



الموضوع

المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

دراسة حالة: عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ

• عمران بوريب

إعداد الطالبين

• عبد العزيز ضوربي

• حمزة بوغان

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا

أستاذ مساعد أ

أ. صالح حميدات

مشرفا ومقررا

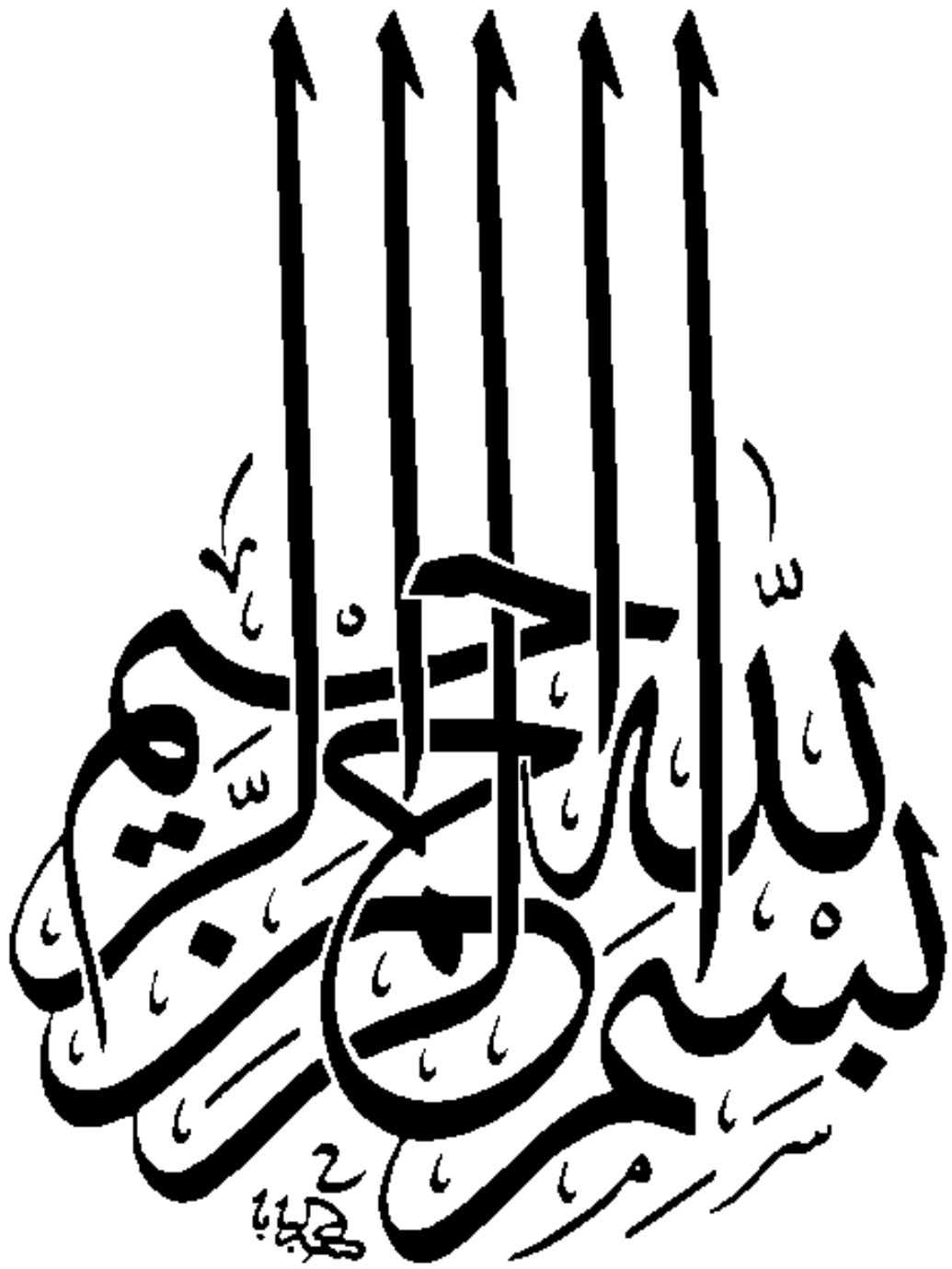
أستاذ مساعد ب

أ. عمران بوريب

عضوا مناقشا

أستاذة مساعدة ب

أ. اليمين سعادة



تشكر

الحمد لله الذي هدانا وأنار لنا طريق العلم وصلى الله وسلم
على خاتم النبيين.

وإمام المرسلين محمد صلى الله عليه وسلم.

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ الفاضل

" **بوريب عمران** " لقبوله الإشراف على هذه المذكرة ودعمه

العلمي وتوجهاته القيمة.

شكر وتقدير كذلك لأعضاء اللجنة المناقشة ولكل الأساتذة

الذين كان لهم الفضل خلال مشوارينا الدراسي.

لكل هؤلاء ... شكرا

إهداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله

إلى الإخوة والأخوات

إلى الأحبة والأصدقاء

المحتوى

المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ_ و	مقدمة عامة
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
09	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول تطور التدقيق الداخلي
10	المطلب الثاني: تعريف وخصائص وأهداف التدقيق الداخلي
12	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي والعوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام به
15	المبحث الثاني: الممارسات العملية للتدقيق الداخلي
15	المطلب الأول: التخطيط والمسح الأولي
17	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
20	المطلب الثالث: الاختبارات والنتائج
22	المطلب الرابع: كتابة التقرير وتقييم المهمة
24	المبحث الثالث: مقومات التدقيق الداخلي
24	المطلب الأول: قسم مستقل للتدقيق الداخلي
25	المطلب الثاني: أفراد مؤهلون للتدقيق الداخلي
26	المطلب الثالث: أنظمة جيدة للرقابة والتقارير
29	المبحث الرابع: تقنيات التدقيق الداخلي
29	المطلب الأول: إدارة المخاطر
32	المطلب الثاني: المعاينة (اختيار العينة)
33	المطلب الثالث: التحليل المالي وتدقيق الحاسب الآلي
37	الخلاصة
الفصل الثاني: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي	
39	تمهيد
40	المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية

40	المطلب الأول: مفهوم وخصائص المؤسسة الاقتصادية
43	المطلب الثاني: أنواع وأهداف المؤسسات الاقتصادية.
46	المطلب الثالث: مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
54	المبحث الثاني: عموميات حول معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها
54	المطلب الأول: مفهوم وأهداف معايير التدقيق الداخلي
56	المطلب الثاني: المعايير العامة والخاصة المتعارف عليها للتدقيق الداخلي
57	المطلب الثالث: معايير خاصة بالمدقق الداخلي
61	المبحث الثالث: عرض المعايير الدولية للتدقيق الداخلي
61	المطلب الأول: شروط وضع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي
62	المطلب الثاني: خطوات إصدار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي
62	المطلب الثالث: ملخص حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي
72	الخلاصة
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	
74	تمهيد
75	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة
75	المطلب الأول: منهجية الدراسة
76	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمد
77	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة
85	المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة
85	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
90	المطلب الثاني: تحليل البيانات
102	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق
102	المطلب الأول: إختبار الفرضيات
109	المطلب الثاني: اختبار الفروق
111	الخلاصة
113	الخاتمة العامة

118	قائمة المراجع
	قائمة الأشكال والجداول
	الملاحق
	الملخص

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال والجداول

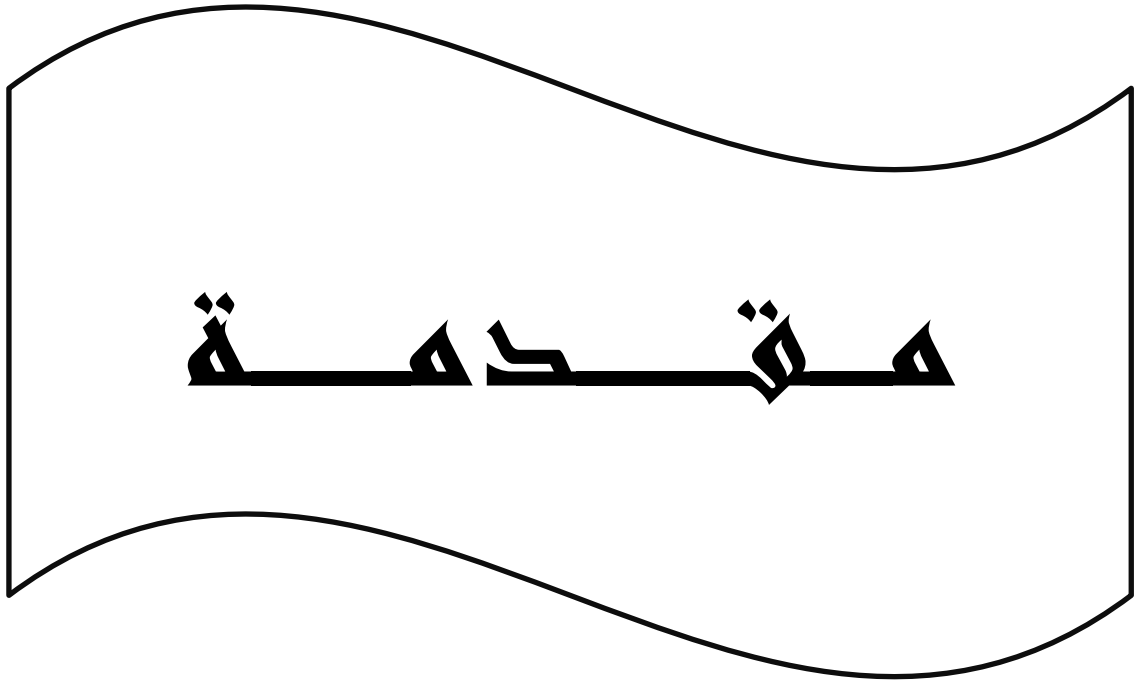
(أ) قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	86
2-3	توزيع أفراد العينة حسب العمر.	87
3-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	88
4-3	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	89
5-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	90

ب) قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
76	توزيع درجات عبارات المحاور لمقياس ليكارت الخماسي	1-3
76	إجابات الأسئلة ودلالاتها	2-3
78	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (الاستقلالية والموضوعية)	3-3
79	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (العناية المهنية)	4-3
80	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (رقابة جودة التدقيق الداخلي)	5-3
81	معامل الارتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي للمحور الأول	6-3
81	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (إدارة أنشطة التدقيق الداخلي)	7-3
82	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (تقييم وتطوير آليات إدارة المخاطر)	8-3
83	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق)	9-3
83	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (توصيل النتائج)	10-3
84	معامل الارتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الثاني والمعدل الكلي للمحور الثاني	11-3
84	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للاستبانة	12-3
85	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة	13-3
85	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	14-3
86	توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر	15-3
87	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	16-3
88	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	17-3
89	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	18-3
90	اختبار التوزيع الطبيعي	19-3
91	تحليل فقرات الفرع الأول للمحور الأول	20-3
93	تحليل فقرات الفرع الثاني للمحور الأول	21-3

95	تحليل فقرات الفرع الثالث للمحور الأول	22-3
97	تحليل فقرات الفرع الأول للمحور الثاني	23-3
98	تحليل فقرات الفرع الثاني للمحور الثاني	24-3
100	تحليل فقرات الفرع الثالث للمحور الثاني	25-3
101	تحليل فقرات الفرع الرابع للمحور الثاني	26-3
102	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى	27-3
103	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الأولى	28-3
104	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الأولى	29-3
105	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الأولى	30-3
105	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية	31-3
106	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثانية	32-3
107	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثانية	33-3
108	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثانية	34-3
108	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الثانية	35-3
109	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	36-3
109	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	37-3
110	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة	38-3
110	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	39-3



زاد الاهتمام بمفهوم التدقيق الداخلي في العديد من الدول المتقدمة والناشئة وهذا نتيجة التقدم العلمي والتكنولوجي وتطور المؤسسات الاقتصادية وانتقالها من مؤسسات بسيطة إلى مؤسسات كبيرة الحجم، متشعبة العمليات ذات نشاط ضخم الأمر الذي أدى بها إلى إنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي تعمل على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

وعليه فقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة إصدار وتطوير معايير الدولية للتدقيق الداخلي، حيث أنه أصدر النسخة الأولى سنة 1978 مقسمة إلى 5 مجموعات وتم إصدار معايير جديدة للتدقيق الداخلي سنة 2001 مقسمة إلى مجموعتين تعد امتدادا وتفسيرا للمعايير السابقة كما أصدر المعهد سنة 2004 معايير سماها إطار الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وآخر إصدارات المعهد كانت في أكتوبر 2010 وكان التطبيق الفعلي لها في جانفي 2011.

وتعتبر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الإطار المنظم لعمل وممارسة وظيفة التدقيق الداخلي، نظرا لما توفره هذه المعايير من إرشادات وتوجيهات لنشاط المدققين الداخليين، وتوضح كيفية قيامهم بأعمالهم والوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما يضمن تحقيق وظيفة التدقيق الداخلي لأهدافها.

وتعد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية الركيزة الأساسية لبنية ونشاط الاقتصاد الوطني، حيث مرت بثلاثة مراحل منذ الاستقلال، مرحلة ما قبل 1970 تميزت بالتسيير الذاتي، والتسيير البيروقراطي تليها مرحلة التسيير الاشتراكي، وأخيرا مرحلة الخصخصة والتوجه نحو اقتصاد السوق، وقد صاحب تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تطور وظيفة التدقيق في هذه المؤسسات في جانب الإجراءات وفي جانب احترام المعايير الدولية.

1-التساؤل الرئيسي

من خلال ما تقدم وحتى نتمكن من الإلمام بموضوع الدراسة قمنا بتوزيع استبانة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل وذلك قصد بيان مدى تطبيق المعايير للتدقيق الداخلي في هذه المؤسسات، ومن هنا يمكن بلورة التساؤل الرئيسي التالي:

" ما مدى التزام المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي؟".

للإجابة على هذا التساؤل تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية يمكن إيجازها فيما يلي:

- ✓ ما لمقصود بالتدقيق الداخلي وما هي أهدافه وأنواعه؟
- ✓ كيف تتم عملية التدقيق الداخلي ميدانيا في المؤسسات؟
- ✓ ما هي أقسام معايير التدقيق الدولية وكيف تتم صياغتها من طرف الهيئات الدولية المختصة؟
- ✓ ما مدى التزام المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل بالمعايير الشخصية التي تشترطها المعايير الدولية؟
- ✓ ما مدى التزام المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل بمعايير الأداء التي تشترطها المعايير الدولية؟

2-فرضيات الدراسة

لمعالجة التساؤل الرئيسي وللإجابة على مختلف الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

❖ المعايير الشخصية للتدقيق الداخلي متوفرة في المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل.

❖ معايير الأداء متوفرة في المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل.

3-أسباب اختيار الموضوع

- ✓ البحث له علاقة بمجال التخصص؛
- ✓ الميل الشخصي إلى احتراف مهنة التدقيق؛
- ✓ محاولة الإطلاع أكثر على الواقع العملي باعتبار أن مقياس التدقيق تناولناه من الجانب النظري فقط؛

- ✓ الضعف الذي تعانيه المؤسسات الاقتصادية في هذا المجال؛
- ✓ قلة الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت هذا الموضوع؛
- ✓ المساهمة في إثراء المكتبة بسبب نقص المراجع في هذا الموضوع.

4- أهمية الموضوع

يستمد هذا الموضوع أهميته من الاعتبارات التالية:

- ✓ أهمية التدقيق الداخلي في التوصل إلى اكتشاف الغش والتلاعبات داخل المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ أهمية المحافظة على أصول المؤسسة وحمايتها؛
- ✓ أهمية إجراء المقارنة بين ما هو موجود فعليا وما هو موجود في الدفاتر والسجلات؛
- ✓ أهمية التدقيق الداخلي باعتباره الركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات؛
- ✓ أهمية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في تحديد المبادئ والأسس التي يعتمد عليها المدقق الداخلي عند إعداد التقارير.

5- أهداف الدراسة

يهدف هذا البحث إلى:

- ✓ التعرف على الإطار النظري للتدقيق الداخلي والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي التي تحكم عمل المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ توضيح أهمية المدققين الداخليين في إدارة أنشطة المؤسسات والتقليل من المخاطر التي تتعرض لها؛
- ✓ التعرف على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وكيف يتم تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ توضيح الشروط التي يجب أن تتوفر في المدققين الداخليين والتي تتمثل في الموضوعية والاستقلالية بالإضافة إلى بدل العناية المهنية؛

✓ تسليط الضوء على المدققين الداخليين وحرصهم على إيصال نتائج التدقيق الداخلي إلى الأطراف المعنية.

✓ التعرف على مدى توفر المعايير الشخصية للتدقيق الداخلي في المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

✓ التعرف على مدى توفر معايير الأداء للتدقيق الداخلي في المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

6- الدراسات السابقة

فيما يلي عرض لعدد من الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة:

❖ احمد محمد مخلوف "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية" مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2008.

إشكالية البحث تمحورت حول ما مدى تطبيق المراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية وفقا للمتطلبات التي تفرضها المعايير المعتمدة للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية؟ أظهرت النتائج: أن البنوك التجارية تقوم بتطبيق معايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعارف عليها بنسبة 85% وهي نسبة جيدة جدا وهي تدل على اهتمام إدارات البنوك بتطبيق معايير التدقيق الداخلي، بينت الدراسة أن 98% من المدققين الداخليين يقومون بمراجعة تقرير التدقيق الداخلي مع العاملين الخاضعين لعملية التدقيق قبل رفعها للإدارة.

❖ كمال محمد سعيد النونو "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة" مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، السنة 2009.

إشكالية البحث تمحورت حول ما مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة؟ أظهرت النتائج: أن البنوك الإسلامية في قطاع غزة تطبق معايير التدقيق الداخلي بدرجة جيدة كما هناك تفاوت في تطبيق معايير الأداء حيث كانت

جميعها تتراوح ما بين الجيدة والمتوسطة، هناك تفاوت في بدل العناية المهنية من قبل المدققين الداخليين مما يستوجب الأمر مراعاة التأهيل العلمي والعملية في هذا التخصص.

7- منهجية الدراسة

قصد الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح، اعتمدنا في هذا البحث على المناهج المستخدمة في البحوث المالية والاقتصادية، حيث استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للبحث من خلال الاعتماد على الكتب والبحوث العلمية وهذا لعرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة حالة واستخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وتم الاستعانة بأسلوب برنامج (spss) في التحليل بغرض الخروج بنتائج عامة حول الدراسة الميدانية.

8- حدود الدراسة

تتمثل الحدود الزمنية والمكانية لدراستنا في:

➤ الحدود الزمنية

تحددت الدراسة الميدانية من بداية مارس إلى نهاية أبريل.

➤ الحدود المكانية

تمت الدراسة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل.

9- تقسيم البحث

قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان وآخر تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة عامة، حيث سيتم تخصيص الفصل الأول إلى عموميات حول التدقيق الداخلي، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية التدقيق الداخلي، وفي

المبحث الثاني الممارسات العملية للتدقيق الداخلي، وفي المبحث الثالث مقومات التدقيق الداخلي أما المبحث الرابع تقنيات التدقيق الداخلي.

أما بالنسبة للفصل الثاني فتمحور حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ففي المبحث الأول عموميات ومفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية، وفي المبحث الثاني معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، أما المبحث الثالث المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

أما الفصل الأخير فهو عبارة عن دراسة ميدانية تمحورت حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل، حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث: المبحث الأول تناولنا فيه الإجراءات المنهجية والأساليب الإحصائية، والمبحث الثاني تناولنا فيه تحليل النتائج والمبحث الثالث اختبار الفرضيات والفروق.

10- أدوات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات اللازمة كما يلي:

❖ **المصادر الأساسية:** والمتمثلة في الاستبيان حيث تم توزيعه على عينة معتبرة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل لمعرفة رأيهم حول الموضوع.

الأدوات الإحصائية والمتمثلة في تقنيات الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري).

❖ **المصادر الثانوية:** والمتمثلة في الكتب، مذكرات التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع.

الفصل الأول:

عموميات حول التدقيق الداخلي

تمهيد:

ظهرت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، واقتصر مفهوم التدقيق الداخلي في البداية بشكل عام على التدقيق المالي والمحاسبي لصحيح الأخطاء، وقد ازدادت الحاجة إليه وتطورت وزادت فعاليته بعد الحرب العالمية الثانية نظرا للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بشكل عام وفي مجالات المحاسبة والتدقيق بشكل خاص، وتطور التدقيق الداخلي ليصبح أوسع نطاقا وأكثر شمولاً حيث أصبح يشمل جميع مجالات عمل الشركة المالية والتشغيلية وذلك بسبب كبر أحجام الشركات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيدات في العمليات ولا مركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المتسارعة، وازدادت الحاجة إليه بسبب اعتماد المدقق الخارجي على العينات الإحصائية وحدوث تركيز كبير على ظاهرة التحايل المالي والغش والتلاعب.

وسنتناول في هذا الفصل الإطار النظري للتدقيق الداخلي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: الممارسات العملية للتدقيق الداخلي

المبحث الثالث: مقومات التدقيق الداخلي

المبحث الرابع: تقنيات التدقيق الداخلي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

يؤدي التدقيق الداخلي دورا هاما في نجاح المؤسسات الاقتصادية، خاصة بعد تطورها واتساع نطاقها وبروز الشركات الكبيرة، وذلك من أجل اكتشاف الغش والأخطاء لتلبية وتزويد الإدارة العليا بمختلف المعلومات.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول تطور التدقيق الداخلي

لقد مر التدقيق الداخلي بعدة تطورات وتغيرات منذ نشأته إلى حد الآن ويمكن سرد التطور التاريخي للتدقيق الداخلي فيما يلي:¹

المنتبع لتاريخ التدقيق الداخلي يلاحظ تعدد وتنوع أشكال ومجال التدقيق الداخلي، فقد انحصرت أهدافه في المراحل الأولى في اكتشاف الغش والتلاعب، وضاق نطاقه في العمليات المالية ويرجع بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي وإتساع نطاق الانتفاع بخدماته وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير مجال عمل التدقيق الداخلي عن طريق بدل مختلفة الجهود لتحقيق ذلك.

حيث تم عام 1947م إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادر عن معهد المدققين الداخليين، وفي عام 1957م تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي، وفي عام 1964م تم اعتماد دليل تعريفي للتدقيق الداخلي على انه مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة، بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المنشآت وخاصة في المنشآت الكبيرة إلى أمور متعددة لتتعلق مباشرة بالنواحي المالية

وتعتبر احد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطوير المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي حيث تم تشكيل لجان عام 1974م لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني، وفي عام 1977م انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراساتهما وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978م وبحق فان هذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي

¹-أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص95.

المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له. وعرف التدقيق الداخلي حينها: على انه وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة، وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها.

في عام 1996م تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الصادر عن المعهد الأمريكي للتدقيق الداخلي، تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي في عام 1999 م من قبل معهد المدققين الداخليين على انه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى.

وفي عام 2001 م تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفه على انه نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطور فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء،

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي

ويعرف التدقيق الداخلي بأنه "مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كافية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشأة، والتحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وقياس صلاحية تلك الخطط والإجراءات وجميع وسائل الرقابة الأخرى واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك

حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.¹

كما عرفه معهد المدققين الداخليين IIA على أنه: وظيفة تقييم مستقل داخل المؤسسة لفحص وتقييم كافة أنشطتها بهدف مساعدة موظفي المنشأة على الاطلاع بمسؤولياتهم حيث يقوم المدقق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.

كما عرفه أيضا معهد المدققين الداخليين حسب نشرة عام 1997 على أنه: نشاط نوعي واستشاري موضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراقبة وتحسين وانجاز الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى؛

كما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والمستشارين الداخليين على أنه "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكّمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة"²

من خلال التعريف نلاحظ أن نظرة الإدارة العليا إلى التدقيق الداخلي على أنه أداة رقابة فعالة على أنشطة المنشأة وأصبحت هذه الوظيفة كمصدر أمان في يد الإدارة، لكن يتطلب منح المدقق الداخلي كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بعيدا عن كل الضغوطات وإعطائه حرية الوصول إلى كافة إدارات المنشأة والاتصال بكافة العاملين فيها كما يجب توفير العدد الكافي من المدققين المؤهلين بحيث يتناسب مع الأهداف المرتبطة بدائرة التدقيق وان تتفاعل الإدارة مع النتائج والتوصيات والاقتراحات بشكل جاد.

ثانيا: خصائص التدقيق الداخلي

يمتاز التدقيق الداخلي بجملة من الخصائص وهي:³

❖ **التدقيق الداخلي وظيفة شاملة:** فهي تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف بحيث تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة.

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص33.

² - شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2004، ص 71.

³ - شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2009، ص54.

❖ **التدقيق الداخلي وظيفة دورية:** حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.

❖ **الاستقلالية:** رغم أن التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنه مستقل عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المدقق أن يكون مستقلاً حتى يتسم عمله بالموضوعية.

ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي

تتمثل أهم أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:¹

❖ التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبراء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية؛

❖ يقدم الحلول الممكنة والتوصيات للمشاكل التي تواجهها المنظمة؛

❖ حماية أصول المنشأة؛

❖ إمداد الإدارة ببيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

❖ التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإحصائية؛

❖ التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل أقسام المشروع؛

❖ التأكد من كفاءة الطرق التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك مؤشراً يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي؛

❖ يقدم الحلول الممكنة والتوصيات للمشاكل التي تواجه المنظمة.

مما سبق يتضح أن للتدقيق الداخلي أهداف بعيدة المدى بحيث يتطلب الوصول إليها وتحقيقها القيام بالعديد من الدراسات والتقييمات والتحليلات، ولكي تتحقق هذه الأهداف يجب على المؤسسة أن تمنح المدقق الصلاحيات التي تمكنه من أداء الوظيفة دون عوائق كما يجب أن يتوفر في المدقق صفات الاستقلالية والموضوعية والمهارة والكفاءة المهنية.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي والعوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام به

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها

¹ زهراء عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، 2009، ص 88.

البعض أثناء التدقيق، فمن الصعوبة أن يتم تدقيق تشغيلي دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة، وهناك عدة أسباب أيضا أدت إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي سنتطرق إليها في هذا المطلب.

أولاً: أنواع التدقيق الداخلي

ويمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى ثلاث عناصر أساسية وهي:

1- التدقيق التشغيلي:

يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واضح واقعي، فقد يشمل تحقيق العمليات تقييماً كاملاً لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، وعرف التدقيق التشغيلي بأنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقويم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء، أو الوحدات المختلفة، زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية، ويعرف التدقيق التشغيلي أيضاً بأنه: الفحص والتقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة كما يشمل التدقيق تقويم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية بالإضافة إلى تقويم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أن يتضمن التدقيق التشغيلي التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.¹

2- التدقيق المالي:

يهدف إلى التحقق من دقة البيانات المالية ومدى الاعتماد على العمليات المالية وكذلك المحافظة على الأصول، وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي والتي تقوم على:²

❖ **مراجعة المقبوضات وتتم من خلال:**

✓ التأكد من مدى صحة البيانات التي تتضمنها مستندات القبض؛

✓ مدى سلامة الشكل العام لها لكونها من القرائن الهامة لعملية التدقيق؛

¹ - كمال محمد سعيد النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص22.

² - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص528.

✓ التحقق من أن أرصدة المقبوضات المستحقة تظهر في الميزانية العامة للشركة.

❖ **مراجعة المدفوعات** وتتم من خلال:

- ✓ التأكد من أن الدفع يتماشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة والمعمول بها؛
- ✓ التأكد من سلامة إجراءات الدفع واعتماد السلطة المخول لها الصرف في حدود صلاحياتها؛
- ✓ المراجعة المستندية لعملية الدفع والتأكد من استكمال أصل مستند الدفع الأساسي كالفواتير، والإيصالات والكشوف؛

✓ التأكد من عدم احتمال تكرار الدفع من خلال الدفع بالمستند الأصلي.

3- تدقيق الأداء (الإداري):

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من فعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، ويطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية وتتم وفق ما يلي:¹

❖ تقييم الأداء من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع الوسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية والتقارير الشهري للميزانية؛

❖ الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق وحصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاءة الإنتاجية من خلال تتبع الجهود المكررة غير الضرورية، وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

ثانياً: العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي

ويمكن تلخيص العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي فيما يلي:²

❖ **كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها:** أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم

المشروعات وانفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المشروعات على الإلمام بكافة الأشياء عن هذه المشروعات وبالتالي استوجب الأمر استخدام نظم رقابية داخلية، وحتى تظمن الإدارة على سلامة النظم الرقابية الداخلية داخل المؤسسة؛

¹ - كمال محمد سعيد النونو، مرجع سابق، ص 23.

² - نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، دار الجامعة، مصر، 2006، ص 17.

❖ **التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية:** مع كبر المشروعات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المدقق الداخلي لتدقيق أعمال هذه الفروع وقد أطلق على هذا المدقق بالمدقق المتجول لمتابعة مدى إلزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات ونجاح المدقق المتجول في أداء هذه المهام كان له أثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للتدقيق؛

❖ **لامركزية الإدارة:** أدى كبر حجم المشروعات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافياً إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، ويتم تقييم أداء مديري هذه الفروع وحتى تتأكد الإدارة العليا من التزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة استخدمت الإدارة العليا المدقق الداخلي في ذلك؛

❖ **التوسع في احتياجات الإدارة:** نجد أن الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم التدقيق الداخلي وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها من قسم التدقيق الداخلي وعلى الإدارة توفير تلك الاحتياجات، ويرى معهد المدققين الداخليين أنه يوجد طلب جديد يعكس تغير كبير في روح التدقيق الداخلي وممارسته من تركيزها على الجانب المالي إلى اهتمام واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة؛

❖ **التحول إلى التدقيق الاختباري:** مع كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها لم يعد المدقق الخارجي يقوم بتدقيق كافة العمليات ولأنه تحول إلى التدقيق الاختباري وهو تدقيق عينة تمثل المجموع أو الكل معلى ذلك لابد في ظل اختبارات المعاينة أن يتوفر نظام رقابة فعال، ويعتبر من أهم ركائز نظام الرقابة الداخلية الفعال هو وجود تدقيق داخلي بالمنشأة وعلى ذلك فإنه من الناحية العملية لابد من تواجد التدقيق الداخلي بالمنشأة.

المبحث الثاني: الممارسات العملية للتدقيق الداخلي

لقد نصت معايير التدقيق الدولي (معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي) على أن إنجاز عملية التدقيق الداخلي يجب أن تتضمن الخطوات التالية.

المطلب الأول: التخطيط والمسح الأولي

إن أول خطوات عملية التدقيق الداخلي من حيث الممارسات العملية نجد التخطيط والمسح الأولي وسنتعرف على كل منها على حدى.

أولاً: التخطيط

وتمر عملية التخطيط بخطوتين رئيسيتين يمكن تلخيصهما فيما يلي:¹

الخطوة الأولى: دراسة المراجع ذات العلاقة: وتتم من خلال جمع المعلومات ذات العلاقة بنشاط التدقيق من مصادره المختلفة، للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، كما أن هذه المصادر تعتمد على كون النشاط يدقق لأول مرة أو أنه جرى تدقيقه سابقاً، وبشكل عام يمكن تلخيص هذه المصادر بما يلي:

❖ تقارير وملفات التدقيق السابق؛

❖ توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق؛

❖ الاجتماع مع إدارة النشاط؛

❖ السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط؛

❖ الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي؛

❖ الموازنة التقديرية، والمعلومات المالية عن النشاط؛

❖ نتائج التدقيق الخارجي على النشاط إذا طبق ذلك.

الخطوة الثانية: اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى

إن اختيار عدد ومستوى وخبرة المدققين اللازمة يجب أن يعتمد على تقييم ودرجة تعقيد المهمة والوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب أخذ مهارات ومعرفة وتدريب المدققين لتنفيذ المهمة ومدى إمكانية الاعتماد على مصادر خارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة المتخصصة، وبشكل عام عادة ما يتألف فريق التدقيق للمهمات العادية من مشرف تدقيق ومدقق أو أكثر وهما المسؤولان عن تنفيذ معظم أعمال التدقيق.

ثانياً- المسح الأولي

بعد اختيار الجهة أو النشاط الخاضع للتدقيق تأتي الخطوة التالية وهي المسح الأولي، يهدف المسح الأولي للنشاط الخاضع للتدقيق الحصول على فهم عام للعمليات والمخاطر وأنظمة الرقابة

¹-خلف الله الوردات، مرجع سابق، ص161

المرتبطة بالنشاط وذلك لكي يكون على دراية بأعمال ونشاط المنشأة ولتحديد المواطن التي سيتم التركيز عليها وكذلك سماع اقتراحات وتعليقات إدارة وعمال الجهة المدقق فيها.¹

ويشمل إجراء المسح الأولي الخطوات التالية:²

- ❖ الاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق لتوضيح المهمة؛
- ❖ الزيارة الميدانية للتعرف على طبيعة النشاط، الموظفين والعلاقات مع الأنشطة الأخرى...إلخ؛
- ❖ دراسة الوثائق والمعلومات التي تم الحصول عليها من الخطوات السابقة حيث يتم الاحتفاظ بهذه المعلومات في ملف أوراق العمل؛
- ❖ وصف وتوثيق إجراءات العمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية والاحتفاظ بها في ملف التدقيق الدائم؛
- ❖ القيام بالإجراءات التحليلية مثل النسب واتجاهات النشاط.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

من العناصر الأساسية في عملية التدقيق الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك بالتتابع أساليب وطرق مختلفة وسنتعرف في هذا المطلب على أساسيات وأساليب وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

أولاً: أساسيات تقييم نظام الرقابة الداخلية

نقطة بداية التدقيق الداخلي هي فحص مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ويقوم المدقق برسم البرنامج المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة، وبما أن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية أو معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب الخطوات التالية:³

- ❖ تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال؛
- ❖ تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف تقليل وتفايدي المخاطر التي تم تحديد نوعها؛
- ❖ توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسم بيانات أو خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية؛

¹-المرجع السابق، ص ص 161-166.

²-المرجع السابق، ص 168.

³-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 207.

❖ التأكد من إمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام.

على المدقق الداخلي دائما التنبه بأن الرقابة تكون كافية ومفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين، وبشكل عام فإن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو الحصول على ضمان معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها في المجالات التالية:¹

❖ صحة المعلومات وقابلية الاعتماد عليها، وتشمل المعلومات المالية والتشغيلية سواء كانت يدوية أو كانت مستخرجة من أجهزة الحاسوب؛

❖ الالتزام بالسياسات الخطط والقوانين والأنظمة فعلى المدقق التأكد من التزام العاملين بذلك بالإضافة إلى تقييم هذه السياسات واقتراح أية تعديلات عليها؛

❖ استغلال موارد المنشأة بكفاءة واقتصادية ويشمل ذلك الاستغلال الأمثل لموجودات ومواد المنشأة، والتخلص من الأصول غير منتجة؛

❖ تحقيق أهداف المنشأة، ومنه يجب التأكد من أن إجراءات الرقابة سوف تساهم في تحقيق أهداف الإدارة.

ولكي يتمكن المدقق من تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يحتاج إلى:²

❖ تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق؛

❖ تحديد أنظمة التشغيل ونقاط الرقابة؛

❖ القيام بإعداد أولي للأنظمة؛

❖ القيام بأعمال الفحص؛

❖ تقييم نتائج فحوصات التدقيق؛

❖ استنتاج فيما إذا كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة؛

❖ تقييم نهائي لنظام الرقابة، وأن يكون مناسب مع تحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع.

¹-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص157.

²-المرجع السابق، ص210.

ثانياً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

تشمل أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية العناصر التالية:¹

- ❖ **طريقة التقرير الوصفي:** تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة عن طريق شرح تدفق العمليات والبيانات وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة.
- ❖ **طريقة قائمة الاستقصاء:** وتقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط.
- ❖ **خرائط التدفق:** هي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلاً ضمن النظام المالي والإداري للشركة، وفي هذه الحالة على المدقق الداخلي دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المدقق تصميم خرائط التدفق بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية والوظائف المختلفة.

ثالثاً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند القيام بمهمة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يلتزم المدقق الداخلي بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها في التالي:²

- ❖ **جمع الإجراءات:** سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المدقق الداخلي بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل وغيرها) ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك تكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية والمتمثلة في تجميع إجابات من العاملين بالمؤسسة؛

¹-خالد أمين عيد الله، مرجع سابق، ص 175.

²-غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 214-215.

❖ **اختبارات الفهم والتطابق:** تبين الأدبيات المحاسبية طرق عمل كتبها الخبراء المسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات، فيؤكد من درجة الاعتماد عليها ويجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص ويتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، وكذلك الوصف الكتابي والمحادثات التي تمت مع المسؤولين؛

❖ **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** بالاعتماد على ما سبق يمكن للمدقق إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئياً، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عليها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، وتستعمل في هذه الخطوة الاستثمارات، وعليه في نهاية هذه الخطوة يستطيع المدقق تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة؛

❖ **اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المدقق الداخلي من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي نقاط قوة فعلا أي مطبقة وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق الداخلي أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار لا تحتل خلا، ويحدد حجم الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان؛

❖ **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

المطلب الثالث: الاختبارات والنتائج

ويعني الحصول على تحليل سريع بالأرقام الحالية مقارنة بالفترات السابقة وتشمل أيضا مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الحقيقية وهي عبارة عن عملية منظمة للبيانات المتاحة عن نشاط ما للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار

أولاً: الاختبارات

هي عملية تحويل البيانات الواردة في القوائم المالية إلى معلومات يمكن فهمها وتستهمل كأساس لاتخاذ القرارات، فالإجراءات التحليلية التي يتم من خلالها التحليل والمقارنة المنظمة بالأرقام أو المعدلات، والنسب والاتجاهات أو أي بيانات أخرى ذات العلاقة بهدف الحصول على مؤشرات مهمة التدقيق، أو الحصول على أدلة الرأي الرقابي.¹

كما تشمل هذه الإجراءات ملاحظة أية انحرافات جوهرية ومبالغ غير عادية وأخذها بالاعتبار، وأخيراً يمكن مقارنة هذه الأرقام بمثيلها في الأقسام الأخرى بشكل رأسي أو أفقي.

✓ **الرأسي:** لبيان العلاقة بين كل البنود بهدف إظهار الأهمية النسبية لكل بند ضمن مجموعته أو ضمن القائمة.

✓ **الأفقي:** بمقارنة القائمة مع مثيلتها في الفترات السابقة من أجل إدخال عنصر الزمن في الاختبار والتحليل.

ثانياً: النتائج

بعد إتمام تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات الجوهرية لهذا النظام ومن تم إعادة تضمينها إلى استنتاجات في ورقة خاصة في ملف العمل يتم إدراج هذه الاستنتاجات والتوصيات في التقرير الذي سيتم إعداده من خلال نتائج التدقيق، وتمثل استنتاجات التدقيق الحقائق التي تم التوصل إليها عن طريق العمل الميداني من قبل المدقق الداخلي، وتمس الأساس الذي تبنى عليه توصيات التدقيق، وعندما يلاحظ المدقق الداخلي أي خلل أو انحراف أو ضعف أثناء الاختبارات التفصيلية أو المسح الأولي أو الاستفسارات والملاحظات المباشرة، على المدقق تدوين ذلك.

ويجب أن يبحث مشرف التدقيق النتائج والتوصيات المحتمل اتخاذها مع مدير إدارة النشاط الخاضع للتدقيق وقبل كتابة مسودة التقرير، وحال اكتمال هذه المباحثات يجب أن يكون المدقق قادراً على تحرير مسودة تقريره ويجب أن يحرر مشرف التدقيق عن المهمة مسودة تقرير التدقيق كما يجب أن يقوم مدير التدقيق بمراجعة نقدية لمسودة التقرير وفي هذه المرحلة يجب توزيع مسودة التقرير على مدير إدارة النشاط الخاضع للتدقيق قبل اجتماع المراجعة لكي يتمكنوا من الاقتناع بالتقرير ويجب التأكد من:²

¹- خلف الله الوردات، مرجع سابق، ص 177

²- المرجع السابق، ص 190.

❖ صحة قاعدة النتائج ومن اكتمالها؛

❖ أن التوصيات عملية وقابلة للتحقيق ومدعومة من الإدارة العليا؛

❖ عدالة التقرير وانه يعكس الحالات التي عثر عليها التدقيق.

المطلب الرابع: كتابة التقرير وتقييم المهمة

بعد الانتهاء من اختبارات التدقيق والحصول على النتائج يقوم المدقق بكتابة تقريره وتقييم مهمة التدقيق الداخلي.

أولاً: كتابة لتقرير

بعد اكتمال بحث مسودة التقرير مع إدارة النشاط الخاضع للتدقيق يجب أن يكون المدقق قادراً على كتابة التقرير النهائي وان الإجابات والتعليقات التي وصلت من إدارة النشاط المعنية قد أدخلت في التقرير، ويسلم مدير التدقيق التقرير النهائي إلى المدير العام للدراسة والتوجيه، ويتم عرضه بعد ذلك على لجنة التدقيق في اجتماعاتها للاطلاع على سير أعمال المنشأة ومدى الالتزام من خلال مدير التدقيق.

ومن هنا يمكن أن نميز بين أربعة أنواع من التقارير:¹

❖ **تقرير إخباري:** وهو التقرير الذي يستعرض معلومات رقمية وغير رقمية لتخبر المتلقي عن حالة أو موقف خاص لموضوع محدد طلبته الجهة المتلقية وهذا النوع من التقارير لا تحتوي على توصيات أو مقدمات وإنما عرض للحالة فقط ومنها تقارير تقدم العمل، التقرير السنوي...الخ؛

❖ **تقرير تحليلي:** وهو التقرير الذي تكون دراسته مستوفية عن الحالة أو موضوع، ويقوم على تحليل البيانات والأرقام وتقديم الاستنتاجات والتوجيهات اللازمة، ويساعد في اتخاذ قرارات أو حل مشكلات ومما تقارير بحوث التسويق، تحليل التكلفة، تحليل البدائل؛

❖ **تقرير تفسيري:** هذا التقرير يحتوي على شرح وتفسير البيانات أو الأرقام التي تم جمعها واستعراضها في نفس التقرير، وتؤدي إلى فهم الموضوع المطروح بوضوح دون تقديم التوصيات وهي تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة؛

❖ **تقرير روتيني:** وهي التقارير التي ترفع للإدارة بشكل روتيني ضمن ما هو متعارف عليه وعادة لا تشكل التقارير الروتينية أهداف تذكر إلا عند استعراضها أو إحصائها في المستقبل.

¹-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 170-175.

ثانياً: تقييم المهمة

وتنقسم خطوة تقييم مهمة التدقيق الداخلي إلى العناصر التالية:¹

1- المتابعة: وتأخذ هذه الخطوة ثلاثة أشكال

✓ **الشكل الأول:** تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ القرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف ذلك؛

✓ **الشكل الثاني:** تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق بالمباشرة في تنفيذ التوصيات؛

✓ **الشكل الثالث:** يقوم المدقق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات.

وتجدر الإشارة إلى أنه هناك نقاط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية المتابعة وهي:²

❖ مسؤولية المتابعة يجب أن تعرف وتحدد بشكل خطي وضمن أوراق عمل التدقيق؛

❖ أهمية ملاحظات التدقيق؛

❖ درجة الجهد والتكلفة اللازمة لتصحيح الوضع؛

❖ المخاطر التي يمكن أن تنتج في حال فشل الإجراء التصحيحي؛

❖ درجة تعقد الإجراء التصحيحي والفترة الزمنية اللازمة.

2- التقييم: وهي الخطوة الأخيرة في تنفيذ المهمة، وتتعلق بإدارة التدقيق الداخلي إذ عليها التأكد من الفاعلية التي تم بها إنجاز المهمة وكيف يمكن الاستفادة من هذا التقييم في إنجاز مهمات أخرى، ومن المهم لنجاح الأعمال التي تقوم بها إدارة التدقيق الداخلي مراجعة أوراق العمل من أجل تحديد ما إذا كان قد تم تنفيذ اختبار التدقيق بشكل مناسب وفعال، وعلى إدارة التدقيق الداخلي تنفيذ المراجعات التالية لكل مهمة تدقيق من خلال:³

❖ مراجعة يقوم بها المدقق الذي يتولى إعداد أوراق العمل للتأكد من اقتناعه بالعمل؛

¹-خالف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص91.

²-المرجع السابق، ص91.

³-المرجع السابق، ص92.

- ❖ مراجعة يقوم بها مشرف التدقيق للتأكد من تنفيذ العمل حسب برنامج التدقيق وأنه قد تم جمع إثباتات كافية لدعم الآراء والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- ❖ مراجعة يقوم بها مدير التدقيق للتأكد من أن أوراق العمل تمثل بصورة عامة العمل الذي تم إنجازه، وتدعيم المناطق الرئيسية التي حددها تقرير التدقيق بإثباتات واضحة وتطبيق الاختبارات كما يجب.

المبحث الثالث: مقومات التدقيق الداخلي

لنجاح عملية التدقيق الداخلي في المنشأة يجب أن تتوفر بعض المقومات الخاصة بعملية التدقيق وفيما يلي سنتعرف على أهم المقومات الخاصة بالتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: قسم مستقل للتدقيق الداخلي

يعتبر استقلالية قسم التدقيق الداخلي من أهم الدعائم التي تجعل لعمل هذا القسم قيمة وفائدة وبدون هذا الاستقلال فانه يصبح عديم الفائدة، وعلى ذلك سوف نتناول بعض الضمانات التي تضمن استقلالية المدقق الداخلي وبالتالي توفير الاستقلالية اقسام التدقيق الداخلي داخل المنشأة وهذه الضمانات هي:¹

1- تعيين المدقق الداخلي: يجب أن يتم إبعاد المدقق الداخلي عن سلطة وتحكم الأشخاص الذين ستخضع أعمالهم للفحص والتدقيق، وعلى ذلك فان مدير الموارد البشرية لا يعد الشخص المناسب لإصدار قرار تعيينه، ولأن التدقيق الداخلي يمثل أداة رقابة في يد الإدارة، أي انه يوجه لخدمة إدارة المنظمة فهي التي يجب أن تكون مسؤولة عن تعيين المدقق الداخلي، على أن يراعي أن تكون سلطة التعيينات بيد مجلس الإدارة نفسه وليس في يد رئيس الإدارة أو المدير العام ضمانا للاستقلالية؛

ومن الأمور التي تساهم في تدعيم مكانة المدقق الداخلي واستقلاليته هو ضرورة ترك سلطة التصديق النهائي على التعيين أو عزل رئيس قسم التدقيق الداخلي إلى مجلس الإدارة بناء على التوصيات من لجنة التدقيق، وهذا الإجراء عادة ما يحرر رئيس قسم التدقيق من الضغوطات النفسية والاعتبارات الشخصية التي قد يوليها إليه رئيسه المباشر إذا ما ترك لهذا الأخير السلطة

¹ - مرجع سابق، ص 92.

المنفردة في التعيين والعزل ومما سبق نلخص المعيار الخاص بتعيين المدقق الداخلي " يتم تعيين المدقق الداخلي بقرار يصدره مجلس إدارة المنشأة نفسه وليس من أي جهة أخرى "

2-فصل المدقق: أن من يملك سلطة التعيين يملك سلطة الفصل، ولهذا فإن فصل المدقق الداخلي يجب أن يصدر بقرار من مجلس الإدارة، ويدخل في نطاق الفصل أيضا نقل المدقق إلى أقسام أخرى داخل المنظمة ويجب أن يتم الفصل أو النقل بناءً على تقرير من رئيس قسم التدقيق الداخلي ضمانا للحياد ولاستقلالية، مما سبق نلخص المعيار الخاص بفصل المدقق الداخلي "يتم فصل أو نقل المدقق الداخلي بناءً على قرار يصدره مجلس الإدارة بناءً على توصية من رئيس قسم التدقيق الداخلي "

3-التبعية الإدارية: يتعين على المدقق الداخلي أن يكون مسؤولاً أمام رئيس قسم التدقيق الداخلي الذي يتبع بدوره لرئيس مجلس الإدارة ويقدم إليه تقريره، ولا يكون مسؤولاً أمام رئيس الحسابات أو المراقب المالي ولا يكون له علاقة بأي إدارة أخرى داخل المنشأة.

4-عدم القيام بالأعمال التنفيذية: يتعين على المدقق أن يدرك أن وظيفته استشارية وليس تنفيذية، لذلك فالمدقق الداخلي لا يباشر سلطة مباشرة على الأشخاص الذين يدقق أعمالهم، ويجب ألا يسند إلى قسم التدقيق الداخلي أعمال من اختصاص أقسام أخرى، وكذلك لا ينبغي أن يحل المدقق الداخلي محل أي موظف غائب تابع لقسم آخر ولو بصفة مؤقتة.

المطلب الثاني: الأفراد المؤهلون للتدقيق الداخلي

يجب تزويد أقسام التدقيق الداخلي بأفراد من ذوي الكفاءة والخبرة في أعمال تلك المنشأة، مع مراعاة اللباقة ومتانة الخلق لأن أعمالهم تستلزم الاتصال بجميع العاملين بالمنشأة، ونقص أي عنصر من العناصر يؤدي إلى عدم العمل بطريقة سليمة، وعلى ذلك سوف نعرض الشروط الواجب توافرها في أفراد قسم التدقيق الداخلي:¹

أولاً: شروط علمية

❖ أن يكون حاصلًا على مؤهل جامعي مناسب؛

❖ أن يكون من ذوي الخبرة ومؤهل في أعمال المنشأة وبالأخص الأقسام التي سيقوم بتدقيق العمل فيها؛

¹ - مرجع سابق، ص 94.

- ❖ يجب أن يكون المدقق لديه معرفة أساسية بنظم الحاسب ومكوناته ووظائفه وإمكانيات التشغيل؛
- ❖ المعرفة الكافية في كيفية معالجة البيانات الكترونياً؛
- ❖ الإلمام بأسلوب التدقيق الداخلي.

ثانياً: شروط مهنية

- ❖ أن يؤدي عمله بموضوعية؛
- ❖ يجب بدل العناية المهنية المعقولة أثناء القيام بعمله حيث يجب أن يكون المدقق الداخلي على وعي باحتمالات الأخطاء والسهو والضياع وتعارض المصالح؛
- ❖ يجب أن يكون حذراً اتجاه الظروف والأنشطة الأكثر عرضة لمخالفة القوانين العامة واللوائح التنظيمية؛
- ❖ أن يلتزم بأداب وسلوك مهنة التدقيق؛
- ❖ يجب ألا يكون متصيداً للأخطاء بل مساعد على تصحيحها.

ثالثاً: شروط أخلاقية

- ❖ أن يكون حسن السمعة وان يتحلى بالصفات الأخلاقية والشخصية التي تم تحديدها في معيار الأداء المهني للتدقيق الداخلي؛
- ❖ أن يكون على علاقة طيبة مع العاملين داخل المنشأة؛
- ❖ أن يكون هناك حداً لعلاقته مع من يقوم بتدقيق أعمالهم.

المطلب الثالث: أنظمة جيدة للرقابة والتقارير

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها وكذلك ضرورة وجود نظام جيد للتقارير.

أولاً: نظام جيد للرقابة

وعلى ذلك نجد نطاق عمل التدقيق الداخلي يشمل فحص وتقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلي للمنشأة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة من خلال:¹

1- صحة المعلومات ومصداقيتها: يجب على المدقق الداخلي دراسة مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الوثوق بها وكذلك دراسة وتقييم الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وعرض هذه المعلومات؛

2- الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد: يجب على المدقق الداخلي فحص النظام المطبق في المنشأة للتأكد من تماثيه مع السياسات والخطط والإجراءات الإدارية والقوانين واللوائح العامة التي يكون لها تأثير على العمليات والتقارير؛

3- حماية الأصول: يجب على المدقق الداخلي دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من الوجود الفعلي لتلك الأصول؛

4- الاستخدام الاقتصادي والفعال للمواد: يجب على المدقق الداخلي تقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام المواد؛

5- تدقيق أهداف العمليات والبرامج: يجب على المدقق تدقيق العمليات للتأكد ما إذا كانت النتائج المحققة متماشية مع الأهداف الموضوعية، وأيضاً العمليات التشغيلية قد تم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط له، وعلى ذلك نجد أن التدقيق الداخلي يهدف إلى فحص نظام الرقابة المطبق بالمنشأة بهدف التحقق مما إذا كان هذا النظام يوفر التأكيدات الكفيلة بإيضاح أن أهداف وأغراض المنشأة قد تم إنجازها بكفاءة وبطريقة اقتصادية وأيضاً فحص جودة الأداء للتحقق من أن أهداف المنشأة قد تم إنجازها.

ثانياً: نظام جيد للتقارير

يجب أن تتوفر الاستقلالية والحرية للمدقق الداخلي في إبداء الرأي وترك له الحرية في عرض ما قد يبذلوه من ملاحظات في تقريره وترفع هذه الملاحظات إلى إدارة المنشأة للاطلاع وإصدار

¹-أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص254.

- عليّات وعلى ذلك يجب تحديد أهم خصائص التقرير الجيد في أربع عناصر وهي:¹
- ❖ **المنفعة:** يجب أن يكون للتقرير هدف معين في خدمة الإدارة، ولذلك يجب أن تعرض المعلومات في التقارير بشكل مختصر مفيد بحيث يسهل اتخاذ القرار بالاعتماد عليها؛
 - ❖ **الشكل الملائم:** يجب أن تكون التقارير واضحة يسهل قراءتها وفهم ما تحتويه من معلومات ويجب أن يحدد الشكل الملائم للتقرير على أساس كل حالة على حدة؛
 - ❖ **تحديد الهوية للتقرير:** التقرير الجيد يجب أن يشمل على معلومات أساسية تحدد هويته مثل العناوين اسم المنشأة، اسم القسم أو الإدارة، أرقام الصفحات وتاريخ التقرير؛
 - ❖ **الثبات:** يجب أن تعد التقارير على أسس ثابتة وفترات زمنية ثابتة بناء على ما سبق نجد أنه يجب على المدقق الداخلي بقسم التدقيق بالمنشأة إعداد تقرير عن نتائج عملية التدقيق ورفعها إلى المختصين ويحتوي هذا التقرير على نتائج التدقيق النهائية بعد استكمال عمليات الفحص وعلى المدقق الداخلي إتباع ما يلي:²
 - ✓ القيام بمناقشة توصيات التدقيق مع المسؤولين عن النشاط الذي تم تدقيقه قبل إصدار القرار النهائي؛
 - ✓ إعداد تقرير شامل لكل نتائج التدقيق والتوقيع عليه؛
 - ✓ أن يتضمن التقرير الرأي الفني للمدقق الداخلي؛
 - ✓ أن تكون التقارير بناءة ومعدة ومقدمة في الوقت المناسب؛
 - ✓ أن يتضمن التقرير توصيات المدقق التي تشير إلى اقتراح تحسينات واقتراح الإجراءات المصححة الواجب اتخاذها؛
 - ✓ أن يوقع رئيس قسم التدقيق على التقرير؛
 - ✓ يجب على المدقق الداخلي أن يشير في تقريره لتتماشي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع السياسات الإدارية الموضوعة كنظام عمل كما يشير إلى الثبات في استخدام هذه المبادئ والسياسات من فترة إلى أخرى.

¹- حسين أحمد دحجوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، ص ص، 115-118.

²- المرجع السابق، ص 119.

المبحث الرابع: تقنيات التدقيق الداخلي

مع تطور مفهوم التدقيق الداخلي تطورت معه مختلف طرق سير عملية التدقيق الداخلي وذلك نتيجة التطور الحاصل في مجال التدقيق والمراجعة وتعدد مجالات استخدام التدقيق الداخلي والأطراف المستفيدة منه وسنتعرف في هذا المبحث على تقنيات التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: إدارة المخاطر

ويشير معيار التدقيق الداخلي إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة في تقييم وتحديد التعرض الجوهرية للمخاطر كما ينبغي أن يساهم ذلك في تحسين إدارة وأنظمة الرقابة مع مراعاة خدمات التأكيد والاستشارة، ويجب أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر على الأقل مرة كل سنة، ويجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية

أولاً-تعريف إدارة المخاطر: وهي مجال التوصل إلى منع الخطر والتقليل من حجم الخسائر عند حدوث الخطر والعمل على عدم تكرار تلك الأخطار بدراسة أسباب حدوث كل خطر كما تمتد إدارة المخاطر إلى تدبير الأموال اللازمة للتعويض عن الخسائر التي تحدث حتى لا يتوقف العمل والإنتاج.¹

إن تحديد الخطر يتضمن تعريف الأنشطة القابلة للتدقيق وتعريف عوامل الخطر ذات العلاقة وعدد الملاحظات ودرجة إضافة قيمة للنشاط، والتغيرات التي تحصل في النشاط الخاضع للتدقيق، فالخطر يعني عدم الوضوح (عدم التأكد) من حدوث أمر ما قد يكون له أثر على تدقيق الأهداف ويقاس الخطر بالترجيح والاحتمالات، حيث تتضمن مخاطر التدقيق حالات من عدم التأكد قد تكون ناتجة عن المعاينة أولاً تكون كذلك والتي قد تنشأ من احتمال تغير النتيجة التي يتوصل إليها المدقق، أو التي تنشأ من إجراءات تدقيقية غير قياسية لتحقيق هدف ما.²

ثانياً: أنواع الخطر يمكن تقسيم أنواع المخاطر حسب المجال أو البيئة الذي ينتمي إليه ونلخص أنواع المخاطر في العناصر التالية:³

¹-منصور أحمد البدوي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 94.

²-المرجع السابق، ص96.

³-المرجع السابق، ص ص 107-109.

- ✓ **الخطر المطلق:** هو الخطر المخفف بدون تأثير على الرقابة الداخلية؛
- ✓ **الخطر السلوكي:** هو الخطر المرتبط بالعملية الإنتاجية للعمل (مثل ممارسات الإدارة المحسوبة، استغلال الوظيفة)؛
- ✓ **خطر الأعمال:** هو ذلك الخطر الناتج عن آثار الأعمال لبيئة غير مؤكدة تحقيق الأهداف.
- ✓ **الخطر الراعي:** هو ذلك الخطر المرتبط بحماية الأصول؛
- ✓ **خطر الرقابة:** هو ميل نظام الرقابة الداخلية لفقدان الفاعلية طوال الوقت أو فشله في منع التعرض للأصول؛
- ✓ **خطر الاكتشاف:** هي المخاطر الناتجة عن أخطاء البيانات والتي لا يمكن أن يكتشفها المدقق أو أخطاء مهمة لن يتم تصحيحها خلال عمليات المراقبة الداخلية أو عند قيامه بالإجراءات التصحيحية.

ثالثاً: طرق دراسة الأخطار وإدارتها

- تختلف وتتعدد طرق دراسة الأخطار حسب نوع وحجم الخطر والأسباب المؤدية إليه ونلخص طرق دراسة الأخطار في النقاط التالية:
- ❖ **الاجتناب:** وهو الابتعاد عن هذه الأخطاء باجتنبها ولتجنب الخطر نبتعد عن الأسباب المؤدية له، ولكن هذه الوسيلة من وسائل إدارة الخطر لها حدود معينة حيث أن اختبارها ليس ممكن دائماً من الناحية العلمية.
- ❖ **المنع والوقاية لتقليل الأخطار:** فهي تواجه الخطر وتقلل فرصة حدوث الخسارة من خلال اتخاذ الإجراءات المناسبة؛
- ❖ **الاحتياط لمواجهة الخطر:** وذلك بتكوين الاحتياطات التي يمكن أن تواجه بها الخسائر المادية الناشئة؛
- ❖ **نقل الخطر:** بتحميل طرف آخر غير الطرف المعرض لخطر الخسارة التي قد تصيبه وذلك بتحميل المؤسسة دفع مصاريف نقل عبئ الخطر إلى طرف سواء تحققت الحادث في المستقبل أو لن تتحقق.

رابعاً: التحكم وتوجيه الخطر

لتحديد نواحي الضعف وأثرها على عملية التدقيق فلا بد من:¹

- ❖ وضع وتطوير السياسات العامة؛
- ❖ وضع وتطوير الأجندة والإرشادات التفصيلية؛
- ❖ الرقابة على مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات؛
- وعليه فعلى المدقق الداخلي أن يراعي عند التحكم وتوجيه المخاطر ما يلي:
- ❖ إن مخاطر الاكتشاف دائماً موجودة حتى إذا تم التدقيق بنسبة 100 % لأن معظم أدلة التدقيق تكون مقنعة أكثر منها قطعية؛
- ❖ توجد علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف والمخاطر الجوهرية والرقابية، فعندما تكون المخاطر الجوهرية عالية من وجهة نظر المدقق فإن مخاطر الاكتشاف المقبولة يجب أن تكون منخفضة؛
- ❖ إن الاختبارات الرقابية والإجراءات التفصيلية أهدافها معروفة، ولهذا نتائج إجراءات أي منها يساهم في أهداف الآخر؛
- ❖ إن تقييم المدقق لمكونات مخاطر التدقيق قد تتغير أثناء عملية التدقيق وبالتالي يجب على المدقق تغيير الإجراءات التفصيلية على أساس تعديل مستويات التقييم للمخاطر الجوهرية والرقابية.

خامساً: المخاطر الناجمة عن أنظمة تكنولوجيا المعلومات

ونلخصها المخاطر المتعلقة بأنظمة تكنولوجيا المعلومات في النقاط التالية:²

- ❖ مخاطر الاختراق من خلال الانترنت والتجارة الإلكترونية وتتمثل في إمكانية حجب الخدمة؛
- ❖ مخاطر الفيروسات والتي تؤدي إلى تدمير المعلومات وتحريفها؛
- ❖ المخاطر البشرية وتتمثل في تجاوز السرية من خلال الإفصاح الغير مصرح به عن المعلومات والبيانات؛

¹-حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 254.

²-خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 219.

❖ المخاطر المادية مثل تعطل الكهرباء أو الأجهزة والمعدات، أو الدمار الناتج عن سوء توفير المناخ الملائم لعمل هذه الأجهزة من خلال الرطوبة والتدفئة والتهوية والإنارة.

المطلب الثاني: المعاينة (اختيار العينة)

يواجه المدقق عند فحص أرصدة ناتجة عن عمليات مالية متكررة صعوبات كبيرة ففي مثل هذه الحالات نجد أن المدقق يختار عينة من العمليات المالية، تم فحص مفردات هذه العينة بالنسبة لخاصية أو صفة معينة وعلى أساس نتيجة هذه العينة يستطيع المدقق استنتاج الحدث الحقيقي للصفة أو الخاصية في مجتمع التدقيق.

1-تعريف عينة التدقيق: تعرف على أنها تطبيق لإجراء التدقيق على أقل من 100% من العناصر داخل رصيد حساب معين أو نوعية من العمليات بهدف تقييم بعض خصائص الرصيد ونوعية العمليات المعينة، ويعتبر استخدام العينات في التدقيق أحد الأمور العملية الضرورية وخاصة عندما يقوم المدققين بتدقيق عمليات كثيرة ومتعددة سواء في المؤسسات والشركات الكبيرة أو المتوسطة الحجم، وعلى الرغم من عدم إمكانية القيام بالتدقيق الشامل إلا أنه من الناحية العملية يجب على المدقق تحديد أسلوب اختيار العينات وتحديد نسبة التغطية التي يريد أن يحققه، والجدير بالذكر أنه يجب أن يتم استخدام العينات في التدقيق بطرق تحقق للمدققين اختصار الوقت المتوقع بذله عند تنفيذ التدقيق، بالإضافة إلى تخفيض التكلفة مع ضرورة الحفاظ على مستوى معقول ومرضي من الدقة والثقة في النتائج النهائية.¹

ومن الناحية العملية يمكن تقسيم استخدام العينات في التدقيق من حيث طبيعة العمليات

والأرصدة إلى مجموعتين رئيسيتين وهما:²

✓ استخدام العينات لتدقيق العمليات والإجراءات الرقابية: وتهدف هذه الطريقة من تدقيق العمليات والإجراءات الرقابية إلى التأكد من تطبيق الإجراءات والعمليات في نظام الرقابة الداخلية كما هو مخطط لها؛

✓ استخدام العينة لتدقيق الأرصدة: وتهدف هذه الطريقة من تدقيق الأرصدة إلى التحقق من صحة ودقة المبالغ لأرصدة الحسابات التي يتم تدقيقها.

¹- السيد أحمد السقا، قراءات وبحوث في المراجعات المتقدمة، الطبعة الأولى، مصر، 2006، ص35.

²- المرجع السابق، ص35.

2- طرق اختيار العينة: هناك العديد من الطرق التي يمكن للمدقق استخدامها لاختيار المفردات التي تتضمنها العينة، ويتوقف اختيار أي من هذه الطرق على الغرض من المعاينة وأهداف التدقيق المراد تحقيقها وطبيعة المجتمع الذي تسحب منه العينة، وطبيعة أدلة التدقيق التي يريد المدقق الحصول عليها، وتتراوح هذه الطريقة بين الاختيار الحكمي وطرق الاختيار العشوائي ونتناول فيما يلي طرق اختيار العينة التي يشجع استخدامها في الواقع العملي:¹

أولاً: طرق الاختيار الحكمي

ويقوم المدقق عند استخدامه لطرق الاختيار الحكمي باستخدام تقديره المهني لتحديد عدد وأي مفردة من المفردات التي يجب أن تتضمنها العينة، بمعنى أن المفردات التي تدخل ضمن العينة يتم اختيارها دون تحيز متعمد وبدون أي سبب خاص لإدخال أو استبعاد مفردات معينة من العينة.

ولا يقصد بالاختيار الحكمي أن يتم اختيار مفردات العينة بدون حرص كاف، وإنما يتم اختيار مفردات العينة بطريقة يتوقع منها المدقق أن تكون العينة ممثلة للمجتمع، ويعتبر الاختيار الحكمي مفيداً عند استخدام المعاينة غير الإحصائية.

ثانياً: طرق الاختيار العشوائي

تتمثل طرق الاختيار العشوائي في كل من الطرق الاختيار باستخدام الأرقام العشوائية والاختيار المنتظم مع بداية عشوائية، والاختيار على أساس المعاينة الطبقيّة وهي طريقة يتم استخدام جداول الأرقام العشوائية أو برامج معد من خلال الكمبيوتر لاختيار عناصر العينة العشوائية.

المطلب الثالث: التحليل المالي وتدقيق الحاسب الآلي

زاد الاهتمام بالتحليل المالي واستخدام الحاسب الآلي أثناء عملية التدقيق الداخلي لتقليل الجهود وتخفيض التكلفة والتحليل السريع للبيانات الواردة في القوائم المالية وذلك للحصول على نتائج سريعة وذات مصداقية وفي الوقت المناسب وسنتعرف في هذا المطلب على التحليل المالي للتدقيق الداخلي وتدقيق الحاسب الآلي.

¹- المرجع السابق، ص 36.

أولاً: التحليل المالي

إن أهمية التحليل المالي يكمن في التعرف على المركز المالي والائتماني للمنشأة وعلى القدرة الاستثمارية لديها أو مدى كفاءة عمليات المنشأة المختلفة.

1-تعريف التحليل المالي: هو عملية تحويل البيانات الواردة في القوائم المالية إلى معلومات يمكن فهمها وتستعمل كأساس لاتخاذ القرار، فالإجراءات التحليلية التي يتم من خلالها التحليل والمقارنة المنظمة للأرقام أو المعدلات والنسب والاتجاهات أو أي بيانات أخرى ذات علاقة بهدف الحصول على مؤشرات مهمة للتدقيق أو الحصول على أدلة لدعم الرأي الرقابي.¹

2-أهداف التحليل المالي: يهدف من التحليل المالي الحصول على تحليل سريع بالأرقام الحالية مقارنة بالأرقام السابقة، والحكم على مدى كفاءة الإدارة، والتعرف على الاتجاهات التي يتخذها أداء النشاط والاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بمتابعة نظام الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليه، وإعطاء مؤشر على مواطن الخطر من أجل الاهتمام والتركيز عليها أثناء إجراء الاختبارات المطلوبة.

3-منهجية التحليل المالي: قبل الشروع في التحليل المالي لابد من:²

- ❖ تحديد الأهداف التي يسعى من خلال التحليل؛
- ❖ تحديد الفترة التي سيشملها التحليل؛
- ❖ تحديد المعلومات التي يحتاجها المدقق للوصول إلى غايته؛
- ❖ اختيار أسلوب وأداة التحليل الأنسب لقدرة التعامل مع المشكلة موضوع البحث؛
- ❖ استعمال المعلومات والمقاييس التي تجمعت لدى المدقق لاتخاذ الإجراء المناسب؛
- ❖ تحديد الانحراف عن المعيار أو المقياس للوقوف على أهمية الانحراف؛
- ❖ وضع التوصية المناسبة بشأن نتائج التحليل.

4-أدوات التحليل المالي: للوصول إلى الهدف والغاية من التحليل لابد من معرفة الأدوات الممكن استخدامها من أجل تحقيق تلك الأهداف:³

✓ مقارنة البيانات المراد دراستها لسنوات مختلفة؛

¹ -محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص291.

² -المرجع السابق، ص 292.

³ -المرجع السابق، ص293.

✓ مقارنة الاتجاهات باستناد إلى رقم قياسي؛

✓ تحديد الأهمية النسبية لكل بند من بنود البيانات المطلوب تحليلها؛

✓ الموازنات التقديرية وملاحظة الانحرافات.

ثانياً: تدقيق الحاسب الآلي

لقد أدى استخدام الحاسب الآلي إلى تغير في طبيعة مقومات التدقيق الداخلي وأساليبه المستخدمة في عملية التدقيق الداخلي، الأمر الذي أدى إلى اختلاف في طبيعة مشكلات التدقيق الذي يقوم على استخدام الحاسوب عن طبيعة المشاكل في ظل استخدام النظام اليدوي.

إن استخدام الحاسب بشكل واسع في الشركات أدى إلى خلق تحديات للمدقق الداخلي في كيفية التفاعل مع استخداماته، مما أوجب على المدقق عند التدقيق في بيئة تتم فيها معالجة المعلومات الإلكترونية أن يتفهم هذا الحاسب البرامج المستعملة وأنظمة التشغيل بصورة كافية للتخطيط لمهمة التدقيق الداخلي، وأن يتفهم كيف تؤثر المعالجة الإلكترونية للمعلومات على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعلى تنفيذ إجراءات التدقيق التي تتضمن أساليب التدقيق المساندة للحاسوب، كما يجب أن يتوفر في المدقق:¹

✓ المعرفة الكافية لكيفية معالجة المعلومات الإلكترونية حتى يتمكن من تنفيذ الإجراءات التي تعتمد على المنهج المستخدم في التدقيق؛

✓ معرفة وفهم المدقق الداخلي بعمل الحاسوب وبرامجه المستعملة وأنظمة تشغيله ومعالجة البيانات لكي يتمكن من تنفيذ إجراءات وأساليب التدقيق؛

✓ الإجراءات والأساليب المستخدمة في تدقيق عمليات الحاسوب وهي نفس القواعد والإجراءات المستعملة في تدقيق السجلات والمعلومات المحاسبية التي تنتج يدوياً؛

✓ استخدام الحاسوب كأداة لإنجاز عملية التدقيق قد تؤدي إلى زيادة فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي وكفاءتها وزيادة نطاق عمل التدقيق وشموله لأكثر عدد من العمليات مما يجعل التدقيق شامل وتفصيلي.

¹ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 248.

ويمكن تطبيق أسلوب التدقيق حول الحاسب الكروني في ظل هذه الحالات التي يكون فيها العمل غير معقد وروتينيا، ويجب في كل الأحوال أن تتوفر لدى المدقق معلومات تمكنه من مقارنة النتائج التي حصل عليها مع المعلومات التي أدخلت في الحاسب، كأن يتأكد من حصة النتائج بمقارنة عدد المستندات التي تم إدخالها في الحاسب مع العدد الذي أورده الجهاز في الناتج النهائي وقد يتضمن الحاسب باتخاذ قرارات أوتوماتيكيا، ويكون بذلك قد حل محل الموظف المسؤول عن اتخاذ مثل هذه القرارات، ولا يستطيع المدقق اختيار صحة عملية اتخاذ القرارات إذا تبين أسلوب التدقيق حول الحاسب الآلي، وكذلك قد يرتكب أحد الموظفين مخالفة في حالة تدوير الأرصدة كأن يثبتها في حساب غير الحسابات المقصودة وعليه فإنه فقط في حالة اقتناع المدقق أن نظام الرقابة الداخلي سليم ويعمل بكفاءة يستطيع إتباع أسلوب التدقيق حول الحاسب.¹

¹-نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص76.

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى لمحة تاريخية حول تطور مفهوم التدقيق الداخلي، وأيضاً مفهوم وخصائص وأهداف التدقيق الداخلي وكذلك أنواع التدقيق الداخلي من تدقيق تشغيلي وتدقيق مالي وتدقيق إداري والعوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام به، وأيضاً الممارسات العملية للتدقيق الداخلي بجميع خطواتها من التخطيط والمسح الأولي، تقييم نظام الرقابة الداخلية، الاختبارات والنتائج وأخيراً كتابة التقرير وتقييم المهمة، بالإضافة إلى مقومات التدقيق الداخلي القائمة على قسم مستقل للتدقيق الداخلي مع أفراد مؤهلون يتمتعون بمختلف الشروط العلمية والمهنية والأخلاقية، مع وجود نظام جيد للرقابة والتقارير وفي الأخير تطرقنا إلى تقنيات التدقيق الداخلي والتي تتمثل في إدارة المخاطر من تعريفها وأنواع المخاطر وطرق دراستها وأدارتها والتحكم فيها، وكذلك استخدام المعاينة والتحليل المالي في التدقيق الداخلي وأخيراً تدقيق الحاسب الآلي.

الفصل الثاني:
المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تمهيد:

معايير التدقيق الداخلي هي المستوى الأول للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق الداخلي وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، ويعتمد عليها في الحكم على أداء مدقق الداخلي ونوعية العمل المنجز والتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق الداخلي.

وتمثل معايير التدقيق الداخلي المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي، والتي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة، ويعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية والتي تلقى القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة.

وللتعرف أكثر على معايير التدقيق الداخلي الدولي تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: عموميات حول معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها

المبحث الثالث: عرض المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية

تلعب المؤسسة دورا فعالا في النشاط الاقتصادي، باعتبارها وحدة اقتصادية تمارس فيها مختلف الأنشطة فهي لها شخصية قانونية مستقلة، وهي تقوم بوظيفتها التي وجدت من أجلها.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية

وسنتعرف في هذا المطلب على التطور التاريخي للمؤسسة الاقتصادية بمختلف مراحلها وكذا تعاريف وخصائص المؤسسة الاقتصادية.

أولا: التطور التاريخي للمؤسسة الاقتصادية

مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية تطورت معها المؤسسة وذلك بسبب الحضارات التي مرت بها الحياة البشرية لهذا يمكن اعتبار المؤسسة نواة النشاط الاقتصادي لمختلف المجتمعات حيث أنها تؤثر وتتأثر بكافة التغيرات التي تحدث من الناحية الزمانية والمكانية، حيث سنتناول فيما يلي أهم المراحل التي مرت بها المؤسسة الاقتصادية:¹

المرحلة الأولى: مرحلة الإنتاج الأسري البسيط

تميزت هذه المرحلة بحيات بدائية حيث كانت حياة الأفراد مرتبطة بخدمة الأرض خاصة النشاط الزراعي، الذي كان يتمثل أساسا في زراعة الأرض باستعمال وسائل بدائية وتربية مختلف أنواع المواشي، حيث كان يعتبر هذا النشاط أهم السبل لتلبية حاجات الأسرة من أكل ولباس، ونلاحظ في هذه المرحلة غياب النشاط التجاري والصناعي نظرا لطبيعة الوسائل المعتمد عليها، وكانت المبادلة تعتمد على نظام المقايضة بين الأسر خاصة الأسر التي تنتج وسائل وأدوات الإنتاج.

المرحلة الثانية: نظام الوحدات الحرفية

تميزت هذه المرحلة بظهور مجموعات حرفية مجمعة في محلات أو ورشات من أجل إنتاج سلع معينة ويتم ذلك تحت إشراف كبير الحرفيين، وقد انتشرت عدة ورشات حرفية شملت النجارين والحدادين كما تميزت أيضا بالتنظيم المحكم والجيد خاصة بالعلاقة التي تربط المعلم بالصانع، وبقي هذا النظام ساري المفعول إلى نهاية القرن 17م، ومع بداية القرن 18م ظهرت بوادر الثورة الصناعية مما أدى إلى انهيار هذا النظام بانفصال الحرفيين وانتشار الصراعات فيما بينهم بالإضافة إلى هذه العوامل هناك عامل أساسي والمتمثل في بداية ظهور طبقة التجار الذين أصبحوا يتدخلون في المواصفات المتعلقة بالمنتجات باعتبارهم المستقبل الأول لها.

¹ - بن داني عزيزة، عوامل نجاح المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2011-2012، ص3.

المرحلة الثالثة: النظام المنزلي الحرفي

أدى ظهور طبقة التجار والرأسماليين إلى استعمالهم لعدة طرق من أجل الحصول على المنتجات وبيعها في ظروف مرضية ومن الطرق المستعملة بالإضافة إلى التعامل مع المجموعات الحرفية الاتصال بالأسر في المنازل وتمويلهم بالمواد من أجل إنتاجهم لسلعة معينة وغالبا كانت عملية الإنتاج المنزلية مرحلة من مراحل إنتاج السلعة وقد وجد التجار سوق العمل خاصة في الأسر الريفية التي كانت على استعداد لزيادة دخلها بواسطة احتراف حرفة أخرى إلى جانب الزراعة، مما يمكنها من تغطية حاجاتها المتزايدة، وهكذا أصبح هناك ولأول مرة عمال حرفيون في المنازل لا يملكون سوى قوة عملهم وممولون من طرف تجار أصحاب رؤوس أموال وكل منها مرتبط بالآخر ارتباطا نفعيا.

المرحلة الرابعة: ظهور المانيفاكتورة

إن تراكما التغيرات التي شهدتها طرق الإنتاج الحرفي نظرا لتطور الأذواق والمستوى الحضاري من جهة وارتفاع عدد السكان من جهة أخرى وكذلك ظهور الاكتشافات الجغرافية، أدت إلى إثراء طبقة التجار الرأسماليين الذين امتلكوا أدوات إنتاج يدوية فعملوا على إيجارها إلى أشخاص وأسر داخل المنازل من أجل القيام بإنتاج طلباتهم التي كانوا يطالبون بتنفيذها في أوقات وبمواصفات مناسبة وفي وقت لاحق استطاع هؤلاء التجار أن يقوموا بجمع عدد من الحرفيين تحت سقف واحد من أجل أن يتمكنوا من مراقبتهم بشكل أكبر وأن يستعملوا وسائل إنتاجهم بشكل أكثر هكذا ظهرت المصانع في شكلها الأول Manufacture والتي تتكون من أدوات بدائية يشتغل عليها العمال بأيديهم وتخضع لتنظيم يختلف عن تنظيم الوحدات الحرفية السابقة إذ أصبح فيها صاحب المحل والأدوات هو المشرف على عملية الإنتاج من بدايتها إلى نهايتها، وتعتبر المانيفاكتورة عن منحرج حاسم في تاريخ المؤسسة الاقتصادية والتي تولدت عنه المؤسسة الرأسمالية فيما بعد.

المرحلة الخامسة: نظام المؤسسات الصناعية الآلية

تعتبر هذه المرحلة عن التطور الجذري والمستمر لمرحل السابقة نتيجة الاكتشافات العلمية ومستوى التقدم الذي وصلت إليه المصانع الأولية على مستوى مرحلة "المانيفاكتورة"، ونظرا لاتساع السوق وحجم المبادلات والتقدم الصناعي ظهرت ما تسمى بالمؤسسات الصناعية الآلية التي تميزت بوسائل وأدوات عمل آلية بعد أن كانت في المراحل السابقة تتم من خلال العمل اليدوي وفي هذه المرحلة تم تجسيد مفهوم المؤسسة الذي اتخذ عدة تطورات نتيجة لظروف المحيطة بنشاطها والتطور المستمر على الصعيد الدولي بشكل عام إلى أن أصبحت على شكل مؤسسات اقتصادية متعددة النشاطات والتنظيمات.

ثانيا: تعريف المؤسسة الاقتصادية

يمكن إعطاء بعض التعاريف للمؤسسة الاقتصادية ونذكر منها:

التعريف الأول: تعرف المؤسسة بأنها كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج أو تبادل السلع أو الخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي توجد فيه تبعا لحجم نوع النشاط.¹

التعريف الثاني: تعريف بأنها منظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية والمادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق زمني.²

التعريف الثالث: لمؤسسة هي تنظيم إنتاجي معين، الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل إنتاج معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيراد الكلي وتكاليف الإنتاج.³

التعريف الرابع: المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة به من تخزين وشراء وبيع من أجل تحقيق الأهداف التي أوجدت المؤسسة من أجلها.⁴ وبصفة عامة يمكن القول "المؤسسة هي مجموعة من عوامل الإنتاج المادية والمالية والبشرية تتفاعل فيما بينها لتحقيق الغرض الذي وجدت من أجله (إنتاج السلع والخدمات) لتلبية حاجات المجتمع، وهي تمثل الوحدة الأساسية في الاقتصاد"

ثالثا: خصائص المؤسسة الاقتصادية

من التعاريف السابقة للمؤسسة يمكن استخلاص الصفات أو الخصائص التي تتصف بها المؤسسة الاقتصادية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:⁵

❖ المؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها

ومسؤولياتها؛

¹- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص11.

²- المرجع السابق، ص 12.

³- علي حسين علي، الإدارة الحديثة لمنظمات الأعمال، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، ص 98.

⁴- عبد الرزاق حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات بالجزائر، 1989، ص 25.

⁵- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص25-26.

- ❖ القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها؛
- ❖ أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كاف وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية، وقادرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة؛
- ❖ التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها؛
- ❖ المؤسسة مركز للتوزيع: تعتبر المؤسسة المكان التي يتم فيه تقييم وتوزيع الأموال المتأتية من بيع السلع والخدمات، وذلك تحت أشكال مختلفة ليستفيد منها مختلف الأعوان الاقتصادية التي ساهمت في العملية الإنتاجية؛
- ❖ المؤسسة مركز للتحويل: المؤسسة هي ذلك المكان التي يتم فيها تحويل المواد، أي المدخلات إلى منتجات تامة الصنع من سلع وخدمات؛
- ❖ المؤسسة شبكة من المعلومات: إن اتخاذ القرارات الرشيدة يتطلب معلومات من مصادر مختلفة (داخلية وخارجية)، وبالتالي يتحتم على المؤسسة إعداد أنظمة قادرة على إنتاج المعلومات أو ما يسمى بنظام المعلومات وتحويلها إلى المقررين، بحيث تعتبر الشبكة المعلوماتية والاتصالية بمثابة العنصر الحيوي للمؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف المؤسسات الاقتصادية

إن المؤسسة وبغض النظر عن مستوى نشاطها، أو حجمها أو التسمية المرادفة لها، قد تصنف ضمن مجموعات معينة، ووفق لمعايير متعددة، فهي دائما تسعى دائما لتحقيق أهداف وغايات محددة مسبقا وسنتناول في هذا العنصر أنواع المؤسسات وأهدافها.

أولا: أنواع المؤسسة الاقتصادية

يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية وفقا لعدة معايير واعتبارات كما يلي:

- 1- معيار الحجم: يتخذ معيار الحجم أشكالا عديدة كرقم الأعمال وحجم العمالة ورأس المال:¹
- ❖ رقم الأعمال: تعتبر مبيعات المؤسسة مؤشرا لتصنيفها فهي مؤسسات صغيرة ومتوسطة وكبيرة الحجم؛

¹ -فرحات غول، الوجيز في اقتصاد المؤسسات، الطبعة الأولى، الدار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص9.

❖ **حجم العمالة:** يعتبر عدد عمال المؤسسات معياراً للتمييز بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة، فالمؤسسات الصغيرة لا يتجاوز فيها حجم العمالة 50 عاملاً، أما المتوسطة عدد عمالها بين 50 و500 عامل، أما المؤسسات كبيرة الحجم عدد عمالها أكبر من 500 عامل.

❖ **رأس المال:** يعتبر رأس المال معياراً لمعرفة حجم المؤسسة، كلما كان رأس المال كبيراً تعتبر المؤسسة كبيرة الحجم والعكس صحيح.

2- معيار النشاط الاقتصادي: تقسم المؤسسات حسب معيار النشاط الاقتصادي إلى مؤسسات القطاعات الاقتصادية المعروفة:¹

❖ **المؤسسات الصناعية:** وهي التي تقوم بإنتاج السلع المادية انطلاقاً من المادة الأولية بإجراء عليها تعديلات وفق نمط عمليات (تركيبات) لتصبح سلعة قابلة للاستعمال؛

❖ **المؤسسات الفلاحية:** وهي المؤسسات ذات الطابع الفلاحي تقوم باستغلال الأرض والصيد وتربية الحيوانات وغيرها؛

❖ **المؤسسات التجارية:** هي التي تقوم بعمليات الشراء والبيع دون إدخال أي تعديلات على السلعة؛

❖ **المؤسسات الخدمية:** وهي التي تقدم خدمات للغير وهي ذات أهمية بالغة على مستوى الاقتصاد الوطني، نجد منها مؤسسات النقل، التربية، الصحة، التأمين وغيرها.

3- المعيار القانوني: المعيار القانوني مقياس للفصل بين المؤسسات، يبنى على أساس ملكية وسائل الإنتاج، ولهذا نميز بين نوعين من المؤسسات:²

❖ **المؤسسات العامة:** هي المؤسسات التي يعود رأسمالها للدولة، وهذا النوع من المؤسسات يحكمها قانون يحدد المسؤوليات والمناصب والأهداف والأطر العامة لإدارتها، ولا يحق للمسيرين التصرف بأصولها إلا في إطار الصلاحيات المخول لهم قانوناً، تهدف هذه المؤسسات من خلال نشاطها الاقتصادي إلى تحقيق المنفعة العامة للمجتمع؛

❖ **المؤسسات الخاصة:** وتعود ملكية وسائل الإنتاج فيها إلى القطاع الخاص سواء كانت فردية أو جماعية والذين يملكون رؤوس الأموال لهم السلطة المطلقة في إدارة شؤون مؤسساتهم، هذا النوع من المؤسسات يهدف بالدرجة الأولى إلى تحقيق أعظم الأرباح الممكنة؛

¹-المرجع السابق، ص10.

²-خالد صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 3، 2003، ص264.

❖ **المؤسسات المختلطة:** هي التي يشترك في ملكيتها القطاع العام والخاص.

ثانياً: أهداف المؤسسة الاقتصادية

تتعدد أهداف المؤسسة الاقتصادية باختلاف أصحابها وطبيعة ميدان نشاطها ولهذا تتداخل وتتشابك أهداف المؤسسة، ولكن يمكن تلخيصها في أهداف أساسية مهما كان نوع المؤسسة، ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:

1- الأهداف الاقتصادية: يمكن جمع عدد من الأهداف التي تدخل ضمن هذا النوع كما يلي:¹

❖ **تحقيق الربح:** إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى أعلى من الربح، يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات المنافسة الأخرى، أو للحفاظ على مستوى معين من نشاطها لذا يعتبر الربح من المعايير الأساسية لصحة المؤسسة الاقتصادية؛

❖ **تحقيق متطلبات المجتمع:** إن تحقيق المؤسسة لنتائجها عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها المادي أو المعنوي، وتغطية تكاليفها، أو عند القيام بعملية البيع فهي تغطي طلبات المجتمع الموجودة عبر كافة المستويات (محلياً ودولياً) فيمكن القول أن المؤسسة تحقق هدفين في آن واحد وهما تغطية طلب المجتمع وتحقيق الربح وعقلنة الإنتاج، يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجيتها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة هذه الخطة أو البرمجة وهذا سعياً لتلافي الواقع في المشاكل الاقتصادية والمالية لأصحابها من جهة وللمجتمع من جهة أخرى.

2 الأهداف الاجتماعية: يمكن تلخيص الأهداف الاجتماعية للمؤسسات فيما يلي:²

❖ **ضمان مستوى مقبول من الأجر:** إذ يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل في نشاطهم حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم بها ويعتبر هذا الحق مضموناً قانوناً وشرعاً وعرفاً وغالباً ما تحدد قوانين من طرف الدولة تضمن للعامل مستوى من الأجر يسمح له بتلبية حاجياته وهذا ما يسمى بالأجر المضمون؛

¹-عمر صخري، مرجع سابق، ص 29.

²-ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 48.

❖ **تحسين مستوى المعيشة للعمال:** إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار بظهور منتجات جديدة كما أن التطور الحضاري وتغير الأذواق يدعو إلى تحسين عقلنة الاستهلاك الذي يكون متنوع وتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مادية ومالية أكثر فأكثر سواء للعمال أو للمؤسسات؛

❖ **إقامة أنماط استهلاكية معينة:** تقوم المؤسسة عادة بالتجديد في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع وذلك بتقديم منتجات جديدة أو بالتأثير في أذواقهم سواء لمنتجات جديدة أو قديمة، هذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية وغالبا ما يكون في صالح المؤسسة أو لصالح الجميع؛

❖ **الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال:** بداخل المؤسسة تتوافر علاقات مهنية واجتماعية بين أشخاص قد تختلف مستوياتهم العلمية وانتمائهم وعودتهم إلى التماسك والتفاهم هي الوسيلة الوحيدة لضمان الحركة المستمرة للمؤسسة وتحقيق أهدافها باعتبارهم جزء منها ويؤثرون فيها بعدة طرق.

❖ **توفير تأمينات للعمال:** تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات تتمثل في التأمين للصحة، والتأمين ضد الحوادث وكذلك التقاعد كما أنها تخصص مساكن سواء وظيفية أو عادية لعمالها المحتاجين منهم وكذلك مرافق الاسترخاء والمطاعم؛

3- الأهداف التكنولوجية: بالإضافة إلى ما سبق تؤدي المؤسسة الاقتصادية دورا هاما في الميدان التكنولوجي خاصة في مجال البحث والتنمية، ومع تطور المؤسسات عملت هذه الأخيرة على توفير إدارة أو مصلحة خاصة لعمليات تطوير الوسائل والطرق العلمية للإنتاج، وتخصص لهذه العملية مبالغ مالية، إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية والتي تؤدي إلى رفع الإنتاجية، كما أن المؤسسات الاقتصادية تؤدي دورا مستندا للسياسية القائمة في البلاد في مجال البحث والتطور التكنولوجي نظرا لما تمثله من وزن في مجموعها وخاصة منها الضخمة، وذلك بالتنسيق مع العديد من الجهات من مؤسسات البحث العلمي كالجامعات وغيرها.¹

المطلب الثالث: مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تعتبر المؤسسة الوطنية العمود الفقري والركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وقد فرضت نفسها كمرجع مهم لتحليل تجارب القطاعات الاقتصادية في بلدان العالم الثالث لذلك يمكن

¹-المرجع السابق، ص49.

أن نلتزم دور المؤسسة الاقتصادية باعتبارها واجهة من واجهات النشاط الاقتصادي الوطني، والتي مرت بثلاث مراحل أساسية يمكن توضيحها فيما يلي:

أولاً: المرحلة الأولى (ما قبل 1980)

اعتمدت عملية البناء الاقتصادي والاجتماعي في هذه المرحلة على ما يسمى بالريع النفطي الذي يعتبر الممول الرئيسي لميزانيات المؤسسات العمومية، ويمكن تقسيم هذه المرحلة إلى فترتين، والتي مازالت آثارهما ومعالمهما قائمة حتى الآن وسنقوم بتوضيح معالم هاتين الفترتين فيما يلي:¹

1- الفترة الأولى (1962-1970): وتقسّم هذه الفترة بدورها إلى مرحلتين يمكن إبراز مميزاتها فيما يلي:

❖ **مرحلة التسيير الذاتي:** التي أعقبت الاستقلال مباشرة وامتدت إلى حوالي 1965م "المؤسسة المسيرة ذاتياً" وتعني هذه التجربة للمؤسسات الاقتصادية تكريسا لتوجيهات سياسية معينة، ذلك أن الأساليب والتقنيات المعتمدة لضمان التنمية الاقتصادية قد سادت وطغت عليها الإيديولوجية الاشتراكية؛

❖ **مرحلة التسيير البيروقراطي:** والتي امتدت حتى سنة 1970م، حيث تقلصت حجم المشاركة العمالية إلى درجة كبيرة، وتعتبر هذه الفترة فترة هيمنة الدولة على القطاع العام والاستمرار في إضفاء الطابع الاشتراكي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري كما عرفت هذه المرحلة تراكمات كثير من التجارب والإصلاحات المتكررة في خضم سير التنمية الوطنية، بحيث بادرت السلطات السياسية آنذاك إلى الارتباط بالفرنك الفرنسي قصد تقليص التبعية اتجاه الخارج، وبعث قطاع اقتصادي تابع للدولة يأخذ على عاتقه عملية البناء الاقتصادي والاجتماعي، تميزت هذه الفترة بخصوصية المبادرة بمجموعة من التأمينات للشركات الأجنبية العاملة في الجزائر، والتي كانت فرنسية في معظمها، وباعتبار أن سنة 1965م نقطة الانطلاق والأساس، تم صياغة الأهداف من البناء الاقتصادي والاجتماعي ضمن استراتيجية تنموية تهدف بالدرجة الأولى إلى:

✓ العمل على استغلال الثروات الوطنية التي تمتلكها البلاد؛

✓ قطع التبعية الاقتصادية من خلال بعث قطاع صناعي قوي يتضمن مختلف الصناعات؛

¹ - بن عنتر عبد الرحمان، مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، (مجلة العلوم الإنسانية)، العدد الثاني جامعة محمد خيضر بسكرة، 2004، ص 109.

✓ بعث تكامل منسجم بين القطاعات المشكلة للاقتصاد الوطني، لاسيما بين القطاع الصناعي والزراعي.

2- **الفترة الثانية (1970-1980):** وهي فترة أسلوب التسيير الاشتراكي للمؤسسات، فترة الانتقال من شكل المؤسسة العامة أو المشروع العام، إلى شكل المؤسسة الاشتراكية، وكان هذا بتأثير عوامل عدة أهمها اعتبار تجربة التسيير الذاتي بكل إيجابياتها وسلبياتها، إضافة إلى ذلك تجسد المشاركة العمالية في تسيير المؤسسة الوطنية العمومية وفقا لميثاق التسيير لاشتراكي للمؤسسات، من خلال المجلس المنتخب الذي يسهر على حسن تسيير المؤسسة، وعلى زيادة الإنتاج وعلى التحسين المستمر للجودة، وعلى القضاء على التبذير، ومراعاة النظام في العمل وتحقيق أهداف المخطط"

إن المشاركة العمالية في الجزائر هي نتيجة مباشرة للتسيير الاشتراكي للمؤسسات الذي ينظم وظيفتين رئيسيتين لمصلحة هؤلاء العاملين والتي تتمثل في المساهمة في اتخاذ القرار من جهة والرقابة على سير المؤسسة من جهة أخرى، ولقد عرفت هذه الفترة عوائق عديدة يمكن تقسيمها كما يلي:

❖ **المحيط الداخلي للمؤسسة:** يمكن تلخيص هذه النقائص التي اتسمت بها عملية تسيير المؤسسة الوطنية العمومية في النقاط التالية:

✓ **تعدد مراكز اتخاذ القرار:** إن الأسباب التي أدت إلى الثنائية في التسيير وتعددية مراكز القرار والقيادة (الشيء الذي أدى إلى ظهور توترات أخرى بحسب سير المؤسسات) ترجع أساسا إلى ما يلي:

- جهل العامل بالأسس وميادين التسيير وقلة ثقافته ونقص تكوينه التقني والسياسي؛

- بروز نوع من العلاقة التنافرية بين المسيرين وممثلي العمال؛

- تأثر المسؤولين والمسيرين بنماذج التسيير المستوردة، وسعيهم لتطبيقها دون الأخذ بعين الاعتبار حقائق وخصوصيات الاقتصاد الوطني وطبيعة المحيط السائد الذي ولد نوعا من الثنائية على مستوى تنظيم المؤسسة الوطنية العمومية، وتسييرها.

✓ **تعدد المهام والوظائف:** تعددت المهام الثانوية وتبعثرت مجهودات المؤسسة الوطنية العمومية صوب اهتمامات أخرى ذات طابع اجتماعي، إذ حظيت مشاكل الصحة والسكن والنقل والرياضة

والترفيه، باهتمامات وانشغالات بالغة أثرت بشكل أو بآخر على سير العمل الإنتاجي للمؤسسة ومواردها المالية، وانعكست آثار ذلك على الإنتاج والإنتاجية وبالتالي على أداء المؤسسة وفعاليتها.

✓ **ضخامة حجم المؤسسة:** إن اضطلاع المؤسسات العمومية بعدد كبير من المهام الثانوية والتقليدية من تموين وتوزيع وإنتاج، أفرز تضخما في جهازها الإداري وفي هياكلها ووسائلها، مما سبب تذبذبا للجهود وتكرارا في العمل وتشابك في المسؤوليات، وتشعبا لوحدها ووظائفها وذلك أدى إلى صعوبة التحكم في تسييرها، وعدم القدرة على ضبط تكاليفها الشيء الذي أدى إلى تحقيق خسائر كبيرة في نهاية العملية الإنتاجية لمعظم المؤسسات.

✓ **نقص تأثير الكفاءات وتهميش الإطارات الوطنية:** وذلك من طرف الشركات الأجنبية المنفذة للمشاريع الوطنية في هذه الفترة، لاسيما في مجال التطبيق.

✓ **التضخم المفرط للعمالة (بطالة غير مرئية):** إن تكس العمالة وعدم احترام حجمها من طرف المؤسسات الوطنية خاصة الصناعية، راجع إلى انعدام الدراسات الاقتصادية المرجعية، وجهل المسؤولين لأدوات التسيير وسوء التخطيط.

❖ **المحيط الخارجي للمؤسسة:** تتمثل نقائص المؤسسة الاقتصادية الوطنية خلال هذه الفترة في مجموعة من الإجراءات والقوانين المنظمة للعلاقات المتولدة بين المؤسسة وجهات متعددة أسندت إليها مهام الوصاية والإشراف والرقابة والوساطة في بعض الأمور، كما عرفت هذه الفترة بالمركزية المفرطة للعلاقات أعاققت المؤسسات الاقتصادية الوطنية من أي مبادرة للنهوض بهذا النشاط أو تطويره ومن بين هذه الإجراءات ما يلي:

✓ تدخل الجهة الوصية في شؤون التسيير داخل المؤسسة مما أدى بالمشرفين الإداريين إلى إخفاء الحقائق عند إعداد تقارير الأداء الموجهة إليها، كما أن الإطارات البشرية الموكلة إليها مهمة تحليل ومتابعة هذا التقرير على مستوى الجهة الوصية ليسوا في أغلب الأحيان من ذوي الاختصاص التقني أو الاقتصادي الذي يؤهلهم للإلمام بمحتويات تلك التقارير ومواكبة المشاكل المستجدة على مستوى مواقع التنفيذ.

✓ إعادة صياغة الدور الحقيقي للمؤسسة وفق منظور جديد يأخذ على عاتقه تحسين الظروف الاجتماعية والرفع من مستوى الكفاءات الإنتاجية واعتماد إطار تنظيمي لتخلص من قيود التسيير البيروقراطي؛

ثانيا: المرحلة الثانية (ما بعد 1980 م)

كانت المؤسسة العمومية مستهدفة لعمليات إصلاح شامل تأخذ على عاتقها الفعالية والكفاءة أو المهارة التي يمكن تحقيقها نتيجة حرية العمل وحرية أخذ القرار لرفع مستوى أداء المؤسسة وتحفيزها على النشاط الموكل إليها، وهذا ما أكده الميثاق الوطني لسنة 1986م على صنع المزيد من الاستقلالية الاقتصادية قصد تحسين فعاليتها سواء على مستوى نموها الخاص أو على مستوى مساهمتها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية عن طريق احترام معايير الإنتاج والإنتاجية وتحكم أفضل في قواعد التسيير وتم خلال هذه المرحلة تطبيق إجرائين هما:

1-إعادة الهيكلة العضوية: وكان الغرض منه هو تحويل مؤسسات القطاع العام إلى مؤسسات صغيرة الحجم وأكثر تخصصا وكفاءة، ولقد كان التعداد المؤسسات الوطنية 85مؤسسة والمؤسسات الجهوية والمحلية 526 مؤسسة، وكان العمل المستهدف تقسيم المؤسسات الوطنية إلى 145 مؤسسة والمؤسسات الجهوية والمحلية إلى 1200 مؤسسة، ويتوقع أن ترتفع إنتاجية القطاع العام بعد التطبيق الكامل لاستقلالية المؤسسات وتزداد بذلك الإنتاجية للمؤسسات العامة بنسب كبيرة.¹

❖ أسباب إعادة الهيكلة العضوية للمؤسسات: إن النقائص العديدة في ميدان تنظيم وتسيير المؤسسات في ظل التسيير الاشتراكي للمؤسسات بالجزائر يمكن اعتبارها كأسباب لإعادة الهيكلة نتعرض لها في شكل عناصر أساسية كما يلي:²

- ✓ خوف السلطات من تنامي نفوذ الشركات الوطنية الكبرى، باعتبار أنها كانت تحتكر فرع إنتاج بأكملها، توزيعه الداخلي وتجارته الخارجية؛
- ✓ صعوبة إقامة هيكل تنظيمي سليم ينظم عملية اتخاذ القرارات وتدفق المعلومات، ويحسن الاتصال العمودي، بسبب كبر حجم هذه الشركات؛
- ✓ تضخم في العمالة (نسبة كبيرة منها لم تكن مؤهلة) وتفاقم الممارسات البيروقراطية؛
- ✓ غياب التخصص وعدم التحكم في التكنولوجيا وتقنيات الإنتاج؛
- ✓ صعوبة التسيير والمراقبة وكثرة التكاليف؛
- ✓ اختلال التوازن في توزيع الاستثمارات بفعل المساومة والضغط المفروضان من هذه الشركات على إدارة التخطيط المركزي؛

¹- عيسى مرزوقة، القطاع الخاص والتنمية في الجزائر، أطروحة دكتورا، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2006-2007، ص 116.

²- عليواش أمين عبد القادر، أثر تأهيل المؤسسات الاقتصادية على الاقتصاد الوطني، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2006-2007، ص 50.

- ✓ زيادة العبء على المؤسسات بتعدد وظائفها (اقتصادية، مالية، اجتماعية... الخ)؛
- ✓ مديونيتها اتجاه البنوك والعجز المالي الذي كانت تسجله العديد منها، وهو ما شكلا عبئا ثقيلا على الميزانية العامة للدولة وجعلها تفكر في تطهيرها ماليا؛
- ✓ إصلاح الهيكل التنظيمي مطلب أساسي وضروري لإعادة الهيكلة المالية.
- 2- إعادة الهيكلة المالية: وتعتبر بمثابة إعادة التوزيع الجغرافي لمراكز اتخاذ القرار وكان الغرض منها إعادة هيكلة ديون المؤسسة بإعادة تنظيم سجلات استحقاقات الفائدة ورأس المال وتصفية الذمم بين المؤسسات، كما يهدف الإصلاح إلى ما يلي:¹
- ✓ إعادة تنظيم المؤسسات الوطنية العمومية وتجنبيها التشوهات والنقائص والانحرافات التي واكبت المرحلة السابقة؛
- ✓ إعادة ترتيب أولوية المهام المنوطة بالمؤسسة في إطار التوجه الجديد الذي يستمد أبعاده من شعار (من أجل حياة أفضل)؛
- ❖ أسباب إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات: ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:²
- ✓ ارتفاع تكاليف إنجاز المشاريع الناجمة عن طول مدته، ويرجع هذا الأخير بدوره إلى القيود الإدارية والقانونية وضعف طاقات الإنجاز؛
- ✓ تكاليف الخدمات الاجتماعية العالية؛
- ✓ ارتفاع تكاليف الاستغلال الناجمة عن ضعف الإنتاجية؛
- ✓ ارتفاع تكاليف المواد المستوردة الداخلة في العملية الإنتاجية؛
- ✓ زيادة تكاليف التوزيع التي تتعدى أحيانا تكاليف الإنتاج، وتكاليف الإنتاج ذاتها تكون في بعض الأحيان غير معروفة؛
- ✓ اختلال التوازن بين سعر البيع وسعر التكلفة مما يحول دون تحقيق التوازن المالي للمؤسسة، وغياب المحاسبة التحليلية عن ثقافة المؤسسة؛
- ✓ أثر النظام الجبائي الذي كان سائدا على تكاليف المؤسسة وعلى احتياجاتها من الخزينة حيث أنها تستغل هذا النظام لتغطية نقاط ضعفها وعدم إظهار عجزها؛

¹- بن عنتر عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 114.

²- عليواش أمين عبد القادر، مرجع سابق، ص 51.

ثالثا: المرحلة الثالثة (الخصوصية)

تزايد الاهتمام بالخصوصية في السنوات الأخيرة وذلك بفعل الضغوطات التي يمارسها صندوق النقد الدولي على الدول النامية المدينة، أكثر من ذلك أصبحت فكرة الخصوصية أمرا مقبولا خاصة بعد انهيار الكتلة الشرقية حيث توافق فيها الانهيار الاقتصادي مع الانهيار السياسي، ذلك أصبح التفكير في البدائل أمرا منطوقيا، والسؤال الذي يطرح الآن هو ليس فقط التحول نحو اقتصاد السوق أولا بل في كيفية التغلب على المشاكل العديدة المصاحبة لهذا التحول ويعد نجاح الخصوصية على مدى فهم الأدوات المستخدمة للتحول إلى اقتصاد السوق واختيار ما يناسب الاقتصاد الوطني غير أن هذا الانتقال لم يعط ثماره نظرا لطبيعة التنظيم الاقتصادي السائد ومدى فعاليته في توفير الشروط الضرورية وتوفير المناخ المناسب للمؤسسة الوطنية التي فرضت عليها قيود وحواجز لذا فان نجاح خصوصية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مرتبط بعدة عوامل منها:¹

✓ توفير المناخ الاقتصادي المحفز على الإبداع والابتكار.

✓ تشجيع التعامل بالميكانيزمات الحقيقية لاقتصاد السوق.

❖ **دوافع عملية الخصوصية:** لم يكن الانتشار الواسع لعملية الخصوصية، وليد الصدفة فلقد كانت

وراءها دوافع وتبريرات ساعدت في تقبلها وانتشارها، واختلفت باختلاف الدول فقد ظهرت في الدول المتطورة الراسخة في الرأسمالية بظهور اقتصاديات جانب العرض، وفي الدول المثقلة بالديون حالة جل دول العالم الثالث التي كانت الخيار الوحيد لإعادة جدولة ديونها وحصولها على التمويل الخارجي من خلال تنفيذ برامج التعديل الهيكلي التي يشرف عليها صندوق النقد الدولي وتتمثل دوافع الخصوصية في الآتي:²

❖ **دافع تحسين الأداء والمنافسة:** لقد بينت التقديرات أن الخصوصية تؤدي إلى تحسين الأداء في الشركات المتعثرة، وأن الشركات الخاصة تتفوق في أدائها على الشركات التي تملكها الحكومة، فعندما تنتقل ملكية المؤسسة العامة إلى الخواص، يصبح مالكوها الجدد أكثر حرصا وتقانيا في تحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة والمتمثلة أساسا في تحقيق الأرباح. هذا الأخير هو الدافع القوي الذي يحرك ويجعل المستثمرين يقبلون على المخاطرة وتنفيذ المشاريع في ظل اقتصاد السوق. ففي ظل

¹ -مرجع سابق، ص118.

² -ديون عبد القادر، الخصوصية والسوق المالية في سياق التحولات الاقتصادية في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، المنعقد بجامعة سكيكدة، من 7 إلى 11 أبريل 2003، ص141-143.

المنافسة والسعي وراء الحصول على أكبر جزء من السوق يسعى المستثمرون وراء أنجع الطرق في مجالات التسيير في (التسوق، التنظيم، الإنتاج ... الخ).

❖ **دافع موازناتي:** نظرا لسيطرة الدولة على الحياة الاقتصادية (الموجهة والمالكة) ونجد ذلك خاصة في الدول ذات الاقتصادية الموجهة، والتي كانت خزينة الدولة تتحمل أعباء المؤسسات الاقتصادية فقد كانت الخسائر في مؤسسات القطاع العام شبه دائمة نتيجة تحديد الأسعار والتزامها بالخطة السنوية المرسومة لها، مما جعل الخزينة في كل مرة تقدم لها الإعانات، بالإضافة إلى تمويل استثماراتها ففي الجزائر على سبيل المثال قبل عام 1986، بالرغم من أسعار النفط المواتية، إلا أن المؤسسات تعرضت لعجوزات مالية كبيرة، ترتبت أساسا عن ارتفاع حجم الإقراض الصافي لتمويل استثمارات المؤسسات العمومية، بالإضافة إلى التطهير المالي الذي كان يجري كل مرة عند إعادة هيكلة وإصلاح تلك المؤسسات، وبالتالي فالجوء إلى عملية الخصخصة هو سبيل للحد من العجز وتقليص الإعانات المقدمة للمؤسسات العمومية (إيراد غير مباشر)، كما تمثل إيرادا مباشرا من خلال بيع تلك المؤسسات للخواص، وتعويض الخسائر التي ترتبت عنه في فترات سابقة، إذا فالخصخصة لا تمثل دعما للميزانية من خلال تحصيل إيرادات إضافية فحسب، بل هي أيضا وسيلة للحد من سياسة الإعانات المقدمة من طرف الدولة للمؤسسات العمومية التي تعاني عجوزات؛

❖ **دافع السياسة الخارجية:** يقصد بالسياسة الخارجية، تلك الضغوطات التي تمارسها الهيئات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك العالمي) على اقتصاديات الدول النامية بإخضاعها لبرامج التكيف الهيكلي عند تقدمها للحصول على تسهيلات مالية والقيام بإعادة جدولة الديون. حيث تشترط هيئات التمويل-عن طريق البنك العالمي الذي يقوم بإعطاء الاستشارات والمساعدات الفنية-القيام ببعض الاجراءات الحاسمة مثل تصفية المؤسسات العمومية غير القادرة على الاستمرار من أجل منح قروض لأغراض التكيف الهيكلي؛

❖ **دافع تفعيل السوق المالية:** تعتبر السوق المالية جزءا من السوق التمويلية التي تهتم بالتمويل طويل الأجل حيث يتركز تخصص السوق المالية في الأوراق المالية (السندات والأسهم)، يتطلب نجاح السوق المالية عددا كبيرا من الشركات ذات الأسهم لتقوم بتفعيلها وجعلها سوقا كفوة تقوم بدورها المنوط بشكل جيد، والمتمثل في تمويل الاقتصاد، وما يترتب عنه من تنمية شاملة للدولة، ومع تبني الدولة اقتصاد السوق وما يترتب عنه من خصخصة المؤسسات العمومية، من شأنها أن تفعل وتطور السوق المالية من خلال دخول مؤسسات خاصة فيها ولتجعلها تستجيب للوضعية الجديدة للاقتصاد والحد من

هجرة وهروب المدخرات المحلية التي لم تجد فرصا للاستثمار داخليا إلى الخارج، وتعبئتها وتوجيهها نحو تمويل المشاريع الاستثمارية الداخلية.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها

كانت عملية التدقيق الداخلي تقوم على المهارة الشخصية للمدقق الداخلي وهذه المهارات تتفاوت من شخص لآخر تبعاً لقدرته العلمية ونوعية تدريبه، لهذا وجب وضع معايير تنظم وتحكم عمل المدقق الداخلي، وسنتطرق في هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: مفهوم وأهداف معايير التدقيق الداخلي

أولاً: تعريف معايير التدقيق الداخلي

لقد عرف معهد المدققين الداخليين المعيار بأنه: إعلان مهني رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي.¹

كما عرفت معايير التدقيق الداخلي بأنها المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقاً لما تم اعتماده من قبل معهد المدققين الداخليين.²

ولقد أخذ معهد المدققين الداخليين على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستجد من أحداث وتطورات مع مرور الزمن.

وتعتبر معايير التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين الأكثر تطبيقاً في العالم حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال.

وقد أصدر المعهد النسخة الأخيرة من المعايير عام 2010 م ضمن ما اسماه إطار الممارسة المهنية والتي تشمل ثلاثة أقسام اختص الأول بتعريف التدقيق الداخلي واختص الثاني منها بالإطار الأخلاقي وأما الثالث فقد اشتمل على المعايير.

وقد أوضح معهد المدققين الداخليين أن هناك مجموعة من التطورات الهامة التي توضع معايير التدقيق الداخلي:³

¹ - أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 25.

² - أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 423.

³ - المرجع السابق، ص 479.

✓ أن مجالس الإدارة أصبحت مسؤولة عن مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية بمنشأتهم وعن كفاءة الأداء بها؛

✓ أن السلطات الإدارية بدأت تتقبل التدقيق الداخلي كوسيلة توفر لها التحليل والتقييم الموضوعي والتوصيات والاستشارات والمعلومات عن نظام الرقابة والأداء وان 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.

ثانياً: أهداف معايير التدقيق الداخلي

ويمكن تلخيص أهداف معايير التدقيق الداخلي في العناصر التالية:¹

❖ تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي؛

❖ وضع إطار فعال لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي من أجل خلق قيمة مضافة؛

❖ وضع أسس لقياس أداء المدققين الداخليين؛

❖ التأسيس لعمليات معالجات تنظيمية متطورة وتشجع إدخال تحسينات عليها.

ثالثاً: أهمية معايير التدقيق الداخلي:

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي فيما يلي:²

❖ تعتبر معايير التدقيق الداخلي ضرورية بالنسبة للمدققين الداخليين كونها تضع المبادئ الأساسية والتي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم؛

❖ تعتبر معايير التدقيق الداخلي ضرورية بالنسبة للإدارة إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققين الداخليين تمكن الإدارة من الاعتماد على التقارير المقدسة لها من قبلهم عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة؛

❖ تعتبر وجود معايير تدقيق يلتزم بها المدققين الداخليين ضرورية بالنسبة للمدقق الخارجي لأنها تطمئنه على متانة وكفاءة عمل المدققين الداخليين؛

❖ يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد الموارد التدريبية للمهنيين الجدد.

¹ - كمال سعيد النونو، مرجع سابق، ص 50.

² - المرجع السابق، ص 52.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي العامة والخاصة المتعارف عليها

وهي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل التدقيق الداخلي والتي يمكن تقييم عمليات وخدمات وأداء قسم التدقيق الداخلي في المنشأة وتتمثل هذه المعايير في:

أولاً: معايير عامة

وتشمل المعايير العامة المتعارف عليها العناصر التالية:¹

- ❖ **الاستقلال:** ويجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعياً في أدائه لعمله بمعنى أن يكون غير متحيز ويمارس عمله دون الأخذ في عين الاعتبار أي ميول أو أهواء شخصية؛
- ❖ **الموضوعية:** يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعياً في أدائه لعمله بمعنى أن يكون غير متحيز ويمارس عمله دون الأخذ في الاعتبار أي ميول أو أهواء شخصية؛
- ❖ **المستوى التنظيمي:** ويجب أن يكون المستوى التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي مناسباً لتمكين القسم من ممارسة نشاطه وتحقيق أهدافه لذلك في الغالب يكون خاضعاً للإدارة العليا؛
- ✓ **المهارة المهنية:** ويجب أن تتم عملية التدقيق الداخلي بمهارة وأن يبذل المدقق الداخلي في أدائه لعمله الجهد والعناية المهنية المناسبة والمعقولة ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر (الكفاءة العلمية، الخبرة المهنية، فهم المبادئ الإدارية، دراسة وفهم العلوم السلوكية، توفر الصفات الأخلاقية).²

ثانياً: معايير خاصة

ويمكن تلخيصها بالمعايير الخاصة المتعارف عليها في العناصر التالية:³

- ❖ **العاملين:** يجب أن يزود قسم التدقيق الداخلي بنفس عدد الأشخاص المتمتعين بالمهارات الفنية المتناسبة التي يتوافر فيها قدر مناسب من التعليم لممارسة هذه الوظيفة؛
- ❖ **المعرفة والمهارة والتدريب:** يجب أن يحصل العاملون في قسم التدقيق الداخلي بشكل دوري على المهارات والتدريب العلمي اللازم لأداء الأعمال بكفاءة وفعالية ويعتبر المدقق مسئولاً عن تلقي التعليم المستمر لشخصه لكي يتمكن من المحافظة على جدارته فيما يتعلق بالتحسينات

¹-محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سابق، ص135.

²-كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص174.

³-المرجع السابق، ص136.

والتطورات في معايير التدقيق الداخلي والإجراءات والتقنيات كما يجب عليه حضور المؤتمرات والدورات والدراسات الجامعية وبرامج التدريب وغيرها.

❖ **الإشراف:** يجب أن يتم وضع برامج من قبل الإدارة للإشراف على أعمال قسم التدقيق الداخلي بشكل ملائم ومناسب وفعال.

المطلب الثالث: معايير خاصة بالمدقق الداخلي

- ويمكن تلخيص المعايير الخاصة المتعلقة بالمدقق الداخلي المتعارف عليها فيما يلي:¹
- ❖ **الالتزام بمعايير الممارسة:** يجب أن يتقيد المدقق الداخلي ويلتزم بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال التدقيق داخل المنشأة؛
 - ❖ **المعرفة والمهارة والتدريب:** يجب أن يحصل المدقق الداخلي على المعرفة والمهارة والتدريب الضروري والمستمر لممارسة عمله داخل المنشأة بكفاءة وفعالية؛
 - ❖ **العلاقات الإنسانية والاتصال:** يجب أن يكون المدقق الداخلي بارعا في تعامله مع الأفراد والاتصال بهم بفعالية خاصة انه موظف من موظفي الشركة أصلا؛
 - ❖ **التعليم المستمر:** حيث يجب أن يحصل المدقق الداخلي على تنمية قدراته وخبراته عن طريق التعليم والتدريب المستمر والاطلاع على المستجدات في مجال عمله؛
 - ❖ **العناية المهنية الواجبة والمقبولة:** يجب أن يبذل المدقق أثناء عمله داخل المنشأة أقصى الجهود وسيبذل العناية المهنية الواجبة وهذا يعني ألا يقصر في عمله وتنفيذ برامج التدقيق؛
 - ❖ **نطاق العمل:** يشمل نطاق عمل المدقق الداخلي فحص وتدقيق جميع العمليات المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات وكذلك تقييم مدى الكفاءة والفعالية التي يحظى به نظام الرقابة الداخلية المطبق في المشروع حتى ولو تم ذلك بالتعاون مع المدقق الخارجي وكذلك تقييم اللوائح والسياسات الداخلية ثم تقييم مستوى الأفراد وأدائهم ومسئولياتهم ومهامهم؛
 - ❖ **سلامة ودرجة الاعتماد على المعلومات:** على المدقق الداخلي أن يتأكد من سلامة ودقة وأمانة المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية والتي يعتمد عليها في مجال عمله ويقف على هذه السلامة والدقة ودرجة اعتماد المدقق عليها كليا أو جزئيا كما أن عليه أن يراجع جميع الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف هذه المعلومات وتجريدها؛

¹ - محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص154.

❖ **اتباع الخطط والإجراءات والسياسات والقوانين واللوائح:** من المهام الرئيسية التي تقع على عاتق المدقق الداخلي إعادة النظر بصفة دورية في الأنظمة الموجودة في المنشأة وراجعها للتأكد من مدى التزام العاملين في هذه المنشأة بالخطط والسياسات وبمعنى آخر أن المدقق الداخلي يقوم بدراسة أسباب عدم إتباع هذه الخطط والسياسات من قبل بعض الأقسام والأفراد وما إذا كانت الأسباب في هذا الأمر:¹

✓ إهمال وتقصير العاملين في تنفيذها وإتباعها؛

✓ عدم فهم هذه الخطط والسياسات والإجراءات مما يتطلب الأمر مناقشتها مع المسؤولين لتوضيحها؛

✓ عدم واقعية هذا المخطط والسياسات والإجراءات وصعوبة تطبيقها عمليا مما يتطلب إعادة النظر فيها لوضعها بشكل وبطريقة واقعية وموضوعية قابلة للتطبيق وغير مبالغ فيها؛

❖ **حماية الأصول والمحافظة عليها:** يجب على المدقق الداخلي فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها كالإسراف والتبذير والسرقة والاختلاس وعليه التأكد من وجود وتوافر هذه الأدوات والوسائل في حالة عدم وجود ما يقترح على إدارة الشركة من الوسائل الملائمة في هذا المجال.

❖ **الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد:** يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتقييم عناصر الكفاءة الخاصة باستخدام الموارد للتأكد من:²

✓ أن المنشأة تستخدم هذه الموارد بكفاءة دون وجود موارد عاطلة تمثل عبئا إضافيا عليها؛

✓ أن المنشأة تقوم بالتعاون مع المدقق الداخلي بدراسة أسباب عدم الاستخدام الأمثل لبعض الموارد أو أسباب عدم استخدام البعض الآخر منها أصلا الأصول عاطلة لمعالجة هذه الأسباب وتفاديها مستقبلا؛

✓ أن هناك جداول تتضمن معايير استخدام موارد المنشأة بشكل مثالي ونموذجي.

❖ **تحقيق الأهداف المحددة للتشغيل أو البرامج:** على المدقق الداخلي أن يقوم بمراجعة برامج التشغيل وطريقة تنفيذه حتى تتأكد من أن النتائج التي تتحقق والأهداف المحددة للتشغيل وأن برامج التشغيل قد نفذت وفقا للخطط التي تم وضعها.

❖ **أداء عمل المدقق:** يجب أن يتضمن عمل المدقق المجالات التالية:³

¹-محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص139.

²-نفس المرجع، ص140.

³-كامل الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص180.

- ✓ التخطيط لعملية التدقيق بوضع خطة عمل زمنية وشاملة؛
- ✓ فحص وتدقيق البيانات والمعلومات وتدقيقها؛
- ✓ إظهار لنتائج التدقيق بشكل محدد للإيجابيات والسلبيات؛
- ✓ تبليغ هذه النتائج للمستويات الإدارية المعنية في المنشأة مع وضع التوصيات اللازمة لمعالجة أي سلبيات؛
- ✓ متابعة تنفيذ هذه التوصيات مستقبلاً.

❖ **تخطيط التدقيق:** يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات وإجراءات التدقيق في شكل برامج تدقيق داخلي يتضمن النواحي التالية:¹

- ✓ الأنشطة على مستوى الأقسام المختلفة والمطلوب تدقيقها؛
- ✓ الإجراءات والخطوات الواجب إتباعها لتنفيذ عملية التدقيق في شكل إجراءات مكتوبة ترشد العاملين في قسم التدقيق الداخلي؛
- ✓ التخطيط الزمني لإجراءات التدقيق على مدار السنة المالية؛
- ✓ تحديد عدد الأفراد المساعدين للمدقق الداخلي ونوعياتهم بما يتفق مع تنفيذ برامج التدقيق.

- ❖ **فحص وتقييم المعلومات:** يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بالتالي:²
- ✓ جمع المعلومات والبيانات موضوع التدقيق وتدعيمها بالمستندات المؤيدة للعمليات المختلفة باعتبارها أدلة إثبات وقرائن التدقيق؛
 - ✓ تحليل هذه المعلومات والبيانات لتحديد مدلولها ومعناها؛
 - ✓ تفسير ما تحتويه هذه المعلومات والبيانات للوقوف على أي ملاحظات أو نتائج.

❖ **تبليغ النتائج:** يجب على المدقق الداخلي أن يصل إلى النتائج الخاصة بعملية التدقيق وان يقوم بتصنيفها وتبليغها إلى المستويات الإدارية المختلفة عن طريق إعداد تقرير بنتائج التدقيق.

❖ **المتابعة:** لاكتمال عملية التدقيق الداخلي يجب على المدقق الداخلي متابعة ما توصل إليه من نتائج وما تم تحديده من توصيات حتى يتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة والمطلوبة بناء على نتائج التدقيق؛

¹- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 270 .

²- المرجع السابق ، ص272.

❖ **إدارة قسم التدقيق الداخلي:** يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يشرف على إدارة قسم التدقيق الداخلي بشكل مناسب وملائم وبما يحقق أعلى مستوى من الكفاءة والفعالية في إدارة هذا القسم ومن أهم ما يجب مراعاته في هذا المجال النواحي التالية:¹

- ✓ اختيار الأفراد من أعضاء قسم التدقيق الداخلي بالعدد الكافي؛
- ✓ اختيار أفراد من ذوي الخبرات المناسبة في مجال التدقيق؛
- ✓ توافر المؤهلات العلمية المناسبة لدى قسم التدقيق الداخلي؛
- ✓ تقسيم الأعمال بين أفراد فريق عمل التدقيق الداخلي بطريقة منتظمة وبشكل متكامل؛
- ✓ متابعة أعمال التدقيق للتأكد من قيام كل عضو في الفريق بالمهام الموكلة إليه دون أي أخطاء أو مخالفات.

❖ **الغرض والسلطة والمسؤولية:** يجب على مدير التدقيق الداخلي تحديد ما يلي:²

- ✓ الغرض والهدف المطلوب تحقيقه من عمل التدقيق الداخلي؛
- ✓ السلطة المخولة لتقييم التدقيق الداخلي وحدود هذه السلطة بالنسبة لأعضاء فريق عمل التدقيق؛
- ✓ مسؤولية كل فرد من أفراد هذا الفريق بالنسبة لأداء المهام الموكلة إليه لإنجاز عملية التدقيق بشكل متكامل؛

❖ **إدارة وتطوير المهارات:** يجب على مدير التدقيق الداخلي إعداد برنامج لاختيار العناصر البشرية الملائمة لقسم التدقيق الداخلي وإعداد برنامج لاختيار العناصر البشرية الملائمة لقسم التدقيق الداخلي وإعداد برنامج لتدريب هذه العناصر ورفع كفاءتها وزيادة مهاراتها المهنية بشكل دوري؛

❖ **المراجعون الخارجيون:** يجب على مدير التدقيق الداخلي تنسيق جهوده وجهود العاملين معه

في قسم التدقيق الداخلي مع جهود التدقيق الخارجي على أساس ما يلي:³

- ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة لعمل التدقيق الخارجي؛
- ✓ مساعدة أعضاء فريق التدقيق الداخلي للمدققين الخارجيين عند الحاجة؛
- ✓ التنسيق بين خطة عمل التدقيق الداخلي بالشكل الذي يساعد على انجاز عمل التدقيق الخارجي على أكمل وجه.

¹ -محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية، مرجع سابق، ص 157.

² -المرجع السابق، ص 158.

³ -محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مرجع سابق، ص 142.

✓ **التأكد من جودة الأداء:** يجب على المدقق الداخلي إعداد برنامج دوري للتأكد من جودة أداء أعضاء قسم التدقيق الداخلي والتقسيم المستمر لعمليات هذا القسم؛

المبحث الثالث: عرض معايير الدولية للتدقيق الداخلي

قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بإجراء مراجعة للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي " (المعايير)"، وعرضت التغييرات المقترحة على تلك المعايير إلى جانب إصدار معايير جديدة وسنتطرق في هذا المبحث إلى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: شروط وضع المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

يراعى عند صدور معايير الدولية للتدقيق الداخلي ما يلي:¹

- ❖ طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دولياً، وهذا ما يعمل عليه معهد المدققين الداخليين.
- ❖ إن معهد المدققين الداخليين عندما وضع مع معايير التدقيق الدولية فانه استهدف تطبيقها على القوائم المالية إلا أنه لم يمانع أن تم تطبيقها على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن فحص القوائم المالية ربع سنوية، اختبار القوائم المالية التقديرية، تجميع القوائم المالية.
- ❖ إن معايير التدقيق الدولية للتدقيق الداخلي تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها؛
- ❖ يمكن للمدقق الداخلي في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج عن معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج؛
- ❖ القاعدة أن تطبيق معايير الدولية للتدقيق الداخلي على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء إن يتم تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب إن يتم الإشارة إلى ذلك بصراحة؛
- ❖ يصدر معهد المدققين الداخليين مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية للمدقق الداخلي في تطبيق معايير التدقيق من جهة ولتطوير الممارسة المهنية من جهة أخرى يمكن الإشارة أن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير.

¹-توفيق بوكريش، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل، 2013-2014، ص56.

المطلب الثاني: خطوات إصدار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

عادة ما يتبع معهد المدققين الداخليين الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:¹

- ❖ تكوين لجنة فرعية لاختبار مواضيع لدراستها بشكل مفصل وتحويل هذه اللجنة الفرعية المسؤولة الأولية لتهيئة وإعداد مسودة معايير وبيانات التدقيق؛
- ❖ تقوم اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات وذلك من خلال الشروحات أو التوصيات أو الدراسات أو المعايير الصادرة عن الهيئات الأعضاء أو المنظمات الإقليمية أو الهيئات الأخرى؛
- ❖ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة أولية للمعيار المقترح لتتم دراستها من قبل لجنة ممارسة التدقيق الدولية؛

- ❖ في حالة قبول المسودة الأولية يتم توزيعها للتعقيب عليها من قبل الهيئات الأعضاء والمنظمات الدولية ذات العلاقة والتي لها مصلحة بالمعايير التدقيق، حيث يتم إعطاء وقت مناسب لكل مسودة أولية لدراستها من قبل الأشخاص أو المنظمات التي تم إرسالها إليها للتعقيب؛
- ❖ تدرس التعقيبات والمقترحات المستلمة نتيجة لهذه المسودة من قبل اللجنة ويتم تنقيح المسودة الأولية بالشكل المناسب؛

- ❖ في حالة المصادقة على المسودة المنقحة، يتم إصدارها بشكل نهائي كمعايير دولية للتدقيق أو كشروحات مهنية لمهنة التدقيق، وتصبح نافذة المفعول من التاريخ المحدد فيها؛
- ❖ يتم حصول النصاب بحضور 10 أعضاء ويتطلب المصادقة على المسودات الأولية والمعايير والشروحات حصول موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الحاضرين في الاجتماع ربما لا يقل عن 10 موافقات، ولكل عضو من أعضاء اللجنة صوت واحد.

المطلب الثالث: ملخص حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تنقسم المعايير المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين على مجموعتين من المعايير الأولى تتعلق بالمدقق الداخلي والثانية تتعلق بتنظيم مهنة التدقيق الداخلي وتشمل المعايير الشخصية ومعايير الأداء:

أولاً: معايير الخصائص (الشخصية)

ويمكن تلخيص معايير الخصائص في العناصر التالية:²

¹-المرجع السابق، ص58.

²-أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، مرجع سابق، ص36.

❖ **1000 الغرض السلطة والمسؤولية:** يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة لممارسة التدقيق الداخلي ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية، وتقديمه للإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

❖ **1010 مراعاة تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي:** في ميثاق التدقيق الداخلي يراعى أن الطبيعة الإلزامية لتعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير يجب الإقرار بها في ميثاق التدقيق الداخلي، وينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق مناقشة تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير مع مجلس الإدارة؛

❖ **1100 الاستقلالية والموضوعية :** يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ويجب أيضا أن يكون المدققون الداخليون موضوعيين أثناء أداء أعمالهم؛

❖ **1110 الاستقلالية التنظيمية:** يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا للمستوى التنظيمي الأعلى في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، وكما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك بصفة سنوية على الأقل؛

❖ **111 التفاعل المباشر مع الإدارة:** يجب أن يتواصل الرئيس التنفيذي ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة؛

❖ **1120 الموضوعية الفردية :** يجب أن يتصف المدققون الداخليون بتوجهات غير منحازة وغير متحيزة، وان يتجنبوا تضارب المصالح؛

❖ **1130 معوقات الاستقلالية أو الموضوعية:** إذا كان هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية سواء في الواقع أو الظاهر، يجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المهنية مع العلم أن طبيعة هذا الإفصاح تختلف باختلاف المعوقات؛

❖ **1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة :** يجب أن تؤدي مهام التدقيق بمهارة ومع توشي العناية المهنية اللازمة؛

❖ **1210 المهارة :** يجب على المدققون الداخليون أن يمتلكوا المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوط بكل فرد منهم، ويجب على منفذ نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يكتسب المعلومات والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ مسؤولياته؛

❖ 122 العناية المهنية اللازمة : يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من الصبر؛

❖ 1230 التطوير المهني المستمر : يجب على المدققين الداخليين أن يطوروا معرفتهم، مهارتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التكوين المهني المستمر.¹

❖ 1300 برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تطوير والمحافظة على برنامج التأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي ويصمم برنامج تأكيد وتحسين الجودة للتمكن من إجراء تقييم لمدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير وتقييم إذا ما كان المدققين الداخليين يطبقون مبادئ أخلاقيات المهنة، ويتضمن البرنامج كذلك تقييم كفاءة وفاعلية نشاط التدقيق وتحديد فرص التحسين فيه؛

❖ 1310 متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة: ويجب أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة أعمال التقييم الداخلي والخارجي على حد سواء؛

❖ 1311 أعمال التقييم الداخلي : يجب أن تشمل أعمال التقييم الداخلي على ما يلي:

✓ مراقبة مستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي؛

✓ مراجعات دورية تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لهم المعرفة بأصول ممارسة التدقيق الداخلي.

❖ 1320 إعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين الجودة : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة؛

❖ 1321 استخدام تعبير تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي: لا يجوز للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الإفادة بأن نشاط التدقيق الداخلي يتوافق مع معايير الدولة المهنية لممارسة التدقيق الداخلي إلا إذا كانت النتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد إفادته هذه، ويكون نشاط التدقيق الداخلي متماشيا مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي عندما يحقق النتائج التي تتضمنها تلك المعايير والتي يتضمنها أيضا تعريف التدقيق الداخلي

¹-المرجع السابق، ص38.

ومبادئ أخلاقيات المهنة وتشتمل نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة على نتائج أعمال التقييم الداخلي.¹

❖ **1322 الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير:** عندما يكون من شأن عدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأكيد على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو أعماله بحيث على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التوافق وتأثيره للإدارة العليا ومجلس الإدارة.

ثانياً: معايير الأداء

ويمكن تلخيص معايير الأداء في النقاط التالية:²

❖ **2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** يجب على الرئيس التنفيذي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان تحقيق قيمته مضافة للمؤسسة، ونشاط التدقيق الداخلي يكون قد تمت إدارته بفعالية عندما تتحقق نتائج أعمال نشاط التدقيق الداخلي الأغراض والمسؤوليات المبينة في ميثاق التدقيق الداخلي وهي:

✓ يتوافق نشاط التدقيق الداخلي مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير؛
✓ يثبت الأفراد الذين يكونون جزء من نشاط التدقيق الداخلي تقيدهم بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير؛

✓ يحقق نشاط التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة عندما يقدم تأكيدا موضوعيا ووثيق الصلة ويساهم في رفع فعالية وكفاءة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

❖ **2010 التخطيط:** الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مسؤول عن تطوير خطة قائمة على مراعاة المخاطر، واضعا في اعتباره إطار إدارة المخاطر بالمؤسسة، بما في ذلك استخدام مستويات استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر وفقا لما تحدده الإدارة العليا بالنسبة لمختلف الأنشطة كجزء من المؤسسة، وإذا لم يكن هناك مثل هذا الإطار فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتبع تقديره هو للمخاطر، وذلك بالتشاور مع مجلس الإدارة والإدارة العليا؛

❖ **2020 التبليغ والموافقة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد اللازمة لها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة وذلك لمراجعتها والموافقة عليها؛

¹ - المعهد الدولي للتدقيق الداخلي، إصدار المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،

2011، ص12.

² - المرجع السابق، ص13.

❖ **2030 إدارة الموارد:** يجب أن يتأكد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لتحقيق الخطة المعتمدة، هذه القاعدة يقصد بها مزيج المعرفة والمهارة والقدرات الأخرى اللازمة لأداء الخطة وتكون الموارد قد تم تعبئتها تعبئة فعالة عندما تستخدم على نحو يكون من شأنه تعظيم انجاز الخطة المعتمدة؛

❖ **2040 السياسات والإجراءات:** يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق حيث يعتمد شكل ومحتوى السياسات والإجراءات على حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي وتعدد أعماله؛

❖ **2050 التنسيق:** ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الداخلية والخارجية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارات المرتبطة بمجال أعمال نشاط التدقيق وذلك للتعطية اللازمة للأعمال وتجنب ازدواجية الجهود؛

❖ **2060 إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية ونشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له ويجب أن يشتمل ذلك الإبلاغ عن الاحتمالات الهامة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تستلزم أو تطبق من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.¹

❖ **2070 الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي:** عندما تأذي أي جهة من الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية لنشاط التدقيق الداخلي، عليها أن تحيط المؤسسة علماً بأن عليها-أي على المؤسسة-أن تضطلع بمسؤولية المحافظة على نشاط تدقيق داخلي فعال، وهذه المسؤوليات يتم التذليل عليها من خلال برامج تأكيد وتحسين الجودة؛

❖ **2100 طبيعة العمل:** يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم

❖ **2110 الحكومة:** يجب على منفذ نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسينها بما يكفل تحقيق الأهداف الآتية:²

✓ تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛

✓ ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛

¹- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 42-44.

²- المعهد الدولي للتدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص 17.

- ✓ إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة؛
- ✓ تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين وإبلاغ المعلومات بين تلك الأطراف.
- ❖ **2120 إدارة المخاطر:** يجب على المدقق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم في تحسينها فمسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاذ رأي أو حكم ناتج من تقييم المدقق الداخلي؛
- ❖ **2130 الرقابة:** يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على الإجراءات وضوابط رقابية فعال من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها. كما يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات وذلك من حيث:¹
- ✓ الموثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛
 - ✓ فعالية وكفاءة العمليات والبرامج المؤسسة؛
 - ✓ حماية الأصول؛
 - ✓ التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.
- ❖ **2200 تخطيط مهام التدقيق الداخلي:** يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توقيتها والموارد المخصصة لها؛
- ❖ **2201 اعتبارات التخطيط:** عند وضع خطة التدقيق، يجب على المدقق الداخلي أن يأخذ النواحي التالية في اعتباره:²
- ✓ أهداف النشاط الذي يتم مراجعته والوسائل التي يمكن عبرها مراقبة أدائه؛
 - ✓ المخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته والسبل التي يمكن بها إبقاء التأثير الناجم عنها في حدود المستوى المقبول؛
 - ✓ مدى كفاية وفاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطر أو نماذج الرقابة ذات الصلة؛
 - ✓ فرص إدخال تحسينات هامة على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.

¹- المرجع السابق، ص 18.

²- خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق، ص 104.

❖ **2210 أهداف مهمة التدقيق :** يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمة التدقيق وذلك من خلال النقاط التالية:¹

- ✓ يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم تمهيدي للمخاطر المتعلقة بالنشاط الذي تجري مراجعته ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم؛
- ✓ يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم عند تطوير أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو احتيال أو حالات عدم تقييد أو أي مخاطر أخرى؛
- ✓ يجب تناول أهداف المهمة الاستشارية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك في حدود النطاق المنفق عليه مع العميل المعني بتلك المهمة؛
- ✓ يجب أن تتوافق أهداف أي مهمة استشارية مع قيم واستراتيجيات وأهداف المؤسسة.

❖ **2220 نطاق مهمة التدقيق:** يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة ونذكر منها:²

- ✓ يجب أن يشمل نطاق مهمة التدقيق دراسة الأنظمة والوثائق والسجلات ذات الصلة والأفراد المعنيين بها والممتلكات المادية المتصلة بها، بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة جهات أخرى؛
- ✓ إذا ظهرت فرص هامة لتقديم خدمات استشارية في أثناء تنفيذ أي مهمة تأكيد ينبغي التوصل إلى تفاهم خطي حول أهداف ونطاق تلك المهمة والمسؤوليات وتوقعات كل الأطراف الداخلية وفي تلك المهمة وأن يتم إبلاغ نتائج تلك المهمة الاستشارية وفقاً للمعايير المعتمدة فيما يتعلق بتقديم خدمات الاستشارة؛
- ✓ في أثناء المهام الاستشارية يجب على المدققين الداخليين أن يتحققوا من أن الضوابط والإجراءات الرقابية متمشية مع أهداف تلك المهمة وأن ينتبهوا إلى الوسائل والمشكلات الرقابية الهامة.

❖ **2230 تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق:** يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق ويتم توظيف الأفراد اللازمين لتنفيذ المهمة على أساس تقييم طبيعتها ومدى تعقيدها وقيود توقيتها والموارد المتاحة لتنفيذها.³

¹ - المرجع السابق، ص 105.

² - أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، مرجع سابق، ص 510.

³ - المرجع السابق، ص 511.

❖ 2240 برنامج عمل مهمة التدقيق: ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:¹

✓ يجب على المدققين الداخليين تطوير وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف مهمة التدقيق؛
 ✓ يجب أن تشمل برامج العمل الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات في أثناء تنفيذ المهمة، ويجب المصادقة على برامج العمل قبل البدء في تطبيقها وعلى أي تعديلات تجري عليها بالسرعة اللازمة؛

✓ من الممكن أن تختلف برامج العمل في مهام الاستشارات من حيث الشكل والمضمون بحسب طبيعة المهمة.

❖ 2300 تنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحديد أهداف المهمة؛

❖ 2310 تحديد المعلومات: يجب على المدققين الداخليين تحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة التي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمة التدقيق وتكون المعلومات كافية عندما تكون معلومات حقيقية ووافية ومقنعة، بما يكفل تمكين الشخص الحريص والمطلع من التوصل إلى نفس الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق وتكون المعلومات موثوق بها، ويعتمد عليها إذا كانت هي أفضل معلومات يمكن التوصل إليها من خلال إتباع الأساليب المناسبة؛

❖ 2320 التحليل والتقييم: يجب على المدققين الداخليين وضع استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.²

❖ 2330 توثيق المعلومات: وتكون وفق الخطوات التالية:³

✓ يجب على المدققين الداخليين توثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق؛
 ✓ يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي بالتدقيق الداخلي بالتحكم بإمكانية الحصول والاطلاع على سجلات مهمة التدقيق ويجب الحصول على موافقة الإدارة العليا؛

✓ يجب وضع متطلبات الاحتفاظ بسجلات مهمة التدقيق بغض النظر عن آلية الاحتفاظ بالسجلات، ويجب أن تتماشى تلك المتطلبات مع توجيهات المؤسسة ومع أي متطلبات الجهات الإشراف والرقابة على المؤسسة في هذا الصدد؛

❖ 2340 الإشراف على مهمة التدقيق: يجب الإشراف على المهام بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها وتطوير طاقم العمل؛

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 49.

² - أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، مرجع سابق، ص 119.

³ - المرجع السابق، ص 120.

- ❖ **2400 تبليغ النتائج:** يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام إلى الجهات المعنية مع تقديم الاقتراحات والتوصيات حول نتائج مهمة التدقيق الداخلي؛
- ❖ **2410 مقاييس التبليغ:** يجب أن تشمل التبليغات المتعلقة بنتائج مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة ونطاقها والاستنتاجات التي تم لتوصل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطوط العمل المتعلقة بها؛
- ❖ **2420 جودة التبليغات:** يجب أن تكون التبليغات دقيقة، موضوعية، واضحة، بناءة وكاملة وأن تصدر في الوقت المناسب؛
- ❖ **2421 حالات الخطأ والسهو:** إذا احتوى أي تبليغ نهائي على خطأ أو سهو جسيم، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة إلى كل الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي؛
- ❖ **2430 استخدام التعبير "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي":** يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد " تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي " فقط في حالة كانت نتائج برنامج التأكيد وتحسين الجودة تساند تلك الإفادة.¹
- ❖ **2431 الإفصاح عن حالات عدم التقيد:** عندما تؤثر حالة عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير في مهمة محددة، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك عن:²
- ✓ القاعدة أو مبدأ أخلاقيات المهنة أو المعايير التي لم يتم التقيد بها؛
 - ✓ أسباب عدم التقيد؛
 - ✓ تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق في حد ذاتها وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.
- ❖ **2440 نشر النتائج:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المهنية والأطراف ذات العلاقة؛
- ❖ **2450 الآراء الكلية العامة:** عندما يتم إصدار رأي كلي عام يجب أن يأخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرهما من الجهات المعنية الأخرى، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة وواثقة الصلة وموثوق فيها. ويجب أن يحدد التبليغ ما يلي:³
- ✓ نطاق المهمة، بما في ذلك الفترة الزمنية التي يتعلق بها الرأي القديم؛

¹-المعهد الدولي للتدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص 25-27.

²- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 51.

³-المرجع السابق، ص 29.

- ✓ القيود المفروضة على النطاق مهمة التدقيق الداخلي؛
 - ✓ مراعاة كل المعلومات المتعلقة بتلك المهمة، ويشمل ذلك الاعتماد على أي جهة من الجهات الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد؛
 - ✓ إطار المخاطر أو الرقابة وغير ذلك من المعايير المستخدمة كأساس للرأي الكلي العام؛
 - ✓ الرأي أو الحكم أو الاستنتاج الكلي العام الذي تم التوصل إليهم وكذلك يجب أن يتم إيضاح الأسباب أو المبررات للرأي الكلي العام الغير مواتي.
- ❖ **2500 مراقبة سير العمل:** يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وإرساء نظام لمتابعة ما يتخذ إزاء النتائج التي تم إبلاغها للإدارة؛
- ❖ **2600 حسم مسألة قبول الإدارة لعليا للمخاطر:** عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة العليا قد قامت بقبول مستوى من المخاطر يكون في اعتقاده غير مقبول للمؤسسة يجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة العليا.¹

¹ - المرجع السابق، ص53.

خلاصة الفصل

فلقد تطرقنا في هذا الفصل للتعريف بالمؤسسة وخصائصها وأهداف ومراحل تطورها ما يجب أن تواجهه من تحديات راهنة وتوقعات مستقبلية فالمؤسسة وليدة البيئة المحيطة بها تؤثر وتتأثر بها وهذا ما برر الحاجة إلى التدقيق الداخلي لديها من خلال تعاملها مع الغير ووضع استراتيجياتها المختلفة خاصة في ظل وجود منافسة شرسة وما يسمى بالعولمة الاقتصادية.

ومعايير التدقيق الداخلي هي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب على المدقق الداخلي مراعاتها عند القيام بالعمل المنوط به، قد أولت هذه المعايير الاهتمام باستقلال المدقق الداخلي وهذا من أجل الحفاظ على موضوعيته في إصدار أحكام غير منحازة، كما أعطت أهمية للكفاءة المهنية، فالمدقق الداخلي يجب أن يمتلك مواصفات ومؤهلات للعمل في قسم التدقيق الداخلي، وهذا إضافة إلى التدريب المستمر من أجل التحسين من مستوى العناية المهنية، كما ركزت هذه المعايير على نطاق التدقيق الداخلي وكذا أداء العمل وإدارة قسم التدقيق الداخلي إذ أوجبت المعايير ضرورة أن يدير المشرف على قسم التدقيق ذلك القسم.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية حول المعايير الدولية
للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في
المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تمهيد:

بعد تعرفنا على الإطار النظري لمتغيرات الدراسة، وكذا طبيعة العلاقة التي تربطهما، وعند تناول أي موضوع بالدراسة، يكون من المناسب تقديم دراسة ميدانية لمعالجة الأفكار النظرية في الواقع العملي، وحيث أن عملية التنظير قد عرفت تطورا كبيرا فإنه أصبح أكثر أهمية تطبيق الأفكار النظرية في ميدان العمل والاستفادة منها، لذلك فالهدف من الدراسة الميدانية التعرف على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، من خلال توجيه الاستبيان نحو عينة الدراسة التي تتمثل في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية وبعض المحاسبين المعتمدين.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل توضيح مراحل الدراسة الميدانية، الذي سنتطرق من خلاله إلى:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل البيانات ونتائج الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات والفروق.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

سيتم إيضاح الجانب التنظيمي للدراسة الميدانية، حيث يتم التطرق لتخطيط وتصميم أداء الدراسة، وهذا بإبراز مجتمع وعينة الدراسة ونوع الأداة التي استخدمت لجمع البيانات وكذا المحاور التي تغطيها لننتقل بعدها لإبراز أساليب المعالجة الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات المجمعة، وأخيرا إجراء اختبار لأداة الدراسة للتأكد من مدى صدقها وثباتها.

المطلب الأول: تخطيط وتصميم أداء الدراسة

سنتطرق إلى مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى نوع الأداة التي استخدمت في جمع البيانات وكذا المحاور التي تغطيها.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

❖ مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية جيجل وبعض المحاسبين المعتمدين .

❖ عينة الدراسة:

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع (36) استمارة لكن لم يتم استرجاع سوى (30).

2- أداة الدراسة:

بناء على طبيعة البيانات التي يراد جمعها وأخذا بعين الاعتبار الوقت المسموح به لإجراء هذه الدراسة الميدانية والإمكانات المادية المتاحة، وجدنا أن الأداة الأكثر ملائمة وفعالية لتحقيق أهداف الدراسة هي استخدام أسلوب قائمة الاستبيان (أنظر الملحق رقم 1) كأداة أساسية لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية.

حيث تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين:

❖ **القسم الأول:** يتكون من البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة ويشمل الجنس، العمر، الوظيفة الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

❖ **القسم الثاني:** يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:

- **المحور الأول:** مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق معايير الخصائص والمتمثلة (19) فقرة.

- المحور الثاني: مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق معايير الأداء والمتمثلة في (18) فقرة.

وقد صمم الاستبيان وفقا لمقياس ليكارت (LIKERT) الخماسي والموزعة كما يلي:

الجدول رقم (3-1) توزيع درجات عبارات المحاور لمقياس ليكارت الخماسي:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبين.

وقد تم الاعتماد في إعداد الاستبيان على الشكل المغلق، الذي يعتمد على طرح عبارات لها إجابات محددة.

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعّة تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (« STATISTICAL PACKAGE FOR SOCIAL SCIENCES » V20)، والذي يرمز له اختصارا (SPSS)، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات، المتوسطات والانحرافات المعيارية... إلخ، وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط، التباين الأحادي... إلخ.

1- المدى: حيث بعد إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، أو لتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي المستخدمة في المحاور، ثم حساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت الخماسي (4=1-5)، ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول في الأخير على طول الخلية الصحيحة أي (4 / 5 = 0.8)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (+1)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول خلية أو فئة (1.8=1+0.8)، وهكذا يصبح التوزيع كما في الجدول التالي

الجدول رقم (3-2): إجابات الأسئلة ودلالاتها.

المستوى	الرمز	المتوسط	درجة الموافقة
غير موافق بشدة	1	من 1.00 إلى 1.80	منخفضة جدا
غير موافق	2	من 1.81 إلى 2.60	منخفضة
محايد	3	من 2.61 إلى 3.40	متوسطة
موافق	4	من 3.41 إلى 4.20	عالية
موافق بشدة	5	من 4.21 إلى 5.00	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبين.

2- التكرارات والنسب المئوية: تحسب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الخاصة بالاستبيان.

3- المتوسط الحسابي: يستعمل لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، وهو يساعد كذلك على ترتيب العبارات حسب متوسطها الحسابي

4- الانحراف المعياري: يعتبر من أكثر مقاييس التشتت أهمية لأنه مفهوم جبري محدد بدقة ومن أوقاها حساسية وأثرها شيوعا، والفكرة الأساسية له هي أنه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية، وعند حساب الانحراف المتوسط نحاول التخلص من تلك الإشارات بطريقة أكثر صلاحية، وذلك بتربيع الانحرافات

5- ألفا كرونباخ (Crambach'Alpha): لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

أستخدم هذا المعامل لمعرفة مدى ارتباط كل عبارة من عبارات الاستبيان مع الدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه الاتساق الداخلي لأداة الدراسة أو الصدق البنائي لها، كما يستخدم لمعرفة مدى ارتباط المحاور.

6- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient): لقياس درجة الارتباط يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.

7- اختبار التوزيع الطبيعي: لمعرفة نوع البيانات هل تتبع توزيع طبيعي أو لا.

8- اختبار t لمتوسط العينة الواحدة لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

9- اختبار تحليل التباين الأحادي- ذو الاتجاه الواحد (One Way Analysis of A NOVA

(variance): لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة

سيتم دراسة الصدق الظاهر والبنائي لأداة الدراسة (الاستبيان)، وكذا دراسة ثباتها وهذا على الشكل التالي:

أولا: صدق أداة الدراسة (الاستبيان)

يقصد بصدق أداة الدراسة "شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها". وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال الصدق الظاهري والبنائي.

1- الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين):

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (05) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل- (أنظر الملحق رقم 2) وقد تم إجراء التصحيحات والتعديلات اللازمة بناء على مقترحاتهم عند التصميم النهائي للاستبيان.

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة (الصدق البنائي):

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأهداف الدراسة، تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة البالغة (30) وذلك بحساب معاملات الارتباط (أنظر الملحق رقم 3) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع له كالتالي:

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول:** مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق معايير الخصائص.

أ- **الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (الاستقلالية والموضوعية):** يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-3): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يمنح مجلس الإدارة المدقق الداخلي صلاحيات كافية للقيام بأعمالهم بكفاءة وفعالية	0.764	0.000
02	يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن موظفيه لا يدققون أعمال قام بها أشخاص تربطهم صلة قرابة	0.772	0.000
03	تؤثر العلاقة الشخصية بين موظفي المؤسسة والمدقق الداخلي على عملية التدقيق	0.682	0.000
04	يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي يظهرها التدقيق الداخلي دون أي ضغوطات خارجية	0.544	0.002
05	يملك المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.	0.764	0.000
06	ينتمي المدقق الداخلي لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي في المؤسسة.	0.772	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الأول هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

ب-الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (العناية المهنية):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-4): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يشرف مدير التدقيق الداخلي على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد.	0.628	0.000
02	لدى المدقق الداخلي الإلمام الكافي بالمعايير الدولية لتدقيق الداخلي.	0.617	0.000
03	يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته وقدراته.	0.446	0.013
04	يجب أن يكون المدققين كوحدة واحدة متكاملة تتمتع بالمعرفة والمهارات الكافية والخاصة بالمهنة.	0.522	0.003
05	يحرص المدقق الداخلي على مواكبة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي الدولية.	0.406	0.026
06	يأخذ المدقق الداخلي في الاعتبار كفاية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم في أنشطة المؤسسة.	0.52	0.012
07	يحرص مدير التدقيق على إعطاء التعليمات الملائمة والمناسبة للمرؤوسين في بداية كل عملية تدقيق.	0.259	0.167

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الثاني هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

ج-الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (رقابة جودة التدقيق الداخلي):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثالث والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-5): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقوم المدقق الداخلي بالتقييم مستمر للتأكد من الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي.	0.529	0.000
02	يقوم المدقق الداخلي بتقييم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.	0.385	0.036
03	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من انسجام الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات والأنظمة	0.668	0.000
04	تخضع نتائج أعمال إدارة التدقيق الداخلي للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري.	0.516	0.003
05	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	0.450	0.013
06	يقوم المدقق الداخلي بتقييم العملية الإدارية بتقديم الخطط المعتمدة لتحقيق أهداف المؤسسة	0.633	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الثالث هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الصدق الداخلي لجميع فروع المحور الأول:

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-6): معامل الارتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الأول والمعدل الكلي للمحور الأول

مستوى الدلالة	معامل الارتباط بمعدل المحور الأول	الفروع
0.000	0.752	الفرع الأول (الاستقلالية والموضوعية)
0.000	0.814	الفرع الثاني (العناية المهنية)
0.000	0.859	الفرع الثالث (رقابة جودة التدقيق)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور هي أقل من 0.05.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني:** مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق معايير الأداء:

أ-الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (إدارة أنشطة التدقيق الداخلي):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-7): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط لكل عملية تدقيق على حدى وتقييم المخاطر	0.616	0.000
02	يتحصل المدقق الداخلي على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية التدقيق	0.459	0.011
03	يقوم المدقق الداخلي بدراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال التدقيق الداخلي	0.629	0.000
04	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن موارد التدقيق مناسبة وموزعة بانتظام.	0.758	0.000
05	يقوم المدقق الداخلي بالحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة على خطة التدقيق	0.716	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الأول هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

ب-الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (تقييم وتطوير آليات إدارة المخاطر):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-8): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعة من قبل مجلس الإدارة وتحديد مدى تحقيق هذه الأهداف والسياسات وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها.	0.525	0.003
02	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن النواحي الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.	0.534	0.002
03	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول.	0.723	0.000
04	يتأكد المدقق الداخلي من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات بالجرد المفاجئ بشكل دوري.	0.557	0.001
05	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من قيام المؤسسة بوضع معايير ومقاييس كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها	0.450	0.013
06	تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة في المؤسسة	0.391	0.033

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الثاني هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

ج-الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثالث والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-9): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تقوم إدارة التدقيق بتحديد أهداف النشاط الذي ستتم مراجعته والطرق التي يتم استخدامها	0.709	0.000
02	يتضمن التقرير النهائي عن عملية التدقيق الرأي الشامل للمدقق الداخلي.	0.780	0.000
03	تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق.	0.638	0.000
04	يتم متابعة المشاكل التي تظهرها التقارير والتي تحتاج إلى متابعة سريعة وفورية.	0.575	0.001

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الثالث هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

د-الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (توصيل النتائج):

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الرابع والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-10): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع.

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقوم المدققين الداخليين باستخلاص نتائج التدقيق متضمنة أهداف ونتائج التدقيق وتوصيات المهمة	0.696	0.000
02	تقوم إدارة التدقيق الداخلي بإيصال نتائج عملية التدقيق إلى الجهات المعنية.	0.726	0.000
03	تقوم إدارة التدقيق بوضع بعض القيود على توزيع نتائج التدقيق لجهات خارجية.	0.696	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الرابع هي قيم موجبة مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

3-الصدق الداخلي لجميع فروع المحو الثاني:

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فرع من فروع المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-11): معامل الارتباط بين معدل كل فرع من فروع المحور الثاني والمعدل الكلي للمحور الثاني.

مستوى الدلالة	معامل الارتباط بمعدل المحور الأول	الفروع
0.000	0.720	الفرع الأول (إدارة أنشطة التدقيق الداخلي)
0.000	0.785	الفرع الثاني (تقييم وتطوير إدارة المخاطر)
0.000	0.686	الفرع الثالث (تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق)
0.000	0.628	الفرع الرابع(توصيل النتائج)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور هي أقل من 0.05.

❖الصدق الداخلي لجميع محاور الدراسة:

يبين الجدول رقم (3-12) معاملات الارتباط لكل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل محور أقل من (0.05)، وقيمة r الجدولية موجبة.

الجدول رقم (3-12): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل

الكلي للاستبانة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط بالمعدل الكلي	متوسط المحور
0.001	0.563	المحور الأول
0.002	0.544	المحور الثاني

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05).

ثانيا- ثبات أداة الدراسة:

يقصد بثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا إذا تكرر تطبيقها. وللتحقق من ثبات الاستبيان تم قياس معامل "ألفا كرونباخ" (أنظر الملحق رقم 3) والذي يأخذ قيم تتراوح ما بين الصفر والواحد الصحيح، حيث أنه كلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعا، وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضا، ويوضح الجدول رقم (13) معاملات الثبات.

الجدول رقم (3-13): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة.

محاور الاستبيان	عدد العبارات	ثبات المحور
المحور الأول	19	0.823
المحور الثاني	18	0.780
معدل الثبات العام	30	0.723

المصدر: من إعداد الطالبين

المبحث الثاني: تحليل بيانات والنتائج الدراسة

نرمي من خلال هذا الجزء إلى التعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، مع اختبار التوزيع الطبيعي وكذلك تحليل فقرات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

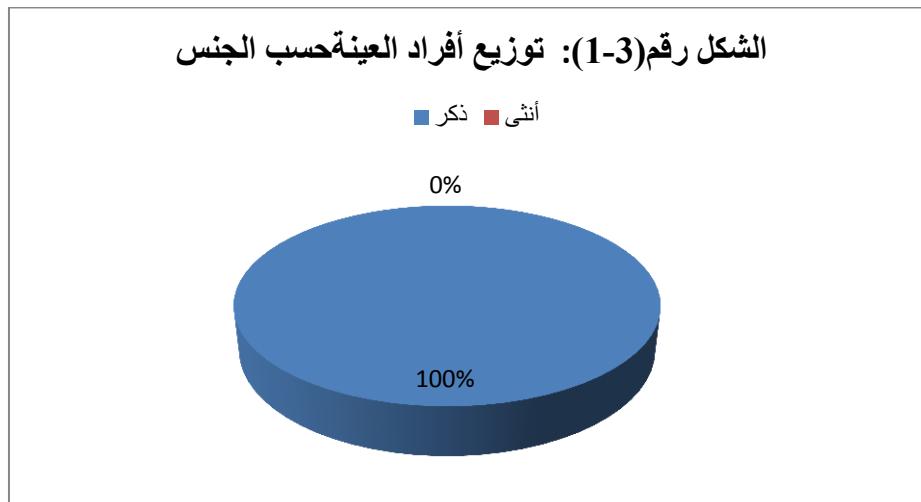
نهدف من خلالها إلى التعرف على الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة وهي الجنس، العمر، الوظيفة الحالية، المؤهل العلمي والخبرة المهنية (أنظر الملحق رقم 4).

أ-الجنس: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد العينة حسب فئة الجنس مع توضيح النسب المئوية.

الجدول رقم (3-14): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	30	100%
أنثى	0	00%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ SPSS



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ Excel

يظهر كل من الجدول رقم (3-14) أن الذكور يمثلون 100% من الحجم الإجمالي للعينة أي (30) ذكرا بينما بلغ عدد الإناث (0) أي ما نسبته 00%، فهذا يفسر على أن هذه المهنة محتكرة من قبل الذكور بأغلبية مطلقة لارتباطها بالثقل على المؤسسات الاقتصادية المنتشرة في تراب المنطقة، فضلا عن قلة الإناث مقارنة بالذكور المرخص لهم بذلك، بالإضافة إلى الضغوط الكبيرة في ميدان العمل.

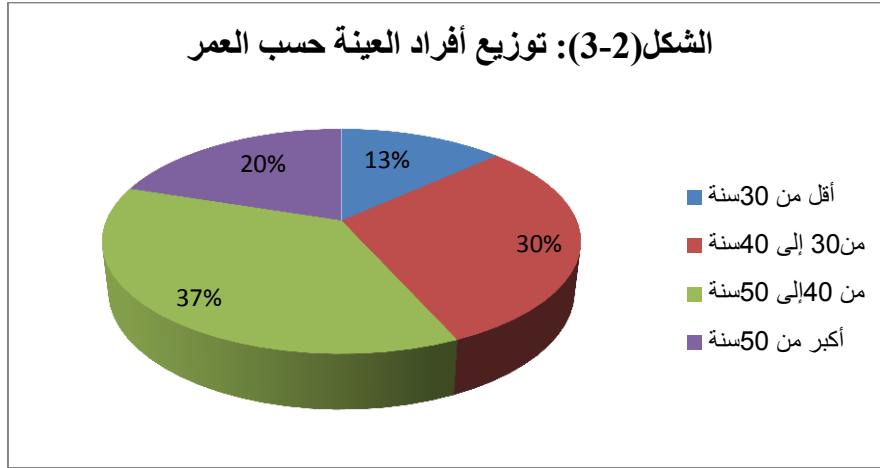
ب- العمر:

فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات العمر مع توضيح النسب المئوية.

الجدول رقم (3-15): توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر.

النسبة المئوية	التكرار	فئة العمر
13.3%	4	أقل من 30 سنة
30%	9	من 30 إلى 40 سنة
36.7%	11	من 40 إلى 50 سنة
20%	6	أكبر من 50 سنة
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ SPSS



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ Excel

يظهر كل من الجدول (3-15) أن ما نسبته 36.7% من أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة وهي أكبر نسبة، وأن ما نسبته 30% تتراوح أعمارهم بين 30 و 40 سنة، أما الذين أعمارهم أكبر من 50 سنة فيمثلون 20% يليهم الفئة التي أقل من 30 سنة بنسبة 13.3%.

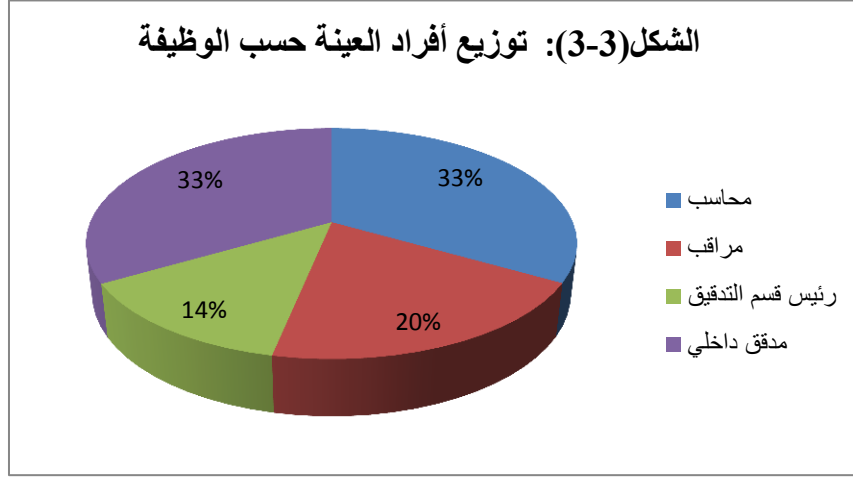
ج- الوظيفة:

فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة مع توضيح النسب المئوية.

الجدول رقم (3-16): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	10	33.3%
مراقب	6	20%
رئيس قسم التدقيق	4	16.4%
مدقق داخلي	10	33.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ SPSS



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ Excel

تبين النتائج الموضحة في الجدول رقم (3-16) أن 33% محاسبين، وأن أيضا هناك مانسبته 33% مدققين داخليين ويليهم 20% مراقبين مع وجود نسبة 14% رئيس قسم التدقيق.

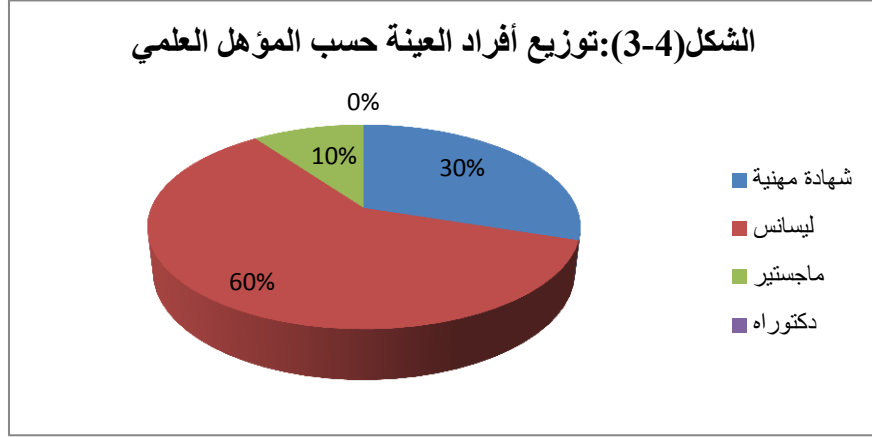
د- المؤهل العلمي:

فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي مع توضيح النسب المئوية.

الجدول رقم (3-17): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
60%	18	لسانس
10%	3	ماجستير
00%	0	دكتورة
30%	9	شهادة مهنية
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ SPSS



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ Excel

يتضح من الجدول (3-17) أن المؤهل العلمي أو المستوى التعليمي يعد مرتفع، حيث كانت الأغلبية من يحملون درجة ليسانس بما نسبته 60% بعدد (18)، أما درجة ماجستير فنسبتها 10% بعدد (3)، أما الدكتوراه فكانت منعدمة متبوعة بفئة شهادة مهنية أخرى بنسبة 30% بعدد (9).

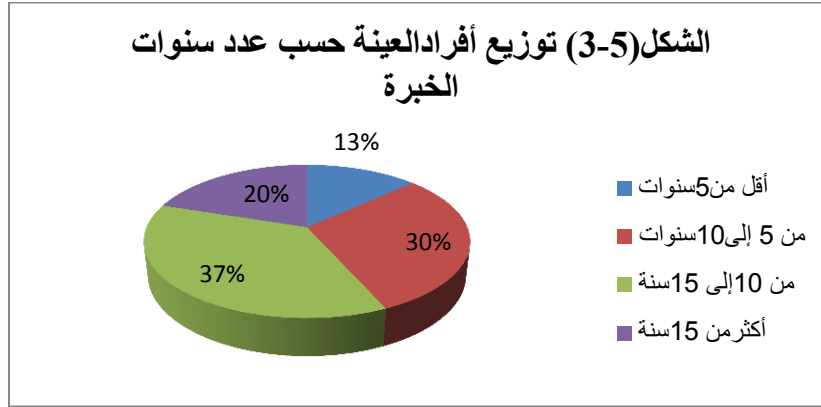
هـ- الخبرة المهنية:

وتشمل على توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية.

الجدول رقم (3-18): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية.

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	4	13.3%
من 5 إلى 10 سنوات	9	30%
من 10 إلى 15 سنة	11	36.7%
أكثر من 15 سنة	6	20%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ SPSS.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات الـ Excel.

يلاحظ من الجدول رقم (3-18) أن أكبر نسبة للخبرة المهنية هي فئة من 10 إلى 15 سنة بنسبة 37% بعدد (11) فردا، متبوعة بفئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 30% بعدد (09) أفراد، تليه فئة أكثر من 15 سنة بنسبة 20% بعدد (06) أفراد، أما الفئة أقل من 5 سنوات بنسبة 13% بعدد (4) أفراد، كما نلاحظ تقارب أو تلاؤم بين الأعمار والخبرة المهنية.

المطلب الثاني: تحليل البيانات

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي

لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (أنظر الملحق رقم 5)، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (3-19) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (3-19): اختبار التوزيع الطبيعي.

المحور	المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
1	المحور الأول	0.200	0.137
2	المحور الثاني	0.200	0.121
3	جميع المحاور	0.098	0.750

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS.

ثانيا: تحليل الفقرات

لتحليل فقرات الاستبانة استخدام اختبار t للعينة الواحدة "one sample 't' test" (أنظر الملحق رقم 07)، وتكون الفقرة إيجابية (بمعنى أفراد العينة يوافقون على محتواها)، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045)، أو القيمة الاحتمالية أقل من (0.05)، وتكون الفقرة سلبية (بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها)، إذا كانت t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تكون تساوي (2.045)، أو القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05).

1- تحليل فقرات المحور الأول

الفرع الأول المحور الأول

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الأول من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-20): تحليل فقرات الفرع الأول المحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	يمنح مجلس الإدارة المدقق الداخلي صلاحيات كافية للقيام بأعماله بكفاءة وفعالية.	4.47	0.507	15.832	0.000
02	يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن موظفيه لا يدققون أعمال قام بها أشخاص تربطهم صلة قرابة.	3.57	0.504	6.158	0.000
03	لا تؤثر العلاقة الشخصية بين موظفي المؤسسة والمدقق الداخلي على عملية التدقيق.	3.57	0.900	2.841	0.008
04	يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي يظهرها التدقيق الداخلي دون أي ضغوطات خارجية.	4.43	0.504	15.577	0.000
05	يملك المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.	4.47	0.507	15.832	0.000
06	ينتمي المدقق الداخلي لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي في المؤسسة.	3.57	0.504	6.158	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

❖ **الفقرة الأولى:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.47 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.21] وبلغت قيمة t المحسوبة (15.832)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045)، والقيمة الاحتمالية (0.000)، وهي أصغر من (0.05)، مما يستلزم قبول الفقرة (إيجابية)، مما يدل على أن المدقق الداخلي لديه الصلاحيات الكافية للقيام بأعماله بكفاءة وفعالية.

❖ **الفقرة الثانية:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.57 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4] وبلغت قيمة t المحسوبة (6.158) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي أصغر من (0.05)، وبالتالي قبول الفقرة (إيجابية)، أي أن المدقق لا يدقق أعمال قام بها أشخاص تربطه صلة قرابة معهم.

❖ **الفقرة الثالثة:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.57 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4] وبلغت قيمة t المحسوبة (2.841) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.008) أصغر من (0.05) وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي أن العلاقات الشخصية بين المدقق الداخلي وموظفي المؤسسة تؤثر على عملية التدقيق.

❖ **الفقرة الرابعة:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.43 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.21] وبلغت قيمة t المحسوبة (15.577) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يقوم المدقق بعرض الحقائق التي يظهرها التدقيق دون أي ضغوطات خارجية.

❖ **الفقرة الخامسة:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.47 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.21] وبلغت قيمة t المحسوبة (15.832) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي لدى المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.

❖ **الفقرة السادسة:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.57 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4] وبلغت قيمة t المحسوبة (6.158) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أكبر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي ينتمي المدقق الداخلي لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي في المؤسسة.

الفرع الثاني للمحور الأول

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثاني من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم(3-21): تحليل فقرات الفرع الثاني للمحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
07	يشرف مدير التدقيق الداخلي على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد	4.60	0.498	17.588	0.000
08	لدى المدقق الداخلي الإلمام الكافي بالمعايير الدولية لتدقيق الداخلي.	3.63	0.556	6.238	0.000
09	يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته وقدراته.	4.43	0.504	15.577	0.000
10	يجب أن يكون المدققين كوحدة واحدة متكاملة تتمتع بالمعرفة والمهارات الكافية والخاصة بالمهنة	3.57	0.504	6.158	0.000
11	يحرص المدقق الداخلي على مواكبة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي الدولية.	4.43	0.504	15.577	0.000
12	يأخذ المدقق الداخلي في الاعتبار كفاية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم في أنشطة المؤسسة.	4.33	0.479	15.232	0.000
13	يحرص مدير التدقيق على إعطاء التعليمات الملائمة والمناسبة للمرؤوسين في بداية كل عملية تدقيق.	4.33	0.507	16.551	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

❖ **الفقرة السابعة:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.60 وهي تنتمي إلى المجال [4.21- 5] بلغت قيمة t المحسوبة (17.588)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045)، والقيمة الاحتمالية (0.000)، وهي أصغر من (0.05)، مما يستلزم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يشرف مدير التدقيق على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد

❖ **الفقرة الثامنة:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.63 وهي تنتمي إلى المجال [3.4- 4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (6.238) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي أصغر من (0.05)، وبالتالي قبول الفقرة (إيجابية)، أي لدى المدقق الداخلي الإلمام الكافي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

❖ **الفقرة التاسعة:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.43 وهي تنتمي إلى المجال [4.21-5] بلغت قيمة t المحسوبة (15.577) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05) وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يحرص المدقق الدخل على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته وقدراته.

❖ **الفقرة العاشرة:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.57 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (6.158) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، يشكل المدققين الداخليين فرقة عمل متكاملة ومتحدة فيما بينهم.

❖ **الفقرة الحادية عشر:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.43 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (15.577) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، يواكب المدقق الداخلي التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي الدولية.

❖ **الفقرة الثانية عشر:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.33 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (15.232) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي أن المدقق الداخلي يأخذ بعين الاعتبار إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم في أنشطة المؤسسة.

❖ **الفقرة الثالثة عشر:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.33 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (16.551) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي أن مدير التدقيق يحرص على إعطاء التعليمات الملائمة والمناسبة للمرؤوسين في بداية كل عملية تدقيق.

❖ الفرع الثالث للمحور الأول

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثالث من المحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم(3-22): تحليل فقرات الفرع الثالث للمحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
14	يقوم المدقق الداخلي بالتقييم مستمر للتأكد من الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي.	4.50	0.509	16.155	0.000
15	يقوم المدقق الداخلي بتقييم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.	3.93	0.583	8.764	0.000
16	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من انسجام الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات والأنظمة.	1.67	0.547	-13.359	0.000
17	تخضع نتائج أعمال إدارة التدقيق الداخلي للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري	2.57	0.626	-3.791	0.001
18	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.50	0.509	16.155	0.000
19	يقوم المدقق الداخلي بتقييم العملية الإدارية بتقديم الخطط المعتمدة لتحقيق أهداف المؤسسة.	4.47	0.507	15.832	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

❖ **الفقرة الرابعة عشر:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.50 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (16.155)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045)، والقيمة الاحتمالية (0.000)، وهي أصغر من (0.05)، مما يستلزم قبول الفقرة (إيجابية)، أي ان المدقق الداخلي يقوم بالتقييم المستمر للتأكد من الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي.

❖ **الفقرة الخامسة عشر:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.93 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (8.764) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة

الإحتمالية (0.000) وهي أصغر من (0.05)، وبالتالي قبول الفقرة (إيجابية)، أي تخضع نتائج أعمال إدارة التدقيق الداخلي لتقييم من قبل جهات خارجية.

❖ **الفقرة السادس عشر:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 1.67 وهي تنتمي إلى المجال [1.8-1] بلغت قيمة t المحسوبة (13.359 -) وهي أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.100) أكبر من (0.05) وبالتالي يتم رفض الفقرة (سلبية)، أي لا يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من انسجام الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات المتبعة.

❖ **الفقرة السابعة عشر:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 2.57 وهي تنتمي إلى المجال [2.6-1.8] بلغت قيمة t المحسوبة (-3.791) وهي أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.063) أكبر من (0.05)، وبالتالي يتم رفض الفقرة (سلبية)، أي لا يقوم المدقق الداخلي بتقييم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.

❖ **الفقرة الثامنة عشر:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.50 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (16.155) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

❖ **الفقرة التاسعة عشر:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.47 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (15.832) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أكبر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، يقوم المدقق الداخلي بتقييم العملية الإدارية وتقديم الخطط لتحقيق أهداف المؤسسة.

2- تحليل فقرات المحور الثاني:

الفرع الأول للمحور الثاني

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الأول من المحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم (3-23): تحليل فقرات الفرع الأول للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
20	يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط لكل عملية تدقيق على حدى وتقييم المخاطر	4.47	0.507	15.832	0.000
21	يتحصل المدقق الداخلي على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية التدقيق	4.57	0.504	17.026	0.000
22	يقوم المدقق الداخلي بدراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال التدقيق الداخلي .	4.57	0.504	17.026	0.000
23	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن موارد التدقيق مناسبة وموزعة بانتظام. يقوم المدقق الداخلي بدراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال التدقيق الداخلي .	4.50	0.509	16.155	0.000
24	يقوم المدقق الداخلي بالحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة على خطة التدقيق	4.50	0.509	16.155	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

❖ **الفقرة العشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.47 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (15.835)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045)، والقيمة الاحتمالية (0.000)، وهي أصغر من (0.05)، مما يستلزم قبول الفقرة (إيجابية)، أي ان المدقق الداخلي يقوم بالتخطيط لكل عملية تدقيق على حدى.

❖ **الفقرة الواحدة والعشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.57 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (17.026) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي أصغر من (0.05)، وبالتالي قبول الفقرة (إيجابية)، أي يتحصل المدقق الداخلي على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية التدقيق.

❖ **الفقرة الثانية والعشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.57 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (17.026) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة

الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05) وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يقوم المدقق الداخلي بدراسة نظام الرقابة الداخلي وتحضير أوراق العمل الخاصة بالتدقيق.

❖ **الفقرة الثالثة والعشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.50 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (16.155) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن موارد التدقيق مناسبة وموزعة بانتظام.

❖ **الفقرة الرابعة والعشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.50 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (16.155) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يجب على المدقق الحصول على الموافقة من الإدارة على خطة التدقيق.

❖ الفرع الثاني للمحور الثاني

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثاني من المحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم (3-24): تحليل فقرات الفرع الثاني للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
25	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الإدارة وتحديد مدى تحقيق هذه الأهداف والسياسات وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها.	3.67	0.547	6.679	0.000
26	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن النواحي الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.	4.60	0.498	17.588	0.000
27	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول.	4.50	0.509	16.155	0.000
28	يتأكد المدقق الداخلي من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات بالجرد المفاجئ بشكل دوري.	4.43	0.504	15.577	0.000
29	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من قيام المؤسسة بوضع معايير ومقاييس كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها	4.43	0.504	15.577	0.000
30	تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة في المؤسسة.	4.47	0.507	15.832	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

❖ **الفقرة الخامسة والعشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.67 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]. بلغت قيمة t المحسوبة (6.679) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أكبر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الخطط والسياسات مع الأهداف الموضوعية وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها.

❖ **الفقرة السادسة والعشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.60 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5]. بلغت قيمة t المحسوبة (17.588) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن النواحي الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.

❖ **الفقرة السابعة والعشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.50 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5]. بلغت قيمة t المحسوبة (16.155) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05) وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول.

❖ **الفقرة الثامنة والعشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.43 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5]. بلغت قيمة t المحسوبة (15.577) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، من مهام المدقق التأكد من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات بالجرد الفجائي وبشكل دوري.

❖ **الفقرة التاسعة والعشرون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.43 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5]. بلغت قيمة t المحسوبة (15.577) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من قيام المؤسسة بوضع معايير ومقاييس كافية لقياس الأداء.

❖ **الفقرة الثلاثون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.47 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5]. بلغت قيمة t المحسوبة (15.832) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أكبر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر ونظام الرقابة في المؤسسة.

الفرع الثالث للمحور الثاني:

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الثالث من المحور الثاني من الاستبانة

الجدول رقم(3-25): تحليل فقرات الفرع الثالث للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
31	تقوم إدارة التدقيق بتحديد أهداف النشاط الذي ستتم مراجعته والطرق التي يتم استخدامها.	4.17	0.699	9.143	0.000
32	يتضمن التقرير النهائي عن عملية التدقيق الرأي الشامل للمدقق الداخلي.	4.60	0.498	17.588	0.000
33	تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق.	4.70	0.466	19.977	0.000
34	يتم متابعة المشاكل التي تظهرها التقارير والتي تحتاج إلى متابعة سريعة وفورية.	4.50	0.509	16.155	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

❖ **الفقرة الواحدة والثلاثون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.17 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (9.143) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي أصغر من (0.05)، وبالتالي قبول الفقرة (إيجابية)، أي تقوم إدارة التدقيق الأنشطة التي تتم مراجعتها والطرق التي يتم استخدامها.

❖ **الفقرة الثانية والثلاثون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.60 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (17.588) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05) وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، يتضمن التقرير النهائي عن عملية التدقيق الداخلي الرأي الشامل للمدقق الداخلي.

❖ **الفقرة الثالثة والثلاثون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.70 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5] بلغت قيمة t المحسوبة (19.977) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يجب أن يتضمن تقرير المدقق الداخلي أهداف عملية التدقيق.

❖ **الفقرة الرابعة والثلاثون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.50 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (16.155) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، يتم متابعة المشاكل التي تظهرها التقارير والتي تحتاج إلى متابعة سريعة وفورية.

❖ الفرع الرابع للمحور الثاني

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T والمتوسط الحسابي الخاصة بفقرات الفرع الرابع من المحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم (3-26): تحليل فقرات الفرع الرابع للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
35	يقوم المدققين الداخليين باستخلاص نتائج التدقيق متضمنة أهداف ونتائج التدقيق وتوصيات المهمة.	4.53	0.507	16.551	0.000
36	تقوم إدارة التدقيق الداخلي بإيصال نتائج عملية التدقيق إلى الجهات المعنية.	4.50	0.509	16.155	0.000
37	تقوم إدارة التدقيق بوضع بعض القيود على توزيع نتائج التدقيق لجهات خارجية.	4.47	0.507	15.832	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

❖ **الفقرة الخامسة والثلاثون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.53 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (16.551) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أكبر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي يقوم المدققون الداخليون باستخلاص نتائج التدقيق متضمنة أهداف وتوصيات المهمة.

❖ **الفقرة السادسة والثلاثون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.50 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (16.155) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة الاحتمالية (0.000) أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، أي تقوم إدارة التدقيق الداخلي بإيصال نتائج عملية التدقيق إلى الجهات المعنية.

❖ **الفقرة السابعة والثلاثون:** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.47 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2] بلغت قيمة t المحسوبة (15.832) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.045) والقيمة

الاحتمالية (0.000) أكبر من (0.05)، وبالتالي يتم قبول الفقرة (إيجابية)، تقوم إدارة التدقيق بوضع بعض القيود على توزيع نتائج التدقيق إلى جهات خارجية.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات والفروق

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى اختبار فرضيات الدراسة عن طريق قاعدة القرار (H_0, H_1) التي تنفي أو تقبل الفرضية وكذلك اختبار الفروقات

المطلب الأول: اختبار الفرضيات

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة (T_test) أنظر الملحق رقم (08)، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

✓ إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H_1) وبالتالي الفرضية البديلة (H_0) مرفوضة.

✓ إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H_1) ونقبل الفرضية البديلة (H_0).

✓ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H_1).

✓ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H_1).

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: المعايير الشخصية للتدقيق الداخلي متوفرة في المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل.

✓ H_0 : المعايير الشخصية للتدقيق الداخلي لا تتوفر في المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل

✓ H_1 : المعايير الشخصية للتدقيق الداخلي متوفرة في المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة المتعلق بالمعايير الخاصة:

الجدول رقم (3-27): نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	29.380	H_1
DF=N-1=29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 29.380 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 ، أي أنه: " المعايير الشخصية للتدقيق الداخلي متوفرة في المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل ".

وتتدرج تحتها الفرضيات الفرعية الثلاث التالية:

اختبار الفرضية الفرعية الأولى: المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية.

✓ H_0 : المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل لا يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية.

✓ H_1 : المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الأولى الخاصة بالاستقلالية والموضوعية:

الجدول رقم (3-28): نتائج اختبار T_ test لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	13.382	H_1
DF=N-1=29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 13.382 بينما قيمة t الجدولية تساوي 2.045، وبالتالي قيمة t المحسوبة أكبر قيمة من t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 أي أنه: " المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية ".

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يبذل المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهامهم.

✓ H_0 : لا يبذل المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهامهم.

✓ H_1 : يبذل المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهامهم.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T لعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الثانية الخاصة بالعناية المهنية:

الجدول رقم (3-29): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	27.550	H_1
DF=N-1=29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 27.550 بينما قيمة t الجدولية تساوي 2.045، وبالتالي قيمة t المحسوبة أكبر قيمة من t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 أي أنه: " يبذل المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهامهم".

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: مدراء أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بالرقابة الدورية على جودة التدقيق الداخلي

✓ H_0 : مدراء أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل لا يقومون بالرقابة الدورية على جودة التدقيق الداخلي.

✓ H_1 : مدراء أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بالرقابة الدورية على جودة التدقيق الداخلي.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T لعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الثانية الخاصة برقابة جودة التدقيق.

الجدول رقم (3-30): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	11.492	H ₁
DF=N-1=29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.492 بينما قيمة t الجدولية تساوي 2.045، وبالتالي قيمة t المحسوبة أكبر قيمة من t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H₁ أي أنه: "مدراء أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بالرقابة الدورية على جودة التدقيق الداخلي".

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: معايير الأداء متوفرة في المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل.

✓ H₀: معايير الأداء لا تتوفر في المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل.

✓ H₁: معايير الأداء متوفرة في المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية الخاصة بمعايير الأداء:

الجدول رقم (3-31): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	42.033	H ₁
DF=N-1=29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 42.033 بينما قيمة t الجدولية تساوي 2.045، وبالتالي قيمة t المحسوبة أكبر قيمة من t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 أي أنه: " معايير الأداء متوفرة في المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل".

وتتدرج تحتها الفرضيات الفرعية الأربع التالية:

اختبار الفرضية الفرعية الأولى: المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي

✓ H_0 : المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل لا يقومون بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي.

✓ H_1 : المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الأولى الخاصة بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي:

الجدول رقم (3-32): نتائج اختبار T لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	25.850	H_1
DF=N-29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 25.850 بينما قيمة t الجدولية تساوي 2.045، وبالتالي قيمة t المحسوبة أكبر قيمة من t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 أي أنه: " المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي".

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بتقييم وتطوير آليات إدارة المخاطر.

✓ H_0 : المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل لا يقومون بتقييم وتطوير آليات إدارة المخاطر.

✓ H_1 : المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بتقييم وتطوير آليات إدارة المخاطر.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الثانية الخاصة بتقييم وتطوير إدارة المخاطر

الجدول رقم (3-33): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	33.554	H_1
DF=N-1=29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 33.554 بينما قيمة t الجدولية تساوي 2.045، وبالتالي قيمة t المحسوبة أكبر قيمة من t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 أي أنه: " المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بتقييم وتطوير آليات إدارة المخاطر ".

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بالتخطيط لعمليات التدقيق الداخلي

✓ H_0 : المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل لا يقومون بالتخطيط لعمليات التدقيق الداخلي

✓ H_1 : المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بالتخطيط لعمليات التدقيق الداخلي

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة الخاصة بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق:

الجدول رقم (3-34): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	22.179	H ₁
DF=N-1=29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 22.179 بينما قيمة t الجدولية تساوي 2.045، وبالتالي قيمة t المحسوبة أكبر قيمة من t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H₁ أي أنه: " المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يقومون بالتخطيط لعمليات التدقيق الداخلي ".

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: يحرص المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل على توصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية.

✓ H₀: لا يحرص المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل على توصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية.

✓ H₁: يحرص المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل على توصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الجدول رقم (3-35): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.045	22.932	H ₁
DF=N-29	درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 22.932 بينما قيمة t الجدولية تساوي 2.045، وبالتالي قيمة t المحسوبة أكبر قيمة من t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H₁ أي أنه: " يحرص المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل على توصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية ".

المطلب الثاني: اختبار الفروق لعينة الدراسة

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي **One Way Analysis of A NOVA** لاختبار الفروق (أنظر الملحق رقم 09) في آراء عينة الدراسة حول "المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

أ- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر:

يوضح الجدول رقم (3-36) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم (3-36): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.023	3	0.008	0.278	0.841
	بين المجموعات	0.729	26	0.028		
	المجموع	0.753	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.841 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

ب- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (3-37) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل:

الجدول رقم (3-37): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.004	2	0.002	0.079	0.924
	بين المجموعات	0.748	27	0.028		
	المجموع	0.753	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.924 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 0.05.

ج- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة

يوضح الجدول رقم (3-38) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

الجدول رقم (3-38): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.023	3	0.008	0.278	0.841
	بين المجموعات	0.29	26	0.028		
	المجموع	0.753	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.841 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 0.05.

د- اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

يوضح الجدول رقم (3-39) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

الجدول رقم (3-39): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.011	3	0.004	0.123	0.946
	بين المجموعات	0.742	26	0.029		
	المجموع	0.753	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.946 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

خلاصة:

يعد هذا الفصل تدعيما للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا، حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل، وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات:

❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بمعايير الخصائص؛

❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل ملتزمون بمعايير الأداء ؛

❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل مستقلون في أداء مهامهم؛

❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل يشرفون على إدارة أنشطة التدقيق الداخلي؛

❖ المدققون الداخليون مسؤولون عن توصيل نتائج التدقيق الداخلي إلى الأطراف المعنية؛

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول

المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل.

الخاتمة

لقد زادت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي نتيجة التقدم العلمي والتكنولوجي ورغبة المؤسسات الاقتصادية في ضمان بقاءها وحماية حقوقها وحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، وتحولت وظيفة التدقيق الداخلي من مهمة تدقيق العمليات المحاسبية والمالية، واكتشاف الأخطاء والانحرافات إلى التنبؤ بالمخاطر التي تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية، وتقديم معلومات وإرشادات ونصائح، وإعداد تقارير دورية وتقديمها للإدارة العليا، بالإضافة إلى ذلك مشاركة المدقق الداخلي في رسم السياسة المستقبلية للمؤسسة.

ونظرا لأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية في حماية أصولها وزيادة الموثوقية في القوائم المالية، صاحب الحاجة إلى وجود معايير دولية للتدقيق الداخلي توفر مستوى معقول من الضوابط التي تضبط وتنظم عمل المدققين وتحدد الإطار الذي يعمل ضمنه المدقق الداخلي.

1- نتائج الدراسة النظرية

- ❖ عرفت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا تاريخيا نتيجة التطورات والتغيرات الاقتصادية؛
- ❖ وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة في المؤسسة تخضع لسلطة الإدارة العليا؛
- ❖ تقوم وظيفة التدقيق الداخلي على مجموعة من المقومات والمتمثلة في: قسم مستقل للتدقيق الداخلي، أفراد مؤهلون، نظام جيد للرقابة، نظام جيد للتقارير؛
- ❖ تقوم وظيفة التدقيق الداخلي على المعايير المتعارف عليها، والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي؛
- ❖ المدقق الداخلي ملزم بالحياد والنزاهة عند أداء مهامه؛
- ❖ يقوم المدقق الداخلي بمراجعة مستقلة لنظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ يقوم المدقق الداخلي بالتقييم والتحليل اعتمادا على الوثائق الرسمية والغير رسمية؛
- ❖ الصفات الشخصية الواجب توفرها في المدقق الداخلي تتمثل في التأهيل العلمي والعملية، المصداقية والموضوعية، والعناية المهنية.
- ❖ عرفت المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تطورا تاريخيا نتيجة التطورات والتغيرات الاقتصادية؛
- ❖ المعايير الدولية للتدقيق الداخلي صادرة عن جهات رسمية تتمثل في معهد المدققين الداخليين؛
- ❖ تنقسم المعايير الدولية للتدقيق الداخلي إلى معايير الأداء ومعايير الخصائص؛
- ❖ مرت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية منذ الاستقلال بعدة مراحل، بداية بمرحلة التسيير الذاتي مرحلة التسيير البيروقراطي، ومرحلة التسيير الاشتراكي وأخيرا مرحلة الخصخصة؛

2- نتائج الدراسة التطبيقية

- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يتمتعون بصلاحيات كافية لأداء أعمالهم بكفاءة وفعالية؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بعرض الحقائق التي يظهرها التدقيق الداخلي دون أي ضغوطات خارجية؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ينتمون لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي في المؤسسة؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل لديهم الإلمام الكافي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يحرصون على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهارتهم وقدرتهم؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يحرصون على مواكبة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي الدولية؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يبذلون العناية المهنية؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بالتقييم المستمر للتأكد من التزام بمعايير التدقيق الداخلي؛
- ❖ لا يقوم المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل بتقييم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بالرقابة على جودة التدقيق الداخلي؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل تتوفر فيهم المعايير الشخصية للتدقيق الداخلي الدولية؛

- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يحصلون على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية التدقيق؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بالتأكد من أن موارد التدقيق مناسبة وموزعة بانتظام؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بإدارة أنشطة التدقيق الداخلي؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول؛
- ❖ يتأكد المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات بالجرد المفاجئ بشكل دوري؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بتقييم وتطوير آليات إدارة المخاطر؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الداخلي؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون باستخلاص نتائج التدقيق متضمنة أهداف التدقيق ونتائج التدقيق وتوصيات المهمة؛
- ❖ المدققون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بإيصال نتائج عملية التدقيق إلى الجهات المعنية؛
- ❖ المدققون الداخليون العاملون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يعتمدون على معايير الأداء في تنفيذ أعمالهم.

3-الإقتراحات

- بعد استخلاص النتائج، يمكننا اقتراح مجموعة من الإقتراحات نعتقد بتجسيدها يعود بالنفع على المدققين الداخليين والمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل:
- ❖ ضرورة العمل على تدعيم استقلالية المدقق وإعطائه صلاحيات أكبر حتى يتمكن من القيام بعمله على أحسن وجه ممكن؛

- ❖ ضرورة الاهتمام بارتقاء بمستوى المدققين وذلك في مجال تدريبهم ميدانيا وتأهيلهم من خلال عقد دورات تدريبية؛
- ❖ ضرورة الاطلاع الدائم والمستمر للمدققين الداخليين للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وذلك لمواكبة التطورات الحاصلة؛
- ❖ ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالتدقيق الداخلي وذلك بتوظيف عدد كافي من المدققين الداخليين المؤهلين علميا وعمليا؛
- ❖ ضرورة توفير الموارد المادية والبشرية الكافية لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية؛

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
2. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
3. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر 2007.
4. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
5. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن.
6. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة، 2003.
7. خالد صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
8. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
9. زهراء عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى. دار الراية، عمان، الأردن، 2009.
10. السيد أحمد السقا، قراءات وبحوث في المراجعات المتقدمة، الطبعة الأولى، مصر، 2006.
11. صالح ميلود خلاط، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع والأفاق، الدار الأكاديمية للطباعة والنشر، طرابلس، 2005.
12. عبد الرزاق حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات، الجزائر

13. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006
14. علي حسين علي، الإدارة الحديثة لمنظمات الأعمال، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر،
15. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004
16. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2006.
17. فرحات غول، الوجيز في اقتصاد المؤسسات، الدار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2008.
18. كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2002.
19. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
20. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
21. محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
22. منصور أحمد البدوي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الجامعية، عمان، 2002.
23. نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.
24. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.
25. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثالثة دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

ثانيا: المذكرات

1. بن داني عزيزة، عوامل نجاح المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2011-2012.

2. شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2009.
3. عليواش أمين عبد القادر، أثر تأهيل المؤسسات الاقتصادية على الاقتصاد الوطني، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006-2007
4. عيسى مرزقة، القطاع الخاص والتنمية في الجزائر، أطروحة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية، باتنة، 2006-2007.
5. كمال محمد سعيد النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
6. توفيق بوكريش، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل، 2013-2014.

ثالثا: الملتقيات والمجلات

1. بن عنتر عبد الرحمان، مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثاني جامعة محمد خيضر بسكرة، 2004.
2. دبون عبد القادر، الخصوصية والسوق المالية في سياق التحولات الاقتصادية في الجزائر، لملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، أفريل 2003.
3. المعهد الدولي للتدقيق الداخلي، إصدار المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن، 2011.

الملاحق

الملحق رقم (01): استبيان الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم تجارية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

استبيان الدراسة

الأخ الكريم /الأخت الكريمة السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته أما بعد:

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان "المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة علماً أن الإجابة على أسئلتنا قد يستغرق بعضاً من وقتك الثمين، إلا أننا نتطلع إلى تعاونك معنا، ونثق في أنك سوف تدرك أهمية الإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وعناية، لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف هذه الدراسة وخدمة المجتمع.

ولكم جزيل الشكر

الطالبيين: بوعنان حمزة

ضوري عبد العزيز

المجموعة الأولى: معلومات شخصية حول المدقق الداخلي.

الرجاء وضع علامة (X) في المكان المناسب:

1-الجنس:

ذكر أنثى

2-العمر:

أقل من 30 من 30-40 من 40-50 أكبر من 50

3-المؤهل العلمي:

ليسانس ماجستير دكتوراه شهادة مهنية

4-عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 الى 10 سنوات من 10 الى 15 سنة من 15 فأكثر

5-الوظيفة

محاسب مراقب مدقق داخلي رئيس قسم التدقيق

المجموعة الثانية: مدى تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

الرجاء وضع علامة (X) في المكان المناسب:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: المعايير الخاصة						
البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية						
1-	يمنح مجلس الإدارة المدقق الداخلي صلاحيات كافية للقيام بأعماله بكفاءة وفعالية.					
2-	يتأكد مدير التدقيق الداخلي من أن موظفيه لا يدققون أعمال قام بها أشخاص تربطهم صلة قرابة.					
3-	لا تؤثر العلاقة الشخصية بين موظفي المؤسسة والمدقق الداخلي على عملية التدقيق.					
4-	يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي يظهرها التدقيق الداخلي دون أي ضغوطات خارجية.					
5-	يملك المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.					
6-	ينتمي المدقق الداخلي لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي في المؤسسة.					
البعد الثاني: العناية المهنية						

					7- يشرف مدير التدقيق الداخلي على تنفيذ العمل حسب خطوات البرنامج المعتمد
					لدى المدقق الداخلي الإلمام الكافي بالمعايير الدولية لتدقيق الداخلي.
					9- يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته وقدراته.
					10- يجب أن يكون المدققين كوحدة واحدة متكاملة تتمتع بالمعرفة والمهارات الكافية والخاصة بالمهنة،
					11- يحرص المدقق الداخلي على مواكبة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الداخلي الدولية.
					12- يأخذ المدقق الداخلي في الاعتبار كفاية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم في أنشطة المؤسسة.
					13- يحرص مدير التدقيق على إعطاء التعليمات الملائمة والمناسبة للمرؤوسين في بداية كل عملية تدقيق.
البعد الثالث: رقابة جودة التدقيق الداخلي					
					14- يقوم المدقق الداخلي بالتقييم مستمر للتأكد من الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي.
					15- يقوم المدقق الداخلي بتقييم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.
					16- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من انسجام الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات والأنظمة.
					17- تخضع نتائج أعمال إدارة التدقيق الداخلي للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري

					18- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
					19- يقوم المدقق الداخلي بتقييم العملية الإدارية بتقديم الخطط المعتمدة لتحقيق أهداف المؤسسة.
المحور الثاني: معايير الأداء					
البعد الأول: إدارة أنشطة التدقيق الداخلي					
					20- يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط لكل عملية تدقيق على حدى وتقييم المخاطر
					21- يتحصل المدقق الداخلي على معلومات مسبقة تستخدم كأساس لعملية التدقيق
					22- يقوم المدقق الداخلي بدراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال التدقيق الداخلي.
					23- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من أن موارد التدقيق مناسبة وموزعة بانتظام. يقوم المدقق الداخلي بدراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمجال التدقيق الداخلي.
					24- يقوم المدقق الداخلي بالحصول على الموافقة اللازمة من الإدارة على خطة التدقيق
البعد الثاني: تقييم وتطوير إدارة المخاطر					
					25- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الإدارة وتحديد مدى تحقيق هذه الأهداف والسياسات وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها.
					26- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من أن

					النواحي الرقابية على السجلات والتقارير كافية وفعالة.
					27- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الأصول.
					28- يتأكد المدقق الداخلي من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات بالجرد المفاجئ بشكل دوري.
					29- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من قيام المؤسسة بوضع معايير ومقاييس كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف قد تم تحقيقها
					30- تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في تطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة في المؤسسة.
البعد الثالث: طبيعة تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق					
					31- تقوم إدارة التدقيق بتحديد أهداف النشاط الذي ستم مراجعته والطرق التي يتم استخدامها.
					32- يتضمن التقرير النهائي عن عملية التدقيق الرأي الشامل للمدقق الداخلي.
					33- تتضمن التقارير أهداف عملية التدقيق.
					34- يتم متابعة المشاكل التي تظهرها التقارير و التي تحتاج إلى متابعة سريعة وفورية.
البعد الرابع: توصيل النتائج					
					35- يقوم المدققين الداخليين باستخلاص نتائج التدقيق متضمنة أهداف ونتائج التدقيق وتوصيات المهمة.
					36- تقوم إدارة التدقيق الداخلي بإيصال نتائج عملية التدقيق إلى الجهات المعنية.

					37- تقوم إدارة التدقيق بوضع بعض القيود على توزيع نتائج التدقيق لجهات خارجية.
--	--	--	--	--	--

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين

الإمضاء	اللقب والاسم	التسلسل
	لعريوي عبد الرزاق	01
	بن بخمة سليمان	02
	ليتيم خالد	03
	حمودة سامي	04
	كبيش محمود	05

قائمة الأساتذة المحكمين لاستبيان الدراسة

الملحق رقم (3): الصدق الداخلي لأداة الدراسة

1-الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول من المحور الأول

		Corrélations						
		A11	A12	A13	A14	A15	A16	TOTALA1
A11	Corrélation de Pearson	1	,413*	,262	,396*	1,000**	,413*	,764**
	Sig. (bilatérale)		,023	,162	,031	,000	,023	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
A12	Corrélation de Pearson	,413*	1	,385*	,222	,413*	1,000**	,772**
	Sig. (bilatérale)	,023		,035	,239	,023	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
A13	Corrélation de Pearson	,262	,385*	1	,223	,262	,385*	,682**
	Sig. (bilatérale)	,162	,035		,236	,162	,035	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
A14	Corrélation de Pearson	,396*	,222	,223	1	,396*	,222	,544**
	Sig. (bilatérale)	,031	,239	,236		,031	,239	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30
A15	Corrélation de Pearson	1,000**	,413*	,262	,396*	1	,413*	,764**
	Sig. (bilatérale)	,000	,023	,162	,031		,023	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
A16	Corrélation de Pearson	,413*	1,000**	,385*	,222	,413*	1	,772**
	Sig. (bilatérale)	,023	,000	,035	,239	,023		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
TOTALA1	Corrélation de Pearson	,764**	,772**	,682**	,544**	,764**	,772**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,002	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30

*. La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

2-الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني من المحور الأول

Corrélations

		A21	A22	A23	A24	A25	A26	A27	TOTALA2
A21	Corrélacion de Pearson	1	,448*	,165	,247	,027	,289	-,082	,628**
	Sig. (bilatérale)		,013	,384	,188	,885	,122	,667	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A22	Corrélacion de Pearson	,448*	1	,094	,398*	-,029	,216	-,139	,617**
	Sig. (bilatérale)	,013		,620	,029	,880	,253	,465	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A23	Corrélacion de Pearson	,165	,094	1	-,050	,050	,238	,009	,446*
	Sig. (bilatérale)	,384	,620		,794	,794	,206	,962	,013
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A24	Corrélacion de Pearson	,247	,398*	-,050	1	,222	,048	-,144	,522**
	Sig. (bilatérale)	,188	,029	,794		,239	,803	,448	,003
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A25	Corrélacion de Pearson	,027	-,029	,050	,222	1	-,190	,279	,406*
	Sig. (bilatérale)	,885	,880	,794	,239		,314	,136	,026
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A26	Corrélacion de Pearson	,289	,216	,238	,048	-,190	1	-,047	,452*
	Sig. (bilatérale)	,122	,253	,206	,803	,314		,804	,012
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
A27	Corrélacion de Pearson	-,082	-,139	,009	-,144	,279	-,047	1	,259
	Sig. (bilatérale)	,667	,465	,962	,448	,136	,804		,167
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
TOTALA2	Corrélacion de Pearson	,628**	,617**	,446*	,522**	,406*	,452*	,259	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,013	,003	,026	,012	,167	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

*. La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

3- الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث من المحور الأول

Corrélations

		A31	A32	A33	A34	A35	A36	TOTALA3
A31	Corrélation de Pearson	1	,232	,372*	-,054	,200	,000	,529**
	Sig. (bilatérale)		,216	,043	,776	,289	1,000	,003
	N	30	30	30	30	30	30	30
A32	Corrélation de Pearson	,232	1	-,072	,013	,000	-,008	,385*
	Sig. (bilatérale)	,216		,705	,947	1,000	,968	,036
	N	30	30	30	30	30	30	30
A33	Corrélation de Pearson	,372*	-,072	1	,369*	,124	,331	,668**
	Sig. (bilatérale)	,043	,705		,045	,514	,074	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
A34	Corrélation de Pearson	-,054	,013	,369*	1	-,162	,333	,516**
	Sig. (bilatérale)	,776	,947	,045		,391	,072	,003
	N	30	30	30	30	30	30	30
A35	Corrélation de Pearson	,200	,000	,124	-,162	1	,401*	,450*
	Sig. (bilatérale)	,289	1,000	,514	,391		,028	,013
	N	30	30	30	30	30	30	30
A36	Corrélation de Pearson	,000	-,008	,331	,333	,401*	1	,633**
	Sig. (bilatérale)	1,000	,968	,074	,072	,028		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
TOTALA3	Corrélation de Pearson	,529**	,385*	,668**	,516**	,450*	,633*	1
	Sig. (bilatérale)	,003	,036	,000	,003	,013	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30

*. La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

4- الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول من المحور الثاني

Corrélations

		B11	B12	B13	B14	B15	TOTALB1
B11	Corrélation de Pearson	1	,279	,144	,401*	,134	,616**
	Sig. (bilatérale)		,136	,448	,028	,481	,000
	N	30	30	30	30	30	30
B12	Corrélation de Pearson	,279	1	-,086	-,067	,336	,459*
	Sig. (bilatérale)	,136		,651	,724	,069	,011
	N	30	30	30	30	30	30
B13	Corrélation de Pearson	,144	-,086	1	,605**	,336	,629**
	Sig. (bilatérale)	,448	,651		,000	,069	,000
	N	30	30	30	30	30	30
B14	Corrélation de Pearson	,401*	-,067	,605**	1	,467**	,758**
	Sig. (bilatérale)	,028	,724	,000		,009	,000
	N	30	30	30	30	30	30
B15	Corrélation de Pearson	,134	,336	,336	,467**	1	,716**
	Sig. (bilatérale)	,481	,069	,069	,009		,000
	N	30	30	30	30	30	30
TOTALB1	Corrélation de Pearson	,616**	,459*	,629**	,758**	,716**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,011	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

5- الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني من المحو الثاني

Corrélations

		B21	B22	B23	B24	B25	B26	TOTALB2
B21	Corrélation de Pearson	1	,380*	,248	-,334	,167	-,166	,525**
	Sig. (bilatérale)		,038	,186	,071	,378	,381	,003
	N	30	30	30	30	30	30	30
B22	Corrélation de Pearson	,380*	1	,136	,027	-,110	-,055	,534**
	Sig. (bilatérale)	,038		,473	,885	,563	,775	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30
B23	Corrélation de Pearson	,248	,136	1	,067	-,336	-,267	,333
	Sig. (bilatérale)	,186	,473		,724	,069	,153	,072
	N	30	30	30	30	30	30	30
B24	Corrélation de Pearson	-,334	,027	,067	1	,050	,126	,347
	Sig. (bilatérale)	,071	,885	,724		,794	,508	,061
	N	30	30	30	30	30	30	30
B25	Corrélation de Pearson	,167	-,110	-,336	,050	1	,396*	,450*
	Sig. (bilatérale)	,378	,563	,069	,794		,031	,013
	N	30	30	30	30	30	30	30
B26	Corrélation de Pearson	-,166	-,055	-,267	,126	,396*	1	,391*
	Sig. (bilatérale)	,381	,775	,153	,508	,031		,033
	N	30	30	30	30	30	30	30
TOTALB2	Corrélation de Pearson	,525**	,534**	,723	,557	,450*	,391*	1
	Sig. (bilatérale)	,003	,002	,000	,001	,013	,033	
	N	30	30	30	30	30	30	30

*. La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

6- الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث من المحور الثاني

Corrélations

		B31	B32	B33	B34	TOTALB3
B31	Corrélation de Pearson	1	,396*	,159	,146	,709**
	Sig. (bilatérale)		,030	,402	,443	,000
	N	30	30	30	30	30
B32	Corrélation de Pearson	,396*	1	,505**	,272	,780**
	Sig. (bilatérale)	,030		,004	,146	,000
	N	30	30	30	30	30
B33	Corrélation de Pearson	,159	,505**	1	,218	,638**
	Sig. (bilatérale)	,402	,004		,247	,000
	N	30	30	30	30	30
B34	Corrélation de Pearson	,146	,272	,218	1	,575**
	Sig. (bilatérale)	,443	,146	,247		,001
	N	30	30	30	30	30
TOTALB3	Corrélation de Pearson	,709**	,780**	,638**	,575**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	
	N	30	30	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

7- الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع من المحور الثاني

Corrélations

		B41	B42	B43	TOTALB4
B41	Corrélation de Pearson	1	,267	,205	,696**
	Sig. (bilatérale)		,153	,276	,000
	N	30	30	30	30
B42	Corrélation de Pearson	,267	1	,267	,726**
	Sig. (bilatérale)	,153		,153	,000
	N	30	30	30	30
B43	Corrélation de Pearson	,205	,267	1	,696**
	Sig. (bilatérale)	,276	,153		,000
	N	30	30	30	30
TOTALB4	Corrélation de Pearson	,696**	,726**	,696**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

8- معامل الارتباط بين المحور الأول وفروعه

Corrélations

	TOTAL1	TOTALA1	TOTALA2	TOTALA3	
TOTAL1	Corrélation de Pearson	1	,752**	,814**	,859**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	30	30	30	30
TOTALA1	Corrélation de Pearson	,752**	1	,629**	,560**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,001
	N	30	30	30	30
TOTALA2	Corrélation de Pearson	,814**	,629**	1	,691**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	30	30	30	30
TOTALA3	Corrélation de Pearson	,859**	,560**	,691**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	
	N	30	30	30	30

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

9- معامل الارتباط بين المحور الثاني وفروعه

Corrélations

	TOTALB1	TOTALB2	TOTALB3	TOTALB4	TOTAL2	
TOTALB1	Corrélation de Pearson	1	,360	,387*	,757**	,720**
	Sig. (bilatérale)		,051	,035	,000	,000
	N	30	30	30	30	30
TOTALB2	Corrélation de Pearson	,360	1	,533**	,303	,785**
	Sig. (bilatérale)	,051		,002	,103	,000
	N	30	30	30	30	30
TOTALB3	Corrélation de Pearson	,387*	,533**	1	,555**	,686**
	Sig. (bilatérale)	,035	,002		,001	,000
	N	30	30	30	30	30
TOTALB4	Corrélation de Pearson	,757**	,303	,555**	1	,628**
	Sig. (bilatérale)	,000	,103	,001		,000
	N	30	30	30	30	30
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,720**	,785**	,686**	,628**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم (04): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور أداة الدراسة

1- ألفا كرونباخ للمحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,823	19

2- ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,780	18

3- ألفا كرونباخ الكلي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,723	37

الملحق رقم(05): تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

1-الجنس

الجنس				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	30	100,0	100,0	100,0

2- العمر

العمر				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنة 30 من أقل	4	13,3	13,3	13,3
سنة 40 إلى 30 من	9	30,0	30,0	43,3
Valide سنة 50 إلى 40 من	11	36,7	36,7	80,0
سنة 50 من أكبر	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

3- المؤهل

المؤهل				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مهنية شهادة	9	30,0	30,0	30,0
Valide ليسانس	14	46,7	46,7	76,7
ماجستير	7	23,3	23,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

4- الخبرة

الخبرة				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من أقل	4	13,3	13,3	13,3
سنوات 10 إلى 5 من	9	30,0	30,0	43,3
Valide سنة 15 إلى 10 من	11	36,7	36,7	80,0
سنة 15 من أكثر	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

5- الوظيفة

الوظيفة				
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسب	10	33,3	33,3	33,3
مراقب	6	20,0	20,0	53,3
Valide التدقيق قسم رئيس	4	13,3	13,3	66,7
داخلي مدقق	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم (06): اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TOTAL1	,124	30	,200 [*]	,961	30	,329
TOTAL2	,098	30	,200 [*]	,986	30	,960
TOTAL	,147	30	,098	,943	30	,108

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم(07): تحليل فقرات الاستبيان

تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A11	30	4,47	,507	,093
A12	30	3,57	,504	,092
A13	30	3,47	,900	,164
A14	30	4,43	,504	,092
A15	30	4,47	,507	,093
A16	30	3,57	,504	,092

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A11	15,832	29	,000	1,467	1,28	1,66
A12	6,158	29	,000	,567	,38	,75
A13	2,841	29	,008	,467	,13	,80
A14	15,577	29	,000	1,433	1,25	1,62
A15	15,832	29	,000	1,467	1,28	1,66
A16	6,158	29	,000	,567	,38	,75

تحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A21	30	4,60	,498	,091
A22	30	3,63	,556	,102
A23	30	4,43	,504	,092
A24	30	3,57	,504	,092
A25	30	4,43	,504	,092
A26	30	4,33	,479	,088
A27	30	4,53	,507	,093

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A21	17,588	29	,000	1,600	1,41	1,79
A22	6,238	29	,000	,633	,43	,84
A23	15,577	29	,000	1,433	1,25	1,62
A24	6,158	29	,000	,567	,38	,75
A25	15,577	29	,000	1,433	1,25	1,62
A26	15,232	29	,000	1,333	1,15	1,51
A27	16,551	29	,000	1,533	1,34	1,72

تحليل فقرات الفرع الثالث من المحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A31	30	4,50	,509	,093
A32	30	3,93	,583	,106
A33	30	1,67	,547	,100
A34	30	2,57	,626	,114
A35	30	4,50	,509	,093
A36	30	4,47	,507	,093

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A31	16,155	29	,000	1,500	1,31	1,69
A32	8,764	29	,000	,933	,72	1,15
A33	-13,359	29	,000	-1,333	-1,54	-1,13
A34	-3,791	29	,001	-,433	-,67	-,20
A35	16,155	29	,000	1,500	1,31	1,69
A36	15,832	29	,000	1,467	1,28	1,66

تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B11	30	4,47	,507	,093
B12	30	4,57	,504	,092
B13	30	4,57	,504	,092
B14	30	4,50	,509	,093
B15	30	4,50	,509	,093

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B11	15,832	29	,000	1,467	1,28	1,66
B12	17,026	29	,000	1,567	1,38	1,75
B13	17,026	29	,000	1,567	1,38	1,75
B14	16,155	29	,000	1,500	1,31	1,69
B15	16,155	29	,000	1,500	1,31	1,69

تحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B21	30	3,67	,547	,100
B22	30	4,60	,498	,091
B23	30	4,50	,509	,093
B24	30	4,43	,504	,092
B25	30	4,43	,504	,092
B26	30	4,47	,507	,093

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B21	6,679	29	,000	,667	,46	,87
B22	17,588	29	,000	1,600	1,41	1,79
B23	16,155	29	,000	1,500	1,31	1,69
B24	15,577	29	,000	1,433	1,25	1,62
B25	15,577	29	,000	1,433	1,25	1,62
B26	15,832	29	,000	1,467	1,28	1,66

تحليل فقرات الفرع الثالث من المحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B31	30	4,17	,699	,128
B32	30	4,60	,498	,091
B33	30	4,70	,466	,085
B34	30	4,50	,509	,093

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B31	9,143	29	,000	1,167	,91	1,43
B32	17,588	29	,000	1,600	1,41	1,79
B33	19,977	29	,000	1,700	1,53	1,87
B34	16,155	29	,000	1,500	1,31	1,69

تحليل فقرات الفرع الرابع من المحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B41	30	4,53	,507	,093
B42	30	4,50	,509	,093
B43	30	4,47	,507	,093

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B41	16,551	29	,000	1,533	1,34	1,72
B42	16,155	29	,000	1,500	1,31	1,69
B43	15,832	29	,000	1,467	1,28	1,66

الملحق رقم (08): اختبار الفرضيات

1- اختبار الفرضية الأولى والفرضيات الفرعية التابعة لها

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL1	30	4,0316	,19232	,03511
TOTALA1	30	3,9944	,40703	,07431
TOTALA2	30	4,2190	,24236	,04425
TOTALA3	30	3,6056	,28862	,05269

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTAL1	29,380	29	,000	1,03158	,9598	1,1034
TOTALA1	13,382	29	,000	,99444	,8425	1,1464
TOTALA2	27,550	29	,000	1,21905	1,1285	1,3095
TOTALA3	11,492	29	,000	,60556	,4978	,7133

2- اختبار الفرضية الثانية والفرضيات الفرعية التابعة لها

3-

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL2	30	4,4370	,18726	,03419
TOTALB1	30	4,5200	,32206	,05880
TOTALB2	30	4,3500	,22037	,04023
TOTALB3	30	4,4917	,36838	,06726
TOTALB4	30	4,5000	,35826	,06541

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTAL2	42,033	29	,000	1,43704	1,3671	1,5070
TOTALB1	25,850	29	,000	1,52000	1,3997	1,6403
TOTALB2	33,554	29	,000	1,35000	1,2677	1,4323
TOTALB3	22,179	29	,000	1,49167	1,3541	1,6292
TOTALB4	22,932	29	,000	1,50000	1,3662	1,6338

الملحق رقم (09): تحليل الفروق

1- أنوفا الخبرة

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,023	3	,008	,278	,841
Intra-groupes	,729	26	,028		
Total	,753	29			

2- أنوفا العمر

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,023	3	,008	,278	,841
Intra-groupes	,729	26	,028		
Total	,753	29			

3- أنوفا المؤهل

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,004	2	,002	,079	,924
Intra-groupes	,748	27	,028		
Total	,753	29			

4- أنوفا الوظيفة

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,011	3	,004	,123	,946
Intra-groupes	,742	26	,029		
Total	,753	29			

المخلص

يتمحور موضوع بحثنا حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من بحثنا قمنا بالتطرق إلى المفاهيم العامة والتاريخية للتدقيق الداخلي والممارسات العملية بالإضافة مقومات وتقنيات التدقيق الداخلي، وتطرقنا كذلك لمفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية وملخص حول معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، كما قمنا بإعداد استمارة استبيان لاستخلاص وجهات نظر أصحاب الاختصاص (المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل)، لمعرفة مدى الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

واهم ما خلصنا إليه من خلال موضوع بحثنا أنه هناك التزام جزئي بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لهذا وجب تكييف هذه المعايير في حال اعتمادها في الجزائر مع الواقع الاقتصادي والتنظيمي، مع الأخذ في عين الاعتبار الجانب التشريعي في هذا المجال، لأنه وبالرغم من إصدار هذه المعايير من منظمات مهنية متخصصة إلا أن تطبيقها يبقى صعب بالنظر إلى اختلاف بيئة الأعمال من دولة إلى أخرى.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، المؤسسة الاقتصادية.

Our research is about the international criteria for internal auditing, and the extent to which they are applied in the Algerian economic institutions. In order to attain the target objectives of our research, we have dealt with the general and historical concepts of internal auditing and the empirical practices, in addition to internal auditing requirements and techniques. In our research, we have also talked about general notions concerning economic institutions, and we have given a summary of those conventional criteria of internal auditing as well as the international standards of internal auditing. Moreover, we have prepared a questionnaire to deduce the views of the internal auditing specialists in the economic institutions of Jijel, and to have an idea about to what degree these criteria are applied.

The results of our research showed that there is a partial application of international criteria of internal auditing in the Algerian economic institutions. So, it is necessary to adapt these criteria to fit the Algerian economic and regulative situation, taking into consideration the legislation in the field. Because, even if these criteria are made by specialized professional organizations, their applications still difficult due to the differences between countries in the situation of practice.

Key words: internal auditing, international criteria of internal auditing, economic institution