



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

[العنوان]

دور الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ
الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

❖ إشراف الأستاذ الدكتور: زرفاوي عبد الكريم

❖ مساعدة في الإشراف الدكتور: زرقى عمار

إعداد الطالبة:

❖ قتال سارة

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
أ. د/ يوسفى رفيق	أستاذ	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة -	رئيسا
أ. د/ زرفاوي عبد الكريم	أستاذ	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة -	مقررا
د/ زرقى عمار	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة -	مقررا مساعدا
أ. د/ دريد حنان	أستاذ	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة -	عضوا
د/ خلدون حجيبة	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة -	عضوا
أ. د/ علايبيبة مالك	أستاذ	جامعة محمد الشريف مساعديّة - سوق أهراس -	عضوا
د/ عز الدين فؤاد	أستاذ محاضر - أ -	جامعة محمد الشريف مساعديّة - سوق أهراس -	عضوا

السنة الجامعية: 2024/2023



شكر وتقدير

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك ولعظيم سلطانك

بداية أتقدم بشكري إلى الله سبحانه وتعالى الذي أكرمني ووفقني ومنحني الصبر في انجاز هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بالشكر الجزيل وبكل صدق وإخلاص إلى المشرف "الأستاذ الدكتور زرفاوي عبد الكريم" على قبوله الاشراف على هذا العمل وعلى توجيهاته وارشاداته القيمة.
كما أشكر مساعد المشرف "الدكتور زرقى عمار" على توجيهاته، وعلى نصائحه الغنية طيلة مشواري الدراسي.

شكري موصول أيضا لأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة، وتحمل أعباء قراءتها والحكم عليها وتصويبها وإثراءها بملاحظاتهم القيمة.

كما أدين بالشكر والعرفان لكل من ساهم في إتمام هذه الدراسة، وأخص بالذكر المدققين الداخليين بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإسهاماتهم القيمة في إتمام الدراسة الميدانية.

إلى كل هؤلاء أقدم الشكر الجزيل وجزاكم الله عني كل خير.

الإهداء

إلى من رحل عني واستودعني عند الوكيل الذي بيده مقادير السماوات والأرض.
إلى روح والدي الغالي طيب الله ثراه، وتغمده بواسع رحمته وأسكنه فسيح جنانه.
إلى من كان لها الفضل عليّ بعد الله، فأعطتني كل شيء، وما أعطيتها إلا القليل.
إلى التي ترافقتني دعواتها الطيبة أينما ذهبت.
إلى أمي الحبيبة، أسأل الله لها كل خير في الدنيا والآخرة.
إلى من رفعت رأسي بهم افتخاراً وشددت بهم أوزي مراراً.
إلى جسر المحبة والعطاء ونهر الحنان الدائم.
إلى اخوتي وأخواتي الأعزاء.
إلى رواد الفكر ومنابع العطاء وحملة القرآن وورثة الأنبياء.
إلى أساتذتي وقدوتي في الحياة.
إلى كل من أحمل له في قلبي معاني الحب والصفاء.
إلى الأحبة والأهل والأصدقاء.
إلى كل من ساهم في انجاز هذه الدراسة ولو باليسير.
أسأل الله أن يجزيهم عني خير الجزاء.
إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

المخلص

الغرض: هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع العملي للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، وإبراز مدى مساهمته في دعم إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا في إطار التطور الذي شهده التدقيق الداخلي كألية فعالة للتطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في ظل متطلبات المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

المنهجية: تركزت إشكالية الدراسة في محاولة الإجابة عن الآتي: ما مدى مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في ظل حتمية تبنيتها من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها تم إعداد استمارة استبيان، موجهة إلى المدققين الداخليين ضمن عينة مكونة من (35) مؤسسة اقتصادية جزائرية، شملت الدراسة (99) استمارة استبيان صالحة للدراسة.

قيمة الدراسة: بغرض اختبار فروض الدراسة تم اللجوء إلى طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM)، وبناء نموذج قياس لمتغيرات الدراسة وفق نمذجة المسار بطريقة المربعات الصغرى (SEM-PLS)، وتقييم النموذج القياسي والهيكلية واختبار الفرضيات، عن طريق برنامج (Smart PLS 4)، وأفضت المعالجة الإحصائية إلى أم:

- هناك اتجاه قوي نحو الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من قبل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- يساهم الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بـ (السمات والأداء) في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

توصية: قدمت الدراسة عدد من التوصيات كان أبرزها ضرورة تطوير وتكييف ممارسات حوكمة المؤسسات ومبادئها بما يتوافق مع بيئة الأعمال والثقافة الجزائرية، ودعم وظيفة تدقيق داخلي بميثاق تدقيق مصادق عليه من طرف مجلس الإدارة، يتضمن أهداف وصلاحيات ومسؤوليات ونطاق مهام التدقيق، والترتيب الهرمي لوظيفة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يحقق استقلاليتها.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، معايير التدقيق الداخلي، حوكمة المؤسسات، مبادئ الحوكمة، مؤسسة اقتصادية.

Abstract

The role of adherence to international standards for internal auditing in establishing governance principles in the Algerian economic institution A survey of a sample of Algerian economic institutions

Purpose: This study aimed to attempt to diagnose the practical reality of compliance with the international standards for the professional practice of internal auditing issued by the Institute of Internal Auditors (IIA). Moreover, it tries to highlight the extent of its contribution to supporting the establishment of governance principles in the Algerian economic institution, and this is within the framework of the development that internal audit has witnessed as an effective mechanism for the application of proper governance principles in light of the requirements of international standards for practicing the internal audit profession.

Methodology: The problem of the study focused on trying to answer the following: To what extent does adherence to international standards for the professional practice of internal auditing contribute to establishing the principles of governance in light of the inevitability of their adoption by Algerian economic institutions?

To achieve the objectives of the study and answer its questions, a questionnaire form was prepared addressed to internal auditors within a sample of (35) Algerian economic institutions. The study included (99) questionnaire forms valid for the study.

Study value :

For the purpose of testing the study hypotheses, we resorted to the structural equation modeling (SEM) method, building a measurement model for the study variables according to path modeling using the least squares (SEM-PLS) method. Moreover, we evaluated the standard and structural model, and tested the hypotheses, using the Smart PLS 4 program, and it resulted in Statistical processing to:

- There is a strong trend towards adherence to international standards for the professional practice of internal auditing, and the application of corporate governance principles by the Algerian economic institution.
- Commitment to international standards for the professional practice of internal auditing related to (characteristics and performance) contributes to establishing governance principles in the Algerian economic institution.

Recommendation: The study presented a number of recommendations, the most prominent of which was the need to develop and adapt corporate governance practices and principles in line with the Algerian business environment and culture, and to support the internal audit function with an audit charter approved by the Board of Directors. This fact includes the objectives, powers, responsibilities and scope of audit tasks, and the hierarchical arrangement of the internal audit function within. The organizational structure of the institution to achieve its independence.

Keywords: Internal audit, internal audit standards, corporate governance, governance principles, economic institution.



فهرس
المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	الإهداء
	ملخص الدراسة باللغة العربية
	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية
II	فهرس المحتويات
II VI	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XII	قائمة الملاحق
XIII	قائمة المختصرات
أ-ذ	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعايره الدولية وحوكمة المؤسسات	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي
03	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
11	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
13	المطلب الثالث: مبادئ وأنواع التدقيق الداخلي
15	المبحث الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
15	المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: عرض وتفصيل معايير السمات
23	المطلب الثالث: عرض وتفصيل معايير الأداء
30	المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات
30	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول حوكمة المؤسسات
34	المطلب الثاني: أساسيات حوكمة المؤسسات
38	المطلب الثالث: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (COED) في مجال حوكمة المؤسسات
44	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية	
46	تمهيد
47	المبحث الأول: المداخل الحديثة للتدقيق الداخلي ودورها في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات
47	المطلب الأول: مدخل تقييم نظام الرقابة الداخلية لإرساء حوكمة المؤسسات
48	المطلب الثاني: مدخل تقييم عمليات إدارة المخاطر لإرساء حوكمة المؤسسات

49	المطلب الثالث: مدخل تقييم عمليات حوكمة المؤسسات
53	المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات في الجزائر
54	المطلب الأول: الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
56	المطلب الثاني: الإطار التوجيهي لحوكمة المؤسسات في الجزائر
58	المطلب الثالث: الإطار القانوني لمبادئ حوكمة المؤسسات في الجزائر
60	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
60	المطلب الأول: عرض الدراسات العربية
69	المطلب الثاني: عرض الدراسات الأجنبية
77	المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية
83	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	
85	تمهيد
86	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
86	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية
89	المطلب الثاني: أداة الدراسة ومتغيراتها
92	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة
97	المبحث الثاني: عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة
97	المطلب الأول: نتائج إجابة أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الأولى
104	المطلب الثاني: نتائج إجابة أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثانية
114	المطلب الثالث: نتائج إجابة أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثالثة
123	المبحث الثالث: تحليل وتقييم النموذج العام للدراسة واختبار الفرضيات
123	المطلب الأول: تقييم وتحليل النموذج القياسي (Measurement Model)
131	المطلب الثاني: تقييم النموذج الهيكلي (Structural Model)
138	المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة
179	خلاصة الفصل
180	خاتمة
190	قائمة المصادر والمراجع
205	الملاحق

قائمة الجداول
والأشكال
والملاحق
والمختصرات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
07	تطور تعريف التدقيق الداخلي على ضوء إصدارات معهد المدققين الداخليين (IIA) للسنوات (1947-1990-1999)	01-01
09	تعريف التدقيق الداخلي الصادرة المنظمات المهنية	02-01
10	ملامح التغيير في الأفكار الأساسية لمفهوم التدقيق الداخلي	03-01
13	مبادئ وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي	04-01
14	ملخص مقارنة لأنواع التدقيق الداخلي	05-01
17	أهم التعديلات التي شهدتها المعيارين (1312 و 1320)	06-01
19	عرض قائمة معايير السمات	07-01
23	أهم التعديلات التي شهدتها معايير الأداء خلال إصدار 2017	08-01
24	عرض قائمة معايير الأداء	09-01
41	عرض مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)	10-01
57	جوانب ميثاق الحكم الراشد المستمدة من مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن (OECD) اصدار 2004	01-02
65	ملخص الدراسات السابقة العربية	02-02
73	ملخص الدراسات السابقة الأجنبية	03-02
79	ربط أهداف الدراسة الحالية بنتائج الدراسة السابقة	04-02
87	الإحصاءات الخاصة باستمارة الاستبيان	01-03
88	المتغيرات الديمغرافية لأفراد العينة	02-03
90	متغيرات المحور الأول من استمارة الاستبيان	03-03
90	متغيرات المحور الثاني من استمارة الاستبيان	04-03
91	مستويات أوزان المقياس المستخدم في المحور الأول والثاني	05-03
91	متغيرات المحور الثالث من استمارة الاستبيان	06-03
91	مستويات أوزان المقياس المستخدم في المحور الثالث	07-03
94	متغيرات الدراسة الحالية وفق نمذجة (PLS-SEM)	08-03
95	لغة النمذجة بالمعادلة البنائية (SEM-Language)	09-03
96	مقاييس تقييم النموذج القياسي	10-03
98	اتجاه إجابات عينة الدراسة	11-03
99	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 1000	12-03
100	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 1100	13-03
102	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 1200	14-03

قائمة الجداول

103	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 1300	15-03
105	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2000	16-03
107	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2100	17-03
108	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2200	18-03
110	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2300	19-03
111	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2400	20-03
113	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيارين رقم 2500 و 2600	21-03
115	اتجاه إجابات عينة الدراسة	22-03
115	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة	23-03
117	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين	24-03
118	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ دور أصحاب المصالح	25-03
120	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ الإفصاح والشفافية	26-03
122	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	27-03
124	مقاييس تقييم الموثوقية (Reliability)	28-03
124	معامل الثبات (CA)	29-03
125	معامل الموثوقية المركبة (CR)	30-03
126	متوسط التباين الفسر (AVE)	31-03
127	معامل التحميل الخارجي (Outer Loadings)	32-03
129	معامل (Fornell and Larcker)	33-03
130	معامل التحميلات المتقاطعة (Cross Loadings)	34-03
131	نتائج معامل (HTMT)	35-03
132	قيم التداخل الخطي (VIF)	36-03
134	قيم التداخل الخطي بين المباني (VIF)	37-03
134	معاملات المسار (Path Coefficients)	38-03
135	معامل التفسير (R^2)	39-03
136	معامل حجم الأثر كوهن (f^2)	40-03
137	نتائج معامل (Q^2) لجودة التنبؤ	41-03
138	جودة المطابقة (GOF) لنموذج الدراسة	42-03
139	شروط قبول الفرضيات	43-03
140	مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 1000: الأهداف، والصلاحيات، والمسؤوليات	44-03
141	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى	45-03

قائمة الجداول

142	مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية	46-03
142	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية	47-03
143	مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة	48-03
143	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة	49-03
144	مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة	50-03
145	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة	51-03
145	مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات	52-03
146	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	53-03
148	مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي	54-03
148	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى	55-03
149	مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2100: طبيعة العمل	56-03
149	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية	57-03
150	مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي	58-03
151	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة	59-03
151	مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي	60-03
152	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة	61-03
153	مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2400: تبليغ النتائج	62-03
153	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الخامسة	63-03
154	مدى الالتزام بالمعيارين الدوليين رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر	64-03
155	نتائج اختبار الفرضية الجزئية السادسة	65-03
155	مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء	66-03
156	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية	67-03
157	مدى تطبيق مبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة	68-03
158	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى	69-03
159	مدى تطبيق مبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين	70-03
159	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية	71-03
160	مدى تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح	72-03
160	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة	73-03
161	مدى تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية	74-03
161	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة	75-03
162	مدى تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	76-03
163	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الخامسة	77-03

قائمة الجداول

163	مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	78-03
165	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى	79-03
166	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية	80-03
167	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة	81-03
168	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة	82-03
168	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	83-03
170	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى	84-03
171	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية	85-03
172	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة	86-03
173	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة	87-03
174	نتائج اختبار الفرضية الجزئية الخامسة	88-03
175	نتائج اختبار الفرضية الجزئية السادسة	89-03
175	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة	90-03
177	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية	91-03

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
12	أهداف التدقيق الداخلي	01-01
33	خصائص حوكمة المؤسسات	02-01
33	أهمية حوكمة المؤسسات	03-01
35	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات	04-01
37	محددات حوكمة المؤسسات	05-01
40	مراحل تطور مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة من قبل (OECD)	06-01
52	علاقة التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة المؤسسات	01-02
82	النموذج التصوري لموضوع الدراسة الحالية	02-02
94	الخصائص الأساسية لنمذجة (PLS-SEM)	01-03
97	نموذج الدراسة الأولي	02-03
100	ترتيب عبارات المعيار رقم 1000 الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات	03-03
101	ترتيب عبارات المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية	04-03
103	ترتيب عبارات المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية	05-03
104	ترتيب عبارات المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة	06-03
106	ترتيب عبارات المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي	07-03
108	ترتيب عبارات المعيار رقم 2100: طبيعة العمل	08-03
109	ترتيب عبارات المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي	09-03
111	ترتيب عبارات المعيار رقم 2300: تنفيذ المهمة	10-03
112	ترتيب عبارات المعيار رقم 2400: ابلاغ النتائج	11-03
114	ترتيب عبارات المعيارين رقم 2500: مراقبة سير العمل و 2600: التبليغ عن قبول المخاطر	12-03
116	ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة	13-03
118	ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين	14-03
119	ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ دور أصحاب المصالح	15-03
121	ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ الإفصاح والشفافية	16-03
123	ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	17-03
124	قيمة معامل الثبات (CA)	18-03
125	قيمة معامل الموثوقية المركبة (CR)	19-03
127	متوسط التباين الفسر (AVE)	20-03
128	نتائج تقييم معامل التحميل الخارجي (Outer Loadings)	21-03
131	نتائج معيار (HTMT)	22-03
132	نموذج الدراسة المعدل وفق (PLS-SEM)	23-03

قائمة الأشكال

133	قيم التداخل الخطي (VIF)	24-03
136	نتائج معامل التفسير (R^2)	25-03
137	نتائج معامل كوهن (f^2)	26-03
138	معامل (Q^2) لجودة التنبؤ	27-03

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
206	قائمة المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	1
207	قائمة المحكمين	2
208	استمارة الاستبيان	3
214	مخرجات برنامج (Smart PLS S4) المتعلقة بتقييم النموذج القياسي	4
215	مخرجات برنامج (Smart PLS S4) المتعلقة بتقييم النموذج الهيكلي	5
217	مخرجات برنامج (Smart PLS S4) المتعلقة باختبار الفرضيات	6

قائمة المختصرات

المختصرات	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IPPF	International Professional Practices Framework	الإطار الدولي للممارسة المهنية
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens	جمعية المدققين المستشارين الجزائريين
IFACI	Institut français des Auditeurs et Contrôleurs internes	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية
CIA	Certified Internal Auditor	شهادة مدقق معتمد
DPIA	Diplôme Professionnel d'Audit Interne	الشهادة المهنية للتدقيق الداخلي
EPE	Entreprise Publique Economique	مؤسسة عمومية اقتصادية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AARF	Australian Accounting Research Federation	اتحاد أبحاث المحاسبة الأسترالي
COSO	Committee of Sponsoring Organization of the Trade Way Commission	لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية
CIIA	Chartered Institute of Internal Auditors UK	المعهد القانوني للمدققين الداخليين بالمملكة المتحدة
SEM	Structural Equation Modeling	المعادلات الهيكلية
CB-SEM	Covariance-Based-SEM	المعادلات الهيكلية بالتغاير المشترك
PLS-SEM	.Partial Least Squares- SEM	المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية
HTMT	Heterotrait-Monotrait Ratio	السمة الأحادية
VIF	Variance Inflation Factor	التداخل الخطي
GOF	Goodness of the Fode	جودة المطابقة
AVE	Average Variance Extracted	متوسط التباين المفسر

مقدمة

تمهيد:

كان للآزمات المالية الاقتصادية التي شهدتها اقتصاديات العالم، دور بارز في توجه حكومات بعض الدول إلى صياغة قوانين ولوائح وتشريعات، للتصدي لممارسات الغش والأفعال الممارسة من طرف المسؤولين لتحقيق مصالحهم الشخصية، وكان الغرض منها هو التصدي للأعمال الاستغلالية والتي تنجم عنها آثار سلبية على الصعيد الاقتصادي للدول، حيث توجه الاهتمام بشكل أساسي نحو ممارسة حوكمة المؤسسات باعتبارها ضرورة قصوى لفرض مبادئ الشفافية على مختلف الأنشطة داخل المؤسسات وتحسين إدارتها، عن طريق تقليل سوء استخدام السلطة، وتوفير الوسائل الضرورية لمراقبة سلوك المديرين، وتوفير نظام يسمح بمساءلتهم بشكل مستمر، والتقليل من مخاطر الفشل المالي أو تأثيره، وهذا ما يسمح ببناء الثقة في الأسواق المالية بعد تعرض العديد من الشركات الكبرى لصدمات أدت لانهارها، مثل أنرون (ENRON)، وورلد كوم (WORLD COM) في الولايات المتحدة، ومجموعة التأمين (HIH) في أستراليا، وشركة برملات (PARMALAT) الإيطالية للأغذية.

ظهرت الحاجة الملحة لإقرار مجموعة من الضوابط والارشادات الأخلاقية والمهنية وتوفير مستوى مقبول من الثقة والمصداقية في المعلومات المالية وغير المالية، هدفها توجيه السلوك الإداري وفقا لتوقعات الأطراف المعنية، وتلزم الإدارة التنفيذية ومجالس الإدارة بمسئولياتها، وتعد هذه الضوابط والارشادات ضرورية لحل النزاعات وتحقيق قيمة قصوى للمساهمين، بما يضمن تعزيز مستوى المساءلة، حيث تم تطوير قوانين حوكمة المؤسسات على المستوى الدولي بهدف تنظيم ممارسات الحوكمة بشكل كلي، وهي ما يعرف "بمبادئ حوكمة المؤسسات" التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) سنة (1999)، بالتعاون مع مؤسسات مهنية دولية أطلق عليها "أفضل الممارسات"، وأصبحت تشكل المعيار الدولي المتعارف عليه دوليا في مجال حوكمة المؤسسات.

مع تزايد الاهتمام بممارسات حوكمة المؤسسات، تنامي دور التدقيق الداخلي بشكل كبير في المؤسسات، حيث تطور هذا الدور من فحص ومراقبة نظام الرقابة الداخلية والامتثال المالي والاستقامة، إلى دور استشاري يقدم خدمات التأكيد والاستشارة وإضافة قيمة، وبات من الضروري على الهيئات المهنية في مجال التدقيق والمحاسبة، اعتماد نهج يتوافق مع التغيرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي، من خلال توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي؛ حيث عمد معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى صياغة وتطوير معايير دولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، بشكل يضمن أن تجاري أنشطة التدقيق الداخلي مسؤوليات وتعريف التدقيق الداخلي والتي حددها المعهد.

حسب الكثير من الأدبيات النظرية يعد التدقيق الداخلي ضرورة حتمية وأداة حيوية لدعم مختلف ممارسات حوكمة المؤسسات، حيث يعمل على تعزيز هياكل الإدارة التنفيذية، ومجلس الإدارة، ومدى امتثالها للوائح المعمول بها، ويلعب دورا أساسيا في تقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى دوره البارز في تقييم إدارة المخاطر والأنظمة التشغيلية والمالية، مع تقديم استنتاجات وتوصيات بخصوصها إلى الأطراف المعنية، ما ينعكس على زيادة الثقة في مصداقية محتوى القوائم والتقارير المالية، ويساهم في تعزيز ممارسات حوكمة المؤسسات.

تجدر الإشارة إلى أن الجزائر كغيرها من الدول تعمل على مواكبة الاتجاهات التي اعتمدها الدول المتقدمة، كأوروبا وأمريكا الشمالية وآسيا ومنطقة المحيط الهادئ في مجال التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات، وتجلى ذلك من خلال إصدار سلسلة من القوانين والتشريعات لتنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، ومختلف الجهود المبذولة لغرس مفهوم حوكمة المؤسسات في البيئة الجزائرية، بدءا بميثاق الحكم الراشد وتوفير إطار قانوني يشمل جوانب متعددة من مبادئ حوكمة المؤسسات التي تتوافق مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، بهدف حماية الهياكل الاقتصادية الجزائرية ودعم قدرتها على الاندماج في الأسواق الدولية.

1. إشكالية الدراسة:

ضمن هذا السياق وبناء على ما سبق تبرز إشكالية الدراسة، والتي تتمحور حول تساؤل جوهري مفاده: "ما مدى مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟"

وتندرج تحت الإشكالية المطروحة التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسماوات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟
- هل يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟
- هل يوجد تطبيق لمبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟
- هل يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسماوات في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟
- هل يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

2. فرضيات الدراسة:

في سياق الإجابة عن إشكالية الدراسة، وتحقيق الأهداف المرجوة، يمكن اقتراح الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية: "يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".
- الفرضيات الفرعية:

يمكن تجزئة الفرضية الرئيسية إلى خمس فرضيات فرعية وهي:

- الفرضية الفرعية الأولى: يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- الفرضية الفرعية الثانية: يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد تطبيق لمبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- الفرضية الفرعية الخامسة: يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

3. أهداف الدراسة:

تهدف هاته الدراسة إلى تسليط الضوء على العلاقة التي تم الإشارة إليها في الدراسات السابقة بين الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وارساء مبادئ حوكمة المؤسسات يأتي ذلك بهدف الاستغلال الأمثل لممارسات التدقيق الداخلي، وتشجيع الأطراف أصحاب المصلحة على الاهتمام بهذا الجانب الهام، بالإضافة إلى توجيه الاهتمام نحو تعزيز ممارسات حوكمة المؤسسات، وقد تهدف الدراسة أيضا إلى تقديم دليل إضافي من سياق الأعمال في الجزائر، مما يساهم في توسيع آفاق الدراسات السابقة، والعمل على تأكيد أو نفي هذه العلاقة، بالإضافة إلى ذلك تهدف الدراسة أيضا إلى:

- إبراز أهم التحولات والتطورات التي شهدتها التدقيق الداخلي، كاستجابة حتمية للعديد من التغييرات التي شهدتها بيئة الأعمال العالمية، وهياكل المؤسسات الاقتصادية؛
- تقديم عرض شامل ومفصل للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الخاص بإصدار سنة (2017)؛

- تسليط الضوء على أبرز التوجهات التي اعتمدها الجزائر في سبيل تعزيز ممارسات حوكمة المؤسسات في البلاد؛
- التعرف على مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومختلف التعديلات التي طرأت على هذه المبادئ؛
- استعراض الجوانب المختلفة المتعلقة بالتنظيم المهني والقانوني لتنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر؛
- التعرف على مدى التزام قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي؛
- التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لمبادئ حوكمة المؤسسات التي تم اقتراحها من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)؛
- تقديم مجموعة من المقترحات والتوصيات التي تهدف إلى مواكبة التطورات التي تشهدها مهنة التدقيق الداخلي وتحسين تنفيذها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، انطلاقاً من الدروس المستفادة من التجارب الدولية الرائدة.

4. أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال تسليط الضوء على دور الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في دعم إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وخصوصاً في ظل انفتاح الجزائر على الاقتصاد العالمي، وباعتبار أن التدقيق الداخلي يلعب دوراً بارزاً في دعم ممارسات حوكمة المؤسسات، فهو بذلك يعد أداة رقابية أساسية تساهم في تعزيز ضمان حقوق المساهمين العدالة والمساواة في المعاملة بينهم، وتحقيق مستوى مقبول من الشفافية والإفصاح وتقديم توصيات تتماشى مع توقعات تحقيق مصحاب جميع الأطراف.

5. مبررات اختيار الموضوع:

توجد العديد من الأسباب الموضوعية التي لها تأثير كبير على اختيار موضوع الدراسة، وتعتبر ظاهرة الفساد المالي والإداري والتي كانت سبباً في انهيار العديد من المؤسسات الكبرى، نتيجة لقصور عمليات الرقابة والتدقيق الداخلي، وفشل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، الأمر الذي ساهم في بروز دور التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى الأهمية الكبيرة التي تحظى بها مفاهيم حوكمة المؤسسات على الصعيد الدولي، في حين يعد تحول الاقتصاد الوطني نحو نظام السوق والانفتاح على الاقتصاد العالمي، من الدوافع الملحة نحو تسليط الضوء على مدى استجابة مهنة التدقيق الداخلي لمتطلبات حوكمة المؤسسات في الجزائر.

أما فيما يتعلق بالأسباب الشخصية، فتتعدد واشتملت على الميول الشخصية للطالبة نحو هذا الموضوع والرغبة الشديدة في مواكبة كل ما هو جديد في هذا المجال، كون أن موضوع الدراسة يتماشى تماما مع تخصص الطالبة في مجال "المحاسبة والتدقيق"، بالإضافة إلى إثراء المكتبة الوطنية بالبحوث المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.

6. منهج الدراسة:

بغرض معالجة موضوع الدراسة والاجابة على الإشكالية المطروحة، ومحاولة إثبات أو نفي فرضيات الدراسة، تم اعتماد كل من المنهج التاريخي في سرد وتتبع الأحداث التاريخية ذات الصلة بنشأة وتطور التدقيق الداخلي، ومعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، بالإضافة إلى تطور حوكمة المؤسسات، وسرد الأحداث المتعلقة بواقع تطور التدقيق الداخلي و حوكمة المؤسسات في الجزائر، والمنهج الوصفي والتحليلي لتوضيح المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالتدقيق الداخلي و حوكمة المؤسسات، ولمحاولة معرفة الروابط المنطقية بين مختلف الجوانب المتعلقة بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة المؤسسات، وكذا كيفية استنتاج العلاقة بين مبادئ حوكمة المؤسسات والتدقيق الداخلي، وتحليل القوانين واللوائح المتعلقة بحوكمة المؤسسات وجمع المعلومات والبيانات ذات الصلة بالموضوع، مع محاولة تحليلها ومناقشتها بشكل منطقي للوصول إلى نتائج قابلة للتعميم، أما الجانب التطبيقي من الدراسة فقد تم اجراء دراسة استكشافية تحليلية بالاعتماد على منهجية النمذجة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى (PLS-SEM)، من خلال استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات، وتحليلها احصائيا من خلال استخدام برنامج إحصائي (SMART PLS v4).

7. حدود الدراسة الميدانية:

اقتصرت الدراسة على عرض دور الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومدى مساهمته في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتتمثل الحدود الموضوعية والمكانية والزمانية والبشرية فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** تناولت هذه الدراسة دور الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي سواء المتعلقة بالسمات أو المتعلقة بالأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتحاول الدراسة الإجابة عن إشكالية مدى مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وسوف يتم التركيز في هذه الدراسة على معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) اصدار سنة (2017)، ومبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، من منطلق كون الجزائر اتخذت من هذه المبادئ المرجع الأساسي الذي

استندت إليه في صياغة ميثاق الحكم الراشد، والإطار القانوني الذي يحكم نشاط المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والذي تضمن العديد من التشريعات التي تناولت جوانب متعددة من مبادئ حوكمة المؤسسات، التي تتماشى مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، واقتصرت الدراسة على خمسة مبادئ تتوافق مع البيئة الجزائرية (مبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة، مبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين، مبدأ دور أصحاب المصالح، مبدأ الإفصاح والشفافية، لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة)؛

- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على عينة مكونة من (35) مؤسسة اقتصادية جزائرية، بغرض استكشاف دور الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في هذه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتم تنفيذ الدراسة من خلال توزيع استمارات استبيان على هذه العينة؛
- **الحدود الزمانية:** تمت الدراسة الميدانية في الفترة من (12) فيفري إلى (15) نوفمبر سنة (2023)، وتم توزيع استمارة الاستبيان على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال تنظيم زيارات ميدانية واستخدام وسائل الاتصال المتعددة؛
- **الحدود البشرية:** تعتمد نتائج الدراسة على إجابات (99) فرد من العينة المدروسة، المتمثلين في المدققين الداخليين والمديرين التنفيذيين، وكذا مختلف الإطارات الذين يملكون خبرة سابقة في مجال التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

8. صعوبات الدراسة:

- سعت هذه الدراسة إلى تحقيق الاستفادة القصوى من مجمل المعلومات المتوفرة عن موضوعها، وضمن الحصول على عينة دراسة ملائمة لإجراء الدراسة الميدانية أثناء التحضير، وواجهت الدراسة العديد من التحديات والمشاكل التي أعاقت توسيع نطاق عينة الدراسة، والتي تسهم في زيادة دقة النتائج، ومن أهم هذه العوائق ما يلي:
- التوزيع الجغرافي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عبر الوطن، مثل صعوبة في توزيع استمارات الاستبيان؛
 - صعوبة التواصل المباشر مع المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أشار معظمهم إلى عدم توفر وقت كاف لديهم للرد على استمارة الاستبيان، على الرغم من تصميم استمارة إلكترونية بهدف تسهيل عملية التواصل وإرسالها بشكل متكرر؛

- ضياع عدد كبير من نسخ استمارة الاستبيان، وهذا راجع لتسليمها إلى الأمانة العامة للمؤسسة أو مسؤول الموارد البشرية، نظرا لصعوبة القدرة على التسليم المباشر لاستمارة الاستبيان للمدققين الداخليين بالمؤسسات.

9. هيكل الدراسة:

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة بما في ذلك الأسئلة الفرعية والالمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة واختبار فرضياتها، كان لابد من التوقف على الفصول التي تتكون منها هذه الدراسة، والتي تستهل بالمقدمة، تليها ثلاثة فصول تعقبهم خاتمة متعلقة بالدراسة ككل.

الفصل الأول من الدراسة المعنون بالأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعاييره وحوكمة المؤسسات، يشمل ثلاثة مباحث، إذ يعالج هذا الفصل في المبحث الأول منه التطور التاريخي للتدقيق الداخلي، ومختلف التغيرات في الأفكار الأساسية لمفهوم التدقيق الداخلي، وإبراز أهميته، وأهدافه، والتعرف على الأساسيات التي تتعلق بالتدقيق الداخلي من مبادئ وأنواع التدقيق الداخلي، أما المبحث الثاني فيتناول المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من خلال تسليط الضوء على مفهوم وأهداف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، وفي نهاية المبحث تم تقديم عرض مفصل لهذه المعايير، أما عن المبحث الثالث فجاء بعنوان الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات فقد بين روح الحوكمة من خلال التعرض لنشأتها، ومن ثم التعرف على مفهوم حوكمة المؤسسات وأهدافها، مع الإشارة إلى الأطراف المعنية بتطبيقها ومحدداتها، في النهاية تم التطرق إلى مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) اصدار سنة (2015).

أما **الفصل الثاني** من الدراسة المعنون بتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية، يشمل هذا المطلب ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول المداخل الحديثة للتدقيق الداخلي ودورها في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات، وفي المبحث الثاني تم استعراض واقع التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات في الجزائر، مع إبراز الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، والإطار التوجيهي والقانوني لمبادئ حوكمة المؤسسات في الجزائر، أما عن المبحث الثالث فيتناول الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة المتمثلة في الدراسات العربية المنجزة خلال الفترة من (2018-2021)، والدراسات الأجنبية المنجزة خلال الفترة من (2009-2020)، والتعقيب على هذه الدراسات، مع عرض النموذج التصوري للدراسة الحالية.

بالإضافة **الفصل الثالث** والأخير والذي يتضمن مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، حيث تناول المبحث الأول تقديم

للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، في حين اشتمل المبحث الثاني على تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن محاور أداة الدراسة، أما المبحث الثالث والأخير فخصص لتحليل وتقييم النموذج العام للدراسة بشقيه (النموذج القياسي، النموذج الهيكلي)، واختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية
للتدقيق الداخلي
ومعاييرها الدولية
وحوكمة المؤسسات

تمهيد

نتيجة تعقيد المؤسسات وتزايد نموها وتوسعها، بالإضافة إلى الانهيارات والأزمات المالية التي أثرت على العديد من المؤسسات حول العالم، بات من الصعب ضمان فعالية مختلف العمليات في المؤسسات، وهذا ما كان سببا في جعل العمليات الإدارية وممارسات الرقابة الداخلية داخل المؤسسات تأخذ مكانة في الصدارة، حيث تشمل ممارسة التدقيق الداخلي مجموعة من اجراءات العمل باعتباره أحد وسائل الرقابة الداخلية في المؤسسة، وكجزء من التطور الذي يشهده التدقيق الداخلي واستجابة لمتطلباته ولنموه المتزايد، أنشأت أول منظمة متخصصة في مجال التدقيق الداخلي تعرف بمعهد المدققين الداخليين (IIA)، بهدف تنظيم ممارسة المهنة وصياغة مستويات أداء ومعايير متعارف عليها، ضمن إطار مرجعي دولي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.

يعد بناء الثقة لدى أصحاب المصلحة بخصوص الممارسات الإدارية المتبعة في المؤسسات، الهدف الأساسي الذي دفع بالعديد من حكومات الدول والمنظمات الدولية، إلى صياغة القوانين واللوائح المتعلقة بحوكمة المؤسسات، في ظل الانهيارات والأزمات التي تشهدها العديد من المؤسسات العالمية، نتيجة غياب الإفصاح الملائم والشفافية عن المعلومات والبيانات المالية.

بغرض التفحص والتحليل والدراسة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

• المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

الهدف من هذا المبحث هو التعرف على مختلف مراحل تطور التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى استعراض أهم التعريفات المتعلقة به، كما تم التطرق إلى بعض جوانب التدقيق الداخلي وتسلط الضوء على أهم الأساسيات التي يقوم عليها؛

• المبحث الثاني: المعايير الدولية لممارسة المهنة للتدقيق الداخلي

الهدف من هذا المبحث هو تقديم عرض مفصل للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، الصادرة عن معهد (IIA)؛

• المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات

الهدف من هذا المبحث هو التعرف على نشأة ومفهوم حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى استعراض أهم أسسها التطبيقية، كما تم تسلط الضوء على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (COED) في مجال حوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

عرف التدقيق الداخلي اهتمام متزايد في الآونة الأخيرة من طرف المؤسسات، باعتباره وظيفة فاعلة في اكتشاف التجاوزات، خاصة في ظل ممارسته وفق المعايير الدولية للممارسة المهنية، الأمر الذي يدعم استمرارية المؤسسات وتطورها.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي عينا من أعين الإدارة حول أنشطة المؤسسة وعملياتها، يمارس بواسطة فريق من المدققين الداخليين، الذين يعملون على تقديم ضمان حول مدى الالتزام بالإجراءات والسياسات المتعارف عليها.

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي

يعود تاريخ مهنة التدقيق الداخلي إلى ظهور الحاجة لمطابقة البيانات المحاسبية المسجلة مع الواقع الذي يتم ملاحظته (محمد س.، 2017، صفحة 11)، فخلال أزمة الكساد الاقتصادي في الولايات المتحدة الأمريكية سنة (1929) برزت وظيفة التدقيق الداخلي، كآلية لفحص الحسابات بأقل التكاليف الممكنة، بدل اللجوء إلى خدمات التدقيق الخارجي المستقلة (Renard, 2010, pp. 35-36).

كانت بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي منذ إنشاء معهد المدققين الداخليين¹ (IIA)، سنة (1941) كخطة أولية لتجسيد مهنة التدقيق الداخلي من خلال تطوير خدماته، وتوسيع نطاقه (مخوف، 2007، صفحة 48)، وسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها: (Budriga, 2012, p. 13)

- تعزيز التعريف بمفهوم التدقيق الداخلي؛
- تطوير الأخلاقيات المهنية والسلوك المهني للمدققين الداخليين؛
- توفير توضيح حول الأساليب والممارسات التي يلتزم بها التدقيق الداخلي للأطراف المعنية؛
- نشر المقالات ذات الصلة بالتدقيق الداخلي، وتوفير كافة المرافق المعرفية للأعضاء من (مكتبة، وقاعات الاجتماعات، والصالونات)؛

¹ Institute of Internal Auditors

ظهرت فكرة انشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) في (23) سبتمبر سنة (1941) في نادي ويليامز بنيويورك، وعين (John B. Thurston) كمدير تنظيمي باعتباره السباق الى طرح فكرة انشاء المعهد، وأصدرت وثيقة تأسيس المعهد رسميا في (17) نوفمبر (1941)، كمنظمة مهنية غير ربحية مقرها في (Altamonte springs) بفلوريدا في الولايات المتحدة الأمريكية، يمثل المعهد صوت المهنة، على الصعيد العالمي باعتباره المنظم الرئيسي للمهنة والمدافع عنها (Sabuncu, 2018, p. 783)، تنتشر فروع المعهد في أكثر من (150) دولة حول العالم، ويضم أكثر من (235000) عضو، يوفر المعهد لممارسي مهنة التدقيق الداخلي منصة تعليمية توفر مجموعة من الدورات التدريبية والتعليمية (الوردات، 2017، صفحة 55)، يضمن المعهد التواصل المهني العالمي وتوفير المعايير والشهادات المهنية والعديد من الامتيازات.

- تعزيز التفاعل المباشر والتواصل الفعال بين أعضاء المعهد وممارسي المهنة على العموم.
من خلال ما سبق ويمكن حصر أهم المراحل التطورية التي مر بها التدقيق الداخلي في أربعة (04) مراحل أساسية كما يلي: (التراس، 2019، صفحة 51)
 - 1. **مرحلة ما قبل سنة (1900):** خلال هذه المرحلة لم تشهد مهنة التدقيق الداخلي توافر مفاهيم أو معايير لممارسة المهنة، حيث تمثل الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي في التحقق من مدى انجاز المهام الموكلة للموظفين، وحماية المؤسسة من تبديد مواردها.
 - 2. **المرحلة من (1900-1940):** خلال هذه المرحلة هدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة التدقيق الخارجي على فحص وتدقيق العمليات والتقارير، وتأكيد عدم وجود الغش والتلاعب في التقارير المالية للمؤسسة؛
 - 3. **المرحلة من (1941-1990):** شهدت هذه المرحلة إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) الذي عمل على توسيع مفهوم ونطاق نشاط التدقيق الداخلي، ليرتكز على التدقيق التشغيلي القائم على تقييم كفاءة وفعالية عمليات المؤسسة، بدلا من فحص وتدقيق الجوانب المحاسبية والمالية؛
 - 4. **المرحلة من (1991) إلى الآن:** خلال هذه المرحلة انتقل التدقيق الداخلي من كونه وظيفة تعمل على التحقق والتأكد من سلامة العمليات داخل المؤسسة، إلى نشاط ديناميكي يقدم خدمات استشارية ومقترحات من شأنها تعزيز الضوابط الرقابية، وعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر، وإضافة قيمة للمؤسسة.
- انتقل دور التدقيق الداخلي من حماية الأصول وتدقيق الجوانب المحاسبية، إلى تدقيق العمليات والإجراءات والجوانب الإدارية، وقد ساهم في هذا الانتقال عدد من العوامل أهمها:
- نمو حجم المؤسسات المتعددة الجنسيات التي تتميز بتنوع نشاطها وجنسيات مساهميها، وانتشار فروعها حول العالم حمل في طياته الحاجة إلى تعزيز كفاءة أساليب الرقابة؛ (الراوي، 2011، صفحة 37)
 - تنوع المستويات التنظيمية واستقلاليته في المؤسسة، وبروز الحاجة إلى ضمان عدم وجود سوء استخدام السلطة المفوضة، وتحمل المسؤولية في ظل اللوائح والإجراءات والسياسات المحددة؛ (الزبيدي، 2017، صفحة 39)
 - تحديث الأساليب الإدارية والتنظيمية بما يضمن فعالية الاتصال والتغذية العكسية؛ وتعيين أفراد مؤهلين بمهمة التدقيق الداخلي لتوفير ضمان عن مدى سلامة وصدق وموثوقية التقارير المقدمة إلى الأطراف ذات العلاقة؛ (المرعي، 2009، صفحة 40)

- الفضاء المالي والأزمات والانهيارات التي شهدتها العديد من المؤسسات حول العالم، عززت من مكانة التدقيق الداخلي في المؤسسة، وبروز دوره في ضمان فعالية الضوابط الرقابية، وتعتبر فضيحة مؤسسة إنرون الأمريكية للطاقة، التي كان سبب انهيارها ضعف استقلالية التدقيق الداخلي من الدروس التي يحتذى بها في هذا المجال، بالإضافة إلى مؤسسة آرثر أندرسون¹، ومؤسسات أخرى. (قواسمية، 2017، صفحة 26)

ثانياً: تطور تعريف التدقيق الداخلي

يعد معهد المدققين الداخليين (IIA) من المنظمات السبّاقة إلى إصدار عدة تعاريف للتدقيق الداخلي، لمواكبة التطورات التي شهدتها مهنة التدقيق الداخلي، ومن أهمها:

1. **التدقيق الداخلي نشاط مستقل:** نشر هذا التعريف كجزء من "بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي" سنة 1947 من طرف مجلس إدارة معهد (IIA)، حيث عرف بأنه "نشاط مستقل يعمل على فحص العمليات المحاسبية والعمليات الأخرى ذات الطبيعة الوقائية والبناءة"، يلبي هذا التعريف وجود حاجة لتدقيق المعلومات والإجراءات الداخلية لمواجهة الاحتيال وتقليل الأخطاء في المؤسسة، وبالأخص البيانات المالية والتشغيلية (Matshona, 2020, p. 10)؛

2. **التدقيق الداخلي نشاط تقييمي مستقل:** شمل "بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي" لسنة (1957) توسيع تعريف التدقيق الداخلي، حيث عرف بأنه "نشاط تقييمي مستقل يعمل على تدقيق العمليات المحاسبية، ويعد آلية رقابية تعمل على تقييم كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية المختلفة" (مزياني، 2013، صفحة 12)، فتضمن التعريف التأكيد على موثوقية البيانات المحاسبية، وتقييم الأداء في المؤسسة (

¹ فضيحة مؤسسة أنرون: تراوحت القيمة السوقية لمؤسسة أنرون للطاقة إلى ما يزيد عن (60) بليون دولار خلال سنة (2001)، وأطلق عليها صانع سوق عقود المشتقات المتداولة خارج البورصة، حيث لم تكن تقصح عن حجم المخاطر المرتبطة بتلك العمليات، في الوقت الذي ازداد فيه اعتماد المؤسسة على العمليات المقيدة خارج الميزانية التي يصعب اكتشافها، وبرزت علاقة المؤسسة مع مؤسسة أثر أندرسون المكلفة بتدقيق حساباتها، عندما لم تحقق المؤسسة أي أرباح بل كانت تمنى بالخسائر، ولكن استطاعت من خلال حسابات جانبية أن تظهر كواحدة من أفضل المؤسسات الأمريكية ربحية، وعمد المسؤولون وأقاربهم إلى شراء أسهم المؤسسة ومع ظهور مفعول الأرباح الوهمية قاموا ببيعها بأضعاف السعر للتخلص منها، ومع بروز فضيحة المؤسسة انخفض سعر السهم في (28) نوفمبر سنة (2001) إلى دولار واحد، وفي سنة (2006) تم محاكمة كبار المسؤولين التنفيذيين بلانحة اتهام احتوت على (53) تهمة. (هندي، 2011، الصفحات 08-10)

² فضيحة مؤسسة آرثر أندرسون: اعتبرت مؤسسة آرثر أندرسون واحد من أكبر خمس شركات محاسبة وتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أنها واجهت أكثر من (100) قضية قانونية تتضمن العديد من التهم المتعلقة بتدمير الأدلة المتعلقة بمؤسسة أنرون، والتقاعس والإهمال في ممارسة إجراءات التدقيق، والتواطؤ مع مسؤولي مؤسسة أنرون في الإفصاح عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وتم سحب رخصتها في أغسطس 2004. (هندي، 2011، الصفحات 10-11)

(Matshona, 2020, p. 10)، في حين يرى (Punzo , 2021, p. 36) أن هذا التعريف للتدقيق

الداخلي يشمل العديد من الخدمات مثل:

- تقييم مدى كفاية الضوابط المحاسبية والمالية والتشغيلية؛
- التحقق من مدى الالتزام بالإجراءات والسياسات المحددة؛
- حماية الأصول من الاختلاس والتلاعب؛
- تقييم جودة أداء الموظفين ومدى الوفاء بمسؤولياتهم المهنية.

3. التدقيق الداخلي وظيفه مستقلة: شمل "بيان مسؤوليات التدقيق الداخلي" لسنة (1990) تعريف التدقيق

الداخلي بأنه "وظيفة مستقلة تعمل على تقييم وفحص الأنشطة، ويساهم في دعم الموظفين على

الاضطلاع بمسؤولياتهم بفعالية وكفاءة عالية، من خلال تزويدهم بمختلف التوصيات وتقديم الاستشارة

فيما يتعلق بالأنشطة المدققة" (Budriga, 2012, p. 34)

عكس التعريف الصادر سنة (1990) التغييرات التي شهدتها مهنة التدقيق الداخلي، وأصبح وظيفة

مسؤولة عن تقييم وتدقيق مختلف العمليات داخل المؤسسة، بما يكفل وفاء الموظفين بمسؤولياتهم، وتحقيق

أهداف المؤسسة.

4. التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي: شملت الطبعة الأولى من اصدار "الإطار المرجعي

للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي" في (17) جوان سنة (1999)، تعريف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط

مستقل موضوعي يهدف إلى تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة، ويساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها في

ظل منهجية لتقييم وتحسين فعالية الضوابط الرقابية، وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة" (الرمحي،

2017، صفحة 19)

دعم تعريف التدقيق الداخلي الصادر سنة (1999) انتقاله من الفحص واكتشاف التجاوزات

والأخطاء إلى اعتماد نهج يساعد المؤسسة على تحقيق مستوى أداء عالي الجودة، شهد تعريف والإطار

المرجعي لممارسة المهنة خلال الفترة من سنة (1945) إلى سنة (1999) العديد من التطورات التي

تتماشى مع ديناميكية التدقيق الداخلي.

يقدم الجدول الموالي مقارنة لتعاريف التدقيق الداخلي الصادر عن معهد (IIA) للسنوات (1947،

1990، 1999).

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعاييرہ الدولية وحوكمة المؤسسات

الجدول رقم (01-01): تطور تعريف التدقيق الداخلي على ضوء إصدارات معهد (IIA) للسنوات (1947-1990-1999)

التعليق	1999	1990	1947
تعريف سنة (1999) شمل مصطلح "النشاط" من تعريف سنة (1947).	التدقيق الداخلي نشاط	التدقيق الداخلي وظيفة	التدقيق الداخلي نشاط
إضافة مصطلح "الموضوعية" في تعريف سنة (1999).	مستقل وموضوعي	مستقل	مستقل
انتقل العمل من التقييم كما في تعريف سنة (1990)، وأصبح توفير ضمان واستشارة (تعريف سنة 1999).	الضمان والاستشارة	التقييم	
تم التخلي عن التوضيح "داخل المؤسسة" الخاص بتعريف سنتي (1947 و1990) في تعريف سنة (1999) بسبب إمكانية ممارسة التدقيق الداخلي سواء داخل المؤسسة أو في إطار عقد خارجي للتوظيف الخارجي.		تمارس داخل المؤسسة، وفي خدمتها	تمارس داخل المؤسسة
<ul style="list-style-type: none"> - تعريف سنة (1947) يحد من نطاق تدخل التدقيق الداخلي؛ - تعريف سنة (1990) يوسع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل جميع أنشطة المؤسسة دون أن يعترف له بقوة الاقتراح لتحسين عمليات المؤسسة؛ - تعريف سنة (1999) يتضمن مفهوما جديدا وهو "القيمة المضافة" ويدمج التدقيق الداخلي في العملية المستمرة لتحسين المؤسسة. 	ينفذ لإضافة قيمة وتحسين العمليات داخل المؤسسة	فحص وتقييم أنشطة المؤسسة	تدقيق المحاسبة والتمويل والعمليات الأخرى التي تشكل خدمات وقائية لخدمة الإدارة
يهتم التدقيق الداخلي بمواضيع تتعلق بالجوانب التشغيلية حيث ركز تعريف سنة (1947) بشدة على الجانب المحاسبي والمالي.			يهتم التدقيق الداخلي بالجوانب المحاسبية والمالية، ويهتم بشكل مناسب بمواضيع تتعلق بالجوانب التشغيلية

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعايره الدولية وحوكمة المؤسسات

<p>مهمة التدقيق الداخلي لم تعد مجرد تقديم المساعدة لأعضاء المؤسسة (تعريف سنة 1990)، ولكنها الآن تهدف لمساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها (تعريف سنة 1999).</p>	<p>إن التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها</p>	<p>الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة إدارة المؤسسة على أداء مسؤولياتهم بفعالية</p>	
<p>باعتقاد نهج ممنهج ومنضبط (تعريف سنة 1999)، يفتح التدقيق الداخلي آفاقا جديدة لاستخدام تقنيات وأدوات بطريقة صحيحة وفقا لطبيعة المهمة ونطاقها وتعقيدها وأهدافها.</p>	<p>من خلال اعتماد نهج ممنهج ومنضبط</p>	<p>ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يقدم التدقيق الداخلي لإدارة المؤسسة تحليلات وتقديرات واستشارات ومعلومات تتعلق بالأنشطة التي تم تدقيقها</p>	
<p>التدقيق الداخلي، بطبيعته، هو نوع من أنواع الرقابة، ولذلك لم يتم ذكره بشكل صريح في تعريف سنة (1999). لا يزال تقييم عملية الرقابة هو أحد الاهتمامات الرئيسية للتدقيق الداخلي (تعريف 1999)، يتعين على التدقيق الداخلي أيضا تقييم عملية إدارة المخاطر وعملية الحوكمة (تعريف 1999).</p>	<p>هدف التدقيق الداخلي تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة</p>	<p>يشمل هدف التدقيق الداخلي تعزيز الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة</p>	<p>إنه نوع من الرقابة يقوم بتقييم فعالية أنواع أخرى من الرقابة</p>

Source: (Budriga, 2012, p. 36)

عدمت العديد من المنظمات المهنية إلى تعريف التدقيق الداخلي، إلا أن هذه التعاريف تتماشى مع التعريف الذي حدده معهد المدققين الداخليين (IIA)، وأهمها ما ورد ضمن الجدول الموالي:

الجدول رقم (01-02): تعاريف التدقيق الداخلي الصادرة المنظمات المهنية

التعريف	الهيئة
"التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم ضمانا عن مدى سيطرة المؤسسة على عملياتها الداخلية، ما يساهم في تحقيق أهدافها من خلال تقييم عمليات إدارة المخاطر، والضوابط الرقابية وعمليات الحوكمة، وفق منهجية منظمة تساهم في إضافة قيمة للمؤسسة". (IFACI)	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) ⁱ
"التدقيق الداخلي وظيفة تعمل على توفير تأكيد معقول عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها فيما يخص (كفاءة العمليات، والالتزام بالقوانين، موثوقية التقارير)". (لظن، 2016، صفحة 17)	لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية ⁱⁱ (COSO)
"التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تقدم تأكيد لمجلس الإدارة والإدارة العليا فيما يتعلق بعمليات الحوكمة، وكفاءة الضوابط الرقابية، وفعالية إدارة المخاطر، ما ينعكس على حماية سمعة المؤسسة ومواردها المختلفة" (Basel, 2012, p. 04)	لجنة بازل (Bazel Committee)
"التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وإضافة قيمة للمؤسسة، ويعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة معقولة، وفق نهج منظم يعمل على تقييم عمليات إدارة المخاطر، والضوابط الرقابية وعمليات الحوكمة" (CIIA, 2013, p. 04)	المعهد القانوني للمدققين الداخليين بالمملكة المتحدة (CIIA) ⁱⁱⁱ
"التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي واستشاري، يوفر ضمان عن مدى سيطرة المؤسسة على عملياتها، ويساهم في تحقيق أهدافها من خلال تقييم عمليات إدارة المخاطر، والضوابط الرقابية وعمليات الحوكمة وفق منهجية منظمة، تساهم في خلق قيمة مضافة" (OECD, 2011, p. 05)	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ^{iv} (OECD)

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على عدة مراجع

من خلال التعريفات السابقة الصادرة عن أهم المنظمات والهيئات المتخصصة يمكن القول أن التدقيق الداخلي أشمل من مجرد فحص وتدقيق السجلات المالية والمحاسبية، وإنما يمتد إلى كافة الإجراءات

ⁱ Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes.

ⁱⁱ Committee of Sponsoring Organization of the Trade Way Commission

ⁱⁱⁱ Chartered Institute of Internal Auditors UK

^{iv} Organization for Economic Cooperation and Development.

منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: هي منظمة دولية عالمية ظهرت أولاً بصورة إقليمية باسم منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي سنة 1948 بعد الحرب العالمية الثانية، لإعادة هيكلة أوروبا بعد الحرب، ثم تغيرت إلى النمط العالمي 1961 فأصبحت تسمى بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومن أهم أهداف المنظمة مساعدة حكومات الدول الأعضاء على تحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لحوكمة المؤسسات وتوفير تطور حوكمة المؤسسات ونموها، والتي نشأت عن تغير الأنماط المحلية للتمويل والمستقرة منذ زمن طويل (أحمد علي، 2012، صفحة 106)

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعايير الدولية وحوكمة المؤسسات

والممارسات داخل المؤسسة، وتقديم خدمات التأكيد والاستشارة عن مختلف العمليات التشغيلية والإدارية، ويعمل على الوقوف على نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية، بواسطة فريق من المدققين الداخليين المؤهلين من داخل المؤسسة، ويمكن ايجاز ملامح التغيير في الأفكار الأساسية لتعريف التدقيق الداخلي إلى مرحلة ما قبل سنة (1999) وما بعدها، كما يوضحها الجدول الموالي:

الجدول رقم (01-03): ملامح التغيير في الأفكار الأساسية لمفهوم التدقيق الداخلي

الأفكار الأساسية	ما قبل 1999	اعتباراً من 1999
التوصيف	وظيفة مستقلة أنشئت داخل المؤسسة	نشاط مستقل وموضوعي
التصنيف	وظيفة تقييمية	نشاط تأكدي استشاري
الهدف الأساسي	اختبار وتقييم الأنشطة كخدمة للإدارة	إضافة القيمة وتطوير العمليات التشغيلية للمؤسسة بأكملها
التوجه	مساعدة أفراد المؤسسة للقيام بمسؤولياتهم	مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها
آليات العمل	تحليل وتقييم المعلومات المرتبطة بأنشطة المؤسسة واقتراح ما يلزم لتحسين كفاءة الإجراءات الرقابية	توفير مدخل منظم ومستمر لتقييم وتحسين كفاءة وفعالية نظم وعمليات الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر

المصدر: (التراس، 2019، صفحة 48)

شهد التدقيق الداخلي تغيراً في أفكاره الأساسية واتساع نطاقه بعد سنة (1999) ليشمل فحص فعالية العمليات، والثقة في محتوى التقارير المالية، وحماية الأصول من جميع أشكال الاحتيال، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

ساهم تطور التدقيق الداخلي في تقديم رؤية حديثة للمهنة وكان من أبرز مظاهر هذا التطور ما يلي:

نسمان، 2009، صفحة 39)

- تقع على عاتق المدققون الداخليون تنفيذ أنشطة تدقيق داخلي، وفق نهج منظم ومنضبط في ظل المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، والوفاء بالتزاماتهم اتجاه الأطراف المعنية (ومجلس الإدارة، الإدارة العليا، والموظفين)؛ (Altunay & Al-Obaidi, 2020, p. 328)
- يلتزم المدققون الداخليون بأن يكونوا قادرين على اتخاذ قرارات محايدة وغير متحيزة، تضي على نتائج أعمالهم سمة الموضوعية، وأن يتجنبوا كل ما من شأنه أن يضعهم في مواقف تؤدي إلى تعارض المصالح داخل المؤسسة؛ (Anderson & all, 2017, p. 05)

- تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في إضافة قيمة مضافة عندما يمكن توفير ضمان عن موضوعية هذه الأنشطة، ومدى تعزيزها لفعالية وكفاءة الأداء في المؤسسة، وتحقيق الأهداف؛ (Putri & Siswanto, 2022, p. 602)
- بروز فرص لممارسة التدقيق الداخلي في مجال في تدقيق الجودة ووضع وتنفيذ الإجراءات والعمليات، الأمر الذي يفرض توافر مدققين يتمتعون بكفاءات ومهارات عالية، خاصة في ظل استخدام التقنيات الحديثة في تحليل البيانات. (Serag & Daoud, 2021, p. 08)

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

في ظل الرؤية الحديثة للتدقيق الداخلي وتنوع الخدمات التي يقدمها للمؤسسة، تنامت أهميته وتوسعت أهدافه.

أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

- برزت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات في الآونة الأخيرة بصورة ملحوظة، ويعزى ذلك إلى أسباب عديدة أهمها: ويرى (نشوان، 2016، صفحة 30)
- يعمل التدقيق الداخلي على تقييم وفحص العمليات المالية والتشغيلية بصورة مستمرة داخل المؤسسة، ما يجنبها التكاليف المتعلقة بعملية التدقيق الخارجي؛
- تسهيل عملية التدقيق الداخلي انطلاقاً من اكتساب المعرفة الشاملة عن أنشطة المؤسسة المختلفة، في ظل توافر الاطلاع على المعلومات الشاملة والحساسة في جميع المستويات الإدارية؛
- يعتبر التدقيق الداخلي الوسيلة التي تمكن من إجراء تقييم موضوعي لمختلف العمليات المالية والتشغيلية، ورصد مدى الامتثال للسياسات واللوائح في المؤسسة؛
- يعمل التدقيق الداخلي على تقديم تأكيد عن مدى دقة ومصداقية البيانات الواردة في التقارير المالية وغير المالية، ما يضمن للإدارة اتخاذ القرارات المستقبلية انطلاقاً من بيانات موثوقة؛
- يوفر التدقيق الداخلي بيئة ملائمة لاكتساب المهارات والمعرفة وللتدريب والتطوير المستمر، وينمي القدرة على تنظيم وتحليل البيانات وممارسة العمليات الرقابية.

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

قدمت نشرة معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية الصادرة سنة 1978، تحديداً صريحاً للهدف الأساسي للتدقيق الداخلي المتمثل في مساعدة جميع الأفراد داخل المؤسسة للوفاء بمسؤولياتهم بفعالية، ويتحقق ذلك من خلال توفير التبليغات المختلفة، ومما تتضمنه من توجيهات واستشارات

وتقييمات وتوصيات، والتي تم التوصل إليها من عملية التدقيق (بريخ، 2019، صفحة 22)، وبصفة عامة فإن التدقيق الداخلي يهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-01): أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: (السوافيري و آخرون، 2002، صفحة 46)

يتضح من الشكل أعلاه أنه يمكن التمييز بين هدفين أساسيين للتدقيق الداخلي هما (هدف الحماية، هدف البناء)، حيث تعتمد أولوية تحقيق أحد الهدفين أو كلاهما معاً على مدى الحاجة لتحقيق فعالية وظيفة التدقيق الداخلي وتوافر الدعائم الأساسية لها، وفيما يلي عرض لكلا الهدفين:

- 1. هدف الحماية:** تركز وظيفة التدقيق الداخلي بشكل أساسي على تحقيق الحماية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال عمليات الفحص والتقييم والمطابقة بين الانجاز الفعلي والمعايير المحددة مسبقاً؛ (توام، 2016، صفحة 11)؛
- 2. هدف البناء:** يتم تحقيقه عن طريق تقديم وظيفة التدقيق الداخلي للاقتراحات والتوصيات بعد عملية الفحص والتقييم، حيث يعمل التدقيق الداخلي على تقييم مدى توافر التطابق بين العمل المنجز وما تم التخطيط له، أي أنه يعمل على تقييم أداء الإدارة نفسها، وتقديم تقريره إلى الإدارة العليا. (عبدربه، 2010، صفحة 49).

اتضح من خلال التطرق لأهداف التدقيق الداخلي أن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في خدمة الإدارة والعمل على تقليل فجوات الأداء في المؤسسة، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد من خلال شمول عملية التدقيق لجميع الأنشطة.

المطلب الثالث: مبادئ وأنواع التدقيق الداخلي

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى المبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي، كما سيتم التطرق أيضا إلى أنواع مختلفة للتدقيق الداخلي.

أولاً: مبادئ التدقيق الداخلي

تعد مهنة التدقيق من المهن التي تتطلب أن يتوفر لممارسيها مجموعة من الأسس والقيم الواجب احترامها أثناء ممارسة مهامهم، لذلك عمد معهد (IIA) إلى صياغة مجموعة من المبادئ سنة 1968، التي وصلت إلى شكلها الحالي بهدف تعزيز الثقة وتنظيم أداء مهام المدققين الداخليين، وذلك من خلال إنشاء ميثاق أخلاقي يلزم جميع ممارسي نشاط التدقيق الداخلي بالامتثال لها (التراس، 2019، صفحة 95)، والجدول الموالي يقدم شرحا مختصرا لمبادئ التدقيق الداخلي:

الجدول رقم (01-04): مبادئ وقواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

المبدأ	قواعد السلوك المهني
النزاهة (Integrity) نزاهة المدققين الداخليين تؤسس الثقة وبالتالي توفر الأساس للاعتماد على تقديراتهم	يجب على المدقق الداخلي أن: <ul style="list-style-type: none"> • أن يؤدي عمله بصدق والاجتهاد فيه والتخلي بالمسؤولية والأمانة الكاملة؛ • أن يلتزم بالقوانين ويقدم الإفصاحات المطلوبة من قبل أطراف المعنية؛ • يجب أن يحترم ويساهم في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.
الموضوعية (Objectivity) يظهر المدققون الداخليون أعلى مستوى من الاحترافية والنزاهة في جمع وتقييم وتوصيل المعلومات حول النشاط أو العملية التي يتم فحصها، ولا يتأثر المدققون الداخليون بشكل زائد بمصالحهم الشخصية أو بتأثير الآخرين عند اتخاذ القرارات	يجب على المدقق الداخلي أن: <ul style="list-style-type: none"> • ألا يشارك في أي نشاط أو علاقة قد تؤثر أو يفترض أنها تؤثر على تقييمه غير المتحيز، تشمل هذه المشاركة الأنشطة أو العلاقات التي قد تكون في تعارض مع مصالح المؤسسة؛ • ألا يقبل أي شيء قد يؤثر أو يفترض أنه يؤثر على تقديره المهني؛ • أن يكشف عن جميع الحقائق المهمة المعروفة لديه والتي إذا لم يتم الكشف عنها قد تحرف تقارير الأنشطة المدققة.
السرية (Confidentiality) يحترم المدققون الداخليون قيمة المعلومات وملكيته التي يتلقونها ولا	يجب على المدقق الداخلي أن: <ul style="list-style-type: none"> • أن يكون حريصا في استخدام وحماية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء واجباته، ولا يجوز له الكشف عنها؛

<ul style="list-style-type: none"> لا يجوز له استخدام المعلومات للحصول على أية مكاسب شخصية أو بأي طريقة تتعارض مع التزاماته المهنية أو تكون مخالفة للقانون أو تضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة. 	<p>يكشفون عن المعلومات بدون السلطة المناسبة، ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بذلك</p>
<p>يجب على المدقق الداخلي أن:</p> <ul style="list-style-type: none"> أن يشارك فقط في الخدمات التي يمتلك المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لأدائها؛ يجب أن يؤدي مهامه وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛ أن يعمل على تحسين كفاءته باستمرار وفعالية وجودة خدماته المقدمة. 	<p>الجدارة (Competency)</p> <p>يطبق المدققون الداخليون المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي</p>

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على (Anderson & all, 2017, pp. 65-67)

من خلال عرض مبادئ التدقيق الداخلي يمكن القول إن النزاهة هي السبيل الذي يمكن المدقق الداخلي من الحصول على احترافية في ممارسة المهنة، وقدرته على اكتشاف التهديدات التي تضعف موضوعيته، وتمنحه صلاحية الوصول إلى البيانات، كما يعد توفر النزاهة والموضوعية دون طائل إذا كان المدقق لا يتمتع بالمهارة والمعرفة الضرورية التي تضمن توصله إلى نتائج موثوقة تخدم جميع الأطراف.

ثانيا: أنواع التدقيق الداخلي

يعزى تعدد أنواع التدقيق الداخلي إلى سعيه نحو تحقيق الأهداف المحددة لمهامه، ومن خلال استخدام طرق ووسائل وأدوات متنوعة، يتولد عنها توافر مجموعة من أنواع التدقيق، ويعد كل من التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي وتدقيق الالتزام، من الأنواع الرئيسية التي تعرض لها عدد كبير من الباحثين من خلال اجراء المقارنات فيما بينها، حيث أن التدقيق المالي يعمل على عرض البيانات المالية لتحديد مدى إعطائها لصورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي للمؤسسة، في حين يهتم التدقيق التشغيلي بدراسة العمليات التشغيلية وتقديم ضمان حول مدى كفاءة وفعالية هذه الأنشطة من عدمه، أما فيما يخص تدقيق الالتزام فهو يسعى للوقوف على مدى التزام المؤسسة بالسياسات والإجراءات المحددة من طرف سلطة عليا معينة، والجدول الموالي يقدم مقارنة لهذه الأنواع الثلاث.

الجدول رقم (01-05): ملخص مقارن لأنواع للتدقيق الداخلي

أنواع التدقيق	التدقيق المالي	تدقيق الالتزام	التدقيق التشغيلي
تأكيد يتعلق بتصرفات وأحداث اقتصادية	عرض المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية	مطالبات أو بيانات تتعلق بالالتزام بالسياسات والقوانين واللوائح	بيانات تشغيلية أو متعلقة بالأداء
المعايير المقررة	مبادئ المحاسبة المقبولة والتعارف عليها عموما	سياسة الإدارة أو القوانين واللوائح	الأهداف المحددة عن طريق الإدارة

تقرير النتائج المتعلقة بالكفاءة والفعالية	تقرير النتائج أو التأكيد المرتبط بدرجة الالتزام	تقرير يتضمن رأي محايد وموضوعي مستقل	توصيل النتائج
الإدارة ومجلس الإدارة	الإدارة، مجلس الإدارة، أطراف أخرى	أصحاب المصالح	المستخدم النهائي

المصدر: (لظفي، 2009، صفحة 27)

بالإضافة إلى الأنواع السابقة الذكر للتدقيق الداخلي، فهناك أيضا التدقيق الاجتماعي الذي يعمل على التأكد من توافق البيانات الاجتماعية وفعاليتها وملاءمتها لاستراتيجية المؤسسة (Bertin, 2007, pp. 270-273)، والتدقيق الموضوعي الذي يشمل تقييم القرائن والأدلة حول كفاءة وفاعلية نشاط المؤسسة (التميمي، 2004، صفحة 24)، وتدقيق الجودة الذي يعمل على تقييم فعالية نظام إدارة الجودة في المؤسسة ويحدد المجالات التي يمكن تحسينها (سايق، 2016، صفحة 22)، ونتيجة التطورات التي يشهدها الاقتصاد العالمي دعت الضرورة إلى بروز عدة أنواع أخرى من التدقيق الداخلي (التدقيق الإداري، التدقيق البيئي، وتدقيق النظم).

المبحث الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

يمارس المدقق الداخلي نشاطه ويؤدي مهامه المتنوعة بطريقة كفؤة ومتناسقة، من خلال استخدام مجموعة من المعايير والمتطلبات المتعارف عليها، والتي تمثل المرشد الذي يحقق توقعات جميع الأطراف، تشهد هذه المعايير تحديثها بشكل منتظم بما يتماشى مع التطورات في مجال التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

سيتم من خلال هذا المطلب استعراض أهم الجوانب التي تسمح بتقديم توضيح شامل بخصوص المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، انطلاقا من تعريف هذه المعايير وبيان أهميتها وأهدافها، ثم استعراض المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

أولا: تعريف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

يمارس التدقيق الداخلي مهامه في بيئات مختلفة من قبل مدققين داخليين أكفاء ومحترفين سواء كانوا داخليين أو خارجيين (Schick & autres, 2021, pp. 24-27)، في ظل معايير تم اعتمادها من قبل معهد المدققين الداخليين (IIA)، والتي توفر إطارا يوجه المدققين الداخليين لأداء مهامهم بكفاءة عالية (Pitt, 2014, p. 09)، وتعرف المعايير على أنها " مجموعة من المتطلبات والقواعد التي يتم استخدامها في تقييم العمليات والإجراءات" (حامد و عمارة ، 2016 ، صفحة 27)،

تعتبر المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي مجموعة من القواعد والإرشادات التي توجه ممارسي مهنة التدقيق، وتتضمن النسخة الحالية وفقا لإصدار سنة 2017، جملة من المعايير (معايير السمات، ومعايير الأداء، ومعايير التنفيذ)، حيث تطبق معايير السمات والأداء على كافة خدمات التدقيق الداخلي، في حين تطبق معايير التنفيذ على أنواع معينة من المهام وتشمل معايير الأنشطة التأكيدية ومعايير الأنشطة الاستشارية (Moeller, 2009, p. 187)، وهي على النحو التالي: (Schick & autres, 2021, p. 27)

1. **معايير السمات:** (السلسلة من 1000 إلى 1322) التي تحدد خصائص الأفراد الذين يقومون بأنشطة التدقيق الداخلي؛

2. **معايير الأداء:** (السلسلة من 2000 إلى 2600) التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، وتحدد معايير الجودة التي تسمح بقياس أدائهم؛

3. **معايير التنفيذ:** توفر وصفا لطريقة تطبيق معايير الأداء ومعايير السمات ضمن أنواع محددة من مهام التدقيق الداخلي، بهدف تقديم خدمات استشارية أو تأكيدية (بالرقي و كشاط ، 2017 ، صفحة 325)، عند الحديث عن معايير التنفيذ في مهام التدقيق، يتم تمييز الأنشطة المرتبطة بالتأكيد بحرف "ت" متصلا برقم المعيار، على سبيل المثال (1.2010.ت)، أما الأنشطة المتعلقة بالاستشارة فتشير إليها بحرف "أ" متصلا برقم المعيار، على سبيل المثال (1.أ.2120). (كربوعة ، 2021 ، صفحة 80)

ثانيا: أهمية وأهداف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تكتسب المعايير الدولية للممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) أهمية بالغة بالنسبة لعدد من الأطراف في المؤسسة، وتسعى لتوجيه مهام التدقيق الداخلي ولتحقيق جملة من الأهداف.

1. أهمية المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تتبع أهمية معايير التدقيق الداخلي في كونها ضرورية لعدة أطراف ويمكن حصر أهم هذه الأطراف فيما يلي: (العمرى و عبد المغني ، 2006 ، صفحة 346)

- تعتبر ضرورية بالنسبة للمدققين الداخليين من خلال التوجيهات الأساسية التي يتوجب لهم الالتزام بها، أثناء ممارستهم لمهامهم، مما يساهم في تحقيق الهدف المرجو من توفيرهم؛
- تعتبر المعايير ضرورية بالنسبة للإدارة كونها تعزز إمكانية اعتماد الإدارة على التقارير والتوصيات التي يقدمها التدقيق الداخلي بعد انجاز مهام التدقيق؛
- يعتبر وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون ضروري للمدقق الخارجي، لزيادة الثقة والشفافية في نتائج مهام التدقيق الداخلي.

2. أهداف المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

تقدم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إرشادات عن كيفية أداء مهمة التدقيق الداخلي، وفق متطلبات وتوقعات الجهة المنظمة للمهنة والمتمثلة في معهد (IIA) حول العالم، كونها تهدف لبلوغ الأهداف التالية: (Schick & autres, 2021, p. 26)

- تحديد المبادئ الأساسية التي تنظم ممارسة مهنة التدقيق الداخلي؛
- توفير إطار مرجعي دولي لممارسة أنشطة التدقيق الداخلي التي تقدم قيمة مضافة؛
- تحديد كيفية تطبيق الارشادات الإلزامية ضمن الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية؛
- تحديد معايير تقييم أداء مهمة التدقيق الداخلي؛
- تعزيز تحسين العمليات التنظيمية والإجراءات الإدارية في المؤسسة.

المطلب الثاني: عرض وتفصيل معايير السمات

تضمنت النسخة الحالية من المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات إضافة معيارين جديدين متعلقان بالسمات وهما: (معهد المدققين الداخليين ، 2017 ، الصفحات 05-06)

- إضافة معيار جديد (1112) دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي: تناول هذا المعيار دور أو مسؤولية الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في حالة تولي مهام يتجاوز نطاقها المهام الاعتيادية للتدقيق الداخلي، حيث تشمل مسؤوليته في اتخاذ كافة الإجراءات والتدابير اللازمة لتقليل ومعالجة التأثير السلبي المحتمل على استقلالية وموضوعية عمليات التدقيق.
- إضافة معيار جديد (3.1130.ت) معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: تناول هذا المعيار تصريح يمكن المدقق الداخلي من تقديم خدمات التأكيد عن عمليات تلقت خدمات استشارية بشرط ألا تكون هذه الخدمات الاستشارية قد أثرت على موضوعية المدقق، وتخصيص الموارد الضرورية لتنفيذ المهمة الجديدة.

بالإضافة إلى تعديل المعيارين (1320 و 1312) كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01-06): أهم التعديلات التي شهدها المعيارين (1312 و 1320)

المعيار	التعديل
1312 التقييمات الخارجية	إضافة عبارة "تتضمن أنه يتوجب على المقيم الخارجي أن يتوصل إلى قرار يتعلق بمدى الامتثال لمبادئ أخلاقيات المهنة والالتزام بالمعايير الدولية المعمول بها". إضافة عبارة تتضمن أنه ينبغي على التقييم الخارجي أن يتضمن توصيات تتعلق بالجوانب التشغيلية أو الاستراتيجية.

تم إضافة أن الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يجب أن يشجع على دور مجلس الإدارة في تعزيز برنامج تحسين وتأكد الجودة، توضيح تفاصيل الإفصاحات المتعلقة بنتائج التقييم التي يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يُقدمها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.	1320 التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة
--	---

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على (معهد المدققين الداخليين ، 2012، الصفحات 48-49)

و(معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 09)

يتضح من خلال مناقشة التعديلات أنها تضمنت بعض الإضافات القيمة لمحتوى المعيارين، ما يؤكد

سعي معهد المدققين الداخليين (IIA) نحو التحسين المستمر لمهنة التدقيق الداخلي.

عمد معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى تقسيم معايير السمات إلى أربعة معايير رئيسية كما هي

موضحة في الجدول الموالي:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعايير الدولية وحوكمة المؤسسات

الجدول رقم (01-07): عرض قائمة معايير السمات

1000: الأهداف، والصلاحيات، والمسؤوليات	
يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق الداخلي وفقاً لرسالة التدقيق، والإطار المهني الدولي لممارسة المهنة، ومراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية من طرف الإدارة العليا، ومجلس الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.	
التفسير	يعد ميثاق التدقيق الداخلي وثيقة رسمية صادقة عليها من طرف مجلس الإدارة، تحدد التبعية الوظيفية للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة، وحق الاطلاع على كافة السجلات والبيانات ذات الصلة بمهمة التدقيق.
معايير التنفيذ	1000.ت.1: يجب تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية ضمن ميثاق التدقيق الداخلي؛ 1000.أ.1: يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية ضمن ميثاق التدقيق الداخلي.
1010: الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي	
وجوب الإقرار بضرورة الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة ومعاييرها، وتعريف التدقيق الداخلي، ومختلف العناصر الإلزامية المحددة وفقاً للإطار المرجعي الدولي لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، ومناقشتها مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.	
1100: الاستقلالية والموضوعية	
وجوب تمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية التامة، وأداء أعماله بموضوعية.	
التفسير:	الاستقلالية: التحرر من كافة العوائق التي تحول دون ممارسة نشاط التدقيق بشكل غير متحيز، ويتم دعم استقلالية نشاط التدقيق الداخلي من خلال الاتصال المباشر، والتبعية التنظيمية لمجلس الإدارة؛ الموضوعية: يكتسب المدققين الداخليين الموضوعية إذا مارسوا مهامهم بشكل يسمح لهم بالوثوق بنتائج أعمالهم، وعدم تبعية أحكامهم على مهامهم لأي طرف آخر.
1110: الاستقلالية التنظيمية	
يجب أن يتبع منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لمجلس الإدارة والإدارة العليا، بما يكفل أداء مهامه على أكمل وجه، ويؤكد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لمجلس الإدارة استقلاليته التنظيمية مرة في السنة على الأقل.	
التفسير:	تحقق الاستقلالية التنظيمية للتدقيق الداخلي إذا تحقق ما يلي (المصادقة على ميثاق التدقيق، وعلى خطة التدقيق الداخلي القائمة على المخاطر، وموارد التدقيق، وعلى تعيين وعزل ورواتب ومكافآت الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي).
معايير التنفيذ	1110.ت.1: يمارس نشاط التدقيق الداخلي دون قيود على نطاق التدقيق وإنجاز مهامه وإبلاغ النتائج، والافصاح عن قيود لمجلس الإدارة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعايير الدولية وحوكمة المؤسسات

1111: التفاعل المباشر مع المجلس	
وجوب توافر تفاعل مباشر بين مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.	
1112: دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي	
يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي اتخاذ الاحتياطات لمواجهة التأثير السلبي للأدوار والمسؤوليات خارج نطاق التدقيق الداخلي على الاستقلالية والموضوعية.	
التفسير	عادة ما يطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ممارسة أدوار أو مسؤوليات خارج إطار التدقيق الداخلي، والتي يمكن أن تؤثر بشكل سلبي على الاستقلالية التنظيمية أو على الموضوعية الفردية للمدقق الداخلي، وتشمل الاحتياطات المتخذة لمواجهتها إجراء تقييم دوري لعلاقات التبعية التنظيمية.
1120: الموضوعية الفردية	
وجوب اتصاف المدقق الداخلي بالنزاهة والموضوعية، وأن يعمل على تجنب تضارب في المصالح.	
التفسير	يعد تضارب المصالح من المواقف التي تهدد أداء المدقق الداخلي لمهامه دون تحيز، وتكون في شكل مصالح مهنية أو شخصية، ينتج عن تضارب المصالح عدم الثقة في نشاط التدقيق الداخلي ويضعف موضوعية المدقق الداخلي.
1130: معوقات الاستقلالية أو الموضوعية	
وجوب الإفصاح للأطراف المعنية في حالة مواجهة معوقات للاستقلالية أو الموضوعية في الظاهر أو الباطن، بشكل يتلاءم مع طبيعة هذه المعوقات.	
التفسير	تشمل معوقات الاستقلالية التنظيمية أو الموضوعية الفردية جميع أشكال تضارب المصالح الشخصية، القيود على نطاق التدقيق، القيود على الاطلاع على المعلومات بمختلف أنواعها، القيود على موارد التدقيق، ويتم الإفصاح للأطراف المنصوص عليها ضمن ميثاق التدقيق الداخلي عن المعوقات حسب طبيعتها.
معايير التنفيذ	<p>1130.ت.1: يتمتع المدقق الداخلي عن تدقيق العمليات التي ساهم في تنفيذها، نظراً لتأثر موضوعيته؛</p> <p>1130.ت.2: يشرف على المهام المتعلقة بالخدمات التأكيدية المتعلقة بالتدقيق الداخلي طرف من خارج نشاط التدقيق الداخلي؛</p> <p>1130.ت.3: يساهم المدقق في تقديم خدمات تأكيد بخصوص عمليات قدم فيها خدمات استشارية، وتخصيص الموارد ويشترط ألا تؤثر سلبيًا على موضوعيته؛</p> <p>1130.أ.1: يقدم المدقق الداخلي خدمات استشارية بخصوص عمليات ساهم أو أشرف في إنجازها سابقاً؛</p> <p>1130.أ.2: يتم الإفصاح للأطراف المعنية عن كل ما من شأنه أن يؤثر على استقلالية أو موضوعية المدقق الداخلي عند ممارسة المهام الاستشارية؛</p>
1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة	
يمارس نشاط التدقيق الداخلي بمهارة وكفاءة عالية ومع مراعاة بذل العناية المهنية اللازمة.	
1210: المهارة	

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعايير الدولية وحوكمة المؤسسات

وجوب أن يمتلك المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي ككل المعرفة والمهارة والكفاءة لممارسة مهام التدقيق، وتولي مسؤوليات فردية.	
التفسير	تتضمن المهارة كافة المعارف والمهارات والكفاءات الواجب توفرها في المدقق الداخلي لأداء مهامه، وتشمل أيضا الاطلاع على كافة التغيرات التي تشهدها المهنة، والتي تمكن من تقديم التوصيات المناسبة، والحصول على الشهادات المهنية في المجال.
معايير التنفيذ	<p>1210.ت.2: ضرورة أن يتمتع المدقق الداخلي بالمعرفة الكافية بالمخاطر المصاحبة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال التدقيق، والضوابط الرقابية الخاصة بها، وليس بالضرورة أن يتمتع المدقق الداخلي بخبرة واسعة تتطابق مع خبرة مدقق الداخلي مهمته الأساسية تدقيق نظام المعلومات.</p> <p>1210.أ.1: يسعى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى الحصول على مساعدة أشخاص مؤهلين، في حالة ما إذا كان المدققون الداخليون لا يتمتعون بالمهارة الضرورية لأداء مهم استشارية، أو يقوم برفض المهمة.</p>
1220: العناية المهنية اللازمة	
يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة عند أداء مهام التدقيق الداخلي.	
معايير التنفيذ	<p>1220.ت.1: عند بذل العناية المهنية اللازمة في أعمال التدقيق الداخلي يجب مراعاة القدرة على تحقيق الأهداف، وأهمية المهام وإجراءات التأكيد عليها، كفاءة الأنظمة الرقابية وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة؛</p> <p>1220.ت.2: وجوب أن يعتمد المدققون على التدقيق المعتمد على التكنولوجيا والوسائط التكنولوجية، في سياق بذل العناية المهنية اللازمة؛</p> <p>1220.ت.3: يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار المخاطر التي تؤثر على الأهداف والموارد، كما أن بذل العناية المهنية لا يضمن تحديد جميع المخاطر المحتملة؛</p> <p>1220.أ.1: يأخذ المدققين الداخليين في الاعتبار عند بذل العناية المهنية اللازمة في أداء الخدمات الاستشارية، مدى توقعات الإدارة بخصوص توقيت وكيفية أداء المهمة، وتكلفة المهمة، وطريقة تبليغ النتائج.</p>
1230: التطوير المهني المستمر	
يجب أن يعمل المدققين الداخليين على تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم من خلال التطوير المهني المستمر.	
1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يوفر برنامج لتأكيد وتحسين الجودة يشمل جميع نواحي نشاط التدقيق الداخلي.	
التفسير	يضمن برنامج تأكيد وتحسين الجودة تقييم مدى وجود توافق بين ممارسات التدقيق الداخلي ومتطلبات المعايير، ومبادئ أخلاقيات المهنة، وتقييم مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي، ويعمل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي على دعم توفير هذا البرنامج من قبل مجلس الإدارة.
1310: متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة	

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعاييرها الدولية وحوكمة المؤسسات

ضرورة أن يتضمن برنامج تأكيد وتحسين الجودة مجموعة من التقييمات الداخلية والتقييمات الخارجية.	
1311: التقييمات الداخلية	
تتضمن التقييمات الداخلية توافر مراقبة مستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي، إما عن طريق الأسلوب الذاتي، أو عن طريق أطراف من داخل المؤسسة مؤهلين لممارسة التدقيق الداخلي.	
التفسير	تعد المراقبة المستمرة بمثابة دمج بين ممارسات التدقيق الداخلي وإجراءات الرقابة عليها، لتقييم مدى الالتزام بمبادئ وأخلاقيات المهنة ومعاييرها الدولية، أما المراجعة الدورية فهي ممارسة مهام تقييمية تتعلق بمدى الالتزام بمبادئ وأخلاقيات المهنة ومعاييرها الدولية، إلا أنها تتطلب معرفة جيدة بمكونات الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي.
1312: التقييمات الخارجية	
وجوب اجراء عملية تقييم خارجي من طرف مدقق مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات، تشمل هذه التقييمات مناقشة كل من نطاقها، ومؤهلات واستقلالية الطرف الذي يمارسها، واحتمالات تضارب المصالح، تتم هذه المناقشة مع كل من الرئيس التنفيذي للتدقيق ومجلس الإدارة.	
التفسير	يتم انجاز التقييمات الخارجية إما عن طريق تقييم ذاتي مصحوب بتأكيد من طرف المدقق الخارجي، أو تقييم خارجي كامل ومستقل، تشمل التقييمات الخارجية مدى التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة وبالمعايير الدولية، والملاحظات التشغيلية أو الاستراتيجية، كما تثبت المدقق الخارجي كفاءته وخبرته المكتسبة في مجال التدقيق الداخلي والخارجي، ويعمل الرئيس التنفيذي للتدقيق على تقييم مدى تمتع فريق التقييم الخارجي بالكفاءات الملائمة، وعدم توافر حالات تسبب في وقوع تضارب المصالح.
1320: التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة	
تتضمن الإفصاحات المتعلقة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة نطاق التقييمات الداخلية والخارجية، ومؤهلات المقيم واحتمال توافر تضارب المصالح إلى مجلس الإدارة والعليا.	
التفسير	يتم تبليغ نتائج التقييمات الخارجية والتقييمات الداخلية للإدارة العليا ومجلس الإدارة، مع الأخذ بالاعتبار كل من مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي والرئيس التنفيذي للتدقيق المحددة في ميثاق التدقيق، ومدى الالتزام بالمعايير الدولية، ومبادئ أخلاقيات المهنة.
1321: استعمال عبارة "متقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"	
توفر نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تأكيدا عن مدى التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.	
التفسير	تتضمن نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة جل نتائج التقييمات الداخلية والخارجية، والتي يمكن العمل بها لمدة خمس سنوات على الأكثر.
1322: الإفصاح عن حالات عدم التقيد	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الإفصاح للأطراف المعنية عن عدم التقيد بالمعايير ومبادئ أخلاقيات المهنة التي من شأنها التأثير على نطاق التدقيق الداخلي.	

المصدر: (معهد المدققين الداخليين ، 2017 ، الصفحات 04-10)

يتضح من خلال عرض معايير السمات أن كل معيار يتضمن مجموعة من المتطلبات، التي من شأنها أن تعزز المكانة التنظيمية للتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتمكنه من تقديم تقييمات موضوعية وتوصيات لتحسين عمليات المؤسسة، في ظل اعدادها من قبل أفراد يتمتعون بالمهارات والكفاءات الضرورية ويبدلون العناية المهنية اللازمة عند ممارسة مهامهم.

المطلب الثالث: عرض وتفصيل معايير الأداء

تتناول معايير الأداء طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتوفر معايير الجودة التي يمكن من خلالها ممارسة مهامه، وعمد معهد (IIA) حسب آخر اصدار سنة (2017)، إلى تعديل مجموعة من المعايير الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01-08): أهم التعديلات التي شهدتها معايير الأداء خلال اصدار سنة (2017)

المعيار	التعديل
2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي	إضافة عبارة "يأخذ نشاط التدقيق الداخلي بالاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة"، وعبارة "يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للمؤسسة والأطراف المعنية عندما يأخذ في الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر".
2050 التنسيق والاعتماد	إضافة كلمة "الاعتماد" إلى اسم المعيار، حيث تناول المعيار بعد التعديل إمكانية الاعتماد على أعمال الآخرين، فيما يتعلق بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية، في ظل دراية تامة من قبل الرئيس التنفيذي للتدقيق، فيما يتعلق بنطاق وموضوعية ونتائج الأعمال التي نفذتها الجهات الأخرى، وتحمل المسؤولية بشأن توفير الدعم للاستنتاجات والآراء التي تم التوصل إليها من قبل هذه الجهات.
2060 إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة	تضمن التعديل بعض المجالات التي يجب أن تتضمنها التبليغات والمراسلات التي يقدمها رئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي للإدارة العليا، والتي أغفلها المعيار السابق.
2410 مقاييس التبليغ	تناول المعيار محتوى التبليغات النهائية، مع ضرورة أن تكون الاستنتاجات قابلة للتطبيق، ويشمل خطط أو التوصيات، والغرض من استعمال و/أو أنه لا يعد ضرورياً أن يتضمن التبليغ الخطط والتوصيات معاً، حيث يكون التبليغ بأحدهما مقبول.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على (معهد المدققين الداخليين ، 2012، الصفحات 25-37)

(معهد المدققين الداخليين ، 2017، الصفحات 18-10)

عمل معهد (IIA) من خلال هذه التعديلات إلى جعل المعايير تتماشى مع التطورات الحديثة في مجالات التدقيق، وتتقسم هذه المجموعة إلى سبعة معايير أساسية كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعاييره الدولية وحوكمة المؤسسات

الجدول رقم (01-09): عرض قائمة معايير الأداء

2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي	
ضرورة أن يتم إدارة نشاط التدقيق الداخلي من طرف الرئيس التنفيذي للتدقيق بفعالية بما يضمن تحقيق قيمة للمؤسسة.	
التفسير	يمكن القول إن التدقيق الداخلي تمت إدارته بفعالية، إذا حقق أهدافه ومسؤولياته في ظل الالتزام بالمعايير ومبادئ وأخلاقيات المهنة، ويأخذ في الاعتبار المخاطر المحتملة والاستراتيجيات الموضوع من طرف المؤسسة، ويعمل على تحسين عمليات الحوكمة بما يحقق قيمة مضافة لكل من المؤسسة والأطراف المعنية.
2010: التخطيط	
يعمل الرئيس التنفيذي للتدقيق على صياغة خطة مبنية على المخاطر وتتوافق مع أهداف المؤسسة.	
التفسير	يعمل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي على مناقشة خطة التدقيق مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وفي حالة تعديلها أو مراجعتها.
معايير التنفيذ	2010.ت.1: يجب أن تتضمن خطة نشاط التدقيق الداخلي تقييم للمخاطر، مرة في السنة على الأقل، في ظل اطلاع كل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة؛ 2010.ت.2: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يأخذ في الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية عند تقديم الاستنتاجات والتوصيات؛ 2010.أ.1: عند قبول مهمة استشارية يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يحدد مجالات تحسين إدارة المخاطر، وإضافة قيمة وتحسين عمليات الحوكمة.
2020: التبليغ والموافقة	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن خطة التدقيق الداخلي وموارده، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للمصادقة عليها، والإبلاغ عن تأثير محدودية الموارد.	
2030: إدارة الموارد	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتأكد من مدى كفاية موارد التدقيق الداخلي وأنها مناسبة لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة.	
التفسير	يقصد بكلمة "مناسبة" الواردة مختلف المعارف والمهارات والكفاءات لإنجاز خطة التدقيق، ويقصد "بالكفاية" مقدار الموارد اللازمة لإنجاز خطة التدقيق بفعالية.
2040: السياسات والإجراءات	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يصيغ السياسات والإجراءات الملائمة والكفيلة بإدارة نشاط التدقيق الداخلي.	
التفسير	يعد حجم وهيكل نشاط التدقيق الداخلي عامل أساسي في تحديد محتوى السياسات والإجراءات المطبقة.
2050: التنسيق والاعتماد	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقوم بتنسيق المهام مع الجهات الخارجية والداخلية التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، والاستفادة من نتائج أعمالها.	

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعاييرها الدولية وحوكمة المؤسسات

التفسير	يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يراعي المهارة، والموضوعية والعناية المهنية اللازمة، عند الاعتماد على نتائج أعمال الجهات التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وتدع الاستنتاجات والآراء التي توصل إليها التدقيق الداخلي.
2060: إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة	
يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الإفصاح للأطراف المعنية بصفة دورية عن خطة التدقيق، في ظل أهداف ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، والالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير الدولية، ومختلف قضايا الرقابة والاحتيايل والحوكمة.	
التفسير	يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن المسائل المتعلقة بميثاق واستقلالية، وخطة وموارد التدقيق الداخلي، والالتزام بالمعايير ومبادئ أخلاقيات المهنة، والاستجابة للمخاطر المقبول من طرف المؤسسة.
2070: مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي	
يقع على عاتق مزود الخدمات الخارجي المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي، أن يلفت انتباه المؤسسة نحو الحفاظ على تدقيق داخلي فعال.	
التفسير	يعد برنامج تأكيد وتحسين الجودة الوسيلة التي تمكن من إثبات هذه المسؤولية من خلال تقييم التقيد بالمعايير ومبادئ أخلاقيات المهنة.
2100: طبيعة العمل	
يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم فعالة نظام الرقابة، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة والمساهمة في تعزيزها، من خلال الاعتماد على أسلوب منهجي منظم ومبني على المخاطر.	
2110: الحوكمة	
يعمل التدقيق الداخلي على تقييم الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات الملائمة لتعزيزها، بما يضمن اتخاذ القرارات الفعالية، وتحسين إدارة المخاطر، وأنظمة الرقابة وأداء المؤسسة ككل.	
معايير	2110.ت.1: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم إجراءات صياغة وتنفيذ أهداف وخطط ومهام المؤسسة المتعلقة بالقيم الأخلاقية؛
التنفيذ	2110.ت.2: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المؤسسة ومدى دعمها ومساندتها لاستراتيجيات وأهداف المؤسسة.
2120: إدارة المخاطر	
يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية وكفاءة ممارسات إدارة المخاطر والعمل في تحسينها.	
التفسير	يمارس التدقيق الداخلي دوره في تقييم عمليات إدارة المخاطر من خلال التعرف على مدى تحديد المخاطر، وطبيعة مسبباتها، والإبلاغ في الوقت المناسب، ويكتسب نشاط التدقيق الداخلي فهما لعمليات إدارة المخاطر، من خلال جمع المعلومات أثناء مهام التدقيق المتنوعة.
معايير	2120.ت.1: يقيم نشاط التدقيق الداخلي المخاطر المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات، من خلال مدى تحقيق المؤسسة للأهداف الاستراتيجية، ومدى موثوقية ومصداقية البيانات والمعلومات، وفعالية برامج حماية الأصول، ومدى الامتثال للوائح وللقوانين.
التنفيذ	

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعاييرہ الدولية وحوكمة المؤسسات

	<p>1.أ.2120: أثناء أداء الخدمات الاستشارية يجب أن يأخذ بعين الاعتبار المخاطر المتعلقة بالمهمات، وضرورة الانتباه لاحتمال وجود مخاطر أخرى؛</p> <p>2.أ.2120: ضرورة استخدام مختلف المعارف المكتسبة في مواجهة الخاطر عند انجاز المهمات الاستشارية؛</p> <p>3.أ.2120: يتمتع المدققون الداخليون عن الاضطلاع بأي مسؤولية إدارية في حالة المشاركة في عمليات إدارة المخاطر.</p>
2130: الرقابة	
يعمل التدقيق الداخلي على توفير ضوابط رقابية فعالة في المؤسسة من خلال تقييم مدي فعاليتها وكفاءتها، والعمل على تحسينها باستمرار.	
معايير التنفيذ	<p>1.ت.2130: يسعى التدقيق الداخلي إلى تقييم الضوابط الرقابية في المؤسسة، ومدى قدرتها على التعامل مع مخاطر ودعمها لعمليات الحوكمة، والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بما يضمن تحقيق الأهداف، وموثوقية المعلومات الصادرة عن المؤسسة، وفعالية برامج حماية الأصول والامتثال للوائح والقوانين المعمول بها؛</p> <p>1.أ.2130: ضرورة استخدام مختلف المعارف المكتسبة عند انجاز للمهام الاستشارية فيما يتعلق بالضوابط الرقابية.</p>
2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي	
يتوجب على المدققون الداخليون صياغة خطة تدقيق تأخذ في الاعتبار أهداف واستراتيجيات إدارة المخاطر بالمؤسسة، ونطاق وموارد مهمة التدقيق.	
2201: اعتبارات التخطيط	
تتطلب صياغة خطة التدقيق الأخذ بالاعتبار أهداف مهمة التدقيق والوسائل الضرورية لتحقيقها، وإجراءات الاستجابة للمخاطر المتوقعة، ومدى كفاية الضوابط الرقابية وعمليات الحوكمة.	
معايير التنفيذ	<p>1.ت.2201: يتطلب تخطيط مهام التدقيق لأطراف خارج المؤسسة، توفر اتفاق كتابي يتضمن النطاق والأهداف والمسؤوليات، والقيود على الحصول على الأدلة وتوزيع النتائج؛</p> <p>2.أ.2201: يتطلب تخطيط المهام الاستشارية توفر اتفاق كتابي يتضمن النطاق والأهداف والمسؤوليات وتوقعات كل طرف.</p>
2210: أهداف مهمة التدقيق الداخلي	
يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق داخلي.	
التفسير	تشمل أهداف مهمة التدقيق اجراء تقييمات داخلية وخارجية التي تتضمن سياسات وإجراءات المؤسسة والأنظمة والقوانين المعمول بها،
معايير التنفيذ	<p>1.ت.2210: يتوجب على المدققين الداخليين تقييم المخاطر المتعلقة بالنشاط الذي يتم تدقيقه، بما يعكس أهداف مهمة التدقيق؛</p> <p>1.أ.2210: ضرورة أن تشمل أهداف المهام الاستشارية الضوابط الرقابية وعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر، ضمن نطاق مهمة التدقيق؛</p> <p>2.أ.2210: ضرورة أن تتسجم أهداف المهمة الاستشارية مع قيم واستراتيجيات وأهداف المؤسسة ككل.</p>
2220: نطاق مهمة التدقيق الداخلي	
يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق ملائماً وكافياً لتحقيق أهداف المهمة.	

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعاييرہ الدولية وحوكمة المؤسسات

<p>معايير التنفيذ</p>	<p>2220.ت.1: يشمل نطاق مهمة التدقيق كل السجلات والوثائق، والأنظمة والأصول بمختلف أنواعها التي تملكها المؤسسة؛</p> <p>2220.أ.1: يتوجب على المدققون الداخليون التأكد من مدى كفاية نطاق المهمة الاستشارية لتحقيق الأهداف المحددة، مع ضرورة مناقشة التحفظات المتعلقة بالنطاق مع الأطراف المعنية، لدراسة استمرار المهمة من عدمه؛</p> <p>2220.أ.2: يتوجب على المدققون الداخليون تحديد الضوابط الرقابية المتعلقة بالمهام الاستشارية لتحقيق الأهداف المحددة، مع ضرورة الانتباه للمسائل الرقابية الهامة.</p>
<p>2230: تخصيص الموارد لمهمة التدقيق الداخلي</p>	
<p>يتوجب على المدققون الداخليون تحديد الموارد المناسبة والملائمة لتحقيق أهداف مهام التدقيق، مع الأخذ بالاعتبار طبيعة وتعقيد.</p>	
<p>التفسير</p>	<p>يقصد بكلمة "مناسبة" مختلف المعارف والمهارات والكفاءات الضرورية لإتمام مهام التدقيق، ويقصد بكلمة "كافية" حجم الموارد اللازمة لإنجاز مهمة التدقيق بالعناية المهنية اللازمة.</p>
<p>2240: برنامج عمل مهمة التدقيق الداخلي</p>	
<p>يتوجب على المدققون الداخليون صياغة وتوثيق برامج عمل ينجم عنها تحقيق أهداف مهمة التدقيق.</p>	
<p>معايير</p>	<p>2240.ت.1: تنجز أعمال التدقيق الداخلي في ضوء برنامج عمل يتضمن تحليل وتقييم وتوثيق البيانات المتاحة، مصادق عليه من طرف الأطراف المعنية؛</p>
<p>التنفيذ</p>	<p>2240.أ.1: يكون للمهام الاستشارية برنامج عمل للمهام يختلف من حيث المحتوى، وذلك حسب طبيعة المهمة.</p>
<p>2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي</p>	
<p>يتوجب على المدققون الداخليون العمل على تحليل وتقييم وتوثيق كافة المعلومات المتاحة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.</p>	
<p>2310: تحديد المعلومات</p>	
<p>يتوجب على المدققون الداخليون العمل على الوصول إلى معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة ومفيدة، وملائمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.</p>	
<p>التفسير</p>	<p>تكون المعلومات "كافية" عندما تكون ملائمة ومقنعة ومبنية على الحقائق، وتكون المعلومات "موثوقة" إذا مثلت أفضل ما يمكن الوصول إليه، وتكون المعلومات "ذات صلة" عندما تدعم ما تم التوصل من ملاحظات وتوصيات، وتكون المعلومات "مفيدة" عندما تدعم تحقيق أهدافها.</p>
<p>2320: التحليل والتقييم</p>	
<p>يتوجب على المدققون الداخليون العمل على بناء استنتاجاتهم ونتائج أعمالهم على التحليل والتقييم المناسب.</p>	
<p>2330: توثيق المعلومات</p>	
<p>يتوجب على المدققون الداخليون العمل على توثيق معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لدعم مصداقية استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.</p>	

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعايير الدولية وحوكمة المؤسسات

معايير التنفيذ	<p>2330.ت.1: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الحصول على موافقة الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني عند اطلاع الجهات الخارجية على الوثائق المهمة؛</p> <p>2330.ت.2: يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق صياغة قواعد لمسك الملفات مهما تعددت وسائل التخزين، وتكون متلائمة مع متطلبات تشريعية وتوجيهات المؤسسة؛</p> <p>2330.أ.1: يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق مسك الوثائق المتعلقة بالمهام الاستشارية، وإجراءات الاطلاع عليها بما يتناسب مع متطلبات تشريعية وتوجيهات المؤسسة.</p>
2340: الإشراف على المهمة	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الإشراف على مهام التدقيق بالشكل المناسب، بما يضمن تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى التأكد من كفاءة ومهارة وخبرة القائم بها.	
التفسير	يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق تولي مسؤولية الإشراف على مهام التدقيق، مع الاستعانة بذوي الخبرة في المجال، وتوثيق عملية الإشراف.
2400: تبليغ النتائج	
يتوجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج أعمال التدقيق الداخلي.	
2410: مقاييس التبليغ	
يتوجب أن تتضمن تبليغات مهام التدقيق أهداف، ونطاق، ونتائج مهام التدقيق.	
التفسير	تشمل التبليغات الآراء والاستنتاجات بخصوص مهام التدقيق الداخلي المتعلقة بالضوابط الرقابية، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة.
معايير التنفيذ	<p>2410.ت.1: تشمل التبليغات كافة التوصيات والاستنتاجات الملائمة والقابلة للتطبيق، مع ضرورة أن يأخذ في عين الاعتبار توقعات الإدارة العليا والمجلس والأطراف المعنية؛</p> <p>2410.ت.2: يتوجب على المدققين الداخليين أن يعبروا عن مدى رضاهم عن الجهة الخاضعة للتدقيق ضمن تبليغاتهم؛</p> <p>2410.أ.1: عادة ما تكون التبليغات المتعلقة بالمهام الاستشارية مختلفة من حيث الشكل والمحتوى، وذلك حسب طبيعة المهمة واحتياجاتها.</p>
2420: جودة التبليغات	
يتوجب أن تكون التبليغات واضحة وصحيحة، وموضوعية، وموجزة، وبناءة، وكاملة، وفي الوقت المناسب.	
التفسير	تكون التبليغات صحيحة إذا كانت خالية من التحريف والأخطاء قائمة على معلومات حقيقية، وتكون موضوعية ومنصفة ومحايدة، وتكون واضحة وسهلة الفهم، وتكون موجزة عندما تكون في صلب الموضوع، وتكون كاملة دوت نقائص، وتكون شاملة لكافة المعلومات والتوصيات، وتكون في الوقت المناسب بما يسمح للإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
2421: الخطأ والسهو	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بالتبليغ عن المعلومات المصححة، وذلك إلى جميع الأطراف المعنية بنتائج التدقيق، في حالة حدوث السهو أو الخطأ.	
2430: استخدام عبارة: "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"	

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعايير الدولية وحوكمة المؤسسات

يتم ادراج عبارة "تم إجراؤها وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" ضمن تبليغات التدقيق، في حالة ما إذا كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تدعم ذلك.	
2431: الإفصاح عن حالات عدم التقيد في المهمة	
تشمل تبليغات التدقيق الداخلي في حالة عدم الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير الدولية، كافة المبادئ والمعايير التي لم يتم الالتزام بها، وتأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق ونتائجها.	
2440: نشر النتائج	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهام التدقيق إلى كافة الأطراف المعنية بهذه التبليغات.	
التفسير	يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج التدقيق إلى الجهات المعنية، وفي حالة تفويض هذه المسؤولية فإنه يحتفظ بكامل المسؤولية.
معايير التنفيذ	2440.ت.1: تقع مسؤولية تبليغ النتائج على عاتق الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي، ويتم هذا التبليغ إلى الأطراف التي تقدم ضمانا أن هذه النتائج ستحظى بالاعتناء المطلوبة؛ 2440.أ.1: يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج المهام الاستشارية إلى كافة الأطراف المعنية؛ 2440.أ.2: يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الإبلاغ عن الإشكاليات المتعلقة بعمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر، والضوابط الرقابية، بخصوص المهام الاستشارية.
2450: الآراء الكلية العامة	
ضرورة أن يكون الرأي كليا وعماما ومدعون بمعلومات كافية وملائمة، وذات صلة بالمهمة، ويتوافق مع توقعات وتوقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية.	
التفسير	يتضمن التبليغ المدة الزمنية التي يشملها الرأي، ونطاقه وكافة القيود المفروضة عليه، وفي حالة الرأس السلبي يتم إيضاح كافة الأسباب التي أدت إليه.
2500: مراقبة سير العمل	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يعمل على صياغة نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال كرد على النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة، وتعزيز هذا النظام.	
معايير التنفيذ	2500.ت.1: يتوجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يعمل على متابعة الإجراءات التي اتخذتها الإدارة، ومدى فعالية تنفيذها؛ 2500.أ.1: يتوجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يعمل على متابعة النتائج المتعلقة بالمهام الاستشارية.
2600: لتبليغ عن قبول المخاطر	
يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مناقشة قبول المخاطر من طرف المؤسسة، مع الإدارة العليا، وفي حالة عدم حل المسألة يرفع التبليغ إلى مجلس الإدارة.	
التفسير	يتم مراقبة المخاطر التي قبلتها الإدارة ضمن المهام التأكيدية أو المهام الاستشارية، أو خلال متابعة الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الإدارة، ولا تعتبر مسألة حل هذه المشاكل من مسؤولية الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

المصدر: (معهد المدققين الداخليين ، 2017 ، الصفحات 10-20)

يتضح للطالبة من خلال استعراض معايير الأداء أنها تقدم توضيحا لكيفية ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى المعايير التي يمكن من خلالها تقييم الأداء ضمن وظيفة التدقيق الداخلي،

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات

تمثل حوكمة المؤسسات النهج الشامل الذي يدعم استمرارية المؤسسات وتحقيق التنمية المستدامة، وجاءت مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، لتدعم الممارسة الفعالة للحوكمة، وتوفر دليلا يوجه المؤسسات نحو تحقيق النجاح العملي على المدى الطويل.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول حوكمة المؤسسات

يسير العالم اليوم بخطى ثابتة في جميع المجالات ولا سيما المجال الاقتصادي، وأصبحت المؤسسات تسعى نحو ضمان الاستدامة والتطور المستمر، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال تحقيق الفعالية الإدارية، وتجسيد الشفافية والتوازن بين أصحاب المصالح، وتعتبر مفاهيم حوكمة المؤسسات وتطبيق مبادئها السبيل للوصول إلى ذلك.

أولاً: نشأة حوكمة المؤسسات

تعود بداية ظهور فلسفة حوكمة المؤسسات إلى كتاب الاقتصادي "آدم سميث" المعنون بـ "ثروة الأمم"، حيث نبه من أن غياب الملكية الفعلية يولد مشاكل محتملة ناتجة عن الفصل بين الملكية والإدارة في المؤسسات، فظهرت الحاجة إلى توفير آليات فعالة لحل صراعات المصالح بين المالكين والمديرين (Alabdullah & all, 2014, p. 313)، كما ظهرت دراسة أمريكية اعتبرت الأولى من نوعها بعنوان "النظام الحديث للشركات والملكية الخاصة" سنة (1932) تناولت موضوع فصل الملكية عن الإدارة (قباجة، 2008، صفحة 25)، وسلطت الضوء على نظرية الوكالة التي اعتبرت أنها "التفاهم المستمر بين المديرين والملاك، وعرفت بانها عقد بينهما ينتج عنه فوائد لكلا الطرفين" (Al Kahtani, 2013, p. 41)، حيث وفرت نظرية الوكالة تصورا للمشاكل التي صاحبت فصل الملكية عن الإدارة، واعتبرت أن تحقيق المديرين لمستويات عالية من الكفاءة وحصولهم على الحوافز والمكافآت الشخصية، يجعلهم يتوجهون نحو تحقيق مصالحهم الشخصية وليس مصالح المؤسسة ومالكها (Alawi, 2012, p. 82)، فكان لابد من توفير أسس تقلل من التصرفات السلبية للمديرين وتحمي مصالح جميع الأطراف، المتمثلة في حوكمة المؤسسات (العبدلي، 2012، صفحة 17).

انطلاقاً مما سبق أورد (درويش، 2007، صفحة 23) بعض الدوافع لظهور حوكمة المؤسسات المتعلقة بمختلف الجوانب التنظيمية والعلاقات بين مختلف الأطراف داخل المؤسسات وهي كما يلي:

- تحسين تقييم أداء الإدارة العليا في المؤسسات وتعزيز المساءلة؛
- توفير نظام حوافز متعلق بأعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في المؤسسة؛
- توفير إطار تنظيمي لأداء المؤسسة، يسمح بالتحول من الرقابة إلى المشاركة بين مجلس الإدارة وممثلي المساهمين في الجمعية العامة؛
- توفير المشاركة الفعالة للموظفين وأصحاب المصالح، في تحقيق أهداف المؤسسة على المدى الطويل؛
- الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة بأفضل السبل المتاحة والممكنة؛
- وضع إطار يضمن التكامل والتناسق بين صلاحيات مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويسهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانياً: مفهوم حوكمة المؤسسات

تعاملت العديد من التخصصات مع مفهوم حوكمة المؤسسات، الأمر الذي أسهم في عدم توفر تعريف متفق عليه للحوكمة (Alamri, 2014, p. 32)، حيث أن أصل مصطلح "الحوكمة" يعود إلى الفعل اليوناني "kubernân" الذي يعني "قيادة السفينة أو العربة"، استخدم هذا المصطلح من قبل الفيلسوف اليوناني أفلاطون، حيث في اللغة الفرنسية استخدم كمرادف لكلمة "الحكومة" "government"، واستخدم في اللغة الإنجليزية بمعنى "الحوكمة" "governance"، وظهر استخدامين جديدين لمفهوم الحوكمة في العالم الأنجلو اكسوني، حيث تم التمييز بين الحوكمة العامة، وحوكمة المؤسسات (Bakkour, 2013, p. 02). تعد حوكمة المؤسسات نظام يتم من خلاله توجيه المؤسسات والتحكم فيها (Cadbury , 1992, p. 07)، في حين تعتبر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) من أوائل المنظمات الدولية التي ركزت على قضية الحوكمة داخل المؤسسات، إذ قدمت سنة 1999 تعريف لها "بأنها نظام يوضح كيفية إدارة المؤسسات والرقابة عليها" (طالب و المشهداني ، 2011، صفحة 24)، وعرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) بأنها مجموعة الهياكل والإجراءات الضرورية لتوزيع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف، وتحديد القواعد والأسس المتعلقة باتخاذ القرارات في المؤسسة (الربيعي و راضي، 2013، صفحة

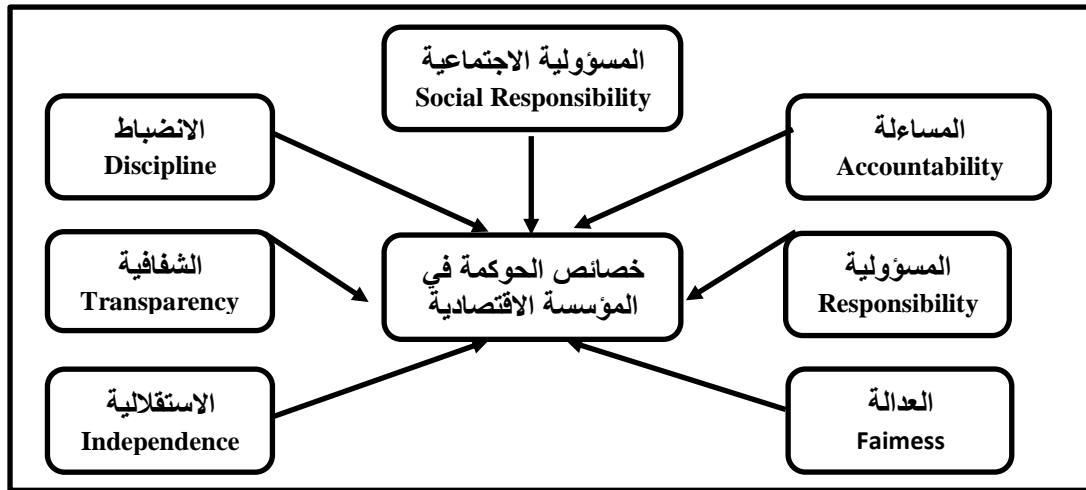
¹ International Finance Corporate.

(09)، وعرفها معهد (IIA) بأنها مجموعة من العمليات المستخدمة لمراقبة ومتابعة إدارة المخاطر، والضوابط الرقابية المعتمدة للحد من تلك المخاطر. (فراج و آخرون، 2020، صفحة 22)

اتفقت جل المنظمات السابقة في أن حوكمة المؤسسات هي الإطار أو الهيكل الذي تتبعه الإدارة للسيطرة على عملياتها الداخلية في مختلف الأوقات، والتصدي للممارسات الاحتمالية التي تمس بسمعة المؤسسة (Alawi, 2012, p. 58)، كما تعمل حوكمة المؤسسات على الجمع بين الضوابط الرقابية الممارسة لمنع سوء استخدام السلطة، وبين حرية العمل الممنوحة للمديرين في ممارسة صلاحياتهم، الأمر الذي يؤدي إلى ضمان اتخاذ القرارات المناسبة (Thomsen & Conyon, 2019, p. 29) ، فحسب (Meier & Schier, 2005, p. 262) فإن حوكمة المؤسسات هي "مجموعة الآليات التي تقيد سلطة المسؤولين وتقلص من نطاق سلطتهم التقديرية في المؤسسة، وتأثيرها على حدود القرارات التي يتخذونها"، ويتوافق هذا التعريف مع ما قدمه (Larcker & Tayan, 2016, p. 07) عندما اعتبر أن حوكمة المؤسسات هي "مجموعة من الآليات الرقابية التي تتصدى للمديرين المهتمين بمصالحهم الشخصية، وتمنعهم عن التوجه نحو الأنشطة المضرة بمصالح المساهمين وأصحاب المصالح"، حيث أن حوكمة المؤسسات هي "مجموعة من العلاقات التي تجمع بين مختلف الأطراف في المؤسسة، من مساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، حيث توفر الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف المؤسسة، ووسائل تحقيقها ومراقبتها" (Olajuwin & Oladebeye , 2018, p. 337)، وتشير حوكمة المؤسسات إلى هيكل حقوق ومسؤوليات أصحاب المصلحة وعواقبها على عملية التحكم في المؤسسات وتشغيلها (Wright & all, 2013, p. 42).

يتضح من خلال استعراض التعاريف السابقة بأن حوكمة المؤسسات هي شكل من أشكال الإدارة، وهي النظام الذي يوجه العملية الإدارية والرقابية للإدارة العليا والعمل بفعالية، ويحدد حقوق ومسؤوليات جميع الأطراف إما بشكل مباشر أو غير مباشر، ويحدد القواعد والإجراءات الضرورية لاتخاذ القرارات، بما يتماشى مع الأهداف المحددة في المؤسسة، وذلك يعود للسمات المختلفة التي يجب أن تتصف بها الحوكمة والتي يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (01-02): خصائص حوكمة المؤسسات



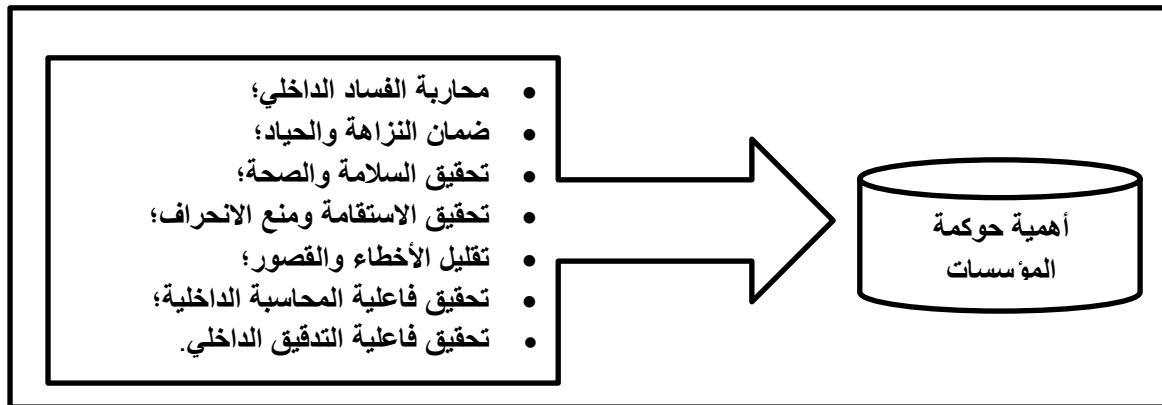
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على (محمدي، 2018، صفحة 22)

يتضح من التمعن في الشكل أعلاه أن الصفات الأساسية التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات، لها دور كبير في مستوى القبول الذي تشهده لدى جميع أنواع المؤسسات.

ثالثاً: أهمية حوكمة المؤسسات

تكمن أهمية حوكمة المؤسسات في نزاهة وحيادية واستقامة جميع الأطراف في المؤسسة (المغربي ، 2020، صفحة 14)، والكشف والتصدي لمختلف أشكال الفساد المالي والإداري من تزوير واحتيال، من خلال تأكيد مسؤوليات الإدارة، وحماية حقوق المساهمين، وتعزيز الشفافية والمساءلة (درويش، 2007، صفحة 31)، كما تظهر أهمية حوكمة المؤسسات من خلال فصل المساهمين عن إدارة المؤسسة، وفصل الصلاحيات بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين (طالب و المشهداني ، 2011، صفحة 34)، ويمكن توضيح هذه الأهمية من خلال عدة نقاط كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-03): أهمية حوكمة المؤسسات



المصدر: (كافي، 2013، صفحة 214)

يتضح من الشكل أعلاه أن أهمية حوكمة المؤسسات تتجلى من خلال مجموعة الأدوار والعلاقات، التي تربط بين الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة وتحقيق أهدافها.

رابعاً: أهداف حوكمة المؤسسات

تعكس أهداف حوكمة المؤسسات وفقاً لنماذج الحوكمة المعمول بها، أهداف المؤسسة ككل، ففي الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة يتجلى هدف حوكمة المؤسسات في حماية حقوق مساهمين، وتحقيق أقصى قيمة للمؤسسة، وهدف المؤسسات المتمثل في النمو والاستمرارية، بينما يكمن هدف حوكمة المؤسسات في البلدان الأوروبية إلى حماية حقوق جميع الأطراف في المؤسسة (ضويفي، 2015، صفحة 25)، وتعد حوكمة المؤسسات فعالة وتشكل أساساً لتعزيز وتطوير الاقتصاد من عدة نواحي أهمها: (كافي، 2013، الصفحات 221-222)

- **النواحي المالية للمؤسسات:** حيث تهدف حوكمة المؤسسات إلى تحسين الإفصاح والشفافية في التقارير المالية؛
 - **النواحي الإدارية للمؤسسات:** تتجه حوكمة المؤسسات نحو دعم وتطوير الأداء في المؤسسات، وتوفير الدعم الضروري للإدارة العليا ومجلس الإدارة، لوضع استراتيجية ملائمة، تضمن اتخاذ قرارات مناسبة تخدم مصالح جميع الأطراف؛
 - **النواحي القانونية والتشريعية:** توجه حوكمة المؤسسات نحو تحسين الانضباط في السوق وضمان حقوق جميع الأطراف ذات المصلحة؛
 - **النواحي الاجتماعية:** الهدف الرئيسي لحوكمة المؤسسات يتمثل في تقادي حدوث الأزمات في الاقتصاد وتأثيرها على جميع طبقات المجتمع.
- تهدف حوكمة المؤسسات إلى تحسين أداء مجلس الإدارة، وتهدف إلى تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات، وزيادة ثقة الأطراف أصحاب المصلحة في نتائج المؤسسة، الأمر الذي ينعكس على البيئة الاستثمارية، والأداء المالي للسوق. (سويلم، 2010، صفحة 43)

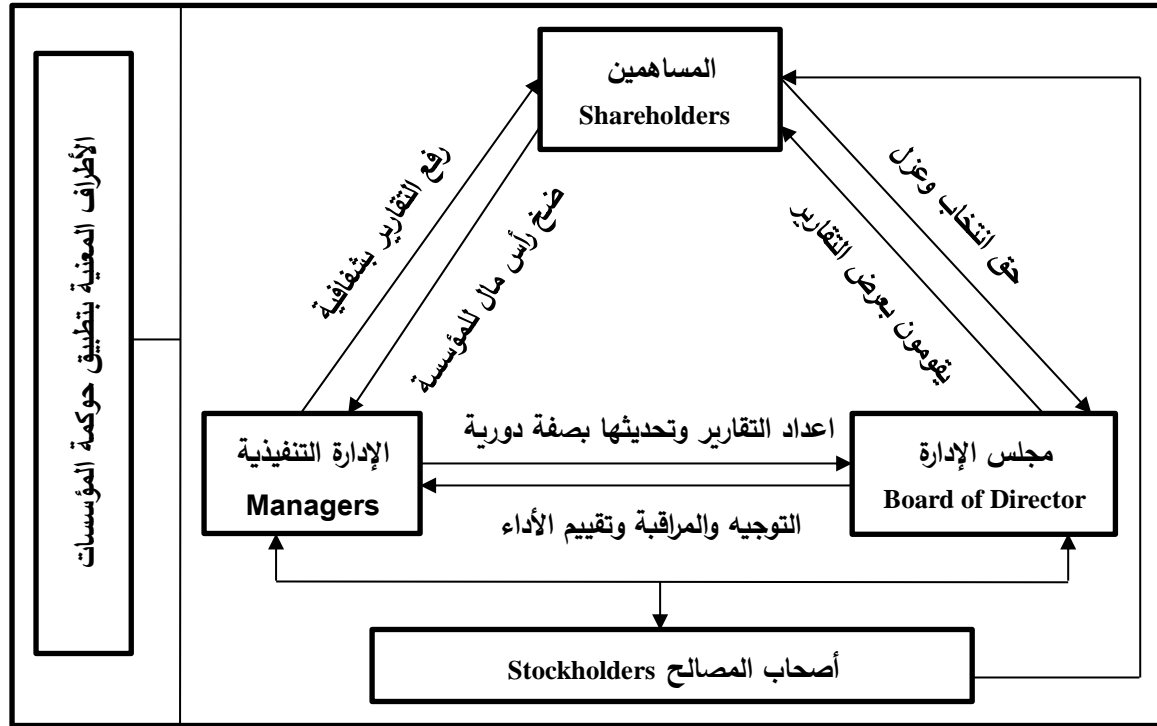
المطلب الثاني: أساسيات حوكمة المؤسسات

يتحقق نظام الحوكمة الفعال من خلال جهود مجموعة من الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة، واحترام مجموعة المحددات الأساسية التي تضمن التنفيذ الفعال لمبادئ حوكمة المؤسسات.

أولاً: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات

تعمل حوكمة المؤسسات على ضمان توفير الانضباط السلوكي والتوازن الذي يحقق مصالح جميع الأطراف، والتصدي لنزعة تحقيق المصلحة الشخصية على حساب مصالح الأطراف الأخرى، وتوفر حوكمة

المؤسسات التناسق بين الضوابط الرقابية وإدارة المخاطر في المؤسسات (مرتجي، 2018، صفحة 29)، والشكل الموالي يوضح الأطراف أربعة أطراف رئيسية معنية بتطبيق حوكمة المؤسسات: الشكل رقم (01-04): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات



المصدر: (غرفة أبوظبي، بدون سنة نشر، صفحة 09) بالتصرف

يتضح من خلال الشكل أعلاه وجود علاقات بين مختلف الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات، حيث يتولى مجلس الإدارة مسؤولية الرقابة على أداء الإدارة التنفيذية، من خلال اختيار القادة المؤهلين والجديرين بإدارة أنشطة المؤسسة عوضاً عنهم، بالكيفية التي تضمن مصالح باقي الأطراف، وتتمثل الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات في:

1. **المساهمين (Shareholders):** هم الأطراف الذين يقدمون رأس مال لأنشطة المؤسسة المختلفة (Alawi, 2012, p. 58)، من خلال استثمار أموالهم في شكل أسهم تحقق العائد المناسب، وترفع من قيمة المؤسسة، يمتلك المساهمين حق اختيار ممثلين لهم ضمن مجلس الإدارة لحماية حقوقهم (علي وشحاته، 2007، صفحة 20)؛
2. **مجلس الإدارة (Board of Director):** يتكون من فريق من ممثلي مختلف الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة، يمارس مهامه في اختيار المديرين التنفيذيين المشرفين على إدارة المؤسسة، ومراقبة أدائهم بصفة مستمرة، ووضع اللوائح والسياسات التي تضمن حقوق جميع الأطراف في المؤسسة (الحمدي،

(2020، صفحة 43)، تقع على عاتق مجلس الإدارة نوعين من المسؤوليات وهي: (الآغا ع.، 2011، صفحة 37)

- واجب العناية المهنية اللازمة: تتضمن أن يمارس مجلس الإدارة مهامه بحذر مع بذل العناية المهنية اللازمة، والحرص على اتخاذ القرارات المناسبة، في ظل تكوين إجراءات وأنظمة ملائمة، تتماشى مع القوانين واللوائح المعمول بها؛
- واجب الإخلاص في العمل: يعمل مجلس الإدارة على وضع نظام ملائم للرواتب والمكافآت، والتعامل بعدالة ومساواة مع جميع الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

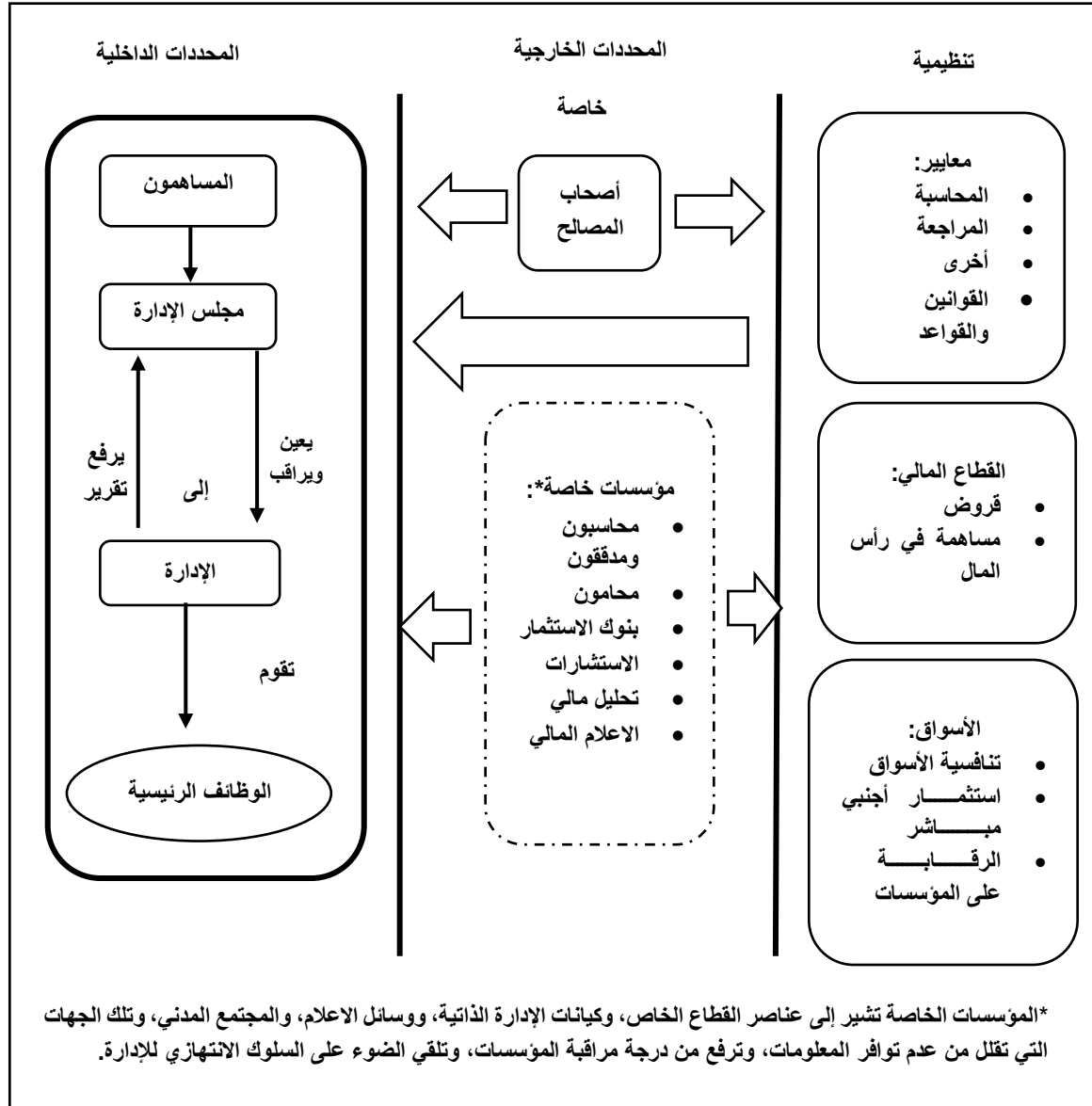
3. الإدارة التنفيذية (Management): تتعدد مسؤوليات الإدارة التنفيذية من تحقيق أقصى قدر من الأرباح، إلى الإفصاح والشفافية عن المعلومات التي تنتجها، في ظل توجيهات مجلس الإدارة والمساهمين (الآغا و.، 2016، صفحة 27)، يجب التنبيه إلى أن تنفيذ الإدارة لأي نشاط بشكل سلبي يمكن أن يقلل من ثروة المساهمين (Alawi, 2012, p. 58)؛

4. أصحاب المصالح (Stockholders): يمثلون جميع الأطراف الذين تجمعهم مصلحة مع المؤسسة من (دائنين، موردين، عملاء، موظفين،....)، تتباين مصالح هذه الأطراف حسب طبيعة علاقتهم مع المؤسسة، حيث يهتم الدائن بقدرة المؤسسة على تسديد الديون، في حين يهتم العميل والموظف بقدرة المؤسسة على الاستمرار (البريم، 2016، صفحة 34).

ثانيا: محددات حوكمة المؤسسات

تتوفر مجموعة من العوامل والمحددات التي تضمن تنفيذ مبادئ الحوكمة بشكل سليم وفعال داخل المؤسسات، وتحقق الفائدة القصوى من تطبيق مفهوم حوكمة (سليمان، 2009، صفحة 22)، سواء كانت تلك المحددات داخلية أو خارجية، إلا أنها فإنها تتأثر بالعوامل الأخرى سواء كانت الاقتصادية أو اجتماعية، أو متعلقة بالبيئة التنافسية والقانونية والتنظيمية داخل المؤسسة (كانم، 2021، صفحة 10)، والشكل الموالي يوضح هذه المحددات.

الشكل رقم (01-05): محددات حوكمة المؤسسات



المصدر: (كافي، 2013، صفحة 229)

يتضح من الشكل أعلاه وجود علاقات تفاعلية متعلقة بحوكمة المؤسسات، بين الأطراف الداخلية في المؤسسة (المساهمين، مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية)، ومجموعة من المحددات الخارجية أهمها (القوانين، السياسات، السوق) تشترك هذه المحددات في أنها توجه المؤسسات من حيث السلوك والأداء.

1. **المحددات الداخلية:** هي مجموعة القواعد والأسس التي توجه عملية اتخاذ القرار وتوزيع الصلاحيات بين مختلف الأطراف داخل المؤسسة، من مساهمين ومجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، يضمن توفر هذه المحددات تقليل تعارض المصالح بين هذه الأطراف (طالب و المشهذاني ، 2011، صفحة 46)، تتضمن هذه الأسس والقواعد قوانين المؤسسة، وتنظيم الأوراق المالية، ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية، ومختلف العلاقات بين المساهمين ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ووثائق الحوكمة الخاصة

بالمؤسسة وبالأخص النظام الأساسي للمؤسسة، واللوائح الداخلية، واتفاقات حملة الأسهم (Iskander & Chamlou, 2000, p. 04)؛

2. **المحددات الخارجية:** هي مجموعة من العوامل ضمن البيئة الخارجية للمؤسسة، تتفاعل بشكل مباشر مع المحددات الداخلية للحوكمة في المؤسسة، وتدعم الإطار التنظيمي وإدارة النشاط بفعالية، ولها تأثير مباشر على ممارسات الحوكمة بشكل فعال، تتأثر المحددات الخارجية بالعوامل المرتبطة بالبيئة الثقافية والنظام الاقتصادي للدولة التي تنشط بها المؤسسة (بوشالي، 2021، الصفحات 137-139)، وتشمل فاعلية السوق المالي، تمويل المشاريع، التنافسية في السوق، الإطار القانوني للنشاط الاقتصادي (كافي، 2013، صفحة 230).

المطلب الثالث: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (COED) في مجال حوكمة المؤسسات

تعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (COED) من المنظمات الدولية السباقة إلى الاهتمام بالحوكمة، وتوجت هذا الاهتمام من خلال صياغة مجموعة من المبادئ لحوكمة المؤسسات، والتي سيتم تناولها من خلال هذا المطلب.

أولاً: مفهوم مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (COED)

عمدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بالتعاون مع صندوق النقد الدولي (IMF) والبنك الدولي (IB) والاتحادات المهنية، إلى وضع مجموعة من المبادئ التي توجه المؤسسات نحو تحقيق هيكل حوكمة فعال، لتمثل مرجعية لتعزيز فاعليتها في الأسواق (طالب و المشهداني ، 2011 ، صفحة 34)، تمثل مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة (COED) مجموعة من الأسس والممارسات، التي تضمن حقوق ومسؤوليات جميع الأطراف الفاعلين ذوي الصلة بالمؤسسة، كمجلس الإدارة والمساهمين والدائنين والموردين (المغربي ، 2020 ، صفحة 17)، تعتبر هذه المبادئ من أكثر المبادئ انتشاراً حول العالم، فهي تمثل خطوط إرشادية تسترشد بها حكومات الدول لتعزيز الأطر القانونية والتنظيمية والتوجيهية للمؤسسات (سايج، 2016، صفحة 106)، وتتميز مبادئ منظمة (COED) لحوكمة المؤسسات بعدد من الخصائص أهمها: (خضر، 2012، صفحة 109)

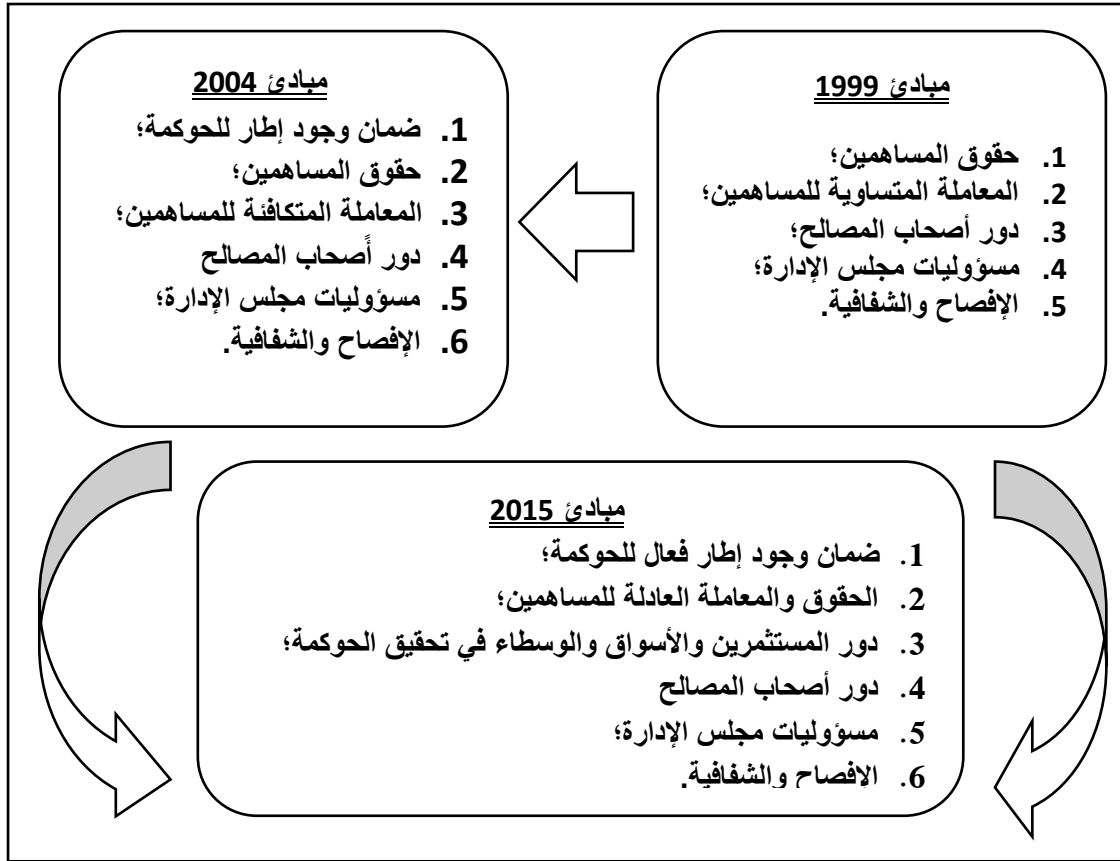
- تمثل نقاط إرشادية أو مرجعية وليست ملزمة للحكومات وأصحاب المصلحة في السوق؛
- تشهد تطوراً مستمراً بما يتماشى مع التغيرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي؛
- تشجع على اعتماد أساليب مختلفة تتوافق مع أي نموذج حوكمة في أي دولة، ولا تروج لنموذج واحد قائم لحوكمة المؤسسات.

عرفت المبادئ الصادرة عن منظمة (OECD) لحوكمة المؤسسات عدة مراحل تطور وهي:

1. المرحلة الأولى (إصدار سنة 1999): في اجتماع عقد خلال الفترة من (27) إلى (28) أبريل 1998، قرر مجلس منظمة (OECD) بمشاركة وزراء الحكومات والقطاع الخاص، وضع مجموعة من المبادئ والإرشادات لحوكمة المؤسسات، وقد تم الموافقة على المبادئ المقترحة خلال اجتماع عقد في الفترة من (26) إلى (27) مايو (1999)، تحت مسمى "Principles of Corporate Governance" أي "مبادئ حوكمة المؤسسات"؛ (حماد ، 2008، صفحة 41)
 2. المرحلة الثانية (إصدار سنة 2004): في اجتماع عقد خلال سنة (2002) وافق مجلس منظمة (OECD) على إجراء دراسة استطلاعية لتقييم المبادئ في ظل التحولات في حوكمة المؤسسات، ووجهت هذه المهمة إلى المجموعة القيادية لحوكمة المؤسسات في المنظمة (كربوعة ، 2021، صفحة 22)، وإثر هذا التقييم خضعت المبادئ لتعديلات هامة، ووافقت الدول الأعضاء في منظمة (OECD) على صياغة معدلة لها في (22) أبريل (2004) (سليمان، 2009، صفحة 49)؛
 3. المرحلة الثالثة (إصدار 2015): عمدت منظمة (OECD) إلى إجراء تقييم لمبادئ حوكمة المؤسسات، حيث تمت دراسة مبادئ جديدة في إطار منتدى (OECD/G20) لحوكمة المؤسسات في شهر أبريل سنة (2015)، وفي (08) جويلية (2015) انعقد اجتماع مجلس منظمة (OECD) وتم اقرار مبادئ جديدة وتقديمها لقادة مجموعة العشرين (G20) في (16) نوفمبر (2015) في مدينة أنطاليا التركية، حيث تمت الموافقة عليها وأطلق عليها اسم "مبادئ (OECD/G20) لحوكمة المؤسسات" (إتحاد هيئة الأوراق المالية العربية، 2015، الصفحات 03-04).
- الشكل الموالي يقدم توضيحا لمجالات مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة (OECD) حسب كل اصدار.

¹ مجموعة العشرين (G20) منتدى دولي انبثق في ديسمبر (1999) في برلين، تزامنا مع نهاية القرن العشرين، تمثل هذه المجموعة ثلثي حجم التجارة العالمية وأكثر من (90%) من الناتج الاقتصادي العالمي الخام، هدف تأسيسها هو تجميع مجموعة مختارة من الدول البارزة، لمناقشة وتبادل وجهات النظر حول قضايا أساسية تتعلق بالاقتصاد العالمي، يهدف المنتدى إلى تنسيق سياسات الدول الأعضاء من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي والنمو المستدام، وتعزيز النظام المالي لتقليل المخاطر والوقاية من أزمات مالية، فضلا عن إقامة هيكل مالي دولي جديد، تم اتخاذ قرار تأسيس مجموعة العشرين خلال اجتماع وزراء المالية وحكام البنوك المركزية لأكثر سبع اقتصاديات عالمية (المملكة المتحدة وإيطاليا وكندا والولايات المتحدة وألمانيا وفرنسا واليابان) في واشنطن في سبتمبر (1999)، بسبب تداعيات أزمة عامي (1997 و1998)، التي أكدت على ضعف النظام المالي الدولي في ظل تزايد التداول الاقتصادي العالمي. (سلام للتواصل الحضاري، 2020، صفحة 04)

الشكل رقم (01-06): مراحل تطور مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة من قبل (OECD)



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على إصدارات منظمة (OECD)

يتضح من الشكل أعلاه أن مبادئ منظمة (OECD) قد شهدت عدة تعديلات خلال فترات زمنية متتالية، لتتماشى مع التطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية العالمية، وانطلاقاً من سنة (1999) حتى اصدار سنة 2015، لاتزال هذه المبادئ تشهد تطوراً مستمراً حيث عقد اجتماع مجلس منظمة (OECD) مع مجموعة العشرين (G20)، لمناقشة مسودة تنقيح مبادئ حوكمة المؤسسات خلال الفترة من (19) سبتمبر إلى (21) أكتوبر (2022)، وخلال اجتماع مجلس منظمة (OECD) في (7-8) جوان (2023)، تم اعتماد مسودة المبادئ الجديدة التي تساهم في مرونة واستدامة الاقتصاد، وسيتم إطلاق المبادئ المعدلة رسمياً خلال حدث في منظمة (OECD) قبل نهاية سنة (2023). (OECD, 2023)

ثانياً: توضيح مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لحوكمة المؤسسات

حددت منظمة (OECD) ستة مبادئ لحوكمة المؤسسات تقدم توضيحاً لكيفية تحقيق هيكل حوكمة فعال في المؤسسة، ويضمن التوزيع الصحيح للموارد التي تولدها السوق، والتعامل مع تعارض المصالح في المؤسسة، وجاءت على النحو التالي:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي ومعاييره الدولية وحوكمة المؤسسات

الجدول رقم (01-10): عرض مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

مبدأ الحوكمة	متطلبات تحقيقه
<p>المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال للحوكمة</p> <p>"ينبغي على إطار حوكمة المؤسسات أن يعزز وجود أسواق شفافة وعادلة، والتخصيص الفعال للموارد، والإشراف على التنفيذ الفعال"</p> <p>(OCDE, 2015, p. 13)</p>	<p>المتطلبات الأساسية لتحقيق إطار فعال للحوكمة في المؤسسات الاقتصادية تتمثل فيما يلي: (OCDE, 2004, p. 18)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ضرورة تطوير نظام حوكمة المؤسسات يتماشى مع تعزيز شفافية وكفاءة ونزاهة الأسواق، ومختلف الحوافز التي تخلقها؛ 2. ضرورة تناسق المتطلبات القانونية والتنظيمية المتعلقة بممارسات حوكمة المؤسسات، مع سيادة القانون وقابليتها للتنفيذ؛ 3. ضرورة توزيع الاختصاصات بين الأطراف المسؤولة عن التنظيم في بلد معين يخدم مصالح جميع الأطراف المشاركة في السوق؛ 4. ضرورة أن تتمتع الجهات المسؤولة عن تنظيم السوق بالموارد والسلطة والنزاهة، بما يضمن ممارسة مهامها بمهنية وموضوعية، وتكون قراراته في الوقت المناسب وشفافية تامة. <p>اكتسب هذا المبدأ من إصدار سنة 2015، إضافة فقيرين جديدين وهما: (OCDE, 2015, pp. 16-17)</p> <ul style="list-style-type: none"> - ضرورة تدعيم سوق الأوراق المالية بممارسات حوكمة فعالة؛ - ضرورة تعزيز التعاون الخارجي من خلال سياسات لتبادل المعلومات.
<p>المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين</p> <p>"ينبغي على إطار حوكمة المؤسسات أن يحمي حقوق المساهمين ويضمن المعاملة العادلة لجميع المساهمين بكل فئاتهم (الأقلية والأغلبية)، وينبغي أن تتاح لجميع المساهمين الفرصة للحصول على تعويض فعال لانتهاك حقوقهم"</p> <p>(OCDE, 2015, p. 18)</p>	<p>المتطلبات الأساسية لضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين في المؤسسات الاقتصادية تتمثل فيما يلي: (الصفار و الفلاح، 2021، صفحة 434)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. نقل ملكية حقوق الأسهم وتسجيلها، وسهولة الحصول على المعلومات من المؤسسة، والمشاركة في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة وحضور اجتماعاته؛ 2. يمكن للمساهمين الاطلاع على كافة معلومات والبيانات المتعلقة بالمؤسسة؛ 3. المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة بفعالية؛ 4. يمكن للمساهمين التشاور بخصوص قضايا متعلقة بحقوقهم في المؤسسة؛ 5. التساوي في معاملة جميع فئات المساهمين؛ 6. يمكن للمساهمين المساهمة في حماية مصلحة المؤسسة ومساهمتها في ظل ممارسات حوكمة فعالة لجميع أصحاب المصالح؛ 7. ضمان حماية حقوق المساهمين الأقلية، ومنع تعرضهم للاستغلال من قبل المساهمين الأغلبية؛ 8. توفير مراقبة فعالة للمؤسسات في السوق من خلال التعرف على الإجراءات التي تسمح بالكشف عن المعلومات بشفافية؛

<p>المتطلبات الأساسية لدور المستثمرين والأسواق والوسطاء في تحقيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية تتمثل فيما يلي: (OCDE, 2015, pp. 30-31)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. يجب على المستثمرين المؤسسيين الإفصاح عن ممارسات حوكمة المؤسسات وسياسات التصويت، والإجراءات التي تمكن من اتخاذ القرار بخصوص استخدام حقوق التصويت الخاصة بهم؛ 2. ضرورة أن يتم التصويت من قبل ممثلين عن المساهمين في ضوء توجيهات مالك الأسهم؛ 3. يجب على المستثمرين أن يفصحوا عن كيفية إدارتهم لتضارب المصالح، الذي قد يؤثر على ممارسة حقوق الملكية على استثماراتهم؛ 4. يجب أن يتطلب إطار حوكمة المؤسسات من المستشارين الوكلاء والمحليين والوسطاء، والذين يقدمون خدمات التحليل أو المشورة ذات الصلة بقرارات الاستثمار، أن يفصحوا عن تعارض المصالح الذي يمس نزاهة تحليلهم أو مشورتهم؛ 5. وجوب حظر التداول بناء على معلومات داخلية، وضرورة تطبيق القواعد المعمول بها في السوق؛ 6. ضرورة أن توفر الأسواق المالية إفصاح عادل وفعال للأسعار بغرض تعزيز حوكمة المؤسسات. 	<p>المبدأ الثالث: دور المستثمرين والأسواق والوسطاء في تحقيق الحوكمة</p> <p>"ينبغي على إطار حوكمة المؤسسات أن يوفر حوافز سليمة في جميع مراحل سلسلة الاستثمار، وأن يوفر لأسواق الأوراق المالية حوافز متاحة لتعمل بطريقة تساهم في ممارسة الحوكمة الجيدة في المؤسسات" (OCDE, 2015, p. 29)</p>
<p>المتطلبات الأساسية لدور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات الاقتصادية تتمثل فيما يلي: (OCDE, 2015, pp. 34-36)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. وجوب ضمان حقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها قانونياً أو ضمن الاتفاقيات المتبادلة؛ 2. ضمان حقوق أصحاب المصالح يتيح لهم فرصة الحصول على تعويض في حال لانتهاك حقوقهم؛ 3. ضرورة توفير آليات تسمح بمشاركة الموظفين في المؤسسات؛ 4. عندما يتوفر لأصحاب المصالح إمكانية الوصول إلى المعلومات الموثوقة والملائمة فهذا يضمن مشاركتهم في عملية حوكمة المؤسسات؛ 5. ضرورة أن يتوفر لأصحاب المصالح من موظفين والهيئات الممثلة لهم، القدرة على نقل مخاوفهم بحرية بشأن التجاوزات إلى مجلس الإدارة والسلطات. 	<p>المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات</p> <p>"ينبغي أن يعترف إطار حوكمة المؤسسات بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو الاتفاقيات المتبادلة، وأن يشجع التعاون بينهم" (إتحاد هيئة الأوراق المالية العربية، 2015، صفحة 05)</p>
<p>المتطلبات الأساسية لتحقيق الإفصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية تتمثل فيما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. يجب أن يشمل الإفصاح المعلومات عن (النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة، أهداف المؤسسة، ملكية الأسهم وحقوق التصويت، مكافآت ومعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، ومكافآت كبار المديرين التنفيذيين، معاملات الأطراف ذات العلاقة، عوامل الخطر المتوقعة، القضايا المتعلقة بالموظفين وأصحاب المصالح، هيكل وعمليات الحوكمة)؛ (OCDE, 2015, pp. 38-42) 2. تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة ومبادئها على المعاملات المالية وعرضها بشفافية؛ (الصفار و الفلاح، 2021، صفحة 435) 	<p>مبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية</p> <p>"ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة وحوكمة المؤسسة" (إتحاد هيئة</p>

<p>3. توفير تدقيق خارجي مستقل من طرف شخص مختص ومؤهل مرة في السنة على الأقل، وفقا لمعايير التدقيق، لتقديم تأكيد خارجي وموضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين، بأن المعلومات المفصّل عنها تعبر عن المركز المالي للمؤسسة؛ (OCDE, 2015, pp. 42-43)</p> <p>4. ضرورة أن يكون المدققون الخارجيون مسؤولين أمام المساهمين ولديهم التزام تجاه المؤسسة ببذل العناية المهنية اللازمة المتوقعة منهم؛ (OCDE, 2004, p. 24)</p> <p>5. ضرورة توفر قنوات لنشر المعلومات وتضمن وصولها الوقت المناسب وبتكلفة معقولة. (OCDE, 2015, p. 44)</p>	<p>الأوراق المالية العربية، 2015، صفحة (05)</p>
<p>المتطلبات الأساسية لتحقيق مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسات الاقتصادية تتمثل فيما يلي: (الصفار و الفلاح، 2021، صفحة 435)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. يمارس أعضاء المجلس مسؤولياتهم بعقلانية، وحسن نية وباستخدام الحيطة والحذر لخدمة مصالح المساهمين والمؤسسة ككل؛ 2. يعمل مجلس الإدارة على ضمان المعاملة العادلة للمساهمين؛ 3. يعمل مجلس الإدارة على ضمان لتطبيق المعايير المتعارف عليها، بما يحقق بيئة أخلاقية مناسبة؛ 4. يعمل مجلس الإدارة على توفير المعلومات الملائمة والدقيقة لجميع الأطراف؛ 5. تتضمن الوظائف الرئيسية لمجلس الإدارة (توجيه استراتيجية المؤسسة وخطط العمل وأهداف الأداء، سياسات إدارة المخاطر، والإشراف على النفقات، مراقبة عمليات الحوكمة في المؤسسة، اختيار وتنصيب وعزل كبار المسؤولين التنفيذيين، تحديد المكافآت، وضمان عملية ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة). (OCDE, 2015, pp. 47-50) 	<p>المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة "ينبغي أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات قيام مجلس إدارة المؤسسة بالتوجيه الاستراتيجي للمؤسسة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه المؤسسة والمساهمين" (إتحاد هيئة الأوراق المالية العربية، 2015، صفحة 05)</p>

المصدر: من اعداد الطالبة

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي توفر وجهة نظر مستقلة عن مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال تقييم إدارة المخاطر وكفاءة الضوابط الرقابية ومختلف العمليات المتعلقة بحماية الأصول، والامتثال للقوانين واللوائح، والتعرف على نقاط القوة والضعف في المؤسسة والابلاغ عنها إلى الأطراف المعنية، وجاءت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي يصدرها معهد المدققين الداخليين (IIA)، لتوفر إرشادات ومتطلبات فيما يتعلق بنطاق خدمات التدقيق الداخلي.

تعتبر حوكمة المؤسسات عن مجموعة الإجراءات التي تمكن من تحديد وتوزيع الصلاحيات والحقوق، بين جميع الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتوفر ضمان بأن القرارات المرتبطة بأنشطة المؤسسة وعملياتها الداخلية محددة بشكل ملائم وواضح، وتضمن عدم تداخل المصالح.

يعتبر البحث في مجال المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي فرضة للتعرف على وظيفة التدقيق الداخلي، خاصة في ظل اتساع نطاقه ليشمل دعم ممارسات حوكمة المؤسسات وإرساء مبادئها، ولهذا السبب يهدف الفصل الثاني من هذه الدراسة إلى ربط المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بمبادئ الحوكمة في المؤسسات، للتعرف على الكيفية التي يساهم بها كل منهما في الآخر.

الفصل الثاني:

تحليل العلاقة بين
متغيرات الدراسة
والأدبيات التطبيقية

تمهيد

تعتبر الحوكمة في المؤسسات الوسيلة التي تمكن المساهمين وأصحاب المصالح من الثقة في المعلومات التي تقدمها المؤسسات، من خلال خلق مجموعة من الوظائف التي تجسد حوكمة المؤسسات، وتعد وظيفة التدقيق الداخلي أبرز هذه الوظائف والتي تعمل على توفير ضمان، فيما يتعلق بفعالية وكفاءة كل من الضوابط الرقابية وإدارة المخاطر في المؤسسة.

سعت الجزائر كغيرها من دول العالم إلى صياغة نصوص تشريعية تسمح للمؤسسات بخلق أجهزة رقابية، تكون مدعومة بإطار توجيهي وقانوني يدعم ممارسات التدقيق الداخلي، ويجسد ممارسات حوكمة المؤسسات في الجزائر، نظرا لضرورة محاربة الفساد المالي والإداري من تزوير واختلاس التي كانت سببا في الأزمات التي شهدتها بعض اقتصاديات العالم.

سعدت العديد من الدراسات التي يضمها الأدب المحاسبي إلى استكشاف علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة المؤسسات من مختلف الجوانب، وتسعى هذه الدراسة إلى استعراض وتحليل بعض هذه الدراسات والتي تناولت هذه العلاقة، والمتوافقة مع موضوع الدراسة الحالية، بهدف الاستفادة من نتائجها وتوصياتها.

بغرض التفحص والتحليل والدراسة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

• المبحث الأول: المداخل الحديثة للتدقيق الداخلي ودورها في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات

يهدف إلى إبراز مدى مساهمة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في ظل مداخله الحديثة (الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، حوكمة المؤسسات) في تعزيز إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات.

• المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات في الجزائر

يهدف إلى تقديم الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي والتعرف على الإطار التوجيهي والقانوني لحوكمة المؤسسات في الجزائر.

• المبحث الثالث: الدراسات السابقة

يهدف إلى تقديم نظرة عامة على مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التدقيق الداخلي وعلاقته بحوكمة المؤسسات، ومناقشة نتائجها ومقارنتها مع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: المداخل الحديثة للتدقيق الداخلي ودورها في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات

يسعى التدقيق الداخلي إلى توفير تأكيدا بخصوص كفاءة وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، في حالة ما إذا شمل نطاقه على جميع الأنشطة والعمليات، في ضوء ممارسات ممنهجة وبكفاءة وفعالية عالية، تضمن الوصول إلى استنتاجات تدعم التحسين المستمر في المؤسسة.

المطلب الأول: مدخل تقييم نظام الرقابة الداخلية لإرساء مبادئ حوكمة المؤسسات

يعد التدقيق الداخلي أحد المكونات الأساسية في الهيكل الرقابي للمؤسسات، انطلاقا من تقييم أنظمة الرقابة في ظل معايير متعارف عليها لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، في حين تعد الرقابة الداخلية الوسيلة الفعالة التي تمكن من تنظيم وإدارة الأعمال، وتحقيق تطلعات وأهداف المؤسسات، من خلال توفير معلومات وبيانات شفافة وموثوقة تساهم في تحسين القدرة الإنتاجية، وحماية موارد المؤسسة من الضياع والتبديد (السامرائي، 2016، صفحة 02)، ولقد برزت العديد من التعاريف للرقابة الداخلية، حيث عرفها معهد (IFACI) بأنها عملية ينفذها مختلف الأطراف في المؤسسة، بهدف توفير ضمان معقول بخصوص مدى الوصول لتحقيق الأهداف المتعلقة بالامتثال وإعداد التقارير والعمليات (IFACI, 2021)، وتعرف الرقابة الداخلية أيضا على أنها هيكل دائم ينفذ من قبل إدارة المؤسسة بما يضمن التحكم في الوظائف والأنشطة بشكل مناسب على جميع المستويات، وبما يضمن تحقيق أهدافها المتنوعة (Renard, 2010, p. 140). مما سبق الرقابة الداخلية هي نظام مصمم من طرف الإدارة، ويطبق على جميع المستويات في المؤسسة، بما يضمن حماية الأصول، ومصادقية البيانات المحاسبية المقدمة لكل الأطراف.

يؤدي التدقيق الداخلي دوره في تعزيز إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة، ووفقا للمعيار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي رقم (2130) "الرقابة" الذي تناول مساهمة نشاط التدقيق الداخلي في تعزيز الرقابة الفعالة في المؤسسة، في ظل تقييم كفاءتها وفعاليتها وأدائها، والعمل على تحسينها بصورة شاملة (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 14)، مدعوما بالمعيار رقم (2130.ت.1) الذي بين مجموعة من التقييمات الأساسية، التي تضمن تقييم مدى وجود توافق بين الإجراءات الرقابية الموضوعة لمواجهة التحديات المرتبطة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات داخل المؤسسة، والتي تشمل: (البرقي و كشاط ، 2017 ، صفحة 328)

- تحقيق أهداف المؤسسة استراتيجيا؛
- ضمان موثوقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- تعزيز فعالية وكفاءة العمليات والبرامج؛

- حفظ الأصول؛

- الامتثال للقوانين والتشريعات والقواعد والإجراءات والعقود؛

أما المعيار رقم (1.أ.2130) فقد نص على أن المدققين الداخليين يعملون وفقا للخبرات التي اكتسبوها من أدائهم للمهام الاستشارية، فيما يتعلق بالضوابط الرقابية (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 14)، وينعكس دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة المؤسسات من خلال تحقيق جملة المنافع التالية: (عيسى، 2008، الصفحات 09-10)

- يضمن توفر عملية رقابة مستمرة مدعومة بتقارير وتوصيات، تعزيز الثقة لدى الأطراف أصحاب المصالح، وتمكن الإدارة من اجراء العمليات التصحيحية في الوقت المناسب؛
- تسمح عمليات تقييم الرقابة الداخلية للمدققين الداخليين من اكتساب المعرفة الدقيقة بالتنظيم، الأمر الذي ينعكس على تطوير أحكام دقيقة عن مدى كفاءة وفعالية هذا النظام، وتقييم مدى تحقيق الإدارة للأهداف المحددة مسبقا؛
- يساهم المدققون الداخليون من خلال قيامهم بدور رقابي يضمن التأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية، في تقديم ضمان عن مدى جودة تحقيق العمليات في المؤسسة، وتنفيذ أهدافها بطريقة اقتصادية وملائمة؛
- تقديم الخدمات الاستشارية يمكن المدققين الداخليين من تقديم تحليلات وتقييمات وتوصيات للأطراف أصحاب المصلحة.

المطلب الثاني: مدخل تقييم عمليات إدارة المخاطر لإرساء مبادئ حوكمة المؤسسات

يسعى التدقيق الداخلي كوظيفة مستقلة لتقييم المخاطر وأنظمة الرقابة، وتحديد الاحتمالات المتعلقة بالمخاطر، ومدى كفاية أنظمة الرقابة للتقليل من تلك المخاطر، إلى دعم الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على إدارة المخاطر (نشوان، 2016، صفحة 34)، تهدف عملية تدقيق إدارة المخاطر إلى تقديم تقرير حول مدى ملائمة الإجراءات المصممة لمواجهة المخاطر لتحقيق الأهداف المرجوة وتنفيذها بشكل سليم (عساس و حوري، 2020، صفحة 749)، وضع معهد المدققين الداخليين (IIA) تعريفا للخطر بأنه احتمالية وقوع حدث ينجم عنه تأثيرا على تحقيق الأهداف (IFACI, 2001, p. 11)، في حين تعتبر لجنة أ(COSO) بأن إدارة المخاطر هي عملية صياغة استراتيجية متكاملة مصممة بعناية، تضم مختلف الأحداث التي تؤثر على المؤسسة، من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، لتحديد الإجراءات التي يتم اتباعها لتحمل هذه المخاطر في جميع أقسام المؤسسة (الشيخ، 2020 ، صفحة 40).

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

- تهدف مهمة التدقيق الداخلي إلى تقييم إدارة المخاطر وفقا للمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي ضمن جملة من المعايير أبرزها: (معهد المدققين الداخليين ، 2017، الصفحات 10-20)
- **المعيار (2010) "تخطيط"**: يتناول هذا المعيار دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي في صياغة خطة مبنية على المخاطر، بالتعاون مع مجلس الإدارة والإدارة العليا للتعرف على المخاطر وكيفية التعامل معها؛
 - **المعيار (2120) "إدارة المخاطر"**: يتناول هذا المعيار مختلف الضمانات التي يعمل التدقيق الداخلي على تقديمها وتتضمن (تقييم المخاطر بدقة، تقديم الاستجابة المناسبة لها، الإبلاغ الملائم والفوري عن المخاطر)؛
 - **المعيار (2120.ت.1)**: يتناول هذا المعيار مختلف عمليات التدقيق الداخلي التي تتعلق بتقييم المخاطر المرتبطة بالحوكمة، من خلال ضمان مصداقية وموثوقية المعلومات التشغيلية والمالية، مدى فعالية برامج حماية الأصول، مدى الالتزام بالقواعد واللوائح والقوانين التنظيمية)؛
 - **المعيار (2120.ت.2)**: يتناول هذا المعيار إجراءات تقدير درجة احتمال حدوث المخاطر، ومختلف إجراءات التصدي لها وإدارتها؛
 - **المعيار (2120.أ.1)**: يتناول هذا المعيار أداء المهام الاستشارية، وضرورة توفير الاستجابة المناسبة للمخاطر المرتبطة بها، والحذر من وجود مخاطر أخرى ذات أهمية؛
 - **المعيار (2120.أ.2)**: يتناول هذا المعيار ضرورة أن يعمل المدققين الداخليين على توظيف مختلف المعارف والمهارات والخبرات المكتسبة في التعامل مع المخاطر عند اجراء عملية تقييم إدارة المخاطر في المؤسسة؛
 - **المعيار (2120.أ.3)**: يتناول هذا المعيار مسؤولية التدقيق الداخلي في تعزيز وتحسين عمليات إدارة المخاطر؛
 - **المعيار (2210.ت.1) "أهداف المهمة"**: يتناول هذا المعيار ضرورة الأخذ بالاعتبار نتائج عملية تقييم المخاطر المتعلقة بالمهمة عند صياغة أهدافها.
- المطلب الثالث: مدخل تقييم عمليات حوكمة المؤسسات**

يعد توفير نظام حوكمة فعال من أهم التحديات التي تواجه المؤسسات، إذ ليس من السهل التنسيق بين جميع الوظائف والمهام، ولهذا لا يزال نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة معقدة إلى حد ما، ويعد ضعفها أحد الأسباب الأساسية لوقوع الأزمات والفضائح المالية (Eulerich , 2021, p. 186)، ومن هنا برز دور التدقيق الداخلي كدعامة أساسية للإدارة العليا في أداء مسؤولياتها (كرار، 2022، صفحة 42)، في حين يتقاطع مسار كل من التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

ومجلس الإدارة عند سياق تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات (العايب، 2016، صفحة 58)، وهذا ما تناولته المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ضمن ما يلي:

- **المعيار (1100) "الاستقلالية والموضوعية"**: تمثل الاستقلالية عنصراً أساسياً في دور التدقيق الداخلي في مجال الحوكمة (IIA, 2020, p. 07)، في ظل إصداره لتقييمات نزيهة وبلا تحيز وتعزز ممارسات التدقيق الداخلي في سياق الحوكمة (محمد ، 2017 ، صفحة 59)، حيث أن استقلالية التدقيق الداخلي معززة من خلال الاتصال المباشر مع مجلس الإدارة الذي يضمن توفير ضمانات موثوقة وموضوعية فيما يتعلق بعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر ونظام الرقابة (Anderson & Eubanks, 2015, p. 08)؛
- **المعيار (1110) "الاستقلالية التنظيمية"**: تعد التبعية التنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي لمستوى تنظيمي يمكنه من أداء مهامه بشكل فعال، أمراً ضرورياً لتعزيز استقلاليته التنظيمية أمام مجلس الإدارة (بوغازي، 2020، صفحة 161)؛
- **المعيار (1111) "التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة"**: يتناول هذا المعيار ضرورة أن يتوافر تواصل وتفاعل مباشر بين الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ومجلس الإدارة (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 05)؛
- **المعيار (1112) "دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي"**: يتناول هذا المعيار مختلف الإجراءات التي تتعلق بمسؤوليات خارج نطاق التدقيق الداخلي والتي تؤثر سلباً على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 06)؛
- **المعيار (1130) "معوقات الاستقلالية والموضوعية"**: يتناول هذا المعيار مختلف الإجراءات التي يتم تنفيذها من قبل المدققين الداخليين في حالة تعرضهم لعوامل تؤثر على استقلاليتهم أو موضوعيتهم، وتشمل هذه العوامل (تداخل المصالح الشخصية، القيود المفروضة على نطاق مهمة التدقيق الداخلي) (بوغازي، 2020، صفحة 162)؛
- **المعيار (1320) "التقارير المتعلقة ببرامج تأكيد وتحسين الجودة"**: يتناول هذا المعيار محتويات تقرير برنامج تأكيد وتحسين الجودة، وتوضيح مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي في ظل مبادئ الأخلاقيات المهنية والمعايير، على أن يتم رفع هذا التقدير على الأقل مرة كل سنة للإدارة العليا ومجلس الإدارة (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 09)؛

- المعيار (1322) "الإفصاح عن حالات عدم التقيد": يتناول هذا المعيار إجراءات التبليغ عن حالات عدم الامتثال لمبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير الدولية لممارسة المهنة من قبل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 10)؛
- المعيار (2020) "التبليغ والموافقة": يتناول هذا المعيار مختلف التبليغات المتعلقة بخطط وموارد التدقيق الداخلي، المقدمة من طرف الرئيس التنفيذي إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، والتي تشمل التعديلات الهامة في الخطط للموافقة عليها (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 11)؛
- المعيار (2060) "إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة": يتناول هذا المعيار مختلف المتطلبات المتعلقة بمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي وفقا للخطة المعتمدة له، وإدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة، والرقابة الداخلية، يقدم من طرف الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 12)؛
- المعيار (2110) "الحوكمة": يتناول هذا المعيار متطلبات تقييم هيكل الحوكمة في المؤسسة، وتقديم استنتاجات وتوصيات لتحسينه، بما يضمن تحقيق الأهداف التالية: (بالرقي و كشاط ، 2017، صفحة 331)

• اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية مناسبة؛

• وضمان الامتثال للقوانين المعمول بها؛

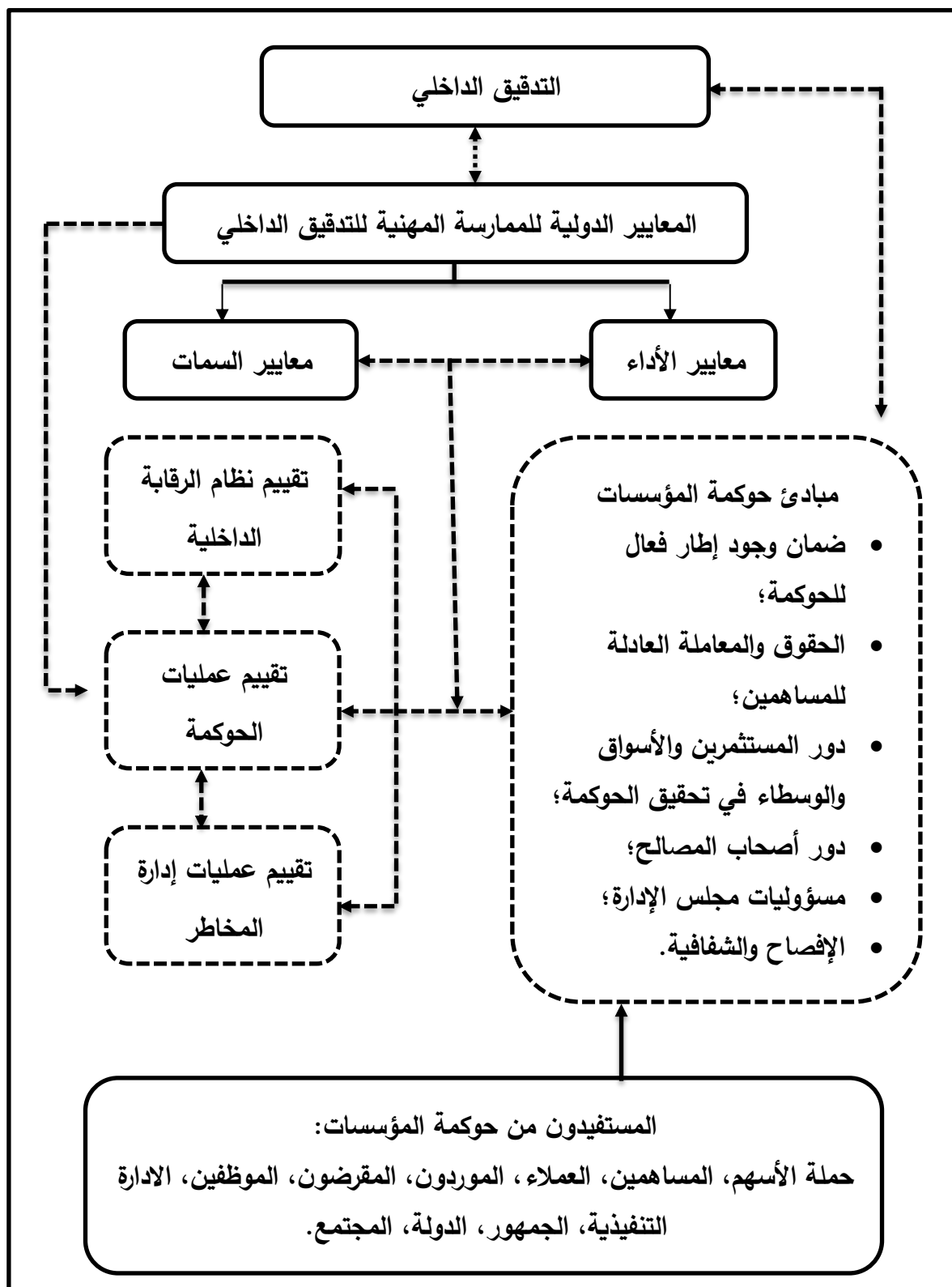
• نقل المعلومات المتعلقة بإدارة المخاطر ونظام الرقابة إلى الجهات المعنية؛

- المعيار (2.أ.2440) "نشر النتائج": يتناول هذا المعيار متطلبات الإبلاغ عن نتائج عملية التدقيق الداخلي (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 19)؛

- المعيار (2600) "التبليغ عن قبول المخاطر": يتناول هذا المعيار المهام الاستشارية والتأكيدية للتدقيق الداخلي عند اتمام عملية تحديد المخاطر التي قبلتها الإدارة، وتقديم التبليغات إلى مجلس الإدارة (معهد المدققين الداخليين ، 2017، صفحة 20).

يكتسب التدقيق الداخلي أهمية بارزة في تدعيم حوكمة المؤسسات، ويعد شريكا أساسيا في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والشكل الموالي يحدد علاقة التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة المؤسسات.

الشكل رقم (01-02): علاقة التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة المؤسسات



المصدر: من اعداد الطالبة

يتضح من خلال الشكل أعلاه وجود ارتباط بين كل من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ومبادئ حوكمة المؤسسات حيث تعزز هذه المعايير تطبيق مبادئ الحوكمة، ويمكن توضيح علاقة التدقيق الداخلي القائم على المعايير الدولية للممارسة المهنة على كل مبدأ على حدة من خلال ما يلي:

- **علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة:** يعمل التدقيق الداخلي على توفير تقييم شامل لنظام الحوكمة في المؤسسة، من خلال عملية الفحص لمختلف الهياكل التنظيمية، والممارسات والسياسات والعمليات الرقابية على الشؤون الداخلية في المؤسسة، يهدف هذا التقييم إلى تحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً، والوصول إلى مستوى الأداء المطلوب؛
- **علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين:** يعمل التدقيق الداخلي على ضمان حماية حقوق المساهمين، من خلال توفير بيئة تنظيمية متفاعلة، وتعمل بشكل فعال على دعم مشاركة المساهمين في عمليات اتخاذ القرارات وتوفير تفاعل شفاف وعادل بينهم وبين الإدارة، الأمر الذي يعزز الثقة المتبادلة بين جميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛
- **علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح:** يعمل التدقيق الداخلي على ضمان دور أصحاب المصالح، من خلال توفير تقييم شامل لجميع التفاعلات بين كافة الأطراف في المؤسسة، وتحديد طبيعة العلاقات التي تجمعهم؛
- **علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ الإفصاح والشفافية:** يعمل التدقيق الداخلي على ضمان بالإفصاح والشفافية، من خلال تقديم ضمان بأن المؤسسة تنتهج سياسات ملائمة تمكن من توفير بيانات ومعلومات صادقة ونزيهة ضمن القوائم المالية؛
- **علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة:** يعمل التدقيق الداخلي على ضمان مسؤوليات مجلس الإدارة، من خلال تقديم ضمان بأن مجلس الإدارة يفي بمسؤولياته المتعلقة بحماية أصول المؤسسة، وفاعلية هيكلها التنظيمي، وتحسين فاعلية وظائفها المختلفة، وسلامة أنظمتها الإدارية والمالية، كما يعمل التدقيق الداخلي على توفير ضمان عن مدى التزام المؤسسة بالإطار القانوني والتنظيمي الذي يحدد مسؤوليات مجلس الإدارة وانتخاب أعضائه.

المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات في الجزائر

نتيجة للتدابير والبرامج التي نفذتها الحكومة الجزائرية لتعزيز تطور المؤسسات الاقتصادية، برزت وظيفة التدقيق الداخلي بوضوح، حيث شهدت هذه الوظيفة سلسلة من المراحل والجهود المبذولة لتعزيز تطوير مجال التدقيق، إلى جانب ظهور إطار حوكمة المؤسسات من خلال مجموعة من التشريعات والمبادرات التي تسهم في تحقيق تنفيذ فعال لحوكمة المؤسسات والاستفادة القصوى من فوائدها.

المطلب الأول: الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

فرضت الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر للنهوض بالاقتصاد الوطني، على المؤسسات الاقتصادية تقديم معلومات تتسم بالشفافية والمصداقية، الأمر الذي أوجب ضرورة الاهتمام بخدمات التدقيق الداخلي (جعرفي ، 2019، صفحة 139)، وتوفير إطار قانوني لتنظيم هذه المهنة في نهاية الثمانيات من القرن الحالي، وإنشاء جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين¹ (AACIA) في شهر جويلية سنة (1993) بغرض تعزيز وتطوير وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر (كشاط، 2019، صفحة 182).

أولاً: محطات تطور التدقيق الداخلي في الجزائر

شهد الاقتصاد الجزائري عدة محطات صاحبها العديد من التطورات، وتعتبر مهنة التدقيق الداخلي من المهن التي تأثرت بهذه التطورات بشكل ملحوظ، ويمكن حصر هذه التطورات في المراحل الثلاث التالية:

1. **التدقيق الداخلي في الجزائر في مرحلة ما قبل (1988):** تعرف هذه المرحلة باسم "مرحلة الاقتصاد المخطط" أو "الاقتصاد الاشتراكي"، خضعت المؤسسات العمومية خلال هذه المرحلة لرقابة مجلس المحاسبة، وتبعية التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس وفقاً للمادة (36) من القانون رقم (80-05) (قواسمية، 2017، صفحة 22)، وحسب هذه المادة فإن مجلس المحاسبة يوجه أعمال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية ضمن هذه المؤسسات، ويشرف على استغلال نتائج أعمالها (الجريدة الرسمية، 1980، صفحة 343)؛
2. **التدقيق الداخلي في الجزائر في مرحلة الإصلاحات الاقتصادية (1988-1995):** في ظل عملية إعادة هيكلة الاقتصاد وتطوير المؤسسات العمومية ومنحها قدر من الاستقلالية (لعماري و خلاف، 2010، صفحة 325)، عملت السلطات إلى صياغة قوانين تدعم هذا التوجه ويعتبر القانون رقم (88-01) الذي يتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، من القوانين التي ركزت على تنفيذ وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية ضمن المادة (40) التي مفادها "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة" (الجريدة الرسمية، 1988، صفحة 36)، وبذلك اعتبر التدقيق الداخلي وظيفة الزامية ووسيلة رقابية في مجال المحاسبة والمالية (Meziane , 2012).

¹ L'Association des auditeurs consultants internes algériens

3. التدقيق الداخلي في الجزائر في المرحلة الحالية (ما بعد 1955 إلى يومنا هذا): شملت هذه المرحلة إلغاء القانون رقم (88-01) واستبداله بالأمر الرئاسي رقم (95-25) المؤرخ في (25) سبتمبر (1995)، وعمدت الحكومة إلى صياغة تعليمات للمؤسسات الاقتصادية العمومية تذكرها بأهمية الالتزام بالتدقيق الداخلي (قواسمية، 2017، صفحة 23)، ومن أهم هذه التعليمات ما يلي: (العايب ، 2018 ، صفحة 216)

- التعليم رقم (197 DPE/STP/36) المؤرخة في (170) فيفري (1997) الصادرة من المجلس الوطني المتعلقة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي ضمن المؤسسات؛
- التعليم الصادر عن بنك الجزائر رقم (03-02) المؤرخ في (14) نوفمبر سنة (2002) والمتضمنة الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية؛
- التعليم الثالثة لرئيس الحكومة بتاريخ (20) ماي (2003) المتضمنة تصميم هيكل التدقيق والرقابة؛
- التعليم الصادر من وزارة ترقية الاستثمارات (MIPI) رقم (SG/079/07) المؤرخ في (30) جانفي (2007)، المتضمن انشاء خلية تدقيق ومراقبة داخلية في المؤسسات ذات الطابع العمومي الاقتصادي (EPE)؛
- المرسوم التنفيذي رقم (90/06) الصادر في (28) فيفري (2009) المتضمن كيفية تدقيق ومراقبة إدارة المؤسسات الاقتصادية من قبل المفتشية العامة للمالية، مع ضرورة إنشاء تدقيق الداخلي ضمنها.

ثانيا: الجهود المبذولة بخصوص التدقيق الداخلي

عمدت الجزائر إلى تنظيم مهنة التدقيق الداخلي وتعزيزها وتنمية مهارات ممارسيها (عمارة، 2018، صفحة 82)، من خلال انشاء جمعية المدققين الاستشاريين الداخليين الجزائريين (AACIA) رسميا في (19) جويلية (1993)، بواسطة مجموعة من المدققين الداخليين ضمن المؤسسات الاقتصادية والمالية في الجزائر، كهيئة غير حكومية مستقلة مقرها في مؤسسة سیدار بمدينة عنابة، تضم حوالي (140) مدقق داخلي، أقامت الجمعية علاقات مع جمعيات في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا ولوكسمبورغ وفرنسا وسويسرا وتونس ومالي والكاميرون والسنغال، تعمل الجمعية على صياغة معايير التدقيق الداخلي في الجزائر (صالح و مايو، 2016، صفحة 63)، من خلال عضويتها في معهد المدققين الداخليين (IIA) منذ سنة (1995) (جلاب، 2022، صفحة 314)، حيث تعاونت جمعية (AACIA) مع المعهد الفرنسي للتدقيق الداخلي (IFACI) لتطوير هذه الوظيفة من خلال منح شهادة الكفاءة في التدقيق الداخلي (D.P.A.I)،

¹ Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes.

والتعاون مع مكاتب التدقيق الرئيسية في الجزائر (PWC, KPMG, Young) لتطوير مهنة التدقيق الداخلي (أوسعيد، 2021، صفحة 214).

المطلب الثاني: الإطار التوجيهي لحوكمة المؤسسات في الجزائر

سعت الجزائر إلى توفير إطار توجيهي للمؤسسات، لكي يوجها نحو تطبيق مبادئ الحوكمة، حيث طور هذا الإطار نتيجة جهود متواصلة بذلتها الدولة الجزائرية.

أولاً: جهود الجزائر لتطبيق حوكمة المؤسسات

- عملت الحكومة الجزائرية إلى تنويع مصادر الإيرادات وتحقيق التكامل الاقتصادي، من خلال سعيها نحو إرساء إطار حوكمة مؤسسات ومن خلال بعض الجهود أهمها: (ضويفي، 2015، صفحة 172)
- إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني والتوجه نحو اقتصاد السوق وتشجيع التنافسية، من خلال خصخصة المؤسسات العمومية؛
 - تطبيق مبدأ حرية الاستثمار ومحاربة التمييز بين أشكال الاستثمار (وطني، أجنبي، عمومي، خاص)، من خلال تقديم الحوافز الضريبية والمالية والقانونية؛
 - تأسيس بورصة للأوراق المالية في الجزائر، وتوقيع اتفاقية شراكة مع الاتحاد الأوروبي، إلى جانب الجهود التي بذلت لضم الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية؛
 - تأسيس الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته والتي تجسد قيم النزاهة والشفافية والمسؤولية في إدارة المؤسسات (الجريدة الرسمية، 2006، الصفحات 07-08)؛
 - تطوير برنامج عمل وطني متعلق بمجال الحوكمة، يهدف إلى تحسين جودة الحوكمة على مختلف الجوانب (بوفاتح، 2017، صفحة 189)؛
- عملت الجزائر خلال السنوات الأخيرة نحو تطبيق أجندة تعتمد على أحداث مجموعة من الإصلاحات، التي تهدف إلى تعزيز الاقتصاد الوطني، والقائمة على الرقمنة وشفافية السوق، وتطوير المؤسسات الصغيرة، فتح الأبواب للاستثمار الأجنبي في السوق الجزائرية (بوشالي، 2021، صفحة 267).

ثانياً: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر

سعت الجزائر نحو ترسيخ مبادئ حوكمة فعالة تضمن توفير الثقة والشفافية في العلاقات المتبادلة بين الأطراف المختلفة (أوصيف، 2021، صفحة 43)، حيث نظمت في شهر جويلية سنة (2007)، أول ملتقى دولي حول "الحكم الراشد للمؤسسات"، وقد تبلورت خلاله فكرة "إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة" (GOAL08، 2009، صفحة 13)، حيث ساهمت العديد من الأطراف في تنفيذ الفكرة ومن

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

أهمها (فريق عمل مكلف¹ (GOAL 08)، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية) (Boussadia, 2014, p. 117)، عرف ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر حوكمة المؤسسات بأنها "الحكم الراشد للمؤسسة، وهو عبارة عن مجموعة من التدابير العملية الكفيلة بتوفير ضمان استدامة وتنافسية المؤسسة" (GOAL08، 2009، صفحة 16).

يعمل هذا الميثاق على تكوين رؤية جديدة لتعزيز تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في الساحة الجزائرية (جلاب، 2022، صفحة 285)، تضمن ميثاق الحكم الراشد مجموعة من المبادئ الأساسية (الإنصاف، الشفافية، المساءلة، المحاسبة)، يتجلى تطبيق مبادئ الحكم الراشد في جميع المؤسسات الجزائرية باستثناء المؤسسات ذات رأسمال عمومي، ويوجه بشكل خاص إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والمؤسسات المدرجة في البورصة، التي تسعى إلى دخولها (GOAL08، 2009، صفحة 19).

كما أن ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة تبنى بعض جوانب مبادئ حوكمة المؤسسات الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-01): جوانب ميثاق الحكم الراشد المستمدة من مبادئ حوكمة المؤسسات

الصادرة عن (OECD) اصدار (2004)

مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) اصدار 2004	ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر
ضمان وجود إطار فعال للحوكمة	توزيع المسؤوليات بوضوح بين الهيئات الإشرافية، والتنظيمية، والتنفيذية، مع التركيز على تعزيز الكفاءة وتحقيق الفعالية.
حقوق المساهمين	توفير ضمانات لحماية حقوق حملة الأسهم.
المعاملة المتكافئة للمساهمين	توزيع الحقوق والواجبات بعدالة وإنصاف.
دور أصحاب المصالح	التفاعل البناء بين المؤسسة والأطراف الفاعلة الخارجية والداخلية، تقديم التوجيهات نحو تعزيز هذا التفاعل وزيادة جاذبيتها بالنسبة لجميع الأطراف.
مسؤوليات مجلس الإدارة	تقدير مسؤوليات مجلس الإدارة ومحاسبته أمام المؤسسة.
الإفصاح والشفافية	ضرورة أن تكون جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة واضحة.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر

¹ GOAL 08: فريق عمل للحكم الراشد بالجزائر.

المطلب الثالث: الإطار القانوني لمبادئ حوكمة المؤسسات في الجزائر

تمارس المؤسسات الجزائرية نشاطاتها في ظل إطار قانوني يحكم أنشطتها، ويوفر القانون التجاري وبعض التشريعات أخرى ذات الصلة بالمؤسسات الاقتصادية، جوانب متعددة من مبادئ حوكمة المؤسسات المستمدة من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، ويمكن توضيح هذه الجوانب من خلال النقاط التالية:

أولاً: حقوق المساهمين

تضمن القانون التجاري الجزائري مجموعة من المواد ذات الصلة بحقوق المساهمين في المؤسسات الاقتصادية، وتسهل ضمانها، حيث تناول المرسوم رقم (93-08) حق المساهمين في التصويت والمشاركة في تقديم آراء حول أنشطة المؤسسة، انطلاقاً من حقهم في الوصول إلى جميع المعلومات المتعلقة بالإدارة التنفيذية (الجريدة الرسمية، 1993، الصفحات 23-24).

كما تضمن مجموعة من المواد المهمة التي صيغت بصفة أساسية لحماية حقوق المساهمين، بما يضمن حقهم في الاطلاع على كافة المعلومات والبيانات اللازمة بأنشطة المؤسسة، وهذا ما يتوافق مع مبدأ حوكمة المؤسسات الثاني الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، المتعلق بحقوق المساهمين.

ثانياً: المعاملة المتساوية للمساهمين

يتضمن القانون التجاري الجزائري في نص المواد (684 و685 و713) آليات تحمي حقوق المساهمين الأقلية من إمكانية الاستغلال من قبل مساهمي الأغلبية أو إدارة المؤسسة (الجريدة الرسمية، 1993، الصفحات 27-31).

وفرت الجزائر إطار قانوني يضمن المعاملة العادلة للمساهمين، ورغم ذلك شهد العديد من النقائص في بعض المجالات، كإدراج وتداول الأسهم في البورصة الجزائرية، وضمان حقوق حملة الأسهم الأقلية، وهذا ما يستوجب على الجزائر أحداث نوع من التناسق مع ما تضمنته مبادئ حوكمة المؤسسات لمنظمة (OECD).

ثالثاً: حقوق أصحاب المصالح

تناول الإطار القانوني في الجزائر مجموعة من القوانين التي تضمن مختلف الجوانب الشكلية والموضوعية، التي تعمل على تنظيم طبيعة العلاقة بين مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، حيث يلزم القانون المؤسسات بتوفير مختلف وسائل الحماية للعمال والموظفين ضد حوادث العمل (الجريدة الرسمية،

1991، صفحة 76)، وعرض النظام الداخلي على ممثلي العمال قبل تطبيقه (الجريدة الرسمية، 1990، صفحة 569)، وأوضح القانون الجزائري المتعلق بالمنافسة أنه يحظر على كل مؤسسة التسلط على وضعية التبعية لمؤسسة أخرى في حال كانت هذه المؤسسة زبوناً أو مورداً (الجريدة الرسمية، 2003، صفحة 27). رغم الجوانب المختلفة التي شملها الإطار القانوني الجزائري فيما يتعلق بأصحاب المصلحة، إلا أنه يمكن ملاحظة اغفاله للحقوق المرتبطة بامتلاك الأسهم من قبل أصحاب المصالح، وكذلك الأمر بالنسبة للمشاركة في الإدارة، ومختلف أنشطة المؤسسة، التي تعد من الجوانب الهامة التي تناولتها مبادئ حوكمة المؤسسات لمنظمة (OECD).

رابعاً: الإفصاح والشفافية

لجأت الحكومة الجزائرية إلى مراجعة نظامها المحاسبي واعتمدت نظاماً محاسبياً مالياً متوافقاً مع المعايير المحاسبية الدولية، بمقتضى القانون (07-11) الذي حدد شروطاً وكيفيات مسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها (الجريدة الرسمية، 2007، صفحة 03)، دخل النظام قيد التنفيذ سنة (2010) بموجب التعليمات الوزارية (02) التي حددت كيفيات وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني^أ (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي^ب (SCF) لتباشر مختلف المؤسسات الجزائرية القواعد المتعلقة بتجميع وتقديم القوائم المالية (المجلس الوطني للمحاسبة، 2009، صفحة 02).

خامساً: مسؤوليات مجلس الإدارة

تضمن القانون التجاري في مواده (610 و638) الجوانب المتعلقة بمجلس الإدارة ومسؤولياته (الجريدة الرسمية، 1993، الصفحات 12-17).

تضمن الإطار القانوني في الجزائر تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات في البيئة الاقتصادية، من خلال توفير مجموعة من التشريعات التي تساهم في دعم ممارسات حوكمة المؤسسات بشكل مباشر، ألا أنه يوجد قصور في بعض النواحي التي يجب التركيز عليها ودعمها في ظل الاستناد إلى مبادئ حوكمة المؤسسات لمنظمة (OECD).

^أ Plan Comptable National.

^ب System Comptable Financier.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد عمليات البحث المتعمق حول موضوع الدراسة، والتوصل إلى أكبر قدر ممكن من الدراسات، التي أجريت في البيئة المحلية، أو العربية، أو حول العالم، تم انتقاء عدد من هذه الدراسات التي تدعم موضوع الدراسة الحالية وتعززها، وانطلاقاً مما سبق سيتم في هذا المبحث تقديم نظرة لأبرز الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت موضوع دور الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في تدعيم إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات، وعرض هذه الدراسات وفقاً لترتيب زمني من الأحدث إلى الأقدم، وستعرض على النحو التالي:

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة العربية

تتمثل الدراسات السابقة العربية التي اعتمدت عليها الدراسة الحالية في الدراسات التالية:

أولاً: دراسة (كربوعة ، 2021) بعنوان: "التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات دراسة حالة مؤسسة سوناطراك"

سعت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في مؤسسة سوناطراك، وأثره على دعم مبادئ الحوكمة، من خلال تسليط الضوء على مدى امتثال الممارسات الفعلية للتدقيق الداخلي للمعايير الدولية، افترضت الدراسة أن دور التدقيق الداخلي في إرساء الحوكمة يتجلى من خلال تقييم إدارة المخاطر، تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، والتعاون مع أطراف الحوكمة، اعتمدت الدراسة كل من النهج التاريخي في تناول تطور التدقيق الداخلي، والنهج الوصفي التحليلي، ومنهج دراسة الحالة، استعانت الدراسة باستمارة استبيان صممت لتحقيق أغراض الدراسة، ووزعت على (74) من ممارسي مهنة التدقيق الداخلي في مؤسسة سوناطراك، وتحليله باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

توصلت الدراسة إلى أن المدققين الداخليين في مؤسسة سوناطراك لديهم امتثال واضح للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، كما اتفق أفراد العينة إلى حد كبير على وجود أثر لامتثال للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات في المؤسسة، ويتجلى هذا التأثير من خلال (تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، تقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، ضوابط عمل التدقيق الداخلي، التفاعل بين التدقيق الداخلي وأطراف أخرى كالتدقيق الخارجي، ومجلس الإدارة، والإدارة العليا)، وممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسة تشهد تطوراً مستمراً، الأمر الذي يوجب العمل بجد لدمج المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة، كما توصي الدراسة بضرورة قيام مؤسسة سوناطراك باستحداث لجنة للتدقيق على مستوى مجلس الإدارة، لما لها من دور فعال في دعم الحوكمة.

ثانيا: دراسة (صهيب و نبهان، 2021) بعنوان: "العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي لمبادئ حوكمة المؤسسات وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية".

سعت هذه الدراسة إلى الوقوف على طبيعة العلاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة ومدى كفاءة وفعالية أعمال التدقيق الداخلي، وكذا بيان أهم القواعد التي تتضمنها حوكمة المؤسسات في مبادئها المتعلقة بالتدقيق الداخلي، نظرا لتحديده كأحد أهم الأجهزة الرقابية التي توكل لها مهمة دراسة ومطابقة العمليات المحاسبية، والأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة، شملت عينة الدراسة (50) موظفا في ثلاث مصارف تجارية خاصة عاملة في محافظة ميسان بالعراق، من خلال توزيع استمارة استبيان وتحليلها احصائيا.

أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات له علاقة ذات دلالة إحصائية وتأثير فعال على كفاءة وجودة أنظمة التدقيق الداخلي، من حيث القانون المعمول به، والامتثال للتعليمات، والامتثال للتشريعات ذات الصلة في مجال العمل، وإضافة القيمة، ومراعاة حقوق الأطراف وجوانب الإفصاح. ثالثا: دراسة (نعمة و ياسين، 2020) بعنوان: "تأثير معايير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات دراسة تطبيقية في المؤسسات المصرفية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية".

تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى تأثير معايير جودة التدقيق الداخلي على حوكمة المؤسسات في المؤسسات المصرفية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، ودراسة مدى التفاوت بين هذه المؤسسات في الالتزام بمعايير (الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الداخلي، طبيعة العمل، إدارة وظيفة التدقيق الداخلي، توصيل النتائج)، شملت الدراسة عينة مكونة من (154) استمارة تم توزيعها على مدققين داخليين، والمحاسبين، ومدراء أقسام التدقيق، في (18) مؤسسة مصرفية مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، حيث استعمل الباحثان كل من المنهج الاستقرائي للأدبيات السابقة، والمنهج التحليلي الكمي، وكذا تحليل علاقة لارتباط بين متغيرات الدراسة.

أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل بعد من أبعاد جودة التدقيق الداخلي في آليات حوكمة المؤسسات، وعلى وجه التحديد فإن أكثر أبعاد جودة التدقيق الداخلي تأثيرا على تفعيل حوكمة المؤسسات هو بعد توصيل النتائج، الذي يقوم به قسم التدقيق الداخلي.

رابعا: دراسة (بوغازي، 2020) بعنوان: "أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تبني الجزائر للمعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة شركات المساهمة ضمن الساحة الاقتصادية الجزائرية، حيث افترضت الدراسة ثلاثة فروض أساسية وهي كالتالي:

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

- تسعى شركات المساهمة الجزائرية لتطبيق قواعد الحوكمة الرشيدة لسنة (2009)، من خلال ضمان اعتماد وتنفيذ مجموعة من الإجراءات التي تحكم العلاقات بين العديد من الأطراف الداخلية والخارجية؛

- يتوافر بشركات المساهمة الجزائرية توافق نسبي بين ممارسات مهنة التدقيق الداخلي والمعايير الدولية لممارسة المهنة، من خلال التزام المدققين الداخليين ببعض إجراءات معايير الصفات والأداء المتعلقة بالمهنة؛

- يتأثر تفعيل الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية بشكل قوي بتطبيق المعايير الدولية المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي.

شملت الدراسة استعمال المنهج الوصفي التحليلي للأدبيات النظرية، وجمع البيانات بالاعتماد على استمارة تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من (49) مدققين داخليين، في (22) مؤسسة مساهمة جزائرية. توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- تتفاوت شركات المساهمة الجزائرية في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي؛

- تتوافق الممارسات المهنية للمدققين الداخليين بشكل نسبي مع المعايير المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية؛

- يؤثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من قبل المدققين الداخليين بشكل إيجابي في دعم الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.

خامسا: دراسة (كشاط، 2019) بعنوان: "تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف"

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، بعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف التي تتوافر على أقسام التدقيق الداخلي، حيث تمحورت إشكالية الدراسة حول كيفية تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، ومن خلال تقديم افتراض بعمل أقسام التدقيق الداخلي وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية (رسالة التدقيق، القواعد والأخلاقيات، المعايير الدولية للممارسة المهنية، العمليات التشغيلية، برامج ضمان وتحسين الجودة)، حيث تم اعتماد كل من المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج التاريخي في عرض تطورات الإطار المرجعي الدولي، كما اعتمدت الدراسة أسلوب المقابلات الشخصية، وتوزيع (43) استمارة استبيان على أقسام التدقيق الداخلي في (32) مؤسسة اقتصادية بولاية سطيف.

توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات محل الدراسة تتوفر على أقسام تدقيق داخلي تتميز بصغر حجمها، وذات كفاءة مقبولة لدى المدققين الداخليين العاملين بها، الذين يولون اهتماما بتطبيق معايير التدقيق الداخلي بدرجة مقبولة جدا، مع اغفال لتطبيق معيار "برامج ضمان وتحسين الجودة"، وعدم وجود امتثال للأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي ويظهر ذلك من خلال عدم الاهتمام بعمليات إدارة المخاطر وممارسات الحوكمة.

سادسا: دراسة (شعبان، 2018) بعنوان: "أثر تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في مستوى جودة التدقيق الداخلي دراسة حالة المصارف الخاصة العاملة في سورية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق مبادئ الحوكمة من منظور منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على تطوير الأداء المهني للمدققين الداخليين في المصارف الخاصة العاملة بسورية، من خلال الاستعانة بثلاثة مؤشرات (مؤشر الأهلية، مؤشر الموضوعية، مؤشر جودة العمل)، والوقوف على نواحي الضعف في تطبيق مبادئ الحوكمة في تلك المصارف، وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب التحليل الكمي الاستنتاجي لتوصيف وتفسير خصائص المشكلة، حيث تم تصميم استبانة وزعت على (52) مستجيبا من موظفي ومدراء إدارات التدقيق الداخلي في (14) مصرفا، من المصارف الخاصة بسوريا.

أظهرت الدراسة أن المعرفة الكافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات من قبل المدققين الداخليين، وحرصهم على امتلاك للمؤهلات والكفاءات، والاستقلالية المهنية، يلعب دورا في درجة تأثير تطبيق بعض مبادئ حوكمة المؤسسات في مستوى جودة التدقيق الداخلي.

سابعا: دراسة (Twafik & all, 2018) بعنوان: "The Influence of Internal Auditing on Effective Corporate Governance in the Banking Sector in OMAN"، "تأثير التدقيق الداخلي على الحوكمة الفعالة للشركات في القطاع المصرفي في سلطنة عمان"

سعت هذه الدراسة لتحديد مدى تأثير التدقيق الداخلي على الحوكمة الفعالة للشركات والبنوك التجارية المدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية بسلطنة عمان، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام نموذج انحدار مكون من خمسة متغيرات تابعة (الاستقلالية، الكفاءة، العناية المهنية اللازمة، طبيعة العمل، برنامج ضمان وتحسين الجودة، إدارة نشاط التدقيق الداخلي)، حيث وزعت استبانة تم اعدادها لهذا الغرض، على عينة شملت من (100) فردا من كبار المسؤولين وموظفي قسم التدقيق الداخلي للبنوك التجارية بسلطنة عمان.

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين مهمة التدقيق الداخلي والحوكمة الفعالة للمؤسسات، مع وجود علاقة ارتباط قوية بين متغيرات (استقلالية والكفاءة، وبذل العناية المهنية اللازمة، وطبيعة العمل)

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

وحوكمة المؤسسات، أما بالنسبة للمتغيرات (برنامج ضمان تحسين الجودة، وإدارة نشاط التدقيق الداخلي) فإنه لا يوجد لها تأثير ذوا دلالة إحصائية على حوكمة المؤسسات. والجدول الموالي يلخص الدراسات السابقة العربية التي تم عرضها سابقا.

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

الجدول رقم (02-02): ملخص الدراسات السابقة العربية

الباحث وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	منهجية ومتغيرات الدراسة	النتائج
(كربوعة ، 2021) التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات دراسة حالة مؤسسة سوناطراك (أطروحة دكتوراه)	تشخيص واقع تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في مؤسسة سوناطراك، وأثره على دعم مبادئ الحوكمة؛ تسليط الضوء على مدى امتثال الممارسات الفعلية للتدقيق الداخلي للمعايير الدولية.	المنهج: التاريخي، الوصفي التحليلي، منهج دراسة الحالة؛ أداة الدراسة: استمارة استبيان؛ العينة: (74) من ممارسي مهنة التدقيق الداخلي في مؤسسة سوناطراك. المتغير التابع: معايير التدقيق الداخلي الدولية 1-ضوابط عمل التدقيق الداخلي، 2-تقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، 3-تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، 4-التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي والأطراف الأخرى (التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة، والإدارة، والإدارة العليا) المتغير التابع: حوكمة المؤسسات 1-مسؤوليات مجلس الإدارة، 2-الإفصاح والشفافية، 3-ضمان حقوق أصحاب المصالح، 4-حماية حقوق المساهم الوحيد (الدولة).	يوجد أثر لامتثال بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات في مؤسسة سوناطراك، ويتجلى هذا التأثير من خلال (تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، تقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، ضوابط عمل التدقيق الداخلي، التفاعل بين التدقيق الداخلي وأطراف أخرى كالتدقيق الخارجي، ومجلس الإدارة، والإدارة، والإدارة العليا)؛ ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسة تشهد تطوراً مستمراً الأمر الذي يوجب العمل بجد لدمج المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، وعمليات الحوكمة.
(صهيب و نبهان، 2021)	الوقوف على طبيعة العلاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة ومدى كفاءة وفعالية	المنهج: الوصفي التحليلي؛ أداة الدراسة: استمارة استبيان؛	تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات له علاقة ذات دلالة إحصائية وتأثير فعال على كفاءة وجود أنظمة التدقيق الداخلي؛

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

<p>وجود اتفاق بين أفراد العينة على توافر تطبيق نسبي لمعايير ومبادئ حوكمة المؤسسات، من حيث من القانون المعمول به، والامتثال للتعليمات، والامتثال للتشريعات ذات الصلة في مجال العمل، وإضافة القيمة ومراعاة حقوق الأطراف وجوانب الإفصاح.</p>	<p>العينة: (50) موظفاً في ثلاث مصارف تجارية خاصة عاملة في محافظة ميسان بالعراق. المتغير المستقل: مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي (OECD) المتغير التابع: كفاءة أنظمة التدقيق الداخلي 1- مؤشر العلمية، 2- مؤشر المهنية، 3- مؤشر الجودة في العمل.</p>	<p>أعمال التدقيق الداخلي في المصارف التجارية في محافظة ميسان بالعراق؛ بيان أهم القواعد التي تتضمنها حوكمة المؤسسات في مبادئها المتعلقة بالتدقيق الداخلي، نظراً لتحديده كأحد أهم الأجهزة الرقابية داخل المؤسسة.</p>	<p>العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي لمبادئ حوكمة المؤسسات وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية (مقال علمي)</p>
<p>وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل بعد من أبعاد جودة التدقيق الداخلي (الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الداخلي، طبيعة العمل، إدارة وظيفة التدقيق الداخلي، توصيل النتائج) على آليات حوكمة المؤسسات، وعلى وجه التحديد فإن أكثر أبعاد جودة التدقيق الداخلي تأثيراً على تفعيل حوكمة المؤسسات هو بعد توصيل النتائج الذي يقوم به قسم التدقيق الداخلي.</p>	<p>المنهج: الاستقرائي، الوصفي التحليلي؛ أداة الدراسة: استمارة استبيان؛ العينة: (154) من المدققين الداخليين، والمحاسبين، ومدراء أقسام التدقيق، في (18) مؤسسة مصرفية مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. المتغير المستقل: معايير جودة التدقيق الداخلي 1- استقلالية، 2- موضوعية، 3- الكفاءة والعناية المهنية، 4- المؤهلات، 5- إدارة وظيفة التدقيق الداخلي، 6- طبيعة العمل، 7- توصيل النتائج. المتغير التابع: أبعاد حوكمة المؤسسات 1- مجلس الإدارة، 2- لجنة التدقيق، 3- التدقيق الخارجي، 4- القوانين والأنظمة.</p>	<p>تقييم مدى تأثير معايير جودة التدقيق الداخلي على حوكمة المؤسسات في العراق للمصرفية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؛ دراسة مدى التفاوت بين هذه المؤسسات في الالتزام بمعايير (الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الداخلي، طبيعة العمل، إدارة وظيفة التدقيق الداخلي، توصيل النتائج).</p>	<p>(نعمة و ياسين، 2020) تأثير معايير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات دراسة تطبيقية في المؤسسات المصرفية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية (مقال علمي)</p>
<p>تتفاوت شركات المساهمة الجزائرية في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي؛</p>	<p>المنهج: الوصفي التحليلي؛ أداة الدراسة: استمارة استبيان؛ العينة: (49) مدققين داخليين، في (22) مؤسسة مساهمة جزائرية؛</p>	<p>التعرف على أثر تبني الجزائر للمعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة شركات المساهمة ضمن</p>	<p>(بوغازي، 2020) أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية</p>

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

<p>تتوافق الممارسات المهنية للمدققين الداخليين بشكل نسبي مع المعايير المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية؛</p> <p>يؤثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من قبل المدققين الداخليين بشكل إيجابي في دعم الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.</p>	<p>المتغير المستقل: تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية</p> <p>1. معايير الأداء، 2. معايير الصفاة؛</p> <p>المتغير التابع: تفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية</p> <p>1. الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة؛</p> <p>2. الإجراءات التي يطبقها مجلس الإدارة؛</p> <p>3. الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية؛</p> <p>4. الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين.</p>	<p>الساحة الاقتصادية الجزائرية، من خلال ثلاثة فروض أساسية وهي:</p> <p>يتوافر بشركات المساهمة الجزائرية توافق نسبي بين ممارسات مهنة التدقيق الداخلي والمعايير الدولية لممارسة المهنة؛</p> <p>يتأثر تفعيل الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية بشكل قوي بتطبيق المعايير الدولية المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي.</p>	<p>حوكمة شركات المساهمة الجزائرية (أطروحة دكتوراه)</p>
<p>المدققين الداخليين بالمؤسسات محل الدراسة يتمتعون بكفاءة مقبولة ويولون اهتماما بتطبيق معايير التدقيق الداخلي بدرجة مقبولة جدا؛</p> <p>وجود اغفال لتطبيق معايير "برامج ضمان وتحسين الجودة"؛</p> <p>عدم وجود امتثال للأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي ويظهر ذلك من خلال عدم الاهتمام بعمليات إدارة المخاطر، وممارسات الحوكمة.</p>	<p>المنهج: التاريخي، الوصفي التحليلي؛</p> <p>أداة الدراسة: المقابلة، استمارة استبيان؛</p> <p>العينة: (43) مشاركا ضمن أقسام التدقيق الداخلي التابعة لـ (32) مؤسسة اقتصادية بولاية سطيف؛</p> <p>المتغير المستقل: عناصر الإطار المرجعي الدولي</p> <p>1-رسالة التدقيق الداخلي، 2-المبادئ الأساسية لممارسة المهنة، 3-قواعد أخلاقيات المهنة، 4- المعايير الدولية للممارسة المهنية، 5-العمليات التشغيلية، 6-برنامج ضمان وتحسين الجودة.</p> <p>المتغير التابع: واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسات</p>	<p>التعرف على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، بعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف التي تتوافر على أقسام التدقيق الداخلي من خلال افتراض عمل أقسام التدقيق الداخلي وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية (رسالة التدقيق، القواعد والأخلاقيات، المعايير الدولية للممارسة المهنية، العمليات التشغيلية، برامج ضمان وتحسين الجودة).</p>	<p>(كشاط، 2019)</p> <p>تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف (أطروحة دكتوراه)</p>

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

<p>وجود علاقة إيجابية بين مهمة التدقيق الداخلي والحوكمة الفعالة؛</p> <p>وجود علاقة ارتباط قوية بين متغيرات (استقلالية والكفاءة، وبذل العناية المهنية اللازمة، وطبيعة العمل) وحوكمة المؤسسات؛</p> <p>لا يوجد تأثير ذوا دلالة إحصائية للمتغيرات (برنامج ضمان تحسين الجودة، وإدارة نشاط التدقيق الداخلي) على حوكمة المؤسسات.</p>	<p>المنهج: الوصفي التحليلي، استخدام نموذج انحدار؛</p> <p>أداة الدراسة: استمارة استبيان؛</p> <p>العينة: (100) مشارك من كبار المسؤولين وموظفي قسم التدقيق الداخلي للبنوك التجارية بسلطنة عمان</p> <p>المتغير المستقل: ممارسات التدقيق الداخلي</p> <p>1-استقلالية التدقيق الداخلي، 2-الالتقان والعناية المهنية اللازمة، 3-طبيعة العمل، 4-برنامج تأكيد وتحسين الجودة، 5-إدارة نشاط التدقيق الداخلي.</p> <p>المتغير التابع: حوكمة المؤسسات.</p>	<p>تحديد مدى تأثير التدقيق الداخلي على الحوكمة الفعالة للشركات والبنوك التجارية المدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية بسلطنة عمان، من خلال اعتماد خمسة متغيرات تابعة (الاستقلالية، الكفاءة، العناية المهنية اللازمة، طبيعة العمل، برنامج ضمان وتحسين الجودة، إدارة نشاط التدقيق الداخلي).</p>	<p>(Twafik & all, 2018)</p> <p>تأثير التدقيق الداخلي على الحوكمة الفعالة للشركات في القطاع المصرفي في سلطنة عمان (مقال علمي)</p>
<p>المعرفة الكافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات من قبل المدققين الداخليين وحرصهم على امتلاك للمؤهلات والكفاءات، والاستقلالية المهنية، يلعب دورا في درجة تأثير تطبيق بعض مبادئ حوكمة المؤسسات في مستوى جودة التدقيق الداخلي.</p>	<p>المنهج: التاريخي، الوصفي التحليلي،</p> <p>أداة الدراسة: استمارة استبيان؛</p> <p>العينة: (52) مستجيبا من موظفي ومدراء إدارات التدقيق الداخلي في (14) من المصارف الخاصة بسورية؛</p> <p>المتغير المستقل: مبادئ حوكمة المؤسسات</p> <p>1-مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، 2-مبدأ وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات</p> <p>المتغير التابع: مؤشرات جودة التدقيق الداخلي</p> <p>1-مؤشر الأهلية، 2-مؤشر الموضوعية، 3-مؤشر جودة أداء العمل</p>	<p>التعرف على مدى أثر تطبيق مبادئ الحوكمة من منظور منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على تطوير الأداء المهني للمدققين الداخليين في المصارف الخاصة العاملة بسورية من خلال الاستعانة بثلاثة مؤشرات (مؤشر الأهلية، مؤشر الموضوعية، مؤشر جودة العمل)؛</p> <p>الوقوف على نواحي الضعف في تطبيق مبادئ الحوكمة في تلك المصارف.</p>	<p>(شعبان، 2018)</p> <p>أثر تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في مستوى جودة التدقيق الداخلي دراسة حالة المصارف الخاصة العاملة في سورية (رسالة ماجستير)</p>

المصدر: من اعداد الطالبة

المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة الأجنبية

تتمثل الدراسات السابقة الأجنبية التي اعتمدت عليها الدراسة الحالية في الدراسات التالية:

أولاً: دراسة (Ataman & Simsek, 2020) بعنوان: "Evaluation the Role of Internal Audit Activities Carried out Within the Scope of International Internal Auditing Standards on Corporate Governance Quality with Multiple Regression Analysis"، تقييم دور نشاط التدقيق الداخلي المنفذ ضمن نطاق معايير التدقيق الداخلي الدولية بشأن جودة حوكمة المؤسسات مع تحليل متعدد للصلاحيات"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور تطبيقات التدقيق الداخلي المنفذة في نطاق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، على جودة حوكمة المؤسسات في المؤسسات المدرجة في بورصة إسطنبول، الذي تم قبوله كمؤشر على جودة حوكمة المؤسسات في العديد من الدراسات، عمدت الدراسة إلى استخدام طريقة المسح لجميع البيانات لتقييم مطابقة أنشطة التدقيق الداخلي المنفذة في المؤسسات لمعايير التدقيق الداخلي، والتي تشكل المتغيرات المستقلة للدراسة من خلال مناقشة فرعين أساسيين (متغيرات معايير الجودة، متغيرات معايير الأداء)، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، والاستعانة باستبان كأداة رئيسية للدراسة حيث وزعت على (39) مشاركاً ضمن (48) مؤسسة مدرجة في مؤشر حوكمة المؤسسات (BIST).

توصلت الدراسة إلى أن تحديد الغرض والسلطة والمسؤوليات على النحو المنصوص عليه وفقاً للمعايير الدولية، والقضاء على معيقات الاستقلالية والموضوعية، وإزالة القيود على أنشطة التدقيق يؤثر على جودة الحوكمة، كما توصي الدراسة بضرورة سعي المؤسسات لتطوير المهني للمدققين الداخليين.

ثانياً: دراسة (Kinyera, 2019) بعنوان: "Develop Policy Framework for Optimizing Internal Audit Services to a Wide Range of Stakeholders in a Corporate Governance Structure"، "وضع إطار سياسة لتحسين خدمات التدقيق الداخلي لمجموعة واسعة من أصحاب المصلحة في هيكل حوكمة المؤسسة"

هدفت الدراسة إلى تطوير إطار من شأنه تمكين وظيفة التدقيق الداخلي، لتحسين خدمات القيمة المضافة لمجموعة من أصحاب المصلحة في مؤسسة عامة أوغندية، لاكتشاف تصور أصحاب المصلحة لدور التدقيق الداخلي ذي القيمة المضافة، حيث اعتبرت الدراسة أن أصحاب المصلحة في وظيفة التدقيق الداخلي هم الجهات الرئيسية الفاعلية في هيكل الحوكمة (لجنة التدقيق، الإدارة العليا، مجلس الإدارة، المدقق الخارجي)، اعتمدت الدراسة مزيجاً من الأساليب الاستقرائية والاستدلالية لتوجيه تحليل البيانات، حيث تم

استخدام أسلوب المقابلات شبه المنظمة لجمع آراء (17) فردا فاعل تم اختيارهم بشكل هادف في هيكل حوكمة المؤسسة.

توصلت الدراسة إلى أن المعيار الدولي رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي لا يقدم إرشادات حول إطار عمل مخطط التدقيق الداخلي لأصحاب المصلحة، أما المعيار رقم 1210: المهارة فلم يتناول إدارة أصحاب المصلحة كمجال معرفة رئيسي للمعيار رقم 2000، كما استنتجت الدراسة أنه رغم اعتراف ميثاق التدقيق الداخلي للمؤسسة بالطابع المتعدد الأبعاد للتدقيق الداخلي، إلا أنه لم يوفر إطارا للسياسة العامة لتعزيز قدرة التدقيق الداخلي على التعامل مع المصالح المتعارضة لأصحاب المصلحة، وبقية التعقيدات في بيئة عمل المؤسسة.

ثالثا: دراسة (Khajar & all, 2018) بعنوان: "Internal Audit Function and Application of

Good Corporate Governance at Public Indonesian Commercial Banks

الداخلي وتطبيق الحوكمة الرشيدة للمؤسسات في البنوك التجارية الإندونيسية العامة"

هدفت الدراسة إلى تقديم تحليل لوظيفة التدقيق الداخلي، وتقديم تحليل تطبيق حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تحليل تأثير وظيفة التدقيق الداخلي، على تطبيق الحوكمة الرشيدة في البنوك التجارية العامة في إندونيسيا، باعتباره من أهم الآليات التي تساهم في منع الانحرافات، التي تمس نظام حوكمة المؤسسات وتحقيق تطبيقه بشكل أمثل، وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لإظهار العلاقة السببية بين وظيفة التدقيق الداخلي والحوكمة الرشيدة، وتضمنت الدراسة اجراء مقابلات، وتوزيع استبانة على عينة متمثلة في (60) مستجيبا من مدراء أقسام التدقيق الداخلي في (03) بنوك تجارية حكومية.

أظهرت النتائج أن تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على تطبيق الحوكمة الرشيدة، يظهر من خلال سعي المدققين الداخليين لحماية ممتلكات المؤسسات، والعمل على التحسين المستمر لكفاءاتهم العملية.

رابعا: دراسة (Omilaye & Jacob, 2017) بعنوان "The Role of Internal Auditing in

Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization

في تعزيز الممارسات الجيدة لحوكمة المؤسسات في المؤسسة"

سعت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات في القطاع المصرفي النيجيري، حيث ركزت على تقديم إرشادات حول تعزيز وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات، التي اعتبرتها كعامل لا غنى عنه في ضمان الإبلاغ المالي السليم وردع اختلاس رأس المال، كما تناولت الدراسة كيف ساعد نمو مفهوم حوكمة المؤسسات بشكل كبير، على أداء وظيفة التدقيق الداخلي ومكانتها التنظيمية، والتأكيد على الحكم المستقل والموضوعي في اعداد التقارير، حققت الدراسة هدفها من

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

خلال تقديم مراجعة نقدية للأدبيات ذات الصلة بالموضوع، باعتماد المنهج الوصفي التحليلي، واجراء مسح باستخدام استبيان الكتروني وزع منه (126) استمارة على عينة من الموظفين والمهنيين المشاركين في ممارسات التدقيق الداخلي والحوكمة في (21) بنكا نيجيريا.

كشفت الدراسة عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين وظيفة التدقيق الداخلي، وأداء البنوك من خلال عدة مؤشرات (الكفاءة التشغيلية، النمو التنظيمي، الربحية، الملاءمة، الاستمرارية في العمل)، وكان الاستنتاج الرئيسي المستخلص من هذه الدراسة هو أن الامتثال لمبادئ حوكمة المؤسسات يؤدي إلى أداء تنظيمي أفضل، وأوصت الدراسة بضرورة دعم وظيفة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة ولجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة من حيث العدد الكافي من الموظفين، والتدريب المستمر، من أجل زيادة الفعالية، وذلك نظرا للمكانة التي تحتلها البنوك في الاقتصاد.

خامسا: دراسة (Abdullah, 2014) بعنوان: "Redefining internal audit performance: impact on corporate governance"

"إعادة تعريف التدقيق الداخلي: التأثير على حوكمة المؤسسات"

تهدف الدراسة إلى تقييم ممارسات التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات، في المؤسسات المالية المدرجة في البورصة، من خلال تحديد مستوى مشاركة لجان التدقيق في أنشطة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات، والاعتماد على نموذج القياس راش (Rach) لتقييم جودة أدوات القياس وللوقوف على طريقة لقياس أداء التدقيق الداخلي من خلال دمج مشاركة لجان التدقيق وأبعاد حوكمة المؤسسات، عمدت الدراسة إلى استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وأسلوب المقابلات شخصية مع عينة مكونة من رؤساء أقسام التدقيق الداخلي المعينين من قبل هيئة الأوراق المالية الماليزية.

توصلت الدراسة إلى أن تقارير وتوصيات التدقيق الداخلي تؤثر في تحسين ممارسات حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى وجود علاقة بين تحسينات الحوكمة التي تم تنفيذها في المؤسسات على التدقيق الداخلي.

سادسا: دراسة (Burnaby & all, 2009) بعنوان: "Usage of internal auditing standards by companies in the united states and select European countries"

"استخدام معايير التدقيق الداخلي من قبل المؤسسات في الولايات المتحدة ودول أوروبية مختارة"

تسعى هذه الدراسة إلى التحقق من درجة الاختلاف في الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، بين خمس بلدان (الولايات المتحدة الأمريكية، بلجيكا، إيطاليا، هولندا، المملكة المتحدة، وإيرلندا)، بغرض الوقوف على أهم الفروق في الالتزام بالمعايير بهذه الدول، وما إذا كانت إرشادات الاستخدام لهذه المعايير كافية، والوقوف على أهم أسباب عدم الالتزام بها، اعتمدت

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

الدراسة على كل من الأسلوب الاستقرائي والوصفي التحليلي، تضمنت الدراسة استخدام استبيان شمل مواضيعا مختلفة للتدقيق الداخلي، وزع على عينة قدرها (4080) من المدققين الداخليين، المنخرطين في فروع معهد المدققين الداخليين (IIA) في سبتمبر سنة (2006).

توصلت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية في درجة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بين تلك الدول، كما أظهرت الدراسة درجة اختلاف عالية في التوافق مع متطلبات كل من المعيار (1300): برنامج ضمان الجودة، والمعيار (2600): قبول المخاطر، وترجع السبب إلى عدم ملائمة ارشاداتها التطبيقية للممارسات المهنية، وقدمت حصرا لعدد من أسباب عدم الامتثال لهذين المعيارين (1300،2600) وكان أهمها:

- لا ينظر إلى المعيار على أنه يضيف قيمة للإدارة أو مجلس الإدارة لذلك فهما لا يدعمان الامتثال له؛
 - تطبيق المعيار يستغرق فترة زمنية طويلة؛
 - المعيار غير مناسب للمؤسسات الصغيرة؛
 - عدم كفاية عدد الموظفين في قسم التدقيق الداخلي.
- والجدول الموالي يلخص الدراسات السابقة الأجنبية التي تم عرضها سابقا.

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

الجدول رقم (02-03): ملخص الدراسات السابقة الأجنبية

نتائج الدراسة	منهجية ومتغيرات الدراسة	هدف الدراسة	الباحث وعنوان الدراسة
<p>تحديد الغرض والسلطة والمسؤوليات على النحو المنصوص عليه وفقا للمعايير الدولية، والقضاء على معيقات الاستقلالية والموضوعية، وإزالة القيود على أنشطة التدقيق يؤثر على جودة الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة</p>	<p>المنهج: الوصفي التحليلي؛ أداة الدراسة: استمارة استبيان؛ عينة الدراسة: (39) مشاركا ضمن (48) مؤسسة مدرجة في مؤشر حوكمة المؤسسات (BIST). المتغير المستقل: امثال أنشطة التدقيق الداخلي للمعايير الدولية 1-الغرض والسلطة والمسؤولية، 2-الاستقلالية والموضوعية، 3-الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة، 4-برنامج ضمان وتأكيد الجودة، 5-إدارة نشاط التدقيق الداخلي، 6-طبيعة عمل التدقيق الداخلي، 7-أداء مهمة التدقيق الداخلي، 8-إبلاغ نتائج التدقيق الداخلي. المتغير التابع: أبعاد جودة حوكمة المؤسسات 1. بعد المساهمين في جودة حوكمة المؤسسات؛ 2. بعد الإفصاح والشفافية في جودة حوكمة المؤسسات؛ 3. بعد أصحاب المصلحة في جودة حوكمة المؤسسات؛ 4. بعد مجلس الإدارة في جودة حوكمة المؤسسات.</p>	<p>تقييم دور تطبيقات التدقيق الداخلي المنفذة في نطاق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على جودة حوكمة المؤسسات في المؤسسات المدرجة في بورصة إسطنبول، تقييم مطابقة أنشطة التدقيق الداخلي المنفذة في المؤسسات لمعايير التدقيق الداخلي والتي تشكل المتغيرات المستقلة للدراسة من خلال مناقشة فرعين أساسيين (متغيرات معايير الجودة، متغيرات معايير الأداء)</p>	<p>(Ataman & Simsek, 2020) تقييم دور نشاط التدقيق الداخلي المنفذ ضمن نطاق معايير التدقيق الداخلي الدولية بشأن جودة حوكمة المؤسسات مع تحليل متعدد للصلاحيات (مقال علمي)</p>

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

<p>المعيار الدولي رقم (2000): إدارة نشاط التدقيق الداخلي لا يقدم إرشادات حول إطار عمل مخطط التدقيق الداخلي لأصحاب المصلحة؛ المعيار رقم (1210): المهارة فلم يتناول إدارة أصحاب المصلحة كمجال معرفة رئيسي للمعيار رقم (2000)؛</p> <p>رغم اعتراف ميثاق التدقيق الداخلي للمؤسسة بالطابع المتعدد الأبعاد للتدقيق الداخلي، إلا أنه لم يوفر إطارا للسياسة العامة لتعزيز قدرة التدقيق الداخلي على التعامل مع المصالح المتعارضة لأصحاب المصلحة وبقية التعقيدات في بيئة عمل المؤسسة.</p>	<p>المنهج: مزيج من الأساليب الاستقرائية والاستدلالية لتوجيه تحليل البيانات؛</p> <p>أداة الدراسة: المقابلات شبه المنظمة؛</p> <p>العينة: (17) فردا فاعل في هيكل حوكمة المؤسسة؛</p> <p>المتغير المستقل: التدقيق الداخلي ذي القيمة المضافة؛</p> <p>المتغير التابع: إضافة قيمة مضافة لأصحاب المصلحة في هيكل الحوكمة.</p> <p>1- لجنة التدقيق، 2- الإدارة العليا، 3- مجلس الإدارة، 4- المدقق الخارجي.</p>	<p>تطوير إطار من شأنه تمكين وظيفة التدقيق الداخلي لتحسين خدمات القيمة المضافة لمجموعة من أصحاب المصلحة (لجنة التدقيق، الإدارة العليا، مجلس الإدارة، المدقق الخارجي) في مؤسسة عمومية أوغندية؛</p> <p>اكتشاف تصور أصحاب المصلحة لدور التدقيق الداخلي ذي القيمة المضافة.</p>	<p>(Kinyera, 2019)</p> <p>وضع إطار لتحسين خدمات التدقيق الداخلي لمجموعة واسعة من أصحاب المصلحة في هيكل حوكمة المؤسسة (أطروحة دكتوراه)</p>
<p>تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على تطبيق الحوكمة الرشيدة، يظهر من خلال سعي المدققين الداخليين لحماية ممتلكات المؤسسات، والعمل على التحسين المستمر لكفاءاتهم العملية.</p>	<p>المنهج: الوصفي التحليلي؛</p> <p>أداة الدراسة: مقابلة، استمارة استبيان؛</p> <p>العينة: (60) مستجيبا من مدرء أقسام التدقيق الداخلي في (03) بنوك تجارية حكومية؛</p> <p>المتغير المستقل: ممارسات التدقيق الداخلي؛</p> <p>1- استقلالية التدقيق الداخلي، 2- القدرة المهنية، 3- نطق العمل، 4- تنفيذ أعمال التدقيق.</p> <p>المتغير التابع: مبادئ الحوكمة الرشيدة؛</p> <p>1- الشفافية، 2- المسؤولية، 3- الاستقلالية، 4- الانصاف.</p>	<p>تقديم تحليل لوظيفة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية العامة في إندونيسيا؛</p> <p>تقديم تحليل تطبيق حوكمة المؤسسات في البنوك التجارية العامة في إندونيسيا؛</p> <p>تحليل تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على تطبيق الحوكمة الرشيدة في البنوك التجارية العامة في إندونيسيا.</p>	<p>(Khajar & all, 2018)</p> <p>وظيفة المراجعة الداخلية وتطبيق الحوكمة الرشيدة للشركات في البنوك التجارية الإندونيسية العامة (مقال علمي)</p>

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

<p>وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين وظيفة التدقيق الداخلي وأداء البنوك من خلال عدة مؤشرات (الكفاءة التشغيلية، النمو التنظيمي، الربحية، الملاءمة، الاستمرارية في العمل)؛</p> <p>الامتثال لمبادئ حوكمة المؤسسات يؤدي إلى أداء تنظيمي أفضل.</p>	<p>المنهج: الوصفي التحليلي؛</p> <p>أداة الدراسة: استبيان الكتروني؛</p> <p>العينة: (126) من الموظفين والمهنيين المشاركين في ممارسات التدقيق الداخلي والحوكمة في (21) بنكا نيجيريا.</p> <p>المتغير المستقل: التدقيق الداخلي</p> <p>1- دعم الموظفين، 2- آليات الإبلاغ، 3- الأداء، 4- دور وظيفة التدقيق الداخلي، 5- معوقات وظيفة التدقيق الداخلي.</p> <p>المتغير التابع: تعزيز ممارسات حوكمة المؤسسات</p>	<p>تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات في القطاع المصرفي النيجيري؛</p> <p>تقديم إرشادات حول تعزيز وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات؛</p> <p>الكيفية التي ساعد بها مفهوم حوكمة المؤسسات على أداء وظيفة التدقيق الداخلي.</p>	<p>(Omilaye & Jacob, 2017)</p> <p>دور التدقيق الداخلي في تعزيز الممارسات الجيدة لحوكمة المؤسسات في المؤسسة (مقال علمي)</p>
<p>تقارير وتوصيات التدقيق الداخلي تؤثر في تحسين ممارسات حوكمة المؤسسات؛</p> <p>وجود علاقة بين تحسينات الحوكمة التي تم تنفيذها في المؤسسات على التدقيق الداخلي.</p>	<p>المنهج: الوصفي التحليلي؛</p> <p>أداة الدراسة: المقابلة؛</p> <p>العينة: مكونة من رؤساء أقسام التدقيق الداخلي المعينين من قبل هيئة الأوراق المالية الماليزية.</p> <p>المتغير المستقل: التدقيق الداخلي</p> <p>1- حجم فريق التدقيق الداخلي، 2- أداء وظيفة التدقيق الداخلي، 3- مشاركة لجان التدقيق في أنشطة التدقيق الداخلي.</p> <p>المتغير التابع: ممارسات حوكمة المؤسسات في المؤسسات الماليزية المدرجة في البورصة.</p>	<p>تقييم ممارسات التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات، في المؤسسات الماليزية المدرجة في البورصة؛</p> <p>تحديد مستوى مشاركة لجان التدقيق في أنشطة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات، استخدام إطار الحوكمة الصادر عن البنك الدولي؛</p> <p>الوقوف على طريقة لقياس أداء التدقيق الداخلي من خلال دمج مشاركة لجان التدقيق وأبعاد حوكمة المؤسسات،</p>	<p>(Abdullah, 2014)</p> <p>إعادة تعريف التدقيق الداخلي: التأثير على حوكمة المؤسسات (أطروحة دكتوراه)</p>

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

<p>كما أظهرت الدراسة درجة اختلاف عالية في التوافق مع متطلبات كل من المعيار (1300): برنامج ضمان الجودة، والمعيار (2600): قبول المخاطر، وترجع السبب إلى عدم ملائمة إرشاداتها التطبيقية للممارسات المهنية،</p> <p>أسباب عدم الامتثال يمكن حصر أهمها في:</p> <ul style="list-style-type: none"> - لا ينظر إلى المعيار على أنه يضيف قيمة للإدارة أو مجلس الإدارة، وكلاهما لا يدعمان الامتثال له؛ - لا تدعم كل من الإدارة ومجلس الإدارة الامتثال للمعيار؛ - تطبيق المعيار يستغرق فترة زمنية طويلة 	<p>المنهج: الاستقرائي، الوصفي التحليلي؛ أداة الدراسة: استمارة استبيان؛</p> <p>العينة: (4080) من المدققين الداخليين المنخرطين في فروع معهد المدققين الداخليين (IIA) في سبتمبر سنة (2006).</p> <p>المتغير المستقل: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. معايير الصفات؛ 2. معايير الأداء؛ 3. معايير التنفيذ. <p>المتغير التابع: الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)</p>	<p>التحقق من درجة الاختلاف في الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA، بين خمس بلدان (الولايات المتحدة الأمريكية، بلجيكا، إيطاليا، هولندا، المملكة المتحدة، وإيرلندا)؛</p> <p>الوقوف على أهم الفروق في الالتزام بالمعايير بهذه الدول، وما إذا كانت إرشادات الاستخدام لهذه المعايير كافية؛ والوقوف على أهم أسباب عدم الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.</p>	<p>(Burnaby & all, 2009)</p> <p>استخدام معايير التدقيق الداخلي من قبل المؤسسات في الولايات المتحدة ودول أوروبية مختارة (مقال علمي)</p>
--	--	--	--

المصدر: من اعداد الطالبة

المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

بعد مراجعة مختلف الدراسات السابقة، يتناول هذا المطلب مناقشة محتواها، والذي تناول ثلاثة أنواع مختلفة من الدراسات، بعض هذه الدراسات تناولت تقييم تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، ومدى انعكاسه على فاعلية أداء قسم التدقيق الداخلي، وتحسين جودة عملية التدقيق، بالإضافة إلى مجموعة أخرى من الدراسات تناولت تطبيق مبادئ الحوكمة ومدى قدرتها على أن تكون دليل مرجعي يسترشد به عند صياغة الاستراتيجيات، والبديل الأفضل للتغلب على الانحرافات والعقبات المختلفة الناجمة عن تضارب المصالح بين مختلف الأطراف، أما بعضها الآخر فقد تناولت تأثير الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على دعم تطبيق مبادئ الحوكمة، والدور الذي يمكن للتدقيق الداخلي أو يجب عليه أن يؤديه للمساهمة في تحسين إدارة المؤسسة واعداد التقارير، ومدى نجاعة التدقيق الداخلي في كونه ركيزة من ركائز الحوكمة، وهذا كان انعكاساً لتطور معايير الممارسة المهنية الدولية التي ركزت بشكل أساسي على تحسين ممارسات الحوكمة.

أولاً: مناقشة الدراسات السابقة

تناول ما يقارب (70%) من الدراسات تقييم تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، اتفقت على وجود تطبيق بشكل نسبي للمعايير الدولية ضمن وظيفة التدقيق الداخلي، وأن الامتثال للمعايير الدولية يجعل وظيفة التدقيق الداخلي قادرة على تحسين العمليات بفعالية وكفاءة، وإنشاء تقارير موثوقة، ما ينعكس على تحقيق أهداف المؤسسة وعلى سمعتها في نظر جميع الأطراف ذات المصلحة، والمتمعن في الدراسات السابقة التي تناولت تطبيق مبادئ الحوكمة، يجد أنه رغم أنها طبقت في بيئات مختلفة إلى أنها تتشابه من حيث النتائج، ومفادها أن تطبيق مبادئ الحوكمة بحاجة إلى المزيد من الاهتمام، والتعزيز من طرف الأطراف ذات العلاقة، باعتبار أن الحوكمة عامل لا غنى عنه في الحد من المخالفات وضمان الشفافية والنزاهة في الإبلاغ، وتحسين الأداء التنظيمي، في حين أن (90%) من الدراسات التي تناولت تأثير التدقيق الداخلي على ممارسات الحوكمة، اتفقت على أن وجود تأثير لضوابط التدقيق الداخلي (الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية للمدقق الداخلي، طبيعة العمل، إدارة وظيفة التدقيق الداخلي).

من خلال استعراض الدراسات السابقة، كان لابد من تحديد أوجه التشابه، والاختلاف للدراسات السابقة من حيث (المنهج المتبع، أداة الدراسة، والحد الزمني، المجتمع والعينة).

1. من حيث المنهج المستخدم: اتفقت الدراسة الحالية مع أغلب الدراسات السابقة من حيث المنهج المعتمد، ألا وهو الوصفي التحليلي، واختلفت مع دراسة (Kinyera, 2019) التي اعتمدت على مزيج من الأساليب الاستقرائية والاستدلالية.

2. من حيث الأدوات: اتفقت الدراسة الحالية مع أغلب الدراسات السابقة من حيث الأداة المستخدمة وهي الاستبانة، واختلفت مع دراسة (Kinyera, 2019) ودراسة (Abdullah, 2014) التي اعتمدت أسلوب المقابلة غير المنتظمة؛

3. من حيث الحد الزمني: تتفق هذه الدراسة مع جميع الدراسات السابقة من حيث حداثة الفترة الزمنية، ويمتد إطارها الزمني على مدى السنوات (2009-2021)، مما يضيف على الدراسة قيمة علمية وحدائية.

4. من حيث المجتمع والعينة: اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات حيث تمثل مجتمع وعينة الدراسة الحالية في ممارسي مهنة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لذلك تختلف عن دراسة (شعبان، 2018)، ودراسة (Twafik & all, 2018) ودراسة (Khajar & all, 2018)، ودراسة (Omilaye & Jacob, 2017)، التي طبقت على البنوك التجارية، واختلفت عن دراسة (Ataman & Simsek, 2020)، ودراسة (Abdullah, 2014)، التي طبقت على شركات مساهمة مدرجة في البورصة، واختلفت أيضا عن دراستي ودراسة (Kinyera, 2019) في كونهما طبقتا في مؤسسات ذات طابع حكومي، في حين اختلفت على الدراسات التي طبقت في البيئة الجزائرية في أن دراسة (كربوعة ، 2021) طبقت على مؤسسة اقتصادية واحدة ممثلة في مؤسسة سوناطراك، أما دراسة (بوغازي، 2020) فقد طبقت على شركات مساهمة جزائرية، في حين طبقت دراسة (كشاط، 2019) على مؤسسات اقتصادية بولاية سطيف.

بالنظر إلى الفوائد العديدة للدراسات السابقة، ستركز الدراسة الحالية على البعض، حيث ستقتصر أهداف الدراسة الحالية على نتائج الدراسات السابقة كما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

الجدول رقم (02-04): ربط أهداف الدراسة الحالية بنتائج الدراسة السابقة

أهداف الدراسة الحالية	نتائج الدراسات السابقة
<ul style="list-style-type: none"> - تشخيص الواقع العملي للالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، في عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تتوافر بها أقسام للتدقيق الداخلي؛ - تقييم نشاط التدقيق الداخلي بهذه المؤسسات من خلال مدى التطبيق الفعلي للإجراءات، ومدى التحقيق للأهداف المرجوة، مقارنة مع الأدبيات ومعايير الممارسة المهنية. 	<ul style="list-style-type: none"> - تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي يكون من خلال الامتثال للمعايير الدولية لممارسة المهنة.
<ul style="list-style-type: none"> - التعرف على مدى الالتزام الفعلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، المتعلقة بالسمات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، والمتمثلة في: <ul style="list-style-type: none"> • المعيار الدولي رقم 1000: الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات؛ • المعيار الدولي رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية؛ • المعيار الدولي رقم 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة؛ • المعيار الدولي رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة. 	<ul style="list-style-type: none"> - ميثاق التدقيق الداخلي للمؤسسة لا يوفر إطارا للسياسة العامة لتعزيز قدرة التدقيق الداخلي على التعامل مع المصالح المتعارضة لأصحاب المصلحة وبقية التعقيدات في بيئة العمل؛ - أهمية تحديد الغرض والسلطة والمسؤوليات على النحو المنصوص عليه وفقا للمعايير الدولية؛ - القضاء على معيقات الاستقلالية والموضوعية، وإزالة القيود على أنشطة التدقيق.
<ul style="list-style-type: none"> - تحديد مدى ملائمة الارشادات التطبيقية المتعلقة بالمعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة، لطبيعة الممارسات التدقيق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. 	<ul style="list-style-type: none"> - وجود اغفال لتطبيق المعيار (1300): برنامج تأكيد وتحسين الجودة، بسبب عدم ملائمة ارشاداتها التطبيقية للممارسات المهنية.
<ul style="list-style-type: none"> - استكشاف مدى الالتزام الفعلي بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء والمتمثلة في: <ul style="list-style-type: none"> • المعيار الدولي رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛ • المعيار الدولي رقم 2100: طبيعة العمل؛ • المعيار الدولي رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي؛ • المعيار الدولي رقم 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي؛ • المعيار الدولي رقم 2400: تبليغ النتائج؛ 	<ul style="list-style-type: none"> - الامتثال للأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي ويظهر ذلك من خلال الاهتمام بعمليات إدارة المخاطر، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وممارسات الحوكمة، ما يؤدي إلى ضمان الإفصاح في الوقت المناسب والكشف الدقيق عن أداء المراكز المالية؛ - عدم امتثال بمستوى مرتفع لمتطلبات المعيار (2600): التبليغ عن قبول المخاطر، ويرجع السبب إلى عدم ملائمة ارشاداتها التطبيقية للممارسات المهنية.

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

<ul style="list-style-type: none"> • المعيار الدولي رقم 2500: مراقبة سير العمل؛ • المعيار الدولي رقم 2600: التبليغ عن قبول المخاطر. 	
<p>- التعرف على مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED)، حيث اقتصرَت الدراسة الحالية على خمسة مبادئ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • مبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة؛ • ضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين؛ • دور أصحاب المصالح؛ • الإفصاح والشفافية؛ • مسؤوليات مجلس الإدارة. 	<p>- الالتزام الواضح بمبادئ الحوكمة، يظهر من خلال توافرها ضمن الإجراءات الهيكلية المطبقة ما يؤدي إلى أداء تنظيمي أفضل، والامتثال للقوانين المنظمة للعمل</p> <p>- ممارسات الحوكمة في المؤسسات تتلاءم مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) لحوكمة المؤسسات؛</p> <p>- التكلفة المرتفعة لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات تعتبر من أهم العقبات التي تعرقل ممارستها</p>
<p>- اختبار دور الالتزام بالمعايير الدولية المتعلقة بالسمات على إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛</p> <p>- الوقوف على مدى امتثال ممارسي التدقيق الداخلي ضمن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات، ومدى انعكاسه على مبادئ الحوكمة بهذه المؤسسات.</p>	<p>- وجود علاقة ارتباط وتأثير بين متغيرات (استقلالية والكفاءة، وبذل العناية المهنية اللازمة) وحوكمة المؤسسات؛</p> <p>- تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على تطبيق مبادئ الحوكمة، يظهر من خلال توجه المدققين الداخليين نحو العمل على التحسين المستمر لكفاءاتهم العملية.</p>
<p>- اختبار دور الالتزام بالمعايير الدولية المتعلقة بالأداء على إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛</p> <p>- الوقوف على مدى المواءمة بين المتطلبات المتعلقة بمعايير الأداء، وإجراءات التدقيق الداخلي المطبقة في أقسام التدقيق ضمن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومدى انعكاس ذلك على مبادئ الحوكمة بهذه المؤسسات.</p>	<p>- تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على تطبيق الحوكمة الرشيدة، يظهر من خلال سعي المدققين الداخليين لحماية ممتلكات المؤسسات؛</p> <p>- تقارير وتوصيات التدقيق الداخلي تؤثر في تحسين ممارسات حوكمة المؤسسات؛</p> <p>- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل بعد من أبعاد جودة التدقيق الداخلي (طبيعية العمل، إدارة وظيفة التدقيق الداخلي، تبليغ النتائج) في آليات حوكمة المؤسسات،</p> <p>- من أكثر معايير التدقيق الداخلي تأثيرا على تفعيل حوكمة المؤسسات هو معيار توصيل النتائج الذي يقوم به قسم التدقيق الداخلي.</p>

المصدر: من اعداد الطالبة

ثانياً: مساهمة الدراسة الحالية

يمكن تلخيص أهم ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة على النحو التالي:

- 1. من حيث هدف الدراسة:** تنوعت اتجاهات البحث في الدراسات السابقة التي سعت إلى توضيح أهمية التدقيق الداخلي بالإضافة إلى بيان تأثير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في دعم وتعزيز ممارسات الحوكمة، في حين أن هذه الدراسة تسعى إلى تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة، باعتبار أن الاتجاهات المعاصرة في هذا المجال تعتبر التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في نظام حوكمة أي مؤسسة، فممارسات التدقيق الداخلي الفعالة والمهنية والموثوقة هي التي تحقق الالتزام بالمعايير الدولية، ما يساعد على خلق بيئة تعاونية منظمة، من خلال تقييم فعالية وكفاءة العمليات والإجراءات الداخلية، والتأكد من مدى التزامها بالمعايير والسياسات المعمول بها، وتقديم التوصيات وتعزيز النزاهة والشفافية، مما يعزز نظام الحوكمة.
- 2. من حيث متغيرات الدراسة:** نتيجة البحث في مختلف الأدبيات ذات الصلة بموضوع الدراسة الحالية، تم ملاحظة توافر هذه الأدبيات في الدول العربية والأجنبية، وتعدد المتغيرات التي تم قياسها في الدراسات السابقة، وتم إيجاد عدد قليل من الدراسات التي تناولت الربط بين متغيرات الدراسة الحالية مجمعة (سواء متغيرات المتغير التابع أو المتغير المستقل) خاصة ضمن البيئة الجزائرية، وبذلك فإن هذه الدراسة سوف تتناول الموضوع من جوانب أخرى وبصورة أكثر تفصيلاً.
- 3. من حيث الطريقة:** من خلال الدراسة الحالية تم استقصاء آراء عينة من ممارسي مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بغرض التعرف على مدى التزام ممارسي التدقيق الداخلي بالمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وانعكاس ذلك على إرساء مبادئ الحوكمة ضمن هذه المؤسسات، وبهذا تم التركيز على دراسة المتغير المستقل، المتمثل في الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي من خلال متغيرات متمثلة في معايير الخصائص، ومعايير الأداء، ودراسة المتغير التابع المتمثل في مبادئ الحوكمة.

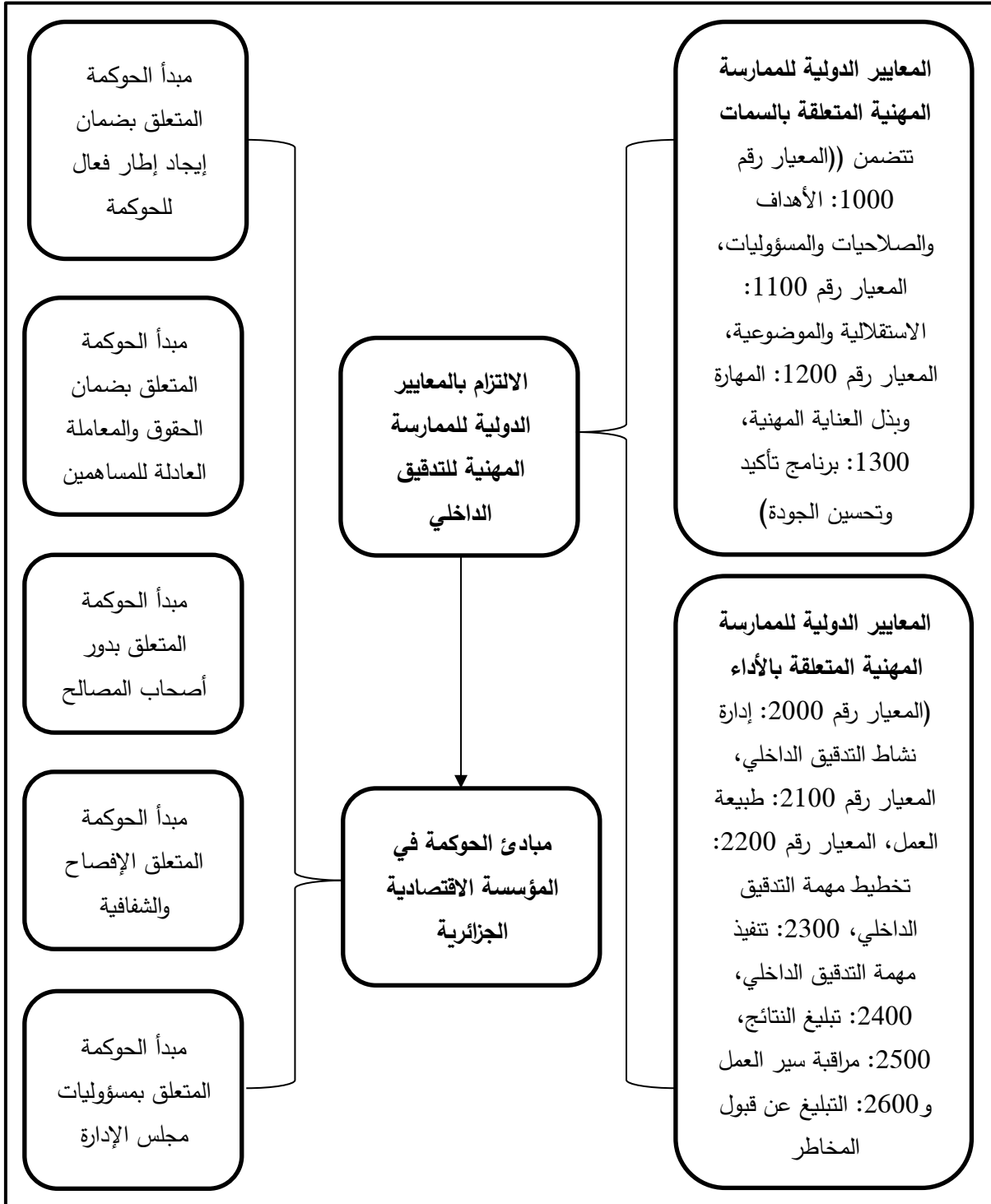
تتجلى ميزة هذه الدراسة في أن عينتها شملت ممارسي مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في عدة قطاعات اقتصادية وفي ولايات متفرقة من الوطن.

بالرغم من أن الدراسة الحالية تماشت مع الدراسات السابقة من حيث الهدف الرئيسي للموضوع، وهو التركيز على دور الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة، إلا أنه يختلف ناحية المتغيرات المدروسة، وعينتها وطريقة اجرائها، بالإضافة إلى زمان ومكان اجرائها، وهذا ما يجعل الدراسة

الفصل الثاني: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة والأدبيات التطبيقية

الحالية ذات قيمة بحثية مضافة، ويمكن اقتراح النموذج التصوري الذي يترجم العلاقات بين المتغيرات، وبناء الفرضيات كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-02): النموذج التصوري لموضوع الدراسة الحالية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد الدراسات السابقة

خلاصة الفصل الثاني:

تتجلى مساهمة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بمبادئ حوكمة المؤسسات، من خلال دعم هذه المساهمة بمتطلبات المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى تخصيص معيار خاص بالحوكمة، وتمتد المساهمة لتشمل تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسين عمليات إدارة المخاطر.

عملت الجزائر على توفير الإطار الذي يسمح بتنظيم مهنة التدقيق الداخلي، إلا أن نقص النصوص القانونية المتعلقة بتنظيم المهنة في المؤسسات الجزائرية، لم يمكنها من الوصول إلى المستوى المطلوب، بالإضافة إلى توفير الإطار القانوني لممارسة حوكمة المؤسسات، من خلال ميثاق الحكم الرشيد للمؤسسة، الذي تم اعداده بما يتماشى مع مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD).

تناول هذا الفصل أيضا مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، المتنوعة من حيث العينة والمجتمع والأدوات المستخدمة، والمنهجية التي استخدمتها للوصول إلى نتائجها، وعلى الرغم من تطبيقها في بيئات مختلفة إلا أنها تشابهت من حيث النتائج والتوصيات التي قدمتها، الأمر الذي يساعد في بناء الدراسة الحالية من خلال مناقشة ما توصلت إليه هذه الدراسات.

الفصل الثالث:

مساهمة الالتزام بالمعايير
الدولية للممارسة المهنية
للتدقيق الداخلي في إرساء
مبادئ الحوكمة في
المؤسسة الاقتصادية
الجزائرية

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تمهيد:

نظرا للأهمية العلمية والعملية التي يحظى بها موضوع الدراسة، تطلب الأمر إنهاء الجانب النظري الذي تناول عرض متغيرات الموضوع، ومعالجة الفرضيات من الناحية النظرية، وربطه بالجانب العملي من خلال إسقاطه على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من أجل فحص وجهات نظر وآراء أفراد العينة بخصوص موضوع الدراسة، مع التركيز على مدى التزام المدققين الداخليين بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومدى انعكاس ذلك على تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومناقشة مختلف الجوانب المتعلقة بالدراسة الميدانية.

ومن أجل تحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل من الدراسة تم تقسيمه على النحو التالي:

• المبحث الأول: الطريقة والأدوات

يهدف إلى توضيح الطريقة المتبعة في الدراسة، أدواتها ومتغيراتها، والأساليب الإحصائية المستخدمة فيها.

• المبحث الثاني: عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

يهدف إلى تقديم عرض مفصل لنتائج إجابات أفراد العينة، بالإضافة إلى التحليل الإحصائي الوصفي لهذه الإجابات استنادا إلى مقاييس سلم ليكرت الثلاثي.

• المبحث الثالث: تحليل وتقييم النموذج العام للدراسة واختبار الفرضيات

يهدف هذا المبحث إلى إجراء تقييم لنموذج الدراسة، وفق طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية، واختبار فرضيات الدراسة التي تم صياغتها.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

يتناول هذا المبحث الطريقة المعتمدة في هذه الدراسة من خلال التعرف على المنهجية المتبعة في المطلب الأول، وأداة الدراسة ومتغيراتها في المطلب الثاني، أما بالنسبة للمطلب الثالث فيتناول الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة من خلال نمذجة المعادلة الهيكلية.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

يوضح هذا المطلب المنهجية المتبعة في هذه الدراسة من خلال توضيح منهج الدراسة ومصادر جمع البيانات، ومجتمع وعينة الدراسة، بغرض التوصل إلى النتائج المرجوة والتوصيات اللازمة.

أولاً: منهج الدراسة

تسعى الدراسة من خلال الاعتماد على نمذجة المعادلة الهيكلية، في إطار المنهج الوصفي والتحليلي، القائم على جمع البيانات وتفسير الظواهر والعلاقات السببية القائمة بين المتغيرات، والذي يسمح بوصف الدراسة وتحليلها، واستنتاج الأسباب مهما كان عدد عواملها (الحو، 2020، صفحة 58)، وتسعى الدراسة أيضاً إلى تصميم نموذج مقترح يهدف إلى إبراز مدى مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، يتم ذلك خلال مقابلة النموذج النظري المدروس مع البيانات المستخرجة من الدراسة والبحث في مدى مطابقته للواقع.

ثانياً: مصادر جمع البيانات

تم الرجوع إلى عدة مصادر متنوعة لتجميع معلومات الدراسة فمنها تلك المصادر التي تتعلق بالجانب النظري من موضوع الدراسة التي تناولت التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، ومبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، من كتب ورسائل جامعية، ومقالات، ومواقع إلكترونية لمنظمات مهنية في مجال التدقيق والحوكمة، وتسمى هذه المصادر بـ "المصادر الثانوية"، والتي في الغالب ما تتضمن معلومات مأخوذة من مصدرها الأصلي مثل (المشاهدات الشخصية، الكتب والمقالات) (بدران، 2013، صفحة 46)، بالإضافة إلى مختلف البيانات التي تم جمعها من تحليل أداة الدراسة المتمثلة في استمارة استبيان تم تصميمها بما يتفق مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومبادئ حوكمة المؤسسات، بهدف جمع البيانات المستعملة في الجانب الميداني من الدراسة ويطلق عليها "المصادر الأولية".

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تمارس نشاطها في مختلف القطاعات الاقتصادية الكبرى في الاقتصاد الجزائري، وتم أخذ عينة من هذا المجتمع تتمثل في عدد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في حين تمثلت مفردة البحث في ممارسي مهنة التدقيق الداخلي بالإضافة إلى من مارسوا التدقيق الداخلي خلال مراحل التدرج الوظيفي العاملين في هذه المؤسسات، الأمر الذي يمكن من إجراء تقييم موضوعي لدور الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث بلغ عدد العينة التي تمكنت الطالبة من الوصول إليها ب (35) مؤسسة اقتصادية جزائرية كما هي موضحة في الملحق رقم (01).

تم توزيع أداة الدراسة المتمثلة في استمارة الاستبيان على المدققين الداخليين في هذه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، عن طريق التسليم والاستلام المباشر، أو الرجوع بعد مدة معينة، أو عن طريق استخدام البريد الإلكتروني، أو بواسطة وسائط تكنولوجيا المعلومات، واستمرت مدة توزيع الاستمارات واسترجاعها من (12) فيفري (2023) إلى (15) نوفمبر (2023) ويمكن توضيح عملية التوزيع من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-01): الإحصاءات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المسترجعة	عدد الاستمارات غير المسترجعة	عدد الاستمارات غير الصالحة	عدد الاستمارات الصالحة للدراسة
العدد	158	117	41	18	99
النسبة %	100	74.05	25.95	11.39	62.66

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على عملية توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان

بلغ عدد الاستمارات الموزعة (158) استمارة، استرجع منها (117) استمارة وضياع باقي الاستمارات، كما أسفرت عملية الفرز عن وجود (18) استمارة غير صالحة لعدة أسباب منها المسمى الوظيفي للمستجيب، أو عدم استكمال الإجابات، وتم تحصيل (99) استمارة صالحة للتحليل بنسبة (62.66%) من إجمالي الاستمارات الموزعة.

ونظرا لأن الدراسة الحالية تعتمد على نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية وهذا ما يجعل اعتبارات حجم العينة تلعب دورا أساسيا، حيث تعتمد هذه الطريقة في النمذجة على ما يسمى بقاعدة العشرة أضعاف التي تشير إلى أن حجم العينة يجب أن يكون وفق أحد الحالتين التاليتين: (هار و آخرون، 2020، صفحة 50)

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- أكبر بعشرة أضعاف من أكبر عدد من المؤشرات التكوينية المستخدمة لقياس مبنى واحد؛
 - أكبر بعشرة أضعاف من أكبر عدد من المسارات الهيكلية الموجهة إلى مبنى معين في النموذج.
- في الدراسة الحالية أكبر عدد من المؤشرات التكوينية المستخدمة لقياس مبنى واحد متوفرة في المتغير المستقل والبالغ عددها ستة (06) مؤشرات، وبالتالي فإن الحد الأدنى لحجم العينة المطلوب هو (60) مفردة والعينة الحالية بلغت (99) مفردة وهي بذلك أكبر من الحد الأدنى.
- الجدول الموالي يوضح الخصائص الديمغرافية لمفردة الدراسة المتمثلة (المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية)، بغرض التعرف على مناصب وخبرات المدققين الداخليين باعتبارهم مفردة البحث ومدى قدرتهم على الإجابة على محاور أداة الدراسة.

الجدول رقم (03-02): المتغيرات الديمغرافية لأفراد العينة

النسبة (%)	التكرار	المتغيرات الديمغرافية	
13.13	13	رئيس قسم التدقيق	المنصب الوظيفي
15.15	15	مدقق داخلي رئيسي	
43.43	43	مدقق داخلي مساعد	
20.20	20	مدير تنفيذي	
08.08	08	أخرى	
100%	99	المجموع	
13.10	12	من 02 سنة إلى 05 سنوات	الخبرة المهنية
49.50	49	من 05 سنوات إلى 15 سنة	
26.30	26	من 15 سنة إلى 25 سنة	
11.10	11	من 25 سنة فما فوق	
100%	99	المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يوضح الجدول أعلاه نتائج توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي والخبرة المهنية، حيث شملت على (71) مدقق داخلي ضمن تسميات مختلفة للمناصب التي يشغلونها بنسبة تفوق (71%) من عينة الدراسة، في حين يمثل بقية المستجيبين أفرادا ممن شغلوا منصب مدقق داخلي ضمن التدرج الوظيفي، بالإضافة إلى أعضاء سابقين في لجان التدقيق الداخلي ومديرين تنفيذيين.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

كما شملت الدراسة (11) فردا يمتلكون خبرة تزيد عن (25) سنة بنسبة (11.10%) و (26) فردا لديهم خبرة تزيد عن (15) سنة وتقل عن (25) سنة بنسبة (26.30%)، و(49) فردا يمتلكون خبرة تزيد عن (05) سنوات وتقل عن (15) سنة بنسبة (49.50%) أما (12) فردا يملكون خبرة تقل عن (05) سنوات بنسبة (13.10%)، ومن خلال دراسة هذه الخصائص يتضح أن معظم أفراد العينة من الممارسين للتدقيق الداخلي، ويتمتعون بخبرة في مجال التدقيق وهذا ما يدعم صحة اجاباتهم على عبارات أداة الدراسة الموجهة لهم، وصدق النتائج التي تم التوصل إليها.

المطلب الثاني: أداة الدراسة ومتغيراتها

انطلاقاً من متغيرات الدراسة وفرضياتها تم تصميم استمارة استبيان كأداة للدراسة الميدانية بغرض جمع المعلومات ذات العلاقة المباشرة بموضوعها، تتضمن هذه الاستمارة مجموعة من العبارات التي تعكس ما تم التعرض له في الجانب النظري للدراسة، وتم صياغة هذه الأداة على النحو التالي:

- اعداد نسخة أولية من استمارة الاستبيان انطلاقاً من المعلومات التي تم جمعها من مصادر مختلفة؛
- تعديل النسخة الأولية من استمارة الاستبيان بناء على ملاحظات الأستاذ المشرف؛
- عرض استمارة الاستبيان على عدد من المحكمين أضمن الاختصاص الذين لم يبخلوا بتقديم النصح والإرشاد والتوصية بحذف وإضافة ما يلزم؛
- اعداد نسخة معدلة من الاستمارة انطلاقاً من مجمل الملاحظات والتوصيات التي قدمها المحكمين؛
- القيام بدراسة اختبارية ميدانية لاستمارة الاستبيان وتعديل ما يلزم؛
- توزيع الاستمارة النهائية على عينة الدراسة الميدانية.

اشتملت استمارة الاستبيان في شكلها النهائي على:

- **واجهة الاستمارة:** تضمنت كل من عنوان الدراسة، وهدفها، والمعلومات المتعلقة بالطالبة؛
- **الجزء الأول:** يضم هذا الجزء ثلاثة (03) أسئلة متعلقة بالخصائص الديمغرافية المتمثلة في اسم المؤسسة، المسمى الوظيفي والخبرة المهنية للمدقق الداخلي باعتباره مفردة البحث؛
- **الجزء الثاني:** يحتوي على متغيرات الدراسة مقسمة على ثلاثة محاور وهي

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- **المحور الأول:** تضمن (18) عبارة مقسمة على أربعة (04) أبعاد، والجدول الموالي يقدم توضيحا لعناصر هذا المحور.

الجدول رقم (03-03): متغيرات المحور الأول من استمارة الاستبيان

عدد العبارات	الأبعاد	عنوان المحور
04	المعيار الدولي رقم (1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات)	مدى التزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
05	المعيار الدولي رقم (1100: الاستقلالية والموضوعية)	بالمعايير الدولية
04	المعيار الدولي رقم (1200: المهارة وبذل العناية المهنية)	للممارسة المهنية
05	المعيار الدولي رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة)	للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (03)

وقد تضمن هذا المحور المتطلبات الواجب الالتزام بها المتعلقة بكل معيار من معايير السمات بخصوص ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

- **المحور الثاني:** تضمن (28) عبارة مقسمة على ستة (06) أبعاد، والجدول الموالي يقدم توضيحا لعناصر هذا المحور.

الجدول رقم (04-03): متغيرات المحور الثاني من استمارة الاستبيان

عدد العبارات	الأبعاد	عنوان المحور
04	المعيار الدولي رقم (2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي)	مدى التزام المؤسسة الاقتصادية
04	المعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل)	الجزائرية بالمعايير الدولية
05	المعيار الدولي رقم (2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي)	للممارسة المهنية
04	المعيار الدولي رقم (2300: تنفيذ المهمة)	للتدقيق الداخلي
05	المعيار الدولي رقم (2400: ابلاغ النتائج)	المتعلقة بالأداء
06	المعيارين الدوليين رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر)	

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (03)

تضمن هذا المحور المتطلبات الواجب الالتزام بها المتعلقة بكل معيار من معايير الأداء، بخصوص ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية،

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

في كل من المحور الأول والثاني من الاستمارة تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي الذي ضم خيارات (الالتزام كلي، التزام نسبي، عدم وجود التزام)، ضمن خيارات هذا المحور والجدول الموالي يبين أوزان المقياس المستخدم.

الجدول رقم (03-05): مستويات أوزان المقياس المستخدم في المحور الأول والثاني

المستوى	التزام كلي	التزام نسبي	عدم وجود التزام
الوزن	3	2	1

المصدر: من اعداد الطالبة

- **المحور الثالث:** تضمن (24) عبارة مقسمة على (05) أبعاد، والجدول الموالي يقدم توضيحا لعناصر هذا المحور.

الجدول رقم (03-06): متغيرات المحور الثالث من استمارة الاستبيان

عدد العبارات	الأبعاد	عنوان المحور
05	مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة	مدى تطبيق
05	مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين	مبادئ الحوكمة
04	مبدأ الحوكمة المتعلق بدور أصحاب المصالح	في المؤسسة
05	مبدأ الحوكمة المتعلق بالإفصاح والشفافية	الاقتصادية
05	مبدأ الحوكمة المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة	الجزائرية

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم (03)

تضمن هذا المحور عدد من المتغيرات التابعة المتمثلة في مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD).

في المحور الثالث من الاستمارة تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي، والذي يتكون من ثلاثة خيارات (مطبق كليا، مطبق نسبيا، غير مطبق)، والجدول الموالي يبين أوزان المقياس المستخدم.

الجدول رقم (03-07): مستويات أوزان المقياس المستخدم في المحور الثالث

المستوى	مطبق كليا	مطبق نسبيا	غير مطبق
الوزن	3	2	1

المصدر: من اعداد الطالبة

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

بالإضافة إلى استمارة الاستبيان، تم إجراء مقابلة مع بعض المدققين الداخليين على مستوى المؤسسات عينة الدراسة، حيث ركزت هذه المقابلة على طرح بعض الاستفسارات المتعلقة بممارسات التدقيق الداخلي والحوكمة ضمن هذه المؤسسات، بغرض الاستخدام هذه المعلومات في تحليل النتائج التي تم التوصل إليها.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات بواسطة أداة الدراسة، التي تم تصميمها بغرض جمع البيانات اللازمة لبناء نموذج الدراسة، وتوزيعها على العينة المتمثلة في المدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، سوف يتم تحليل البيانات واختبار الفرضيات في نموذج الدراسة المقترح، بواسطة منهجية المعادلات الهيكلية (SEM)^أ من خلال استخدام برنامج التحليل الإحصائي المتقدم (Smart-PLS S4)^ب.

أولاً: مفهوم نمذجة المعادلات الهيكلية

جاءت نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM) نتيجة النقائص التي تم ملاحظتها في المربعات الصغرى في ظل التعامل مع المتغيرات الكامنة التي لم تعد تناسبها من ناحية التحليل، وتم تطويرها بغرض تحليل طبيعة العلاقات المتبادلة بين المتغيرات المدروسة، المصاغة في شكل نموذج يعرض الفرضيات المراد اختبارها (أوانغ و أفثانورهان، 2017، الصفحات 3-39)، تعمل نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM) على إجراء مطابقة للنموذج النظري مع البيانات المأخوذة من عينة الدراسة، بغرض افتراض نموذج نظري أكثر تواتراً في حالة ما إذا دعم النموذج النظري بيانات العينة، ويتم تطوير النموذج النظري في حالة حدوث العكس (المهدي، 2007، صفحة 07)، تنقسم المعادلات الهيكلية (SEM) إلى نوعين من المعادلات وهما: (هار و آخرون، 2020، الصفحات 23-24)

1. نمذجة المعادلات الهيكلية بالتغاير (CB-SEM)^ج : تستخدم لقبول أو رفض النظريات البحثية، باعتبارها أسلوب يقيس العلاقات بين عدة متغيرات، من خلال تحديده لقدرة النموذج على تقدير مصفوفة التغاير لمجموعة من البيانات؛

^أ SEM: Structural Equation Modeling

^ب يتم اللجوء الى برنامج (Smart-PLS S4) لنمذجة المعادلات الهيكلية باعتباره برنامج احصائي يستخدم لفحص العلاقات بين المتغيرات وطريقة تأثيرها فيما بينها، ومدى موثوقية النماذج المستخدمة، من خلال الربط بين المتغيرات الكامنة والظاهرة في النماذج، واختبار فرضيات العلاقات المتعددة.

^ج Covariance-Based-SEM.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

2. نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM)ⁱ: يستخدم لتطوير البحوث الاستكشافية، وتفسير التغيرات في المتغيرات التابعة عند فحص نموذج البحث.

تعد طريقة (PLS-SEM) من أكثر تقنيات النمذجة الإحصائية استخداماً، وتعتبر بديلاً ملائماً لطريقة (CB-SEM) في عدة حالات أهمها: (هار و آخرون، 2020، صفحة 47)

- يعد السبب الأساسي للقيام بعملية تقدير النماذج المتكونة من متغيرات ومؤشرات وتحديد العلاقات فيما بينها، بالإضافة إلى السعي نحو تحقيق التقارب بين أغلب هذه المكونات؛
- تتميز طريقة (PLS-SEM) بصغر حجم العينة الممثلة للمجتمع وتوزيعها الطبيعي؛
- استعمال نتائج المتغيرات الكامنة في دراسات لاحقة.

انطلاقاً مما سبق ستعتمد الدراسة الحالية على طريقة (PLS-SEM) باستخدام البرنامج الإحصائي (Smart-PLS S4)

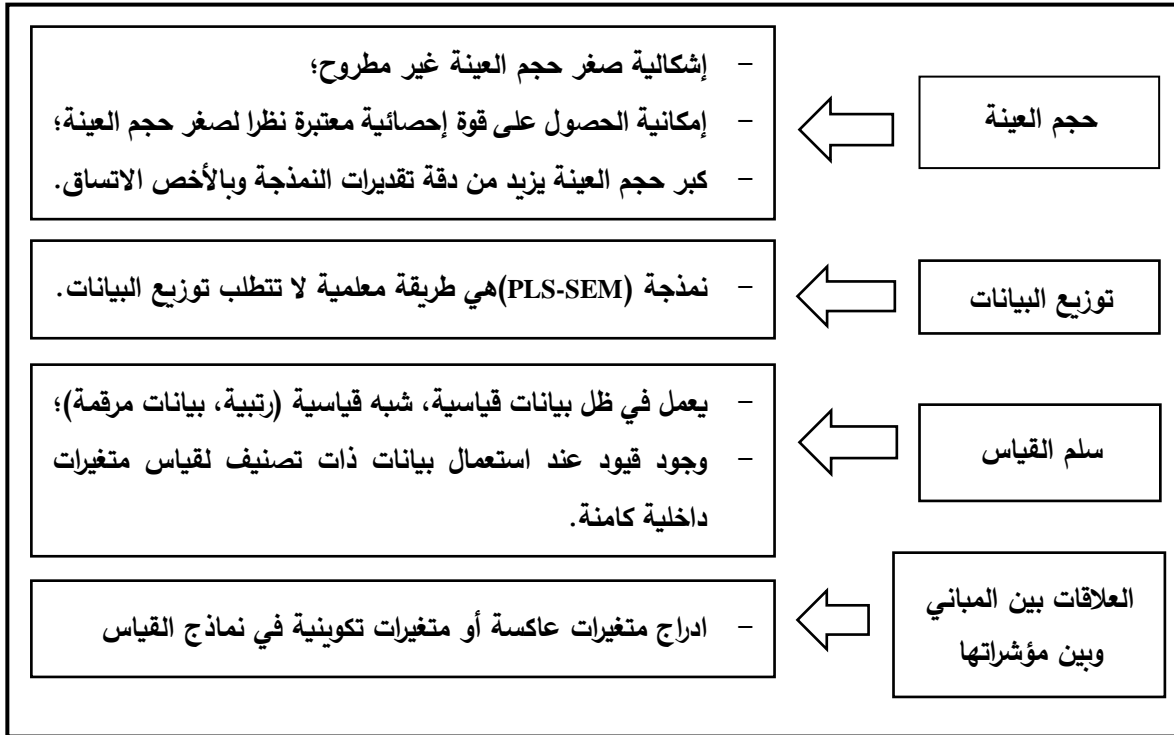
ثانياً: منهجية نمذجة (PLS-SEM)

تقوم نمذجة (PLS-SEM) على نماذج المسار التي تعد رسوم بيانية معدة لاختبار الفرضيات وتحديد طبيعة العلاقات بين المتغيرات المراد دراستها، يتكون نموذج مسار المربعات الصغرى من أربعة مكونات (المباني، المتغيرات المقاسة، العلاقات بين المتغيرات، خطأ القياس) (طيبة، 2021، صفحة 216)، وتمتاز نمذجة (PLS-SEM) بجملة الخصائص الموضحة في الشكل التالي:

ⁱ Partial Least Squares- SEM.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (03-01): الخصائص الأساسية لنمذجة (PLS-SEM)



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على (هار و آخرون، 2020، صفحة 43)

تتعدد المتغيرات في النماذج النظرية فمنها المتغيرات الكامنة (Latent Variables) أو ما يطلق عليها مصطلح "المباني" "Constructs" هي متغيرات نظرية غير ملحوظة بشكل مباشر، وعادة ما يطلق عليها تسمية "متغيرات غير مشاهدة"، يتم الاستدلال عن هذه المتغيرات عن طريق مجموعة من المؤشرات المتوفرة في أداة الدراسة (المهدي ، 2007، صفحة 12).

بالإضافة إلى المتغيرات الظاهرة (Manifest Variables) أو ما يطلق عليها مصطلح "المؤشرات" هي المتغيرات التي تكون واضحة ومقاسة مباشرة بالبيانات (هار و آخرون، 2020، صفحة 33)، كما تسمى أيضا المتغيرات المشاهدة أو الملاحظة (أوانغ و أفثانورهان، 2017، صفحة 03) المتغيرات الكامنة والظاهرة في الدراسة الحالية يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (03-08): متغيرات الدراسة الحالية وفق نمذجة (PLS-SEM)

المتغير الظاهر (المؤشرات)	المتغير الكامن (المباني)
المعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات؛ المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية؛ المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية؛ المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة.	المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

<p>المعيار الدولي رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛ المعيار الدولي رقم 2100: طبيعة العمل؛ المعيار الدولي رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي؛ المعيار الدولي رقم 2300: تنفيذ المهمة؛ المعيار الدولي رقم 2400: إبلاغ النتائج؛ المعيارين الدوليين رقم 2500: مراقبة سير العمل و 2600: التبليغ عن قبول المخاطر.</p>	<p>المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء</p>
<p>مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة؛ مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين؛ مبدأ الحوكمة المتعلق بدور أصحاب المصالح؛ مبدأ الحوكمة المتعلق بالإفصاح والشفافية؛ مبدأ الحوكمة المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة.</p>	<p>مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية</p>

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (02)

يتم التعبير عن المتغيرات السابقة الذكر بلغة متفق عليها في تصميم النماذج كما هو موضح في

الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-09): لغة النمذجة بالمعادلة البنائية (SEM-Language)

الرمز	التسمية	التفسير
	الدائرة	تشير إلى المتغيرات الكامنة (غير المشاهدة)
	المستطيل	يشير إلى المتغيرات الظاهرة (المشاهدة)
	السهم برأس واحد	علاقة سببية
	السهم برأسين	علاقة ارتباط (لا توجد سببية)

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على (المهدي ، 2007، صفحة 16)

يلاحظ من الجدول أعلاه أن المباني تمثل بواسطة دوائر أو أشكال بيضوية في حين تمثل المؤشرات بواسطة مستطيلات، أما العلاقات فتظهر في شكل أسهم تمثل علاقة ذات اتجاه واحد نحو المبني، يعبر عن علاقة تنبؤية مدعومة بنظريات علمية متينة، وغيرها من الأشكال وهذا حسب (هار و آخرون، 2020، صفحة 34).

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ثالثاً: تقييم نموذج الدراسة

تعتبر طريقة نمذجة (PLS-SEM) الأسلوب الأمثل لتقييم نموذج الدراسة الحالية، من خلال المرور بمرحلتين أساسيتين وهما:

1. **النموذج القياسي (Measurement Model):** وهو عبارة عن جزء من المعادلة الهيكلية، يعمل على تحديد طبيعة العلاقة بين المتغيرات المشاهدة وغير المشاهدة (أبو سنيّة، 2019، صفحة 53)، يعد النموذج القياسي الوسيلة التي تمكن من قياس العلاقات بين المباني (المتغيرات الكامنة) والمتغيرات التي تقابلها ويطلق عليها النماذج الخارجية (Outer models) في النمذجة (PLS-SEM)، ويتم تقييم نمذجة (PLS-SEM) وفق عملية ممنهجة تركز على نماذج القياس ونماذج الهيكلية (البناء) في (PLS) والتي تبين القدرة التنبؤية لنموذج الدراسة، بالجوء إلى معايير تقييم محددة حيث تتطلب نماذج القياس العاكسة تقييم الموثوقية والمصدقية، بينما تتطلب نماذج القياس التكوينية قياس المصدقية التقاربية والمصدقية التمايزية (هار و آخرون، 2020، الصفحات 75-184)، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-10): مقاييس تقييم النموذج القياسي

تقييم النموذج القياسي (Measurement Model)			
الصدق التمايزي Discriminant Validity	الصدق التقاربي Convergent Validity	تقييم الموثوقية Reliability	الفئة
معيار Fornell and Larcker	متوسط التباين المفسر Average Variance Extracted	Cronbach Alpha	المعيار
معيار Heterotrait-Monotrait Ratio	معامل التحميل الخارجي Outer Loadings	الموثوقية المركبة Composite Reliability	
التحميلات المتقاطعة Cross Loadings			

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على (هار و آخرون، 2020، الصفحات 159-183)

تعد المباني (المتغيرات الكامنة) عاكسة ومناسبة لتحليل (PLS-SEM) في حالة ما إذا توفرت المتطلبات

التالية: (هار و آخرون، 2020، الصفحات 184-185)

- تحقيق الدعم والملائمة وادراجها بشكل مناسب ضمن نموذج المسار؛
- يتحقق الصدق التقاربي في حالة ما إذا كان المبني يتضمن أكثر من (50%) من تباين المؤشر؛
- يتحقق الصدق التمايزي في حالة ما إذا كان كل مبني (المتغير الكامن) عاكس يتشارك في التباين مع بقية المباني (المتغيرات الكامنة) الأخرى ضمن نموذج المسار .

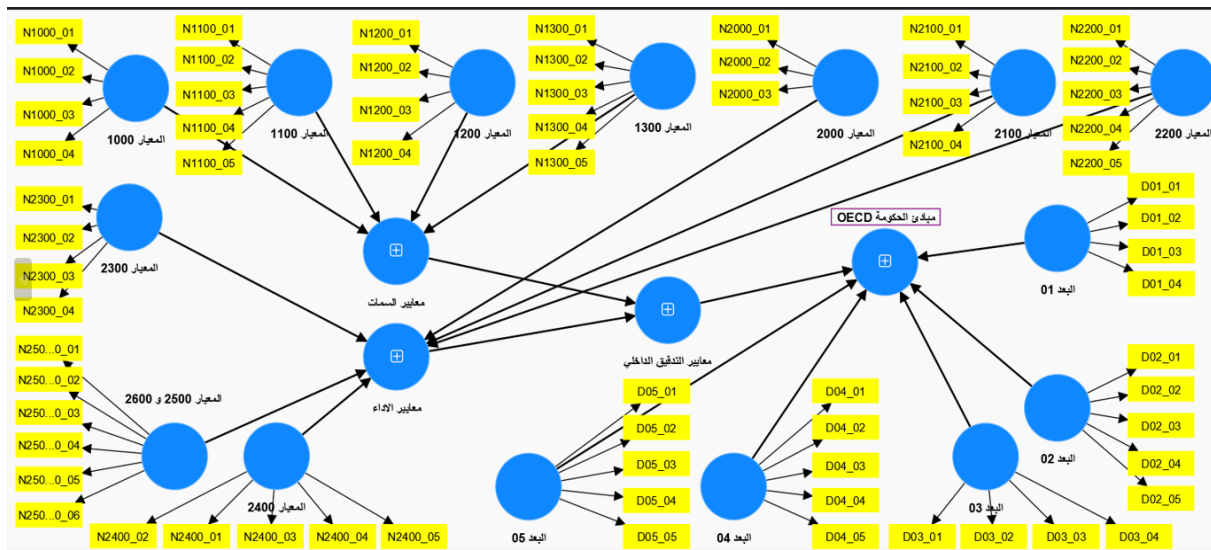
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

2. النموذج الهيكلي (Structural Model): هو عبارة عن نموذج داخلي يفسر العلاقات بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، ويوضح اختبار فرضيات الدراسة وقيمة العلاقات سواء كانت (موجبة أو سالبة) (أبو سنيّة، 2019، صفحة 53)، وتعتمد عملية التحليل وفق هذا النموذج على المقاييس الإحصائية التالية:

- التداخل الخطي بين المباني (VIF)؛
- معاملات المسار (Path Coefficients)؛
- معامل التفسير (R^2) (Coefficients of determination)؛
- تحديد حجم التأثير (f^2) (Effect size)؛
- تحديد جودة التنبؤ (Q^2) (Construct Crossvalidated Redundancy)؛
- تحديد جودة المطابقة (GOF) (Goodness of Fit of the Model).

تم اللجوء إلى برنامج (Smart-PLS S4) لنمذجة المعادلات الهيكلية، أما بالنسبة لتحليل آراء المستجيبين بشأن محاور أداة الدراسة فقد تم اعتماد بعض مقاييس الإحصاء الوصفي (التكرارات والنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي)، بالإضافة إلى استخدام برنامج (Excel 13)، كما يمكن برنامج (Smart-PLS S4) من الحصول على نموذج الدراسة الأولي الموضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (02-03): نموذج الدراسة الأولي



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الثاني: عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرض وتحليل إجابات عينة الدراسة للجزء الثاني من استمارة الاستبيان، وذلك بالاعتماد على مقاييس النزعة المركزية، لتحديد اتجاهات إجابات أفراد العينة.

المطلب الأول: نتائج إجابة أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الأولى

يتضمن هذا المطلب تحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور الأول من استمارة الاستبيان، في شكل تكرارات ونسب مئوية، ومتوسطات حسابية وانحراف معياري، الموافقة لكل عبارة من عبارات هذا المحور، وقبل البدء في عملية التحليل يجب تبويب إجابات أفراد العينة على مختلف عبارات استمارة الاستبيان من خلال تحديد كل من:

- **المدى:** وهو الفرق بين أكبر قيمة وأصغر قيمة من المقياس المستعمل أي (3-1=2)؛

- **عدد الفئات:** وهي المحددة بثلاثة (03) فئات حسب مقياس ليكارت الثلاثي؛

- **طول الفئة:** وهي حاصل قسمة المدى على عدد الفئات أي (3/2=0.66).

وانطلاقاً مما سبق يمكن تحديد فئات الدراسة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-11): اتجاه إجابات عينة الدراسة

الاتجاه الاستجابي	التزام كلي	التزام نسبي	لا يوجد التزام
الفئة	3-2.34	2.33-1.67	1.66-1

المصدر: اعداد الطالبة

يوافق المحور الأول من استمارة الاستبيان الفرضية الفرعية الأولى، حيث جاء بعنوان: "مدى التزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسماة". يضم هذا المحور أربعة (04) أبعاد والتي تمثل الفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية الأولى ويمكن عرضها كما يلي:

أولاً: الفرضية الجزئية الأولى

يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1000: الأهداف والصلاحيات، والمسؤوليات) للممارسة المهنية

للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-12): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 1000

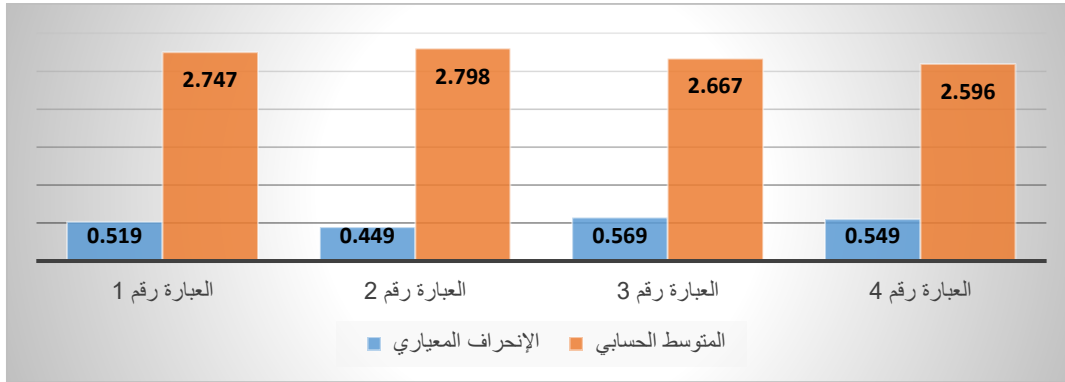
رقم العبارة	التكرار النسبة (%)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		التزام كلي	التزام نسبي	لا يوجد التزام						
العبارة رقم 1	التكرار	78	17	04	99	2.747	91.56	0.519	التزام كلي	2
	النسبة (%)	78.80	17.20	04	%100					
العبارة رقم 2	التكرار	81	16	02	99	2.798	93.26	0.449	التزام كلي	1
	النسبة (%)	81.80	16.20	02	%100					
العبارة رقم 3	التكرار	71	23	05	99	2.667	88.90	0.569	التزام كلي	3
	النسبة (%)	71.70	23.20	05.10	%100					
العبارة رقم 4	التكرار	62	34	03	99	2.596	86.53	0.549	التزام كلي	4
	النسبة (%)	62.60	34.30	03	%100					
المتوسط العام										
						2.702	90.06	0.521	التزام كلي	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات (2.702)، بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.521) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34 - 3.00) وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "التزام كلي"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود التزام بالمعيار الدولي رقم (1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (03-03): ترتيب عبارات المعيار رقم 1000 الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات تراوحت بين (2.596-2.798) وبانحراف معياري (0.449-0.569)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن المعيار رقم (1000) يتم الالتزام به بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

ثانيا: الفرضية الجزئية الثانية

يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1100: الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق

الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 1100

رقم العبارة	التكرار النسبة (%)	اتجاه إجابات أفراد العينة			المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		التزام كلي	التزام نسبي	لا يوجد التزام					
العبارة رقم 1	التكرار	78	18	03	2.758	91.93	0.494	التزام كلي	1
	النسبة (%)	78.80	18.20	03					
العبارة رقم 2	التكرار	57	33	09	2.485	82.83	0.657	التزام كلي	4
	النسبة (%)	57.60	33.30	09.10					
5	التكرار	53	34	12	2.414	80.46	0.696		

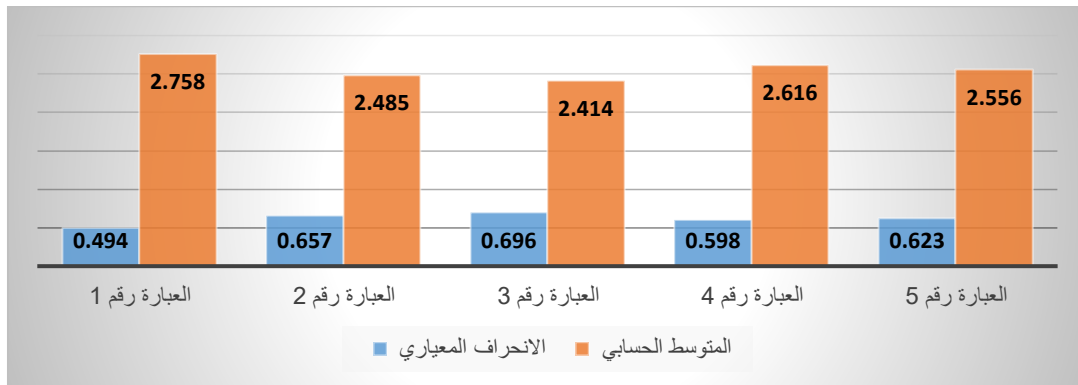
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

العبارة رقم 3	النسبة (%)	53.5	34.3	21.1	%100	التزام كلي
العبارة رقم 4	التكرار	67	26	06	99	التزام كلي
	النسبة (%)	67.70	26.30	06.10	%100	0.598
العبارة رقم 5	التكرار	62	30	07	99	التزام كلي
	النسبة (%)	62.60	30.30	07.10	%100	0.623
المتوسط العام		85.52	2.565	0.613	التزام كلي	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية (2.565)، بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.613) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34-3.00) وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "التزام كلي"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود التزام بالمعيار الدولي رقم (1100: الاستقلالية والموضوعية) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الشكل رقم (03-04): ترتيب عبارات المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية تراوحت بين (2.414-2.758) وبانحراف معياري (0.494-0.696)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن المعيار رقم (1100) يتم الالتزام به بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ثالثا: الفرضية الجزئية الثالثة

يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1200: المهارة والعبارة المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-14): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 1200

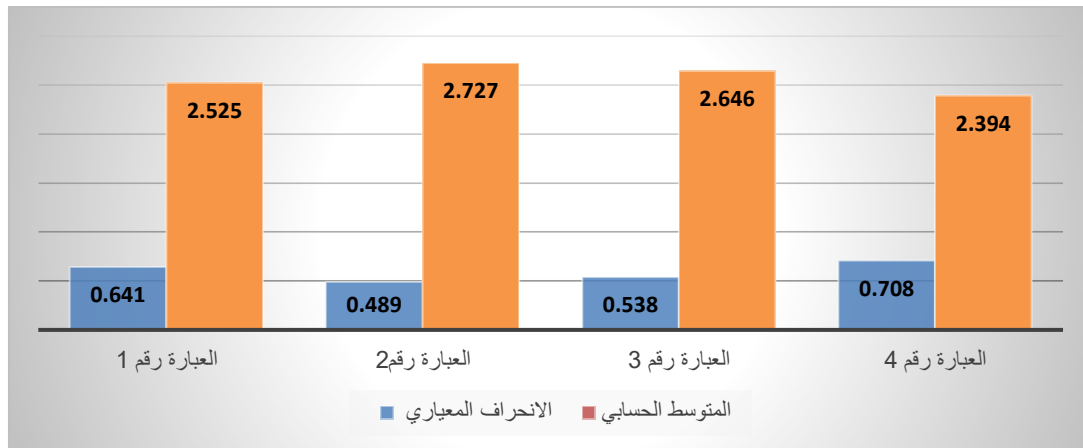
رقم العبارة	التكرار	اتجاه إجابات أفراد العينة			المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		التزام كلي	التزام نسبي	لا يوجد التزام					
العبارة رقم 1	التكرار	60	31	08	99	84.16	0.641	التزام كلي	3
	النسبة (%)	60.60	31.30	08.10	100%				
العبارة رقم 2	التكرار	74	23	02	99	90.90	0.489	التزام كلي	1
	النسبة (%)	74.70	23.20	02	100%				
العبارة رقم 3	التكرار	67	29	03	99	88.20	0.538	التزام كلي	2
	النسبة (%)	67.70	29.30	03	100%				
العبارة رقم 4	التكرار	52	34	13	99	79.80	0.708	التزام كلي	4
	النسبة (%)	52.80	34.30	13.10	100%				
		المتوسط العام			2.573	85.765	0.594	التزام كلي	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية (2.573)، بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.594) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34-3.00) وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "التزام كلي"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود التزام بالمعيار الدولي رقم (1200: المهارة وبذل العناية المهنية) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة. والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (03-05): ترتيب عبارات المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية تراوحت بين (2.394-2.727) وبانحراف معياري (0.489-0.708)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن المعيار رقم (1200) يتم الالتزام به بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

رابعا: الفرضية الجزئية الرابعة

يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-15): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 1300

رقم العبارة	التكرار النسبة (%)	اتجاه إجابات أفراد العينة			المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		لا يوجد التزام	التزام نسبي	التزام كلي					
العبارة رقم 1	التكرار	11	58	30	1.562	73.06	0.464	لا يوجد التزام	2
	النسبة (%)	11.10	58.60	30.30					
العبارة رقم 2	التكرار	17	54	28	1.711	70.36	0.465	التزام نسبي	4
	النسبة (%)	17.20	54.50	28.30					
1	التكرار	15	47	37	1.622	74.06	0.590		

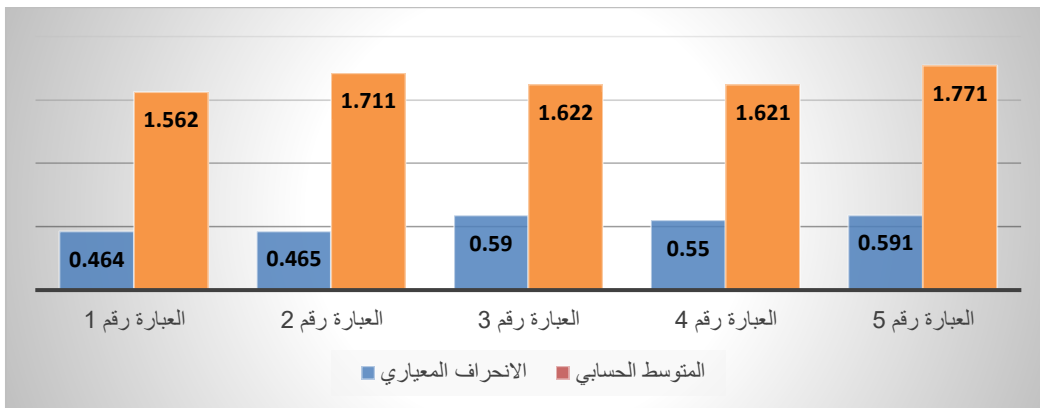
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

العبارة رقم 3	النسبة (%)	37.40	47.50	15.20	%100			لا يوجد التزام
العبارة رقم 4	التكرار	27	56	16	99	1.621	70.70	لا يوجد التزام
	النسبة (%)	27.30	56.6	16.20	%100	0.550		
العبارة رقم 5	التكرار	21	64	14	99	1.771	69.03	التزام نسبي
	النسبة (%)	21.20	64.60	14.10	%100	0.591		
المتوسط العام						1.657	70.24	لا يوجد التزام

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة (1.657)، بانحراف معياري قدره (0.533) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (1-1.66)، وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "لا وجود للالتزام"، مما يشير إلى الاتجاه سلبي في إجابات أفراد العينة على عدم وجود التزام بالمعيار الدولي رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الشكل رقم (03-06): ترتيب عبارات المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة تراوحت بين (1.562-1.771) وبانحراف معياري (0.464-0.591)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن المعيار رقم (1300) لا يتم الالتزام به حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المتوسطات الحسابية أقل من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود عدم توافق نسبي لإجابات أفراد العينة.

المطلب الثاني: نتائج إجابة أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثانية

يتضمن هذا المطلب تحليل نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور الثاني من استمارة الاستبيان، في شكل تكرارات ونسب مئوية، ومتوسطات حسابية وانحراف معياري، الموافقة لكل عبارة من عبارات هذا المحور، الذي يوافق الفرضية الفرعية الثانية، حيث جاء بعنوان: "مدى التزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء".

يضم المحور الثاني ستة (06) أبعاد والتي تمثل الفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية الثانية، ويمكن عرضها كما يلي:

أولاً: الفرضية الجزئية الأولى

يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق

الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-16): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2000

رقم العبارة	التكرار	اتجاه إجابات أفراد العينة			المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		التزام كلي	التزام نسبي	لا يوجد التزام					
العبارة رقم 1	التكرار	79	19	01	2.788	92.93	0.433	التزام كلي	4
	النسبة (%)	79.80	19.20	01					
العبارة رقم 2	التكرار	86	11	02	2.848	94.93	0.411	التزام كلي	3
	النسبة (%)	86.90	11.10	02					
العبارة رقم 3	التكرار	86	12	01	2.859	95.30	0.376	التزام كلي	2
	النسبة (%)	86.90	12.10	01					
العبارة رقم 1	التكرار	86	13	00	2.869	95.63	0.338		1

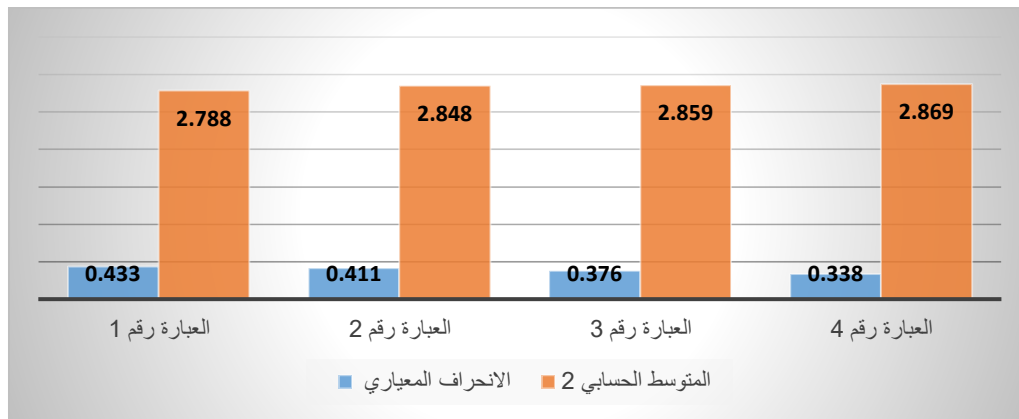
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

العبارة رقم 4	النسبة (%)	86.90	13.10	00	%100		التزام كلي	
المتوسط العام					2.841	94.69	0.389	التزام كلي

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي (2.814)، بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.389) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34-3.00) وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "التزام كلي"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود التزام بالمعيار الدولي رقم (1100: الاستقلالية والموضوعية) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الشكل رقم (03-07): ترتيب عبارات المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي تراوحت بين (2.788-2.869) وبانحراف معياري (0.338-0.433)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن المعيار رقم (2000) يتم الالتزام به بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

ثانيا: الفرضية الجزئية الثانية

يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-17): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2100

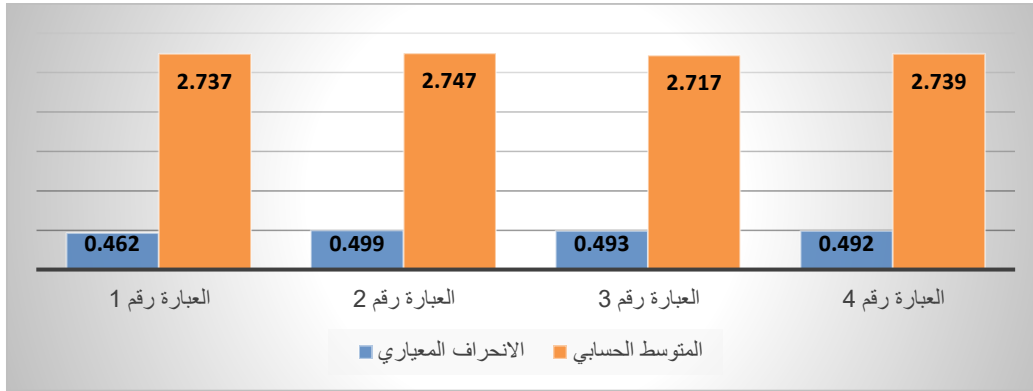
الرتبة	اتجاه الإجابات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	المتوسط الحسابي	الإجمالي	اتجاه إجابات أفراد العينة			التكرار النسبة (%)	رقم العبارة
						لا يوجد التزام	التزام نسبي	التزام كلي		
3	التزام كلي	0.462	91.23	2.737	99	01	24	74	التكرار	العبارة رقم 1
					%100	01	42.20	74.70	النسبة (%)	
2	التزام كلي	0.499	91.56	2.747	99	03	19	77	التكرار	العبارة رقم 2
					%100	03	12.20	77.80	النسبة (%)	
1	التزام كلي	0.514	91.93	2.758	99	04	16	79	التكرار	العبارة رقم 3
					%100	04	16.20	79.80	النسبة (%)	
4	التزام كلي	0.493	90.56	2.717	99	02	24	73	التكرار	العبارة رقم 4
					%100	02	24.20	73.70	النسبة (%)	
					المتوسط العام					
التزام كلي		0.492	91.32	2.739						

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيار رقم 2100: طبيعة العمل (2.739) بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.492) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34-3.00) وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "التزام كلي"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود التزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (03-08): ترتيب عبارات المعيار رقم 2100: طبيعة العمل



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المعيار رقم 2100: طبيعة العمل تراوحت بين (2.717-2.747) وبانحراف معياري (0.492-0.499)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن المعيار رقم (2100) يتم الالتزام به بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

ثالثا: الفرضية الجزئية الثالثة

يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-18): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2200

رقم العبارة	التكرار النسبة (%)	اتجاه إجابات أفراد العينة			المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		التزام كلي	التزام نسبي	لا يوجد التزام					
العبارة رقم 1	التكرار	82	15	02	2.808	93.60	0.442	التزام كلي	1
	النسبة (%)	82.80	15.20	02	%100				
العبارة رقم 2	التكرار	76	20	03	2.737	91.23	0.504	التزام كلي	4
	النسبة (%)	76.80	20.20	03	%100				
العبارة رقم 3	التكرار	76	21	02	2.747	91.56	0.479		3

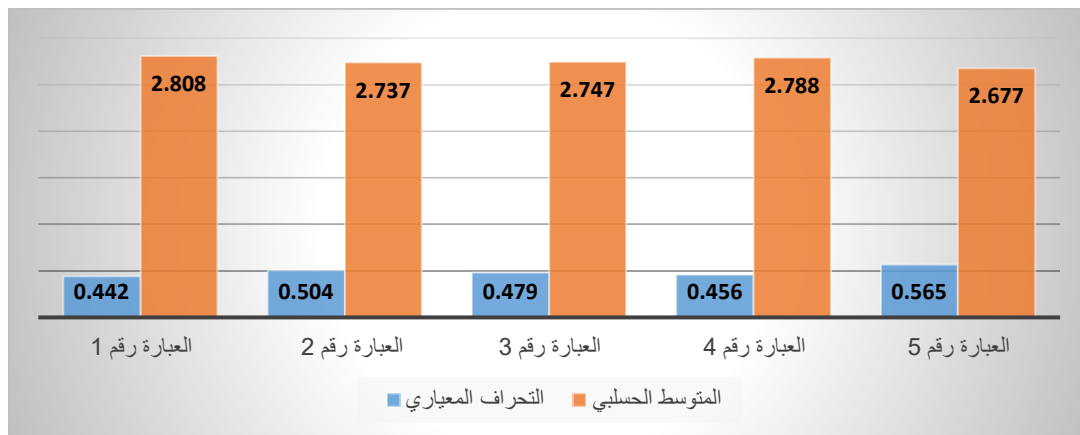
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

العبارة رقم 3	النسبة (%)	76.80	21.20	02	%100	التزام كلي			
العبارة رقم 4	التكرار	80	17	02	99	التزام كلي	2.788	92.93	0.456
	النسبة (%)	80.80	17.20	02	%100	التزام كلي	2.788	92.93	0.456
العبارة رقم 5	التكرار	72	22	05	99	التزام كلي	2.677	89.23	0.565
	النسبة (%)	72.70	22.20	05.10	%100	التزام كلي	2.677	89.23	0.565
المتوسط العام						التزام كلي	2.751	91.71	0.489

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي (2.751)، بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.489) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34 - 3.00) وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "التزام كلي"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود التزام بالمعيار الدولي رقم (2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الشكل رقم (03-09): ترتيب عبارات المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي تراوحت بين (2.677-2.808) وبانحراف معياري (0.442-0.565)، والتي تعبر عن

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

أن أفراد العينة يرون بأن المعيار رقم (2200) يتم الالتزام به بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

رابعاً: الفرضية الجزئية الرابعة

يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-19): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2300

رقم العبارة	التكرار	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		النسبة (%)	التزام كلي	التزام نسبي						
العبارة رقم 1	التكرار	80	17	02	99	2.788	92.93	0.456	التزام كلي	1
	النسبة (%)	80.80	17.20	02	%100					
العبارة رقم 2	التكرار	77	18	04	99	2.737	91.23	0.524	التزام كلي	3
	النسبة (%)	77.80	18.20	04	%100					
العبارة رقم 3	التكرار	76	22	01	99	2.758	91.93	0.452	التزام كلي	2
	النسبة (%)	76.80	22.20	01	%100					
العبارة رقم 4	التكرار	69	27	03	99	2.667	88.90	0.532	التزام كلي	4
	النسبة (%)	69.70	27.30	03	%100					
		المتوسط العام				2.737	91.24	0.491	التزام كلي	

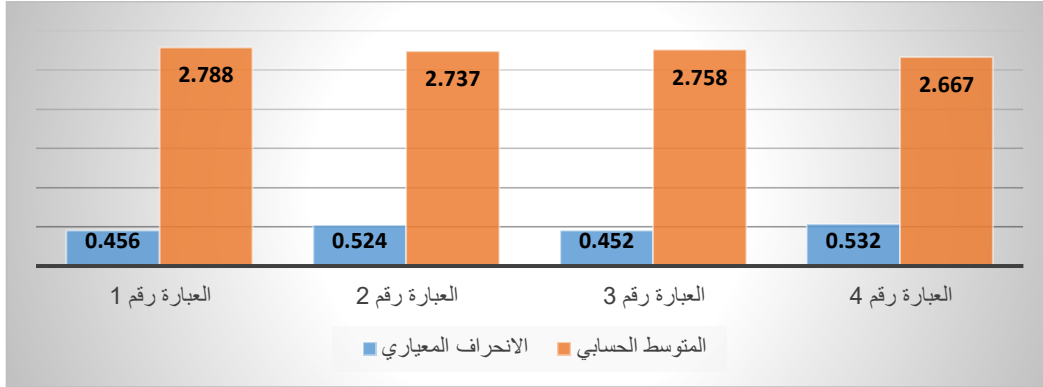
المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيار رقم 2300: تنفيذ المهمة (2.737)، بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.491) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34-3.00) وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "التزام كلي"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود التزام

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

بالمعيار الدولي رقم (2300: تنفيذ المهمة) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الشكل رقم (03-10): ترتيب عبارات المعيار رقم 2300: تنفيذ المهمة



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المعيار رقم 2300: تنفيذ المهمة تراوحت بين (2.788-2.667) وبانحراف معياري (0.532-0.456)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن المعيار رقم (2300) يتم الالتزام به بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

خامسا: الفرضية الجزئية الخامسة

يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2400: تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-20): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيار رقم 2400

الرتبة	اتجاه الإجابات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	المتوسط الحسابي	الإجمالي	اتجاه إجابات أفراد العينة			رقم العبارة
						لا يوجد التزام	التزام نسبي	التزام كلي	
1	التزام كلي	0.504	92.60	2.778	99	04	14	81	التكرار
					%100	04	14.20	81.80	النسبة (%)
3	التزام كلي	0.650	86.53	2.596	99	09	22	68	التكرار
					%100	09.10	22.20	68.70	النسبة (%)

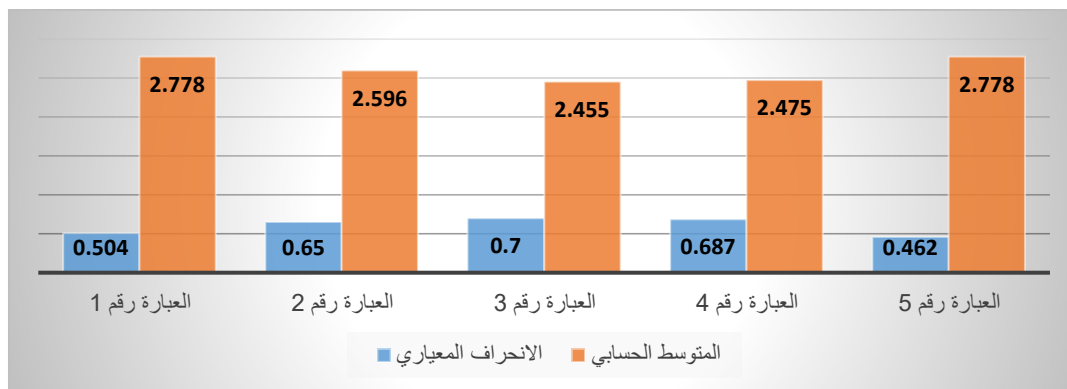
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

رقم العبارة	التكرار	57	30	12	99	التزام كلي		
						النسبة (%)	57.60	30.30
العبارة رقم 3	التكرار	58	30	11	99	التزام كلي		
	النسبة (%)	58.60	30.30	11.10	100%	0.687	82.50	2.475
العبارة رقم 4	التكرار	77	20	02	99	التزام كلي		
	النسبة (%)	77.77	20.20	02.02	100%	0.462	92.60	2.778
العبارة رقم 5	التكرار	77	20	02	99	التزام كلي		
	النسبة (%)	77.77	20.20	02.02	100%	0.462	92.60	2.778
المتوسط العام						0.600	87.21	2.616

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه السابق بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيار رقم 2400: ابلاغ النتائج (2.616) بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.600) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34- 3.00) وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "التزام كلي"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود التزام بالمعيار الدولي رقم (2400: ابلاغ النتائج) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الشكل رقم (03-11): ترتيب عبارات المعيار رقم 2400: ابلاغ النتائج



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المعيار رقم 2400: ابلاغ النتائج تراوحت بين (2.455-2.778) وبانحراف معياري (0.462-0.700)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن المعيار رقم (2400) يتم الالتزام به بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

سادسا: الفرضية الجزئية السادسة

يوجد التزام بالمعيارين الدوليين رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

جاءت نتائج تحليل هذا المعيار كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-21): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمعيارين رقم 2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر

رقم العبارة	التكرار النسبة (%)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		التزام كلي	التزام نسبي	لا يوجد التزام						
العبارة رقم 1	التكرار	28	51	20	99	2.081	69.36	0.692	التزام نسبي	4
	النسبة (%)	28.3	51.5	20.20	%100					
العبارة رقم 2	التكرار	25	57	17	99	2.083	69.43	0.646	التزام نسبي	3
	النسبة (%)	25.3	57.6	17.20	%100					
العبارة رقم 3	التكرار	26	48	25	99	2.010	67	0.718	التزام نسبي	6
	النسبة (%)	26.3	48.5	25.30	%100					
العبارة رقم 4	التكرار	28	50	21	99	2.071	69.03	0.700	التزام نسبي	5
	النسبة (%)	28.3	50.5	21.20	%100					
العبارة رقم 5	التكرار	39	37	23	99	2.162	72.06	0.775	التزام نسبي	1
	النسبة (%)	39.4	37.4	23.20	%100					
العبارة رقم 6	التكرار	40	34	25	99	2.152	71.73	0.796	التزام نسبي	2
	النسبة (%)	40.4	34.3	25.30	%100					
		المتوسط العام				2.093	69.76	0.865	التزام نسبي	

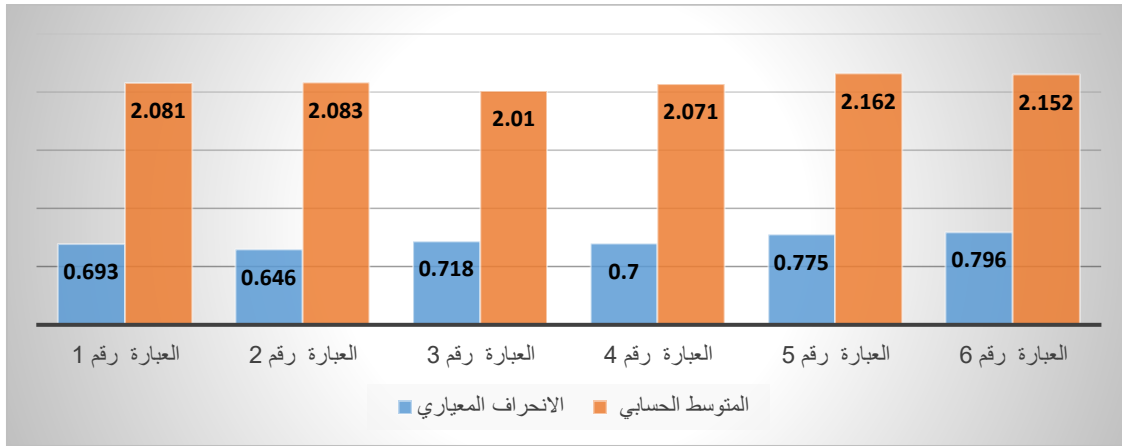
المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المعيارين رقم 2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر (2.093) بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.865) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (1.66-2.33)، وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "الالتزام نسبي"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود التزام بالمعيارين رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) في ممارسات أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المعيار.

الشكل رقم (03-12): ترتيب عبارات المعيارين رقم 2500: مراقبة سير العمل و2600:

التبليغ عن قبول المخاطر



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارة المعيارين رقم 2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر تراوحت بين (2.010-2.162) و(0.646-0.796)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن المعيارين رقم (2500 و2600) يتم الالتزام بهما بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

المطلب الثالث: نتائج إجابة أفراد عينة الدراسة على الفرضية الفرعية الثالثة

يتضمن هذا المطلب تحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة، حول المحور الثالث من استمارة الاستبيان، في شكل تكرارات ونسب مئوية، ومتوسطات حسابية وانحراف معياري، الموافقة لكل عبارة من

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

عبارات هذا المحور، وقبل البدء في عملية التحليل يجب تبويب إجابات أفراد العينة على مختلف عبارات استمارة الاستبيان الخاصة بهذا المحور كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-22): اتجاه إجابات عينة الدراسة

غير مطبق	مطبق نسبيا	مطبق كليا	اتجاه الاستجابة
1.66-1	2.33-1.67	3-2.34	الفئة

المصدر: اعداد الطالبة

يوافق المحور الثالث من استمارة الاستبيان الفرضية الفرعية الثالثة، حيث جاء بعنوان: "مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

يضم هذا المحور خمسة (05) أبعاد والتي تمثل الفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية الثالثة، ويمكن عرضها كما يلي:

أولا: الفرضية الجزئية الأولى

يوجد تطبيق لمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

جاءت نتائج تحليل هذا المبدأ كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-23): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ ضمان إيجاد

إطار فعال للحوكمة

الرتبة	اتجاه الإجابات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	المتوسط الحسابي	الإجمالي	اتجاه إجابات أفراد العينة			التكرار النسبة (%)	رقم العبارة
						غير مطبق	مطبق نسبيا	مطبق كليا		
2	مطبق كليا	0.524	91.23	2.737	99	04	18	77	التكرار	رقم 1 العبارة
					%100	04	18.20	77.80	النسبة (%)	
1	مطبق كليا	0.449	93.26	2.798	99	02	16	81	التكرار	رقم 2 العبارة
					%100	02	16.20	81.80	النسبة (%)	
4	مطبق كليا	0.512	88.90	2.667	99	02	29	68	التكرار	رقم 3 العبارة
					%100	20	29.30	68.70	النسبة (%)	
3		0.498	90.23	2.707	99	02	25	72	التكرار	

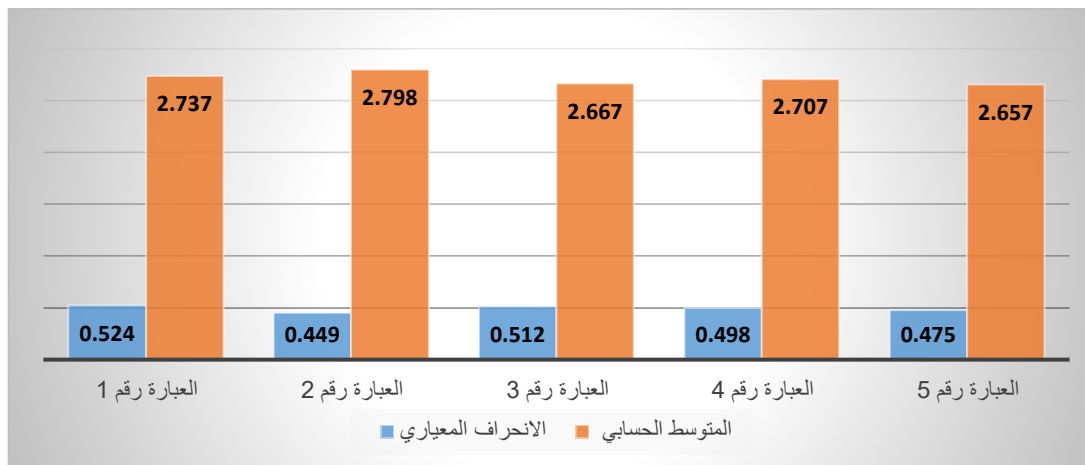
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

العبارة رقم 4	النسبة (%)	72.70	25.30	02	100%			مطبق كلياً
العبارة رقم 5	التكرار	65	34	00	99	2.657	88.56	مطبق كلياً
	النسبة (%)	65.70	34.30	00	100%	0.475		
المتوسط العام						2.713	90.43	مطبق كلياً

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة (2.713) بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.491)، يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34- 3.00)، وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "مطبق كلياً"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود تطبيق لمبدأ الحوكمة المتعلقة بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة في ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المبدأ.

الشكل رقم (03-13): ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة تراوحت بين (2.657-2.798) وبانحراف معياري (0.449-0.524)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن هذا المبدأ يتم الالتزام به بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

ثانيا: الفرضية الجزئية الثانية

يوجد تطبيق لمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

جاءت نتائج تحليل هذا المبدأ كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-24): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ ضمان الحقوق

والمعاملة العادلة للمساهمين

رقم العبارة	التكرار النسبة (%)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		مطبق كليا	مطبق نسبيا	غير مطبق						
العبارة رقم 1	التكرار	28	41	30	99	1.980	66	0.765	مطبق نسبيا	5
	النسبة (%)	28.30	41.40	30.30	100%					
العبارة رقم 2	التكرار	42	49	08	99	2.343	78.1	0.622	مطبق كليا	3
	النسبة (%)	42.40	49.50	08.10	100%					
العبارة رقم 3	التكرار	55	40	04	99	2.515	83.83	0.575	مطبق كليا	2
	النسبة (%)	55.60	40.40	04	100%					
العبارة رقم 4	التكرار	34	45	20	99	2.141	71.36	0.725	مطبق كليا	4
	النسبة (%)	34.30	45.50	20.20	100%					
العبارة رقم 5	التكرار	72	22	05	99	2.677	89.23	0.565	مطبق كليا	1
	النسبة (%)	72.70	22.20	05.10	100%					
		المتوسط العام				2.330	77.70	0.650	مطبق كليا	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

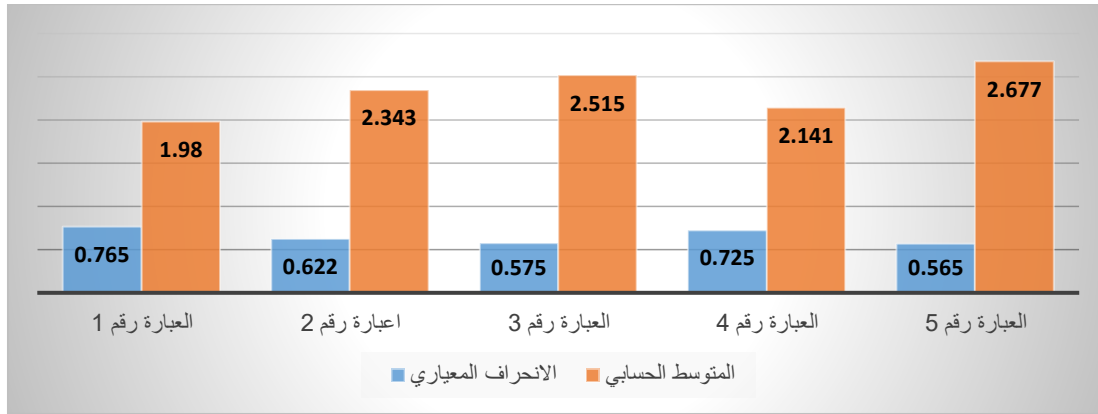
من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين (2.330) بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.650)، يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الفئة (2.34- 3.00)، وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "مطبق كلياً"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود تطبيق لمبدأ الحوكمة المتعلقة بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين في ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المبدأ.

الشكل رقم (03-14): ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة العادلة

للمساهمين



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين تراوحت بين (1.980-2.677)، وانحراف معياري (0.524-0.765)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن هذا المبدأ يتم الالتزام بهما بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

ثالثاً: الفرضية الجزئية الثالثة

يوجد تطبيق لمبدأ دور أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

جاءت نتائج تحليل هذا المبدأ كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-25): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ دور أصحاب

المصالح

الرتبة	اتجاه الإجابات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي (%)	المتوسط الحسابي	الإجمالي	اتجاه إجابات أفراد العينة			التكرار النسبة (%)	رقم العبارة
						مطبق كلياً	مطبق نسبياً	غير مطبق		
2		0.569	86.20	2.586	99	62	33	04	التكرار	

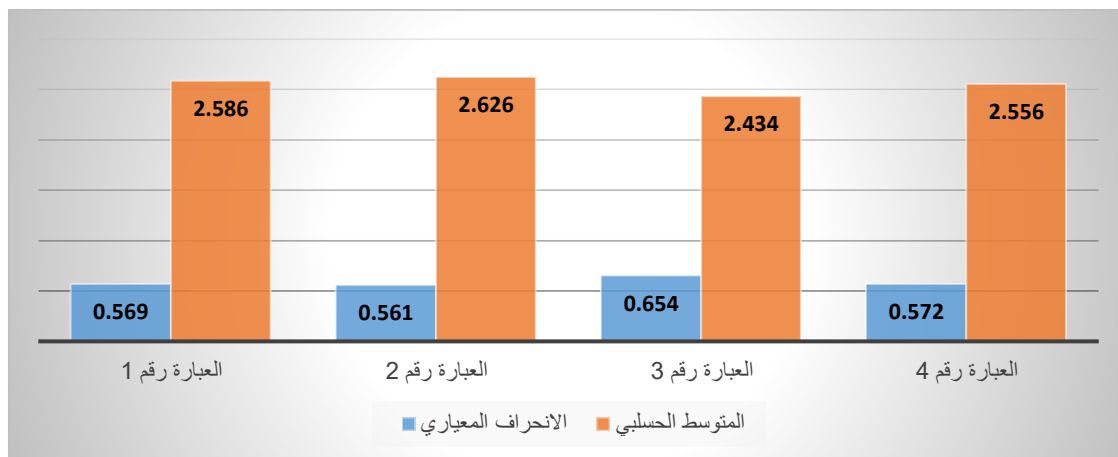
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

العبارة رقم 1	النسبة (%)	62.60	33.30	04	%100				مطبق كلياً
العبارة رقم 2	التكرار	66	29	04	99	2.626	87.53	0.561	مطبق كلياً
	النسبة (%)	66.70	29.30	04	%100				
العبارة رقم 3	التكرار	52	38	09	99	2.434	81.13	0.654	مطبق كلياً
	النسبة (%)	52.50	38.40	09.10	%100				
العبارة رقم 4	التكرار	59	36	04	99	2.556	85.20	0.572	مطبق كلياً
	النسبة (%)	59.60	36.40	04	%100				
					المتوسط العام				
					0.589				
					85.01				
					2.550				

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بدور أصحاب المصالح (2.550)، بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.589) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34-3.00)، وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "مطبق كلياً"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود تطبيق لمبدأ الحوكمة المتعلقة بدور أصحاب المصالح في ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المبدأ.

الشكل رقم (03-15): ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ دور أصحاب المصالح



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بدور أصحاب المصالح تراوحت بين (2.434-2.626)، وبانحراف معياري (0.561-0.669)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن هذا المبدأ يتم الالتزام بهما بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

رابعا: الفرضية الجزئية الرابعة

يوجد تطبيق لمبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

جاءت نتائج تحليل هذا المبدأ كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-26): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ الإفصاح

والشفافية

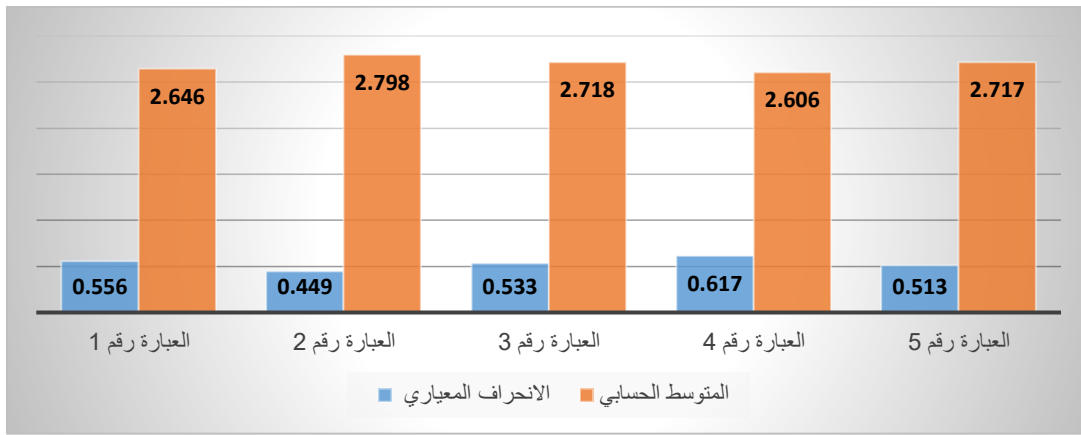
رقم العبارة	التكرار النسبة (%)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		مطبق كليا	مطبق نسبيا	غير مطبق						
العبارة رقم 1	التكرار	68	27	04	99	2.646	88.20	0.556	مطبق كليا	4
	النسبة (%)	68.70	27.30	04	%100					
العبارة رقم 2	التكرار	81	16	02	99	2.798	93.26	0.449	مطبق كليا	1
	النسبة (%)	81.80	16.20	20	%100					
العبارة رقم 3	التكرار	75	20	04	99	2.718	90.56	0.533	مطبق كليا	2
	النسبة (%)	75.80	20.20	04	%100					
العبارة رقم 4	التكرار	67	25	07	99	2.606	86.86	0.617	مطبق كليا	5
	النسبة (%)	67.70	25.30	07.10	%100					
العبارة رقم 5	التكرار	74	22	03	99	2.717	90.56	0.513	مطبق كليا	3
	النسبة (%)	74.80	22.20	03	%100					
		المتوسط العام				2.695	89.88	0.533	مطبق كليا	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بمبدأ الإفصاح والشفافية (2.695)، بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.533) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34-3.00)، وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "مطبق كلياً"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود تطبيق لمبدأ الحوكمة المتعلقة بمبدأ الإفصاح والشفافية في ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المبدأ.

الشكل رقم (03-16): ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ الإفصاح والشفافية



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بمبدأ الإفصاح والشفافية تراوحت بين (2.606-2.798)، وبانحراف معياري (0.449-0.617)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن هذا المبدأ يتم الالتزام بهما بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة.

خامسا: الفرضية الجزئية الخامسة

يوجد تطبيق لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

جاءت نتائج تحليل هذا المبدأ كما هو موضح في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-27): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بمبدأ مسؤوليات

مجلس الإدارة

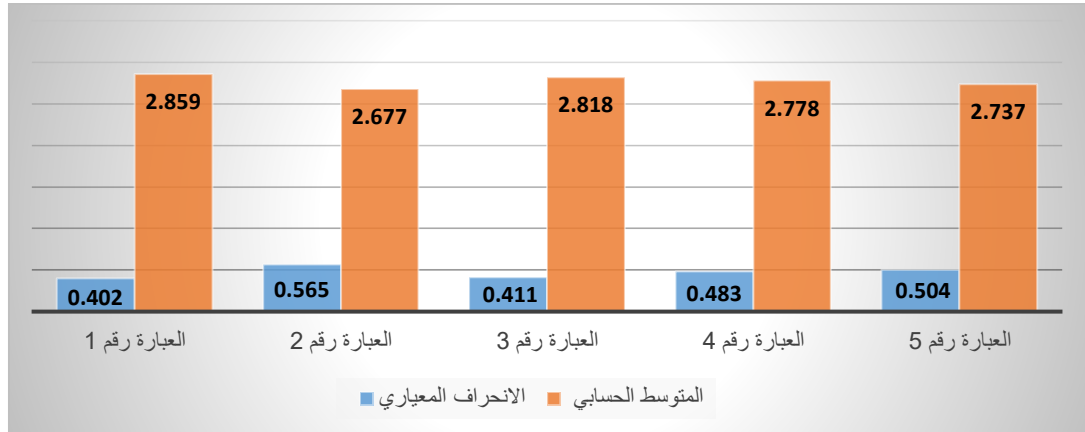
رقم العبارة	التكرار	اتجاه إجابات أفراد العينة			المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات	الرتبة
		النسبة (%)	مطبق كليا	مطبق نسبيا					
العبارة رقم 1	التكرار	87	10	02	2.859	95.30	0.402	مطبق كليا	1
	النسبة (%)	87.90	10.10	02					
العبارة رقم 2	التكرار	72	22	05	2.677	89.23	0.565	مطبق كليا	5
	النسبة (%)	72.70	22.20	05.10					
العبارة رقم 3	التكرار	82	16	01	2.818	93.93	0.411	مطبق كليا	2
	النسبة (%)	82.80	16.20	01					
العبارة رقم 4	التكرار	80	16	03	2.778	92.60	0.483	مطبق كليا	3
	النسبة (%)	80.80	16.20	03					
العبارة رقم 5	التكرار	76	20	03	2.737	91.23	0.504	مطبق كليا	4
	النسبة (%)	76.80	20.20	03					
		المتوسط العام			2.773	92.45	0.473	مطبق كليا	

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بمسؤوليات مجلس الإدارة (2.773)، بانحراف معياري أقل من الواحد قدره (0.473) يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام الذي ضمن الفئة (2.34 - 3.00)، وهي الفئة التي تشير إلى مستوى "مطبق كليا"، مما يشير إلى الاتجاه الإيجابي في إجابات أفراد العينة على وجود تطبيق لمبدأ الحوكمة المتعلقة بمسؤوليات مجلس الإدارة في ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، والشكل الموالي يبين ترتيب عبارات هذا المبدأ.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (03-17): ترتيب العبارات المتعلقة بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الشكل أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لعبارات عبارات مبدأ الحوكمة المتعلقة بمسؤوليات مجلس الإدارة تراوحت بين (2.677-2.859)، وانحراف معياري (0.402-0.565)، والتي تعبر عن أن أفراد العينة يرون بأن هذا المبدأ يتم الالتزام بهما بشكل كلي حسب وجهة نظرهم، وهذا راجع لكون قيم المتوسطات الحسابية أكبر من المتوسط المرجح (2.00)، وهذا ما يفسر وجود توافق معتبر لإجابات أفراد العينة

المبحث الثالث: تحليل وتقييم النموذج العام للدراسة واختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث تقييم نموذج الدراسة حسب نمذجة (PLS-SEM)، من خلال المرور بمرحلتين أساسيتين (تقييم النموذج القياسي، وتقييم الهيكلية) بواسطة مجموعة من المؤشرات المتعارف عليها لتحليل، واختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تقييم وتحليل النموذج القياسي (Measurement Model)

يتم اعتماد النموذج القياسي للتأكد من مدى صلاحيته، وموثوقية المتغيرات، ويمر بخطوتين أساسيتين:

أولاً: تقييم الموثوقية (Reliability)

يقصد بتقييم الموثوقية درجة الثقة المتوفرة في النموذج القياسي، ومدى قدرته على قياس المتغير الكامن (أوانغ و أفتانورهان، 2017، صفحة 90)، خلال هذه الخطوة يتم التحقق من الاتساق في نتائج أداة الدراسة في حالة تكرار تطبيقها في نفس الظروف، حيث يمكن تقييمها باستخدام المعايير الموضحة في الجدول الموالي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-28): مقاييس تقييم الموثوقية (Reliability)

المعامل	العتبة
معامل Cronbach Alpha (CA)	$0.7 < CA < 0.9$
معامل الموثوقية المركبة (CR) Composite Reliability	$0.7 < CR < 0.9$

المصدر: (هار و آخرون، 2020، صفحة 160)

1. موثوقية الاتساق الداخلي باستخدام معامل (CA): تم إجراء اختبار الاتساق الداخلي من خلال قياس معامل الثبات (CA) الذي يقيس قوة الارتباط بين محاور الدراسة، والجدول الموالي يبين قيمة معامل الثبات لمحاور الدراسة.

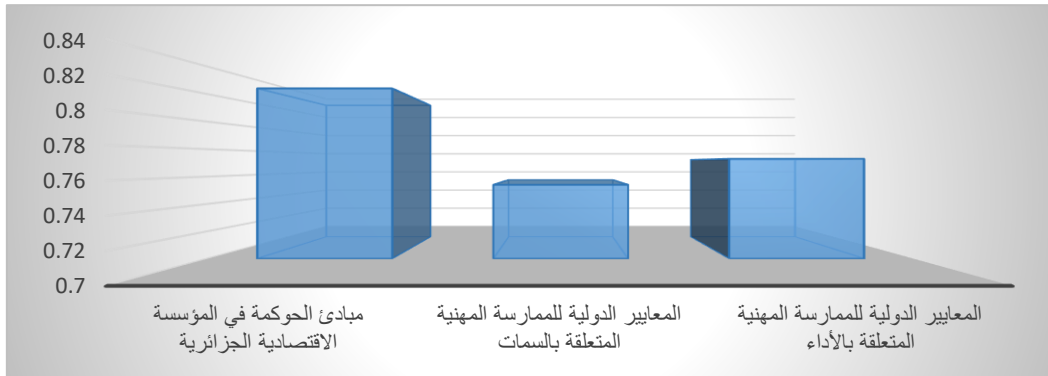
الجدول رقم (03-29): معامل الثبات (CA)

المحاور	معامل Cronbach Alpha
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات	0.754
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء	0.773
مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	0.824

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الشكل الموالي يوضح النتائج المبينة في الجدول السابق كما ما يلي:

الشكل (03-18): قيمة معامل الثبات (CA)



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

من خلال الشكل والجدول أعلاه يتضح بأن قيمة معامل (CA) معنوية ومقبولة تتراوح بين (0.7) و(0.8) لجميع متغيرات الدراسة، حيث بلغت قيمة متغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات (0.754)، أما قيمة متغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء بلغت (0.773)، في حين أن قيمة ثبات متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بلغت (0.824)، فهي بذلك أكبر من القيمة المقبولة (0.7) وأقل من القيمة (0.9).

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

2. تقييم الموثوقية باستخدام معامل الموثوقية المركبة (CR): وهو المعامل الذي يدرس القدرة على الثبات في كل الظروف، من خلال قياس مجموع قيم أعمال المتغير الكامن (المبنى)، بالنسبة إلى مجموع أعمال العامل زائد تباين الخطأ (طيبة، 2021، صفحة 224)، والجدول الموالي يوضح نتائج ثبات مقياس الموثوقية المركبة.

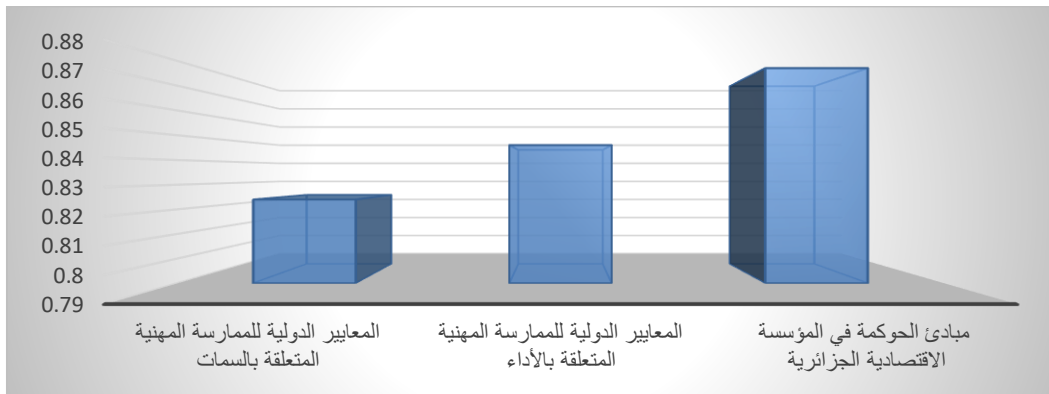
الجدول رقم (03-30): معامل الموثوقية المركبة (CR)

المحاور	معامل Composite Reliability
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات	0.824
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء	0.846
مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	0.877

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الشكل الموالي يوضح النتائج المبينة في الجدول السابق كما ما يلي:

الشكل (03-19): قيمة معامل الموثوقية المركبة (CR)



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن قيم معامل الموثوقية المركبة قد تحققت كون أن جميع قيمه أكبر من (0.7)، وبذلك يكون مستوى الاتساق الداخلي بين متغيرات الدراسة عالي. من خلال ما تم التطرق إليه مسبقاً من الجداول السابقة، يتضح بأن جل معاملات الثبات التي تم قياسها كانت جيدة، حيث تم التأكد من صدق الموثوقية للنموذج المستخدم.

ثانياً: تقييم الصلاحية (Validity)

يتم التطرق لهذه المرحلة للتعرف على صلاحية نموذج الدراسة للقياس، ومدى قدرة الدراسة على تحقيق الغرض من إنجازها، من خلال استخدام كل من مقياس الصدق التقاربي وصدق التمييز.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

1. تحليل الصدق التقاربي (Convergent Validity): يقيس مدى تجانس وتقارب عبارات أداة الدراسة فيما بينها، فهو بذلك يمثل مدى الترابط بين أحد المقاييس، والمقاييس الأخرى العاكسة له في نفس المبنى (المتغير الكامن) (هار و آخرون، 2020، الصفحات 191-192)، بغرض اجراء التعديلات على النموذج الأولي للدراسة، تم الاعتماد على مقياسين لاختبار الصدق التقاربي وهما:

1.1 متوسط التباين المفسر (AVE):ⁱⁱ يتم اللجوء إلى استخدام هذا المقياس بغرض تفسير التباين في مؤشرات البناء (المتغيرات الظاهرة) والتأكد من صدق التقارب فيه، ويعرف بأنه "القيمة المتوسطة الكبرى للتحميلات المربعة للمؤشرات المرتبطة بالمبنى (المتغيرات الكامنة)" (أبو سنيّة، 2019، صفحة 61)، ويمكن تفسير النتائج المستخرجة لمتوسط التباين (AVE) كما يلي: (هار و آخرون، 2020، صفحة 163)

- فإذا كانت $(AVE \geq 0.5)$ فهي تشير إلى أن المتوسط يفسر أكثر من نصف تباين مؤشرات المبنى (المتغير الكامن)؛

- فإذا كانت $(AVE < 0.5)$ فهي تشير إلى كون تباين خطأ العناصر أكبر في المتوسط من التباين المفسر من قبل المبنى (المتغير الكامن) .

والجدول الموالي يوضح قيم التباين المفسر المستخرجة.

الجدول رقم (03-31): متوسط التباين المفسر (AVE)

متوسط التباين المفسر (AVE)	المحاور
0.621	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات
0.674	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء
0.598	مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

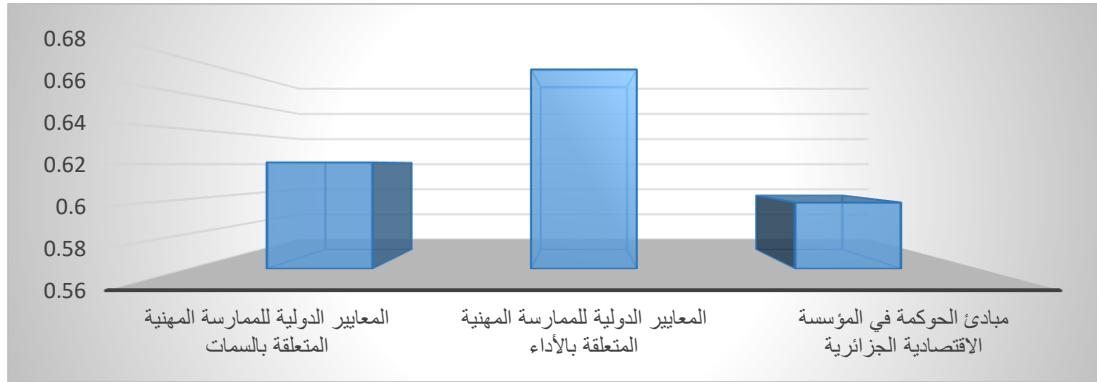
المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه يتضح بأن معامل تفسير التباين (AVE) لمتغيرات الدراسة كلها ذات معنوية وأكبر من قيمة (0.5)، والشكل الموالي يقدم المزيد من التوضيح لمعطيات الجدول السابق.

ⁱⁱ Average Variance Extracted (AVE)

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الشكل (03-20): متوسط التباين المفسر (AVE)



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

من خلال ما سبق يمكن اعتبار أن قيم متوسط التباين مرضية وتفسر على الأقل نصف التغييرات التي يمكن مشاهدتها.

2.1. معامل التحميل الخارجي (Outer Loadings): يستخدم هذا النموذج لقياس مصداقية كل مؤشر (متغير ظاهر) على مدى تعبيره عن المتغير التابع له (مبنى) (فياش، 2020، صفحة 110)، مع ضرورة الاستغناء عن المؤشرات (المتغيرات الظاهرة) التي يكون تحميلها الخارجي بين (0.4 و 0.7)، في حالة ما إذا كانت هذه المؤشرات يؤدي حذفها إلى التأثير بالزيادة على كل من معياري الموثوقية المركبة (CR) و التباين المفسر (AVE) (هار و آخرون، 2020، صفحة 161)، الجدول الموالي يوضح نتائج تقييم معامل التحميل الخارجي لكل مؤشر.

الجدول رقم (03-32): معامل التحميل الخارجي (Outer Loadings)

مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات	المؤشرات المباني
		0.813	المعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات
		0.723	المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية
		0.721	المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية
		0.333	المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة
	0.840		المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي
	0.844		المعيار رقم 2100: طبيعة العمل
	0.754		المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي

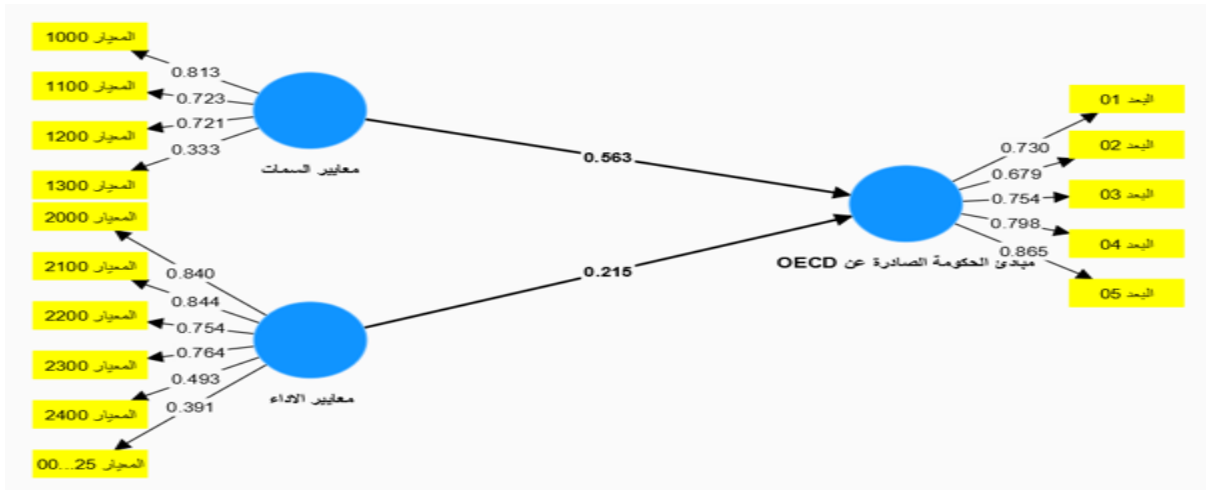
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

	0.764		المعيار رقم 2300: تنفيذ المهمة
	0.493		المعيار رقم 2400: ابلاغ النتائج
	0.391		المعيارين رقم 2500: مراقبة سير العمل و 2600: التبليغ عن قبول المخاطر
0.730			مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة
0.679			مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين
0.754			مبدأ الحوكمة المتعلق بدور أصحاب المصالح
0.798			مبدأ الحوكمة المتعلق الإفصاح والشفافية
0.865			مبدأ الحوكمة المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال نتائج التقييم الموضحة في الجدول أعلاه يتبين بأن هناك مؤشرات تقل قيمة التحميل الخارجي لها عن قيمة (0.4)، كما تم تسجيل قيم التحميل الخارجي لبعض المؤشرات تتراوح بين (0.4-0.7)، وتجدر الإشارة إلى أنه لم يتم حذف هذه المؤشرات لعدم تأثير حذفها بالزيادة على كل من معامل الموثوقية المركبة (CR) ومتوسط التباين (EVE) بل تم ملاحظة حدوث العكس، والشكل الموالي يوضح عملية التقييم السابقة الذكر.

الشكل (03-21): نتائج تقييم معامل التحميل الخارجي (Outer Loadings)



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

2. الصدق التمايزي (Discriminant Validity): يهدف هذا المقياس إلى التأكد من كون المبنى (المتغير الكامن) فريد في النقاط ظواهر غير مكررة، ولا تمثلها بقية المباني (المتغيرات الكامنة) (هار و آخرون،

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

(2020، صفحة 163) وبغرض قياس الصدق التمايزي عمدت الدراسة إلى كل من مقياس (Fornell and Larcker)، ومعيار (Cross Loading)، ومعامل (HTMT).

1.2. معيار (Fornell and Larcker): هو المعيار الذي يقوم بعملية المقارنة بين الجذر التربيعي لمعامل تفسير التباين (AVE) مع الارتباطات الأخرى للمتغير الكامن (المؤشر) (ساوس و فودو، 2019، صفحة 187)، وتجدر الإشارة إلى أن معامل (Fornell and Larcker) يجب أن يكون بالنسبة لكل متغير أكبر ما يمكن مقارنة مع باقي المتغيرات الأخرى، ما يمنع حدوث التداخل بين متغيرات الدراسة (هار و آخرون، 2020، صفحة 164)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا المعامل.

الجدول رقم (03-33): معامل (Fornell and Larcker)

المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء	مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	المتغيرات
		0.768	مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية
	0.703	0.557	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء
0.673	0.607	0.663	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تشير نتائج معامل (Fornell and Larcker) في الجدول أعلاه إلى أن كل متغير يمثل نفسه أكبر من تمثيله لغيره من المتغيرات فالملاحظ أنه بالنسبة لمتغير مبادئ الحوكمة مثل نفسه بقيمة (0.768)، أما بالنسبة لمتغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء مثل نفسه بقيمة (0.703)، في حين أن متغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات مثل نفسه بقيمة (0.663)، فهنا يمكن استنتاج أن المتغيرات غير مكررة ولا يوجد تداخل فيما بينها، وبالتالي فإن الصدق التمايزي لأداة الدراسة محقق.

2.2. معامل التحملات المتقاطعة (Cross Loadings): الغرض من انجاز هذا المقياس هو معرفة مدى انتماء المؤشر (المتغير الظاهر) إلى المبنى (المتغير الكامن) التابع له مقارنة مع المباني (المتغيرات الكامنة) الأخرى (موسى، 2023، صفحة 285)، مع ضرورة كون التحميلات الخارجية للمؤشر المتعلق بمبنى معين أكبر من أي تحميلات خارجية له مع بقية المباني الأخرى (هار و آخرون، 2020، صفحة 163)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا المعامل.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-34): معامل التحميلات المتقاطعة (Cross Loadings)

مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات	المؤشرات المباني
0.641	0.533	0.813	المعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات
0.501	0.368	0.723	المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية
0.395	0.518	0.721	المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية
0.191	0.091	0.333	المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة
0.515	0.840	0.481	المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي
0.426	0.844	0.440	المعيار رقم 2100: طبيعة العمل
0.415	0.754	0.529	المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي
0.354	0.764	0.451	المعيار رقم 2300: تنفيذ المهمة
0.280	0.493	0.294	المعيار رقم 2400: إبلاغ النتائج
0.289	0.391	0.313	المعيارين رقم 2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر
0.730	0.391	0.529	مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة
0.679	0.426	0.455	مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين
0.754	0.526	0.492	مبدأ الحوكمة المتعلق بدور أصحاب المصالح
0.798	0.312	0.594	مبدأ الحوكمة المتعلق الإفصاح والشفافية
0.865	0.485	0.582	مبدأ الحوكمة المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أن كل مؤشر يرتبط مع المبنى (متغير كامن) الذي ينتمي بقيمة أكبر من ارتباطه مع بقية المباني (المتغيرات الكامنة)، وبالتالي فالمؤشرات المستخدمة غير مكررة، مع عدم وجود تداخل فيما بينها، ما يدل على تحقق الصدق التمايزي أداة الدراسة.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

3.2. معامل (HTMT): يمثل هذا المعامل متوسط جميع الارتباطات بين المؤشرات، أي يستخدم هذا المعيار لقياس نسبة الارتباط الفعلي بين مبنين اثنين (متغيرين كامنين) ويطلق عليه سمة اللاتجانس أو الأحادية، مع ضرورة أن لا تتجاوز قيمته ($HTMT < 0.85$) (هار و آخرون ، 2020، الصفحات 167-168)، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا المعامل.

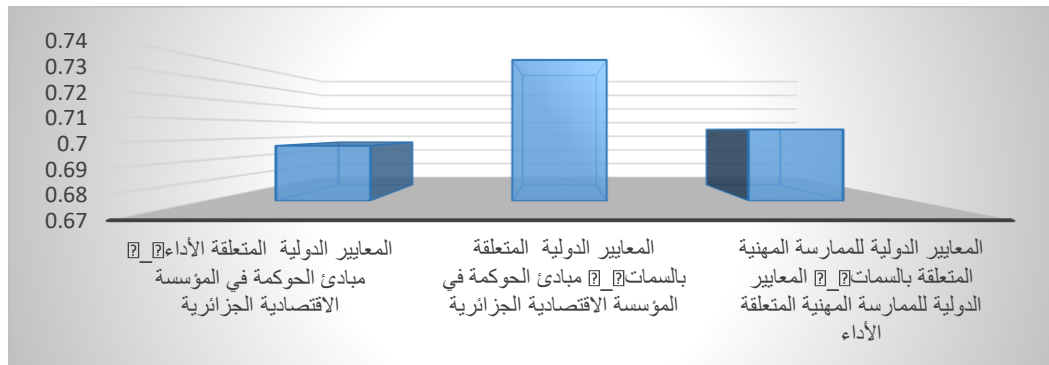
الجدول رقم (03-35): نتائج معامل (HTMT)

(HTMT)	المباني
0.697	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة الأداء <_ مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
0.739	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات <_ مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
0.705	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات <_ المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة الأداء

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يتضح من نتائج أعلاه أن قيمة معامل (HTMT) لمتغيرات الدراسة تتراوح بين (0.6 و 0.7) وهي بذلك لم تتجاوز حد العتبة (0.85)، والشكل الموالي يقدم توضيحا لهذه القيم.

الشكل (03-22): نتائج معيار (HTMT)



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

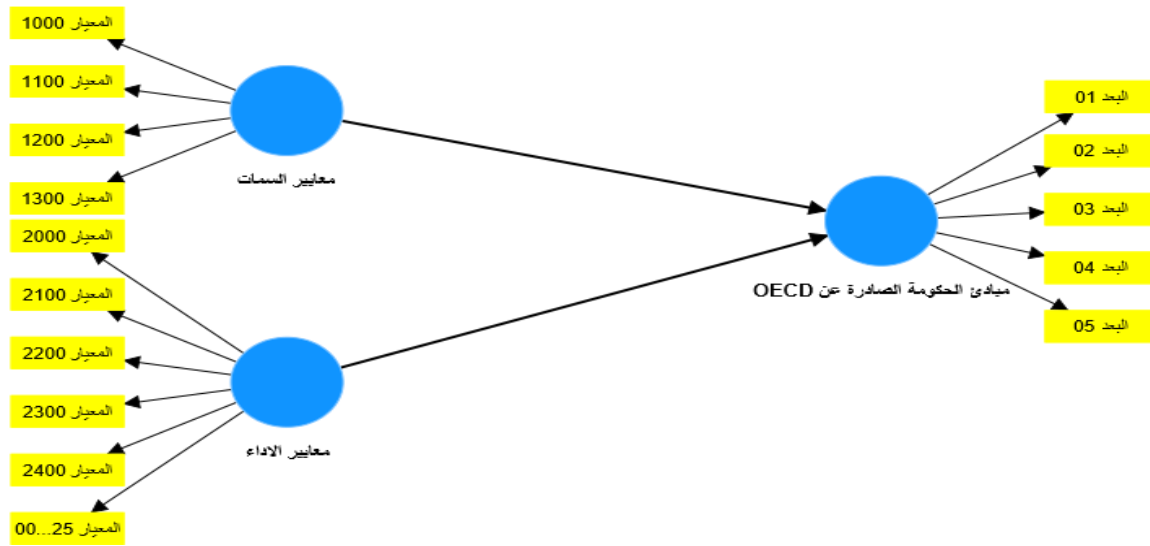
تشير نتائج معامل (HTMT) إلى عدم وجود التداخل بين المباني (المتغيرات الكامنة) المشكلة لنموذج الدراسة، وهذا ما يدعم النتائج المستخرج من المقاييس السابقة (Cross Loadings) و (Fornell and Larcker) وبذلك يكون الصدق التمايزي لأداة الدراسة محقق فعلا.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المطلب الثاني: تقييم النموذج الهيكلي (Structural Model)

يعتبر تقييم النموذج الهيكلي الخطوة الثانية بعد قياس صحة وثبات النموذج القياسي، حيث تأتي هذه الخطوة ضرورية لتقييم جودة العلاقة بين متغيراتها، من خلال دراسة القدرة التنبؤية لنموذج الدراسة، والشكل الموالي يوضح نموذج الدراسة المعدل.

الشكل رقم (03-23): نموذج الدراسة المعدل وفق (PLS-SEM)



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يمكن تقييم النموذج الهيكلي من خلال اللجوء إلى استخدام مجموعة من المعايير التالية:

أولاً: التداخل الخطي بين المباني باستخدام معامل التضخم للتباينⁱ (VIF)

يعرف بأنه مقلوب التباين المسموح به، ويمثل القدر الذي ارتفع به الخطأ المعياري نتيجة وجود تداخل خطي، حيث تشير قيم (VIF ≥ 5) إلى احتمال وجود مشكلة تداخل خطي (هار و آخرون ، 2020 ، صفحة 196)، فيتحقق التداخل الخطي إذا كانت قيم معامل (VIF) لا تتجاوز قيمة (3) وعلى أقصر تقدير القيمة (5) (طيبة، 2021، صفحة 232)، والجداول الموالية توضح قيمة المعامل (VIF) لنموذج الدراسة.

الجدول رقم (03-36): قيم التداخل الخطي (VIF)

متغيرات الدراسة	(VIF)
المعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات	1.302
المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية	1.281
المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية	1.403

ⁱ Variance Inflation Factor.

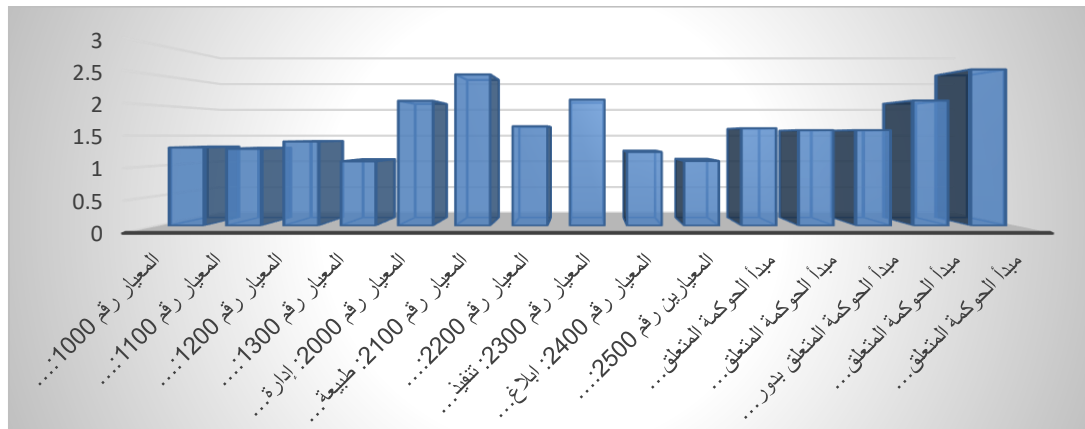
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات	المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة	1.072
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء	المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي	2.077
	المعيار رقم 2100: طبيعة العمل	2.514
	المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي	1.656
	المعيار رقم 2300: تنفيذ المهمة	2.096
	المعيار رقم 2400: ابلاغ النتائج	1.228
	المعيارين رقم 2500: مراقبة سير العمل و 2600: التبليغ عن قبول المخاطر	1.079
مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة	1.623
	مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين	1.398
	مبدأ الحوكمة المتعلق بدور أصحاب المصالح	1.591
	مبدأ الحوكمة المتعلق الإفصاح والشفافية	2.081
	مبدأ الحوكمة المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة	2.596

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

ويمكن التعبير عن معطيات الجدول أعلاه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (23-24): قيم التداخل الخطي (VIF)



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أن قيم التداخل الخطي (VIF) لكل مؤشر متعلق بالمبنى (المتغير الكامن) الذي ينتمي إليه أصغر من قيمة العتبة (03)، ما يدل على عدم وجود التداخل بين مؤشرات (المتغيرات الظاهرة) الدراسة كما هو مبين في الجدول السابق، أما فيما يتعلق بعدم التداخل بين المباني فهذا ما يبينه الجدول الموالي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-37): قيم التداخل الخطي بين المباني (VIF)

المتغير	مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات	1.584
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء	1.584

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يتضح من نتائج اختبار التداخل الخطي (VIF) بين المباني (المتغيرات الكامنة) أن جل قيم الاختبار (VIF) أصغر من قيمة العتبة (03)، حيث أن متغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات بلغت قيمة اختبار (VIF=1.584)، وكذلك الحال بالنسبة لمتغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء بقيمة مماثلة (VIF=1.584)، ما يبين عدم وجود التداخل الخطي بين مباني نموذج الدراسة.

ثانياً: تقييم ملائمة معاملات المسار (Path Coefficients)

تبين معاملات المسار طبيعة العلاقة التنبؤية بين المباني (المتغيرات الكامنة) في نموذج الدراسة، حيث تتراوح قيمة معامل المسار بين (1 و -1)، وتشير القيم العالية منه إلى وجود علاقة تنبؤية قوية بين المباني، أما الإشارة السالبة فتدل على وجود علاقة عكسية بين المباني (بن دوبة، 2023، صفحة 126)، والجدول الموالي يوضح نتائج تقييم ملائمة معاملات المسار (Path Coefficients) لمتغيرات الدراسة.

الجدول رقم (03-38): معاملات المسار (Path Coefficients)

المباني	Path Coefficients
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء_ مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	0.215
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات_ مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	0.563

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الجدول أعلاه يوضح نتائج قيم معامل المسار (Path Coefficients)، ويلاحظ بأن جميع معاملات المسار موجبة، وتتراوح بين (0.2 و 0.5)، حيث أن معامل المسار لمتغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات مع متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يقدر بـ (0.563)، وهي قيمة جيدة وموجبة تدل على وجود علاقة تنبؤية جيدة بين المباني، أما بالنسبة لمتغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء مع متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يقدر بـ (0.215)، وهي قيمة ضعيفة وموجبة تدل على وجود علاقة تنبؤية ضعيفة بين المباني.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ثالثاً: معامل التفسير (R^2)¹

يسمى أيضا معامل التحديد وهو الاختبار الأكثر استخداما لتقييم النموذج الهيكلي ويرمز له بالرمز (R^2)، يقيس القوة التنبؤية للنموذج من خلال مربع الارتباط بين القيم الفعلية والتنبؤية المتعلقة بالنموذج الهيكلي (هار و آخرون ، 2020 ، صفحة 263)، بحيث تكون قيمة معامل (R^2) تتراوح بين (0-1) وتشير إلى المستويات التالية: (Wetzels & all, 2009, p. 187)

- قيمة معامل التفسير صغيرة ($0.02 \leq R^2 < 0.13$)؛
- قيمة معامل التفسير متوسطة ($0.13 \leq R^2 < 0.25$)؛
- قيمة معامل التفسير كبيرة ($0.25 \leq R^2 < 1$).

والجدول الموالي يوضح نتائج معامل التفسير (R^2)

الجدول رقم (03-39): معامل التفسير (R^2)

النتيجة	معامل التفسير (R^2)	المتغير التابع
نسبة تفسير عالية	0.510	مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

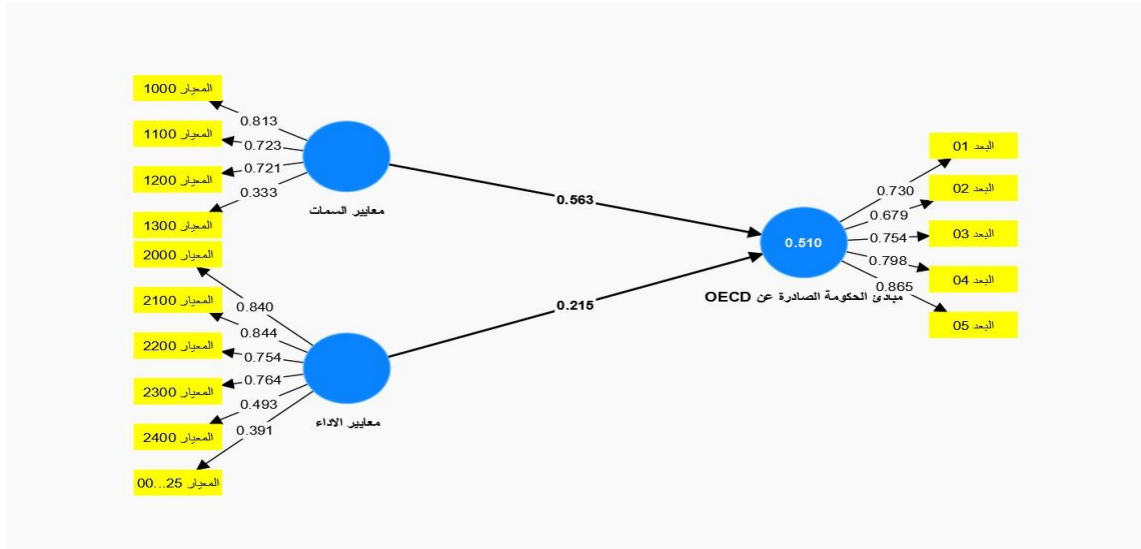
المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

من خلال الجدول أعلاه توضح نتائج معامل التفسير (R^2) أن المتغير التابع مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تم تفسيره بنسبة (51%) من قبل المتغيرات المستقلة (المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات، المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء)، وبالتالي (49%) مما تبقى من نسبة التفسير لمتغيرات أخرى لا تدخل ضمن نموذج الدراسة، تعتبر نسبة التفسير المحصل عليها نسبة عالية بحسب النتائج المتعارف عليها لمعامل التفسير، كما هو موضح في الشكل الموالي:

¹ Coefficient of Determination

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (03-25): نتائج معامل التفسير (R^2)



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

رابعاً: معامل حجم الأثر للمتغيرات الخارجية كوهن (f^2) (Effect size)

يفسر هذا المعامل حجم الأثر بمعنى قدرة كل مبنى (متغير كامن) على التأثير على بقية المباني

(المتغيرات الكامنة)، حيث تكون أحجام التأثير كما يلي: (هار و آخرون ، 2020 ، صفحة 291):

- $0.02 < f^2 < 0.15$ حجم التأثير صغير؛

- $0.15 < f^2 < 0.35$ حجم التأثير متوسط؛

- $0.35 \leq f^2$ حجم التأثير كبير.

والجدول الموالي يوضح نتائج معامل كوهن (f^2) لمتغيرات الدراسة.

الجدول رقم (03-40): معامل حجم الأثر كوهن (f^2)

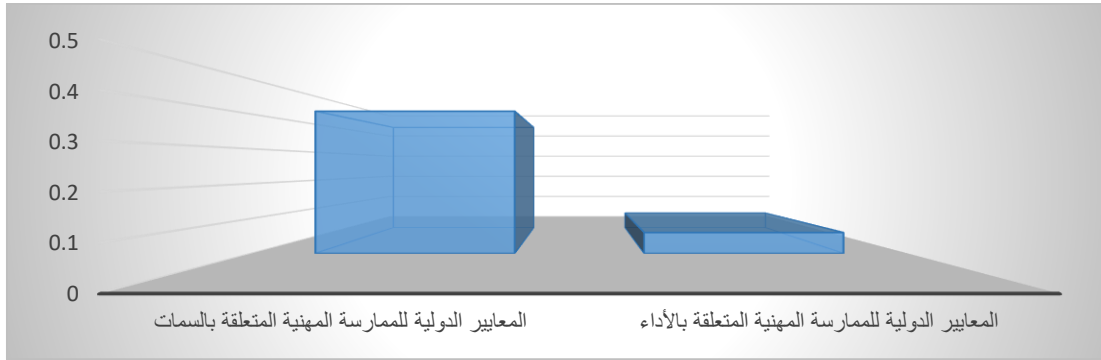
النتيجة	حجم الأثر (f^2)	المتغير
تأثير كبير	0.408	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات
تأثير ضعيف	0.060	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (03-26): نتائج معامل كوهن (f^2)



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

من خلال الجدول والشكل أعلاه يتبين أن حجم تأثير (f^2) متغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات في المتغير التابع مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، شكل ما نسبته (0.408) والذي يعد تأثيرا كبيرا، أما بالنسبة لتأثير (f^2) متغير المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء في المتغير التابع مبادئ الحوكمة شكل ما نسبته (0.060) والذي يعد تأثيرا ضعيفا.

خامسا: جودة التنبؤ (Q^2) (Predictive relevance)

يستخدم هذا الاختبار لقياس ما إذا كان لنموذج الدراسة القدرة على التنبؤ، فهو يتنبأ بالبيانات التي لم يتم استخدامها في النموذج، حيث يكون لنموذج الدراسة قدرة على التنبؤ إذا كانت قيمة (Q^2) أكبر من الصفر لمتغير كامن داخلي عاكس إلى ملائمة تنبؤية لنموذج المسار لمبنى (متغير كامن) تابع معين (هار و آخرون ، 2020 ، صفحة 267)، والجدول الموالي يوضح نتائج معامل (Q^2) لجودة التنبؤ.

الجدول رقم (03-41): نتائج معامل (Q^2) لجودة التنبؤ

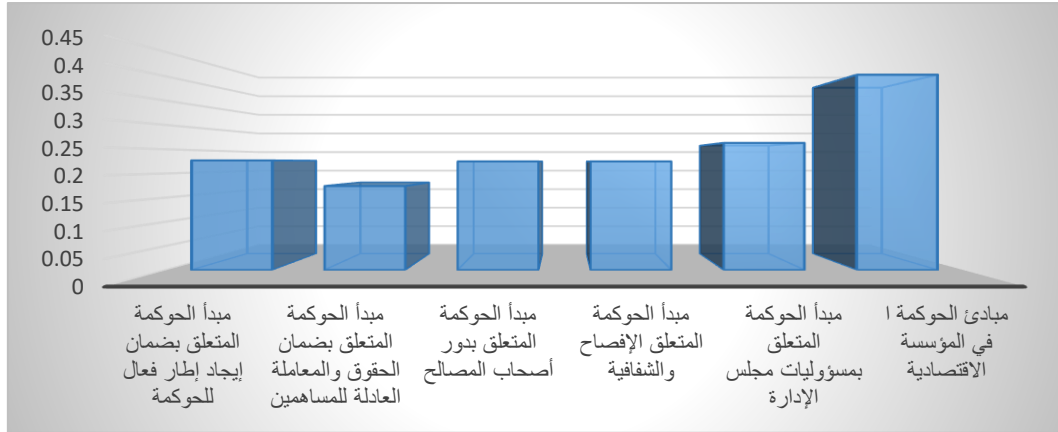
المتغير التابع	(Q^2)
مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة	0.227
مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين	0.174
مبدأ الحوكمة المتعلق بدور أصحاب المصالح	0.225
مبدأ الحوكمة المتعلق بالإفصاح والشفافية	0.225
مبدأ الحوكمة المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة	0.263
مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	0.403

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

ويمكن توضيح نتائج الجدول أعلاه من خلال الشكل الموالي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الشكل رقم (03-27): معامل (Q²) لجودة التنبؤ



المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 13

من خلال الجدول أعلاه يتضح بأن قيمة جودة التنبؤ (Q²) معنوية وأكبر من الصفر للمتغير التابع بمبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بقيمة (0.403)، ما يدل على أن نموذج الدراسة يتمتع بقدرة على التنبؤ بحسب البيانات المستخدمة.

سادسا: جودة المطابقة (GOF)ⁱ

يعرف معامل جودة المطابقة (GOF) بأنه المتوسط الهندسي للتباين المفسر (AVE) ومعامل التفسير (R²) للبنى الداخلية، يشترط لحساب هذا المعيار أن يكون الحد الأدنى لقيمة (AVE ≥ 0.5)، وتكون قيم جودة المطابقة تتراوح بين (0 ≤ GOF ≤ 1)، حيث يكون النموذج صالح بدرجة صغيرة في حالة (0.25 ≤ GOF < 0.36)، وصالح بدرجة متوسطة في حالة (0.36 ≤ GOF < 0.5)، وإذا كان (0.5 ≤ GOF < 0.75) فإن النموذج صالح بدرجة كبيرة، ويمكن حسابه وفق المعادلة التالية (Wetzels & all, 2009, p. 187) والجدول الموالي يبين نتائج هذا المعيار.

الجدول رقم (03-42): جودة المطابقة (GOF) لنموذج الدراسة

	(AVE)	(R ²)
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماح	0.621	-
المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء	0.674	-
مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	0.598	0.510
$GOF = \sqrt{R^2 + AVE} = \sqrt{0.510 \times 0.63} = 0.55$		

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

ⁱ Goodness of the Fode

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

قيمة المعيار (GOF= 0.55) وهي تتجاوز قيمة (0.36) مما يدل على أن نموذج الدراسة صالح بدرجة عالية.

المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

بعد الانتهاء من عملية تقييم النموذج الهيكلي والتوصل إلى حجم الأثر (f^2) بين المتغيرات، وقيم معامل التفسير (R^2)، وتقييم ملائمة معامل المسار (Path Coefficients)، والتأكد من عدم وجود التداخل الخطي بين متغيرات الدراسة (VIF)، وصلاحيّة النموذج يتم الانتقال إلى خطوة اختبار الفرضيات وعملاً بمنهجية النماذج البنائية وسيتم عرضها وتحليلها، من خلال اختبارها عند مستوى المعنوية (0.05)، بالإضافة إلى استخدام أسلوب تحليل المسار (Path Analysis)، وخاصية البسترة (Boot Strapping) وفقاً لمنهجية النماذج البنائية كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-43): شروط قبول الفرضيات

قبول الفرضية العدمية	قبول الفرضية البديلة	معامل المسار باستخدام (Boot Strapping) ويكون كما يلي:
قبول الفرضية العدمية (P-Value > 0.05) غير دالة احصائياً	قبول الفرضية البديلة (P-Value < 0.05) دالة احصائياً	- عند مستوى المعنوية 10% = 1.65؛ - عند مستوى المعنوية 05% = 1.96؛ - عند مستوى المعنوية 01% = 2.59.
قيمة (T-Value > 1.96) عند مستوى معنوية 5%	قيمة (T-Value > 1.96) عند مستوى معنوية 5%	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد (موسى، 2023، صفحة 294)

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تم صياغة الفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0): "لا يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛
- الفرضية البديلة (H1): "يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

يمكن اختبار هذه الفرضيات من خلال نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور المتعلق بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات من أداة الدراسة، حيث يمكن مقارنة المتوسط الحسابي

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

لإجابات أفراد العينة على مدى الالتزام بكل من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات بشكل منفرد مع المتوسط الحسابي الفرضي (02) والذي يمثل أن الالتزام بالمعيار نسبي.

تضم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) المتعلقة بالسمات أربعة معايير (المعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات، المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية، المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية، 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة)، الأمر الذي يستوجب تجزئة هذه الفرضية إلى أربعة فرضيات جزئية واختبارها وهي:

1. الفرضية الجزئية الأولى:

تم صياغة الفرضية الجزئية الأولى كما يلي:

- **الفرضية العدمية (H0₁):** "لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"

- **الفرضية البديلة (H1₁):** "يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-44): مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 1000: الأهداف والصلاحيات

والمسؤوليات

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	التزام كلي	0.521	2.702	الالتزام بالمعيار الدولي رقم (1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي للمعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات قد بلغ (2.702)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)،

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

كما يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الأولى كما يلي:

يلي:

الجدول رقم (03-45): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	6.052	0.090	0.467	0.542	المعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات، أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.542) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1000): الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

2. الفرضية الجزئية الثانية:

تم صياغة الفرضية الجزئية الأولى كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0₂): "لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1100): الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
- الفرضية البديلة (H1₂): "يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1100): الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-46): مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	الالتزام كلي	0.613	2.565	الالتزام بالمعيار الدولي رقم (1100): الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي للمعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية قد بلغ (2.565)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1100): الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الثانية كما يلي:

الجدول رقم (03-47): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	5.803	0.059	0.308	0.342	المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية، أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.342) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1100): الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

3. الفرضية الجزئية الثالثة:

تم صياغة الفرضية الجزئية الثالثة كما يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- الفرضية العدمية (H03): "لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1200): المهارة والعناية المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
- الفرضية البديلة (H13): "يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1200): المهارة والعناية المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-48): مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	التزام كلي	0.594	2.573	الالتزام بالمعيار الدولي رقم (1200): المهارة والعناية المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي للمعيار رقم 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة قد بلغ (2.573)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1200): المهارة والعناية المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الثالثة كما يلي:

الجدول رقم (03-49): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	5.349	0.071	0.339	0.377	المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم 1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة، أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.377) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1200): المهارة والعناية المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

4. الفرضية الجزئية الرابعة:

تم صياغة الفرضية الجزئية الرابعة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H04): "لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1300): برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
 - الفرضية البديلة (H14): "يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1300): برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)".
- بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-50): مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية العدمية	لا يوجد التزام	0.533	1.657	الالتزام بالمعيار الدولي رقم (1300): برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

فيما يتعلق بالمعيار للمعيار رقم (1300): برنامج تأكيد وتحسين الجودة) فيلاحظ أن قيمة المتوسط (1.657) أقل من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية العدمية، أي أنه لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1300): برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

كما يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الرابعة كما

يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-51): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
غير معنوي	0.629	1.483	0.213	0.264	0.103	المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسّمات

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من خلال معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم (1300): برنامج تأكيد وتحسين الجودة) فيلاحظ أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.103) وهي قيمة موجبة، وقيمة (T-Value = 1.483) وهي أقل من (1.96)، أما قيمة قدرتها بـ (P-Value = 0.629) وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05)، وهي بذلك غير محققة، وعليه يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية القائلة: لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (1300): برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

ومما سبق يمكن باختبار الفرضية الفرعية الأولى كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-52): مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسّمات

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	التزام كلي	0.258	2.495	الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسّمات

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن قيمة المتوسط الحسابي لبعد المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسّمات (2.495) وهي أكبر من المتوسط الفرضي (2) وبالتالي يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة بأنه يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (معايير السّمات) بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة (2).

كما يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الفرعية الأولى كما يلي:

يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-53): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	5.809	0.064	0.389	0.372	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسماوات <_ المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

كما يظهر من خلال اختبار (Path Analysis) للنموذج الهيكلي بوجود التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسماوات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، إذ بلغت قيمة معامل المسار (0.372) وهي قيمة موجبة، وقيمة (T-Value = 5.809) وهي أكبر من قيمة (1.96) ومن متابعة قيمة (P-Value) فإنها أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) فهي محققة.

وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسماوات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

تم التوصل من خلال تحليل واختبار الفرضية الفرعية الأولى بواسطة المتوسط الحسابي واختبار (Path Analysis) للنموذج الهيكلي، إلى قبول الفرضية البديلة بخصوص وجود التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسماوات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وتأييد وموافقة أفراد العينة على توافر المتطلبات المتعلقة بتوفير السماوات الواجب توفرها في ممارسي التدقيق الداخلي، لأداء مهامهم بفعالية واحترافية،

وهذا يتفق مع نتائج دراسة (كربوعة ، 2021) ودراسة (بوغازي، 2020) والتي توصلت إلى وجود توافق في الممارسات المهنية للمدققين الداخليين بشكل نسبي مع المعايير المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي في البيئة الجزائرية.

أما بالنسبة للمعيار (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة) فقد توصلت النتائج إلى عدم وجود وفاء بمتطلبات هذا المعيار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما اتفق مع ما توصلت إليه دراسة (كشاط، 2019) بوجود اغفال في تطبيق معيار "برامج ضمان وتحسين الجودة" بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ودراسة (Burnaby & all, 2009) التي توصلت إلى وجود درجة اختلاف عالية في التوافق مع متطلبات

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المعيار 1300: برنامج ضمان الجودة وقد ارجعت السبب إلى عدم ملائمة ارشاداتها التطبيقية للممارسات المهنية المطبقة.

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تم صياغة الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0): "لا يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"
- الفرضية البديلة (H1): "يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

يمكن اختبار هذه الفرضيات من خلال نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور المتعلق بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء، حيث يمكن مقارنة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على محور مدى الالتزام بكل من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء بشكل منفرد مع المتوسط الحسابي الفرضي (02)، والذي يمثل أن الالتزام بالمعيار نسبي.

تضم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) المتعلقة بالأداء سبعة معايير (المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي، المعيار رقم 2100: طبيعة العمل، المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي، 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي، 2400: تبليغ النتائج، 2500: مراقبة سير العمل و 2600: التبليغ عن قبول المخاطر) الأمر الذي يستوجب تجزئة هذه الفرضية إلى الفرضيات الجزئية التالية:

1. الفرضية الجزئية الأولى

تم صياغة الفرضية الجزئية الأولى كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0₁): "لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
- الفرضية البديلة (H1₁): "يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-54): مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	التزام كلي	0.389	2.841	الالتزام بالمعيار الدولي رقم (2000): إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي للمعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي قد بلغ (2.841)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2000): إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الأولى كما يلي:

الجدول رقم (03-55): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	5.762	0.042	0.217	0.241	المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي، أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.241) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2000): إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

2. الفرضية الجزئية الثانية:

تم صياغة الفرضية الجزئية الثانية كما يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- الفرضية العدمية (H0₂): "لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"

- الفرضية البديلة (H1₂): "يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-56): مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2100: طبيعة العمل

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	التزام كلي	0.492	2.739	الالتزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي للمعيار رقم 2100: طبيعة العمل قد بلغ (2.739)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الثانية كما يلي:

الجدول رقم (03-57): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	7.145	0.041	0.277	0.296	المعيار رقم 2100: طبيعة العمل < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم 2100: طبيعة العمل، أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.296) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة:

تم صياغة الفرضية الجزئية الثالثة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H03): "لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
- الفرضية البديلة (H13): "يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-58): مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	التزام كلي	0.489	2.751	الالتزام بالمعيار الدولي رقم (2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي للمعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي قد بلغ (2.751) أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الثالثة كما

يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-59): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

الفرضية	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	T-Value	P-Value	الدلالة الإحصائية
المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء	0.270	0.266	0.046	5.937	0.000	معنوي

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي، أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.270) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2200): تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

4. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

تم صياغة الفرضية الجزئية الرابعة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H04): "لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2300): تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
- الفرضية البديلة (H14): "يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2300): تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-60): مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	النتيجة
الالتزام بالمعيار الدولي رقم (2300): تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	2.737	0.491	التزام كلي	قبول الفرضية البديلة

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

بما أن المتوسط الحسابي للمعيار رقم 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي قد بلغ (2.737)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛
يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الرابعة كما يلي:

الجدول رقم (03-61): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

الدالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	4.186	0.051	0.212	0.215	المعيار رقم 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي، أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.215) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

5. اختبار الفرضية الجزئية الخامسة

تم صياغة الفرضية الجزئية الخامسة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0₅): "لا يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2400: تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
- الفرضية البديلة (H1₅): "يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2400: تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-62): مدى الالتزام بالمعيار الدولي رقم 2400: تبليغ النتائج

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	التزام كلي	0.600	2.616	الالتزام بالمعيار الدولي رقم (2400): تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي للمعيار رقم 2400: تبليغ النتائج قد بلغ (2.616)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2400): تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الخامسة كما يلي:

الجدول رقم (03-63): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الخامسة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.009	2.623	0.048	0.132	0.125	المعيار رقم 2400: تبليغ النتائج _ < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم 2400: تبليغ النتائج، أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.125) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعيار الدولي رقم (2400): تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

6. اختبار الفرضية الجزئية السادسة

تم صياغة الفرضية الجزئية السادسة كما يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- الفرضية العدمية (H0₆): "لا يوجد التزام بالمعايير الدوليين رقم (2500): مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"

- الفرضية البديلة (H1₆): "يوجد التزام بالمعايير الدوليين رقم (2500): مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-64): مدى الالتزام بالمعايير الدوليين رقم (2500): مراقبة سير العمل و2600:

التبليغ عن قبول المخاطر

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية العدمية	التزام نسبي	0.865	2.093	الالتزام بالمعايير الدوليين رقم (2500): مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

فيما يتعلق بالمعايير الدوليين رقم (2500): مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) فيلاحظ أن قيمة المتوسط (1.994) أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة، أي يوجد التزام بالمعايير الدوليين رقم (2500): مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

كما يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية السادسة

كما يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-65): نتائج اختبار للفرضية الجزئية السادسة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.032	2.147	0.133	0.289	0.285	المعيار رقم 2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر < المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من خلال معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بالمعيار رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) فيلاحظ أن قيمة معامل المسار قدرت بـ (0.285) وهي قيمة موجبة، وقيمة (T=2.147) وهي أكبر من (1.96)، أما قيمة (P-Value) تقدر (0.032) فهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05)، وهي بذلك محققة، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعايير الدوليين رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

يلاحظ مما سبق أن المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة تلتزم بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء بشكل منفرد، وهذا ما يسمح باختبار الفرضية الفرعية الثانية كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-66): مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	التزام كلي	0.558	2.605	الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن قيمة المتوسط الحسابي لبعد المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء (2.495) وهي أكبر من المتوسط الفرضي (2) وبالتالي يمكن رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة بأنه يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (معايير السمات) بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة (2).

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-67): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	13.008	0.055	0.708	0.720	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء < المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

كما يظهر من خلال اختبار (Path Analysis) للنموذج الهيكلي بوجود التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، إذ بلغت قيمة معامل المسار (0.720) وهي قيمة موجبة، وقيمة (T=13.008) وهي أكبر من قيمة (1.96) ومن متابعة قيمة (P-Value) فإنها أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) فهي محققة.

وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

تم التوصل من خلال تحليل واختبار الفرضية الفرعية الثانية بواسطة المتوسط الحسابي واختبار (Path Analysis) للنموذج الهيكلي، إلى قبول الفرضية البديلة بخصوص وجود التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء، فقد كان ثمة اتفاق بين أفراد العينة على وجود التزام كلي بالنسبة لكل معيار مكون لهذه المجموعة على حدة.

في حين أن نتائج دراسة (Kinyera, 2019) توصلت في أحد نتائجها إلى أن المعيار الدولي رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي لا يقدم إرشادات حول إطار عمل مخطط التدقيق الداخلي لأصحاب المصلحة، أما المعيار رقم 1210: المهارة فلم يتناول إدارة أصحاب المصلحة كمجال معرفة رئيسي للمعيار رقم (2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي)، ودراسة (Burnaby & all, 2009) التي توصلت إلى وجود اختلاف في درجة التوافق مع متطلبات المعيار 2600: قبول المخاطر نظرا لعدم ملائمة إرشاداته التطبيقية للممارسات المهنية.

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تم صياغة الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0): "لا يوجد تطبيق لمبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- **الفرضية البديلة (H1):** "يوجد تطبيق لمبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

يمكن اختبار هذه الفرضيات من خلال نتائج إجابات أفراد العينة عن المحور المتعلق بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء، حيث يمكن مقارنة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة، على مدى الالتزام بكل من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء، بشكل منفرد مع المتوسط الحسابي الفرضي (02) والذي يمثل أن الالتزام بالمعيار نسبي.

تضم مبادئ الحوكمة المتعارف عليها الصادرة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ستة مبادئ حسب اصدار سنة 2015 واقتصرت الدراسة على المبادئ التالية فقط (مبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة، مبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين، مبدأ دور أصحاب المصالح، مبدأ الإفصاح والشفافية، لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة)، الأمر الذي يستوجب تجزئة هذه الفرضية إلى الفرضيات الجزئية التالية:

1. الفرضية الجزئية الأولى

تم صياغة الفرضية الجزئية الأولى كما يلي:

- **الفرضية العدمية (H01):** "لا يوجد تطبيق لمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
 - **الفرضية البديلة (H11):** "يوجد تطبيق لمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)".
- بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-68): مدى تطبيق مبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	النتيجة
تطبيق مبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	2.713	0.491	مطبق كليا	قبول الفرضية البديلة

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي لمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة قد بلغ (2.713)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد تطبيق لمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الأولى كما يلي:

الجدول رقم (03-69): نتائج اختبار للفرضية الجزئية الأولى

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.001	3.339	0.057	0.199	0.189	مبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة، قيمة معامل المسار (0.189) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي (3.339) أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: **يوجد تطبيق لمبدأ ضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.**

2. الفرضية الجزئية الثانية

تم صياغة الفرضية الجزئية الثانية كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0₂): "لا يوجد تطبيق لمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
 - الفرضية البديلة (H1₂): "يوجد تطبيق لمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)".
- بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-70): مدى تطبيق مبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	مطبق كلياً	0.650	2.330	تطبيق مبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي لمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين قد بلغ (2.330)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد تطبيق لمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الثانية كما يلي:

الجدول رقم (03-71): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	5.642	0.023	0.134	0.129	مبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية <_ مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق مبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين، قيمة معامل المسار (0.129) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي (5.624) أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: "يوجد تطبيق لمبدأ ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

تم صياغة الفرضية الجزئية الثالثة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H03): "لا يوجد تطبيق لمبدأ دور أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- **الفرضية البديلة (H13):** "يوجد تطبيق لمبدأ دور أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛ بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-72): مدى تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح

النتيجة	الاتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	مطبق كليا	0.589	2.550	تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

- بما أن المتوسط الحسابي لمبدأ دور أصحاب المصالح قد بلغ (2.550)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد تطبيق لمبدأ دور أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الثالثة كما يلي:

الجدول رقم (03-73): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	8.405	0.031	0.252	0.258	مبدأ دور أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

- يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق مبدأ دور أصحاب المصالح، قيمة معامل المسار (0.258) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي (8.405) أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: "يوجد تطبيق لمبدأ دور أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

4. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

تم صياغة الفرضية الجزئية الرابعة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H04): "لا يوجد تطبيق لمبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
 - الفرضية البديلة (H14): "يوجد تطبيق لمبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
- بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-74): مدى تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	مطبق كليا	0.533	2.695	تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي مبدأ الإفصاح والشفافية قد بلغ (2.695)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد تطبيق لمبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الرابعة كما يلي:

الجدول رقم (03-75): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	10.294	0.030	0.300	0.306	مبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق مبدأ الإفصاح والشفافية، قيمة معامل المسار (0.306) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

محققة، أما قيمة (T-Value) فهي (10.294) أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود تطبيق لمبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

5. اختبار الفرضية الجزئية الخامسة

تم صياغة الفرضية الجزئية الخامسة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H_0): "لا يوجد تطبيق لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)؛"
 - الفرضية البديلة (H_1): "يوجد تطبيق لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2)".
- بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج كل من الجداول الآتية:

الجدول رقم (03-76): مدى تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	مطبق كليا	0.473	2.773	تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن المتوسط الحسابي لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة قد بلغ (2.773)، أكبر من المتوسط الفرضي (02)، وبالتالي قبول الفرضية البديلة أي أنه يوجد تطبيق لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة (2).

يوضح الجدول الموالي نتائج أسلوب تحليل المسار (Path Analysis) للفرضية الجزئية الخامسة كما

يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-77): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الخامسة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	9.412	0.040	0.375	0.380	مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

يلاحظ من معطيات اختبار (Path Analysis) فيما يتعلق بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، قيمة معامل المسار (0.380) وهي قيمة موجبة، وقيمة (P-Value) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعنوية (0.05) وهي محققة، أما قيمة (T-Value) فهي (9.412) أكبر من قيمة (1.96)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد تطبيق لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

يلاحظ مما سبق أن المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة تطبق مبادئ الحوكمة بشكل منفرد، وهذا ما يسمح باختبار الفرضية الفرعية الثالثة كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-78): مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

النتيجة	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	التزام كلي	0.547	2.612	تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

بما أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بلغت (2.612) وهي أكبر من المتوسط الفرضي (2) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد تطبيق لمبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

تم التوصل من خلال تحليل واختبار الفرضية الفرعية الثالثة بواسطة المتوسط الحسابي واختبار (Path Analysis) للنموذج الهيكلي، إلى قبول الفرضية البديلة، فقد لوحظ وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة وموافقتهم على العبارات الخاصة بالمحور الثالث من أداة الدراسة، بخصوص مدى وجود تطبيق لمبادئ

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ويمكن تفسير موافقتهم لهذه الفرضية من جهة أنهم يرون بأن مبادئ الحوكمة توفر مجموعة العلاقات بين مختلف الأطراف في المؤسسة، والتي توفر جملة الحوافز الملائمة لكل من الإدارة التنفيذية، ومجلس الإدارة، بما يكفل تحقيق الأهداف التي تضمن مصالح جميع الأطراف أصحاب المصلحة.

وهو ما يتوافق مع دراسة كل من (Khajar & all, 2018) التي قامت بتحليل تطبيق حوكمة المؤسسات في البنوك التجارية، وتوصلت إلى أن حوكمة المؤسسات يتم تطبيقها بشكل يتلاءم مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) لحوكمة المؤسسات في بعض الجوانب ولا تتناسب في جوانب أخرى، وأن أهم العقبات التي تعرقل ممارسة حوكمة المؤسسات في تلك المؤسسات هي عدم الامتثال للقوانين المنظمة للعمل داخل البنوك، بالإضافة إلى التكلفة العالية لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وتوافقت أيضا مع نتائج دراسة (صهيب و نبهان، 2021) التي توصلت أن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يعتمد على الامتثال للتعليمات، وللتشريعات ذات الصلة في مجال العمل، وإضافة القيمة، ومراعاة حقوق الأطراف وجوانب الإفصاح، كما اتفقت مع نتائج دراسة (Omilaye & Jacob, 2017) التي توصلت إلى أن الامتثال لمبادئ حوكمة المؤسسات يؤدي إلى أداء تنظيمي أفضل وملائم.

رابعاً: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

تم صياغة الفرضية الفرعية الرابعة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0): "لا يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"
- الفرضية البديلة (H1): "يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

يمكن اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام أسلوب تحليل المسار (Path Analysis)، وخاصة البسترة (Boot Strapping) وفقاً لمنهجية النماذج البنائية وذلك عند مستوى المعنوية (0.05)، وذلك بعد تجزئتها إلى فرضيات جزئية واختبارها.

1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى

تم صياغة الفرضية الجزئية الأولى كما يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- الفرضية العدمية (H0₁): "لا يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1000): الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛"

- الفرضية البديلة (H1₁): "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1000): الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-79): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.005	2.826	0.160	0.412	0.451	المعيار رقم 1000: الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي من خلال الجدول السابق بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.415) وهي قيمة موجبة، في حين قيمة (T-Value= 2.826) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.05) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة بين المعيار رقم (1000): الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1000): الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

1. اختبار الفرضية الجزئية الثانية

تم صياغة الفرضية الجزئية الثانية كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0₂): "لا يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1100): الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛"

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- **الفرضية البديلة (H12):** "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1100: الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".
بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-80): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية

الفرضية	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	T-Value	P-Value	الدلالة الإحصائية
المعيار رقم 1100: الاستقلالية والموضوعية < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	0.262	0.260	0.100	2.635	0.008	معنوي

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.262) وهي قيمة موجبة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.635) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.008) فهي بذلك ذات معنوية ، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة بين المعيار رقم (1100: الاستقلالية والموضوعية)، وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1100: الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

2. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

تم صياغة الفرضية الجزئية الثالثة كما يلي:

- **الفرضية العدمية (H03):** "لا يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛

- **الفرضية البديلة (H13):** "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج الجدول الآتي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-81): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

الفرضية	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	T-Value	P-Value	الدلالة الإحصائية
المعيار رقم 1200: المهارة وبذل العناية المهنية < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	0.020	0.016	0.106	2.188	0.041	معنوي

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.020) وهي قيمة موجبة ضعيفة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.188) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.041) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة بين المعيار رقم (1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة)، وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

3. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

تم صياغة الفرضية الجزئية الرابعة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H04): "لا يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛
- الفرضية البديلة (H14): "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج الجدول الآتي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-82): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
غير معنوي	0.721	0.358	0.124	-0.012	0.044	المعيار رقم 1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة_ < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.044) وهي قيمة موجبة ضعيفة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 0.358) فهي أقل من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.721) فهي بذلك لا معنوية ، وهذا ما يدل على عدم وجود علاقة ارتباط بين المعيار رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة)، وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية القائلة: لا يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

من خلال ما سبق يمكن القول إنه يوجد دور للالتزام بكل معيار من معايير السمات بشكل منفرد في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ما عدا المعيار رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة) الذي لم يحقق شرط المعنوية. وهذا ما يدفع لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة من خلال نتائج الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-83): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	2.147	0.160	0.412	0.451	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات_ < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.451) وهي قيمة موجبة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.147) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.000) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط بين بعد المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالسمات ومتغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

تم التوصل من خلال تحليل واختبار الفرضية الفرعية الرابعة بواسطة اختبار (Path Analysis) للنموذج الهيكلي، إلى قبول الفرضية البديلة، بخصوص وجود دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات، في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ويمكن تفسير قبول هذه الفرضية لكون أن ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي بدون تأثير خارجي من أي طرف، وبكل استقلالية وموضوعية في تقييم مختلف الأنشطة المدققة، واعداد تقارير دقيقة يعتمد على قدرة المدقق الداخلي على التحليل من خلال اكتساب المعارف والمهارات اللازمة في مجال التدقيق، ما يزيد من ثقة الأطراف المستفيدة من نتائج عملية التدقيق الداخلي، الأمر الذي ينعكس على تدعيم ممارسات الحوكمة وإرساء تطبيق مبادئها.

وهذا ما يتوافق مع نتائج دراسة (Ataman & Simsek, 2020) التي توصلت إلى أن تحديد الغرض والسلطة والمسؤوليات على النحو المنصوص عليه وفقا للمعايير الدولية، والقضاء على معيقات الاستقلالية والموضوعية، وإزالة القيود على أنشطة التدقيق يؤثر على جودة الحوكمة في المؤسسات طبقت هذه الدراسة في البيئة التركية، وتوافقت مع نتائج دراسة (نعمة و ياسين، 2020) التي توصلت إلى وجود تأثير لكل من استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والكفاءة والعناية المهنية للمدقق الداخلي، على تفعيل حوكمة المؤسسات، ونتائج دراسة (Twafik & all, 2018) التي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين مهمة التدقيق الداخلي والحوكمة الفعالة للمؤسسات، مع وجود علاقة ارتباط قوية بين (استقلالية والكفاءة، وبذل العناية المهنية اللازمة) والحوكمة المؤسسات، في حين أن دراسة (شعبان، 2018) توصلت إلى أن المعرفة الكافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات، من قبل المدققين الداخليين، وحرصهم على امتلاك المؤهلات والكفاءات، والاستقلالية المهنية، يلعب دورا في درجة تأثير تطبيق بعض مبادئ حوكمة المؤسسات.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

خامسا: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

تم صياغة الفرضية الفرعية الخامسة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0): "لا يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"
- الفرضية البديلة (H1): "يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

يمكن اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام أسلوب تحليل المسار (Path Analysis)، وخاصة البسترة (Boot Strapping) وفقا لمنهجية النماذج البنائية وذلك عند مستوى المعنوية (0.05)، وذلك بعد تجزئتها إلى فرضيات جزئية واختبارها.

1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى

تم صياغة الفرضية الجزئية الأولى كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0₁): "لا يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2000): إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛
- الفرضية البديلة (H1₁): "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2000): إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

الجدول رقم (03-84): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.027	2.208	0.121	0.132	0.146	المعيار رقم 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.146) وهي قيمة موجبة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.208) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

قيمة (P-Value = 0.027) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة بين المعيار رقم (2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي) وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية

تم صياغة الفرضية الجزئية الثانية كما يلي:

- الفرضية العدمية (H_0): "لا يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية";
 - الفرضية البديلة (H_1): "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".
- بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-85): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية

الفرضية	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	T-Value	P-Value	الدلالة الإحصائية
المعيار رقم 2100: طبيعة العمل <_ مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	0.020	0.016	0.106	2.188	0.041	معنوي

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.020) وهي قيمة موجبة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.188) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value = 0.041) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة بين المعيار رقم (2100: طبيعة العمل) وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

تم صياغة الفرضية الجزئية الثالثة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H_0): "لا يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2200): تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛
- الفرضية البديلة (H_1): "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2200): تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".
بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-86): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.009	2.241	0.107	0.048	0.026	المعيار رقم 2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.026) وهي قيمة موجبة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.241) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.009) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة بين المعيار رقم (2200): تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2200): تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

4. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

تم صياغة الفرضية الجزئية الرابعة كما يلي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- **الفرضية العدمية (H04):** "لا يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2300): تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛
- **الفرضية البديلة (H14):** "يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2300): تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-87): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

الفرضية	معامل المسار الأصلي	متوسط معامل المسار	الانحراف المعياري	T-Value	P-Value	الدلالة الإحصائية
المعيار رقم 2300: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	-0.022	-0.013	0.117	2.193	0.001	معنوي

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (-0.022) وهي قيمة سالبة ما يدل على عدم وجود علاقة تنبؤية بين المتغيرين، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.193) فهي أكبر من 1.96، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.001) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط سالبة بين المعيار رقم (2300): تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد دور للالتزام بالمعيار لدولي رقم (2300): تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .

5. اختبار الفرضية الجزئية الخامسة

تم صياغة الفرضية الجزئية الخامسة كما يلي:

- **الفرضية العدمية (H05):** "لا يوجد دور للالتزام بالمعيار لدولي رقم (2400): تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛
- **الفرضية البديلة (H15):** "يوجد دور للالتزام بالمعيار لدولي رقم (2400): تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-88): نتائج اختبار الفرضية الجزئية الخامسة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.014	2.288	0.090	0.047	0.026	المعيار رقم 2400: تبليغ النتائج <_ مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.026) وهي قيمة موجبة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.288) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.014) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط بين المعيار رقم (2400: تبليغ النتائج) وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد دور للالتزام بالمعيار الدولي رقم (2400: تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

6. اختبار الفرضية الجزئية السادسة

تم صياغة الفرضية الجزئية السادسة كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0): "لا يوجد دور للالتزام بالمعيارين الدوليين رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛
- الفرضية البديلة (H1): "يوجد دور للالتزام بالمعيارين الدوليين رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

بغرض نفي أو إثبات هذه الفرضية ندرج الجدول الآتي:

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (03-89): نتائج اختبار الفرضية الجزئية السادسة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.000	2.713	0.078	0.077	0.056	المعيار رقم 2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.056) وهي قيمة موجبة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.713) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.000) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط بين المعيارين رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر)، وبين متغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: : يوجد دور للالتزام بالمعيارين الدوليين رقم (2500: مراقبة سير العمل و2600: التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. من خلال ما سبق يمكن القول إنه يوجد دور للالتزام بكل معيار من معايير الأداء بشكل منفرد في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما يدفع لاختبار الفرضية الفرعية الخامسة من خلال نتائج الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-90): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.009	2.296	0.193	0.048	0.026	المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.026) وهي قيمة موجبة، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.296) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.009) فهي بذلك ذات معنوية، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط بين بعد المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بالأداء ومتغير مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. تم التوصل من خلال تحليل واختبار الفرضية الفرعية الخامسة بواسطة اختبار (Path Analysis) للنموذج الهيكلي، إلى قبول الفرضية البديلة، بخصوص وجود دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ويمكن تفسير قبول هذه الفرضية لكون أن وضع أهداف لعملية تدقيق داخلي قائمة على تقييم المخاطر المتوقعة، ضمن نطاق محدد وواضح، وضمن إمكانيات وموارد متاحة يساهم في تحديد نقاط الضعف في نظام الحوكمة المعمول به، ويعتبر اعداد تقرير تدقيق داخلي يتضمن نتائج دقيقة وشاملة بخصوص فعالية الأنشطة المدققة هو المحدد لمدى فعالية ممارسات حوكمة المؤسسات.

وهذا ما يتفق مع ما توصلت اليه دراسة (شعبان، 2018) بأن أكثر أبعاد جودة التدقيق الداخلي تأثرا على تفعيل حوكمة المؤسسات هو بعد توصيل النتائج، الذي يقوم به قسم التدقيق الداخلي، ودراسة (Abdullah, 2014) التي توصلت إلى أن تقارير وتوصيات التدقيق الداخلي تؤثر في تحسين ممارسات حوكمة المؤسسات في تلك المؤسسات، بالإضافة إلى وجود علاقة بين تحسينات الحوكمة التي تم تنفيذها في هذه المؤسسات على التدقيق الداخلي.

سادسا: اختبار الفرضية الرئيسية

تم صياغة الفرضية الرئيسية كما يلي:

- الفرضية العدمية (H0): "لا يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"
- الفرضية البديلة (H1): "يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

يمكن اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام أسلوب تحليل المسار (Path Analysis)، وخاصة البسترة (Boot Strapping) وفقا لمنهجية النماذج البنائية وذلك عند مستوى المعنوية (0.05)، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-91): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

الدلالة الإحصائية	P-Value	T-Value	الانحراف المعياري	متوسط معامل المسار	معامل المسار الأصلي	الفرضية
معنوي	0.004	2.221	0.176	0.230	0.238	المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي < مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

المصدر: بالاعتماد على مخرجات برنامج Smart PLS 4

تظهر نتائج تحليل النموذج الهيكلي بأن قيمة معامل المسار بلغت (0.238) وهي قيمة موجبة، وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط بين متغير للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ومتغير إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، في حين بلغت قيمة (T-Value= 2.221) فهي أكبر من (1.96)، عند مستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (P-Value =0.004) فهي بذلك ذات معنوية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. تم التوصل من خلال تحليل واختبار الفرضية الرئيسية بواسطة اختبار (Path Analysis) للنموذج الهيكلي، إلى قبول الفرضية البديلة، بخصوص وجود دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ويمكن تفسير قبول هذه الفرضية لكون أن التدقيق الداخلي إذا تم ممارسته وفق معايير مهنية متعارف عليها، يساهم ويعزز درجة الاعتماد على نتائجه التي تحتوي على معلومات موثوقة مبنية على تضافر جهود أفراد فريق التدقيق الداخلي، ما ينعكس على شفافية العمليات، وتقديم نظرة واضحة لممارسات الحوكمة في المؤسسات.

وهذا ما يتفق مع دراسة (كربوعة ، 2021) التي توصلت إلى وجود أثر للامتثال للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات في المؤسسة، ويتجلى هذا التأثير من خلال (تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، تقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، ضوابط عمل التدقيق الداخلي، التفاعل بين التدقيق الداخلي وأطراف أخرى كالتدقيق الخارجي، ومجلس الإدارة، والإدارة العليا)، ودراسة (بوغازي،

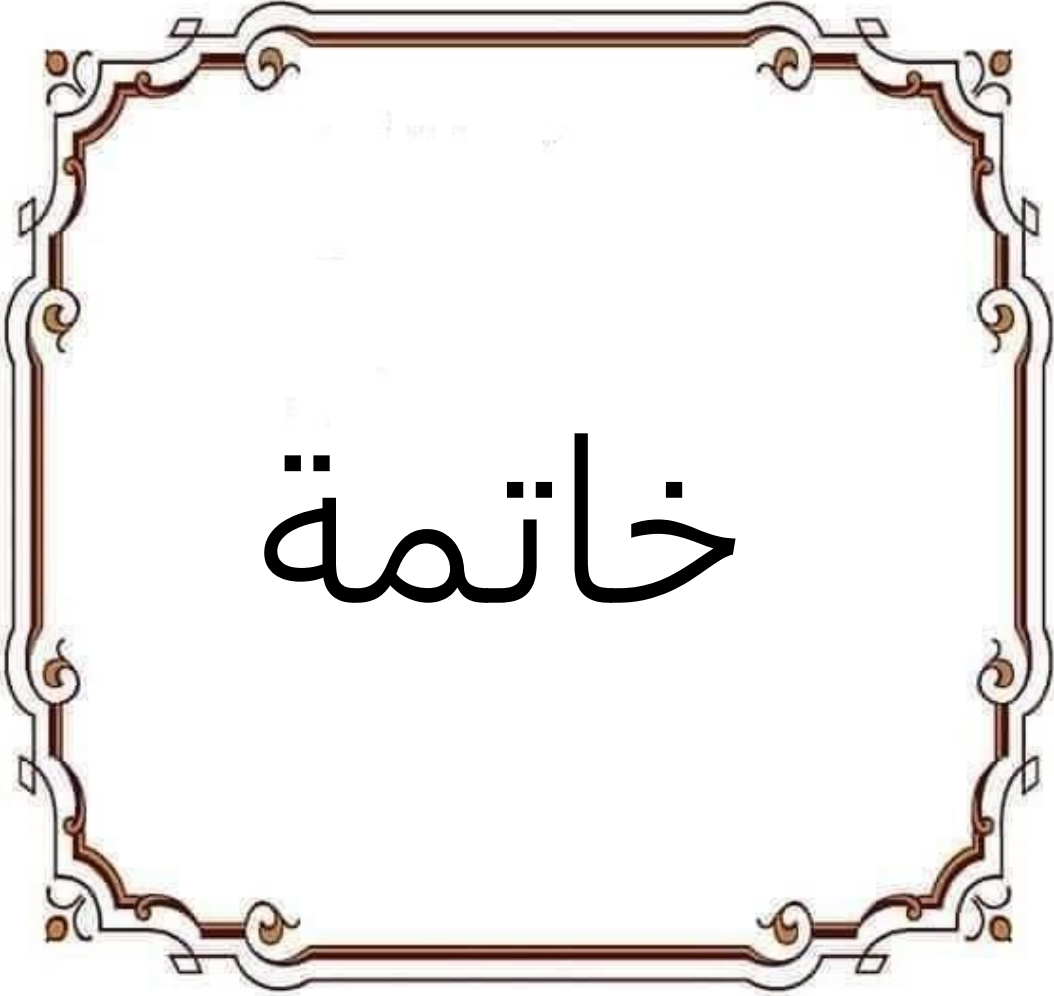
الفصل الثالث: مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

(2020) التي توصلت إلى أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي من قبل المدققين الداخليين يؤثر بشكل إيجابي في دعم الحوكمة في المؤسسات، ودراسة (Khajar & all, 2018) التي توصلت إلى أن تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على تطبيق الحوكمة الرشيدة، يظهر من خلال سعي المدققين الداخليين لحماية ممتلكات المؤسسات، والعمل على التحسين المستمر لكفاءاتهم العملية، ودراسة (Abdullah, 2014) التي توصلت إلى أن تقارير وتوصيات التدقيق الداخلي تؤثر في تحسين ممارسات حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى وجود علاقة بين تحسينات الحوكمة التي تم تنفيذها في هذه المؤسسات على التدقيق الداخلي.

خلاصة الفصل الثالث

تضمن الفصل الثالث من هذه الدراسة الذي خصص لدراسة مدى مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث شملت مجموعة من العناصر المترابطة مع بعضها، تم الاعتماد على استمارة استبيان كأداة للدراسة وزعت على عينة من المستجيبين حجمها (99) مفردة من المدققين الداخليين في عينة مكونة من (35) مؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتم استخدام برنامج (Smart-PLS) لدراسة العلاقة بين متغيرات هذه الدراسة وتحليلها، واختبار نموذج الدراسة وصحة فرضياتها.

ومن خلال تقييم نموذج الدراسة، واختبار فرضياتها، تم الوقوف على اتجاهات أفراد عينة الدراسة، حيث تم التأكيد على التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية، من خلال اجماع أفراد العينة على وجود التزام كلي بهذه المعايير، كما تم التأكيد على وجود تطبيق لمبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، من خلال اجماع أفراد العينة على وجود تطبيق كلي لهذه المبادئ، بالإضافة إلى وجود علاقة إيجابية ذات معنوية بين الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وإرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

A decorative rectangular frame with intricate scrollwork and floral patterns in brown and gold tones, surrounding the central text.

خاتمة

هدفت الدراسة إلى قياس مدى مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، من خلال قياس مدى التزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسماوات والأداء، ومدى انعكاس ذلك على إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا من خلال الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في "ما مدى مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في ظل حتمية تبنيها من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟".

تطلبت معالجة الإشكالية ثلاثة فصول، اثنين منها نظريين وفصل تطبيقي، فإن الفصل الأول تناول الجانب النظري للتدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للممارسة المهنية، الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، بالإضافة إلى مفهوم حوكمة المؤسسات ومبادئها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، أما الفصل الثاني فقد تم فيه توضيح العلاقة بين المتغيرات المدروسة من خلال استنتاج العلاقات النظرية بينها، وتسلط الضوء على واقع ممارسة مهنة التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات في الجزائر، من خلال تحليل البيئة التشريعية التي تشكل الإطار القانوني لنظام الحوكمة والتدقيق الداخلي في الجزائر، بالإضافة إلى استعراض وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة التي تخدم موضوع الدراسة، والتي ساهمت بشكل كبير في تقديم فهم واسع لموضوع الدراسة، وتناول الفصل الأخير الجانب الميداني للدراسة من خلال مجموعة من الاختبارات والتحليلات الإحصائية لمعالجة أداة الدراسة، بالاعتماد على النمذجة بالمعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية (SEM-PLS)، واختبار صحة الفرضيات واختبار مدى وجود علاقة بين متغيرات الدراسة.

أكدت الدراسة على وجود علاقة بين متغيرات الدراسة، حيث يساهم الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بنوعها (معايير السماوات ومعايير الأداء) في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي مثلت عينة الدراسة، وذلك انطلاقاً من اختبار الفرضيات، تم استخلاص مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها:

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

انطلاقاً من عملية المعالجة لموضوع الدراسة التي جمعت بين الدراسة النظرية والعملية، تم التوصل بعد تحليل استمارة الاستبيان، وبعد عملية اختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

1. بالنسبة للفرضية الرئيسية: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نظرياً، ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الرئيسية، تم استنتاج وجود تأييد كلي للمستجيبين على أهمية الدور الذي يلعبه

الالتزام بالمعايير الدولية بشقيها (معايير السمات، ومعايير الأداء) في إرساء مبادئ الحوكمة وتدعيم ممارساتها، وهذا ما يؤدي إلى قبول الفرضية الرئيسية والتي جاء مفادها "يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛

2. بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نظريا، ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي للفرضية الفرعية الأولى، تم إيجاد نسبة موافقة معتبرة على عبارات المحور الأول من استمارة الاستبيان، وبالتالي استنتاج وجود تأييد كلي للمستجيبين على توافر التزام بمتطلبات المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بخصائص وسمات التدقيق الداخلي، وهذا ما يؤدي إلى قبول الفرضية الفرعية الأولى والتي جاء مفادها "يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسمات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مع رفض جزء من الفرضية الفرعية الأولى المتعلق بالبعد الرابع الذي يخص المعيار الدولي رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة)، حيث كانت نسبة الموافقة على عبارات هذا البعد متوسطة، ومتجهة نحو الحياد ما يدل على وجود تحفظ من قبل المستجيبين بخصوصها؛

3. بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نظريا، ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي للفرضية الفرعية الثانية، تم إيجاد نسبة موافقة معتبرة على عبارات المحور الثاني من استمارة الاستبيان، وبالتالي استنتاج وجود تأييد كلي للمستجيبين على توافر الالتزام بمتطلبات المعايير الدولية للممارسة المهنية المتعلقة بأداء مهام التدقيق الداخلي، وهذا ما يؤدي إلى قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي جاء مفادها "يوجد التزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛

4. بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نظريا، ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي للفرضية الفرعية الثالثة، تم إيجاد نسبة موافقة معتبرة على عبارات المحور الثالث من استمارة الاستبيان، وبالتالي استنتاج وجود تأييد كلي للمستجيبين على توافر تطبيق مبادئ الحوكمة في سياق ما صدر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وهذا ما يؤدي إلى قبول الفرضية الفرعية الثالثة والتي جاء مفادها "يوجد تطبيق لمبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"؛

5. بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نظريا، ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي للفرضية الفرعية الرابعة، تم استنتاج وجود تأييد كلي للمستجيبين على الدور الذي يلعبه الالتزام بالمعايير الدولية للسمات في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات، وهذا ما يؤدي إلى

قبول الفرضية الفرعية الرابعة والتي جاء مفادها "يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسماوات وإرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مع رفض جزء من الفرضية الفرعية الرابعة المتعلقة بالبعد الرابع الذي يخص المعيار الدولي رقم (1300): برنامج تأكيد وتحسين الجودة)، تم استنتاج عدم وجود علاقة ارتباط بين هذا المعيار وبين مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

6. بالنسبة للفرضية الفرعية الخامسة: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نظريا، ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي للفرضية الفرعية الخامسة، تم استنتاج وجود تأييد كلي للمستجيبين على الدور الذي يلعبه الالتزام بالمعايير الدولية للأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات، وهذا ما يؤدي إلى قبول الفرضية الفرعية الخامسة والتي جاء مفادها "يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية".

ثانيا: نتائج الدراسة التطبيقية

انطلاقا من نتائج اختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى جملة النتائج التطبيقية التالية:

1. تتوافق الممارسات الدولية للتدقيق الداخلي مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وذلك انطلاقا من تأييد أفراد عينة الدراسة لعبارة المحورين الأول والثاني من أداة الدراسة، فقد تم التأكيد على أن بنود المعايير الدولية يتم الالتزام بها بشكل كلي، في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة والمتمثلة في:

1.1. تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسماوات، وأن مستوى الالتزام بهذه المعايير تتراوح بين الالتزام الكلي والنسبي وفق ما يلي:

■ تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيار الدولي رقم (1000: الأهداف والصلاحيات، والمسؤوليات) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تلتزم بالبنود المتعلقة بتوفير ميثاق تدقيق داخلي معتمد من طرف الإدارة العليا، ويحدد صلاحيات وأهداف ونطاق مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي، وطبيعة الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تؤديها؛

■ تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيار الدولي رقم (1100: الاستقلالية والموضوعية) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تلتزم بالبنود المتعلقة بتوفير التبعية التنظيمية للتدقيق الداخلي مع أعلى

مستوى في الهيكل التنظيمي بالمؤسسة، وتتمتع هذه الوظيفة بالاستقلالية التامة في برمجة نشاطها ومختلف الإجراءات المتعلقة بمهام التدقيق وفحص السجلات والبيانات والأصول، مع الإفصاح عن أي حالة تضعف استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي أثناء تنفيذ مهام التدقيق، مع عدم تأثير العلاقات الشخصية للمدقق الداخلي على مزاوله نشاطه بموضوعية؛

■ تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيار الدولي رقم (1200: المهارة والعناية المهنية اللازمة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تلتزم بالبنود المتعلقة بتمتع المدقق الداخلي بالمعرفة والخبرة والكفاءة التي تمكنه من تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، والأخذ بعين الاعتبار مدى كفاية وفعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة، وتوفير الدورات التدريبية المتخصصة في مجال التدقيق؛

■ لا تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيار الدولي رقم (1300: برنامج تأكيد وتحسين الجودة) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث لا تلتزم بالبنود المتعلقة بتقييم ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسة، ومدى توافقها مع المعايير الدولية، من خلال عدم توفر برنامج يتضمن الإجراءات التقييمية لضمان تحسين جودة التدقيق الداخلي.

2.1. تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء، وأن مستوى الالتزام بهذه المعايير اعتبر التزام كلي وفق ما يلي:

■ تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيار الدولي رقم (2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تلتزم بالبنود المتعلقة بتمتع مدير التدقيق الداخلي بكافة الصلاحيات التي تكفل ممارسة مسؤولياته، والتخطيط لمهام التدقيق بما يتناسب مع تقييم المخاطر، الإبلاغ عن احتياجات قسم التدقيق للموارد اللازمة لإنجاز مهامه، ومصادقة الإدارة عليها؛

■ تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيار الدولي رقم (2100: طبيعة العمل) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تلتزم بالبنود المتعلقة بتقييم كفاية وفعالية مختلف الإجراءات الرقابية على السجلات والتقارير، والوسائل المستخدمة لحماية الأصول، وتقييم مواقع الخطر والتبليغ عنها في الوقت المناسب؛

■ تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيار الدولي رقم (2200: تخطيط مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تلتزم بالبنود المتعلقة بصياغة خطة عمل شاملة تتضمن تحديد أهداف النشاط المراد تدقيقه، تتضمن الخطة تحديد المخاطر التي يحتمل أن يتعرض لها النشاط المدقق، وتتضمن أيضا التحقق من كفاية وفعالية الضوابط الرقابية المتعلقة بالنشاط المدقق، كما تتضمن تحديد الموارد اللازمة والكافية لتحقيق أهداف مهمة التدقيق؛

■ تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيار الدولي رقم (2300): تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تلتزم بالبنود المتعلقة بإطلاع المدقق الداخلي على الملفات الدائمة والسنوية الخاصة بالمؤسسة لتكوين معرفة شاملة حول النشاط المراد تدقيقه، وصف الإجراءات للسيطرة على حياة وإعادة المستندات المتعلقة بكل المهمة، توثق نتائج مهمة التدقيق عن طريق أوراق عمل، والاحتفاظ بالمراسلات مع مختلف الأطراف عن مختلف مراحل المهمة.

■ تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيار الدولي رقم (2400): تبليغ النتائج) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تلتزم بالبنود المتعلقة بتبليغ النتائج النهائية في شكل تقرير إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي، وعرض نسخة أولية من التقرير على مسؤولي الجهات الخاضعة للتدقيق، يتضمن التقرير النهائي التعليقات الصادرة عن مسؤولي الجهات الخاضعة للتدقيق بخصوص الاستنتاجات والتوصيات عن كافة الجوانب التي تغطيها مهمة التدقيق الداخلي؛

■ تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعيارين الدوليين رقم (2500): مراقبة سير العمل و(2600): التبليغ عن قبول المخاطر) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، حيث تلتزم بالبنود المتعلقة بتوفير نظام لمراقبة ومتابعة تطبيق التوصيات التي تضمنها التقرير النهائي للتدقيق، توكل مهمة متابعة تنفيذ التوصيات والإجراءات التصحيحية لمدقق يتم تعيينه لهذا الغرض، صياغة تقرير بعد انجاز جميع التوصيات والتصحيحات، تناقش الإدارة العليا مع مدير التدقيق الداخلي مستوى المخاطر المقبولة، ومراقبتها خلال متابعة الإجراءات التصحيحية المتخذة على مهام التدقيق.

2. تسعى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق مبادئ الحوكمة بما يتماشى مع ما صدر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وأن مستوى تطبيق هذه المبادئ اعتبر تطبيق كلي، ما يدل على إدراك هذه المؤسسات لأهمية توافر نظام حوكمة فعال يكفل تحقيق الأهداف التي تضمن مصالح جميع الأطراف أصحاب المصلحة وفق ما يلي:

● تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة، حيث تطبق البنود المتعلقة بتوفير اللوائح التشريعية والتنظيمية التي تضبط كافة جوانب الحوكمة والتي تم صياغتها بما يتوافق مع القوانين التي تنظم النشاط الاقتصادي في الجزائر، توفر الهيكل التنظيمي الذي يضمن الاستقلال الوظيفي ويسهل الاتصال والتنسيق بين مختلف الأقسام في المؤسسة، الإفصاح عن الأطر التشريعية والتنظيمية لكافة الأطراف ذات العلاقة، توفر اللجان الرقابية والإشرافية التي تعمل على ردع مخالفة القوانين؛

• تطبق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الحوكمة المتعلق بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين، حيث تطبق البنود المتعلقة بتوفير المعلومات الموثوقة في الوقت المناسب وبصورة منتظمة، توفر حرية تسجيل ونقل ملكية الأسهم، توفر المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة، ويحق للمساهمين انتخاب أو عزل أو مساءلة أعضاء مجلس الإدارة حول القرارات التسييرية، والحصول على التعويض في حالة انتهاك حقوقهم في المؤسسة؛

• تطبق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الحوكمة المتعلق بدور أصحاب المصالح، حيث تطبق البنود المتعلقة بالاعتراف عن حقوق أصحاب المصالح بما في ذلك الموظفين ضمن إطار نظام الحوكمة المطبق، يتوفر لأصحاب المصالح حرية التعبير عن كافة انشغالاتهم المتعلقة بممارسات وتجاوزات الجهات المسيرة، والحصول على المعلومات ذات الصلة بالمؤسسة، والتعويض في حالة انتهاك حقوقهم؛

• تطبق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الحوكمة المتعلق بالإفصاح والشفافية، حيث تطبق البنود المتعلقة بتوفير قنوات توزيع للمعلومات تضمن الإفصاح عن القوائم المالية التي حددها القانون، توفير عملية تدقيق خارجي، الإفصاح عن المخاطر المتوقعة وهيكل وسياسات الحوكمة المطبقة، ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمعلومات المتعلقة بكل شفافية؛

• تطبق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مبدأ الحوكمة المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة، حيث تطبق البنود المتعلقة بمسؤوليات مجلس الإدارة من توجيه وارشاد، وتشكيل اللجان الفرعية التي تسيير المهام الإدارية، منع تضارب المصالح بين مختلف الأطراف، والمتابعة والاشراف على الأداء الإداري، بالإضافة إلى انتخاب أعضاء مجلس الادارة بناء على خبراتهم الإدارية.

3. يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسّمات في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، يساهم تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي في المؤسسة على بذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهام التدقيق من طرف المدققين بمستوى موضوعية عالي، وهذا ما يساهم في تعزيز إرساء مبادئ الحوكمة، كما أكدت إجابات أفراد العينة على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين، وذلك يمثل دور الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالسّمات من طرف المدققين الداخليين في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

4. يوجد دور للالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، يساهم التوجيه الفعال لأنشطة التدقيق الداخلي على التعرف على مسؤوليات ونطاق وأهداف مهام التدقيق، وتنفيذها وفق برامج محددة تأخذ في الاعتبار مختلف

المخاطر المحتملة، وإبلاغ نتائج وتوصيات المهام ومراقبة تنفيذها، هذه الممارسات في مجملها تعزز المساءلة والشفافية، وتفسح المجال لإرساء مبادئ الحوكمة بشكل فعال في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كما أكدت إجابات أفراد العينة على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين، وذلك يمثل دور الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالأداء من طرف المدققين الداخليين في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أجمعت مختلف الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها في هذه الدراسة، وبالأخص تلك التي أجريت في بيئة الأعمال الجزائرية على أن الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بمختلف أشكالها القانونية تشهد تطوراً مستمراً بما يتوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بمهنة التدقيق الداخلي، ومدى انعكاسه على وجود نظام حوكمة واضح من حيث القانون المعمول به، والامتثال للوائح وللتشريعات، وتطبيق مبادئ الحوكمة بشكل فعال، ويتوافق هذا مع نتائج بقية الدراسات التي طبقت في بيئات مختلفة، والتي توصلت إلى أن تأثير التدقيق الداخلي على تطبيق الحوكمة يظهر من خلال المعرفة الكافية بالمعايير المهنية من قبل المدققين الداخليين، الذين يتمتعون بمؤهلات وكفاءات ويسعون إلى تحسينها، حيث ركزت أغلب الدراسات على جملة المتغيرات (استقلالية والكفاءة، وبذل العناية المهنية اللازمة، وطبيعة العمل)، وكذلك ومن خلال تقارير وتوصيات التدقيق الداخلي التي تلبى توقعات مجلس الإدارة والإدارة العليا، التي تعد من أكثر متطلبات معايير التدقيق الداخلي تأثيراً على حوكمة المؤسسات، كما توافقت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة، من حيث أنه يوجد اغفال لتوفير وظيفة التدقيق الداخلي لبرنامج ضمان وتحسين الجودة، حيث يعد توفره ضرورياً لهذه الوظيفة، فمن خلال التقييمات الداخلية والخارجية التي يتضمنها هذا البرنامج يمكن لمجلس الإدارة الوقوف على مواطن الضعف في وظيفة التدقيق الداخلي ومعالجتها، وهذا ما يدعم ما توصلت إليه هذه الدراسة، من وجود التزام بمتطلبات المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بشقيها معايير السمات ومعايير الأداء، ودوره في إرساء مبادئ الحوكمة.

ثالثاً: توصيات الدراسة

توصلت الدراسة إلى جملة التوصيات التالية:

1. ضرورة أن يتم العمل على توفير البنية التحتية التنظيمية والقانونية التي تساهم في تعزيز التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بصفة خاصة بتطبيق مبادئ الحوكمة خاصة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، باعتبارها المبادئ الأكثر ملائمة والمعتمدة على الصعيد العالمي.


2. ضرورة تطوير وتكييف ممارسات حوكمة المؤسسات ومبادئها بما يتوافق مع بيئة الأعمال والثقافة الجزائرية، ويعمل على غرس روح السلوك الصحيح في البيئة التنظيمية للمؤسسة، ما ينعكس على مصداقية وموثوقية المعلومات المالية والإدارية، وحماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح، وبما يضمن استمراريته ونجاحها؛
3. ضرورة أن توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية اهتمامها نحو تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي، مدعومة بميثاق تدقيق مصادق عليه من طرف مجلس الإدارة، يتضمن أهداف وصلاحيات ومسؤوليات ونطاق مهام التدقيق، والترتيب الهرمي لوظيفة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يحقق استقلاليتها؛
4. ضرورة أن تعمل المؤسسات الجزائرية خاصة الاقتصادية منها، وبشكل مستمر على إقامة تظاهرات علمية بالتعاون مع المؤسسات الجامعية، لتعزيز الوعي بأهمية حوكمة المؤسسات والتدقيق الداخلي، وعرض دراسات عربية وأجنبية في المجالين، ومناقشة نتائجها وتبادل المعرفة والتوعية والفهم الأعمق لأهمية الحوكمة في المؤسسات؛
5. ضرورة اشراف الهيئات المسؤولة عن مهنة التدقيق الداخلي بالتعاون مع المؤسسات الجامعية، على تنظيم دورات تدريبية بغرض تحديث وتنمية مهارات ممارسي المهنة في المؤسسات، وتعزيز تأهيلهم العلمي وتحقيق التميز في مجالهم المهني؛
6. ضرورة أن تعمل الجامعات الجزائرية على تنمية معارف الطلاب في المجال العملي للتدقيق الداخلي، وتفعيل التواصل المستمر بين محترفي المهنة والأكاديميين في الجامعات وتبادل الخبرات في هذا المجال من خلال تنظيم الورشات والملتقيات والندوات؛
7. ضرورة انشاء جهة وصية في الجزائر تعمل على اصدار معايير تدقيق داخلي محلية، وتكييف المعايير الدولية لممارسة المهنة للتدقيق الداخلي المتعارف عليها، مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية، وتشرف على منح الشهادات المهنية، ومتابعة أهم التطورات التي تشهدها المهنة على الصعيد العالمي، وكذا وضع ميثاق أخلاقيات المهنة يراعي بيئة الأعمال الجزائرية؛

رابعاً: آفاق الدراسة

بعد استكمال هذه الدراسة وانطلاقاً من النتائج التي تم التوصل إليها، يظهر بوضوح أن التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات يعتبران من المواضيع الذي تمتاز بالحيوية والتجدد المستمرة، وأهدافها المتغيرة، مما استدعى البحث المستمر فيهما، خاصة في ظل إمكانية ربطهما بمتغيرات وأبعاد متعددة، يمكن أن تسهم الدراسة، في إثراء الدراسات المستقبلية في جوانب متعددة، وهو ما يفتح أفقا جديدة واستكشاف جوانب هامة

تستحق الدراسة، ويمكن اقتراح بعض الإشكاليات التي يمكن تحويلها إلى دراسات مستقبلية وتحظى بنصيب من الاهتمام والتحليل تتجلى فيما يلي:

- دور التدقيق الداخلي للإلكتروني في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؛
- تأثير القيمة المضافة للتدقيق الداخلي على تقييم إدارة المخاطر وانعكاسه على إرساء متطلبات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؛
- تأثير القيمة المضافة للتدقيق الداخلي على تجسيد متطلبات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية.

A decorative rectangular frame with ornate, symmetrical scrollwork and floral motifs in brown and gold tones, surrounding the central text.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع باللغة الأجنبية

1. Alabdullah, T., & all. (2014). Corporate governance development: new or old concept? European Journal of Business and Management, 06(07), 312-315.
2. Budriga, Z. (2012). L'audit interne et pratique. tunisie: Collection azurite.
3. Matshona, F. (2020). Barrier to effective internal auditing within the South African police services: case of northern gaoteng thesis submitted in fulfilment of requirements for the degree of master of internal auditing, Faculty of business and management, South African: Cape Peninsula of Technology.
4. Renard, J. (2010). Théorie et pratique de l'audit interne (4ième édition ed.). France: Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles.
5. Abdullah, R. (2014). Redefining internal audit performance: impact on corporate governance thesis submitted in fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy. Joondalup, School of business faculty of business and law, Western Australia: Edith Cowan University.
6. Al Kahtani, F. (2013). Current paractices of Saudi corporate governance: a case for reform a thesis submitted for the degree doctor in law. London, School of Law, United kingdom: Brunel University.
7. Alamri, M. (2014). Corporate governance and the board of directors in Saudi-listed companies a thesis submitted to fulfill the requirements for the doctor of philosophy degree. Dundee, United kingdom: University of Dundee.
8. Alawi, S. (2012). Corporate governance and cartel formation a dissertation submitted in fulfillment of the requirementsto the degree of Doctor of Philosophy. Bath, United kingdom: University of Bath.
9. Altunay, M., & Al-Obaidi, M. (2020). İşletmelerde kurumsal kurumsal yönetim ve iç denetim algisi: Isparta daki anonim şirketler üzerine bir araştırma. 10(1). Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi, 10(01), 326-346. Retrieved 04 25, 2022, from <https://dergipark.org.tr/en/pub/nevsosbilen/article/646928>
10. Amara, S. (2021). An overview of corporate governance practice in companies listed on the LIBYAN Stock Mrket. Athens Journal of Business & Economics, 07(03), 287-304. Retrieved 12 05, 2021, from <https://www.athensjournals.gr/business/2021-7-3-5-Amara.pdf>
11. Anagnostopoulou, E., & all. (2016). The relationship between corporate governance internal audit and audit committee: empirical evidence from GREECE. Corporate ownership & control, 14(01), 569-577.
12. Anderson, D., & Eubanks, G. (2015). Leveraging COSO across the three lones of defense by The Institute of Internal Auditors. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
13. Anderson, U., & all. (2017). Internal audit assurance and advisory services (Fourth Edition ed.). USA: The Internal Audit Foundation.
14. Ataman, B., & Simsek, K. (2020). Evaluation the role of internal audit activities carried out within the scope of international internal auditing standards on corporate governance quality with multiple regression analysis. Marmara University Journal of Economics

- and Administrative Sciences, 42(02), 386-409. Retrieved 12 18, 2021, from <https://doi.org/10.14780/muiibd.854540>
15. Bakkour, D. (2013). Un essai de définition du concept de gouvernance : études et synthèses 05. France: LAMETA Laboratoire Montpellierain d'Economie Théorique et Appliquée. Consulté le 12 29, 2022, sur <https://docplayer.fr/8739430-Un-essai-de-definition-darine-bakkour.html>
 16. Basel. (2012). The internal audit function in banks, basel committee on banking supervision. Switzerland: Bank of International Settlements. Retrieved 07 22, 2022, from : <https://www.bis.org/publ/bcbs223.pdf>
 17. Bertin, E. (2007). Audit interne: enjeux et pratiques à l'international. France: Eyrolles éditions d'organisation.
 18. Boussadia, H. (2014). La gouvernance d'entreprise et le contrôle du dirigeant: cas de l'entreprise publique Algérienne Thèse de doctorat en Audit et Contrôle de gestion. Tlemcen, Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion, Algérie: Université Abou Bekr Belkaid.
 19. Burnaby, P., & all. (2009). Usage of internal auditing standards by companies in the united states and select european countries. *Managerial auditing journal*, 24(09), 835-860.
 20. Cadbury , A. (1992). Report of the committee on the financial aspects of corporate governance. Britain: Cadbury Committee.
 21. CIIA. (2013). Effective internal audit in the financial service sector: recommendations from the committee on internal audit guidance for financial services. Britain: Chartered Institute of Internal Auditors.
 22. Eulerich , M. (2021). The new three lines model for structuring corporate governance-a critical discussion of similarities and differences. *Corporate Ownership and Control*, 18(02), 180-187.
 23. IFACI. (2019). Consulté le 07 14, 2022, sur <https://www.ifaci.com/bibliotheque/bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-%20documentation-%20professionnelle/referentiel-international-de-l-audit-%20interne/acces-par-composante-du-cadre-de-reference/definition-de-l-audit-interne-207.html>
 24. IFACI. (2001). management des risques, cahier de la recherche. France: L'unité de recherche IFACI,.
 25. IFACI. (2021). Les métiers de l'audit et contrôle internes. Consulté le 01 27, 2023, sur <https://www.ifaci.com/audit-contrôle-interne/metiers-de-laudit-contrôle-internes/>
 26. IIA. (2020). Global perspectives and insights the three lines model an important tool for the success of every organization. USA: The Institute of Internal Auditors.
 27. Iskander , M., & Chamlou, N. (2000). Corporate Governance: A framework for implementation USA: The World Bank Group. Retrieved 12 20, 2022, from <https://documents1.worldbank.org/curated/en/810311468739547854/pdf/multi-page.pdf>
 28. Khajar, I., & all. (2018). Internal audit function and application of good corporate governance at public Indonesian commercial banks. *European Research Studies Journal*, (03), 381-388.

29. Kinyera, J. (2019). Develop policy framework for optimizing internal audit services to a wide range of stakeholders in a corporate governance structure thesis doctorate of business administration. Britain: University of Liverpool.
30. Larcker, D., & Tayan, B. (2016). Corporate governance matters a closer look organization choicces and their consequence (Second Edition ed.). USA: Person Education LTD.
31. Maburasinghe, I., & Tennakoon, W. (2020). The application of international internal audit standards by licensed commercial banks in Sri Lanka. Wayamba Journal of Management, 11(01), 41-54.
32. Meier, O., & Schier, G. (2005). Entreprises multinationales, stratégie restructuration, governance. france: Dunod.
33. Meziane , M. (2012, 06 29). L'audit interne est au centre des enjeux économiques. Consulté le 06 12, 2022, sur Vitamine dz source d'energie locale: <https://www.vitamedz.com/fr/Algerie/l-audit-interne-est-au-centre-des-498304-Articles-0-18300-1.html>
34. Moeller, R. (2009). Brink's modern internal auditing a common body of knowledge (Seventh Edition ed.). USA: John Wiley and Sons Lnc.
35. OCDE. (2004). Principes de gouvernement d'entreprisede l'OCDE. France: L'Organisation de coopération et de développement économiques. Consulté le 12 23, 2022, sur <https://www.oecd.org/fr/daf/ae/principesdegouvernementdentreprise/31652074.PDF>
36. OCDE. (2015). G20/OECD Principles of corporate governance. France: L'Organisation de coopération et de développement économiques. Consulté le 12 23, 2022, sur https://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance-2015_9789264236882-en
37. Ochoa, E. (2020). Corporate governance in th organization for economic cooperation and development (OECD) and its influence on the Code of good corporate governance for peruvian corporations. Journal of Applied Busness and Econmics, 22(01), 163-169.
38. OECD. (2011). Controle et Audit in Internes: Assurer L'intégrité et la responsabilité du secteur public. Conference organisé par l'audit intern de L'OCDE. france: L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques. Récupéré sur <https://www.oecd.org/governance/47638948.pdf>
39. OECD. (2023). Revised G20/OECD Principles of corporate governance. Retrieved 08 07, 2023, from The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD): <https://www.oecd.org/corporate/revised-g20-oecd-principles-corporate-governance.htm>
40. Olajuwin , K., & Oladebeye , D. (2018). Corporate governance: an evaluation of management effectiveness in Nigerian polytechnics. The international Journal of Businesss and Management, 06(09), 335-348. Retrieved 11 12, 2022, from: <https://www.internationaljournalcorner.com/index.php/theijbm/article/view/137387/96>
41. Omilaye, K., & Jacob, R. (2017). The role of internal auditing in enhancing good corporate governance practice in an organization. International Journal of Accounting, 06(01), 01-08. doi:10.4172/2472-114X.1000174
42. Pitt, S.-A. (2014). Inrernal autid quality. USA: John Wiley and Sons Inc.
43. Punzo , A. (2021). Il ruolo dell'internal audit in relazione alle frodi aziendali: un'analisi dettagliata delle attività dell'internal audit in sede di identificazione e prevenzione di frod. Consulté le 06 28, 2022, sur <http://tesi.luiss.it/30930/>

44. Putri, E., & Siswanto, D. (2022). The value-added of internal audit function in government of indonesia.. Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal), 05(01), 600-612. Retrieved 08 12, 2022, from: <https://www.bircu-journal.com/index.php/birci/article/view/3656>
45. Schick, P., & autres. (2021). Audit interne et référentiels de risques (éd. Troisième édition). Dunnod: france.
46. Serag, A.-m., & Daoud, M. (2021). A proposed framework for value-based internal audit and its impact on the added value and the expectation gap of internal audit (A field study in EGYPT) vol 05; 2021. Alexandria journal of Accounting Research, 05(01), 1-71. Retrieved from: https://aljaxu.journals.ekb.eg/article_163055_81b8f5ef1008423a781a6fc71431a2c7.pdf
47. Thomsen, S., & Conyon, M. (2019). Corporate governance and board decisions (First Edition ed.). USA: Djof Forlag and Publishers. Retrieved 11 23, 2022, from <https://play.google.com/books/reader?id=D6nEDwAAQBAJ&pg=GBS.PT3&hl=ar>
48. Twafik, O., & all. (2018). The influence of internal auditing on effective corporate governance in the banking sector in OMAN. European Scientific Journal, 14(07), 257-271. Retrieved 01 28, 2022, from <https://eujournal.org/index.php/esj/article/view/10687>
49. Wetzels, M., & all. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. MIS quarterly, 33(01), 177-195. Retrieved 07 12, 2023, from <https://www.jstor.org/stable/20650284>
50. Wright, M., & all. (2013). The oxford handbook of corporate governance (First Edition ed.). United Kingdom: Oxford University Press.

ثانياً: المصادر و المراجع باللغة العربية

1. إبراهيم اسحق نسيمان. (2009). دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين (رسالة ماجستير) في المحاسبة والتمويل. غزة، كلية التجارة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.
2. إتحاد هيئة الأوراق المالية العربية. (2015). حوكمة الشركات الفرص والتحديات. مجلة أخبار الإتحاد، 11، 1-20.
3. أحمد جابر بدران. (2013). مناهج البحث العلمي في الاقتصاد والاقتصاد الإسلامي. مصر: مركز الدراسات لفقهية والاقتصادية.
4. أحمد علي خضر. (2012). حوكمة الشركات (الطبعة الأولى). مصر: دار الفكر الجامعي.
5. أحمد لعماري، و لخضر خلاف. (2010). مساهمة التدقيق الداخلي في الإفصاح المالي في ظل تعميم تطبيق المعايير الدولية. مجلة الإحياء، 02(14)، 323-340.
6. أحمد محمد مخلوف. (2007). المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية (رسالة ماجستير) تخصص نقود ومالية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.

7. أحمد محمد العمري، وفضل عبج الفتاح عبد المغني. (2006). مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 02(03)، 343-368.
8. أسامة عمر إبراهيم محمد. (2017). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في زيادة موثوقية التقارير المالية دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية (رسالة ماجستير) في المحاسبة. الخرطوم، كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة النيلين.
9. أسماء جعفري. (2019). التدقيق الداخلي المندمج كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر (أطروحة دكتوراه) تخصص إدارة أعمال المؤسسات. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف 01.
1. أسماء كربوعة. (2021). التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة سونطراك (أطروحة دكتوراه) تخصص محاسبة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
11. إسماعيل بوغازي. (2020). أثر استخدام. معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه) تخصص مراجعة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
12. التيجاني بالرقي، ومنى كشاط. (2017). الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية. مجلة رؤى اقتصادية، 07(02)، 319-335.
13. الجريدة الرسمية. (27 04, 1993). المواد 278-677-676-678 من المرسوم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري. (27). الجزائر.
14. الجريدة الرسمية. (04 03, 1980). المادة 36 من القانون رقم 05-80 المعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة. (10). الجزائر.
15. الجريدة الرسمية. (13 01, 1988). المادة 40 من القانون 01-88 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية. (02). الجزائر.
16. الجريدة الرسمية. (25 04, 1990). المادة 75 و78 من القانون 11-90 الكمتعلق بعلاقات العمل المؤرخ في 21 أفريل 1990. (17).

17. الجريدة الرسمية. (23 01, 1991). المواد 18-17-16-15-14 من المرسوم التنفيذي رقم 05-91 المتعلق بالقواعد العامة للحماية التي تطبق على حفظ الصحة والأمن في أماكن العمل المؤرخ في 19 جانفي 1991. (04).
18. الجريدة الرسمية. (27 04, 1993). المواد 638-610 من المرسوم التنفيذي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل للأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري. (27).
19. الجريدة الرسمية. (02 04, 1993). المواد 684-685-713 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري الجزائري المؤرخ في 26 سبتمبر 1975. (27).
20. الجريدة الرسمية. (20 07, 2003). المادة 11 من الأمر 03-03 المتعلق بالمنافسة المؤرخ في 19 جويلية 2003. (43).
21. الجريدة الرسمية. (08 03, 2006). المواد 29-17 من القانون 06-01 المتعلق بالرقابة من الفساد ومكافحته المؤرخ في 20 فيفري 2006. (14). الجزائر.
22. الجريدة الرسمية. (25 11, 2007). المادة 01 و 02 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007. (74).
23. الشيخ ساوس، ومحمد فودو. (2019). نمذجة المعادلات الهيكلية باستخدام المربعات الصغرى الجزئية مثال تطبيقي باستخدام R في بحوث المحاسبة والتدقيق. مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، 22(01)، 196-079.
24. المجلس الوطني للمحاسبة. (2009). تعليمية وزارية رقم 02 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 المؤرخ في 29 أكتوبر 2009.
25. أمال فياش. (2020). دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر البنكية لتعزيز حوكمة البنوك دراسة عينة من البنوك في الجزائر (أطروحة دكتوراه) تخصص محاسبة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3.
26. أمين السيد أحمد لطفي. (2009). فلسفة المراجعة. مصر: الدار الجامعية.
27. أنس نايف أبو كرم. (2022). مدى تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي لدى المصارف السورية الخاصة (رسالة ماجستير) تخصص إدارة الأعمال. سورية: الجامعة الافتراضية السورية.

28. بلقاسم بوفاتح. (2017). دور التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية منطقة الجنوب الشرقي (أطروحة دكتوراه) تخصص اقتصاد المنظمات. السعيدة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر : جامعة الدكتور الطاهر مولاي.
29. ثناء عطية فراج، و آخرون. (2020). حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة. مصر: كلية التجارة جامعة القاهرة.
30. جوزيف ف هار، وآخرون. (2020). الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM). (ترجمة: زكريا بلخامسة) الأردن: مركز الكتاب الأكاديمي.
31. حاكم محسن الربيعي، ومحمد عبد الحسين راضي. (2013). حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة. الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
32. حكمت الحلو. (2020). منهجية البحث العلمي في العلوم السلوكية. الأردن : شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع.
33. حمزة ضويفي. (2015). فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي مع دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز (أطروحة دكتوراه) في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر : جامعة الجزائر 3.
34. خالد مصطفى الشيخ. (2020). إجراءات المراجعة الداخلية وآثار تطبيقها على الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. مصر: منشأة المعارف.
35. خلف عبد الله الوردات. (2017). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA (الطبعة الأولى). الأردن: دار الوراق للنشر والتوزيع.
36. رائد محمد عبدربه. (2010). المراجعة الداخلية. الأردن: دار الجنادرية للنشر والتوزيع .
37. رسول ماجد صهيب، وصادق حسين نبهان. (2021). العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي لمبادئ حوكمة الشركات وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية. مجلة اشراقات تنموية (26)، 667-708.
38. رغد منير فرحان الزبيدي. (2017). مدى التزام المدققين الداخليين العراقيين بمعايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من الغش والاحتيال (رسالة ماجستير) في العلوم المحاسبة. كلية الإدارة والاقتصاد، العراق: جامعة كربلاء.
39. زاهر عطا الرمحي. (2017). الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية. الأردن: دار المامون للنشر والتوزيع.

40. زاهية توام. (2016). التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقاتها في البنوك الجزائرية (أطروحة دكتوراه) تخصص نقود ومالية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
41. زين الدين أوانغ، وأشرف أفثانورهان. (2017). نمذجة المعادلات الهيكلية البنائية باستخدام برنامج أموس دليل مبسط لتعلم برمجة أموس. (ترجمة: إبراهيم مخيمر) الأردن: شركة دار البيروني للنشر والتوزيع.
42. سلام عبد الله شعبان. (2018). أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مستوى جودة التدقيق الداخلي دراسة حالة المصارف الخاصة العاملة في سورية (رسالة ماجستير) تخصص إدارة الأعمال. سورية: الجامعة الافتراضية السورية.
43. سلام للتواصل الحضاري. (2020). سلسلة المواد التثقيفية للبرامج: قمة العشرين ثقة عالمية بقوة الاقتصاد السعودي. المملكة العربية السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية.
44. سلمة محمد شريف محمد. (2017). التدقيق الداخلي للجودة وأثره على المخاطر المصرفية دراسة حالة بنك فيصل الإسلامي (رسالة ماجستير) في إدارة الجودة الشاملة والامتياز 1. كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
45. سمير كامل محمد عيسى. (2008). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 45(01). 57-01.
46. سهاد صبيح الصفار، و علي خضير عباس الفلاحي. (2021). تصميم أنموذج لفحص مدى التزام المصارف بمبادئ حوكمة الشركات إيفاء بمتطلبات البنك المركزي دراسة في مصرف الموصل للتنمية. مجلة كلية التراث الجامعة (31)، 429-463.
47. سيد أحمد عبد الغفور الراوي. (2011). استخدام منهج ستة (SIX SIGMA) في ضبط جودة التدقيق الداخلي دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان (رسالة ماجستير) في المحاسبة. عمان، كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
48. صليحة كانم. (2021). دور مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح المحاسبي في ظل حوكمة الشركات دراسة حالة (أطروحة دكتوراه) تخصص محاسبة وجباية. الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.

49. ضرغام مصطفى محمد أبو سنية. (2019). أثر تطبيق الحوكمة على الأداء المالي للشركات غير المدرجة في بورصة فلسطين (رسالة ماجستير). نابلس، كلية الدراسات العليا، فلسطين: جامعة النجاح الوطنية.
50. طارق عبد العال حماد. (2008). حوكمة الشركات شركات قطاع عام خاص ومصارف المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات. مصر: الدار الجامعية .
51. طالب، ع.ع. والمشهداني، ا.(2011). الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
52. عبد الرحمان العايب. (2018). آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة أو المتطلبات الجديدة للمهنة. Global Journal of Economics and Buisness، 05(02)، 204-221.
53. عبد الرحمان العايب. (2016). دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 16(16)، 46-67.
54. عبد العظيم بن محسن الحمدي. (2020). حوكمة الشركات (الطبعة الأولى). اليمن : بدون دار نشر.
55. عبد القادر موسى. (2023). أثر محددات تسعير المربحة على الأداء المالي للمصترف الإسلامية دراسة حالة (أطروحة دكتوراه). أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أحمد دراية.
56. عبد الوهاب نصر علي، وشحاته السيد شحاته. (2007). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة. مصر: الدار الجامعية.
57. عدنان بن حيدر بن درويش. (2007). حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة. مصر: إتحاد المصارف العربية.
58. عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة. (2008). أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (أطروحة دكتوراه) في التمويل. عمان، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، الأردن: جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
59. على أحمد محمد التراس. (2019). المراجعة الداخلية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية (الإصدار الجزء الأول). المملكة العربية السعودية: مركز البحوث والدراسات.

60. عماد سليم الآغا. (2011). دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية (رسالة ماجستير) في المحاسبة. غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين: جامعة الأزهر.
61. عماد صالح نعمة، وعمر عبد الله ياسين. (2020). تأثير معايير جودة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات دراسة تطبيقية في الشركات المصرفية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 16(50)، 124-146.
62. عمار بوشالي. (2021). التحفظ المحاسبي وأثره على جودة التقارير المالية في ظل حوكمة الشركات ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) دراسة حالة (أطروحة دكتوراه) تخصص محاسبة وتدقيق. البليدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة البليدة -2.
63. عمر فاروق شعبان مرتجي. (2018). مدى تطبيق حوكمة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لقواعد حوكمة الشركات وأثر ذلك على تقييمها المالي باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة (رسالة ماجستير) تخصص محاسبة. غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين: جامعة الأزهر.
64. غرفة أبوظبي. (بدون سنة نشر). أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبوظبي للحوكمة. الإمارات العربية المتحدة: مركز أبو ظبي للحوكمة.
65. فايز أحمد حسين نشوان. (2016). تفعيل دور المراجعة الداخلية في ضوء متطلبات حوكمة الجامعات دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة (رسالة ماجستير) في المحاسبة. غزة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، فلسطين: جامعة الأزهر.
66. فتحي رزق السوافيري، و آخرون. (2002). الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية. مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.
67. مبارك عبد المنعم الزبير. (2014). تقييم تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة للحد من الفساد المالي بشركات المساهمة العامة في الفترة من 2000-2014 (أطروحة دكتوراه) تخصص المحاسبة والتمويل. الخرطوم، كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
68. محمد الفاتح محمود بشير المغربي. (2020). حوكمة الشركات (الطبعة الأولى). مصر: الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي (MAUB).

69. محمد جلاب. (2022). اشكالية احترافية لجان المراجعة كمدخل لإرساء قواعد ومعايير المراجعة الداخلية لتعزيز حوكمة الشركات دراسة حالة المؤسسات المالية في الجزائر (أطروحة دكتوراه) تخصص محاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
70. محمد حامد مجيد السامرائي. (2016). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان (رسالة ماجستير) في المحاسبة. عمان، كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
71. محمد حسن محمد كرار. (2022). دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات دراسة ميدانية على مجموعة شركات جيااد الصناعية السودان. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، (01)08، 35-51.
72. محمد رضا طيبة. (2021). أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه). أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أحمد دراية.
73. محمد عبد الله حامد العبدلي. (2012). أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية (رسالة ماجستير) في المحاسبة. عمان، كلية الأعمال، الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
74. محمد علي سويلم. (2010). حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية (الطبعة الأولى). مصر: دار النهضة العربية.
75. محمد مصطفى سليمان. (2009). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة (الطبعة الثانية). مصر: الدار الجامعية.
76. محمد نور الدين البريم. (2016). حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة. (رسالة ماجستير) في المحاسبة. غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين: جامعة الأزهر.
77. مريم عساس، وزينب حوري. (2020). دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية في ضوء معايير التدقيق الدولية، دراسة عينة من المصارف لولاية سكيكدة. مجلة البشائر الاقتصادية، (01)06، 745-759.

78. مريم عمارة. (2018). مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة فريتال خلال الفترة 2014-2017 (أطروحة دكتوراه) تخصص محاسبة. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
79. مصطفى يوسف كافي. (2013). الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات: جذورها أسبابها، تداعياتها، آفاقها (الطبعة الأولى). الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
80. معهد المدققين الداخليين. (2012). الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي. لبنان: مؤسسة الأبحاث لمعهد المدققين الداخليين.
81. معهد المدققين الداخليين. (2017). المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير). (ترجمة: ناجي فياض) فلوردا، الولايات المتحدة الأمريكية: مؤسسة الأبحاث لمعهد المدققين الداخليين.
82. منصور بن دوبة. (2023). أثر أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر (أطروحة دكتوراه) تخصص تدقيق. أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أحمد دراية.
83. منى كشاط. (2019). تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا لعناصر الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف (أطروحة دكتوراه) تخصص إدارة أعمال المؤسسات. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرجات عباس سطيف 01.
84. منير إبراهيم هندی. (2011). حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء (الطبعة الأولى). مصر: دار المعرفة الجامعية.
85. نادي علاء مصباح بريخ. (2019). دور التدقيق الداخلي في رفع كفاءة النظام المحاسبي في شركات التأمين العاملة في قطاع غزة (رسالة ماجستير) في المحاسبة. غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين: جامعة الأزهر.
86. نبيه توفيق المرعي. (2009). دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية دراسة ميدانية (رسالة ماجستير) في المحاسبة. أربد، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، الأردن: جامعة جدارا.
87. نوال سايح. (2016). مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر دراسة إستقصائية لمجموعة من الشركات (أطروحة دكتوراه) تخصص

- محاسبة ومالية. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف 01.
88. نور الدين مزياي. (2013). تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية (أطروحة دكتوراه) تسيير المؤسسات. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة باجي مختار عنابة.
89. نور الدين حامد، و مريم عمارة. (2016). التدقيق الداخلي للتشبيكات في المؤسسات الاقتصادية (الطبعة الأولى). الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.
90. نور الهدى أوصيف. (2021). درجة التزام الشركات الرياضية ذات الأسهم بمبادئ الحوكمة مواكبة لمتطلبات الاحتراف الرياضي في الجزائر (أطروحة دكتوراه) تخصص الرياضة والادارة من الأخلاق إلى الممارسة. الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.
91. نورة محمدي. (2018). أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2009-2015) (أطروحة دكتوراه) تخصص دراسات اقتصادية. ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
92. نسية أوسعيد. (2021). دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية دراسة حالة (أطروحة دكتوراه) تخصص محاسبة وتدقيق. بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد أحمد بوقرة.
93. هادي التميمي. (2004). مدخل إلى التدقيق من التاحية النظرة والعملية (الطبعة الثانية). الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
94. هبة قواسمية. (2017). دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك دراسة حالة البنوك الجزائرية (أطروحة دكتوراه) في العلوم المالية. عنابة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة باجي مختار عنابة.
95. هيا مروان إبراهيم لظن. (2016). مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار (COSO) دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة (رسالة ماجستير) في المحاسبة والتمويل. غزة، كلية التجارة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.

96. وسام حمدي الأغا. (2016). دور حوكمة الشركات في تطوير استراتيجيات الفحص الضريبي دراسة تحليلية في قطاع غزة (رسالة ماجستير) تخصص محاسبة. غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين: جامعة الأزهر.
97. ياسر فتحي الهنداوي المهدي. (2007). منهجية النمذجة بالمعادلة البنائية وتطبيقاتها في بحوث الإدارة التعليمية. مجلة التربية والتنمية، 15(40)، 9-41.
98. يزيد صالح، و عبد الله مايو. (2016). واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية دراسة ميدانية. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 05(09)، 61-72.
99. GOAL08. (2009). ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر. الجزائر: وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعات التقليدية.

الملاحق

الملحق رقم (01) قائمة المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

N°	Nom d'entreprise	Wilaya
01	Génie civil et Bâtiment (GCB)	Boumerdés
02	General Cabel	Sidi Bel Abbés
03	Entreprise Nationale des Industries Electroniques (ENIE)	Sidi Bel Abbé
04	Société des Ciments Ain El-Kebira	Sétif
05	GESI-TP/SPA	Alger
06	Appareils de Mesure et Contrôle (AMC)	Sétif
07	SARL Plasrique EL-GHALLA	Sétif
08	SOMABE SPA	Alger
09	Société National des Tabacs Et Allumettes (SNTA)	Sétif
10	Unité montage et maintenance industriels- filiale du groupe (ENCC)	Sétif
11	ECO-S-EST	Ouargla
12	BATISUD	Ouargla
13	Entreprise Nationale des Travaux aux Puits (ENTP)	Ouargla
14	Entreprise National de Géophysique (ENAGEO)	Ouargla
15	Mobilis	Alger
16	NEFTAL	Alger
17	SONELGAZ	Alger
18	SONATRACH	Alger
19	Telecom	Alger
20	Gisb Electric	Alger
21	Alliance Assurances	Alger
22	EPE Batimetal Spa	Alger
23	Société Algérienne Mines de Fer SOMIFER	Tébessa
24	Société des Ciments de Tébessa	Tébessa
25	Société des Mines des Phosphates SOMIPHOS	Tébessa
26	ALFA PIPE	Ghardaïa
27	Divindus Trading Company (DTC)	M'Sila
28	Jijel Liege Etanchéité	Jijel
29	Holding GETEX	Djelfa
30	Evolutecine International	Oran
31	ANESRIF	Oran
32	SORALCH	Adrar
33	SEROR	Tlemcen
34	GIGA GROUP	Blida
35	Entreprise Portuaire de Tenes	Chelef

الملحق رقم (02): قائمة المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الجامعية	الامضاء
01	عبد العزيز قتال	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد الشيخ العربية التبسي - تبسة-	
02	يوسفي رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد الشيخ العربية التبسي - تبسة-	
03	ياسمينه عامرة	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد الشيخ العربية التبسي - تبسة-	
04	سارة عزابيزة	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد الشيخ العربية التبسي - تبسة-	
05	حجيلة خلدون	أستاذ محاضر -	جامعة الشهيد الشيخ العربية التبسي - تبسة-	

أ.د. عمامرة ياسمينه
أستاذ التعليم العالي
جامعة الشهيد الشيخ العربية التبسي - تبسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
PEOPLE'S DEMOCRATIC REPUBLIC OF ALGERIA
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
MINISTRY OF HIGHER EDUCATION AND SCIENTIFIC RESEARCH

ECHAHID CHEIKH LARBI
TEBESSI UNIVERSITY -
TEBESSA-
FACULTY OF ECONOMICS,
BUSINESS AND
MANAGEMENT SCIENCES



جامعة الشهيد العربي التبسي
- تبسة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسير

التاريخ: 2023/01/06

طالبة الدكتوراه قتال سارة
التخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع: طلب تحكيم استمارة استبيان بحث علمي لنيل شهادة الدكتوراه

تحية طيبة وبعد

بشرفي أن أتقدم إلى سيادتكم بطلب تحكيم استمارة استبيان متعلقة بإنجاز أطروحة دكتوراه بعنوان " دور الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، بغرض قياس متغيرات الدراسة وفق منهجية تتسجم مع فرضياتها وأهدافها.

ونظرا لخبرتكم واطلاعتكم الواسع في هذا المجال فإنه لي عظيم الشرف أن تحظى استمارة الاستبيان بالتحكيم من قبلكم، وأتقدم إلى سيادتكم بالشكر نظير تعاونكم ووفقتكم الثمين للموافقة على تحكيم الاستمارة.

ولكم جزيل الشكر وأوفر الاحترام والتقدير

ملاحظة: في حالة الموافقة على التحكيم يرجى ملأ الجدول الموالي

الاسم	الرتبة العلمية	مؤسسة الانتماء أو (الجامعة)	الامضاء
م.م. ميريام الطيب	أستاذ محاضر -	جامعة الوادي	

الملحق رقم (03): استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

PEOPLE'S DEMOCRATIC REPUBLIC OF ALGERIA

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

MINISTRY OF HIGHER EDUCATION AND SCIENTIFIC RESEARCH

LARBI TEBESSI UNIVERSITY –
TEBESSA-
FACULTY OF ECONOMICS,
BUSINESS AND MANAGEMENT
SCIENCES



جامعة الشيخ العربي التبسي -تبسة-
كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم
التسيير

رقم الاستبيان/.....

استمارة استبيان

سيدي الكريم، سيدي الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

في إطار إنجاز أطروحة دكتوراه بعنوان "دور الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة" في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، والتي تهدف للوقوف على مدى مساهمة الالتزام بالمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي المتعارف عليها، والصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA)، في إرساء تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) سنة 2015.

نضع بين أيديكم هذه الاستمارة آمليين منكم منحها جزءا من وقتكم، والإجابة بكل بدقة وموضوعية بما يحقق أهداف الدراسة، ونحيطكم علما أن اجاباتكم ستحظى بالسرية التامة، وستستخدم فقط لغرض البحث العلمي لا غير.

ولكم جزيل الشكر وأوفر الاحترام والتقدير

• الطالبة: قتال سارة

• المشرف: الدكتور زرفاوي عبد الكريم.

ملاحظة:

• نحيطكم علما أن استمارة الاستبيان مكونة من 07 صفحات

• يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة.

ⁱ التدقيق الداخلي: نشاط موضوعي ومستقل داخل المؤسسة، يقوم على فحص وتقييم مختلف الجوانب المادية وغير المادية في المؤسسة، ويقدم خدمات التأكيد والإرشاد للإدارة، وبما يحقق أهداف المؤسسة.
ⁱⁱ الحوكمة: مجموعة العمليات والاجراءات التنظيمية التي تعتمد عليها المؤسسات بغرض توجيه وإدارة ومراقبة أداء مختلف الإدارات بالمؤسسة بغية تحقيق أهدافها المختلفة.

➤ الجزء الأول: الخصائص الديمغرافية

- ✓ اسم المؤسسة:
- ✓ طبيعة ملكية المؤسسة:
- ✓ المسمى الوظيفي:
- ✓ الخبرة المهنية:

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية

للتدقيق الداخلي

لا يوجد التزام	التزام نسبي	التزام كلي	يرجى الإشارة إلى درجة الالتزام
			1 يتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي ميثاق ^أ تدقيق معتمد من طرف لجنة التدقيق ومصادق عليه من طرف الإدارة العليا، بغرض توجيه الموظفين داخل القسم.
			2 يحدد ميثاق التدقيق الداخلي صلاحيات وأهداف ونطاق ومسؤوليات ووظيفة التدقيق الداخلي.
			3 يحدد ميثاق التدقيق الداخلي طبيعة الخدمات التأكيدية المتعلقة بجميع الأنشطة في المؤسسة.
			4 يحدد ميثاق التدقيق الداخلي طبيعة الخدمات الاستشارية عن صياغة الخطط والسياسات الاستراتيجية.
			1 يتبع قسم التدقيق الداخلي لأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي بالمؤسسة.
			2 للعلاقات الشخصية بين المدقق الداخلي وباقي الموظفين تأثير على مزاولته نشاطه بمهنية.
			3 تتوفر لقسم التدقيق استقلالية ^ب في وضع برنامج ^ج وتحديد وإجراءات عمل التدقيق الداخلي.
			4 تتوفر للمدقق الداخلي استقلالية في فحص كل أنواع البيانات في المؤسسة.
			5 يلتزم المدقق الداخلي بالإفصاح عن حالات ضعف الموضوعية والاستقلالية أثناء أداء مهامه في تقريره.

^أ ميثاق التدقيق: وثيقة رسمية تعرف برسالة التدقيق تحدد الغرض من التدقيق الداخلي وصلاحياته ومسؤولياته في المؤسسة.

^ب استقلالية: التحرر من الأطراف أو الظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق على تحقيق أهدافه.

^ج برنامج: وثيقة تبين مختلف الاجراءات التي سوف يتم اتباعها خلال تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي.

الملاحق

			يتمتع المدقق الداخلي بالمعرفة والخبرة والكفاءة التي تمكنه من تطبيق معايير التدقيق الداخلي وفهم أساليب الإدارة، لأداء خدماته بكفاءة ومهنية عالية.	1	المعيار :1200 المهارة وبذل العناية المهنية
			يشرف مدير التدقيق الداخلي على أن العمل المطلوب تم إنجازه بما يتوافق مع ممارسات التدقيق الداخلي والمعايير الدولية لممارسة المهنة المعمول بها.	2	
			يأخذ المدقق الداخلي في الاعتبار مدى كفاية وفعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة.	3	
			يستفيد المدققين الداخليين بالمؤسسة من دورات تدريبية متخصصة في مجال التدقيق تتوافق مع احتياجاتهم، داخل وخارج المؤسسة.	4	
			يلتزم قسم التدقيق الداخلي بتصميم برنامج يتضمن الاجراءات التقييمية لضمان تحسين جودة التدقيق الداخلي.	1	المعيار :1300 برنامج تأكيد وتحسين الجودة
			يتضمن برنامج التدقيق الداخلي تقييم لمدى التزام المدققين الداخليين بميثاق التدقيق الداخلي المعتمد بالمؤسسة.	2	
			يتضمن البرنامج تقييم لمدى مطابقة الأداء المنجز لما تم التخطيط له.	3	
			يتم ابلاغ نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة إلى الإدارة العليا بتقرير رسمي من قبل مدير التدقيق الداخلي.	4	
			يتوفر افصاح للإدارة العليا عن حالات عدم الالتزام بالمعايير الدولية والتي تؤثر على عمل التدقيق الداخلي ضمن تقرير يتعلق بتقييم الجودة.	5	

المحور الثاني: مدى التزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق

الداخلي المتعلقة بالأداء

لا يوجد التزام	التزام نسبي	التزام كلي	يرجى الإشارة إلى درجة الالتزام		
			يتمتع مدير التدقيق الداخلي بكافة الصلاحيات التي تكفل ممارسة مسؤولياته والاشراف على قسم التدقيق بكفاءة.	1	المعيار :2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي
			يقوم مدير التدقيق الداخلي بالتخطيط لمهام التدقيق بما يتناسب مع تقييم المخاطر.	2	
			يمارس مدير التدقيق الداخلي حقه في الإبلاغ عن احتياجات قسم التدقيق للموارد اللازمة لإنجاز مهامه	3	
			تصادق الإدارة العليا على خطط وموارد قسم التدقيق الداخلي.	4	
			يلتزم المدقق الداخلي بتقييم مدى كفاية وفعالية مختلف الإجراءات الرقابية على السجلات والتقارير .	1	

الملاحق

			يلتزم المدقق الداخلي بتقييم مدى كفاية وفعالية مختلف الوسائل المستخدمة لحماية الأصول.	2	المعيار :2100
			يلتزم المدقق الداخلي بتقييم مدى نزاهة وصحة المعلومات المالية والتشغيلية ودرجة الاعتماد عليها.	3	طبيعة العمل
			يلتزم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم مواقع الخطر ^أ ومدى استعداد المؤسسة لمواجهتها، والتبليغ عنها في الوقت المناسب.	4	
			يلتزم نشاط التدقيق الداخلي بصياغة خطة عمل شاملة تتضمن تحديد لأهداف النشاط الذي سيتم تدقيقه.	1	
			يلتزم نشاط التدقيق الداخلي أن تتضمن الخطة تحديد المخاطر التي يحتمل أن يتعرض لها النشاط المدقق.	2	المعيار :2200
			يلتزم نشاط التدقيق الداخلي أن تتضمن الخطة التحقق من كفاية وفعالية الضوابط الرقابية المتعلقة بالنشاط المدقق.	3	تخطيط مهمة
			من الضروري أن تتضمن خطة التدقيق تحديد الموارد اللازمة والكافية لتحقيق أهداف مهمة التدقيق الداخلي.	4	التدقيق الداخلي
			يلتزم المدقق الداخلي ببناء استنتاجاته على أساس التحليلات والتقييمات المناسبة التي ينفذها.	5	
			يلتزم المدقق الداخلي بالاطلاع على الملفات الدائمة والسنوية الخاصة بالمؤسسة لتكوين معرفة شاملة حول النشاط المراد تدقيقه.	1	
			يلتزم مدير التدقيق الداخلي بوصف إجراءات للسيطرة على حياة وإعادة المستندات المتعلقة بكل المهمة.	2	المعيار :2300
			توثق نتائج مهمة التدقيق الداخلي بطريقة رسمية عن طريق أوراق عمل تتضمن أدلة عن مختلف مراحل المهمة.	3	تنفيذ المهمة
			يلتزم مدير التدقيق الداخلي بالاحتفاظ بالمراسلات مع مختلف الأطراف ضمن ملف متعلق بالمراسلات.	4	
			يلتزم مدير التدقيق الداخلي بتبليغ النتائج النهائية في شكل تقرير إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي.	1	
			مدير التدقيق الداخلي ملزم بعرض نسخة أولية من تقريره على مسؤولي الجهات الخاضعة للتدقيق.	2	المعيار :2400
			يتضمن التقرير النهائي التعليقات الصادرة عن مسؤولي الجهات الخاضعة للتدقيق بخصوص التوصيات.	3	ابلاغ النتائج
			يلتزم مدير التدقيق الداخلي بتوجيه تقرير سنوي إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق بخصوص تنفيذ توصيات المدقق الخارجي.	4	
			يتضمن التقرير النهائي استنتاجات وتوصيات بخصوص كافة الجوانب التي غطتها مهمة التدقيق.	5	

^أ الخطر: التخوف من تجاوز الخسائر المادية للخسائر المتوقعة، نتيجة أحداث مفاجئة.

			يتوفر بقسم التدقيق الداخلي نظام لمراقبة ومتابعة تطبيق التوصيات التي تضمنها التقرير النهائي للتدقيق.	1	المعيارين :2500 مراقبة سير العمل و:2600 التبليغ عن قبول المخاطر
			يتم تعيين مدقق داخلي توكل اليه مهمة متابعة تنفيذ التوصيات والإجراءات التصحيحية.	2	
			تحظى الجهات الخاضعة للتدقيق بالحرية المطلقة في فترة شروعاتها باتخاذ الإجراءات التصحيحية للتجاوزات التي تضمنها التقرير.	3	
			يتم صياغة تقرير بعد انجاز جميع التوصيات والتصحيحات يرسل إلى جميع الجهات.	4	
			تناقش الإدارة العليا مع مدير التدقيق الداخلي مستوى المخاطر المقبولة ^أ بالنسبة للمؤسسة.	5	
			يتم مراقبة المخاطر المقبولة خلال متابعة الإجراءات التصحيحية المتخذة على مهام التدقيق.	6	

المحور الثالث: مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية

البعد الأول مبدأ الحوكمة المتعلقة بضمان إيجاد إطار فعال للحوكمة					
غير مطبق	مطبق نسبيا	مطبق كليا	يرجى الإشارة إلى درجة التطبيق الموافقة		
			يتوفر لدى المؤسسة لوائح تشريعية وتنظيمية تضبط كافة جوانب الحوكمة ومتوافقة مع القوانين التي تنظم النشاط الاقتصادي في الجزائر.	1	
			يتوفر بالمؤسسة هيكل تنظيمي يضمن الاستقلال الوظيفي ويسهل الاتصال والتنسيق بين مختلف الأقسام.	2	
			يتوفر افصاح عن الأطر التشريعية والتنظيمية لكافة الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة.	3	
			يتوفر بالمؤسسة لجان رقابية إشرافية تعمل على ردع المخالفين للقوانين.	4	
			يساعد الهيكل التنظيمي المطبق في المؤسسة على تقسيم وتحديد المهام والمسؤوليات بدقة.	5	
البعد الثاني: مبدأ الحوكمة المتعلقة بضمان الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين					
			يواجه المساهمون صعوبة في الحصول على المعلومات الموثوقة وفي الوقت المناسب وبصورة منتظمة في المؤسسة.	1	
			تتوفر اجراءات تضمن للمساهمين حرية تسجيل ونقل ملكية الأسهم دون قيود في المؤسسة.	2	
			يحق للمساهمين المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمؤسسة.	3	
			تتوفر عوائق تحول دون ممارسة المساهمين لحقوقهم في انتخاب أو عزل أو مساءلة أعضاء مجلس الإدارة حول القرارات التسييرية للمؤسسة.	4	

^أ قبول المخاطر: مستوى المخاطر التي تكون المؤسسة مستعدة لقبولها، والتعامل معها.

الملاحق

5	يحصل المساهمون على التعويض في حلة انتهاك حقوقهم في المؤسسة.
البعد الثالث: مبدأ الحوكمة المتعلق بدور أصحاب المصالح	
1	يتم الاعتراف بصورة كاملة عن حقوق أصحاب المصالح بما في ذلك الموظفين ضمن إطار نظام الحوكمة المطبق في المؤسسة.
2	يعبر أصحاب المصالح بما في ذلك الموظفون عن كافة انشغالاتهم المتعلقة بممارسات وتجاوزات الجهات المسيرة وترفع إلى الأطراف المعنية ومجلس الإدارة.
3	يحظى أصحاب المصالح بحق الحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي.
4	يحظى أصحاب المصالح بحق التعويض في حالة انتهاك حقوقهم.
البعد الرابع: مبدأ الحوكمة المتعلق الإفصاح والشفافية	
1	تتوفر قنوات توزيع للمعلومات تضمن الإفصاح عن القوائم المالية التي حددها القانون في الوقت المناسب.
2	توجد عملية تدقيق للحسابات السنوية من طرف مدقق مستقل بغرض تأكيد مدى صدق المركز المالي للمؤسسة.
3	يشتمل الإفصاح في المؤسسة على طبيعة المخاطر المتوقعة بكل شفافية.
4	يشتمل الإفصاح في المؤسسة على الإشارة إلى هياكل وسياسات الحوكمة المطبقة.
5	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمعلومات المتعلقة بهم.
البعد الخامس: مبدأ الحوكمة المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة	
1	يلتزم مجلس الإدارة بضمان التوجيه والإرشاد لاستراتيجية المؤسسة.
2	ضمان شفافية انتخاب أعضاء مجلس الإدارة بناء على خبراتهم الإدارية.
3	يلتزم مجلس الإدارة بتشكيل اللجان الفرعية التي من شأنها تسيير المهام الإدارية بشكل سلس وفعال.
4	يلتزم مجلس الإدارة بمسؤوليته في منع تضارب المصالح بين مختلف الأطراف بالمؤسسة.
5	يقوم مجلس الإدارة بالمتابعة والإشراف على الأداء الإداري وسلامة البيانات الصادرة عن المؤسسة.

شكرا لاهتمامكم

الملحق رقم (4): مخرجات برنامج (Smart PLS S4) المتعلقة بتقييم النموذج القياسي

Construct reliability and validity				
Overview				
	Cronbach's alpha	Composite reliability (rho_a)	Composite reliability (rho_c)	Average variance extracted (AVE)
مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.824	0.830	0.877	0.598
معايير الأداء	0.773	0.818	0.846	0.674
معايير السمات	0.754	0.675	0.824	0.621

Outer loadings			
Matrice			
	مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	معايير الأداء	معايير السمات
البعد 01	0.730		
البعد 02	0.679		
البعد 03	0.754		
البعد 04	0.798		
البعد 05	0.865		
المعيار 1000			0.813
المعيار 1100			0.723
المعيار 1200			0.721
المعيار 1300			0.333
المعيار 2000		0.840	
المعيار 2100		0.844	
المعيار 2200		0.754	
المعيار 2300		0.764	
المعيار 2400		0.493	
المعيار 2500 و 2600		0.391	

Discriminant validity - Cross loadings			
	مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	معايير الأداء	معايير السمات
البعد 01	0.730	0.391	0.529
البعد 02	0.679	0.426	0.455
البعد 03	0.754	0.526	0.492
البعد 04	0.798	0.312	0.594
البعد 05	0.865	0.485	0.582
المعيار 1000	0.641	0.533	0.813
المعيار 1100	0.501	0.368	0.723
المعيار 1200	0.395	0.518	0.721
المعيار 1300	0.191	0.091	0.333
المعيار 2000	0.515	0.840	0.481
المعيار 2100	0.426	0.844	0.440
المعيار 2200	0.415	0.754	0.529
المعيار 2300	0.354	0.764	0.451
المعيار 2400	0.280	0.493	0.294
المعيار 2500 و 2600	0.289	0.391	0.313

Heterotrait-monotrait ratio (HTMT) - Matrix			
	مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	معايير الاداء	معايير السمات
مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD			
معايير الاداء	0.697		
معايير السمات	0.739	0.705	

Heterotrait-monotrait ratio (HTMT) - List	
	Heterotrait-monotrait ratio (HTMT)
معايير الاداء <-> مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.697
معايير السمات <-> مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.739
معايير السمات <-> معايير الاداء	0.705

Discriminant validity - Fornell-Larcker criterion				
	مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	معايير الاداء	معايير السمات	
مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.768			
معايير الاداء	0.557	0.703		
معايير السمات	0.693	0.607	0.673	

الملحق رقم (5): مخرجات برنامج (Smart PLS S4) المتعلق بتقييم النموذج الهيكلي

Collinearity statistics (VIF) - Outer model - List	
	VIF
البعد 01	1.623
البعد 02	1.398
البعد 03	1.591
البعد 04	2.081
البعد 05	2.596
المعيار 1000	1.302
المعيار 1100	1.281
المعيار 1200	1.403
المعيار 1300	1.072
المعيار 2000	2.077
المعيار 2100	2.514
المعيار 2200	1.656
المعيار 2300	2.086
المعيار 2400	1.228
المعيار 2500 و 2600	1.079

Collinearity statistics (VIF) - Inner model - List		
	VIF	
معايير الاداء - مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	1.584	
معايير السمات - مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	1.584	

Path coefficients			
Matrice			
	مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	معايير الاداء	معايير السمات
مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD			
معايير الاداء	0.215		
معايير السمات	0.563		
List			
	Path coefficients		
معايير الاداء <- مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.215		
معايير السمات <- مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.563		

R-square - Overview

	R-square	R-square adjusted
مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.510	0.500

f-square - Matrice

	مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	معايير الاداء	معايير السمات
مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD			
معايير الاداء	0.060		
معايير السمات	0.408		

MV prediction summary - Overview

	O ² predict	PLS-SEM_EQM	PLS-SEM_EAM	Modèle de régression linéaire (LM)_EQM	Modèle de régression linéaire (LM)_EAM
البعد 01	0.227	0.888	0.707	0.955	0.744
البعد 02	0.174	0.918	0.769	0.929	0.781
البعد 03	0.225	0.889	0.663	0.875	0.668
البعد 04	0.225	0.889	0.693	0.888	0.680
البعد 05	0.263	0.867	0.645	0.900	0.659

LV prediction summary - PLS-SEM

	O ² predict	EQM	EAM
مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.403	0.814	0.586

Goodness of Fit (GoF)

Average variance extracted (AVE)	R-square	AVE*R-square	GOF
0.63	0.510	0.32	0.55

الملحق رقم (6): مخرجات برنامج (Smart PLS S4) المتعلقة باختبار الفرضيات

Path coefficients - Mean, STDEV, T values, p values					
	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics (O/STDEV)	P values
المعيار 1000 - > معايير السمات	0.542	0.467	0.090	6.052	0.000
المعيار 1100 - > معايير السمات	0.342	0.308	0.059	5.803	0.000
المعيار 1200 - > معايير السمات	0.377	0.339	0.071	5.349	0.000
المعيار 1300 - > معايير السمات	0.103	0.264	0.213	0.483	0.629
المعيار 2000 - > معايير الاداء	0.241	0.217	0.042	5.762	0.000
المعيار 2100 - > معايير الاداء	0.296	0.277	0.041	7.145	0.000
المعيار 2200 - > معايير الاداء	0.270	0.266	0.046	5.937	0.000
المعيار 2300 - > معايير الاداء	0.215	0.212	0.051	4.186	0.000
المعيار 2400 - > معايير الاداء	0.125	0.132	0.048	2.623	0.009
المعيار 2500 و 2600 - > معايير الاداء	0.285	0.289	0.133	2.147	0.032
معايير الاداء - < معايير التدقيق الداخلي	0.720	0.708	0.055	13.008	0.000
معايير السمات - < معايير التدقيق الداخلي	0.372	0.389	0.064	5.809	0.000

Path coefficients - Mean, STDEV, T values, p values					
	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics (O/STDEV)	P values
البعد 01 - > مبادئ الحكومة OECD	0.189	0.199	0.057	3.339	0.001
البعد 02 - > مبادئ الحكومة OECD	0.129	0.134	0.023	5.642	0.000
البعد 03 - > مبادئ الحكومة OECD	0.258	0.252	0.031	8.405	0.000
البعد 04 - > مبادئ الحكومة OECD	0.306	0.300	0.030	10.294	0.000
البعد 05 - > مبادئ الحكومة OECD	0.380	0.375	0.040	9.412	0.000

Path coefficients					
Mean, STDEV, T values, p values					
	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics (O/STDEV)	P values
المعيار 2200 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.026	0.048	0.107	2.241	0.009
المعيار 1000 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.451	0.412	0.160	2.826	0.005
المعيار 1100 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.262	0.260	0.100	2.635	0.008
المعيار 1200 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.020	0.016	0.106	2.188	0.041
المعيار 1300 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.044	-0.012	0.124	0.358	0.721
المعيار 2000 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.146	0.132	0.121	1.208	0.027
المعيار 2100 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.062	0.069	0.122	2.507	0.000
المعيار 2300 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	-0.022	-0.013	0.117	2.193	0.001
المعيار 2400 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.026	0.047	0.090	2.288	0.014
المعيار 2500 و 2600 - < مبادئ الحكومة الصادرة عن OECD	0.056	0.077	0.078	2.713	0.000