

أثر الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي على تحقيق الاستدامة الاقتصادية لشركات المساهمة بولاية بسكرة

The Impact of internal audit governance practices on achieving economic sustainability for joint-stock companies in biskra state

بوليف عبد الرؤوف¹، حمادي نبيل²

¹ مخبر الاقتصاد التطبيقي في التنمية، جامعة المدية، (الجزائر) boulif.abderraouf@univ-medea.dz

² مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية، (الجزائر) Hamadi.nabil@univ-medea.dz

تاريخ الاستلام: 2024/05/ 05 تاريخ القبول: 2024/06/ 01 تاريخ النشر: 2024/06/ 01

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر التزام المدققين الداخليين بمتطلبات المهنة وكأحد الأدوات الرقابية للحوكمة على تحقيق الاستدامة الاقتصادية لشركات المساهمة بولاية بسكرة، وذلك بعد توزيع وتحليل استبيان لواقع تطبيق كل من المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، الحوكمة والاستدامة الاقتصادية في أربع شركات من وجهة نظر المدققين الداخليين والعاملين بقسم المحاسبة والمالية في هذه الشركات. بعد تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة توصلنا إلى أن المدققين الداخليين للشركات محل الدراسة يلتزمون بمعايير التدقيق الداخلي، مما يؤثر إيجاباً على تطبيق الحوكمة والاستدامة الاقتصادية للشركات عند مستوى الدلالة 0,05، وعليه اقترحنا ضرورة إيجاد إطار قانوني يلزم المدققين الداخليين للشركات بالمعايير الدولية للمهنة، وتكوينهم المستمر في مستجدات الحوكمة والاستدامة.

كلمات مفتاحية: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، الحوكمة، الاستدامة الاقتصادية.

تصنيف JEL : G39, M40,M42,M49,O49

Abstract:

This research studies the Impact of internal auditors' commitment to the requirements of the profession and as one of the oversight tools for governance on achieving economic sustainability for joint-stock companies in biskra state; according to a questionnaire on the reality of the

international standards' applying for internal auditing; governance and economic sustainability in four companies from the viewpoint of internal auditors and employees.

After results' analyzing and hypotheses' testing; we conclude that companies adhere to internal auditing standards which; positively; affects the application of governance and economic sustainability of companies at the significance level 0,05 so: it is necessary to create a legal framework that obliges companies' internal auditors to adhere to international standards for the profession and their continuous training.

Keywords: International standards for internal auditing, governance, economic sustainability

JEL classification codes: G39, M40, M42, M49, O49

1. مقدمة:

وظيفة التدقيق الداخلي لا تزال تابعة للإدارة العليا في أغلب الشركات؛ هذا ما يؤثر على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، مما يؤدي إلى حدوث أزمات بين المسير وأصحاب المصلحة؛ من شأنها أن تؤثر على قدرة الشركات على تحقيق أهدافها. لذلك ظهرت آليات الحوكمة أو ممارساتها من أجل ضبط سلوك الميسيرين وفرض الرقابة على الأنشطة التي يقومون بها لتحقيق الأهداف المسطرة، والتي نجد من بينها تحقيق الاستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

من بين أهم الممارسات الحوكمية نجد ممارسة التدقيق الداخلي حسب معايير الدولية، سواء فيما تعلق بالصفات الشخصية للمدقق، طريقة عمله أو إعداداته للتقرير. أهم ما يمكن ملاحظته ويجب الإشارة إليه هو أن المشاكل السالفة الذكر ليست بمنأى عن واقع تسيير الشركات الجزائرية ومدققها الداخلي، حيث لا يزال تابعا للمسير. ومنه يمكننا طرح الإشكالية التالية للدراسة:

ما هو أثر المعايير الدولية للتدقيق الداخلي كأحد متطلبات الحوكمة على تحقيق الاستدامة الاقتصادية للشركات؟

الإجابة على هذه الإشكالية ستتم باختبار فرضيات وجود مستوى من المعنوية، بين التزام المدقق الداخلي بمعياري الصفات والأداء من جهة، والرفع من مستوى تطبيق الحوكمة وتحقيق الاستدامة الاقتصادية للشركات المساهمة بولاية بسكرة من جهة أخرى، عند مستوى الدلالة 0,05.

تكمن أهمية الدراسة في تقديم توصيات من أجل تحسين جودة ممارسة التدقيق الداخلي كأحد آليات الحوكمة، مما يساهم في تحقيق البعد الاقتصادي للاستدامة عبر تحقيق الأهداف التالية:

- قياس مستوى تطبيق الشركات المساهمة بولاية بسكرة للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ومدى التزامها بمبادئ الحوكمة وتحقيقها لمؤشرات الاستدامة.

- دراسة أثر الحوكمة والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي على الاستدامة الاقتصادية في هذه الشركات. لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، من أجل تحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة بعد عرض وتحليل الدراسات السابقة، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج الإحصائي، من خلال جمع وتحليل استبيان حول آراء المدققين الداخليين، ومراجعي الحسابات وموظفي مصلحة المحاسبة والمالية بعينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة.

تم تقسيم الدراسة إلى قسمين، أولهما خصص لفهم العلاقة بين التزام المدقق الداخلي للشركات بالمعايير الدولية كأحد متطلبات الحوكمة، وأثر ذلك على تحقيق أهداف الشركة التي من أهمها الاستدامة الاقتصادية، والتي ترتبط بالقدرة على المحافظة على الموارد المتاحة للشركة. أما الجزء الثاني وهو الجزء التطبيقي، حاولنا من خلاله تقييم مدى التزام الشركات بمعايير التدقيق الداخلي، وواقع كل من الحوكمة والاستدامة من منظور آراء الموظفين العاملين بعينة من شركات المساهمة بولاية بسكرة.

2. الجزء النظري للدراسة

اشتمل هذا الجزء على الدراسات السابقة، مع تحديد بعض المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة وشرح العلاقة بينها.

1.2 الدراسات السابقة:

دراسة (حمدان، 2019): هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق مبادئ الحوكمة، وأثرها على استدامة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وقد توصلت الباحثة إلى أن قياس واقع تطبيق مبادئ الحوكمة مرتفع جداً، وأن العلاقة طردية وقوية بين مبادئ الحوكمة، واستدامة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

دراسة (بوغازي و تغليسية، 2020): اهتمت الدراسة بتوضيح أثر تطبيق معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (معايير الصفات ومعايير الأداء) لها أثر ذو دلالة إحصائية في دعم الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية.

دراسة (Rehman, 2022): سعت الدراسة إلى تحليل تأثير عملية تقييم مخاطر الاحتيال، والتدقيق الداخلي على حوكمة الشركات المستدامة داخل الشركات العمانية المدرجة في البورصة، وقد أثبتت الدراسة أن تقييم مخاطر الاحتيال ليس له تأثير كبير على حوكمة الشركات المستدامة، وبالاعتماد على التدقيق الداخلي يمكن السيطرة على الاحتيال، وتحقيق الحوكمة المستدامة للشركات.

دراسة (Ida I Dewa Ayu Yayati, 2023): هدفت الدراسة إلى تحديد الحوكمة الجيدة للشركات، من أجل الاستدامة في مؤسسات الإئتمان القروية في بالي (أندونيسيا)، مع إدارة المخاطر باعتبارها وسيطة، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- لتحقيق استدامة الشركات يجب على مؤسسات الإئتمان القروية تحسين حوكمة الشركات بشكل جيد.
- إدارة المخاطر تتأثر بشكل مباشر بالحوكمة الجيدة للشركات بشكل كبير.
- هناك تأثير غير مباشر بين إدارة المخاطر واستدامة الشركات.

الدراسات السابقة بعضها تطرق إلى علاقة التدقيق الداخلي ومعايير بحوكمة الشركات، والبعض الآخر تطرق إلى علاقة الحوكمة باستدامة الشركات، والقليل من الدراسات التي تطرقت إلى علاقة معايير التدقيق الداخلي بصفته من ممارسات الحوكمة الجيدة باستدامة الشركات، ومن هنا نستنتج أن الموضوع المدروس يختلف مع الكثير من الدراسات السابقة، من حيث تناوله لمتغيرات الدراسة، ويتفق مع القليل من الدراسات التي تطرقت إلى تحقيق استدامة الشركات، من خلال الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي (المعايير الدولية للتدقيق الداخلي)، وكذلك يختلف عنها في كون موضوع الدراسة عبارة عن دراسة ميدانية في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

2.2 الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي والاستدامة الاقتصادية:

ترتبط الاستدامة الاقتصادية بتحقيق الاستخدام العقلاني والرشيد للموارد مما يسمح بعدم استنزافها، من خلال التركيز على الأبعاد النوعية للنمو وليس فقط على الجوانب الكمية، وتحقيق التوازن بين احتياجات وأولويات الشركة والإمكانيات والموارد المتاحة، تتطلب الاستدامة الاقتصادية استغلال كافة الموارد المتاحة، بشكل يضمن حماية رأس المال وتعظيم الأرباح، بالإضافة إلى زيادة حصة المؤسسة في السوق، بهدف زيادة المبيعات واستثمار الفرص، والضغط على التكاليف من خلال زيادة الكفاءة في العملية الإنتاجية، مما يحقق استمرارية النشاط والنمو. (الجبوري وأوبكر، 2020).

يؤثر التدقيق الداخلي بشكل إيجابي على جودة حوكمة الشركات، ويساهم في خلق قيمة مضافة للشركات، عن طريق مساعدتها على تحقيق الإستدامة. (Phan Thi Thanh & Marina Ilyinichna, 2022)

لهذا تولي الشركات على مستوى العالم أهمية بالغة لموضوع الاستدامة، وتسعى إلى تحقيقها بكل الوسائل المتاحة، وخلق الفرص من أجل ذلك، وأصبحت جميع الشركات تتجه نحو هذا النهج، كل حسب قدراتها المالية والبشرية والتنظيمية. لتحقيق الاستدامة لا يمكن بأي حال إهمال الحوكمة التي تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لبلوغ هذا الهدف، نظرا للدور الرقابي الذي تفرضه الحوكمة على كافة أنشطة الشركات، مما يضمن تحقيق أهداف الشركة على أعلى قدر من الكفاءة، مع ضمان حقوق كافة أصحاب المصالح.

تساهم الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة في حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، من خلال تعزيز الرقابة على أداء الإدارة والتقارير المالية. (Attaf & Bensbahou, 2023)

إن الحوكمة السليمة والجيدة للشركات تشمل مايلي: الحد من سيطرة المديرين التنفيذيين الذين يسعون لتحقيق مصالحهم الذاتية، تجنب مخاطر التقارير المالية المحرفة والمضللة، تعزيز الثقة في إدارة الشركة، السمعة الجيدة التي تقلل من المخاطر وتشجع الإستثمار في الشركة (omolaye & Jacob, 2017)

في إطار حوكمة الشركات تسعى الشركة إلى تحقيق الاستدامة، أي تحقيق استمرارية نشاط الشركة، ومنه الاستمرار في تحقيق الأرباح. وتصل الشركة للاستدامة من خلال تعزيز العلاقات مع العملاء والموردين والعاملين، مع ضرورة الاهتمام بمحيط الشركة، والقضايا التي يمكن أن تؤثر على نشاط الشركة. (غنيمي، خليل، و عباس، 2022) كما أن للحوكمة الجيدة تأثير إيجابي كبير على استدامة الشركات، أي أن هناك علاقة إيجابية قوية بين الحوكمة الجيدة للشركات واستدامة أدائها، حيث يكون بعد الأداء الاجتماعي والبيئي أكثر بروزا من بعد الأداء الاقتصادي. (Ida I Dewa Ayu Yayati, 2023)

جاءت الحوكمة لفرض الرقابة على الشركات وخاصة بعد الأزمات التي حدثت على المستوى العالمي، على غرار أزمة شركة إنرون للطاقة سنة 2001، وأزمة الائتمان العقاري سنة 2008. لتفعيل وتجسيد مستوى جيد للحوكمة داخل الشركة لابد من العمل على تفعيل الآليات الخارجية والداخلية للحوكمة، ومن بينها التدقيق الداخلي، وهذا ما يعرف بالممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي، فوجودته تعتبر من العناصر التي لها أثر مباشر وفعال في تفعيل الحوكمة الجيدة، ومن أهم العوامل المحددة لجودة

عملية التدقيق الداخلي نجد قواعد الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي أو ما يسمى بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، حيث يساهم الالتزام بها بشكل كبير في تحقيق الحوكمة الجيدة والاستدامة الاقتصادية للشركات. يعتبر التدقيق الداخلي نشاط تأكيدى واستشاري مستقل وموضوعي، يسمح بإضافة قيمة للشركة وتحسين أدائها، فهو يساعدها في بلوغ أهدافها، من خلال تقييم وتحسين أنشطة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة. (Belghaouti, 2021)

تتطلب الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي التزام المدقق بمعايير الصفات، التي تحدد المواصفات الواجب توفرها في الأفراد والجهات التي تمارس وظيفة التدقيق الداخلي، وكذا معايير الأداء التي تتعلق بطبيعة نشاط التدقيق الداخلي. (زروقي و حسياني، 2020)

ورد في معيار الحوكمة رقم 2110 الصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA، أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بتقييم عمليات الحوكمة، وتقديم توصيات على هذا الأساس من أجل تحسينها. كما يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم في تعزيز حوكمة الشركات، من خلال العمل وفق المعايير الدولية المتعارف عليها لممارسة التدقيق الداخلي. (Attaf & Bensbahou, 2023)

في حالة عدم التزام المدقق بهذه المعايير؛ سيؤثر هذا على جودة عمليات التدقيق، لأن النتائج في هذه الحالة قد تكون غير دقيقة، وتفتقد إلى الموضوعية وغير موثوق بها، وكذلك على الحوكمة حيث قد يغيب في هذه الحالة الإفصاح الجيد والشفافية، ويتم التعدي على حقوق أصحاب المصالح، وبالتالي تكون الشركة عرضة للأخطار والأزمات مما يهدد نموها واستمرارها في النشاط.

لهذا يعتبر التدقيق الداخلي أحد أهم الأساليب الرقابية للتأكد من التزام الشركة بالحوكمة، ومدى قدرة الشركة على تحقيق الاستدامة الاقتصادية من خلال: الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلي، والاهتمام بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وتقييم عمليات الحوكمة وتحسينها، وضمان الشفافية والإفصاح الجيد، بالإضافة إلى حماية حقوق أصحاب المصالح؛ هذا ما يمكننا من الوصول إلى جودة التدقيق الداخلي والحوكمة الجيدة، ويساهم بشكل فعال في دعم قدرة الشركة على المنافسة والنمو والاستمرار في النشاط، أي يمكنها تحقيق الاستدامة.

3. الجزء التطبيقي للدراسة

1.3 تقديم الدراسة:

مجتمع الدراسة يتمثل في الشركات المساهمة بولاية بسكرة، وتمثل عينة البحث في مجموعة من شركات المساهمة بولاية بسكرة، وتتكون من أربع شركات مساهمة هي: شركة البسكرة للأسمت، وجمع

باباهم الجزائري، وشركة سيلاس للاسمنت، وشركة الكوابل الكهربائية إنيكاب، حيث تم توزيع 50 استبيان استرجع منها 41 استبياناً صالحاً للمعالجة.

تم وصف عينة الدراسة عن طريق الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة المهنية والوظيفة باستخدام التكرارات والنسب المئوية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): التوزيع التكراري للمتغيرات الشخصية للعينة

المتغير	الخيارات	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	30	73,2%
	أنثى	11	26,8%
	المجموع	41	100%
المؤهل العلمي	شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية	2	4,9%
	الليسانس	18	43,9%
	الماستر	17	41,5%
	الماجستير	3	7,3%
	الدكتوراه	1	2,4%
	المجموع	41	100%
التخصص الأكاديمي	محاسبة	8	19,5%
	مالية	14	34,1%
	جباية	8	19,5%
	تسيير	10	24,4%
	إدارة أعمال	1	2,4%
	المجموع	41	100%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	7	17,1%
	من 5 إلى 10 سنوات	12	29,3%
	من 10 إلى 15 سنة	14	34,1%
	من 15 إلى 20 سنة	6	14,6%
	أكثر من 20 سنة	2	4,9%
	المجموع	41	100%
الوظيفة	محاسب	17	41,5%
	مراجع حسابات	7	17,1%
	مدقق داخلي	10	24,4%

أثر الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي على تحقيق الاستدامة الاقتصادية لشركات المساهمة بولاية بسكرة

أخرى	7	17,1%
المجموع	41	100%

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

بالنسبة للمؤهل العلمي نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة لديهم شهادة اليسانس وشهادة الماستر، أما عن التخصص الأكاديمي كانت أغلبية تخصصات أفراد عينة الدراسة المالية والمحاسبة والتسيير، وبالنسبة لمتغير الوظيفة نجد أغلب أفراد العينة يشغلون وظيفة محاسب، أو مدقق داخلي، بخبرة مهنية لا تقل عن 10 سنوات، وبالتالي نستطيع الحكم على أفراد العينة بأن لهم القدرة على فهم موضوع الاستبيان، ويستطيعون الإجابة عليه بموضوعية.

2.3 اختبار الثبات وصدق الاتساق:

لقياس ثبات الاستبيان استخدمنا معامل ألفا كرونباخ، على أن تكون قيمة المعامل أكبر من 0,7 كما هو موضح أدناه:

الجدول رقم (02): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	ثبات المحور
المعايير الدولية للتدقيق الداخلي	معايير الصفات	0,861
	معايير الأداء	0,929
الحوكمة	10	0,943
الاستدامة الاقتصادية	10	0,893
الاستبيان ككل	40	0,964

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ بالنسبة لإجمالي عبارات الاستبيان قيمته 0,964، وهي مرتفعة (أكبر من 0,7)، أما ثبات المحاور فقد تراوح بين 0,861 و 0,943، وبالتالي يمكن الاعتماد على الاستبيان في اختبار العلاقة بين الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي، والاستدامة الاقتصادية للشركات.

للتأكد من صدق عبارات محاور الاستبيان، وأنها مناسبة لقياس واقع متغيرات الدراسة، تم تقدير وتفسير معاملات الارتباط بين الفقرات والدرجة الكلية كما يلي:

معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الأول: يتبين من مخرجات برنامج spss v26 أن قيم ارتباط العبارات مع متوسط المحور عالية، حيث تراوحت بين 0,560 و 0,823، وكلها دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0,05، وهذا يدل على اتساق جميع فقرات المحور مع المحور الذي تنتمي إليه، وهذا ما يؤكد صدق عبارات المحور، وأنها مناسبة لقياس واقع تطبيق معايير الصفات في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الثاني: يتبين من مخرجات برنامج spss v26 أن قيم ارتباط العبارات مع متوسط المحور عالية، حيث تراوحت بين 0,677 و 0,823، وكلها دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0,05، وهذا يدل على اتساق جميع فقرات المحور مع المحور الذي تنتمي إليه، وهذا ما يؤكد صدق عبارات المحور، وأنها مناسبة لقياس واقع تطبيق معايير الأداء في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الثالث: يتبين من مخرجات برنامج spss v26 أن قيم ارتباط العبارات مع متوسط المحور عالية، حيث تراوحت بين 0,699 و 0,869، وكلها دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0,05، وهذا يدل على اتساق جميع فقرات المحور مع المحور الذي تنتمي إليه، وهذا ما يؤكد صدق عبارات المحور وأنها مناسبة لقياس واقع تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الرابع: يتبين من مخرجات برنامج spss v26 أن قيم ارتباط العبارات مع متوسط المحور عالية، حيث تراوحت بين 0,611 و 0,805، وكلها دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0,05، وهذا يدل على اتساق جميع فقرات المحور مع المحور الذي تنتمي إليه، وهذا ما يؤكد صدق عبارات المحور وأنها مناسبة لقياس واقع الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

3.3 تحليل آراء المستجوبين حول متغيرات الدراسة:

الجدول رقم (03): نتائج الدراسة حول توفر معايير الصفات

الرقم	معايير الصفات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
01	يوجد دستور للتدقيق الداخلي بالشركة	4,10	0,583	موافق	1
02	يتم تحديد مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بدقة في	3,93	0,648	موافق	3

أثر الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي على تحقيق الاستدامة الاقتصادية لشركات المساهمة بولاية بسكرة

الترتيب	الاتجاه	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معايير الأداء	الرقم
03	موافق	4,05	0,545	يتمتع قسم التدقيق الداخلي بالاستقلالية حيث لا تتدخل الإدارة العليا بعمل المدققين	03
04	موافق	3,78	0,725	المدققين الداخليين ليست لديهم مهام أخرى يقومون بها لصالح المؤسسة بحيث تضعهم في موقف مدققين لأعمال شاركوا في إنجازها	04
05	موافق	3,76	0,624	تتوفر في المدققين الداخليين شروط ممارسة المهنة من جانب التأهيل العلمي والعملية	05
06	موافق	3,68	0,687	يقوم مدير التدقيق الداخلي باستشارة أطراف أخرى تمتلك الخبرة والكفاءة إذا اقتضت الضرورة ذلك	06
07	موافق	3,85	0,654	يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع برنامج لتحسين الجودة	07
08	موافق	3,85	0,691	تقوم الإدارة العليا بإجراء تقييم داخلي وخارجي لعمل وحدات التدقيق الداخلي	08
	موافق	3,875	0,4609	متوسط بعد معايير الصفات	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن محور معايير الصفات سجل متوسط حسابي قدره 3,875 وانحراف معياري 0,4609 والاتجاه موافق، وهذا يدل على أن أفراد العينة المدروسة لديهم إجماع على أن الشركات محل الدراسة تطبق معايير الصفات بمستوى مرتفع.

الجدول رقم (04): نتائج الدراسة حول توفر معايير الأداء

الترتيب	الاتجاه	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معايير الأداء	الرقم
01	موافق	4,05	0,545	يتوافق نشاط التدقيق الداخلي بالشركة مع ميثاق ومعايير التدقيق الداخلي	01
02	موافق	3,78	0,652	يلتزم المدققون الداخليون بالشركة بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير المتعارف عليها	02
03	موافق	4,02	0,524	تقوم الشركة بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية	03
04	موافق	3,80	0,715	يتم تقديم اقتراحات وتوصيات لتحسين الحوكمة وإدارة	04

بوليف عبد الرؤوف، حمادي نبيل

				المخاطر ونظام الرقابة الداخلية				
05	يتم التخطيط لمهمة التدقيق بشكل جيد حيث يتم تحديد أهداف المهمة	4,00	0,592	موافق	5			
06	تحديد نطاق مهمة التدقيق دائما يكون بشكل كاف لتنفيذ المهمة	3,80	0,749	موافق	10			
07	المدققون الداخليون يحصلون على كل المعلومات التي يطلبونها دون أي عائق	3,93	0,565	موافق	7			
08	يقوم المدققون الداخليون بتوثيق كل المعلومات التي يتحصلون عليها	3,71	0,680	موافق	12			
09	يقوم المدققون الداخليون بتبليغ النتائج للأطراف المعنية	4,22	0,525	موافق بشدة	1			
10	تبليغ النتائج للأطراف المعنية يتم في الوقت المناسب وبشكل واضح ودقيق	4,10	0,625	موافق	2			
11	يناقش المدقق الداخلي مسألة قبول المخاطر مع الإدارة العليا	3,98	0,612	موافق	6			
12	يقوم المدقق الداخلي بتبليغ مجلس الإدارة بالمخاطر في حالة عدم الاتفاق معها على المستوى المقبول من المخاطر	3,93	0,680	موافق	8			
متوسط بعد معايير الأداء					3,9431	0,4693	موافق	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن محور معايير الأداء سجل متوسط حسابي قدره 3,9431 وانحراف معياري 0,4693 والاتجاه موافق، وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة المدروسة يرون أن الشركات محل الدراسة تطبق معايير الأداء بمستوى مرتفع.

الجدول رقم (05): نتائج الدراسة حول توفر الحوكمة

الرقم	الحوكمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
01	تقوم الشركة بالافصاح عن المعلومات المالية وغير المالية لكافة مستخدمي التقرير المالية	4,10	0,625	موافق	1

أثر الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي على تحقيق الاستدامة الاقتصادية لشركات المساهمة بولاية بسكرة

02	تقوم الشركة بالافصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية والاقتصادية	3,83	0,738	موافق	8
03	يحصل المساهمين على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب	4,02	0,612	موافق	4
04	يمكن للمساهمين توجيه أي أسئلة أو استفسارات إلى مجلس الادارة وكذلك اقتراح الحلول للمشاكل التي تواجهها الشركة	3,88	0,714	موافق	7
05	تلتزم الشركة بضمان حقوق أصحاب المصالح الناشئة بموجب القانون أو بموجب الاتفاقيات التي تبرمها	3,80	0,715	موافق	9
06	تمكن الشركة أصحاب المصالح من الحصول على كافة المعلومات التي تهمهم في الوقت المناسب ، كما يمكنهم استفسار مجلس الإدارة عن الممارسات غير القانونية	4,02	0,758	موافق	6
07	تضمن الشركة حماية مساهمي الأقلية من الاستغلال السيئ لمصلحة كبار المساهمين	4,05	0,631	موافق	2
08	إجراءات انعقاد الجمعية العمومية تضمن المعاملة المتساوية لكافة المساهمين	3,80	0,715	موافق	10
09	مجلس الإدارة يقوم بوظائفه الرئيسية بفعالية	4,02	0,689	موافق	5
10	مجلس الإدارة بالشركة يحرص على مصالح أصحاب المصالح	4,05	0,705	موافق	3
متوسط بعد الحوكمة		3,9585	0,56168	موافق	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن محور الحوكمة سجل متوسط حسابي قدره 3,9585 وانحراف معياري 0,56168 والاتجاه موافق، وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة المدروسة يرون أن الشركات محل الدراسة تطبق مبادئ الحوكمة بمستوى مرتفع.

الجدول رقم (06): نتائج الدراسة حول توفر البعد الاقتصادي للاستدامة

الرقم	الإستدامة الإقتصادية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
01	تشجع الشركة المبادرات وتتواصل مع المستثمرين	4,15	0,615	موافق	1
02	تقدم الشركة معلومات اضافية صادقة	3,98	0,651	موافق	3
03	تستفيد الشركة من الأزمات التي تواجهها	4,10	0,583	موافق	2
04	تضمن الشركة استمرارية أعمالها وتعمل على التقليل من عدم اليقين	3,95	0,631	موافق	6
05	تعمل الشركة على تحسين علاقتها مع العملاء	3,88	0,678	موافق	7
06	تعمل الشركة على تطوير مراقبة الجودة	3,95	0,590	موافق	5
07	تعمل الشركة على تطوير الكفاءة البيئية ومراقبة استخدام المواد الخام	3,80	0,641	موافق	10
08	تعمل الشركة على تحقيق أداء مستدام مع الأطراف الأخرى	3,88	0,678	موافق	8
09	تستخدم الشركة الابتكار البيئي لزيادة حصتها في السوق	3,88	0,748	موافق	9
10	تستغل الشركة وسائل الملكية الصناعية لحماية ابتكاراتها	3,98	0,651	موافق	4
	متوسط بعد الاستدامة الاقتصادية	3,9537	0,46319	موافق	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

سجل محور الاستدامة الاقتصادية متوسطا حسابيا قدره 3,9537 وانحرافا معياريا 0,46319 والاتجاه موافق، وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة المدروسة يرون أن الشركات محل الدراسة تتوفر على مؤشرات الاستدامة الاقتصادية بمستوى مرتفع.

4. تحليل النتائج:

اختبار فرضيات الدراسة: للإجابة على الإشكالية سيتم اختبار ثلاث فرضيات رئيسية حول وجود مستوى من المعنوية بين التزام المدقق الداخلي بمعياري الصفات والأداء من جهة، والرفع من مستوى تطبيق

أثر الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي على تحقيق الاستدامة الاقتصادية لشركات المساهمة بولاية بسكرة
الحوكمة لتحقيق الاستدامة الاقتصادية للشركات المساهمة بولاية بسكرة من جهة أخرى، عند مستوى
الدلالة 0,05.

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 للمعايير
الدولية للتدقيق الداخلي على الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

تنقسم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين كما يلي:

اختبار الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 لمعايير
الصفات على الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (07): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر معايير الصفات على الاستدامة الاقتصادية

معايير الصفات	معايير الصفات			الاستدامة الاقتصادية
	معامل الارتباط	معامل التحديد	F قيمة	Sig قيمة
	0,637	0,405	26,581	0,00
Y=0,640x+1,475Sig 0,00				

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0,637، وهذا يدل على وجود
ارتباط طردي قوي بين معايير الصفات والاستدامة الاقتصادية، ومعامل التحديد بلغ 0,405، أي أن
40,50% من التغيرات التي تطرأ على متغير الاستدامة الاقتصادية تعود لمتغير معايير الصفات، ونسبة
59,50% تعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، أما قيمة F المحسوبة كانت 26,581
بمستوى دلالة 0,00، وهي أقل من 0,05 مما يؤكد معنوية الأثر.

من خلال التحليل السابق نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أنه يوجد أثر ذو
دلالة إحصائية لمعايير الصفات على الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة عند مستوى
الدلالة 0,05.

نفسر انخفاض معامل التحديد بضرورة تضافر معايير الصفات مع معايير الأداء؛ من أجل التأثير
الفعال على الاستدامة الاقتصادية.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 لمعايير الأداء
على الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (08): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر معايير الأداء على الاستدامة الاقتصادية

معايير الأداء				الاستدامة الاقتصادية
معامل الارتباط	معامل التحديد	F قيمة	Sig قيمة	
0,541	0,293	16,176	0,00	
Y=0,534x+1,847Sig 0,00				

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0,541، وهذا يدل على وجود ارتباط طردي قوي بين معايير الأداء والاستدامة الاقتصادية، ومعامل التحديد بلغ 0,293، أي أن 29,30% من التغيرات التي تطرأ على متغير الاستدامة الاقتصادية تعود لمتغير معايير الأداء، ونسبة 70,70% تعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، أما قيمة F المحسوبة كانت 16,176 بمستوى دلالة 0,00 وهي أقل من 0,05 مما يؤكد معنوية الأثر.

من خلال التحليل السابق نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير الأداء على الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة عند مستوى الدلالة 0,05.

انخفاض معامل التحديد له نفس التفسير السابق، أي يجب أن تتحد معايير الصفات مع معايير الأداء؛ من أجل التأثير القوي على الاستدامة الاقتصادية.

من خلال نتائج الدراسة الإحصائية لاختبار العلاقة بين المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة، نؤكد على صحة الفرضية الرئيسية الثانية، التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي على الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة.

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 05,0 للحكومة على الاستدامة الاقتصادية للشركات المساهمة بولاية بسكرة.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (09): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الحوكمة على الاستدامة الاقتصادية

الحوكمة				الاستدامة الاقتصادية
معامل الارتباط	معامل التحديد	F قيمة	قيمة Sig	
0,500	0,250	12,986	0,001	
$Y=0,412x+2,322$ Sig 0,001				

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0,500، وهذا يدل على وجود ارتباط طردي قوي بين الحوكمة والاستدامة الاقتصادية، ومعامل التحديد بلغ 0,250، أي أن 25,00% من التغيرات التي تطرأ على متغير الاستدامة الاقتصادية تعود لمتغير الحوكمة، ونسبة 75,00% تعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، أما قيمة F المحسوبة كانت 12,986 بمستوى دلالة 0,001 وهي أقل من 0,05 مما يؤكد معنوية الأثر.

من خلال التحليل السابق نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحوكمة على الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة عند مستوى الدلالة 0,05.

نلاحظ أن قيمة معامل التحديد منخفضة، وهذا يدل على أن تأثير الحوكمة على الاستدامة مستواه ضعيف ويفسر سبب ذلك وجود متغيرات مستقلة أخرى تؤثر على الاستدامة الاقتصادية كجودة التدقيق الداخلي، والذي يعد كذلك من متطلبات الحوكمة الجيدة.

5. خاتمة:

سعت هذه الدراسة لتحديد أثر الممارسات الحوكمية للتدقيق الداخلي على الاستدامة الاقتصادية للشركات، وكذلك واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي والحوكمة والاستدامة في الشركات المساهمة بولاية بسكرة، وبناءً على ماسبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- لا يوجد إطار قانوني يلزم الشركات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، حيث يبقى مستوى تطبيقها يتوقف على مدى إدراك واقتناع إدارات وهيئات هذه الشركات بأهمية المعايير في تحقيق جودة التدقيق الداخلي؛ وهذا من شأنه أن يفعل الحوكمة ويساهم في تحقيق الاستدامة الاقتصادية للشركات.

- يجوز المدققون الداخليون بشركات المساهمة بولاية بسكرة على التأهيل اللازم لممارسة مهامهم، ويمتلكون الكفاءة المهنية والمهارات المطلوبة، ويتمتعون بقدر مقبول من الاستقلالية التي تزيد من جودة الأداء لوظيفة التدقيق الداخلي.
- تطبق الشركات المساهمة محل الدراسة بولاية بسكرة معايير التدقيق الداخلي (معايير الأداء ومعايير الصفات) بمستوى مقبول، حسب رأي أغلبية أفراد العينة.
- تطبق الشركات محل الدراسة قواعد حوكمة الشركات بمستوى مقبول، حسب رأي أغلبية أفراد العينة، مما يساهم في تحقيق الاستدامة الاقتصادية للشركات.
- تسعى الشركات محل الدراسة إلى تحقيق مؤشرات الإستدامة الاقتصادية بمستوى مقبول، حسب رأي أغلبية أفراد العينة.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، على الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة، حيث تؤثر معايير الصفات على الاستدامة الاقتصادية بنسبة 40,50% و تؤثر عليها معايير الأداء بنسبة 29,30% .
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحوكمة على الاستدامة الاقتصادية في شركات المساهمة بولاية بسكرة، حيث تؤثر الحوكمة على الاستدامة الاقتصادية بنسبة 25%.
- من خلال دراستنا التي أجريت على عينة من الشركات المساهمة بولاية بسكرة، لاحظنا أن معظمها تسعى إلى تطوير ممارسات التدقيق الداخلي والحوكمة، وكذا السعي لتحقيق مؤشرات الاستدامة وعليه نقترح التوصيات التالية:
- ضرورة استحداث أطر قانونية لإلزام الشركات بتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- الاهتمام بالتكوين المستمر للمدققين الداخليين، خاصة في مجال المعايير والاستدامة والتحديثات الخاصة بها.
- زيادة الاهتمام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وتوسيع نطاق تطبيقها، وكذلك بالنسبة لمبادئ الحوكمة.
- على الشركات أن تسعى لتحقيق مؤشرات الإستدامة الاقتصادية.
- الاهتمام بالأبعاد الأخرى للاستدامة (البيئية والاجتماعية)، في صورة علاقة تكاملية مع البعد الإقتصادي لها.

- Attaf, W. F., & Bensbahou, A. (2023). Governance of internal audit and its role in adding value Afield study at Al-Watania Cement Company (Aden) in the context of improving its environmental management. International Conference on Innovation in Modern Applid Science, Environment, Energy and Earth Studies. 412, pp. 01-15. EDP Sciences.
- Belghaouti, N. (2021). Corporate Sustainability and Internal audit: explorqtion current involvement of internal auditors and their future perceptions in a sample of Algerian companies. Beam Journal of Economic Studies, 05(02), pp. 421-438.
- Ida I Dewa Ayu Yayati, W. (2023, February). The impact of good corporate governance on corporate sustainability on LPD in Bali on risk management as mediation. Enrichment:Jounal of management, 12(6), pp. 5283-5295.
- omolaye, K., & Jacob, R. (2017). The Role of Internal Auditing in Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization. International Journal of Accounting Research, 06(01), pp. 01-08.
- Phan Thi Thanh, Q., & Marina Ilyinichna, S. (2022). THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL AUDIT AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT:QUANTITATIVE STUDY. International Scientific Congress"KNOWLEDGE, MAN AND CIVILIZATION" (pp. 838-851). The European Proceedings of Social and Behavioural Sciences.
- Rehman, A. (2022). Organizational Corruption Prevention , Internal Audit , and Sustainable Corporate Governance : Evidence from Omani Public Listed Companies. International Journal of Social Sciences and Economic Review, 4(2), pp. 10-20.
- اسماعيل بوغازي، و لمين تغليسية. (2020). معايير الممارسات المهنية الدولية للتدقيق الداخلي وتجليات تطبيقها على حوكمة الشركات-دراسة ميدانية لعينة من المدققين الداخليين في شركات المساهمة الجزائرية-. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، 4(1)، الصفحات 100-121.
- حسين ناجح عبد السادة الجبوري، و سحر محمد أبوبكر. (2020). الدور الوسيط لتكنولوجيا المعلومات في أثر تكامل سلسلة التوريد على استدامة شركة توزيع المنتجات النفطية العراقية. مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية(26)، الصفحات 121-176.
- عبير محمد عبد الغني غنيمي، عبد الفتاح أحمد علي خليل، و شرين عبد الله عباس. (2022). العلاقة بين آليات الحوكمة وأداء و تقارير الاستدامة. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 13(03)، الصفحات 589-607.
- منتهى محمد ابراهيم حمدان. (2019). واقع تطبيق مبادئ الحوكمة وتأثيرها على استدامة الشركات في سوق فلسطين للأوراق المالية(البورصة)(رسالة ماجستير). كلية الدراسات العليا،معهد التنمية المستدامة، فلسطين: جامعة القدس.

هشام زروقي، و عبد الحميد حسياني. (2020). دور الممارسات الحديثة للتدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر على ضوء معايير التدقيق الدولية-دراسة ميدانية مؤسسة الإنجازات الصناعية والتركيب-. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 23(02)، الصفحات 175-194.