

تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة: دراسة ميدانية

هوام جمعة⁽¹⁾ ومزياني نور الدين⁽²⁾

(1) كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر

(2) كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر

الملخص

تقدم وظيفة التدقيق الداخلي ضماناً مقبولاً بأن العمليات المنجزة والقرارات المتخذة في المؤسسة تتم مراقبتها باستمرار، والهدف الرئيس لهذه الدراسة هو تعرف مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية، وذلك من خلال تعرف مدى توافق ممارسات التدقيق الداخلي لهذه المؤسسات مع معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) سنة 2008.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم تصميم استبانة - مقننة من حيث الصدق والثبات - وجهت إلى جميع المدققين الداخليين العاملين في عينة مكونة من (22) مؤسسة اقتصادية عامة، تم اختيارها وفق معايير موضوعية تتناسب مع أهداف الدراسة. وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (109)، تم استرجاع (64) منها، واستُخدم التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي، لوصف وتحليل بيانات الدراسة، واختبار فرضياتها.

توصلت الدراسة إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، وأن العوامل المتعلقة بأفراد العينة، والعوامل المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي لها تأثير ذو دلالة إحصائية على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بهذه المؤسسات. وقد أوصت الدراسة بالاهتمام بتكوين الكفاءات البشرية الملائمة لاحتياجات وظائف التدقيق الداخلي، والعمل على نشر ثقافة التدقيق الداخلي للمؤسسات، وتوفير البيئة التنظيمية الملائمة لأداء دورها بفعالية عالية.

الكلمات المفتاحية: إدارة المخاطر، حوكمة الشركات، الرقابة الداخلية، معايير التدقيق الداخلي الدولية.

المقدمة

إنها وظيفة مفيدة جداً لمجلس الإدارة، وللمديرين مهما كانت مستويات مسؤولياتهم، وهذا ما يفسر تطورها في العقدين الأخيرين بتوسع مجالات تدخلها، واهتمام المؤسسات بالعمل على ضمان بيئة تنظيمية ملائمة لها، وتدعيمها بالكفاءات البشرية والوسائل المادية والمعنوية، للقيام بدورها على أحسن وجه.

للتدقيق الداخلي أهمية لكافة المنظمات على اختلاف بيئاتها وأهدافها وطبيعتها أنشطتها ومتطلبات إدارتها، ونظراً للزيادة المضطردة في أعداد المدققين الداخليين العاملين في تلك المنظمات، وحاجتهم إلى أدلة يسترشدون بها لتنفيذ مهامهم وفق منهجية واضحة ومنضبطة، فقد أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) عام 1978 أول معايير دولية للتدقيق الداخلي مقسمة على (5) مجموعات، إلا أن هذه المعايير لم توفر حلولاً كافية للمشكلات التي تواجه المدققين الداخليين أثناء ممارستهم لمهامهم، مما تطلب من المعهد تبني خطة جديدة لتحديث وتطوير هذه

شهدت منظمات الأعمال في العقود الأخيرة كبراً في حجمها، ونمو مضطرباً وتعقداً في أنشطتها، في ظل ارتفاع ضغوط المنافسة عليها محلياً ودولياً؛ ونتيجة لهذا التطور أصبحت هذه المنظمات تبحث عن تحسين أدائها بشكل مستمر، في ظل محيط متغير، مضطرب، وغير آمن، يكون هذا التحسين من خلال انتهاج أسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات لضمان ملاءمتها وتنفيذها بسرعة. ولهذا يسعى مجلس الإدارة والإدارة العليا للمؤسسة إلى معرفة - باستمرار - مدى تحكم مختلف المستويات الإدارية في المنظمة في التسيير. من هذا المنطلق، فإن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن لها تقديم ضمان مقبول بأن العمليات المنجزة والقرارات المتخذة يتم مراقبتها باستمرار، وأنها تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة. إن هذه الوظيفة تساهم بتوصيات لتصحيح الخلل، وذلك من خلال تقييم مستوى نظام المراقبة الداخلية، وتقييم مدى قدرته على التحكم في المخاطر الملازمة لأنشطتها؛

ميادين، وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهيكل التدقيق الداخلي. وتجاوبا منها مع هذه النصوص القانونية والتنظيمية، بادرت الكثير من المؤسسات الاقتصادية العامة إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي ضمن بنيتها التنظيمية، التي اعترتها النقائص، خاصة فيما يتعلق بعدم وجود تنسيق كاف وضعف الأنظمة المعلوماتية، وهشاشة نظام الرقابة الداخلية، في ظل افتقاد الرقابة الخارجية على هذه المؤسسات للفعالية، لغياب التنظيم والقدرة على القيادة، وتركيزها على الشكل دون المضمون.

إن استفادة المؤسسة الاقتصادية العامة من مزايا وجود وظيفة التدقيق الداخلي بها لن تكون إلا إذا كانت هذه الوظيفة ذات فعالية في أداء مهامها. إلا أن واقع الكثير من المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية، وما تعانيه من تدهور في الأداء المالي، وشيوع ظاهرة الفساد المالي والإداري، لا يدل على استفادتها من هذه المزايا كما ينبغي؛ مما يستدعي القيام بالدراسات الميدانية اللازمة لجمع وتحليل البيانات والمعطيات حول ممارسات التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات، واستقرائها بشكل علمي وواقعي، واقتراح الحلول الملائمة، بما يؤدي إلى تفعيل دور التدقيق الداخلي، وتحسين مساهمته في العملية الإدارية للمؤسسة الاقتصادية العامة الجزائرية.

من هنا برزت الحاجة إلى قياس فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها، من خلال تعرف مدى التزام هذه المؤسسات بمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (طبعة 2008)، كأداة لتقييم فعاليتها، في ظل عدم وجود أدلة يسترشد بها في مجال التدقيق الداخلي خاصة بالجزائر.

إشكالية الدراسة

في ضوء ما تقدم تلخص إشكالية الدراسة في السؤال الرئيس التالي: هل وظيفة التدقيق الداخلي العاملة في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية ذات فعالية في أدائها لمهامها، بما ينسجم مع معايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس الأسئلة التالية:

* هل تلتزم وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة بمعايير التدقيق الداخلي

المعايير، كان ثمرتها إصدار معايير جديدة للتدقيق الداخلي عام 2001م، مقسمة على مجموعتين، تمثل في مجموعها امتدادا وتفسيرا للمعايير السابقة وتطويرا لها وليست تبديلا أو تغييرا فيها. كما أنها خضعت للتحديث بين فترة وأخرى. نالت هذه المعايير القبول على المستوى الدولي، وشاع تطبيقها في العالم، وأثبتت فعاليتها في العديد من الدول ذات الشأن في هذا المجال.

وتمثل معايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد IIA الإطار المنظم لعمل وممارسات وظيفة التدقيق الداخلي، وفي الوقت نفسه تعد أساسا لتقييم فعاليتها، نظرا لما توفره هذه المعايير من إرشادات وتوجيهات لنشاط المدققين الداخليين، وتوضيح كيفية قيامهم بالوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما يضمن تحقيق وظيفة التدقيق الداخلي أهدافها.

لقد عرف العالم تحولات جذرية ومتسارعة في شتى المجالات، وما تطوي عليه من تحديات كبيرة ومتنوعة للمؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية، باعتبارها الرهان الأول الذي تعول عليه الجزائر لتحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية شاملة. وسعيًا لتحقيق مزايا التدقيق الداخلي، عملت السلطات الوصية على وضع تشريعات ونصوص تنظيمية تهدف إلى دفع إدارات المؤسسات الاقتصادية العامة إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، بحيث تعمل في استقلالية وموضوعية، وتستخدم وسائل بشرية ومادية كافية وملائمة. وقد تجسد ذلك في المادة (40) من القانون رقم 01/88 الصادر في يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العامة. ورغم إلغاء هذا القانون سنة 1995، فإن السلطات الوصية واصلت إرسال التعليمات والتوجيهات إلى مديري المؤسسات الاقتصادية العامة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، وتحسين ممارساته بها، وكان آخرها المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 29 فبراير 2009م المحدد لكيفيات مراقبة وتدقيق المؤسسات الاقتصادية العامة من طرف المفتشية العامة للمالية (I.G.F)، إذ أكد ضرورة إنشاء هيكل التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات، والاهتمام بها؛ حيث نص في المادة الثانية منه على أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير، تشمل عدة

يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة وحوكمة الشركات» (IIA, 1999). فعالية وظيفة التدقيق الداخلي: تساعد وظيفة التدقيق الداخلي المؤسسة الاقتصادية العامة في تحقيق أهدافها بإضافة قيمة لعملياتها وأنشطتها، من خلال ما تقدمه من توصيات ودراسات واقتراحات ومشورة. وحتى تتمكن هذه الوظيفة من إضافة قيمة، وتكون حينئذ فعالة، يجب أن تقوم بأداء وظائفها المنوطة بها، فيما يتعلق بمجالات إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية والحوكمة، وهذا ما يتطلب توفر مجموعة من الشروط أو المتطلبات والقواعد المتعلقة بالمدققين الداخليين، وبالنواحي التنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي، وبطريقة إدارتها، وبعملية التدقيق ذاتها. معايير التدقيق الداخلي الدولية: وهي معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) سنة 2001، والمقسمة على مجموعتين، معايير الصفات ومعايير الأداء، وهي بمنزلة أدلة يسترشد بها في عمل التدقيق الداخلي، وبيان كيفية أدائه. وقد تم تحديث هذه المعايير مرارا، لتستجيب أكثر لبعض المتطلبات وتواكب المستجدات في عالم الأعمال، وكان آخرها التحديث الذي تم نهاية سنة 2008 (IIA, 2008).

المؤسسة الاقتصادية العمومية: تعرف اللجنة الأوروبية (1980) المؤسسة العمومية بأنها «كل مؤسسة يمكن أن تمارس عليها السلطات العمومية تأثيرا مسيطرا مباشرا، أو غير مباشر، بفعل الملكية، أو المساهمة المالية، أو القواعد التي تحكمها» (دهان، 2003).

حوكمة الشركات: حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، فإن «حوكمة الشركات تؤثر مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها و حملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح، وهكذا فهي توفر الهيكل الذي من خلاله تحدد الأهداف والوسائل التي تساعد في بلوغها وتشخيص معايير الأداء اللازم لقياس مدى إنجاز هذه الأهداف» (OCDE, 1999).

إدارة المخاطر: تعرف لجنة رعاية المنظمات إدارة المخاطر بأنها «عملية تنفذ بواسطة مجلس الإدارة، الإدارة، ومختلف الفاعلين في المنشأة، والتي يتم

الدولية؟

* هل تؤثر مجموعة المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالتدقيق الداخلي (وهي الارتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي، الارتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي، المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، عمر نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، والجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي) على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة؟

* هل تؤثر مجموعة المتغيرات الديموغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي (وهي الجنس، العمر، المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، التخصص، الخبرة خارج مجال التدقيق الداخلي، والخبرة في مجال التدقيق الداخلي) على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة؟

أهداف الدراسة

تحاول الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف، أهمها:

1. إبراز أهمية تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تحقيق فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.
2. تشخيص واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية العامة من خلال الوقوف على أهدافه والممارسات الفعلية، ومقارنتها مع معايير التدقيق الداخلي الدولية.
3. تحديد جوانب النقص في ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة، وحصص مختلف الصعوبات التي تعوق تطبيقها الكامل والصحيح لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، من ثم تقديم اقتراحات لتنفيذ دورها أكثر، وزيادة مساهمتها في العملية الإدارية للمؤسسة الاقتصادية العامة الجزئية.

التعريفات الإجرائية

التدقيق الداخلي: يعرف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه «نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو

تنظيمية للتدقيق الداخلي، مستقلة تماما عن باقي الإدارات والأنشطة الأخرى داخل الشركة، والعمل على تدعيمها بالكفاءات البشرية اللازمة، والاهتمام بالتكوين والتدريب لتطوير معارف المدققين الداخليين وتنمية مهاراتهم باستمرار.

دراسة شحروري (1999)

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية، من خلال مقارنة إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة في تلك البنوك مع تلك المعايير، وفق آراء المدققين الداخليين العاملين بها. وقد توصلت الدراسة إلى وجود ضعف في تطبيق تلك المعايير على مستوى البنوك، وعدم وجود علاقة بين مدى تطبيق تلك المعايير وحجم البنك وعدد العاملين فيه، وقد توصلت الدراسة أيضا إلى أن المدققين الداخليين في البنوك التجارية الأردنية يرون فجوة بين المطبق من المعايير وما يجب تطبيقه منها، كما أن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات الشخصية للمدقق وتقييم المدقق الداخلي مدى ملاءمة المعايير المتعارف عليها.

دراسة William and Kinney (2003)

كان الهدف الأساسي لهذا البحث إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة مخاطر المنشأة، وذلك وفق مقارنة جديدة وهي المقاربة بالأخطار. وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود ثلاثة أنواع من المخاطر التي تواجهها المنشأة، ألا وهي مخاطر البيئة الخارجية، مخاطر العمليات، ومخاطر المعلومات، كما توجد سبعة مكونات لإدارة هذه المخاطر تشتمل على: البيئة، تحديد الأحداث، تقييم المخاطر، الاستجابات نحو المخاطر، أنشطة الرقابة، الاتصال والمعلومات، والمتابعة. ويمكن لنشاط التدقيق الداخلي تقديم خدمات مفيدة لتحسين، وتطوير عملية إدارة المخاطر.

دراسة Al Twaijry (2004)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار الكيفية التي تمارس بها مهنة التدقيق الداخلي في دول الخليج العربي، وإلى أي مدى تتوافق تلك الممارسة مع التعليمات والإرشادات المرفقة بالمعيار رقم (400).

أخذها بعين الاعتبار في عملية بناء الإستراتيجية، وكذلك ضمن كافة أنشطة المنشأة، يتم وضعها من أجل تحديد الأحداث المحتملة والتي يمكن أن تؤثر على المنشأة، وكذلك من أجل تسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة، الهدف منها توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة» (COSO, 2004).

الرقابة الداخلية: عرف قسم الأبحاث التابع لمعهد (IIA) في تقريره «رقابة وتدقيق الأنظمة (SAC)» نظام الرقابة الداخلية بأنه «مجموعة من العمليات والوظائف، والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا معاً أو تم فصلهم، من أجل ضمان تحقيق الأغراض والأهداف» (IIA, 1994).

أدبيات البحث والدراسات السابقة

قام الباحثان بمراجعة الدراسات والبحوث السابقة ذات الصلة بالموضوع، بهدف تعرف أهم النتائج والمؤشرات العامة التي أسفرت عنها، وفيما يلي استعراض لأهم هذه الدراسات:

دراسة الخريسات (1993)

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى تحديد درجة فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال مقارنة الإجراءات وأهداف عملية التدقيق المطبقة مع معايير الأداء المهني الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1978. وقد كانت نتائج هذه الدراسة كما يلي:

- إن التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية قد حقق فعالية جيدة بلغت 71%.

- هناك علاقة موجبة بين فعالية التدقيق الداخلية وحجم الشركات ممثلة برأسها وعدد العاملين.

- إن المدقق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة ليس لديه الإلمام الكافي في استخدام وفهم كيفية عمل الحاسب الآلي، فقد بلغت درجة الإلمام 2.8%.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات لتطوير التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية العامة، أهمها: ضرورة قيام الإدارة العليا في الشركات الصناعية العامة الأردنية بإنشاء وحدات

كأداة مساعدة في توفير هذه المعلومات وضمان نوعيتها، وبالتالي دعم وتفعيل القرارات المتخذة في المؤسسة. ولهذا قام مجمع صيدال باعتماد وظيفة المراجعة الداخلية، التي أدت دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها في المجمع، الأمر الذي جعله يحقق نتائج إيجابية متلاحقة. وقد أوصى الباحث بمعالجة النقائص الملحوظة؛ ومنها ضعف الموارد المادية والبشرية والتقنية المتاحة لهذه الوظيفة.

دراسة (Manita and Chemangui 2007)

هدفت هذه الدراسة إلى نقد المقاربات التقليدية والمؤشرات التي تعتمد عليها في قياس وتقييم فعالية التدقيق، واقتراح مقاربات بديلة تعتمد على اتباع منهجيات عملية لفهم أكثر أعمال التدقيق المنجزة التي تتصف بالتعقد. وقد توصلت الدراسة إلى أن المقاربات التقليدية المتبعة في تقييم نوعية التدقيق تتصف بالمحدودية من الناحيتين المفاهيمية والمنهجية، حيث إنها تركز على بعد واحد؛ إما أن يكون المدقق في حد ذاته، أو عملية التدقيق، أو الإطار التنظيمي لممارسة التدقيق. وقد اقترحت الدراسة مقارنة متعددة الأبعاد تأخذ بعين الاعتبار احتياجات طالبي خدمات التدقيق.

دراسة (Diard and Trebucq 2007)

كان هدف الباحثين من هذه الدراسة هو تحليل نصي لمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة سنة 2001، لتقييم نوعية هذه المرجعية من عدة جوانب تتعلق بمدى ترجمة المحاور الأساسية لهذه المرجعية ضمن محتوى المعايير نفسها، ومدى قدرتها على تسهيل تعلمها من قبل مستعمليها فرديا وجماعيا. وقد توصل الباحثان إلى أن الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي يشكل عاملا أساسيا في تحقيق تحكم جيد في مخاطر المنظمة، وإيجاد الفرص المفيدة من أجل تطويرها، إلا أن هذا الإطار المرجعي لا يخلو من نقائص أثرت سلبا على فهمه وتطبيقه من قبل المستعملين؛ فقد أظهر التحليل النصي وجود غموض نسبي في الأسس النظرية التي بنيت عليها هذه المعايير، وعدم وضوح العلاقة بين التدقيق الداخلي والأطراف الأخرى المرتبطة بالتدقيق الداخلي، خصوصا الإدارة العملية، وغياب

هذا بالإضافة إلى محاولة البحث عن العوامل التي تؤثر في القيمة النوعية للأداء لمهنة التدقيق الداخلي. وقد توصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات التي استجابت (116 شركة خليجية) تتبع إجراءات مهنية سليمة حينما تقوم بتنفيذ عملية التدقيق، ولكن في معظم الأحيان لا يصل التقرير النهائي عن عملية التدقيق إلى الإدارة العليا. كما دلت نتائج الدراسة على وجود عوامل داخلية مؤثرة في القيمة النوعية لأداء التدقيق الداخلي؛ منها قسم التدقيق الداخلي؛ ودور مدير التدقيق الداخلي وتوفير ميثاق التدقيق في القسم. كما أوضحت الدراسة أيضا عدم وجود فروق جوهرية في الممارسة العملية لأداء مهنة التدقيق الداخلي في دول الخليج العربي.

دراسة الرحاحلة (2005)

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مدى فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية، وذلك من خلال تعرف مدى التزام تلك الأجهزة بالمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في عملها، وتأثير العوامل المتعلقة بالجامعة والعوامل الشخصية للعاملين على مدى الالتزام بتطبيق هذه المعايير، وتقديم التوصيات لرفع مستوى فاعليتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأردنية تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي، كما أن العوامل المتعلقة بالمدققين ليس لها تأثير على فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي، أما بشأن العوامل المتعلقة بالجامعة فقد كان لعمر الجامعة دون غيره من العوامل أثر على فاعلية أداء التدقيق الداخلي، وقد أوصت الدراسة بضرورة تبادل الخبرة والمعرفة بين الجامعات في مجال التدقيق الداخلي.

دراسة نفاذ (2007)

كان هدف هذه الدراسة إبراز أهمية المراجعة الداخلية في العملية الإدارية، ودرجة الإفادة منها، خصوصا في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة (مجمع صيدال)، بمختلف أصنافها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية). وقد توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن متخذي القرارات مهما كانت مستوياتهم الإدارية، فإنهم في حاجة إلى الاعتماد على معلومات ذات نوعية، الأمر الذي يجعل المراجعة الداخلية

تقييم المخاطر والاهتمام بأنظمة الاتصالات والمعلومات وأنشطة الرقابة، وانتهاءً بالرقابة، المستمرة على عمله من جهة، وشمولية نظام الرقابة الداخلية على جميع عمليات وأنشطة المنظمة من جهة ثانية.

- زيادة الاهتمام بأجهزة المراجعة الداخلية من خلال التشريعات التي تنظم عملها، فما زالت هذه الأجهزة تعاني من ضعف الكوادر وعدم وجود تشريعات تسعى إلى تنظيم وتطوير أعمالها بالشكل الذي يواكب التغيرات الإدارية الحديثة في المنظمات.
- من الضروري تبني المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) لتطوير عمل أجهزة المراجعة الداخلية وخاصة مع عدم وجود معايير محلية تهتم بهذا الموضوع.

أهمية الدراسة

تبين من خلال استعراض الدراسات السابقة أن البعض منها ركز على مفهوم الرقابة الداخلية، ودور التدقيق الداخلي في تقييمها، دون ربط واضح لعملية التقييم بإدارة المخاطر التي تواجهها المنظمة. أما الدراسات التي تناولت فعالية التدقيق الداخلي، فنجد أنها حددت متطلبات للفعالية كانت مقبولة في ظروف سابقة، حيث إن بعض هذه الدراسات استندت إلى معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد IIA 1978، بينما استندت الدراسات الأخرى على المعايير الحديثة في طبعتها الأولى لعام 2001، وهي اليوم غير كافية أو غير ملائمة، لكونها لا تستجيب لتحديات جديدة تواجهها مهنة التدقيق الداخلي، تتعلق أساساً بتزايد أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، والدور المنتظر من هذه المهنة في ذلك، والاستعمال الواسع لتكنولوجيا المعلومات والاتصال، وعولمة الأسواق. ومن هنا، فإن ما يميز هذه الدراسة، ويزيد من أهميتها، أنها:

- تناولت موضوع التدقيق الداخلي وفعاليتها في المؤسسات الاقتصادية العامة في إطار مقارنة حديثة ديناميكية، يبرز فيها نشاط التدقيق الداخلي كطرف فاعل ضمن نظام الحوكمة، ويؤدي دوراً كبيراً في عملية الإدارة الاستراتيجية في المنظمات.

بعض المصطلحات المرتبطة بالتدقيق الداخلي، مثل: حجم المنظمة، هيكل الملكية، الثقافة، الانتماء القطاعي، درجة الفاعلية، التكنولوجيا، ودرجة تعقد المحيط وعدم استقراره. انطلاقاً من هذه النتائج، أوصى الباحثان بإعادة هيكلة نصوص معايير التدقيق الداخلي الدولية من أجل تسهيل فهمها، وتطبيقها، وتطويرها.

دراسة بنود (2008)

سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى بلوغ مجموعة من الأهداف أهمها: إبراز واقع منظمات الأعمال الحكومية في عصر العولمة، وحاجتها الماسة إلى أنظمة رقابة داخلية فعالة ومتطورة، وإبراز دور المراجعة الداخلية التي هي جزء من الرقابة الداخلية، في تقييم الأداء لكل من الالتزام والفعالية والكفاءة والاقتصاد في منظمات الأعمال الحكومية، ومن ثم تحديد الشروط والوسائل والأساليب التي من خلالها تستطيع المراجعة الداخلية تفعيل الأداء في هذه المنظمات وتحسينه وتطويره بما يضمن تحقيق أهداف هذه المنظمات.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج، أهمها: تنامي ظاهرة الفساد المالي والإداري في منظمات الأعمال الحكومية الاقتصادية في سورية، مما أدى إلى تراجع كبير في أدائها، وأن الالتزام بمعايير ممارسة المراجعة الداخلية يعد أمراً ضرورياً للإيفاء بالمتطلبات الوظيفية للمراجعة الداخلية حيال تلك المنظمات، وأن وظيفة المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال الحكومية الاقتصادية السورية لا تتواجد بالآلية والطريقة التي أقرتها أهم المنظمات المهنية والأكاديمية المختصة بالمراجعة الداخلية؛ حيث تعاني من مشاكل عديدة أهمها عدم ممارستها من قبل أشخاص مختصين، فضلاً عن عدم اتباعهم للقواعد العملية المنصوص عليها في معايير التدقيق الداخلي الدولية.

وبناء على ما توصل إليه الباحث من نتائج البحث فقد قدم مجموعة من التوصيات، أهمها:

- ضرورة الاهتمام ببناء وتصميم نظام رقابة داخلي فعال في المنظمات الحكومية للاستجابة للتغيرات والتحديات المعاصرة، حيث لا بد أن يتوفر في بناء نظام الرقابة الداخلي جميع مكوناته الأساسية بدءاً من بيئة رقابية ثم

الفعالية، ضمن أربعة مستويات أساسية، هي:

1. نوعية المدققين الداخليين

تتوقف فعالية وظيفة التدقيق الداخلي على توفر صفات وقدرات شخصية معينة لدى المدققين الداخليين، من شأنها ضمان التنفيذ الناجح لمهام التدقيق والقبول من كل أعضاء المنشأة، تتمثل هذه الصفات والقدرات في توفر الوعي الإداري والدافع الشخصي، والصبر والمثابرة، وفي هذا الإطار يقول Sawyer (1976) إن الاستعداد لدى المدقق الداخلي ضروري لمعالجة المشاكل الصعبة، واقتحام الطرق غير المعتادة، ومقاومة أية ضغوط تحول بينه وبين أهدافه، وأن يكون للمدقق الداخلي تصميم على إتمام أعماله حتى تحقيق أهداف مهمته، وإرادة العمل للوقوف على الحقائق والوقائع للحصول على الأدلة والقرائن التي يستند عليها في إبداء رأيه، لتجنب أي خصام. كما يتطلب نشاط التدقيق الداخلي - أيضاً - قدرات عالية على الاتصال، تساعد المدققين الداخليين على تبادل المعلومات والحقائق حول العمليات بينهم، وبين الأطراف الخاضعة والمستفيدة من التدقيق الداخلي.

وقد نصت معايير التدقيق الداخلي الدولية (IIA, 2008) على وجوب التزام المدققين الداخليين الموضوعية والنزاهة، وبذل العناية المهنية الفائقة أثناء أداء مهامهم، وهي صفات أساسية تميز المدقق الداخلي المحترف. ومن أجل نبيل ثقة ودعم إدارة المنشأة للتدقيق الداخلي، أكدت هذه المعايير ضرورة تمتع المدققين الداخليين بالكفاءة المناسبة، التي تعبر عن قدرتهم المهنية في ممارسة مهامهم بفعالية. وتتحقق كفاءة المدقق الداخلي بتوفر شرطين أساسيين هما: التأهيل العلمي النظري المناسب، والمهارة التي يكتسبها من تجربته في العمل التدقيقي أو من خلال التدريب المهني.

2. الضوابط التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي

إن توفر البيئة التنظيمية الملائمة لنشاط التدقيق الداخلي يمثل إحدى المقومات الأساسية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك أن الأخيرة تعد جزءاً متمماً في الهيكل التنظيمي للمنشأة. ولهذا، اهتمت معايير التدقيق الداخلي الدولية (IIA،

- دراسة تعتمد المنهج المعيارى في التقييم؛ حيث اعتمد الباحثان على معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، وفق التحديث الذي تم في نهاية سنة 2008.

- تناولت مختلف المتغيرات المتعلقة بالمدققين، وبالمنظمة، وبإدارة التدقيق الداخلي وفق مقارنة شاملة، لتحديد مدى تأثيرها على فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية.

- شملت مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العامة، ذات مكانة وسمعة في قطاعات نشاطها، وفي الاقتصاد الجزائري ككل. وهو ما يمكن من تكوين فكرة حقيقية ومتكاملة عن واقع ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة ككل.

متطلبات فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية

تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في المنظمات على اختلاف أهدافها وأنشطتها بتقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول نظم الحوكمة؛ إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وغايتها في ذلك هي إضافة قيمة للمنشأة، ومساعدتها على تحقيق أهدافها، كما ورد في التعريف الحديث للتدقيق الداخلي (IIA، 1999). إلا أن تحقيق هذه الغاية يتوقف على مدى توفر مجموعة من المتطلبات، تشكل العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الداخلي، وجودة خدماته. تعدد المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بمنزلة المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمليات وخدمات وظيفة التدقيق الداخلي، باعتبار أن الالتزام بها يؤدي إلى تحقيق أهداف هذه الوظيفة (Diard and Trebucq, 2007)، وذلك أن هذه المعايير تم وضعها على أساس إطار نظري واضح، يحدد المبادئ الأساسية التي تحكم مهنة التدقيق، وهي متسقة (المعايير) مع تعريف التدقيق الداخلي الصادر عام 1999م عن معهد IIA، الذي أوضح طبيعة التدقيق الداخلي ودوره، ونطاق تدخله. وباستقراء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (طبعة 2008)، التي تشكل الإطار المرجعي لإجراء تقييم متكامل لفعالية التدقيق الداخلي، فإنه يمكن تبويب المتطلبات والشروط الكفيلة بتحقيق هذه

يرفع إليها مسؤول التدقيق الداخلي تقاريره عن عمليات التدقيق الداخلي (Chambers et al., 1984).

لم تحدد معايير التدقيق الدولية بوضوح الجهة التي يرتبط بها نشاط التدقيق الداخلي إداريا ووظيفيا، في ظل وجود عدة بدائل، لكل واحد منها مزايا ومساوئ تتعلق بمدى تأثير أي بديل منها على استقلالية وكفاءة إنجاز مهام التدقيق الداخلي، إلا أن الاتجاه السائد - حاليا - لممارسات التدقيق الداخلي على المستوى الدولي هو تبني فكرة أن الاستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي تتحقق بوجود ارتباط مزدوج:

- ارتباط إداري بالمدير العام للمنشأة، الذي تقع عليه المسؤولية الإدارية، وتقديم المساعدة لنشاط التدقيق الداخلي عند الحاجة، باعتبار أن هذا الارتباط سيضمن دعم الإدارة العليا لهذا النشاط، وتعاون الجهات الخاضعة للتدقيق.
- ارتباط وظيفي بمجلس الإدارة، الذي يعمل على حماية المنشأة من أي أعمال غير مشروعة، وهو الجهة التي يكون مسؤول التدقيق الداخلي على اتصال مباشر بها بصفة منتظمة، ويرفع لها تقارير التدقيق الداخلي، كما ينص على ذلك المعيار رقم 1111 (IIA, 2008).

3- إدارة وظيفة التدقيق الداخلي

تقع مسؤولية إدارة نشاط التدقيق الداخلي على مدير التدقيق الداخلي في المنشأة، بغض النظر عن حجم هذه الوظيفة، أو خصائص المنشأة، بنص المعيار 2000 (IIA, 2008)، وهو بذلك يقوم بالوظائف الإدارية المعروفة، مستندا في إنجاز مهامه والاضطلاع بمسؤولياته إلى ميثاق التدقيق الداخلي، غايته في ذلك هو تمكين هذه الوظيفة من تحقيق الغاية من وجودها، ألا وهي إضافة قيمة للمنشأة، وتحقيق أهدافها.

أوضحت معايير التدقيق الداخلي الدولية (IIA, 2008) طبيعة المهام الإدارية لمدير التدقيق الداخلي، والمتمثلة فيما يلي:

- وضع خطط تدقيق سنوية تعكس إستراتيجية التدقيق المعتمدة، ورفع تقارير دورية وسنوية إلى الإدارة العليا للمنشأة ومجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق)، تحوي خلاصات حول الأنشطة

(2008) بهذا الجانب اهتماما خاصا؛ حيث أكدت وجوب إعداد ميثاق التدقيق الداخلي؛ وهي وثيقة رسمية تتم المصادقة عليها واعتمادها من قبل مجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق) والإدارة العليا للمؤسسة، طبقا لنص المعيار رقم (1000) الذي ورد فيه: «يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تتسجم مع المعايير، وعلى مسؤول التدقيق الداخلي إعادة النظر - بصفة دورية - في ميثاق التدقيق وتحويله للإدارة العليا ومجلس الإدارة للمصادقة عليه» (IIA, 2008). وقد توصلت دراسة (2004) Al twaijry إلى أن وجود ميثاق التدقيق الداخلي في المنشأة له تأثير إيجابي على أداء أعمال التدقيق.

تعد استقلالية التدقيق الداخلي من أهم أركانه، وقد ورد في تعريف التدقيق الداخلي أنه «نشاط تقييمي مستقل...»، حيث يقصد بالاستقلالية قدرة نشاط التدقيق الداخلي على أداء مسؤولياته بدون تحيز (صبح، 2007)؛ فالاستقلالية تعبر عن وضع معين لنشاط التدقيق الداخلي، يتم الوصول إليه عن طريق وسائل معينة، أهمها - على الإطلاق - إعداد ميثاق للتدقيق الداخلي، واختيار وضع تنظيمي مناسب لهذه الوظيفة داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة (Renard, 2007). ولا يمكن للمدققين الداخليين أداء أعمالهم بحرية وبموضوعية، إلا إذا تمتعت وظيفة التدقيق الداخلي بمكانة تنظيمية ملائمة في المنشأة، مهما كان حجمها، وشكلها القانوني، وطبيعة أهدافها. وإذا لم تكن كذلك، فسوف يؤدي الوضع التنظيمي السيئ لهذه الوظيفة إلى سلبيات لا يستهان بها، نتيجة لفقدان مسؤول التدقيق الداخلي الاتصال المباشر بالهيئات العليا (مجلس الإدارة والإدارة العليا) واستهانة الإدارة التنفيذية بالمدققين الداخليين وعدم تعاونها معهم. لذا، أكد المعيار رقم (1110) أنه «يجب أن يكون مسؤول التدقيق الداخلي على اتصال بالمستوى الإداري الذي يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته».

تحدد الاستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي بتحديد:

- المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة الذي ترتبط به إدارة التدقيق الداخلي.
- الشخص أو الجهة المسؤولة في المنشأة التي

يستند في اختياره على خطة التدقيق السنوية المصادق عليها من الهيئات العليا للمنشأة (Khelassi, 2007) ويمكن أن يكون ذلك بناءً على طلب جهات أخرى داخل المنشأة مثل الإدارة العليا، التي تريد رأي التدقيق في حالة أو مشكلة مستعجلة (Schick, 2007) أو أن يكون بناءً على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق نفسها، عندما تطلب مساعدة التدقيق الداخلي بتقديم خدمات استشارية تتعلق بنظام الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر الخاصة بالنشاط الخاضع لإدارتها.

- يعمل المدقق الداخلي أثناء المرحلة التمهيديّة من المهمة على تحديد مجال التدقيق، وتعيين الأشخاص المراد مقابلتهم، وجمع الوثائق حول النظم المراد تدقيقها، والحصول على المعلومات الرقمية والوصفية للمجال المراد تدقيقه، ويتم تحليلها من أجل تحديد وتقييم المخاطر تطبيقاً للمعيار 2210A1 الذي ينص على أنه «يجب على المدقق الداخلي تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بالنشاط الخاضع للتدقيق...» (IIA, 2008)، وهي خطوة ذات أهمية بالغّة للمدقق الداخلي؛ حيث يستند عليها في إعداد برنامج تفصيلي للفحص، وتساعد في توجيه وتوزيع الموارد المخصصة لمهمة التدقيق على مناطق الخطر الأكثر أهمية، التي هي بحاجة للتدقيق أكثر من غيرها.

وفي هذا الإطار، يشير (Al twaijry 2004) إلى أن عملية تحليل وتقييم المخاطر هي مرحلة مهمة تميز التدقيق الداخلي الفعال اليوم، الذي أصبح يعتمد مقارنة حديثة تتمثل في التدقيق القائم على المخاطر (Risk-based auditing) بعدما كانت نظم الرقابة الداخلية العامل المسيطر في تحسين أداء التدقيق الداخلي، وإدارة مخاطر المنظمة.

إن فحص وتحليل المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء مرحلة تعرف النشاط أو الوحدة الخاضعة للتدقيق تساعد فريق التدقيق في تحديد التغطية المرجحة للتدقيق، وتحديد أهداف ومناطق الخطر في نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تحديد مستوى خطر الرقابة والخطر الملازم الخاص بهذا النشاط أو الوحدة

التي تم تنفيذها بواسطة إدارة التدقيق الداخلي خلال فترة معينة، بالمقارنة مع أهداف وبرامج عمل هذه الوظيفة، إضافة إلى أهم النتائج والأحداث التي شددت انتباه نشاط التدقيق الداخلي خلال السنة.

- الإشراف على أعمال التدقيق، وفق المعيار رقم (2040)، من خلال توفير دليل مكتوب للسياسات والإجراءات لإرشاد العاملين في أداء أنشطة التدقيق، وينبغي أن يكون هذا الدليل ملائماً لحجم إدارة التدقيق الداخلي، ودرجة تعقد الأعمال بها (القاضي، 2008).

- التنسيق بين التدقيق الداخلي والأطراف الخارجية والداخلية وفق نص المعيار رقم (2050)، الذي أكد أهمية وجود هذا التنسيق خصوصاً مع المدقق الخارجي، الذي يحظى بمكانة خاصة لدى مجلس الإدارة، باعتبار أن الأخير تقع عليه مسؤولية الإشراف على عمل المدققين الخارجيين، بما في ذلك التنسيق مع إدارة التدقيق الداخلي، حيث يساعد هذا التنسيق والتعاون على تطبيق وتعزيز مبادئ الحوكمة في المنشأة، ويُمكن من تدني التكلفة الكلية للتدقيق.

4- الضوابط المنهجية في إنجاز مهام التدقيق الداخلي

تختلف طريقة عمل المدققين الداخليين تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المنشأة، ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها، إلا أنهم يخضعون في إنجاز مهام التدقيق إلى معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، التي تتضمن قواعد وإرشادات عامة، يضمن الالتزام بها الانسجام في أعمال المدققين، وبالتالي إكمال المهمة بنجاح، وفي هذا السياق يؤكد (Al twaijry 2004) أن فعالية التدقيق الداخلي تتأثر بشكل جوهري بالطريقة التي تؤدي بها.

وتتلخص الضوابط المنهجية التي يجب مراعاتها في إنجاز مهام التدقيق الداخلي، وفق قواعد وإرشادات معايير التدقيق الداخلي الدولية (طبعة 2008)، فيما يلي:

- تحديد الجهة المراد تدقيقها، وقد يكون ذلك ناتج عن رغبة مسؤول التدقيق الداخلي، الذي

لقد أكد المعيار رقم (2420) أن إعداد التقرير النهائي ونشره في الوقت المحدد والمناسب هو من صفات التقرير الجيد، وبعبارة أخرى، فإن تحقيق الفائدة من مهمة التدقيق يقتضي الإسراع في إصدار التقرير وإرساله إلى الجهات المعنية، من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة بفعالية، وكل تأخير في إعداد التقرير النهائي ونشره سيجعله قليل الفائدة؛ لأن الأحوال تكون قد تغيرت، والمعلومات أصبحت قديمة، وبالتالي فأى إجراء سيؤخذ سيكون غير مناسب.

إن دور المدقق الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير النهائي للجهات المناسبة المعنية بالمهمة المكلف بها كما ينص على ذلك المعيار رقم (2440)، وإنما عليه أن يتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها. وفي هذا الإطار، أكد المعيار رقم (A1.2500) وجوب وضع مسؤول التدقيق الداخلي إجراءات المتابعة للتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلا الإجراءات اللازمة، أو أن الإدارة العليا قد قررت تحمل المخاطر الناجمة عن عدم اتخاذ أي إجراء (IIA, 2008).

مرحلة المتابعة لا تقل أهمية عن المراحل السابقة، فهي مرحلة تتحدد فيها المسؤوليات، وقد فرّق المعيار رقم (2500) بين مسؤولية الإدارة عن اتخاذ الإجراءات اللازمة استجابة لتقرير التدقيق الداخلي، وبين مسؤولية مدير التدقيق الداخلي عن تقييم الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة، باعتبار أن إدارة التدقيق الداخلي ليس لها أي سلطة (Authority) تمكنها من فرض تنفيذ التوصيات والاقتراحات الواردة في التقرير النهائي لمهمة التدقيق، فما هي إلا وظيفة استشارية. وإذا قررت إدارة المنشأة تحمل مخاطر عدم تصحيح الحالة التي تم التقرير عنها بسبب التكلفة أو أي سبب آخر، رغم أنها تمثل مخاطر غير مقبولة للمنشأة، فيجب على مسؤول التدقيق الداخلي إخطار مجلس الإدارة بذلك طبقا للمعيار 2600 (IIA, 2008). هنا تتأثر استقلالية المدقق الداخلي، وتصبح مقيدة بنشوء خلاف بينه وبين الإدارة العليا، والذي يجب أن يفصل في

محل التدقيق (Renard, 2007).

- تبدأ مرحلة تنفيذ المهمة بإعداد «برنامج الفحص» بشكل مكتوب، من طرف فريق التدقيق، وتحت إشراف رئيس المهمة، ثم يتم إرساله إلى مسؤول التدقيق الداخلي للاطلاع والمصادقة عليه، طبقا للمعيار رقم A1.2240، وتقع على رئيس المهمة مسؤولية الاحتفاظ به في ملف التدقيق، المكوّن من أوراق العمل. ويعد هذا البرنامج بمنزلة وثيقة داخلية تستعملها إدارة التدقيق الداخلي للمتابعة وتقييم أعمال المدققين الداخليين (Lemant, 1995, 77) وتتضمن هذه المرحلة المهمة وصف وتحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة أو النشاط الخاضع للتدقيق، ومن ثم إعادة تقييم درجة المخاطرة، حيث ستحدد نتائج إعادة التقييم فيما إذا كان المدقق الداخلي سيقدر القيام باختبارات موسعة لنظام الرقابة الداخلية، أم سيكتفي باختبارات محدودة للتأكيد، يمكن أن تسمح نتائجها بتحرير تقرير التدقيق الخاص بالمهمة (Pickett, 2005).

- من المتفق عليه في ميدان التدقيق - عموما - أن كل مهمة تدقيق يجب أن تنتهي بتقرير، وهو وسيلة لتوصيل المنتج النهائي للمهمة المنجزة. وفي إطار مهام التدقيق الداخلي، تنطوي هذه المرحلة على تلخيص ما تم إنجازه من أعمال التدقيق ووضعها تحت تصرف الإدارة العليا، والأطراف الأخرى المعنية بتلك المهمة (الوردات، 2006). ولهذا، يمكن أن يكون التقرير أداة قوية لإبراز أهمية التدقيق الداخلي في المنشأة، لما لهذا التقرير من فوائد لجميع أعضاء المنشأة؛ غير أن ذلك يتوقف على توفر مجموعة من الصفات النوعية في محتوى التقرير النهائي للتدقيق الداخلي، التي حددها المعيار رقم (2420)، ألا وهي: الدقة، الموضوعية، الوضوح، الاختصار، الكمال، الأثر البناء (IIA, 2008). ويجب على مسؤول المهمة مناقشة النتائج مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق، وأخذ إجاباتهم وملاحظاتهم بعين الاعتبار، قبل تحرير التقرير النهائي وإرساله للإدارة العليا ومجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق)؛ وذلك لتجنب سوء فهم أو سوء تفسير الحقائق من طرف فريق التدقيق.

المهنية، التخصص، الخبرة خارج مجال التدقيق الداخلي، والخبرة في مجال التدقيق الداخلي.

منهجية الدراسة

إشكالية البحث مستمدة من واقع المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية، والمنهج الوصفي التحليلي وفق المسح بالعينة يمكننا من تحليل وتفسير حالة وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة من الوظائف الحديثة في هذه المؤسسات، وذلك بالرجوع إلى مختلف الأدبيات والمساهمات في مجال التدقيق الداخلي.

أدوات الدراسة:

أساليب جمع البيانات

سنعتمد في عملية جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين رئيسيين من الإجراءات هما: المسح المكتبي: وذلك لجمع البيانات الثانوية لتحديد الإطار النظري للدراسة؛ حيث تم الحصول عليها من بعض الكتب المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي بالإضافة إلى الدراسات السابقة حول الموضوع. الاستبانة: وذلك لجمع البيانات الأولية لهذه الدراسة حيث تم تصميمها لهذه الغاية وتوزيعها على عينة الدراسة.

أساليب تحليل البيانات

يهدف استخلاص النتائج والحصول على معلومات من البيانات التي تم جمعها، وفي سبيل اختبار الفرضيات، تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وفيما يلي الأساليب الإحصائية المستخدمة:

أ. الإحصاء الوصفي: استخدمت النسب المئوية والتكرارات لوصف المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية العمومية والمتغيرات الديموغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، إضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري لترتيب وبيان مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة.

هذا الخلاف هو مجلس الإدارة ذاته، أو لجنة التدقيق، وهذا ما يجعل وجود هذه الأخيرة أمراً ضرورياً لحماية استقلالية نشاط التدقيق الداخلي في المنشأة.

إن توفر البيئة التنظيمية الملائمة، والكادر ذي الكفاءة المناسب لهذه الوظيفة، وتطبيق الأساليب والأدوات المطلوبة في إدارة وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي، أمور من شأنها ضمان جودة تقارير عمليات التدقيق الداخلي، وما تحتوي عليه من نتائج وتوصيات موضوعية، ستدفع إدارة المنشأة إلى التغيير أو التصرف عندما تُقدّر أهمية ما ورد في هذه التقارير، وتقتنع بأن نشاط التدقيق الداخلي قد أضاف قيمة لعمليات وأنشطة المنظمة، مما يساعد هذه الأخيرة على بلوغ أهدافها، وهو غاية وظيفة التدقيق الداخلي.

فرضيات الدراسة

لمعالجة القضايا المطروحة في البحث، يجدر بنا أن نحدد الفرضيات الأساسية للموضوع لتكون منطلقاً لدراستنا، ونوجزها فيما يلي:

- الفرضية الرئيسية: لا تتفق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية مع معايير التدقيق الداخلي الدولية المعتمدة عام 2008، بما يضمن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها.
- الفرضية الفرعية الأولى: لا تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة بمجموعة المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وهي: الارتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي، الارتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي، المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، عمر نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي.
- الفرضية الفرعية الثانية: لا تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة بمجموعة المتغيرات الديموغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، وهي: الجنس، العمر، المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، الشهادات

الخدمات (7 مؤسسات)، قطاع الأشغال العمومية (مؤسسة واحدة)، وقطاع التجارة (مؤسسة واحدة)، واستثنى القطاع الزراعي باعتبار أن التشريعات المتعلقة بالتدقيق الداخلي بالمؤسسات العامة الاقتصادية تخص المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري، ولا تشمل التعاونيات الزراعية. ومن المتفق عليه (نظريا) أن ممارسات التدقيق الداخلي لا تتأثر بقطاع نشاط المؤسسة؛ لكون هذه الممارسات تخضع لمعايير واحدة قابلة للتطبيق في أي منظمة بغض النظر عن أهدافها، وطبيعة أنشطتها.

وقد اعتمد الباحثان في اختيار المؤسسات العامة الاقتصادية المكونة لمجال الدراسة، إضافة إلى معيار الخبرة في التدقيق الداخلي، على أساس أنها مؤسسات وطنية كبرى، وأنها تحتل مكانة مهمة وإستراتيجية في الاقتصاد الجزائري، ولها تقاليد إدارية مترسخة، وتجربة مهمة في الحياة الاقتصادية؛ حيث إن (20) مؤسسة منها (أي نحو 90% من إجمالي المؤسسات المختارة) تم تأسيسها قبل عام 1990م. ولهذا، يرى الباحثان أن نتائج الدراسة على هذه العينة من المؤسسات تعكس حقيقة ممارسات التدقيق الداخلي في كل المؤسسات الاقتصادية العامة التي تتواجد بها هيكلية للتدقيق الداخلي، ذات تجربة مماثلة، كما أن خضوعها لأطر تشريعية وهيئات وصية واحدة، يجعل طرق إدارة هذه المؤسسات، ومكونات بيئتها الداخلية، ونظرتها إلى نشاط التدقيق الداخلي تشابه إلى حد كبير، ومن ثم يمكن استخلاص نتائج علمية سليمة من هذه الدراسة.

أما عينة الدراسة فقد شملت كامل مجتمع الدراسة، أي بتطبيق أسلوب المسح الشامل بتوزيع الاستبانات على جميع العاملين في وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات العامة الاقتصادية محل الدراسة، من مسؤولي التدقيق الداخلي ومدققين داخليين على اختلاف درجاتهم، والبالغ عددهم (109).

متغيرات الدراسة: قام الباحثان بقياس متغيرات الدراسة، كما هو مبين في الشكل (1)، من خلال

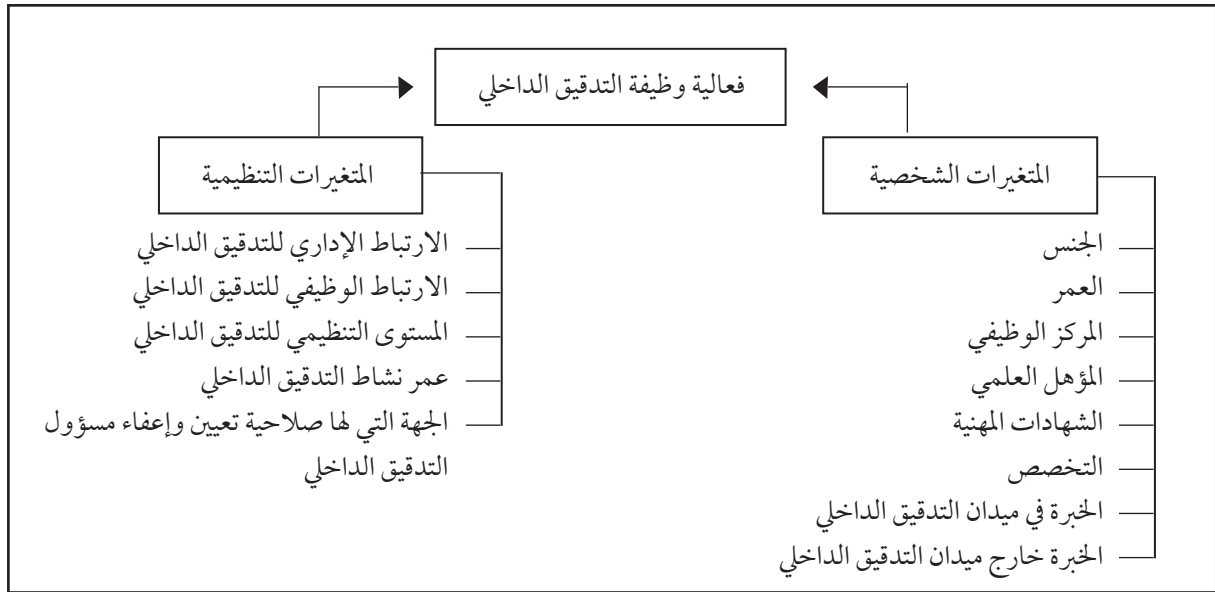
ب. تحليل التباين الأحادي: لتحديد تأثير المتغيرات الديموغرافية والمتغيرات التنظيمية المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية العامة، على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها.
ج. اختبار «T»: لاختبار مدى التزام وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة بمعايير التدقيق الداخلي الدولية المتعارف عليها.

منهجية الدراسة وأسلوبها مجال/ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين العاملين في عينة من المؤسسات الاقتصادية العامة، وعددها (22) مؤسسة كبرى، تتكون من (3) مجموعات (Groupes)، (5) شركات فرعية، و(10) شركات مساهمة (SPA)، ومؤسسات عامة ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC). وقد تم اختيارها بعناية لتكون مجالا للدراسة، على أساس تجربتها في التدقيق الداخلي بثلاث سنوات على الأقل، وهي مدة كافية لإجراء تقييم موضوعي شامل لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي؛ فيمكن خلال هذه المدة تعريف المستويات الإدارية في المؤسسة بأهداف هذه الوظيفة ومجالات تدخلها، وطرق عملها، ومن ثم توفير جو من الثقة في المدققين الداخليين، وحصول القبول لهم. كما تسمح هذه المدة بترسيخ ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسة؛ حيث تشكل البنية التنظيمية لإدارة التدقيق الداخلي، ويصبح لدى المدققين التابعين لها طريقة عمل منظمة ومتعارف عليها، تعكس تراكم الخبرة لديهم. وقد تم تحديد المؤسسات المستوفية لهذا الشرط، من خلال الاتصال المباشر بالمديريات العامة للمؤسسات المختارة بصفة مبدئية بالاعتماد على دليل المؤسسات في الجزائر الصادر سنة 2009 عن المؤسسة الوطنية للاتصال والنشر والإشهار (ANEP).

وقد حرص الباحثان على أن تمثل المؤسسات المختارة مختلف القطاعات الاقتصادية الكبرى في الاقتصاد الجزائري، حيث شملت القطاعات التالية: القطاع الصناعي (13 مؤسسة)، قطاع

أسئلة الاستبانة، كما يلي:



شكل (1) نموذج الدراسة

التدقيق الداخلي. وقد تم الحصول على بيانات المتغيرات التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي من خلال الإجابة عن أسئلة القسم الثاني من الاستبانة.

أسلوب جمع البيانات

أداة الدراسة: بعد الاطلاع على أدبيات البحث والدراسات السابقة، قام الباحثان بتصميم استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها؛ وذلك لجمع البيانات من أفراد العينة، المكونة من جميع مسؤولي التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين في (22) مؤسسة اقتصادية عامة مختارة كمجال للدراسة. وقد تم مراعاة أن تكون الاستبانة شاملة لقياس مدى فعالية ووظيفة التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات، من خلال الاستعراض التفصيلي لمعايير التدقيق الداخلي الدولية (طبعة 2008م)، باعتبارها المرجعية أو الإطار العام الذي نستند إليه في تقييم فعالية التدقيق الداخلي، مع تغطية الجوانب الأخرى المتعلقة بالمدققين، وبالمؤسسات محل الدراسة. وعلى هذا الأساس، تم تصميم الاستبانة بحيث تكونت من ثلاثة أقسام:

القسم الأول: البيانات الديموغرافية (الشخصية) لمسؤولي التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين، على اختلاف درجاتهم، مع استثناء المدققين المتربصين؛ لأن فترة عملهم القصيرة لا تسمح لهم بتكوين

المتغير التابع: يتمثل في درجة فعالية ووظيفة التدقيق الداخلي، حيث تم قياسها من خلال الإجابة عن أسئلة القسم الثالث، التي توزعت على مجموعتين: مجموعة معايير الصفات، ومجموعة معايير الأداء. وقد تم وضع الأسئلة بصيغة التأكيد (في الاتجاه الإيجابي) بهدف تحديد مستوى تطبيق هذه المعايير، مع إدراج بعض الأسئلة لاختبار مصداقية ملء الاستبانة.

المتغيرات المستقلة: وتم تحديدها انطلاقاً من القسمين الأول والثاني من الاستبانة، حيث تم: - اختيار المتغيرات الشخصية والديموغرافية لأفراد العينة، وهي: الجنس، العمر، المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، التخصص، الخبرة في مجال التدقيق، والخبرة خارج التدقيق وذلك لمعرفة مدى تأثيرها على فعالية ووظيفة التدقيق الداخلي. وتم الحصول على بيانات المتغيرات الشخصية والديموغرافية من خلال الإجابة عن أسئلة القسم الأول من الاستبانة.

- اختيار المتغيرات التنظيمية المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي وهي: الارتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي، الارتباط الوظيفي للتدقيق الداخلي، المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، وعمر نشاط التدقيق الداخلي؛ وذلك لمعرفة مدى تأثيرها على فعالية ووظيفة

إعطاء الوقت الكافي للإجابة المتأنية عن جميع الأسئلة، حيث يمكنهم الرجوع إلى المحفوظات في إدارة التدقيق الداخلي إن استدعى الأمر ذلك. ومن جهة أخرى تمت الاستعانة بالمقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة (مدققين داخليين، مسؤولي التدقيق الداخلي) للإفادة من مزايا الاتصال المباشر، التي قد لا يمكن تحقيقها بوسيلة الاستبانة، ومنها:

- إمكانية التدخل للمطالبة بمزيد من التوضيحات، التي تمكن من تكوين تصور واضح وكامل حول ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة.
- إمكانية تحصيل آراء أكثر موضوعية، تقلل من آثار أي تغليب ممكن للذاتية في الإجابة عن الاستبانة، من قبل بعض أفراد العينة.

اختبار الاستبانة

اختبار صدق الاستبانة: قبل الصياغة النهائية للاستبانة ونشرها، قام الباحثان بإجراء اختبار صدق الاستبانة، للتأكد من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح، بعيدا عن كل التباس أو غموض، وتعرف مدى شمولية الاستبانة، وسلامة تصميمها. وقد تم عرضها على أربعة أساتذة، منهم ثلاثة أساتذة مختصون في التدقيق والمحاسبة، وأستاذ متخصص في التقنيات الكمية، ينتمون لجامعات سكيكدة، قسنطينة، وعنابة، بالإضافة إلى عرض الاستبانة على أربعة مدققين داخليين تابعين للمؤسسة المينائية بسكيكدة، والشركة الجزائرية لأشغال الطرق، المتواجدين بولاية سكيكدة. وقد قام هؤلاء المحكّمون بمراجعة الاستبانة، وإبداء ملاحظاتهم وتوصياتهم، التي أخذها الباحثان بعين الاعتبار عند إعداد الاستبانة في شكلها النهائي. اختبار ثبات الاستبانة: لغرض اختبار الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة، وللإستبانة بشكل عام، استخدم الباحثان معامل كرونباخ ألفا، الذي تتراوح قيمته نظريا بين الصفر (0) والواحد (1)، وكلما اقترب من الواحد دل على وجود ثبات عال، يطمئن على صدق أداة الدراسة، طبقا لقاعدة «كل اختبار ثابت صادق». وعند تطبيق اختبار الثبات على أسئلة الاستبانة، بلغت قيمة معامل كرونباخ ألفا (00.9839)، وهي قيمة تطمئن على مصداقية أداة الدراسة.

تصور واضح ومتكامل حول ممارسات التدقيق الداخلي في مؤسساتهم. كما تم استبعاد الموظفين في أمانة إدارة التدقيق الداخلي، باعتبار أن عملهم إداري بحت، ولا يقومون بأعمال تدقيقية. وقد تضمن هذا القسم (9) أسئلة، شملت المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في غير التدقيق، عدد سنوات الخبرة في التدقيق، أعلى مؤهل أكاديمي، التخصص، الشهادات المهنية، وأخيرا مصادر الخبرة المكتسبة في مجال التدقيق.

القسم الثاني: يمثل البيانات المتعلقة بالمؤسسة العامة الاقتصادية، وقد تضمن هذا القسم محورين: الأول يتعلق ببعض البيانات حول المؤسسة وهي: اسم المؤسسة، تاريخ التأسيس، النشاط الرئيس، عدد العاملين، عدد الوحدات. أما المحور الثاني، فخصص لجمع بيانات حول نشاط التدقيق الداخلي، للإفادة منها في تحليل نتائج القسم الثالث من الاستبانة، وتعلق هذه البيانات بطبيعة الهيكلة التنظيمية للتدقيق الداخلي، والجهة التي يرتبط بها إداريا ووظيفيا، والجهة التي تقوم بتعيين مسؤول التدقيق الداخلي وإنهاء مهامه، والجهة التي توافق على صلاحيات التدقيق الداخلي ومسؤولياته وأهدافه، ومدى وجود التدقيق اللامركزي، وسنة إنشاء (أو عمر) نشاط التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى معلومات عن عدد المدققين الداخليين حسب درجاتهم. ونظرا لأهمية أسئلة هذا القسم من الاستبانة، وحساسيتها في بعض الأحيان للإدارة العليا في بعض المؤسسات محل الدراسة، فقد طلب من مسؤولي التدقيق الداخلي الإجابة عنها، باعتبارهم الجهة المخولة بذلك.

القسم الثالث: الذي تمثل فقراته في مجموعها مكونات معايير التدقيق الداخلي الدولية، ويتكون هذا القسم من (10) فقرات موزعة على (85) عبارة، واستخدم مقياس ليكرت (Likert Squale) الخماسي لبيان الالتزام بتطبيق كل معيار من معايير التدقيق الداخلي، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، وقد خصص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهمية الحالة، كما يلي:

التصنيف: دائما، غالبا، أحيانا، نادرا، أبدا، بدرجات: 1-2-3-4-5 على التوالي.

وقد كان الهدف من استخدام الاستبانة كوسيلة أساسية لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة

التدقيق الداخلي، من خلال تحديده لدرجة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسة التي ينتمي إليها.

طرق تحليل البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة

طرق تحليل البيانات: لقد تم حساب درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، من خلال تحديد درجة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، عن طريق حساب المتوسطات، وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{درجة الفعالية} = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لأسئلة المجال قيد الاختبار}}{\text{القيمة القياسية للمجال}} \times 100\%$$

علماً أن القيمة القياسية للمجال تتمثل في مجموع عدد أسئلة المجال مضروباً (x) في أعلى وزن للسؤال وهو (5)، ولتقييم درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي وضع الباحثان سُلماً يتكون من خمس فئات، للتعبير عن الدرجة الوصفية للفعالية من حيث الارتفاع أو الانخفاض، وقد اعتمد الوسط المطلق (3) في التحليل واستخلاص النتائج النهائية. وتم حساب الحدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى (5-1=4)، ثم قسّمته على عدد الفئات (4÷5=0.8)، وهو يمثل مدى الفئة الذي تتم إضافته لكل حد أدنى من الفئة بالتدرج، ابتداءً من (1) الحد الأدنى للفئة الأولى، كما هو مبين في الجدول (1).

جدول (1): درجات فعالية وظيفة التدقيق الداخلي

الدرجة الوصفية	درجة الفعالية (%)	الفئة
ضعيفة جداً	من 20 إلى 36	من 1 إلى 1.80
ضعيفة	من 36.2 إلى 52	من 1.81 إلى 2.60
متوسطة	من 52.2 إلى 68	من 2.61 إلى 3.40
مقبولة	من 68.2 إلى 84	من 3.41 إلى 4.20
جيدة	من 84.2 إلى 100	من 4.21 إلى 5

الأساليب الإحصائية المستخدمة: لتحليل بيانات الدراسة، واختبار الفرضيات، قام الباحثان

توزيع الاستبانات وجمعها

اعتمدنا في توزيع الاستبانة على أفراد العينة على عدة قنوات أملت لها طبيعة الدراسة، التي تخص المؤسسات الاقتصادية العامة الكبرى التي تتواجد بمناطق متباعدة، ومن الصعوبة بمكان توزيع الاستبانات عليها كلها عن طريق الاتصال المباشر بجميع أفراد العينة. إضافة إلى ذلك، فقد لاحظ الباحثان أن بعض المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة تتعامل مع موضوع فعالية التدقيق الداخلي بشيء من الحساسية، ولا تتجاوب بانسباط مع طلبنا الإجابة عن الاستبانة من طرف المدققين الداخليين. ولهذا الأسباب اعتمدنا في توزيع الاستبانات على طريقتين أساسيتين: الأولى تتمثل في الاتصال المباشر بأفراد العينة؛ أما الثانية فتكمن في إيداع الاستبانات لدى مسؤولي التدقيق الداخلي؛ من خلال الانتقال (شخصياً) إلى (19) مؤسسة موضوع الدراسة، حتى نضمن الإجابة عن أسئلة الاستبانة، باهتمام وبجدية أكثر. وأما استعمال البريد العادي، فقد اقتصر على ثلاث (3) مؤسسات فقط.

وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة على أفراد العينة (109) استبانة، استرجع منها (64)، موزعة على (18) مؤسسة، وبذلك تكون نسبة الاستجابة نحو 59%، وهي نسبة مقبولة بالنظر إلى طبيعة الموضوع وحساسيته عند إدارات المؤسسات الاقتصادية العامة، إضافة إلى عدم اعتياد هذه الإدارات على تناول مواضيع أكاديمية حديثة (نسبياً) مع الباحثين، كما هو الحال مع موضوع فعالية التدقيق الداخلي، والمواضيع الأخرى ذات الصلة به، مثل: تطبيقات الحوكمة، ونظم إدارة المخاطر، والرقابة. كما أن كثافة مهام وأعمال مسؤولي التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين عبر السنة أسهمت بشكل أو بآخر في عدم استجابة باقي أفراد العينة.

وبعد مراجعة الاستبانات المسترجعة، تبين أن عدد الاستبانات التي يمكن استخدامها هي (62)، وذلك بعد استبعاد استبانتين، لعدم الإجابة عن بعض الأسئلة المهمة التي تعد أساسية في معرفة وجهة نظر المقيب فيما يخص فعالية

1- اختبار الفرضية الرئيسية: تتناول هذه الفرضية فحص درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية، وصياغة الفرضية كانت كما يلي:

«لا تتفق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية مع معايير التدقيق الداخلي الدولية المعتمدة عام 2008، بما يضمن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها».

ولاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار «T»، حيث يشير الجدول (2) إلى أن قيمة «T» المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول التزام وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المعتمدة عام 2008، ذات معنوية عند $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا يعني أن قيمة «T» المحسوبة أكبر من قيمة «T» الجدولية، وبما أن القاعدة تقول بقبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة «T» المحسوبة أكبر من قيمة «T» الجدولية، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، التي تقول:

«إن ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية محل الدراسة تتفق مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، بما يضمن فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها».

وبما أن توافق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة مع معايير التدقيق الداخلي الدولية يعني بالضرورة أن وظائف التدقيق الداخلي بها ستكون ذات فعالية، فإن وظائف التدقيق الداخلي تتمتع بفعالية مقبولة نتيجة التزامها وتطبيقها لمعايير التدقيق الداخلي الدولية المعتمدة عام 2008، كما تدل على ذلك قيمة المتوسط الحسابي العام (4.0410) لإجابات أفراد العينة عن أسئلة القسم الثالث.

باستخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في البرنامج الإحصائي: الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، والمعروف اختصاراً بـ «SPSS». تتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

أساليب الإحصاء الوصفي: تم استخدام التوزيعات التكرارية، والنسب المئوية لوصف البيانات الشخصية لأفراد العينة، والبيانات التنظيمية المتعلقة بالمؤسسة، وبشروط التدقيق الداخلي بها. كما تم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة، والانحراف المعياري لمعرفة مدى تباين إجابات أفراد العينة على كل سؤال من أسئلة القسم الثالث من الاستبانة.

أساليب الإحصاء الاستدلالي: تم استخدام الأسلوبين التاليين:

- تحليل التباين (ANOVA - Variance Analysis): لقياس مدى تأثير المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة على درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي (الفرضية الفرعية الأولى)، وكذلك لقياس مدى تأثير المتغيرات التنظيمية المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة على درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بها (الفرضية الفرعية الثانية).

- اختبار «T» (Student test): لاختبار مدى التزام وظائف التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة بمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عام 2008.

تحليل البيانات ومناقشة النتائج

لأجل تحقيق أهداف الدراسة الحالية جاءت النتائج من خلال اختبار الفرضيات التالية:

جدول (2): نتائج اختبار «T» لفرضية فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

المعنوية	درجة الحرية	قيمة «T»	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية
00,000	61	34.896	0.911	4.0410	

للعاملين في وظائف التدقيق الداخلي بها. وكانت صياغة الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

«لا تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة بمجموعة المتغيرات

2- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تتناول هذه الفرضية فحص العلاقة بين درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية محل الدراسة، والمتغيرات الشخصية

تحليل التباين الأحادي ANOVA واختبار «T» (خاص بمتغير الجنس)، لبيان تأثير المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي على فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة، والجدول (3) يوضح ذلك.

الديموغرافية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي، وهي: الجنس، العمر، المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، التخصص، الخبرة خارج مجال التدقيق الداخلي، والخبرة في مجال التدقيق الداخلي».

قام الباحثان باختبار هذه الفرضية باستخدام

جدول (3): نتائج تحليل التباين الأحادي لتأثير المتغيرات المتعلقة بالمدققين الداخليين على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

المتغير	متوسطات المربعات	(F)	المعنوية
المركز الوظيفي	09.295	96.187	0.000
	09.663		
سنوات الخبرة خارج مجال التدقيق الداخلي	15.277	146.364	0.000
	00.104		
سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي	14.948	123.145	0.000
	00.121		
العمر	14.384	95.530	0.000
	00.151		
المؤهل الأكاديمي	09.448	38.207	0.000
	00.247		
التخصص	13.386	66.207	0.000
	00.202		
الشهادات المهنية	09.441	112.891	0.000
	08.363		

الاقتصادية العامة محل الدراسة، استخدم الباحثان اختبار «T». ويوضح الجدول (4) أن قيمة «F» ذات معنوية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا يعني أن قيمة «F» المحسوبة أكبر من قيمة «F» الجدولية، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة، ونرفض الفرضية العدمية، ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى لفروق جنس العاملين في وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة. وتنسجم هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة الخريسات (1993)؛ حيث أظهرت دراسته أن فعالية التدقيق الداخلي تزداد إذا كان المدققون من الذكور، وتقل في حالة الإناث، وتم تفسير ذلك بصعوبة المهنة على المرأة، وضعفها في مواجهة ضغوط العمل.

يبين الجدول (3) أن قيمة «F» للمتغيرات الديموغرافية (عدا متغير الجنس) المتعلقة بالعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي ذات معنوية عند $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا يعني أن قيمة «F» المحسوبة أكبر من قيمة «F» الجدولية، وعليه يكون القرار بقبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية، ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى للمتغيرات الديموغرافية (عدا متغير الجنس) المتعلقة بالعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسات شحروري (1999)، (2004) Al twaijry، الرحاحلة (2005).

لاختبار تأثير متغير الجنس لأفراد العينة على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات

جدول (4): اختبار «T» لتأثير متغير الجنس على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة «T»	المعنوية
ذكور	54	03.9079	00.9039	60	-3.204	0.002
إناث	8	04.9391	00.1801			

نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة. ويبين الجدول (5) أن قيمة «F» للمتغيرين السابقين ذات معنوية عند $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا يعني أن قيمة «F» المحسوبة أكبر من قيمة «F» الجدولية، وعليه يكون القرار بقبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية، وهنا نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى للمتغيرين: المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، وعمر نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة. وتأتي هذه النتائج متفقة تماما مع ما توصلت إليه دراسة (2004) Al twaijry، ودراسة الرحاحلة (2005)، بأن حجم ووظيفة التدقيق الداخلي، وعمرها (سنوات النشاط)، ذو تأثير معنوي على جودة أداء نشاط التدقيق الداخلي وفعاليتيه.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تتناول هذه الفرضية فحص العلاقة بين درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي والمتغيرات المستقلة المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي، وكانت صياغة الفرضية الفرعية الثانية، كما يلي:

«لا تتأثر فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة بمجموعة المتغيرات التنظيمية المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وهي، الارتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي، الارتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي، المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، عمر نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة، والجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي».

وباستخدام تحليل التباين الأحادي ANOVA تم اختبار تأثير المتغيرين المستقلين: المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، وعمر

جدول (5): نتائج تحليل التباين الأحادي لتأثير المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

المتغير	متوسطات المربعات	«F»	المعنوية
المستوى التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي	02.076	11.426	00.001
	00.182		
عمر نشاط التدقيق الداخلي في المؤسسة	2.785	31.986	0.000
	8.708		

«T» ذات معنوية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا ما يعني أن قيمة «F» المحسوبة أكبر من قيمة «T» الجدولية، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة، ونرفض الفرضية العدمية، ونستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى لاختلاف الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة.

تم استخدام اختبار «T» لبيان تأثير المتغيرات المستقلة، وهي: الارتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي، والجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي، على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة.

يوضح الجدول (6) المتعلق باختبار «T» لبيان تأثير المتغير المستقل، «الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي»، أن قيمة

جدول (6): اختبار «T» لتأثير الجهة المسؤولة عن تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة «T»	المعنوية
المدير العام	16	02.684	00.568	16	-2.584	0.002
مجلس الإدارة	2	00.0034	03.477			

التدقيق الداخلي وظيفيا بالمؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة. جاءت هذه النتائج متفقة مع ما توصلت إليه دراسة الخريسات (1993)، ودراسة الرحاحله (2005)، بأن فعالية التدقيق الداخلي تتأثر بطبيعة الجهة التي لها صلاحية تعيين وإنهاء مهام مسؤول التدقيق الداخلي، وكذلك الجهة التي تتلقى منه التقارير الدورية والسنوية للنشاط، وتضطلع بصلاحيات المصادقة على خطط التدقيق السنوية، واعتماد ميثاق التدقيق الداخلي.

تم تطبيق اختبار «T» - أيضا - على المتغير المستقل: «الارتباط الوظيفي لنشاط التدقيق الداخلي»، ويوضح الجدول رقم (7) أن قيمة «T» ذات معنوية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا ما يعني أن قيمة «T» المحسوبة أكبر من قيمة «T» الجدولية، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha = 0.05)$ في متوسط درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي تُعزى لاختلاف الجهة التي يرتبط بها نشاط

جدول (7): اختبار «T» لتأثير الجهة التي يرتبط بها نشاط التدقيق الداخلي وظيفيا على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة

الفئة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة «T»	المعنوية
مجلس الإدارة	5	1.960	0.263	16	-6.330	0.000
المدير العام	13	3.126	0.374			

الاستنتاجات

أظهرت نتائج الدراسة أن وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة تعاني عجزا واضحا في عدد المدققين الداخليين، بسبب فشلها في توظيف الكفاءات المطلوبة والملائمة للوفاء بمسؤولياتها وتحقيق أهدافها؛ نظرا لندرة هذه الكفاءات في سوق العمل. كما أظهرت النتائج وجود نقائص على مستوى نوعية المدققين الداخليين، يتعلق الأمر بضعف خبرتهم المهنية، وعدم حيازتهم على شهادات مهنية في مجال التدقيق الداخلي، وعدم وجود تنوع ملائم في تخصصاتهم الأكاديمية، وهي حقائق تؤكد ما توصلت إليه دراسة نقاز (2007)، بعدم كفاية عدد المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية العامة في الجزائر. وهكذا، فإن هذه

أما المتغير المستقل «الارتباط الإداري لوظيفة التدقيق الداخلي»، فلم يتم فحص تأثير اختلاف المستويات التي يرتبط بها نشاط التدقيق الداخلي إداريا، على درجة فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، لكون جميع المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة يرتبط فيها نشاط التدقيق الداخلي إداريا بالمدير العام للمؤسسة مباشرة. وعليه يمكن قبول الفرضية أو رفضها، بناءً على التحليل الأساسي، وليس التحليل الإحصائي، والمعلوم أن الارتباط الإداري لنشاط التدقيق الداخلي بالمدير العام للمؤسسة له تأثير إيجابي على فعالية نشاط التدقيق الداخلي؛ ذلك أن الأخير سيكون عندئذ مستقلا (نسبيا) عن الأنشطة التي سيقوم بتدقيقها، كما أنه سيحظى بدعم الإدارة العليا للمؤسسة.

العامة تحت إشراف مجلس الإدارة، وبمشاركة كل المديرين في المؤسسة، للتعريف بوظيفة التدقيق الداخلي، كما ورد في ميثاق التدقيق المعتمد؛ وذلك لتصحيح الصورة السلبية لهذه الوظيفة التي رسخت لدى الكثير من المديرين في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية.

- هيئات التعليم العالي: لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المحلية والدولية، وخصوصاً تلك التطورات التي تعرفها مهنة التدقيق الداخلي والمواضيع ذات الصلة بها، مثل: الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وحوكمة الشركات، ونوصي بضرورة تطوير مناهج التعليم العالي في ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية باستمرار.

- الجمعية المهنية للتدقيق الداخلي في الجزائر: تحويل جمعية المدققين والمستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) إلى معهد التدقيق الداخلي على غرار ما هو موجود في البلدان المتقدمة في هذا المجال، يضم المهنيين والأكاديميين الجزائريين، فلا يمكن تطوير ممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر دون الاستعانة بجهود الباحثين والأكاديميين للإفادة من أفكارهم ووجهات نظرهم حول القضايا ذات العلاقة بالمهنة.

المراجع

بنود، محمد خالد. 2008. دور أنظمة الرقابة الداخلية في تقييم جودة الأداء في منظمات الأعمال الحكومية دراسة تطبيقية لمراجعة جودة الأداء على عينة من منظمات الأعمال الحكومية الاقتصادية في سوريا. رسالة دكتوراه، جامعة حلب، سوريا.

الخريسات، حمدان. 1993. تقويم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

دهان، محمد. 2003. المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية في ظل اقتصاد السوق التحديات والآفاق. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر.

العوامل قد كان لها تأثير سلبي على فعالية وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة. في المقابل، نجد أن المدققين الداخليين يتمتعون بخبرة كبيرة في غير مجال التدقيق الداخلي، ومستوى أكاديمي عال، ودرجة كبيرة من الوعي المهني، والحرص على تحسين وتنمية معارفهم ومهاراتهم من خلال المشاركة في الدورات التكوينية والتدريبية والمكتبيات، إضافة إلى مطالعة الكتب والمجلات المتخصصة، وهي عوامل كان لها تأثير إيجابي على فعالية وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة.

التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة الميدانية، ومن أجل رفع فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية، والتجسيد الفعلي لدور هذه الوظيفة بها، نورد بعض التوصيات التي نتوجه بها إلى الجهات المعنية بتطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر:

- الدولة: رغم الجهود التي قامت بها الهيئات الوصية على المؤسسات الاقتصادية العامة لإلزام إدارتها بإنشاء هيكلية للتدقيق الداخلي وتفعيل دوره الرقابي، وذلك من خلال وضع التشريعات وإصدار التعليمات والتوجيهات من حين لآخر، إلا أن هذا الأسلوب لم يؤدي إلى ترقية ممارسات التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات إلى المستوى المطلوب. ولهذا، نقترح إدخال تعديلات على بعض مواد القانون التجاري، خاصة تلك المتعلقة بإدارة الشركات، بما يجعلها متناسقة مع ما تقتضيه مبادئ الحكومة، بحيث يتم إعادة النظر في تركيبة وصلاحيات مجالس الإدارة، وإلزام الشركات بإنشاء لجان متخصصة إشرافية، من بينها لجنة التدقيق.

- المؤسسة الاقتصادية العامة الجزائرية: نوصي بضرورة تأسيس لجنة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية العامة، تتكون من أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، تمنح لها صلاحيات تعيين مدير التدقيق الداخلي بالمؤسسة، والمصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي، وخطط التدقيق السنوية، إضافة إلى التنسيق بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي. كما نقترح عقد اجتماعات وندوات داخل المؤسسة الاقتصادية

- Diard, C., and Trebucq, S. 2007. Analyse exploratoire des normes internationales d'audit interne. Cahier de recherche, Université de Tours. P.P. 34- 49. Accessed on 1-9-2009 from. <www.univ-tours.fr/recherche.
- Institute of Internal Auditors, IIA. 1994. Systems Auditability and Control. Institute of Internal Auditors Research Foundation, FL, USA.
- Institute of internal auditors, IIA. 2008. International Standards for Professional Practice of Internal Auditing. Institute of Internal Auditors Research Foundation, FL, USA.
- Institute of Internal Auditors, IIA. 1999. Definition of Internal Auditing. Institute of Internal Auditors Research Foundation, FL, USA.
- Khelassi, R. 2007. L'Audit Interne - Audit Opérationnel. 2^{ème} Ed. Dar Houma, Alger.
- Lemant, O. 1995. La Conduite D'Une Mission D'Audit Interne. 2^{ème} Ed. Dunod, Paris.
- Manita, R., and chemangui, M. 2007. Les aspects proches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : Une revue critique. Euro-Mediterranean Economics and Finance Review. 2(3): 224-241.
- Organizaion for Econmic Coperation and Development (OECD). 1999. Principles of Corporate Governanace. (OECD) puplications, Paris
- Pickett, K. H. S. 2005. The Essential Handbook of Internal Auditing. John Wiley and Sons Ltd, England.
- Renard, J. 2007. Théorie et Pratique de l'Audit Interne. 6^{ème} Ed. Organisation, paris.
- Sawyer, L.B. 1976. La Pratique de l'Audit Interne. 2^{ème} Ed. Pub-union, paris.
- Schick, P. 2007. Mémento d'Audit Interne. Dunod, Paris.
- William, R., and Kinney, Jr. 2003. Auditing Risk Assessment and Management Processes. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, FL, USA.
- الرحاحله، محمد ياسين. 2005. فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (2)، العدد (1)، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، ص ص 77 - 95.
- شحروري، محمود عبد الرحيم. 1999. مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية دراسة مسحية. رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن.
- صبح، داود يوسف. 2007. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية. الطبعة الأولى، اتحاد المصارف العربية للنشر، بيروت، لبنان.
- القاضي، حسين. 2008. التدقيق الداخلي. الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، سوريا.
- نقاز، أحمد. 2007. دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، الجزائر.
- الوردات، خلف عبد الله. 2006. التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية. الطبعة الأولى، السورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- Al Twaijry, A. 2004. An evaluation of the Performance of internal auditing in the Arabian Gulf region. the Anab Journal of Accounting, 7(1): 91-1-12
- Anonymous. 2004. Enterprise Risk Management - Integrated Framework, Executive summary. Committee of Sponsoring Organization (COSO), USA. Retrieved on 1-9-2009 from <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>.
- Chambers, A. D. 1984. Research on Internal Auditing: Issues and Possibilities. Pitman publishing, London.

Assesment of Internal Audit Function Effectiveness in Public Economic Enterprises: Field Study

Haouam Djemaa⁽¹⁾ and Meziani Nouredine⁽²⁾

(1) Faculty of Economics and Management, Annaba University

(2) Faculty of Economics and Management, Skikda University, Algeria

ABSTRACT

Internal auditing provides accepted guarantee that the conducted procedures and decisions of an enterprise is continuously monitored. This study aimed to identify the extent of internal audit function effectiveness in Algerian public economic enterprises through detecting the degree of coherence between internal audit practices and international standards of audit (ISA) established on 2008 by the Institute of Internal Auditors (IIA) in these enterprises. To achieve the objectives of the study, and test its assumptions, a questionnaire was developed, and distributed to all internal auditors working in a sample of (22) economic public enterprises. The samples were selected according to objective criteria, corresponding the objectives of the study. Total of (109) questionnaires were distributed, of which the number of the received questionnaires was only (64). Descriptive and the inferential statistical techniques were applied to describe and analyze collected data and test the study's assumptions.

The study showed that the internal audit practices in Algerian public economic enterprises involved in the study matched several internal audit international standards. In addition, the factors related to the sampled elements and its internal audit activity had a statistically significant impact on the internal audit effectiveness in these enterprises.

The study recommended the need for developing human competencies appropriate to the needs of internal audit functions, working towards the dissemination of internal audit culture within these enterprises, and providing an appropriate organizational environment for it in order to perform its role efficiently.

Key Words: Corporate governance, Internal controls, International standards of internal auditing, Risk management.