسسة، وإستخدام مستويات استعداد المؤسسة لتقبل درجة معينة من المخاطر وفقاً لما تحدده الإدارة العليا بالنسبة لمختلف الأنشطة كجزء من المؤسسة، وإذا لم يكن مثل ذلك فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتبع تقديره للمخاطر وذلك بالتشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة².

بشأن تطبيق معيار التخطيط 2010 على حسب طبيعة الخدمة المقدمة وردت معايير التنفيذ التالية³:

- **1A. 2010:** "يجب أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر على الأقل مرة سنوياً، ويجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية."
- **A2. 2010:** "يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يحدد ويراعي توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والجهات المعنية الأخرى بالنسبة لآراء التدقيق الداخلي واستنتاجاته الأخرى."
- **C1. 2010:** "عندما يتم اقتراح مهمة استشارية، على مسؤول التدقيق الداخلي قبل الموافقة على قبولها الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات التحسين إدارة المخاطر وإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، ويجب إدراج المهمات الاستشارية التي يتم قبولها في خطة التدقيق الداخلي."

¹ Renard. J, Op. Cit, P391.

2 خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، 2014، ص 117.

³ IFACI (2013), Op.cit, p 46.

2-1-2. المعيار 2120 "إدارة المخاطر"

الذي ينص على أنه ينبغي أن يقيم فعالية عمليات إدارة المخاطر وأن يساهم في تحسينها' 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 هذا التقييم يمكن لنشاط التدقيق الداخلي أن يجمع معلومات بالرجوع إلى مختلف مهمات التدقيق المنجزة، وعندما يتم النظر إلى نتائج مختلف مهمات التدقيق بطريقة مجمعة؛ فهذا يوفر فهما لمسارات إدارة المخاطر ومدى فعاليتها. وتتم متابعة مسارات إدارة المخاطر من خلال أنشطة الإدارة المستمرة أو التقييم المنفصل أو كليهما.

➤ **A1. 2120:** "يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقيم مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات

وأنظمة المعلومات بالمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- موثوقية و سلامة المعلومات المالية والتشغيلية.

-فاعلية و كفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة.

-حماية الأصول.

-التقيد بالأنظمة و القوانين والإجراءات واللوائح والعقود.

◆ **A2. 2120:** "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمال حدوث عمليات احتيال وكيفية إدارة المؤسسة لمخاطر الاحتيال".

◆ **C1. 2120:** أثناء المهمات الاستشارية يجب على المدققين الداخليين التحقق من أن المخاطر تتناسب مع المهمة وأن يتنبهوا إلى وجود أي مخاطر أخرى.

◆ **C2. 2120:** يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالمخاطر والتي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر بالمؤسسة.

◆ **C3. 2120:** عند المساعدة الإدارية في تحديد أو تحسين عمليات إدارة المخاطر، يجب على المدققين الامتناع عن تولي أي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم بالإدارة الفعلية للمخاطرة.

2-1-3. المعيار 2210

أهداف المهمة يصرح هذا المعيار "يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق" لتسهيل الالتزام بنص المعيار جاءت معايير التنفيذ التالية¹:

➤ **A1. 2210.** "يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه، ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم."

➤ **A2. 2210:** "يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم عند تحديد أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو عمليات احتيال أو حالات عدم التقيد أو مخاطر أخرى."

➤ **A3. 2210:** إن وجود مقاييس ملائمة ضرورية لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية . ويجب ان يتأكد المدققون الداخليون إلى أي مدى قامت الإدارة و/أو المجلس بوضع مقاييس لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم تحقيقها . وإذا كانت المقاييس ملائمة فإنه يجب على المدققين

¹ I FACI. (2016), Op.cit, pp53-54.

الداخليين أن يستعملوها في تقييمهم وأما إذا كانت غير ملائمة فإنه يجب على المدققين الداخليين العمل مع الإدارة و/أو المجلس بغرض إعداد مقاييس تقييم مناسبة.

➤ **C1. 2210:** "يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع عميل هذه المهمة".

➤ **2210.C2:** "يجب أن تكون أهداف المهمة الاستشارية في انسجام مع قيم، استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

2-1-4. المعيار 2600

قبول الإدارة العليا للمخاطر الذي ينص:¹ 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. 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 إجراء مناقشات واسعة ومع المجلس وإيجاد الحلول المناسبة مع ضرورة التزامه بعدم التدخل في تحديد مستوى القابلية أو عتبة الخطر المتبقي حفاظا على استقلاليته، بل بإمكانه فقط الإدلاء بآراء حول ذلك.

¹ FACI. (2013), Op.cit, p.94.

3. الحوكمة

يؤدي نشاط التدقيق الداخلي دورا فعالا في مساندة ودعم العناصر الأساسية لحوكمة الشركات، والتطبيق الجيد لها، لذا كان من الضروري تطوير دورها والوظائف التي تؤديها، من خلال تطوير معاييرها في ظل متطلبات الحوكمة معايير. أصدر معهد المدققين الداخليين معايير تبرز علاقة الحوكمة والتدقيق الداخلي والتمثلة فيمايلي:

3-1. المعيار 2110 "الحوكمة"

ينص على "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم الحوكمة بالمؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف التالية¹:

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة.

- ضمان فاعلية إدارة الأداء و المساءلة داخل المؤسسة.

- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل المؤسسة.

- تنسيق الأنشطة بين المجلس و المدققين الخارجيين و الإدارة وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.

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

➤ **A1. 2110:** "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم و تنفيذ و فعالية أهداف وبرامج

وأنشطة المؤسسة المتعلقة بالقيم الأخلاقية".

➤ **A2. 2110:** "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في

المؤسسة تُدعم وتُساند استراتيجيات وأهداف المؤسسة.

1. خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، 2014، ص 124-125.

² FACL. (2016), Op.cit, p.94.

◆ **2110.C1:** يجب على نشاط أن تكون أهداف المهمة الاستشارية منسجمة مع القيم و الأهداف الكلية المؤسسة.

كما عمل الإطار المرجعي على التفصيل في العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والحوكمة من ضوء الدلائل العملي التالية:

◆ **دليل التطبيق العملي MPA 2110.1** "تعريف حوكمة الشركات" في ظل الأطر التنظيمية المحددة لمفهوم الحوكمة التي تؤكد على المكانة المتميزة للتدقيق الداخلي قي هيكل الحوكمة، إذ له الصلاحية الكاملة في الفحص و تقييم هيكل الحوكمة بالمؤسسة و بطريقة رسمية و كذلك طرق تصميمه و تقييم مدى فعالية عمليات الحوكمة¹.

◆ **دليل التطبيق العملي MPA 2110.2** "علاقة حوكمة الشركات بإدارة المخاطر و الرقابة الداخلية": تنص الإرشادات الواردة بهذا الدليل العملي باختصار على ضرورة يأخذ المدقق الداخلي في الحسبان طبيعة العلاقات القائمة بين الحوكمة وإدارة المخاطر و الرقابة عند تقييمه لعمليات الحوكمة، وأن يسعى دائما على الفهم الجيد لتلك العلاقات، و أن يركز في مهمات التدقيق لعمليات الحوكمة على تقييم مختلف الضوابط الرقابية ذات العلاقة بالحوكمة (مثلا الرقابة المرتبطة بالمعلومة المالية، عمليات إدارة المخاطر، المطابقة للقوانين والتنظيمات،...) والاحتياط من الأحداث التي لها أثر سلبي على تحقيق استراتيجيات و أهداف وغاية المؤسسة أو اكتشافها، والاستفادة من نتائج مهمات تدقيق سابقة لعمليات الحوكمة².

◆ **دليل التطبيق العملي MPA2110.3** "تقييمات حوكمة الشركات": تنص الإرشادات الواردة بهذا الدليل العملي باختصار³:

¹ IFACI (2013), Op.cit, p.159.

² IFACI (2013), Op.cit, p.159.

³ Ibid, pp.162-164.

- إن عمل المدقق في إطار حوكمة الشركات لابد أن يكون في إطار متفق عليه من قبل الإدارة ومجلس الإدارة.
- 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 بعمليات الحوكمة التي تم تحديدها من طرف المجلس والإدارة العليا. وينبغي أن تتضمن خطة التدقيق عمليات الحوكمة التي يتم معالجتها وفقاً 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 الحسبان¹:
 - ✓ نتائج المهمات 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 كأى وقائع تشير إلى أن هناك فرصاً لتحسين عملية الحوكمة.
- إجراء مراحل التخطيط والتقييم والتقرير على المدقق أن يكون واعياً بالطبيعة الاحتمالية للنتائج، وضمن التواصل الدائم مع المجلس والإدارة العليا.

1 كشاط منى، مرجع سابق، ص128.

- 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.

المبحث الثاني: كفاءة التدقيق الداخلي

إن نشاط التدقيق الداخلي يتطلب فئة من المدققين تتوفر فيهم صفات مكتسبة سواء أثناء دراسته أو أثناء ممارسته لواجبه المهني، ويجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة و بذل العناية المهنية أثناء أداء عمليات التدقيق الداخلي، سنستعرض في هذا المبحث مختلف العوامل التي تساهم في تحسين معارفهم وخبراتهم وكفاءاتهم الأخرى.

المطلب الأول: المعرفة

1. تعريف المعرفة لدى المدققين

يتعين على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة وفق ثلاثة مستويات¹:

❖ **المهارة:** تعني القدرة على استخدام المعرفة في المواقف الحرجة التي يتعرض لها، بحيث يتسنى التصرف إزاءها دون الحاجة إلى الرجوع بشكل مكثف إلى الأبحاث والمساعدة الفنية.

ركز على أنه يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالمهارة في تطبيق معايير وإجراءات وأساليب التدقيق الداخلي.

❖ **الفهم:** يعني قدرة المدقق على استخدام المعرفة العامة في المواقف التي يرجع التعرض لها، وذلك للتعرف على الانحرافات الجسيمة والتمكن من القيام بالأبحاث اللازمة للتوصل إلى حلول معقولة لها. ركز على أنه يجب على المدقق الداخلي التمتع بفهم مبادئ الإدارة وذلك لكي يتمكن من إدراك وتقييم مدى أهمية وجسامة الانحرافات عن الأعراف وأساليب العمل الصحيحة.

¹ خلف عبد الله الوردات ، مرجع سابق، 2014، ص97.

❖ **الإلمام:** يعني قدرة المدقق على التعرف على وجود المشاكل أو التوقع حدوثها، وتحديد الأبحاث الإضافية اللازم إجراؤها أو المساعدة التي يلزم الحصول عليها. ركز على أنه يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالإلمام بمواد علمية معينة مثل المحاسبة والاقتصاد والقانون التجاري والضرائب والمالية والأساليب الكمية وتقنية المعلومات.

2. معايير تناولت المعرفة

من المعايير التي تناولت المعرفة نجد:

❖ المعيار 1210 "الكفاءة"

" الذي ينص على أنه " يجب على المدققين الداخليين إمتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية، وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك أو الحصول على المعرفة، المهارات والكفاءات الأخرى المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتها¹. لتسهيل عملية تطبيق والالتزام بمحتوى المعيار على حسب الخدمة المقدمة، وردت معايير التنفيذ التالية²:

- " **A1. 1210.** على مدير التدقيق الداخلي الحصول على النصيحة و المساعدة فيما يتعلق بالكفاءة، إذا كان المدققين الداخليين فاقدون للمعرفة اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من المهمة.
- " **A2. 1210.** على المدقق الداخلي امتلاك المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات علامات الغش إلا أنه لا يتوقع امتلاك خبرة الشخص الذي مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الغش والتحقق.
- " **A3. 1210.** يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا والضوابط الرقابية المتعلقة بها، وكذلك تكون لديهم معرفة بتقنيات التدقيق المعتمدة على التكنولوجيا المتوفرة من أجل إنجاز أعمالهم، و لكن ليس من المتوقع أن يكون لدى جميع المدققين

¹ IFACI (2013), Op.cit, p35.

² Ibid, pp35-36.

الداخليين نفس الخبرة التي يتمتع بها المدقق الداخلي التي تكون مسؤوليته الأساسية تدقيق نظم المعلومات.

- **C1 . 1210** : "إذا كان المدققون الداخليون لا يمتلكون المعارف أو المهارات أو الكفاءات التي يتطلبها أداء مهمة استشارية معينة أو جزء منها، ففي هذه الحالة يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق إما أن لا يقبل تلك المهمة أو أن يسعى إلى الحصول على مشورة و مساعدة أشخاص مؤهلين".

◆ دليل التطبيق العملي MPA1210.1 "الكفاءة"

يوفر هذا الدليل العملي جملة من التوجيهات العملية التي تساعد جملة من التوجهات العملية التي تساعد على تطبيق المعيار 1210 والمتمثلة في¹:

- ✓ أن وظيفة التدقيق الداخلي تتطلب فئة من المدققين تتوافر فيهم صفات مكتسبة سواء أثناء دراسته أو أثناء ممارسته لواجبه المهني. ويجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة وبذل العناية المهنية أثناء أداء عمليات التدقيق الداخلي.
- ✓ على المدققين امتلاك المعرفة، والمهارات، والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية. وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك أو الحصول على المعرفة، والمهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم.
- ✓ على رئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الحصول على النصيحة والمساعدة، فيما يتعلق بالكفاءة إذا كان المدققون الداخليون فاقدون للمعرفة اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من المهمة.
- ✓ على المدقق الداخلي امتلاك المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات أو علامات الغش إلا أنه لا يتوقع منه امتلاك خبرة الشخص الذي مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الغش والتحقق.

1 خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، 2014، ص 99.

✓ على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الانسحاب من المهمة الاستشارية أو امتلاك خبرة الشخص الذي مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الغش والتحقيق.

✓ على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الانسحاب من المهمة الاستشارية أو امتلاك المساعدة أو النصيحة إذا كان موظفي التدقيق الداخلي لا يمتلكون المعرفة، المهارة والجدارة المطلوبة لتنظيم كل أو جزء من المهمة.

المطلب الثاني: الخبرة

ينص المعيار 1230 على أنه " يجب على المدققين الداخليين تحسين معرفتهم، وخبراتهم وكفاءاتهم الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر¹. إن أداء مهام التدقيق وإعداد التقارير يحتاج إلى عناية مهنية مناسبة من أشخاص لديهم التدريب الكافي والخبرات والكفاءات المناسبة لعمليات التدقيق التي يقومون بها، لذا فعلى المدقق أن يعمل على تطوير مهارات التدقيق لديه، بما يتطلبه ذلك من الدورات التدريبية المناسبة والتدريب المستمر وكذلك الحرص على عمليات التدريب الداخلي وتبادل الخبرات ومالها من أثر على رفع كفاءة المدققون.

لتحديد خبرة المدققين هناك ثلاثة أنواع من المعرفة في مهام التدقيق المختلفة ويمكن تحديدها بالنقاط الآتية²:

- ✓ أن يكون مجال معرفة المدقق عاما، كالمعرفة بالمستوى الأساسي للمحاسبة والتدقيق.
- ✓ المعرفة بالتخصصات الفرعية المتعلقة بالصناعات التخصصية، يكتسب المدققين تلك المعرفة من خلال التعليم العام أو الخبرة، ومن ثم فمن غير المرجح أن تكون تلك المعرفة مكتسبة لدى جميع المدققين الذين لديهم مستوى معين من الخبرة.

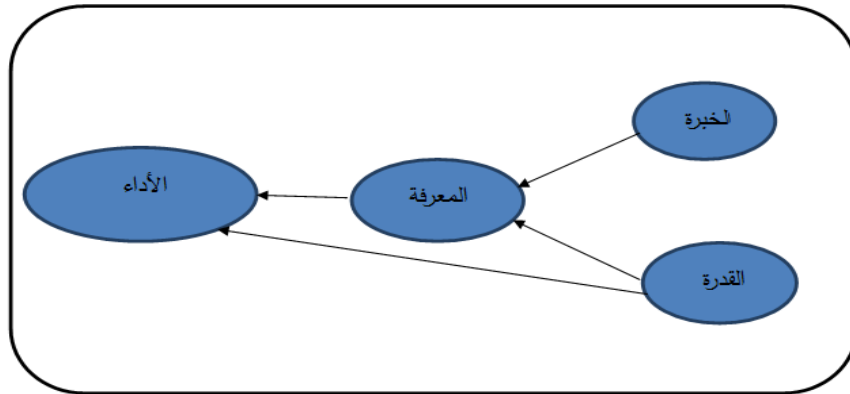
¹IFACI (2013), Op.cit, P37.

² Bourzigui. T., Benabbou .Z, **Gouvernance d'entreprise et performance : Un état de l'art**, Public & Non profit Management Review, Vol 32, 2018, P125.

✓ المعرفة العامة في قطاع الأعمال، هذا النوع من المعرفة من المرجح أن يحدد الخبرة في بعض مهام التدقيق، مثل فهم توجهات ودوافع الإدارة في مجالات معينة.

ويضاف محدد آخر لخبرة المدقق وهو القدرة على حل المشكلات العامة، والذي يتضمن القدرة على معرفة العلاقات وتفسير البيانات وتحليل الأسباب، فالمدققين من ذوي الخبرة والذين يمتلكون قاعدة معرفة صحيحة ولكنهم يفتقرون إلى القدرة على حل المشاكل لن يكونوا خبراء في بعض المهام، وبالمثل فإن المدققين الذين يمتلكون القدرة على حل المشاكل ولكن ليس لديهم أساس معرفي سليم سيكون أدائهم ضعيف في بعض المهام.¹ فالخبرة والقدرة تؤثران بشكل كبير على المعرفة، كما أن القدرة والمعرفة بدورهما يؤثران على أداء المدقق بشكل مباشر على المعرفة، كما أن القدرة والمعرفة بدورهما يؤثران على أداء المدقق بشكل مباشر². كما هو مبين في الشكل الاتي:

الشكل رقم (7): عوامل المؤثرة على أداء التدقيق الداخلي



Source: Berberich, Op. Cit.p163.

من خلال الشكل نلاحظ أن مفهوم القدرة قائم على أساس الفطرة، ويعتمد على قابلية وإمكانية المدقق الشخصية، ويساهم مع الخبرة التي يكتسبها من الدراسة والعمل في تكوين وتعزيز خزين المعرفة لدى المدقق، هذه المعرفة والقدرة سيعتمد عليها المدقق عند ممارسة عمله.

¹. Berberich, Gregory Paul, **The Effects Of Audit Methodology And Audit Experience on the development of Auditors Knowledge of the client's Business**, Doctor Of Philosophy In Accounting Thesis, Uneversity of Weterloo Manchester ,2005, p 163.

² Ibid, p 164.

كما ترتبط خبرة التدقيق بطول الفترة الزمنية التي يستغرقها المدقق لانجاز عمله، فضلا عن عدد المعاملات التي يدققها، إذ يتم اكتساب المعرفة والخبرة من خلال التجارب بمرور الزمن، ويكون أكثر المدققين تجربة أفضلهم معرفة واكثرهم فاعلية في العمل الجماعي.

فكلما ازدادت خبرة المدققين في مجال عملهم كلما أدى ذلك إلى اتخاذ قرارات التدقيق التي هي أكثر انسجاماً مع المعايير المهنية وتتفق معها بشكل كبير، كذلك تؤثر الخبرة على مدى اقتناع المدقق بالمعلومات التي تقدمها الإدارة، حيث أن الإدارة لا تعتبر مصدراً موضوعياً للمعلومات، ومن الممكن أن يكون لها دوافع لا تتفق مع أهداف المدقق، حيث أنه كلما ازدادت خبرة المدقق، كلما أصبح أقل اقتناعاً بالمعلومات التي تقدمها الإدارة والتي تتفق مع مصالحها الشخصية ومنه فخبرة المدقق لها تأثير على جودة عملية التدقيق، فكلما زادت خبرة المدققين في مجال عملهم كلما أدى ذلك إلى اتخاذ قرارات التدقيق أكثر انسجاماً مع المعايير المهنية¹.

المطلب الثالث: التصرف بعناية مهنية

يجب على المدقق أن يتصرف بعناية مهنية ومن المعايير التي أكدت على ذلك نجد:

◆ المعيار 1220 "العناية المهنية"

يصرح معيار على أنه " يجب على المدققين الداخليين بذل العناية والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل ومدقق داخلي كفؤ .لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ². لتسهيل عملية تطبيق المعيار حسب الخدمة المقدمة وردت معايير التنفيذ التالية³:

¹ Berberich, Op. Cit.p163.

² IFACI (2013), Op.cit, p36.

³ IFACI (2016), Op.cit, pp07-08.

- **A1. 1220:** يجب على المدققين الداخليين أن يبذلوا العناية اللازمة في أعمالهم وذلك بالأخذ في

الاعتبار العناصر التالية:

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة.
- درجة التعقيد و الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التأكيد عليها.
- ملاءمة و فعالية مسار الحوكمة و إدارة المخاطر والرقابة.
- احتمال حدوث أخطاء جسيمة أو الاحتيال أو عدم الامتثال.
- تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع الكامنة.

- **A2. 1220** "في سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار

استخدام التدقيق المعتمد على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات.

- **A3. 1220:** " يجب على المدقق أن يكون منتبها للمخاطر الهامة 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.

- **C1. 1220** " يجب على المدقق أن يمارس العناية المهنية خلال التكليف الاستشاري مع مراعاة ما

يلي: حاجات وتوقعات العملاء بما في ذلك طبيعة و توقيت وإبلاغ نتائج التكليف.

◆ الإرشاد التطبيقي للمعيار 1220 " العناية المهنية "

جملة من التوجيهات تساعد المدقق بتصرف بعناية مهنية تتمثل فيمايلي¹:

- ✓ يجب على المدققين التصرف بالقدر الكافي من العناية المهنية أثناء أداء عمليات التدقيق الداخلي والعناية والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل، ومدقق داخلي كفؤ. لا يتضمن التصرف بالعناية

¹ خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، 2014، ص100.

المهنية العصمة من الخطأ فالعصمة لا تكون إلا نسبي لذلك يجب على المدقق التصرف بعناية المهنية من خلال الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

-مدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة.

-التعقيد، المادية، وأهمية الأمور التي يطبق عليها إجراءات التوكيد.

-كفاية وفعالية عمليات إدارة الخطر، والرقابة، والتوجيه (الحوكمة).

-احتمالية الأخطاء الجوهرية، مخالفات الأنظمة.

-تكلفة التوكيد بالمقارنة مع الفوائد المحتملة.

✓ على المدقق الداخلي أن يحذر من المخاطر الجوهرية والتي من الممكن أن تؤثر على الأهداف، العمليات، والموارد على كل فإن إجراءات التوكيد لوحدها، حتى وان نفذت بعناية مهنية، لا تضمن بأن جميع الأخطار الجوهرية سيتم اكتشافها.

✓ على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ممارسة التصرف بعناية مهنية أثناء المهمة الاستشارية اخذا بالاعتبار:

-احتياجات وتوقعات الجهات المعنية، بما فيها طبيعة، توقيت، وإيصال نتائج المهمة.

-مدة العمل المطلوبة للوصول إلى أهداف المهمة.

-تكلفة المهمة الاستشارية بالمقارنة مع المنافع المتوقعة.

المبحث الثالث: قدرة التدقيق على خلق قيمة مضافة

يسعى نشاط التدقيق الداخلي إلى أن يكون فعال داخل المؤسسة و أن يحسن من أدائه وذلك بالرفع من جودة خدماته مما سيساهم في تحقيق القيمة المضافة.

المطلب الأول: القيمة المضافة من وجهة التدقيق الداخلي

1. مفهوم القيمة المضافة من وجهة التدقيق الداخلي

كثيرا ما يستخدم المدققين مصطلح إضافة القيمة ويتم تداوله في المؤتمرات وورش العمل المهنية بمهنة التدقيق الداخلي حيث عرفت معايير التدقيق الداخلي إضافة القيمة كمايلي " يضيف التدقيق الداخلي قيمة إلى مؤسسة (أصحاب المؤسسة) عندما يوفر توكيدا موضوعيا وذا صلة، ويساهم في فعالية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة¹.

بناء على ذلك 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 الداخلي².

كما حددت دراسة قامت بها CBOK في تعريفها لقيمة المضافة ثلاثة عناصر رئيسية وهي³:

- **التوكيد:** تقديم التوكيد حول مايتعلق بكل من الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة.
- **الموضوعية:** التزام التدقيق الداخلي بالنزاهة والمساءلة حيث يتم من خلالها تقديم قيمة للإدارة العليا بشكل موضوعي مستقل للإرشاد والنصح.

1 أيمن عبد الرحيم، خطة تدقيق مبنية على إضافة القيمة، مجلة المدقق الداخلي الشرق الأوسط، جوان 2018، ص 23.

2 كشاط منى، مرجع سابق الذكر، ص135.

³ Seago.J, **Delivring on The Promise: Mesuring Internal Audit value Performance**, Sponsored by CBOK, Published by the IIA, USA, 2014, P 7.

- البصيرة: التدقيق الداخلي محفز لتحسين فعالية وكفاءة المؤسسة من خلال تقديم رؤية وتوصيات تستند إلى تحليل وتقييم كل من البيانات والعمليات.

2. عوامل المساعدة لخلق القيمة المضافة في التدقيق الداخلي

إن معيار نجاح التدقيق الداخلي في القيام بمهامه هو مدى استفادة أقسام ومصالح الشركة والأنشطة المدقق عليها (خاضعة للتدقيق)، وذلك عن طريق قياس القيمة التي ساهم التدقيق الداخلي في إضافتها للجهة المدقق عليها، وذلك عن طريق دراسة وفهم أسباب المشاكل والأخطاء والتركيز على كيفية العلاج الجذري لتلك المشاكل وعدم الاكتفاء برصدها فقط.¹

وبناء على ذلك من العوامل التي تساعد المدقق على خلق القيمة هي²:

- التركيز على طرق إضافة قيمة للمؤسسة بدلا من الاكتفاء عن الإبلاغ عن حالات عدم المطابقة للإجراءات والسياسات الموضوعية.
- الاستباقية في التصحيح الانبي 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 توصيات صائبة.

1 لخضر أوصيف، مرجع سابق الذكر، ص 204 .

² 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, N03, University of south Africa, Pretoria, 2004, p60.

- إبلاغ صانعي القرار بالنتائج الأكثر احتمالاً للقرارات المقترحة، وإبداء آراء ملائمة حول نتائج القرارات المتخذة.

- تحقيق التغييرات التي تعمل على تحسين العمليات وتعزز من فعالية المؤسسة.

كما حدد CBOOK الأنشطة التي تضيف قيمة المضافة من خلال استطلاع آراء المدراء التنفيذيين للتدقيق الداخلي حيث تم تحديد 9 أنشطة من بين 14 نشاط وتم التوصل إلى مايلي:

الجدول رقم (8): أكثر الأنشطة إضافة للقيمة

أكثر الأنشطة إضافة للقيمة		
أنشطة ذات البصيرة	أنشطة النصح الموضوعي	أنشطة التوكيد
التوصية بتطوير الأعمال تحديد المخاطر الناشئة	تبليغ ونصح الإدارة. التحقق من وجود احتيال أو رده. تبليغ ونصح لجنة التدقيق.	تقديم التوكيد عن مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية. تقديم التوكيد حول عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة. تقديم التوكيد فيما يتعلق بالامتثال للتشريعات. تقديم التأكيد فيما يتعلق بالحوكمة للمؤسسة.

Source : Seago,J, **Delivering on The Promise :Mesuring Internal Audit value erformance**,Sponsored by CBOOK, Published By The IIA, USA, P 7.

3. اعتبارات القيمة المضافة

لمعرفة القيمة المضافة الناتجة عن التدقيق الداخلي فإنه من الواجب تقييم دور التدقيق الداخلي ومن ثم تقدير القيمة المضافة التي يوفرها، وهذا ما يتطلب مراعاة جملة من الاعتبارات، أبرزها¹:

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 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 الداخلي².

- تحديد توقعات أطراف سلسلة القيمة بما يمكن من إضافة قيمة.
- تحديد الطاقات والموارد اللازمة لمنهج القيمة المضافة.
- تقييم المهارة وأنشطة التدقيق بما يتناسب مع منهج إضافة القيمة.

¹ 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.

² Anderson.U & Andrew. D, **Implementing the International Professional Practices Framework**, 3rd edition, published by the IIA Research Foundation, Florida, USA, 2009, P102.

المطلب الثاني: جودة تقارير التدقيق الداخلي

1. مفهوم جودة تقارير التدقيق الداخلي

فالتقرير كلمة لاتينية (REPORTAR) حيث تتكون من مقطعين معنا هما بالعربية (يجمل إلى) أو (يرجع إلى) وهو عرض لمعلومات جديدة أو تحليلاً لقرار اتخذ في الماضي أو توصية باتخاذ قرار مستقبلاً¹. التقارير هي البيانات والمعلومات التي يجمعها المدقق عن عملية المرور والملاحظة والمحاسبة وتبادل الآراء عن طريق الاتصال الشخصي بالقائمين بالتنفيذ ومن خلال الوجود الفعلي في مواقع التنفيذ وعن طريق المواجهة المباشرة للمواقف والمشاكل.

كما عرف على أنه عبارة عن مستند يحرره قسم التدقيق الداخلي يبلغ فيه أصحاب المصلحة الرئيسيين بنتائج/مخرجات التدقيق، وهو مستند مهم أيضاً للاتفاق مع الإدارة بشأن خطط العمل والجدول الزمنية من أجل معالجة أوجه القصور الموجودة أو المحتملة².

يعد تقرير المدقق المخرج الأساسي لعملية التدقيق، وهو تعبير كتابي واضح يحتوي على الملاحظات الجوهرية والتوصيات بناء على السياسات والعمليات والمخاطر ويحدد الفرص المحتملة لتحسين حالة المنشأة، ويساعد في اتخاذ القرارات الملائمة³.

أما مفهوم جودة تقارير التدقيق الداخلي فهي عبارة على تقارير تمتاز بالجودة بحيث تكون مكتوبة باستقلالية وموضوعية وتعرض فيها ما توصل إليه من نتائج بطريقة ملائمة في نهاية كل عملية تدقيق

¹ Tchatchou. N, Zouanque. D, **Qualité d'audit et création de la valeur : Une lecture du contexte camerounais**, Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing, N°15, 2016, pp 288.

² Ibid, p 289.

³ 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 مدقي الحسابات، رام الله، فلسطين، 2012، ص 32.

وأن تكون لغة التقرير خالية من الغموض وتدعم المعلومات بالأدلة الكافية التي تؤكد ما توصل إليه من

ملاحظات¹.

2 . مبادئ التقرير الجيد

يجب أن يشمل كل تقرير على الصفات الرئيسية التالية²:

• الكفاية

يكون التقرير كاملاً يجعل القارئ قادراً على إدراك جميع الحقائق والفروض ونقلها بصورة حقيقية لبعث الثقة يجب أن تتهج تقارير التدقيق نهجاً مناسباً. وأن تعترف بأهمية وقيمة الوقت والجهد اللذان قدمهما الموظفون في الدوائر والأقسام أثناء التدقيق. وأن ينظر في تأثير ذلك على موظفي المنشأة وأن لا تذكر أسماء الأشخاص أو تشهر بأخطائهم.

• الإيجاز

بحيث لا يشمل التقرير إلا على الحقائق وبعيدة عن التفاصيل غير الضرورية. أي التعبير عن الأفكار تعبيراً كاملاً بأقل عدد من الكلمات. كما يجب المحافظة على تسلسل الأفكار بحيث يتمكن القارئ من متابعة البحث والنقاط التي تطرح للمناقشة وأن يفهم للمناقشة وأن يفهم النتيجة وسبب التوصية.

• الوضوح

يجب أن يكون التقرير منطقياً وسهل الفهم مبنياً بنية مناسبة، ويجب أن يرشد القارئ بأسلوب منطقي. كما يجب استعمال الجداول والرسوم، لأن هذه الأساليب أكثر فعالية من الكتابة. إن الهدف من تقرير التدقيق هو تحقيق العمل المرغوب فيه لذلك يجب أن يكون واضحاً لكي يكون فعالاً.

1 فاطمة أحمد إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص 26.

2 السيد أحمد لطفي أمين، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 256.

• **الدقة**

إن الإدارة العليا غالبا ماستخدم إجراءات وتصدر تعليمات بناء على المعلومات والبيانات المتضمنة بالتقرير. وعليه يجب أن يكون التقرير مبنيا على حقائق. كما يجب أن يكون كل بيان أو إحصاء أو مرجع مدعوما بإثباتات.

• **التوقيت**

يجب تقديم التقرير في وقته دون تأخير عن الموعد المحدد والمطلوب لأن التأخير يجعل من التقرير عديم الفعالية ولو ورد فيه كل المعلومات الدقيقة والمنتاسقة. للتأكد من صدور تقارير التدقيق الداخلي في المواعيد المحددة لها. يجب أن تكون مسودة التقرير جاهزة للتدقيق بواسطة مدير التدقيق الداخلي خلال أسبوع من انتهاء الأعمال الميدانية وأن يصدر بعد أسبوع من ذلك الوقت كمسودة للتقرير. وحال الانتهاء من بحث المسودة مع الدوائر والأقسام فإنه من المتوقع أن يتم توزيع التقرير النهائي خلال أسبوع.

المطلب الثالث: قابلية تطبيق نتائج التدقيق

تعتبر التقارير التي تتسم بالجودة أحد أهم مقومات اتخاذ القرار، وتتحقق جودة التقارير من خلال تطبيق المعايير التالية:

1. المعيار: 2400: تبليغ النتائج

ينص على المدققين الداخليين أن يبلغوا نتائج مهمات التدقيق¹. 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 التالية:

¹ IFACI (2016), op.cit, p17.

1-1. معايير 2410 "محتوى التبليغ"

يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة التدقيق أهداف المهمة ونطاق المهمة ولاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطة العمل." بخصوص تطبيق هذا المعيار وردت معايير التنفيذ التالية¹:

➤ **A1. 2410:** "يجب أن يتضمن التبليغ النهائي بشأن نتائج مهمة التدقيق رأي المدقق الداخلي والاستنتاجات التي توصل إليها، وذلك حسب ما يلزم. وعند صدور رأي أو استنتاج فيجب أن تُؤخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا والمجلس والأطراف المعنية الأخرى ويجب أن تكون هذه الآراء والاستنتاجات مدعمة بمعلومات كافية وموثوق بها وذات صلة ومفيدة.

➤ **A2. 2410:** يراعى تشجيع المدققين الداخليين على أن يعربوا في تبليغاتهم بشأن مهمة التدقيق عن إقرارهم بالأداء المرضي.

➤ **A3. 2410:** عند إبلاغ نتائج المهمة إلى أطراف خارج المؤسسة يجب أن يشمل التبليغ المستخدم في هذا الشأن على بيان التحديدات التي يلزم التقيد بها في توزيع واستخدام تلك النتائج.

➤ **C1. 2410:** يختلف التبليغ عن سير العمل في المهام الاستشارية و النتائج المتعلقة بها من حيث الشكل والمضمون وبحسب طبيعة المهمة وحاجيات العميل المعني بها.

1-2. المعيار 2420 "جودة التبليغات"

ينص على "يجب أن تكون التبليغات دقيقة؛ موضوعية؛ واضحة؛ موجزة؛ بناءة وكاملة وأن تصدر في الوقت المناسب". تكون التبليغات دقيقة عندما تكون خالية من الأخطاء والتحريف وتكون أمينة في الاستناد إلى الحقائق والوقائع التي تركز عليها، وتكون التبليغات موضوعية عندما تكون منصفة ومحيدة وغير متحيزة وتكون ناتجة عن تقييم منصف ومتوازن لجميع الوقائع والظروف ذات الصلة².

¹ IFACI (2013), Op.cit, p57.

² IIA(January01,2017), Op.cit, p143.

وتكون التبليغات واضحة عندما تكون سهلة الفهم ومنطقية وخالية من المصطلحات الفنية والمعقدة وتوفر جميع المعلومات الهامة ذات الصلة، وتكون التبليغات موجزة عندما تكون في صلب الموضوع من دون إطالة أو إطناب في ذكر تفاصيل لا طائل من ورائها أو تكرار أو ثرثرة¹.

وتكون التبليغات بناءة عندما تساعد عميل مهمة التدقيق والمؤسسة وتقضي إلى إدخال التحسينات عند اللزوم. وتكون التبليغات كاملة عندما لا ينقصها أي شيء ضروري وأساسي بالنسبة لمن سيتلقى تلك التبليغات وتكون شاملة كل المعلومات والملاحظات الهامة والوثيقة الصلة. وتكون التبليغات صادرة في الوقت المناسب عندما يتم تلقيها في الأوقات الصحيحة اللازمة على حسب أهمية المسألة موضوع التبليغات، مما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة².

كتصريح تكميلي لمضمون معيار جودة التبليغ جاء المعيار 2421 الذي يتحدث عم "حالة الخطأ والسهو" في التبليغ على النحو التالي: "إذا احتوى التبليغ النهائي على خطأ أو سهو جسيمين فإنه يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يقوم بإبلاغ المعلومات المصححة إلى جميع الأطراف الذين تلقوا التبليغ الأصلي"³.

1-3. المعيار 2430: استخدام عبارة "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" يمكن للمدققين الداخليين الاستفادة بأن مهماتهم قد تم "إنجازها وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي". فقط في حالة أن برنامج ضمان وتحسين الجودة يدعم هذه الإفادة. حتى يتم الالتزام بمضمون المعيار 2430، على مسؤول التدقيق الداخلي الفهم الجيد لمتطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة (مجموعة المعايير 1300)، وعند إفادته بعبارة: أنجزت المهمة وفقا 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 التدقيق⁴.

¹ Ibid.

² IFACI (2013), Op.cit, p57.

³ Ibid, p59.

⁴ IIA(January01,2017), Op.cit, p142.

1-4. المعيار 2431: الإفصاح عن حالات عدم التقيد

عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير في مهمة محددة فإنه يجب الإفصاح في مستوى التبليغ على¹:

-المبدأ أو القاعدة السلوكية أو المعايير التي لم يتم التقيد بها.

-أسباب عدم التقيد.

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

1-5. المعيار 2440: "نشر النتائج"

الذي ينص على "مسؤول التدقيق الداخلي نشر نتائج مهمات التدقيق إلى الأطراف المعنية"². كتفسير لما ورد في هذا المعيار، أكد الإطار المرجعي الدولي على مسؤولية الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في مراجعة نتائج مهمة التدقيق والموافقة عليه قبل إرساء وتحديده للجهات التي ستلقى التبليغ النهائي وحول كيفية نشره، وفي حالة ما فوض مسؤول التدقيق الداخلي فإنه يحتفظ بكامل المسؤولية.

أما عن معايير التنفيذ الخاصة بتطبيق معيار نشر النتائج على حسب الخدمة المقدمة فقد ورد ما يلي:³

✓ **2440.A1** مدير التدقيق الداخلي مسؤول عن تبليغ النتائج النهائية إلى الأطراف التي يمكن التأكد

من أنها ستولي لها اعتبارا مناسباً.

✓ **2440.A2** ما لم يوجد نص قانوني أو تشريعي أو نظام داخلي يتعارض معي الآتي فإنه يجب على

مسؤول التدقيق الداخلي قبل توزيع النتائج إلى أطراف لا ينتمون إلى المؤسسة تنفيذ ما يلي :

-تقييم المخاطر المحتملة بالنسبة للمؤسسة.

-التشاور مع الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني كلما لزم الأمر.

¹ IFACI (2013), Op.cit, p59.

² Ibid, p60.

³ IFACI (2013), Op.cit, p60.

-الرقابة على نشر النتائج من خلال فرض قيود على استخدامها.

✓ **C1. 2440** : مدير التدقيق الداخلي مسؤول عن إبلاغ النتائج النهائية للمهام الاستشارية إلى

العملاء المعنيين بها.

✓ **C2. 2440**: "أثناء تنفيذ المهام الاستشارية قد يتم تحديد قضايا معينة متعلقة بالحوكمة وإدارة

المخاطر والرقابة، وكلما كانت تلك القضايا مهمة للمؤسسة فإنه يجب إبلاغها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

1-6. المعيار 2450: الآراء العامة

عند إصدار آراء عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا والمجلس والأطراف المعنية الأخرى،

كما يجب إسناد هذه الآراء بمعلومات كافية وموثوق بها وذات صلة ومفيدة¹. يجب أن يحدد التبليغ ما يلي:²

-النطاق و المجال الزمني الذي يشملته الرأي.

-القيود المفروضة على النطاق.

-مراعاة المشروعات المتعلقة بتلك المهمة، ويشمل ذلك الاعتماد على أي جهة أخرى من الجهات

التي تقدم التأكيد.

-الإطار المرجعي للمخاطر أو للرقابة أو أي معيار يتم استعماله كأساس لصياغة الرأي العام.

-الرأي العام أو الحكم أو الاستنتاج الذي تم التوصل إليه.

2. المعيار 2500: "متابعة سير العمل"

تحمل هذه المعيار 2500 "متابعة أعمال التحسين" الذي ينص على: "يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يعد

ويضع ويقوم بتحيين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة³. بخصوص معايير التنفيذ الواردة ضمن

المعيار 2500 "متابعة أعمال التحسين" فقد جاءت كمايلي⁴:

¹ Ibid, p61.

² IIA(January01,2017), Op.cit, pp171-172.

³ IFACI (2013), Op.cit, p61

⁴ Ibid, pp61-62.

✓ A1. 2500: يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يقوم بوضع مسار متابعة لرصد وضمان أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال، أو أن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر وذلك بعدم اتخاذ أي إجراء.

✓ C1. 2500: "يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بمتابعة ما خلصت إليه نتائج المهمات الاستشارية وذلك في إطار الاتفاق المبرم مع العميل المعني.

3. المعيار 2060 "رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس

يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يقدم تقارير دورية إلى الإدارة العليا والمجلس حول أهداف، صلاحيات، مسؤوليات وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا لخطة عمله، ويجب أن يشمل التقرير مواقع المخاطرة الهامة؛ مواضيع الرقابة؛ وأمور التوجيه العامة أية أمور تحتاجها أو تُطلب من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا.¹ يتحدد محتوى وفترات تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة من خلال المناقشة مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويعتمد على مستوى أهمية المعلومات التي يلزم تبليغها ومدى الحاجة إلى اتخاذ الإجراءات المتعلقة به واللازم اتخاذها من قبل الإدارة العليا أو مجلس الإدارة .

¹ IFACI. (2016), Op.cit, p11.

الخلاصة

يسعى نشاط التدقيق الداخلي إلى أن يكون فعال داخل المؤسسة و أن يحسن و يرفع من جودة خدماته ومن العوامل التي تساعد على تحسين أدائه نجد الاستقلالية والموضوعية التي تعبر عن قدرة نشاط التدقيق الداخلي على أداء مسؤولياته دون تحيز، فلا يمكن قيام المدققين الداخليين بمسؤولياتهم وأداء أعمالهم بحرية وموضوعية دون أن يتمتع المدققون باستقلالية ومكانة مناسبة، كما أن خبرة المدقق تساهم في تكوين وتعزيز خزين المعرفة لدى المدقق، كما أكدت المعايير على وجوب إعداد ميثاق التدقيق الداخلي يبرز فيه (تعريف، ميثاق الأخلاقيات والمعايير) حيث يعد ميثاق التدقيق وثيقة رسمية لها تأثير إيجابي على أداء أعمال التدقيق الداخلي.

كما نجد أيضا من العوامل المساعدة على تحسين الأداء الحوكمة التي بمثابة آلية تسعى إلى تنظيم العلاقات بين المديرين وبين مختلف الأطراف ذات المصلحة، وعليه فالمدقق ملزم بتوفير تقييمات موضوعية حول ملائمة وفعالية هيكل واليات الحوكمة، ويجب أن يعمل التدقيق وفقا لمقاربة مرتكزة على المخاطر ينبغي على المؤسسة الحفاظ على الأنظمة الرقابية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والتشجيع على تحسينها المستمر.



الفصل الثالث: علاقة خدمات ضمان
الجودة بالعمليات التشغيلية



تمهيد

يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة في تحقيق أهدافها بإيجاد ثقافة واتجاه منظم وملتزم لتقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالشركة؛ لتحقيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق الداخلي، ينبغي العمل على ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والسياسات المرسومة من طرف إدارة التدقيق الداخلي، وكذلك برامج التدقيق المخططة؛ من خلال إجراء عمليات تقويم مستمرة لعمل نشاط التدقيق الداخلي وسياساته وبرامجه؛ ومما لاشك فيه أن وجود سياسة لمراقبة جودة الأداء سوف يؤدي إلى ضمان جودة تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، وباعتبار خدمات ضمان الجودة من الناحية العملية تشكل مرجعا متكاملًا و كافيًا وكفيلا على قياس أداء النشاط التدقيق الداخلي و الحكم على جودته سنحاول في هذا الفصل التعمق في علاقة خدمات ضمان الجودة بالرقابة الداخلية إدارة المخاطر والحوكمة.

وبناء على ذلك سيتم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث تتمثل فيمايلي:

المبحث الأول: علاقة الرقابة الداخلية بخدمات ضمان الجودة

المبحث الثاني: علاقة إدارة المخاطر بخدمات ضمان الجودة

المبحث الثالث: علاقة الحوكمة بخدمات ضمان الجودة

المبحث الأول: علاقة الرقابة الداخلية بخدمات ضمان الجودة

تعد الرقابة الداخلية أحد أهم الأدوات الفعالة والمهمة للإدارة التي تمكنها من القيام بواجباتها المطلوبة بكفاءة وفاعلية باعتبارها ركن من أركان الإدارة وأحد الدعائم في تحقيق أهداف المؤسسة ، فأخضاع نظام الرقابة الداخلية للمتابعة والتقييم بشكل مستمر ، عن طريق الاستعانة بنشاط التدقيق الداخلي الذي يمكن له أن يوفر تأكيدا إضافيا بشأن فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفاءته.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية

1. مفهوم الرقابة الداخلية

من أهم التعاريف الحديثة والمعاصرة لنظام للرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان ومنها:

➤ عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد وزيادة الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.¹

➤ كما عرفت لجنة حماية المنظمات COSO على أنها "عمليات وضعت من قبل المجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والتمثلة في²:

- كفاءة العمليات التشغيلية.

1 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص 228،

2 Hamzaoui.M, **audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne**, Village mondial, 1^{er} édition, France, 2006, p 80.

• الموثوقية في التقارير المالية.

• الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات.

➤ عرفها المعيار الدولي للممارسة التدقيق أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 400،

الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أنها "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة

لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة

إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات

المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب.¹

➤ عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI على أنها نظام في المؤسسة محدد ومعرف

ويضع تحت تصرفه مجموعة من مسؤوليات، وهو يشمل من الموارد والسلوكيات والإجراءات والأعمال

التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن

كفاءة استخدام الموارد المتاحة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة كافة المخاطر المؤثرة عليها

بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى.²

2. أهداف الرقابة الداخلية

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي³:

➤ إدارة العمل بالمؤسسة بشكل منظم وكفاء بما ساعد في خلق رقابة على جميع العناصرو يساعد في

تحقيق أهداف المؤسسة.

1 غسان فالح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية -، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009، ص 207.

² MOELLER. R, **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, John Wiley & Sons Edition, USA, 2009, p197.

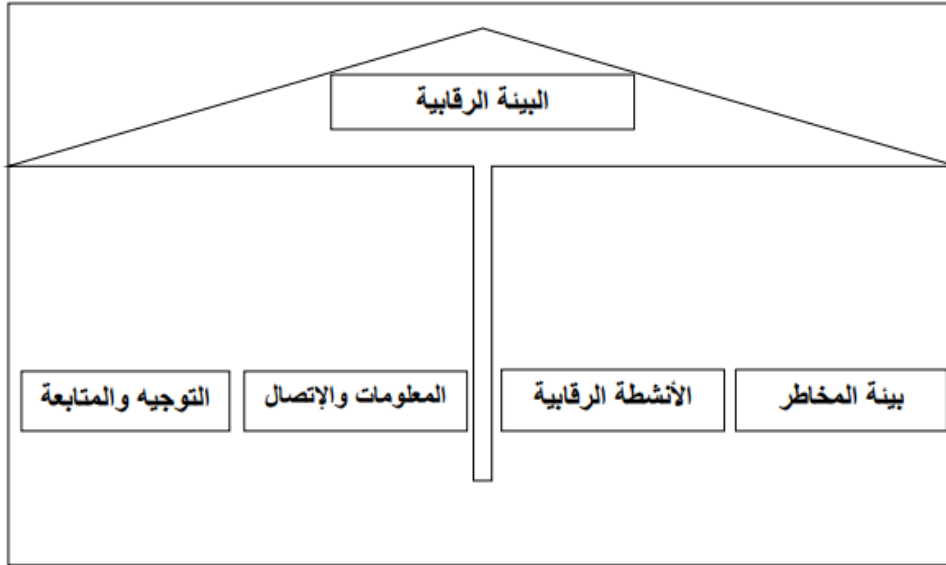
3 عامر حاج دحو، قالون جيلالي، تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة فيلامب، مجلة الحقيقة، العدد 42، 2018، ص 673.

- حماية أصول المؤسسة من السرقة والتلف والاختلاس والضياع.
- التوفيق بين تصرفات العاملين وأهداف الوحدة الاقتصادية التشغيلية والإنتاجية التي تسعى لتحقيقها.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حيث يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.

3. مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمس مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات COSO كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وتم بناؤها اعتماداً على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في: البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه والرقابة¹.

الشكل رقم (8): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ساكر ظاهر عمر أمين، تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العراق، العدد 2، 2012، ص15.

¹ Spencer Pickett .KH. (2005), Op.cit, p14.

3-1. بيئة الرقابية

تحدد البيئة الرقابية أسلوب المؤسسة وتؤثر على الوعي الرقابي لموظفيها، كما أنها أساس جميع المكونات الرقابية الداخلية الأخرى، وتوفر الانضباط والهيكلية، وتتكون عناصر البيئة الرقابية مما يلي¹:

➤ إبداء المنظمة لالتزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية: حيث تعمل المنظمة على تحديد الإتجاه الأخلاقي العام ووضع معايير السلوك وتقييم مدى الالتزام بها مع المعالجة للانحرافات السلوكية في الوقت المناسب.

➤ الممارسة بمسؤولية الإشراف: من خلال إثبات مجلس الإدارة وبمشاركة مجلس المراقبة على متابعة الهياكل وخطوط التقارير والسلطات والمسؤوليات من أجل المساعدة على متابعة الأهداف.

➤ إنشاء الهيكل والسلطة والمسؤولية: تحرص الإدارة وبمشاركة مجلس المراقبة على متابعة الهياكل وخطوط التقارير والسلطات والمسؤوليات من أجل المساعدة على متابعة الأهداف.

➤ إبداء الالتزام بالكفاءة: من خلال إثبات المنظمة لالتزامها بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد ذوي الكفاءة في الموائمة مع الأهداف.

➤ تعزيز المسألة: تتحمل المنظمة مسؤولية مساءلة أفرادها عن الرقابة الداخلية سعياً لتحقيق الأهداف.

¹ Graham. L, **Internal Control Audit and Compliance :documentation and testing under the new COSO framework**, published by John Wiley&Sons, USA,2015, p.20.

3-2. تقييم المخاطر

هي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة وتحليلها وتحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم¹، وتشمل هذه العملية:

✓ تحديد أهداف المناسبة: 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.

3-3. الأنشطة الرقابية

تعرف على أنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، للحد من المخاطر التي

تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، وتؤدي هذه الأنشطة على كافة المستويات في المؤسسة وعلى مراحل مختلفة

ضمن عمليات المؤسسة وبيئة تكنولوجيا المعلومات²، وهي تشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية

الوقائية والكاشفة لنواحي الانحراف مثل³:

- إجراءات التفويض بالصلاحيات والموافقات.

1 المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا، إرشادات (INOTOSAI) حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، مرجع سابق الذكر، ص12-13.

2 روبرت هيرث، "إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو"، مجلة المدقق - الشرق الأوسط، عدد شهر مارس، الإمارات العربية، 2015، ص18.

3 طارق بعد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية-أدلة الإثبات-الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص58.

- الفصل بين المهام الوظيفية (التفويض، التشغيل، التسجيل والمراجعة).
- الرقابة على استخدامات الأصول والسجلات.
- عمليات التحقق.
- تسوية أرصدة التحقق.
- تسوية أرصدة الحسابات.
- مراجعة الأداء التشغيلي.
- مراجعة العمليات التشغيلية والأنشطة.
- الإشراف (توزيع المهام، المراجعة والموافقة، الإرشاد والتدريب).

3-4. المعلومات والاتصالات

تعتبر المعلومات و التبليغ من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، فالتسجيل الفوري و التصنيف الملائم للمعاملات المالية وغيرها والأحداث من الأمور الأساسية حتى تكتسب المعلومات مصداقية وتكون ذات علاقة¹، إذ يجب أن تكون المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع ومحددة ومعروفة جيدا وتم تبليغها (إيصالها) بالشكل والإطار الزمني لكي يتمكن الموظفون من القيام بأداء رقابتهم الداخلية ومسؤولياتهم الأخرى (التبليغ الزمني المناسب إلى الشخص المناسب)، لذلك فإنه يتعين إجراء توثيق كامل لنظام الرقابة الداخلية وكافة المعاملات والأحداث الهامة.²

وبخصوص المبادئ الخاصة بتصميم المعلومات والاتصال وفقا لتقرير لجنة COSO لسنة 2013 هي³:

1 نفس المرجع.

2 المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا، إرشادات (INOTOSAI) حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، مرجع سابق نكوه، ص19.

³ Graham.L, Op.cit,20.

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

3-5. الإشراف والمتابعة

من الضروري بمرور الوقت مراقبة الأنظمة ويمكن إجراء هذه المراقبة من خلال¹:

- 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.

4. المبادئ الأساسية لتقويم وتحسين الرقابة الداخلية

تتكون المبادئ الأساسية لتقويم وتحسين الرقابة الداخلية من العناصر التالية²:

¹ Graham.L, Op.cit, 22.

2 الاتحاد الدولي المحاسبين، تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، 2013، ص 10-9.

• دعم أهداف الشركة

يتم تطبيق نظام الرقابة الداخلية لمساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها المنشأة لهذا يجب على المنشأة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة.

• تحديد الأدوار والمسؤوليات

تحدد المنشأة مختلف الأدوار والسياسات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية مع الإدارة ووجهات الرقابة الداخلية والخارجية بالإضافة الى تنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.

• تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز

يتعين على الإدارة بالمنشأة وإدارتها أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المنشأة على التصرف بما يتفق مع إستراتيجية وسياسات إدارة المخاطر التي وضعتها الإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المنشأة .

• ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي

يتعين على الإدارة بالمنشأة وإدارتها أن تربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد المنشأة فكل فرد بالمنشأة يجب أن يكون مسؤولاً عن انجاز المهام الموكلة اليه والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.

• ضمان توافر المهارات الكافية

يتعين أن يكون لدى الإدارة وإدارتها والمشاركين الآخرين في نظام حوكمة المنشأة من المعارف والمهارات والقدرات ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.

• الإستجابة للمخاطر

يتعين دائماً تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية استجابة لمخاطر محددة ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.

• التواصل بشكل منتظم

يتعين أن تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالمنشأة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ونتائجها على جميع المستويات وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد المنشأة.

• المتابعة والتقييم

يتعين أن تتم متابعة وتقييم أساليب الرقابة سواء كانت أساليب رقابة فردية أم نظام الرقابة الداخلية بشكل منتظم. إن اكتشاف مستويات الخطر غير مقبولة، وفشل عملية الرقابة، أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول، يمكن أن يكون مؤشراً على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية أو نظام الرقابة والداخلية ما يستدعي تحسينها وتطويرها.

• توفير الشفافية والمساءلة

يتعين أن تقوم الهيئة الإدارية مع إدارة الشركة، بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالشركة، والأداء الفعلي لهذا النظام.

المطلب الثاني: دور المدقق الداخلي في تحسين 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 وتحسين الأنظمة الرقابية الداخلية من خلال توفيره درجات متفاوتة من التأكيد عن مدى فعالية عمليات الرقابة للأنشطة والوظائف المختارة من طرف الشركة، حيث يقوم المدقق الداخلي بإعداد خطة للتدقيق من أجل جمع البنود والأدلة الكافية على تقييم فعالية الرقابة الداخلية؛ من أجل مراجعة أهم العمليات الرقابية ليصدر الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي رأياً عن مدى كفاية وفعالية وشمولية عمليات الرقابة الداخلية.¹

بناءً على ذلك يظهر دور المدقق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة من خلال²:

- بيان نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة لعلاج الاختلالات.
- تدقيق العمليات والتأكد من تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم.
- مراجعة الأداء والتأكد من كفاءته.
- مراجعة الالتزام بالسياسات والاجراءات والقوانين والتعليمات.
- مراجعة الرقابة المالية والتي من خلالها يتم تحقيق الأهداف التالية:
 - ✓ حماية الأصول المالية للمشروع.
 - ✓ توفير الثقة والموثوقية في المعلومات المالية.
 - ✓ دقة البيانات.

¹ Renard.J & Schik.P, **La Pratique du Contrôle Interne- COSO report**, 2^{ème} édition, éditions Eyrolles d'organisation, Paris, France, 2007.p 320

² عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 7، 2015، ص 131-130.

✓ مراجعة أداء الإدارة باعتباره العمل الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي.

كما ينصح المدقق عند تقييمه لأنظمة الرقابة الأخذ في الحسبان الاعتبارات التالية¹:

• تدارك كل الحالات عدم الانتظامية الظاهرة أو المحتملة بنظام الرقابة 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 يثمن 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.

المطلب الثالث: حاجة نظام الرقابة الداخلية لخدمات ضمان الجودة

1. الانتقادات موجهة لنظام الرقابة الداخلية

أكد معهد المدققين الداخليين على دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية للشركة، من خلال المعيار رقم (الرقابة:2130) الذي ينص على أنه " يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها". إلا أن نظام الرقابة الداخلية يتعرض لمجموعة من الانتقادات متمثلة فيمايلي²:

• الاقتصار فقط على أسلوب الترهيب وما ينتج عنه من فرض عقوبات شديدة والتي قد تسبب الاحباط لدى العاملين، وغض النظر عن المكافآت التشجيعية التي لها دور هام في تحسين الأداء.

¹ IFACI. (2011), Op.cit, pp.175-177.

²غازي عبد العزيز سليمان وآخرون، دعم دور نظم الرقابة الداخلية بالرقابة الاجتماعية للحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة الكتاب للعلوم الإنسانية، المجلد 1، العدد1، 2019، ص 75.

- الصعوبة والتعقيد في بعض الإجراءات الخاصة للقيام بالعمل الرقابي مما يسبب الإحباط والنفور من قبل المنفذين لها.

- ضعف الكفاءة في نظام الاتصال وعدم الاهتمام بمقترحات العاملين وآراءهم.

- التحيز وعدم الموضوعية واعتماد المحسوبية في عملية اختيار الأفراد المسؤولين عن تنفيذ نظام الرقابة الداخلية مما يضيف الضبابية في العملية الرقابية.

2. أهمية خدمات ضمان الجودة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية

تسعى خدمات ضمان الجودة إلى تحسين وتعزيز الرقابة الداخلية من خلال¹:

- التأكد من إعداد إطار مرجعي شامل لتقييم ملائمة نظام الرقابة الداخلية من ناحية التصميم ومن ناحية السير الفعال لها.

- الحرص 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.

- التصرف بشكل حاسم عندما يتم التعريف بالتغيرات أو حالات عدم الفعالية في نظام الرقابة الداخلية.

- المراقبة في التحليل المستقبلي عند وقوع حالات عدم الفعالية في نظام الرقابة الداخلية.

- الحرص على 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.

- الحرص على إعلام الإدارة العليا بأي قوانين جديدة أو تشريعات أو أي إشكاليات ترتبط بفعالية الرقابة الداخلية.

¹ 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. P 20.

المبحث الثاني: علاقة إدارة المخاطر بخدمات ضمان الجودة

إن الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي مهم في تفعيل إدارة المخاطر، ويعد هذا بمثابة ضمانات موضوعية تقدم إلى مجلس الإدارة بشأن فاعلية أنشطة إدارة المخاطر في المؤسسة، والتأكيد على أن مخاطر التدقيق تدار بشكل المناسب.

المطلب الأول: ماهية إدارة المخاطر

1. مفاهيم حول الخطر وإدارة المخاطر

1-1. مفهوم الخطر

✓ الخطر هو "احتمال وقوع حدث قد يكون له تأثير على تحقيق الأهداف، ويتم قياس الخطر من حيث التأثير والاحتمال".¹

✓ الخطر هو "احتمال وقوع حدث ضار واحتمال وجود تهديد يكون على الأكثر أو الأقل قابلاً للتنبؤ، ويمكن أن يؤثر على تحقيق أهداف الشركة".²

1-2. مفهوم إدارة المخاطر

✓ إدارة مخاطر هي "عملية ديناميكية لإتخاذ جميع الخطوات اللازمة لتحديد المخاطر التي تؤثر على تحقيق الأهداف المنظمة والتعامل معها".³

✓ إدارة المخاطر هي "هيكل متناسق أو عمليات مستمرة عبر الوحدة الاقتصادية ككل لتحديد وتقييم والتقرير عن الاستجابات والفرص والتهديدات التي تؤثر على إنجاز الأهداف".⁴

¹ The Institute of Internal Auditors, IIA Position Paper: **The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management**, UK, 2009, P 08.

² Gouvernement du Québec, **Vocabulaire de la gestion du risque : Éviter de courir des risques**, l'Office Québécois de la langue française, Québec, 2007, P 43.

³ Spencer.KH, Op. Cit, p56.

⁴ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 96-97

✓ إدارة المخاطر هي "مجموعة من الأنشطة المنسقة لتسيير المنظمة والرقابة عليها وبالنظر إلى

الخطر".¹

✓ إدارة المخاطر هي عبارة على مجموعة من الموارد، والسلوكيات، ووسائل واجراءات مكيفة مع

خصائص كل شركة والتي تساعد المدراء على ابقاء المخاطر في مستوى مقبول.²

✓ إدارة المخاطر هي احتمالية تنفيذ أو عدم تنفيذ أمر ما أو عمل ما قد يؤثر بشكل سلبي على الشركة

أو النشاط الخاضع للتدقيق.³

من خلال استقراء كل التعاريف السابقة، نجد أنها إجمالاً أجمعت على بعض المفاهيم الأساسية، فإدارة

المخاطر:

❖ إدارة المخاطر لا تعني تجنب المخاطر فقط، فنشاطاتها ينبغي أن تتضمن أصول المساهمين وحماية

عوائدهم.

❖ المفهوم الحقيقي لإدارة المخاطر هو تنفيذ معايير الأمان في المؤسسات أو الشركات في حالة الطوارئ

أو في حالة خسارة مواردها.

❖ إدارة المخاطر عملية مستمرة ومتواصلة يتم فيها تحليل المخاطر التي تواجه المؤسسة بصفة منتظمة.

❖ يمكن تحليل ومتابعة المخاطر في مجال مسؤوليات مدراء المصالح والفروع باستخدام أدوات وطرق

مناسبة على مستوى الشركة.

¹ EN ISO 31000; Risk management – Principals and guidelines, 2009, p 01.

² Sourour H. A, **Le rapport portant sur les éléments du contrôle interne : aller au –delà du reporting réglementaire et analyser les discours**, revue gestion et organisation, n °5, novembre 2013, université de kaslik, p 92.

³ Dana. H, RITTENBERG.L, **Internal Audit and organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003, P 35.

❖ إدارة المخاطر هي عملية قياس أو تحديد أو تقييم الخطر الذي تتعرض له المؤسسة أو يمكن أن تتعرض له المؤسسة في المستقبل ومن ثم تطوير الاستراتيجيات اللازمة للتعامل معه.

2. أهمية إدارة المخاطر

لإدارة المخاطر أهمية كبيرة داخل الشركة، حيث تمثل أحسن الفرص التي يمكن للشركة أن تنتفع من مزاياها،

وقد بين معهد المدققين الداخليين IIA هذه الأهمية في النقاط التالية¹:

- ✓ مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها.
- ✓ فهم أفضل للمخاطر الأساسية، والعواقب المترتبة عنها.
- ✓ التعرف على المخاطر التي تتعرض لها الشركة.
- ✓ توجيه وتركيز العمل على الجوانب التي تأخذ الأهمية الأكبر.
- ✓ التقليل من الأزمات والمفاجآت.
- ✓ تساعد الشركة بأن تكون أكثر استعداد للقيام بكل ما هو لازم وكما يجب.
- ✓ تحسين الفرص من أجل التغيير.
- ✓ القدرة على قبول المخاطر ذات الدرجة الكبيرة والتي تكون لها عوائد أكبر.
- ✓ الإحاطة بالمخاطر وأخذ قرارات أكثر وضوحاً.

¹ The Institute of Internal Auditors, **le role de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise**, op-cit, p 4.

3. أهداف إدارة المخاطر

تطرق معهد المدققين الداخليين IIA لأهداف إدارة المخاطر، لأهداف إدارة المخاطر في وثيقته الصادرة في جانفي 2009 والمعنونة "دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في الشركة" ولخصها في النقاط التالية¹ :

- صياغة وإبلاغ أهداف الشركة.
- خلق بيئة داخلية ملائمة.
- تحديد التهديدات المحتملة التي قد تؤثر على تحقيق أهداف الشركة.
- تقييم المخاطر، بمعنى احتمال حدوثها والأثر الناتج عنها.
- اختيار وتطبيق ردود الفعل حول المخاطر.
- تنفيذ الضوابط وباقي ردود الأفعال حول المخاطر.
- تقديم المشورة حول المخاطر بشكل مستمر لكل مستويات الشركة.
- مراقبة وتنسيق إدارة المخاطر على المستوى المركزي.
- تقديم ضمانات بأن المخاطر تدار بشكل فعال.

¹ The Institute of Internal Auditors, **the role of internal auditing in enterprise-wide risk management**, 2009, p.3. disponible sur le site: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf> LE 20_02_2021.

4. عناصر الإطار الشامل والفعال لإدارة المخاطر

عناصر الإطار الشامل والفعال لإدارة المخاطر يتمثل فيمايلي¹ :

- رقابة فاعلية من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا: تتطلب إدارة المخاطر إشراف فعلي من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، ويجب على مجلس الإدارة اعتماد أهداف، استراتيجيات، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر التي تتناسب ووضع الشركة، وطبيعة مخاطرها، ودرجة تحملها للمخاطر.
- وجود هيكل فعال لإدارة المخاطر: بما في ذلك وجود أنظمة ذات كفاءة لقياس ومراقبة حجم المخاطر والإبلاغ عنها والتحكم فيها.
- استقلال القسم المكلف بإدارة المخاطر عن الأنشطة التي تؤدي إلى نشوء المخاطر: وأن يتبع مباشرة لمجلس الإدارة أو الإدارة العليا.
- كفاية السياسات والحدود: لا بد على مجلس الإدارة العمل على ضرورة تناسب سياسة إدارة المخاطر مع المخاطر الموجودة، وإتباع إجراءات سليمة لتنفيذ كافة عناصر إدارة المخاطر.
- كفاية رقابة المخاطر وأنظمة المعلومات: الرقابة الفعالة للمخاطر تستوجب معرفة وقياس كافة المخاطر التي لها تأثير مادي كبير، وبالتالي فإن رقابة المخاطر تحتاج إلى نظم معلومات قادرة على تزويد الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالتقارير اللازمة وبالوقت المناسب عن المعلومات المرغوبة.
- كفاية أنظمة الضبط: فتوافر أنظمة الرقابة والضبط من شأنه أن يوفر تقارير مالية ذات مصداقية عالية تساعد على التقيد والالتزام بالأنظمة والقوانين.

1 ابراهيم الكراسنة، أطر أساسية ومعاصرة في الرقابة على البنوك و إدارة المخاطر، صندوق النقد العربي، معهد السياسات الاقتصادية، أبوظبي، 2006، ص44.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

1. أشكال مساهمة التدقيق الداخلي في عملية 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 ولمجلس الإدارة حول المخاطر بأنها مفهومة ويتم إدارتها بشكل فعال¹. 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 المتعلقة بالمخاطر مع الإدارة العليا. وتبقى الإدارة العليا هي الطرف المسؤول عن تصميم ضوابط إدارة المخاطر إلا أن التدقيق الداخلي يوفر هو الآخر المشورة للإدارة العليا هي الطرف المسؤول من أجل تحسين الضوابط الخاصة بإدارة المخاطر وذلك بهدف زيادة الوعي بالمخاطر في الإجراءات التشغيلية للإدارة. وفي الجدول التالي بعض المهام التي تثبت أشكال مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين ضوابط عمليات إدارة المخاطر².

الجدول رقم (9): مساهمة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر

مراحل إدارة المخاطر	مساهمة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر
الأهداف الإستراتيجية الإدارة المخاطر	مراجعة سياسات إدارة المخاطر المنتهجة ومعرفة الأهداف المراد تحقيقها من برنامج إدارة المخاطر من خلال الوثائق التي توفر تفاصيل عن ذلك؛ وتقييم مدى قيام الأهداف على مستوى الشركة بتوفير بيانات واسعة وإرشادات عما تريد الشركة تحقيقه، وكيف ينظر لعمل إدارة المخاطر كجزء من عملية صنع القرار في الشركة.
فحص المخاطر	تقديم تأكيد بأن المخاطر المحيطة بالشركة قد تم تحديدها دون إغفال أي خطر، وتقديم خدمات تأكيدية عن اكتمال عملية تحليل المخاطر وملاءمتها، بما في ذلك تقدير أهمية المخاطر، وتقدير احتمال حدوثها وتحديد التصرفات.

¹ إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال - حادثة وتطور -، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2009، ط1، ص33.

² إيهاب نظمي إبراهيم، مرجع سابق الذكر، ص34.

<p>الواجب اتخاذها بشأنها، بالإضافة إلى مراجعة تقارير تقييم المخاطر التي تم وضعها من قبل الإدارة وفحص أسلوب الاستجابة للمخاطر الذي تم اختياره، من أجل تقديم تأكيد عن مدى ملاءمة هذا الأسلوب.</p>	
<p>تقييم التقارير المتعلقة بالمخاطر، وتدقيق ما تحويه من معلومات، للتأكد من دقتها وملاءمتها وشموليتها، وفيما إن كان هذا التقرير قد تم توصيله في الوقت المناسب، وأن عمليات إبلاغ المخاطر تشمل جميع أجزاء الشركة، وأنه يأخذ بالاعتبار تغيير الأحداث وما يتولد عنها من مخاطر.</p>	<p>تقارير الخطر والاتصالات</p>
<p>تقييم القرارات الماضية حول كيفية التصدي لكل تعرض للمخاطر، واعتماد الخيار الأمثل للتعامل والاستجابة لها في الوقت المناسب، والتحقق من أن القرار قد تم تنفيذه على أكمل وجه. وفي حال كانت المخاطر المتبقية لا تتماشى مع المخاطر المقبولة يجب اتخاذ إجراءات لمعالجة ذلك، كما يمكن للمدقق الداخلي تقديم توصيات مناسبة تتعلق بشكل خاص بمعالجة خطرمعين.</p>	<p>معالجة المخاطر (القرار/مواجهة الخطر)</p>
<p>التأكد من أن الإدارة تقوم بمراقبة برنامج إدارة المخاطر للتأكد من أنه مازالت تعمل بشكل فعال، وأنه تم عمل التعديلات الملائمة للنظم. كما يقوم المدقق الداخلي بمراقبة مكونات إطار إدارة المخاطر باستمرار، وهذا حسب طبيعة الشركة وذلك بغرض تحديث نتائج عملية تحديد وتقييم المخاطر وبيان مدى الحاجة إلى تعديل إستراتيجية التدقيق، بما يتناسب وأنشطة الشركة وما يستجد عليها من أحداث.</p>	<p>المتابعة</p>

المصدر: سايج نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر دراسة إستقصائية لمجموعة من الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف ، 2016/2015، ص 96، 97.

2. متطلبات تفعيل دور التدقيق الداخلي في تدقيق المخاطر

لتفعيل دور التدقيق الداخلي في تدقيق إدارة المخاطر، لابد من مجموعة من المتطلبات هي¹:

- يجب أن يكون هناك توافق بين كل من التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر بالشركة، بما يضمن للطرفين العمل على تحقيق أهداف واحدة، ألا وهو تفعيل إدارة المخاطر على مستوى الشركة.
- إشراك المدقق الداخلي في اجتماعات مجلس الإدارة عند وضع استراتيجية لإدارة المخاطر.

¹R IMS & IIA, Executive Report : Risk Management and Internal Audit : Forging a Collaborative Alliance, published by RIMS, USA, 2012, p. 05.

- وجود علاقة تكاملية مابين إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي، حيث تقوم الأولى بتنفيذ مختلف العمليات والإجراءات التي من شأنها تحقيق إدارة شاملة للمخاطر، وقيام التدقيق الداخلي بالتحقق من فعالية وصحة تلك الإجراءات، لتقديم ضمانات وتوصيات كخلاصة على عملية التدقيق إلى إدارة المخاطر.

3. العوامل التي تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

توجد مجموعة من العوامل يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، أهمها¹:

- ضرورة توفر الاستقلال الكافي للمدقق الداخلي، حتى يتمكن من القيام بدوره وفقا لهذا المدخل، وذلك بوضع إدارة التدقيق الداخلي في مستوى التنظيمي يضمن لها تغطية ومتابعة أعمالها دون تدخل من الإدارة التنفيذية ويوفر لها اتصالا مباشرا مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.
- ضرورة وجود لجنة مراجعة داخل الشركة، والتي يمكن أن يؤدي التعاون بينهما وبين إدارة التدقيق الداخلي تحسين فعالية إدارة المخاطر على مستوى الشركة.

المطلب الثالث: حاجة إدارة المخاطر لخدمات ضمان الجودة

أكد معهد المدققين الداخليين (IIA) على دور التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر للشركة، من خلال المعيار رقم 2110 إدارة المخاطر الذي ينص على أنه "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم في تحسينه". فمسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي².

¹ 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/ERMJFAPaper21306.pdf> (retrieved on October 05, 2020).

² Spencer .KH, Op.cit, p13.

تسعى خدمات ضمان الجودة لتعزيز الأدوار الأساسية للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المتمثلة فيمايلي¹:

- إعطاء ضمان حول عمليات إدارة المخاطر.
- إعطاء ضمانات بأنه يتم تقييم المخاطر بشكل صحيح.
- تقييم عمليات إدارة المخاطر.
- تقييم الإبلاغ عن المخاطر الرئيسية.
- مراجعة إدارة المخاطر الرئيسية.

كما تسعى خدمات ضمان الجودة تعزيز أدوار المدقق من خلال التأكد من أخذه الاحتياطات اللازمة حفاظا

على استقلاليتها وموضوعيته، تتمثل تلك الأدوار في² :

- تسهيل تحديد وتقييم المخاطر.
- تدريب الإدارة على الاستجابة للمخاطر.
- تنسيق أنشطة إدارة مخاطر الشركة.
- تعزيز الإبلاغ عن المخاطر.
- صيانة وتطوير إطار إدارة المخاطر.
- توحيد تقارير المخاطر.
- تجديد وتطوير إطار تسيير المخاطر.
- مساندة وتشجيع تطبيق إدارة المخاطر.
- تطوير استراتيجية إدارة المخاطر مصادق عليها من طرف المجلس.

¹ IIA, **Internal Auditing's Role in Risk Management**, sponsored by ORACLE the IIA, USA, March 2011, p12.

² Ibid, p. 12.

كما تسعى خدمات ضمان الجودة لتنبية المدقق الداخلي بالأدوار التي يجب أن يتفادها¹:

- 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.

المبحث الثالث: علاقة الحوكمة بخدمات ضمان الجودة

تعد الحوكمة من أهمّ العمليّات الضروريّة واللازمة للتأكد من حسن سير عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق المنشآت لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم، بالإضافة إلى ما توفّره من وسائل ضبط تعمل على زيادة الجودة وتطوير الأداء ممّا يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف.

المطلب الأول: ماهية الحوكمة

1. تعريف الحوكمة

تتلقى الحوكمة العديد من التعاريف، نذكر منها:

- تعريف لجنة (Cadbury) سنة 1992 "حوكمة الشركات هي النظام الذي بمقتضاه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها".²

¹ IIA, Op.cit, p. 12.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص11.

- تعريف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) "حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها."¹
 - تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED عام 1998 للحوكمة "هي نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، وتوفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تلك الأهداف والرقابة على الأداء."²
 - تعريف معهد المدققين الداخليين للحوكمة " هي مجموعة من العمليات والنظم التي يعتمدها مجلس الإدارة من أجل تبليغ وإدارة وتسيير وقيادة أنشطة المؤسسة بغية تحقيق أهدافها."³
 - عرفت أيضا بأنها: "أسلوب الإدارة المثلى سواء من حيث الاستغلال والتوجيه أو إحكام الرقابة، فالحوكمة تعني إذن وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله استغلاله موارد المؤسسات وحسن توجيهها ومراقبتها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة والوفاء بمعايير الإفصاح والشفافية."⁴
 - عرفت بأنها: مجموعة القواعد التي تنظم العلاقات المتبادلة بين المؤسسة والأطراف أصحاب المصالح المختلفة في المؤسسة، في إطار من الشفافية والمساءلة، والتي يؤدي إتباعها إلى استدامة الأعمال ورفع كفاءة المؤسسة في إدارة عملياتها ويحسن قدرتها التنافسية بالأسواق."⁵
- من خلال التعاريف السابقة تتضح لنا معان أساسية لحوكمة الشركات وهي كالتالي:

¹Alamgir. M, **Corporate Governance, A Risk Perspective, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development**, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8, 2007, P 23.

² علي احمد زين، د حسني عبد الجليل صبيحي، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية، القاهرة، مصر 2006، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009، ص 73.

³ IFACI. (2016),Op.cit,p23.

⁴ د إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الورق المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2010، ص.17.

⁵ أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي الاسكندرية، مصر، 2012، ص.86.

- أن الحوكمة هي مجموعة من الأنظمة والقوانين التي تعمل على تنظيم عمل المؤسسات وتخضعها للرقابة على أداءها من أجل حماية مصالح المستثمر.

- تتضمن الحوكمة قواعد الإفصاح المالي والإداري وكافة المعلومات الأخرى التي يهتم بها المستثمر والأطراف ذات العلاقة.

- تتضمن الحوكمة مجموعة من المعايير التي تضمن حقوق أصحاب المصالح والمساهمين بما يخدم مصلحتهم ولا يتعارض مع أهداف المؤسسة.

- تتضمن الحوكمة مجموعة من معايير الرقابة التي تحدد مسؤوليات مجلس الإدارة من أجل تطوير المؤسسة ونموها ومساهمتها بفعالية في التنمية الاقتصادية.

- تنظيم الحوكمة العالقة بين الأطراف الثلاثة: مجلس الإدارة، أصحاب المصالح، والمستثمرين الحاليين والمحتملين.

2. أهمية حوكمة الشركات

برزت حوكمة الشركات كنظام متكامل يسعى لاستعادة وتعزيز أواصر الثقة بين مختلف الأطراف الدولية والمؤسسية والفردية، وعليه فإن أهمية حوكمة الشركة تتمثل أساساً فيما يلي¹:

- حوكمة الشركات مستمد من الفصل بين الملكية والإدارة في المنظمات، فهناك برزت الحاجة إلى وضع إجراءات رقابية مناسبة تساهم في تخفيض تكاليف الوكالة.
- بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة، والعاملين بها، ومورديها، ودائنيها وغيرهم، هذه الثقة تساهم في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.
- حماية حقوق جميع الأطراف ذات المصلحة.

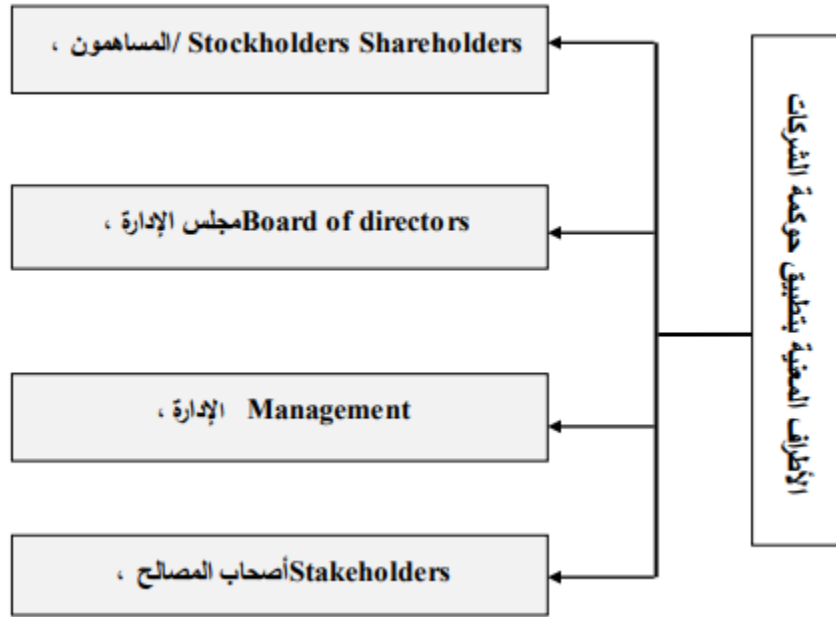
¹ كموش عبد المجيد، دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات_الأليات ونظام التشغيل، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 2، العدد 2، 2018، ص 24.

- الرفع من الأداء وكفاءة الشركات من خلال وضع ضوابط للعلاقة بين المديرين، مجالس الإدارة والمساهمين.
- تخفيض تكلفة رأس المال، الأمر الذي يجعل الشركة أكثر جاذبية بالنسبة للمستثمرين.
- تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في الأزمات، إضافة إلى خلق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يساهم في تحسين مستوى المعيشة وتعزيز التماسك الاجتماعي.

3. أطراف الحوكمة

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، والشكل التالي يوضح هذه الأطراف.

الشكل (9): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري، الطبعة 1 ، الدار الجامعية : الإسكندرية، مصر ، 2009 ، ص 20.

من خلال الشكل نستنتج أن الأطراف التي تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات تتمثل في¹:

3-1. المساهمون

يعتبر المساهمون الطرف الذي يقوم بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على عوائد المناسبة لاستثماراتهم، وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

3-2. مجلس الإدارة

يمثل مجلس الإدارة المساهمين والأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ويقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين، والذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3-3. الإدارة

تعتبر الإدارة الطرف المسؤول عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما تعتبر المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في معلومات التي تنشرها للمساهمين.

3-4. أصحاب المصالح في الشركة

لا يمكن القول أن المساهمين هم الطرف الوحيد الدائن للمؤسسة، فتعظيم قيمة حملة الأسهم وحدها لا تكفي ما لم تقترن بتلبية حاجات شريحة عريضة من أصحاب المصالح داخل و خارج الشركة. ويمثل أصحاب المصالح مجموع الأطراف الذين لهم مصالح داخل الشركة للدائنين والموردين، الموظفين والعمال، ويجب ملاحظة أن

¹ محمود ولد محمود عيسى، قراءة في نظام حوكمة الشركات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد3، العدد5، 2013، ص 257.

هؤلاء الأطراف قد تكون مصالح متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل مثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار.

4. محددات حوكمة الشركات

رغم الاختلاف في تحديد دقيق لمفهوم حوكمة الشركات، إلى أن هناك شبه إتفاق بين الباحثين عن الآليات التي من خلاله يتم تطبيقه، ويمكن تقسيم هذه الآليات إلى مجموعتين رئيسيتين هما المحددات الخارجية والمحددات الداخلية.

4-1. المحددات الخارجية

تتمثل المحددات الخارجية بصورة عامة في¹:

✓ المناخ الاستثماري للدولة، والذي يشمل على سبيل مثال القوانين المنظمة لعمل السوق، مثل قوانين

السوق المالية، والمؤسسات وتنظيم المنافسة ومنع الاحتكارات والإفلاس.

✓ كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمؤسسات.

✓ درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج.

✓ كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على المؤسسات.

✓ المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين

وترجع أهمية المحددات الخارجية في أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تهتم بحسن تسيير المؤسسات

وتقلل من التعارض والنزاعات بين أصحاب المصالح من جهة، وبين العائد الإجتماعي والعائد الخاص للمؤسسة

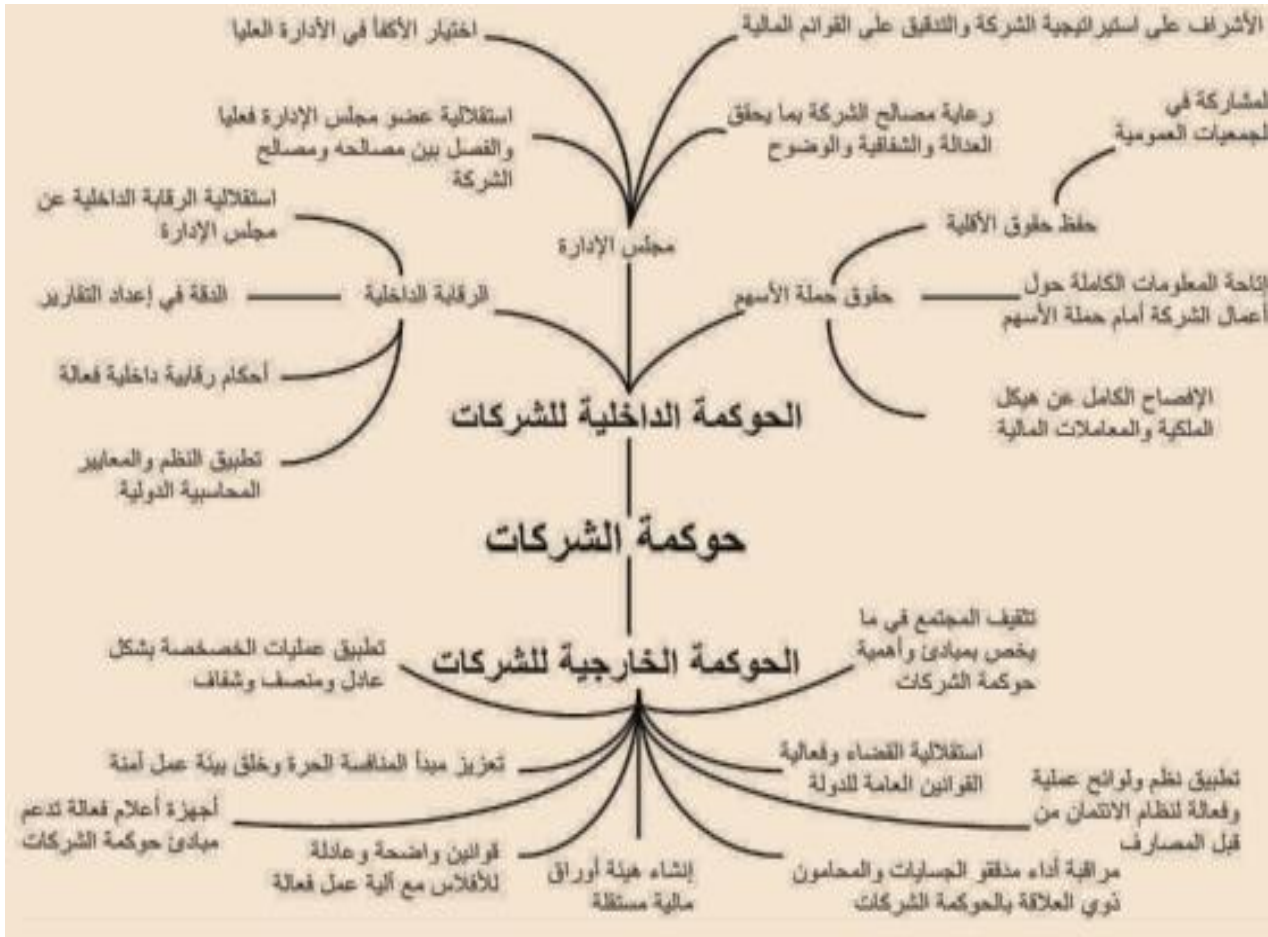
من جهة أخرى.

1 صافي أحمد، صفيح صادق، بن زيدان ياسين، آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الإقتصادي في الجزائر، مجلة التنمية و الاقتصاد التطبيقي-جامعة مسيلة، العدد 3 ، 2018، ص 54 .

4-2. المحددات الداخلية

تشير المحددات الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية، وتطبيقها من ناحية أخرى إلى الحد من تضارب المصالح والتقليل من النزاعات بين مختلف الأطراف. وتتمثل الآليات الداخلية في: مجلس إدارة المؤسسة والرقابة المباشرة للمساهمين بواسطة الجمعية العمومية والرقابة التعاونية بين المسيرين، المراجعة الداخلية¹. يمكن تلخيص محددات حوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم (10): محددات حوكمة الشركات



المصدر: صافي أحمد، مرجع سابق الذكر، ص 54

¹ صافي أحمد، مرجع سابق الذكر، ص 54

المطلب الثاني: جودة أداء الحوكمة وآليات تفعيلها

تسعى خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي إلى تحقيق الجودة في أداء الحوكمة وبناء على ذلك سنحاول معرفة مفهوم جودة أداء الحوكمة وآليات تفعيلها.

1. مفهوم جودة حوكمة الشركات

لجودة حوكمة الشركات مجموعة من المظاهر تتمثل في: المشاركة في اتخاذ القرارات، والمساءلة الفاعلة، واتصال فعال وتوزيع واضح لخطوط السلطة والمسؤولية، وارتياح واسع من قبل المساهمين وأصحاب المصالح المرتبطة مع الشركة، وسلاسة أداء الشركة والتجاوب السريع عند التفاعل مع قضايا المجتمع ذات العلاقة بنشاط الشركة.¹ مع العلم أن تأسيس إطار لنظام متكامل لحوكمة الشركات يتطلب توفر مجموعة من المبادئ المتمثلة فيما يلي²:

✓ هيكل فعال لإطار حوكمة الشركات

يجب أن يعمل هيكل الحوكمة 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 Bourzigui. T. & Benabbou. Z, Op. Cit, P135.

²Jolly .A & Burmajaster .A, **The Handbook of International Governance: a definitive guide**, 2ndedition, published by The Institute of Directors, USA, 2015, 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 المنتمون 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 الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.

✓ مسؤولية مجلس الإدارة

وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية إختيار أعضاءه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.¹

وبالتالي يمكن تعريف جودة حوكمة الشركات بأنها "هي الحوكمة التي تتوافر فيها مجموعة من المبادئ التي تلبى متطلبات جميع الأطراف بما يخدم أهداف الشركة بجودة عالية دون وجود تعارض في المصالح بين الأطراف الثلاثة، مجلس الإدارة واللجان المنبثقة منه، والمساهمين، وكذلك أصحاب المصالح الأخرى المرتبطة مع الشركة، من أجل ضمان الالتزام بأفضل ممارسات الحوكمة في ظل وجود أساس فعال لحوكمة الشركات

¹ خلف الله بن يونس، زيتوني كمال، دور اليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة جديد الاقتصاد، الجزائر، المجلد 14، العدد1، 2019، ص 193.

يكفل حقوق جميع الأطراف المرتبطة بالشركة، وتستمد جودة الحوكمة قوتها من جودة أداء آليات حوكمة الشركات التي تتوافر فيها مجموعة من المقومات والخصائص ذات الجودة في ظل الالتزام بالقواعد والمعايير والقوانين) النظم التي تحكم جودة أداء الشركات.

2. آليات تفعيل نظام حوكمة الشركات

تمثل كل الية من اليات الحوكمة الشركات جزءا من نظام الحوكمة ككل، كون معظم التعاريف الخاصة بنظام حوكمة الشركات الشركات تعتبرها مجموعة الليات التنظيمية المترابطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، بصفة رسمية أو غير رسمية. وعليه فإن تماسك أي نظام لحوكمة الشركات يعتمد أساسا على تكامل وتناسق مكوناته التي تتفاعل بصفة منتظمة دائمة ومستمرة، محددة بذلك طبيعة سلوك ونشاط الشركة. بناءا على ذلك يتم اعتماد معيارين أساسيين لتصنيف اليات تشغيل نظام الحوكمة: درجة الخصوصية، درجة التعمد، وعليه نميز بين ما هو¹:

- آليات ذات خصوصية: كل الية معدة من طرف الشركة بهدف الحد من السلطة المطلقة لمديرها.
- آليات بدون خصوصية: كل الية تهدف إلى التأثير على قرارات المديرين لفئة معينة من الشركات، أو كلها.
- آليات متعمدة: كل الية يكون مصدرها الشركة.
- آليات عفوية (غير متعمدة): كل الية يكون مصدرها السوق.

بناءا على تقاطع معياري الخصوصية/ودون الخصوصية والتعمد/العفوية يتم تقديم تصنيف اليات تفعيل نظام حوكمة الشركات، نلخصها في الجدول التالي:

¹ Gérard. C, Op. Cit.

الجدول رقم (10): تصنيف اليات تفعيل الحوكمة

اليات ذات خصوصية	اليات دون خصوصية	
اليات متعمدة	الرقابة المباشرة للمساهمين (الجمعية العامة) مجلس الإدارة واللجان الداخلية في الشركة أنظمة الأجور والكافات المدققين الداخليين النقابة(الداخلية)	البيئة القانونية والتنظيمية (قوانين الشركات، قانون العمل، قانون الإفلاس...) النقابات الوطنية مراجعو الحسابات الخارجيين جمعيات المستهلكين
اليات عفوية	الرقابة المتبادلة بين المديرين ثقافة الشركة العلاقات مع العملاء، والموردين والعمال سمعة الشركة (احترام الالتزامات)	أسواق السلع والخدمات وسوق العمل الأسواق المالية، والوسطاء الماليين والمقرضين المحيط الاجتماعي ثقافة الأعمال والمحيط الإعلامي

Source: Charreaux.G,La convergence des systèmes nationaux de gouvernance : une perspective contingente, Cahier du Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations N° 1090701, Juillet 2009, P 08.

نلاحظ من الجدول السابق وجود أربعة محاور رئيسية لآليات الحوكمة، تشكل في مجملها مجموعات ضغط

متكاملة لضمان عمل نظام حوكمة الشركات، وهي كآلاتي¹ :

✓ آليات متعمدة وذات خصوصية: مجموعة الآليات الموضوعية من طرف الشركة، والتي تنشط ضمن

الإطار التنظيمي الخاص بها بهدف السيطرة على سلوك المديرين والحد من سلطاتهم التقديرية.

¹ Charreaux. G ,Op. Cit. P 08.

✓ آليات عفوية وذات خصوصية: لا تتحكم الشركة في نشوء هذا النوع من الآليات، لذلك فهو يختلف من الشركة إلى أخرى، منسجما مع طبيعة العلاقات السائدة.

✓ آليات متعمدة ودون خصوصية: يتم فرض هذه الآليات من طرف الهيئات أو المؤسسات التي تتولى مسؤولية تنظيم والإشراف ومراقبة الأطراف الفاعلة في الشركات، لهذا فهي لا تتعلق بشركة معينة، وإنما تشمل بعض، جل، أو كل الشركات التي تنشط في بيئة الأعمال معينة.

✓ آليات عفوية ودون خصوصية: تخضع لها جميع الشركات نتيجة لتفاعل قوى السوق.

نستنتج من خلال هذا التصنيف أن مجموع آليات حوكمة الشركات لا تعمل بنفس المنطق، ولا تؤثر بنفس الطريقة، وهو ما يمكن أن يؤخذ بعين الاعتبار في كل المحاولات الإصلاح التي تسعى إلى ضبط بفعالية من أجل تطوير أساليب الممارسات، خاصة في ظل شيوع عدد من النماذج المطبقة في نظام الحوكمة.

المطلب الثالث: حاجة الحوكمة لخدمات ضمان الجودة

1. مشاكل حوكمة الشركات

تتمركز أهم مشاكل حوكمة الشركات في الوقت الحاضر في عدة أمور أهمها¹:

- ❖ تعد الحوكمة الجيدة للشركات مهمة جدا للتنمية المستدامة، ليس فقط للشركة الفردية ولكن أيضا للاقتصاد ككل ولذلك فإن مستوى الحوكمة يجب أن يتحسن بشكل مستمر ولكن ما لا يمكن قياسه لا يمكن تحسينه وبالتالي، هناك حاجة إلى نموذج لقياس جودة حوكمة الشركات.
- ❖ تركز معظم محاولات قياس جودة حوكمة الشركات على القضايا المتعلقة بالالتزام ويبدو أن العديد من النماذج التصنيف تركز أيضا على مدخلات الحوكمة، مثل تكوين المجالس وفصل دور الرئيس.

¹ علي حسين الدوغعي، آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي، مجلة المحاسبة المالية، العراق، المجلد 7، العدد2، 2009، ص 258، بتصرف.

التنفيذي عن دور رئيس مجلس الإدارة. ومع ذلك فإنها لاتولي اهتماما كافيا لجودة المعلومات، وعمليات صنع القرار ولا تربط فعالية الحوكمة بتدابير المخرجات مثل صورة التجارية، ومؤشرات رضا العملاء، أو الربحية وخلق القيمة.

❖ هناك ما هو أكثر أهمية من الخصائص الديمغرافية التي يمتلكها عضو مجلس الإدارة، كتنوع الخبرات والسلوك الذي يمتلكه العضو. لذلك فإن الجنس والجنسية والتنوع العمري تعتبر غير كافية لتقييم فعالية المجلس. ينبغي أيضا تقييم مدى أهمية تجربة أعضاء مجلس الإدارة في مواجهة التحديات الرئيسية التي من المحتمل أن تواجهها المؤسسة.

❖ هناك مسألة مهمة أخرى وهي أن جودة المعلومات التي يحصل عليها المجلس هي أحد العوامل الرئيسية المحددة لفعاليتها. سواء كانت المعلومات ذات صلة أو في الوقت المناسب، والتي يتم تقديمها في سياق مع المعايير المحددة والبدائل، وما إذا كانت الآثار المحتملة لمختلف البدائل لها تأثير كبير على جودة قرار المجلس.

❖ ينبغي تقييم تأثير قرارات مجلس الإدارة على تدابير المخرجات، وليس فقط على المدخلات مثل جودة المعلومات. فإذا كان النموذج الذي يهدف إلى قياس فعالية الحوكمة لا يعمل على تقييم الروابط المتعلقة بالمخرجات، ليس فقط الاداء المالي، ولكن أيضا المؤشرات الرئيسية مثل رضا العميل. أو الموظف أو غيره.

❖ لا يجب ان تركز مجالس الإدارة على نتائج الاعمال فحسب ولكن أيضا على كيفية الحصول على نتائج الأعمال، نظرا لأن الأداء المتميز قد يرجع في بعض الأحيان إلى المخاطرة المفرطة، مما يؤدي إلى أداء جيد نسبيا خلال فترة معينة، فقد لا يكون مستداما. يتطلب مثل هذا التقييم المفصل لمقترحات الإدارة ثقافة منفتحة وشفافة، حيث يتم تشجيع الأعضاء على التحدي الافتراضات وتقييم البدائل.

❖ نظرا لوجود فجوة زمنية بين القرارات وتأثيراتها، ينبغي تقييم أداء المجلس على مدار فترة زمنية طويلة، وليس في وقت محدد.

❖ يجب أن يكون الغرض من قياس فعالية الحوكمة هو تحسينه باستمرار لذلك يجب أن يكون التقييم في كيفية تعلم مجلس الإدارة واستثماره لتطوير أدائه الخاص بعدا مهما للنموذج.

2. المتطلبات اللازمة لتحسين ممارسة الحوكمة

قام الاتحاد القومي لمديري الشركات وبالتعاون مع مؤسسات بوضع عشرة وصايا لمساعدة مجالس ادارات الشركات المختلفة على تحسين ممارساتها للحوكمة وفقاً لما تحتاج اليه كل شركة بحسب الظروف البيئية والاقتصادية المحيطة¹.

❖ التفكير الجدي في اضافة اشخاص خارجيين مستقلين بهدف ملء الفجوات في الخبرة ولتأكيد وضمان اشراف أكثر استقلا لا ونزاهة من حيث اتخاذ القرارات من قبل مجلس الإدارة.

❖ التفكير الجدي في جميع مراحل تطور الشركات وذلك بإنشاء لجنة دائمة للمراجعة او القيام بإنشاء لجنة دائمة لتحديد الرواتب والترشيحات.

❖ الضرورة الملحة للموازنة ما بين التركيز على التخطيط الاستراتيجي والإشراف القوي على النواحي الرئيسية في الشركة على سبيل المثال ادارة المخاطر والموارد البشرية.

❖ وضع آليات متقنة يمكن عن طريقها تحديد الاختصاصات والسلطات التي يحتاج اليها مجلس الادارة والتأكيد الفعلي من حصول المجلس عليها.

❖ عند البحث الفعلي عن اعضاء جدد لمجلس الادارة يجب القيام بالسعي الى ضم مرشحين من ذوي الكفاءة والنزاهة والخبرة في الصناعة.

¹ علي حسين الدوغجي، مرجع سابق الذكر، ص 256.

- ❖ يجب القيام بوضع ارشادات لعمل مجالس ادارة الشركات مع التأكد من قيام اعضاء مجالس الادارة المحتملين بتخصيص الوقت اللازم للعمل في المجالس.
- ❖ زيادة درجة اداء مجلس الادارة عن طريق زيادة عدد الاجتماعات والوقت المخصص لإعداد الاجتماعات.
- ❖ التركيز الفعلي على المعلومات الخاصة بالشركة مع التركيز في نفس الوقت على هياكل وآليات عمل مجلس الإدارة.
- ❖ التفكير الجدي في تحديد مستوى معين كحد ادنى لملكية اعضاء مجلس الادارة من اسهم الشركات وذلك بهدف تحقيق اكبر قدر من التوافق بين مصالحهم ومصصلحة الشركة وأصحابها.
- ❖ عند اتباع الوصايا السابقة يجب اخذ الحيطة وقدر من الحساسية بشكل يتناسب مع مستوى نضج الشركة والبحث عن الحلول الافضل ملائمة لمراحل الحياة التي بلغتها الشركة.

3. أهمية خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي اتجاه عملية الحوكمة


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 والياتها ويشكل حافزا للتحسين من خلال اقتراحه لتحسينات تساهم في الرفع من فعالية عملية الحوكمة. وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من القيام بدوره وإعطاء ضمانات كافية حول سير الحوكمة، أكد الإطار المرجعي الدولي على ضرورة أن يأخذ المدقق الداخلي كل العوامل التي تساهم في الرفع من كفاءته وموضوعيته واستقلاليتته¹. بناء على ذلك تسعى خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي إلى تحديد نقاط الضعف والقوة لدى المدققين، رفع معنوياتهم كما انها تساعد المشرفين في تحديد مشاكل التواصل أو أية مشاكل متعلقة بالإشراف، كما تساهم

¹ Sabah.A, Imane. G ,LA qualite d'audit : pilier de bonne gouvernance et de performance financiere des entreprises, Moroccan Journal of Research in Management and Marketing, V°14, N°2, 2022.p167.


في إيصال الفعال للمعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الأطراف المناسبة في المنظمة والتنسيق الفعال بين النشاطات مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة هذا ما سيساهم في تفعيل الحوكمة.

الخلاصة

تعتبر خدمات ضمان الجودة من البرامج المهمة لتحسين أداء وجودة مخرجات إدارة التدقيق وذلك من خلال إجراء عمليات تقييم مستمرة لعمل نشاط التدقيق الداخلي وسياساته وبرامجه؛ مما سيؤدي حتما إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية من خلال إعطاء ضمانات للإدارة حول السير السليم للوضعيات الرقابية ودرجة فعاليتها وتشجيع على التحسين المستمر بها، وتعزيز إدارة المخاطر وبأن كل المخاطر الأساسية تدار بشكل محكم ، وتفعيل الحوكمة من خلال توفير تقييمات موضوعية عن مدى ملائمة هيكل الحوكمة ومدى فعالية ممارساتها كما تدلي بتوصيات تقضي بتحسينها.



دراسة ميدانية حول مساهمة خدمات ضمان
الجودة في تحسين أداء التدقيق الداخلي في
المؤسسات الاقتصادية بالجزائر





الفصل الرابع:

مجتمع الدراسة والإطار المنهجي



تمهيد

بعدما تطرقنا للإطار العام للخدمات ضمان وتوضيح حاجة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة لخدمات ضمان الجودة ودورها في تحسين أداء التدقيق الداخلي كل هذا في الجزء النظري سيتم اسقاط ذلك على الواقع الميداني للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر واختبار ذلك على مجموعة من المؤسسات بناء على ذلك خصص هذا الفصل لدراسة المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية، ولعرض هذا الفصل بالتحليل والدراسة قمنا بتقسيمه ثلاثة مباحث رئيسية:

المبحث الأول: عرض الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة

المبحث الثالث: عرض آراء عينة الدراسة

المبحث الأول: منهج وأدوات الدراسة

يشكل التحديد الدقيق للمنهج المتبع خلال الدراسة التطبيقية والأدوات اللازمة لانجازها بالشكل المطلوب الخطوة الأولى التي تساعد الباحث في إعطاء نظرة واسعة عن دراسته من خلال هذه الخطوة يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي هي:

- ❖ تكوين فكرة شاملة وموسعة عن البحث الميداني الذي يشملها الجزء التطبيقي للدراسة.
- ❖ التعريف الدقيق لكل من مجتمع وعينة الدراسة، والتحقق من فهم أفراد العينة لأداة الدراسة، ومن قدرتهم على التجاوب مع الدراسة وأهدافها ونتائجها.
- ❖ قياس صدق وثبات أداة الدراسة والتأكد من صلاحيتها.
- ❖ تحليل المعطيات المستمدة من الواقع.
- ❖ الوصول إلى نتائج.

المطلب الأول: منهج وإجراءات الدراسة الميدانية

إن إجراء أي دراسة علمية يتطلب تحديد المنهج المناسب لها الذي تتبعه، وذلك حتى تكون سليمة وتعتمد على مجموعة من الأدوات المناسبة لتحقيق الأهداف المرجوة منها. وقد جاء هذا المطلب ليوضح المنهج المعتمد في هذه الدراسة وأدوات جمع البيانات المستخدمة بها.

1. المنهج المستخدم

يعتبر المنهج المتبع في البحث أساس كل دراسة علمية. إذ تنطلق هذه الدراسة الميدانية من جمع بيانات موضوع الدراسة ميدانيا عن طريق توزيع استمارة تم بنائها وفق متطلبات هذه الدراسة، ومن ثم استخدام طرق إحصائية متعددة في معالجة نتائج الاستمارة المعتمدة كأداة لهذه الدراسة واستخلاص النتائج انطلاقاً من البيانات

المجمعة منها. وبعدها استنباط استنتاجات مختلفة والتحقق من الفرضيات انطلاقاً من تفسيرات النتائج الكمية المتوصل إليها عن طريق برنامج SPSS.

2. طرق وأساليب جمع البيانات

من أجل الإجابة عن الإشكالية المتعلقة بهذه الدراسة (والمتعلقة بمساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر)، فقد تم الاعتماد على مايلي:

2-1. المصادر الثانوية

تم الاعتماد على الأدبيات التي تناولت جودة التدقيق الداخلي والحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكيين، عن طريق مراجعة الدراسات السابقة من الرسائل الجامعية والمقالات التي تطرقت لموضوع الدراسة، كما تم الاطلاع على المواقع الالكترونية للجهات المتخصصة في مجال التدقيق والرقابة الداخلية، مثل معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA)، المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية الفرنسي (IFACI) والنخ.

2-2. المصادر الأولية للدراسة

بغرض معالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال أداة الاستبيان، هذا الأخير عبارة عن وسيلة لجمع البيانات من خلال احتوائها على مجموعة من الأسئلة أو العبارات والطلب من المبحوثين الإجابة عليها¹، حيث شملت الاستبانة على عدد معين من العبارات تتوافق مع أهداف الدراسة وتساؤلاتها وذلك للإجابة عليها من طرف أفراد العينة وذلك باستخدام مقياس ليكارت خماسي، حيث تعطى كل إجابة أهمية نسبية: كما شملت على بعض الأسئلة الأخرى (انظر الملحق رقم 03: الاستبيان). وبالنسبة إلى تقسيم الاستبانة فكان كما يلي:

¹ محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي، الطبعة الأولى دار وائل للنشر، عمان، الأردن ، 2008، ص: 20.

✓ المحور الأول: خاص بالبيانات الشخصية(الديموغرافية) لخصائص العينة، وهو مقسم إلى جزئين؛

▪ معلومات عامة عن المدقق الداخلي

▪ معلومات عامة عن إدارة التدقيق الداخلي بالمؤسسة.

✓ المحور الثاني: حول المعلومات حول خدمات ضمان الجودة في المؤسسات المعنية بالدراسة.

✓ المحور الثالث: حول التقييم الذاتي.

✓ المحور الرابع: المراقبة المستمرة.

✓ المحور الخامس: حول التقييم الخارجي.

✓ المحور السادس: حول احترام أخلاقيات المهنة.

✓ المحور السابع: حول احترام معايير الصفات.

✓ المحور الثامن: حول الالتزام بمعايير الأداء.

وقد تم استخدام الاستبانة للحصول على البيانات اللازمة وذلك وفق الخطوات التالية:

➤ تحديد الأبعاد الرئيسية للاستمارة مع تحديد الأسئلة والفقرات التي تتضمنها.

➤ الاهتمام بوضوح كافة العبارات والأسئلة التي تتضمنها أداة الدراسة، وذلك بهدف تبسيطها للعينة

وتسهيل الإجابة عنها، مما يسهل بدوره من عملية تحليل هذه البيانات بعد استرجاعها فيما بعد.

➤ إعداد الاستمارة في شكلها الأولي.

➤ عرض الاستبانة على الأساتذة والخبراء المحكمين لاختبار صدقها الظاهري.

➤ إعداد الاستبانة في شكلها النهائي.

➤ توزيع وعرض الاستمارة على المؤسسات المعنية.

كما تم الاعتماد على المقابلة الشخصية التي تعتبر من أهم الوسائل في جمع البيانات، من أجل تدعيم نتائج الاستبيان والتوصل إلى النتائج المضبوطة لهذه الدراسة. حيث تم الاعتماد على هذا الأسلوب أثناء توزيع الاستبيانات على بعض المدراء والمدققين الداخليين على مستوى المؤسسات المدروسة نظراً لصعوبة إجراء مقابلة شخصية في كل المؤسسات المدروسة وذلك من أجل ضمان أحسن إجابة عن الاستبيانات.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المتعلقة بالدراسة

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، اعتمدت الباحثة على العديد من الأساليب الإحصائية الضرورية لمعالجة البيانات من أجل اختبار صحة الفرضيات وتحديد النتائج والخروج بجملة من التوصيات، حيث تم الاعتماد في التحليل على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية المعروف باسم **SPSS (Statistical package for social science)**، وتم الاعتماد على التحليل الإحصائي الوصفي الاستدلالي للحصول على مؤشرات عامة حول خصائص مجتمع الدراسة، وتوصيف متغيرات الدراسة ومعرفة مساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ويمكن أن نعرض الأساليب المعتمدة فيما يلي:

1. أساليب الإحصاء الوصفي

- ❖ التوزيعات التكرارية: من أجل إظهار إجابات المدققين الداخليين على كل سؤال.
- ❖ النسب المئوية: لتحديد استجابة المدققين الداخليين اتجاه عبارات المحاور الرئيسية في شكل نسب.
- ❖ المتوسط الحسابي: من أجل تحديد مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة من العبارات الموجودة في الجزء الأول من الاستبيان، كما تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر الفئة المستجوبة.

❖ الانحراف المعياري: من أجل تحديد درجة التشتت في الاجابات عن وسطها الحسابي، حيث كلما

قلت قيمته زادت درجة تركيز الاجابات حول الوسط الحسابي.

2. الاحصاء الاستدلالي

✓ معامل ألفا كرومباخ Alpha de Cronbach

يتم استخدام معامل ألفا كرومباخ **Alpha de Cronbach** لأجل تقدير ثبات الدراسة. ويقصد بالثبات مدى دقة النتائج ودرجة توافقها في حالة تكرار الدراسة في وقت آخر من طرف باحث آخر. أي أنه يعكس قابلية تعميم النتائج. يأخذ معامل ألفا كرومباخ قيمة بين الصفر والواحد بمتوسط يساوي (0.6)، حيث يتم الحكم على ثبات أداة الدراسة وفق هذا المعامل حسب ما يلي:¹

- إذا كان ذو قيمة أقل من 0.6 فهذا يعني أن ثبات الدراسة ضعيف، وينبغي إعادة النظر في بنائها.
- إذا كان هذا المعامل بقيمة تتراوح بين (0.6) و(0.7) فإنه يمكن القول أن ثبات الدراسة مقبول.
- إذا كانت قيمته بين (0.7) و(0.8) فإن ثبات الدراسة جيد.
- في حالة تجاوز قيمته لـ (0.8) فإن ثبات الدراسة ممتاز.

✓ اختبار ستودنت T. Student في حالة عينة واحدة

يعد اختبار (الطالب) أو ما يدعى باختبار ستودنت أحد أكثر اختبارات الدلالة شيوعاً في الأبحاث النفسية والاجتماعية والتربوية، ويتم استخدام اختبار ستودنت للتعرف على الفروق الموجودة في آراء المستجوبين تجاه متغيرات الدراسة للفقرات والمحاور. كما يستخدم هذا الاختبار في مقارنة متوسط عينة بقيمة مفترضة للمجتمع.²

1 قاصب حسين، الخيارات الاستراتيجية لمنظمات الأعمال السياحية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة مقارنة بين منظمات الأعمال الفندقية بالجزائر وتونس، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث تخصص إدارة أعمال استراتيجية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2019، ص:146.

2قاصب حسين، مرجع سبق الذكر، ص: 148.

وهذا الاختبار هو اختبار بارامتري (test paramétrique) يتطلب تطبيقه أن تتبع العينة المدروسة التوزيع الطبيعي، شروط تطبيق هذا الاختبار محققة في هذه الدراسة لان عينة الدراسة تفوق ثلاثون، وبالتالي افتراض التحقق التلقائي لشروط التوزيع الطبيعي حسب قانون النهايات المركزية.

✓ اختبار الارتباط لبيرسون

معامل ارتباط بيرسون هو الاختبار الذي يقيس العلاقة الارتباطية بين متغيرين مستمرين. فهو يعطي معلومات حول حجم الارتباط واتجاه العلاقة. وتتراوح قيمة r في معامل ارتباط بيرسون (Pearson) من -1 إلى 1 . إذا كانت r تساوي -1 تشير إلى علاقة خطية سالبة مثالية بين المتغيرات، في حين أن r تساوي 0 تشير إلى عدم وجود علاقة خطية بين المتغيرات، في حال r تساوي 1 تشير إلى وجود علاقة خطية موجبة مثالية بين المتغيرات.

ولتحديد قوة الارتباط على أساس معامل ارتباط بيرسون يكون من خلال العلاقة بين المتغيرين، حيث أن كلما كانت العلاقة بين المتغيرين أقوى كلما كان معامل ارتباط بيرسون (r) أقرب إلى $+1$ أو -1 . أما عن شروط تطبيق هذا الاختبار فهي محققة في هذه الدراسة لان عينة الدراسة تفوق ثلاثون مشاهدة، وبالتالي التحقق التلقائي لشروط التوزيع الطبيعي حسب قانون النهايات المركزية.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

يعني صدق الاستبيان استخدام عبارات وأسئلة تقيس فعلا ما أعدت لأجله وليس أي موضوع آخر، أما ثبات أداة الدراسة فإنه يعكس إمكانية الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة تطبيق الدراسة في نفس الظروف.¹

1. الصدق الظاهري

لأجل التأكد من صدق الاستبيان في شكلها الظاهري، وفي مدى تعبيره محتواه عن الظاهرة المدروسة، وطبيعة الأسئلة والفقرات التي يتضمنها ومدى ملائمتها من حيث الشكل والمعنى، فقد تم تقديم الاستبيان في نموذج الأولي قبل التصحيح والتعديل إلى مجموعة الأساتذة المحكمين هم أهل الاختصاص لأخذ وجهة نظرهم، والاستفادة من آرائهم، والتحقق من مدى ملاءمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى ملاءمة المحاور مع موضوع الدراسة. وفي ضوء آرائهم تمت إضافة بعض التعديلات في صياغة بعض العبارات وحذف أخرى لأجل تحسين أداة الدراسة (انظر الملحق رقم 2: قائمة المحكمين).

2. اختبار الثبات العام لأداة الدراسة

لأجل التأكد من مدى ثبات أداة الدراسة، يتم استعمال مقياس ألفا كرونباخ Alpha Cronbach فكما تم الإشارة له مسبقا، فإن هذا المقياس كلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعا، أي ارتفاع إمكانية الحصول على نفس النتائج إذا طبقت الأداة على نفس العينة، وبتطبيق هذا المقياس على أداة الدراسة بواسطة البرنامج المستخدم (SPSS)، تم الحصول على النتائج المماثلة في الجدول الموالي:

¹ نفس المرجع السابق، ص: 148.

الجدول رقم (11): قيمة معامل الثبات العام Alpha Cronbach

عدد المتغيرات	قيمة ألفا كرونباخ
111	0.973

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

تظهر النتائج في الجدول أعلاه أن عدد المتغيرات الكلي لأداة الدراسة قد بلغ 111 متغير، وهو مجموع الأسئلة الكمية الأساسية لموضوع الدراسة، أما قيمة معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach العام لأداة الدراسة قد بلغت 0.973 وهي تتجاوز قيمة المعدل الممتاز لهذا المعامل (0.9)، ومنه يمكن القول أن ثبات أداة الدراسة ممتاز. وبالتالي، فإن الاستبانة المستخدمة صالحة لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، كما أن نتائجها قابلة للتعميم.

المطلب الرابع: عرض المجتمع وعينة الدراسة

تتمثل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مجتمع الدراسة، تم اختيار مجموع المؤسسات محل الاستقصاء بطريقة عشوائية لأن المعلومات الخاصة بعدد المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية غير متاحة وبالتالي استحالة تحديد حجم العينة بدقة، كما تم التركيز على المؤسسات الكبرى، ذلك أن نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات المتوسطة والصغيرة تكاد تكون منعدمة، حيث تنوعت المؤسسات محل الدراسة بين المؤسسات إنتاجية، مؤسسات تجارية، ومؤسسات خدمتية، أما الأشخاص المستجوبين فهم كل الموظفين الموجودين في قسم التدقيق الداخلي على اختلاف مناصبهم بين مدير التدقيق الداخلي، ورئيس قسم التدقيق الداخلي، ومستشار المدير العام المكلف بالتدقيق الداخلي، مدقق داخلي SENIOR، مدقق داخلي مبتدأ JUNIOR.

لقد استمرت مدة توزيع الاستبيانات واسترجاعها حوالي 4 أشهر من 11 جانفي 2021 إلى 15 ماي 2021 حيث تم استرجاع 80 استبيان قابل للدراسة والتحليل، علما أنه تم توزيع الاستبيان على 70 مؤسسة اقتصادية وتم ارسالها الكترونيا لـ 90 مدقق داخلي في الجزائر، بالتالي بلغت نسبة الاستجابة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية 78.57% وهي نسبة جيدة، أما نسبة استجابة المدققين الداخليين الكترونيا بلغت 22.22%، وهي نسبة ضعيفة جدا. يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): احصائيات توزيع الاستبيان

البيان	العدد	النسبة	البيان	العدد	النسبة
عدد المؤسسات المستجابة	70	100%	عدد الاستبيانات الموزعة	180	100%
عدد المؤسسات المستجابة	55	78.57%	عدد الاستبيانات المسترجعة وقابلة للتحليل	80	44.44%
عدد المؤسسات غير المستجابة	15	21.42%	عدد الاستبيانات غير قابلة للتحليل	100	55.56%
عدد الاستبيانات غير قابلة للتحليل		استبيانات ملغاة (غير كاملة في الإجابة أو الواردة بعد أجل).		65	36.11%
		استبيانات مهمة ومفقودة		35	19.44%

المصدر: من إعداد الباحثة

برغم من بذل قصار الجهد وفي حدود الامكانيات المتاحة والمتوفرة، بهدف الوصول إلى عدد مقبول من

المؤسسات لإجراء دراسة جيدة للموضوع، غير أنه واجهتنا بعض الصعوبات تتمثل:

✓ عدم وجود جدية من طرف بعض المدققين الداخليين في الإجابة على الأسئلة أو التقيد بالفترة المحددة

لإرجاع الاستبيان.

✓ عدم الإلمام بالموضوع من طرف المدققين الداخليين كون ضمان الجودة من المواضيع الحديثة في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

✓ انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية للوطن، مما أدى مواجهة صعوبات في التنقل وقد زادت صعوبة المهمة في الحجر الصحي المفروض وانتشار فيروس كورونا Covid 19 .

المبحث الثاني: خصائص عينة الدراسة

تم التطرق من خلال هذا المبحث لخصائص المؤسسات محل الدراسة وذلك حسب طبيعة ملكية المؤسسة وكذلك حسب قطاع النشاط التي تنتمي إليها. كما نتطرق لخصائص الإطارات المستجوبة في المؤسسات الاقتصادية حيث تم التركيز حول طبيعة الوظيفة والخبرة المهنية وكذلك المؤهل العلمي والشهادات المهنية في مجال التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب طبيعة الملكية

تم تصنيف المؤسسات الاقتصادية المدروسة حسب طبيعة ملكيتها إلى مؤسسات عمومية ومؤسسات خاصة يوضح الجدول التالي توزيع المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حسب طبيعة الملكية:

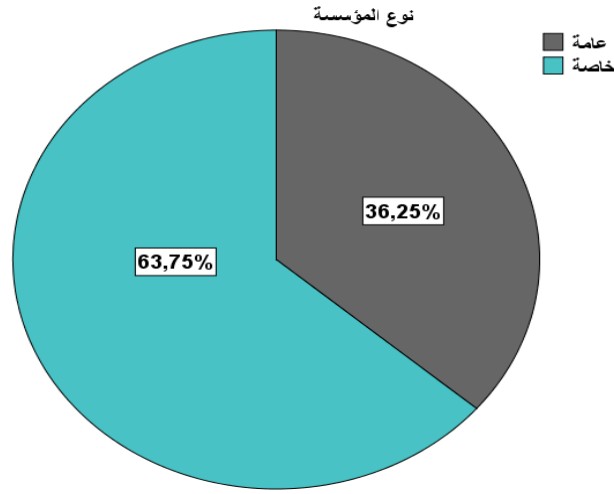
الجدول رقم (13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة الملكية

الرقم	المتغير	طبيعة الملكية	التكرار	النسبة المئوية%
01	نوع المؤسسة	عمومية	51	63.75%
02		خاصة	29	36.25%
	المجموع		80	100%

المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

كما يمكن تمثيل النتائج المبينة في الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة الملكية



المصدر: تم إعداده بناءاً على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (13) غالبية أفراد العينة هم من المدققين الداخليين الذين ينتمون إلى المؤسسات الاقتصادية عمومية بنسبة 63.75% من المجموع الكلي المقدر بـ 80. أما النسبة المتبقية لأفراد العينة (36.25%) فهم مدققون داخليون تابعين لمؤسسات خاصة.

المطلب الثاني: توزيع أفراد العينة حسب قطاع نشاط المؤسسات المنتمين لها

يمكن توضيح التوزيع الإحصائي لأفراد العينة حسب قطاع النشاط في الجدول الموالي:

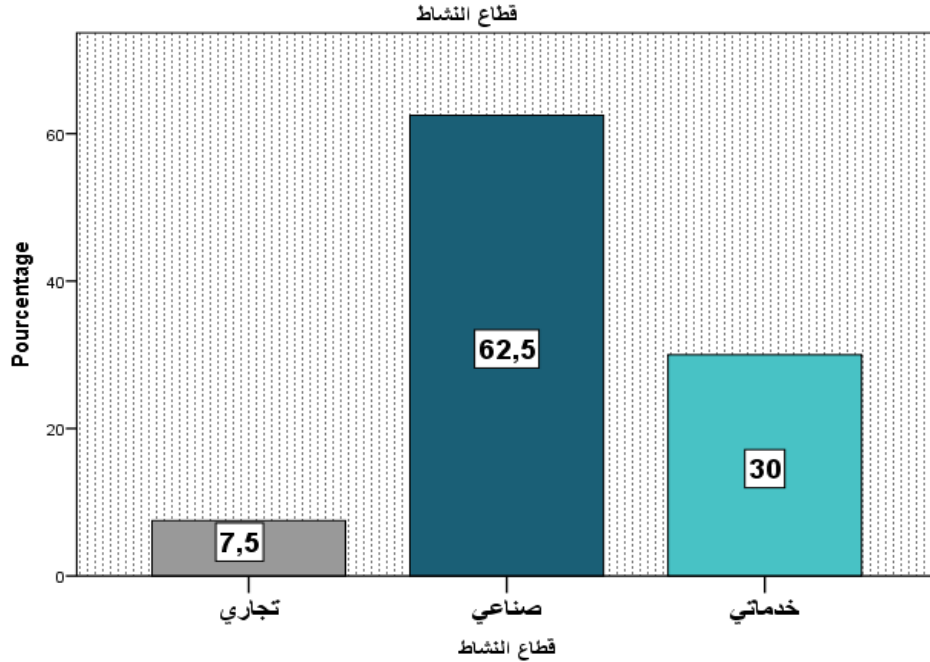
الجدول رقم (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب قطاع النشاط

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية%
01	قطاع النشاط	إنتاجي	50	62.5%
02		خدمي	24	30%
03		تجاري	06	7.5%
	المجموع		15	100%

المصدر: تم إعداده بناءاً على مخرجات برنامج SPSS

كما يمكن تمثيل النتائج المبينة في الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب قطاع نشاط المؤسسة



المصدر: تم إعداده بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (14) المتعلق بنوع القطاع الذي تنتمي إليه مؤسسات العينة نلاحظ أن أغلب أفراد العينة من المدققين داخليين ينتمون إلى مؤسسات ذات قطاع نشاط صناعي وذلك بنسبة 62.5%، تليها المؤسسات الخدمية بنسبة 30%، أما المؤسسات التجارية فتأتي بأخر مرتبة ضمن مؤسسات العينة بنسبة 7.5%.

المطلب الثالث: توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي

سيتم من خلال هذا المطلب معرفة توزيع مفردات المجموعة المدروسة حسب كل من التخصص والمؤهل العلمي والذي تم تبويبه إلى: شهادة الليسانس، شهادة الماجستير، شهادة الدكتوراه.

1. توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

توضيح التوزيع الإحصائي للعينة حسب متغير المؤهل العلمي حسب الجدول الموالي:

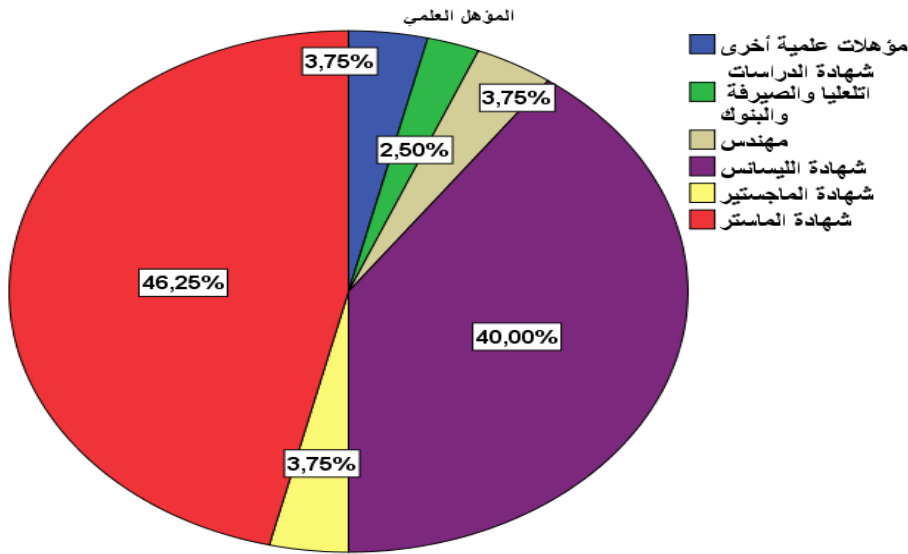
الجدول رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
01	المؤهل العلمي	شهادة الليسانس	32	40.0%
02		شهادة الماجستير	37	46.3%
03		شهادة الدكتوراه	03	3.8%
04		مهندس دولة	03	3.8%
05		شهادة الدراسات العليا للصيرفة والبنوك	02	2.5%
06		شهادات أخرى	03	3.8%
	المجموع		15	100%

المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

كما يمكن تمثيل النتائج المبينة في الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (15) المتعلق بالمؤهل العلمي للأفراد المستجوبين تبين لنا أن أغلبهم متحصلين على شهادة الماجستير وتقدر نسبتهم 46.3%، يليهم المتحصلين على شهادة الليسانس بنسبة 40.0%، في حين أن أفراد العينة المتحصلين على كلا من شهادة الماجستير ومهندس دولة وشهادات أخرى فقد قدرت نسبتهم 3.8%، أما المتحصلين على شهادة الدراسات العليا للصيرفة والبنوك فقد قدرت نسبتهم 2.5% فقط.

2. توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي

يمكن توضيح التوزيع الإحصائي لأفراد العينة حسب التخصص الدراسي وفق الجدول الموالي:

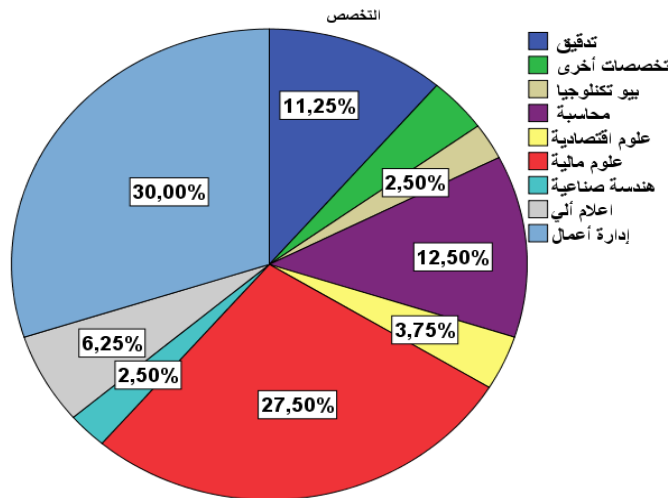
الجدول رقم (16): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
01	التخصص المدرّس	علوم مالية	22	27.5%
02		محاسبة	10	12.5%
03		بيو تكنولوجيا	02	2.5%
04		علوم اقتصادية	03	3.8%
05		هندسة صناعية	02	2.5%
06		إعلام آلي	05	6.3%
07		إدارة أعمال	24	30.0%
08		تدقيق	09	11.3%
09		تخصصات أخرى	03	3.8%
	المجموع		15	100%

المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

كما يمكن تمثيل النتائج المبينة في الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص



المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه رقم (16) المتعلق بالتخصص الدراسي لأفراد العينة يتضح لنا أن أغلبية المدققين الداخليين كانوا من تخصص إدارة أعمال حيث بلغت نسبتهم 30.0%، يليهم تخصص علوم مالية بنسبة 20.0%، ثم تخصص محاسبة كانت بنسبة 12.50%، وبعده تخصص تدقيق الذي كان بنسبة 11.30%، في حين أن تخصص إعلام آلي فقد قُدِّر بـ 6.3%، أما بالنسبة لتخصص علوم اقتصادية وتخصصات أخرى فقد بلغا نفس النسبة 3.8%، وأخيراً كلا من التخصص بيو تكنولوجيا وهندسة صناعية فقد قُدِّرَا بـ 2.5% فقط.

المطلب الرابع: توزيع مفردات العينة حسب المتغيرات الوظيفية

سيتم من خلال هذا المطلب عرض توزيع مفردات العينة محل الدراسة وفقاً للمتغيرات الوظيفية والتي تم حصرها في طبيعة الوظيفة التي يشغلها المستجوب داخل المؤسسة، وكذلك الخبرة المهنية في هذا المجال.

1. توزيع العينة حسب طبيعة الوظيفة

تم توجيه استبيان الدراسة كما ذكر سابقاً إلى فئة الإطارات من مدققين داخليين ومدراء عاملين في المؤسسة، وذلك على اعتبار أنهم هم فقط من يستطيعون الإجابة على هذا الاستبيان، وبالتالي يمكن توضيح التوزيع الإحصائي للعينة حسب طبيعة الوظيفة ضمن الجدول الموالي:

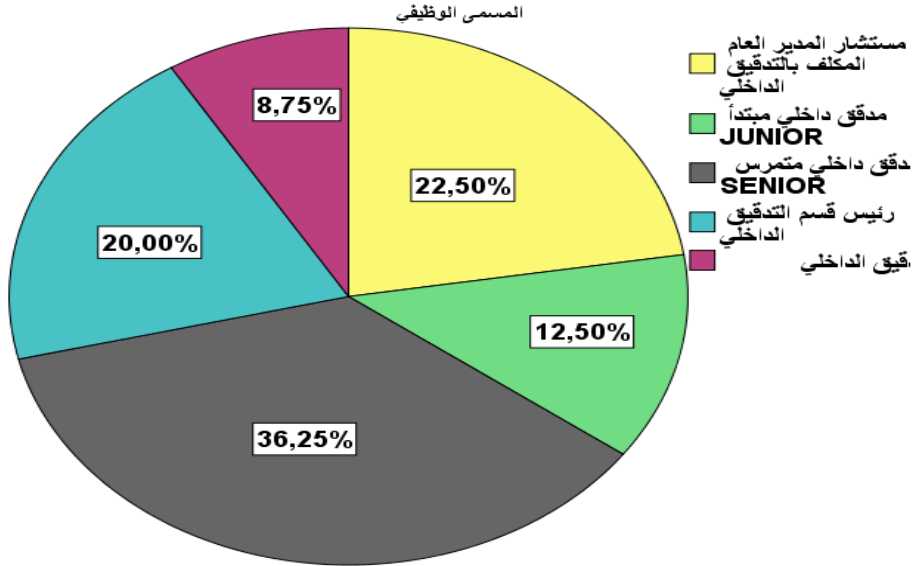
الجدول رقم (17): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة الوظيفة

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
01	المسمى الوظيفي	مساعد المدير العام المكلف بالتدقيق الداخلي	18	22.5%
02		مدقق داخلي مبتدأ	10	12.5%
03		مدقق داخلي متمرس	29	36.3%
04		رئيس قسم التدقيق الداخلي	16	20%
05		مدير التدقيق الداخلي	7	8.8%
	المجموع		80	100%

المصدر: تم إعداده بناءً على مخرجات برنامج SPSS

كما يمكن تمثيل النتائج المبينة في الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (15): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة الوظيفة



المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

يبين من الجدول رقم (17) المتعلق بطبيعة الوظيفة أن غالبية المدققين الداخليين لهم وظيفة مدقق داخلي متمرس بنسبة 36.3% وذلك بأن موضوع الدراسة يتعلق بالدرجة الأولى بهذه الفئة، تليها مساعد المدير العام المكلف بالتدقيق الداخلي بنسبة 22.5% من العينة، في حين أن نسبة رئيس قسم التدقيق الداخلي الذين أجابوا عن الاستمارة كانوا بنسبة 20%، ثم تليه مدقق داخلي مبتدأ بنسبة 12.5% أما وظيفة مدير التدقيق الداخلي فكانوا بنسبة 8.8% من الحجم الكلي للعينة المدروسة.

2. توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

يعرض الجدول التالي توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية، حيث قمنا بتبويب الخبرة المهنية للإطارات المستجوبة في ثلاث فئات رئيسية كما يلي:

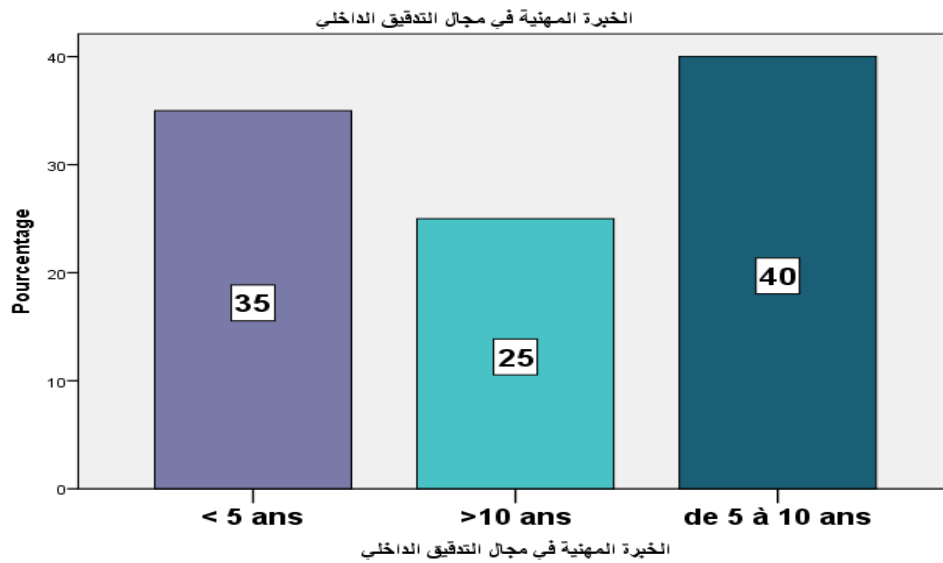
الجدول رقم (18): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
01	الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	28	35.0%
02		من 5 إلى أقل من 10 سنوات.	32	40.0%
03		أكثر من 15 سنة	20	25.0%
	المجموع		80	100%

المصدر: تم إعداده بناءً على مخرجات برنامج SPSS

كما يمكن تمثيل النتائج المبينة في الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (16): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: تم إعداده بناءً على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (18) المتعلق بسنوات الخبرة المهنية للأشخاص المستجوبين نلاحظ أن أغليبتهم ذات خبرة مهنية من 5 إلى 10 سنوات حيث قدرت نسبتهم 40.0% من المجموع الكلي، في حين أن 35.0% من أفراد العينة ذات خبرة أقل من 5 سنوات، أما النسبة المتبقية (25.0%) فهم ذات خبرة أكثر من 15 سنة.

المبحث الثالث: آراء عينة الدراسة

سيتم في هذا المبحث معرفة آراء أفراد العينة حول مدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة، درجة اعتماد على التقييم الذاتي، المراقبة المستمرة، التقييم الخارجي في تحسين أداء التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: آراء عينة الدراسة نحو مدى اعتماد خدمات ضمان الجودة

الجدول رقم (19) : تحليل نتائج البعد الخاص ببعده الاعتماد على خدمات ضمان الجودة

الترتيب	المجال	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	يؤيد موافق	غير موافق إطلاقاً	الاعتماد على خدمات ضمان الجودة
				التكرارات					
				النسب					
3	محايد	1.21	3,00	10	18	24	18	10	تقوم بتقييمات ذاتية لأعمالك المهنية الجارية لنشاط التدقيق الداخلي
				12.50	22.50	30.0	22.20	12.50	
1	محايد	1.38	3.01	16	16	14	21	13	يتم تقييم أعمال نشاط التدقيق الداخلي دورياً من طرف أشخاص داخل المؤسسة
				20.00	20.00	17.5	26.30	16.30	

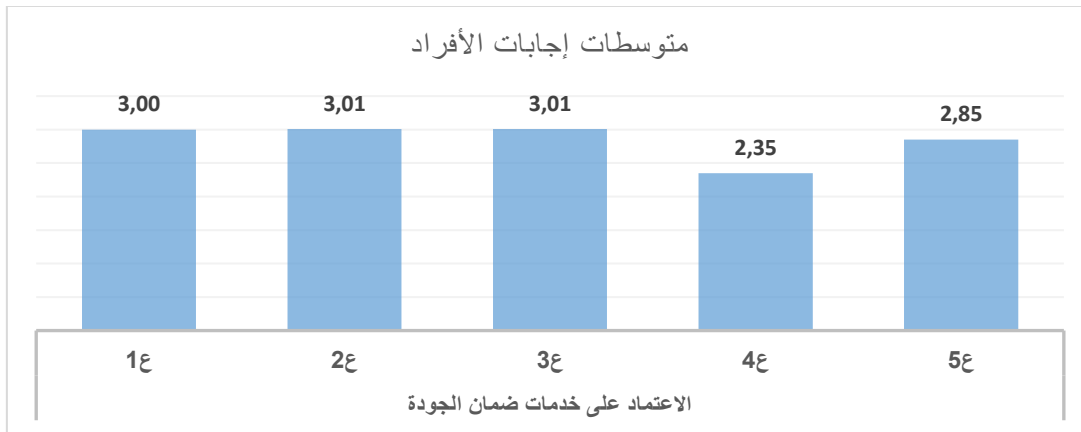
2	محايد	1.39	3.01	08	07	13	13	39	يتم الاستعانة بمصادر تقييم خارجية لتقييم جودة نشاط التدقيق الداخلي على الأقل مرة كل خمس سنوات
				10.00	8.80	16.3	16.30	48.80	
5	غير موافق	1.46	2.35	00	13	15	17	19	يتم دورياً إعداد تقارير عن سير برنامج ضمان وتحسين الجودة في نشاط التدقيق
				0.00	16.30	18.8	21.30	23.80	
4	محايد	1.34	2.85	09	17	17	18	19	مدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة في المؤسسات المعنية
				11.30	21.30	21.3	22.50	23.80	

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

تشير نتائج عينة الدراسة المشار إليها في الجدول رقم 19 بأن المتوسطات الحسابية لاستجابات الأفراد حول الاعتماد على خدمات ضمان الجودة تراوحت ما بين 2.35 و 3.01 وأن أعلى متوسط كان للفقرة " يتم تقييم أعمال نشاط التدقيق الداخلي دورياً من طرف أشخاص داخل المؤسسة والتي بلغ متوسطها 3.01 وانحراف

معياري 1.38, ثم تلاها الفقرة يتم الاستعانة بمصادر تقييم خارجية لتقييم جودة نشاط التدقيق الداخلي على الأقل مرة كل خمس سنوات والتي بلغ متوسطها 3.01 وانحراف معياري 1.39 ثم تلاها الفقرة تقوم بتقييمات ذاتية لأعمالك المهنية الجارية لنشاط التدقيق الداخلي والتي بلغ متوسطها 3.00 وانحراف معياري 1.21 ثم تلاها الفقرة مدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة في المؤسسات المعنية والتي بلغ متوسطها 2.85 وانحراف معياري 1.34 ثم تلاها في الأخير الفقرة يتم دوريا إعداد تقارير عن سير برنامج ضمان وتحسين الجودة في نشاط التدقيق والتي بلغ متوسطها 2.85 وانحراف معياري 1.34.

الشكل رقم (17): متوسطات إجابات الأفراد



المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني: آراء عينة الدراسة نحو مدى الاعتماد على التقييم الذاتي

الجدول رقم (20) : تحليل نتائج البعد الخاص ببعد التقييم الذاتي

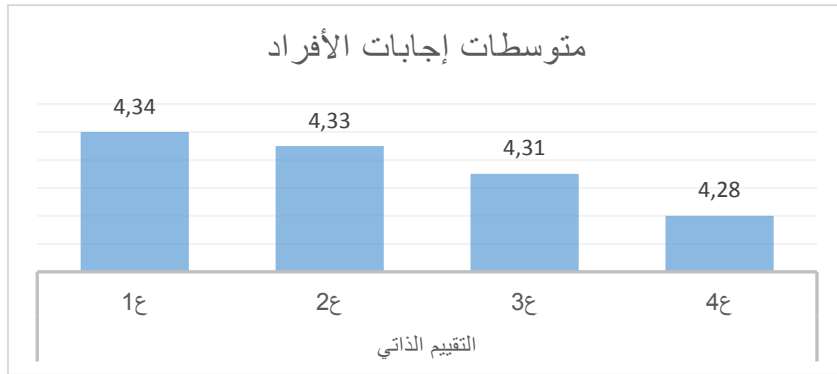
الترتيب	المجال	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	التقييم الذاتي
				التكرارات					
				النسب					
2	موافق بشدة	1.001	4.31	37	28	06	08	01	أولاً: يساعد التقييم الذاتي على احترام أخلاقيات المهنة
				46.30	7.50	10.00	10.00	1.30	
3	موافق بشدة	0.811	4.28	45	19	07	09	00	ثانياً يساعد التقييم الذاتي على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق
				56.30	8.80	11.30	11.30	0.00	
1		0.612		34	29	06	11	00	

	موافق بشدة		4.33						ثالثا: يساعد التقييم الذاتي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي
	موافق بشدة	0.728	4.34	48	17	07	08	00	الجزء الأول: التقييم الذاتي للتدقيق الداخلي
				60.00	8.80	10.00	10.00	0.00	

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

تشير نتائج عينة الدراسة المشار إليها في الجدول رقم 20 بأن المتوسطات الحسابية لاستجابات الأفراد حول التقييم الذاتي تراوحت ما بين 4.28 و 4.34 وأن أعلى متوسط كان للفقرة ثالثا: يساعد التقييم الذاتي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي والتي بلغ متوسطها 4.33 وانحراف معياري 0.612 ثم تلاها الفقرة أولا: يساعد التقييم الذاتي على احترام أخلاقيات المهنة والتي بلغ متوسطها 4.28 وانحراف معياري 0.811. وفي الأخير الفقرة ثانيا يساعد التقييم الذاتي على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق والتي بلغ متوسطها 4.28 وانحراف معياري 0.811.

الشكل رقم (18): متوسطات إجابات الأفراد



المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثالث: آراء عينة الدراسة نحو مدى اعتماد المراقبة المستمرة

الجدول رقم (21): تحليل نتائج البعد الخاص ببعد المراقبة المستمرة

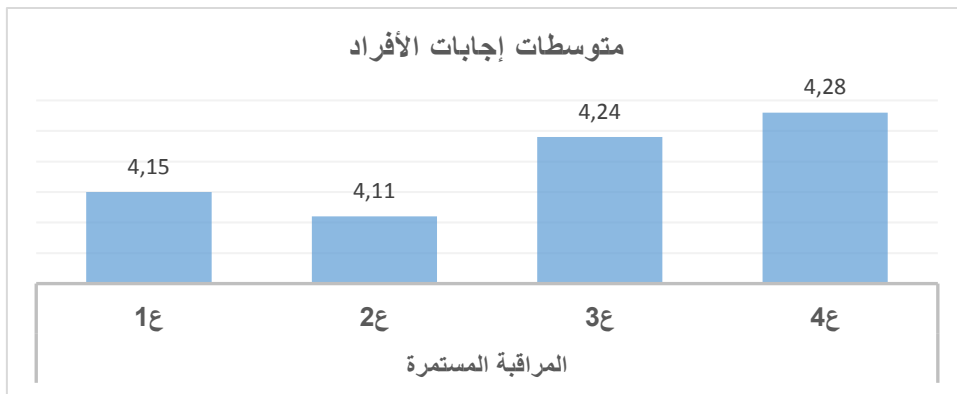
الترتيب	المجال	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	المراقبة المستمرة
				التكرارات					
				النسب					
2	موافق بشدة	1.069	4.15	40	23	07	09	01	أولاً: تساعد المراقبة المستمرة على احترام أخلاقيات المهنة
				50.00	28.70	8.80	11.30	1.30	
3		0.871	4.11	29	37	08	06	00	

	موافق بشدة			36.30	46.30	10.00	7.50	0.00	ثانياً: تساعد المراقبة المستمرة على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق
1	موافق بشدة	0.733	4.24	31	39	08	02	00	ثالثاً: تساعد المراقبة المستمرة على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي
				38.80	48.80	10.00	2.50	0.00	
	موافق بشدة	0.811	4.28	39	25	15	01	00	الجزء الثاني: المراقبة المستمرة للتدقيق الداخلي
				48.80	31.30	18.80	1.30	0.00	

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

تشير نتائج عينة الدراسة المشار إليها في الجدول رقم 21 بأن المتوسطات الحسابية لاستجابات الأفراد حول المراقبة المستمرة تراوحت ما بين 4.11 و 4.28 وأن أعلى متوسط كان للفقرة ثالثا تساعد المراقبة المستمرة على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي والتي بلغ متوسطها 4.24 وانحراف معياري 0.733 ثم تلاها الفقرة أولا: تساعد المراقبة المستمرة في احترام أخلاقيات المهنة والتي بلغ متوسطها 4.15 وانحراف 1.069 ثم تلاها الفقرة ثانيا: تساعد المراقبة المستمرة على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق والتي بلغ متوسطها 4.11 وانحراف معياري 0.871.

الشكل رقم (19): متوسطات إجابات الأفراد



المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الرابع: آراء عينة الدراسة نحو مدى اعتماد على تقييم الخارجي

الجدول رقم (22): تحليل نتائج البعد الخاص ببعد التقييم الخارجي

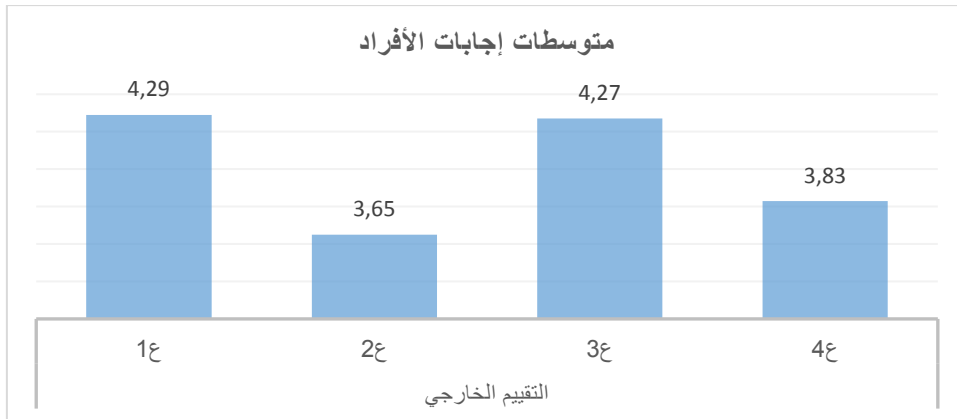
التقييم الخارجي	غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط			الانحراف المعياري	المجال	النظرية
						التكرارات					
						النسب					
أولاً: يساعد التقييم الخارجي على احترام أخلاقيات المهنة	00	04	03	34	34	4.29	0.766	موافق بشدة	1		
	0.00	5.00	3.80	42.50	42.50						
ثانياً يساعد التقييم الخارجي على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق	02	15	13	21	21	3.65	1.137	موافق	3		
	2.50	18.80	16.30	26.30	26.30						
	00	00	07	29	29	4.27	0.616		2		

									ثالثا: يساعد التقييم الخارجي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي
	موافق بشدة			36.30	36.30	8.80	0.00	0.00	
				31	31	22	04	05	الجزء الثالث: محور التقييم الخارجي
	موافق	1.188	3.83	38.80	38.80	27.50	5.00	6.30	

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

تشير نتائج عينة الدراسة المشار إليها في الجدول رقم 22 بأن المتوسطات الحسابية لاستجابات المدققين حول التقييم الخارجي تراوحت ما بين 3.65 و 4.29 وأن أعلا متوسط كان للفقرة أولا: يساعد التقييم الخارجي على احترام أخلاقيات المهنة والتي بلغ متوسطها 4.29 وانحراف معياري 0.766 ثم تلاها الفقرة ثالثا: يساعد التقييم الخارجي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي والتي بلغ متوسطها 4.27 وانحراف معياري 0.616 و في الأخير الفقرة ثانيا يساعد التقييم الخارجي على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق والتي بلغ متوسطها 3.65 وانحراف معياري 1.137

الشكل رقم (20): متوسطات إجابات الأفراد



المصدر: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS

خلاصة

من خلال الفصل حرصت الباحثة على اختيار شركات كبرى وشركات وطنية بالإضافة إلى التركيز على معيار الأقدمية في انتقاء بعض الشركات كمجال للدراسة، أما الاستبيانات المستلمة من هذه الأخيرة فقد تم معالجتها اعتمادا على برنامج **SPSS** ، حيث وجدنا أن فقرات الاستبيان اتسمت بالثبات والصدق في تحقيق الهدف الذي وضعت لأجله . كما تميزت عينة الدراسة بجملة من الخصائص النوعية، متعلقة بالمؤسسات محل الدراسة والأفراد المستجوبين بها، أهمها أن أغلب المؤسسات الاقتصادية هي مؤسسات عمومية بنسبة 63.75 % كما أنها تنتمي إلى القطاع الانتاجي .

توصلت الدراسة أيضا أن أغلب أفراد عينة الدراسة التي بلغ عددها 80 مستجوبا هم مدققين داخلين متمرسين SENIOR بنسبة 36.3 % و أغلبهم حاصلين على شهادة ماستر بنسبة 46.3 % وشهادة ليسانس بنسبة 40% و أغلبيتهم ذات خبرة مهنية تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات حيث قدرت نسبتهم 40.0% من المجموع الكلي ، معظمهم كانوا تخصص إدارة أعمال حيث بلغت نسبتهم 30.0%، ويليهم تخصص علوم مالية بنسبة 20.0%، ثم تخصص محاسبة كانت بنسبة 12.50% و هذا ما يدل على تشجيع توظيف الإطارات في هذا المجال.

توصلت الدراسة أيضا أن المراقبة المستمرة والتقييم الذاتي يساهمان بدرجة الأولى في تحسين أداء عمل المدقق ثم يليها بدرجة الثانية احترام أخلاقيات المهنة وفي الأخير احترام معايير الخاصة بصفات المدقق. في حين التقييم الخارجي يساعد بدرجة الأولى على احترام أخلاقيات المهنة ثم يساهم في تحسين أداء عمل المدقق الداخلي ثم احترام معايير الخاصة بصفات المدقق.



الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات

المتعلقة بخدمات ضمان الجودة



تمهيد

بعد التعرف على الإطار المنهجي للدراسة الميدانية في الفصل السابق، وتوضيح الأدوات المستخدمة في التحليل الإحصائي، وتوزيع أفراد العينة حسب طبيعة الملكية وقطاع النشاط والمؤهل العلمي والخبرة المهنية ومعرفة آراء عينة الدراسة حول مدى الاعتماد على التقييم الذاتي والمراقبة المستمرة والتقييم الخارجي في حين يحتوي هذا الفصل على التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيان.

كما تم اختبار فرضيات الدراسة وذلك من خلال تأكيد صحتها أو نفيها، وعرض النتائج المتوصل إليها.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

-المبحث الأول : التحليل الإحصائي لبنود الفرضيات.

-المبحث الثاني : تحليل توجهات المدققين الداخليين حول مساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء

التدقيق الداخلي.

-المبحث الثالث: تحليل نتائج الانحدار لتأثير خدمات ضمان الجودة على تحسين أداء التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضيات

تم من خلال هذا المبحث وصف وتقييم درجات الموافقة على عبارات الجزء الأول والجزء الثاني والجزء الثالث من الاستبيان، من خلال التحليل الإحصائي لمعطيات الدراسة.

المطلب الأول: التحليل الإحصائي لبنود الفرضية المتعلقة بالتقييم الذاتي

يتكون الجزء الخاص بالتقييم الذاتي في استمارة البحث من ثلاث أبعاد، كل بعد يتشكل من عدد من العبارات (أنظر الملحق رقم 03: الاستمارة)، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات عن كل بعد من هذه الأبعاد، وكذلك متوسط محور التقييم الذاتي ككل. وقد تم استخدام اختبار ستودنت Test Student بهدف التأكد من مدى تحقق كل بعد، وذلك انطلاقاً من إجابات أفراد العينة، على أساس متوسط فرضي بقيمة 3 (ذلك أن المقياس المطبق هو مقياس ليكارت الخماسي يتضمن درجة وسطية حيادية)، عند مستوى موثوقية يبلغ 95%.

ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (23): عرض النتائج الخاصة بتحليل بنود الفرضية الأولى المتعلقة بالتقييم الذاتي

العبرة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
أولاً: يساعد التقييم الذاتي على احترام أخلاقيات المهنة	,000	11,725	4,31	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلاً على أن العبارة المقابلة محققة، أي أن التقييم الذاتي لأنشطة التدقيق الداخلي يساعد فعلاً على احترام أخلاقيات المهنة

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يؤكد على أن العبارة محققة، أي أن التقييم الذاتي لأنشطة التدقيق الداخلي ساعد فعلا على احترام المعايير الخاصة بالصفات المدقق	4,28	14,063	,000	ثانيا يساعد التقييم الذاتي على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة، أي أن التقييم الذاتي يدعم بالفعل تحسين أداء المدقق الداخلي في أداءه لأنشطته.	4,33	19,377	,000	ثالثا: يساعد التقييم الذاتي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن العبارة محققة.	4,34	16,429	,000	الجزء الأول: التقييم الذاتي للتدقيق الداخلي

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن الجزء الأول للتقييم الذاتي للتدقيق الداخلي محقق، إذ من خلال استخدام اختبار ستيودنت تم تأكيد قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والفرضي لهذا الجزء ككل وكذا جميع أبعاده، وبالتالي فإن الفرضية الأولى والتي تنص على "أن من وجهة نظر المدققين الداخليين الجزائريين فإن اللجوء إلى التقييم الذاتي يساعد على تحسين أداء التدقيق الداخلي" محققة بجميع أبعادها وعباراتها، وهذا ما يؤكد على ما يلي:

- ✓ يساعد التقييم الذاتي على احترام أخلاقيات المهنة وذلك من خلال ضمان سرية ونزاهة المدقق الداخلي والتزامه بالموضوعية، وكذا التأكد من الكفاءة التي يتمتع بها في أداء مهامه.
- ✓ يساهم التقييم الذاتي في احترام المعايير الخاصة بصفات المدقق وذلك من خلال تعزيز استقلاليته وتحسين مهاراته والحرص على التكوين المستمر له.
- ✓ يعمل التقييم الذاتي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي وذلك من خلال تحسين كل من خطة التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، وكذا مخرجات التدقيق الداخلي إضافة إلى تعزيز الأنشطة الرقابية والحرص على إضافة القيمة من خلال أنشطة التدقيق.

المطلب الثاني: تحليل الإحصائي لبنود الفرضية الثانية المتعلقة بالمراقبة المستمرة

يتكون الجزء الخاص بالمراقبة المستمرة في استمارة البحث من ثلاث أبعاد، كل بعد يتشكل من عدد من العبارات (أنظر الملحق رقم 01: الاستمارة)، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات عن كل بعد من هذه الأبعاد، وكذلك متوسط محور المراقبة المستمرة ككل. بنفس طريقة تحليل المحور السابق. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

الجدول رقم (24): عرض النتائج الخاصة بتحليل بنود الفرضية الثانية المتعلقة بالمراقبة المستمرة

العبارة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
أولاً: تساعد المراقبة المستمرة على احترام أخلاقيات المهنة	,000	19,000	4,43	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن العبارة المقابلة محققة، أي أن المراقبة المستمرة تساهم بالفعل في احترام أخلاقيات المهنة.
ثانياً: تساعد المراقبة المستمرة على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق	,000	16,617	4,36	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يؤكد على أن العبارة محققة، أي أن للمراقبة المستمرة مساهمة فعالة في احترام المعايير الخاصة بالصفات.
ثالثاً تساعد المراقبة المستمرة على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي	,000	17,932	4,28	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محقق، أي أن المراقبة المستمرة تساهم فعلا في تحسين أداء عمل المدقق الداخلي.
الجزء الثاني: المراقبة المستمرة للتدقيق الداخلي	,000	21,427	4,48	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن العبارة محققة.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن الجزء الخاص بالمراقبة المستمرة لأنشطة التدقيق الداخلي محقق فعلا، وذلك من خلال تحقيق جميع أبعاده، وبالتالي فإن الفرضية الثانية والتي تنص على أن "من وجهة نظر المدققين الداخليين بالجزائر فإن اللجوء إلى المراقبة المستمرة تساهم في تحسين أداء التدقيق الداخلي" محقق بجميع أبعادها وعباراتها.

كما تؤكد هذه النتائج - ومن خلال تحقق هذه الفرضية- على ما يلي:

- تساهم المراقبة المستمرة على احترام أخلاقيات المهنة وذلك من خلال اسهامها في ضمان سرية ونزاهة المدقق الداخلي وموضوعيته، وكذا التأكد من كفاءته في أداء مهامه.
- تساعد المراقبة المستمرة على احترام المعايير الخاصة بصفات المدقق الداخلي وذلك من خلال دورها في التأكيد على أهمية التكوين المستمر للمدقق الداخلي وتعزيز مهاراته المهنية.
- تساعد المراقبة المستمرة على تحسين أداء العمل للمدقق الداخلي وذلك من خلال إسهامها في تحسين خطة التدقيق الداخلي وكذا مخرجاته، إضافة إلى أهميتها كنشاط رقابي لجودة التدقيق الداخلي.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لبند الفرضية الثالثة المتعلقة بالتقييم الخارجي

يتكون الجزء الخاص بالتقييم الخارجي في استمارة البحث من ثلاث أبعاد، كل بعد يتشكل من عدد من العبارات (أنظر الملحق رقم 03: الاستمارة)، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات عن كل بعد من هذه الأبعاد، وكذلك متوسط محور التقييم الخارجي ككل. بنفس طريقة تحليل المحور السابق. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

الجدول رقم (25): عرض النتائج الخاصة بتحليل بنود الفرضية الثالثة المتعلقة بالتقييم الخارجي

العبارة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
أولاً: يساعد التقييم الخارجي على احترام أخلاقيات المهنة	,000	6,210	3,83	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H ₁ لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلاً على أن العبارة المقابلة محققة.
ثانياً يساعد التقييم الخارجي على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق	,000	7,384	3,88	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H ₁ لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يؤكد على أن العبارة محققة.
ثالثاً: يساعد التقييم الخارجي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي	,000	10,078	4,13	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H ₁ لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.
الجزء الثالث: محور التقييم الخارجي	,000	8,726	3,96	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H ₁ لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلاً على أن العبارة محققة.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن الجزء الخاص بالتقييم الخارجي محقق فعلا وذلك بتحقيق جميع أبعاده وكذا متوسط المحور ككل، وبالتالي فإن الفرضية الثالثة والتي تنص على أن "من وجهة نظر المدققين الداخليين الجزائريين اللجوء إلى مصادر التقييم الخارجي يساهم في تحسين أداء التدقيق الداخلي" محققة بجميع أبعادها وعباراتها وهذا ما يؤكد على ما يلي:

– مساهمة التقييم الخارجي على احترام أخلاقيات المهنة، وذلك من خلال:

• ضمان سرية ونزاهة المدقق الداخلي.

• الحرص على التزام المدقق الداخلي بالموضوعية.

• التأكد من كفاءة المدقق الداخلي.

– الدور الإيجابي الذي يؤديه التقييم الخارجي في احترام معايير الخاصة بصفات المدقق، وذلك من

خلال:

• تعزيز استقلالية المدقق الداخلي.

• تشجيع التكوين المهني المستمر للمدقق الداخلي.

• تعزيز مهارة المدقق والعناية المهنية.

• تحسين مخرجات التدقيق الداخلي.

– المساهمة الفاعلة للتقييم الخارجي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي، وذلك من خلال:

• تحسين خطة التدقيق الداخلي.

• تفعيل الحوكمة وتعزيز الأنشطة الرقابية.

• يزيد من الحرص على إضافة القيمة من خلال أنشطة التدقيق

المبحث الثاني: تحليل توجهات المدققين نحو مساهمة خدمات ضمان الجودة في

تحسين أداء التدقيق الداخلي

المطلب الأول: تحليل توجهات المدققين الداخليين نحو مدى اعتماد خدمات ضمان الجودة

يتكون البعد الخاص بمدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة من قبل المؤسسات التي يشتغل بها المدققين المعنيين بالدراسة من أربع عبارات (أنظر الملحق رقم 03: الاستمارة)، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال الإجابات لكل عبارة من هذه العبارات وكذلك متوسط البعد ككل. وقد تم استخدام اختبار ستودنت Test Student وذلك بهدف التأكد من مدى تحقق كل عبارة، وذلك انطلاقاً من إجابات أفراد العينة، على أساس متوسط فرضي بقيمة 2,5 (5/2) ذلك أن المقياس المطبق هو مقياس ليكرت الخماسي)، عند مستوى موثوقية يبلغ 95%. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

الجدول رقم (26): عرض النتائج الخاصة بتحليل البيانات المتعلقة بمدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة

العبارة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
تقوم بتقييمات ذاتية لأعمالك المهنية الجارية لنشاط التدقيق الداخلي	,000	3,691	3,00 أحيانا	دلالة t أقل من 0,05 وقيمتها موجبة وبالتالي قبول الفرضية H1 لوجود اختلاف بين المتوسط الفعلي الفرضي في الاتجاه الموجب ومنه فالعبارة المقابلة محققة والدرجة الموافقة للمتوسط (أحيانا) تبين أن تحقق هذه العبارة هو بمستوى ضعيف نسبيا أي قيام المدققين الداخليين بتقييم أعمالهم المهنية محقق فعلا، لكن بمستويات ضعيفة نسبيا.
يتم تقييم أعمال نشاط التدقيق الداخلي دوريا من طرف أشخاص داخل المؤسسة	,001	3,294	3,01 أحيانا	دلالة t أقل من 0,05 وقيمتها موجبة وبالتالي قبول الفرضية H1 لوجود اختلاف بين المتوسط الفعلي الفرضي في الاتجاه الموجب ومنه فالعبارة المقابلة محققة والدرجة الموافقة للمتوسط (أحيانا) تبين أن تحقق هذه العبارة هو بمستوى ضعيف نسبيا، أي هناك فعلا نشاط تقييم أعمال التدقيق دوريا من طرف أشخاص من داخل المؤسسة، ولكنه بمستويات ضعيفة نسبيا.
يتم الاستعانة بمصادر تقييم خارجية لتقييم جودة نشاط التدقيق الداخلي على الأقل مرة كل خمس سنوات	,026	2,270	2.35 نادرا	دلالة t أقل من 0,05 وقيمتها موجبة وبالتالي قبول الفرضية H1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والفرضي في الاتجاه الموجب، والدرجة الموافقة للمتوسط (نادرا) تبين أن التقييم الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي موجود في المؤسسات المعنية لكن بشكل نادر وضعيف.
يتم دوريا إعداد تقارير عن سير برنامج ضمان وتحسين الجودة في نشاط التدقيق	,024	2,295	2,88 أحيانا	دلالة t أقل من 0,05 وقيمتها موجبة وبالتالي قبول الفرضية H1 لوجود اختلاف بين المتوسط الفعلي الفرضي في الاتجاه الموجب ومنه فالعبارة المقابلة محققة والدرجة الموافقة للمتوسط (أحيانا) تبين أن تحقق هذه العبارة هو بمستوى ضعيف نسبيا، الدرجة الموافقة للمتوسط (أحيانا) تبين أن المؤسسات المعنية أحيانا فقط ما تقوم بإعداد

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

تقارير سير ببرامج التدقيق الداخلي للتأكد من ضمان جودة هذه البرامج وحسن سيرها.				
دلالة t أقل من 0,05 وقيمتها موجبة وبالتالي قبول الفرضية H1 الاتجاه الموجب والدرجة الموافقة للمتوسط (أحيانا) تبين أن بعد الاعتماد على خدمات ضمان الجودة في المؤسسات المعنية محقق لكن بمستوى ضعيف نسبيا، وأحيانا فقط ما يتم اعتمادها.	2.85 أحيانا	2.587	0.036	مدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة في المؤسسات المعنية

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن المؤسسات المعنية بالدراسة والتي ينشط بها المدققين الداخليين الذين يمثلون عينة المدروسة تعتمد على خدمات ضمان الجودة في عملية التدقيق الداخلي لكن بمستويات ضعيفة نسبيا إذ أن اعتمادها لمختلف أنشطة ضمان جودة التدقيق لا يكون بشكل دوري منتظم في الغالب، وإنما يتم اعتمادها أحيانا فقط، وهذا ما تبينه متوسطات إجابات أفراد العينة من مدققين داخليين، وذلك سواء تعلق الأمر بأنشطة التقييم الذاتي لسيرورة التدقيق الداخلي أو التقييم من قبل أشخاص آخرين من داخل المؤسسة، وكذا التقييم الدوري من خلال تقارير ضمان جودة التدقيق الداخلي.

أما بخصوص الاستعانة بمصادر خارجية لتقييم جودة أنشطة التدقيق الداخلي فننادرا فقط ما يتم من قبل هذه المؤسسات، وذلك لقلة المصادر الموثوقة التي يمكن الاستعانة بها، والتكلفة التي قد يتطلبها الاعتماد على هذه المصادر.

المطلب الثاني: تحليل توجهات المدققين نحو مساهمة خدمات ضمان الجودة في احترام

أخلاقيات المهنة.

يتكون الجزء الخاص باحترام أخلاقيات المهنة في استمارة البحث من أربع أبعاد، كل بعد يتشكل من عدد من العبارات (أنظر الملحق رقم 3: الاستمارة)، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات عن كل بعد من هذه الأبعاد، وكذلك متوسط محور احترام أخلاقيات المهنة. بنفس طريقة تحليل المحور السابق. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (27): عرض نتائج تحليل بنود الفرضية الرابعة المتعلقة باحترام أخلاقيات المهنة

العبارة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
أولاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في ضمان نزاهة المدقق الداخلي	,000	19,000	4,43	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلاً على أن العبارة المقابلة محققة.
ثانياً: تساهم خدمات ضمان الجودة في ضمان سرية المدقق الداخلي	,000	15,979	4,41	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يؤكد على أن العبارة محققة.

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.	4,29	16,106	,000	ثالثا: تساهم خدمات ضمان الجودة في زيادة قدرة المدقق الداخلي على ممارسة نشاطه بكل موضوعية.
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.	4,30	15,107	,000	رابعا: تساهم خدمات ضمان الجودة في زيادة فاعلية وكفاءة المدقق الداخلي.
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن العبارة محققة.	4,50	21,772	,000	الجزء الرابع: محور احترام أخلاقيات المهنة

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن الجزء الخاص بمساهمة خدمات ضمان الجودة في احترام أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي محقق وذلك بجميع أبعاد وعبارات هذا الجزء، أي أن توجهات المدققين الداخليين الجزائريين تؤكد صحة الفرضية الرابعة لوجود أثر ومساهمة إيجابية لخدمات ضمان الجودة على احترام أخلاقيات المهنة، وذلك من خلال ما يلي:

- مساهمة خدمات ضمان الجودة في تعزيز استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، وبالتالي فهي ترفع من نزاهة المدقق وعدم إخضاع مهامه لأي تدخلات أو ضغوطات من أطراف أخرى، وذلك من خلال

الحرص على أداء المدقق الداخلي لمهامه بكل أمانة وحذر وروح المسؤولية، والتأكد من عقلانية ورشد المدقق أثناء تأديته لمهامه.

- دور خدمات ضمان الجودة في ضمان سرية عمل المدقق الداخلي ذلك من خلال ضمان استخدام

المعلومات المهنية بكل نزاهة وموضوعية وعدم الإفصاح عنها إلا بإذن أو تفويض من الجهة الوصية.

- مساهمة خدمات ضمان الجودة في زيادة فعالية وكفاءة المدقق الداخلي وذلك من خلال التأكد من

إقرار السلوك المهني السوي للمدقق الداخلي ومزاولته لمهامه وفق ما تنص عليه أخلاقيات المهنة

وحرصه على استخدام مجموعة المهارات والكفاءات التي يتمتع بها واللازمة لأداء وظيفته ومهامه.

نسنتج أيضا من خلال اختبار ستويدينت لعينة الواحدة(انظر الملحق رقم 5) بمقارنة المتوسطات الحسابية

لاستجابات المدققين حول احترام أخلاقيات المهنة التي تراوحت ما بين 4.29 و 4.43 وأن أعلا متوسط كان

للفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة في ضمان نزاهة المدقق الداخلي والتي بلغ متوسطها 4.43 و انحراف

المعياري 0.671 ضعيف، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين ،ثم تلاها في

المرتبة الثانية الفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة في ضمان سرية المدقق الداخلي والتي بلغ متوسطها 4.41

و انحراف المعياري ضعيف قدر ب 0.791 وفي المرتبة الثالثة الفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة في زيادة

فاعلية وكفاءة المدقق الداخلي، حيث بلغ متوسطها 4.30 و انحراف المعياري ضعيف 0.770 في الأخير

الفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة في زيادة قدرة المدقق الداخلي على ممارسة نشاطه بكل موضوعية، بلغ

متوسطها 4.29 و انحراف المعياري 0.715، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات

المستجوبين.

المطلب الثالث: تحليل توجهات المدققين نحو مساهمة خدمات ضمان الجودة في احترام معايير الصفات.

يتكون الجزء الخاص باحترام معايير الصفات في استمارة البحث الخاصة بهذه الدراسة من ثلاث أبعاد، كل بعد يتشكل من عدد من العبارات (أنظر الملحق رقم 03: الاستمارة)، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات عن كل بعد من هذه الأبعاد، وكذلك متوسط المحور ككل. بنفس طريقة تحليل المحور السابق. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (28): عرض نتائج تحليل بنود الفرضية الخامسة المتعلقة باحترام معايير الصفات

العبارة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
أولاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز استقلالية المدقق الداخلي	,000	13,010	4,18	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلاً على أن العبارة المقابلة محققة.
ثانياً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز مهارة المدقق وعنايته المهنية	,000	21,448	4,53	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يؤكد على أن العبارة محققة

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.	4,26	14,881	,000	ثالثاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تشجيع التكوين المهني المستمر للمدقق الداخلي.
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.	4,39	19,815	,000	الجزء الخامس: محور احترام معايير الصفات

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن الجزء الخاص بمساهمة خدمات ضمان الجودة في احترام معايير الصفات للمدقق الداخلي محقق، وذلك بتحقيق جميع ابعاد وعبارات هذا الجزء، أي توجهات المدققين الداخليين الجزائريين تؤكد على صحة الفرضية الخامسة لوجود أثر ومساهمة إيجابية لخدمات ضمان الجودة على احترام معايير الصفات، وذلك من خلال ما يلي:

- ✓ مساهمة خدمات ضمان الجودة في تعزيز استقلالية المدقق الداخلي.
- ✓ مساهمة خدمات ضمان الجودة في تعزيز مهارات المدقق الداخلي.
- ✓ الدور الإيجابي لخدمات ضمان الجودة الذي تؤديه في التشجيع على التكوين المهني المستمر للمدقق الداخلي.

ما يمكن ملاحظته أيضاً من خلال اختبار ستويدينت لعينة الواحدة (انظر الملحق رقم 5)، بمقارنة المتوسطات الحسابية لاستجابات المدققين حول احترام معايير الصفات تراوحت ما بين 4.18 و 4.53 وأن أعلا متوسط كان للفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز مهارة المدقق وعنايته المهنية والتي بلغ متوسطها 4.53 و انحراف المعياري ضعيف 0.636، وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين، ثم تلاها في

المرتبة الثانية تساهم خدمات ضمان الجودة في تشجيع التكوين المهني المستمر للمدقق الداخلي. والتي بلغ متوسطها 4.26 وانحراف المعياري ضعيف 0.759 وفي المرتبة الثالثة الفقرة : تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز استقلالية المدقق الداخلي، حيث بلغ متوسطها 4.18 وانحراف المعياري ضعيف 0.808 .

المطلب الرابع: تحليل توجهات المدققين نحو مساهمة خدمات ضمان الجودة في احترام معايير

الأداء

يتكون الجزء الخاص باحترام معايير الأداء في استمارة البحث الخاصة بهذه الدراسة الميدانية من ستة أبعاد، كل بعد يتشكل من عدد من العبارات (أنظر الملحق رقم 03: الاستمارة)، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات عن كل بعد من هذه الأبعاد، وكذلك متوسط المحور ككل. بنفس طريقة تحليل المحور السابق. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (29): عرض نتائج تحليل بنود الفرضية السادسة المتعلقة باحترام معايير الأداء

العبارة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
أولاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز دور المدقق الداخلي على إدارة المخاطر.	,000	11,604	4,19	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلاً على أن العبارة المقابلة محققة.
ثانياً: تساهم خدمات ضمان الجودة على تقوية الأنشطة الرقابية بالمؤسسة.	,000	18,137	4,39	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يؤكد على أن العبارة محققة.				
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.	3,90	7,492	,000	ثالثا: تساهم خدمات ضمان الجودة في تفعيل دور المدقق الداخلي على ممارسة الحوكمة.
أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول دلالة لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط H_1 الفرضية الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.	4,29	16,968	,000	رابعا : تساهم خدمات ضمان الجودة على تحسين عمليات التدقيق.
أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول دلالة لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط H_1 الفرضية الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.	4,56	23,607	,000	خامسا: تساهم خدمات ضمان الجودة في تحسين مخرجات التدقيق.
أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول دلالة لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط H_1 الفرضية الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.	4,31	20,011	,000	سادسا: تساهم خدمات ضمان الجودة في إضافة القيمة لنشاط التدقيق الداخلي.
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق دالة إحصائية بين المتوسط	4,29	18,568	,000	الجزء السادس: محور الالتزام بمعايير الأداء

الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة محققة.				
---	--	--	--	--

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

تبين النتائج الموضحة في الجدول السابق تحقيق الجزء الخاص بمساهمة معايير ضمان الجودة في الالتزام بمعايير الأداء في التدقيق الداخلي، وذلك بتحقيق جميع أبعاد وعبارات هذا الجزء أي أن توجهات المدققين الداخليين الجزائريين تؤكد صحة الفرضية السادسة لوجود أثر ومساهمة إيجابية لخدمات ضمان الجودة على احترام معايير الصفات، وذلك يتحقق من خلال ما يلي:

✓ اسهامات خدمات ضمان الجودة الإيجابية في تعزيز دور المدقق الداخلي على إدارة المخاطر وذلك من خلال الحرص على كشف نقاط الضعف المحتملة لبرنامج أداء المخاطر والعمل على إعداده في الوقت المحدد وبالشكل الذي يجعله يؤدي دوره في ميثاق التدقيق الداخلي.

✓ الدور الإيجابي لخدمات ضمان الجودة في تقوية الأنشطة الرقابية بالمؤسسة وذلك من خلال التأكد من التزام قسم التدقيق بالسياسات والقرارات الإدارية وأنظمة عمل المؤسسة والحرص على إيصال اقتراحات تحسين نظام الرقابة الداخلية إلى الأطراف المعنية وكذلك التأكد من أن للمؤسسة نظام معلومات موثوق وأدوات الإدارة المناسبة ونظام ومخطط لتحقيق الأهداف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة إضافة إلى الحرص على قيام المؤسسة بإجراء تصحيحات وتحسينات مستمرة على نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.

✓ مساهمة خدمات ضمان الجودة في تفعيل دور المدقق الداخلي على ممارسة الحوكمة.

✓ مساعدة خدمات ضمان الجودة على تحسين عمليات التدقيق من خلال:

• الحرص على مساعدة المدقق الداخلي لتصميم خطة مبنية على أساس المخاطر.

- الحرص على مساعدة المدقق الداخلي في إعداد خطة تدقيق تعتمد على عمليات الحوكمة المحددة من طرف المجلس والإدارة العليا.
 - التأكد من تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة لعملية التدقيق.
 - التأكد من تصميم وتنفيذ الخطط المعتمدة لعملية التدقيق من قبل إدارة التدقيق الداخلي.
- ✓ اسهامات خدمات ضمان الجودة في تحسين مخرجات التدقيق وذلك من خلال:
- التأكد من أن التوصيات تحقق النتائج المرغوبة من عملية التحسين.
 - الحرص على إبلاغ نتائج عمل المدقق الداخلي إلى الجهات المعنية.
 - العمل على تطبيق التوصيات
 - التأكد من قابلية تنفيذ التوصيات التي يقدمها المدققون الداخليون.
- ما يمكن ملاحظته من خلال اختبار ستويدينت(انظر الملحق رقم 5)، بأن المتوسطات الحسابية لاستجابات المدققين حول احترام معايير الأداء تراوحت ما بين 3.90 و 4.56 وأن أعلا متوسط كان للفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة في تحسين مخرجات التدقيق. والتي بلغ متوسطها 4.56 وانحراف المعياري ضعيف قدر ب 0.592 ثم وهو يفسر عدم وجود تشتت كبير بين إجابات الإطارات المستجوبين، ثم تلاها في المرتبة الثانية تساهم خدمات ضمان الجودة على تقوية الأنشطة الرقابية بالمؤسسة، والتي بلغ متوسطها 4.39 وانحراف المعياري ضعيف قدر ب 0.684 وفي المرتبة الثالثة الفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة في إضافة القيمة لنشاط التدقيق الداخلي، حيث بلغ متوسطها 4.31 وانحراف المعياري ضعيف قدر ب 0.587، ثم تليها في المرتبة الرابعة الفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة على تحسين عمليات التدقيق، والتي بلغ متوسطها 4.29 وانحراف المعياري 0.679 و في المرتبة الخامسة الفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز دور المدقق الداخلي على إدارة المخاطر، حيث

بلغ متوسطها 4.19 وانحراف المعياري ضعيف قدر ب 0.915 ، وفي المرتبة السادسة الفقرة تساهم خدمات ضمان الجودة في تفعيل دور المدقق الداخلي على ممارسة الحوكمة، التي بلغ متوسطها 3.90 وانحراف المعياري مرتفع قدر ب 1.074، مما يفسر وجود تشتت بين إجابات الإطارات المستجوبين.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الانحدار لتأثير خدمات ضمان الجودة على تحسين أداء التدقيق

الداخلي

سنحاول في هذا المبحث صياغة علاقة خطية بين خدمات ضمان الجودة ومساهمتها في تحسين أداء التدقيق الداخلي من خلال عناصره الثلاث (أخلاقيات المهنة، معايير الصفات، معايير الأداء) وهذا استنادا إلى أحد أهم الأساليب الحصائية في برنامج SPSS وهو تحليل الانحدار الخطي.

المطلب الاول: تحليل نتائج الانحدار لتأثير خدمات ضمان الجودة على احترام أخلاقيات المهنة

سيتم في هذا المطلب اختبار الفرضية المتعلقة باحترام أخلاقيات المهنة التي تمت صياغتها على النحو التالي:

H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخدمات ضمان الجودة على احترام أخلاقيات المهنة.

H1: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخدمات ضمان الجودة على احترام أخلاقيات المهنة.

1. تحليل الارتباط بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخاص باحترام أخلاقيات المهنة

يمكن توضيح النتائج المتعلقة بارتباط محور خدمات ضمان الجودة والجزء الرابع من أداة الدراسة الخاص بمساهمة معايير الجودة في احترام أخلاقيات المهنة من خلال الجدول الموالي:

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

الجدول رقم (30): معامل الارتباط بين بعدي خدمات ضمان الجودة واحترام أخلاقيات المهنة

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,386 ^a	,149	,138	,572

المصدر: مخرجات نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط ضعيف بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الرابع من أداة الدراسة الخاص بمساهمة معايير الجودة في احترام أخلاقيات المهنة قد بلغت ($R=0.386$)، وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة ارتباطية طردية بين لأن إشارة R كانت موجبة، في حين أن قيمة R-Square قد بلغت 0.149، أي أن 14.9% من التغير في المتغير التابع (احترام أخلاقيات المهنة) يعود إلى التغير في المتغير المستقل (خدمات ضمان الجودة).

2. دراسة تباين خط الانحدار

يوضح الجدول الموالي تباين خط الانحدار بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الرابع من أداة الدراسة الخاص بمساهمة معايير الجودة في احترام أخلاقيات المهنة:

الجدول رقم (31): تباين خط الانحدار بين خدمات ضمان الجودة واحترام أخلاقيات المهنة

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4,471	1	4,471	13,660	,000 ^b
Résidu	25,529	78	,327		
Total	30,000	79			

المصدر: مخرجات نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار (F) قد بلغت 13.66 بمستوى دلالة (Sig) أقل من 0.05، وبالتالي قبول الفرضية التي تنص على أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لخدمات

ضمان الجودة على احترام أخلاقيات المهنة ، والنتائج السابقة لتحليل الارتباط تدل على أن هذا الأثر إيجابي (لأن العلاقة كانت طردية).

المطلب الثاني: تحليل نتائج الانحدار لتأثير خدمات ضمان الجودة على احترام معايير الصفات

سيتم في هذا المطلب اختبار الفرضية المتعلقة باحترام أخلاقيات المهنة التي تمت صياغتها على النحو التالي:

H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخدمات ضمان الجودة على احترام معايير الصفات.

H1: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخدمات ضمان الجودة على احترام معايير الصفات.

1. تحليل الارتباط بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخاص باحترام معايير الصفات

يمكن توضيح النتائج المتعلقة بارتباط محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخامس من أداة الدراسة الخاص بمساهمة معايير الجودة في احترام معايير الصفات من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (32): معامل الارتباط بين بعدي خدمات ضمان الجودة واحترام معايير الصفات

3	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,381 ^a	,145	,134	,583

المصدر: مخرجات نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط ضعيف بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخامس من أداة الدراسة الخاص بمساهمة معايير الجودة في احترام معايير الصفات حيث بلغت ($R=0.381$)، وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة ارتباطية طردية بين المحور والبعد لأن إشارة R كانت موجبة، في حين أن قيمة R-Square قد بلغت 0.145، أي أن 14.5% من التغير في المتغير التابع (احترام معايير الصفات) يعود إلى التغير في المتغير المستقل (خدمات ضمان الجودة).

2. دراسة تباين خط الانحدار

يوضح الجدول الموالي تباين خط الانحدار بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخامس من أداة الدراسة الخاص بمساهمة معايير الجودة في احترام معايير الصفات:

الجدول رقم (33): تباين خط الانحدار بين خدمات ضمان الجودة واحترام معايير الصفات

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4,505	1	4,505	13,270	,000 ^b
1 Résidu	26,482	78	,340		
Total	30,987	79			

المصدر: مخرجات نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار (F) قد بلغت 13.27 بمستوى دلالة (Sig) أقل من 0.05، وبالتالي قبول الفرضية التي تنص على أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لخدمات ضمان الجودة على احترام معايير الصفات، والنتائج السابقة لتحليل الارتباط تدل على أن هذا الأثر إيجابي (لأن العلاقة كانت طردية).

المطلب الثالث: تحليل الانحدار لأثر خدمات ضمان الجودة على احترام معايير الأداء

سيتم في هذا المطلب اختبار الفرضية المتعلقة باحترام أخلاقيات المهنة التي تمت صياغتها على النحو التالي:

H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخدمات ضمان الجودة على احترام معايير الأداء.

H1: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لخدمات ضمان الجودة على احترام معايير الأداء.

1. تحليل الارتباط بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخاص باحترام معايير الأداء

يمكن توضيح النتائج المتعلقة بارتباط محور خدمات ضمان الجودة والجزء السادس من أداة الدراسة الخاص بمساهمة معايير الجودة في احترام معايير الأداء من خلال الجدول الموالي:

الفصل الخامس: تحليل ومناقشة الفرضيات المتعلقة بخدمات ضمان الجودة

الجدول رقم (34): معامل الارتباط بين بعدي خدمات ضمان الجودة واحترام معايير الأداء

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,491 ^a	,241	,232	,544

المصدر: مخرجات نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط متوسط بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء الخامس من أداة الدراسة الخاص بمساهمة معايير الجودة في احترام معايير الصفات قد بلغت ($R=0.491$)، وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة ارتباطية طردية بين المحور والبعد لأن إشارة R كانت موجبة، في حين أن قيمة R-Square قد بلغت 0.241، أي أن 24.1% من التغير في المتغير التابع (احترام معايير الأداء) يعود إلى التغير في المتغير المستقل (خدمات ضمان الجودة).

2. دراسة تباين خط الانحدار

يوضح الجدول الموالي تباين خط الانحدار بين محور خدمات ضمان الجودة والجزء السادس من أداة الدراسة الخاص بمساهمة معايير الجودة في احترام معايير الأداء.

الجدول رقم (35): تباين خط الانحدار بين خدمات ضمان الجودة واحترام معايير الأداء

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	7,334	1	7,334	24,814	,000 ^b
Résidu	23,054	78	,296		
Total	30,387	79			

المصدر: مخرجات نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار (F) قد بلغت 24.81 بمستوى دلالة (Sig) أقل من 0.05، وبالتالي قبول الفرضية التي تنص على أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لخدمات ضمان الجودة على احترام معايير الأداء، والنتائج السابقة لتحليل الارتباط تدل على أن هذا الأثر إيجابي (لأن العلاقة كانت طردية).

خلاصة

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل مساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، حيث أشارت نتائج التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات، أن خدمات ضمان الجودة تساعد على احترام أخلاقيات من خلال ضمان سرية ونزاهة المدقق الداخلي، الحرص على التزام المدقق بالموضوعية والتأكد من كفاءة المدقق الداخلي كما تساعد على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق من خلال تعزيز استقلاليته وتعزيز المهارة والعناية المهنية الحرص على التكوين المهني المستمر. تساعد أيضا في تحسين أداء العمل من خلال تعزيز الأنشطة الرقابية وتحسين إدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة.



الخاتمة



تلخيص الدراسة

توصلنا من خلال دراستنا لموضوع مساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر إلى أن جودة التدقيق الداخلي تسعى إلى حث أقسام التدقيق الداخلي على الالتزام بالإطار المرجعي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وما يحتويه من تعريف للتدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة ومن معايير المهنية ومن دلائل الإرشادية. لتحقيق ذلك وضع معهد التدقيق الداخلي معايير خاصة محصورة بين 1300 و 1322 المتمثلة في خدمات ضمان الجودة.

تعتبر خدمات ضمان الجودة بمثابة الأداة التي تمكن مسؤول التدقيق الداخلي من تقدير مستوى الجودة بأنشطة التدقيق الداخلي من خلال دراسة وفهم أسباب المشاكل والأخطاء والتركيز على كيفية العلاج الجذري لتلك المشاكل وعدم الاكتفاء برصدها. لتحقيق ذلك يتم الاعتماد على آليات خدمات ضمان الجودة المتمثلة في المراقبة الدورية والمراقبة المستمرة والتقييم الخارجي، حيث تملك كل واحدة منها شروط وأهداف وأساليب خاصة، تقتضي أن تتم بآليات متكاملة وليست بديلة مما يتيح فرصة بناء قاعدة للتحسين المستمر وتحقيق الهدف من البرنامج.

توصلنا من خلال الفصل الثاني إلى العوامل المؤثرة في تحسين أداء التدقيق الداخلي والتي تتمثل في الاستقلالية والموضوعية، حيث أنها تساهم في تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات وتكريس الثقة بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح. استنتجنا أنه لا بد أن يتواجد التدقيق الداخلي تنظيميا خارج جهاز الموظفين ووظيفة الإدارة للوحدة الخاضعة للتدقيق وأن يكون المدقق متحيزا كما يجب أن تتوفر المؤسسة على ميثاق التدقيق الذي يعتبر مخططا لكيفية عمل التدقيق الداخلي.

توصلنا أيضا إلى أن تحقيق الكفاءة في التدقيق الداخلي يتطلب من المدققين الداخليين امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم، لذا فعلى المدقق أن يعمل على تطوير مهارات التدقيق لديه، بما

يتطلبه ذلك من الدورات التدريبية المناسبة والتدريب المستمر وكذلك الحرص على عمليات التدريب الداخلي وتبادل الخبرات بين أعضاء فريق التدقيق. كما يجب على المدقق الداخلي الحرص على إعداد تقارير تتسم بالجودة حتى تسمح للجهات المعنية باتخاذ القرار وتحقيق القيمة المضافة التي توفرها أنشطة التدقيق الداخلي.

توصلنا في الفصل الثالث إلى أن خدمات ضمان جودة التدقيق الداخلي تسعى إلى تقوية الرقابة الداخلية من خلال إعطاء ضمانات للإدارة حول السير السليم للوضعيات الرقابية ودرجة فعاليتها والتشجيع على التحسين المستمر بها. تساهم أيضا على تعزيز إدارة المخاطر من خلال تقديم ضمانات معقولة لفائدة الإدارة بخصوص السير السليم لعمليات إدارة المخاطر وبأن كل المخاطر الأساسية تدار بشكل محكم. تساعد بالتالي على تفعيل الحوكمة من خلال توفير تقييمات موضوعية عن مدى ملائمة هياكل الحوكمة ومدى فعالية ممارساتها كما تدلي بتوصيات تقضي بتحسينها مما سيساهم في جعل التدقيق الداخلي شريك استراتيجي ومستشار موثوق به لكل من مجلس الإدارة والإدارة العليا.

من جهة أخرى فقد اعتمد الجانب الميداني على معالجة الاستبيان الموجه لمدققين داخليين على اختلاف مناصبهم و الذي وصل عددهم إلى 80 مدققا داخليا، حيث تم اختبار صحة الفرضيات التي تم صياغتها في بداية الدراسة، و كذا اختبار مدى وجود ارتباط بين متغيرات الدراسة، باستعمال المنهج و الأدوات الضرورية للتحليل.

نتائج الدراسة

بعد إجراء الدراسة التطبيقية توصلنا إلى النتائج الآتية:

- درجة اعتماد خدمات ضمان الجودة في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ضعيفة جدا.
- تساعد آليات خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء التدقيق الداخلي.
- تساعد المراقبة المستمرة والتقييم الذاتي بدرجة الأولى في تحسين أداء عمل المدقق ثم يليها بدرجة الثانية في احترام أخلاقيات المهنة وفي الأخير يساهمان احترام معايير الخاصة بصفات المدقق.
- يساعد التقييم الخارجي بدرجة الأولى على احترام أخلاقيات المهنة ثم يساهم في تحسين أداء عمل المدقق الداخلي ثم احترام معايير الخاصة بصفات المدقق.
- تحرص خدمات ضمان الجودة على تعزيز استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، من خلال الرفع من نزاهة المدقق وعدم إخضاع مهامه لأي تدخلات أو ضغوطات من أطراف أخرى، وأيضا من خلال الحرص على أداء المدقق الداخلي لمهامه بكل أمانة وحذر وروح المسؤولية، والتأكد من عقلانية ورشد المدقق أثناء تأديته لمهامه.
- تحرص خدمات ضمان الجودة على ضمان سرية عمل المدقق الداخلي لما تقوم به من ضمان لاستخدام المعلومات المهنية بكل نزاهة وموضوعية وعدم الإفصاح عنها إلا بإذن أو تفويض من الجهة الوصية.
- تساهم خدمات ضمان الجودة في زيادة فعالية وكفاءة المدقق الداخلي وذلك من خلال التأكد من إقرار السلوك المهني السوي للمدقق الداخلي ومزاولته لمهامه وفق ما تنص عليه أخلاقيات المهنة وحرصه على استخدام مجموعة المهارات والكفاءات التي يتمتع بها واللازمة لأداء وظيفته ومهامه.
- الدور الإيجابي لخدمات ضمان الجودة الذي تؤديه في التشجيع على التكوين المهني المستمر للمدقق الداخلي وتعزيز مهارات التدقيق الداخلي.

- تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز دور المدقق الداخلي على إدارة المخاطر وذلك من خلال الحرص على كشف نقاط الضعف المحتملة لبرنامج أداء المخاطر والعمل على إعداده في الوقت المحدد وبالشكل الذي يجعله يؤدي دوره في ميثاق التدقيق الداخلي.
- تسعى خدمات ضمان الجودة إلى تقوية الأنشطة الرقابية بالمؤسسة وذلك من خلال التأكد من التزام قسم التدقيق بالسياسات والقرارات الإدارية وأنظمة عمل المؤسسة والحرص على إيصال اقتراحات تحسين نظام الرقابة الداخلية إلى الأطراف المعنية. كما تساهم كذلك على التأكد من أن للمؤسسة نظام معلومات موثوق وأدوات الإدارة المناسبة ونظام ومخطط لتحقيق الأهداف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة إضافة إلى الحرص على قيام المؤسسة بإجراء تصحيحات وتحسينات مستمرة على نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.
- مساهمة خدمات ضمان الجودة في تفعيل دور المدقق الداخلي على ممارسة الحوكمة.
- تساعد خدمات ضمان الجودة على تحسين عمليات التدقيق وذلك بالحرص على مساعدة المدقق الداخلي لتصميم خطة مبنية على أساس المخاطر، وإعداد خطة تدقيق تعتمد على عمليات الحوكمة المحددة من طرف المجلس والإدارة العليا والتأكد من تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة لعملية التدقيق. تساعد على التأكد من تصميم وتنفيذ الخطط المعتمدة لعملية التدقيق من قبل إدارة التدقيق الداخلي.
- سعي خدمات ضمان الجودة إلى تحسين مخرجات التدقيق وذلك من خلال التأكد من أن التوصيات تحقق النتائج المرغوبة من عملية التحسين والحرص على إبلاغ نتائج عمل المدقق الداخلي إلى الجهات المعنية والعمل على تطبيق التوصيات التي يقدمها المدققون الداخليون والتأكد من قابلية تنفيذها.

جوانب الاتفاق مع نتائج الدراسة السابقة

كما أجمعت مختلف الدراسات السابقة على بعض النتائج التي نجدها تتوافق مع ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة نوردتها فيما يلي:

- دراسة كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية: دراسة حالة المجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أكدت أن نسبة اعتماد خدمات ضمان الجودة في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ضعيف
- دراسة لخضر أوصيف، نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات_دراسة عينة لشركات مساهمة (SPA) ، أكدت أن تحسين جودة التدقيق الداخلي يساهم في تحليل وتقييم الوضع القائم لأنشطة الشركة. كما أكدت أن التحسين المستمر لجودة أعمال التدقيق الداخلي في تعزيز ثقة المساهمين والأطراف التي لها مصلحة بالشركة، و أيضا أكدت أن تحديد السمات الشخصية والمعرفة والمهارات للوفاء ببرنامج التدقيق وتقييم المعرفة والمهارات المناسبة.

الاقتراحات

في ظل النتائج المتوصل إليها، نقترح مجموعة من الاقتراحات التي سوف تساعد على تطبيق برنامج ضمان وتحسين الجودة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتتمثل فيما يلي:

- إعطاء أهمية أكثر لنشاط التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأن هدفها تحقيق القيادة السليمة الفعالة للمؤسسة وليس رصد الأخطاء.
- ضرورة التحسيس والتوعية بأن جودة التدقيق الداخلي هي مسؤولية مشتركة تقع على كل من الإدارة العليا والمدققين الداخليين وينبغي أن يؤدي كل طرف من الأطراف المذكورة دوره المناسب لتحقيق الجودة في العمل.
- ضرورة تشجيع المدقق الداخلي على تطوير قدراته المعرفية والمهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتتمى قدراته على أداء مهامه بكفاءة وفعالية.
- ضرورة تصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة حتى تتمكن المؤسسة من التأكد حول مدى التزام المدققين بمعايير التدقيق واستدراك مختلف الفجوات وتصحيحها.
- ضرورة إدراج برنامج ضمان وتحسين الجودة في ميثاق التدقيق الداخلي.
- نلاحظ أن عدد التظاهرات العلمية التي تعالج مستجدات التدقيق الداخلي في الجزائر قليلة، لذلك على الجامعات الجزائرية الإشراف على تنظيم مظاهرات علمية وجعلها فضاءا لاحتكاك مختلف الاطراف المهنية والأكاديمية المهتمة بالتدقيق الداخلي.
- ضرورة إبرام الجامعات الجزائرية علاقات مع الجمعية الجزائرية للمدققين الاستشاريين الداخليين والاستفادة من خبراتها الميدانية ومن علاقاتها الدولية مما سيساعد على رفع مستوى التكوين الجامعي.

- ضرورة إدراج برامج تكوين ودوريات تتناسب ومتطلبات الواقع المهني لممارسة نشاط التدقيق الداخلي

آفاق الدراسة

من خلال نتائج هذه الدراسة التي تعتبر متغيراتها من المواضيع المهمة والجديرة بالاهتمام والتعمق أكثر، فإنه

يمكن مواصلة البحث في الموضوع من خلال التطرق إلى عدة جوانب أخرى مثلاً:

- أثر التقييم الداخلي على تحسين أداء التدقيق الداخلي_دراسة حالة_
- أثر التقييم الخارجي على تحسين أداء التدقيق الداخلي_دراسة حالة_
- نموذج مقترح لخدمات ضمان الجودة يتناسب مع المؤسسات المتوسطة والمصغرة.



قائمة المراجع



الكتب باللغة العربية

- (1) إبراهيم موسى، حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
- (2) أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الحديث: الداخلي-الحكومي-الإداري-الخاص، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- (3) أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- (4) إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال-حداثة وتطور-، مكتة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 2009.
- (5) حمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان، الأردن ، 2009 .
- (6) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن 2004.
- (7) خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية الداخلي في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- (8) خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق: وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، أردن، 2006.
- (9) خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة IIA، دار النشر والتوزيع الوراق، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014.
- (10) داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، الطبعة الثانية، بيروت، لبنان، 2010.
- (11) السيد أحمد لطفي أمين، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- (12) شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.
- (13) الطائي وآخرون، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار اليازوري العلمية للنشر . والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- (14) طارق بعد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الرقابة الداخلية-أدلة الإثبات-الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2004.
- (15) طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم- المبادئ-التجارب-المتطلبات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- (16) عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، صيدا، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 2011.
- (17) علا محمد شوقي إبراهيم عيسى، تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية، الدار الجزائرية، الجزائر، 2015.
- (18) عواطف إبراهيم الحداد، إدارة الجودة الشاملة، دار الفكر الموزوعون والناشرون، عمان، أردن، 2009.
- (19) غسان فالح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية -، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، أردن، 2007.
- (20) محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
- (21) محمد السيد سرياً، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2007.
- (22) محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية، عمان، أردن، 2005.

- (23) محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2014.
- (24) محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية: الإسكندرية، الطبعة الأولى، مصر، 2009.

الأطروحات والرسائل

- (25) حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012/2013.
- (26) سايح نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، دراسة إستقصائية لمجموعة من الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2015/2016.
- (27) شرقي خليل، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء مؤسسات التعليم العالي - دراسة آراء عينة من الأساتذة في كليات الاقتصادية بالجامعات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016.
- (28) قاصب حسين، الخيارات الاستراتيجية لمنظمات الأعمال السياحية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة مقارنة بين منظمات الأعمال الفندقية بالجزائر وتونس، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2018/2019.
- (29) كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية: دراسة حالة المجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2018/2019.
- (30) لخضر أوصيف، نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات_دراسة عينة لشركات مساهمة (SPA)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017.
- (31) مخلد السلطان المطيري عبد الرحمان، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، تخصص محاسبة، عمان، 2012.

المجلات والدوريات

- (32) أيمن عبد الرحيم، خطة تدقيق مبنية على إضافة القيمة، مجلة المدقق الداخلي الشرق الأوسط، جوان 2018.
- (33) إسماعيل بوغازي، لمين تغليسية، معايير الممارسات المهنية الدولية للتدقيق الداخلي وتجليات تطبيقاتها على حوكمة الشركات، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01، 2020.
- (34) ادم حديدي، دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية-دراسة ميدانية-مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2016.
- (35) بومدين بروال وسلمى براكنة، مشاركة المدقق الخارجي في عملية التدقيق الاجتماعي لتحقيق متطلبات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بولاية باتنة، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد 05، العدد 02، 2020.
- (36) خلف الله بن يونس، زيتوني كمال، دور اليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة جديد الاقتصاد، الجزائر، المجلد 14، العدد 1، 2019.
- (37) الذوعجي علي حسني، آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الاخلاقي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، 2010.
- (38) 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 الاسلامية للدراسات الاقتصادية الإدارية المجلد 20، العدد 02، فلسطين، 2005.
- (39) روبرت هيرث، "إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو"، مجلة المدقق - الشرق الأوسط، عدد شهر مارس، الإمارات العربية، 2015.
- (40) 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.
- (41) ساكر ظاهر عمر أمين، تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، العراق، 2012.
- (42) صافي أحمد، صفيح صادق، بن زيدان ياسين، آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي-جامعة مسيلة، العدد 3، 2018.
- (43) صالح محمد يزيد، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في شركات الجزائرية دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الادارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، فلسطين، 2016.
- (44) عامر حاج دحو، قالون جيلالي، تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة فيلامب، مجلة الحقيقة، العدد 42، 2018.

- (45) العايب عبد الرحمان، الأدوار الجديدة للمدقق الداخلي للحد من ظاهرة الغش في المنظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، المجلة العربية للإدارة، العدد37، القاهرة، جمهورية مصر العربية،2017.
- (46) العايب عبد الرحمان، ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة والمتطلبات الجديدة المهنية، مجلة رفاد لدراسات والبحوث، المجلد 05، العدد2، 2018.
- (47) عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة آداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015.
- (48) غازي عبد العزيز سليمان وآخرون، دعم دور نظم الرقابة الداخلية بالرقابة الاجتماعية للحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة الكتاب للعلوم الإنسانية، المجلد 1، العدد1، 2019.
- (49) كشاط منى، بالرقى تيجاني، الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، مجلة الرؤى الاقتصادية، المجلد7، العدد 02، 2020.
- (50) كموش عبد المجيد، دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات_الآليات ونظام التشغيل، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد2، العدد2، 2018.
- (51) محمود ولد محمود عيسى، قراءة في نظام حوكمة الشركات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد3، العدد5، 2013.
- ناظم حسن عبد السيد، دور التدقيق الداخلي وفقا للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها -دراسة ميدانية في معمل اسمنت طاسلوجة- العلوم الاقتصادية، المجلد 07، العدد 26، 2010.
- (52) يخلف صفية، سايح جبورعلي، متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات، مجلة بحوث الإدارة، المجلد 02، العدد01، 2019.

تقارير ومنشورات

- (53) ابراهيم الكراسنة، أطر أساسية ومعاصرة في الرقابة على البنوك وإدارة المخاطر، صندوق النقد العربي، معهد السياسات الاقتصادية، أبو ظبي،2006.
- (54) الاتحاد الدولي المحاسبين، تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض،2013.
- (55) دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ديوان المراقبة المالية والإدارية بمملكة البحرين،2013.
- (56) علي احمد زين، حسني عبد الجليل صبيحي، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر 2006.

الملتقيات والمؤتمرات

57) 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.

الملفات الالكترونية

58) يرفت حسين السيد، التدقيق الداخلي بالقطاع العام، إضاءات في المراجعة الداخلية، متاح على الموقع تقرير موقف معهد المدققين الداخليين، ميثاق التدقيق الداخلي مخطط لنجاح التأكيد ، ص 4 متاح على الموقع <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP-The-Internal-Audit-Charter-Arabic.pdf>

59) معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، متاح على الموقع www.theiia.org تاريخ الإطلاع 2020/02/13

60) المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، جمعية المدققين الداخليين « IIA » ، الصادرة في أكتوبر 2010 ، تم مراجعتها في أكتوبر 2012، ص10 متاح على الموقع: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards%202011%20Arabic.pdf>
<https://portal.arid.my/Publications/cbcfdb9d-2e95-4459-89b1-98b4e1dc1ded.pdf>
تاريخ الاطلاع 2019/11/14.

قائمة المراجع باللغات الأجنبية

الكتب باللغة الأجنبية

- 61) Alain. C, **gestion de production**, les éditions d'organisation,11 Emme tirage, paris, 2001.
- 62) Barod. D, **Can ISO 9001 – 2000 aid the human Sector, management Systems**, No. 3, 2002.
- 63) Copeland.P et al, **Quality Assessment Manual For Internal Audit Activity, publisher by the IIA Research Foundation**, USA, 2013.
- 64) Détrie.P, **Conduire une Démarche Qualité**, 4^{ème} édition, édition d'Organisation, Paris, France, 2001.
- 65) Elisabeth. B, **Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international**, Edition d'Organisation, Paris, France, 2007.
- 66) Eustache Ebondo Wa MANDZILA, **La gouvernance d'entreprise: Une approche par l'audit et le contrôle interne**, Edition Le Harmattan, Paris, 2005.
- 67) Graham.L, **Internal Control Audit and Compliance :documentation and testing under the new COSO framework**, published by John Wiley&Sons, USA,2015.

- 68) 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.
- 69) **Manuel d'audit de la performance**. Cour des comptes européenne, 2015.
- 70) Moeller. R, **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, John Wiley & Sons Edition, USA, 2009.
- 71) Mohamed.H, **audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne**, Village mondial, 1er édition, France, 2006.
- 72) Renard .J, **Theorie et pratique de l'audit interne**, 7^{ème} edition, d'organisation Eyrolles, Paris, 2010.
- 73) Renard.J & Schik.P, **La Pratique du Contrôle Interne- COSO report**, 2^{ème} édition, éditions Eyrolles d'organisation, Paris, France, 2007.
- 74) Sally-Anne, **Internal Audit Quality: developing a quality assurance and improvement program**, published by John Wiley & Sons, USA, 2014, p.16.
- 75) SPENCER. KH, **the essential guide to internal auditing**, A john Wiley & sons Ltd.publication, west Sussex, Great Britain, 2011.
- 76) Tarantino.A, **Manager's Guide to Compliance: Sarbanes –Oxeley, 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.
- 77) Zied B, **L'audit interne : organisation et pratique**, Collection Azurite, Tunis, tunisie, 2012.

الأطروحات والرسائل

- 78) Berberich.G. P, **The Effects Of Audit Methodology And Audit Exprience on the development of Auditors Knowledge of the client's Business**, Doctor Of Philosophy In Accounting Thesis, Uneversity of Weterloo Mancheste, 2005.
- 79) Chekroun.M, **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, thèse de doctorat, université Abou Beker Belkaid de Telmcen, Algérie, 2014.

المجلات والدوريات

- 80) Bourzigui .T & Benabbou Z, **Gouvernance d'entreprise et performance : Un état de l'art**, Public & Non profit Management Review PNM Review, Vol 32, 2018.
- 81) Chemangui .M, **LA PROBLÉMATIQUE DE MESURE DE LA QUALITÉ D'AUDIT : PROPOSITION D'UNE APPROCHE DE CONCEPTION**, 2005, Post-Print halshs-00581155, HAL.
- 82) Gérard . Ch, **La convergence des systèmes nationaux de gouvernance : une perspective contingente**, Cahier du Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations N° 1090701, Juillet 2009.

- 83) Mu'azu Saidu Badara Siti Zabedah Saidin, **The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations**, International Journal Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol 3, No 3, July 2013.
- 84) Nagy. A. L& CenkerW.J, **International Audit Professionalism and Section404 Compliance: The view of chief executives from Northeast Ohio** , Managerial Journal of Auditing ,issue 11,USA, 2007.
- 85) TCHATCHOU. N, ZOUANQUE D, **Qualité d'audit et création de la valeur : Une lecture du contexte camerounais** . Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing, N°15, 2016, pp. 287-311.

الملتقيات والمؤتمرات

- 86) Alamgir M, **Corporate Governance, A Risk Perspective**, paper presented to: **Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development**, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8, 2007.
- 87) Manita R, & Chemangui, M., **Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique**, 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, France,22 May,2007.
- 88) Pigé, B., & Chemangui, M. **La qualité de l'audit : analyse critique et proposition d'une approche d'évaluation axée sur la nature des travaux d'audit réalisés**. 25^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2004.

التقارير والمنشورات

- 89) Arther. P, « **Auditing the Public Sector: managing expectations, delivering result** », Sponsored by CBOK, published by the IIARF, USA, 2015.
- 90) Dana .H, Larry .R, **Internal Audit and organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, 2003
- 91) EN ISO 31000 ; **Risk management – Principals and guidelines**, 2009.
- 92) European Commission, "**Quality Assurance for internal Audit**", discussion paper, N°03, published by Public Internal Control, US, 2014.
- 93) Gouvernement du Québec, **Vocabulaire de la gestion du risque : Éviter de courir des risques**, l'Office québécois de la langue française, Québec, 2007
- 94) IFACI, **Cadre de référence international des pratiques de l'audit interne**, CRIPP, Edition 2009.
- 95) IFACI, **Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**, version française, Edition IFACI, Paris, France, Janvier 2011.
- 96) IFACI, **Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne**, version française, édition IFACI, Janvier 2013, Paris, France.

- 97) IFACI, **Normes Internationales pour la Pratique Professionnelles de l'Audit Interne (les normes)**, édition IFACI, révision Octobre 2016, application Janvier 2017.
- 98) IIA, **Internal Auditing's Role in Risk Management**, sponsored by ORACLE the IIARF, USA, March 2011.
- 99) IIA, **The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of The CBOOK study – 68 Core Competencies for Today's Internal Auditor (Report II)**, 1st printing, published by the IIARF, USA, 2010.
- 100) INTERNATIONAL STANDARD ISO19011, **Guidelines for auditing managementsystems**, third edition, 2018.
- 101) Jane .S, **Delivering on The Promise: Mesuring Internal Audit Value Performance**, Sponsored by CBOOK, Published By The IIA, USA,2015
- 102) Mohammed. B et al, **L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comtes**, Les cahiers du MECAS, N^o12, Juin 2016.
- 103) Palm.S, **How To Write An Impactful Audit Report**, IIA Chapter53rd Annual Seminar, Chicago.
- 104) Practice guide, **quality assurance and improvement program**, the institute of internal auditors « IIA », 2013.
- 105) **Quality assessment Manual for the internal Audit Activity**, chapitre two Establishing a Quality Assurance and Improvement Program, the institute of internal auditors « IIA »,2013.
- 106) **Quality Assessment Manual for The Internal Audit Activity**, Chapter Two Establishing a Quality Assurance and Improvement Program, The institute of internal auditors « IIA », 2013.
- 107) RIMS & IIA, **Executive Report : Risk Management and Internal Audit : Forging a Collaborative Alliance**, published by RIMS, USA, 2012.
- 108) SABAH. A, IMANE. G, **LA QUALITE D'AUDIT : PILIER DE BONNE GOUVERNANCE ET DE PERFORMANCE FINANCIERE DES ENTREPRISES**, Moroccan Journal of Research in Management and Marketing, V^o14, N^o2, 2022.
- 109) Sourour .H. A, **le rapport portant sur les éléments du contrôle interne: aller au –déla du reporting réglementaire et analyser les discours**, revue gestion et organisation, n^o5, novembre 2013, université de kaslik
- 110)The Institute of Internal Auditors, **IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Entreprise-Wide Risk Management**, UK , 2009.
- 111) The institute of internal auditors, **Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne**, 2017.
- 112) Olga Savčuk, Internal audit efficiency evaluation principles, Journal of Business Economics and Management, Vol 8, No 4, 2007.

الملفات الالكترونية

- 113) 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.)
- 114) IIA, **IPPF: Quality Assurance and Improvement Program-practice guide**, March 2012, p.12. Folder found on:www.global.iaa.org/standards-guidance.
- 115) **International audit Quality Assessment Framework**, published by HM Treasury, UK, May 2013. Folder Found on: www.hm-treasury.gov.uk (retrieved on April16, 2019).
- 116) KPMG, **Quality Assessment of Internal Auditing**, May 2016. Work paper found on : <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/chquality-assessment-internal-auditing-en.pdf> (retrieved on June 18, 2017).
- 117) 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/10.1108/1022-59200400017>.
- 118) Mark. 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, 2020)
- 119) The Institute of Internal Auditors, **the role of internal auditing in enterprise-wide risk management**, 2009 , Folder found on : <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pd> LE 20_02_2021.



قائمة الملاحق



الملحق رقم (1)

قائمة المؤسسات الجزائرية التي شملتها الدراسة

NOM	Wilaya	
ALGERIAN QUATARI STEEL	Jijel	Industries Sidérurgiques, Métalliques, Mécaniques, Electriques et Electroniques ISMMEE
ALIECO SPA	Alger	ISMMEE
AMC	Sétif	ISMMEE
CEVITAL ALGER	Alger	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
CEVITAL BEJAIA	Bejaia	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
Divindus apmc pole OEB	Oum el Bouaghi	Matériaux de Construction Céramique Verre
ENPEC	Sétif	Chimie Caoutchouc Plastiques
GCB	Ouregla	Société Nationale de Génie Civil
Eurl ZOUAOUI TRAVAUX DE CONSTRUCTION	Sétif	Société de travaux publique
Profert Spa	Bedjaia	Industrie Agroalimentaire
ENICAB	Biskra	ISMMEE
SPA Agrana fruit	Bedjaia	Groupe Agroalimentaire
Sarl Bettar industrie	Bedjaia	Fabrication des pièce mécanique
ENIE	El-Bayad	ISMMEE
Groupe tehraoui SARL	Biskra	Bâtiment et construction
Bentini gepeco	Hassi Messaoud	Bâtiment et construction
GROUPE des sociétés Hasnaoui	Sidi bel Abbes	Matériaux de Construction Céramique Verre
Coca Cola	Alger	Fruitât Coca Cola
Fly chemicals	Bejaia	Industrie chimique
EPE SPA CALPLAST	Sétif	Chimie Caoutchouc Plastiques
Société Assurance CAAT	Oran	Compagnies Algérienne des Assurances
SNVI	Alger	Société nationale des véhicules industriel
FRIGOMENDIT	Alger	Industrie Agroalimentaire Tabacs Allumettes
GICA	Batna	Matériaux de Construction Céramique Verre
Cosider	Oran	Bâtiment et ouvrage d'art
GROUPE ENPC	Sétif	Chimie Caoutchouc Plastiques
Tosyali	Oran	Entreprise de métallurgie

SONELGAZ BLIDA	Blida	Energie, Hydrocarbures, Mines et Carrières
TREFISOUD	Sétif	ISMME
ERIAD - Sétif	Sétif	Entreprise des Industries Alimentaires Cerealieres
ERIAD-Filiale	Sétif	Générales des hauts plateaux-filiale de groupe ERIAD
UNITED TABACO COMPANY	Alger Industrie	Agroalimentaire Tabacs Allumettes
Société de production pharmaceutique Algérienne	Alger	Chimie Caoutchouc Plastiques
SOMATEL	Constantine	ISMME
SONATRACH OUARGLA	Ouargla	Energie, Hydrocarbures, Mines et Carrières
EDIMCO	Sétif	Entreprise de Distribution des Matériaux de Construction
IRIS SAT	Sétif	Entreprise de Distribution, Magasins & Commerce, Electroménager, Electronique, High-Tech
Kplast	Sétif	Fabrication Câble Electrique
SYNEST	Sétif	Société de fabrication des cuirs synthétiques
E.MI.V.A.R	Sétif	Entreprise de Mise en Valeur Et d'Aménagement Rural
GETIC	Sétif	Générale Entreprise des Travaux d'Infrastructure et de Construction
SIMAFE	Bedjaia	Société Industrielle de Matériel Frigorifique et Equipemenet
Amimer Energie	Bedjaia	Fabrication Electronique Industriel
VMS INDUSTRIE	Bedjaia	Fabrication Industriel des Motos et Scooter
TEXAGL	Alger	Industrie de Textile
ENAC	Alger	Entreprise Nationale de Canalisation
E.NA.SEL	Constantine	Entreprise Nationale De Sel
EPTP	Constantine	Entreprise Publique des Travaux publics
ALTRO	Skikda	Société Algérienne des Travaux Routiers
SIL	Skikda	Entreprise Portuaire
SOFIPLAST	Sétif	Société de Sacherie et Films Plastique -Filiale du groupe ENPEC

SYNEST	Sétif	Société de fabrication des cuirs synthétiques
CHIALI PLAST	Sétif	Fabrication Tubes et tuyaux en plastique
GRANU-EST	CONSTANTINE	Société de Travaux Publics
ENAP	Sétif	Entreprise Nationale des peintures
AI MOULES	Sétif	Société de Fabrication de Moules et Pièce de rechange -Filiale du groupe ENPEC
CONDOR ELECTRONICS	Bourdj Bou Arreridj	Fabrication,commercialisation et services après vente des produits électronique

الملحق رقم (2):

قائمة المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
1	العابب عبد الرحمان	أستاذ التعليم العالي	سطيف 1	مشرفا
2	لوصيف لخضر	أستاذ التعليم العالي	مسيلة	محكم أول
3	بهلولي نور الهدى	أستاذ محاضر قسم أ	برج بوعريريج	محكم ثاني
4	سايج نوال	أستاذ محاضر قسم أ	سطيف 1	محكم ثالث
5	حطاش نشيدة	أستاذ محاضر قسم أ	سطيف 1	محكم رابع

المصدر: من إعداد الطالبة

الاستبيان

استبيان موجه إلى ممارسي مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تقوم الباحثة بإجراء دراسة حول "مساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر" وذلك استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم مالية ومحاسبية تخصص محاسبة والتدقيق التي أنا بصدد التجهيز لها بجامعة سطيف -1-

الاستبيان موجه خصيصاً لحضرتكم بصفتكم تمارسون مهنة التدقيق الداخلي راجين منكم التكرم بالإجابة على فقراته، علماً أن المعلومات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

نرجو منكم مراعاة الموضوعية في الإجابة ذلك أن دقة النتائج التي يتم التوصل إليها مبنية أساساً على الإجابات التي تقدمونها.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحثة : مدوي سامية

الهاتف:

الايمل:

معلومات عامة عن مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة					
نوع المؤسسة التي تعملون فيها <input type="checkbox"/> عمومية <input type="checkbox"/> خاصة					
القطاع الذي تنشط فيه مؤسساتكم <input type="checkbox"/> إنتاجي <input type="checkbox"/> خدماتي <input type="checkbox"/> تجاري					
أقدمية نشاط التدقيق الداخلي بمؤسستكم <input type="checkbox"/> أقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/> من 5 إلى 10 سنوات <input type="checkbox"/> أكثر من 10 سنوات					
عدد الأفراد التابعين إلى نشاط التدقيق الداخلي.....					
معلومات عامة عن المدقق الداخلي					
المسمى الوظيفي <input type="checkbox"/> مدير التدقيق الداخلي <input type="checkbox"/> رئيس قسم التدقيق الداخلي <input type="checkbox"/> مستشار المدير العام المكلف بالتدقيق الداخلي					
مدقق داخلي <input type="checkbox"/> SENIOR <input type="checkbox"/> مدقق داخلي مبتدأ <input type="checkbox"/> JUNIOR					
المؤهل العلمي <input type="checkbox"/> ليسانس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/> أخرى					
التخصص <input type="checkbox"/> مالية <input type="checkbox"/> محاسبة <input type="checkbox"/> إدارة أعمال <input type="checkbox"/> تدقيق <input type="checkbox"/> أخرى					
الخبرة المهنية في مجال التدقيق الداخلي <input type="checkbox"/> أقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/> من 5 إلى 10 سنوات <input type="checkbox"/> أكثر من 10 سنوات					
هل لديك شهادات مهنية؟ <input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا					
في حالة الإجابة بنعم أي منها: <input type="checkbox"/> ENPEC <input type="checkbox"/> DPAI <input type="checkbox"/> CIA أخرى ماهي :					
معلومات حول خدمات ضمان الجودة في مؤسستكم					
مدى الاعتماد على خدمات ضمان الجودة في مؤسستكم	أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
تقوم بتقييمات ذاتية لأعمالك المهنية الجارية لنشاط التدقيق الداخلي					
يتم تقييم أعمال نشاط التدقيق الداخلي دوريا من طرف أشخاص داخل المؤسسة					
يتم الاستعانة بمصادر تقييم خارجية لتقييم جودة نشاط التدقيق الداخلي على الأقل مرة كل 5 سنوات					
يتم دوريا إعداد تقارير عن سير برنامج ضمان وتحسين الجودة في نشاط التدقيق					

الجزء الاول: التقييم الذاتي					
بشدة موافق	غير موافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة	أولاً: تساعد التقييم الذاتي على احترام أخلاقيات المهنة من خلال:
					1.ضمان سرية ونزاهة المدقق الداخلي
					2.الحرص على التزام المدقق الداخلي بالموضوعية
					3.التأكد من كفاءة المدقق الداخلي
بشدة موافق	غير موافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة	ثانياً تساعد التقييم الذاتي على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق من خلال:
					1.تعزيز استقلالية المدقق الداخلي
					2.الحرص على التكوين المهني المستمر للمدقق الداخلي
					3.تعزيز مهارة المدقق والعناية المهنية
بشدة موافق	غير موافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة	ثالثاً: تساعد التقييم الذاتي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي من خلال:
					1.تحسين خطة التدقيق الداخلي
					2.تحسين فاعلية الحوكمة
					3.تعزيز الأنشطة الرقابية
					4.تحسين إدارة المخاطر
					5.تحسين مخرجات التدقيق الداخلي
					6.الحرص على إضافة قيمة
الجزء الثاني : المراقبة المستمرة					
بشدة موافق	غير موافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة	أولاً: تساعد المراقبة المستمرة على احترام أخلاقيات المهنة من خلال:
					1.ضمان سرية ونزاهة المدقق الداخلي
					2.الحرص على التزام المدقق الداخلي بالموضوعية
					3.التأكد من كفاءة المدقق الداخلي
بشدة موافق	غير موافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة	ثانياً: تساعد المراقبة المستمرة على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق من خلال:
					1.تعزيز استقلالية المدقق الداخلي
					2.الحرص على التكوين المهني المستمر للمدقق الداخلي
					3.تعزيز مهارة المدقق والعناية المهنية

غير موافق بشدة	غير موافق	رأي	موافق	موافق بشدة	
					ثالثا تساعد المراقبة المستمرة على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي من خلال:
					1.تحسين خطة التدقيق
					2.تحسين فاعلية الحوكمة
					3.تعزيز الأنشطة الرقابية
					4. تحسين إدارة المخاطر
					5.تحسين مخرجات التدقيق الداخلي
					6.الحرص على إضافة قيمة
الجزء الثالث: التقييم الخارجي					
غير موافق بشدة	غير موافق	رأي	موافق	موافق بشدة	
					أولاً: يساعد التقييم الخارجي على احترام أخلاقيات المهنة من خلال:
					1.ضمان سرية ونزاهة المدقق الداخلي
					2.الحرص على التزام المدقق الداخلي بالموضوعية
					3.التأكد من كفاءة المدقق الداخلي
					ثانياً يساعد التقييم الخارجي على احترام معايير الخاصة بصفات المدقق من خلال:
					1.تعزيز استقلالية المدقق الداخلي
					2.الحرص على التكوين المهني المستمر للمدقق الداخلي
					3.تعزيز مهارة المدقق والعناية المهنية
غير موافق بشدة	غير موافق	رأي	موافق	موافق بشدة	
					ثالثاً: يساعد التقييم الخارجي على تحسين أداء عمل المدقق الداخلي من خلال:
					1.تحسين خطة التدقيق الداخلي
					2.تفعيل الحوكمة
					3.تعزيز الأنشطة الرقابية
					4. تحسين إدارة المخاطر
					5.تحسين مخرجات التدقيق الداخلي
					6.الحرص على إضافة قيمة

الجزء الرابع: احترام أخلاقيات المهنة					
غير موافق بشدة	غير موافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة	أولاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في <u>ضمان نزاهة المدقق الداخلي</u> من خلال:
					1. الحرص على أداء المدقق الداخلي لعمله بأمانة وحذر ومسؤولية
					2. الحرص على أن يتميز المدقق الداخلي بالعقلانية والرشد أثناء أداء واجبات
غير موافق بشدة	غير موافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة	ثانياً: تساهم خدمات ضمان الجودة في <u>ضمان سرية المدقق الداخلي</u> من خلال:
					1. التأكد من عدم استخدام المعلومات المهنية لأهداف شخصية أو مخالفة للقانون
					2. التأكد من عدم الإفصاح على معلومات المهنية بدون إذن أو تفويض من الجهة المناسبة
غير موافق بشدة	غير موافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة	ثالثاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في زيادة قدرة المدقق الداخلي على ممارسة نشاطه بكل <u>موضوعية</u> من خلال:
					1. تسهيل عمل المدقق الداخلي بإبلاغ لجنة التدقيق الداخلي والإدارة عن أي ضغوط يتعرض لها من أي جهة كانت
					2. التحري على عدم وجود أي علاقات وظيفية تخص الأقارب المباشرين لمدير التدقيق الداخلي في المؤسسة لضمان حيادية في عمله
					3. التأكد من أن المدققين الداخليين قد أفصحوا عن جميع الحقائق التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم بكل موضوعية
					4. المساهمة في الحد من تضارب المصالح بين مصلحة التدقيق ومختلف الأطراف المعنية
					5. الحرص على وجود نص في ميثاق التدقيق فيه إجراءات وقائية للحد من الإخلال بموضوعية المدقق الداخلي
غير موافق بشدة	غير موافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة	رابعا: تساهم خدمات ضمان الجودة في <u>زيادة فاعلية وكفاءة المدقق الداخلي</u> من خلال:
					1. التأكد من التزام المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة
					2. التأكد من إقرار السلوك المهني للمدقق في ميثاق التدقيق الداخلي
					3. التأكد من أن المدقق الداخلي يزاول مهنته في الأنشطة أو الخدمات التي له فيها معرفة لازمة ومهارات وخبرة
					4. التأكد من أن مدير دائرة التدقيق الداخلي التزم بشروط التوظيف كعدد سنوات الخبرة والشهادات

5. تقييم الكفاءات الموجودة في نشاط التدقيق الداخلي				
الجزء الخامس : احترام معايير الصفات				
بشدة موافق غير	بشدة موافق غير	دون رأي	موافق	بشدة موافق
				أولاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز استقلالية المدقق الداخلي من خلال:
				1. التأكد من أن موقع التدقيق الداخلي يقع في الهيكل التنظيمي يعزز استقلاليته
				2. المساهمة في معرفة أسباب عدم تبني توصيات المدقق الداخلي
				3. المساهمة في عدم تعرض نشاط التدقيق للتدخل في تحديد نطاق التدقيق و أداء أعماله وتبليغ نتائجه
				4. التأكد من عدم إخفاء الإدارة عن المدقق الداخلي لأي معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق
				5. الحرص على وجود إجراءات وقائية في ميثاق التدقيق للحد من الإخلال باستقلالية المدقق الداخلي
				ثانياً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز مهارة المدقق وعنايته المهنية من خلال:
				1. التأكد من استفادة المدقق الداخلي من أخطائه وتصحيحها
				2. المساهمة في رفع مستوى الوعي والمسؤولية لدى المدقق الداخلي من خلال تحسيسه بأهمية تجنب صغائر الأمور وكسب احترام الآخرين
				3. الحرص على امتلاك المدقق الداخلي لمهارات ومعارف في تكنولوجيا المعلومات
				4. التأكد من بذل المدقق الداخلي للعناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه
				ثالثاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تشجيع التكوين المهني المستمر للمدقق الداخلي من خلال:
				1. التأكد من قيام إدارة التدقيق الداخلي بتوفير برامج لتطوير قدرات العاملين
				2. التحفيز والتحسيس بأهمية التكوين المستمر للمدقق الداخلي لتحسين كفاءته وفاعليته
				3. تشجيع المدقق الداخلي على المشاركة في البرامج والدورات الخارجية للتعليم المهني المستمر وتطوير المهارات
الجزء السادس : التزام بمعايير الأداء				
بشدة موافق غير	بشدة موافق غير	دون رأي	موافق	بشدة موافق
				أولاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تعزيز دور المدقق الداخلي على إدارة المخاطر من خلال
				1. الحرص على كشف نقاط الضعف المحتملة في نظام إدارة المخاطر
				2. التأكد من تنسيق جميع الأطراف المعنية بعملية التدقيق الداخلي من أجل إعداد برنامج إدارة المخاطر في الوقت المحدد
				3. التأكد من تحديد دور عملية إدارة المخاطر في ميثاق التدقيق الداخلي

					4. التأكد من مراعاة المدقق الداخلي للمخاطر عند إعداد التقرير
					5. تقييم مدى ملاءمة أسلوب الاستجابة للمخاطر في المؤسسة
بشدة موافق غير	موافق غير	رأي	موافق	بشدة موافق	ثانياً: تساهم خدمات ضمان الجودة على تقوية الأنشطة الرقابية بالمؤسسة من خلال:
					1. التأكد من التزام قسم التدقيق بالسياسات والقرارات الإدارية والأنظمة و القوانين
					2. تحفيز مدير التدقيق الداخلي على إجراء تغييرات في المجال الذي يعمل فيه المدققون دورياً
					3. التأكد من إعداد مدير التدقيق الداخلي لتقارير حول السير الحسن لنظام الرقابة الداخلية
					4. إيصال اقتراحات تحسين نظام الرقابة الداخلية إلى الأطراف المعنية.
					5. التأكد من أن الشركة تحتوي على نظام معلومات موثوق
					6. تأكد من أن الشركة لديها أدوات الإدارة المناسبة
					7. التأكد من أن الشركة لديها نظام يسمح بتحديد الأهداف المراد تحقيقها
					8. التأكد من أن الشركة تراقب بشكل دوري ودائم درجة تحقيق الأهداف
					9. تأكد من أن الشركة لديها نظام يجعل من الممكن تخصيص الموارد المتاحة لها واستخدامها بشكل رشيد
					10. تأكد من أن الشركة تراقب باستمرار استخدام الموارد المتاحة لها
					11. التأكد من أن الشركة تحرص على ضمان المراقبة الدائمة لنظام الرقابة الداخلية
					12. التأكد من أن الشركة تجري مراجعة دورية لعمل نظام الرقابة الداخلية لديها
					13. التأكد من قيام الشركة بإجراء تصحيحات وتحسينات على نظام الرقابة الداخلية الخاص بها بناءً على نتائج الفحوصات التي تم إجراؤها
بشدة موافق غير	موافق غير	دون رأي	موافق	بشدة موافق	ثالثاً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تفعيل دور المدقق الداخلي على ممارسة الحوكمة من خلال:
					1. الحرص على وجود أجهزة الحوكمة في المؤسسة وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق
					2. تقييم فعالية آليات الحوكمة الداخلية والخارجية
					3. تقوية العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق
					4. ضمان التواصل المستمر للمدققين الداخليين مع لجنة التدقيق
					5. ضمان التواصل المستمر بين الإدارة العليا و لجنة التدقيق الداخلي لمناقشة تطورات وصعوبات المؤسسة
					6. مساعدة مجلس الإدارة على حماية حقوق أصحاب المصالح
					7. مساعدة مجلس الإدارة على ضمان القيام بالإفصاح السليم الصحيح وبكل شفافية، و في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة

					8.ضمان التنسيق الفعال بين مجلس الإدارة و الإدارة العليا ولجنة التدقيق و التدقيق الخارجي
					9.تقييم استجابة الإدارة لنتائج التدقيق الداخلي و التوصيات
بشدة موافق غير	موافق غير	دون رأي	موافق	بشدة موافق	رابعاً تساهم خدمات ضمان الجودة على تحسين عمليات التدقيق من خلال:
					1.الحرص على مساعدة المدقق الداخلي لتصميم خطة مبنية على أساس المخاطر
					2.الحرص على مساعدة المدقق الداخلي في إعداد خطة تدقيق تعتمد على عمليات الحوكمة المحددة من طرف المجلس والإدارة العليا
					3.التأكد من تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة لعملية التدقيق
					4.التأكد من أن الضوابط التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق الأولية تعمل بشكل صحيح
					5..التأكد من تصميم وتنفيذ الخطط المعتمدة لعملية التدقيق من قبل إدارة التدقيق الداخلي
					6.التأكد من توفر تسهيلات لازمة لتمكين المدقق الداخلي من إعداد الخطة بما يناسب أهداف المؤسسة
					7.الحرص على إعداد خطة التدقيق في الوقت المحدد
					8.الحرص على إبلاغ الأطراف المعنية بأي خلل في خطة التدقيق
بشدة موافق غير	موافق غير	دون رأي	موافق	بشدة موافق	خامساً: تساهم خدمات ضمان الجودة في تحسين مخرجات التدقيق من خلال:
					1.التأكد من قابلية تنفيذ التوصيات التي يقدمها المدققون الداخليون
					2.الحرص على إبلاغ نتائج عمل المدقق الداخلي إلى الجهات المعنية
					3.العمل على تطبيق التوصيات
					4.التأكد من أن التوصيات تحقق النتائج المرغوبة من عملية التحسين
بشدة موافق غير	موافق غير	دون رأي	موافق	بشدة موافق	سادساً: تساهم خدمات ضمان الجودة في إضافة القيمة لنشاط التدقيق الداخلي من خلال
					1. الاستخدام الأمثل للموارد
					2.تلبية أو تجاوز توقعات أصحاب المصالح
					3.تخفيض الصراعات داخل المؤسسة
					4.تحسين الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين
					5.شعور المدقق الداخلي بالرضا على إنجازاته
					6.زيادة الثقة في تقارير التدقيق الداخلي
					7. تعزيز التعاون المبنية على المصلحة المشتركة مع التدقيق الخارجي
					8.تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة

**Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion,
Université Sétif 1**

A l'attention des professionnels de l'audit interne

Dans le cadre de la préparation de mon doctorat de troisième cycle, je me permets de vous soumettre le questionnaire ci-joint annexé tout en espérant que vous lui consacriez un peu de votre temps pour y répondre.

Mon thème de recherche porte sur « la contribution des programmes d'assurance de qualité dans l'amélioration des performances de l'audit interne au sein des entreprises économiques algériennes ».

Je tiens à vous rassurer que les informations recueillies resteront confidentielles et ne seront utilisées que pour les besoins de mon étude.

J'insiste sur votre objectivité des réponses que vous fournissez.

Comptant sur votre entière collaboration ; recevez, mes salutations les plus respectueuses.

La chercheuse : Madoui Samia

Téléphone : 05 57 72 28 65

Adresse Électronique : samia_madoui@yahoo.fr

Première partie : Auto-évaluation
--

Renseignements généraux sur le service de l'audit interne à l'entreprise					
Votre entreprise est-elle du secteur :					
Public	<input type="checkbox"/>		Privé	<input type="checkbox"/>	
Le secteur d'activité dans lequel elle intervient :					
Production	<input type="checkbox"/>	Services	<input type="checkbox"/>	Commerce	<input type="checkbox"/>
L'audit interne dans votre entreprise existe depuis :					
<5 ans	<input type="checkbox"/>	de 5 à 10 ans	<input type="checkbox"/>	>10 ans	<input type="checkbox"/>
Le nombre de personnes relevant de l'audit interne :					
Informations générales sur l'auditeur interne :					
Vous occupez le poste de :					
Directeur de l'audit interne	<input type="checkbox"/>	Chef de service d'audit interne	<input type="checkbox"/>		
Assistant du directeur général chargé de l'audit interne <input type="checkbox"/>					
Auditeur interne Senior <input type="checkbox"/>					
Auditeur interne Junior <input type="checkbox"/>					
vous avez un diplôme de :					
Licence	<input type="checkbox"/>	Master	<input type="checkbox"/>	Magistère	<input type="checkbox"/>
Doctorat	<input type="checkbox"/>	Autres	<input type="checkbox"/>		
votre diplôme est dans quelle spécialité :					
Finance	<input type="checkbox"/>	Comptabilité	<input type="checkbox"/>	Management	<input type="checkbox"/>
Audit	<input type="checkbox"/>	Autres	<input type="checkbox"/>		
Votre expérience professionnelle dans le domaine de l'audit interne est de :					
<5 ans	<input type="checkbox"/>	de 5 à 10 ans	<input type="checkbox"/>	>10 ans	<input type="checkbox"/>
Avez-vous un certificat ou un diplôme professionnel dans le domaine de l'audit interne					
Oui	<input type="checkbox"/>	Non	<input type="checkbox"/>		
Si Oui, précisez lequel :					
CIA	<input type="checkbox"/>	DPAI	<input type="checkbox"/>	autre (à préciser)	<input type="checkbox"/>
Informations sur les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité dans votre entreprise :					
Le degré de recours aux programmes d'assurance et d'amélioration de qualité dans votre entreprise :	Jamais	Rarement	Parfois	Souvent	Toujours
1. Effectuer des auto-évaluations professionnelles de l'audit interne					
2. évaluer périodiquement l'activité de l'audit interne par des personnes appartenant à l'entreprise					
3. Procéder à des évaluations externes des travaux de l'audit interne au moins une fois tous les cinq ans					
4. Des rapports sur le programme d'assurance et d'amélioration qualité sont être établis périodiquement par le service d'audit interne					

Premièrement : L'auto-évaluation permet de respecter le code de déontologie de la profession d'audit interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Garantir la confidentialité et l'intégrité de l'auditeur interne					
2. Assurer l'objectivité					
3. Assurer la compétence de l'auditeur interne					
Deuxièmement : l'auto-évaluation permet de respecter les normes de qualification de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Renforcer l'indépendance de l'auditeur interne					
2. Assurer la formation professionnelle continue des auditeurs internes					
3. Améliorer les compétences des auditeurs et la Conscience professionnelle					
Troisièmement, L'auto-évaluation permet d'améliorer les normes de fonctionnement de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Améliorer le plan de l'audit interne					
2. Améliorer l'efficacité de la gouvernance					
3. Améliorer les activités de contrôle					
4. Améliorer la gestion des risques					
5. Améliorer les résultats de l'audit interne					
6. Veiller à créer et ajouter de la valeur					
Deuxième partie : évaluation continue					
Premièrement : l'évaluation continue permet de respecter le code de déontologie de la profession d'audit interne à travers	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Garantir la confidentialité et l'intégrité de l'auditeur interne					
2. Assurer l'objectivité					
3. Assurer la compétence de l'auditeur interne					
Deuxièmement : l'évaluation continue permet de respecter les normes de qualification de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Renforcer l'indépendance de l'auditeur interne					
2. Assurer la formation professionnelle continue des auditeurs internes					
3. Améliorer les compétences des auditeurs et la Conscience professionnelle					
Troisièmement : l'évaluation continue permet d'améliorer les normes de fonctionnement de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Améliorer le plan de l'audit interne					
2. Améliorer l'efficacité de la gouvernance					

3. Améliorer les activités de contrôle					
4. Améliorer la gestion des risques					
5. Améliorer les résultats de l'audit interne					
6. Veiller à ajouter de la valeur					
Troisièmement Évaluation externe					
Premièrement : l'évaluation Externe permet de respecter le code de déontologie de la profession d'audit interne à travers	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Garantir la confidentialité et l'intégrité de l'auditeur interne					
2. Assurer l'objectivité					
3. Assurer la compétence de l'auditeur interne					
Deuxièmement : Evaluation Externe permet de respecter les normes de qualification de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Renforcer l'indépendance de l'auditeur interne					
2. Assurer la formation professionnelle continue des auditeurs internes					
3. Améliorer les compétences des auditeurs et la Conscience professionnelle					
Troisièmement, L'évaluation externe permet d'améliorer les normes de fonctionnement de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Améliorer le plan de l'audit interne					
2. Améliorer l'efficacité de la gouvernance					
3. Améliorer les activités de contrôle					
4. Améliorer la gestion des risques					
5. Améliorer les résultats de l'audit interne					
6. Veiller à ajouter de la valeur					
Quatrième partie : Respecter le code de déontologie de la profession d'audit interne					
Premièrement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité permettent de garantir l'intégrité de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. S'assurer que l'auditeur accomplit sa mission en toute honnêteté, prudence et responsabilité					
2. S'assurer que l'auditeur accomplit sa mission d'une façon rationnelle					
Deuxièmement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité permet de garantir la confidentialité de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Veiller au respect du secret professionnel en évitant de divulguer les informations collectées lors des missions dans le but de tirer un profit personnel ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales.					

2. Veiller à ce qu'aucune information professionnelle ne soit divulguée sans autorisation					
Troisièmement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité permettent d'accroître la capacité de l'auditeur interne à exécuter ses missions en toute objectivité à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Faciliter le travail de l'auditeur interne en informant le Comité d'audit et/ou le conseil d'administration de toute pression exercée par une partie quelconque					
2. S'assurer que les relations au sein de l'entreprise ne comportent pas des incompatibilités par l'existence de liens de parenté entre l'auditeur et les audités afin de garantir son impartialité					
3. S'assurer que les auditeurs internes communiquent tous les faits obtenus lors de leurs missions d'audit afin de garantir leur objectivité					
4. Contribuer à réduire les conflits d'intérêt entre le service d'audit et les différentes parties concernées					
5. S'assurer l'existence d'une charte d'audit contenant des mesures préventives pour limiter le non-respect de l'objectivité de l'auditeur interne					
Quatrièmement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité permet d'accroître l'efficacité et la compétence de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. S'assurer que l'auditeur interne respecte les règles de déontologie propre à la profession					
2. S'assurer que la conduite professionnelle de l'auditeur est reconnue dans la charte d'audit interne					
3. S'assurer que l'auditeur interne possède les connaissances, les compétences et l'expérience nécessaires					
4. S'assurer que le responsable de l'audit la compétence nécessaire qui lui permet d'accéder au poste justifiée par le (s) diplôme (s) et l'expérience professionnelle					
5. Évaluer les compétences dont dispose l'activité d'audit interne					
Cinquième partie : Respecter les normes de Qualification					
Premièrement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité contribue à renforcer l'indépendance de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. S'assurer que le niveau hiérarchique d'audit interne se situe dans la structure organisationnelle qui renforce son indépendance					
2. Contribuer à comprendre les raisons de la non-adoption des recommandations de l'auditeur interne					

3. Contribuer à limiter ingérence à l'auditeur lors de la définition de son périmètre, de la réalisation des missions et de la communication des résultats					
4. Veiller à ce que la direction ne cache pas à l'auditeur interne les informations nécessaires pour l'exécution des tâches d'audit					
5. Veiller à ce que les procédures préventives soient présentes dans la charte d'audit afin de limiter l'atteinte à l'indépendance de l'auditeur interne					
Deuxièmement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité contribuent à améliorer les compétences et la conscience professionnelle de l'auditeur à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. S'assurer que l'auditeur interne bénéficie de ses erreurs et les corriger.					
2. Contribuer à élever le niveau de sensibilisation et de responsabilité de l'auditeur interne en le sensibilisant à l'importance d'éviter les petits problèmes et de gagner le respect des autres					
3. S'assurer que l'auditeur interne possède des compétences et des connaissances en technologies de l'information					
4. Veiller à ce que l'auditeur interne ait la conscience professionnelle nécessaire					
Troisièmement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité encourage la formation professionnelle continue de l'auditeur interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. S'assurer que le service d'audit interne propose des programmes pour développer les capacités des employés					
2. Encourager la formation continue d'auditeur interne afin d'améliorer ses capacités et efficacités					
3. Encourager l'auditeur interne à participer dans des programmes et formations externes					
Sixième partie : Le respect des normes de fonctionnement					
Premièrement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité contribuent à renforcer le rôle de l'auditeur interne dans la gestion des risques en :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Veiller à découvrir les points faibles possibles du système de gestion des risques					
2. S'assurer la coordination de toute partie concernée par l'audit interne afin de préparer un programme de gestion des risques à l'échéance					
3. S'assurer le rôle de la gestion des risques dans la charte de l'audit interne					
4. Veiller à ce que l'auditeur interne tienne compte du risque lors de la préparation du rapport					
5. Évaluer la pertinence de la réponse aux risques dans l'organisation					
Deuxièmement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité contribuent à renforcer le contrôle interne	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord

1. S'assurer que l'audit interne veille à ce que l'entreprise respecte les lois et des règlements en vigueur auxquelles elle est sujette					
2. S'assurer que l'entreprise dispose d'un plan d'organisation qui comporte une définition claire des responsabilités					
3. S'assurer que l'entreprise dispose des ressources et des compétences nécessaires à son fonctionnement normal					
4. S'assurer que l'entreprise possède des procédures qui permettent de connaître clairement qui fait quoi					
5. S'assurer que l'entreprise possède un système d'informations fiable					
6. S'assurer que l'entreprise possède les outils de gestion appropriés					
7. S'assurer que l'entreprise possède un système qui permet de fixer objectivement des objectifs à atteindre					
8. S'assurer que l'entreprise surveille d'une façon périodique et permanente le degré d'atteinte des objectifs					
9. S'assurer que l'entreprise possède un système qui permet d'allouer et d'utiliser rationnellement les ressources dont elle dispose					
10. S'assurer que l'entreprise surveille en permanence l'utilisation des ressources dont elle dispose					
11. S'assurer que l'entreprise veille à ce qu'elle assure une surveillance permanente du dispositif de contrôle interne					
12. S'assurer que l'entreprise procède à un examen régulier du fonctionnement de son dispositif de contrôle interne					
13. S'assurer que l'entreprise apporte les corrections et amélioration à son système de contrôle interne en fonction des résultats des examens effectués					
Troisièmement : les programmes d'assurance et d'amélioration de qualité active le rôle de l'auditeur interne dans la pratique de la gouvernance à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Assurer la présence des appareils de gouvernance au sein de l'entreprise, et le comité d'audit en particulier					
2. Évaluer l'efficacité des mécanismes de gouvernance internes et externes					
3. Renforcer les relations entre l'audit interne et le comité d'audit					
4. garantir la communication continue entre les auditeurs internes et le comité d'audit					
5. Garantir la communication continue entre l'administration supérieure et le comité d'audit interne afin de discuter les développements et difficultés de l'entreprise					
6. Assister le conseil administratif à protéger les droits des parties prenantes					

7. Assister le conseil administratif à garantir une divulgation appropriée, correcte, transparente et en temps opportun de toutes les questions importantes liées à l'entreprise					
8. Garantir la coordination effective entre le conseil administratif et l'administration supérieure et le comité d'audit ainsi que l'audit externe					
9. Évaluer la réponse de la direction aux résultats et recommandations de l'audit interne					
Quatrièmement : les programmes d'assurance de qualité contribue à l'amélioration de la mission d'audit	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Assurer l'assistance de l'auditeur interne pour élaborer un plan basé sur l'approche par les risques					
2. Assurer l'assistance de l'auditeur interne pour élaborer un plan d'audit basé sur les mécanismes de gouvernance notamment ceux spécifiés par le conseil et/ou le comité d'audit					
3. Assurer que les contrôles et les examens auxquels fait recours l'auditeur interne lors des différentes missions sont correctement effectués					
4. Assurer que la quantité des tests nécessaires et la taille de l'échantillon approprié sont déterminées pour l'audit					
6. Assurer les conceptions et exécutions des plans approuvés par la direction générale et le comité d'audit					
7. Assurer que les plans d'audit sont conformes aux objectifs de l'entreprise					
9. Veiller à signaler les points faibles du plan d'audit à toute partie concernée					
Cinquièmement : Les programmes d'assurance de qualité contribue à l'amélioration des résultats de l'audit à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. Assurer que les recommandations de l'audit interne sont applicables					
2. Veiller à ce que les résultats des travaux de l'auditeur interne soient communiqués aux structures et personnes concernées					
3. Assurer l'application des recommandations					
4. Assurer à ce que les recommandations réalisent les résultats souhaités du processus de l'amélioration					
Sixièmement : Les programmes d'assurance de qualité ajoute la valeur à l'audit interne à travers :	Tout à fait d'accord	Je suis d'accord	Sans avis	Je ne suis pas d'accord	Pas du tout d'accord
1. s'assurer l'utilisation optimale des ressources dont dispose l'audit interne					
2. s'assurer que les attentes des parties prenantes sur les réalisations de l'audit interne sont satisfaites					
3. s'assurer que l'audit interne contribue à la réduction des conflits au sein de l'entreprise					
5. s'assurer de la satisfaction de l'auditeur interne de ses réalisations					
6. s'assurer que les rapports de l'audit interne donne de la confiance aux audités, à la direction générale et au comité d'audit					

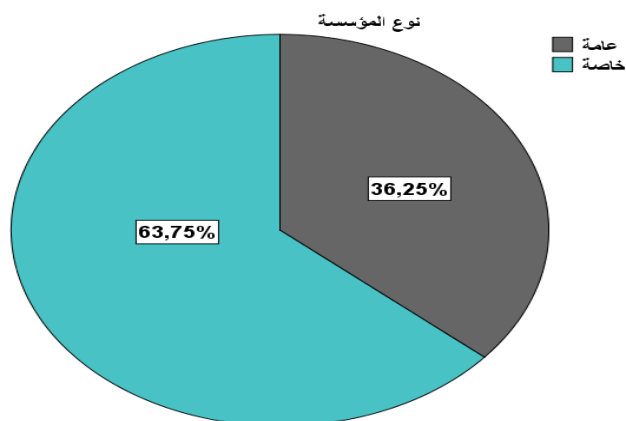
7. s'assurer de l'existence d'une relation mutuellement bénéfique entre l'audit interne et l'audit externe					
8. s'assurer que l'audit interne contribue à l'atteinte des objectifs stratégiques de l'entreprise					

الملحق رقم (4): التكرارات النسبية والتكرارات المطلقة لمتغيرات الدراسة

Effectifs

نوع المؤسسة

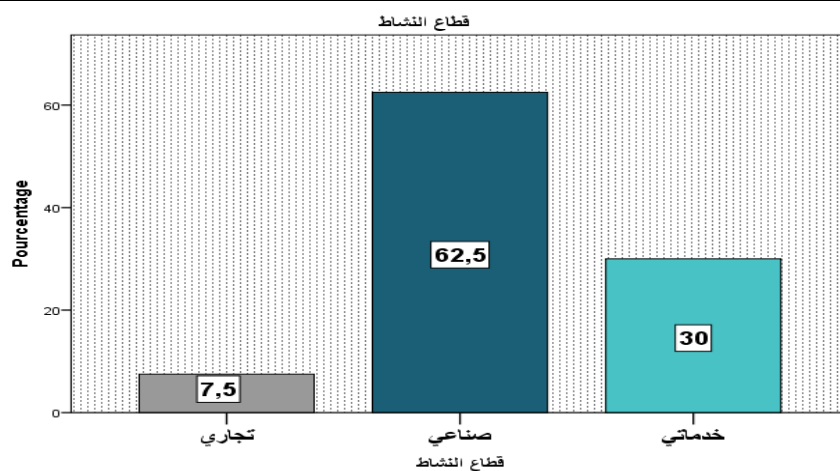
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Privé	29	36,3	36,3	36,3
Valide Public	51	63,8	63,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	



Effectifs

قطاع النشاط

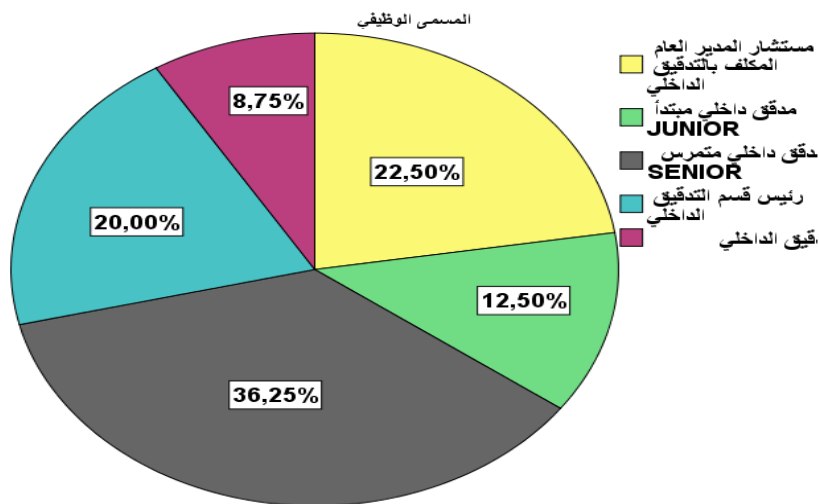
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Commerce	6	7,5	7,5
	Production	50	62,5	70,0
	Services	24	30,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0



Effectifs

المسمى الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Assistant du directeur général chargé de l'audit interne	18	22,5	22,5
	Auditeur interne Junior	10	12,5	35,0
	Auditeur interne Senior	29	36,3	71,3
	Chef de service d'audit interne	16	20,0	91,3
	Directeur de l'audit interne	7	8,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0



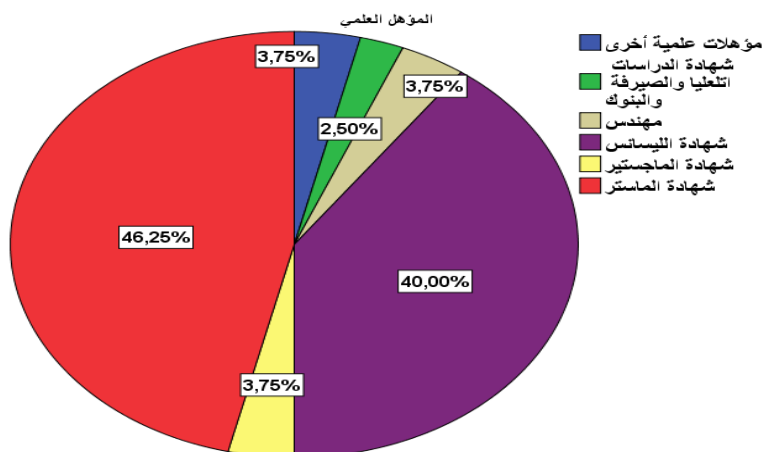
Statistiques

المؤهل العلمي

N	Valide	80
	Manquante	0

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Autres	3	3,8	3,8	3,8
Diplôme supérieur des études bancaires	2	2,5	2,5	6,3
Ingénieur	3	3,8	3,8	10,0
Valide Licence	32	40,0	40,0	50,0
Magistère	3	3,8	3,8	53,8
Master	37	46,3	46,3	100,0
Total	80	100,0	100,0	



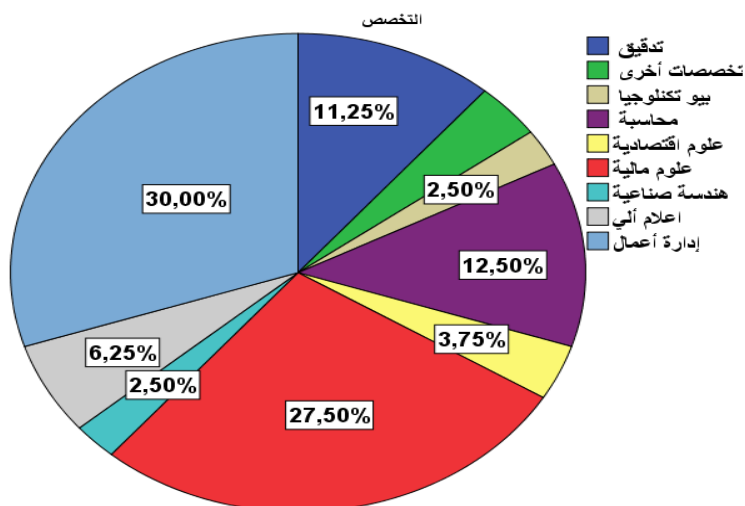
Statistiques

التخصص

N	Valide	80
	Manquante	0

التخصص الأكاديمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Audit	9	11,3	11,3	11,3
Autres	3	3,8	3,8	15,0
Biotechnologie	2	2,5	2,5	17,5
Comptabilité	10	12,5	12,5	30,0
Economie	3	3,8	3,8	33,8
Finance	22	27,5	27,5	61,3
Genie industriel	2	2,5	2,5	63,8
Informatique	5	6,3	6,3	70,0
Management	24	30,0	30,0	100,0
Total	80	100,0	100,0	



الملحق رقم (5): اختبار ستيودينت لعينة واحدة

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
س1	80	3,00	1,212	,135
س2	80	3,01	1,392	,156
س3	80	2,15	1,379	,154
س4	80	2,88	1,462	,163
البعد01	80	2,74	1,338	,150

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2.5					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
س1	3,691	79	,000	,500	,23	,77
س2	3,294	79	,001	,513	,20	,82
س3	-2,270	79	,026	-,350	-,66	-,04
س4	2,295	79	,024	,375	,05	,70
البعد01	1,587	79	,116	,237	-,06	,54

اختبار ستيودينت لعينة واحدة للبعد التقييم الذاتي

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne		
التقييم الذاتي 1	80	4,31	1,001	,112		
التقييم الذاتي 2	80	4,28	,811	,091		
التقييم الذاتي 3	80	4,33	,612	,068		
التقييم الذاتي	80	4,34	,728	,081		
Valeur du test = 3						
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
التقييم الذاتي 1	11,725	79	,000	1,313	1,09	1,54
التقييم الذاتي 2	14,063	79	,000	1,275	1,09	1,46
التقييم الذاتي 3	19,377	79	,000	1,325	1,19	1,46
التقييم الذاتي	16,429	79	,000	1,338	1,18	1,50

اختبار ستيودينت لعينة واحدة للبعد المراقبة المستمرة

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المراقبة المستمرة 1	80	4,43	,671	,075
المراقبة المستمرة 2	80	4,36	,733	,082
المراقبة المستمرة 3	80	4,28	,636	,071
المراقبة المستمرة	80	4,48	,616	,069

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
المراقبة المستمرة 1	19,000	79	,000	1,425	1,28
المراقبة المستمرة 2	16,617	79	,000	1,362	1,20
المراقبة المستمرة 3	17,932	79	,000	1,275	1,13
المراقبة المستمرة	21,427	79	,000	1,475	1,34

	Valeur du test = 3	
	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	Supérieure	
المراقبة المستمرة 1	1,57	
المراقبة المستمرة 2	1,53	
المراقبة المستمرة 3	1,42	
المراقبة المستمرة	1,61	

اختبار ستيودينت لعينة واحدة للبعد التقييم الخارجي

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
التقييم الخارجي 1	80	3,83	1,188	,133

التقييم الخارجي 2	80	3,88	1,060	,119
التقييم الخارجي 3	80	4,13	,998	,112
التقييم الخارجي	80	3,96	,987	,110

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
التقييم الخارجي 1	6,210	79	,000	,825	,56	1,09
التقييم الخارجي 2	7,384	79	,000	,875	,64	1,11
التقييم الخارجي 3	10,078	79	,000	1,125	,90	1,35
التقييم الخارجي	8,726	79	,000	,962	,74	1,18

اختبار ستيودينت لعينة واحدة للبعد أخلاقيات المهنة

Test-t

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
أخلاقيات المهنة 1	80	4,43	,671	,075
أخلاقيات المهنة 2	80	4,41	,791	,088
أخلاقيات المهنة 3	80	4,29	,715	,080
أخلاقيات المهنة 4	80	4,30	,770	,086
أخلاقيات المهنة	80	4,50	,616	,069

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
أخلاقيات المهنة 1	19,000	79	,000	1,425	1,28
أخلاقيات المهنة 2	15,979	79	,000	1,412	1,24

أخلاقيات المهنة 3	16,106	79	,000	1,287	1,13
أخلاقيات المهنة 4	15,107	79	,000	1,300	1,13
أخلاقيات المهنة	21,772	79	,000	1,500	1,36

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3	
	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	Supérieure	
أخلاقيات المهنة 1		1,57
أخلاقيات المهنة 2		1,59
أخلاقيات المهنة 3		1,45
أخلاقيات المهنة 4		1,47
أخلاقيات المهنة		1,64

اختبار ستودينت لعينة واحدة للبعد معايير الصفات

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
معايير الصفات 1	80	4,18	,808	,090
معايير الصفات 2	80	4,53	,636	,071
معايير الصفات 3	80	4,26	,759	,085
معايير الصفات	80	4,39	,626	,070

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
معايير الصفات 1	13,010	79	,000	1,175	1,00

معايير الصفقات 2	21,448	79	,000	1,525	1,38
معايير الصفقات 3	14,881	79	,000	1,263	1,09
معايير الصفقات	19,815	79	,000	1,388	1,25

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3
	Intervalle de confiance 95% de la différence
	Supérieure
معايير الصفقات 1	1,35
معايير الصفقات 2	1,67
معايير الصفقات 3	1,43
معايير الصفقات	1,53

اختبار ستيودينت لعينة واحدة للبعد معايير الأداء

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
معايير الأداء 1	80	4,19	,915	,102
معايير الأداء 2	80	4,39	,684	,077
معايير الأداء 3	80	3,90	1,074	,120
معايير الأداء 4	80	4,29	,679	,076
معايير الأداء 5	80	4,56	,592	,066
معايير الأداء 6	80	4,31	,587	,066
معايير الأداء	80	4,29	,620	,069

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
معايير الأداء 1	11,604	79	,000	1,188	,98	1,39
معايير الأداء 2	18,137	79	,000	1,388	1,24	1,54
معايير الأداء 3	7,492	79	,000	,900	,66	1,14
معايير الأداء 4	16,968	79	,000	1,287	1,14	1,44
معايير الأداء 5	23,607	79	,000	1,563	1,43	1,69
معايير الأداء 6	20,011	79	,000	1,313	1,18	1,44
معايير الأداء	18,568	79	,000	1,287	1,15	1,43

الملحق رقم (6): اختبار الفرضيات

Régression

اختبار الفرضية الرابعة

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	خدمات. ضمان. الجودة ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : أخلاقيات. المهنة :

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,386 ^a	,149	,138	,572

a. Valeurs prédites : (constantes), خدمات.ضمان.الجودة

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	4,471	1	4,471	13,660	,000 ^b
1 Résidu	25,529	78	,327		
Total	30,000	79			

a. Variable dépendante : أخلاقيات.المهنة

b. Valeurs prédites : (constantes), خدمات.ضمان.الجودة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2,970	,419		7,087	,000
1 خدمات.ضمان.الجودة	,344	,093	,386	3,696	,000

Régression

اختبار الفرضية الخامسة

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode

1	خدمات.ضمان.الجودة ^b	.	Entrée
---	--------------------------------	---	--------

a. Variable dépendante : معايير.الصفقات

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,381 ^a	,145	,134	,583

a. Valeurs prédites : (constantes), خدمات.ضمان.الجودة

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	4,505	1	4,505	13,270	,000 ^b
	Résidu	26,482	78	,340		
	Total	30,987	79			

a. Variable dépendante : معايير.الصفقات

b. Valeurs prédites : (constantes), خدمات.ضمان.الجودة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,851	,427	6,681	,000
	خدمات.ضمان.الجودة	,345	,095	,381	,000

Régression

اختبار الفرضية السادسة**Variables introduites/supprimées^a**

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	خدمات.ضمان.الجودة ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : معايير الأداء :

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,491 ^a	,241	,232	,544

a. Valeurs prédites : (constantes), خدمات.ضمان.الجودة

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	7,334	1	7,334	24,814	,000 ^b
1 Résidu	23,054	78	,296		
Total	30,387	79			

a. Variable dépendante : معايير الأداء :

b. Valeurs prédites : (constantes), خدمات.ضمان.الجودة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		

1	(Constante)	2,327	,398		5,845	,000
	خدمات.ضمان.الجودة	,440	,088	,491	4,981	,000

a. Variable dépendante : معايير الأداء :

ملخص

هدفت الأطروحة إلى دراسة مساهمة خدمات ضمان الجودة في تحسين أداء التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال معرفة وجهة نظر المدققين الداخليين الجزائريين حول أهمية اللجوء إلى المراقبة الدورية والمراقبة المستمرة والتقييم الخارجي من أجل تحسين أداء التدقيق الداخلي. ومعرفة أثر اعتماد خدمات ضمان الجودة في احترام أخلاقيات المهنة واحترام معايير الصفات وتعزيز العمل بمعايير الأداء. توصلت الدراسة من خلال معالجة استبيان موجه لـ 80 مدقق داخلي على اختلاف مناصبهم، أن مستوى اعتماد خدمات ضمان الجودة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيف، كما أكدت الدراسة على أن خدمات ضمان الجودة تساهم في احترام أخلاقيات المهنة من خلال ضمان سرية ونزاهة المدقق الداخلي وتعزيز موضوعيته وفاعليته و تساهم أيضا في احترام معايير الصفات من خلال تعزيز استقلالية المدقق الداخلي ومهارته وعنايته المهنية. كما تم تأكيد مساهماتها في التزام المدقق الداخلي بمعايير الأداء من خلال تعزيز دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر وتفعيل دوره في ممارسة الحوكمة و تقوية الأنشطة الرقابية بالمؤسسة و تحسين مخرجات التدقيق.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الداخلي، ضمان الجودة، المراقبة الدورية، المراقبة المستمرة، التقييم الخارجي.

Abstract

The thesis aims to study the contribution of quality assurance services to improving the performance of internal auditing in Algerian economic institutions by knowing the viewpoint of Algerian internal auditors on the importance of resorting to periodic monitoring, continuous monitoring and external evaluation in order to improve internal audit performance. And knowing the impact of adopting quality assurance services on respecting the ethics of the profession, respecting the standards of qualities, and enhancing work with performance standards. The study concluded, through processing a questionnaire addressed to 80 internal auditors of different positions, that the level of accreditation of quality assurance services in Algerian economic institutions is weak. It also concluded that quality assurance services contribute to respecting the ethics of the profession by ensuring the confidentiality and integrity of the internal auditor and enhancing its objectivity and effectiveness. It also contributes to respecting the standards of attributes by enhancing the independence, skill and professional care of the internal auditor.

Key words: Internal audit quality, quality assurance, periodic monitoring, continuous monitoring, external evaluation.

Résumé

L'objectif de cette thèse est l'étude de la contribution des services d'assurance de la qualité afin d'améliorer la performance de l'audit interne dans les institutions économiques Algériennes à travers l'exploration de points de vue d'audites internes Algériens en ce qui concerne l'importance d'effectuer la surveillance périodique, la surveillance continue ainsi que l'évaluation externe. Ceci a pour but d'améliorer la performance de l'audit interne, et de savoir l'impact d'adopter des services d'assurance de la qualité sur le respect de l'éthique de profession, le respect des qualités des standards et l'amélioration du travail avec les standards de performance. L'étude a conclu, à travers le traitement d'un questionnaire adressé à 80 auditeurs internes de différents postes, que le niveau d'accréditation des services d'assurance qualité dans les institutions économiques algériennes est faible. Elle a conclu également que les services d'assurance de la qualité contribuent au respect de l'éthique de profession en assurant la confidentialité et l'intégrité de l'audit interne et en améliorant son objectivité et efficacité. Ils contribuent aussi au respect des standards des attributs par l'amélioration de l'indépendance, les compétences ainsi que le soin professionnel de l'audit interne.

Mots clés : Qualité de l'audit interne, assurance qualité, surveillance périodique, surveillance continue, évaluation externe.