الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية

اعداد الطلبة		المشرفة
1	بوحداد مروة	تريش حسينة
2	شمام دنيا	

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ(ة)	الجامعة	الصفة
	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	رئيسا
حسينة تريش	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مشرفا ومقررا
	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	ممتحنا

السنة الجامعية 2023/2022

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

﴿ قَالُواْ سُبْحَٰنَكَ لَا عِلْمَ لَنَآ إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَآۖ إِنَّكَ أَنتَ ٱلْعَلِيمُ ٱلْحَكِيمُ ٣٢ ﴾

[سُورَةُ البَقَرَةِ:٣٢]

شكر وتـقـدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين وآله وصحبه والتابعين لهم بإحسان، فالحمد والشكر لله عز وجل الذي وفقني لإنجاز هذا العمل.

الحمد لله حمدا يليق بجلال قدره وعظيم سلطانه، والشكر لله أولا على ما أنعم به علينا من نعم كانت خير عون لنا في انجاز هذا العمل.

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعنا إلا أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذة المشرفة "**تريش حسينة**" التي تفضلت بالإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاتها القيمة ونصائحها البناءة.

خالص التقدير والإحترام إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة

كما لا أنسى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد.

فلهم منا خالص الشكر والعرفان.

إهداء

لحظة لطالما انتطرتها ...وحلمت بها في حكاية إكتملت فصولها
وخيوط إنتهى التألق في غزالها
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة...ونصح الأمة ...إلى نبي
الرحمة ونور العالمين
سينا محمد صلى الله عليه وسلم
إلى أمي ثم أمي ثم أمي رحمة الله عليها وأسكنها فسيح جناته
إلى عائلتي إخوتي رفاق الخطوة الأولى والخطوة الأخيرة إلى من كانوا في
السنوات العجاف سحابا ممطرا
إلى الرجل العظيم الذي بجانبي دوما سندي ومسندي واتكائي وضلعي
الثابت الذي لا يميل
إلى أصدقائي وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون
ولا انسى أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة " تريس حسينة"
التي قامت بتوجيهنا طيلة هذه الدراسة

دنـــــيا

إهداء

لحظة لطالما انتظرتها ...وحلمت بها في حكاية إكتملت

فصولها وخيوط إنتهى التألق في غزالها

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة...ونصح الأمة ...إلى نبي

الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى والديّ أول أسباب نجاحي وأجمل نعم الله علي،

شكرا لأنكما كنتما معي

إلى عائلتي إخوتي رفاق الخطوة الأولى والخطوة

الأخيرة إلى من كانوا في السنوات العجاف سحابا ممطرا

إلى أصدقائي رفاق دربي

مـــــــروة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
البسملة	-
إهداء	-
شكر وتقدير	-
فهرس المحتويات	-
فهرس الجداول	-
فهرس الأشكال	-
فهرس الملاحق	-
المقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	3
المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات	3
المطلب الثاني: النظريات المعنية لحوكمة الشركات	6
المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	8
المبحث الثاني: متطلبات تطبيق حوكمة الشركات	10
المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات	10
المطلب الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	14
المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات	15
المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات	17
المطلب الأول: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	17
المطلب الثاني: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	18
خلاصة الفصل	21
الفصل الثاني: الإطار العام للتدقيق الداخلي	
تمهيد	23
المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي	24
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي	24
المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي	27
المطلب الثالث: خصائص التدقيق الداخلي	29
المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي	32
المطلب الأول: أهداف التدقيق الداخلي	32
المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي	33
المطلب الثالث: مراحل التدقيق الداخلي	34
المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي	40
المطلب الاول: معايير الصفات	40
المطلب الثاني: معايير الأداء	42

الطلب الثالث: معايير التنفيذ	44
خلاصة الفصل	45
الفصل الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بتدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات	
تمهيد	47
المبحث الأول: الدور الحوكمى للتدقيق الداخلى فى تقييم نظام الرقابة الداخلية	48
المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية	48
المطلب الثانى: علاقة نظام الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات	50
المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلى بنظام الرقابة الداخلية	51
المبحث الثانى: الدور الحوكمى للتدقيق الداخلى فى تقييم إدارة المخاطر	53
المطلب الأول: ماهية إدارة المخاطر	53
المطلب الثانى: علاقة حوكمة الشركات بإدارة المخاطر	55
المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلى وإدارة المخاطر	57
المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلى بتدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات	59
المطلب الأول: الدور الحوكمى لتدقيق الداخلى فى تقييم مجلس الادارة	59
المطلب الثانى: الدور الحوكمى للتدقيق الداخلى فى تقيم لجنة التدقيق	61
المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلى بالتدقيق الخارجى	65
خلاصة الفصل	68
الفصل الرابع: الإطار الميدانى للدراسة	
تمهيد	70
المبحث الأول: طبيعة الدراسة التطبيقية	71
المطلب الأول: منهج وبيانات الدراسة	71
المطلب الثانى: مجتمع وعينة الدراسة	72
المطلب الثالث: حدود الدراسة ومتغيراتها	73
المبحث الثانى: الطريقة والإجراءات	75
المطلب الأول: إعداد الاستبيان وطرق توزيعه	75
المطلب الثانى: إختبار صدق وثبات الاستبيان	76
المبحث الثالث: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة التطبيقية	82
المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة وتحليل الخصائص	82
المطلب الثانى: عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة	88
المطلب الثالث: اختبار فرضية الدراسة	92
خلاصة الفصل	105
خاتـــــمة	107
قائمة المراجع	112
الملاحق	123

الملخص	-

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	خصائص التدقيق الداخلي	31
2	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	73
3	درجات مقياس سلم ــ"ليكرت الثلاثي"	76
4	معاملات الثبات لعبارات الاستبيان	78
5	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الاولي	79
6	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الثانية	80
7	صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الثالثة	81
8	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	83
9	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	84
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	85
11	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة	86
12	توزيع افراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية	87
13	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الأولى	88
14	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثانية	90
15	توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثالثة	91
16	اختبار التوزيع الطبيعي Smirnov–Kolmogrov Sample قبل التصحيح	93
17	اختبار التوزيع الطبيعي Smirnov–Kolmogrov Sample بعد التصحيح	93
18	نتائج اختبار(T–test) للفرضية الأولى	95
19	نتائج اختبار(T–test) للفرضية الثانية	98
20	نتائج اختبار(T–test) للفرضية الثالثة	99
21	نتائج اختبار T–test للفرضية الرئيسية	100
22	نتائج اختبار" كاي تربيع" للفرضية الأولى	101
23	نتائج اختبار" كاي تربيع" للفرضية الثانية	102
24	نتائج اختبار" كاي تربيع" للفرضية الثالثة	103

25	نتائج اختبار" كاي تربيع" للفرضية الرئيسية	104

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	خصائص حوكمة الشركات	06
2	مبادئ حوكمة الشركات	13
3	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	15
4	مراحل عملية التدقيق الداخلي	39
5	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	84
6	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	85
7	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة والوظيفة	86
8	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في المهنة	87

فهرس الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
1	قائمة المختصرات	122
2	الاستبيان	127-123
3	قائمة بأسماء محكمي الاستبيان	127
4	النتائج الإحصائية- مخرجات spss-	128

مقدمة

مقدمة:

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من إقتصاديات دول العالم نتيجة عدة أزمات إقتصادية ومالية، وكذلك الإفلاسات التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم أبرزها الشركتين الأمريكتين "إنرون" للطاقة "وورلدكوم" لإتصالات سنة 2002، وهذا بسبب التلاعب بمصداقية القوائم المالية وضعف مستوى الرقابة الداخلية.

حرص عدد من المنظمات الدولية على تناول مصطلح حوكمة الشركات بالتحليل والدراسة على رأسها صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، حيث قاموا بإصدار مجموعة من مبادئ لحوكمة الشركات، لترشيد إدارة الشركات ورفع كفاءة أسواق المال وتحقيق إستقرار الإقتصاد ككل.

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يحتاج إلى العديد من الآليات، ويعتبر التدقيق الداخلي من بين الآليات المعتمدة في هذا المجال، لما له من دور مساهم في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة، وإدارة المخاطر وإدخال التحسينات على الأساليب الرقابية على إعتبار أنه ركيزة أساسية لنظام الرقابة الداخلية، خاصة بعد إنشاء معهد المدققين الداخليين، الذي عمل على إصدار مجموعة من المعايير تنظم مهنة التدقيق، وتوسيع مهامه حيث أصبحت جميع أنشطته المستحدثة ذات قيمة اقتصادية، تخدم جميع الأطراف بالشركة بما يساهم في تحقيق قيمة مضافة لها.

بإعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عادة ما تخدم أطراف تمارس دورا هاما في حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي فإنها تساهم في دعم حوكمة الشركات ومن أجل مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات بادر معهد المدققين الداخليين لتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي لجعلها أداة قوية لإقامة قيمة للشركة من خلال خدمات التأكيد والإستشارة والتقييم ومراجعة الوظائف والأنشطة.

أولا: إشكالية الدراسة

مما سبق، يتبين بأن الإشكالية المراد معالجتها من خلال هذا البحث يمكن التعبير عنها كالتالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات محل الدراسة ؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:

- ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة؟
- ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر في المؤسسات محل الدراسة ؟
- ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة ؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

من الأجل الإجابة على الإشكالية أعلاه تمت صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة كالتالي:

يساهم التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات محل الدراسة.

وتتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات التالية:

- يساهم التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة؛
- يساهم التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر في المؤسسات محل الدراسة؛
- يساهم التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع

تبرز أهم الأسباب التي من شأنها تم اختيار الموضوع في النقاط التالية:

- الإلمام الشخصي بالموضوع وارتباطه بمجال التخصص؛
- الرغبة الذاتية في الإطلاع أكثر على الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به؛
- الإطلاع على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

رابعا: أهمية الدراسة

تظهر أهمية البحث من خلال النقاط التالية:

- يعتبر موضوع البحث أحد المواضيع الحديثة التي تسعى لتحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي على المستوى العالمي؛
- يساهم البحث في توضيح مدى مساهمة حوكمة الشركات في تقليل المخاطر وحماية حقوق أصحاب المصالح، باعتماد التدقيق الداخلي كآلية محاسبية محورية؛

خامسا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر؛
- التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في دعم آليات حوكمة الشركات؛
- التعرف على مدى وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة لمؤسسات محل الدراسة؛
- التعرف على مدى وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لمؤسسات محل الدراسة؛
- التعرف على مدى وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي لمؤسسات محل الدراسة.

سادسا: منهج الدراسة

نظرا لطبيعة الدراسة وتماشيا مع الموضوع، ولتحقيق أهدافه والوصول إلى النتائج المرجوة منه، تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري، وذلك من خلال وصف وتحليل علاقة التدقيق

الداخلي بحوكمة الشركات، كما تمت الاستعانة بالمنهج التاريخي في الجزء المرتبط بتطور الاهتمام بمفهوم الحوكمة ونشأة التدقيق الداخلي، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب الاستقصاء، وذلك بتوجيه إستبانة إلى عينة من المدققين الداخليين ومساعدي المدققين الداخلين إضافة إلى المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية ثـــم عالجنا البيانات التي تحصلنا عليها بإستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

سابعا: الدراسات السابقة

بغية الاستفادة مما توصلت إليه الدراسات السابقة بما يخدـــم موضوع دراستنا، فسنعرض بعض الدراسات التي حاولت الربط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في حدود اطلاع وعلى الطالبتين مرتبة زمنيا على النحو التالي:

دراسة سايح نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسها على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر: دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص مالية: محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر،2016/2015.

هدفت إلى دراسة واقع التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية من خلال قياس مدى إسهامه في إدارة المخاطر في مجموعة من الشركات الجزائرية، وقياس مدى انعكاس هذا الدور على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات، من أجل تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر في الشركة، فقد تم إجراء دراسة إستقصائية، حيث توصلنا إلى وجود اهتمام كبير بهذه المتغيرات ووجود علاقة بينها، كما أظهرت النماذج الاحصائية المعتمدة في التحليل اتجاهين، الأول أن هذه المساهمة تكون بشكل كبير في مرحلة التنفيذ، والثاني وجود علاقة إيجابية بين دور المدقق في إدارة المخاطر ودوره في تجسيد متطلبات حوكمة الشركات.

دراسة كلبوتي حمزة، جودة أنشطة التدقيق الداخلي في ضوء تبني حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة ، بومرداس، الجزائر، 2022/2021.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى جودة أنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، ومن ثم البحث عن أثر جودة هذه الأنشطة على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير أداة دراسة (استبيان) حيث تم توزيع الاستبيان على العينة الممثلة لمجتمع الدراسة وهم المدققين الداخليين في مؤسسات المساهمة بولاية عنابة وهذا باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية بعد ذلك تمت الإجابة على الفرضيات، حيث أكدت النتائج إلى وجود أثر ايجابي لجودة أنشطة التدقيق الداخلي على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات مقاسة بالنسبة

إلى المبادئ التالية (الإفصاح والشفافية، حقوق المساهمين، المعاملة العادلة بين المساهمين، دور أصحاب المصالح، مسؤوليات مجلس الإدارة).

حدبي عبد القادر، تفعيل حوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بالإشارة الى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر،2017/2018.

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على سبل و آليات تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية من خلال مدخل التدقيق الداخلي الذي أخذا بعدا أوسع على ضوء المعايير الدولية للممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، والقيام بدراسة ميدانية وتحليل إحصائي لبيانات الإستبيان حول تطبيق المؤسسات الجزائرية محل الدراسة لمعايير الدولية لتدقيق الداخلي في أنشطة وممارسات التدقيق الداخلي، وإلى وجود أثر إيجابي لتطبيق هذه المعايير في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج من بينها تمثل حوكمة الشركات آلية فعالة لحل المشاكل الناتجة عن الفصل بين الملكية والتسيير، والتي يمكن أن تؤثر سلبا على تحقيق أهداف المؤسسة في البقاء والتطور، حيث تهتم الحوكمة بتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة معاملات المؤسسة وخاصة المالية منها، وتعزيز الجانب الأخلاقي في العلاقات بين مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

من خلال ما تقدم من ملخصات لأهم ما جاء في الدراسات السابقة، نجد أنه هناك تباين واضح بين هدف كل دراسة وطريقة معالجتها، بالإضافة إلى اختلاف البيئة التي تمت فيها هذه الدراسات السابقة، ولكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث تناولت كل واحدة منها زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا، لذا فقد قمنا بالربط بين مختلف أفكار هذه الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية دراستنا والتي هدفت إلى قياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

ثامنا: هيكل الدراسة

بغية الإلمام بجميع الجوانب المهمة المرتبطة بالموضوع، وكذا الإجابة على تساؤلات الدراسة وبلوغ أهدافها، قمنا بتقسيـــم الدراسة إلى أربعة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة. وفيما يخص فصول الدراسة، فقد تم تقسيمها كما يلي:

تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري لحوكمة الشركات من خلال دراسة ماهية حوكمة الشركات، ثـــم متطلبات تطبيق حوكمة الشركات، بالإضافة إلى آليات حوكمة الشركات، أما الفصل الثاني فيهتم بالإطار العام للتدقيق الداخلي من خلال دراسة ماهية التدقيق الداخلي، وكذا أساسيات التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى معايير التدقيق الداخلي؛

بالنسبة للفصل الثالث فيعالج علاقة التدقيق الداخلي بتدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، من خلال دراسة الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر، بالإضافة إلى مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات، أما الفصل الرابع فهو عبارة عن دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الإقتصادية، ويتضمن توضيح طبيعة الدراسة، وكذا عرض الطريقة والإجراءات التي تمت بها الدراسة التطبيقية، بالإضافة إلى التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة التطبيقية.

الفصل الأول:

الإطار النظري لحوكمة الشركات

تمهيد:

تشكل الشركة نظاما مفتوحا على الأطراف المكونة لمحيطها والتي تتفاعل معه بطريقة وثيقة ودائمة، وذلك بواسطة تحسين الشركة لعلاقتها مع بيئتها، مما يزيد في مصداقيتها وجاذبيتها وتغير نظرة الغير لها بصورة إيجابية، وبذلك ستساهم في تغيير محيطها وتؤثر فيه إيجابا بدلا من أن تخضع لضغوطاته فقط، حيث ومن خلال هذه النظرة الجديدة للشركة، يتضح جليا أنها تتجه صوب متطلبات القدرة التنافسية والأداء الفعال وتحقيق مزيد من الربح، وبحوكمتها ستتسنى لها إدارة أحسن للأزمات والمخاطر وضمان البقاء والاستمرار، وبتبني مبادئ حوكمة الشركات في عالم الأعمال يمكنها من ممارسة اقتصاد سوق وفق أطر سليمة، وقد حثت المنظمات والهيئات الدولية إلى الاهتمام بحوكمة الشركات لأنها الخلية المؤثرة على الإقتصاد، للإلمام بهذا الفصل تم تقسيمه كما يلي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

المبحث الثاني: متطلبات تطبيق حوكمة الشركات

المبحث الثالث : آليات حوكمة الشركات

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة التي تفرض نفسها على جدول أعمال المنظمات المهنية الدولية في السنوات الأخيرة، نتيجة للعولمة والانفتاح الدولي، وفصل الملكية عن الإدارة، الأمر الذي أدى إلى ظهور مشاكل الوكالة وتضارب المصالح بين الأطراف، هذا بالإضافة إلى الفضائح المالية التي طالت كبريات الشركات نتيجة عدم الامتثال بالسلوك الأخلاقي وضعف آليات الرقابة،

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

يوجد لمصطلح الحوكمة عدة مرادفات مثل "الارادة الرشيدة والادارة الحكيمة والاجراءات الحاكمة" وهناك من يطلق عليها تسمية الحاكمية المؤسسية والتحكم المؤسساتي.

عرف معهد المراجعين الداخليين الحوكمة بأنها العمليات التي تتم من خلالها الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصلحة من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال أداء حوكمة الشركات في الشركة.[1]

كما عرفتها لجنة (Cadbury) سنة1992 حوكمة الشركات بأنها النظام الذي بمقتضاه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها. يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى طبيعة العلاقة التعاقدية – من حيث كونها كاملة أو غير كاملة – والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية، ومسيري الشركة من ناحية أخرى.[2]

كما تم تعريفها من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) في سنة 1999 كالاتي: "حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين، وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضح أهداف الشركة وتحدد وسائل تلك الاهداف والرقابة على الاداء".[3]

يقصد بحوكمة الشركات مجموعة الآليات التنظيمية التي تعمل من أجل تحديد سلطة المسيرين والتأثير على قرارتهم الإعتبارية، وهذا بهدف الالتزام بتحقيق مصالح الأطراف المختلفة دون التفرد بالمصالح التي تخص المسيرين كما يمكن النظر إلى حوكمة الشركات بأنها الطريقة التي تستخدم بها

---

[1] كرار محمد حسن محمد، **دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على مجموعة شركات جياد الصناعة السودان**، المجلة الجزائرية لدراسات المحاسبية والمالية، كلية العلوم الادارية، قسم المحاسبة، جامعة الضعين، العدد1، المجلد08، 2022، السودان، ص40.

[2] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد05، 2012، الجزائر. ص184.

[3] حدبي عبد القادر، **تفعيل حوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بالإشارة الى حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر،2017/2018، ص4.

السلطة لإدارة أصول وموارد الشركة، بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، ويقصد بها أيضا النظام الذي يُوجِه ويراقب الشركات.[1]

من خلال هذه التعاريف فإن حوكمة هي نظام لمجموعة من المبادئ والقواعد التي تعمل على تحقيق توازن المصالح بضبط العلاقة بين مختلف الأطراف داخل الشركة من إدارة وأصحاب المصالح والمساهمين لتحقيق أهدافها وتحسين أدائها.

ثانيا: نشأة حوكمة الشركات

حوكمة الشركات فكرة تطرق لها أدم سميث في القرن الثامن عشر عام 1776 حيث تطرق في كتابه ثروة الأمم إلى وجود مصالح مختلفة تماما بين أصحاب الشركة ومدراءها، فمن وجهة نظره، ذلك التضارب في المصالح يعد مشكلة لا يمكن التغلب عليها لتحقيق كفاءة الشركة، أي أنه لا يمكن لمسيري الشركة بصفتهم مدراء أموال الأخرين أن يأخذوا هذه الأموال في الحسبان بنفس الحذر الذي كانوا عليه بأموالهم الخاصة؛

تعود جذور حوكمة الشركات إلى بارل ومينز (Berle and Means) اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وهو ما أدى إلى مشكل الوكالة(بين المسير والمالك)حيث كان ذلك في عام 1932، وهذا في كتابهما" المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة "الذي يعنى بأداء الشركات الحديثة والاستخدام الفعال للموارد فضلا عن القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة؛

تطرق بعد ذلك كلا من جنسن ومالكليينغ (Jensen et meckling) سنة 1976 إلى مشكلة الوكالة، حيث أشار إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والتسيير وهو ما يطلق عليه" مشكل الوكالة"، في حين تطرقت نظرية الوكالة للسلوك الإداري وتكاليف الوكالة وهيكل الملكية بشكل أكثر تعمقا، فقدمت نتائجهما في واحدة من أهم دوريات الاقتصاد المالي سنة 1976 (Journal of Financial and economics)؛

في عام 1984 تم التركيز على أن الشركة نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالوسط المحيط بها، أي أن الشركة لها علاقات مع مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة بما في ذلك الحكومات والمنافسون والمستهلكون وغيرهم، في حين أن تلك الأطراف ذات الصلة لهم الحق في مساءلتها، وهو ما نصت عليه نظرية أصحاب المصلحة من قبل فريمن (Freeman) وفي 1984 حث على أنه يجب على المديرين أن يفهموا الأساس المنطقي للشركات والعملية التنظيمية المستخدمة لإدارة العلاقات مع أصحاب المصلحة وبعد حدوث الانهيارات المالية للكثير من الشركات المالية العاملة في مجال القروض والادخار، قام

[1] براق محمد، قمان عمر، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإدارة**، مطبوعات الملتقى الوطني، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي 2012، مخبر مالية، بنوك وادارة اعمال، بسكرة، الجزائر.

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانوني (AICPA) بالإضافة إلى بعض الشركات المهنية بتأسيس هيئة (تريدواي)(treadway)، وقد قامت الهيئة عام 1987 بتقديم تقريرها الذي تضمن إحدى عشر فقرة تتمثل في تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة ودعت كذلك إلى ضرورة وجود بيئة رقابية سليمة ومستقلة؛

بـــدأ الاهتمام الحقيقي بمفهوم حوكمة الشركات، حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات كادبوري في ديسمبر 1992 تقريرها المعد من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات، حيث شملت حوكمة الشركات بعدا أخر بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات والفضائح المالية في كبريات الشركات الامريكية في نهاية عام 2001.[1]

يعد التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي عام 1999 والذي عنوانه مبادئ حوكمة الشركات أول محاولة دولية لتقرير وترسيخ مبادئ حوكمة الشركات، وقد تحديثها وتعديل بعض المبادئ فيها سنة2004.[2]

ثالثا: خصائص حوكمة الشركات

يشير مصطلح الحوكمة إلى الخصائص التالية:

- ✓ **الإستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل؛
- ✓ **المساءلة:** أي إمكانية تقييم وتقدي أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- ✓ **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد؛
- ✓ **الإنضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب الصحيح.[3]
- ✓ **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث، وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة.[4]
- ✓ **المسؤولية:** ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم اتجاه الشركة والمساهمين؛
- ✓ **العدالة:** بمعنى ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة.[1]

---

[1] محمد الشريف بن زواي، هلة ليليا، **مساهمة حوكمة الشركات في الرفع من الأداء المالي للشركات العائلية: دراسة على عينة من الشركات العائلية لولايتي أم البواقي وباتنة**، مجلة العلوم الانسانية، 2023، المجلد34، العدد 01، جوان 2023، الجزائر، ص 144-143.

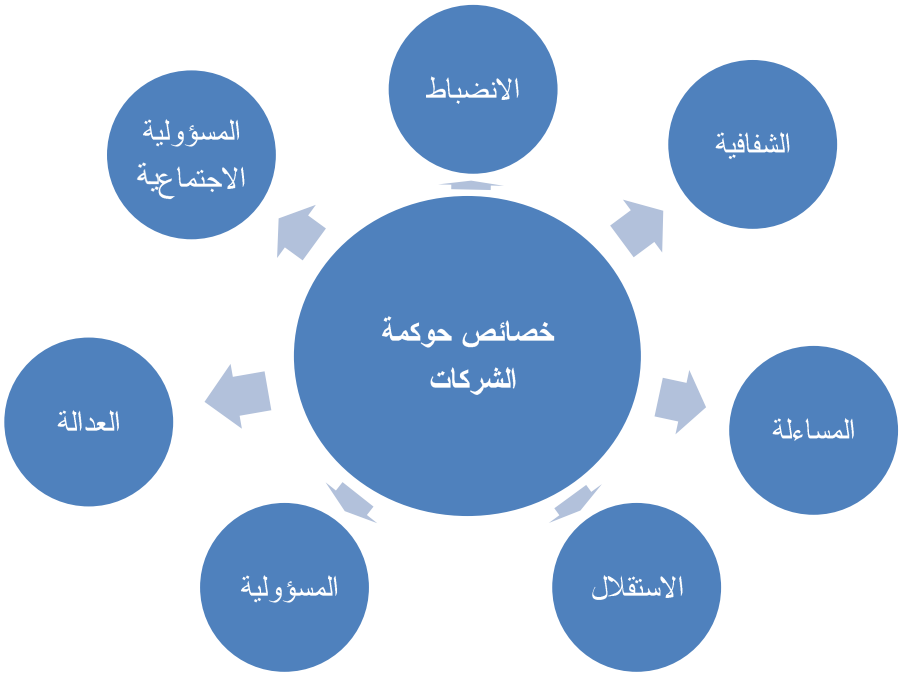
[2] تيايبية رضا، **مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات: دراسة ميدانية تحليلة**، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2020/2019، ص21-32.

[3] هجيرة بوزوينة، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية دراسة حالة شركة AGRO SIM**، مجلة الابحاث الاقتصادية: 2022، المجلد17، العدد1، 08/06/2022، البليدة، الجزائر، ص296.

[4] عادل بن عطاء الله، محمد رشدي سلطاني، **حوكمة الشركات ودورها في تعزيز الميزة التنافسية دراسة حالة مصرف أبوظبي الإسلامي**، مجلة الاقتصاد الصناعي، 2018، العدد14، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص3.

والشكل الموالي يوجز خصائص حوكمة الشركات:

الشكل رقم 1 : خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على هجيرة بوزوينة، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية دراسة حالة شركةAGRO SIM ، مجلة الابحاث الاقتصادية.

المطلب الثاني: النظريات المعنية بحوكمة الشركات

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

- **نظرية حقوق الملكية**

تندرج نظرية حقوق الملكية ضمن المقاربة النيوو كلاسيكية للشركة، وتعود إلى الباحثين Alchian– Demestz سنة1972، وتقوم على فكرة بسيطة هي أن حق الملكية هو المحدد الأساسي أو العام الجوهري وراء فاعلية ونمو الشركة، فكلما كانت هذه الحقوق كاملة كلما إنعكس ذلك على أداء الشركة، تؤدي حقوق الملكية دور الضامن القانوني، ولكن لا يمكن أن تؤدي دور الضامن الإقتصادي لوحدها، ومن هذا المنطلق تقسم حقوق الملكية حسب هذه النظرية إلى ثلاثة أقسام:

- ✓ حق الاستعمال: أي الحق في إستغلال الأصل أو الشيء المملوك؛
- ✓ حق الانتفاع: أي الحق في الحصول على المنافع والأرباح؛
- ✓ حق تقرير: المصير: أي حق البيع أو التنازل عن الأصل.[2]

[1] صافي أحمد، وآخرون، **آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، 2018، العدد03، مارس 2018، المسيلة، الجزائر، ص52.

[2] حدبي عبد القادر، مرجع سابق، ص07.

توجد عدة أنواع لحقوق الملكية، تتمثل هذه الحقوق في:

- ✓ حقوق الملكية الخاصة؛
- ✓ حقوق الملكية المشتركة؛
- ✓ الحقوق العامة.[1]

➢ **نظرية الوكالة**

عرفت حيث قدم (Meckling et Jensen)على أنها عقد يعين بموجبه شخص(الرئيسي) شخصاً آخر هو العون(المسير)للقيام أعمال معيّنة لفائدة الاول نيابة عنه و تفويضا منه، و ليس بالضرورة أن يكون لدى الطرفين أي المالك و المسير نفس الأهداف، بحيث تختص هذه النظرية بأنها تقو على السلطة، عدم تناظر المعلومات، تتداخل خصوصاً مع نظرية حقوق الملكية.[2]

بمعنى علاقة الوكالة توجد عندما يفوض المالك سلطة إتخاذ القرار والرقابة على الموارد لغير، وعليه ينظر للشركة وفق هذه النظرية على أنها سوق خاص وعقد العمل يعتبر عقد تجاري، ونتحدث عن علاقة الوكالة عندما الشركة أو الشخص يكلف شخص آخر بالقيام بإدارة مصالحه ويعتقد أن الشركة ما هي إلا ربطة عقد، والرابطة تقتصر فقط بين المساهمين والقادة والمسيرين ودور الحوكمة يقتصر فقط على تخفيض التكاليف لزيادة العوائد المالية، فنظرية الوكالة تنظر إلى الشركة على أنها سلسلة مترابطة من التعهدات من خلال الافراد الذين لديهم إهتمامات ذاتية والتي ينبغي الاشراف عليها وإدارتها، ويمكن أن تفسر بأنها تعميم لنظرية حقوق الملكية سنة، حيث تعد مقالات كلا الباحثان جانسن وماكلين الأولى لقواعد هذه النظرية، فجذور هذا المشروع يعود إلى بداية السبعينات بجامعة روشترRochester على يد نفس الباحثين، إذ تستند هذه الأخيرة لترشيد سلوك المسيرين وتهدف إلى التنسيق والمراقبة المطبقة على إدارة الشركات وترتكز على القادة وتطبق على وجه الخصوص على الهيكل التنظيمي وعلى حوكمة الشركات.[3]

➢ **نظرية التجذر**

المسير ركيزة إجراء اتخاذ القرار، له ميزة التحكم في المعلومات ويقدر على إحداث عدم التماثل في المعلومات يمكن أخذ القرار بعدم زيادة ثروة المساهمين، و يقوي مكانته الداخلية هذا يجعله متجذر في الشركة enraciné ولا يمكن عزله بسهولة من قبل المساهمين أو مجلس الإدارة، جاء بنظرية التجذر كل

---

[1] صويلح أميمة، **تقيم لجنة التدقيق لوظيفة التدقيق الداخلي لتفعيل حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة-2-عبد الحميد مهري، الجزائر، ص21.

[2] سامية شارفي، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة الأسواق المالية العربية: حالة الأسواق المالية الناشئة، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم الإقتصادية ، التخصص محاسبة مالية وبنوك، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر،2019/2018، ص12،

[3] كلبوتي حمزة، **جودة أنشطة التدقيق الداخلي في ضوء تبني حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة ، بومرداس، الجزائر، 2022/2021، ص92-91.

من أمريكيان Vishny et Shleifer يرون أن المسير له إمكانية الالتفاف حول آلية المراقبة الخاصة بنظرية الوكالة، مفهوم التجذر يغطي في الحقيقة نوعين من الاستراتيجية:

- ✓ الاستراتيجية الشخصية التي تهدف إلى الإنسجام مع المحيط؛
- ✓ الاستراتيجية الشخصية التي تهدف إلى وضع موانع من أجل دفاع المسير عن مكانته، أو ما يسمى بالإستراتيجية الوقاية أو الدفاع (Stratégie de retranchemen).[1]

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

سنتطرق في هدا المطلب إلى أهمية وأهم أهداف حوكمة الشركات

أولا: أهمية حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات ذات أهمية بالنسبة للاقتصاد كله، إذ أن هناك ارتباطا وثيقا بين حوكمة الشركات ونظام الاقتصاد أي بلد، فالمشاكل الناجمة عن ضعف حوكمة الشركات لا تؤدي فقط إلى فشل الاستثمارات وإنما تمتد إلى أبعد من ذلك متمثلة في ضعف مستويات الثقة العامة في الأعمال كلها، حيث أن المسألة لا تعد مجرد إنهيار سمعة القليل من الشركات أو ضعف الإحترام للبعض من مدراءها بل إن المسألة تشير إلى فقدان مصداقية النظام الإقتصادي كله، وعليه يجب النظر إلى تحسين حوكمة الشركات، وكأنه يمثل كسبا لكافة الأطراف ذات الصلة، فهو يعد كسبا للشركة من خلال تحسين الأداء وتخفيض تكاليف الحصول على رأس المال، ويعد كسبا لحملة الأسهم من خلال تعظيم القيمة وفي المدى الطويل أخيرا فهو يعد كسبا للإقتصاد الوطني من خلال النشاط المستقر والمستمر والأكثر كفاءة للشركات التي تعمل في ظله.[2]

إضافة الى ذلك يمكن تلخيص أهمية أخرى لحوكمة الشركات في العناصر التالية:

- ✓ إعادة الثقة في أعمال الشركة وفي الاقتصاد الذي يولدها، فهي تهيئ الجو لنمو وتعدد الشركات المساهمة والحد من هروب رؤوس الأموال من خلال جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية والمحلية وتحقيق التنمية المستدامة لذا فهي تعزز القدرة التنافسية للقطاع الخاص؛
- ✓ وضع أسس مبادئ السوق الحرة في الإقتصاديات المغلقة مما يولد جيلا جديدا من أصحاب المشاريع والمستثمرين في جميع أنحاء العالم؛

---

[1] مريم عمارة، **مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه، تخصص المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص26-27.

[2] جمال العسالي، **تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الأداء الاقتصادي في الجزائر2000-2014**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسييرـــ، جامعة الجزائر العاصمة، الجزائر، 2019/2018، ص09.

- ✓ زيادة فرص التمويل وإنخفاض تكلفة الإستثمار وإستقرار سوق المال وإنخفاض درجة المخاطر، كذلك تحسين الحوكمة من جودة الإنتاج السلعي أو الخدمي ومن ثم زيادة قدرتها التنافسية وتحقيق التكامل في الأسواق العادية؛
- ✓ تظهر أهمية الحوكمة في عنصرين أولا لهما المتابعة والرقابة لإكتشاف الإنحرافات والتجاوزات، والعنصر الثاني هو تعديل وتطوير عمل الشركات من خلال الضبط والتحكم لغرض تصحيح الإنحرافات؛
- ✓ تحقق الإستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وخاصة في عمليات الضبط الداخلي، وتحقق أعلى مستوى ممكن من الشفافية والإفصاح في التقارير المالية ومحاربة الفساد المالي والاداري للشركات؛
- ✓ تساهم الحوكمة في تخفيف حدة الفقر وتعزيز حقوق الإنسان وإرساء قواعد العدل وإستمرار عمل الشركات، وإنهيارها لا يعد خسارة تصيب المساهمين فقط وإنما تصيب العاملين وأصحاب المصالح الأخرى.[1]

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

طبقا لما أصدرته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإن أهداف حوكمة الشركات تتلخص في:

- ✓ تحسين أداء الشركات وزيادة ربحيتها ومساعدتها على النمو وزيادة قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والدولية؛
- ✓ إلزام الشركات بقواعد وإجراءات العمل وفقا لمجال كل منها؛
- ✓ تعظيم دور الشركات ومساهمتها في عملية التنمية الإقتصادية على مستوى الإقتصاد الكلي للدولة وقدرتها على خلق الثروة للمجتمع وخلق فرص التوظف؛
- ✓ تحسين العلاقات بين الشركة وكافة الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالشركة من مساهمين وعملاء ومقرضين ومديرين وموظفين وموردين والمجتمع المحيط بها وسيادة ثقافة الحوكمة الجيدة في المجتمع.[2]
- ✓ العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد؛
- ✓ منع المتاجرة بالسلطة في الشركة وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛

---

[1] سمير مجان، **أثر الحوكمة على إدارة المخاطر الائتمانية في المصارف الإسلامية**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2021/2020، ص64-63.

[2] عقبة قطاف، بشير بن عيشة، **دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد13، ديسمبر2017، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص131.

- ✓ الإشراف على المسؤولية الإجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيد.[1]
- ✓ وضع أنظمة للرقابة على تسيير الشركة وأعضاء مجلس إدارتها؛
- ✓ ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراجعي الحسابات الخارجيين، والتأكد من أنهم على درجة مناسبة من الإستقلالية وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.[2]

المبحث الثاني: متطلبات تطبيق حوكمة الشركات

سنتطرق في هذا المبحث إلى متطلبات تطبيق حوكمة الشركات المتمثلة في المبادئ والأطراف المعنية لتطبيق حوكمة الشركات إضافة إلى محدداتها.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

تتمثل مبادئ حوكمة الشركات في ما يلي:

- **ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات:** وفق ما ينصه هذا المبدأ ينبغي أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون وأن يصيغ بوضوح تقسيـــم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة، بحيث:

- ✓ ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات يمكن أن يؤثر على الأداء الإقتصادي العام، سلامة السوق، خلق الحوافز للمشاركين في الأسواق وتعزيز شفافيتها وكفاءتها؛
- ✓ يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات، أن تكون متناسقة مع سيادة القانون والشفافية وقابلة التنفيذ؛
- ✓ ينبغي أن يكون تقسيـــم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة محددا بوضوح وأن يتم التأكد من ضمان تقديـــم المصلحة العامة؛
- ✓ يجب على السلطات التنظيمية والتنفيذية والإشرافية أن تكون لديها السلطة والنزاهة والموارد اللازمة لأداء واجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وعلاوة على ذلك ينبغي أن تكون الأحكام الصادرة عنها في الوقت المناسب، شفافة وواضحة.[1]

---

[1] خرخاش جميلة، **أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل انظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة الدكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018/2017، ص39.

[2] مجيلي صليحة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبة لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2018/2017 ، ص23.

- **حقوق المساهمين:** لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات ويسهل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم وفقا للمبادئ العامة التالية:

- ✓ يجب أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة وإبلاغهم بشكل كاف عنها؛
- ✓ يجب أن يمنح للمساهمين الفرصة للمشاركة بشكل فاعل والتصويت في إجتماعات الجمعية العامة، كما يجب أن يكونوا مطلعين بالأحكام بما في ذلك إجراءات التصويت التي تحكم الإجتماعات؛
- ✓ يجب الإفصاح عن هياكل رأس المال والترتيبات التي تساعد مساهمين محددين في الحصول على درجة سيطرة لا تخضع للنسبة والتناسب لحقوق ملكيتهم (لا تتناسب مع حقوق ملكيتهم في الشركة)؛
- ✓ يجب السماح للأسواق المالية من أجل الرقابة على الشركات أن تعمل بأسلوب كفؤ وشفاف؛
- ✓ يجب تسهيل ممارسة حقوق الملكية لجميع المساهمين بما في ذلك المستثمر الرئيسي؛
- ✓ يجب السماح للمساهمين وخاصة حملة الأسهم المؤسسين بالتشاور مع بعضهم البعض حول مواضيع تتعلق بالحقوق الأساسية لهم.[2]

- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين، في بما ذلك مساهمي الأقلية ومساهمين الأجانب، وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات إستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الادارة أو المديرين التنفيذيين.[3]

- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:**

يضمن نظام حوكمة الشركات ما يلي:

- ✓ يجب أن يقر الإطار الخاص بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح كما هي محددة في القانون، ويشجع التعاون الفعال بين الشركة وأصحاب المصالح بالشركة لخلق الوظائف وتوفير الإستمرارية للشركات السليمة ماليا؛

---

[1] أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات الإبداعية**، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص مالية، محاسبة والتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013/2014، ص47-46.

[2] كلبوتي حمزة، مرجع سابق، ص123-124.

[3] بوراس بودالية، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي**، أطروحة الدكتوراه، تخصص مالية وإدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب، الجزائر،2022/2021، ص21.

- ✓ يجب أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على ضرورة إحترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- ✓ يجب إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم؛
- ✓ يجب العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء؛
- ✓ توفير المعلومات وفرص النفاذ لها لأصحاب ذوي المصالح بأسلوب دوري وفي التوقيت المناسب؛
- ✓ يجب السماح لذوي المصالح، بما فيهم العاملين من الأفراد والجهات التي تمثلهم، بالإتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة، بما لا يؤدي إلى المساس بحقوقهم؛
- ✓ يجب أن يزود إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات بكل فعال كفء للحماية من الإعسار والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين.[1]

➢ **الإفصاح والشفافية:** في هذا الإطار ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق عن المعلومات والذي يجب أن يشمل على الأقل:

- ✓ النتيجة المالية للشركة ونتيجة الاستغلال؛
- ✓ ملكية الحصص الأساسية وحقوق التصويت؛
- ✓ سياسة التعويض لأعضاء مجلس الإدارة والهيئات التنفيذية الفاعلة وكذا إعطاء معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة ومؤهلاتهم وظروف سيرورة الانتخاب، وضمان عدم إنتمائهم إلى مجلس إدارة في شركات أخرى؛
- ✓ الصفقات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة؛
- ✓ الأخطار المتوقعة؛
- ✓ القضايا المتعلقة بالموظفين والأطراف الأخرى ذات العلاقة؛
- ✓ هياكل وسياسات الحوكمة وخصوصا محتوى القانون واستراتيجية التسيير المحررة من طرف الشركة والعملية التي تفذ بواسطتها؛

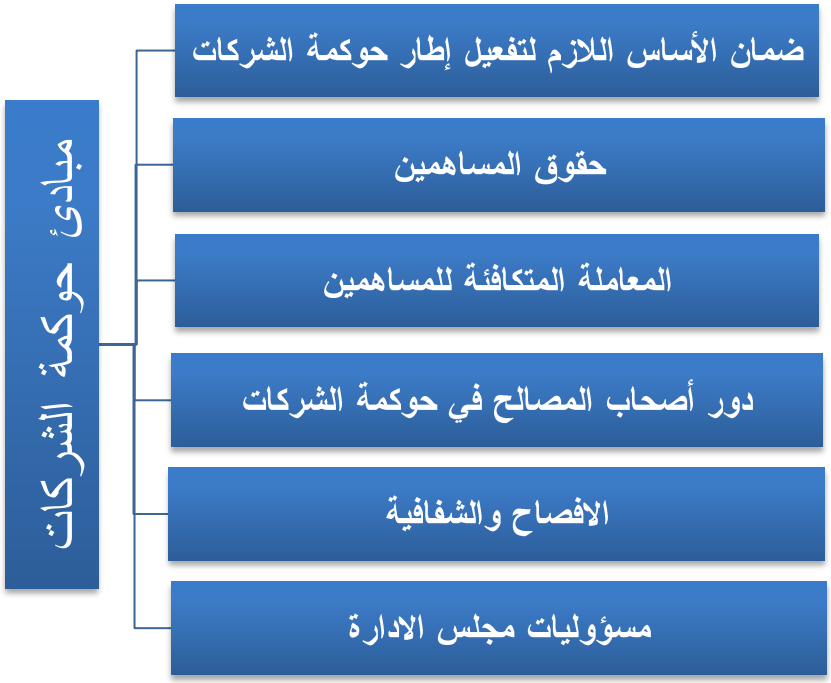
كما يجب أن تتصف المعلومات المفصح عنها بمعايير الجود العالمية والإفصاح المالي وغير المالي، وأن تقوم الشركة بالتدقيق السنوي من خلال مدقق خارجي مؤهل ومستقل مكلف من قبل مجلس الإدارة

[1] بغداد أمحمد، **دور آليات الحوكمة في تأطير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين– دراسة حالة–**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، 2022/2021، ص14–15.

والمساهمين للتأكيد على شرعية وصدق الحسابات يكون مسؤول أمام المساهمين والشركة ككل بمماسه مهامهم بمهنية وكفاءة.[1]

- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية إختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية، مع ضمان إلتزامه بمسؤولياته، وكذلك التوجه الإستراتيجي لتنظيم الأعمال بتوفير المعلومات الكافية والمعاملة المتكافئة للمساهمين.[2]

والشكل الموالي يوضح مبادئ حوكمة الشركات.



الشكل رقم 2: مبادئ حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على بغداد أمحمد، دور آليات الحوكمة في تأطير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين–دراسة حالة–، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، 2022/2021، ص17.

المطلب الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

[1] مزة ضويفي، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الافصاح وأثرها على الأداء المالي: مع دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز**، أطروحة دكتوراه(غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015/2014، ص28.

[2] جوادي سميرة، **أثر تطبيق آليات الحوكمة على الأداء المالي لشركات التأمين التكافلي أطروحة مقدمة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية**، تخصص بنوك وتأمينات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصد يمرباح،ورقلة،الجزائر،2020/2019، ص13.

توجد العديد من الأطراف تقوم بتطبيق حوكمة الشركات من أهمهم نذكر مايلي:

- **المساهمين:** وهم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق تملكهم أسهمها، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وهم بالتالي معنيون بتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهذا يحدد مدى استمرارية الشركة من عدمها ويجدد أرباحها ونموها في نفس الوقت، وفيما يتعلق بالحوكمة فإن إهتمام المساهمين بتحقيق أهدافهم يكون من خلال الإسهام في إختيار أعضاء مجالس الإدارة بصفة جيدة، وحسن الاختيار للإدارة العليا ضمن القوانين والسياسات المطلوبة، كما أن تعزيز الحوكمة يطمئن صغار المساهمين ويشجع الأطراف الأخرى على الإستثمار في الشركات المساهمة، لأن القوانين وحدها غير كافية لطمأنة المستثمرين في الشركة.
- **مجلس الإدارة:** بصفتهم من يقوم بإختيار المديرين التنفيديين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم فقد أوضحت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة ملزمون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:
  - ✓ **واجب العناية:** ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا وأن يبدل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاد القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.
  - ✓ **واجب الإخلاص:** ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.[1]
- **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها إتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.[2]
- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون لهم الأطراف مصالح مختلفة ومتعارضة أحيانا، فالدائنين على سبيل المثال، يهتمون بمقدرة الشركة على الإستمرار.[1]

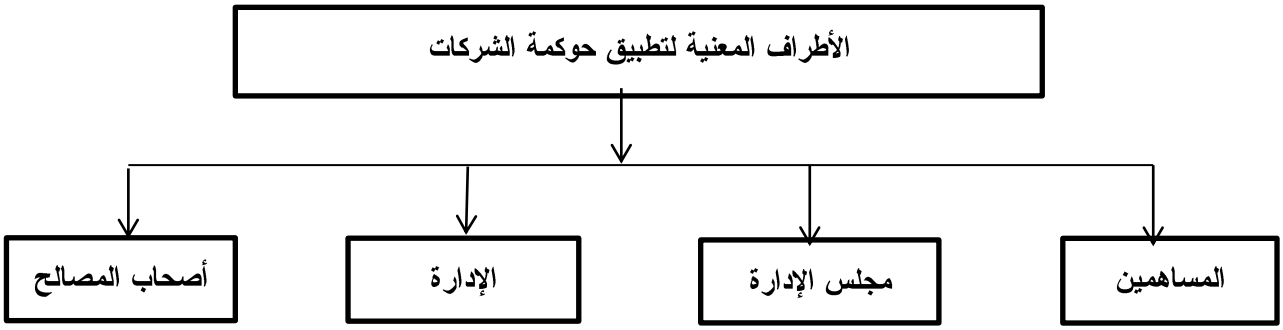
---

[1] جداي ياسين، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين كفاءة سوق الاوراق المالية ببورصة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاد بنكي ومؤسسات مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، الجزائر، 2021/2020، ص36.

[2] بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في التدقيق والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017/2016، ص31.

والشكل الموالي يبين الأطراف المعنية بحوكمة الشركات:

الشكل رقم 3: الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على كلبوتي حمزة، "جودة أنشطة التدقيق الداخلي في ضوء تبني حوكمة الشركات"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة ، بومرداس، الجزائر، 2022/2021، ص97.

المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات بل والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تتضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وهذه المحددات تتكون مما يلي:

أولا: المحددات الخارجية: وتشير هذه المحددات إلى:

- ✓ القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي مثل (قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)؛
- ✓ كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات؛
- ✓ درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج؛
- ✓ كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في أحكام الرقابة على الشركات؛
- ✓ الشركات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة؛

[1] يزيد بن صوشة، **دور إرساء مبادئ حوكمة الشركات في توجيه السياسة المالية للمؤسسات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2020/2019، ص25.

- ✓ الشركات الخاصة للمهن الحرة (مكاتب المحاماة والتدقيق والتصنيف الإئتماني والإستشارات المالية والإستثمارية).[1]

ثانيا: المحددات الداخلية: هي المحددات التي تعمل على ضبط وتنظيم مصالح كل من الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ليقلل ذلك من تعارض المصالح بينهم من خلال تحديد كيفية إتخاذ القرارات وتوزيع السلطات وتتمثل فيما يلي:

- ✓ القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة؛
- ✓ توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين المصالح، وعليه تشمل المحددات الداخلية للحوكمة على كل المتغيرات ذات صلة مباشرة من التركيب الهيكلي الداخلي الشركة ومنها:
- ✓ آليات داخلية تساعد في الحصول على التمويل الذي يعتبر أحد الأركان الأساسية لتحقيق الأرباح؛
- ✓ التوسع في نشاط المؤسسة مما يؤدي لخلق فرص عمل؛
- ✓ زيادة ثقة المستثمرين بالشركة وبالتالي زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني من خلال تطبيق المحددات الداخلية في الشركات؛
- ✓ تشجيع المدّخرات الوطنية وتعبئتها بإستخدام إيجابي ومنتج ورفع التكوين الرأسمالي للشركة؛
- ✓ ضمان حقوق صغار المستثمرين وحملة الأسهم ووضع آليات مناسبة تحدد أساليب إتخاذ القرارات؛
- ✓ المساهمة في نمو القطاع الخاص في الأجل القصير وتنميته في الأجل الطويل من خلال رفع طاقاته الإنتاجية وإستثماراته في الأصول الإنتاجية الثابتة، مما يرفع القدرة التنافسية محلياً وإقليميا ودولياً؛
- ✓ تشمل القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية إتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة والإدارة و المساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

ويجب أن نلاحظ أن هذه المحددات سواء كانت داخلية أو خارجية هي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والإقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد،

[1] جمال العسالي، مرجع سابق ذكره، ص8.

فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط إقتصادي أكثر ضخامة تعمل في نطاقه الشركات ويضم على سبيل المثال سياسات الإقتصاد الكلي ودرجة المنافسة في أسواق المنتج وأسواق العوامل الإنتاجية.[1]

المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات التي وضعت للقيام بالوظائف الإدارية والإشرافية والرقابية وتنظيم العلاقات بين الأطراف المختلفة في الشركة، وتنقسم آليات الحوكمة إلى آليات داخلية وأخرى خارجية.

المطلب الأول: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

يقصد بالآليات الخارجية للحوكمة تلك الآليات التي تراقب وتتأكد من تحمل الشركة لمسؤولية توجيه أنشطتها بطريقة عادلة بالنسبة لجميع أصحاب المصلحة وتلعب هذه الآليات دور المشرف والمراقب الخارجي على إدارة الشركة وتشمل ما يلي:

- **المحيط القانوني والتنظيمي:** مبدئيا يتأثر نظام حوكمة الشركات بالمحيط المحلي والمحيط الدولي، فعلى الصعيد المحلي يبرز دور السلطات العامة بشكل جلي كآلية هامة ضمن حوكمة الشركات، ويمكن تقسيم السلطات العامة في هذا المجال إلى ثلاث سلطات متكاملة:
  - ✓ السلطة التشريعية والتنظيمية: والتي تهتم بوضع الشروط التي تتم على أساسها مختلف المعاملات وتحديد أساسيات تطبيق حوكمة الشركات؛
  - ✓ السلطة القضائية: والتي تتجسد من خلال المحاكم حيث يتم من خلالها ضمان احترام القواعد، القوانين والشروط المنصوص عليها في مختلف العقود؛
  - ✓ السلطة الضريبية: والتي من خلالها يتم تحصيل الضرائب والرسوم بالإضافة إلى تدعيم بعض أنشطة الشركات.
- **التدقيق الخارجي:** تم تعريفها على أنها آلية تتم بواسطة جهة خارجية مستقلة تماما عن المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا لإبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإضفاء المصداقية حتى تنال قبول مستعمليها وتساعدهم في إتخاد القرارات الإقتصادية، كما تعرف على أنها عبارة عن وظيفة مستقلة الشركة تتمثل مهمتها في التحقق من دقة الحسابات ونتائج التقارير المالية،

[1] قطاف عقبة، مرجع سابق، ص37.

وبشكل أكثر تحديدا حسب تعريف محافظي الحسابات التصديق على الإنتظام والإخلاص والعدالة لعرض الحسابات والقوائم المالية.[1]

- **منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري:** إن منافسة سوق المنتجات سوف تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كان هناك سوق فعالة للعمل الإداري، وهذا يعني أن إدارة الشركات نحو الإفلاس سيكون له أثر سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تجرى إختبارات الملائمة للتعيين والتي تمنع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الذين قادوا شركاتهم إلى التصفية أو الإفلاس من التعيين؛
- **التشريع والقوانين:** غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية وانما على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.
- **الجمعية العامة:** تلعب الجمعية العامة دورا محوريا في حوكمة الشركات، لأنها تخلق الصلة بين المساهمين والشركة، وإعطاء فرصة للمساهمين للتعبير عن آرائهم، من خلال ممارسة التصويت لإنتخاب أعضاء مجلس الإدارة لتفويض السلطة لهم، وبصفة عامة الجمعية العامة تسمح للمساهمين بممارسة أساليب الحوكمة كما يلي:
  - ✓ إختيار أعضاء مجلس الإدارة ومراجعي الحسابات؛
  - ✓ الإطلاع على الحسابات وتوزيع الأرباح وزيادة وتخفيض رأس المال؛
  - ✓ إعتماد وتعديل القانون الأساسي للشركة؛
  - ✓ المصادقة على القرارات المتعلقة باندماج الشركة أو التصفية.[2]

المطلب الثاني: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، وتأخذ الاجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية الى ما يلي:

- **مجلس الادارة:** يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر من سوء الإستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء

---

[1] راشدي أمين، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي(دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف)**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ،سطيف1، الجزائر، 2018/2017، ص40-41.

[2] بغداد أمحمد، **دور آليات الحوكمة في تأطير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين-دراسة حالة-**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، 2022/2021، ص24.

ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة يشارك بفعالية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقيم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الإجتماعية للمؤسسة بعين الإعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها.[1] وتقوم بإختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك. وفي هذا السياق تأتي على ضرورة أن تقاد كل شركة من الشركات المملوكة للدولة بمجلس فعال يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية، ولكي يتمكن مجلس الإدارة لشركة المملوكة لدولة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجا إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه الغير التنفيديين.[2] أبرزها ما يلي:

- ✓ **لجان التدقيق:** عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين لجنة المراجعة بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة، وترتكز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة.[3]
- ✓ **لجنة المكآفات:** وتهتم هذه اللجنة بقضايا تحديد مقابل خدمات المدراء التنفيذيين وغيرهم، بحيث ينبغي أن تكون هناك تناسبية بين ما يقدم وحجم التعويضات والمكافآت المقررة؛
- ✓ **لجنة التعيينات:** وتختص هذه اللجنة في وظيفة البحث عن أفضل الخبرات والكفاءات في المترشحين لمقاعد في مجلس الإدارة، وباقي الوظائف العليا في المؤسسة وكيفية تجديده؛
- ✓ **لجنة الحوكمة:** وتتولى هذه اللجنة المسؤولية ومهام الإشراف على مختلف هياكل الحوكمة في الشركة وتقييمها وتقديم مختلف التوصيات والإقتراحات الضرورية.[4]
- ➢ **لجنة التدقيق:** عرفت لجنة التدقيق بأنها " لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية .ومن أهم أعمالها تدقيق القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للمؤسسة، ونتائج التدقيق من قبل المدقق الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي.[5] وهي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين،

---

[1] بوراس بودالية، مرجع سابق ذكره، ص27.

[2] أمينة فداوي، مرجع سابق، ص66.

[3] خملي فريد وأخرون، **دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية: دراسة تجربة شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أم البواقي، العدد02، 2016.

[4] عائشة طاسلين، **دور الحوكمة المؤسسية فّي خلّق ّالقيمة فّي ّالمؤسسة: دراسة عّينة مّن ّالمؤسسات**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1 ، الجزائر،2018/2018 ، ص47.

[5] عناني عبد الله، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي**، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد السابع،2017/06/11، ص 244.

على أن تشتمل مسؤوليتها في مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمدقق الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية التدقيق، وأيضا التأكيد على ملاءمة نظم الرقابة المالية بالشركة.[1]

- **التدقيق الداخلي:** إن وظيفة التدقيق الداخلي أحد الوظائف الحيوية الهامة لكل الشركات، في الكشف وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في الفصل الموالي.

خـــلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل لا يوجد تعريف واحد متفق عليه لحوكمة الشركات، وإنما تـــم تعريفها من وجهة نظر المنظمات الدولية والباحثين والكتاب بحسب إهتمامات وتخصصات كل منهم، بحيث يمكن القول أن حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين التي تضمن الانضباط والشفافية في اتخاذ القرارات داخل الشركة، حيث يتم تطبيق قوانين وأنظمة فعالة تحكم العلاقات القائمة بين كافة الأطراف ذات العلاقة في الشركة (المساهمين، مجلس الإدارة...إلخ) ويؤدي الإلتزام السليم بمبادئها إلى خلق الإحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، حيث نجد أن المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية قد ساعدت في تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي، وتقديم

[1] حيساني عبد الحميد، **أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الج زائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015/201، ص129.

الإرشادات للمستثمرين والشركات، تعتبر حوكمة الشركات نظاما رقابيا فعالا من خلاله يمكن حل مشكلة الوكالة، وذلك بالحد من هيمنة الإدارة ومحاولتها تحقيق أغراض ذاتية على حساب مصلحة المساهمين، وحماية أصول الشركة حيث يحقق النظام هدفه والمتمثل في إرساء مبادئ الحوكمة، لابد من القيام بمجموعة من الأنشطة الضرورية لإتمام العملية الرقابية وتتدخل فيها آليات داخلية وأخرى خارجية.

الفصل الثاني:

الإطار العام للتدقيق الداخلي

تمهيد:

التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تشهد جملة من التغيرات، والناتجة عن الفضائح المالية التي مست منظمات الأعمال، وقد ترتب على هذه الظاهرة قيام معهد المدققين الداخليين بتشكيل لجنة عمل لوضع إطار جديد يحكم الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وعليه فقد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الاول: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي من الوظائف الإدارية المهمة للشركة، وذلك من خلال قيامه بالتحقق من أن كل ما يتم القيام به داخل الشركة في جميع مستوياتها يتم بصورة موافقة للقوانين والتشريعات والأنظمة. وسنحاول في هذا المبحث التطرق لماهية التدقيق الداخلي و المتمثلة في مفهوم التدقيق الداخلي بصفة عامة نشأة التدقيق الداخلي وتعريفه و أنواعه، بالإضافة إلى خصائصه.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى نشأة التدقيق الداخلي و تعريف التدقيق الداخلي

أولا: نشأة التدقيق الداخلي

اشتقت كلمة التدقيق من الكلمة اللاتينية (Audire) والمقصود بها(يستمع)، لكن كانت محدودة الاستعمال، ليتسع فيما بعد مجال استخدامها وخاصة في القطاع الاقتصادي وبالأخص في القطاع الخاص، هذا وبعد التطور الذي عرفته مجال المحاسبة بعد الاعتماد على نظام القيد المزدوج، حيث كان أول استعمال لهذا النظام سنة **1494** .[1]

ظهرت الحاجة الماسة للتدقيق الداخلي مع التطور الحاصل في الشركات وتوسع أنشطتها الاقتصادية المختلفة حيث ظهر التدقيق الداخلي بعد ظهور التدقيق الخارجي وذلك بوقت طويل إذ نشأ وتطور التدقيق الداخلي بتزايد الاحتياجات للجهات المسيرة للشركات، وذلك من أجل فحص وتدقيق البيانات والسجلات المحاسبية ومحاولة التقييم لنظام الرقابة الداخلية، بهدف الوصول إلى تحقيق معلومات دقيقة، وتفاديا للغش والأخطاء المختلفة؛

كما تعود بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي لسنة 1941 عند إنشاء معهد التدقيق الداخلي، حيث اختصر حينها التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي واكتشاف الأخطاء والغش، ولكنه مع التطور الحاصل في حجم الشركات وزيادة التعقيد في العمليات والتطور التكنولوجي أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع دائرة نطاقه، ومنه أصبح بمثابة وظيفة لدعم الإدارة العليا والعمل على تحسبن وتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المختلفة؛

عام 1964 تم اعتماد أول دليل تعريف للتدقيق الداخلي على أنه تدقيق للأعمال والسجلات، تتم داخل الشركة وذلك بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين مختصين لهذا الغرض، إذ يعتبر هذا التعريف وفق هذا الدليل أولى الخطوات المجسدة لمحاولة تطوير مفهوم التدقيق الداخلي؛

[1] صويلح أميمة، مرجع سابق، ص49.

في عام1974 تم تشكيل لجانا لذات الغرض لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي؛

عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها والتي تم تشكيلها سنة 1974 وقد قدمت تقارير بنتائج دراستها وتم التصديق النهائي عليها خلال المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فنسيسكو عام 1978والذي أصبح بمثابة المرجع والدليل الرئيسي لممارسي مهنة التدقيق كما يعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة؛

وفي سنة 1978 أصدر معهد المدققين الداخليين أول نسخة لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي حيث أصبحت بمثابة المرجع الأساسي الذي يستبدل به، كما يساعد في ضمان تنفي أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، كما يضمن هذا الدليل للمدقيقين الداخليين الوفاء بمسؤولياتهم والتقيد والالتزام بهذه المعايير.[1]

وقد حدث تغيير جذري في وظيفة التدقيق الداخلي وذلك سنة 1987 بمناسبة تقديم تقرير لجنة تريدواي المشكلة لتحقق من أسباب الإحتيال في التقارير المالية، حيث خلصت اللجنة إلى أنه يجب أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي موجودة أولا على مستوى كافة الشركات العمومية.

في ديسمبر 2003 أصدر معهد المدققين الداخليين آخر تعديلات وإضافات على المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي والتي أصبحت سارية المفعول إعتبارا في **1جانفي 2004**، ثم أجرى تعديل عليها في **15 أفريل 2004** وذلك بالاعتماد على المفهوم الجديد الذي وضعه مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي تحت رقم 610 والذي أشار فبه إلى أن التدقيق الداخلي هو تقويم لأنشطة المنشأة المتعارف عليها كخدمة لشركة، ومن بين وظائفها ومن بين أشياء أخرى نظام الرقابة الداخلية وفعاليته.؛

أما في **جانفي 2011** حيث وفي الإطار الدولي لممارسة مهنة المراجعة الداخلية الصادر عن شركات البحوث التابعة للجمعية الدولية للمدققين الدولي بفلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية تم تحديد تعريف جديد للتدقيق الداخلي على أنه نشاط تحسين أعمال الوحدة الإقتصادية ويساعدها على تحقيق أهدافها من خلال إتباع مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية آليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة؛ حيث أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي بتطورها تخدم أطرافا يمارسون دورا هاما في حوكمة الشركات، وكذلك تضيف قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الاستراتيجية للشركات بطريقة تحقق مصالح جميع الأطراف وبأساليب نزيهة.[2]

---

[1] عزيز لوجاني، **دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2020/2019، 21-23.

[2] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، مرجع سابق، ص192.

ثانيا: تعريف التدقيق الداخلي

وضعت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخلين تعريفا لتدقيق الداخلي أشارت فيه إلى أنه: "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم". [1]

كما عرفه مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها: " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف التأكد من تنفيد هذه السياسات الإدارية والتحقق من مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية".[2]

يعرف أيضا على أنه عبارة عن: " نشاط تقييمي مستقل خلال تنظيم معين، يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، فهو بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى بمعنى أنه فحص منظم لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مدققين تابعين كموظفين في الشركة".[3]

حيث تم تعريفه كذلك في إطار الممارسات المهنية لمعهد المدققين الداخلي على أنه: "نشاط استشاري مستقل وموضوعي يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة، فهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط، لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة".[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة مستقلة داخل الشركة، يقوم به أشخاص تابعون الشركة، حيث تتمثل نشاطاته في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مدير الشركة قصد مراقبة وتسيير شركته وفحص ما إذا كانت الاجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وأن العمليات شرعية والمعلومات صادقة وبأن التنظيمات فعالة والهياكل

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2011 م – 1432 ه، ص46.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد ومراجعة والتدقيق الشامل**، دار المكتب الجامعي الحديث، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، 2007، ص126.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، "**علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط1، 2009م– 1430ه، ص 25 .

[4] سارة قتال، عبد الكريم زرفاوي، **تحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعيارين الدوليين للتدقيق الداخلي(1100و1200) استطلاع آراء المهنيين الأكاديميين**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة الشيخ العربي التبسي، الجزائر، المجلد8، العدد1، 2022، ص173.

واضحة ومناسبة وكذا مساعدة إدارة الشركة في تحقيق أهدافها المسطرة كما أنه وظيفة داخلية ذو طابع مستقل يزيد من قيمة الشركة يهدف إلى تحسين عملياتها والاستخدام الأمثل للموارد بالإضافة إلى معرفة الوضعية الحقيقية للشركة وتحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

يتم تقسيم التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع أساسية تتمثل فيما يلي:

- **التدقيق المالي:** هو النوع الذي يمثل المجال التقليدي للتدقيق الداخلي وهو الأكثر شيوعا يقوم به المدققون الداخليون من أجل حماية أموال وأصول الوحدة الاقتصادية وتشجيع الالتزام بالسياسات العامة وتحقيق الأهداف المرسومة من قبل الإدارة العليا، ويهتم التدقيق المالي بمراجعة القيود المحاسبية وتدقيقها حسابيا ومستنديا، والاهتمام بالتحقق من وجود الاصول والتأكد من أن الاجراءات الموضوعة لحمايتها هي إجراءات مناسبة، كما ويهتم بفحص وتقييم مدى فاعلية النظام المحاسبي ويعرف على أنه تحليل أنشطة الوحدة وأحداثها الاقتصادية، بغرض قياسها وإبداء الرأي في الكشوفات المالية أي اختبار صحة الكشوفات المالية ويهتم التدقيق المالي بالتحقق من مدى مطابقة التقارير والكشوفات المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وتدقيق تلك الكشوفات حسب الأسس المحاسبية المناسبة لعمل الوحدة الاقتصادية.[1]
- **التدقيق التشغيلي:** وهو النوع الذي وسع مجال التدقيق الداخلي ليشمل عمليات الوحدة الاقتصادية ككل فضلا عن التدقيق المالي التقليدي، وقد عرف معهد المدققين الداخلي التدقيق التشغيلي على أنه: عملية منظمة لتقييم فاعلية العمليات التي تقوم بها الوحدة وإقتصادية إستخدام موارد الوحدة الاقتصادية، وتقديم التقارير بشأن ذلك إلى المختصين من أصحاب القرار لأجل تقييم نتائج تلك التقارير واتخاذ قرارات التحسين اللازمة ويمر التدقيق التشغيلي بعدة مراحل وهي:
  - ✓ تحديد الانشطة التي تخضع للتدقيق؛
  - ✓ التخطيط لعملية التدقيق؛
  - ✓ أداء عملية التدقيق؛
  - ✓ كتابة التقرير؛
  - ✓ متابعة الاستجابة لما ورد بالتقرير.[2]

---

[1] هيبة قواسمية، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2017/2016، ص36.

[2] صامد عبد الأمير سعيد، فاطمة صالح الغربان، **جودة عمل أجهزة التدقيق الداخلي**، مجلة كلية مدينة العلم، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد12، العدد2، 2020، ص64-65.

كما ينقسم التدقيق الداخلي إلى ما يلي:

- **من حيث الإلزام القانوني:** تقوم هذه الزاوية على درجة الالزام القانوني للتدقيق، فهناك من الشركات من هي مجبرة على هذا التدقيق وهناك من هي غير مجبرة على ذلك، في إطار الذي سبق نميز بين نوعين من التدقيق:
  - ✓ **التدقيق الالزامي:** هو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به وما تمليه المعايير المطورة لهذا التدقيق، وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق؛
  - ✓ **التدقيق الاختياري:** هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمـــال والمركـــز المالي الحقيقي للشركة إذ أن هذه المعلومـــات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو إنضمام شريك جديد؛
- **من حيث نطاق التدقيق:** يعتبر نطاق التدقيق من بين أهم المحددات لطبيعة التدقيق الواجب إعتمادها، ففي هذا النطاق يمكن أن نتصور النوعين التاليين:
  - ✓ **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التدقيق يخـــول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي وتمثيلها للواقع الفعلي لها في ظل تصنيفات العديدة من الشركات وكبر حجمها وتعدد عملياتها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المدقق بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حـــول جميـــع المفردات بما يعكس مسؤولية المدقق على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته؛ نشير في الأخير إلى أن إتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد من إهتمام الشركات بنظام الرقابة الداخلية، لاعتبار أن تحديد كمية الاختبارات وحجم العينة يعتمد على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في الشركة؛
  - ✓ **التدقيق الجزئي:** يعتبر التدقيق الجزئي من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في التدقيق الخارجي غير الالزامي، إذ تتمثل في توجيه المدقق الخارجي إلى مراجعة عنصر معين من مجموع العناصر، كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها. يعود سبب انتشار هذا النوع الى تزايد الشكوك في بنود معينة دون غيرها؛

تبعا لما سبق، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من التدقيق بالعناصر الآتية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق؛
- إبراء ذمة المدقق من القصور والإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه؛
- حصر مسؤولية المدقق في مجال التدقيق أو في البند المعهود إليه؛

- **من حيث تدقيق الوقت:** نميز في هذه الزاوية بين نوعين من التدقيق، هما التدقيق المستمر والذي هو غير محدود بالوقت والتدقيق النهائي والذي هو محدود بالوقت وعادة ما يكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك سنتطرق إلى النوعين التاليين من التدقيق والناجمين عن هذه الزاوية في الآتي:
  - ✓ **التدقيق المستمر:** يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للشركة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقـــا لبرنامـــج زمـــني مضبوط مسبقا و يستجيب إلى الإمكانات المتاحة؛
  - ✓ **التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للشركة، ليقوم المدقق بعدها بإجراء الاختبارات والفحوص الضرورية وفق ما ينص عليه الإطار المرجعي للمراجعة، ليتمكن من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للشركة عن المركز المالي الحقيقي لها.[1]

المطلب الثالث: خصائص التدقيق الداخلي

يمكن تحديد خصائص التدقيق الداخلي فيما يلي:

- **نشاط مستقل:** يعني الاستقلال إفساح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، بعيد عن أية ضغوط في تحديد نطاق التدقيق، أو منهجيتها وكذلك الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي، بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى مستويات مناسبة بحرية تامة؛
- **تأكيد موضوعي:** هو الفحص الموضوعي للأدلة، بغرض توفير تقويم مستقل لإدارة المخاطر والرقابة وعملية إدارة حوكمة الشركات مثل هذه العمليات المالية، والأداء والالتزام بالسياسات واللوائح داخل الوحدة وأن لا يقدم أي تنازلات جوهرية تؤثر في جودة العمل؛

[1] عبد الواحد محمد، **محاولة لتقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة Evolutec International**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017، ص15- 18.

- **ذو طبيعة استشارية:** هي ما يمكن أن يقدمه التدقيق الداخلي من منافع للأطراف المرتبطين بنشاط الوحدة والمتأثرين به جميعيهم بما يضمن بقاؤها واستمرارها؛
- **إضافة قيمة:** هو تحسين القرص لتحقيق أهداف الوحدة، وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية أو تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية؛
- **إدارة المخاطر:** مدى إمكان وقوع حدث ما يمكن أن يكون له تأثير سلبي في تحقيق الأهداف، و يتم قياس الخطر بتوقع النتائج المترتبة على وقوعه ودرجة إحتمال حدوثه.[1]

كما يتميز التدقيق الداخلي بخصائص أخرى يمكن حصرها في الخصائص التالية:

- ✓ الإلتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية للتدقيق الداخلي وهذا أكثر من الاعتبارات التنظيمية والقانونية المتبعة بالمنظمة؛
- ✓ إرساء مبادئ حوكمة الشركات الأساسية التي تعبر عن الصورة التي يجب أن يكون عليها ممارسة مهنة التدقيق؛
- ✓ التأكيد على الأخذ بعين الاعتبار لعناصر نظام الرقابة الداخلية على أنها المدخل اللازم لمساعدة منظمات الأعمال في توفير نظام جيد ومقبول لحوكمة الشركات؛
- ✓ فصل الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين المبنية على المعرفة والمهارة وعنايتهم المهنية المبنية كذلك على قدرتهم في التركيز على أهداف العمل و محاولة تبني إستراتيجيات لتنفيذ الأنشطة بكل أحكام ومستخدمين لتكنولوجيا المعلومات الحديثة؛
- ✓ توسيع دائرة وظيفة التدقيق الداخلي لتغطي المسؤولين عن نظام حوكمة الشركات من جهة و تغطية الخاضعين لهذا النظام؛
- ✓ العمل على مراجعة مبادئ حوكمة الشركات المتصلة بحماية حقوق المالكين والمعاملة المتكافئة لجميع المالكين ودور أصحاب المصالح والشفافية والإفصاح المالي وكذلك مسؤوليات مجلس الإدارة.[2]

---

[1] زهرة عباس، نجوى بن عويدة، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، الجزائر، المجلد3، العدد1، 2022 ، ص15– 16.

[2] عزيز لوجاني، مرجع سابق، ص32–33.

الجدول الموالي يلخص لنا خصائص التدقيق الداخلي:

الجدول رقم 01: خصائص التدقيق الداخلي

الخاصية	المفهوم
نشاط مستقل	بمعنى فسح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية، بعيدا عن كل الضغوطات، الاستغلال التنظيمي، مما يمكنه من انجاز عملياته المتمثلة في الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى المستويات المناسبة بحرية تامة.
الموضوعية	موضوعية في تقييم الأدلة لغرض توفير تقييم مستقل عن الحوكمة وإدارة المخاطر إضافة إلى عمليات الرقابة.
خدمات استشارية	يعمل المدقق على تزويد الإدارة ومجلس الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات لاتخاذ القرارات.
تحسين الفعالية	أصبح دور المدقق الداخلي هو توفير خدمة إضافية من خلال توصياته خاصة فيما يخص الرقابة، إدارة المخاطر وعمليات الحوكمة.

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على عزيز لوجاني، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،الجزائر،2020/2019، ص33.

المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى أساسيات التدقيق الداخلي والمتمثلة في أهداف وأهمية التدقيق الداخلي إضافة إلى مراحله.

المطلب الأول: أهداف التدقيق الداخلي

تتمثل أهداف التدقيق الداخلي في ما يلي:

- ✓ التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ التحقق من مدى كفاءة وفاعلية الاداء داخل إدارات وأقسام المشروع.[1]
- ✓ متابعة تنفيد الخطط والسياسات المرسومة وتقسيمها، حتى يمكن اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم أو الاجراءات المستعملة بقصد التحسين والتعديل؛
- ✓ التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر وذلك لحماية الأصول ويقتضي التأكد من أحكام الرقابة ووجود التأمين اللازم؛
- ✓ التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها، ويتطلب من المدقق الداخلي القيام بعملية تدقيق مستمر مستنديا وحسابيا وما شابه ذلك؛
- ✓ رفع الكفاية عن طريق التدريب.[2]
- ✓ توفير الحماية لكافة أصول الشركة ضد السرقة والاختلاس والإسراف؛
- ✓ تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل مسؤولياتهم، وكذا تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية؛
- ✓ التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية المثبتة في دفاتر وسجلات المؤسسة؛
- ✓ تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.[3]
- ✓ معرفة مدى جودة أداء المهام المطلوب تنفيذها من قبل العاملين في الشركة على كل المستويات؛
- ✓ ضمان أن الحسابات السنوية أو الموحدة تعطي صورة حقيقية للشركة؛
- ✓ تحسين أداء الجهة الخاضعة للتدقيق؛

---

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص126.

[2] خالد خطيب، مرجع سابق، ص202.

[3] مزيمش أسماء، **دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة شركة الاسمنت بعين الكبيرة-**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2021/2020، ص10.

- ✓ إعطاء حكم حول جودة التسيير؛
- ✓ فحص ودراسة كل أو جزء من الحسابات السنوية أو الموحدة؛
- ✓ تحديد ما إذا كانت الرقابة على الأصول تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن الأصول موجودة و محفوظة من الخسائر التي قد تتعرض لها من سرقة وحريق وسوء الاستخدام؛
- ✓ تحديد ما إذا كانت الرقابة على البيانات المالية والتشغيلية تزود الإدارة بتأكيد معقول بأن البيانات المالية والتشغيلية دقيقة وذات مصدقية؛
- ✓ تحديد ما إذا كانت الرقابة على الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط والقوانين والتشريعات تزود الإدارة بتأكيد معقول بالالتزام الفعلي بهذه الأمور؛
- ✓ تحديد ما إذا كانت الرقابة على العمليات والبرامج تزود الغدارة بتأكيد معقول بأن العمليات والبرامج تمت كما هو مخطط لها، وأن نتائج العمليات تتطابق مع معايير والأهداف المرسومة.[1]

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في مجالات عديدة تسعى جميعها إلى مساعدة الشركة في تحسين أنشطتها وعملياتها ومن ثم تحقيق قراراتها الاستراتيجية، يشير معيار الأداء 2210 الصادر من معهد المدققين الداخلين إلى أهمية تدقيق لإدارة مخاطر والذي يسهم في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، عن طريق ضرورة قيام التدقيق الداخلي على متابعة وتقييم فاعلية نظم إدارة مخاطر للشركة، ويحدد التدقيق الداخلي مدى تعرض الشركة إلى المخاطر لكل نشاط وتقييمها، لإضفاء الثقة للمعلومات المالية والتشغيلية، وحماية الأصول، والالتزام بالقوانين، وتقديم التوصيات المناسبة والمقترحات اللازمة إلى الإدارة العليا في سبيل تحسينها، لتخفيض المخاطر إلى الحدود المقبولة، لكي تمكن الشركة من اتخاد القرارات الرشيدة.[2]

كما نشأت وظيفة التدقيق الداخلي وتطورت مع تزايد الحاجة إليها للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة على سلامة العمل ونشاط الشركات، وحاجاتها إلى بيانات دورية ودقيقة لمختلف النشاطات من أجل اتخاد القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة

---

[1] جعفري أسماء، **التدقيق الداخلي المندمج كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية الجزائرية–دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر–** ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس/ سطيف1، الجزائر، 2019/2018، ص 67– 68.

[2] محسن هاشم كرم، أسعد محمد علي وهاب العواد، **دور ممارسات التدقيق الداخلي في تخفيض مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وانعكاسها على القرارات الاستراتيجية**، دراسة استطلاعية، مجلة الادارة والاقتصاد، كلية العلوم السياسية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة ميسان، جامعة كربلاء، المجلد11، العدد41، 2022، ص274.

المستقبلية، حيث تتمثل أيضا أهمية التدقيق الداخلي في كونه وسيلة تخدم مجموعة من الوظائف داخل الشركة التي تعتمد إعتماد كبيرا على التوصيات التي يصدرها التدقيق الداخلي وهذا لاتخاد قراراتها أو رسم خططها المستقبلية والتي تتمثل في ثلاثة نواحي رئيسية وهي:

- **المسؤولية:** إتجاه إدارة الشركة التي يوجد فيها حيث تتمثل أهميتها في مساعدة مديري المؤسسة على القيام بوظائفه اليومية في إدارة وتسيير شؤون الشركة عن طريق توفير الضمان بأن آلية الرقابة التي يعتمدون عليها سليمة وتعمل على تحقيق الأهداف المنشودة؛
- **مجال الفحص:** تكمن أهميته في التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر، ومن أنه سيستمر في توفير معلومات دقيقة وبصفة دائمة، وكذلك التأكد من أن طرق تجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة بيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاد القرارات المتعلقة بالعمل؛
- **مجال الرقابة الداخلية:** فهو يهتم بكل من الجانب المالي والإداري، والاقتصادي لنظام الرقابة طالما أن مسؤوليته لا تقتصر على الإدارة والمالية، والمحاسبة بل تتعدى ذلك لتشمل كل الأجزاء الاخرى بالمؤسسة و التحقق من أن هذا النظام يعمل كم هو مخطط له.[1]

المطلب الثالث: مراحل التدقيق الداخلي

تنقسم مراحل التدقيق الداخلي إلى ما يلي:

أولا: مرحلة التحضير لمهمة التدقيق

تعتبر أول خطوة في مهمة التدقيق، وتتطلب من المدقق القدرة الكافية على القراءة، الانتباه الشديد، و الكفاءة اللازمة، كما تتطلب المعرفة الجيدة بالشركات، إذ أنه من الضروري معرفة مصادر المعلومات خلال هذه الفترة، وتعتبر هذه المرحلة الحجر الأساس، والتي بناءً عليها يقوم المدقق ببناء نموذج النتائج التي يجب الوصول إليها وتتمثل هذه المرحلة في المحاور الرئيسية التالية:

- **الأمر بالمهمة:** تبدأ مهمة التدقيق الداخلي بإصدار التكليف بالمهمة من طرف السلطة (الإدارة العليا) حيث أن هذا الأمر يسمح بتبليغ كافة الأطراف التي لها علاقة مباشرة بمهمة التدقيق الداخلي.

[1] عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر-**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017، ص121-122.

- **مرحلة الإندماج:** تبدأ هذا الخطوة بجمع المعلومات والوثائق والتقارير التي لها علاقة مباشرة بالنشاط الخاضع لعملية التدقيق من مصادر أخرى بغية الحصول على الفهم الجيد لطبيعة هذا النشاط، وهذا ما يسمح للمدقق الداخلي بالامتلاك رؤية شاملة وواضحة عن النشاط الخاضع للتدقيق، تحديد النشاطات التي هي موضع للمخاطر، إعطاء مصداقية للمهمة.
- **تحديد الأخطار و تقييمها:** من خلال هذه النقطة يتم تكييف بقية مراحل عملية التدقيق، بحيث يسمح للمدقق بصياغة برنامجه وتطويره بناءً على التهديدات والمخاطر الموجودة وما تم وضعه لمواجهتها وخطر التدقيق كما عرفه معهد المحاسبين الأمريكيين: هو الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات.
- **تحديد الأهداف:** بعد أخذ المعلومات الضرورية عن الشركات، يقوم المدقق بتحرير تقرير توجيه والذي يوضح فيه محاور البحث، حدود ومجالات تدخل المدققين بالإضافة إلى الأهداف الواجب على فريق التدقيق تحريرها ويحتوي هذا التقرير على المعلومات المتأتية من تحليل الأخطار وجدول نقاط القوة والضعف ويهدف إلى تحديد الجوانب العلمية لتدخل المدققين، ويساعد المدقق على التعرف والتصحيح كل نقاط القوة والضعف المسجلة أو جزء منها.[1]

ثانيا: مرحلة تنفيد عملية التدقيق الداخلي

تعتبر هذه المرحلة من أطول مراحل عملية التدقيق وأهم مرحلة في سيرورة التدقيق الداخلي، لأهميتها الكبيرة في كتابة تقرير النهائي لعملية التدقيق المنجزة، حيث يتم تنفيذ عملية التدقيق الداخلي وفقا للخطوات التالية:

- **اختبار التتبع:** حيث يقوم المدقق الداخلي بتتبع أحد العمليات أو أكثر أو تتبع بنود البيانات الأخرى المحددة من خلال نظم المعلومات الخاصة بأحد المجالات محل التدقيق لتأكد مما إذا كانت النظم في الواقع الفعلي تعمل كما هو مخطط ومقرر من طرف المدقق الداخلي، على سبيل المثال تتبع البيانات المتعلقة بتعيين موظف جديد من خلال نظم المعلومات الملائمة لإدارة الموارد البشرية لتحديد ما إذا كانت هذه النظم تعمل كما هو مخطط لها من قبل؛
- **إتمام قوائم استقصاء الرقابة الداخلية:** تعتبر قوائم استقصاء من الأساليب الأكثر استعمالّ من طرف المدققين الداخليين لتقييم نظم الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق الداخلي بتوزيع مجموعة من الأسئلة في شكل إستمارات يتم طرحها على العاملين في مجال أو النشاط محل التدقيق من أجل تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية الموجودة داخل الشركات قد تم الالتزام بها فعل أم لا؛

[1] عبد الواحد محمد، مرجع سابق، ص40-41.

- **إختبارات الالتزام:** يتمثل ذلك الاختبار في جمع أدلة الإثبات لتحديد ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد تم الالتزام بها أم لا، ويتم أداء هذه الاختبارات من خلال ما يلي:
  - ✓ **الملاحظة:** وهي تعني المراقبة عند أداء نشاط معين و طبيعة الرقابة على هذا النشاط، على سبيل المثال ملاحظة ما إذا كان القائم بإدارة الاستعلام يقوم باختبار تأمين المرور دائما قبل السماح بدخول الأفراد إلى مكاتبهم؛
  - ✓ **المقابلة:** حيث يتم إجراء المقابلات مع العاملين الذين يؤدون أنشطة الرقابة لتحديد ما إذا كانوا يتفهمون نظم الرقابة الداخلية التي يقومون بتشغيلها ولماذا يتم تشغيلها، على سبيل المثال إجراء المقابلة مع العاملين الذين يؤدون عملية المطابقات البنكية؛
  - ✓ **فحص التوثيق المستندي:** ويعني ذلك فحص عينة صغيرة من الدليل المستندي لتحديد ما إذا كان الإجراء الرقابي تم تشغيله كما هو مستهدف على سبيل المثال يتم فحص أذون إصدار الشيكات للتأكد من ظهور التوقيع الصحيح لأصحابها؛
- **اختبارات التحقق الأساسية:** تستخدم إختبارات التحقق الأساسية بهدف:
  - ✓ التحقق من إكتمال ودقة وشرعية المعلومات المسجلة في الدفاتر، خاصة في المجالات التي تكون فيها أنشطة الرقابة الداخلية تعتبر ضعيفة أو غير كافية.
  - ✓ تحديد ما إذا كانت المخاطر التي تعاني منها الشركات ناجمة عن وجود نظم رقابة داخلية غير كافية أو غير فعالة.[1]

ثالثا: إعداد التقرير النهائي و تقديم النتائج

تتطلب هذه المرحلة القدرة على الإنشاء والصياغة الأدبية بالإضافة إلى التحاور، إذ تبدأ هذه المرحلة برجوع المدقق مكتبه مع مجموعة من أوراق العمل، حيث يقوم المدقق ببلورة وتقديم نتائجه في شكل تقرير والذي يجمع كل عناصر عمله، ليتم بعدها عقد إجتماع ختامي من أجل المصادقة والحصول على التقرير النهائي، وتتمثل إجراءات هذه المرحلة في النقاط الأتية:

- **مشروع تقرير المدقق:** حيث يجب أن يكون فيه جميع الملاحظات مسجلة ليتم المصادقة عليه، فلا يمكن إعتباره نهائيا حتى وإن تضمن مصادقة خاصة هذه الوثيقة وإن إحتوت على توصيات المدقق فإنها لا تتضمن إجابات الشركات، ولا مخطط العمل الذي يعتبر أحد ملحق التقرير النهائي، أين تشير الشركات متى ومن سيقوم بتنفيذ التوصيات المقبولة؛

[1] صالحي محمد يزيد، **أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2015/2010**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص51-57.

- **الإجتماع الختامي:** يضم نفس الأعضاء الذي نشطوا الاجتماع الافتتاحي، والذين استمعوا لمخطط المدقق عند بداية عملية التدقيق، فيبدون رأيهم حول ما قام به فريق التدقيقّ؛
- **تقرير التدقيق الداخلي:** يسمح التقرير للمدقق بإبداء رأيه (كتابيا) حول البيانات والقوائم المالية والمواضيع الأخرى التي كانت محل التدقيق، فهو يلخص مهمة التدقيق، ويعتبر وسيلة إتصال بين المدقق والجمهور وفيما يلي مبادئ التقرير:

✓ لا وجود لوظيفة التدقيق الداخلي من دون وجود تقرير المدقق الداخلي؛

✓ وثيقة نهائية: فهو آخر عقد لمهمة التدقيق، فهو أخر عقد لمهمة التدقيق، والتي لا تنتهي إلا بوجود الاقتراحات، نتائج وتوصيات؛

✓ تعرض مسبق على الشركات: فمن مفترض أن نقاط التقرير تم عرضها خلال الاجتماع الختامي؛

✓ حق الشركات في الإجابة: للشركات الحق في الرد إما شفاهيا أو كتابيا حول نتائج هذا التقرير.[1]

رابعا: متابعة نتائج مهمة التدقيق.

إن دور المدقق الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير للجهات المعنية التي كلفته بإنجاز المهمة، و إنما عليه التأكد من اتخاد الاجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهة المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيدها وتقييمها، وتُعرف مرحلة المتابعة بأنها العملية التي من خلالها يتأكد المدقق الداخلي من تنفيد الاجراءات المقترحة من قبل الادارة المسؤولة عن المجال الذي تم تدقيقه، وأن الإجراءات المنفذة ملائمة وفعالة وقد أكد معيار التدقيق رقم 2500 على وجوب وضع المدقق الداخلي لسيرورة المتابعة والمراقبة و التأكد من أن الادارة قد اتخذت فعلا ما هو مطلوب منها، وأنها قد قررت تحمل المخاطر الناجمة عدم اتخاذ أي إجراء، وعليه تقع على عاتق مسؤول التدقيق الداخلي مسؤولية تحديد طرق المتابعة ومختلف الإجراءات المتعلقة بها، إذ ينبغي أن تكون مسؤولية المتابعة محددة في دليل التدقيق الداخلي بوضوح، ومن خلال ما سبق وعلى العموم إن عملية وضع نظام لمتابعة النتائج التي تم التقرير عنها لمجالس الإدارة تأخذ ثلاثة أشكال:

✓ قيام الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق، لاتخاذ القرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها؛

✓ قيام الجهة الخاضعة لعملية التدقيق مباشرة بتنفيذ التوصيات؛

[1] براهيمي لبنى، **دور التدقيق الداخلي البيئي للمؤسسات الصناعية– دراسة حالة شركة الإسمنت بعين الكبيرة–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2021/2020، ص79.

- ✓ قيام المدقق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة لعملية التدقيق مهلة كافية اتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تواصل تحمل مسؤولية عدم اتخاد مثل هذه الإجراءات؛

خامسا: تقييم مهمة التدقيق

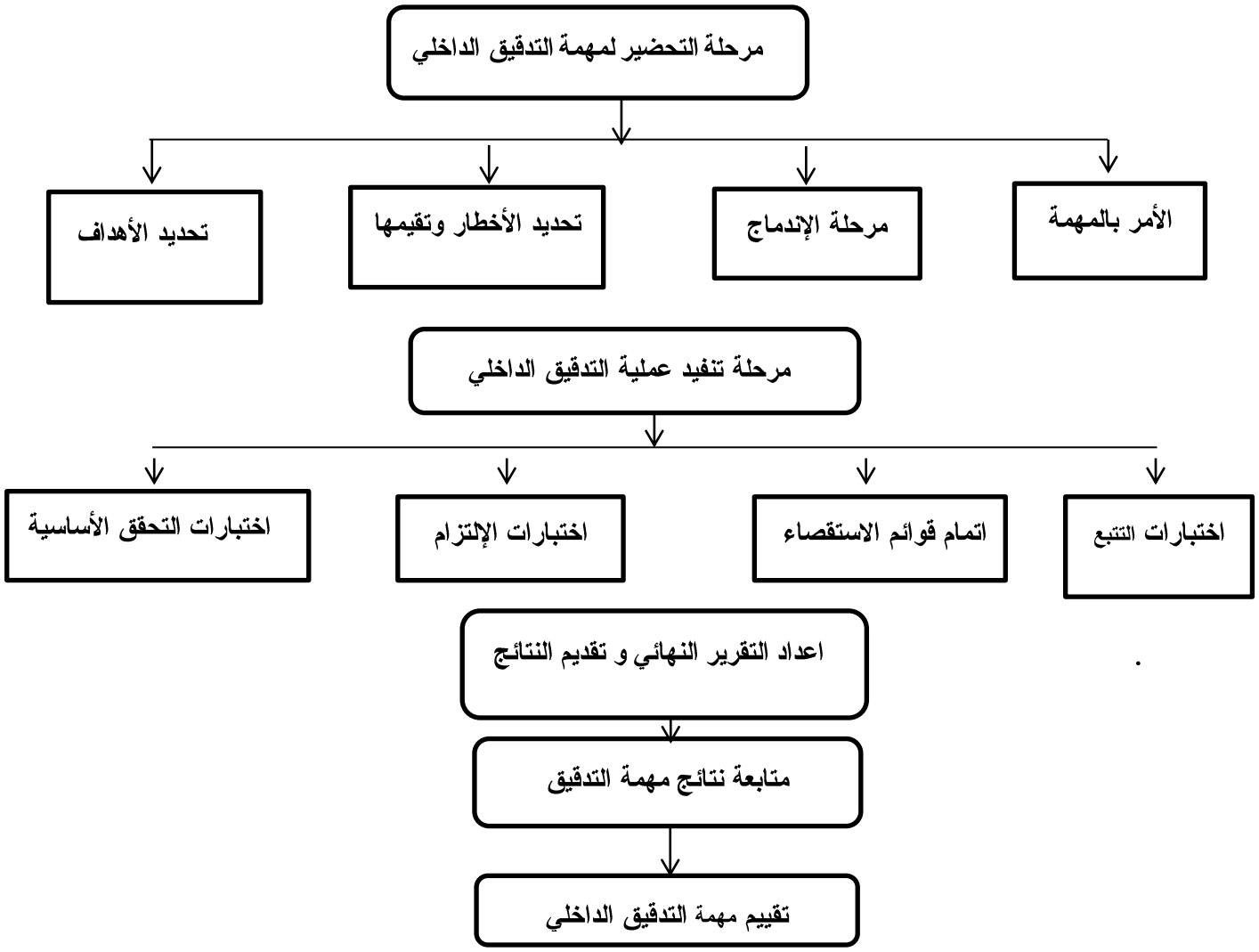
يقوم قسم التدقيق يقوم قسم التدقيق الداخلي بالتأكد من الفاعلية التي تم بها إنجاز المهمة، وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في إنجاز مهمات أخرى يكلف بها قسم التدقيق الداخلي وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- ✓ تطور إحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح؛
- ✓ تعرف على طرق التدقيق البديلة أو الجديدة؛
- ✓ إطلاع على سجلات وبرامج التدقيق سابقة وعمل على تحسينها؛
- ✓ محافظة على سرية وأمن المعلومات المتعلقة ببرنامج التدقيق؛
- ✓ فعالية التدابير اللازمة لمعالجة المخاطر غير المتوقعة والمرتبطة بتنفيذ برنامج التدقيق.[1]

ويمكن إظهار الخطوات أو المراحل التي يتم القيام بها عند أداء مهام وظيفة التدقيق الداخلي في الشكل التالي:

[1] زروقي هشام، **مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2022/2021، ص24-25.

الشكل رقم 4: مراحل عملية التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على زروقي هشام، مرجع سابق، ص25.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي

ترتكز المعايير على مبادئ وتوفر إطارا لأداء وتعزيز التدقيق الداخلي، وهي متطلبات إلزامية تتكون من بيانات بالمتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وتقييم فعالية أدائه وهذه المتطلبات قابلة لتطبيق دوليا عل المستويات التنظيمية والفردية، ومنه خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى معايير التدقيق الداخلي بالتفصيل.

المطلب الأول: معايير الصفات

تتناول سمات خصائص الشركات والافراد الذين يؤدون انشطة التدقيق الداخلي وتتكون من أربعة معايير رئيسية ينقسم كل منهما الى معايير فرعية تشمل الاهداف الصلاحيات والمسؤوليات.

- **1000 الغرض، السلطة والمسؤولية:** يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، إذ يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية وتقديمه إلى الإدارة ومجلس الإدارة للموافقة عليه؛

- ✓ 1000.A1: يجب تحديد طبيعة خدمات التأكيد المقدمة للمنظمة في ميثاق التدقيق الداخلي، إذا كان سيتم تقديم تأكيدات للأطراف خارج المنظمة، فيجب ايضا تحديد طبيعة هذه التأكيدات في ميثاق التدقيق الداخلي؛

- ✓ **1000.C1**: يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي؛
- ✓ 1010: الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي.[1]

1100 الاستقلالية والموضوعية: يتمتع المدققين الداخليين بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أية إجراءات وانجاز أيه أعمال والتبليغ عن أي عمل، كلما رأى ذلك ضروريا لممارسة اختصاصه، وعلى المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم، وأن لا يتأثروا بالبيئة التي يعملون بها، وأن يكون العمل بفعالية ومهنية، وبدون تحيز، كما عليهم أن يتقيدوا بالمعايير الدولية للتدقيق وبالسلوك المهني وبالقوانين والتنظيمات وأنظمة وإجراءات الشرة.[2]

[1] عبد الواحد محمد، مرجع سابق، ص22.

[2] براهيمي لبنى، ص 74.

- ✓ 1110الاستقلال التنظيمي؛
- ✓ 1111التفاعل المباشر مع مجلس الادارة؛
- ✓ 1112 ادوار رئيس التدقيق التنفيذي خارج نطاق التدقيق الداخلي؛
- ✓ 1120 الموضوعية الفردية؛
- ✓ 1130 إعاقة الاستقلال أو الموضوعية؛

➢ **1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المحافظة على برنامج للتأكد وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي، ويجب أن يتم تنفيذ التعاقدات بكفاءة العناية المهنية الواجب ومن فروعه ما يلي :

- ✓ 1210 الاتقان؛
- ✓ 1220 العناية المهنية الواجبة؛
- ✓ 1230 التطوير المهني المستثمر.[1]

➢ **المعيار رقم 1300 برنامج ضمان الجودة والتحسين:** على المدقق الداخلي أن يعمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة من خلال تصميم برامج بما يسمح بتحسين نشاط التدقيق وأن تخضع هذه البرامج للتقييم الدوري للجودة داخليا وخارجيا والمراقبة الدورية المستمرة، لا يمكن أن يتوافق التدقيق الداخلي مع هذه المعايير إلا إذا كانت تابعة مباشرة إما إلى الإدارة العامة أو إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.[2]

ويجب أن يتضمن برنامج الجودة والتحسين تقييمات داخلية وخارجية، ويتفرع هذا المعيار كما يلي:

- ✓ 1311التقييمات الداخلية؛
- ✓ 1312 التقييمات الخارجية؛
- ✓ 1320 الابلاغ عن برامج ضمان الجودة والتحسين؛
- ✓ 1321 استخدام عبارة يتوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية لتدقيق الداخلي؛
- ✓ 1322 الافصاح عن عدم المطابقة.[3]

---

[1] The Institute if internal Auditors, https:// www.theiia.org/en/ تم الاطلاع بتاريخ : 2023/04/18 على الساعة 20.00

[2] هجيرة بوزوينة، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية دراسة حالة شركة–AGRO SIM–**، مجلة الابحاث الاقتصادية، جامعة البليدة02، العفرون، الجزائر، المجلد17، العدد01، 2022/06/08، ص294،

[3] https:// www.theiia.org/en/OP CIT تم الاطلاع بتاريخ : 2023/04/18 على الساعة 22.00

المطلب الثاني : معايير الأداء

تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يقاس بها أداء التدقيق الداخلي، وتتكون من سبعة معايير رئيسية تشمل إدارة نشاط التدقيق الداخلي(الخطة السنوية)، طبيعة العمل، التخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، تبليغ النتائج، متابعة سير العمل، إبلاغ قبول.

- **2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يدير بفاعلية نشاط التدقيق الداخلي ذلك عن طريق إعداد خطط على أساس المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، ثم الإبلاغ عن هذه الخطط إلى الإدارة العليا والمجلس للتدقيق والموافقة، كما يجب على المدير أن يضمن بأن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية من أجل انجاز الخطة الموافق عنها، كما يجب عليه التنسيق بين نشاطات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفادي ازدواجية الجهود وضمان تغطية كاملة.[1]

وينقسم هذا المعيار الى معايير فرعية ننجزها فيما يلي:

- ✓ 2020التواصل والموافقة؛
- ✓ 2030 ادارة الموارد؛
- ✓ 2040 السياسات والاجراءات؛
- ✓ 2050 التنسيق والاعتماد؛
- ✓ 2060 رفع التقارير الى الادارة العليا ومجلس الادارة؛
- ✓ 2070 مقدم الخدمة الخارجي والمسؤولية التنظيمية للمدقق الداخلي.

- **2100 طبيعة العمل:** يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والمساهمة في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في الشركة باستخدام نهج منظم ومنضبط وقائم على المخاطر يتم تعزيز مصداقية التدقيق الداخلي وقيمته عندما يكون المدققون استباقين وتقدم تقييماتهم رؤية جديدة وتأخذ في الاعتبار التأثير المستقبلي.حيث نجد فيه عدة فروع تتمثل فيما يلي :

- ✓ 2110 الحوكمة؛
- ✓ 2120ادارة المخاطر؛
- ✓ 2130التحكم؛

[1] عبد الواحد محمد، مرجع سابق، ص24.

- **2200 تخطيط مهام التدقيق الداخلي:** يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة العمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توثيقها، والموارد المخصصة له.
  - ✓ 2201 اعتبارات التخطيط؛
  - ✓ 2210اهداف المشاركة؛
  - ✓ 2220نطاق المشاركة؛
  - ✓ 2230تخصيص موارد الاشتباك؛
  - ✓ 2240 الاشتباك برنامج العمل؛
- **2300 تنفيد مهام التدقيق الداخلي:** يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.
  - ✓ 2310 تحديد المعلومات؛
  - ✓ 2320التحليل والتقييم؛
  - ✓ 2330توثيق المعلومات؛
  - ✓ 2340الاشراف على الاشتباك.[1]
- **2400 تبليغ النتائج:** يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.
  - ✓ 2410معايير الاتصال؛
  - ✓ 2420جودة الاتصالات؛
  - ✓ 2421الاخطاء والسهو؛
  - ✓ 2430استخدام عبارة "تم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية لتدقيق الداخلي"؛
  - ✓ 2431إفشاء الارتباط بعدم المطابقة؛
  - ✓ 2440نشر النتائج؛
  - ✓ 2450الآراء العامة؛
- **2500 مراقبة سير العمل:** يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام متابعة ما يتخذ تجاه النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.[2]

  - ✓ **2500.A1** يجب أن ينشئ الرئيس التنفيذي للتدقيق عملية متابعة لرصد وضمان تنفيذ إجراءات الإدارة بشكل فعال أو قبول الإدارة العليا لخطر عدم اتخاذ أي إجراء؛

[1] https:// www.theiia.org/en/ تم الاطلاع بتاريخ : 2023/04/22 على الساعة 11.00

[2] براهيمي لبني، مرجع سابق، ص76.

- ✓ **2500.C1** يجب أن يراقب نشاط التدقيق الداخلي التصرف في نتائج المهام الاستشارية بالقدر المتفق عليه مع العميل؛

- ➢ **2600 حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر:** عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية، يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للشركة، فيجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة، فإذا لم يتم حسم مسألة القرار بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على المدقق الداخلي رفع المسألة إلى مجلس إدارة الشركة لحسمها بمعرفته.[1]

المطلب الثالث : معايير التنفيذ

تحدد معايير التنفيذ المتطلبات لتطبيق معايير الصفات والأداء حسب نوعية الخدمة المقدّمة، سواء كانت خدمات تأكيد أو خدمات استشارية؛

- ➢ **خدمات التأكيد**

تشمل خدمات التأكيد تقييما موضوعيا للأدلة من طرف المدقق الداخلي، وذلك لتقييم أراء أو إستنتاجات بشأن كيان أو عملية أو وظيفة أو مسار أو نظام أو غيرها من الموضوعات يتم تحديد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد من قبل المدقق الداخلي، وبصفة عامّة تشترك ثلاثة أطراف في خدمات التأكيد:

- ✓ الشخص أو المجموعة التي هي في علاقة مباشرة بالكيان أو بالعملية أو بالوظيفة أو بالمسار أو بالنظام أو بغيرها من الموضوعات(مالك المسار)؛
- ✓ الشخص أو المجموعة التي تقوم بإجراء هذا التقييم(أي المدقق الداخلي)،
- ✓ الشخص أو المجموعة التي تستخدم هذا التقييم(أي المستخدم).[2]

- ➢ **الخدمات الاستشارية** المشورة والخدمات المتصلة بالعميل حيث يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع هذا العميل، تهدف خدمات الاستشارة إلى إضافة قيمة وتحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك من دون أن يضطلع المدقق الداخلي بأي مسؤوليات في التسيير.[3]

[1] https:// www.theiia.org/en تم الاطلاع بتاريخ : 2023/04/24 على الساعة 23.00

[2] جعفري أسماء، مرجع سابق، ص86.

[3] براهيمي لبنى، مرجع سابق، ص78.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التوصل أن التدقيق الداخلي يحتل مكانة هامة في الشركة فهو وظيفة ضرورية فيها حتى تتمكن من تحقيق أهدافها فهي تتناول الفحص الإنتقادي المنتظم وكذا التقييم المستمر للخطط وأيضا السياسات وإجراءات وسائل الرقابة الداخلية، لهذا نجد أن التدقيق الداخلي يقوم بقياس فعالية الوسائل الرقابية؛ التدقيق الداخلي يقدم كم من الخدمات للشركة سواء كانت خدمات وقائية او علاجية حتى تقييميه، وذلك من أجل ضمان السير الحسن والجيد لسياسات الشركة وزيادة فعاليتها للوصول بها الى درجة التحكم الرشيد.

الفصل الثالث:

علاقة التدقيق الداخلي بتدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات

تمهيد:

وباعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي عادة ما تخدم أطرافا تمارس هي الأخرى دورا حوكميا هاما مثل مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي فهي بذلك تدعم الآليات الأخرى لحوكمة الشركات، وعليه قسم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات

المبحث الأول: الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الأساليب المستخدمة للتحقق من الإلتزام بالإجراءات الرقابية، ورفع تقارير بهذا الشأن حول أهم النتائج المتوصل إليها. وعليه سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى الدور الحوكمي لتدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث ستناول ماهية الرقابة الداخلية، وكذا علاقة نظام الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات بالإضافة إلى علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية

تكتسي الرقابة الداخلية مكانة هامة في الشركة فهي بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة، حيث توفر الحماية لموجوداتها وتضمن دقة البيانات المحاسبية والحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب، وهذا لتحقيق أهداف الشركة

أولا: تعريف الرقابة الداخلية

عرفت معايير التدقيق الدولية الرقابة الداخلية ضمن مصطلحات بأنها عمليه صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول إنجاز أهداف الشركة فيما يتعلق الأمر بموثوقية إعداد التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات، والإلتزام بالقوانين واللوائح المطبقة.[1]

كما عرف معيار التدقيق الدولي رقم 315 فهم المؤسسة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: "الرقابة الداخلية على أنها العملية المصممة والمنفذة من قبل الإدارة والموظفين الآخرين في الشركة، والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتعلقة بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة قد تم تحقيقها".[2]

مما سبق يمكن القول أن الرقابة الداخلي نظام رقابي داخلي يتضمن مجموعة السياسات والإجراءات والأساليب التي تتبناها الشركة بهدف حماية أصولها، وضمان دقة وإمكانية الإعتماد على البيانات المحاسبية في إتخاذ القرارات ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية لعملياتها، وكذلك تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية.

---

[1] رشا بشير الجرد، "**أثر تقييم أنظمة الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**"، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2013، ص225.

[2] كفوس نوال، "**دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية: دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف**"، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس– سطيف1، الجزائر،2021/2022، ص7.

ثانيا: أهداف الرقابة الداخلية

صنفتها لجنة(COSO) المنبثقة من لجنة تريدواي الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها، والتي تنقسم إلى ثلاث فئات هي:

- ✓ **أهداف تشغيلية:** تتمثل في الأهداف الأساسية التي تسعى أي منظمة إلى تحقيقها والمتعلّقة بالأداء، الربحية وحماية أصولها؛
- ✓ **أهداف التقارير المالية:** تتعلق بإعداد القوائم المالية وموثوقية البيانات المالية المنشورة؛
- ✓ **أهداف الالتزام:** تتعلق بالإمتثال للقوانين واللّوائح التي تخضع لها المنظمة.[1]

ثالثا: أقسام الرقابة الداخلية

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

- ✓ **نظام الرقابة المحاسبية** : ويشمل الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من الإجراءات والسجلات المختصة بحماية الأصول وضمان صحة ومصداقية السجلات المحاسبية والمالية، وتهدف ضوابط الرقابة المحاسبية بصفة خاصة إلى ما يلي:
  - إن العمليات المالية قد تم تنفيذها بناءً على اعتماد من الإدارة العليا؛
  - إن العمليات المالية قد تم تسجيلها تسجيلاً سليماً بما يسمح بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
  - إن هنا شخص أو أشخاص مسؤولون عن الاحتفاظ بكل أصل، أن هذه المسؤوليات مسجلة بالسجلات، وأن هناك مقارنة دورية بين الأصول الموجودة فعلاً تلك المسجلة؛
  - توافر درجة كافية من الحماية للأصول بحيث لا يمكن تداولها أو التصرف فيها إلا باعتماد من الإدارة؛
- ✓ **نظام الرقابة الإدارية:** ويشمل الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من الإجراءات والسجلات المختصة بعملية اتخاذ القرارات التي تُؤدي إلى اعتماد العمليات المالية، وتهدف إلى تحقيق أكبر كفاءة لمراحل العمل والأداء بالشركة من خلال الاستعانة بأساليب متعددة كالميزانيات التقديرية ودراسات الوقت والحركة والبرامج التدريبية لرفع كفاءة أداء العاملين بالشركة؛
- ✓ **الضبط الداخلي:** ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الشركة من الإختلاس والضياع أو سوء الإستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم

[1] كربوعة أسماء، "**التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات: دراسة حالة مؤسسة سوناطراك**"، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3. الجزائر، 2020/2021، ص 137.

العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف أخر يشاركه تنفيذ كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.[1]

المطلب الثاني: علاقة نظام الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات

تعتبر الرقابة الداخلية جزء في نظام حوكمة الشركات وإدارة المخاطر، الأمر الذي تفهمه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالشركة والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الإستفادة من الفرص المتاحة للشركة، ومقاومة التحديات التي تواجهها ومسايرتها من أجل تحقيق أهدافها، ويساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في دعم أطراف الحوكمة المتمثلة في المدققين الداخليين، المدققين الخارجيين، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة وذلك من خلال توفير المعلومات الضرورية للقيام بمهامهم في مجال حوكمة الشركات، كما تعتبر الرقابة الداخلية من أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الشركات، وإزدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لأكبر الشركات في العالم، حيث أخذت التشريعات تركز عليها وتعطي لها أهمية كبيرة لما لها من دور في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، كما ركزت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين التدقيق الخارجي، لما لهذه الأخيرة من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات[2]

توفر الرقابة الداخلية الأداة الضرورية لتزويد أطراف الحوكمة بالمعلومات الأساسية المطلوبة لوضع الإجراءات التي تهدف إلى حماية موجودات الشركة، وتوفير الحماية من المخاطر، ويأتي هذا من خلال:

- ✓ إختبار الإمتثال للضوابط في المجالات التشغيلية، وتقديم التقرير للإدارة وإذا لزم الأمر للجنة التدقيق؛
- ✓ مساعدة الإدارة في تصميم تقييم شامل بما في ذلك إختبار الضوابط الرقابية على مستوى الشركة ككل؛
- ✓ مساعدة الإدارة في إعداد تقرير حول فعالية الرقابة الداخلية؛
- ✓ تحديد أوجه القصور الهامة في نظم الرقابة، والتواصل مع لجنة التدقيق في المجالات التي تم فحصها؛
- ✓ تنفيذ تقنيات الإختبار بإستخدام الحاسوب، على سبيل المثال، تقنيات مراقبة مستمرة، لتقييم فعالية النظم الرقابية؛

---

[1] تريش حسينة، " **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية: دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**"، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص مالية: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2016/2017، ص175-174.

[2] ديملي عمر، "**دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات: حالة شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد21، العدد01، ديسمبر2021، ص104.

- ✓ تسهيل فهم وتحسين الرقابة في المجالات التشغيلية من خلال السيطرة على التقييم الذاتي للتقنيات؛

لذلك فان الرقابة الداخلية تعتبر مفتاح تعتمده الادارة في إحكام الرقابة على الإجراءات والقوانين واللوائح المنظمة، بما يساهم في حماية الشركة وتحقيق أهدافها وحماية حقوق المساهمين ما ينعكس على تجسيد حوكمة الشركات.[1]

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي من بين الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها في الشركة، وما له من **دور** في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛

إن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ألزمت وجود وظيفة تدقيق داخلي مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها، وهذا من خلال المعيار (2130) "الرقابة" والذي نص على أنه يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها، والدفع لتحسينها المستمر، وفيما يخص خدمة التأكيد(2130A1) فيجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات،[2] وذلك من حيث ما يلي:

- ✓ موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- ✓ فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة؛
- ✓ حماية الأصول؛
- ✓ التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود.[3]

كما يهدف دور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى الحصول على تأكيد من أن النظام يعمل بشكل جيد، ومن تم فان عرض تقييمه على الادارة العليا أو لجنة التدقيق يجعله مشاركا أساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية، في إطار وظيفته الاستشارية فضلا عن قيام المدقق الداخلي بتقييم الاجراءات الرقابية يمنح الاجراءات المزيد من القوة والقدرة على ضمان حسن استخدام المؤسسة

---

[1] سايح نوال، "**مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسها على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر: دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات**"، أطروحة دكتورا، شعبة العلوم التجارية، تخصص مالية: محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر،2016/2015، ص 140.

[2] هيبة قواسمية، مرجع سابق ذكره، ص134.

[3] حدبي عبد القادر، مرجع سابق ذكره، ص119.

لمواردها المتاحة، لتحقيق أهدافها.[1] وينحصر دور التدقيق الداخلي في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وبالخطط الموضوعة، أي التأكد من الوجود الفعلي للنظام وجودته وفعاليته، وتحديد نقاط قوته وضعفه، وذلك بوضعه لآليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاءة تلك الآليات، وتشجيع استمرار تطبيق نقاط القوة، وتقديم توصيات لمعالجة نقاط الضعف، مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة وزيادة قدرتها على التحكم والسيطرة والتنافس في القطاع الذي تنشط فيه وحماية أصولها، وضمان دقة وصحة البيانات، وزيادة الإنتاجية، والتسيير الجيد وفقا للسياسات الموضوعة، وإضافة قيمة للمؤسسة.[2]

حيث تم التأكيد من طرف معهد المدققين الداخلي(IIA)على دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية للشركة، من خلال المعيار رقم 1291 الرقابة الذي ينص على أنه: "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها"؛ بحيث:

- ✓ يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، من حيث موثوقية وسالمة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاء العمليات والبرامج بالشركة، حماية الأصول، التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود؛
- ✓ يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالضوابط الرقابية التي يكتسبونها من المهام الاستشارية ضمن عمليات الرقابة الهامة بالشركة.[3]

[1] محمد الصالح فروم، "**دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مجلة الأرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية**"، المجلد02، العدد02، ديسمبر2019 ، ص11.

[2] فريدة أمزال، عبد الكريم شناي، "**التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**"، مجلة الإقتصاد الصناعي خزارتك، المجلد 12، العدد01،2022، ص533.

[3] فوزي قادري وأخرون، "**علاقة الرقابة الداخلية بتكريس نظام حوكمة الشركات**"، مجلة العلوم القانونية والإجتماعية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد الرابع، العدد الرابع، الرقم التسلسلي16، ديسمبر2019 ، ص427-426.

المبحث الثاني: الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

يعتبر التدقيق الداخلي خط دفاع ضروري لا غنى عنها في تفعيل إدارة المخاطر، وذلك من خلال المساهمة في تحديد وتقييم المخاطر ومعالجتها، بالإضافة إلى التنبؤ بهذه المخاطر والتصدي لها قبل وقوعها، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم حوكمة الشركات حيث سنتناول فيه على ماهية إدارة المخاطر، وكذا علاقة إدارة المخاطر بحوكمة الشركات، بالإضافة إلى العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.

المطلب الأول: ماهية إدارة المخاطر

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف إدارة المخاطر ومختلف أنواعها ومهامها

أولا: تعريف إدارة المخاطر:

تعرف إدارة المخاطر بأنها: "العمليات التي تحدد بواسطتها المنظمات مخاطرها، ومن ثم تتخذ أي أفعال مطلوبة لمراقبة الانحرافات عن المخاطر الحقيقية والتعرض لهذه المخاطر. كما تمثل مدخل أو منهج علمي للتعامل مع المخاطر، عن طريق توقع الخسائر المحتملة وتصميم وتنفيد إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو التأثير المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى"؛

تعرف كذلك بأنها: "مجموعة الأنشطة الخاصة بالتخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة لموارد المنظمة من أجل تدنية الآثار المحتملة للمخاطر التي تتعرض لها تلك الموارد". كما أنها:" تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار أنسب هذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب". "وهي مجموعة من الاجراءات المستمرة والدائمة التي تتبعها الشركة بشكل منظم ومنهجي لمواجهة كل الأخطار التي تصاحب أنشطتها داخليا أو التي تواجهها خارجيا بهدف ضمان بقائها وتعيق المزايا المستدامة من كل نشاط داخل الشركة".[1]

نستنتج من التعاريف السابقة، أن إدارة المخاطر هي التي تقوم بتحديد المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة مع تحديد الاجراءات اللازمة لمواجهتها، أي أن إدارة المخاطر تسعى للتعرف على المخاطر

[1] دحدوح نجيب، **أثر تدابير إدارة المخاطر على تدعيم الأداء المالي للبنوك التجارية الجزائرية دراسة مجموعة من البنوك التجارية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص علو التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 2021/020، ص31.

المحيطة بالشركة من أجل تقييمها وقياس درجة تأثيرها على خطط وأهداف الشركة، والبحث عن طرق وإجراءات التحكم فيها وذلك بهدف تقليل التأثير السلبي لهذه المخاطر والسيطرة عليها.

ثانيا: أنواع إدارة المخاطر: يمكن أن تصنف إدارة المخاطر وفق معيارين وذلك كما يلي:

- ✓ **إدارة المخاطر التقليدية:** إن إدارة المخاطر التقليدية تركز على المخاطر الناتجة عن أسباب مادية أو قانونية مثال: الكوارث الطبيعية أو الحرائق، الحوادث، الموت والدعاوي القضائية.
- ✓ **إدارة المخاطر المالية:** هي أحد أشكال إدارة المخاطر التي تركز على تلك المخاطر التي يمكن إدارتها باستخدام أدوات المقايضة المالية وبيئتها الرئيسة البنوك.
- ✓ **إدارة المخاطر المثالية:** تركز إدارة المخاطر المثالية على إعطاء الأوليات، بحيث أن المخاطر ذات الخسائر الكبيرة واحتمالية حدوث عالية تعالج أولا، بينما المخاطر ذات الخسائر الأقل واحتمالية حدوث أقل تعالج فيما بعد.

بغض النظر عن نوع إدارة المخاطر، فإن جميع الشركات الكبرى وكذلك المجموعات والشركات الصغرى لديها فريق مختص بإدارة المخاطر، وبينما تستخدم إدارة المخاطر لتفادي الخسائر قدر الإمكان فإن التخطيط لاستمرارية العمل وجدت لتعالج نتائج ما يتبقى من مخاطر.[1]

ثالثا: مهام إدارة المخاطر: إن مهام إدارة المخاطر يمكن إبرازها فيما يلي:

- ✓ وضع استراتيجية وسياسة لإدارة المخاطر مع إعداد سياسة وهيكل للمخاطر لوحدات العمل؛
- ✓ التعاون على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي فيما يخص إدارة المخاطر؛
- ✓ بناء الوعي الثقافي داخل المؤسسة، ويشمل التعليم الملائم مع التنسيق مع مختلف الوظائف فيما يخص إدارة المخاطر مع تطوير عمليات مواجهتها؛
- ✓ إعداد التقارير عن المخاطر وتقديمها لمجلس الادارة وأصحاب المصالح؛
- ✓ اكتشاف المخاطر الخاصة بكل نشاط؛
- ✓ تحليل كل خطر من الاخطار التي تم اكتشافها ومعرفة طبيعته ومسبباته وعلاقته بالأخطار الاخرى؛
- ✓ قياس درجة الخطورة واحتمال حدوثها وتقدير حجم الخسارة؛

[1] شملال نجاة،" **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية– دراسة احصائية–**"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2016/2015، ص104.

- ✓ اختيار أنسب وسيلة لإدارة كل من الاخطار الموجودة لدى الفرد أو المؤسسة حسب درجات الامان والتكلفة اللازمة.[1]

المطلب الثاني: علاقة حوكمة الشركات بإدارة المخاطر

تعتبر إدارة المخاطر إحدى الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، حيث أن الخطر يعد مفتاح قيادة أنشطة الشركة والتحكم فيه من شأنه الحفاظ على الشركة وبالتالي مصلحة أطرافها، وفي المقابل تعتبر حوكمة الشركات إستجابة إستراتيجية لمواجهة المخاطر من قِّبل الشركة وتوافر مقوماتها من شأنه حماية الشركة وبالتالي هناك علاقة عكسية بين إدارة المخاطر وحوكمة الشركات، تساهم حوكمة الشركات من خلال ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، وهذا من خلال الأطراف الأربعة للحوكمة:

- ➢ **مجلس الإدارة:** يقع علي عاتقه مسؤولية تحديد الاتجاه الاستراتيجي للشركة، وخلق بيئة وهياكل إدارة المخاطر لتعمل بفعالية، ويجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:
  - ✓ طبيعة ومدى حجم المخاطر المقبولة التي تستطيع الشركة تحملها ضمن نشاطها الخاص؛
  - ✓ احتمالية تحقق تلك المخاطر؛
  - ✓ كيفية إدارة المخاطر غير المقبولة؛
  - ✓ قدرة الشركة علي تخفيض احتمال تحقق المخاطر وتأثيره على النشاط؛
  - ✓ تكاليف وعوائد المخاطر وأنشطة التحكم في المخاطر المطبقة؛
  - ✓ فاعلية عمليات إدارة المخاطر؛
  - ✓ الآثار الضمنية لقرارات مجلس الدارة على المخاطر؛
- ➢ **لجنة التدقيق:** تعمل على تخفيض الخطر الممكن حدوثه إلى المستوى المقبول عن طريق:
  - ✓ تقييم أهداف الشركة من إعداد التقارير الداخلية والخارجية ومدى الوفاء بتلك الأهداف؛
  - ✓ استعراض القوائم المالية السنوية في الوقت المناسب قبل إعلانها للجهات الخارجية؛
  - ✓ الحصول على المعلومات اللازمة عن مؤشرات الأداء الرئيسية في الشركة؛
  - ✓ دراسة التغيرات في المبادئ المحاسبية الاختيارية أو استمرار العمل بها؛
  - ✓ دراسة التغيرات في نطاق التدقيق نتيجة لتقديرات المخاطر؛
  - ✓ التحقق من كفاءة ونزاهة نظم الرقابة الداخلية؛

[1] طارق مفلح جمعة أبو حجير، "**القيادة الاستراتيجية ودورها في إدارة المخاطر والأزمات**"، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال، قسم إدارة الأعمال، كلية التجارة– الدراسات العليا، جامعة قناة السويس، 1435ه/2014م، ص74.

- ✓ الابلاغ بان نظم إدارة المخاطر والرقابة التي وضعتها الادارة الملائمة، وعند الاقتضاء تقديم توصيات للتخفيف من المخاطر التي تم تحديدها على أنها مهمة؛
- ✓ مناقشة الإدارة حول المخاطر المالية الرئيسية والخطوات المتخذة من قبل الإدارة للرقابة والسيطرة على هذه المخاطر تتضمن مناقشة سياسات وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة.[1]

➢ **المدقق الخارجي:** وهنا لابد أن يكون تدقيقه مركزا على المخاطر الموجودة بالشركة، وعموما تهدف عملية التدقيق الخارجي أساسا إلى توفير قدر من الحماية ضد نوعين من المخاطر:

- ✓ الأخطاء الجوهرية والغش التي قد تكون موجودة بالقوائم المالية؛
- ✓ احتمال عدم الكشف عن تلك الأخطاء والغش بواسطة الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية؛

➢ **المدقق الداخلي:** يتضمن دور المدقق الداخلي في هذا المجال حسب ما تناوله معهد إدارة المخاطر القيام بالوظائف التالية:

- ✓ تركيز عمله على الأخطار الهامة والتي تم تحديدها بواسطة الإدارة؛
- ✓ مراجعة عمليات إدارة المخاطر في الشركة؛
- ✓ منح الثقة في إدارة المخاطر؛
- ✓ تقديم الدعم الفعال والمشاركة في عملية إدارة المخاطر؛
- ✓ تسهيل أنشطة تحديد وفحص الأخطار وتعليم العاملين بإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي؛
- ✓ تنسيق عملية إعداد تقرير الخطر المقدم لمجلس الإدارة ولجنة المتابعة الداخلية.[2]

إن حوكمة الشركات تمثل أداة تهدف من خلالها الإدارة إلى تعظيم قيمة الشركة وتحسين أدائها، وإدارة المخاطر المحيطة الشركة، والسعي إلى تعزيز المساءلة والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح؛ وإذا كان الهدف من إدارة المخاطر هو تحسين الأداء وزيادة قيمة المساهمين، فان حوكمة الشركات هي جملة الآليات والاجراءات التي تضمن للمستمر المالي حول المخاطر يترتب على مجلس الإدارة أحد أهم آليات الحوكمة وضع علاوات ومكافئات لصالح الإطارات المسيرة لحثهم ثمرين مردودية من خلال استثماراتهم، كما يعتبر كل من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية إحدى أهم آليات الحوكمة التي من شأنها تخفيض المخاطر التي تتعرض لها الشركة، للوقوف على دور حوكمة الشركات في تعزيز إدارة المخاطر ينبغي الحديث عن علاقتين مهمتين تربطان حوكمة الشركات بإدارة المخاطر حيث:

---

[1] سايح نوال، مرجع سابق، ص141/140.

[2] سفير محمد وآخرون، **إرساء مبادئ حوكمة الشركات وأهميتها في إدارة المخاطر ومواجهة الأزمات**، مجلة الحوكمة، المسؤولة الاجتماعية والتنمية المستدامة، جامعة البويرة، الجزائر، 2019، المجلد01، العدد01، ص32.

- ✓ تلزم حوكمة الشركات المسيرين بتقديم جميع المعلومات مجلس الإدارة أو للمدقق المالي حول المخاطرة المحتملة التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وكذا مدى فعالية إجراءات إدارة هذه المخاطر حالة حدوثها؛
- ✓ يترتب على مجلس الإدارة أحد أهم آليات الحوكمة وضع علاوات ومكافئات لصالح الإطارات المسيرة لحثهم وتحفيزهم على تعظيم عوائد المساهمين، وفي هذا الإطار يقوم مجلس الإدارة بتحديد مستوى هذه المكافئات ومن يستحقوها من المدراء المكلفين بإدارة المخاطر وكذا زيادتها أو تخفيضها أو إلغائها حسب أداء هؤلاء المدراء، أين يسعى مديرو المخاطر لاحتواء هذه المخاطر وتخفيضها للحصول على عوائد أعلى، وهذا فإن الإدارة تقوم بإجراءات لإدارة المخاطر على مستوى المؤسسة تنفذ بعناية ويتم مراقبتها، وهذا ما يجعلنا نجزم في إطار هذه العلاقة التبادلية بأن عملية إدارة المخاطر تقوم بجزء كبير من مهام حوكمة الشركات.[1]

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر

أكد معهد المدققين الداخليين(IIA) على دور التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر الشركة، من خلال المعيار رقم2110- إدارة المخاطر- الذي ينص على أنه:" يجيب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر وأن يسهم في تحسينه". فمسألة تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي مسألة اتخاد رأي أو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي الذي يبين أن أهداف المؤسسة تساند رسالة الشركة وتتوافق معها، أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها، أن الإستجابات المناسبة إزاء المخاطر يتم إختيارها بما يحقق التوافق بين المخاطر ومدى إستعداد الشركة لتقبل المخاطر، المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وتبليغها في التوقيت المناسب إلى مختلف الجهات المعنية في الشركة بما يمكن الموظفين والادارة ومجلس الادارة من القيام بمسؤوليات، ويمكن أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتجميع المعلومات اللازمة لمساندة هذا التقييم أثناء القيام بمهام متعددة، مع العلم بأن نتائج تلك المهام عندما ينظر إليها معا تقدم فهما وافيا لعمليات إدارة المخاطر بالشركة ومدى كفاءتها وتتم متابعة عمليات إدارة المخاطر من خلال أنشطة الإدارة المستمرة أو التقييم المستمر والمستقل أو كليهما:

- ✓ على ضوء نتائج تقييم المخاطر، يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، ويشمل ذلك تقييم ما يلي: (موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج الشركة، حماية الاصول، التقيد بالقوانين والانظمة واللوائح والاجراءات والعقود)؛

[1] عزالدين عطية، "**دور حوكمة الشركات في تعزيز فعالية إدارة المخاطر: مدخل نظري تحليلي**"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي- تبسة، الجزائر، ديسمبر2018، المجلد4، العدد2، ص343.

- ✓ يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم إحتمال حدوث الإحتيال وكيف تقوم الشركة بإدارة المخاطر الإحتيال؛
- ✓ أثناء المهام الإستشارية يجب أن يتحقق المدققون الداخليون من أن المخاطر تتناسب مع المهمة، أن يتنبهوا إلى وجود أي مخاطر أخرى؛
- ✓ يجب أن يدمج المدققون الداخليون معرفتهم بالمخاطر التي يكتسبونها من المهام الإستشارية ضمن تقييمهم لعمليات إدارة المخاطر الشركة؛
- ✓ عند مساعدة الإدارة في تحديد أو تحسين عمليات إدارة المخاطر، يجب على المدققين الداخليين الإمتناع عن تولي أي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم بالإدارة الفعلية للمخاطر.

حيث أن الإدوار الإساسية للتدقيق الداخلي في إدارة مخاطر الشركة تتمثل في إعطاء ضمان حول عمليات إدارة المخاطر، إعطاء ضمانات بأنه يتم تقييم المخاطر بشكل صحيح، تقييم عمليات إدارة المخاطر، تقييم الابلاغ عن المخاطر الرئيسية، مراجعة إدارة المخاطر الرئيسية.[1]

والأدوار التي لا ينبغي أن يقوم بها التدقيق الداخلي تتمثل في تحديد الرغبة في المخاطر، فرض أو تحديد عمليات إدارة المخاطر، ضمان إدارة المخاطر، إتخاد قرارات بشأن مواجهة الخطر؛

إن لصدور الإطار الجديد لمعايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي عام 1999، والمعدلة سنة 2004 وغيرها من القوانين أهمية في التأكيد على أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تلعب دور مهم في إدارة مخاطر الشركة، حيث جعلت من التدقيق الداخلي دعامة أساسية يستعان بها في تقويتها وتحسينها، ويكون ذلك من خلال قيامه بما يلي:

- ✓ مساعدة مجلس الإدارة على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم إقتراحات وخدمات إستشارية؛
- ✓ التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- ✓ رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر، وتحديد نقاط الضعف والإنحرافات فيها، ومنه يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الادوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها، وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في إتباع السياسات والخطط والاجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الإستخدام غير الكفؤ للموارد، والفشل في تحقيق الاهداف الموضوعة.[2]

---

[1] اوصيف لخضر، "طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100(طبيعة العمل)"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد17، 2017، ص11-12.

[2] سعدي مراد، صفيح صادق، "**دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات– دراسة ميدانية في بعض المؤسسات**–"، مجلة المستقبل للدراسات الاقتصادية المعمة، جامعة معسكر، الجزائر، المجلد2، العدد2، جوان2019، ص33.

المبحث الثالث:

مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات

إن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تكون في موقع فريد يمكنها من دعم باقي أطراف حوكمة الشركات، حيث من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الدور الحوكمي لتدقيق الداخلي مع باقي أليات حوكمة الشركات حيث ستناول الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم مجلس الإدارة، كذا الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم لجنة التدقيق، بالإضافة إلى العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

المطلب الأول: الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي تجاه مجلس الادارة

أعطيت عدة تعاريف لمجلس الإدارة إلا أنه عموما يمثل الإدارة العليا المسؤولة عن وضع إستراتيجيات المؤسسة ووضع تحقيق نتائج أعمالها، وعادة ما يتكون من أعضاء داخل الشركة وأعضاء من خارجها ونظرا لوجوده في القمة فبإمكان أعضائه مراقبة قرارات الإدارة والتـــأكد من أنها تتماشى مع مصالح حملة الأسهم.[1]

- **علاقة مجلس الإدارة بحوكمة الشركات**

يمكن إدراج أهم ادوار مجلس الإدارة في تطبيق حوكمة الشركات فيما يلي:

- ✓ **وضع الاستراتيجيات:** يعتبر مجلس الإدارة الجهة الرئيسة المسؤولة عن وضع وإدارة الاستراتيجية في الشركة، ويمكن أن يشرك الإدارة العليا في ذلك، كما يمكن أن يوكل مهام وضع الإستراتيجية في الشركة في بعض الأحيان لهذه الاخيرة مع الإحتفاظ بمناقشتها وتصحيحها مع الإدارة العليا، كما تتكون عملية الإدارة الاستراتيجية من أربعة مراحل متميزة ومترابطة في ذات الوقت، تبدأ بمرحلة التحليل الاستراتيجي، ثم مرحلة إعداد الاستراتيجيات، وبعدها مرحلة تنفيد الاستراتيجيات، وأخيرا مرحلة تقييم الاستراتيجيات؛
- ✓ **مراقبة إدارة الشركة:** تعتبر الإدارة العليا المتمثلة بمديريها التنفيذي والمدراء الفرعيين المسؤولين المباشرين عن إدارة الشركة وهذا ما يتطلب من مجلس الادارة مراقبة أداء مختلف الجهات بالشركة، وتحديد مدى إنسجام تنفيذ الأعمال مع ما هو مخطط له، كما يقوم بمراقبة إدارة المخاطر وذلك من خلال ما يلي:

- تحليل جميع المخاطر المرتبة بأنشطة المشروع على سبيل المثال مخاطر الإئتمان والسوق والسيولة والعمليات بالنسبة للبنوك؛
- تطوير منهجيات القياس والضبط لكل نوع من أنواع المخاطر؛

[1] كانم صليحة، عيادي عبد القادر، "**إسهامات مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح المحاسبي**"، مجلة المقاولاتية والتنمية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، المجلد04، العدد01، 2022، ص59.

- تحديد سقوف المخاطر وتحديد حالات الاستثناء عن سياسة إدارة المخاطر؛
- يتم التعاون مع لجانه الفرعية وأقسام الشركة لإنهاء مهامها.

✓ **إعداد تقارير للمساهمين حول إدارتهم لشركة:** يقوم مجلس الإدارة بإعداد تقارير للمساهمين ونشرها، تتضمن عرض لوضعية الشركة بالإضافة إلى سياساتها و خططها المستقبلية، كما يمكن إعداد تقارير بطلب من المساهمين بالإضافة إعداد تقارير تناقش قضايا محددة عن مسار الشركة.

✓ **بيان مدى فعالية نظام الرقابة:** يعمل مجلس الإدارة على المراقبة المستمرة لمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المتواصلة لتقارير المدقق الداخلي والخارجي والاجتماعات مع لحنة التدقيق، كما يقوم بمتابعة مدى تطبيق التوصيات المقدمة من طرف المدقق الداخلي والخارجي فيما يخص ذلك، بالإضافة إلى متابعة عمل الإدارة العليا فيما يخص توفيرها للإجراءات التنظيمية، الإدارية والمحاسبية لعمل نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية تلك الإجراءات وإتخاذ ما يلزم من أجل تطويرها، بالإضافة لمسؤوليات أخرى لمجلس الإدارة يمكن حصرها في الآتي:

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يسعى لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛
- يجب أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين؛
- يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ بالإعتبار كافة أصحاب المصالح.[1]

➢ **علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة:**

إن العلاقة بين مجلس الإدارة والإدارة العليا أصبحت لا غنى لها عن التدقيق الداخلي، حيث تعتبر علاقة تأثير وتأثر، وعلاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة لا تكون علاقة مباشرة في أغلب الأحيان وإنما تكون من خلال لجنة التدقيق التابعة للمجلس، وفي حال عدم وجود لجنة للتدقيق فإن مجلس الإدارة يجب عليه أن يضطلع بالمهام التي تكفل تحقيق إستقلال وكفاءة وفاعلية وحدة التدقيق الداخلي؛ ويعمل مجلس الإدارة على توفير الدعم لوظيفة التدقيق الداخلي وذلك من خلال:

✓ إنشاء لجنة تدقيق تابعة له، والتي تدعم قوة وغستقلالية ومصداقية وظيفة التدقيق الداخلي، مما يسمح لها بتأدية مهامها بكفاءة عالية؛

✓ الإختيار المناسب لفريق عمل التدقيق الداخلي، وهذا فيما يخص الخبرات والمهارات اللازمة، والعمل على تحسين أدائهم من خلال القيام بتدريب دوري لهم.[2]

---

[1] عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء المعايير الدولية: دراسة نظرية تطبيقية**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر،2012/2013، ص127-126.

[2] هيبة قواسمية ، مرجع سابق ذكره، ص173.

بإعتبار أن مجلس الادارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة، فإنه يستلزم وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة وهذا بمدها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الافصاح الدوري للإدارة عن الانشطة التي تنفذها، سلطاتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خطتها الموضوعة، حيث أصبح مجلس الإدارة يعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين عملية حوكمة الشركات، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد ،الخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر.[1]

المطلب الثاني: الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي تجاه لجنة التدقيق

إن لجنة التدقيق تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي، وقد أكدت بعض الدراسات والبحوث على أهمية العالقة بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي والمدقق الداخلي ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة؛

كما عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين لجنة التدقيق بأنها لجنة مكونة مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة التدقيق كحلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة؛

عرفت أيضا على أنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة، وتكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين واللذين يتوافر لديهم درجة عالية من الإستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة.[2]

- **علاقة لجنة التدقيق بحوكمة الشركات**

تعد لجنة التدقيق أداة فعالة من أدوات حوكمة الشركات من خلال دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تقدمها هذه الشركات، ويظهر ذلك بإعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تعتمد فعالية هذه اللجنة على تعزيز مكانة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال توفير بيئة مستقلة في الشركة. وتمارس لجنة التدقيق العديد من الأنشطة والمهام التي من شأنها ان تنعكس إيجابا على حوكمة الشركة من خلال:

---

[1] بوشمبة بدرة، "**دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات**"، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة الجزائر03، الجزائر، المجلد05، العدد1، ديسمبر2018، ص65.

[2] بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، "**لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد03، أفريل 2015، ص21.

- ✓ **العلاقة مع مجلس الإدارة:** تمثل لجنة التدقيق أحد اللجان التابعة لمجلس الإدارة التي، تنحصر المهمة الأساسية لها في مساعدته على أداء مهامه بكفاءة وفعالية وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية ودعم إستقلال المراجعين الداخليين والخارجيين، كما تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين مجلس الإدارة والمراجعين، حيث أنها تسهر على إستقلالية وأداء المراجعين الداخليين والخارجيين مع ضمان إتصالهم المباشر مع المجلس، ما يجعل التواطؤ بينهم وبين المدراء صعبا، وباعتبار أنّ لجنة المراجعة منبثقة عن مجلس الإدارة فإن يعهد إليها مراجعة القوائم المالية، إجراءات الرقابة الداخلية التي تصحب إعداد هذه القوائم، وفي هذا الصدّد فإنّ اللجنة تسهم في التحضير لمجموع قرارات مجلس الإدارة، وبالتالي فهي تسعى لإعادة التوازن للمعلومات الموجهة للمساهمين والتقييم النهائي للإدارة، وبذلك يمكن اعتبار لجنة المراجعة في نفس صفة مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات مكلفة بالرقابة على المديرين لخدمة المساهمين؛

- ✓ **العلاقة مع الرقابة الداخلية:** تؤكد أغلب الدراسات أن أهم مسؤوليات لجنة التدقيق تتمثل في فحص نظام الرقابة الداخلية، لأن نظم الرقابة الداخلية الفعالة تعد ضرورية لنجاح الشركات، وعدم وجودها يعد ضمانا أكيدا للفشل، وبذلك تم اعــتبار مسؤولية لجنة التدقيق عن نظام الرقابة الداخلية بالوظيفة الأولى لها، فيجب أن تعمل اللجنة على تشجيع الإجراءات التي من شأنها أن ترفع من درجة المساءلة في الشركة إنطلاقا من دورها في التأكيد أن الإدارة طور نظام الرقابة الداخلية وتلتزم به ويمكن تحديد دور لجنة التدقيق في مجال نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- دراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقق فاعليتها والعمل على تحسينها، وتطويرها بإستمرار، وتقديم الإقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تؤدي إلى زيادة فاعلية وجودة عملية الرقابة الداخلية؛

- متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل، والتحقق من أن هذه النظم توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات، ووضع الضوابط التي تكفل اكتشافها فور حدوثها؛

- دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل، والنظم المحاسبية، والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية، وإقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذا الجوانب. ويؤدي قيام لجنة التدقيق بهذه المهام إلى جعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة بحيث يحقق هذا التطوير إنسياب العمل وإلغاء أي تعقيدات في دورة الإجراءات تؤدي إلى بطء تنفيذ المهام المختلفة، وفي نفس الوقت يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة عملية الرقابة الداخلية؛

- تلقي وفحص والرد على مراجع الحسابات للجنة بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية. [1]

✓ **العلاقة مع التدقيق الخارجي:** تقوم لجان المراجعة بمراجعة وفحص وتدقيق ما قام به المراجع الخارجي، قصد التأكد من صحة السجلات المحاسبية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة، فهي تعمل على تحقيق المزيد من المراجعة والرقابة ومحاربة كل أوجه الفساد في الشركة، وبذلك فهي تعمل على إرساء دعائم حوكمة الشركات، كما أن لجنة التدقيق تقوم بالمهام التالية تحقيقا لهذا الدور المنوط بها وتعزيزا لما سبق قوله في الدور الذي تلعبه لجنة التدقيق في تحقيق حوكمة الشركات:

- تعيين المراجع الخارجي، وتحديد أجره، والعمل على تقييم أدائه؛
- فحص خطط المراجعة الخارجية والتأكد من أن المراجعة الخارجية استوفت جميع خطة المراجعة؛
- التأكد من استقلالية المراجع الخارجي؛
- التأكد من أن كل الأمور التي يثيرها المراجع الخارجي يتم معالجتهما من طرف إدارة الشركة؛

✓ **العلاقة مع التدقيق الداخلي:** لا يقتصر دور لجان التدقيق على التدقيق الداخلي لتفعيل نظام الرقابة بالشركة، بل يتعدى الأمر إلى القيام بأمور تتعلق بالتدقيق الداخلي من أجل زيادة وتشديد الرقابة وحماية لأصول الشركة وتحقيقا لأهداف الأطراف المعنية بالشركة، ولذلك يمكن القول أن لجان التدقيق تساهم مساهمة بالغة في إرساء حوكمة الشركات نظرا لما تقوم به من تدقيق داخلي تكتشف من خلالها كل أوجه الغش والإحتيال ويظهر ذلك أكتر من خلال أنها تقوم بالواجبات التالية:

- مشاركة لجنة المراجعة في تعيين المراجعين الداخليين؛
- مراجعة خطط المراجعة الداخلية وأهدافها والتحقق من أنها تعمل بصفة عادية من غير اختلالات ووفقا للمعايير المهنية؛
- الإشراف على أنشطة الرقابة الداخلية وإعطاء الموافقة على إستراتيجية المراجعة الداخلية والتغيرات لتي تجرى عليها؛
- الاهتمام بالمسائل القانونية التي قد تؤثر على الشركة؛

[1] بلال شيخي، **دور لجان المراجعة في رفع مستوى حوكمة الشركات، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي**، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، العدد الخامس، جوان 2020، ص33.

- تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية؛
- التأكد من أن الموارد كافية للقيام بالمراجعة الداخلية؛
- تقييم فعالية وجودة المراجعة الداخلية؛
- العمل على التنسيق بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين وتسهيل الاتصال بينهم.[1]

✓ **لجنة التدقيق وإعداد التقارير والقوائم المالية:** تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فالمعلومات المحاسبية تستخدم في إتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، ومن أجل زيادة الإعتمادية والشفافية في المعلومات المحتواة في القوائم المعلنة، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة؛ وتم تحديد العديد من للجان التدقيق تجاه القوائم المالية ومن أبرزها:

- متابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه؛
- دراسة التقارير الدولية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يلي:

✓ النظر لأي تغير في السياسات المحاسبية المتبعة؛
✓ النظر لأي تغير يطرأ في حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مدقيقي الحسابات؛

- متابعة جميع القضايا التي أثرها مدققي الحسابات الداخلين والخارجين لضمان معالجتها بشكل سليم؛
- استعراض القوائم المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة والنظر بمدى توفير المعلومات التي يحتاجها مستخدميها؛
- فهم وتقييم نوعية الإرادات التي تظهر في قائمة الدخل.[2]

[1] خملي فريد، شوقي فوزي، **دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية دراسة تجربة شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد02،2016، ص62-63.

[2] كربوعة أسماء، **لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، العدد الإقتصادي، عدد خاص، 2018، ص250.

- **علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق**

كما أن التدقيق الداخلي بدور يقوم بتوفير ألية رقابية للجنة التدقيق وهذا من خلال رفع تقاريره إلى لجنة التدقيق وقيامه بمد لجنة التدقيق بالمعلومات الملائمة وهذا فيما يخص إدارة المخاطر، كفاية نظام الرقابة الداخلية، مدى كفاية فعالية أنشطة الشركة وكل ما يدخل ضمن صلاحياتها.[1] إن لجنة التدقيق تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الادارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي، وقد أكدت بعض الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي والمدقق الداخلي ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة.[2] وإن كانت وظيفة التدقيق الداخلي تدعم لجنة التدقيق في الوفاء بمسؤولياتها في حوكمة الشركة، وفي ضمان جودة التقارير المالية التي تعدها الإدارة، فإن لجنة التدقيق هي الأخرى ومن خلال جودة علاقتها بوظيفة التدقيق الداخلي توفر لها البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بالحوكمة، ومن ثم فإن لجنة التدقيق الفعالة تعزز وظيفة التدقيق الداخلي، وبلا شك فإن جودة هذه العلاقة التكاملية تنعكس على جودة الحوكمة؛ كما أشار معهد"IIA"إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تأكيدا للإدارة ولجنة التدقيق على فهم المخاطر التي تتعرض لها المنظمة وأن إدارة تلك المخاطر يتم بطريقة ملائمة.[3]

المطلب الثالث: الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي تجاه التدقيق الخارجي

قبل التطرق إلى العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي سنتطرق إلى تعريف التدقيق الخارجي.

عرف التدقيق الخارجي منذ ظهوره بالعديد من التعريفات، كذلك لتعدد اختصاصاته، ولاتساع نطاقه، ولزيادة الحاجة إليه، حيث يعتبر التدقيق الخارجي "عملية منظمة تقوم على البحث عن الادلة والقرائن التي تثبت الاحداث الاقتصادية والتقرير عنها. وهو ذلك الفحص الذي يجريه خبير مختص ومستقل بهدف إبداء رأي معلل حول انتظام وصدق الميزانية العمومية للشركة وبيان دخلها.[4]

---

[1] عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق ذكره، ص 162.

[2] بوشمبة بدرة، مرجع سابق، ص65.

[3] هيبة قواسمية، مرجع سابق، ص165.

[4] نقاز نور الهدى، "**التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2023/2022، ص97.

- **علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات:**

يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمدقق حسابات مستقل مؤهل ذو كفاءة، مهنية للقيام بالتدقيق لكافة عمليات أنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية والمحاسبية، مما يؤدي الى حماية حقوق الأطراف ذات المصلحة من داخل وخارج المؤسسة؛

- ✓ التدقيق الخارجي يعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن اطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية؛
- ✓ حيث دور التدقيق الخارجي في مجال حوكمة الشركات يتمثل في محاولة حل مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض بين المالك والإدارة وذلك من خلال إبداء محافظ الحسابات لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها ويتحقق ذلك من خلال تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية التدقيق والرقابة على جودة أداء عمليات المؤسسة؛
- ✓ يلعب التدقيق الخارجي دور كبير في تدعيم حوكمة الشركات وخدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة؛
- ✓ يساهم التدقيق الخارجي في ضمان معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي، ومراعاة حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الإستغلالية من قبل المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع توفير آليات ووسائل تعويضية فعالة؛
- ✓ يساهم تدقيق خارجي في إيجاد التفاعل بين الآليات الخارجية والداخلية وبين والمعايير المهنية الصادرة، كما يجبر المؤسسة تزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر عند اتخاذ قراره الإستثماري وهذا ما يساهم في تحقيق الحاكمية الرشيدة في المؤسسة.[1]

- **علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي:**

يعمل التدقيق الداخلي على مساعدة التدقيق الخارجي من خلال معرفته التامة بالمؤسسة و تواجده الدائم فيها، فكلما كان عمل الادارة نزيه والمدقق الداخلي يتميز بالكفاءة والاستقلالية التامة كلما زاد

[1] بن يوسف خلف الله، وآخرون، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية –دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس–**، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، الجزائر، المجلد12، العدد02، 2021، ص128.

اعتماد المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي. يعمل كلا من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال علاقتهما على الرفع من كفاءة وفعالية الحوكمة داخل المؤسسة من خلال:

- ✓ اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من ناحية تقييم نظام الرقابة الداخلية كونه متواجد بصفة دائمة في المؤسسة فهو بالتالي يعرف نقاط قوتها ونقاط ضعفها؛
- ✓ يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في الحصول على المصادقات من العملاء؛
- ✓ اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يساعده في تقليل الجهد والوقت والأتعاب، كما يساعده في التركيز على الأمور الجوهرية واكتشاف التلاعب والأخطاء المرتكبة في القوائم المالية؛
- ✓ مساعدة المدقق الخارجي للمدقق الداخلي في تطوير كفاءته ومهارته في مجال التدقيق؛

إن علاقة المدقق الداخلي بالمدقق الخارجي هي علاقة تكامل حيث ان المدقق الخارجي قد يبدي الرأي حول مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمة السياسات والإجراءات المتبعة التي قد يغفل عنها المدقق الداخلي، كما أن الكثير من أعمال التدقيق الخارجي قد يتم الاستغناء عنها بوجود واستعمال تقارير التدقيق الداخلي مما يعزز من نوعية التدقيق ويخفض من تكلفتها ويؤدي أيضا لرفع كفاءة المدقق الداخلي ويعزز من مقدرة المدقق الخارجي على إبداء رأيه بشكل اكثر دقة وفعالية ومع زيادة متطلبات حوكمة الشركات زادت أهمية هذه العلاقة فالمدققين الداخلين لهم القدرة والوقت الاكبر لاكتشاف التلاعب في القوائم المالية، وبالتالي فان تشاورهم مع المدققين الخارجين بشأن تقدير وتقييم مخاطر التلاعب وهذا ما دفع معهد المدققين القانونيين الامريكي الى اصدار قائمة معايير المراجعة رقم 65 والتي تشجع المدققين الخارجين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما اصدر قائمة التدقيق رقم 55 والتي تلزم التدقيق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية بما فيها خلية التدقيق الداخلي.[1]

[1] بوشمبة بدرة، مرجع سابق، ص65.

خلاصة الفصل:

يستخلص مما سبق عرضه أنه في مجال الحوكمة، يلعب التدقيق الداخلي ثلاثة أدوار هامة تتمثل في ما يلي:

فالدور الأول يكمن في أنه جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر للمؤسسة. بالإضافة إلى أنه يهتم بتقييمها فإنه يسهر على تحسينها بشكل مستمر، فبتقديمه للحلول والاقتراحات التي تسمح بتحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، فإنه يساهم في تحقيق أهداف الحوكمة.

والدور الثاني يكمن في مساعدة مجلس الادارة ممثلا في لجنة التدقيق الذي يلعب الدور الكامل ذو الأثر البالغ على فعالية هذه الحوكمة ؛ وهذا بواسطة الرقابة التي تفرضها هذه اللجنة على نشاط التدقيق الداخلي.

كما أن للتدقيق الداخلي دور ثالث لا يقل أهمية عن الدورين السابقين، التي تعد أحد الركائز الأساسية للحوكمة ، فبإبلاغه عن نتائج نشاطه لكل من الادارة العليا ومجلس الادارة والمراجع القانوني، سيعطي شرعية أكــثر للمعلومة المفصح عنها ومنه نستنتج أنه تم تشجيع نشاط التدقيق بأنه يكون طرفا فاعلا في مساعدة منظمات الاعمال في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات.

الفصل الرابع:

الإطار الميداني للدراسة

تمهيد:

تعتمد الدراسة بشكل أساسي على تحديد مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، من خلال قياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا قياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر، بالإضافة إلى قياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في دعم آليات حوكمة الشركات.

ولهذا الغرض فقد قامت الطالبتين بتصميـــم إستبانة تم توزيعها على عينة من المؤسسات الإقتصادية ، وتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة باستخدام برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences,version25) والذي يسمى باختصار ال" spss"، لذا خصص هذا الفصل لعرض المنهجية التي اتبعها الطالبتين للحصول على البيانات اللازمة للدراسة، ثم تحليلها واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: طبيعة الدراسة التطبيقية، حيث نتطرق من خلال هذا المبحث إلى منهج وبيانات الدراسة بشقيها الثانوية والأولية، وكذا التعريف بمجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى حدود الدراسة ومتغيراتها؛

المبحث الثاني: الطريقة والاجراءات، في هذا المبحث نتطرق إلى طريقة تصميم قائمة الاستبيان بدءا

بمرحلة إعداد الاستبيان إلى هيكل الاستبيان، ثم نتطرق إلى إختبار قائمة الاستبيان؛

المبحث الثالث: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة التطبيقية، يتضمن هذا المبحث تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وكذا عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان، بالإضافة إلى إختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المبحث الأول: طبيعة الدراسة التطبيقية

سنتناول بالدراسة هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: منهج وبيانات الدراسة؛

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة؛

المطلب الثالث: حدود الدراسة ومتغيراتها.

المطلب الأول: منهج وبيانات الدراسة

سنتناول من خلال هذا المطلب المنهج المتبع لإعداد الدراسة وكذا بياناتها.

- **المنهج المتبع:**

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه أسلوب في البحث العلمي يتناول أحداثا وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، حيث يصفها ويحللها عن طريق تحويل متغيرات الدراسة إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة. وذلك من أجل وصف وتحليل مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، ولذلك فقد قامت الطالبتين إلى جانب الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الإقتصادية، وقد تم الحصول على بيانات الدراسة التطبيقية اللازمة من خلال توزيع إستبيان تم إعدادها لهذا الغرض، وبعد ذلك قامت الطالبتين بجمع البيانات وتحليلها باستخدام الأدوات الإحصائية، بمساعدة برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، ثم قامت بعد ذلك باختبار فرضيات هذه الدراسة واستخلاص النتائج.

- **بيانات الدراسة:**

إعتمدت الطالبتين في جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين من البيانات، وهي كما يلي:

أولا: البيانات الثانوية:

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من الدراسة، حيث قامت الطالبتين حسب إستطاعتهم وما توفرت لهم من وسائل بمراجعة الدراسات السابقة والأدبيات المنشورة في مجال التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

تمثلت هذه البيانات في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة، وأطروحات الدكتوراه، كما تم الاستعانة بالشبكة العنكبوتية(الانترنت)، بالإضافة إلى الإصدارات والمنشورات للمنظمات المهنية والهيآت المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة التدقيق الداخلي وكذا حوكمة الشركات، وهي تغطي الجانب النظري من الدراسة.

لخصت الطالبتين انطلاقا من الجانب النظري أن أهم إسهامات التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات تتمثل فيما يلي:

- ✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقييم إدارة الخاطر؛
- ✓ التنسيق مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق؛
- ✓ التنسيق مع المدقق الخارجي.

مما سبق يمكن تصميم نموذج الدراسة التطبيقية إنطلاقا من الجانب النظري، وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

ثانيا: البيانات الأولية

هي بيانات الجانب التطبيقي من الدراسة، والتي تم تجميعها لاختبار فرضيات الدراسة، لذلك فقد قامت الطالبتين بجمع البيانات الأولية عن طريق أسلوب الاستقصاء وذلك بعد تصميم وتطوير أداة الدراسة، ثم تم توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة، لمعرفة إجاباتهم حول مدى مساهمتهم في تطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب لمجتمع الدراسة ثم تحديد عينة الدراسة.

- ➢ **مجتمع الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، التي بلغ عددهم 15 مؤسسة حيث تم توزيعها على المحاسبين والتي بلغ عددهم (26) مدقق داخلي وكذلك مساعد مدققين الداخلين التي بلغ عددهم (6) مدققين، بالإضافة محاسبين والتي بلغ عددهم (3).

- **عينة الدراسة:**

قد بلغت عدد الإستمارات الموزعة 45 إستمارة، وهي تمثل نسبة % 77.78 من مجتمع الدراسة. وبعد عملية التجميع الكلي للإستبيانات والقيام بالفرز، تم إعتماد الإستبيانات الصالحة كعينة لدراسة والبالغ عددها 35 إستبانة من مجموع الإستبيانات التي تم توزيعها على مجموعة من مؤسسات ولاية ميلة، وهذا بعدا ما قمنا بإقصاء باقي الاستمارات للنقص أو لتضارب الموجود في الاجابات. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (02): الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الإستمارات الموزعة	45	100%
عدد الإستمارات الصالحة	**35**	**77.78%**
عدد الإستمارات الغير صالحة	1	2.22%
عدد الإستمارات الغير مسترجعة	9	20%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادًا على نتائج فرز البيانات.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن عينة الدراسة تمثلت في (35)، وهي تمثل عدد الإستمارات التي يتم إدخال بياناتها إلى البرنامج الإحصائي بهدف معالجتها، وتحليل ومناقشة ما جاء فيها.

المطلب الثالث: حدود الدراسة ومتغيراتها

يتناول هذا المطلب حدود الدراسة ومتغيراتها، كما يلي:

- **حدود الدراسة:**

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ **الحدود المكانية:**

تمت هذه الدراسة في المؤسسات الإقتصادية لقياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيد لحوكمة الشركات.

- ✓ **الحدود الزمنية:**

استغرق إعداد الدراسة التطبيقية بدءًا بإعداد الاستبيان وتحكيمه وتوزيعه وثم معالجة البيانات المجمعة من خلاله مدة 15 يوم(من 2 ماي إلى غاية 16ماي).

- **متغيرات الدراسة:**

هذه الدراسة تحت عنوان "مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات"، وبالتالي نحاول من خلالها دراسة واقع مساهمة التدقيق الداخلي في المؤسسات كمتغير مستقل في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات كمتغير تابع، وتم إجراء الدراسة التطبيقية على عينة من المدققين الداخليين وساعدي المدققين الداخلين إضافة إلى المحاسبين في المؤسسات الإقتصادية.

- ✓ **المتغير المستقل:**

المتغير المستقل في هذه الدراسة هو "التدقيق الداخلي"، والذي سيتم قياس إسهاماته من الزوايا التالية:

- مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر؛
- مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات.

- ✓ **المتغير التابع:**

المتغير التابع في هذه الدراسة هو "**حوكمة الشركات**" باعتبار أن كل العناصر أن كل العناصر التي تطرقنا إليها في التقسيمات المكونة للمتغير المستقل سواء كانت:

- مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر؛
- مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات.

من شأنه أن يؤدي من دون شك إلى المساهمة في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

المبحث الثاني: الطرق والاجراءات

يتناول هذا المبحث وصفا لطريقة تصميـــم قائمة الاستبيان انطلاقا من مرحلة إعدادها إلى اختبار صدقها وثباتها، وهذا من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: إعداد الاستبيان وطرق توزيعه؛

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبان الاستبيان.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان وطرق توزيعه

تم إعداد وتجهيز هذا الاستبيان ليكون قابلا للتوزيع على عدة مراحل وذلك على النحو التالي:

- **إعداد الاستبيان:**

لغرض إجراء هذه الدراسة فقد تم بناء استبيان، تم تحميله على ورق عادي(Format A4) وهذا فيما يخص التسليم المباشر، وقد قامت الطالبتين بصياغة الاستبيان باللغة العربية، لبيئة مراعاة عمل المحاسبين والمدققين الداخليين لمؤسسات ولاية ميلة.

وقد تضمن الاستبيان توضيحاً لموضوع الدراسة وأهميتها وأهدافها، كما تضمن الاستبيان أيضاً على(28) سؤال (بعد التحكيم) توزعت على قسمين رئيسيين، الأول يشتمل على البيانات الشخصية لأفراد العينة المدروسة وتضمن خمسة أسئلة(5)، أما القسم الثاني فيضم ثلاثة محاور تتعلق بموضوع الدراسة تشتمل على ثلاثة وعشرون سؤال(23)، كما إعتمدت الطالبتين نوع الأسئلة المفتوحة في آخر كل محور من محاور الاستبيان الثلاثة، وذلك للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وفيما يلي تفاصيل الاستبيان:

- ✓ **القسم الأول:**

يتكون هذا القســـم من البيانات الشخصية (البيانات المتعمقة بالخصائص الديموغرافية) لعينة الدراسة والتي تضمنت المؤهل الأكاديمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة العلمية في مهنة التدقيق.

- ✓ **القسم الثاني:** يتضمن هذا القسم محاور الدراسة الثلاثة، وهي:

- **المحور الأول:** يختص بالفرضية الأولى، والتي تتعلق بمعرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، موضوعة في شكل عبارات، من العبارة رقــم(1) إلى العبارة رقم(7).
- **المحور الثاني:** يختص بالفرضية الثانية، والتي تتعلق بمعرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر، ويضم العبارات الممتدة من العبارة رقم (8) إلى العبارة رقم (13).
- **المحور الثالث:** يختص بالفرضية الثالثة، والتي تتعلق بمعرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات، ويضم العبارات الممتدة من العبارة رقم (14) إلى العبارة رقم (23).

وقد تم الاعتماد على سلم "ليكرت الثلاثي" لمعرفة مدى الالتزم بالإجراءات المتضمنة في عبارات الاستبيان، أي هل بصفة دائمة أم أحيانًا أو نادرا، ولقد تــم إعطاء ترميز لكل إجابة من الإجابات الثلاث كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(03): درجات مقياس سلم ــ"ليكرت الثلاثي"

التصنيف	نادرا	أحيانا	دائما
الترميز	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادًا على سلم ليكرت الثلاثي.

- **طرق توزيع الاستبيان:**

إعتمدت الطالبتين في توزيع الاستبيان على عدة طرق، فرضها تواجد أفراد عينة الدراسة في مناطق مشتتة جغرافيا. وهذه الطرق هي:

- ✓ طريقة التسليم المباشر من اليد إلى اليد في غالب الأحيان؛
- ✓ الإستعانة ببعض الأقارب والأصدقاء؛
- ✓ إيداع الإستمارات على مستوى المؤسسات؛

المطلب الثاني: إختبار صدق وثبات الاستبيان

بهدف التأكد من سلامة قائمة الاستبيان المستخدمة في جمع بيانات الدراسة التطبيقية، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضياتها ونجاح الأداة المستخدمة في قياس الشيء المراد

قياسه، فإنه ينبغي التحقق من صلاحية قائمة الاستبيان وموضوعيتها قبل توزيعها على عينة الدراسة من خلال إجراء اختبارات الصدق والثبات كما يلي:

- **إخـــتبار الصدق الاستبيان:**

تم توزيع الاستبيان فقد تـــم عرضه على عدد من الأساتذة في مجال التدقيق والحاسبة والمالية في المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، وذلك بغرض تحكيـــم قائمة الإستبيان والتأكد من سلامة بنائها من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وتحديد مدى السلامة في صياغة العبارات ووضوحها؛
- مدى شمولية الاستمارة؛
- توزيع خيارات الاجابة لضمان ملاءمتها لهدف الدراسة؛
- الوقوف على مشكلة التصميـــم والمنهجية.

وقد تمحورت معظم الملاحظات في ما يلي:

- حذف بعض الأسئلة وإعادة صياغة أخرى لعدم وضوحها؛
- حذف بعض الأسئلة التي هي على صلة وثيقة بموضوع الدراسة،
- إختيار سلم ليكارت الثلاثي؛
- تمكين المشاركين في الدراسة من إبداء بعض الملاحظات والإضافات، وذلك بترك بعض الاسطر فارغة في آخر كل محور؛
- إعتماد صيغة المخاطب عند طرح الاسئلة، وذلك للوقوف على مدى التزام مدقق بالعبارات الواردة في الاستبيان من واقع ممارسته المهنية.

وفي ضوء الملاحظات التي أبداها المحكمون، قامت الطالبتين بإجراء التعديلات التي اتفق عليها المحكمون بحذف وتعديل وإعادة صياغة بعض العبارات حتى تزداد أداة الدراسة وضوحا وملائمة لقياس ما وضعت من أجله، وتمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي، والملحق رقم يوضح أسماء الأساتذة المشاركين في تحكيم الاستبيان.

- **إختبار ثبات الاستبيان:**

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان نفس النتائج في حالة ما إذا تـــم توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف، أي أن تكوف النتائج التي يعطيها الإستبيان متقاربة إذا تـــم تكرار توزيعه على نفس عينة الدراسة.

ويأخذ معامل الثبات قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لـــم يوجد ثبات في البيانات المكّونة للإستمارة، فإن قيمة المعاملات تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، بالتالي أي زيادة في قيمة معامل "ألفا كرنباخ" تعني زيادة فيم صداقية البيانات، وبالتالي إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة. ومن أجل اختبار ثبات الاستبيان المعد لهذه الدراسة قامت الطالبتين باختبار أداة القياس باستخدام اختبار ألفا كرنباخ (Alpha Cranbach) من خلال برنامج (spss) والجدول الموالي يبين ذلك:

جدول رقم(04): معاملات الثبات لعبارات الاستبيان

المتغيرات	عدد العبارات	قيمة معدل ألفا كرنباخ
مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	**7**	**0.785**
مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر	**6**	**0.852**
مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات	**10**	**0.759**
المتغيرات ككل	**23**	**0.876**

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادًا على الاستبيان وبرنامج spss.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ألفا كرنباخ قد بلغت(0.876) ويمكن إعتبارها عالية لأنها تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا والبالغة (0.60) مما يدل على أن الاستبيان مقبول لإجراء الدراسة التطبيقية.

- **صدق لاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان**

يساهم الإتساق الداخلي للإستبيان في الحكم على دقة القياس، وتم تحديد مدى تبات الإستبيان وصدقه في قياس العلاقة المراد إتباثها.

ما يقصد بصدق الإتساق الداخلي مدى إتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة. وسنقوم في هذا الجزء بقياس الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الدرجة

الكلية للفرضية التابعة لها من أجل تحديد العبارات التي إذا تم حذفها لا تؤثر على الاتجاه العام للفرضية التي تنتمي اليها هذه العبارة، كما يلي:

✓ **صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الاولي:**

يبين الجدول رقم (05) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى والفرضية ككل والمتمثلة في "**مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**".

الجدول رقم (05): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الاولي

	العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	هل تتأكد من إلتزام مؤسستكم بالقوانين واللوائح والسياسات و الإجراءات المسطرة؟	0.606	0.000
2	هل تتأكد من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية لمؤسستكم	0.720	0.000
3	هل تختبر مدى إلتزام مؤسستكم بالإجراءات الرقابية والخطط الموضوعة	0.661	0.000
4	هل تراعي العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في مؤسستكم عند تقييم فعالية وعملية الرقابة الداخلية	0.733	0.000
5	هل تحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري	0.690	0.000
6	هل تعد تقرير تبين فيه نقاط القوة ونقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة بشكل دوري	0.550	0.000
7	هل تعمل على تقديم الاستشارات واقتراح التحسينات اللازمة حوم نظام الرقابة الداخلية بما يواكب تطور نشاط مؤسستكم	0.761	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من الجدول السابق يتبين أنه توجد علاقة إرتباطية طردية بين كل عبارة من العبارات الفرضية الأولى وبين الفرضية ككل، ذلك لأن معامل "بيرسن" في كامل الحالات أكبر من الصفر كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية 0.05 ومنه فإن عبارات الفرضية الأولى صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الثانية:**

يبين الجدول رقم (06) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية والفرضية ككل والمتمثلة في "**مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر**".

الجدول رقم (06): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الثانية

	العـــــبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
8	هل تحدد مجالات نشاط المؤسسة الأكثر عرضة للمخاطر	0.582	0.000
9	هل تقوم بترتيب المخاطر حسب درجة خطورتها وأولويات مواجهتها	0.803	0.000
10	هل تقوم بإعداد مخطط سنوي للتدقيق الداخلي يرتكز على أساس المخاطر التي تعترض مؤسستكم	0.788	0.000
11	هل تقوم بالتركيز على الأخطار العامة والتي تم تحديدها بواسطة الإدارة	0.685	0.000
12	هل تقوم بإعداد بتقرير بمجلس الإدارة بشأن تقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر تحدد فيه نقاط الضعف الجوهرية	0.822	0.000
13	هل تقوم باقتراح الآليات المناسبة للتعامل مع مختلف المخاطر	0.846	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من الجدول السابق يتبين أنه توجد علاقة إرتباطية طردية بين كل عبارة من العبارات الفرضية الثانية وبين الفرضية ككل، ذلك لأن معامل "بيرسن" في كامل الحالات أكبر من الصفر كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية 0.05 ومنه فإن عبارات الفرضية الثانية صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الثالثة:**

يبين الجدول رقم (07) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة والفرضية ككل والمتمثلة في "**مساهمة التدقيق الداخلي في النسق بيت آليات حوكمة الشركات**".

الجدول رقم (07): صدق الاتساق الداخلي لعبارات الفرضية الثالثة

العبارات		معامل الارتباط	مستوى الدلالة
14	هل تحرص على الرقابة حول أي تعرض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة	0.675	0.000
15	هل تعرض مخطط التدقيق على مجلس الإدارة بمؤسستكم من أجل اعتماده	0.628	0.000
16	هل تقدم المعلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والتي تساعدها في أداء مهامها الإشرافية	0.594	0.000
17	هل تقدم التوصيات والاقتراحات والارشادات لمجلس الإدارة	0.523	0.001
18	هل تتناقش مع لجنة التدقيق حول الأمور الهامة لسير عملكم	0.709	0.000
19	هل ترفع تقارير إلى لجنة التدقيق حول التقدم في الاستجابة للملاحظات أو التوصيات المقترحة من قبلكم	0.750	0.000
20	هل تحرص على التواصل مع المدقق الخارجي	0.632	0.000
21	هل تقوم بإطلاع المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.139	0.008
22	هل تتشاور مع المدقق الخارجي في تقييم وتقدير مخاطر التلاعب في القوائم المالية	0.481	0.003
23	هل تقوم بإبلاغ المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالمخاطر التي تواجهها مؤسستكم	0.476	0.004

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

مـــن الجدول السابق يتبين أنه توجد علاقة ارتباطية طردية بين كل عبارة من العبارات الفرضية الثالثة وبين الفرضية ككل، ذلك لأن معامل "بيرسن" في كامل الحالات أكبر من الصفر كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية 0.05 ومنه فإن عبارات الفرضية الثالثة صادقة لما وضعت لقياسه.

المبحث الثالث: التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة التطبيقـــية

بعدما قمنا بإعداد الاستبيان واختباره، نقوم في هذا المبحث بتحليل ومعالجة البيانات التي تحصلنا عليها باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة للإجابة على فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الأساليب الاحصائية المستخدمة وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

يتضمن هذا المطلب عرضا للأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل ومعالجة البيانات التي تم تجميعها من خلال الإستبيانات الموزعة على عينة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.

أولا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد عملية جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، تم تفريغها ببرنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الإجتماعية (spss) قصد معالجتها إحصائيا، والذي تم بإستخدام العديد من الاساليب والمقاييس الاحصائية هي:

- ✓ **التكرارات والنسب المئوية:** وهذا من أجل التعرف على البيانات الاولية لمفردات الدراسة، ولتحديد إجابات افرادها إتجاه المحاور التي تضمنتها أداة الدراسة؛
- ✓ **المتوسط الحسابي:** نهدف من إستخدامه معرفة مدى ارتفاع او إنخفاض إستجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة كما نهدف من استخدامه ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي؛
- ✓ **الإنحراف المعياري:** وهذا من أجل معرفة مدى إنحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة، ولكل محور من محاور الدراسة عن متوسطها الحسابي، حيث يوضح الإنحراف المعياري التشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات المحاور التي تضمنها الاستبيان، وفكلما إقتربت من الصفر كلما دل ذلك على تركز الإجابات وإنخفاض تشتتها بين

المقياس. كما انه بفيد في ترتيب العبارات عند تساوي المتوسطات الحسابية وذلك لصالح العبارة الأقل تشتتا؛

- ✓ **إختبار التوزيع الطبيعي "إختبار كولمجروف- سمرنوف"(Sample Kolmogrov-Smirnov):** يتم تطبيق إختبار "كولمجروف- سمرنوف" لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات لأن معضم الاختبارات المعلمية تشترط أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حتا تكون نتائجها صحيحة؛
- ✓ إختبار الفرضيات من خلال إستخدام الإختبار الأحصائي (One Sample T-Test) لعينة واحدة لإختبار الفرضيات؛
- ✓ إختبار كاي تربيع (Chi-deux): من أجل تحديد وجود علاقة بين فرضيات الدراسة والخصائص الديموغرافية للمؤسسات عينة الدراسة.

ثانيا: تحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

تُعتبر الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة ذات دور كبير وهام في تحديد مستوى إدراك أفراد العينة لأسئلة وطبيعة الدراسة المنفَّذة، حيث تُسِهم في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد هذه العينة، وبالتالي تزيد من فعالية النتائج التي يتـــم التوصل إليها، ونعرض في هذا الجزء الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة استناداً إلى إجاباتهمـــ عن الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن القســـم المتعلق بالجوانب الشخصية، وذلك على النحو الآتي:

- ➢ **توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:**

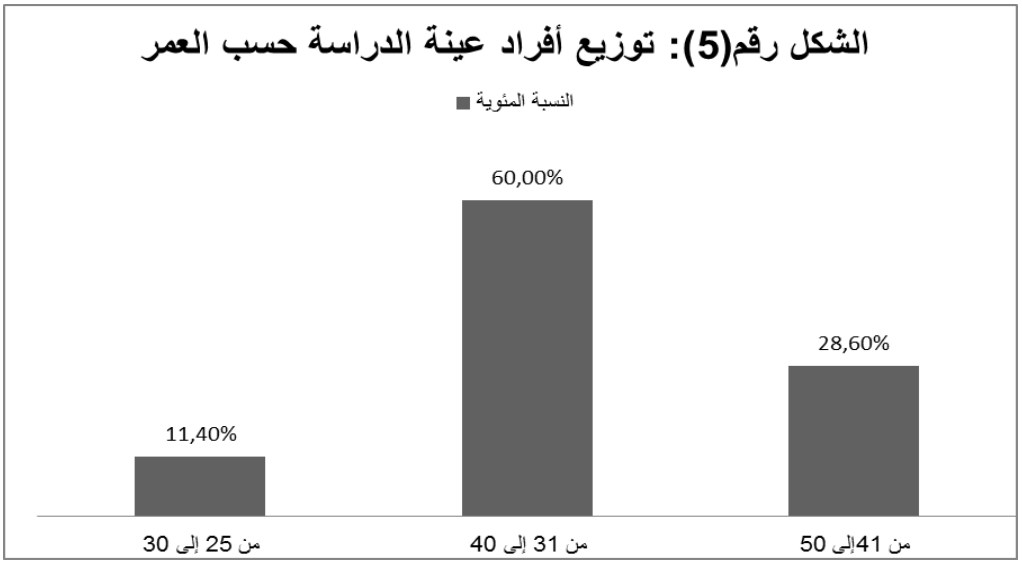
الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

جدول رقم(08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
من 25 إلى30	4	11.4%
من 31 إلى40	21	60.0%
من41 إلى50	10	28.6%
المجموع	35	100.0%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد العينة تتراوح أعمارهم من 31 الى 40 بنسبة 60% ثم يليه من 41 الى 50 بنسبة 28.6% في حين تمثل نسبة 11.4% الافراد الذين تتراوح أعمارهم من 25 الى 30 سنة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم(08).

- **توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:**

الجدول رقم(09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
ليسانس	27	77.1%
ماستر	8	22.9%
الماجيستر	0	0%
دكتوراه	0	0%
المجموع	35	100.0%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجاتspss .

من خلال الجدول نلاحظ أن أغلب أفراد عينة الدراسة حاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 77.1%، ويليها الحاصلين عن الماستر بنسبة 22.9%، وينعدم الحاصلين على الدكتوراه والماجيستر.

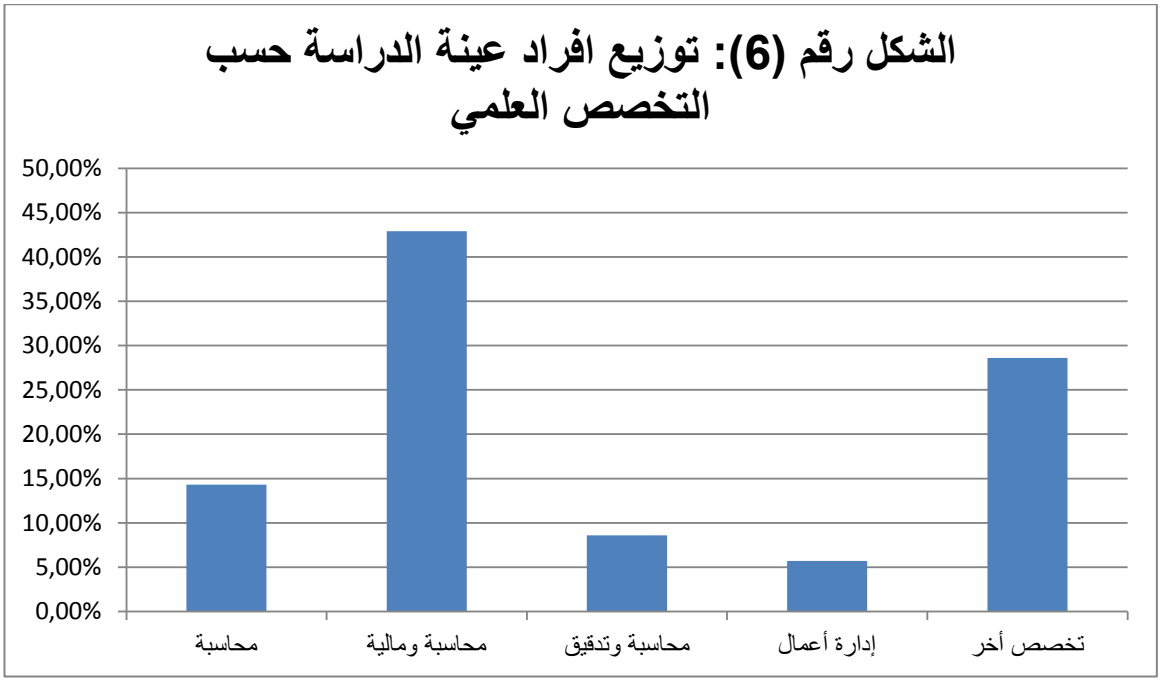
الجدول رقم(10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	5	%14.3
محاسبة ومالية	15	%42.9
محاسبة وتدقيق	3	%8.6
إدارة أعمال	2	%5.7
تخصص أخر	10	28.6%
المجموع	35	100.0%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجاتspss .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد عينة الدراسة ذات إختصاص علمي محاسبة ومالية بنسبة 42.9%، ثم يليه تخصصات آخر المتمثلة في (مالية ونقود بنوك، تسويق، تقنيات بنوك، اقتصاد ومالية، علوم قانونية وإدارية، تقني سامي، إعلام الي) بنسبة 28.6%، ثم يليح محاسبة بنسبة 14.3%، ومحاسبة التدقيق بنسبة 8.6%، وفي الاخير إدارة الاعمال بنسبة 5.7%.

الشكل رقم (6): توزيع افراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم(10).

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن أغلب التخصص العلمي في المؤسسة هو محاسبة ومالية ومن ثم التخصصات الأخرى المختلفة وهذا يدل تنوع المستوى لتخصص العلمي بين أفراد عينة الدراسة.

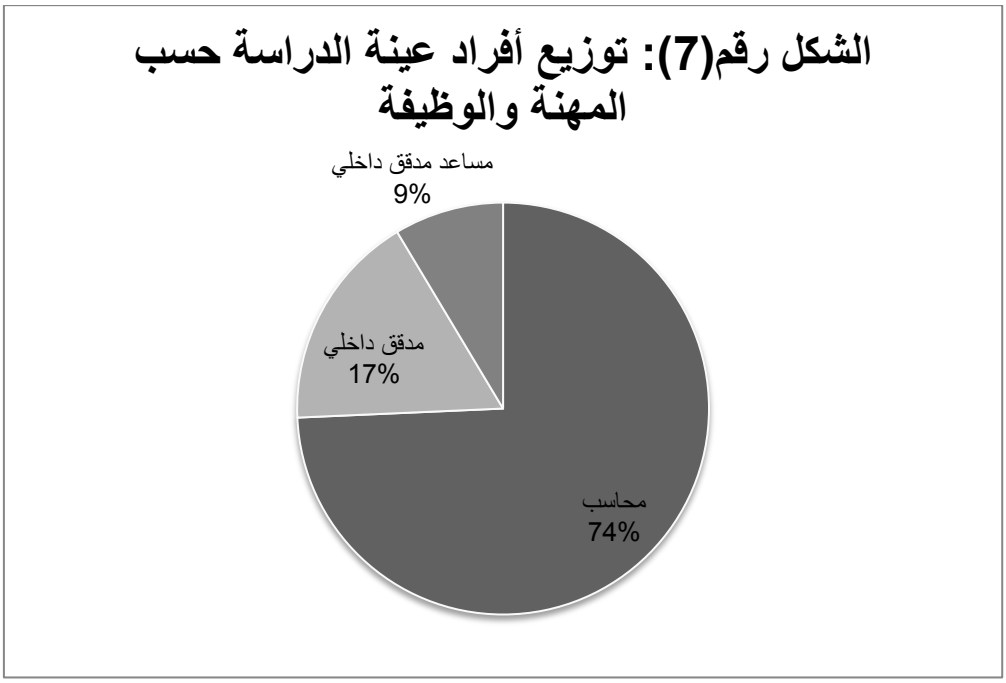
- **توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية:**

جدول رقم(11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة

الوظيفة أو المهنة	العدد	النسبة المئوية
مدقق داخلي	26	74.3%
مساعد مدقق داخلي	6	17.1%
محاسب	3	8.6%
المجموع	35	100.0%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجاتspss .

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أعلى نسبة وهي 74.3% تعود للموظفين الذين يمارسون مهنة المحاسبة ثم يليه نسبة 17.1% يمارسون مهنة التدقيق الداخلي أما مساعد مدقق داخلي فقدرة نسبته ب8.6%.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم(11).

- **توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية:**

يتوزع أفراد عينة دراستنا حسب عدد سنوات الخبرة المهنية على النحو المبين في الجدول الموالي:

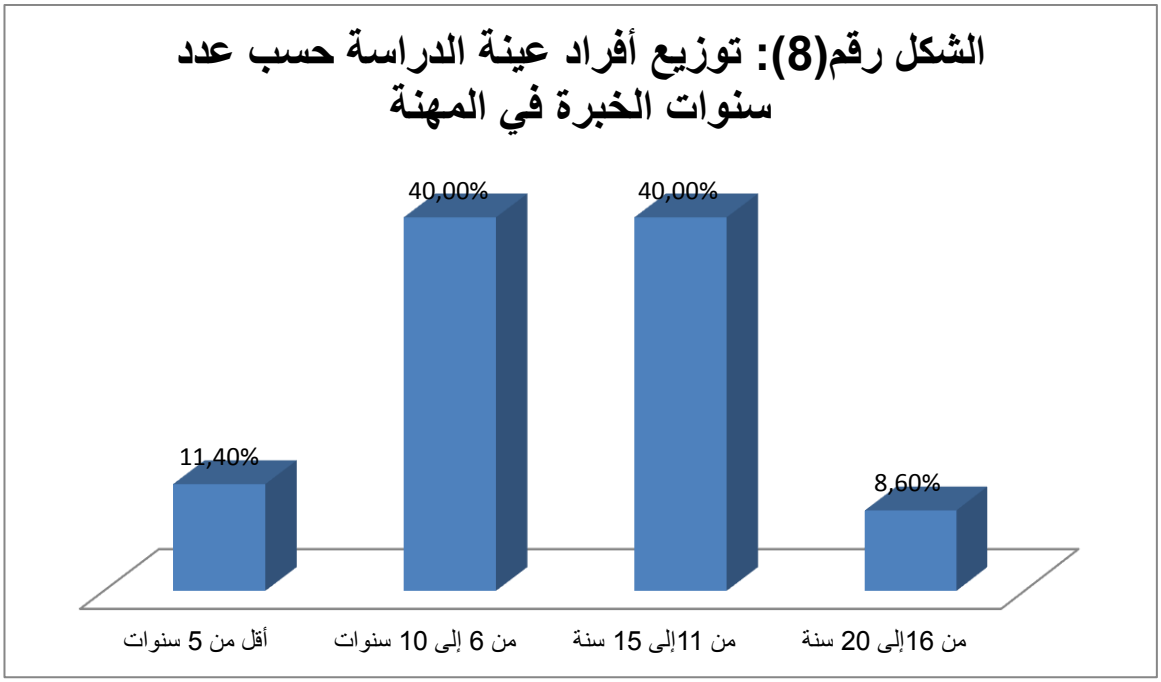
جدول رقم(12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية

عدد سنوات الخبرة في المهنة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	11.4%
من 6 إلى 10 سنوات	14	40.0%
من11 إلى 15 سنة	14	40.0%
من16 إلى 20 سنة	3	8.6%
المجموع	35	100.0%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجاتspss .

نلاحظ في الجدول أعلاه أن أعلى نسبة تبلغ 40% وتعود للأفراد الذين تجاوزت عدد سنوات عبرتهم من 6 سنوات الي 15 سنة، ثم يليه أقل من 5 سنوات بنسبة 11.4%، أما نسبة 8.6% فهي تمثل الفئة الأقل خبرة وهم من 16 الى 20 سنة.

الشكل رقم(8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في المهنة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم(12).

من الشكل أعلاه يتضح لنا أن عينة الدراسة لديهم خبرة تمكنهم من الاجابة بكفاءة عالية على أسئلة الاستبيان مما يمكننا من الحصول على بيانات اكثر دقة وآراء أقرب الى الواقع بحكم معرفتهم بالوضع العام وما يجري عمليا في أرض الواقع.

المطلب الثاني: عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

سيتـــم في هذا المطلب عرض إجابات أفراد عينة الدراسة كما جاءت في الإستبيانات المستلمة في شكل تكرارات ونسب، من أجل أخذ صورة أولية عن الإجابات، واستنتاج الإتجاه العام لإجابات عينة الدراسة، وتحقق الفرضيات المصاغة من عدمها، وهذا قبل إجراء الإختبارات الإحصائية التي تثبت أو تنفي هذه الأخيرة.

1- <u>نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الأولى:</u> "مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية".

يلخص الجدول الموالي مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا إستنادا إلى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم إعتماده في بناء الإستبيان.

الجدول رقـــم(13): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الأولى

	العبارات	التكرارات النسبية (%)	الإستجابات			المجموع
			نادرا	أحيانا	دائما	
1	هل تتأكد من إلتزام مؤسستكم بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المسطرة	التكرار	1	7	27	35
		النسبة%	2.9	20	77.1	%100
2	هل تتأكد من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية لمؤسستكم	التكرار	0	8	27	35
		النسبة%	0	22.9	77.1	100%
3	هل تخبر مدى إلتزام المؤسسة بالإجراءات الرقابية والخطط الموضوعة	التكرار	1	13	21	35
		النسبة%	2.9	37.1	60	100%
4	هل تراعي العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في مؤسستكم عند تقييم فعالية عملية	التكرار	2	8	25	35
		النسبة%	5.7	22.9	71.4	100%

	الرقابة الداخلية					
5	هل تحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري	التكرار	1	7	27	35
		النسبة%	2.9	20	77.1	100%
6	هل تعد تقرير فيه نقاط القوة ونقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية بشكل دوري؟	التكرار	6	13	16	35
		النسبة%	17.1	37.1	45.7	100%
7	هل تعمل على تقديم الإستشارات وإقتراح تحسينات الازمة حول نظام الرقابة الداخلية لما يواكب تطور نشاط مؤسستكم؟	التكرار	7	14	14	35
		النسبة%	20	40	40	100%
	المجموع	النسبة %	5.8	17.1	77.1	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتماداً على الاستبيان وspss).

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن فئة كبيرة من أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث إختار ما نسبته 77.1% من أفراد عينة الدراسة الإجابة "دائما"، كما بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة الذين كانوا إجابتهم "أحيانا" 17.1%، في حين لم تبلغ الذين إختاروا الاجابة "نادرا" سوا 5.8%،%، وهو ما يدل على أن الأغلبية من أفراد عينة الدراسة يساهمون بدورهم الحوكمي إتجاه نظام الرقابة الداخلية.

2- نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثانية: " مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر".

يلخص الجدول الموالي مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر ، وهذا إستنادا إلى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم إعتماده في بناء الإستبيان.

الجدول رقـــم (14): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثانية

	العبارات	التكرارات النسبية (%)	الإستجابات			المجموع
			نادرا	أحيانا	دائما	
8	هل تحدد مجالات نشاط المؤسسة الأكثر عرضة للمخاطر	التكرار	2	17	16	35
		النسبة%	5.7	48.6	45.7	%100
9	هل تقوم بترتيب المخاطر حسب درجة خطورتها وأولويات مواجهته	التكرار	1	11	20	35
		النسبة%	11.4	13.4	57.1	100%
10	هل تقوم بإعداد مخطط سنوي للتدقيق الداخلي يرتكز على أساس المخاطر التي تعترض مؤسستكم	التكرار	9	7	19	35
		النسبة%	25.7	20	54.3	100%
11	هل تقوم بالتركيز على الأخطار العامة والتي تم تحديدها بواسطة الإدارة	التكرار	4	8	23	35
		النسبة%	11.4	22.9	65.7	100%
12	هل تقوم بإعداد تقرير لمجلس الإدارة بشأن تقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر تحدد فيه نقاط الضعف الجوهرية	التكرار	9	11	15	35
		النسبة%	25.7	31.4	42.9	100%
13	هل تقوم بإقتراح الأليات المناسبة للتعامل مع	التكرار	12	8	15	35

	مختلف المخاطر	النسبة%	34.3	22.9	42.9	100%
	المجموع	النسبة%	11.5	31.4	57.1	100

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادًا على الاستبيان وspss) .

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن فئة كبيرة من أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر حيث إختار ما نسبته 57.1% من أفراد عينة الدراسة الإجابة "دائما"، كما بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة الذين كانوا إجابتهم "أحيانا" 31.4%، في حين لم تبلغ الذين إختارو الاجابة "نادرا" سوى 11.5%.

3- نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثالثة: "مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات"

يلخص الجدول الموالي مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات، وهذا إستنادا إلى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم إعتماده في بناء الإستبيان.

الجدول رقــم (15): توزيع إجابات أفراد عينة الدراسة على الفرضية الثالثة

	العبارات	التكرارات النسبية (%)	الإستجابات			المجموع
			نادرا	أحيانا	دائما	
14	هل تحرص على الرقابة حول أي تعارض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة	التكرار	9	8	18	35
		النسبة%	25.7	22.9	51.4	%100
15	هل تعرض مخطط التدقيق على مجلس الإدارة بمؤسستكم من أجل إعتماده	التكرار	9	10	16	35
		النسبة%	25.7	28.6	45.7	100%
16	هل تقدم المعلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والتي تساعدها في أداء مهامها الإشرافية	التكرار	4	10	21	35
		النسبة%	11.4	28.6	60	100%
17	هل تقدم التوصيات والإقتراحات والإرشادات لمجلس الإدارة	التكرار	11	9	15	35
		النسبة%	31.4	25.7	42.9	100%

18	هل تناقش مع لجنة التدقيق حول الأمور الهامة لسير عملكم	التكرار	7	9	19	35
		النسبة%	20	25.7	54.3	100%
19	هل رفع تقارير إلى لجنة التدقيق حول التقدم في الإستجابة للملاحظات أو التوصيات المقترحة من قبلكم	التكرار	10	8	17	35
		النسبة%	28.6	22.9	48.6	100%
20	هل تحرص على التواصل مع التدقيق الخارجي	التكرار	7	11	17	35
		النسبة%	20	31.4	48.6	100%
21	هل تقوم بالإطلاع المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية	التكرار	13	14	8	35
		النسبة%	37.1	40	22.9	100%
22	هل تتشاور مع المدقق الخارجي في تقييم وتقدير مخاطر التلاعب في القوائم المالية	التكرار	8	12	15	35
		النسبة%	22.9	34.3	42.9	100%
23	هل تقوم بإبلاغ المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالمخاطر التي تواجهها مؤسستكم	التكرار	14	6	15	35
		النسبة%	40	17.1	42.9	100%
	المجموع		28.6	16.1	54.3	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادًا على الاستبيانspss).

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن فئة كبيرة من أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات، حيث إختار ما نسبته 54.48% من أفراد عينة الدراسة الإجابة "دائما"، كما بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة الذين كانوا إجابتهم "أحيانا" 28.6%، في حين لم تبلغ الذين إختاروا الاجابة "نادرا" سوى 17.1%.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

نهدف من خلال هذا المطلب إلى إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة ثم إختبار صحة الفرضيات التي تم صياغتها في بداية الدراسة، ثم إختبار وجود تأثير للخصائص الديموغرافية للأفراد عينة الدراسة على تجسيد هذه الفرضيات.

1- إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: الجدول الموالي يوضح نتائج هذا الإختبار.

الجدول رقــم (16): اختبار التوزيع الطبيعيSmirnov-Kolmogrov Sample قبل التصحيح

	Kolmogorov-Smirnov[a]		
	القيمة الإحصائية	ddl	مستوى دلالة.Sig
المحور الأول	.230	35	0.000
المحور الثاني	.160	35	0.023
المحور الثالث	.119	35	0.200
*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.			
a. Correction de signification de Lilliefors			

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج الإجابة على الاستبانة ومخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدالة المستخرجة من البيانات الميدانية لجميع محاورين الأول والثاني للإستبيان أصغر من0.05 >sig ،وهو ما يدل على أن البيانات **لا تتبع التوزيع الطبيعي**، ومنه لا يمكن إجراء الإختبارات المعلمية أي أنه نلجأ إلى تصحيح البيانات من أجل أن تتبع التوزيع الطبيعي.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدالة المستخرجة من البيانات الميدانية لجميع محاورين الأول والثاني للإستبيان أصغر من0.05 >sig ،وهو ما يدل على أن البيانات **لا تتبع التوزيع الطبيعي**، ومنه لا يمكن إجراء الإختبارات المعلمية أي أنه نلجأ إلى تصحيح البيانات من أجل أن تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقــم (17): اختبار التوزيع الطبيعيSmirnov-Kolmogrov Sample بعد التصحيح

	Kolmogorov-Smirnov[a]		
	القيمة الإحصائية	ddl	مستوى دلالة Sig
المحور الأول	.119	35	.200*
المحور الثاني	.067	35	.200*

المحور الثالث	.098	35	.200*
*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.			
a. Correction de signification de Lilliefors			

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج الإجابة على الاستبانة ومخرجات برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدالة المستخرجة من البيانات الميدانية لجميع محاور للإستبيان أكبر من0.05 sig> ،وهو ما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه يمكن إجراء الإختبارات المعلمية.

2- اختبار (One Sample T-test):

لاختبار فرضيات الدراسة إستخدمت الطالبتين إختبار (T-test) لعينة واحدة لتحليل عبارات الإستبيان، بحيث يقوم بمقارنة المتوسط الحسابي المحسوب مع المتوسط الحسابي الفرضي (2)بحيث:

- ✓ تكون العبارة دالة بمعنى توجد فاروق دالة إذا كان مستوى الدالة (sig) أصغر من أو يساوي (0.05) وهنا نكون أمام حالتين:
- إذا كانت قيمة(T) موجبة فهنا تكون نتائج العبارة إيجابية، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يلتزمون دائما بالإجراء المتضمن في العبارة (مستوى المساهمة قوي)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي؛
- إذا كانت قيمة (T) سالبة فهنا تكوف نتائج العبارة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة لا يلتزمون إلا نادرا بالإجراءات المتضمن في العبارات (مستوى المساهمة ضعيف)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أقل المتوسط الحسابي الفرضي.
- ✓ تكوف العبارة غير دالة أو الا توجد فروق دالة إذا كانت قيمة مستوى الدالة (sig) أكبر من (0.05) أي بمعنى أن أفراد عينة الدراسة أحيانا ما يلتزمون بالإجراء المتضمن في العبارة (مستوى المساهمة متوسط).

2-1- اختبار(T-test) الفرضية الأولى:

بهدف إختبار الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها "**مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**"، قامت الطالبتين بإجراء اختبار (T-test)على عبارات المحور الأول من الإستبيان. وتمت صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

فرضية العدمH0: لا يساهم التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى 0.05؛

الفرضية البديلةH1: يساهم التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى 0.05.

والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الإختبار:

جدول رقم (18): نتائج اختبار(T-test)للفرضية الأولى:

العبارات		المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمةT المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الإلتزام
1	هل تتأكد من إلتزام مؤسستكم بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات	2.74	0.505	1	32.105	0.000	فروق دالة	قوي
2	هل تتأكد من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية لمؤسستكم	2.58	0.426	4	38.484	0.000	فروق دالة	
3	هل تختبر مدى إلتزام المؤسسة بالإجراءات الرقابية والخطط الموضوعة	2.57	0.558	5	27.282	0.000	فروق دالة	
4	هل تراعي العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في مؤسستكم عند تقييم فعالية عملية الرقابة الداخلية	2.66	0.591	3	26.587	0.000	فروق دالة	
5	هل تحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري	2.74	0.505	2	32.105	0.000	فروق دالة	
6	هل تعد تقرير تبين فيه نقاط القوة نقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية بشكل دوري	2.29	0.750	6	18.022	0.000	فروق دالة	
7	هل تعمل على تقديم الاستشارات واقتراح التحسينات اللازمة حول نظام الرقابة الداخلية بما يواكب تطور نشاط مؤسستكم	2.20	0.759	7	17.142	0.000	فروق دالة	
المجموع		1.46	0.430	–	20.100	0.000		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج الإجابة على الاستبانة ومخرجات برنامج spss.

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن إتجاه أفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة بمساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 1.46 وهو محصور في المجال [1-1.66] ويشير إلى الاجابات "نادرا" كما بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.430) وهي تشير إلى تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة.

كما تظهر لنا نتائج التحليل الاحصائي باستخدام اختبار(T-test) للفرضية الرئسية للدراسة ان قيمة الدالة المعنوية لكل عبارات الاستبيان (0.000) وهي اقل من قيمة الدالة الافتراضية (0.05) كما بلغت (T) المحسوبة لكل عبارات الاستبيان (20.100) وهو بذلك دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديلة التالية: يساهم التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

حيث قامت الباحثتين بترتيب العبارات المقترحة للفرضية الأولى من الدراسة حسب توجه استجابات أغلبية أفراد عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها كما يلي:

- ✓ **العبارة رقم 1:** "**هل تتأكد من إلتزام مؤسستكم بالقوانين واللوائح والسياسات والاجراءات المسطرة** "، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.74) وهي محصورة في مجال [2.34-3] والتي تعبر عن الإجابة "دائما" مما يجعل العبارة رقم (1) تحتل المرتبة الاولى لحصولها على المتوسط الحسابي الاكبر للمحور الاول، مما يدل التأكد من الالتزام المؤسسة بالقوانين واللوائح والسياسات والاجراءات المسطرة.
- ✓ **العبارة رقم5:** "**هل تحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري**"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.74) وهي محصورة في مجال [2.34-3] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت "دائما" ما تحرص المؤسسة على تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري.
- ✓ **العبارة رقم4:** "هل تراعي العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في مؤسستكم عند تقييم فعالية عملية الرقابة الداخلية"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.65) وهي محصورة في مجال [2.34-3] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت أنهم "دائما" مما يدل على مراعاة العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في المؤسسة عند تقييم فعالية عملية الرقابة الداخلية.

- ✓ **العبارة رقم2:** "**هل تتأكد من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية لمؤسستكم**"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.58) وهي محصورة في مجال [2.34–3] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت أنهم "دائما" مما يتأكدون من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية للمؤسسة.
- ✓ **العبارة رقم3:** "**هل تختبر مدى التزام المؤسسة بالاجراءات الرقابية والخطط الموضوعة**"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.57) وهي محصورة في مجال [2.34–3] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت أنهم "دائما" ما يتم اختبار مدى إلتزام المؤسسة بالاجراءات الرقابية والخطط الموضوعة.
- ✓ **العبارة رقم 6:** "**هل تعد تقرير فيه نقاط القوة ونقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية بشكل دوري**"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على هذه العبارة (2.28) وهي محصورة في مجال[1.67–2.33] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت أنهم "أحيانا" ما يقومن بإعداد تقرير فيه نقاط القوة والضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية بشكل دوري.
- ✓ **العــبارة رقم7:** "**هل تعمل على تقديم الاستشارات واقتراح التحسينات الازمة حول نظام الرقابة الداخلية لما يواكب تطور نشاط مؤسستكم**"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة على هذه العبارة (2.20) وهي محصورة في مجال [1.67–2.33] وتشير إلى أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة كانت أنهم أحيانا ما يتم تقديم الاستشارات والاقتراح التحسينات اللازمة حول نظام الرقابة الداخلية لما يواكب تطور نشاط المؤسسة.

2-2. إختبار(T-test) للفرضية الثانية للدراسة:

لاختبار الفرضية الرئسية للدراسة والتي مفادها يساهم التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر، قامت الباحثتين بإجراء اختبار(T-test) على كل عبارات الاستبيان فيما عدا الاقسام المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتم صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

فرضية العدم H0: لا يساهم التدقيق الداخلي في تقييم ادارة المخاطر عند مستوى 0.05

الفرضية البديلةH1: يساهم التدقيق الداخلي في تقييم ادارة المخاطر عند مستوى 0.05

والجدول الموالي يلخص نتائج الاختبار:

الجدول رقم(19): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية

	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمةT المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الإلتزام
8	هل تحدد مجالات نشاط المؤسسة الأكثر عرضة للمخاطر	2.40	0.603	3	23.51	0.000	فروق دالة	قوي
9	هل تقوم بترتيب المخاطر حسب درجة خطورتها وأولوية مواجهتها ومواجهتها	2.46	0.700	2	20.75	0.000	فروق دالة	
10	هل تقوم بإعداد مخطط سنوي للتدقيق الداخلي يرتكز على أساس المخاطر التي تعترض مؤسستكم	2.29	0.859	4	15.72	0.000	فروق دالة	
11	هل تقوم بالتركيز على الأخطار العامة والتي تم تحديدها بواسطة الإدارة	2.54	0.701	1	21.47	0.000	فروق دالة	
12	هل تقوم بإعداد تقرير لمجلس الإدارة بشأن تقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر تحدد فيه نقاط الضعف الجوهرية	2.17	0.822	5	15.62	0.000	فروق دالة	
13	هل تقوم بإقتراح الآليات المناسبة للتعامل مع مختلف المخاطر	2.09	0.887	6	13.91	0.000	فروق دالة	

المجموع	1.72	0.612	–	16.63	0.000		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة ومخرجات برنامج spss.

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتـــجاه أفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (1.72) وهـــو محصور في المجال [1.67–2.33] ويشير إلى الاجابات "أحيانا" كما بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.612) وهي تشير إلى تشتت إجابات افراد عينة الدراسة.

كما تظهر لنا نتائج التحليل الاحصائي باستخدام اختبار للفرضية الرئيسية للدراسة ان قيمة الدالة المعنوية لكل عبارات الاستبيان (0.000) وهي أقل من قيمة الدالة الافتراضية (0.05) كما بلغت (T) المحسوبة لكل عبارات الاستبيان(16.63) وهو بذلك دال إحصائيا عند مستوى دلالة(0.05) لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديلة التالية: يساهم التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر.

2–3 اختبار T-test للفرضية الثالثة للدراسة:

لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة والتي مفادها يساهم التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات، قامت الباحثتين بإجراء اختبار(T-test) على كل عبارات الاستبيان فيما عدا الاقسام المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتم صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

فرضية العدم H0: لا يساهم التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات عند مستوى(0.05)

الفرضية البديلةH1: يساهم التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات عند مستوى(0.05) والجدول الموالي يلخص نتائج الاختبار:

الجدول رقم(20): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة

	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمةT المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الإلتزام
14		2.25	0.852	5	15.671	0.000	فروق دالة	قوي
15		2.20	0.833	6	15.622	0.000	فروق دالة	
16		2.49	0.702	1	20.956	0.000	فروق دالة	
17		2.11	0.867	8	14.431	0.000	فروق دالة	
18		2.34	0.802	2	17.276	0.000	فروق دالة	
19		2.20	0.868	7	14.999	0.000	فروق دالة	
20		2.29	0.789	3	17.147	0.000	فروق دالة	
21		1.86	0.772	10	14.224	0.000	فروق دالة	

22		2.20	0.797	4	16.329	0.000	فروق دالة	
23		2.03	0.923	9	13.001	0.000	فروق دالة	
المجموع		1.76	0 .532	–	19.537	0.000	فروق دالة	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة ومخرجات برنامج SPSS.

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاه أفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (1.76) وهو محصور في المجال [1.67–2.33] ويشير إلى الاجابات "احيانا" كما بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.532) وهي تشير إلى تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة

كما تظهر لنا نتائج التحليل الاحصائي باستخدام اختبار(T-test) للفرضية الثالثة للدراسة أن قيمة الدالة المعنوية لكل عبارات الاستبيان (0.000) وهي أقل من قيمة الدالة الافتراضية (0.05) كما بلغت (T)المحسوبة لكل عبارات الاستبيان (19.537) وهو بذلك دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديلة التالية: يساهم التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات.

4–2 اختبار(T-test) للفرضية الرئيسية للدراسة:

لاختبار الفـــــرضية الرئيسية للدراسة والتي مفادها يساهم التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، قامت الباحثتين بإجراء إختبار(T-test) على كل عبارات الاستبيان فيما عدا الاقسام المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتم صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

فرضية العــدم H0: لا يساهم التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات عند مستوى (0.05)؛

الفرضية البديلة H1: يساهم التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات عند مستوى (0.05).

والجدول الموالي يلخص نتائج الاختبار:

الجـــــدول رقم (21): نتائج اختبار(T-test) للفرضية الرئيسية

العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمةT المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الإلتزام
كل عبارات الإستبيان من رقم 1إلى 23	1.65	0.438	22.264	0.000	فروق دالة	قوي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الإجابة على الاستبانة ومخرجات برنامج SPSS.

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاه إفراد عينة الدراسة إيجابي نحو جميع العبارات المتعلقة مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (1.65) وهو محصور في المجال [1-1.66] ويشير إلى الاجابات "نادرا" كما بلغت قيمن الانحراف المعياري (0.438) وهي تشير إلى تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة.

كما تظهر لنا نتائج التحليل الاحصائي باستخدام اختبار(T-test) للفرضية الرئيسية للدراسة أن قيمة الدالة المعنوية لكل عبارات الاستبيان (0.000) وهي أقل من قيمة الدالة الافتراضية (0.05) كما بلغت (T) المحسوبة لكل عبارات الاستبيان (22.264) وهو بذلك دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديلة التالية: يساهم التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

3- تحليل فرضيات الدراسة من خلال متغيرات المراقبة:

الهدف من اختبار "كاي تربيع" هو تحديد وجود علاقة ارتباط من عدمها بين متغيرين مصنفين، وفي هذه الحالة يتـــم قياس وجود العلاقة من عدمها بين فرضيات الدراسة استنـــادا إلى الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة أو المهنة، عدد سنوات الخبرة في المهنة)، حيث يتـــم صياغة فرضيتي العدم والفرضية البديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

فرضية العدـــم H0 : لا تؤثِّر الخصائص الديموغرافية لفئة الدارسة على فرضيات الدراسة؛

الفرضية البديلةH1 : تؤثِّر الخصائص الديموغرافية لفئة الدارسة عل فرضيات الدراسة.

3-1 تحليل الفرضية الأولى من خلال متغيرات المراقبة:

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين فرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها: "**مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نام الرقابة الداخلية**" والخصائص الديموغرافية(المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة أو المهنة، عدد سنوات الخبرة المهنة)، قامت الباحثتين بصياغة فرضيتي العدم والبديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

فرضية العدمH0: لا تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الأولى؛

الفرضية البديلةH1: تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الأولى

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع":

الجدول رقم(22): نتائج اختبار" كاي تربيع" للفرضية الأولى

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوي الدلالة
المؤهل العلمي	10.304	0.326
التخصص العلمي	90.942	0.000

الوظيفة او المهنة	34.175	0.012
عدد سنوات الخبرة المهنية	53.127	0.002

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتماداً على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة(sig) الخاصة بالمؤهل العلمي قدرة ب(0.326) والوظيفة أو المهنة قدره ب(0.012) وهي أكبر من مستوي الدالة الجدولية (&=0.05) عند مستوى الثقة(95%)، وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل فرضية العدم التي تقول أن المؤهل العلمي لا يؤثر على مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، في حين أن قيمة مستوى قيمة الدلالة (sig) الخاصة بالتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة المهنية كانت أقل من قيمة الدلالة الجدولية(&=0.05)عند مستوى الثقة(95%)، وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديلة التي تقول بأن كل من التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة المهنية لها تأثير على مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

3-2 تحليل الفرضية الثانية من خلال متغيرات المراقبة:

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين فرضية الثانية من الدراسة والتي مفادها: "**مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر**" والخصائص الديموغرافية(المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة أو المهنة، عدد سنوات الخبرة المهنة)، قامت الباحثتين بصياغة فرضيتي العدم والبديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

فرضية العدمH0: لا تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الثانية؛

الفرضية البديلةH1: تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الثانية.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع":

الجدول رقم(23): نتائج اختبار" كاي تربيع" للفرضية الثانية

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوي الدلالة
المؤهل العلمي	35.053	0.000
التخصص العلمي	164.336	0.000
الوظيفة او المهنة	66.247	0.000
عدد سنوات الخبرة المهنية	90.228	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة(sig)لكل المتغيرات قدرة ب(0.000) وهي أقل من مستوي الدالة الجدولية (&=0.05) عند مستوى ثقة (95%)، وعليه نرفض الفرضية العدم ونقبل فرضية

البديلة التي تقول أن كل المتغيرات الديموغرافية لها تؤثر على مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر.

3-3 تحليل الفرضية الثالثة من خلال متغيرات المراقبة:

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين فرضية الثالثة من الدراسة والتي مفادها: "**مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات**" والخصائص الديموغرافية(المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة أو المهنة، عدد سنوات الخبرة المهنة)، قامت الباحثتين بصياغة فرضيتي العدم والبديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

فرضية العدمH0: لا تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الثالثة؛

الفرضية البديلةH1: تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الثالثة.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع":

الجدول رقم(24): نتائج اختبار"كاي تربيع" للفرضية الثالثة

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوي الدلالة
المؤهل العلمي	22.148	0.036
التخصص العلمي	130.864	0.000
الوظيفة او المهنة	95.238	0.000
عدد سنوات الخبرة المهنية	74.598	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة(sig) الخاصة بالمؤهل العلمي قدرة ب(0.036) وهي أكبر من مستوي الدالة الجدولية (&=0.05) عند مستوى ثقة(95%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل فرضية العدم التي تقول أن المؤهل العلمي لا يؤثر على مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات، في حين أن قيمة مستوى قيمة الدلالة (sig) الخاصة بالتخصص العلمي والوظيفة أو المهنة وعدد سنوات الخبرة المهنية كانت اقل من قيمة الدلالة الجدولية(&=0.05) عند مستوى الثقة(95%) وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديلة التي تقول بأن كل من التخصص العلمي والوظيفة أو المهنة وعدد سنوات الخبرة المهنية لها تأثير على مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات.

4-3 تحليل الفرضية الرئيسية من خلال متغيرات المراقبة:

بهدف تحديد وجود علاقة من عدمها بين فرضية الرئيسية من الدراسة والتي مفادها: "**مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات**" والخصائص الديموغرافية(المؤهل

العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة أو المهنة، عدد سنوات الخبرة المهنة)، قامت الباحثتين بصياغة فرضيتي العدم والبديلة في تحليل "كاي تربيع" كما يلي:

فرضية العدمH0: لا تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الرئيسية؛

الفرضية البديلةH1: تؤثر الخصائص الديموغرافية لفئة الدراسة على الفرضية الرئيسية.

والجدول الموالي يلخص نتائج اختبار "كاي تربيع":

الجدول رقم(25): نتائج اختبار" كاي تربيع" للفرضية الرئيسية

متغير المراقبة	معامل "كاي تربيع"	مستوي الدلالة
المؤهل العلمي	75.518	0.000
التخصص العلمي	330.620	0.000
الوظيفة او المهنة	162.759	0.000
عدد سنوات الخبرة المهنية	249.224	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين إعتماداً على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة (sig) لكل المتغيرات قدرة ب(0.000) وهي أقل من مستوي الدالة الجدولية (&=0.05) عند مستوى الثقة(95%)، وعليه نرفض الفرضية العدم ونقبل فرضية البديلة التي تقول أن كل المتغيرات الديموغرافية لها تأثير على مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

خلاصة الفصل :

لقــد خصصنا هذا الفصل لمختلف جوانب الدراسة التطبيقية، بدءا بطبيعة الدراسة التطبيقية، والطريقة والإجراءات المتبعة في إعداد الاستبيان ونشره واختبار صدقه وثباته، وكذلك مختلف خطوات الدراسة التطبيقية، ثم قمنا بعد ذلك بعرض ومعالجة البيانات المتحصل عليها وتحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية(spss) وذلك من أجل معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

وقــد وجدنا أن عبارات الاستبيان اتسمت بالثبات والصدق في تحقيق الهدف الذي وضعت لأجله، وبتحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وجدنا أنها تميزت بالتنوع، وهو ما يعطي إجابات أكثر تمثيلا للواقع. كما توصلنا من خلال نتائج التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة إلى نتيجة عامة مفادها أن التدقيق الداخلي يساهم بشكل قوي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات. كما وجدنا أن كل من المؤهل العلمي والتخصص العلمي والشهادات المهنية وعدد سنوات الخبرة العلمية في مهنة التدقيق هي متغيرات مستقلة ولا تؤثر على مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

خـــــاتمة

خاتمة:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات الرقابية التي تساهم في دعم الحوكمة داخل الشركات سواء العامة أو الخاصة منها، ومن ثم تعزيز الثقة فيها أيضا.

عالجت هذه الدراسة موضوع مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، وقد هدفت إلى قياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، وبغية الوصول إلى تحقيق هذا الهدف ارتأينا الانطلاق من ثلاث فرضيات، بحيث تم توجيه كل فرضية نحو قياس متغير من متغيرات الدراسة، والتي تتعلق أساسا ب: مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر، ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات. باعتبار أن هذه المتغيرات تعد من أبرز الأدوار الحوكمية للتدقيق الداخلي.

من أجل الإحاطة بإشكالية الدراسة وبلوغ أهدافها، فقد احتوت الدراسة على أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، حيث تمت الإحاطة بالإطار النظري لحوكمة الشركات في الفصل الأول، تطرقنا فيه بإيجاز إلى مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) وكذلك الأجهزة والآليات الداخلية والخارجية التي تساهم في تجسيد الحوكمة، إضافة إلى متطلبات تطبيق حوكمة الشركات، أما في الفصل الثاني فقد عمدنا إلى دراسة الإطار العام للتدقيق الداخلي، من خلال الإحاطة بالجوانب المفاهيمية المرتبطة بالتدقيق الداخلي، وأساسيات حول التدقيق الداخلي، في ظل المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي تنظمه، وإستنادا إلى ما هو صادر عن معهد المدققين الداخليين(IIA)، وإستخلاص أهم العناصر التي ركز عليها هذا التوجه الجديد، أما في الفصل الثالث فقد عالج علاقة التدقيق الداخلي بتدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، فقد تضمن الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر، بالإضافة إلى مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات. كما قامت الطالبتين بقياس مدى مساهمة التدقيق الداخلي بتدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات من قبل عينة من المؤسسات الإقتصادية في الفصل الرابع من الدراسة، حيث تم جمع البيانات التي نحتاجها في دراستنا عن طريق توزيع إستمارة إستبانة على عينة من المؤسسات الإقتصادية، وتم إستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss25)لمعالجتها إحصائيا.

نتائج الدراسة :

سمحت لنا عملية اخــتبار فرضيات الدراسة التوصل إلى النتائج التالية:

- **الفرضية الأولى:** "**يساهم التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات محل الدراسة**". تــم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد إجراء اختبار (One Sample T-test)، والذي تبين من خلاله أن مستوى مساهمة أفراد عينة الدراسة بتقييم نظام الرقابة الداخلية كان **قوي في مجمله**، مع وجود تأثير لكل من العمر والمؤهل والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العلمية في مهنة التدقيق على مستوى إلتزام عينة الدراسة بهذا الدور وهذا ما بينته نتائج اختبار(كاي تربيع)؛

- **الفرضية الثانية:** "**يساهم التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر في مؤسسات محل الدراسة**". تــم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد إجراء اختبار (One Sample T-test)، والذي تبين من خلاله أن مستوى مساهمة أفراد عينة الدراسة بتقييم إدارة المخاطر كان **قوي في مجمله**، مع وجود تأثير لكل من العمر والمؤهل والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العلمية في مهنة التدقيق على مستوى إلتزام عينة الدراسة بهذا الدور وهذا ما بينته نتائج اختبار(كاي تربيع)؛

- **الفرضية الثالثة:** "**يساهم التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات في مؤسسات محل الدراسة**". تــم تأكيد صحة هذه الفرضية بعد إجراء اختبار (One Sample T-test)، والذي تبين من خلاله أن مستوى مساهمة أفراد عينة الدراسة في التقييم بين آليات حوكمة الشركات كان **قوي في مجمله**، مع وجود تأثير لكل من العمر والمؤهل والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العلمية في مهنة التدقيق على مستوى إلتزام عينة الدراسة بهذا الدور وهذا ما بينته نتائج اختبار(كاي تربيع)؛

من ثمة وبناءً على هذه النتائج المتحصل عليها من خلال قيامنا بتحليل مختلف فرضيات الدراسة، وبإعتبار إلتزام آلية التدقيق الداخلي بأدوارها الحوكمية والتي حددناها سابقا في: مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، التنسيق بين آليات حوكمة الشركات، فإننا توصلنا إلى نتيجة عامة مفادها أن **التدقيق الداخلي الذي يمارسه المحاسبون والمدققون الداخليون والمساعدون المدقق الداخلي عينة الدراسة يساهم بشكل قوي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.**

اقـــــتراحات الدراسة :

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، تقترح الطالبتين ما يلي:

- ✓ العمل على زيادة الإهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم حوكمة الشركات؛
- ✓ لابد من تعيين أكثر من مدقق داخلي، ويجب أن يتوفر فيهم المؤهل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- ✓ التطبيق الإلزامي لوظيفة التدقيق الداخلي في جميع المؤسسات، بما فيها الشركات الصغيرة والمتوسطة؛
- ✓ ضرورة عقد اجتماعات دورية وبشكل دائم بين لجان التدقيق وموظفي قسم التدقيق الداخلي من أجل
- ✓ متابعة كافة الأمور والأحداث التي وصلت إليها الشركة أولا بأول، لضمان مصداقية وعدالة المعلومات المالية المقدمة إلى مجالس الإدارة؛
- ✓ تشجيع الشركات على إستحداث قسم خاص بالحوكمة، يعمل على محاولة التطبيق السليم لإجراءات ومبادئ الحوكمة، و يساعدها على اصدار دليل متعلق بالركائز الأساسية الخاصة بها؛
- ✓ ضرورة إستحداث قسم خاص بإدارة المخاطر على مستوى كل شركة يعمل بالتنسيق مع وظيفة
- ✓ التدقيق الداخلي، من أجل ضمان إدارة المخاطر الإستراتيجية، الأمر الذي يساهم بشكل إيجابي في زيادة فعالية عملية الحوكمة؛
- ✓ ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية بصفة مستمرة وهذا في ما يخص

حوكمة الشركات ودور التدقيق الداخلي فيها؛

أفاق الدراسة :

في نهاية هذه الدراسة التي تمحورت حول مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات من خلال دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية، فإنه يمكن أن نقدم بعض التساؤلات التي سوف تكون مجال دراسات مستقبلية والمتمثلة في:

- ✓ التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في إرساء ودعم مبادئ حوكمة الشركات؛
- ✓ دراسة علاقة التأثير والتأثر بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات مع ذلك بدراسة كل آلية من آليات الحوكمة على حدا؛
- ✓ إعداد دراسة حول دور حوكمة الشركات في تطوير مهنة التدقيق؛
- ✓ مدى فعالية لجان التدقيق في تدعيم استقلال المدقق وتعزيز تطبيق حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

I – الكتب :

1. احمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2011 م – 1432 هـ.
2. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2009م– 1430هـ.
3. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد ومراجعة والتدقيق الشامل**، دار المكتب الجامعي الحديث، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، 2007.

II – المجلات :

1. اوصيف لخضر، **طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100(طبيعة العمل)**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد17، 2017.
2. بلال شيخي، **دور لجان المراجعة في رفع مستوى حوكمة الشركات**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، العدد الخامس، جوان 2020.
3. بن يوسف خلف الله، وآخرون، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية –دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس–**، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، الجزائر، المجلد12، العدد02، 2021.
4. بوشمبة بدرة، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، جامعة الجزائر03، الجزائر، المجلد05، العدد1، ديسمبر2018.
5. بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد03، أفريل 2015.
6. خملي فريد وأخرون، **دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية–دراسة تجربة شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة–**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أم البواقي، العدد02، 2016.
7. خملي فريد، شوقي فوزي، **دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية دراسة تجربة شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد02،2016.
8. ديملي عمر، **دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل**

متطلبات حوكمة الشركات–حالة شركة الدلفنة البلاستيكية (CALPLAST) بسطيف–، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد21، العدد01، ديسمبر2021.

9. رشا بشير الجرد، **أثر تقييم أنظمة الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2013.
10. زهرة عباس، نجوى بن عويدة، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، الجزائر، المجلد3، العدد1، 2022.
11. سارة قتال، عبد الكريم زرفاوي، **تحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعيارين الدوليين للتدقيق الداخلي(1100و1200) استطلاع آراء المهنيين الأكاديميين**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة الشيخ العربي التبسي، الجزائر، المجلد8، العدد1، 2022.
12. سعدي مراد، صفيح صادق، **دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات– دراسة ميدانية في بعض المؤسسات–**، مجلة المستقبل للدراسات الاقتصادية المدعمة، جامعة معسكر، الجزائر، المجلد2، العدد2، جوان2019.
13. سفير محمد وآخرون، **إرساء مبادئ حوكمة الشركات وأهميتها في إدارة المخاطر ومواجهة الأزمات**، مجلة الحوكمة، المسؤولة الاجتماعية والتنمية المستدامة، جامعة البويرة، الجزائر، المجلد01، العدد01، 2019.
14. صافي أحمد، وآخرون، **آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، 2018، العدد03، مارس 2018، المسيلة، الجزائر.
15. صامد عبد الأمير سعيد، فاطمة صالح الغربان، **جودة عمل أجهزة التدقيق الداخلي**، مجلة كلية مدينة العلم، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد12، العدد2، 2020.
16. عادل بن عطاء الله، محمد رشدي سلطاني، **حوكمة الشركات ودورها في تعزيز الميزة التنافسية –دراسة حالة مصرف أبوظبي الإسلامي–**، مجلة الاقتصاد الصناعي، 2018، العدد14، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
17. عزالدين عطية، **دور حوكمة الشركات في تعزيز فعالية إدارة المخاطر: مدخل نظري تحليلي**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي– تبسة، الجزائر، المجلد4، العدد2، ديسمبر2018.
18. عقبة قطاف، بشير بن عيشة، **دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد13، ديسمبر2017، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

19. عناني عبد الله، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد السابع،11/06/2017.
20. فريدة أمزال، عبد الكريم شناي، **التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الإقتصاد الصناعي خزارتك، المجلد 12، العدد01، 2022.
21. فوزي قادري وأخرون، **علاقة الرقابة الداخلية بتكريس نظام حوكمة الشركات**، مجلة العلوم القانونية والإجتماعية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد الرابع، العدد الرابع، الرقم التسلسلي16، ديسمبر 2019.
22. كانم صليحة، عيادي عبد القادر، **إسهامات مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح المحاسبي**، مجلة المقاولاتية والتنمية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، المجلد04، العدد01،2022.
23. كرار محمد حسن محمد، **دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات–دراسة ميدانية على مجموعة شركات جياد الصناعة السودان**–، المجلة الجزائرية لدراسات المحاسبية والمالية، كلية العلوم الادارية، قسم المحاسبة، جامعة الضعين، العدد1، المجلد08، 2022، السودان.
24. كربوعة أسماء، **لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، العدد الإقتصادي، عدد خاص، 2018.
25. محسن هاشم كرم، أسعد محمد علي وهاب العواد، **دور ممارسات التدقيق الداخلي في تخفيض مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وانعكاسها على القرارات الاستراتيجية–دراسة استطلاعية**–، مجلة الادارة والاقتصاد، كلية العلوم السياسية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة ميسان، جامعة كربلاء، المجلد11، العدد41، 2022.
26. محمد الشريف بن زواي، هلة ليليا، **مساهمة حوكمة الشركات في الرفع من الأداء المالي للشركات العائلية– دراسة على عينة من الشركات العائلية لولايتي أم البواقي وباتنة**–، مجلة العلوم الانسانية، 2023، المجلد34، العدد 01، جوان 2023، الجزائر.
27. محمد الصالح فروم، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة**، مجلة الأرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية"، المجلد02، العدد02، ديسمبر 2019.
28. محمد لمين علون، **مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، جامعة علي لونيس البليدة2، الجزائر، جوان2019، المجلد5، العدد8.
29. هجيرة بوزوينة، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية دراسة حالة شركةAGRO SIM** ، مجلة الابحاث الاقتصادية: 2022، المجلد17، العدد1، 2022/06/08، البليدة، الجزائر.

30. هجيرة بوزوينة، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية دراسة حالة شركة–AGRO SIM–**، مجلة الابحاث الاقتصادية، جامعة البليدة02، العفرون، الجزائر، المجلد17، العدد01، 08/06/2022.

31. يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد05، 2012، الجزائر.

32. يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، السنة05، العدد05، 2012.

III – أطروحات ورسائل الدكتوراه :

1. أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات الإبداعية– دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF"250** –، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص مالية المحاسبة والتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2014/2013.

2. براهيمي لبنى، **دور التدقيق الداخلي البيئي للمؤسسات الصناعية– دراسة حالة شركة الإسمنت بعين الكبيرة–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2021/2020.

3. بغداد أمحمد، **دور آليات الحوكمة في تأطير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين– دراسة حالة–**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، 2022/2021.

4. بغداد أمحمد، **دور آليات الحوكمة في تأطير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين–دراسة حالة–**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، 2022/2021.

5. بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الطور الثالث في التدقيق والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،

الجزائر، 2017/2016.

6. بوراس بودالية، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي**، أطروحة الدكتوراه، تخصص مالية وإدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب، الجزائر،2022/2021.
7. تريش حسينة، **دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية- دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص مالية محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2016/2017.
8. تيايبية رضا، **مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات-دراسة ميدانية تحليلة-**، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2019/2020.
9. جداي ياسين، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين كفاءة سوق الاوراق المالية ببورصة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاد بنكي ومؤسسات مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، الجزائر، 2021/2020.
10. جعفري أسماء، **التدقيق الداخلي المندمج كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسات الصناعية الجزائرية-دراسة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر-**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس/ سطيف1، الجزائر، 2019/2018.
11. جمال العسالي، **تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الأداء الاقتصادي في الجزائر2000-2014**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر العاصمة، الجزائر، 2019/2018.
12. جوادي سميرة، **أثر تطبيق آليات الحوكمة على الأداء المالي لشركات التأمين التكافلي**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك وتأمينات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصد يمرباح، ورقلة، الجزائر،2020/2019.
13. حدبي عبد القادر، **تفعيل حوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بالإشارة الى حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017/2018.

14. حيساني عبد الحميد، **أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2016/2015.

15. خرخاش جميلة، **أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل انظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة الدكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2016.

16. دحدوح نجيب، **أثر تدابير إدارة المخاطر على تدعيم الأداء المالي للبنوك التجارية الجزائرية دراسة مجموعة من البنوك التجارية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، 2021/2020.

17. راشدي أمين، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي(دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف)**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، 2018/2017.

18. زروقي هشام، **مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2022/2021.

19. سامية شارفي، **دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة الأسواق المالية العربية– حالة الأسواق المالية الناشئة–**، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم الإقتصادية، التخصص محاسبة مالية وبنوك، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2018/2019.

20. سايح نوال، **مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسها على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر–دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات–**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص مالية محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2015/2016.

21. سمير مجان، **أثر الحوكمة على إدارة المخاطر الائتمانية في المصارف الإسلامية**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2020/2021.

22. شملال نجاة، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية–دراسة احصائية–**، أطروحة دكتوراه، تخصص التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد إبن باديس، مستغانم، الجزائر،2015/2016.

23. شملال نجاة، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية– دراسة احصائية–**، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2016/2015.

24. صالحي محمد يزيد، **أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2015/2010**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015.

25. صويلح أميمة، **تقييم لجنة التدقيق لوظيفة التدقيق الداخلي لتفعيل حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قسنطينة–2–عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر.

26. صويلح أميمة، **تقييم لجنة التدقيق لوظيفة التدقيق الداخلي لتفعيل حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قسنطينة–2–عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر.

27. طارق مفلح جمعة أبو حجير، **القيادة الاستراتيجية ودورها في إدارة المخاطر والأزمات**، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال، قسم إدارة الأعمال، كلية التجارة– الدراسات العليا، جامعة قناة السويس، 1435ه/2014م.

28. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية– دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية–**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015.

29. عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية–دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر–**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017.

30. عائشة طاسلين، **دور الحوكمة المؤسسية فّي خلّق ّالقيمة فّي ّالمؤسسة– دراسة عّينة مّن**

ّالمؤسسات–، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2018/2018.

31. عبد الواحد محمد، **محاولة لتقييم حوكمة نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة Evolutec International**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017.
32. عثمان عثمانية، **حوكمة الشركات بالمؤسسات الجزائرية في ضوء التجارب الأمريكية والأروبية–دراسة حالة شركة أن سي NCA رويبة–**، أطروحة دكتوراه، تخصص إستراتيجية مالية، قسم علوم التسيير ، جامعة يحي فارس البليدة، الجزائر، 2018/2017.
33. عزيز لوجاني، **دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات– دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،2019 /2020.
34. عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء المعايير الدولية– دراسة نظرية تطبيقية–**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر،2012/2013.
35. كربوعة أسماء، **التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات: دراسة حالة مؤسسة سوناطراك**، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3. الجزائر، 2020/2021.
36. كفوس نوال، **دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية– دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف–**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس– سطيف1، الجزائر،2021/2022.
37. كلبوتي حمزة، **جودة أنشطة التدقيق الداخلي في ضوء تبني حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة ، بومرداس، الجزائر، 2022/2021.
38. مجيلي صليحة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبة لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2017/2018.

39. مريم عمارة، **مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه، تخصص المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

40. مزة ضويفي، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعـــم مقومات الافصاح وأثرها على الأداء المالي– مع دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز–**، أطروحة دكتوراه(غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015/2014.

41. مزيمش أسماء، **دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة شركة الاسمنت بعين الكبيرة–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2021/2020.

42. نقاز نور الهدى، **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2023/2022.

43. هيبة قواسمية، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كليـــــة العلـــــوم الاقتصـــاديـــة وعلـــوم التسييـــر، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2017/2016.

44. يزيد بن صوشة، **دور إرساء مبادئ حوكمة الشركات في توجيه السياسة المالية للمؤسسات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2020/2019.

IV – الملتقيات :

1. براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية **للحد من الفساد المالي والإدارة**، مطبوعات الملتقى الوطني، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 0706 ماي 2012، مخبر مالية، بنوك وادارة اعمال، بسكرة، الجزائر.

V – المواقع الإلكترونية :

The Institute if internal Auditors, https://.www.theiia.org/en/

الملاحق

الملحق رقم (1): قائمة المختصارات

الإختصار	الدلالة
IIA	The Institute if internal Auditors
OECD	Organization for Economic Co–operation and Development
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
IFAC	International Federation of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants

الملحق رقم (2): الإستبيان

جامعة عبد الحفيظ بوالصوف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية ومحاسبة

تخصص: مالية مؤسسة

إستمارة استبيان في اطار تحضير لشهادة الماستر أكاديمي تحت عنوان:

مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات

-دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الإقتصادية-

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مساهمة التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، وذلك كبحث أكاديمي لنيل شهادة الماستر في مالية المؤسسة.

ويسعدنا سيدي، سيدتي، إختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع الاكاديمي، ونظرا لأهمية رأيكم في الموضوع نرجو من سيادتكم المحترمة بالتعاون معنا على الإجابة على الاسئلة الواردة في الاستبيان بدقة، ونقدر لكم تعاونكم، ونؤكد لكم أن هذا الإستبيان قد صمم لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن إجابتكم ستتعامل بسرية تامة، فضلا على أن الاستبيان لا يشتمل على أي بيانات تحدد شخصية القائم بالإجابة.

ونرجو أن تتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير...

الطالبتين:

- شمام دنيا
- بوحداد مروة

ملاحظة: الإستبيان يتكون من أربع صفحات

أولا: معلومات عامة

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة الموافقة لإجابتك.

1) العمر:

من25الى30☐ من31الى40 ☐ من 41 الى 50☐ من51 الى60☐

2) المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

3) التخصص العلمي:

محاسبة☐ محاسبة ومالية☐ محاسبة وتدقيق☐ إدارة أعمال☐ تخصص آخر يرجى ذكره:.....

4) الوظيفة أو المهنة:

محاسب ☐ مدقق داخلي ☐ مساعد مدقق داخلي ☐

5) عدد سنوات الخبرة في المهنة:

أقل من5سنوات ☐ من 6 إلى 10 سنوات ☐ من 11 الى 15 سنة ☐ من16 إلى20سنة ☐ أكثر من 20 ☐.

ثانيا: محور الدراسة

إلى أي مدى تلتزمون بالإجراءات الواردة في العبارات التالية. الرجاء وضع علامة (x) في الخانة الموافقة لإجابتك.

المحور الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارة	دائما	أحيانا	نادرا
1	هل تتأكد من إلتزام مؤسستكم بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المسطرة؟			
2	هل تتأكد من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية لمؤسستكم؟			
3	هل تختبر مدى التزام المؤسسة بالإجراءات الرقابية والخطط الموضوعة؟			
4	هل تراعي العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في مؤسستكم عند تقييم فعالية عملية الرقابة الداخلية؟			
5	هل تحرص على تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري؟			
6	هل تعد تقرير تبين فيه نقاط القوة ونقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية بشكل دوري؟			
7	هل تعمل على تقديم الاستشارات واقتراح التحسينات اللازمة حول نظام الرقابة الداخلية بما يواكب تطور نشاط مؤسستكم؟			
ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت:				

المحور الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر

الرقم	العبارة	دائما	أحيانا	نادرا
8	هل تحدد مجالات نشاط المؤسسة الأكثر عرضة للمخاطر؟			
9	هل تقوم بترتيب المخاطر حسب درجة خطورتها وأولويات مواجهتها؟			
10	هل تقوم بإعداد مخطط سنوي للتدقيق الداخلي يرتكز على أساس المخاطر التي تعترض مؤسستكم؟			
11	هل تقوم بالتركيز على الأخطار العامة والتي تم			

	تحديدها بواسطة الادارة؟			
12	هل تقوم بإعداد تقرير لمجلس الإدارة بشأن تقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر تحدد فيه نقاط الضعف الجوهرية؟			
13	هل تقوم باقتراح الآليات المناسبة للتعامل مع مختلف المخاطر؟			
ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت:				

المحور الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في التنسيق بين آليات حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	دائما	أحيانا	نادرا
14	هل تحرص على الرقابة حول أي تعارض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة؟			
15	هل تعرض مخطط التدقيق على مجلس الإدارة بشركتكم من أجل اعتماده؟			
16	هل تقدم المعلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والتي تساعدها في أداء مهامها الإشرافية؟			
17	هل تقدم التوصيات والاقتراحات والإرشادات لمجلس الادارة؟			
18	هل تتناقش مع لجنة التدقيق حول الأمور الهامة لسير عملكم؟			
19	هل ترفع تقارير إلى لجنة التدقيق حول التقدم في الاستجابة للملاحظات أو التوصيات المقترحة من قبلكم؟			
20	هل تحرص على التواصل مع المدقق الخارجي؟			
21	هل تقوم بإطلاع المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؟			
22	هل تتشاور مع المدقق الخارجي في تقييم وتقدير مخاطر التلاعب في القوائم المالية؟			

23	هل تقوم بإبلاغ المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالمخاطر التي تواجهها مؤسستكم؟			
ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت: - -				

وفي الأخير نشكركم على الوقت الذي خصصتموه للإجابة على الإستبيان.

الملحق رقم (3): قائمة بأسماء محكمي الإستبيان

الإسم واللقب	مكان العمل
عون صبرينة	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –جامعة عبد الحفيظ بوصوف ميلة–
بوالعجين فايزة	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –جامعة عبد الحفيظ بوصوف ميلة–
باي مريم	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير –جامعة عبد الحفيظ بوصوف ميلة–

الملحق رقم(4): النتائج الإحصائية –مخرجاتSpss–

➢ **نتائج إختبار معامل الثبات "ألفا كرونباخ"**

✓ نتائج إختبار "ألفا كرونباخ " لعبارات المحور الاول من الإستبيان والمتعلقة بالفرضية الأولى من الدراسة:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.785	7

✓ نتائج إختبار "ألفا كرونباخ" لعبارات المحور الثاني من الإستبيان المتعلقة بالفرضية الثانية من الدراسةّ:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.858	6-

✓ نتائج إختبار "ألفا كرونباخ" لعبارات المحور الثالث من الإستبيان المتعلقة بالفرضية الثالثة من الدراسة:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.863	10

➢ صدق الإتساق الداخلي لعبارات الاستبيان:

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 25 إلى30	4	11.4	11.4	11.4
	من 31 إلى40	21	60.0	60.0	71.4
	من41 إلى50	10	28.6	28.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	27	77.1	77.1	77.1
	ماستر	8	22.9	22.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	5	14.3	14.3	14.3
	محاسبة ومالية	15	42.9	42.9	57.1
	محاسبة وتدقيق	3	8.6	8.6	65.7
	إدارة أعمال	2	5.7	5.7	71.4
	تخصص أخر	10	28.6	28.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الوظيفة أو المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	26	74.3	74.3	74.3
	مدقق داخلي	6	17.1	17.1	91.4
	مساعد مدقق داخلي	3	8.6	8.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

عدد سنوات الخبرة في المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	4	11.4	11.4	11.4
	من 6 إلى 10 سنوات	14	40.0	40.0	51.4
	من11 إلى 15 سنة	14	40.0	40.0	91.4
	من16 إلى 20 سنة	3	8.6	8.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تتأكد من إلتزام مؤسستكم بالقوانيين

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دائما	27	77.1	77.1	77.1
	أحيانا	7	20.0	20.0	97.1
	نادرا	1	2.9	2.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تتاكد من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية لمؤسستكم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دائما	27	77.1	77.1	77.1
	أحيانا	8	22.9	22.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تختبر مدى التزام المؤسسة بالاجراءات الرقابية والخطط الموضوعة؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دائما	20	57.1	57.1	57.1
	أحيانا	13	37.1	37.1	94.3
	نادرا	2	5.7	5.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تراعي العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في المؤسستكم عند تقيم فعالية عملية الرقابة الداخلية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دائما	24	68.6	68.6	68.6
	أحيانا	9	25.7	25.7	94.3
	نادرا	2	5.7	5.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تحرص على تقييم نظام الرقابة االداخلية بشكل دوري

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دائما	27	77.1	77.1	77.1
	أحيانا	7	20.0	20.0	97.1
	نادرا	1	2.9	2.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تعد تقرير فيه نقاط القوة ونقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية بشكل دوري؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دائما	15	42.9	42.9	42.9
	أحيانا	13	37.1	37.1	80.0
	نادرا	7	20.0	20.0	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تعمل على تقديم الإستشارات وواإقتراح التحسينات اللازمة حول نظام الرقابة الداخلية بما يواكب تطور نشاط مؤسستكم؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دائما	13	37.1	37.1	37.1
	أحيانا	14	40.0	40.0	77.1
	نادرا	8	22.9	22.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تحدد مجالات نشاط المؤسسة الأكثر عرضة للمخاطر؟؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	2	5.7	5.7	5.7
	أحيانا	17	48.6	48.6	54.3
	دائما	16	45.7	45.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تقوم بترتيب المخاطر حسب درجة خطورتها وأولويات مواجهتها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	4	11.4	11.4	11.4
	أحيانا	11	31.4	31.4	42.9
	دائما	20	57.1	57.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تقوم بإعداد مخطط سنوي للتدقيق الداخلي يرتكز على أساس المخاطر التي تعترض مؤسستكم؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	9	25.7	25.7	25.7
	أحيانا	7	20.0	20.0	45.7
	دائما	19	54.3	54.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تقوم بالتركيز على الأخطار العامة والتي تم تحديدها بواسطة الإدارة؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	4	11.4	11.4	11.4
	أحيانا	8	22.9	22.9	34.3
	دائما	23	65.7	65.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تقوم بإعداد تقرير لمجلس الإدارة بشأن تقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر تحدد فيه نقاط الضعف الجوهري

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	9	25.7	25.7	25.7
	أحيانا	11	31.4	31.4	57.1
	دائما	15	42.9	42.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تقوم بإقتراح الآليات المناسسبة للتعامل مع مختلف المخاطر؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	12	34.3	34.3	34.3
	أحيانا	8	22.9	22.9	57.1
	دائما	15	42.9	42.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تحرص على الرقابة حول أي تعارض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	9	25.7	25.7	25.7
	أحيانا	8	22.9	22.9	48.6
	دائما	18	51.4	51.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تعرض مخطط التدقيق على مجلس الإدارة بشركتكم من أجل إعتماده؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	9	25.7	25.7	25.7
	أحيانا	10	28.6	28.6	54.3
	دائما	16	45.7	45.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تقدم المعلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والتي تساعدها في أداء مهامها الإشرافية؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	4	11.4	11.4	11.4
	أحيانا	10	28.6	28.6	40.0
	دائما	21	60.0	60.0	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تقدم التوصيات والإقتراحات والإرشادات لمجلس الإدارة؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	11	31.4	31.4	31.4
	أحيانا	9	25.7	25.7	57.1
	دائما	15	42.9	42.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تناقش مع لجنة التدقيق حول المور الهامة لسير عملكم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	7	20.0	20.0	20.0
	أحيانا	9	25.7	25.7	45.7
	دائما	19	54.3	54.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل ترفع تقارير إلى لجنة التدقيق حول التقييم في الإستجابة للملاحظات أو التوصيات المقترحة من قبلكم؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	10	28.6	28.6	28.6
	أحيانا	8	22.9	22.9	51.4
	دائما	17	48.6	48.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تحرص على التواصل مع المدقق الخارجي؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	7	20.0	20.0	20.0
	أحيانا	11	31.4	31.4	51.4
	دائما	17	48.6	48.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تقوم بالإطلاع المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	13	37.1	37.1	37.1
	أحيانا	14	40.0	40.0	77.1
	دائما	8	22.9	22.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تتشاور مع المدقق الخارجي في تقييم وتقدير مخاطر التلاعب في القوائم المالية؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	8	22.9	22.9	22.9
	أحيانا	12	34.3	34.3	57.1
	دائما	15	42.9	42.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

هل تقوم بإبلاغ المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالمخاطر التي تواجهها مسستكم؟

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نادرا	14	40.0	40.0	40.0
	أحيانا	6	17.1	17.1	57.1
	دائما	15	42.9	42.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.785	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.858	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.863	15

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100.0
	Exclue[a]	0	.0
	Total	35	100.0

Corrélations

		X11	هل تتأكد من إلتزام مؤسستكم بالقوانيين	هل تتاكد من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية لمؤسستكم	هل تختبر مدى التزام المؤسسة بالاجراءات الرقابية والخطط الموضوعة؟	هل تراعي العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في المؤسستكم عند تقيم فعالية عملية الرقابة الداخلية	هل تحرص على تقييم نظام الرقابة االداخلية بشكل دوري	هل تعد تقرير فيه نقاط القوة ونقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية بشكل دوري؟	هل تعمل على تقديم الإستشارات وواقتراح التحسينات اللازمة حول نظام الرقابة الداخلية بما يواكب تطور نشاط مؤسستكم؟
X11	Corrélation de Pearson	1	.606**	.720**	.661**	.733**	.690**	.558**	.761**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تتأكد من إلتزام مؤسستكم بالقوانيين	Corrélation de Pearson	.606**	1	.539**	.224	.582**	.655**	.044	.138
	Sig. (bilatérale)	.000		.001	.197	.000	.000	.800	.429
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تتاكد من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية لمؤسستكم	Corrélation de Pearson	.720**	.539**	1	.442**	.614**	.539**	.210	.327
	Sig. (bilatérale)	.000	.001		.008	.000	.001	.225	.055
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تختبر مدى التزام المؤسسة بالاجراءات الرقابية والخطط الموضوعة؟	Corrélation de Pearson	.661**	.224	.442**	1	.255	.432**	.161	.625**
	Sig. (bilatérale)	.000	.197	.008		.139	.009	.356	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تراعي العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في المؤسستكم عند	Corrélation de Pearson	.733**	.582**	.614**	.255	1	.582**	.227	.354*
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.139		.000	.189	.037

تقيم فعالية عملية الرقابة الداخلية	N	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تحرص على تقييم نظام الرقابة االداخلية بشكل دوري	Corrélation de Pearson	.690**	.655**	.539**	.432**	.582**	1	.044	.291
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.009	.000		.800	.090
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تعد تقرير فيه نقاط القوة ونقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية بشكل دوري؟	Corrélation de Pearson	.558**	.044	.210	.161	.227	.044	1	.568**
	Sig. (bilatérale)	.000	.800	.225	.356	.189	.800		.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تعمل على تقديم الإستشارات وواإقتراح التحسينات اللازمة حول نظام الرقابة الداخلية بما يواكب تطور نشاط مؤسستكم؟	Corrélation de Pearson	.761**	.138	.327	.625**	.354*	.291	.568**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.429	.055	.000	.037	.090	.000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).									
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).									

Corrélations

		X22	هل تقوم بترتيب المخاطر حسب درجة خطورتها وأولويات مواجهتها	هل تقوم بإعداد مخطط سنوي للتدقيق الداخلي يرتكز على أساس المخاطر التي تعترض مؤسستكم؟	هل تقوم بالتركيز على الأخطار العامة والتي تم تحديدها بواسطة الإدارة؟	هل تقوم بإعداد تقرير لمجلس الإدارة بشأن تقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر تحدد فيه نقاط الضعف الجوهري	هل تقوم بإقتراح الآليات المناسبة للتعامل مع مختلف المخاطر؟
X22	Corrélation de Pearson	1	.803**	.788**	.685**	.822**	.846**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35
هل تقوم بترتيب المخاطر حسب درجة خطورتها وأولويات مواجهتها	Corrélation de Pearson	.803**	1	.656**	.438**	.473**	.645**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.008	.004	.000
	N	35	35	35	35	35	35
هل تقوم بإعداد مخطط سنوي للتدقيق الداخلي يرتكز على أساس المخاطر التي تعترض مؤسستكم؟	Corrélation de Pearson	.788**	.656**	1	.321	.636**	.623**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.060	.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35
هل تقوم بالتركيز على الأخطار العامة والتي تم تحديدها بواسطة الإدارة؟	Corrélation de Pearson	.685**	.438**	.321	1	.498**	.444**
	Sig. (bilatérale)	.000	.008	.060		.002	.008
	N	35	35	35	35	35	35
هل تقوم بإعداد تقرير لمجلس الإدارة بشأن تقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر تحدد فيه نقاط الضعف الجوهري	Corrélation de Pearson	.822**	.473**	.636**	.498**	1	.705**
	Sig. (bilatérale)	.000	.004	.000	.002		.000
	N	35	35	35	35	35	35
هل تقوم بإقتراح الآليات المناسبة للتعامل مع مختلف المخاطر؟	Corrélation de Pearson	.846**	.645**	.623**	.444**	.705**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.008	.000	
	N	35	35	35	35	35	35

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

Corrélations

		X33	هل تحرص على الرقابة حول أي تعارض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة؟	هل تعرض مخطط التدقيق على مجلس الإدارة بشركتكم من أجل إعتماده؟	هل تقدم المعلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والتي تساعدها في أداء مهامها الإشرافية؟	هل تقدم التوصيات والإقتراحات والإرشادات لمجلس الإدارة؟	هل تناقش مع لجنة التدقيق حول المور الهامة لسير عملكم	هل ترفع تقارير إلى لجنة التدقيق حول التقييم في الإستجابة للملاحظات أو التوصيات المقترحة من قبلكم؟	هل تحرص على التواصل مع المدقق الخارجي؟	هل تقوم بالإطلاع المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؟	هل تتشاور مع المدقق الخارجي في تقييم وتقدير مخاطر التلاعب في القوائم المالية؟	هل تقوم بإبلاغ المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالمخاطر التي تواجهها مسستكم؟
X33	Corrélation de Pearson	1	.675**	.628**	.594**	.523**	.709**	.750**	.632**	.139	.481**	.476**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.008	.003	.004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تحرص على الرقابة حول أي تعارض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة؟	Corrélation de Pearson	.675**	1	.423*	.474**	.278	.470**	.565**	.194	-.166-	.268	.252
	Sig. (bilatérale)	.000		.011	.004	.106	.004	.000	.265	.341	.119	.144
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تعرض مخطط التدقيق على مجلس الإدارة بشركتكم من أجل إعتماده؟	Corrélation de Pearson	.628**	.423*	1	.433**	.497**	.554**	.635**	.179	-.137-	-.018-	-.046-
	Sig. (bilatérale)	.000	.011		.009	.002	.001	.000	.303	.432	.920	.793
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

هل تقدم المعلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والتي تساعدها في أداء مهامها الإشرافية؟	Corrélation de Pearson	.594**	.474**	.433**	1	.486**	.427*	.560**	.061	.078	.032	-.113-
	Sig. (bilatérale)	.000	.004	.009		.003	.011	.000	.729	.658	.857	.519
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تقدم التوصيات والإقتراحات والإرشادات لمجلس الإدارة؟	Corrélation de Pearson	.523**	.278	.497**	.486**	1	.450**	.282	.037	-.063-	.051	-.078-
	Sig. (bilatérale)	.001	.106	.002	.003		.007	.101	.833	.720	.771	.657
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تناقش مع لجنة التدقيق حول المور الهامة لسير عملكم	Corrélation de Pearson	.709**	.470**	.554**	.427*	.450**	1	.617**	.398*	-.156-	-.018-	.225
	Sig. (bilatérale)	.000	.004	.001	.011	.007		.000	.018	.371	.916	.194
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
هل ترفع تقارير إلى لجنة التدقيق حول التقييم في الإستجابة للملاحظات أو التوصيات المقترحة من قبلكم؟	Corrélation de Pearson	.750**	.565**	.635**	.560**	.282	.617**	1	.301	.044	.068	.140
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.101	.000		.079	.802	.698	.424
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تحرص على التواصل مع	Corrélation de Pearson	.632**	.194	.179	.061	.037	.398*	.301	1	.117	.655**	.595**

المدقق الخارجي؟	Sig. (bilatérale)	.000	.265	.303	.729	.833	.018	.079		.502	.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تقوم بالإطلاع المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؟	Corrélation de Pearson	.139	-.166-	-.137-	.078	-.063-	-.156-	.044	.117	1	.096	.047
	Sig. (bilatérale)	.426	.341	.432	.658	.720	.371	.802	.502		.585	.788
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تتشاور مع المدقق الخارجي في تقييم وتقدير مخاطر التلاعب في القوائم المالية؟	Corrélation de Pearson	.481**	.268	-.018-	.032	.051	-.018-	.068	.655**	.096	1	.552**
	Sig. (bilatérale)	.003	.119	.920	.857	.771	.916	.698	.000	.585		.001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
هل تقوم بإبلاغ المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالمخاطر التي تواجهها مسستكم؟	Corrélation de Pearson	.476**	.252	-.046-	-.113-	-.078-	.225	.140	.595**	.047	.552**	1
	Sig. (bilatérale)	.004	.144	.793	.519	.657	.194	.424	.000	.788	.001	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

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

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

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور الأول	.230	35	.000	.882	35	.001
المحور ل	.160	35	.023	.905	35	.005
المحور الأول	.119	35	.200*	.929	35	.027

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
X12	.114	35	.200*	.978	35	.706
X13	.107	35	.200*	.982	35	.807
المحور الأول	.119	35	.200*	.929	35	.027

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
هل تتأكد من إلتزام مؤسستكم بالقوانيين	32.105	34	.000	2.74286	2.5692	2.9165
هل تتاكد من موثوقية ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية لمؤسستكم	38.484	34	.000	2.77143	2.6251	2.9178
هل تختبر مدى التزام المؤسسة بالاجراءات الرقابية والخطط الموضوعة؟	27.282	34	.000	2.57143	2.3799	2.7630
هل تراعي العواقب المحتملة عن وجود مخاطر في المؤسستكم عند تقيم فعالية عملية الرقابة الداخلية	26.587	34	.000	2.65714	2.4540	2.8602
هل تحرص على تقييم نظام الرقابة االداخلية بشكل دوري	32.105	34	.000	2.74286	2.5692	2.9165

هل تعد تقرير فيه نقاط القوة ونقاط الضعف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية بشكل دوري؟	18.022	34	.000	2.28571	2.0280	2.5435
هل تعمل على تقديم الإستشارات وواقتراح التحسينات اللازمة حول نظام الرقابة الداخلية بما يواكب تطور نشاط مؤسستكم؟	17.142	34	.000	2.20000	1.9392	2.4608

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
هل تحدد مجالات نشاط المؤسسة الأكثر عرضة للمخاطر؟؟	23.511	34	.000	2.40000	2.1926	2.6074
هل تقوم بترتيب المخاطر حسب درجة خطورتها وأولويات مواجهتها	20.751	34	.000	2.45714	2.2165	2.6978
هل تقوم بإعداد مخطط سنوي للتدقيق الداخلي يرتكز على أساس المخاطر التي تعترض مؤسستكم؟	15.725	34	.000	2.28571	1.9903	2.5811
هل تقوم بالتركيز على الأخطار العامة والتي تم تحديدها بواسطة الإدارة؟	21.474	34	.000	2.54286	2.3022	2.7835
هل تقوم بإعداد تقرير لمجلس الإدارة بشأن تقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر تحدد فيه نقاط الضعف الجوهري	15.629	34	.000	2.17143	1.8891	2.4538
هل تقوم بإقتراح الآليات المناسبة للتعامل مع مختلف المخاطر؟	13.913	34	.000	2.08571	1.7811	2.3904

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
هل تحرص على الرقابة حول أي تعارض محتمل بين مصلحة المؤسسة ومصالح أعضاء مجلس الإدارة؟	15.671	34	.000	2.25714	1.9644	2.5498

هل تعرض مخطط التدقيق على مجلس الإدارة بشركتكم من أجل إعتماده؟	15.622	34	.000	2.20000	1.9138	2.4862
هل تقدم المعلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق والتي تساعدها في أداء مهامها الإشرافية؟	20.956	34	.000	2.48571	2.2447	2.7268
هل تقدم التوصيات والإقتراحات والإرشادات لمجلس الإدارة؟	14.431	34	.000	2.11429	1.8165	2.4120
هل تناقش مع لجنة التدقيق حول المور الهامة لسير عملكم	17.276	34	.000	2.34286	2.0673	2.6185
هل ترفع تقارير إلى لجنة التدقيق حول التقييم في الإستجابة للملاحظات أو التوصيات المقترحة من قبلكم؟	14.999	34	.000	2.20000	1.9019	2.4981
هل تحرص على التواصل مع المدقق الخارجي؟	17.148	34	.000	2.28571	2.0148	2.5566
هل تقوم بالإطلاع المدقق الخارجي حول نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؟	14.224	34	.000	1.85714	1.5918	2.1225
هل تتشاور مع المدقق الخارجي في تقييم وتقدير مخاطر التلاعب في القوائم المالية؟	16.329	34	.000	2.20000	1.9262	2.4738
هل تقوم بإبلاغ المدقق الخارجي بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالمخاطر التي تواجهها مسستكم؟	13.001	34	.000	2.02857	1.7115	2.3457

- **نتائج إختبار التوزيع الطبيعي "كولموغروف سميرنوف"**

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور الأول	.230	35	.000	.882	35	.001
المحور ل	.160	35	.023	.905	35	.005
المحور الأول	.119	35	.200*	.929	35	.027

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
X55	22.264	34	.000	4.93932	4.4885	5.3902

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
X55	35	1.65555	0.43856	.22185

Tests du khi-carré

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-carré de Pearson	10.304[a]	2	.326
Rapport de vraisemblance	17.537	2	.000
Association linéaire par linéaire	9.329	1	.326
N d'observations valides	76		

a. 2 cellules (33.3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de .79.

Tests du khi-carré

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-carré de Pearson	34.175[a]	2	.012
Rapport de vraisemblance	17.537	2	.000
Association linéaire par linéaire	9.329	1	.012
N d'observations valides	76		

a. 2 cellules (33.3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de .79.

Tests du khi-carré

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-carré de Pearson	12.348[a]	2	.002
Rapport de vraisemblance	17.537	2	.000
Association linéaire par linéaire	9.329	1	.002
N d'observations valides	76		

a. 2 cellules (33.3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de .79.

الفرضية الأولى :

- **Tests statistiques**

	العلمي المؤهل
Khi-carré	10.304[a]
ddl	1
Sig. asymptotique	.326

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 17.5.

Tests statistiques

	العلمي التخصص
Khi-carré	90.942
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

Tests statistiques

	الوظيفة أو المهنة
Khi-carré	34.175[a]
ddl	4
Sig. asymptotique	.012

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

Tests statistiques

	عدد سنوات الخبرة
Khi-carré	34.175[a]
ddl	4
Sig. asymptotique	.002

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

الفرضية الثانية

Tests statistiques

	العلمي المؤهل
Khi-carré	35.053
ddl	1
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 17.5.

Tests statistiques

	العلمي التخصص
Khi-carré	164.336
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

Tests statistiques

	الوظيفة أو المهنة
Khi-carré	66.247[a]
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

Tests statistiques

	عدد سنوات الخبرة
Khi-carré	90.228[a]
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

الفرضية الثالثة

Tests statistiques

	العلمي المؤهل
Khi-carré	22.148[a]
ddl	1
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 17.5.

Tests statistiques

	العلمي التخصص
Khi-carré	130.864
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

Tests statistiques

	الوظيفة أو المهنة
Khi-carré	95.238[a]
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

Tests statistiques

	عدد سنوات الخبرة
Khi-carré	74.598[a]
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

الفرضية الرئيسية

Tests statistiques

	العلمي المؤهل
Khi-carré	75.518[a]
Ddl	1
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 17.5.

Tests statistiques

	العلمي التخصص
Khi-carré	330.620
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

Tests statistiques

	الوظيفة أو المهنة
Khi-carré	162.759[a]
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

Tests statistiques

	عدد سنوات الخبرة
Khi-carré	249.224[a]
ddl	4
Sig. asymptotique	.000

a. 0 cellules (0.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 7.0.

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات بإعتباره من أهم الأليات الرقابية الداخلية لها. ومن أجل ذلك قد تضمنت الدراسة الإحاطة بأساسيات كل من حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي وكذا توضيح دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وإدارة المخاطر، بإضافة إلى تبيان علاقتها مع باقي آليات حوكمة الشركات .

أما الجانب التطبيقي فقد كان عبارة عن دراسة إستقصائية على لعينة من المؤسسات الإقتصادية في ولاية وتمت معالجة البيانات بإستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية.

وقد توصلنا الى أن التدقيق الداخلي يساهم بشكل قوي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر.

Abstract :

This study aimed at the role played by internal audit in consolidating the good practice of corporate governance as one of the most important internal control mechanisms.

For this purpose, the study included briefing on the basics of both corporate governance and internal auditing, as well as clarifying the role of internal auditing in evaluating the internal control system and risk management, in addition to clarifying its relationship with the rest of the corporate governance mechanisms.

As for the applied side, it was a survey on a sample of economic institutions in a state, and the data was processed using the Statistical Package for Social Sciences program.

We have concluded that internal audit contributes strongly to strengthening the good practice of corporate governance.

Keywords: corporate governance, internal audit, internal control system, risk management.