تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر لدعم مسارات الحوكمة وإضافة قيمة للشركة

Application of internal audit based on risks to support governance processes and add value to the company

إسماعيل بوغازي[1]، عثمان بن سيد أحمد[2]، لمين تغليسية[3]

BOUGHAZI Ismail[1], BENSIDAHMED Otmane [2], TARHLISSIA Lamin[3]

[1] المركز الجامعي عين تموشنت (الجزائر)، ismail.boughazi@cuniv-aintemouchent.dz

[2] المركز الجامعي غليزان (الجزائر)، otmane.bensidahmed@cu-relizane.dz

[3] المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)، l_tarhlissia@esc-alger.dz

تاريخ الاستلام: 2020/01/20 تاريخ القبول: 2020/03/10 تاريخ النشر: 2020/03/30

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إبراز المساهمات الناتجة عن تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في الشركة لمساندة مختلف مسارات الحوكمة وبالتالي العمل على إضافة قيمة للشركة ككل، وقد استدعى ذلك شرح مختلف المفاهيم المتعلقة بالحوكمة والتدقيق الداخلي وإدارة المخاطر مع تقديم أهم نقاط التقاطع والتأثير بين هذه المفاهيم ضمن الجانب النظري، كما تم تدعيم هذه الدراسة بإعداد استمارة استبيان للقيام بالدراسة الميدانية بعد الحصول على البيانات اللازمة من أفراد العينة بعد توزيعها على مجموعة من الشركات الاقتصادية بالغرب الجزائري وتحليلها وفق برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية *SPSS* ضمن الجانب التطبيقي.

كلمات مفتاحية: التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، حوكمة الشركات

تصنيفات JEL : M40, M42, M480

Abstract:

This research paper aims to highlight the contributions resulting from the application of risk-based internal audit in the company to support various governance processes and thus add value to the company as a whole. This necessitated explaining the various concepts related to governance, internal audit and risk management, while presenting the most

important points of intersection and impact between these concepts within the theoretical side. This study was also supported by the preparation of a questionnaire form to conduct the field study after obtaining the necessary data from the sample members after distribution to a Collection of economic companies in Western Algeria and analyzed according to SPSS program within the applied side.
Keywords: Internal Audit, Risk Management, Corporate Governance.
Codes de classification JEL : M40, M42, M480

المؤلف المرسل: إسماعيل بوغازي، **الإيميل**: ismail.boughazi@cuniv-aintemouchent.dz

مقدمة

الحوكمة كمفهوم اقتصادي شملته عدة دراسات على مستوى القرية العالمية، من مختلف الجوانب والأبعاد الذي يمسها، كما سارعت الدول القومية التي تجعل تلك الحدود الدولية تفصل بينها في تبني مبادئ هذا المفهوم، شأنها شأن المنظمات الدولية التي هي الأخرى قدمت دراسات وأبحاث تمس خبايا ومعالم هذا الموضوع.

كذلك الحال بالنسبة للتدقيق الداخلي الذي أصبح ضرورة ملحة داخل الشركات، بعدما كان الاتجاه سابقا منصبا بشكل كلي على التدقيق الخارجي فقط، وهذا نتيجة الخدمات التي أصبح يقدمها والتي تباينت بين الخدمات التأكيدية والخدمات الاستشارية من خلال تحسين مسارات كل من الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة.

والدراسة التي بين أيدينا تحمل في طياتها أهمية بالغة لمعالجتها ثلاثي التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر والحوكمة، كما تهدف إلى الوصول نحو إطار حوكمة الشركات يفعل عنصر إدارة المخاطر عبر نظم الشركة ككل، من خلال تبني التدقيق الداخلي المبني على المخاطر. من هنا يمكن طرح السؤال الجوهري لهذه الدراسة كما يلي:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة الاقتصادية الجزائرية؟

الأسئلة الفرعية

وتتفرع من إشكالية الدراسة الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يساهم التدقيق الداخلي في تحليل مخاطر البيئة الداخلية وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة؟

2. هل يساهم التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر وإجراءات الاستجابة لها وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1- يوجد تأثير دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 لمساهمة التدقيق الداخلي في تحليل مخاطر البيئة الداخلية وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة.

2- يوجد تأثير دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 لمساهمة التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر وإجراءات الاستجابة لها في وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة.

المنهج المتبع

من أجل القيام بهذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لعرض ووصف متغيرات الدراسة، مع دعم ذلك بإعداد استمارة استبيان خصيصا للقيام بالدراسة الميدانية على عينة من الشركات الاقتصادية وفق برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

الجانب النظري

تتجه بعض الأقوال أن مصطلح الحوكمة يعود إلى اللغة الإغريقية، حيث كان قبطان السفينة يقوم بإيصال المسافرين وممتلكاتهم عبر البحار إلى اليابسة محافظا بذلك عليهم من جميع ما قد يعترضهم من أعاصير وأحوال طقس سيئة من جهة والقراصنة من جهة أخرى، هذا نتيجة القيم الأخلاقية النبيلة والأمانة والشرف الذي يتمتع بها، وبالتالي يطلق عليه عندما يعود إلى

المينـاء "بالقبطـان المتحـوكم جيـدا GOVERNER GOOD"[1]، كـل هـذا عمـل علـى بروز هذا المصطلح والمفهوم بدرجة أكبر.

لكـن مـا تتفـق عليـه الآراء هـو علاقـة هـذا المفهـوم بنظريـة الوكالـة، حيـث تعـرف الوكالـة بأنهـا "عقـد بمقتضـاه يكلـف الأصـيل الوكيـل القيـام بعمـل أو خدمـة نيابـة عنـه ولحسـابه مـن خـلال تفـويض بعـض مـن سـلطة اتخـاذ القـرار لهـذا الوكيـل"[2]، وتنشـأ تكـاليف نتيجـة هـذا العقـد تسـمى بتكـاليف الوكالـة وتخـص كـل مـن الأصـيل والوكيـل علـى حـد سـواء، كمـا يمكـن أن تتخلـل هـذه العلاقـة بـين الأصـيل والوكيـل عـدة مشـاكل، كـل ذلـك كـان نتيجـة فصـل الملكيـة عـن الإدارة، حيـث تعتـبر هـذه الأخـيرة مـن نقـاط الالتقـاء بـين هـذه النظريـة وحوكمـة الشـركات، وتفعـل الـدور الرقـابي بين كل الأطراف الفاعلة ضمن الشركة ككل.

بعـد دراسـة أهـم البواعـث لمفهـوم حوكمـة الشـركات يمكـن التعمـق أكثـر مـن خـلال الوقـوف علـى حقيقـة هـذا المفهـوم، حيـث عـرف تقريـر لجنـة الأبعـاد الماليـة CADBURY لسـنة 1992 حوكمـة الشـركات علـى أنهـا "النظـام الـتي بمقتضـاه تـدار الشـركة وتراقـب"[3]، والـذي تم التركيـز بواسـطته علـى عنصـرين حساسـين في أي شـركة، الأول هـو وجـود إدارة سـليمة وفعالـة تسـمح بتحقيـق أهـداف وتطلعـات الشـركة حسـب مـا خطـط لـه، أمـا الثـاني فيعمـل علـى التعـرف وتحديـد وتقيـيم الأعمـال المنجـزة وهـل تتوافـق الانجـازات مـع مـا خطـط لـه مسـبقا، وفي حـال وجـود انحرافات أو فروق ما هي الأسباب وكيف يمكن تجاوزها.

كمـا عـرف SHLEIFER و VISHNY سـنة 1997 حوكمـة الشـركات علـى أنهـا "تشـمل كـل الآليـات الـتي تضـمن لمختلـف الملاك عائـدا علـى الاسـتثمار، مـع تفـادي حصـول المـدراء أو كبـار المسـاهمين علـى ملكيـة جـزء مـن هـذه العوائـد بشـكل مفـرط"[4]، حسـب هـذا التعريـف يظهـر جليـا ضـرورة ضـمان حقـوق المسـاهمين أو الملاك، وبـالطبع العمـل علـى تحقيـق العـدل والمسـاواة بـين مختلـف المسـاهمين حسـب الفئـة الـتي ينتمـون إليهـا، ومـن جهـة أخـرى نجـد عنصـر

التحفيز الذي يجب أن يوجه ويحرك الطاقات الكامنة لدى المدراء من جهة ومختلفة الموارد البشرية في الشركة من جهة أخرى حتى ترتقي الشركة وتحقق قيمة مضافة.

ازداد انتشار مفهوم حوكمة الشركات على مستوى الساحة الاقتصادية العالمية في العشريتين الأخيرتين، حيث سعت مختلف الدول لوضع ميثاق للحوكمة يبين ويوضح الأسس اللازمة للتطبيق السليم والفعال لها على مستوى شركاتها، هذا ما يوضح تلك الأهمية التي اكتسبها هذا المفهوم على المستوى الاقتصادي، والذي ظهر لمعالجة الاختلالات المالية والاقتصادية الذي وقعت والانهيارات المالية التي توالت وتكررت.

كما لازمت تلك الأهمية الأهداف التي سطرتها معالم مفهوم الحوكمة كنقاط أساسية من تبني تطبيق مبادئ الحوكمة، والمتمثلة في القضاء على الفساد الاداري والمالي التي تعاني منه العديد من الشركات بالخصوص العمومية منها، أيضا العمل على جعل الشفافية والإفصاح كعقيدة ترتقي بها نظم المعلومات والاتصال داخل الشركة وخارجها، تفعيل الأدوار الرقابية سواء الرقابة الخارجية والتي تأتي من أطراف خارجية كالمدقق الخارجي، الأسواق المالية، البنوك، مؤسسات التأمين، الموردون والعملاء...أو الرقابة الداخلية الناتجة عن المدققين الداخلين، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة...كما لا نغفل عن ذلك العنصر الحيوي المتمثل في الرقابة الذاتية التي تسمو بنظام الرقابة ككل إلى الأفضل، وأيضا العمل على جذب الاستمارات إلى الشركة وتسهيل عمليات الحصول على التمويل للقيام بنشاطاتها عن طريق المستثمرين المحلين التي ستزيد ثقتهم نتيجة هذا النظام المتكامل للحوكمة وأيضا الحصول على مستثمرين من خارج الحدود القومية متواجدين ضمن القرية العالمية تجذبهم الثقة وحيوية الشركة.

فالحوكمة تعتبر في حد ذاتها نظاما قائما يحتوى على مدخلات، نظام تشغيل، ومخرجات. فبالنسبة لمدخلات نظام الحوكمة يعبر عن مختلف الأطر التي تسمح ببناء القاعدة الأساسية لهذا النظام متضمنة الجانب القانوني والتشريعي الذي يوضح الحقوق والواجبات، والجانب السياسي الذي يحدد النظام المتبع مع الإشارة أن الحوكمة تتجه نحو الديمقراطية بصفة

أساسية، والجانب الثقافي والاجتماعي الذي يشمل أفكار وسلوكيات أفراد المجتمع ككل، وبالطبع الجانب الاقتصادي الذي يحرك المعاملات وينظمها. أما فيما يخص الحلقة الثانية من هذا النظام فيبين نظام التشغيل والذي يشمل مختلف أطراف الحوكمة المتمثلة في المساهمون، مجلس الإدارة، الإدارة، وأصحاب المصالح الأخرين، فالمساهمون هم ملاك الشركة وبالطبع ينتظرون عائدا على ذلك الاستثمار هذا ما يجعلهم يطمحون نحو الوصول إلى نتائج مرضية عن طريق تفويض سلطة الإدارة الفعلية ككل لإدارة الشركة، والتي بدورها تعمل على تحقيق ذلك لكن أخذا بعين الاعتبار تعظيم التحفيزات التي يحصلون عليها، كل هذا يبين ضرورة وضع نظام للتحفيز والرقابة على أداء الإدارة وبالطبع لا يغفل المساهمون عن هذه النقطة فيعينون أعضاء مجلس الإدارة لتحقيق جزء من ذلك النظام وزرع عيون لهم في الشركة تراقب أعمال الإدارة. ويأخذ أصحاب المصالح الآخرين حيزا مهما في تحقيق الرقابة فنجد منهم الموردين، العملاء، العمال...

كما يجب ادارك أن إدارة المخاطر ليست موجودة ضمن كل الشركات على شكل وظيفة داخلية محددة، ولكن يجب دائما أن تقوم الشركة بتسيير المخاطر وأخذها بعين الاعتبار عن طريق كل أنشطتها الداخلية أو من خلال دمج إدارة المخاطر ضمن أنشطة رقابية أخرى كالتأمين، التدقيق الداخلي، الجودة...[5]

فحسب إطار إدارة المخاطر وفق تقرير COSO لسنة 2004 تعرف إدارة المخاطر في الشركة على أنها "عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة، المسيرين، وكل موظفي الشركة، والتي تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع الإستراتيجية وكذلك عند القيام بجميع أنشطة الشركة، فهي مصممة من أجل تحديد الأحداث المستقبلية والتحكم في المخاطر التي تؤثر على أهداف الشركة، وتهدف إلى تقديم ضمان معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف الشركة[6]".

وكجزء من مهام الشركة ورؤيتها تقوم الإدارة بتحديد الأهداف الإستراتيجية وتصمم إستراتيجية وتوضح تلك الأهداف وتوصلها إلى جميع مستويات الشركة، ويساهم إطار إدارة المخاطر بتحقيق تلك الأهداف، والتي يمكن تصنيفها ضمن أربعة مجموعات كما يلي[7]:

- **الأهداف الإستراتيجية:** والمرتبطة بإستراتيجية الشركة بحيث تتماشى مع مهمتها وتعمل على دعمها؛
- **الأهداف التشغيلية:** موجهة لاستخدام الموارد بكفاءة وفعالية؛
- **أهداف الإبلاغ والإفصاح:** والمرتبطة بموثوقية الإبلاغ؛
- **أهداف المطابقة والامتثال:** والمتعلقة بالامتثال للقوانين والتشريعات المعمول بها.

وقد اعتمدت الشركات على إطار إدارة المخاطر وفق تقرير COSO لسنة 2004 خلال العقد الماضي، لكن خلال هذه الفترة قد برزت العديد من المخاطر الجديدة والأكثر تعقيدا مما استدعى تطوير عملية الإبلاغ والإفصاح عن التقارير من قبل مجلس الإدارة ومسيري الشركة، كل ذلك في سبيل تحسين فهمهم وإشرافهم لإدارة المخاطر للشركة، هذا ما أدى إلى ضرورة تحديد إطار سنة 2004 بحيث يستجيب لتطور المخاطر التي تؤثر على الشركات، وضرورة قيام هذه الشركات بتحسين نهجها في إدارة المخاطر لتلبية متطلبات البيئة الاقتصادية المتغيرة.

وجاء التحديث الجديد للإطار وفق تسمية "**إدارة مخاطر الشركة –نهج متكامل للإستراتيجية والأداء**" لسنة 2017 مؤكدا على أهمية الأخذ بعين الاعتبار المخاطر عند وضع الإستراتيجيات وضمن مسار توجيه ومراقبة الأداء. وقد تضمن التحديث الجديد لهذا الإطار لمحة عامة عن المفاهيم والممارسات المعاصرة والناشئة عن إدارة المخاطر في الشركة، كما احتوى على خمسة مكونات سهلة الفهم والتكيف مع الهيكل التنظيمي لأي شركة والتي تعمل على تحسين الإستراتيجية وعمليات اتخاذ القرار[8].

ولقد أشار معهد المدققين الداخليين IIA إلى أن دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر يتمحور أساسا في مساعدة الإدارة في تقييم المخاطر، وكيفية الاستجابة والتعامل مع المخاطر، وكذلك تقديم تأمين موضوعي عن مدى نجاح الشركة في التعامل مع المخاطر. ويمكن عرض مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات إدارة المخاطر من خلال ثلاثة نقاط أساسية هي:

أولا: دور التدقيق الداخلي في تحديد إدارة المخاطر

تعتبر الإدارة المسؤولة الأولى عن عملية إدارة المخاطر، حيث تقوم في البداية بتحديد المجالات التي من الممكن أن تتعرض للمخاطر، وكذا تحديد العوامل التي تؤدي إلى ذلك، وهنا يقدم نشاط التدقيق الداخلي المساعدة للإدارة من خلال تحديد الأحداث السلبية التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف الشركة، وذلك عن طريق تزويدها بالمعلومات عن مختلف الأنشطة التي من المتوقع أن تضم مخاطر فيها، مع تقديم النصح والارشاد بصورة تقارير دورية ومتابعة هذه التقارير وما ورد فيها.

ثانيا: دور التدقيق الداخلي في تقييم المخاطر

تلي مرحلة تحديد المخاطر ضرورة القيام بتقييمها عن طريق قياسها بشكل كمي وتقدير احتمال حدوثها وحجم تأثيرها، ويؤدي التدقيق الداخلي دورا فاعلا في هذه المرحلة من خلال تقييم الطرق المستخدمة في عملية تقييم المخاطر والتأكد من صحتها، لتقديم تأكيد معقول للإدارة بأن التقييم الذي سيتم على أساسه التعامل مع المخاطر قد تم بالشكل الصحيح.

ثالثا: دور التدقيق الداخلي في الاستجابة للمخاطر

تجد إدارة الشركة أمامها عدة بدائل للتعامل مع المخاطر منها قبول الخطر، تجنبه، التخفيف منه... وتتخذ القرارات اللازمة تبعا لتكرار احتمال حدوثه ودرجة تأثيره، ويؤدي التدقيق الداخلي دورا هاما من خلال تقديمه النصح لإدارة الشركة حول الخيار الأنسب لمعالجة المخاطر مقارنة مع تكلفته، حيث يقوم التدقيق الداخلي باختبار فعالية عملية الاستجابة

للمخاطر من خلال اختبار فعالية نظم الرقابة ودورها في التخفيف أو الحد من المخاطر المحتملة، كما يقوم التدقيق الداخلي بتحليل وتقييم المخاطر التي تحققت فعلا، ومدى فعالية الخيار الذي اتبع للتعامل معها، هذا ويجب على التدقيق الداخلي التأكد من كفاءة وفعالية نظام التقارير المتبع في توصيل المعلومات الملائمة والكافية حول عملية إدارة المخاطر إلى مجلس الإدارة وفي الوقت المناسب[9].

وعموما أصبح التدقيق الداخلي يضيف قيمة للشركة ويعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر الشركة تدار بفاعلية وكذا من خلال التحسينات الذي يقدمها في مجال إدارة المخاطر، فاتسع نشاط التدقيق الداخلي من مراجعة المجالات المحاسبية والمالية ليشمل مختلف الأنشطة التشغيلية للشركة، ثم التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال مراجعة إدارة المخاطر وتطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر Risk Based Audit، وهذا ما يؤدي إلى طمأنه المساهمين بالدرجة الأولى وأصحاب المصلحة الآخرين أيضا على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من طرف ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتحكم فيها بشكل منهجي منظم[10].

الجانب التطبيقي

من أجل القيام بهذه الدراسة تم الاستعانة باستمارة استبيان تضمنت جزئين، الأول يخص البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة والثاني متضمن محورين لدراسة إجابات أفراد العينة بخصوص موضوع الدراسة، وتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي ضمن هذين المحورين.

وبعد تحديد أجزاء ومحاور وفقرات استمارة الاستبيان بشكل نهائي، وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في بعض الشركات الاقتصادية بالغرب الجزائري وبالتحديد ولاية عين تموشنت، ليتم الحصول على عينة من الاستمارات الموزعة وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم 01: عينة الدراسة من استمارات الاستبيان

البيان	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة	الاستبيانات الضائعة	الاستبيانات الملغاة	الاستبيانات الصالحة للدراسة
العدد	36	30	6	0	30
النسبة	%100	%83.33	%16.67	%0	%83.33

المصدر: من اعداد الباحثين.

حيث شملت حدود الدراسة التي قمنا بها، أولا الحدود الزمانية خلال الفترة المتمثلة في الثلاثي الثاني من سنة 2019، ثانيا الحدود المكانية إذ شملت بعض الشركات الاقتصادية الموجودة بولاية عين تموشنت وهي: 1/شركة الاسمنت بني صاف، 2/شركة توزيع الكهرباء والغاز عين تموشنت، 3/الشركة الصناعية للتجارة والانجازات الخشبية SIMOB بني صاف، 4/ديوان الترقية و التسيير العقاري عين تموشنت.

وقبل انطلاق المعالجة وفق ما يتيح برنامج SPSS وبعد تفريغ البيانات المتحصل عليها من خلال إجابات أفراد العينة، تم القيام باختبار صدق الاستبيان عن طريق استخدام معامل الارتباط سبيرمان بين فقرات كل محور والمعدل الكلي للمحور الذي تنتمي إليه، حيث تم معاينة وجود ارتباط معنوي بين فقرات المحور الأول والمعدل الكلي للمحور ما عدا الفقرة رقم 04 الذي لاحظنا ضمنها وجود ارتباط غير معنوي قدر بقيمة 0.351 وبمستوى دلالة 0.057 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي تم حذف هذه الفقرة من الدراسة، أيضا تم معاينة وجود ارتباط معنوي بين فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي للمحور ماعدا الفقرات رقم 02 و05 و09 و15 التي لاحظنا ضمنها وجود ارتباط غير معنوي قدر بالقيم وفق الترتيب السابق 0.227 و 0.271 و 0.329 و 0.285 وبالتالي تم حذف هذه الفقرات أيضا من الدراسة، كذلك تم القيام باختبار ثبات أداة الدراسة المتمثلة في استمارة الاستبيان عن طريق معامل ألفا كرومباخ الذي قدر بـ 0.897 وهو أكبر من 0.600 وبالتالي نؤكد على ثبات

الأداة وبالتالي القدرة على الحصول على نفس النتائج لو تم اعادة توزيع الاستمارة وفقا لنفس الشروط.

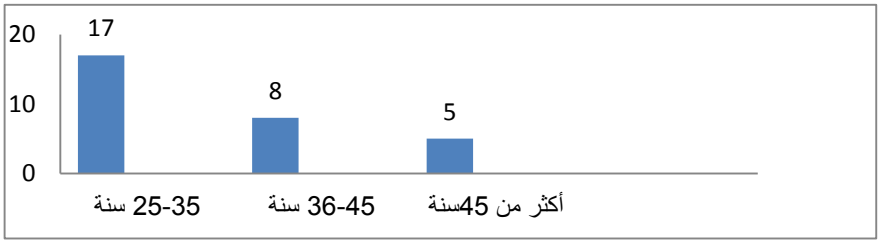
أولا: الاحصاءات الوصفية للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

سنقوم بتحليل البيانات الشخصية الخاصة بالعينة لدعم نتائج الدراسة المتحصل عليها، كما يلي:

1- العمر

كان توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر كما يلي:

الشكل رقم 01: توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن أعمار الفئة المحصورة ما بين (25-35) 17 عامل ما يقابله نسبة 56.7٪ هذا ما يدل على وجود توظيف حديث ضمن هذه الشركات، في حين الفئة المحصورة بين (36-45سنة) 8 عمال ما يقابل نسبة 26.7٪ ما يدعم فئة الشباب ضمن هذه الشركات، أما الفئة التي هي ضمن (45 سنة فأكثر) 5 عمال ما يقابله نسبة 16.6٪ ما يوضح وجود أصحاب الخبرات وهذا يساهم في تأطير عمل فئة الشباب والوافدون الجدد ضمن هذه الشركات.

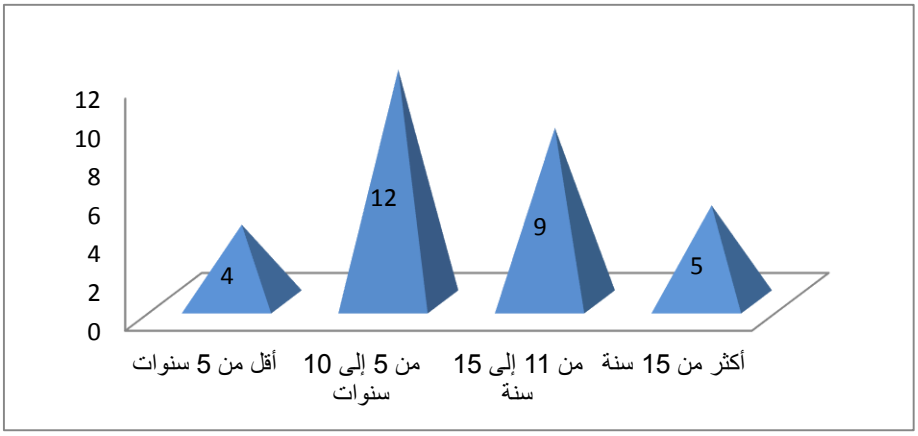
3- المستوى العلمي

كان توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي كما يلي:

الجدول رقم 02: توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي

المستوى	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	17	٪56.7
ماستر	2	٪6.7
ماجيستير	3	٪10
دراسات عليا متخصصة	6	٪20
دراسات أخرى	2	٪6.7
المجموع	30	٪100

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

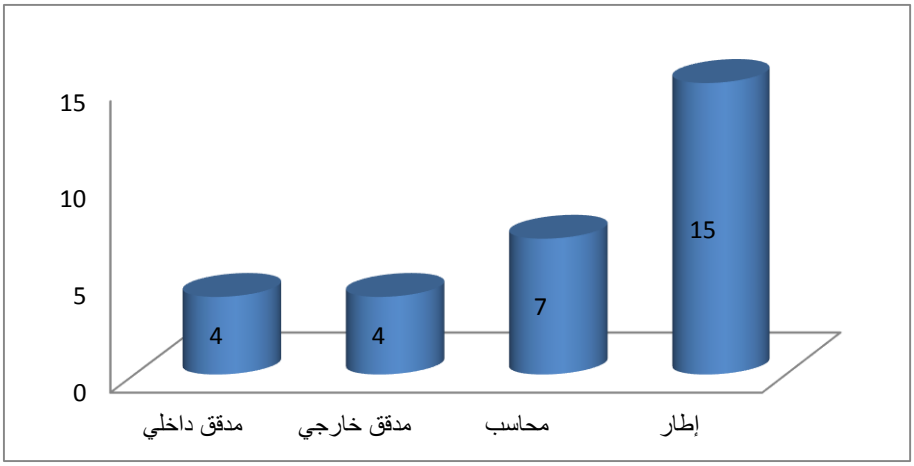


انطلاقا من الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد العمال الذين يحملون شهادة الليسانس يمثلون نسبة 56.7٪، في حين بلغت نسبة 6.7٪ لكل من حاملي شاهدة ماستر ودراسات الأخرى، أما حاملي شهادة الدراسات العليا المتخصصة بلغت نسبتهم 20٪، أما حاملي شهادة الماجستير بلغت 10٪، وبالتالي نلاحظ أن الشركات التي كانت محل الدراسة لدى عمالها مؤهلات علمية جيدة وهذا يدل على سياسة هذه الشركات في التوظيف وجلب اليد العاملة ذات مستويات عالية.

4- التخصص العلمي

كان توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي كما يلي:

الشكل رقم 02: توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الشكل أن عدد المدققين الداخليين والخارجين هو 4 لكل منهما ما يعادل نسبة 13.3٪ لكل منهما، أما عدد العمال في قسم المحاسبة بلغ 7 ما نسبته 23.3٪، وأما العمال الذين يعتبرون إطارات في هذه الشركات فعددهم 15 ما تقابله نسبة 50٪، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة لهم علاقة وطيدة بالدراسة.

5- سنوات الخبرة

كان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة كما يلي:

الشكل رقم 03: توزيع أفراد العين حسب متغير سنوات الخبرة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الشكل أعلاه أن نسبة العمال الذين لديهم خبرة (أقل من 5 سنوات) يمثلون ما نسبة 13.3٪ ما تقابلها 4 عمال، وعدد العمال الذين لديهم خبرة ما بين (5-10 سنوات) قدر بـ 12 ما يعادل نسبة 40 ٪، وعدد العمال الذين تتراوح خبرتهم ما بين

(11-15 سنة) قدر بـ 9 ما يعادل نسبة 30 ٪، أما عدد العمال الذين تفوق خبرتهم 15 سنة فكان عددهم 5 عمال بنسبة 16.7 ٪ وهذا ما يدل على أن الشركات التي كانت محل الدراسة تعتمد على ذوي الخبرة، ويفسر أيضا أن لديها مهارات مكتسبة ويساعدها على توريث الخبرة للعمال الجدد.

ثانيا: اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول

لقد تم الاستعانة باختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الأول، والذي خصص لدراسة مساهمة التدقيق الداخلي في تحليل مخاطر البيئة الداخلية للمؤسسة وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة ، ومن خلال ملاحظة النتائج المتحصل عليها ضمن الجدول رقم 02 الموالي يمكن إدراك اتجاه إجابات أفراد العينة كما في الجدول 3.

وانطلاقا من النتائج المتحصل عليها وفقا لاختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات المحور الأول، يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بخصوص مساهمة التدقيق الداخلي في تحليل مخاطر البيئة الداخلية للمؤسسة وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة مع الوسط الحسابي للأداة (3) والذي يمثل الإجابة المحايدة عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير دال احصائيا لمساهمة التدقيق الداخلي في تحليل مخاطر البيئة الداخلية وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 3.

الفرضية البديلة H1: يوجد تأثير دال احصائيا لمساهمة التدقيق الداخلي في تحليل مخاطر البيئة الداخلية وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لا يساوي القيمة 3.

الجدول رقم 03: عرض وتحليل نتائج فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	بيان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
1	يتأكد المدقق الداخلي من دقة وتبويب العمليات المحاسبية.	3.9333	0.78492	6.513	0.000	موافق
2	يتأكد المدقق الداخلي من وجود ومطابقة الأصول مع السجلات المحاسبية.	4.0333	0.76489	7.399	0.000	موافق
3	يقوم المدقق الداخلي بتقويم نظام الرقابة الداخلية وتحسين مساراتها.	3.8000	1.03057	4.252	0.000	موافق
5	يعمل التدقيق الداخلي على التأكد من امتلاك العمال الخبرة والكفاءة و المهارة اللازمة لأداء وظائفهم.	3.3000	1.02217	1.608	0.119	محايد
6	يفحص المدقق الداخلي إجراءات الحماية اللازمة ضد السرقة وحالات السطو.	3.7667	0.93526	4.490	0.000	موافق
7	يهتم المدقق الداخلي بتقييم احتمالات وقوع تزوير أو احتيال ومواجهتها.	3.5667	0.97143	3.195	0.003	موافق
8	يعمل المدقق الداخلي على مراجعة التقنيات المستخدمة في تحديد المخاطر.	3.5667	0.77385	4.011	0.000	موافق
المعدل الكلي للمحور الأول		3.7095	0.63388	6.131	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

والنتائج الملخصة ضمن الجدول السابق توضح أن قيمة T المحسوبة تساوي 6.131 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.0452 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه يوجد تأثير دال احصائيا لمساهمة التدقيق الداخلي في تحليل مخاطر

البيئة الداخلية وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لا يساوي القيمة 3، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي يساوي 3.7095 والذي يختلف عن القيمة المراد اختبارها والتي تساوي قيمة 3.

ثالثا: اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني

لقد تم الاستعانة باختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الثاني كذلك، والذي خصص لدراسة مساهمة التدقيق الداخلي في تحديد و تقييم المخاطر وإجراءات الاستجابة لها وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة، ومن خلال ملاحظة النتائج المتحصل عليها ضمن الجدول رقم 03 الموالي يمكن إدراك اتجاه إجابات أفراد العينة كما يلي:

الجدول رقم 04: عرض وتحليل نتائج فقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	بيان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
1	يشارك المدقق الداخلي العمل مع الجهة المسؤولة عن المخاطر من أجل تحديد المخاطر.	3.8667	0.77608	6.117	0.000	موافق
3	يقوم المدقق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحديد مستويات المخاطر المقبولة من قبل الادارة العليا للمؤسسة.	3.8000	0.76112	5.757	0.000	موافق
4	يعمل المدقق الداخلي على فهم ومعرفة طبيعة المخاطر المحيطة بالشركة.	3.7000	0.91539	4.188	0.000	موافق
6	يتوفر لدى المدقق التدقيق الداخلي الأدوات والوسائل اللازمة لقياس المخاطر و تقييمها.	3.5333	1.00801	2.898	0.007	موافق
7	يساعد المدقق الداخلي في الاستجابة	3.8667	0.73030	6.500	0.000	موافق

	للمخاطر ومعالجتها.					
8	يعمل المدقق الداخلي على فحص و تقييم العمليات المرتبطة بالمخاطر وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين كفاءة العمليات.	3.6000	0.89443	3.674	0.001	موافق
10	يتحقق المدقق الداخلي من قيام قسم المخازن بالاحتفاظ بمواد الأولية أو بضائع لمواجهة حالة الطوارئ.	3.2000	1.21485	0.902	0.375	محايد
11	يقوم المدقق الداخلي من التأكد من سلامة الأجهزة في الشركة والحفاظ عليها	3.2667	1.17248	1.246	0.223	محايد
12	يساهم المدقق الداخلي في تقليل الأخطاء والإنحرافات في الشركة.	3.7667	0.89763	4.678	0.000	موافق
13	يعمل المدقق الداخلي على إجراء مقابلات مع مختلف المستويات الإدارية لتحديد أهداف كل منها و المخاطر المتعلقة بها.	3.6667	0.60648	6.021	0.000	موافق
14	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من مدى التزام الإدارة بالقوانين والتشريعات.	3.4667	1.07425	2.379	0.024	موافق
المعدل الكلي للمحور الثاني		3.6121	0.57542	5.827	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

وانطلاقا من النتائج المتحصل عليها وفقا لاختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات المحور الثاني، يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بخصوص مساهمة التدقيق الداخلي في تحديد و تقييم المخاطر وإجراءات الاستجابة لها وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة مع الوسط الحسابي للأداة (3) والذي يمثل الإجابة المحايدة عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير دال احصائيا لمساهمة التدقيق الداخلي في تحديد و تقييم المخاطر وإجراءات الاستجابة لها وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 3.

الفرضية البديلة H1: يوجد تأثير دال احصائيا لمساهمة التدقيق الداخلي في تحديد و تقييم المخاطر وإجراءات الاستجابة لها وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لا يساوي القيمة 3.

والنتائج الملخصة ضمن الجدول السابق توضح أن قيمة T المحسوبة تساوي 5.827 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.0452 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه يوجد تأثير دال احصائيا لمساهمة التدقيق الداخلي في تحديد و تقييم المخاطر وإجراءات الاستجابة لها وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لا يساوي القيمة 3، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي يساوي 3.6121 والذي يختلف عن القيمة المراد اختبارها والتي تساوي قيمة 3.

خاتمة:

بعد اتمام هذه الدراسة يمكن تقديم النتائج التالية:

- يعتبر التدقيق الداخلي عنصرا رئيسيا في تحليل مختلف مخاطر البيئة الداخلية للشركة من خلال العمل على تقويمها وتحسين نظم الرقابة الداخلية مما يسمح بدعم مسارات الحوكمة ويعطي إضافة إلى الشركة ككل، وهذا ما تم التأكيد عليه وفق إجابات أفراد العينة من خلال الفرضية الأولى أي يوجد تأثير دال احصائيا لمساهمة التدقيق الداخلي في تحليل مخاطر البيئة الداخلية وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة؛
- يساهم التدقيق الداخلي بصفة قوية في تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالشركة داخليا وخارجيا مما يسمح بتفعيل إدارة المخاطر وبالتالي دعم مسارات الحوكمة وإضافة قيمة

للشركة ككل، وهذا ما تم التأكيد عليه وفق إجابات أفراد العينة من خلال الفرضية الثانية أي يوجد تأثير دال احصائيا لمساهمة التدقيق الداخلي في تحديد و تقييم المخاطر وإجراءات الاستجابة لها وبالتالي تفعيل الحوكمة وإضافة قيمة للشركة.

وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها ارتأينا أن نقدم بعض الاقتراحات كما يلي:

- غرس الاهتمام بالتدقيق الداخلي من خلال عقد دورات تدريبية بصفة مستمرة وخاصة فيما يخص مساهماته ضمن إدارة المخاطر والحوكمة؛
- ضرورة التنسيق بين قسمي إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي في الشركة مع العمل على تدعيم مقومات استقلالية المدقق الداخلي لكي يتمكن من القيام بأداء مهامه على أكمل وجه؛
- العمل عل متابعة مختلف التطورات التي تطرأ على معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ومدى علاقتها بإدارة المخاطر والحوكمة وخاصة تلك الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA.

قائمة المراجع

[1] محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، الطبعة الأولى، ص : 07.

[2] المعتصم بالله الغرياني، **حوكمة شركات المساهمة: دراسة في الأسس الاقتصادية والقانونية**، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 50.

[3] Hélène Ploix, **Gouvernance d'entreprise, pour tous dirigeants, administrateurs, et investisseurs**, Pearson Education, Paris, France, 2006, 2éme Edition, p : 16.

[4] Peter Wirtz, **Les meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise**, Edition la Découverte, Paris, France, 2008, p : 8.

[5] Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, EYROLLES, Paris, France, 7éme édition, 2010, p : 100.

[6] Pierre SCHICK, Jacques NERA, Olivier BOUROUILH-PAREGE, **Audit interne et référentiels de risques : vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit**, DUNOD, Paris, France, 2éme édition, 2014, P : 14.

[7] IFACI, PWC, LANDWELL et Associés, , **Le management des risques de l'entreprise : Cadre de référence – Techniques d'application – COSO II Report-**, Editions d'Organisation, France, 2005, p : 6.

[8] بالاطلاع على موقع لجنة رعاية المنظمات COSO للجنة تريدواي www.COSO.org ، **Enterprise Risk management : Integrating with strategy and performance – Executive summary (June 2017)**، بتاريخ 27 سبتمبر 2019 على الساعة 11:00 (GMT+1).

[9] هيبة قواسمية، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر البنكية (دراسة عينة من البنوك لولاية سكيكدة)**، **مجلة الباحث الاقتصادي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد 07، جوان 2017، ص ص: 111-112.

[10] ضيف الله محمد الهادي، هشام لبزة، **كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات في إدارة المخاطر**، **مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات**، جامعة لونيسي علي، البليدة2، الجزائر، العدد 09، 2016، ص: 429.