



جامعة الجبلاي بونعامة بخميس مليانة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص علوم مالية ومحاسبة

ثقافة الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبة

نخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبان: لمياء ناجم

أسماء بلالطة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ/ مهدي لحمش (أستاذ محاضر أ) رئيسا

ب/ محمد عبد الماجد بوركايب (أستاذ مساعد أ) مشرفا

ج/ حسين قرينو (أستاذ مساعد أ) ممتحنا

السنة الجامعية: 2017/2016.

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع والذي أهديته:

إلى من قال فيهما الله عز وجل "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" أمي وأبي الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما.

إلى من أنقاسم معهم أجواء المحبة والأسرة أختي فاطمة الزهراء وابنتها لنا وأخي بشير وإلى أغلى صديقتين

لمياء وسعيدة حفظهما الله.

إلى جميع من علمني وساعدني خلال دربي الدراسي وساهم في وصولي إلى ما أنا عليه

كما أهدي هذا العمل إلى كل طالب علم وجميع الأصدقاء والزملاء

أسماء

إهداء

إلى قدوتي الدائمة في الحياة ويسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والمثابرة،
إلى من انتظر أن يرى فلذة كبده متخرجة تخوض غمار الحياة.... أبي العزيز الذي
كان ولا يزال السند القوي والحسن المنيع.

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها وأحاطتني بسياج دعواتها وكانت لي عوناً
بنصائحها أمي حفظها الرحمن.

إلى من أتمنى لهم النجاح والوصول إلى ما وصلت إليه أنا اليوم .. إخوتي
وأخواتي حفظهم الله.

إلى من ترعرت بينهم ولم يبخلوا بدعواتهم لي بالنجاح عائلتي الحبيبة.

إلى من أسعد بوجودهم بجانبني وأتقاسم معهم أجواء المحبة: حنان، أسماء،
سعيدة، خلود، سهام، رجاء، عبد القادر، أدامكم الله في حياتي.

كما أهدي هذا العمل المتواضع وأضعه بين أيدي كل من أراد أن يسقى من ينبوع
العلم والمعرفة، حتى تكون له الخلفية العلمية الملائمة لاستيعاب هذه الموضوعات
المتقدمة.

كما نتقدم به إلى مكتبتنا الجامعية حتى يساهم ولو بالقليل في إحداث لمسة فكرية
وإثرائها.

شكر وتقدير

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفذ ودعاء لا يستجاب له، أحمد وأشكر المولى عز وجل لقوله << ولئن شكرتم لأزيدنكم >> .

صعبة كلمة الشكر عند انتقائها والصعب اختزالها في السطور، لأنها تشعرنا حتما أنها لا تقي حق صاحبها.

يطيب لنا أن نقول شكرا وليس للشكر حدود لمن قبل الإشراف على هذا العمل وتحمل منا العناء طيلة مسيرة البحث ولم يبخل علينا بتوجيهاته السديدة ونصائحه القيمة التي كانت نورا على مذكرتنا الأستاذ المحترم (محمد عبد المجيد بوركايب) جعله الله ذكرا للعلم ونفعا للأمة.

كما نتقدم بكامل الشكر والتقدير ولو بكلمة طيبة إلى أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بمناقشة هذا العمل من أجل تقييمه وتصويبه والباسه ثوبا أكاديميا.

ونتوجه بالشكر والتقدير والعرفان الجميل إلى كل من ساهموا في استقبالنا لتقديم إجاباتهم على استمارة الاستبيان، وإلى كل الأساتذة الأفاضل على تعاونهم معنا ولم يبخلوا علينا بنصائحهم القيمة التي كانت لنا السند في هذه المذكرة.

وفي الأخير ما علينا القول أنها سطور كثيرة تمر في الخيال وما يبقى منها إلا القليل من الذكريات وصور تجمعنا رفاقا كانوا إلى جانبنا فوجب علينا شكرهم فنحن نخطو خطواتنا الأولى في غمار الحياة.

الملخص

يهدف هذا البحث إلى استكشاف ثقافة الاعتماد على التدقيق الداخلي من طرف الإدارة العليا في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وإدراكها لأهمية الاسترشاد بتوصيات المدقق الداخلي كمختص وخبير بمجال عمله؛ ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتصميم وتوزيع استبيان على (64) مؤسسة اقتصادية.

خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد في خلق الثقة بين وظائف المؤسسة والإدارة العليا باعتباره هو المصدر الأساسي للمعلومات والبيانات الدقيقة لترشيد القرارات السليمة والمناسبة وذلك من خلال توجيه والإرشاد الذي يقدمه المدقق الداخلي قبل اتخاذ القرارات أو من خلال متابعته وتقويمه للقرارات المتخذة، بالإضافة لدور التدقيق الداخلي من رفع فاعلية وكفاءة كل وظائف المؤسسة بما يخدم الإدارة العليا، كما توصلنا إلى نتائج مفادها أن وظيفة التدقيق مستقلة شاملة تهدف أساسا إلى ترشيد القرارات وتقييمها قبل اتخاذها وبعد تنفيذها و الزيادة من كفاءة وفعالية التسيير في المؤسسة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات، أن الإدارة العليا تعتمد على توصيات التدقيق الداخلي لكن وجود نقص في ثقافتها بالتطورات التي عرفتها وظيفة التدقيق الداخلي من حيث مفهوما وأهدافها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، المدقق الداخلي، الإدارة العليا، ترشيد القرارات، أهمية التدقيق الداخلي.

Abstract

This research aims to explore the culture of reliance on internal audit by senior management in the Algerian economic institution and recognized the importance of guided by the recommendations of the internal auditor and an expert in the field of becoming specialist work; To achieve this goal, we have designed and distributed a questionnaire to (64) economic institution.

The study concluded that the internal audit helps to create trust between the functions of the institution and senior management as is the primary source of information for accurate data to rationalize the sound and appropriate decisions through the direction and guidance provided by the internal auditor before making decisions or through follow-up and evaluation of the decisions taken, in addition to the role of internal audit to raise the effectiveness and efficiency of each institution to serve the functions of senior management, and we came up to the results of that audit function independent comprehensive basis aimed at rationalizing decisions and evaluation before taking and after its implementation and increase the efficiency and effectiveness of the Sierre in the organization evaluates internal controls and the quality of the information system, the senior management based blindness internal audit recommendations, but there is a lack of culture developments experienced by the internal audit function in terms of the concept and its objectives.

Key words: internal audit, internal auditor, senior management, rationalization of decisions, the importance of internal audit.



الصفحة	العناون
/	إهداء
/	شكر وتقدير
I	الملخص
II	الفهرس
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
(أ - ج)	المقدمة
04	الفصل الأول: الخلفية النظرية ومراجعة الأدبيات
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي
06	1. طبيعة التدقيق الداخلي والهدف المنوط به
11	2. أهمية التدقيق الداخلي وتكلفة عدم الاعتماد عليه
13	3. دلائل وجود ثقافة الاعتماد على التدقيق الداخلي لدى الإدارة العليا
15	المبحث الثاني: مراجعة الأدبيات
16	1. عرض الدراسات السابقة
20	2. تحليل ومناقشة الدراسات السابقة
27	خلاصة الفصل
28	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
29	تمهيد
30	المبحث الأول: منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة فيها

30	1. مجمع وعينة الدراسة
31	2. تصميم الاستبيان واختبار ثباته وصدقه
31	3. الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل النتائج
31	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها
31	1. عرض وتحليل نتائج وصف عينة الدراسة
38	2. عرض وتحليل نتائج الإجابات على الاستبيان
43	3. اختبار الفرضيات باستخدام T-Test
46	4. اختبار تباين الإجابات باستخدام Anova
50	خلاصة الفصل
52	الخاتمة
55	المراجع
	الملاحق



قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
17	عرض الدراسات السابقة	(1.1)
32	قيمة ألفا كرونباخ	(1.2)
33	كيفية توزيع الاستبيان	(2.2)
33	وصف عينة الدراسة وفق متغير السن	(3.2)
34	وصف عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(4.2)
35	وصف عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة	(5.2)
36	وصف عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية	(6.2)
37	وصف عينة الدراسة وفق متغير حجم المؤسسة	(7.2)
38	تحليل نتائج إجابات المحور الأول	(8.2)
40	تحليل نتائج إجابات المحور الثاني	(9.2)
42	تحليل نتائج إجابات المحور الثالث	(10.2)
44	اختبار T-Test للمحور الأول	(11.2)
45	اختبار T-Test للمحور الثاني	(12.2)
46	اختبار T-Test للمحور الثالث	(13.2)
47	اختبار تباين إجابات المحور الأول بمتغير الوظيفة	(14.2)
48	اختبار تباين إجابات المحور الأول بمتغير حجم المؤسسة	(15.2)
49	اختبار تباين إجابات المحور الثاني بمتغير الوظيفة	(16.2)
49	اختبار تباين إجابات المحور الثاني بمتغير حجم المؤسسة	(17.2)
50	اختبار تباين إجابات المحور الثاني بمتغير الوظيفة	(18.2)
50	اختبار تباين إجابات المحور الثاني بمتغير حجم المؤسسة	(19.2)

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
08	أهداف التدقيق الداخلي	(1.1)
33	توزيع العينة حسب السن	(1.2)
34	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	(3.2)
35	توزيع العينة حسب الوظيفة	(4.2)
36	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	(5.2)
37	توزيع العينة حسب حجم المؤسسة	(6.2)

قائمة المختصرات

الاختصار	الشرح
AAA	American Accounting Association.
IIA	Institutions of Internal Auditors
ب.س.ن	بدون سنة نشر

قائمة الملاحق

اسم الملحق	رقم الملحق
استمارة الاستبيان	01

المقدمة

1. طرح إشكالية البحث

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية الوطنية منذ الثمانينات من القرن الماضي إصلاحات وتغييرات هيكلية جوهرية فرضت عليه الاهتمام الجدي بوضع استراتيجية تنموية شاملة تعتمد على إمكانياتها الداخلية في مواجهة التحديات الجديدة.

وأمام الحصول معظمها على الاستقلالية، وحتى تثبت وجودها على الساحة الوطنية وتضمن بقائها واستمرارها برزت حاجة إدارتها إلى أدوات تسيير حديثة تساعد على التحكم بشكل أفضل في أنشطتها، ولما كان هدف البقاء والاستمرار هذا يتطلب على الأقل وجود رقابة داخلية فعال بالمؤسسة، فإنه لا بد من إيجاد أداة داخلية تعمل على فحصه وتقييم فعاليته وحبكته، وذلك من خلال تحديد نواحي القصور فيه وتقديم التوصيات المناسبة لتعديله، فكان بذلك ميلاد التدقيق الداخلي في بعض المؤسسات الوطنية

من هنا يمكن طرح السؤال الجوهرى التالي:

هل تتوفر لدى الإدارة العليا للمؤسسة الاقتصادية ثقافة الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي وإدراك بأهميته في التسيير؟ وما هي الدلائل التي تشير إلى ذلك؟

ولتفصيل السؤال الجوهرى يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل تعتمد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على وظيفة التدقيق الداخلي؟
- ✓ هل لدى الإدارة العليا إدراك بأهمية الأخذ بتوصيات التدقيق الداخلي؟
- ✓ في حالة عدم الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي هل يؤثر ذلك على جودة التسيير بالمؤسسة؟

2. فرضيات البحث

كإجابة مبدئية على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية فقد ارتأينا وضع الفرضيات التي تكون بمثابة أداة توجيه قمنا باستخلاصها من نتائج الدراسات السابقة وقراءتنا للمراجع المتخصصة كالتالي:

الفرضية الأولى: يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة الاقتصادية وذات أهمية لترشيد القرارات الإدارية وتقويمها.

الفرضية الثانية: هناك إدراك لدى الإدارة العليا بالاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي.

الفرضية الثالثة: عدم الاعتماد على التدقيق الداخلي يؤثر على جودة القرارات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية.



3. أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص الواقع العملي لمدى إدراك الإدارة العليا بأهمية ومزايا التدقيق الداخلي وثقافتها العالية بالاعتماد على توصياته خاصة في اتخاذ القرارات، كما تهدف إلى إبراز نتائج غياب وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.

4. أهمية موضوع البحث

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها دراسة يمكن من خلالها تحفيز المؤسسات الاقتصادية بالاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي خاصة في اتخاذ قراراتها وتسييرها، كما يمكن أن تساهم في المجال الأكاديمي لبناء دراسات أخرى تعتمد على هذا الموضوع.

5. حدود البحث

من خلال دراستنا تم إبراز ثقافة الإدارة العليا بأهمية الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي، وفي هذا الإطار تمثلت الحدود المكانية في توزيع استبيان للمؤسسات الاقتصادية لمختلف ولايات الوطن وذلك في الفترة الزمنية الممتدة ما بين 12-20 أبريل.

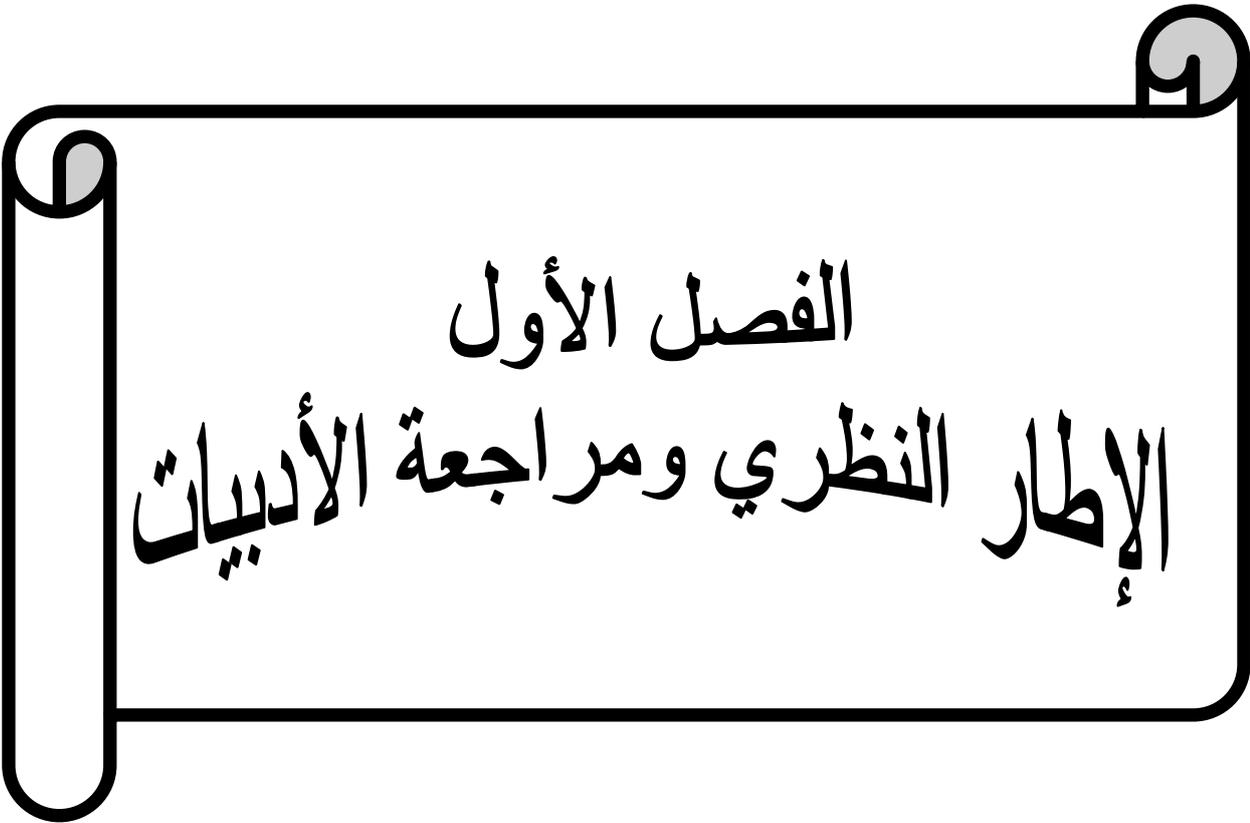
6. منهج البحث

نظرا لطبيعة الموضوع ويقصد الإحاطة بكل جوانبه، ومن أجل تحليل أبعاده والإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات من عدمها اعتمدنا في هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي على المنهج الوصفي لتحقيق أهداف البحث واستخلاص النتائج المتوصل إليها، وهذا كان من خلال تقسيم الدراسة إلى فصلين النظري والتطبيقي حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الدراسة النظرية شملت مقومات التدقيق الداخلي وتكلفة عدم الاعتماد عليه وأهم دلائل وجود ثقافة لدى الإدارة العليا الأخذ بتوصيات التدقيق الداخلي، كما تطرقنا في هذا الفصل إلى مراجعة الأدبيات وذلك بعرض الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع التدقيق الداخلي ومن ثم تحليل هذه الدراسات و مناقشتها، أما الفصل الثاني فقد تم إسقاطه على دراسة ميدانية تمت بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة من المؤسسات الاقتصادية في مختلف ولايات الوطن ومن ثم تحليل ومناقشة الإجابات التي تم التحصل عليها من خلال توزيع (64) استمارة بحيث تم استرجاع (56) استمارة قابلة للدراسة.

7. هيكل البحث

من أجل الإحاطة بكل جوانب الموضوع اعتمدنا في دراسة بحثنا على هيكل يتمثل في فصلين النظري والتطبيقي، ففي الفصل الأول تم التطرق إلى الخلفية النظرية وقد تم تقسيمه إلى مبحثين، بحيث تعلق المبحث الأول بالإطار النظري للتدقيق الداخلي الذي تناولنا فيه ثلاثة مطالب، المطلب الأول طبيعة التدقيق الداخلي والهدف المنوط به، المطلب الثاني أهمية التدقيق الداخلي وتكلفة عدم الاعتماد عليه، المطلب الثالث دلائل وجود ثقافة الاعتماد على التدقيق الداخلي لدى الإدارة العليا، أما المبحث الثاني مراجعة الأدبيات تناولنا فيه مطلبين، المطلب الأول عرض الدراسات السابقة، المطلب الثاني تحليل ومناقشة الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني تمثل في الدراسة الميدانية وقد تطرقنا فيه إلى مبحثين، المبحث الأول حول منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة فيها والذي تناولنا فيه ثلاثة مطالب، المطلب الأول مجمع وعينة الدراسة، المطلب الثاني تصميم الاستبيان واختبار ثباته وهدفه، المطلب الثالث الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل النتائج، أما المبحث الثاني تناولنا فيه عرض نتائج الدراسة وتحليلها بحيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، المطلب الأول عرض وتحليل نتائج الإجابات على الاستبيان، المطلب الثاني اختبار الفرضيات باستخدام T-Test، المطلب الثالث اختبار تباين الإجابات باستخدام ANOVA، بحيث اعتمدنا في بداية كل فصل على تمهيد له وفي نهايته على خلاصة بما تم التطرق إليه.



الفصل الأول
الإطار النظري ومراجعة الأدبيات

تمهيد

إن تزايد دور التدقيق الداخلي في المؤسسة جعلها تابعة لأعلى هيئة إدارية في المؤسسة وهي الإدارة العليا، وهذا بهدف احترام كل المصالح والأقسام والمديريات لأعمال وقرارات ووظيفة التدقيق الداخلي، وتعتمد مصداقية هذه الوظيفة في أية مؤسسة على مكانة إدارة التدقيق الداخلي في التنظيم الهيكلي لها وعلى الدعم الذي تتلقاه من الإدارة العليا من خلال اقتناع المسؤولين في المستويات العليا بأهمية الخدمات التي تؤديها إدارة التدقيق الداخلي عن طريق تدخلها في تحديد نطاق عملها ورسم سياستها المبدئية.

ويمكن للإدارة العليا أن تساهم في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي والزيادة في كفاءتها عن طريق وضع السياسات الخاصة بها، وكذلك منح التأييد لبرامج التدقيق الداخلي ودعمها بشكل رسمي مع متابعة الإجراءات التصحيحية التي تتضمنها توصيات إدارة التدقيق الداخلي، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى طبيعة التدقيق الداخلي وتكلفة عدم الاعتماد على توصياته، كما نتطرق إلى أهم الدلائل التي تبين ثقافة الإدارة العليا بأهميته. ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

المبحث الثاني: دراسة الأدبيات (الدراسات السابقة)

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

إن زيادة حجم الأعمال في المؤسسات وتعدد أوجه النشاط بها وانتشارها جغرافياً، أدى بالإدارة العليا إلى تفويض بعض السلطات إلى المستويات الأدنى لها، ورسم سياسات عامة، ووضع إجراءات لإنجاحها، ولكي تحقق الرقابة وتفرض إشرافها المباشر على جميع المستويات الإدارية كان لابد من إيجاد وسيلة تعمل لصالحها وتساعد المسؤولين على التحكم بشكل أفضل في أنشطتهم وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، فنشأ بذلك التدقيق الداخلي كوظيفة تسمح بمتابعة وتقييم الرقابة الداخلية المعتمدة، وبالتالي تؤمن إبقاء القرارات المتخذة والعمليات التي تم تنفيذها تحت المراقبة من أجل ضمان الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة بالفعالية المناسبة، حيث تناولنا في المبحث الأول طبيعة التدقيق الداخلي ومن ثم أهميته وتكلفة عدم الاعتماد على توصياته، ثم تطرقنا إلى أهم الدلائل التي تبين إدراك وثقافة الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي ومزاياه في المؤسسة.

1.1. طبيعة التدقيق الداخلي والهدف المنوط به

التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير عديدة، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء من خلال الرفع من فاعليته وكفاءته.

1.1.1. مفهوم التدقيق الداخلي

برغم تعدد التعاريف الخاصة بالتدقيق بين المعاهد والباحثين والمختصين والجامعيات المهنية في هذا المجال، إلا أنه يشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها والمجالات التي يعمل فيها، وفيما يلي بعض التعريفات:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق (AAA)¹ على أنه عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (حلمي، 2000، صفحة 15).

كما يعرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكيين² (IIA) التدقيق الداخلي بأنه « نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة داخلية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الداخلية». (شوقي، 1990، صفحة 53)

1- AAA. American Accounting Association

2- IIA. Institutions of Internal Auditors

وفي تعريف آخر « يعرف التدقيق الداخلي أنه نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المالية والمحاسبية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن الإدارات المؤسسة، لتقديم ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاية الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعية وقياس الأداء وتقييم فعالية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها» (النور، 2015، صفحة 08).

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط تقييمي مستقل له اتصال مباشر مع الإدارة العليا ويمس كل وظائف المؤسسة الاقتصادية، يعمل على ترشيد القرارات الإدارية وتقييمها وحماية أصول المؤسسة من الاختلاس والحد من الأخطاء والغش (من إعداد الطالبتان).

2.1. أهداف التدقيق الداخلي

تسعى وظيفة التدقيق الداخلي إلى مساعدة المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال، فهو يزودهم بالتحليلات، التقييمات، التعليقات، التوصيات ومختلف الآراء والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تم فحصها، ولما كانت صفة الشمول من خصائص التدقيق الداخلي، فإن المدقق الداخلي يختص بأي نشاط من أنشطة المؤسسة في النواحي التي ترى الإدارة ضرورة ومنفعة في فحصها، (كاروس، 2011، صفحة 48) ولتحقيق هذا الهدف العام للتدقيق الداخلي فإنه لا بد من مساعدة مسؤولي المؤسسة في البحث عن نقاط الضعف الموجودة والتعرف عليها ومواجهتها، كذلك تحسين فعاليتها، وكذا إعلام الإدارات المعنية ودائما الإدارة العليا بالاختلالات التي تحدث في العمل والتأكيد عليها، كما يجب التأكد من حسن تطبيق القوانين ومدى الالتزام بالسياسات والخطط الموضوعية، ومدى ملائمة الإجراءات الخاصة بحماية الأصول والمحافظة عليها، وكذلك التحقق من درجة الثقة التي يمكن أن توليها الإدارة للمعلومات التي تقيدها في اتخاذ القرارات المناسبة.

ولكي يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من التدقيق الداخلي من جهة وأهداف إدارة التدقيق الداخلي من جهة أخرى لا بد أن نميز بين هذين النوعين من الأهداف، فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من التدقيق الداخلي، فيمكن القول أنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لإدارة التدقيق الداخلي في أية مؤسسة هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذه المؤسسة، فإن المدققين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية (كاروس، 2011، صفحة 50):

- تدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- قياس درجة الكفاءة التي تم فيها تنفيذ الوظائف؛
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها؛
- حماية أصول المؤسسة من السرقة والإهمال؛
- منع الغش والأخطاء واكتشافها؛

- القيام بتدقيقات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع التقارير والاقتراحات والنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا وكذلك تقييم أداء الأفراد بشكل عام.

وللتوضيح أكثر يمكن حصر هذه الأهداف في شكل بياني كالتالي:

الشكل (1.1): أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: (حلمي، 2000، صفحة 27)

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن هدف البناء هو مكمل لهدف الحماية، حيث أن هدف الحماية يقوم بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية، أما الهدف البناء يصح نتائج الهدف الأول ويقدم النصح للإدارة.

3.1. خصائص التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم تؤديها مجموعة مؤهلة من الموظفين من داخل المؤسسة، ولأنه كذلك فهو يتميز عن غيره من الوظائف الأخرى بمجموعة من الخصائص يمكن ذكر أهمها (كاروس، 2011، صفحة 43)

✓ التدقيق الداخلي وظيفة شاملة

تظهر صفة الشمول في التدقيق الداخلي من خلال كونها وظيفة تمارس في جميع التنظيمات، ويطبق على كل الوظائف في التنظيم الواحد حيث أنه يشمل كل العمليات الخاصة بالوظيفة الواحدة.

✓ التدقيق الداخلي وظيفة مستمرة

إن وجود المدقق الداخلي الدائم في المؤسسة (باعتباره موظف فيها) يجعل من وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة دورية، وهي خاصية تفرقها عن غيرها (التدقيق الخارجي) .

يضع المدقق الداخلي برنامجا خاصا لتنفيذ عمله، قد يتعلق الأمر هنا بتدقيق أعمال أحد فروع المؤسسة أو تدقيق إحدى وظائفها أو أنشطتها، كما قد تدوم مهمته أسبوعا، أو أسبوعين أو أشهر لتتوج بتقرير يتضمن التوصيات المناسبة، على أن يعيد الكرة (تدقيق نفس الفرع أو الوظيفة أو النشاط) بصفة منتظمة على مدار السنة، وهذا يتوقف على درجة الخطر الموجودة بذلك الفرع أو النشاط أو بتلك الوظيفة التي تم تدقيقها. وعليه، فإن قياس درجة الخطر المرتقب في كل نشاط أو وظيفة أو فرع يعد معيارا يستخدمه المدقق الداخلي في تحديد توقيت أداء مهماته (كاروس، 2011، صفحة 44).

✓ التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة

يستوي كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في ضرورة توفر معيار الاستقلالية لتنفيذ أية برنامج تدقيق بفاعلية، إلا أن درجة استقلال كل واحد منهما تختلف عن الآخر وذلك بحكم العلاقة التي تربطهما بالمؤسسة محل التدقيق.

فإذا كان التدقيق الخارجي مستقلا كليا اتجاه المؤسسة، فإن جدلا كبيرا قائما حول استقلالية المدقق الداخلي، وهنا نتساءل كيف المدقق الداخلي أن يكون مستقلا في عمله وهو موظفا بالمؤسسة وتقديم خدماته للإدارة العليا؟

في الواقع لا يمكن أن يتحقق له الاستقلال الكامل بحكم علاقته الوظيفية، إلا أنه يستطيع تحقيق نوع من الاستقلال النسبي من خلال موقعه التنظيمي بالنسبة للإدارات والأقسام الأخرى بالمؤسسة، حيث يفترض أن يتبع

المدقق الداخلي (إدارة التدقيق الداخلي) تنظيماً للإدارة العليا، حتى يتمكن من إنجاز أعماله بدون تدخل أي طرف هذا من جهة، ومن خلال موضوعيته بمعنى يجب أن يكون مستقلاً ذهنياً في إبداء رأيه، وبعيداً عن وضع السياسات والإجراءات أو الارتباط بأي عمل تنفيذي يتولى تدقيقه وتقييمه فيما بعد (كاروس، 2011، صفحة 44).

والمدقق الداخلي مسؤول عن تحقيق أهداف وظيفته، ومسؤوليته هذه لا تغطي على مسؤولية القائمين على الأنشطة التي خضعت للتدقيق، كما أنه لا يملك أية سلطة على العاملين بالإدارات والأقسام لكون وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة استشارية، فهو يقدم النصح والإرشاد لهم دون أن يكون رأيه ملزماً لهم إلا من خلال قرارات تصدرها الإدارة العليا.

2. أهمية التدقيق الداخلي وتكلفة عدم الاعتماد عليه

نظراً لتطور النشاط الاقتصادي وتوسع حجم المؤسسات، ازدادت الحاجة إلى أساليب للتحقق في الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تضمن توفير الحماية لأصول المؤسسة، وحسن سير النشاط فيها، وكذا الحفاظ على أموال وممتلكات المساهمين وضمان دقة البيانات، هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وهذا ما سنتطرق إليه.

1.2. أهمية التدقيق الداخلي:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها المؤسسات الحديثة حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي (نسمان، 2009، صفحة 84)، نشأ التدقيق الداخلي وتطور مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة، واطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل، وحاجتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات، من أجل اتخاذ القرار المناسب واللائم لتصحيح الانحرافات، ورسم السياسات المستقبلية، ولقد تبوأ وظيفة التدقيق الداخلي مكانة في معظم المؤسسات والشركات، وارتبطت بأعلى مستويات التنظيم، ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط (سعودي، 2015، صفحة 19):

- ✓ **نشاط تقييمي:** تعتبر كنشاط تقييمي لتدقيق وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها، وتطوير أقصى كفاية إنتاجية منها.
- ✓ **نشاط وقائي:** تعتبر كنشاط وقائي من خلال تدقيق الأحداث والوقائع الماضية.
- ✓ **نشاط تأكيدي:** يعني اطمئنان الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب.

- ✓ **نشاط استشاري:** تزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.
- ✓ **نشاط موضوعي:** وذلك بأداء الأعمال الموكلة إليه من طرف الإدارة العليا لتحقيق أهداف المؤسسة.

جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع الغش وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والعمل على وضع اقتراح ما من شأنه تحسين العمل، ومن العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية وظيفة التدقيق الداخلي مايلي (السواح، 2006، صفحة 17) :

- كبر حجم المؤسسات وتعدد أهميتها؛
- التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية؛
- لامركزية الإدارة؛
- التوسع في احتياجات الإدارة؛
- التحول إلى التدقيق الاختياري وتطور مفهوم الرقابة الداخلية.

2.2. تكلفة عدم الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي

تم تصنيف هذا البند إلى تكلفة عدم الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي داخل المؤسسة وخارج المؤسسة، فبالنسبة إلى داخل المؤسسة تتمثل فيما يلي:

✓ بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية

إن متطلبات الرقابة الداخلية الجيدة وجود التدقيق الداخلي الذي يبين مهمتها والتأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية طالما أن المدقق الداخلي هو أحد العاملين بالوحدة الاقتصادية، فإن قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبياً بالمشكلات التي تلاحق الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة، والتأكد من عدم وجود أوجه التلاعب أو مخالفات، فبعدم وجود التدقيق الداخلي يؤدي إلى وجود نظام رقابة غير فعال وبالتالي لا يتم تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات، كما يؤدي إلى وجود تلاعبات ومخالفات وضياع أكثر مما يكون فيه التدقيق الداخلي الذي من أهدافه الحد من السرقات والمخالفات الناتجة عن فشل الإدارة في منعها. (رشام، 2013، صفحة 98).

✓ بالنسبة لتقييم نظام المعلومات المحاسبية

إن التدقيق الداخلي له دور كبير لنظام المعلومات المحاسبية التي نعلم أنها تتكون من مدخلات ومعالجات ومخرجات والتغذية العكسية، حيث يعمل التدقيق الداخلي على تقليل أخطاء هذه الأخيرة وإمكانية الحد من

الأخطار من خلال بناء نظام رقابة سليم لهذه البيئة، ومن هنا عملية التدقيق الداخلي هي عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بتأكيد الإدارة على البيانات المالية وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الإدارة لمعايير الموضوعية وتوظيف النتائج للأطراف ذات العلاقة، فعند غياب التدقيق الداخلي لا يتم الحصول على هذه الأدلة أو تقييمها بصورة موضوعية، وبالتالي فإن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية يكون فيها تخوف عند توظيفها للأطراف ذات العلاقة ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها بدرجة عالية وبالتالي رفع احتمال وجود تحفظات بتقرير المدقق الخارجي (سعودي، 2015، صفحة 19).

✓ لقياس كفاءة وفعالية الأداء

لقد أدت التطورات الحديثة في التدقيق الداخلي إلى المناداة بدور أكبر للمدقق الداخلي في عملية قياس الكفاءة والفعالية لجميع أنشطة المشروع وتنادي المجمع المهنية بدور أكبر للمدقق الداخلي في هذا المجال وذلك عبر زيادة دوره في مجال التدقيق الإداري وتدقيق العمليات، كما أن هدف التدقيق الداخلي مصمم أساساً لإضافة القيمة وتحسين عمليات المؤسسة، حيث أن نطاق التدقيق الداخلي يشمل تدقيق الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمؤسسة وكذلك اختبار المعلومات المالية والتشغيلية، وذلك للتحقق من مدى كفاءة وفعالية ونجاعة الأداء في مختلف الإدارات والأقسام، لكن بغياب التدقيق الداخلي لا يمكن تقييم فعالية الأداء بصفة جيدة أو معرفة إن تم الوصول إلى الأهداف المخطط لها، وهذا ما يبين ضعف جودة القرارات المتخذة بواسطة الإدارة (المدلل، 2007، صفحة 120).

✓ بالنسبة لاتخاذ القرار

يشغل التدقيق الداخلي حيزاً كبيراً من اهتمام المسيرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخليا وتحسينها، من ثم يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، ومن هذا يمكن القول إن التدقيق الداخلي يساهم في عملية اتخاذ القرارات السليمة، كما يمر أي قرار وفي أي مستوى إداري بمجموعة من المراحل قبل خروجه في شكله النهائي ولا يمكن أن تتم هذه العملية إلا بتواجد معلومات، إذ تعمل أنظمة المعلومات داخل المؤسسة بضخ المعلومات حسب كل نوع ليتم انتقاء أفضلها وهذا بفضل عملية التدقيق الداخلي ليتم استخدامها في عملية اتخاذ القرارات الصائبة، لكن عند غياب وظيفة التدقيق الداخلي لا يمكن التحكم أكثر بالعمليات وتحسينها وانتقاء أفضل المعلومات على غرار وجوده، كما بغيابه لا يمكن الوقاية من المشاكل والتنبؤ بها قبل وقوعها حتى يتسنى للمؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة لنقاديها أو تحديد الأثر الذي يمكن أن يخلفه المشكل وهذا من أهداف التدقيق الداخلي (بعوج، 2015، صفحة 71).

كذلك يمكن بالتدقيق الداخلي إيجاد بدائل لحل المشكل، فهذه البدائل لا تأتي من فراغ وإنما هي نتيجة التمحيص والتحصيل والتحليل للمعلومات فيضمن بذلك التدقيق الداخلي التوريد السليم لهذه المعلومات ومن ثم

إيجاد أفضل الاقتراحات، وهذا يعني أن بانعدامه لا يكون توريد سليم للمعلومات وبالتالي لا يتم إيجاد بدائل كافية لحل المشكلة واختيار البديل الأفضل وهذا ما يؤدي إلى صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب (بلوحد، 2011، صفحة 48).

أما بالنسبة لخارج المؤسسة تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات على اختلاف أهدافها وأنشطتها، بتقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول نظم الحوكمة، إدارة المخاطر، وغايتها في ذلك هو إضافة قيمة للمؤسسة، ومساعدتها على تحقيق أهدافها.

✓ بالنسبة إلى حوكمة الشركات

يلعب التدقيق الداخلي دور مهم في إدارة المخاطر بالمؤسسة، فالتدقيق الداخلي يوفر بحكم تعريفه ضمانات مستقلة وموضوعية تهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، به يتم بناء قاعدة بيانات بكافة الأخطاء والخسائر التشغيلية التي تحدث بهدف تحليلها والحد من تكرار حدوثها مستقبلا وذلك بتقييم ورفع كفاءة الإجراءات الرقابية المطبقة فيها، لكن عندما لا يكون التدقيق الداخلي في المؤسسة يستصعب على أصحابها تحديد الأخطاء والمخاطر أو الحد من تكرارها أو التنبؤ بها كمخاطر السوق، مخاطر العمليات أو مخاطر السيولة، مخاطر التكنولوجيا، مخالفة القوانين، مخاطر الكوارث، لأن دور وظيفة التدقيق الداخلي حاليا يمكن أن يساهم في تحديد عوامل المخاطر وتزويد الإدارة المسؤولة بنتائج تقييمات المخاطر. (صبايحي، بدون سنة نشر، صفحة 16)

كما تعتبر ظاهرة الفساد الإداري والمالي بصورة خاصة ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعادًا واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، ومن مظاهره الرشوة والتزوير والتباطؤ في انجاز المعاملات، حيث يقوم التدقيق الداخلي بحماية أموال المؤسسة، تحقيق أهداف الإدارة، تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ويستند التدقيق الداخلي إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا منظما بقصد الخروج برأي عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة، ويلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية حوكمة الشركات، إذ يزيد من قدرة مساعلة المؤسسة والإدارة، أي زيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين وبالتالي التقليل من مخاطر الفساد الإداري والمالي، لكن بغيابه تتعرض المؤسسة إلى الفساد المالي والإداري الذي يؤدي إلى الانهيار بسبب الرشاوي وذلك لعدم حماية أموالها وفحص أنظمة الرقابة والحسابات وغيرها. (دراوسي، 2012، صفحة 17)

3. دلائل وجود ثقافة الاعتماد على التدقيق الداخلي لدى الإدارة العليا

إن غاية التدقيق الداخلي هو إضافة قيمة للمؤسسة ومساعدتها على تحقيق أهدافها، إلا أن تحقيق هذه الغاية يتوقف على مدى توفر مجموعة من المتطلبات، تشكل العوامل المؤثرة في فعالية التدقيق الداخلي وهذا ما على الإدارة العليا توفيره إذا كان لها وعي بأهمية هذه الوظيفة، حيث تتمثل هذه العوامل في:

1.3. موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن جعل التدقيق الداخلي في نفس مستوى الإدارة العليا والاتصال بها بشكل مباشر دليل على اهتمام أصحاب المؤسسة بهذه الوظيفة لاعتباره عين للمؤسسة، حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل، وهذا ما يبين أن للإدارة العليا لها وعي وإدراك بأهمية ومزايا هذه الوظيفة، وقد استنتجت إحدى الدراسات أنه كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية كلما تفوق العائد من نشاط التدقيق الداخلي على تكلفة أداء هذا النشاط. (نسمان، 2009، صفحة 40)

2.3. اختيار أفضل المدققين الداخليين

تتوقف فعالية وظيفة التدقيق الداخلي على توفر صفات وقدرات شخصية معينة لدى المدققين الداخليين، من شأنها ضمان التنفيذ الناجح لمهام التدقيق الداخلي والقبول من كل أعضاء المؤسسة، تتمثل هذه الصفات والقدرات في توفر الوعي الإداري والدافع الشخصي، والصبر والمثابرة، والنزاهة، وبذل العناية المهنية الفائقة أثناء أداء مهامهم، وهي صفات أساسية تميز المدقق الداخلي المحترف، ومن أجل نيل ثقة ودعم إدارة المؤسسة للتدقيق الداخلي، فاختيار الإدارة العليا المدققين الداخليين الذين يتمتعون بالكفاءة المناسبة، التي تعبر عن قدرتهم المهنية في ممارسة مهامهم بفعالية يبين أنها تهتم بهذه الوظيفة وتدرك أهميتها، وتتحقق كفاءة المدقق الداخلي بتوفر شرطين أساسيين هما: التأهيل العلمي النظري المناسب، والمهارة، التي يكتسبها من تجربته في العمل التدقيقي، أو من خلال التدريب المهني (جمعة، بدون سنة نشر، صفحة 11).

3.3. توفير الضوابط التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي

إن توفير الإدارة العليا البيئة التنظيمية الملائمة لنشاط التدقيق الداخلي التي تمثل إحدى المقومات الأساسية لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك أن هذه الأخيرة تعتبر جزءاً متمماً في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، إذ تعتبر استقلالية التدقيق الداخلي من أهم أركانه، حيث يقصد بالاستقلالية قدرة نشاط التدقيق الداخلي على أداء مسؤولياته وبدون تحيز، ولا يمكن للمدققين الداخليين أداء أعمالهم بحرية وبموضوعية، إلا إذا تمتعت وظيفة التدقيق الداخلي بمكانة تنظيمية ملائمة في المؤسسة، مهما كان حجمها، وشكلها القانوني، و طبيعة أهدافها،

هذا دليل يبين على أنها مدركة تماما لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي وما لها من مزايا للمؤسسة (جمعة، بدون سنة نشر، صفحة 11).

4.3. الاعتراف بتقارير المدقق الداخلي والعمل بتوصياته

من المتفق عليه في ميدان التدقيق -عموما- أن كل مهمة تدقيق يجب أن تنتهي بتقرير، وهو وسيلة لتوصيل المنتج النهائي للمهمة المنجزة، وفي إطار مهام التدقيق الداخلي تنطوي هذه المرحلة على تليخيص ما تم إنجازه من أعمال التدقيق الداخلي ووضعها تحت تصرف الإدارة العليا ولهذا يمكن أن يكون التقرير أداة قوية لإبراز أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة، لما لهذا التقرير من فوائد لجميع أعضاء المؤسسة، فإذا كانت الإدارة العليا تتبع التوصيات والاقتراحات التي تحتويها هذه التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت الذي يتم فيه إصدار أي تقرير وعدم تجاهلها يبين على أن لها ثقة عالية بوظيفة التدقيق الداخلي (جمعة، بدون سنة نشر، صفحة 15).

5.3. دلائل متنوعة أخرى

- كما يمكن أن تظهر دلائل إدراك الإدارة العليا لأهمية هذه الوظيفة في:
- توعية كل العاملين في المؤسسة بأهميتها، وذلك بتوفير دليل مكتوب للسياسات والإجراءات تقدمه وظيفة التدقيق الداخلي لإرشاد العاملين في أداء أنشطته؛
 - تدريب وتطوير القائمين على عملية التدقيق الداخلي؛
 - استشارة التدقيق الداخلي عند القيام بالمسؤوليات؛
 - وجود علاقة بين التدقيق الداخلي والإدارة العليا والتنفيذية داخل المؤسسة مناسبة وملائمة؛
 - عدم حصر التدقيق الداخلي في المجال المحاسبي والمالي وتمديده إلى كافة العمليات التشغيلية من أجل تحقيق أكثر فعالية للمؤسسة؛
 - فهم أكثر لمهمة التدقيق الداخلي وأهدافه وبضرورة تواجده بالمؤسسة.

إن توفر البيئة التنظيمية الملائمة، والكادر الكفاء والمناسب لهذه الوظيفة، وتطبيق الأساليب والأدوات المطلوبة في إدارة وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي، أمور من شأنها ضمان جودة تقارير عمليات التدقيق الداخلي، وما تحتوي عليه من نتائج وتوصيات موضوعية، والتي ستدفع إدارة المؤسسة إلى التغيير أو التصرف عندما تُقدّر أهمية ما ورد في هذه التقارير، وتقتنع بأن نشاط التدقيق الداخلي قد أضاف قيمة لعمليات وأنشطة المؤسسة، مما يساعد هذه الأخيرة على بلوغ أهدافها، وهو غاية وظيفة التدقيق الداخلي وهذا ما يجعل الإدارة لها أكثر ثقة وإدراك لمهمة وأهمية هذه الوظيفة وبضرورة تواجده بالمؤسسة.

المبحث الثاني: مراجعة الأدبيات

لقد كانت ولا تزال مواضيع التدقيق الداخلي مجالات خصبة للعديد من البحوث والدراسات، ولقد اهتم العديد من الطلبة الجامعيين بتقديم جملة من الأعمال التي تناولت مواضيع التدقيق الداخلي، إلا أن موضوع مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية التدقيق الداخلي لم يتم التطرق إليه بصفة خاصة، وفيما يلي نقوم بالإشارة إلى بعض الدراسات السابقة ومن ثم تحليلها بهدف معرفة التغيرات البحثية وموقع دراستنا منها من حيث الهدف، طريقة البحث والنتائج المتوصل إليها.

1. عرض الدراسات السابقة

في هذا البند يتم عرض الدراسات السابقة حول موضوع التدقيق الداخلي، حيث قمنا بتصميم جدول يتكون من ستة (6) أعمدة تمثلت في اسم المؤلف، عنوان الدراسة، البلد محل الدراسة، هدف الدراسة، الطريقة التي تم اعتمادها والنتيجة التي تم التوصل إليها، ولقد اخترنا (15) دراسة التي تم ترتيبها بدءاً بالسنوات الأخيرة أي من سنة (2015)، وتم اختيارها من مصادر مختلفة تمثلت في المواقع التالية: (SNDL)، (GOOGLE)، (SCHOLAIR).

ويتم عرض جدول الدراسات السابقة كالتالي

الفصل الأول: الإطار النظري ومراجعة الأدبيات

الجدول رقم(1.1): عرض الدراسات السابقة

مؤلف	العنوان	البلد	الهدف	الطريقة	النتائج
بن داود محمد عبد النور (2015)	دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات	الجزائر	دراسة علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات ودوره في تدعيمها.	دراسة استبيان موزع على (50) عينة من شركات في ولاية ورقلة	يتوقف دور التدقيق الداخلي على ضرورة توافر الفهم المشترك بين المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة .
سعودي حفصية (2015)	فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية	الجزائر	التعرف على فعالية وأداء وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر.	دراسة استبيان موزع على (46) عينة	إدراك التدقيق الداخلي بأهمية إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية.
بلعالم عائشة (2015)	دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية	الجزائر	التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في البنك.	دراسة استبيان موزع على (21) عينة	يلعب التدقيق الداخلي دور فعال في تقييم الأداء المالي داخل البنك.
فاطمة بعوج (2015)	دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار.	الجزائر	معرفة دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار .	دراسة حالة لمؤسسة جزائرية للتسيج والتجهيز (SONITEX)	التدقيق الداخلي مرجع أساسي للمعلومات الدقيقة لاتخاذ القرارات.

الفصل الأول: الإطار النظري ومراجعة الأدبيات

التدقيق الداخلي وظيفة أساسية تهدف إلى حماية ممتلكات المؤسسة من التلاعبات والأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي.	دراسة حالة شركة الخزف الصحي (SCS)	إبراز أهمية ودرجة الاستفادة من التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية.	الجزائر	دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية	مغريش هارون (2013)
التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لاتخاذ القرارات المالية.	دراسة حالة شركة الرزم المعدني (EMB)	تبيان وتشخيص التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية .	الجزائر	دور المراجعة الداخلية في عملية تحسين القرار المالي	لوجاني عزيز (2013)
التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تهدف إلى خدمة المؤسسة الاقتصادية.	دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري (BEA)	إبراز أهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية.	الجزائر	أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة	رشام نسيم (2013)
تحقق وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونطراك نتائج جيدة من خلال الاستعانة بمعايير الأداء المهني الدولية.	دراسة حالة شركة سوناطراك	تشخيص واقع العمل المهني لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل معايير الأداء المهني الدولية.	الجزائر	فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية	كربوعة أسماء (2012)

الفصل الأول: الإطار النظري ومراجعة الأدبيات

التدقيق الداخلي يسعى إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة.	دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (ENAMC)	إبراز ودور أهمية التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية.	الجزائر	تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة.	كاروس أحمد (2011)
التدقيق الداخلي أداة تسيير فعالة في عملية اتخاذ القرار .	دراسة حالة المؤسسة العمومية للأشغال العمومية (EPTP/C)	إبراز دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.	الجزائر	المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار	بلوحد زكرياء عبد الواحد محمد (2011)
التدقيق الداخلي أهم عناصر تطبيق الحوكمة في البنوك بـفلسطين.	دراسة استبيان موزع على (57) قطاع البنوك العاملة في فلسطين	دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة في البنوك.	فلسطين (غزة)	دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة .	إبراهيم اسحاق نسيمان (2009)

الفصل الأول: الإطار النظري ومراجعة الأدبيات

أحمد محمد مخلوف (2007)	المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية	الجزائر	معرفة مدى تطبيق البنوك التجارية الأردنية لمعايير التدقيق الداخلي.	دراسة ميدانية للبنوك التجارية الأردنية حول (17) بنكا .	عدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية وبين عدد العاملين في التدقيق الداخلي .
لطفي شعباني (2004)	المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة	الجزائر	محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي ومساهمته في تحسين تسيير بالمؤسسة .	دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك	تساهم وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من الإسراف الشيء الذي يزيد من المردودية وبالتالي زيادة الأرباح.
هوام جمعة مزياي نور الدين (ب.س.ن)	تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة	الجزائر	التعرف على مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية .	دراسة ميدانية ل (22) مؤسسة اقتصادية	وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة تعاني عجزا معتبرا في عدد المدققين الداخليين .
محمد فلاق (ب.س.ن)	التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001	الجزائر	التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو.	دراسة عينة على (10) مؤسسات اقتصادية حاصلة على شهادة الايزو	يمارس التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية دورا هاما فيما يتعلق بمتطلبات شهادة الايزو لحفظ إدارة الجودة .

المصدر: من إعداد الطالبتان

2. تحليل ومناقشة الدراسات السابقة

في هذا البند نقوم بتحليل كل دراسة من الدراسات السابقة على حدى التي تم عرضها في الجدول السابق وذلك من خلال إبراز هدف كل دراسة والنتائج المتوصل إليها، ومن ثم مناقشة ومقارنة نتائج كل منها النتائج التي توصلنا إليها في دراستنا.

الدراسة الأولى هي (دراسة بن داود محمد عبد النور، 2015) هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة دور التدقيق الداخلي في تدعيم الحوكمة، وكذا إبراز علاقة التدقيق الداخلي بتطبيقات الحوكمة في الجزائر، تم الاعتماد على تصميم استبانة تمثلت في (50) عينة من موظفي بعض الشركات في بعض ولايات الجنوب الشرقي والمتمثلة في ورقلة، غرداية والوادي لمعرفة آرائهم وتوجهاتهم ومحاولة تعميمها على الشركات الجزائرية.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أنه تسعى وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعها المتميز في هيكل الشركة إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب المناسبة لإدارتها والتأكد من أن نظم الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة .

من خلال هذه الدراسة لاحظنا أن عنوان الدراسة يحتوي على عينة من الشركات في ولاية ورقلة وهذا لا يتوافق مع محتواه الذي يتمثل في دراسة عينة من الشركات في بعض ولايات مختلفة من الجنوب الشرقي، لكن رغم هذا فإن هناك ارتباط بين هدف الدراسة والنتائج المتوصل إليها.

لقد توصل الباحث إلى نتائج أهمها أن التدقيق الداخلي له دور في حوكمة الشركات، وهذا ما توصلنا إليه في دراستنا لكن من ناحية غياب وظيفة التدقيق الداخلي وتأثيره على حوكمة الشركات.

الدراسة الثانية هي (دراسة سعودي حفصية، 2015) هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على فعالية وأداء وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، وتم الاعتماد على دراسة ميدانية فقد شملت الدراسة على (46) عينة من مدققي ومحاسبي المؤسسات ومن أساتذة متخصصين في المحاسبة والتدقيق بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي بالإضافة إلى المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية مفادها بأن هناك دور لدى وظيفة التدقيق الداخلي بأهمية إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية، وأهمية وضع إجراءات مراجعة تأخذ في الحسبان المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، كما أنه ليس من مهامها تحديد المخاطر وإدارتها وإنما تقدم التوصيات والاستشارات بشأن إدارة المخاطر.

ومن خلال تشخيصنا لهذه الدراسة تبين أن الباحثة اعتمدت على منهجية صحيحة وتم التوصل إلى النتائج المطلوبة، كما أنها اعتمدت على عينة مقبولة تمثل مجتمع الدراسة للوصول إلى النتائج.

كما أن الباحثة توصلت إلى نفس النتائج التي توصلنا إليها من خلال الجانب النظري لدراستنا كون أن للتدقيق الداخلي دور في إدارة المخاطر.

الدراسة الثالثة هي (دراسة بلعالم عائشة، 2015) هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية في الجزائر. وقد تم إجراء دراسة استبائية لـ (21) عينة من البنوك ولايتي ورقلة والأغواط.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن وظيفة التدقيق الداخلي تعد من أهم الوظائف بالمؤسسة خاصة في المجال المالي بالنسبة للبنوك وهو الذي يقوم بتقييم الأداء المالي داخل البنك وكذا فهو يعتبر كأداة من أدوات الرقابة الداخلية خاصة من الجانب المالي إذ تقوم بالرقابة على المقبوضات بكل أحجامها وخاصة المقبوضات النقدية الكبرى.

ومن خلال تعمقنا للدراسة أن توضح أن الباحثة قد اعتمدت على 21 عينة والتي لا تمثل نتائج صادقة تمثل مجتمع الدراسة، إلا أن المنهجية المعتمدة صحيحة ووجود تناسق بين محتوى هذه الدراسة وعنوانها.

لقد توصلت الباحثة إلى نتائج أهمها دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، وهذا ما تم إبرازه في نتائج دراستنا إلا أننا عمناه على كل المؤسسات الاقتصادية وليس البنوك فقط.

الدراسة الرابعة هي (دراسة فاطمة بعوج، 2015) هدفت الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي الذي يقوم بتفعيل اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية باعتبار أن اتخاذ القرار عملية تقوم بها الإدارة العليا، ويتضح دور التدقيق الداخلي في إضفاء المصداقية للمعلومات والبيانات التي تقوم على أساسها عملية اتخاذ القرار، بحيث اعتمدت الدراسة على دراسة حالة لمؤسسة النسيج والتجهيز (SONITEX) ببسكرة .

وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد في خلق الثقة بين مصالح المؤسسة والإدارة العليا باعتباره هو المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات المناسبة وذلك من خلال التوجيه والإرشاد الذي يقدمه المدقق الداخلي.

ومن خلال الدراسة التطبيقية التي تم إجرائها في المؤسسة الجزائرية للنسيج والتجهيز ببسكرة أن هذه الأخيرة موقنة بضرورة الاستعانة بخلية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة من ناحية كأحد أحدث الأنظمة الرقابية وأكثرها ومن ناحية أخرى كمصدر موثق به يسمح بالتزويد الدائم والمستمر للمعلومات.

نتائج الدراسة متوافقة ومنتسقة مع أهداف وعنوان الدراسة، بحيث تمكنت من الوصول إلى نتائج معقولة مع منهجية صحيحة هذا ما يبين أن عمل الباحثة جيد .

من خلال ملاحظتنا توصلت الباحثة إلى نتائج مفادها فعالية التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار حيث تبين أن التدقيق الداخلي هي ركيزة أساسية تعتمد عليها الإدارة العليا في اتخاذ قراراتها، لكن أضفنا من خلال نتائجنا ضعف إدراك الإدارة العليا في أن الهدف الجوهرى لوظيفة التدقيق الداخلي هو ترشيد القرارات وتقييمها قبل اتخاذها وكذا تقييمها بعد تنفيذها.

الدراسة الخامسة هي (دراسة مغريش هارون، 2013) هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص واقع التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، وكذا إبراز أهمية ودرجة الاستفادة من التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية، وهذا بدراسة حالة شركة الخزف الصحي (SCS).

وخلصت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يعمل على اكتشاف الأخطاء والانحرافات وإبداء الرأي حولها، باعتبارها وظيفة أساسية داخل المؤسسة تهدف لحماية ممتلكاتها من السرقة والتلاعبات.

ومن خلال ملاحظتنا لهذه الدراسة تبين أن النتائج أكدت على دور التدقيق الداخلي وأهميته في المؤسسة ولم يتم التوصل إلى النتيجة المراد الوصول إليها وهي دور التدقيق الداخلي في تحسين المردودية المالية للمؤسسة، وهذا ما أشار إليه الباحث في توصياته واقتراحاته.

لقد توصلنا إلى نفس نتائج هذه الدراسة في أن التدقيق الداخلي له أهمية في المؤسسة الاقتصادية وبالتالي تحسين المردودية المالية لها، إلا أننا توصلنا لهذا من خلال دراسة ميدانية تمثل في إجابات لعينة من أفراد المؤسسات الاقتصادية، في حين توصلت هذه الباحثة لنتائجها من خلال دراسة تطبيقية لمؤسسة واحدة.

الدراسة السادسة هي (دراسة لوجاني عزيز، 2013) سعت وهدفت هذه الدراسة إلى تبيان وتشخيص التدقيق الداخلي في المؤسسة، حيث اعتمدت على دراسة حالة شركة (الرزم المعدني) بعزابة في اتخاذ القرارات لكونها توفر معلومات محاسبية ذات قيمة وأن هذه الأخيرة تعتمد على وجود نظام رقابة داخلي معد بإطار يعمل على ضمان الوصول إلى الأهداف المسطرة، بحيث اشترك ودور المدقق الداخلي واتصافه بقواعد العمل المهني بإعداد تقارير ذات موضوعية ورفعها لمتخذي القرار تعد بمثابة قاعدة قرار للإدارة العليا بطريقة مباشرة .

تبين من خلال الدراسة أن النتائج المتوصل إليها تنطبق مع الهدف الرئيسي لهذه الدراسة لكنه اعتمد في مراجعه على الكتب أكثر تمثل في (91) كتاب باللغة العربية و(28) باللغة الفرنسية .

إن نتائج الباحث كانت في اعتماد المؤسسات على التدقيق الداخلي لاتخاذ القرارات، وقد أضافت نتائج دراستنا ضعف إدراك الإدارة العليا بأهمية الاعتماد على التدقيق الداخلي قبل اتخاذ القرارات.

الدراسة السابعة هي (دراسة رشام نسيم، 2013) هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة لها، وإظهار الاهتمام التي تقوم بها هذه الأخيرة ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في

حالة ما إذا تم استغلالها من طرف الإدارة العليا وكذا عرض الأدوات المستعملة في التدقيق ومدى تطبيقها في المؤسسة الجزائرية، واعتمد الباحث في دراسته على دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري (BEA).

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج مختلفة مفادها أن التدقيق الداخلي هي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ بهدف خدمة المؤسسة عن طريق فحص وتقييم أنشطتها .

ويتبين لنا من خلال هذه الدراسة أن الباحث ذكر في العنوان دراسة حالة بنك الخارجي، وكان من المفروض وجود بيانات تخص دراسة الحالة، إلا أنه وجدنا أنه اعتمد على تصميم استبيان باستخدام أدوات إحصائية وهذا ما يبين وجود تناقض.

لقد تم إبراز نتائجنا على كل المؤسسات الاقتصادية لكن الباحث توصل إلى نتائج بدراسة حالة البنك الخارجي الجزائري.

الدراسة الثامنة هي (دراسة كربوعة أسماء، 2012) هدفت هذه الدراسة إلى التنسيق والملائمة بين التدقيق الداخلي والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ومحاولة تشخيص واقع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية ممثلة في مجمع سونطراك.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج مفادها أن التدقيق الداخلي له أهمية بالغة حيث يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، وأن مؤسسة سونطراك موقنة تماما بضرورة الاستعانة بمعايير الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي الأمر الذي ساعدها على تحقيق نتائج جيدة.

ومن من خلال تطلعنا لهذه الدراسة لاحظنا أن الباحثة حصرت بحثها في مؤسسة واحدة في حين من الأفضل التعميم على مؤسسات مختلفة وذلك بتصميم استبيان للوصول إلى نتائج أفضل.

إن نتائج هذه الدراسة تتعلق بالتدقيق الداخلي ومدى تطبيق المؤسسات للمعايير الدولية للتدقيق لكن دراستنا تتعلق بمدى إدراك الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة لذا يمكن أن القول أن النتائج مختلفة لاختلاف أهداف الدراسة.

الدراسة التاسعة هي (دراسة كاروس أحمد، 2011) هدفت هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي إلى أهمية ودور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء والفعالية في المؤسسة الاقتصادية إلى تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي وتنظيم هذه الوظيفة في إحدى أهم المؤسسات الوطنية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة "ENAMC").

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى وتم التوصل إلى أن التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة حيث يسعى إلى تحقيق الإشراف والرقابة الإدارية في المؤسسة، ويعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء .

وعند تحليلنا لهذه الدراسة توصلنا إلى أنها دراسة كاملة من حيث المنهجية والمضمون وتم التوصل إلى النتائج المراد الوصول إليها بتشخيص الواقع العملي في دراسته التطبيقية.

وقد توصلت نتائج هذه الدراسة الدراسة إلى ما توصلنا إليه من خلال نتائج دراستنا في الجانب النظري .

الدراسة العاشرة هي (دراسة بلوحد زكرياء وعبد الواحد محمد، 2011): هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار حيث تم إسقاط الدراسة على دراسة ميدانية حول " المؤسسة العمومية للأشغال بقسنطينة"

ومن خلال هذه الدراسة كانت النتائج المتوصل إليها تتمثل في توقف درجة مساهمة التدقيق الداخلي في عملية صنع القرار على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية التدقيق الداخلي كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها والثوق بها في عملية اتخاذ لقرار.

ومن خلال تطلعنا على هذه الدراسة لاحظنا أنه لا بد من وجود أهداف للدراسة حتى تكون المنهجية صحيحة لكن الباحث قد توصل إلى النتائج دون الاعتماد على الأهداف، كما أنه لم يتحقق من الفرضيات في خاتمة الدراسة، ولهذا يمكن القول أن الدراسة غير مكتملة.

هذه الدراسة توصلت إلى نفس النتائج التي توصلت إليها نتائج دراستنا في دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار لكن دراستنا أوضحت أنه هدف جوهرى للإدارة العليا.

الدراسة الحادية عشر هي (دراسة إبراهيم إسحاق نسمان، 2009) هدفت الدراسة إلى التعرف على الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال التدقيق الداخلي وفقا لمتطلبات الحوكمة وبيان الدور الذي تقوم به المعايير المهنية وعلاقتها بتطبيق الحوكمة والوقوف على دور لجان التدقيق وبيان أثرها في تفعيل الحوكمة، وقد اعتمد الباحث في دراسته على دراسة ميدانية لمختلف البنوك في فلسطين.

ومن خلال التحليلات النظرية والعملية للدراسة تم التوصل إلى لنتائج مفادها في أن التدقيق الداخلي يعتبر أهم أحد مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في فلسطين حيث يؤثر الميثاق الأخلاقي لهذه الوظيفة في دعم وتفعيل مبادئ الحوكمة .

من خلال ملاحظتنا تبين لنا لو أن الباحث لم عمم دراسته على كل المؤسسات الاقتصادية خاصة أن موضوعه يمس كل المؤسسات لتكون نتائجه أفضل لكنه اعتمد على قطاع البنوك فقط .

تطرقنا من خلال نتائج دراستنا إلى ما تم التطرق إليه في نتائج هذه الدراسة مفادها أن للتدقيق الداخلي دور في حوكمة الشركات، إلا أننا أبرزنا هذا من خلال التعميم على كل المؤسسات الاقتصادية لكن الباحث توصل لنتائج تخص البنوك.

الدراسة الثانية عشر هي (دراسة أحمد محمد مخلوف، 2007) هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى معرفة مدى تطبيق البنوك التجارية الأردنية لمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، وذلك من خلال مقارنة إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة في البنوك التجارية الأردنية ومعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الو.م.أ، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف فقد قام الباحث بإعداد إستبانه بتوزيع (17) استمارة موجهة إلى مدراء وكادر التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن البنوك التجارية الأردنية تقوم بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ووجود تفاوت بينها.

ومن خلال تشخيصنا لهذه الدراسة وجدنا أن الباحث حصر دراسته الميدانية على قطاع البنوك واعتمد على (17) عينة وهذا لا يؤدي إلى التوصل إلى نتائج تمثل بصورة صادقة مجتمع الدراسة.

نتائج الباحث مختلفة عن نتائج دراستنا وهذا لاختلاف هدف الدراسة، إلا أن نتائج أكثر تعميماً من نتائج دراسته لحصرها في دراسة البنوك، بينما قمنا بدراسة كل المؤسسات الاقتصادية.

الدراسة الثالثة عشر هي (دراسة لطفي شعباني، 2004) هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي في تحسين تسيير المؤسسة باعتبارها أداة فعالة، وذلك بالاعتماد على دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن التدقيق الداخلي يعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء الشيء الذي يزيد من المردودية وحسن الأداء وبالتالي الزيادة في الأرباح، وهذا ما يزيد من الحاجة له.

ومن خلال تطلعنا على هذه الدراسة لاحظنا أن الباحث اعتمد على منهجية صحيحة مستوفية كل العناصر، كما أنه توصل إلى نتائج المراد الوصول إليها.

إن من خلال نتائجنا أبرزنا تأثير غياب التدقيق الداخلي على تسيير المؤسسة الاقتصادية مقارنة بنتائج التي تمحورت في فعالية وجود التدقيق الداخلي على تسيير المؤسسة الاقتصادية.

الدراسة الرابعة عشر هي (دراسة هوام جمعة ومزياني نور الدين، ب.س.ن) هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة الجزائرية، وذلك من خلال التعرف على مدى توافق ممارسات التدقيق الداخلي بهذه المؤسسات مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، فقد تم تصميم استبيان موجه إلى جميع المدققين الداخليين العاملين بعينة مكونة من 22 مؤسسة اقتصادية عامة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة محل الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، وأن العوامل المتعلقة بأفراد العينة، والعوامل المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي لها تأثير ذو دلالة إحصائية على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بهذه المؤسسات.

ومن خلال ملاحظتنا تبين لنا أن الباحث اعتمد على منهجية صحيحة وتم الوصول إلى النتائج لكن عينة دراسته كانت ضئيلة (22) عينة وهذا لا يمكن من الوصول إلى نتائج تمثل مجتمع الدراسة.

اختلفت نتائج دراستنا عن نتائج هذه الدراسة لأن أهدافنا كانت مختلفة، فقد توصل الباحث إلى نتائج تتعلق بمدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في المؤسسات لكن نتائجنا تمحورت في مدى إدراك الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي.

الدراسة الخامسة عشر وهي (دراسة محمد فلاق، ب.س.ن) هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الإيزو 9001، كما حاولت تحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وضبط الجودة، وقد تم تطوير استبانته من عينة الدراسة المتمثلة من المدققين الداخليين ومراقبي الجودة في 10 مؤسسات عمومية اقتصادية حاصلة على شهادة الجودة.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن هناك اختلاف في الأدوار التي يمكن إضافتها إلى التدقيق الداخلي ليكمل وظائف وأعمال ضبط الجودة ، تدقيق الجودة الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية بعد الحصول على شهادة الإيزو 9001، كما توصلت إلى وجود علاقة تنسيق ذات دلالة إحصائية بين أعمال التدقيق الداخلي وأعمال ضبط الجودة عند تقييم أنظمة إدارة الجودة.

ومن خلال تطلعنا للدراسة تبين لنا أنها لا تحتوي على عنصر من عناصر منهجية البحث وهي الخاتمة التي من خلالها يتم تبيان النتائج المتوصل إليها وتقديم التوصيات اللازمة كما أنه اعتمد على عينة ضئيلة لا تمثل بصورة صادقة مجتمع الدراسة.

نتائج هذه الدراسة تعلقت بالتدقيق الداخلي من حيث ضبط الجودة لكن نتائج دراستنا تعلقت بالتدقيق الداخلي كوظيفة شاملة.

إن هذه الدراسات بينت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة وهذا من خلال النتائج المتوصل إليها سواء من الناحية النظرية أو من الناحية الميدانية، فهي تعتبر مؤشرات إيجابية وهذا ما استنتجنا من خلاله العلاقة بين هذه الدراسات ودراستنا، فباعتبار أن هذه الدراسات مؤشرات إيجابية لأهمية التدقيق الداخلي سنحاول قياس مدى إدراك الإدارة العليا بأهمية هذه المؤشرات من خلال الفصل الثاني.

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق الداخلي أهم وظيفة في المؤسسة الاقتصادية لدعم الإدارة العليا، لذلك عليها توفير ما يناسب هذه الوظيفة حتى تتمكن من أداء وظائفها بفعالية.

ومن خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي جد ضرورية في المؤسسة كونها تكتسي دورا مهما في تحسين تسييرها وترشيد القرارات الإدارية، كما توصلنا من خلال الدراسات السابقة إلى معرفة التغيرات البحثية وموقع دراستنا منها.

إن هذه الأهمية تستدعي الإدارة العليا بوضع ثقته التامة بوظيفة التدقيق الداخلي والإيمان بمزاياها، وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل الثاني الذي نحاول فيه بدراسة ميدانية لقياس درجة مدى إدراك الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي .



الفصل الثاني
الدراسة الميدانية

تمهيد

بعدما قمنا بعرض الجانب النظري من الدراسة من خلال الفصل الأول تناولنا فيه الجوانب الأساسية المتعلقة بالتدقيق الداخلي ودلائل وجود ثقافة لدى الإدارة العليا بأهميته، وكذا أهم الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع بشكل مباشر وغير مباشر، نود إسقاط المفاهيم النظرية في الجانب التطبيقي للرد على تساؤلاتنا باستخدام الاستبيان، حيث يهدف هذا الفصل إلى عرض وتحليل النتائج المتوصل إليها بواسطة الاستبيان الأساليب ال من خلال استقصاء آراء عينة الدراسة المتكونة من (56) عينة حول متغيرات الدراسة المعتمدة، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين يغطيان متغيرات الدراسة وفقاً للآتي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة فيها.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

المبحث الأول: منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة

بعد التطرق إلى التدقيق الداخلي ومدى إدراك الإدارة العليا بأهميته في الجانب النظري، سنتناول من خلال هذا الفصل التطبيقي لهذه الدراسة وذلك من خلال وصف منهج الدراسة والأدوات المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان.

1. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفين ومسؤولين وإطارات يمثلون الإدارة العليا بمؤسساتهم في المؤسسات الاقتصادية في ولايات مختلفة عبر الوطن، حيث أن العينة الممثلة لهذا المجتمع تتكون من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية.

2. تصميم استبيان واختبار ثباته وصدقه

من أجل دعم وتوضيح فكرة موضوع بحثنا الذي يهدف إلى معرفة مدى إدراك الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، دعمنا دراستنا بدراسة ميدانية حيث قمنا بتصميم استبيان وقمنا بتوزيعه واعتمدنا في دراستنا على:

✓ **المقابلة:** حيث قمنا بزيارة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية من مختلف ولايات الوطن حتى نتمكن من جمع البيانات والمعطيات التي تساعدنا في إتمام الدراسة.

✓ **الملاحظة:** بناء على ما تمت ملاحظته من خلال زيارتنا الميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية.

✓ **الاستبيان:** حيث تم إعداده من أجل استخدامه في جمع البيانات وتوزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات الأولية للدراسة.

وتم تقسيم الاستبيان إلى جزأين:

الجزء الأول: يتكون من المعلومات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 5 فقرات.

الجزء الثاني: تناولنا فيه مقومات التدقيق الداخلي وأهميتها، وإدراك الإدارة العليا بأهميته في المؤسسات الاقتصادية وتم تقسيمه إلى ثلاث محاور كما يلي:

✓ **المحور الأول:** حول مقومات التدقيق الداخلي وأهميتها، ويتكون من 5 فقرات.

✓ **المحور الثاني:** حول إدراك الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي، ويتكون من 7 فقرات.

✓ **المحور الثالث:** حول تكلفة عدم الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي، ويتكون من 6 فقرات.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات "غير موافق بشدة"، "غير موافق"، "محايد"،

"موافق"، "موافق بشدة"، حسب سلم لكارتر الخماسي (LIKERT)

1.2. اختبار صدق الاستبيان

نقوم باختبار صدق و ثبات الاستبيان عن طريق استخدام ألفا كرونباخ و يكون كالتالي:

الجدول رقم (1.2): قيمة ألفا كرونباخ

عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
18	70.3%

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن معامل ألفا كرونباخ الكلي بلغ 70.3 % وهي نسبة مقبولة بالنسبة التي تعتمد عليها العلوم الاقتصادية والتي تتمثل في 60 % وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة مقبولة من الثبات تطمئننا في تطبيقه على عينة الدراسة، لأن التدقيق الداخلي حديث التطبيق في الجزائر وصغر حجم العينة.

3. الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل النتائج

من أجل التعامل مع إجابات أفراد العينة، والوصول إلى نتائج تحيينا عن الإشكاليات الجزئية واختبار فرضيات الدراسة، تم استخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (IBM SPP version 23). وقد استعملنا الأدوات التالية:

- ✓ معامل ألفا كرونباخ للتأكد من درجة ثبات أداة القياس.
- ✓ الانحراف المعياري لاختبار تمركز الإجابات ومدى تشتتها.
- ✓ اختبار T-Test لاختبار الفرضيات.
- ✓ ANOVA لاختبار تباين الإجابات بوجود فروقات في الإجابات باختلاف الخصائص الشخصية.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

من خلال هذا البند سوف نقوم بعرض وتحليل نتائج الدراسة وذلك عن طريق استخدام أدوات إحصائية تساعدنا على ذلك، كما يتم في هذا الجزء استعراض النتائج المتوصل إليها من عمليات التحليل الإحصائي، حيث قمنا بتوزيع 64 استبيان على جميع أفراد عينة الدراسة وتم استرجاع 56 أي نسبة الاستجابة بلغت 87.5% والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (2.2): كيفية توزيع الاستبيان

العدد	الاستمارات
64	الاستمارات الموزعة
56	الاستمارات المسترجعة
08	الاستمارات الملغاة

المصدر: من إعداد الطالبتان

1. عرض وتحليل نتائج وصف عينة الدراسة

من أجل تمثيل النتائج المتوصل إليها لمختلف الخصائص الشخصية تم تصميم جداول لكل متغير ويمثل التكرار والنسبة المئوية لهذا المتغير.

فبالنسبة لمتغير السن يتم إعداد الجدول كالتالي:

الجدول رقم (3.2): وصف عينة الدراسة وفق متغير السن

النسبة	التكرار	السن
25	14	أقل من 30 سنة
64.3	36	من 30 إلى 50 سنة
10.7	06	أكثر من 50 سنة

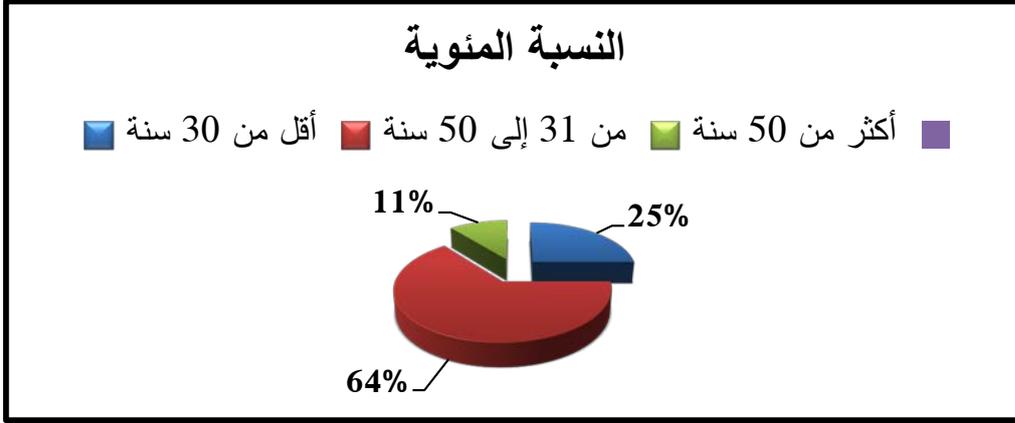
المصدر: من إعداد الطالبتان اعتماداً على مخرجات (IBM SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عينة الأفراد التي تقل أعمارهم عن 30 سنة تحصلوا على نسبة قدرت ب 25% وهذا منطقي لأنهم حديثي التخرج من الجامعة ولكون منصب مدير عام أو مدقق داخلي منصب حساس في المؤسسة الاقتصادية، أما بالنسبة للأشخاص الذين تتراوح أعمارهم بين 30 إلى 50 سنة فبلغت نسبتهم 64.3% وهذه النتيجة منطقية لأن لهم فهم كافي لتسيير المؤسسة، أما الأشخاص الذين تفوق أعمارهم عن 50 سنة تمثلت

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

نسبتها في 10.7% وهي نتيجة عادية نظرا لوظيفة التدقيق حديثة التطبيق في المؤسسات الاقتصادية وقد تم التوضيح أكثر من خلال التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم 1.2: توزيع العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

من أجل وصف عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي تم الاعتماد على مخرجات (SPSS) كالتالي:

الجدول رقم (4.2): وصف عينة الدراسة وفق لمتغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
46.4	26	ليسانس
19.6	11	ماستر
28.6	16	ماجستير
5.4	3	شهادات أخرى

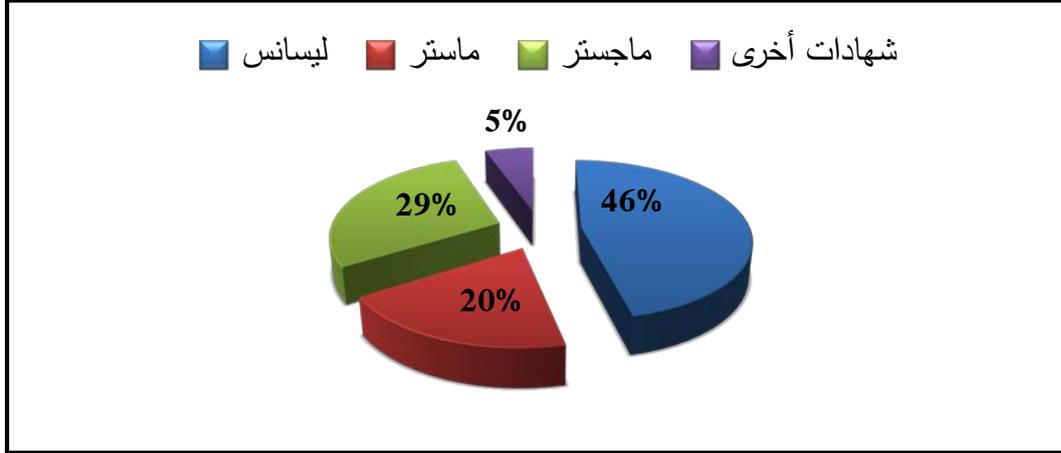
المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الأشخاص حاملي شهادة ليسانس بلغوا أعلى نسبة قدرت بـ 46.4% وهذا منطقي لتسببهم بالعلم الكافي الذي يسمح لهم بأخذ مناصب شغل في المؤسسات الاقتصادية، أما حاملي شهادة ماستر وماجستير تحصلوا على نسبة 19.6% و 28.6% على التوالي وهي نسب تدل أنهم يدركون مزايا التدقيق الداخلي في الإدارة، أما الأشخاص حاملي شهادات أخرى بلغت نسبتهم 5.4% وهي نسبة ضئيلة جدا

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

لحساسية المناصب التي لا تسمح إلا بوجود أشخاص ذوي تعليم كافي خاصة مهنة التدقيق الداخلي وللتوضيح أكثر تم تمثيله بيانيا كالتالي:

الشكل رقم 2.2 : توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS) تم تصميم جدول يمثل وصف عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة

كالآتي:

الجدول رقم (5.2): وصف عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة

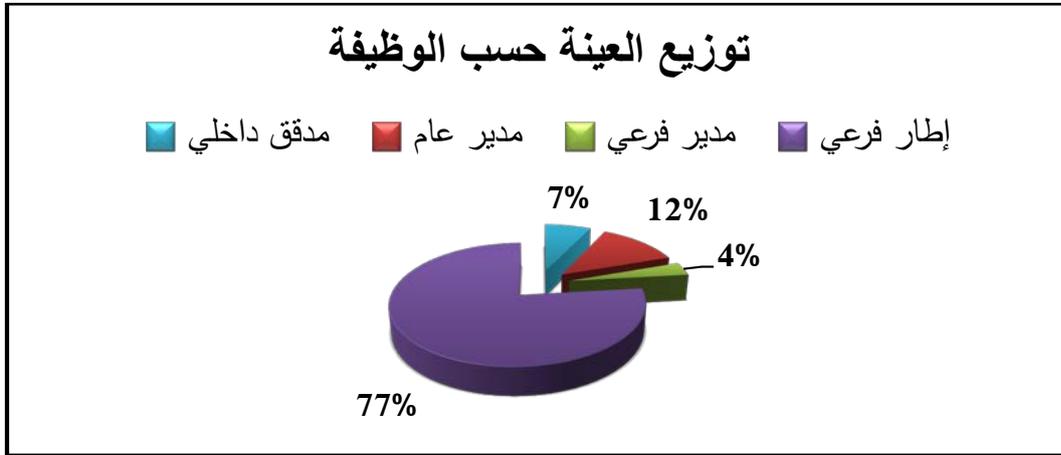
الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدقق داخلي	4	7.1
مدير عام	7	12.5
مدير فرعي	2	3.6
إطار سامي	43	76.8

المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن وظائف مدقق داخلي، مدير عام، ومدير فرعي بلغت نسب 7.1% ، 12.5% و 3.6% على التوالي وهي نسب منطقية لأنه في كل مؤسسة يوجد منصب واحد للفئات المذكورة وتعمدنا توزيع الاستبيان على مختلف الفئات لجمع آراء مختلفة ، أما الإطار سامي فبلغت نسبته 76.8% وهذا لوجود الكثير من الإطارات في المؤسسة الواحدة وتم توضيح هذا بتمثيل بياني كالآتي:

الشكل 3.2 : توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

حتى نتمكن من وصف عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية تم إعداد الجدول التالي:

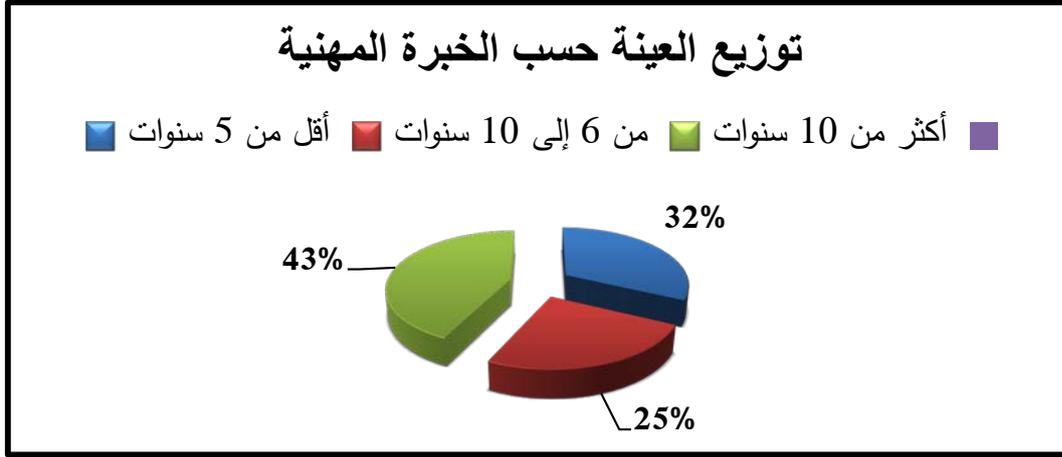
الجدول رقم (6.2): وصف عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	18	32.1
من 6 إلى 10 سنوات	14	25
أكثر من 10 سنوات	24	42.9

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة الأشخاص ذوي خبرة أقل من 5 سنوات بلغت نسبتهم 32.1، أما الأشخاص ذوي خبرة ما بين 6 إلى 10 سنوات بلغت نسبتهم 25% والأشخاص الذين لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات نسبتهم 42.9% هذا منطقي لأن خبرتهم تسمح لهم بتشخيص المؤسسة ومعرفة موقع وظيفة التدقيق الداخلي ونقاط القوة والضعف بها والشكل التالي يوضح ذلك كالتالي:

الشكل رقم 4.2: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

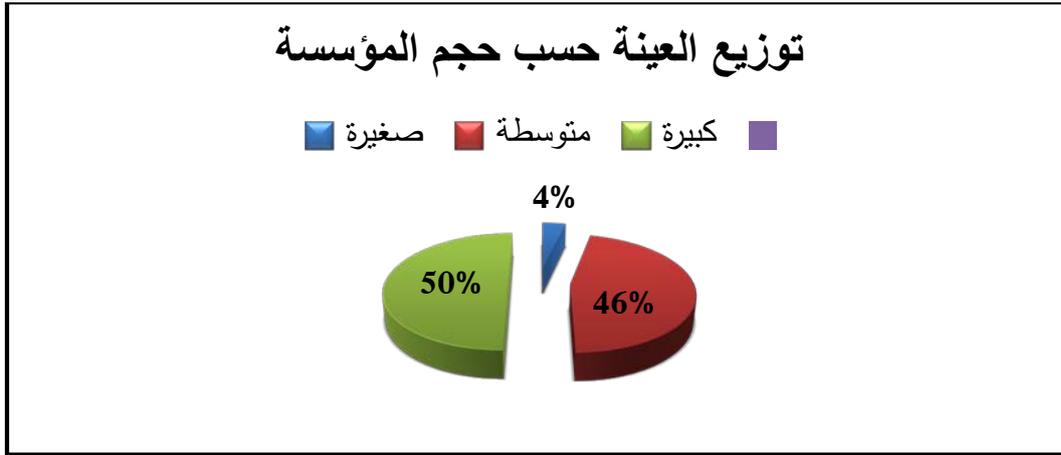
يتم إعداد الجدول التالي من أجل وصف عينة الدراسة وفق متغير حجم المؤسسة
الجدول رقم (7.2): وصف عينة الدراسة وفق متغير حجم المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	حجم المؤسسة
3.6	2	صغيرة
46.4	26	متوسطة
50	28	كبيرة

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤسسة الصغيرة بلغت نسبة 3.6% وهذا منطقي لأن التدقيق الداخلي غالبا ما يكون في المؤسسات الكبيرة والمتوسطة، أما المؤسسة المتوسطة بلغت نسبة 46.4%، والمؤسسة الكبيرة بلغت نسبة 50% وهما نسبتان متقاربتان تشيران اعتمادهما وظيفة التدقيق الداخلي ويتم توضيح هذا من خلال تمثيل بياني كالتالي:

الشكل رقم: 5.2: توزيع العينة حسب حجم المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

2. عرض وتحليل الإجابات على الاستبيان

سنحاول في هذا البند تحليل إجابات كل المحاور وذلك بعرض تكرار ونسبة كل عبارة، المتوسط الحسابي لكل عبارة، الانحراف المعياري، وكذا اتجاه كل عبارة حسب تمركز متوسطها الحسابي في مقياس لكارتر، ومن ثم ترتيبها.

✓ تحليل اتجاه إجابات المحور الأول وترتيبها

في هذا البند يتم تحليل اتجاه عبارات المحور حسب تمركز المتوسط الحسابي لكل منها في مقياس لكارتر الخماسي، ومن ثم ترتيبها وفقا للمتوسط الحسابي.

✓ الجدول رقم(8.2): تحليل نتائج إجابات المحور الأول

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التكرار والنسبة	مقومات التدقيق الداخلي بالنسبة لمؤسستكم تتمثل فيما يلي:
2	موافق	1.11	4.14	2	5	4	17	28	ت %	1. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يختص بتقديم التوصيات الملائمة لترشيد القرارات الإدارية قبل اتخاذها.
3	موافق	1.36	3.43	6	10	10	14	16	ت %	2. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يختص بتقييم القرارات الإدارية بعد تنفيذها.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

1	موافق بشدة	0.86	4.59	1	2	2	9	42	ت	3. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يختص بمراقبة أصول المؤسسة وحمايتها من الضياع.
	محايد	1.08	3.14	2	14	24	7	9	ت	4. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يهدف لتحسين التسيير بطريقة جوهريّة، ولا يركز على مراقبة الأصول وحمايتها.
	محايد	1.31	2.93	10	9	11	19	7	ت	5. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يركز على صدق القوائم المالية والتصريحات الجبائية فقط.
موافق		0.62	3.64	المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة						

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور (3.64) محصور في اتجاه "موافق" حسب سلم لكارث الخماسي، وهذا منطقي نظرا لما تم التطرق إليه من خلال الخلفية النظرية ونتائج الدراسات السابقة أن التدقيق الداخلي له دور فعال في تحسين تسيير المؤسسة وترشيد القرارات وتقييمها، وكذا حماية أصولها من الضياع، كما يمكن ملاحظة مجموع التشتت أنه مقبول نظرا لصغر حجم العينة.

وفي هذا الإطار وعلى ضوء ما تم دراسته في الجانب النظري لدراستنا وما تم التوصل إليه في نتائج الدراسات السابقة، يمكن تحليل كل عبارة على حدى وتفسيرها، فنجد أن نسبة الموافقة في العبارة الأولى 80.4% [50% موافق بشدة-30.4% موافق]، والعبارة الثانية نسبة الموافقة 53.6% أي أن المتوسط الحسابي لكل منهما (4.14) (3.43) على التوالي في اتجاه "موافق" حسب مقياس لكارث الخماسي، وهذا منطقي يرجع إلى أن هدف التدقيق الداخلي ترشيد القرارات وتقييمها قبل اتخاذها وبعد تنفيذها.

أما العبارة الثالثة فمتوسطها الحسابي (4.59) يتبع اتجاه "موافق بشدة"، فهذا منطقي حسب ما تم إبرازه في الجانب النظري من دراستنا ونتائج الدراسات السابقة بأن من أهداف التدقيق الداخلي مراقبة أصول المؤسسة وحمايتها من الضياع والاختلاس، وبالنسبة للعبارتين الرابعة والخامسة فإن المتوسط الحسابي لكل منهما (3.14) (2.93) على التوالي في اتجاه "محايد" فهذا حسب سلم لكارث يكون لتحقيق التوازن بين الموافقين وغير الموافقين لاختلاف الهدف من وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسات عينة الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

كما يمكن لنا أن نستنتج من نتائج الجدول أن العبارة (3) التي بلغت نسبة "موافق بشدة" 91.1% احتلت المرتبة الأولى مقارنة بالعبارتين رقم (1-2) اللتان احتلتا المراتب (2-3) على التوالي، لكن العبارتين الرابعة والخامسة أخذتا اتجاه "محايد" بحيث يرجع تفسير هذه المراتب إلى ثقافة وتفكير أفراد العينة في أن التدقيق الداخلي يهدف إلى مراقبة أصول المؤسسة وحمايتها من الضياع والاختلاس في حين أن هدفه الجوهرى هو ترشيد القرارات وتقييمها قبل وبعد تنفيذها وكذا تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية.

✓ تحليل اتجاه إجابات المحور الثاني

يتم في هذا البند تحليل إجابات المحور الثاني وتحديد اتجاه العبارات بالاعتماد على مقياس لكارث الخماسي ومن ثم ترتيبها.

الجدول رقم(9.2): تحليل نتائج إجابات المحور الثاني

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التكرار والنسبة	تعنى وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسستكم بأهمية بالغة من خلال مايلي:
1	موافق	1.15	4.04	1 1.8	8 14.3	6 10.7	14 25	27 48.2	ت %	1. وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسستكم مستقلة تمام على الوظائف الأخرى التي تدققها.
5	موافق	1.23	3.68	2 3.6	12 21.4	6 10.7	18 32.1	18 32.1	ت %	2. وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسستكم مستقلة عن الإدارة التنفيذية وتحت وصاية مجلس الإدارة
2	موافق	1.10	3.95	1 1.8	7 12.5	8 14.3	18 32.1	22 39.3	ت %	3. الاعتماد الدائم على توصيات وظيفة التدقيق الداخلي والثقة في تقاريرهم وعدم التدخل في صلاحياتهم أو توجيهها.
4	موافق	1.06	3.82	1 1.8	5 8.9	16 28.6	15 26.8	19 33.9	ت %	4. الاهتمام بتوظيف الكفاءات المتخصصة في التدقيق الداخلي وضمان التكوين المستمر لهم.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

6	موافق	1.22	3.55	5	5	14	18	14	ت	5. إشراك وظيفة التدقيق الداخلي في رسم سياسات واستراتيجيات مؤسستكم
				8.9	8.9	25	32.1	25	%	
3	موافق	1.07	3.93	2	6	4	26	18	ت	6. إشراك وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية وكفاءة الوظائف المختلفة لمؤسستكم، والاعتماد على توصياتها لتقويم نقاط الضعف بها
				3.6	10.7	7.1	46.4	23.1	%	
	محايد	1.24	3.34	4	11	16	12	13	ت	7. منح كل الصلاحيات لوظيفة التدقيق الداخلي في تصميم، تقييم وتعديل نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم.
				7.1	19.6	28.6	21.4	23.2	%	
موافق		0.69	3.75	المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة						

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال نلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور نسبته (3.75) وذلك أن إجاباته في اتجاه "موافق" حسب مقياس لكارت، فهذا منطقي حسب ما تم التطرق إليه من خلال الجانب النظري لدراستنا والنتائج التي تم التوصل إليها في الدراسات السابقة أن التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة يمكن الاعتماد علي توصياته والوثوق به باعتباره كمنشأ تقييمي وموضوعي في المؤسسة الاقتصادية.

فبالنسبة للعبارة الأولى متوسطها الحسابي (4.04) يتبع اتجاه "موافق"، وهذا منطقي حسب ما تطرقنا إليه في الخلفية النظرية من خصائص التدقيق الداخلي أنه يتمتع بالاستقلالية، والعبارة الثانية متوسطها الحسابي (3.68) باتجاه "موافق" وذلك أن وظيفة التدقيق الداخلي مستقلة لها اتصال مباشر مع الإدارة العليا وليس التنفيذية وهذه الأخيرة تحظى بتقويم من التدقيق الداخلي، وفيما يتعلق بالعبارة الثالثة قد بلغت نسبة المتوسط الحسابي لها (3.95) باتجاه "موافق" حسب مقياس لكارت الخماسي وذلك أن الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي والثقة في تقاريره وعدم التدخل في صلاحياته يزيد من كفاءة وفعالية التسيير في المؤسسة حسب ما تم التوصل إليه في الجانب النظري لبحثنا، والعبارة الخامسة في اتجاه "موافق" وذلك أن إشراك وظيفة التدقيق الداخلي في رسم استراتيجيات وسياسات المؤسسة يختلف باختلاف الاهتمام بهذه الوظيفة في مؤسسات عينة الدراسة، والعبارة السادسة متوسطها الحسابي (3.93) تركز في اتجاه "موافق" فهذا منطقي حسب ما تم التطرق له في الخلفية النظرية ونتائج الدراسات

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

السابقة أن التدقيق الداخلي نشاط تقييمي لكل وظائف المؤسسة لتقويم نقاط القوة والضعف بها، أما العبارة السابعة اتبعت اتجاه "محايد" وهذا يرجع لاختلاف وجهة نظر أفراد العينة في استخدام وظيفة التدقيق الداخلي.

✓ تحليل إجابات المحور الثالث وترتيبها

يتم في هذا البند تحليل إجابات هذا المحور وإبراز الاتجاه الذي تتخذه كل عبارة حسب تمركز المتوسط الحسابي لكل منها في سلم لكارث الخماسي ومن ثم ترتيبها.

الجدول رقم (10.2): تحليل نتائج إجابات المحور الثالث

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التكرار والنسبة	غياب وظيفة التدقيق الداخلي أو عدم الاهتمام بتوصياتها يتسبب فيما يلي:
3	موافق	0.86	4.11	0	4	6	26	20	ت %	1. اتخاذ قرارات تؤثر سلبا على فاعلية وكفاءة أداء الوظائف المختلفة لمؤسستكم.
1	موافق بشدة	0.72	4.36	0	1	5	23	27	ت %	2. استفحال الأخطاء والتحريرات بالقوائم المالية.
2	موافق بشدة	0.82	4.27	0	3	4	24	25	ت %	3. استفحال ضياع أصول المؤسسة أو تعرضها للسرقة.
6	موافق	0.99	3.64	1	6	17	20	12	ت %	4. رفع احتمال وجود تحفظات بتقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية
5	موافق	1.07	3.73	2	6	11	23	14	ت %	5. عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وضعف إجراءاته الرقابية
4	موافق	1.11	4.02	2	6	4	22	22	ت %	6. ارتفاع الغرامات الجبائية بسبب التصريحات المغلوطة بسبب عدم وجود

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

										مراجعة للتصريحات.
										المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة
										موافق 0.53 4.02

المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

تبين نتائج الجدول أعلاه أن العبارة الأولى متوسطها الحسابي (4.11) في مجال "موافق" بنسبة [35.7% موافق بشدة؛ 26.4% موافق]، وهذا منطقي حسب ما تطرقنا إليه في النظرية الخلفية أن غياب التدقيق الداخلي يقلل من جودة القرارات التي تتخذها الإدارة العليا، أما العبارتين الثانية والثالثة المتوسط الحسابي لكل منهما (4.36) (4.27) على التوالي في مجال "موافق بشدة" بحيث يعتبر هذا منطقي لما تم إبرازه في الإطار النظري والدراسات السابقة أن عدم وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى ضياع أصولها ووجود انحرافات وأخطاء في القوائم المالية، فبالنسبة للعبارة الرابعة متوسطها الحسابي (3.64) في اتجاه "موافق" حيث بلغت نسبة الموافقة 57.1% [25.4% موافق بشدة؛ 35.7% موافق] والخامسة متوسطها الحسابي (3.73) بنسبة الموافقة 66.1%، فحقيقة غياب التدقيق الداخلي يؤثر على جودة المعلومات وبالتالي زيادة التحفظات في تقارير المدقق الخارجي، وضعف نظام الرقابة الداخلية بحيث لا يتم تطبيق جميع الإجراءات واللوائح وهذا ما توصلنا إليه في المبحث الثاني من الجانب النظري ونتائج الدراسات السابقة، كما أن العبارة السادسة تركزت في اتجاه "موافق" يرجع تفسيرها إلى حتما أن غياب التدقيق الداخلي يرفع من الغرامات الجبائية مقارنة بوجوده.

رتيب العبارات كان حسب تركز المتوسط الحسابي لكل منها في مجال مقياس لكارتر، بحيث احتلت العبارة (2) أعلى مرتبة والعبارة (3) المرتبة الثانية، والعبارات الأخرى حسب ما هو موضح في الجدول أعلاه، وهذا لثقافة أفراد العينة أن غياب التدقيق الداخلي يؤثر أساسا على أصول المؤسسة ومصداقية القوائم المالية أي أنها عبارة عن أداة رقابية، وعدم إدراكهم لتطور مفهوم التدقيق الداخلي أنه ليس كأداة رقابية فقط بل كمنشأ تقييمي واستشاري وموضوعي يمس كل وظائف المؤسسة.

3. اختبار الفرضيات باستخدام T-Test

لتحليل فقرات الاستبيان، نعلم على أن تكون المحاور إيجابية بمعنى أن الأفراد يوافقون على مستواها إذا كان (sig) أقل من 0.05

ولاختبار صحة الفرضيات باستخدام الإشارة يتم اختبار الفرضية الإحصائية كالتالي:

إذا كانت قيمة Sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية H_0

إذا كانت قيمة Sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية H_1

✓ اختبار الفرضية الأولى (يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة وذات أهمية لترشيد القرارات الإدارية وتقييمها)

إذا كانت قيمة Sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية

لا يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة وذات أهمية لترشيد القرارات الإدارية وتقديمها: H_0

إذا كانت قيمة Sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية:

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة وذات أهمية لترشيد القرارات الإدارية وتقديمها: H_1

الجدول رقم(11.2): اختبار T-Test للمحور الأول

Test value = 30				
	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean difference
المحور الأول	7,66	55	,000	,643
	6			

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

اعتمادا على نتائج الجدول أعلاه تبين أن قيمة sig=0.00 أي أقل من 0.05 نقول أن الفرضية صحيحة وعليه نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية H_1 القائلة أن يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة وذات أهمية لترشيد القرارات الإدارية وتقديمها ، ويرجع تفسير هذا اعتمادا على النظرية الخلفية لدراستنا والدراسات السابقة التي تم التطرق إليها أن للتدقيق الداخلي دور في المؤسسة الاقتصادية لما يساهم في ترشيد القرارات وتحسين تسيير المؤسسة.

✓ اختبار الفرضية الثانية (هناك إدراك لدى الإدارة العليا الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي)

إذا كانت قيمة Sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية

H_0 : ليس هناك إدراك لدى الإدارة العليا الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي

إذا كانت قيمة Sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية:

هناك إدراك لدى الإدارة العليا الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي: H_1

الجدول رقم (12.2): اختبار T-Test للمحور الثاني

Test value = 30				
	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean difference
المحور الثاني	8,12	55	,000	,75765
	0			

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

اعتمادا على نتائج الجدول أعلاه قيمة $sig = 0,00$ أي أكبر من 0,05 وبالتالي الفرضية صحيحة إذ نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية H_1 القائلة أن هناك إدراك لدى الإدارة العليا الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي، فبالاعتماد على ما تم دراسته في الجانب النظري لدراستنا ونتائج الدراسات السابقة نجد أن التدقيق الداخلي هي وظيفة تتمتع بالاستقلالية والشمولية ولا يمكن التدخل في صلاحياتها حتى تتمكن من أداء مسؤوليتها بكفاءة.

✓ اختبار الفرضية الثالثة (عدم الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي لا يؤثر على جودة القرارات الإدارية

في المؤسسة الاقتصادية

إذا كانت قيمة Sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية

H_0 : عدم الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي لا يؤثر على

جودة القرارات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

إذا كانت قيمة Sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية:

H_1 : عدم الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي لا يؤثر على:

جودة القرارات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (13.2): اختبار T-Test للمحور الثالث

Test value = 30				
	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean difference
المحور الثالث	14.2	55	,000	1,01786
	29			

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (IBM SPSS)

نستنتج من الجدول أن قيمة $\text{sig} = 0,00$ أكبر من $0,05$ وبالتالي نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية الصحيحة H_1 القائلة عدم الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي يقلل من جودة المعلومات وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، وهذا ما تم إبرازه في الجانب النظري لدراستنا حيث أن بغيابه لا يتم تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات، كما يؤدي إلى وجود تلاعبات ومخالفات في المعلومات المحاسبية وهذا ما يؤدي بزيادة التحفظات في تقارير المدقق الخارجي.

4. اختبار تباين الإجابات باستخدام ANOVA

في هذا البند سوف نقوم باختبار تباين الإجابات والفروقات والبحث عن مصدر هذه الفروقات إن وجدت باستخدام **Post-Hoc**.

ونقوم بدراسة كل محور مع المعلومات العامة (الوظيفة، وحجم المؤسسة) وارتأينا إلى حذف المعلومات العامة الأخرى لأنها لا تؤثر على وظيفة التدقيق الداخلي على ضوء الخلفية النظرية ونتائج الدراسات السابقة وحقيقة قمنا بتحليلها ووجدنا أنهما لا يؤثران فعلا عليها، لذلك قمنا بالتركيز على حجم المؤسسة والوظيفة لأنهما يؤثران بنسبة عالية على التدقيق الداخلي، بحيث يمكن اختبار تباين الإجابات باستخدام الإشارة الإحصائية كالتالي:

إذا كان **sig** أكبر من 0.05 نقبل الفرضية H_0

إذا كان **sig** أقل من 0.05 نقبل الفرضية H_1

✓ اختبار تباين إجابات المحور الأول

في هذا البند يتم إعداد جدول اعتمادا على مخرجات (SPSS) لاختبار تباين إجابات المحور الثالث بمتغير الوظيفة وحجم المؤسسة وذلك باستخدام الأداة الإحصائية (ANOVA).

• بالنسبة لمتغير الوظيفة

إذا كانت قيمة sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية

H0 : لا يوجد فروقات

إذا كانت قيمة sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية

H1: هناك فروقات بين إجابات المحور الأول و متغير الوظيفة

الجدول رقم (14.2) اختبار تباين إجابات المحور الأول بالنسبة لمتغير الوظيفة

	Sum of squares	F	Sig
Within group	24.41	2.191	0.4
Between group	44.573		

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (SPSS)

اعتمادا على نتائج الجدول نستنتج أن قيمة $\text{sig} = 0.4$ أي أكبر من 0.05 رغم أنها نسبة قريبة إلا أننا نرفض الفرضية H1 ونقبل الفرضية الصحيحة H0 القائلة لا يوجد فروقات بين إجابات المحور الأول و متغير الوظيفة.

• بالنسبة لحجم المؤسسة

الجدول رقم (15.2): اختبار تباين إجابات المحور الأول بمتغير حجم المؤسسة

	Sum of squares	F	Sig
Within group	7.374	2.794	0.08
Between group	10.555		

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (SPSS)

اعتمادا على طريقة البند السابق نستنتج من الجدول أن قيمة $\text{sig} = 0.8$ أي أكبر من 0.05 نرفض الفرضية H1 ونقبل الفرضية الصحيحة H0 القائلة لا يوجد فروقات بين متغير حجم المؤسسة وإجابات المحور الأول.

✓ اختبار تباين إجابات المحور الثاني

في هذا البند يتم إعداد جدول اعتمادا على مخرجات (SPSS) لاختبار تباين إجابات المحور الثاني بمتغير الوظيفة ومتغير حجم المؤسسة وذلك باستخدام الأداة الإحصائية (ANOVA) كالتالي:

• بالنسبة لمتغير الوظيفة

إذا كانت قيمة sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية

H0 : لا يوجد فروقات بين إجابات المحور الأول ومتغير الوظيفة

إذا كانت قيمة sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية

H1: هناك فروقات بين إجابات المحور الأول ومتغير الوظيفة

الجدول رقم (16.2) اختبار تباين إجابات المحور الثاني بالنسبة لمتغير الوظيفة

	Sum of squares	F	Sig
Within group	7.582	1.076	0.35
Between group	33.775		

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (SPSS)

اعتمادا على نتائج الجدول نستنتج أن قيمة $\text{sig} = 0.35$ أي أكبر من 0.05 رغم أنها نسبة قريبة إلا أننا نرفض الفرضية H1 ونقبل الفرضية الصحيحة H0 القائلة لا يوجد فروقات بين إجابات المحور الأول ومتغير الوظيفة.

• بالنسبة لحجم المؤسسة

الجدول رقم (17.2): اختبار تباين إجابات المحور الثاني بمتغير حجم المؤسسة

	Sum of squares	F	Sig
Within group	4.818	0.755	0.73
Between group	13.111		

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (SPSS)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

اعتمادا على طريقة البند السابق نستنتج من الجدول أن قيمة $\text{sig} = 0.73$ أي أكبر من 0.05 نرفض الفرضية $H1$ ونقبل الفرضية الصحيحة $H0$ القائلة لا يوجد فروقات بين متغير حجم المؤسسة و إجابات المحور الأول.

✓ اختبار تباين إجابات المحور الثالث

في هذا البند يتم إعداد جدول اعتمادا على مخرجات (SPSS) لاختبار تباين إجابات المحور الثالث بمتغير الوظيفة وحجم المؤسسة وذلك باستخدام الأداة الإحصائية (ANOVA).

• بالنسبة لمتغير الوظيفة

إذا كانت قيمة sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية

$H0$: لا يوجد فروقات بين إجابات المحور الأول و متغير الوظيفة

إذا كانت قيمة sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية

$H1$: هناك فروقات بين إجابات المحور الأول و متغير الوظيفة

الجدول رقم (18.2) اختبار إجابات المحور الثالث بالنسبة لمتغير الوظيفة

	Sum of squares	F	Sig
Within group	7.582	1.076	0.10
Between group	33.775		

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (SPSS)

اعتمادا على نتائج الجدول نستنتج أن قيمة $\text{sig} = 0.10$ أي أكبر من 0.05 رغم أنها نسبة قريبة إلا أننا نرفض الفرضية $H1$ ونقبل الفرضية الصحيحة $H0$ القائلة لا يوجد فروقات بين إجابات المحور الأول و متغير الوظيفة.

• بالنسبة لحجم المؤسسة

الجدول رقم (19.2): اختبار تباين إجابات المحور الثالث بمتغير حجم المؤسسة

	Sum of squares	F	Sig
Within group	5.806	1.54	0.14
Between group	12.122		

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات (SPSS)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

اعتمادا على طريقة البند السابق نستنتج من الجدول أن قيمة $\text{sig} = 0.14$ أي أكبر من 0.05 نرفض الفرضية H_1 ونقبل الفرضية الصحيحة H_0 القائلة لا يوجد فروقات بين متغير حجم المؤسسة و إجابات المحور الأول.

قمنا من خلال المبحث تحليل نتائج الاستبيان وذلك من خلال وصف عينة الدراسة، وتحليل واختبار الفرضيات واختبار تباين إجابات المحاور وذلك باستخدام أدوات إحصائية مكنتنا من الوصول إلى نتائج الفرضيات.

خلاصة

بعد التطرق إلى الجانب النظري لهذا البحث قمنا بدراسة ميدانية مكنتنا من معرفة أهم النتائج المتوصل إليها والتحقق من الفرضيات حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى التعريف بعينة الدراسة المتمثلة في المؤسسات الاقتصادية، وتم استخدام الأدوات الإحصائية من أجل اختبار الفرضيات التي ساهمت في تفسير النتائج، وعلى ضوء نتائج الدراسة توصلنا إلى الإجابة عن أسئلة الإشكالية وما تفرع عنها من تساؤلات فرعية حيث قمنا بتجسيدها في ثلاث محاور.

وكانت نتائج هذا البحث الملخصة في المحاور الثلاث حيث المحور الأول الذي يتعلق بطبيعة التدقيق الداخلي ومقوماته أما المحور الثاني فيتمحور حول إدراك الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي أما المحور الثالث تحدث عن تكلفة عدم الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي ونتائج غيابه في المؤسسة الاقتصادية.

وفي الأخير تمكنا من الوصول إلى الإجابة على الإشكالية والتوصل إلى نتيجة تتمثل في وجود ثقافة لدى الإدارة العليا بالاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي باعتباره أداة رقابية لحماية أصول المؤسسة وأن غيابه يؤثر على جودة القرارات الإدارية التي تم اتخاذها .

الخاتمة

1. خلاصة البحث

حتى تحقق وظيفة التدقيق الداخلي أقصى منفعة من خدماتها وتحافظ على جودة الأداء بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منها في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة على القيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها فإنه لا بد من توفير محيط تسوده ثقافة التدقيق الداخلي والإدراك والوعي بأهميته، وعلى هذا الصدد هدفت دراستنا إلى إبراز مدى إدراك الإدارة العليا بأهمية هذه الوظيفة، وكذا إبراز عواقب عدم الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي للتمكن من بلورة هذه الأهداف في نتائج تم التوصل إليها من خلال تشخيص هذه الدراسة إلى الواقع الميداني بدراسة (56) عينة وذلك بتحليل إجابات الاستبيان واختبار صحة الفرضيات.

2. نتائج اختبار الفرضيات

بعدما تناولنا الموضوع من خلال أطواره المختلفة، توصلنا إلى نتائج مرتبطة باختبار الفرضيات كالاتي:

- بخصوص الفرضية الأولى القائلة يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة الاقتصادية وذات أهمية لترشيد القرارات الإدارية وتقويمها، وهذا ما نجده فعلا من خلال تحديد الأبعاد النظرية والتطبيقية للتدقيق الداخلي، حيث تظهر مساهمة هذه الوظيفة في المؤسسات في إبراز واكتشاف نقاط القوة والضعف من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها، وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق باتخاذ القرارات.
- أما بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في أن هناك إدراك لدى الإدارة العليا الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي، بحيث تتوقف نجاعة وظيفة التدقيق الداخلي بتوفير الإدارة العليا لها كل الصوابب التنظيمية والمنهجية في إنجاز مهامها باعتبارها وظيفة مستقلة موضوعية وشاملة يتم تصميمها في أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وضرورة الاهتمام بتوظيف الكفاءات المتخصصة في التدقيق الداخلي.
- أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة والمتمثلة في عدم الاعتماد على توصيات التدقيق الداخلي يقلل من جودة المعلومات وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، بغياب التدقيق الداخلي لا يمكن تقييم فعالية الأداء بصفة جيدة أو معرفة إن تم الوصول إلى الأهداف المخطط لها، كما يؤدي إلى وجود نظام رقابة غير فعال وبالتالي زيادة الأخطاء والتحريفات في وهذا ما يؤثر على جودة المعلومات ومصداقية القوائم المالية.

3. نتائج البحث

أفرزت طريقة المعالجة للموضوع والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى نتائج مختلفة، بحيث تمحورت نتائجها النظرية في أن وظيفة التدقيق مستقلة شاملة تهدف أساسا إلى ترشيد القرارات وتقييمها قبل اتخاذها وبعد تنفيذها والزيادة من كفاءة وفعالية التسيير في المؤسسة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات، كما يعتبر التدقيق الداخلي نشاط تقييمي وموضوعي يمس كل وظائف المؤسسة وليس

كأداة رقابية فقط، إذ تساهم هذه الوظيفة في الحد من المخاطر والفساد الإداري والمالي من خلال زيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين، كما أبرزت النتائج إلى أنها وظيفة لا مفر منها تتطلب ثقافة وإدراك الإدارة العليا بأهميتها من خلال توفير لها بيئة من الضوابط التنظيمية والمنهجية في إنجاز مهامها، واختيار أفضل المدققين الداخليين، كما عليها الاعتماد على توصياته والاستشارة بها عند القيام بالمسؤوليات، ففي حالة غياب هذه الوظيفة لا يكون توريد سليم للمعلومات فلا يتم اتخاذ قرارات صائبة، كما يؤدي غيابها إلى ضعف في مصداقية القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، كما لمسنا من خلال دراستنا الميدانية نتائج تحليل إجابات الاستبيان أظهرت أن المؤسسات عينة الدراسة تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي والعمل بها على اعتبار أن هدفها حماية أصول المؤسسة من الأخطاء والغش في حين يتوجه هدفها الجوهرى إلى ترشيد القرارات الإدارية، كما أظهرت النتائج التي توصلنا إليها أنه لا يوجد فروقات بين نتائج إجابات الاستبيان ومتغيري الوظيفة وحجم المؤسسة، ومن هنا يمكن القول أن الإدارة العليا تعتمد على توصيات التدقيق الداخلي لكن وجود نقص في ثقافتها بالتطورات التي عرفتها وظيفة التدقيق الداخلي من حيث مفهومها وأهدافها، وسطحية المعلومات التي بحوزتهم حول مجال تطبيق التدقيق الداخلي.

4. توصيات البحث

وعلى هذا الأساس يمكن اقتراح بعض التوصيات أهمها على الإدارة العليا للمؤسسات الاقتصادية العمل على زيادة الاهتمام بهذه الوظيفة والوعي بهدفها الجوهرى الذي يكمن في ترشيد القرارات وتقييمها قبل اتخاذها وإشراكها في كل الوظائف كأداة رقابية وكنشاط تقييمي واستشاري وموضوعي، وتخصيص لجنة لمراقبة ضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في كل المؤسسات الاقتصادية دون استثناء، وفتح مجال لتلقي تكوين وتحديث العاملين بالإدارة العليا على التطورات في مفهوم وأهداف التدقيق الداخلي.

5. آفاق البحث

يعد التدقيق الداخلي من أهم الوظائف داخل المؤسسة الاقتصادية، وبالتالي يحتاج هذا الموضوع لدراسات أخرى تكمل ما قمنا به وتتمحور في:

- دور التدقيق الداخلي في تحسين الإدارات التشغيلية للمؤسسات الاقتصادية.
- مستوى تطبيق التدقيق الداخلي في الجزائر مقارنة بدول أخرى.
- دور لجان التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي.

المراجع

1. أحمد كاروس، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، جامعة الجزائر3، مذكرة ماجستير، 2011.
2. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، جامعة الجزائر، مذكرة ماجستير، 2007.
3. أسماء كربوعة، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية، جامعة الجزائر3، مذكرة ماجستير، 2012.
4. إبراهيم إسحاق نسمان، دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، الجامعة الإسلامية غزة، مذكرة ماجستير، 2009.
5. جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
6. جمعة هوام، مزياني نور الدين، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العامة، مقال.
7. حفصية سعودي، فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية، جامعة الوادي، مذكرة ماستر أكاديمي، 2015.
8. زكرياء بلواحد وعبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، جامعة قسنطينة، مذكرة ماستر أكاديمي، 2011.
9. سعود درواسي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، ملتقى وطني، 2012.
10. شوقي محمود عطا الله، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتبة الشباب، القاهرة، الطبعة الأولى 1990.

قائمة المراجع

11. عائشة بلعالم، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية، جامعة ورقلة، مذكرة ماستر أكاديمي، 2015.
12. عزيز لوجاني، دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي، جامعة بسكرة، مذكرة ماجستير، 2013.
13. فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، جامعة بسكرة، مذكرة ماستر أكاديمي، 2015.
14. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، جامعة الجزائر، مذكرة ماجستير، 2004.
15. محمد بن داود عبد النور، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، جامعة ورقلة، مذكرة ماستر أكاديمي، 2015.
16. محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الإيزو 9001، مداخلة.
17. نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية الإبراهيمية، القاهرة، 2006.
18. نسيم رشام، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، جامعة البويرة، مذكرة ماستر أكاديمي، 2013.
19. نجية بن مسعود، مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام المعلومات المحاسبي، جامعة بسكرة، مذكرة ماستر أكاديمي، 2015.
20. نوال صبايحي وراضية بحدود، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر، مداخلة.
21. هارون مغريش، دور المراجعة الداخلية في تحسين المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، جامعة بسكرة، مذكرة ماستر أكاديمي، 2013.

قائمة المراجع

22. يوسف سعيد المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، الجامعة الإسلامية غزة، مذكرة ماجستير، 2007.





جامعة الجبالي بونعامه خميس مليانة

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

السلام عليكم، وبعد:

نقوم بإعداد دراسة حول «ثقافة الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية» ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، لذا قمنا بتصميم استبيان لقياس إدراك الإدارة العليا بالمؤسسات الاقتصادية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي وأهمية التوصيات التي يقدمها في تحسين التسيير وترشيد القرارات الإدارية.

لذا نرجو من سيادتكم تخصيص جزء من وقتكم والتكرم بالإجابة على عبارات الاستبيان.

شكرا مسبقا على تعاونكم

المعلومات العامة

1. السن:

أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 من 41 إلى 50 أكثر من 50

2. المؤهل العلمي

ليسانس ماستر ماجستير دكتورا أخرى

3. الوظيفة:

مدقق داخلي مدير عام مدير فرعي إطار سامي

4. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات من 6 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

5. حجم المؤسسة التي تعملون لها:

صغيرة متوسطة كبيرة

عبارات الاستبيان (يرجى التكرم بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة لإجاباتكم)

المحور الأول: مقومات التدقيق الداخلي وأهميتها					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	مقومات التدقيق الداخلي بالنسبة لمؤسستكم تتمثل فيما يلي:
					1. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يختص بتقديم التوصيات الملائمة لترشيد القرارات الإدارية قبل اتخاذها.
					2. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يختص بتقييم القرارات الإدارية بعد تنفيذها.
					3. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يختص بمراقبة أصول المؤسسة وحمايتها من الضياع والاختلاس.
					4. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يهدف لتحسين التسيير بطريقة جوهرية، ولا يركز على مراقبة الأصول وحمايتها.
					5. التدقيق الداخلي بمؤسستكم يركز على صدق القوائم المالية والتصريحات الجبائية فقط.

المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا بأهمية التدقيق الداخلي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	تعنى وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسستكم بأهمية بالغة من خلال ما يلي:
					1. وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسستكم مستقلة تمام على الوظائف الأخرى التي تدققها.
					2. وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسستكم مستقلة عن الإدارة التنفيذية وتحت وصاية مجلس الإدارة.
					3. الاعتماد الدائم على توصيات وظيفة التدقيق الداخلي والثقة في تقاريرهم وعدم التدخل في صلاحياتهم أو توجيهها.
					4. الاهتمام بتوظيف الكفاءات المتخصصة في التدقيق الداخلي وضمان التكوين المستمر لهم.
					5. إشراك وظيفة التدقيق الداخلي في رسم سياسات واستراتيجيات مؤسستكم.
					6. إشراك وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية وكفاءة الوظائف المختلفة لمؤسستكم، والاعتماد على توصياتها لتقويم نقاط الضعف بها.
					7. منح كل الصلاحيات لوظيفة التدقيق الداخلي في تصميم، تقييم وتعديل نظام الرقابة الداخلية بمؤسستكم.

المحور الثالث: تكلفة عدم الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	غياب وظيفة التدقيق الداخلي أو عدم الاهتمام بتوصياتها يتسبب فيما يلي:
					1. اتخاذ قرارات تؤثر سلبا على فاعلية وكفاءة أداء الوظائف المختلفة لمؤسستكم.
					2. استفحال الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية.
					3. استفحال ضياع أصول المؤسسة أو تعرضها للسرقة.
					4. رفع احتمال وجود تحفظات بتقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية
					5. عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وضعف إجراءاته الرقابية
					6. ارتفاع الغرامات الجبائية بسبب التصريحات المغلوطة بسبب عدم وجود مراجعة للتصريحات.