



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



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم المالية ومحاسبة

التخصص: مالية ومحاسبة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسية
دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بميلة

المشرف	اعداد الطلبة	
بعلي حسني	بوخش مني	1
	بولعراس أمال	2

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	بودياب مراد
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	بعلي حسني
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	أوصالح عبد الحليم

السنة الجامعية: 2025/2024



شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضله تنيسر الأمور ونحقق الغايات. الحمد لله الذي أرحمنا الصبر والاجتهاد، ووفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع.

أتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى أستاذي المشرف [الأستاذ المحترم علي حسني]، على دعمه المتواصل، وتوجيهاته القيمة، وصبره الكبير الذي كان له الأثر البالغ في إنجاز هذه المذكرة. فله مني كل التقدير والاحترام.

كما لا يفوتني أن أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة الأفاضل، الذين شرفونا بقبول مناقشة هذا العمل، وساهموا بملاحظاتكم القيمة في إغنائه وتطويره.

وأقدم كذلك بخالص الشكر والتقدير إلى كافة موظفي مؤسسة سونلغاز، على تعاونهم الكريم، وتسهيلهم لنا سبل البحث وجمع المعلومات، مما ساعدنا كثيراً في إنجاز الجانب التطبيقي من هذه المذكرة.

وأخيراً، أشكر كل من ساندني ووقف لي جانبي طيلة مسيرتي الجامعية، من أسرتي وأصدقائي وزملائي.

جزاكم الله خيراً الجزاء.

إهداء



بسم الله الرحمن الرحيم

يرفع الله الذين آمنو منكم والذين اوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبير»

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام.

أهدي تخرجي بكل حب الى:

نفسي الطموحة التي تحملت كل العثرات رغم كل الصعوبات.

الى من احمل اسمه بكل فخر من كان لي سند في كل الاوقات والذي العزيز ادامك الله ظلا لنا.

الى صاحبة الدعاء الصادق واليد الخفية والقلب الحنون أمي الغالية.

الى من شددت عضدي بهم فكانوا سندي وقرة عيني اخواتي واخوتي الغاليين (عبد الله، محمد، كوثر، ملاك، ماري).

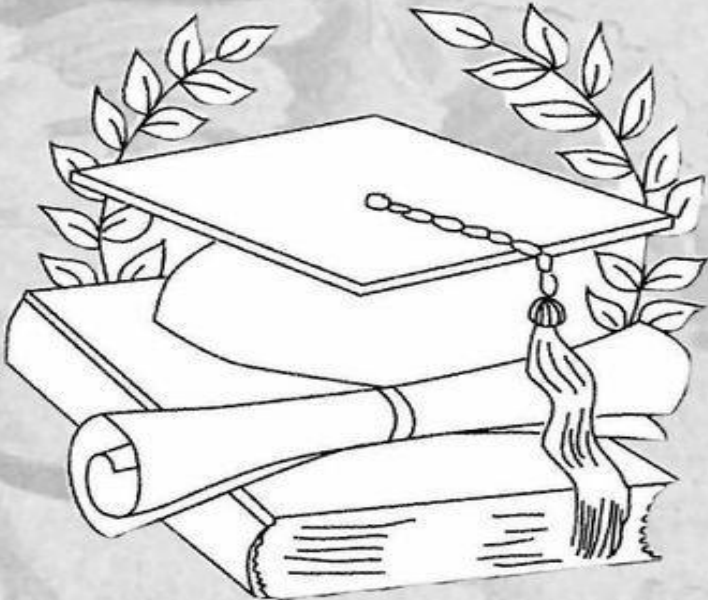
الى من تمنيت ان يشهدا يوم تخرجي جدي وجدتي رحمة الله عليهما.

الى الداعم الصامت صاحب المواقف التي لا تنسى خالي الغالي.

الى من كانت امي الثانية شكرا على كل لحظة حب واهتمام زرعتها في قلبي خالتي العزيزة.

الى صديقات ورفيقات العمر كنتن من اجمل ما رافق هذه الرحلة.

الى كل من احبني ودعمني وساهم في نجاحي اهديكم تخرجي بكل حب.



منى.

إهداء

قال النابلسي:

"فإذا أردت الدنيا فعليك بالعلم وإذا أردت الآخرة فعليك بالعلم
لا يعطيك بعضه إلا إذا أعطيته كله وإذا أعطيته بعضك
لا يعطيك شيئاً "

أهدي ثمرة نجاحي إلى من أوصاني ببرهما

"أمي الحبيبة، وأبي الغالي "

إلى من رزقني الله برهم وكانوا عوناً لي ونوراً

في مسيرتي الدراسية، فلذات أكبادي

"محمد الطاهر، نور الهدى، أنس، آدم، أمين "

إلى زوجي الغالي

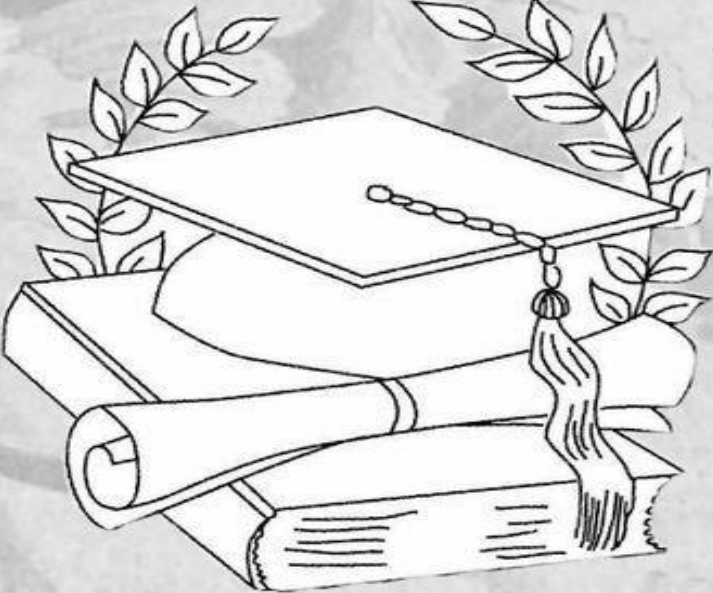
إلى ابنة أختي الغالية "مها العفراء "

وابني أخي الغالي "قصي "

إلى أشقاء الروح ولبسم جروحي "أخوتي وأخواتي

الأعزاء "

أمال.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
I	بسملة
II	شكر وعرفان
III	إهداء
IV	إهداء
VII	فهرس المحتويات:
XI	قائمة الجداول:
XIV	قائمة الأشكال:
XVI	ملخص
أ	مقدمة:
الفصل الأول: الإطار النظري لوظيفة التدقيق الداخلي	
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: مدخل الى التدقيق الداخلي
3	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق والتدقيق الداخلي
5	المطلب الثاني: تعريف التدقيق الداخلي:
5	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
8	المبحث الثاني: اساسيات حول التدقيق الداخلي
8	المطلب الأول: أنواع التدقيق الداخلي
10	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي ومبادئ اخلاقيات المهنة
12	المطلب الثالث: الممارسة العملية للتدقيق الداخلي
16	خلاصة الفصل:

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات	
18	تمهيد:
19	المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات
19	المطلب الأول: نشأة وظهور الحوكمة المؤسسية
20	المطلب الثاني: مفهوم الحوكمة المؤسسية
21	المطلب الثالث: مبادئ الحوكمة المؤسسية:
22	المبحث الثاني: اساسيات حول حوكمة المؤسسات
22	المطلب الأول: اهداف واهمية الحوكمة-الاطراف المعنية بها
24	المطلب الثاني: خصائص ومحددات حوكمة المؤسسات
27	المطلب الثالث: تجارب دولية في الحوكمة
29	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة المؤسسات
29	المطلب الاول: العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي
30	المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق
30	المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة
32	المطلب الرابع: العلاقة المباشرة بين التدقيق وحوكمة المؤسسات
34	خلاصة الفصل:
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات بمؤسسة سونلغاز ميلة.	
36	تمهيد:
37	المبحث الاول: تقديم المؤسسة المستقبلة
37	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة سونلغاز
38	المطلب الثاني: تعريف المؤسسة
39	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

45	المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية
45	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأدوات جمع البيانات
47	المطلب الثاني: أساليب وطرق المعالجة الإحصائية
47	المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الدراسة
48	المطلب الرابع: تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة
53	المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
53	المطلب الأول: تحليل إجابات أفراد العينة حول الجزء الثاني
57	المطلب الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة حول الجزء الثالث
62	المطلب الثالث: تحليل إجابات أفراد العينة حول الجزء الرابع
65	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة
68	خلاصة الفصل:
70	خاتمة:
73	قائمة المراجع:
78	الملاحق:

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الجدول	العنوان
20	الجدول رقم 1: مراحل نشأة وتطور حوكمة المؤسسات عالميا
45	الجدول رقم 2: عينة الدراسة والاستبانات المسترجعة وغير المسترجعة
48	الجدول رقم 3: ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل الثبات "آلفا كرونباخ Alpha "Crombach"
49	الجدول رقم 4: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس
50	الجدول رقم 5: توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن
51	الجدول رقم 6: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي
52	الجدول رقم 7: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية
53	الجدول رقم 8: فئات مقياس "likert" الثلاثي ودلالاتها
54	الجدول رقم 9: التحليل الوصفي لعبارات محور "استقلالية المدقق الداخلي"
55	الجدول رقم 10: التحليل الوصفي لعبارات محور "جودة أداء المدقق الداخلي"
56	الجدول رقم 11: التحليل الوصفي لعبارات محور "علاقة مصلحة التدقيق بالمراجعة"
58	الجدول رقم 12: التحليل الوصفي لعبارات محور "إطار فعال لحوكمة المؤسسات"
59	الجدول رقم 13: التحليل الوصفي لعبارات محور "أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة"
60	الجدول رقم 14: التحليل الوصفي لعبارات محور "تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية"
61	الجدول رقم 15: التحليل الوصفي لعبارات محور "تطبيق مبدأ مسؤوليات الإدارة"
63	الجدول رقم 16: التحليل الوصفي لعبارات محور "العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والتدقيق الداخلي لدعم الحوكمة"
64	الجدول رقم 17: التحليل الوصفي لعبارات محور "دور التدقيق الداخلي في تعزيز الإفصاح والشفافية"

قائمة الجداول

65	الجدول رقم 18: نتائج اختبار الفرضية الأولى
66	الجدول رقم 19: نتائج اختبار الفرضية الثانية
67	الجدول رقم 20: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان
24	الشكل رقم 1: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات
26	الشكل رقم 2: المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات
40	الشكل رقم 3: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز
49	الشكل رقم 4: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس
50	الشكل رقم 5: توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن
51	الشكل رقم 6: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي
52	الشكل رقم 7: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

ملخص

ملخص

تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسية من خلال بيان دوره في إرساء مبادئ الحوكمة المؤسسية، وقصد تدعيم الجانب النظري للدراسة تم عرض الجانب النظري والمفاهيم النظرية لكل من التدقيق الداخلي والحوكمة المؤسسية، توصلت الدراسة من خلال معالجة إستبيان موجه للموظفين على اختلاف مناصبهم في شركة سونلغاز بولاية ميلة تم التوصل إلى حل مقبول للإشكالية المطروحة وصحة الفرضيات بصورة واضحة، وخلصت الدراسة إلى أن الدور الفعال والأداء الجيد لوظيفة التدقيق الداخلي يؤثر إيجاباً على تعزيز وتفعيل الحوكمة المؤسسية داخل المؤسسة سونلغاز بولاية ميلة، وتحسين كفاءة هذه الوظيفة الأساسية الداخلية الرقابية وتوضيح الدور الإيجابي لوظيفة التدقيق الداخلي، في التقليل من حجم المخاطر والانحرافات المالية، أي أن التدقيق يتفاعل إيجابياً مع تعزيز الحوكمة المؤسسية، وبالتالي العمل على إضافة قيمة للمؤسسات الاقتصادية .

الكلمات المفتاحية: الحوكمة المؤسسية، التدقيق الداخلي، الانحرافات المالية، المخاطر، شركة سونلغاز ميلة.

Abstract:

The study aims to highlight the importance of the role of internal auditing in enhancing corporate governance by demonstrating its role in establishing the principles of corporate governance. To support the theoretical aspect of the study, the theoretical framework and conceptual foundations of both internal auditing and corporate governance were presented. The study, through the analysis of a questionnaire directed to employees at various levels in the Sonelgaz company in Mila Province, reached an acceptable solution to the posed problem and clearly confirmed the validity of the hypotheses. The study concluded that the effective role and good performance of the internal auditing function positively impact the strengthening and activation of corporate governance within the Sonelgaz institution in Mila Province. It also contributes to improving the efficiency of this essential internal control function and clarifying the positive role of internal auditing in reducing the extent of financial risks and deviations. In other words, auditing interacts positively with the enhancement of corporate governance, thereby working to add value to economic institutions.

Keywords: Corporate governance, internal auditing, financial deviations, risks.

مقدمة

مقدمة:

في ظل التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي يشهدها العالم، خاصة في ظل الأزمات المتتالية وتكرار الانهيارات والاختلالات التي واجهتها العديد من الشركات المالية، برزت الحاجة الملحة إلى إيجاد حلول فعالة تضمن تجاوز هذه الأزمات والحد من تداعياتها. ومن هنا جاء التركيز والاهتمام المتزايد بحوكمة المؤسسات، خاصة بعد الفضائح المالية التي طالت كبرى المؤسسات، مثل انهيار شركة "إنرون" الأمريكية للطاقة، والتي كانت سبباً رئيسياً في تصاعد الدعوات لتطبيق نظم رقابية فعالة داخل المؤسسات.

إن هذه الممارسات التي أضرت بثقة الاقتصاد العالمي، دفعت إلى التفكير الجاد في أدوات وآليات تضمن التزام الشركات بمعايير الحوكمة، من حيث الشفافية والمساءلة والانضباط، ويُعد التدقيق الداخلي من أبرز هذه الأدوات الرقابية، نظراً لدوره الهام في تحسين الأداء الداخلي وضمان الالتزام بالتشريعات والسياسات المعتمدة داخل المؤسسة.

ويُعتبر التدقيق الداخلي عنصراً أساسياً في دعم حوكمة المؤسسات، من خلال مهامه الرقابية التي تساعد على الكشف المبكر للاختلالات والانحرافات، وتقديم توصيات للإدارة من أجل معالجتها وتعزيز فعالية النظام الداخلي للمؤسسة. كما يساهم في تعزيز مصداقية المعلومات المالية والإدارية، ما يُمكن الجهات المعنية من اتخاذ قرارات صائبة مبنية على بيانات دقيقة وشفافة.

إشكالية الدراسة:

تتعلق مشكلة الدراسة بتنفيذ دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسية وذلك بالتعرف على مجموعة العوامل التي دعت إلى وجود آليات التدقيق الداخلي، ويمكن استيضاح مشكلة البحث من خلال دراسة استطلاعية ميدانية لشركة سونلغاز لولاية ميلة، وتمت صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

كيف يؤثر التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسية ؟

انطلاقاً من المشكلة الرئيسية تدرج مجموعة من الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

- هل تلتزم مؤسسة سونلغاز بميلة فعلاً بتطبيق مبادئ الحوكمة ؟
- هل يساهم التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ الحوكمة في مؤسسة سونلغاز بميلة؟
- ما واقع تطبيق التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز بميلة؟

فرضيات الدراسة:

- تلتزم المؤسسة محل الدراسة فعلاً بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.
- للتدقيق الداخلي دور في ارساء مبادئ الحوكمة بمؤسسة سونلغاز بميلة.

- تطبق مؤسسة سونلغاز ميلة التدقيق الداخلي بشكل فعال.

أهمية الدراسة:

تستمد أهمية الدراسة في تسليط الضوء عن مدى تأثير وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات وبغرض بيان أهمية الدراسة ثم تقسيمها الى جزئين كما يلي:

تكمن أهمية الدراسة في توسيع الفهم العلمي وتحديد الدور المحوري لضرورة تبني وظيفة التدقيق الداخلي كأداة فعالة لتطبيق حوكمة المؤسسات.

التركيز على المهام الحديثة للتدقيق الداخلي وفق ما نصت عليها المعايير الدولية، مع تحديد العلاقة بين توفر عوامل جودة التدقيق الداخلي في تحسين نتائج وتوصيات المدقق، كما تقدم الدراسة قاعدة نظرية متينة يمكن الاعتماد عليها من قبل الباحثين والاستعانة بها في فهم أعمق لأدوار التدقيق الداخلي ومدى تأثيرها على جودة الحوكمة المؤسساتية.

تتمثل أهمية الجزء الميداني للدراسة في تقديم مجموعة من الحلول والاقتراحات العملية القابلة للتنفيذ بهدف تفعيل دور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات لشركة سونلغاز بولاية ميلة، وهذا من خلال تحديد الأدوات والأدوار التي يمكن الاعتماد عليها من قبل هاته المؤسسة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر، اضافة الى ابراز دور التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة المؤسسات التي تعزز من تحقيق الشفافية في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية بهدف رفع الثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة مع المؤسسة، وبالتالي تحقيق هدف استمراريته في الأسواق المالية في ظل المنافسة الكبيرة.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة الى ابراز اهمية وجود وظيفة التدقيق الداخلي من خلال بيان دورها في تعزيز الحوكمة المؤسساتية وإدارة المخاطر بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وقد تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات لتحقيق هذا الهدف من خلال توزيعه على مجموعة من الموظفين المؤسسة.

من خلال ذلك نتطرق للأهداف التالية:

- التعرف على الاتجاهات الحديثة لوظيفة التدقيق الداخلي .
- بيان أهم التغيرات الحاصلة على مستوى معايير التدقيق الداخلي الدولية.
- معرفة أهمية تحقيق الجودة في عمل المدقق الداخلي وتأثيرها على دقة ومصداقية الحوكمة المؤسساتية.

- تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة الحوكمة .
- تحديد مهام التدقيق الداخلي المتعلقة بإدارة المخاطر مع بيان تأثيرها على جودة الحوكمة المؤسساتية.
- إبراز أهمية قيام المدقق الداخلي بإرساء مبادئ حوكمة الشركات على جودة الحوكمة المؤسساتية.

دوافع إختيار الموضوع:

توجد عدة دوافع وأسباب لاختيار موضوع الدراسة الحالية ولغرض توضيحها تم تقسيمها الى دوافع شخصية ودوافع موضوعية كما يلي:

✓ الدوافع الشخصية:

- الميل الشخصي للمواضيع المتعلقة بميدان التدقيق الداخلي والرغبة في التحكم فيها علميا وعمليا.
- السعي في اثراء الأدبيات العلمية بدراسة معمقة حول تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على جودة الحوكمة المؤسساتية .
- الرغبة في معرفة درجة الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي أثناء ممارسة الوظيفة داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

✓ الدوافع الموضوعية:

- توضيح الدور الايجابي لوظيفة التدقيق الداخلي في التقليل من حجم المخاطر و الفساد المالي
- الحاجة الى تعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والآليات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات .
- توضيح أهمية وجود قسم خاص بالتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

حدود الدراسة:

- بهدف معالجة الإشكالية الرئيسية واختبار فرضيات الدراسة، تم تحديد مجالات الدراسة كما يلي:
- الحدود الزمنية: تمتد حدود الجانب النظري للدراسة من بداية ظهور وظيفة التدقيق الداخلي ألى غاية آخر مستجدات مست الوظيفة سنة 2024 من خلال إصدار معايير جديدة أما الجانب التطبيقي، فقد تم اجراءها خلال فترة ماي 2025 إلى غاية نهايته، حيث تم خلال هذه الفترة توزيع وجمع الاستبيانات واجراء المقابلات .
- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة، حيث تم توزيع 35 إستبيان على 35 موظف داخل المؤسسة، وأيضا مقابلات من موظفي المؤسسة .

المنهج المتبع:

بهدف معالجة الاشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي أثناء عرض المتغيرات وتوضيح الاطار المفاهيمي لوظيفة التدقيق الداخلي والحوكمة المؤسساتية مع تحليل العلاقة بينهما خاصة أن المنهج لا يقوم فقط على وصف ظاهرة ما وإنما يختص في تحليلها وتفسيرها بهدف الوصول في الأخير الى استنتاجات علمية عن التساؤلات المطروحة، أما الجانب الميداني فقط تم الاعتماد برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.26)، كما تم استخدام الأسلوب التحليلي أيضا في تفسير اجابات استمارة المقابلة التي تم اجرائها مع بعض مفردات عينة الدراسة.

أدوات الدراسة:

تم الاعتماد في انجاز الجانب النظري والتطبيقي لهذه الدراسة على مجموعة من الأدوات المقسمة الى:

❖ **أدوات جمع البيانات:** تستند عملية جمع البيانات الضرورية لإنجاز الدراسة على أدوات رئيسية وأدوات ثانوية كمل يلي:

- الأدوات الرئيسية: تم الاعتماد على كل من أداة الاستبيان والمقابلة في جمع بيانات وأجوبة عينة الدراسة من خلال توزيع استمارات تتضمن مجموعة من الأسئلة.
- الأدوات الثانوية: يقصد بها الأبحاث والدراسات العلمية التي تم الاستعانة بها واستخدامها في الجانب النظري للدراسة، حيث تم الاعتماد على الكتب، المقالات العلمية، أطروحات دكتوراه، رسائل ماجستير، الجرائد والقوانين وبعض المواقع الالكترونية الرسمية المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي.

❖ **أدوات تحليل البيانات:** بهدف تحليل النتائج المتحصل عليها واختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على مجموعة من البرامج والمتمثلة في برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS V.26)، برنامج (2019 Excel).

صعوبات الدراسة:

- صادفت الدراسة مجموعة من الصعوبات أثناء انجاز الجزء التطبيقي، نذكر أهمها:
- عدم إمكانية إجراء دراسة تطبيقية نتيجة تلقي الرفض من طرف جميع المؤسسات التي تم التواصل معهم بسبب حساسية الموضوع وعدم القدرة على تزويدنا بالتقرير المدق الداخلي .
- إلغاء وتأجيل عدد من المقابلات بسبب انشغال مدراء أقسام التدقيق الداخلي .
- رفض جميع أفراد العينة التي تم إجراء مقابلة معهم اعطاءنا أي وثيقة متعلقة بالتدقيق الداخلي مع الإكتفاء فقط بالإجابات الشفوية .
- التحفظ والسرية التامة لدى مسؤولي إدارة المؤسسة محل الدراسة .

الدراسات السابقة:

تم الاطلاع على العديد من الدراسات والأبحاث العلمية التي ترتبط بإحدى متغيرات موضوع الدراسة الحالية، وقد تم الاعتماد عليها والاستعانة بها أثناء انجاز الجانب النظري وصياغة عبارات استمارة الاستبيان، ومن أهم هذه الدراسات ما يلي:

❖ صالحي بوعلام، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018 .

هدفت الدراسة الى ابراز أهمية وجود وظيفة التدقيق الداخلي من خلال بيان دورها في تعزيز الحوكمة وإدارة المخاطر بهدف إضافة قيمة للمؤسسة، وقد تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات لتحقيق هذا الهدف من خلال توزيعه على جميع موظفي قسم التدقيق الداخلي لدى عينة الدراسة، حيث توصلت في الأخير الى أن التدقيق الداخلي يقوم بإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الوظائف الحديثة الى أصبح يؤديها في اطار حوكمة الشركات وكذا عن طريق تقديمه لخدمات تأكيدية واستشارية التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها، كما أوصت الدراسة على أهمية حرص المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على تكوين وتدريب موظفي أقسام التدقيق الداخلي مع توفر بيئة تنظيمية مناسبة لطبيعة مهامهم.

❖ عبد اللطيف أبوبكر عمرحوري، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية -دراسة ميدانية على وحدات السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضر موت-، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الريان، اليمن، 2020.

سعت الدراسة الى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وذلك من خلال معرفة أهمية توفر الوسائل والإجراءات اللازمة لأداء المدقق مهامه بكفاءة وكذا ابراز ضرورة التزامه بالقوانين المطبقة داخل السلطة المركزية والمؤسسات الاقتصادية في حضر موت، حيث توصلت الدراسة الى أنه كلما توفرت المقومات والركائز الأساسية للتدقيق الداخلي كلما زادت من جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في التقارير المالية، كما أن التزام المدقق الداخلي بكل ما تفرضه عليه التشريعات والمعايير يؤثر بشكل إيجابي على توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، في حين أوصت الدراسة الى ضرورة الاهتمام المتواصل بتأهيل وتكوين الأفراد العاملة ضمن قسم التدقيق الداخلي من أجل مواكبة كل التطورات التي يشهدها عالم الأعمال الحالي.

❖ عثمان عثمانية، "الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركة: دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية والجزائرية"، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الداجستير خاصص استاتيجية مالية، من جامعة تيبسة لسنة 2011-2012.

حيث سعى الباحث من خلال الدراسة إلى التأكيد على الدور المتزايد لحوكمة الشركات في تحسين أداء الشركة والمساهمة في تعظيم أهداف أصحاب المصلحة فيها، وذلك باعتماد المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري والمنهج المقارن في دراسة الحالة، وقد توصل إلى مجموعة نتائج أهمها أن حوكمة الشركات تسعى لقضاء على الفساد المالي والإداري، وترقية أداء المؤسسة من خلال الرقابة وضبط سلوكيات من لهم تأثير على سير الشركة، كما توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية المقارنة إلى أن الشركات الأمريكية تلتزم بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات أكثر بكثير من الشركات الجزائرية، مما جعل الأداء المالي للشركات الأمريكية أفضل من أداء الشركات الجزائرية .

❖ Babatunde Titus Adejumo, The Internal Audit Function as a Corporate Governance Mechanism in a Developing Economy -an Empirical Study of the Nigerian Financial Sector, Thesis of Philosophy, Department of Accounting & Finance, Faculty of Business & Law, De Montfort University, Niger, 2019.

هدفت الدراسة الى تحديد مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي كأحد آليات حوكمة الشركات الأربعة المتعارف عليها في تحسين الأداء المالي في قطاع المؤسسات المالية بنيجيريا، وهذا من خلال التركيز على أربعة عوامل رئيسية يمكنها التأثير على جودة التقارير المالية والمتمثلة في استقلالية المدقق الداخلي، وظائف التدقيق الداخلي حسب ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، موضوعية وكفاءة المدقق الداخلي، وقد اعتمدت الدراسة على الاستبيان أثناء جمع البيانات وتحليلها بواسطة الانحدار المتعدد، حيث توصلت الى أن المدقق الداخلي في القطاع المالي بنيجيريا لا يتمتع بالاستقلالية والموضوعية الكافية أثناء انجاز مهامه إضافة الى أن ممارسات التدقيق الداخلي غير متوافقة بدرجة كبيرة مع المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، كما أوصت الدراسة الى أهمية تحسين عمليات تعيين موظفي أقسام التدقيق الداخلي مع الحرص على زيادة تدريبهم وتعزيز العضوية مع معهد المدققين الداخليين.

❖ Ahmed Atef Oussi, Audit interne, Comité D'audit et Qualité du Report Financier -Cas des Entreprises Tunisiennes Cotées-, Thèse De Doctorat en Science Comptables, Institut Supérieur de Comptabilité et Administration des Entreprises, Université de la Manouba, Tunis, 2017.

سعت الدراسة الى بيان تأثير آليات حوكمة الشركات الداخلية المتمثلة في التدقيق الداخلي ولجان التدقيق على جودة التقارير المالية للشركات التونسية المدرجة في البورصة، ولتحقيق ذلك الهدف ركزت الدراسة على ثلاثة عوامل رئيسية من شأنها التأثير على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية وهذا من خلال بيان مساهمة كل من خصائص وظيفة التدقيق الداخلي ومعايير فعالية لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية إضافة الى تحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة، وقد أظهرت نتائج الدراسة على أن فعالية التدقيق الداخلي تؤثر بشكل إيجابي على جودة التقارير المالية من خلال توفر كل من الاستقلالية واستخدام تقنيات ضمان

الجودة إضافة الى تنسيقهم مع المدققين الخارجيين، كما توصلت نتائج الدراسة الى أن وجود تأثير إيجابي لخصائص لجان التدقيق وعلاقتها مع وظيفة التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية.

الفرق بين الدراسات الحالية والسابقة:

من خلال التعمق في الدراسات العربية والأجنبية السابقة، يتضح أنها تتفق على أن وظيفة التدقيق الداخلي لها دور فعال في تحسين جودة الحوكمة المؤسسية وجودة المعلومات المحاسبية للمؤسسات، إضافة الى اشتراكها في استخدام وسيلة الاستبيان كأداة لجمع البيانات وتحليلها بنفس الأساليب المتوفرة على مستوى البرنامج الإحصائي (SPSS)، مع وجود دراسة واحدة فقط قد اعتمدت على أسلوب دراسة حالة نظرا لتوفر جميع المعطيات والمعلومات اللازمة،

كل هذا ساهم في تعزيز الدراسة الحالية التي تعد امتداد لهم وتأكيد لعلاقة التدقيق الداخلي بجودة الحوكمة المؤسسية ولعل ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو جمعها لأهم العوامل المؤثرة على جودة عمل المدقق الداخلي والمتمثلة في العوامل الشخصية والتنظيمية ومستوى الاعتماد على أساليب تكنولوجيا المعلومات مع تحديد أثر ذلك على جودة نتائجه المعتمدة في اتخاذ القرارات وإعداد التقارير المالية، إضافة الى التركيز الكبير على دراسة مساهمة الوظائف الرئيسية للتدقيق الداخلي حسب ما جاءت به المعايير الدولية والمتمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، تفعيل إدارة المخاطر وإرساء مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المتضمنة في التقارير المالية، حيث تم الجمع بين هذه الأبعاد الكبيرة التي تعتبر مواضيع مهمة جدا وربطها مع الخصائص الرئيسية لجودة الحوكمة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وتحليل هذه العلاقة من خلال استخدام الاستبيان و المقابلة التي لم يتم الاستعانة بها في الدراسات السابقة حيث اعتمدت فقط على الاستبيان، إضافة الى استخدام أسلوب النمذجة بالمعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية المخصصة في دراسة وتحليل العلاقات المعقدة والحساسة بين أبعاد المتغير التابع وأبعاد المتغير المستقل بهدف الوصول الى نتائج دقيقة والتي اختلفت نوعا ما مع نتائج الدراسات السابقة، وهذا حتى يتم تكوين مرجع جيد ومتعمق في التدقيق الداخلي وكيفية تأثيره الإيجابي على جودة الحوكمة المؤسسية لإضافة قيمة للمؤسسة في البيئة الأعمال الجزائرية.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة ومعالجة إشكالياتها تم تقسيمها إلى جزئين، جزء نظري يتكون من ثلاثة فصول وجزء تطبيقي يتكون من فصل واحد وعموما يمكن توضيح فصول الدراسة كما يلي:

- الفصل الاول بعنوان: الإطار النظري لوظيفة التدقيق الداخلي الذي تم تقسيمه إلى مبحثين كل مبحث يضم ثلاث مطالب، تطرقنا فيها الى النشأة والمفهوم كذلك اهداف واهمية التدقيق الداخلي بالاضافة الى انواع ومعايير التدقيق الداخلي الممارسة العملية واخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

- أما الثاني بعنوان: الإطار النظري للحوكمة المؤسسية وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسية وتتمثل في المبحث الأول وتضمن المفهوم العام للحوكمة وظهورها أما الثاني فقد تضمن طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والحوكمة، أما المبحث الثالث فقد تطرق إلى العلاقة بين الحوكمة والتدقيق الخارجي والداخلي ومجلس الإدارة .

- أما الفصل الثالث: فقد اشتمل على الدراسة الميدانية للموضوع والذي انقسم بدوره إلى مبحثين المبحث الأول "عرفنا فيه المؤسسة محل الدراسة حيث تم التطرق فيه إلى مطلبين المطلب الأول نبذة عامة عم شركة سونلغاز بولاية ميلة.

المطلب الثاني فيه الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهام رؤساء أقسامه " .

المبحث الثاني "المعالجة الإحصائية لنتائج الإستبيان وتحليل ومناقشة محاوره وتم التطرق فيه إلى ثلاث مطالب.

المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة وأدوات البحث

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة

المطلب الثالث: تحليل معطيات الإستبيان ومناقشة النتائج.

بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة تضم كل من النتائج والتوصيات وآفاق البحث .

الفصل الأول

الإطار النظري لوظيفة التدقيق
الداخلي

تمهيد :

أدت التطورات الكبيرة التي شهدها عالم الأعمال الحالي وزيادة حجم المؤسسات وتوسع نشاطها وتحولها إلى مؤسسات متعددة الجنسيات، و مؤسسات مساهمة مع ظاهرة انفصال الملكية عن الإدارة إلى ضرورة وجود رقيب على الأعمال المساهمين، يعمل على ضمان حماية أموالهم وممتلكاتهم الضخمة من الاختلاس والسرقة والإحتيال وغيرها من الأساليب المخالفة للقانون وهذا من خلال خضوعها للتدقيق والفحص الدائم من طرف شخص محايد ومستقل وحتى نفس الوقت موظف داخل المؤسسة والمتمثل في المدقق الداخلي .

تعد وظيفة التدقيق الداخلي بمثابة صمام الأمان والعين الرقابية على أعمال وممتلكات المساهمين كما تحرص على تزويد جميع الأطراف ذات المصالح بالمعلومات اللازمة حول نشاط المؤسسة ووضعيتها المالية، ولتنظيم وممارسة وظيفة التدقيق الداخلي سنة 1941 في الولايات المتحدة الأمريكية، التي تعتبر الهيئة والجهة الرسمية لها، حيث قام المعهد بإصدار معايير دولية للتدقيق الداخلي تحسن من ممارسة الوظيفة وتدد نطاق ومجال عملها إضافة إلى إصدار الميثاق الأخلاقي الذي يضمن مجموعة من المبادئ السلوكية والقواعد الأخلاقية للممارسة الوظيفية بجودة عالية، كما قام المعهد في " سنة 2024 " بإعادة تشكيل معايير التدقيق الداخلي والمبادئ التي تحكم الوظيفة، وقد أطلق عليها تسمية المعايير العالمية للتدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مدخل الى التدقيق الداخلي

تطورت مهنة التدقيق عبر العصور بتطور أهدافها وحاجة مستخدميها، فأصبح يعتمد عليها في عملية اتخاذ القرارات كونها تعطي صورة واضحة وحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة، كما حظيت المهنة باهتمام كبير من قبل معظم دول العالم حيث أصبحت لا تخلو دولة من وجود هيئة رسمية محلية تعمل على تنظيم المهنة وإصدار معايير خاصة بها والتي تعتبر كمرجع أساسي للمهنيين أثناء تنفيذ مهامهم، وفي هذا المبحث سيتم التعرف أولاً على مفهوم مهنة التدقيق من خلال عرض تطورها التاريخي مع بيان بعض أساسياتها وتحديد معاييرها المقبولة عموماً .

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق والتدقيق الداخلي

وجد علماء الأنثروبولوجيا سجلات لنشاط التدقيق يعود تاريخها الى العصور البابلية القديمة أي قبل ظهور المسيحية بحوالي 3000 سنة قبل الميلاد في كل من الصين القديمة، اليونان وروما، ويعود أصل كلمة تدقيق الى الكلمة اللاتينية (Audire) والتي تعني الاستماع أو يستمع¹، وهذا راجع كون أن أول مرحلة للتدقيق كان فيها المدقق يقوم بعملية الاستماع الى الأرقام والفواتير المقدمة له من طرف المحاسب بعد أن قام هذا الأخير بقراءتها، ومما سبق يتضح أن الهدف الرئيس ي من التدقيق خلال تلك الفترة هو التحقق من صحة الأرقام الموجودة في السجلات والدفاتر.²

بعد ذلك اتسع نشاط التدقيق فشمّل الوحدات الاقتصادية من المؤسسات والمشاريع المختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة وظهور نظام القيد المزدوج الذي ساهم في خلق حاجة ملاك المؤسسات الى عملية التأكد من صحة السجلات ومطابقتها مع الواقع الفعلي لها، وكذا اتساع حجم المؤسسات وظهور ما يسمى بشركات الأموال وفصل الملكية عن الإدارة، كل هذا أدى الى ضرورة وجود طرف خارجي يقوم بعملية الرقابة والتأكد من مصداقية الأعمال الإدارية والمالية والذي يطلق عليه تسمية مدقق الحسابات³.

تم إنشاء أول منظمة مهنية في مجال التدقيق في فينسيا سنة 1581، أين تأسست كلية تحت اسم (Roxanati) والتي تشترط على الشخص حتى يصبح خبير محاسبي النجاح في الاختبار التابع لها بالإضافة الى وجود ستة

¹ Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, Principle of Auditing, 02 Edition, Prentice Education Limited, England, 2005, p 02.

² Piotr Bula, Bartosz Niedzielski, The logistics audit: Methods, Organization, And Practice, Rotledge Education, USA, 2023, p 05.

³ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 08.

سنوات تدريبية، وفي سنة 1854 أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عاصمة إسكتلندا في المملكة المتحدة، والتي قامت بجعل مهنة التدقيق في بريطانيا مهنة مستقلة حيث نص القانون البريطاني الذي تم إصداره سنة 1862 على ضرورة القيام بعملية التدقيق بغرض توفير الحماية والأمان للمستثمرين من خطر تلاعب الشركات بأموالهم، فبعد ظهور الجمعية المهنية في بريطانيا تبعتها بعد ذلك فرنسا سنة 1881، الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، ألمانيا سنة 1896، كندا سنة 1902، أستراليا سنة 1904 وفنلندا سنة 1911، وتتابع بعد ذلك معظم دول العالم في الاعتماد على وجود منظمات مهنية للتدقيق.¹

أما التدقيق الداخلي، فتعود بداية الاهتمام الفعلي به الى سنة 1941 حيث تم انشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الاساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم هذا المعهد منذ انشائه في تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق خدماته. وفي عام 1947 اصدار اول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي.²

وتعتبر اهم انجازات معهد المدققين الداخليين قيامه بوضع مجموعة من معايير الاداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح اطار متكامل لمعايير الاداء المهني في التدقيق الداخلي، وفي عام 1978 انتهت اللجان من اعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها، وتم التصديق عليها وهذه المعايير تم اقرارها في غالبية ممارسي المهنة.³

وفي عام 1996 تم اصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي صادر عن معهد IIA، ثم تعديله في 1999، كما تم في عام 2001 صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي واستشاري، مصمم لاضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، 4 وهو يساعد المؤسسة على تحقيق اهدافها بايجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية ادراة المخاطر، الرقابة والتحكم".⁵

¹ تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائرالعمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.

² خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، الاردن، 2006، ص30.

³ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، اسس المراجعة، الاسس العلمية العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص26.

⁵ خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص32.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق الداخلي:

- التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي إستشاري مستقل، يقام ضمن المؤسسة لغرض خدمتها لتقييم كفاءة الحوكمة فيها وتحسينه وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة الداخلية، ويركز المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي، على وظيفتين "الأولى تقديم الخدمة التأكيد الموضوعي المتمثلة بالفحص الموضوعي للأدلة لتقييم مستقل لفعالية وكفاية إدارة المخاطر ونظام الرقابة وعملية الحوكمة " والوظيفة الثانية " ان يقدم خدمة استشارية للإدارة لتطوير الوحدات التنظيمية في النشأة والهدف من ذلك إضافة قيمة لمنظمات الأعمال وتحسين عملياتها " ¹.

- وعرف التدقيق الداخلي حسب معهد الدقيقين (iia) في سنة 1999 والذي جاء في ما يلي: "التدقيق الداخلي هو نشاط محايد موضوعي استشاري مستقل، يهدف إلى إضافة وتحسين العمليات التشغيلية للمنظمة، كما انه يساعد التنظيم في تحقيق الأهداف من خلال استخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية إجراءات الإدارة في مواجهة وفرض الرقابة والحوكمة " ²

- كما عرفه المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (ifaci) التدقيق الداخلي على أنه:

"نشاط مستقل يهدف إلى اعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل تاقيا بالتحسينات اللازمة التي تساهم في خلق قيمة مضافة " ³.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

يمثل التدقيق الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة لضمان تحقيق الشفافية في معلوماتها المالية والإدارية، حيث يحرص المدقق على تقديم صورة واضحة ودقيقة على الوضعية المالية للمؤسسة من خلال التحقق من صحة البيانات وتحديد مستوى الامتثال للسياسات والقوانين المطبقة، كما يساعد التدقيق الإدارة وباقي أطراف المصلحة في اتخاذ القرارات المستنيرة عن المؤسسة وتعزيز ثقتهم في تقاريرها المنشورة.

¹ المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، مارس 2022 .

² يحي السعيد ولخضر اوصيف "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات" مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية جامعة الوادي، العدد 05، السنة 2012، ص 192 .

³ خلف عبد الله الوردات "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخلي iia، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة 01، 2014، ص 25 .

1.1 أهمية التدقيق الداخلي:

ترجع أهمية التدقيق الداخلي الى القيمة التي يضيفها للمؤسسة، فقد ركز معهد المدققين الداخليين على ذلك في التعريف الحديث للتدقيق الداخلي، اذ تعد اضافة القيمة الهدف الاستراتيجي للمدقق الداخلي،¹ وذلك من خلال دوره الاستشاري والموضوعي في تحسين وزيادة فرص تحقيق الاهداف، فضلا عن تحسين الاجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر الى المستوى المقبول.² حيث يعتبر التدقيق الداخلي كمحفز لتحسين الكفاءة وفعالية انشطة المؤسسة وذلك من خلال توصياته الموضوعية التي يقدمها للإدارة التنفيذية. وزادت أهمية التدقيق الداخلي بفعل الخدمات التي يقدمها المتمثلة في:³

خدمات وقائية: وتتمثل في الجراءات التي يضعها المدقق الداخلي من أجل:

حماية اصول المؤسسة وممتلكاتها من الاختلاس والسرقة ومختلف المخاطر المحتملة .

منع الغش والاختلاس، اذ تقع مسؤولية اكتشاف ذلك على عاتق الإدارة بينما تقع على عاتق المدقق مسؤولية تقييم كفاية وفعالية الاجراءات المتخذة من قبل الادارة المحاربة جميع اشكال الغش والاختلاس.

خدمات تقييمية: وتتمثل في الاجراءات التي يتخذها المدقق الداخلي من اجل:

التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية من قبل الادارة، الى جانب الالتزام بالتشريعات والقوانين

تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تخضع جميع الانشطة والعمليات بالمؤسسة الى التقييم والمتابعة من طرف المدقق الداخلي.

خدمات إنشائية: تتمثل في المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تسعى لتوفير البيانات حول:

المعلومات المالية والتشغيلة المقدمة للإدارة العليا والتأكد من انها تتسم بمستويات عالية من المصادقية والدقة، مما يمكن الادارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرار .

¹عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة المدية الجزائر، 2009ص80.

²خلف الله عبد الله، الواردات مرجع سابق ذكره، ص37.

³الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي في الوزارات، جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية والبحوث، ص08.

مدى ملائمة الاهداف والاجراءات التي وضعتها الادارة مع الاهداف الكلية للمؤسسة.

1.2 أهداف التدقيق الداخلي:

وفقا لما جاء في مقدمة نشرة معايير الاداء المهني الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية يعتبر الهدف الاساسي للمدقق الداخلي مساعدة مختلف العاملين في المؤسسة على تأدية مهامهم بفاعلية وذلك من خلال تزويدهم بالمعلومات والتقويمات والتوصيات للأنشطة التي قام بتدقيقها، لكن مع التطور الذي عرفه نشاط التدقيق الداخلي تطورت اهدافه لتشمل:¹

- ✓ الفحص والاشراف على الرقابة الداخلية.
- ✓ فحص المعلومات المالية والتشغيلة، الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.
- ✓ الحماية وذلك عبر تدقيق الاحداث والوقائع الماضية للتأكد من امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية، وإن اصول المشاة قد تم المحاسبة عنها وأنها محمية بكفاية من السرقة والاهمال واختبار الرقابة الداخلية والظبط الداخلي.
- ✓ تحسين ادارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر المهمة.
- ✓ تقييم عمليات الحوكمة فيما يتعلق بتحقيق اهدافها من ناحية القيم والاداء والمسائلة وايصال المعلومة الى الجهات المعنية، وفاعلية الاتصال بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين والادارة.
- ✓ التأكد من التنفيذ الصحيح للخطط، السياسات والاجراءات الموضوعة من قبل الادارة ودون انحراف.
- ✓ التأكد من توفر حماية كافية لأصول المؤسسة ضد السرقة والاختلاس.
- ✓ التحقق من امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية المثبتة في دفاتر وسجلات المؤسسة.
- ✓ تقويم الاداء على مستوى مراكز المسؤولية.²

¹ محمد السيد سراي، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الاطار النظري، المعايير والقواعد، مشكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص35.

² خلف الله عبد الله، الواردات، مرجع سبق ذكره، ص64

المبحث الثاني: أساسيات حول التدقيق الداخلي

تزايد الاهتمام بنشاط التدقيق الداخلي وذلك من خلال انشاء معهد المدققين الداخليين الذي عمل على تطوير ودعم هذا النشاط ليتجاوز هدف اكتشاف الاخطاء المحاسبية والتحقق من المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الى تقييم المخاطر، الرقابة والحوكمة بالمؤسسة مع اضافة قيمة لها.

المطلب الأول: أنواع التدقيق الداخلي

نميز العديد من الانواع التي يمكن ان تندرج تحت اطار التدقيق الداخلي والتي تشمل:

-**التدقيق المالي:** يعتبر النوع التقليدي للتدقيق الداخلي اذ يعنى بتتبع القيود المحاسبية المرتبطة بالاحداث الاقتصادية للمؤسسة بشكل مستندي وحسابي، والتحقق من مدى سلامتها ومطابقتها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من جهة، وتطابقها مع الانظمة والسياسات المتبعة من قبل المؤسسة من جهة اخرى.¹

الى جانب التحقق من وجود الاصول وتوفير الاجراءات المناسبة لحمايتها، يباشر المدقق الداخلي في هذا نوع من التدقيق المهام التالية:²

- ✓ التأكد من صحة وعدالة البيانات المالية.
- ✓ التأكد من تخفيض تكاليف المدقق الخارجي.
- ✓ التحقق من اتمام العمليات المالية بطريقة صحيحة.

-**التدقيق التشغيلي:** يعتبر التدقيق التشغيلي المجال الغير تقليدي للتدقيق الداخلي والذي نشأ نتيجة للتطورات التي عرفها هذا المجال، حيث يسعى الى تقييم اعمال المؤسسة ككل بغرض تحقيق اعلى قدر من الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مسبقا ومتفق عليها من طرف الجهات العليا بالمؤسسة.³

¹ لطفي امين السيد احمد، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2005ص72

² أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، الاردن، 1990، ص58

³ نفس المرجع السابق، ص60.

-**تدقيق الالتزام:** ضمن هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من مدى الالتزام بالانظمة والقوانين والتشريعات القانونية، الى جانب فحص مستوى الالتزام بالاجراءات والسياسات المعتمدة من قبل المؤسسة او الصادرة عن مجلس الادارة والادارة العليا.

-**تدقيق نظم المعلومات:** يهدف الى التحقق من امن ونزاهة تشغيل بيانات نظم المعلومات الى جانب البيانات التي تمثل مخرجات هذا النظم، ويتضمن ذلك تحديد ان السجلات الخاصة بالعمليات المالية التشغيلية بما فيها التقارير المعدة على اساسها تتضمن معلومات دقيقة، تامة، قابلة للتصديق ومعدة مع الوقت المناسب.¹

-**تدقيق الاداء:** ويتضمن تقييم أنشطة المؤسسة بهدف معرفة ما اذا كانت الموارد يتم ادارتها مع الاخذ بعين الاعتبار الكفاءة والفعالية، وان متطلبات المساءلة يتم الوفاء بها بشكل معقول.²

-**التدقيق الإداري:** يتجاوز هذا النوع دور المدقق الداخلي فيه الناحية المحاسبية الى جميع اقسام المؤسسة، من خلال فحص ودراسة وتقييم الاهداف والخطط، السياسات والاجراءات، النظم والاساليب الرقابية.... وغيرها.³

وذلك قصد مساعدة الادارة في اتخاذ قرار واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل، الى جانب تقييم الاسلوب الذي تتبعه المؤسسة في ادارة المخاطر التي تواجهها.

-**التدقيق البيئي:** ويشمل⁴

تدقيق التقيد وهو يفحص مدى التقيد بالقوانين البيئية، ويرتبط بالعمليات الجارية، السابقة والمستقبلية.

تدقيق أنظمة إدارة البيئة وذلك بهدف حماية الانظمة من اية مخاطر بيئية في المستقبل

-**التدقيق الداخلي لاغراض خاصة:**

يباشره المدقق بتكليف الادارة العليا، حيث يتفق من حيث الاسلوب والنطاق مع التدقيق التشغيلي وتدقيق الالتزام، الا انه يختلف من حيث التوقيت فغالبا ما يكون فجائيا.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي ترجمة الجمعية التونسية المدققين الداخليين، ديسمبر 2013، فلوريدا، ص 6.

² اسماعيل بوغازي، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، المدرسة العليا للتجارة، 2013

³ powers Resoyeces Corparation, powers, CIA, revies, 2004,p24

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية الابراهيمية، 2003.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة

1- معايير التدقيق الداخلي:

وهي المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين

- معايير الصفات:

تتكون معايير الصفات من أربعة معايير رئيسية، تصف صفات وسمات الافراد الذين يقومون بممارسة نشاط التدقيق الداخلي، وتتمثل فيما يلي:

✓ المعيار 1000 الأهداف، الصلاحيات، المسؤولية ويتضمن تحديد اهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي والميثاق والاخلاقيات والمعايير، ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق بمراجعة دورية ميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الادارة العليا والمجلس للموافقة.

✓ المعيار 1100 الاستقلالية والموضوعية يجب ان يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب على المدققين الداخليين اداء أعمالهم بموضوعية.

✓ المعيار 1200 البراعة وبذل العناية المهنية بحيث يجب انجاز مهام التدقيق الداخلي بمهارة، مع بذل العناية المهنية اللازمة.

✓ المعيار 1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين، يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ان يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.¹

-معايير الأداء: ²

تتكون من سبعة معايير رئيسية، تحدد كيفية أداء نشاط التدقيق الداخلي بالشركات وتتمثل فيما يلي:

✓ المعيار 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية من قبل الرئيس التنفيذي للتدقيق لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة.

¹ معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي ترجمة الجمعية التونسية المدققين الداخليين، ديسمبر 2013، فلوريدا، ص 6/

² اسماعيل بوغازي، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، المدرسة العليا للتجارة، 2013

- ✓ المعيار 2100 طبيعة العمل بحيث يجب ان يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والاسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك باتباع مقاربة نظامية ومنهجية.
- ✓ المعيار 2200 التخطيط للمهمة يتضمن اهداف ونطاق ومجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة.
- ✓ المعيار 2300 تنفيذ المهمة.
- ✓ المعيار 2400 تبليغ النتائج.
- ✓ المعيار 2500 متابعة سير العمل.
- ✓ المعيار 2600 ابلاغ قبول المخاطر من طرف الرئيس التنفيذي للتدقيق ومناقشته مع الادارة، وإذا ارتأى ان الاشكال لم يحل، فانه يجب عليه ابلاغ المجلس بذلك.¹

2- مبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي:

تعتبر قواعد السلوك المهني ضرورية واساسية لارساء وتعزيز ثقافة اخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي، باعتبار هذه المهنة تقوم اساسا على الثقة في تاييدها الموضوعي بشأن ادارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ولقد لخص معهد المدققين الداخليين هذه القواعد او المبادئ في العناصر التالية:²

***النزاهة او الاستقامة:** التي من شأنها ارساء دعائم الثقة، وهذا ما يشكل الاساس للاعتماد على اراءهم واحكامهم، ويتضمن تطبيق القواعد السلوكية الاتية:

- على المدققين الداخليين ان يؤدوا اعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية.

- ان يلتزموا بالقوانين المعمول بها، مع مراعاة الافصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم، وفقا للقوانين المعمول بها واصول المهنة.

- أن يراعوا ويسهموا في تحقيق الاهداف المشروعة للشركة التي يعملون بها او لصلحها.

***الموضوعية:** يجب على المدققين الداخليين مراعاة ارفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط او العمل الذي يكونون بصدد فحصه، ويتضمن مبدأ الموضوعية تطبيق القواعد السلوكية الاتية:

¹ المرجع السابق ص ص 24/14 بتصرف.

² معهد المدققين الداخليين، مبادئ أخلاقيات المهنة، ترجمة الجمعية السعودية المدققين الداخليين، الرياض، 2013، ص ص 01 03.

-ألا يشاركوا في اي نشاط او علاقة تسيء او يتوقع ان تسيء الى تقييمهم المحايد، ويشمل ذلك عدم المشاركة في الانشطة او العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح الشركة التي يعملون بها او لصالحها.

-ان يفصحوا عن كافة الحقائق المادية المعلومة منهم، والتي قد يكون من شأن عدم الافصاح عنها تحريف او تشويه تقاريرهم عن النشاطات التي يجري تدقيقها.

*السرية: على المدققين الداخليين ان يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها او يطلعون عليها، وعليهم الا يفصحوا على تلك المعلومات بدون الحصول على الاذن او التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك اي التزام قانوني او مهني بالافصاح عن تلك المعلومات. ويتضمن مبدأ السرية تطبيق القواعد السلوكية التالية:

-عدم استخدام تلك المعلومات لاجل اي منفعة شخصية او على اي نحو من شأنه مخالفة القوانين او الاساءة الى مشروعية واخلاقية اهداف الشركة التي يعملون بها او لصالحها.

*الكفاءة: على المدققين الداخليين ان يستخدموا المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي ويتضمن مبدأ الكفاءة تطبيق القواعد السلوكية الآتية:

-الا يؤديوا سوى الخدمات التي تكون لديهم المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها.

-ان يعملوا باستمرار على تحسين مهاراتهم وفعاليتهم وجودة الخدمات التي يؤدونها.

المطلب الثالث: الممارسة العملية للتدقيق الداخلي

إن معايير أداء التدقيق الداخلي توضح ان تنفيذ أعمال ومهام التدقيق الداخلي ينبغي أن تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة، والتي تتمثل في ثلاث خطوات رئيسية هي: ¹

✓ التحضير لمهمة التدقيق الداخلي

✓ تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي

✓ التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي

¹ طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة 1، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر ص 98.

وفيما يلي شرح لهذه الخطوات:

أولاً: التحضير لمهمة التدقيق الداخلي: يتطلب الأمر من المدقق الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال التدقيق، أن يقوم أولاً بالتحضير الجيد لهذه المهمة، من أجل تحديد أولويات مهمة التدقيق بالتوافق مع أهداف المؤسسة، وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين كما يلي:

+ الأمر بالمهمة: هو عبارة عن التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة للمدققين الداخليين، والذي يعمل المسؤولين المعنيين بقيام المدققين الداخليين بمهمة التدقيق. ويخضع هذا الأمر بالمهمة إلى ثلاث مبادئ:¹

- لا يقرر المدقق الداخلي بمفرده عن مهمته وإنما يقوم بالمهام التي تطلبها منه الإدارة العامة.
 - أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة ومختصة عادة الإدارة العامة أو لجنة التدقيق ونادراً من طرف مسؤول مديرية مهمة المؤسسة إذا سمح موقعها في الهيكل التنظيمي بالنسبة لمصلحة التدقيق الداخلي.
 - يسمح الأمر بالمهمة بإعلام جميع المسؤولين الذين لهم علاقة بالمهمة وليس فقط المدققين الداخليين.
- والأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريباً، أو قد يكون على شكل امر شفهي، كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلي الذي يمكن أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة، على سبيل المثال قد يطلب مدير إدارة معينة تدقيق إدارته لسبب ما، في هذه الحالة يستحسن أن يكون الأمر موقع من طرف الإدارة العامة ولو كتوقيع ثاني، ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للتدقيق الداخلي، واستقبال أحسن وتسهيلات عند القيام بعملهم.

+ الدراسة والتخطيط: ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

- الاطلاع والفهم بحيث يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية اللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع محل التدقيق بغرض معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة، معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط محل التدقيق وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.
- خطة التقارب: وهي ثاني خطوة يقوم بها المدقق الداخلي بعد اطلاعه على المهمة المكلف بها وفهمها وجمع المعلومات حولها، وهذه الخطة عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل

¹ عبد اللطيف محمد خليل، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 25 العددان 1 و 2، ص 417

التدقيق الى مجموعة اعمال اولية، حيث يقسم الجدول الى عمودين يبرزان تقسيمات الاعمال او العمليات الاولية واهداف تلك الاعمال او العمليات.

• تحديد مواقع الخطر: على المدقق الداخلي ان يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية ادارة المخاطر، النشاط، وانظمة الضبط مقارنة باطار العمل او النموذج المتعلق به.

• التقرير التوجيهي او مخطط المهمة "المعيار رقم 2240" المتعلق ببرنامج عمل المهمة والذي ينص على أنه "يجب على المدققين الداخليين اعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق اهداف المهمة"

ثانيا: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي: بعد ان ينتهي المدقق الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة التدقيق المكلف بها تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة على ثلاث مراحل وهي:

اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه.

برنامج التدقيق (مخطط التنفيذ) اي يقوم برنامج التدقيق بتقسيم اعمال التدقيق بين مختلف اعضاء فريق التدقيق وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن.

العمل الميداني هذه المرحلة تنفذ مباشرة بعد اعداد برنامج التدقيق واعتماده من مدير التدقيق، حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال اجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق.

ثالثا: التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي: هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في انجاز مهمة التدقيق الداخلي وتتمثل في اربعة مراحل هي: ¹

1. التقرير الاول للتدقيق: يتم اعداد هذا التقرير من خلال اوراق ابراز وتحليل المشاكل، التي تم اعدادها اثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي اكتشفت للمدققين اثناء تنفيذهم للمهمة وهذا التقرير يعتبر اساس اعداد التقرير النهائي.

2. حق الرد من الاشخاص المدققة اعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ المهمة والاشخاص الذين خضعت اعمالهم للتدقيق، يقوم الفريق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا اليها مدعمة

¹ داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص 253.

بالادلة المؤيدة لها، اضافة الى التوصيات المقترحة بشأنها بعدها يتدخل الاشخاص المدققة اعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، وقد يؤدي ذلك الى نزاعات بين الطرفين.

3. التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم اعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، يتم ارساله لأهم المسؤولين المعنيين والادارة، لاعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشاكل والاختلالات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق، ويجب ان يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وان يتم اعداده وتقديمه في الوقت المناسب.¹

اما من ناحية التقديم الشكلي للتقرير، فيجب ان يتضمن العناصر التالية:

- ✓ صفحة العنوان (العنوان الكامل للمهمة، التاريخ، اسماء فريق التدقيق ومحرري التقرير).
- ✓ الامر بالمهمة ويوضع في بداية كل تقرير.
- ✓ الفهرس.
- ✓ مضمون التقرير.
- ✓ الملاحق التي ترفق بالتقرير.

4. متابعة تنفيذ التوصيات: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق ان يعد ويضع ويقوم بتعيين نظام متابعة النتائج التي تم ابلاغها الى الادارة، بعد اقتراح المدقق الداخلي مجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها بناء على الملاحظات التي سجلها اثناء القيام بمهمته، فانه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، تنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الادارة.

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص521.

خلاصة الفصل:

تبيّن لنا أن نشاط أو مهنة التدقيق الداخلي تُمارس ضمن بيئات قانونية واقتصادية متعددة، وتشمل شركات تختلف من حيث الإمكانيات المادية والبشرية، وكذلك من حيث الحجم والتعقيد والأهداف المراد تحقيقها. ويتطلب هذا المجال توفر مهارات وخبرات وكفاءات مهنية عالية لدى الأشخاص العاملين فيه، بالإضافة إلى التزامهم بقواعد سلوك مهني ومعايير تدقيق موحّدة، وذلك لضمان تحقيق الأهداف المرجوة من ممارسة نشاط التدقيق الداخلي داخل الشركات.

الفصل الثاني

الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

تمهيد:

ان عملية الحوكمة من العمليات المهمة لأي تنظيم وهذه العملية ليست بالجديدة على الفكر الإداري، مع تطور بيئة الأعمال وتزايد التحديات التي تواجه المؤسسات في العصر الحديث، أصبحت الحاجة إلى نظام إداري فعال يضمن الانضباط والشفافية والعدالة أمرًا ضروريًا. ومن هنا برز مفهوم الحوكمة المؤسسية كأداة استراتيجية تسهم في ترسيخ مبادئ المسؤولية والرقابة داخل المؤسسات، وتعمل على حماية حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة، سواء كانوا مساهمين أو موظفين أو جهات رقابية. إن الحوكمة ليست مجرد قواعد نظرية، بل هي ثقافة تنظيمية تهدف إلى تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والقيم الأخلاقية، بما يعزز من قدرة المؤسسات على الاستمرار والنمو في بيئة متغيرة.

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات

تعتبر الحوكمة من الموضوعات المهمة التي تفرض نفسها، نظرًا للاهتمام الكبير والمتزايد الذي توليه لها معظم الشركات بمختلف الدول، لذا سيتم التطرق في هذا المبحث إلى نشأة وظهور الحوكمة والمفهوم وكذلك أهم مبادئ الحوكمة المؤسسية..

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات

تعتبر الحوكمة من الموضوعات المهمة التي تفرض نفسها، نظرا للاهتمام الكبير والمتزايد الذي توليه لها معظم الشركات بمختلف الدول، لذا سيتم التطرق في هذا المبحث الى نشأة وظهور الحوكمة والمفهوم وكذلك اهم مبادئ الحوكمة المؤسسية.

المطلب الأول: نشأة وظهور الحوكمة المؤسسية

ان مفهوم الحوكمة مفهوم حديث التطبيق لكنه قديم الجذور والمنطلقات وساهمت عدة عوامل في نشوء فكرته وتطورها حيث كان وليد الحاجة وبدأ في الولايات المتحدة ثم اوروبا لاسيما بريطانيا وانتشر بعد ذلك في باقي دول العالم انعكاسا للعديد من التغيرات والاسباب.

تطورت حوكمة المؤسسات ومرت بالعديد من المراحل وكانت بدايتها غير مباشرة بتنبؤات ادم سميث عام 1776 التي ذكرها في كتابه ثروة الامم حيث قال فيه: من غير المتوقع من مديري مؤسسات المساهمة ان يشرف على المؤسسات كما لو انهم اصحابها وذلك لانهم يديرون اموال غيرهم وليس اموالهم الشخصية ومن المتوقع ان يكون اهمال بشكل او باخر في ادارة شؤون هذه المؤسسات.¹

كما قام كل من العالمين meckling و Jensen عام 1976 بالاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات وابرز اهميتها في الحد والتقليل من المشاكل التي قد تنشأ عن الفصل بين الملكية الادارة وفي عام 1987 قام المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الادارية والتي اصدرت تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة المؤسسية وما يرتبط من منع حدوث الغش والتلاعب في اعداد القوائم المالية عن طريق الاهتمام بمفهوم الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية امام مجالس ادارة المؤسسات،² واستمر بعد ذلك التطوير والتعديل عليها الى ان وصل الى اقرار منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية OECD.

¹ عمر عيسى فلاح المناصير 2013، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الاردنية، مذكرة ماجستير، ص22، الاردن، الجامعة الهاشمية الزرقاء.

² مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، وايمان بوربيع، 2018، الحوكمة المؤسسية، ص22، الجزائر: الفا الوثائق.

الجدول رقم 1: مراحل نشأة وتطور حوكمة المؤسسات عالمياً

العام	الجهة	الاصدار
1992	Cadbury	صدور القواعد البريطانية بتقرير Cadbury Sir Adrian ، حيث ألزم المؤسسات بالإفصاح عن الالتزام بقواعد الحوكمة مع تقديم تفسير عما لم يتم الإفصاح عنه.
1995	Greenbury	صدور تقرير لجنة Greenbury الذي ركز على مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، والذي أوصى بالإفصاح الكامل عن المدفوعات.
1998	Hampele	صدور تقرير Hampele الذي جاء ليعيد النظر في نظام حوكمة المؤسسات في المملكة المتحدة من خلال شمول التقريرين السابقين في هذا التقرير.
1999	OECD	صدور مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات، والتي أصبحت حجر الأساس ومعيّاراً دولياً لوضعي السياسات والمستثمرين وأصحاب المصالح مع المؤسسات في جميع أنحاء العالم.
2002	Sarbanes-Oxley Act	استجابة للآزمات التي حدثت في العديد من المؤسسات الأمريكية صدر قانون Sarbanes-Oxley بعدما أقره الكونغرس الأمريكي كتشريع، وتم فيه تحديد متطلبات جديدة بما في ذلك حوكمة تكوين لجان التدقيق وتحديد مسؤولياتها.
2004	OECD	إصدار نسخة 2004 من معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية واشتملت على مراجعة النسخة السابقة لمراعاة التطورات الأخيرة والخبرات في دول المنظمة وخارجها.
2008	OECD	إصدار نسخة 2008 من معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وتضمنت القواعد السابقة مدموجة بالخبرات العملية المشتركة التي تدعو جميع الأطراف للاضطلاع بمسؤولياتهم.

المصدر: عمر عيسى فلاح المناصير. (2013). أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية (مذكرة ماجستير). الأردن: الجامعة الهاشمية الزرقاء. ص 23.

المطلب الثاني: مفهوم الحوكمة المؤسسية

تجدر الإشارة ابتداءً إلى عدم وجود تعريف موحد متفق عليه على المستوى العالمي بين كل من الاقتصاديين والقانونيين لمفهوم "حوكمة الشركات Corporate Governance"، ولكن هناك عدة تعريفات لهذا المفهوم، منها:

الحوكمة لغوياً: يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في اللغة العربية ويتضمن العديد من المعاني منها:

الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والارشاد

الحكم: ما يتضيه من السيطرة على الامور بوضع الطوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

الاحتكام: وما يقتضيه من الرجوع الى مرجعيات اخلاقية وثقافية والى خبرات تم الحصول عليها من التجارب السابقة.¹

الحوكمة اصطلاحاً:

توجد عدة صيغات لمفهوم الحوكمة، وإن اختلفت في ألفاظها، فإن دلالتها متقاربة، وفيما يلي بعض من هذه التعريفات:

¹ علاء فرحان طالب، وشيخان ايمان المشهداني، 2011، الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ص24، عمان: دار صفاء.

عرف معهد المدققين الداخليين IIA حوكمة المؤسسات بأنها العمليات التي تتم من خلالها الاجراءات المستخدمة من ممثلي اصحاب المصالح من اجل توفير اشراف على ادارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتاكيد على كفاية الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال اداء الحوكمة فيها.¹

وعرفت مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها النظام الذي يتم من خلاله ادارة المؤسسات والتحكم في اعمالها، ويصف تقرير لجنة تدقيق الشؤون المالية للمؤسسات البريطانية Cadbury عام 1992 حوكمة المؤسسات كما يلي: يعتمد اقتصاد دولة على زيادة وكفاءة المؤسسات وهكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الادارات لمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة وهذا جوهر اي نظام حوكمة المؤسسات، وتوصل Cadbury في توثيق بسيط ومحكم في جملة صغيرة ولكنها شهيرة وعملية للحوكمة وهي حوكمة المؤسسات هي نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب.²

اما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD فعرفت على انها: ذلك النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الاعمال اعتمادا على هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في المؤسسة المساهمة مثل مجلس الادارة والمديرين، وغيرهم من ذوي المصالح واستنادا الى القواعد والاحكام اللازمة لترشيد القرارات الادارية، وعلى ذلك فحوكمة المؤسسات تعطي اهتماما للهيكل التي تستطيع من خلالها المؤسسة تحديد اهدافها والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الاهداف والعمل على مراقبة الأداء.³

المطلب الثالث: مبادئ الحوكمة المؤسسية:

رغم هذا التعدد الا ان اكثر هذه المبادئ قبولا واهتماما هي المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 والتي تم صياغتها عام 2004، والتي اعدت الاساس الذي يستند عليه في العديد من دول العالم نظرا لما تحتويه تلك المبادئ من مضمون عالمي ومرونة كبيرة في التطبيق في ظل الظروف البيئية المتباينة، وتغطي هذه المبادئ ست مجالات اساسية يمكن تلخيصها فيما يلي:

- وجود اطار فعال للحوكمة: لابد من وجود اطار عام للحوكمة يحقق الافصاح والشفافية لكافة الاطراف مع ضمان الالتزام بالقوانين واللوائح، وضرورة ان تتسم الجهات الاشرافية بالنزاهة والموضوعية واتخاذ كافة الاجراءات اللازمة التي تحقق الافصاح والشفافية لكافة الاطراف ذات المصلحة في الوقت المناسب.
- حماية حقوق المساهمين: يجب ان يحمي اطار الحوكمة المساهمين، وتشمل حق نقل ملكية السهم وحق اختيار اعضاء مجلس الادارة والحق في الجمعيات العمومية وحق الحصول على القوائم المالية واي معلومات ذات اهمية في الوقت المناسب، وحق الحصول على عائد من الارباح ومنح الاسهم.

Auditors, T. I. 2002february, the lessons that lie beneath, ton at the top, p02¹

Cadbury, A. 1992.Report of the committee on the financial aspect of corporate governance "code of the² practice", england.

Development, O. F. O(2008). Using the OECD principal of corporate governance a boardroom perspective, p15.Paris.³

- المعاملة المتساوية والعادلة بين المساهمين: يجب ان يضمن اطار الحوكمة توفير المساواة بين كافة المساهمين صغار المساهمين والمساهمين الاجانب وغيرهم، وتجنب التمييز ضد او مع فئة من المساهمين للحصول على حقوقهم القانونية والاطلاع على كافة المعاملات مع اعضاء مجلس الادارة والمديرين التنفيذيين.
- احترام حقوق اصحاب المصالح: وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن اي انتهاك لتلك الحقوق، كذلك اليات مشاركتهم الفعالة على الرقابة على الشركة ويقصد باصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.
- الافصاح والشفافية: يجب ان يتضمن اطار الحوكمة تقديم افصاح كافي وملائم ولي توقيت مناسب ويكون دقيق وموثوق وشامل لكل الامور الهامة بشأن الشركة وخاصة المتصلة لتأسيس الشركة وبيان الموقف المالي والملكية والعناصر التي تمس الاداء الاداري واسلوب ممارسة السلطة.
- مسؤوليات مجلس الادارة: وتشمل هيكل مجلس الادارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار اعضاء ومهامه الاساسية ودوره في الاشراف على الادارة التنفيذية.¹

المبحث الثاني: اساسيات حول حوكمة المؤسسات

هناك اتفاق على ان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتوقف على مدى توافر مجموعة من المحددات والركائز التي تعتمد عليها الشركة لضمان السير الحسن لها والقدرة على استمرارها، حيث يتم التطرق في هذا المبحث الى اهمية واهداف الحوكمة كذلك الاطراف المعنية بها وخصائصها والمحددات اضافة الى تجارب الدولية للحوكمة.

المطلب الأول: اهداف واهمية الحوكمة-الاطراف المعنية بها

1. أهداف الحوكمة

تسعى الحوكمة الى تحقيق عدة اهداف تتمثل في:

- تحسين اداء الشركة
- وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا وادائيا واخلاقيا.
- وضع أنظمة الرقابة على ادارة الشركات واعضاء مجلس ادارتها.
- وضع أنظمة لادارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الادارة والمساهمين

¹ حمو محمد وجعفر هني محمد، بواعث الحوكمة وتنميتها في الاقتصاديات، ص186، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل اداء المؤسسات الاقتصادية، الشلف، الجزائر 8 نوفمبر 2013 ص ص، 20/19

-وضع القواعد والاجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق اهدافها.¹

2.اهمية الحوكمة المؤسسية:

تظهر اهمية الحوكمة جليا من خلال الدور الذي تلعبه في: زيادة الثقة في القوائم المالية المنشورة بالاضافة الى توفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الاطراف المرتبطة بالمؤسسة.²

• مساعدة المؤسسات على جذب الاستثمارات وزيادة قدرتها التنافسية لانها تضمن حماية حقوقهم.

• محاربة الفساد الاداري والمالي.

• ضمان وفاء المؤسسة بالتزاماتها، وضمان تحقيق اهدافها بشكل قانوني واقتصادي لان الحوكمة تعمل على وضع اطار تنظيمي والذي من خلاله تحدد اهداف المؤسسة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لاعضاء مجلس الادارة التنفيذية لكي يعملو على تحقيق تلك الاهداف.

• تضمن حقوق كافة المساهمين مثل حق التصويت حق المشاركة في القرارات الخاصة باي تغييرات جوهرية قد تؤثر على اداء المؤسسة في المستقبل،³ والعاملين في المؤسسة دون استثناء او تمييز.

• ضمان تحقيق النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسة وبالتالي تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة من خلال تلك الاسس الموضوعية للعلاقة بين مديري ومساهمي مجاس ادارة المؤسسة.

• رفع مستويات الاداء وتعزيز القدرة التنافسية.

3.الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

هناك اربعة اطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لقواعد الحوكمة، وتحدد الى درجة كبيرة مدى نجاح او فشل تطبيق القواعد وهي:

أ. المساهمون:

يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الارباح المناسبة لاستثماراتهم وايضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهو من لهم الحق في اختيار اعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم.

¹ خليفة، محمد أحمد كاسب2020، حكمة الشركات مابين التمويل والتدقيق الداخلي، ص281، دار الفكر الجامعي للنشر، الاسكندرية.

² نواره محمد، مليكة حفيظ شبايكي، حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 12الجزائر . ديسمبر2017، ص ص20 21بتصرف.

³ محمد الشويات، الحاكمة والفساد الاداري والمالي، ط1، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الاردن، 2014، ص ص641 642بتصرف.

ب. مجلس الإدارة:

يمثل المساهمين وايضا الاطراف الاخرى مثل اصحاب المصالح، يقوم المجلس باختيار المديرين التنفيذيين والذي يوكل اليهم سلطة الادارة اليومية لاعمال الشركة، وبالإضافة الى الرقابة على ادائهم، كما يقوم مجلس الادارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.¹

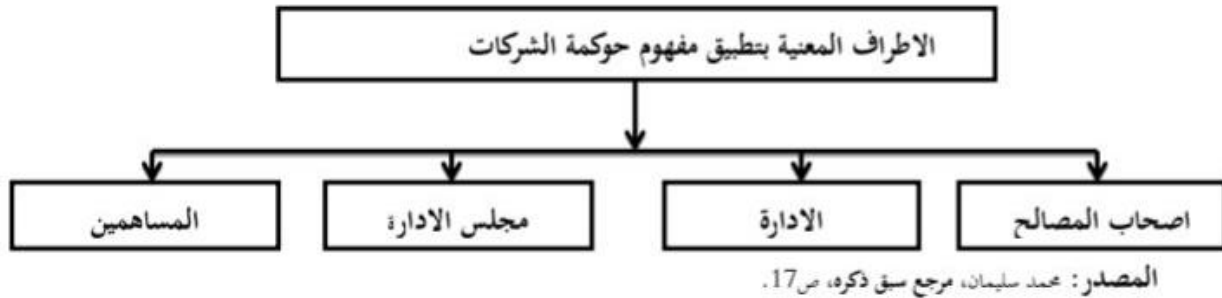
ت. الادارة العليا:

مسؤولة عن الادارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالاداء الى مجلس الادارة وتعتبر ادارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم ارباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤوليتها اتجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

ج. اصحاب المصالح:

مجموعة من الاطراف لهم المصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين، والعمال والموظفين ويجب ملاحظة ان هؤلاء الاطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الاحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الاستمرار.²

الشكل رقم 1: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المطلب الثاني: خصائص ومحددات حوكمة المؤسسات

1. خصائص حوكمة المؤسسات

تتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

- الانضباط: ويعني اتباع السلوك الاخلاقي الملازم الذي يتماشى والمسؤولية المعطاة.

¹ عبد الوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته، مراجعات الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر ص 23 24 بتصرف.

² محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 17.

- الشفافية: وهي توافر الافصاح في الوقت المناسب عن المعلومات بدرجة كافية توضح اداء المؤسسة المالي وتقدم صورة واضحة وحقيقة عن كل ما يحدث.
- الاستقلالية: وهي التحرر من الضغوط المختلفة والتأثيرات التي من شأنها التحكم في توجيه سلوك الاطراف اصحاب العلاقة باتجاه معين دون الاخر.
- المساءلة: وتتعلق بتوضيح ادوار الحوكمة ومسؤولياتها والجهود الادارية من اجل تامين التقارب بين مصالح المساهمين والمديرين.
- العدالة: وتتحقق من خلال تامين مصالح المساهمين وتطبيق العقود الخاصة بهم اتجاه المؤسسات التي يستثمرون بها واحترام حقوقهم.¹
- المسؤولية الاجتماعية: اي النظر الى المؤسسة كمواطن جيد.

2. محددات الحوكمة المؤسسية:

هناك اتفاق على ان التطبيق الجيد للحوكمة من عدمه يتوقف على مدى توفر مستوى جودة مجموعتين من المحددات الخارجية وتلك الداخلية وهي كما يلي:

• المحددات الخارجية:

وتشير هذه المحددات الى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والافلاس، وكفاءة القطاع المالي كالبنوك وسوق المال في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية اسواق السلع وعناصر الانتاج وكفاءة الاجهزة والهيئات الرقابية في احكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الاسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف العاملين في السوق مثل المدققين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الاوراق المالية وغيرها، بالاضافة الى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحامات والتدقيق.

وترجع اهمية هذه المحددات الخارجية الى ان وجودها ضمن التنفيذ الجيد للقوانين والقواعد التي تضمن حسن ادارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي وكذا العائد الخاص.²

• المحددات الداخلية:

تشمل القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات، والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات، وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية. يطبق مفهوم

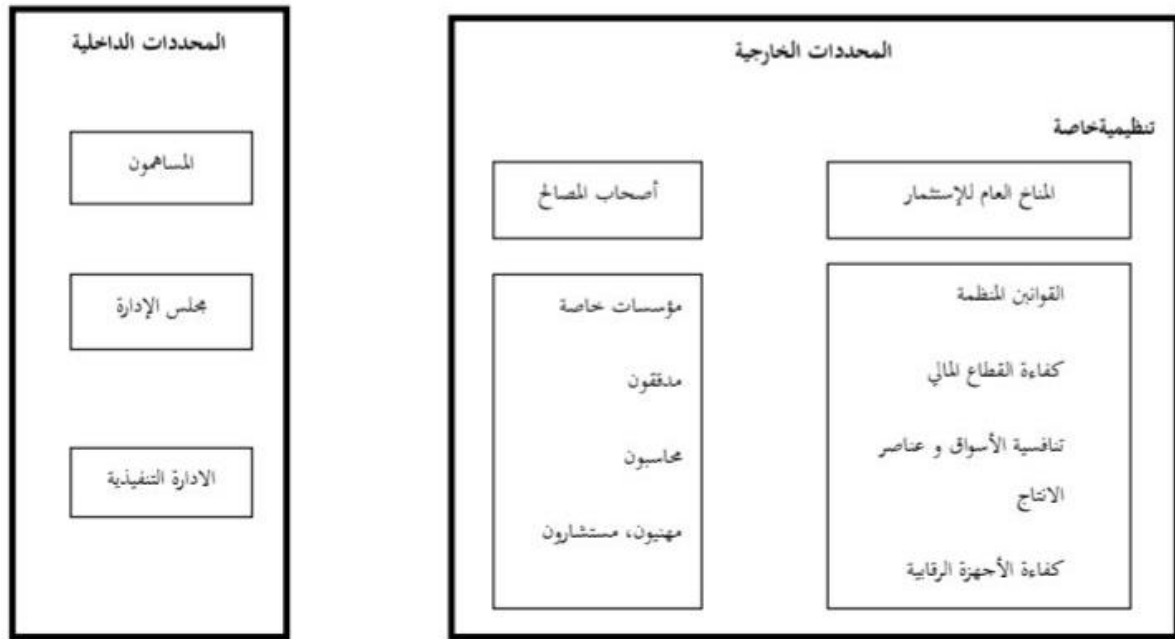
¹ محمد سفير، ويوسف قاشي، محاضرات في حوكمة الشركات، جامعة العقيد اكلي محند اولحاج، البويرة، 2017/2016، ص31.

² Fawzy, s. "Assessment of corporate governance in egypt". Working paper no. 82.Egypt, the egyptian Center of economic studies.. April 2003 pp 3-4

حوكمة الشركات على مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وأصحاب المصالح، وقد تُفهم هذه المحددات كأنها قيود على أداء الحوكمة، لكنها في الواقع تمثل ضوابط تسهم في فعالية تطبيق الحوكمة.¹

ويجدر بنا أن نلاحظ أن هذه المحددات سواء كانت داخلية أو خارجية، فهي بدورها تتأثر بالعوامل المرتبطة بثقافة الدولة، النظام السياسي، مستوى التعليم، والوعي لدى الأفراد. فحوكمة الشركات ليست سوى مجرد محيط اقتصادي أكثر تنظيمًا تعمل في نطاقه الشركات، بل يعتمد إطار الحوكمة أيضًا على المحددات القانونية والتنظيمية، إضافة إلى عوامل أخرى كالكفاءات، ومدى إدراك الشركات للظروف البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل بها والتي قد تؤثر على سمعتها ونجاحها في الأجل الطويل.²

الشكل رقم 2: المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات



المصدر: علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 47.

¹ عبد السلام زابدي، كمال بوعظم، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التظليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الازمات ملئقي دولي حول الحوكمة واخلاقيات الاعمال في المؤسسات المنعقد يومي 18-19 نوفمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، ص 42.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 24.

المطلب الثالث: تجارب دولية في الحوكمة

1- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في حوكمة الشركات من أبرز وأهم التجارب العالمية، حيث تطورت استجابة لسلسلة من الأزمات والفضائح المالية الكبرى مثل فضيحة شركة "إنرون" مطلع الألفينات، والتي كشفت عن ضعف في الرقابة الداخلية وغياب الشفافية والمساءلة داخل الشركات. كرد فعل، أصدرت الحكومة الأمريكية قانون "ساربنز-أوكسلي" (Sarbanes-Oxley Act) سنة 2002، الذي شكّل نقطة تحول في مسار الحوكمة من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة، حيث ألزم القانون كبار المسؤولين التنفيذيين بالتصريح بدقة المعلومات المالية، وفرض تقييمات دورية للرقابة الداخلية، كما أنشأ مجلس الرقابة المحاسبية العامة للشركات (PCAOB) لمراقبة مهنة التدقيق. إلى جانب ذلك،¹ تلعب لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) دوراً محورياً في تنظيم ومراقبة الأسواق المالية، بينما تفرض بورصة نيويورك على الشركات المدرجة فيها جملة من متطلبات الحوكمة، كاستقلالية مجلس الإدارة وتشكيل لجان رقابة وتدقيق. تقوم الحوكمة الأمريكية على مبادئ الشفافية، المساءلة، العدالة، والمسؤولية، وقد أسهمت هذه المنظومة في استعادة ثقة المستثمرين وتحقيق الاستقرار في الأسواق المالية، رغم ما يُؤخذ عليها من تعقيدات وتكاليف خاصة على الشركات الصغيرة.²

2 تجربة فرنسا:

شهدت فرنسا تطوراً بارزاً في مجال حوكمة الشركات، خاصة منذ بداية الألفية الثالثة، حيث بادرت إلى إدخال إصلاحات قانونية ومؤسسية تهدف إلى تعزيز الشفافية والرقابة داخل المؤسسات الاقتصادية. ومن أبرز هذه الإصلاحات قانون التوجيه الاقتصادي لسنة 2001 (Loi sur les nouvelles régulations économiques – NRE)، الذي أقر إلزامية الإفصاح عن المعلومات المالية والاجتماعية، وقانون الأمن المالي لسنة 2003 (Loi de sécurité financière)، الذي عزز من صلاحيات لجان التدقيق ومجالس الإدارة. كما أنشأت هيئة الأسواق المالية (Autorité des marchés financiers – AMF) لضبط السوق وحماية حقوق المساهمين. وقد ساهمت هذه الإجراءات في ترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة داخل الشركات الفرنسية، مع الحفاظ على التوازن بين البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي.³

3 التجربة التونسية:

تعد التجربة التونسية في حوكمة الشركات واحدة من التجارب الرائدة في المنطقة العربية، حيث شرعت الحكومة التونسية في تنفيذ إصلاحات هامة لتحسين بيئة الأعمال وتعزيز الشفافية في المؤسسات الاقتصادية. ومن بين أبرز هذه الإصلاحات إصدار مدونة قواعد الحوكمة في عام 2008، التي تهدف إلى تحديد المعايير

¹ Christine Mllin, corporate governance, oxford university, press2016.

² موقع لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية. www.sec.gov

³ شارو غي، حوكمة الشركات، المجلة الفرنسية للتسيير، العدد 142، ص 115-124

الأساسية التي يجب على الشركات الالتزام بها لضمان الشفافية والمساءلة. كما تضمن المدونة مبادئ أساسية تتعلق بالحوكمة مثل استقلالية مجالس الإدارة، وحماية حقوق المساهمين، وتعزيز الرقابة الداخلية. وقد كانت هذه الإصلاحات ضرورية من أجل تحسين صورة السوق التونسي على المستوى الدولي وجذب الاستثمارات الأجنبية. ورغم ذلك، يواجه تطبيق حوكمة الشركات في تونس تحديات عديدة. إذ تعتبر الشركات العائلية هي المسيطرة على العديد من القطاعات الاقتصادية، مما يشكل عقبة أمام تطبيق ممارسات الحوكمة الحديثة، حيث تهيمن ثقافة الإدارة العائلية التي تنفرد إلى الشفافية والمساءلة. كما أن ضعف التدريب المتخصص في مجال الحوكمة، وعدم التزام بعض الشركات بتطبيق المعايير المعتمدة، يشكلان عاملين إضافيين يعوقان النجاح الكامل لتلك الإصلاحات.

لكن، من جهة أخرى، أثبتت التجربة التونسية أنها تمثل نموذجًا ناجحًا في المنطقة المغاربية، وذلك بفضل دعم الحكومة التونسية للهيئات الرقابية مثل هيئة السوق المالية والبورصة، التي تسهم في ضمان تطبيق معايير الحوكمة في الشركات المدرجة في السوق المالية. بالإضافة إلى ذلك، تتعاون تونس مع العديد من المنظمات الدولية لتبادل الخبرات وتطوير الأطر القانونية التي تدعم بيئة الأعمال وتحسن من استدامتها الاقتصادية.¹

4 تجربة الجزائر:

تشكل الحوكمة اهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الجزائر في الوضع الراهن حيث اصبح اولوية وطنية واستراتيجية وذلك يعود للحاجة الماسة والمتنامية لمؤسساتنا قصد توطيد قدراتها التنافسية الداخلية للفوز برهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطورة، ومن بين الجهود المبذولة من اجل ارساء اطار مؤسساتي لحكومة المؤسسات ما يلي:

انشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات حيث قامت جمعيات واتحادات الاعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجديدة في مجتمع الاعمال بغاية جذب اباستثمار الاجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام اصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بانشاء مجموعة عمل حوكمة المؤسسات تعمل مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC دليل حوكمة المؤسسات الجزائري.²

اصدار دليل حكومة المؤسسات الجزائري في 11 مارس 2009 تضمن هذا الدليل جزئين وملاحق حيث يوضح الجزء الاول الدوافع التي ادت بحوكمة المؤسسات لان تصبح امرا ضروريا في الجزائر، ويتطرق الجزء الثاني

¹ الطاهري منصف، حوكمة الشركات في تونس، واقع وافاق، المجلة التونسية للحوكمة، العدد 5، 2020، ص ص 22-35.

² سليم عثمانى 2009، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ص 14.

الى المعايير الاساسية لحوكمة المؤسسات، ويختتم هذا الدليل بملاحق تجمع في الاساس ادوات ونصائح عملية يمكن للمؤسسات اللجوء اليها بغرض الاستجابة لانشغال معين.¹

كما تم إدخال العديد من الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات بهدف تحسين الشفافية وزيادة فعالية إدارة المؤسسات. هذه الإصلاحات تشمل تعزيز الإفصاح المالي من خلال فرض قوانين جديدة لضمان التقارير المالية الدقيقة والواضحة، بالإضافة إلى تقوية دور مجالس الإدارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ومراقبة سير العمل داخل الشركات. كما تم تشجيع المساهمين على المشاركة الفعالة في اتخاذ القرارات الهامة، مع تعزيز الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد وضمان استدامة الشركات. هذه الخطوات تهدف إلى تحسين بيئة الأعمال في الجزائر وجعلها أكثر توافقاً مع المعايير الدولية في مجال الحوكمة.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة المؤسسات

باعتبار التدقيق الداخلي من متطلبات عملية الحوكمة اشارت نتائج بحث أجري في 15 دولة اوروبية عن علاقة التدقيق الداخلي بالحوكمة أن التدقيق الداخلي عنصرا هاما وتكميليا لأي نظام الحوكمة في منشآت الاعمال وانهم يرون ان هذا يمثل فرصة ذهبية ليثبت التدقيق الداخلي لمجلس الادارة ماذا يمكنه عمله والقيمة التي يمكن ان يضيفها على المنشأة، ويساعد التدقيق الداخلي بما يقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق اهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الادارة ولجنة التدقيق من اجل ادارة المخاطر والرقابة عليها، في عملية الحوكمة من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الطبطب الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيةها لرئيس مجلس الادارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.

المطلب الاول: العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي

تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة للحوكمة من خلال اعتماد المدقق الداخلي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية، ويتأثر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بنزاهة الإدارة، فكلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي. ويعتمد المدققين الخارجيين على عمل التدقيق الداخلي في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة على اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي،² ويجب ان يعلم المدقق الخارجي وان يكون له اتصال بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة وان يتم اعلامه باي امور مهمة تصل الى علم المدقق الداخلي والتي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي، بالمثل يقوم المدقق الخارجي عادة باخطار المدقق الداخلي باي امور مهمة قد يكون لها أثر التدقيق الداخلي.

¹ كافي، كافي، وبوربيع 2018 مرجع سبق ذكره، ص 137.

² Brody, R, G, S, P. Golen and p. M. J. Reckers. An Empirical Inverstigation of the Interface between Internal and External Aditors. Accounting and Business Research, summer, 1998,p160.

ومن جدير الذكر ان عمل التدقيق الداخلي الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي يتم ادائه بصفة مستقلة عن التدقيق الخارجي وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها، بحيث ان التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تعزيز مبادئ الحوكمة وزيادة فعاليتها من عدة نواحي اهمها ما يلي: ¹

يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما اذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية للحفاظ على دقة وشفافية البيانات المسجلة بالدفاتر وينعكس على عدالة الافصاح.

يتوفر للمدقق الخارجي المعلومات الكافية عن توزيع المهام والمسؤوليات بين افراد المنشأة.

يساعد المدقق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وفي تحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية.

يجب ان يلتقي المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون دوريا من اجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل اخر.

المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق

لجنة التدقيق هي احدى اللجان الرئيسية لمجلس الادارة والمكونة من الاعضاء غير التنفيذيين بالمجلس، وينبغي النظر الى تكوين لجان التدقيق على انه تطوير لعملية التدقيق في معناها الواسع، فهذه اللجان يمكن ان تدعم موضوعية ومصادقية اعداد التقارير المالية كما يمكن ان تساعد المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، وتدعم وتقوي دور المدراء غير التنفيذيين وتدعم استقلالية المدققين وتحسن من اعمال التدقيق، وتحسن الاتصال بين المدراء والمدققين والادارة، بالاضافة الى ذلك تساعد في ايجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الادارة ويمكن اعتبارها اداة مفيدة ومعاونة لمجلس الادارة في مراقبة أداء المنشأة وتسيير نشاطها. حيث ² تتحمل ادارة التدقيق الداخلي التزامات مباشرة اتجاه لجنة التدقيق اي خدمات في مختلف المجالات من بينها الافصاح المحاسبي والتقارير المالية، ملائمة الرقابة المالية المحاسبية داخل المنشأة، رقابة الانحرافات والمخالفات المالية وأنشطة التدقيق.

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة

باعتبار مجلس الادارة والادارة العليا من الاطراف الاساسية للحوكمة، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في اطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي والادارة وهذا بمدى بنتائج تفسير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الافصاح الدوري للادارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خططها الموضوعية حيث اصبح مجلس الادارة يعتمد على وظيفة

¹ مراد درويش فيصل، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة دمشق، 2008 ص 103.

² السقا السيد أحمد، مدثر طه ابو الخير. مشاكل معاصرة في التدقيق، كلية التجارة، جامعة طنجا، مصر، 2002، ص 197

التدقيق وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، الخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر.¹ وقد اشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الى انه يمكن للمدققين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الادارة في الوفاء بمسؤولياتهم في الحوكمة وذلك على النحو الاتي:

× مساعدة مجلس الادارة في التقييم الذاتي للحوكمة.

× تقديم افكار افضل لتنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية وعملية ادارة المخاطر للجنة التدقيق.

× البحث عن فرص افضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.

× مراعاة الافصاح والشفافية عند اعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية.

وتحتاج ادارة التدقيق الداخلي لدعم من مجلس الادارة والادارة العليا لكي تستطيع القيام بذلك، فهذا الدعم ضروري لعدة اسباب منها:

خلق الجو المناسب للعمل معا لتحقيق الاهداف الكلية للمنشأة ككل.

تكوين وحدة قوية للتدقيق الداخلي تجعل العاملين لديها راضين عن انفسهم وعن الاعمال والخدمات التي يقدمونها وهذا ما يؤدي لزيادة فعالية وكفاءة هذه الخدمات.²

ويتولى مجلس الادارة في هذا الشأن:

- التأكد من وجود ذراع فعال للتدقيق الداخلي يرتبط مباشرة بالمسؤول التنفيذي الاول ويرفع اليه تقاريره، ولديه في نفس الوقت حق الاتصال في جميع الاوقات برئيس لجنة التدقيق.
- وضع سياسة لشغل وظائف التدقيق الداخلي.
- تقدير مدى الحاجة الى التدقيق الداخلي والنظر فيما اذا كانت هناك عوامل وثيقة الصلة بأنشطة المنشأة تتطلب الحاجة الى التدقيق الداخلي.

لذا يجب على مجلس الادارة ادراك اهمية التدقيق والعمل على نشر الوعي بهذه الاهمية لدى كافة العاملين في المؤسسة، واتخاذ الاجراءات اللازمة لدعم استقلالية ومكانة المدققين.³

¹ عيسى سمير كامل محمد، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمات الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث الاسكندرية، العدد 1، مجلد رقم 45، 2008، ص 172.

² Kalbers, lawrence p, Audit committees and Internal Auditors, internal, auditor review, dec, vol49,1999,p38.

³ خلف عبد الله الواردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، مركزالمشروعات الدولية الخاصة، القاهرة 24-26/09/2005 ص 9.

المطلب الرابع: العلاقة المباشرة بين التدقيق وحوكمة المؤسسات

في ظل نظام العولمة بالغ الاتساع وفي ظل تدويل لاسواق المال والمصارف والبنوك وفي ظل تزايد احجام المشروعات واجراء عمليات دمج هائلة، اصبحت الادارة تعتمد على التدقيق الداخلي في تحسين عملية الحوكمة اكثر من اي وقت مضى، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في التحقق، الاستشارة وادارة المخاطر. كما يجب ان تتسق وظيفة التدقيق الداخلي مع الوظائف الاخرى التي تقدم تأكيدات لعمليات المنشأة سواء داخليا او خارجيا لضمان وجود تغطية صحيحة للرقابة المالية والرقابة التشغيلية والتوافق ولضمان عدم ازدواجية الجهود، حيث يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبقة بالادارات التنفيذية وذلك عن طريق تقييم الاجراءات التنفيذية والرقابية وتحديد مدى امكانية الاعتماد عليها وتنفيذ الاختبارات اللازمة لتحديد نقاط القوة والضعف.
- تقديم التوصيات اللازمة التي تراها ادارة التدقيق مناسبة لتقوية نقاط الضعف فينظم الرقابة الداخلية للمديرين التنفيذيين حيث ان مسؤولية نظام الرقابة الداخلية هي مسؤولية المدير التنفيذي.
- تنفيذ مراجعة مدى التزام العاملين بنظام الرقابة الداخلية المطبقة اذا كان من الممكن الاعتماد عليه.¹
- مراجعة جميع الانشطة التي تمارس في الشركة، سواء كانت أنشطة، خدمات، انتاج، مبيعات، نظم مالية، نظم محاسبية، نظم فنية، حيث سمحت معايير التدقيق الداخلي بامكانية الاستعانة بخبراء في بعض المجالات طبقا لرأي مدير ادارة التدقيق الداخلي وتحت اشرافه ومسؤولياته.
- مراجعة مدى التزام العاملين بالقوانين واللوائح والنظم والتعليمات والقرارات الخاصة بممارسة أنشطة الشركة.²
- وضع القيم والاهداف.
- رصد تحقيق الاهداف.
- انه حدثت تطورات في دور التدقيق الداخلي حتى تواكب التغيرات الحديثة التي طرأت في مجال الاعمال مثل: ادارة المخاطر والعولمة وتكنولوجيا المعلومات، الحاكمية....³

¹ le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne: cas ، Chekroun Meriem
d'un échantillon dentreprise algeriennes، اطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان كلية العلوم الاقتصادية التسيير
وعلوم تجارية، 2014ص193.

² جاو حدو رضا، مايو عبد الله، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات آفاق، مداخلة بعنوان: تطبيق مبادئ الحوكمة
المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لادارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، ديسمبر 2010، ص07.

³ خلف عبد الله الواردات، مركز المشروعات الدولية الخاص، مركز سابق ذكره 2005، ص10.

ويقوم التدقيق الداخلي بالعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر وفعالية الرقابة الداخلية ككل، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي يكون لها فهم عميق بالمخاطر والرقابة وتتولى: تقديم المشورة لإدارة المخاطر والرقابة على كل العاملين في المؤسسة.

تقديم تأكيد مستقل وموضوعي لمجلس الإدارة عن مدى كفاية وفعالية الرقابة الأساسية وأنشطة إدارة المخاطر الأخرى في كل مؤسسة.¹

¹ مركز المشروعات الدولية الخاص، مرجع سابق ذكره، 2003، ص 20.

خلاصة الفصل:

يرتكز المسار الوظيفي الجيد لمصلحة التدقيق الداخلي على الاهداف التي يتم تحديدها مسبقا، منهجية مضبوطة وواضحة، برنامج جيد للاتصال وفعال، اشخاص اكفاء ميدانيا، وكذلك الارتباط الوثيق بنظام الرقابة الداخلية والذي يعد جد حساس بالنسبة لمصلحة التدقيق الداخلي، التقييمات والتشخيصات المستمرة والدائمة، كل هذا يساهم في تحقيق مستوى فعال لعملية التدقيق الداخلي وظيفيا وهو ما يعطي صورة جيدة عن التدقيق الداخلي، كما يعمل من خلال دوره الاستشاري وبفضل الاقتراحات والتوصيات التي تتضمنها التقارير التي يصدرها على تحسين العلاقة المتبادلة بين الاطراف ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي وكذا جودة عمل الاطراف التي يقوم بتدقيقها.

اصبحت اهمية تطبيق حوكمة المؤسسات بالغة الاهمية في ظل العولمة والانفتاح الاقتصادي والازمات الناجمة عن سوء ممارسات الادارة، وقد اظهرت السنوات السابقة ان اقتصاديات العديد من الدول قد تعثرت نتيجة الى افتقارها الى حوكمة المؤسسات، حيث تسعى الحوكمة الى تنظيم مختلف العلاقات في المؤسسة وتقلل من صور التعارض والاختلاف والتضارب بين مجلس الادارة وادارة المؤسسة والمساهمين وذوي المصلحة.

خلص مما سبق انه لابد من وجود حوكمة جيدة للشركات ان يتم ذلك من خلال تفعيل ادوار منظومة كاملة من وظائف المؤسسة اهمها التدقيق الداخلي بمساندة جميع الوظائف الاخرى الداخلية والخارجية والتأكيد على دور كل منهم في ايجاد منهج كامل للحوكمة قائم على معايير مهنية وتشريعات واحكام، حيث اصبحت عمليات التدقيق الداخلي عاملا رئيسيا في عصر المساءلة والرقابة الجديد.

الفصل الثالث

لراسة ميدانية لدور التدقيق الداخلي في تعزيز
حوكمة المؤسسات بمؤسسة سونلغاز ميلة.

تمهيد:

إن الاعتماد على الدراسة النظرية وحدها ليس كافيا للكشف عن الحثثيات والحقائق المتعلقة بموضوع الدراسة، لذلك وجب القيام بدراسة ميدانية من أجل ملامسة الواقع من خلال جمع المعلومات التي يحتاجها الباحث من الميدان. فبعد التطرق إلى الجانب النظري في ما سبق، سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الجانب الميداني الذي يعتبر من أهم جوانب البحث لأنه يربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي أي الواقع الفعلي للدراسة، وسنحاول فيه الإجابة على أسئلة الدراسة والتحقق من فرضياتها وتحقيق أهدافها المرجوة، وذلك حتى يتسنى لنا معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسية لمؤسسة سونلغاز بولاية ميلة.

المبحث الاول: تقديم المؤسسة المستقبلية

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة سونلغاز

تعد سونلغاز من الهياكل المهمة في الجزائر اذ تسعى هذه الأخيرة الى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد وهذا في ظل التغيرات والتطورات التي تؤثر عليها، بحيث عمدت مؤسسة سونلغاز الى تطبيق استراتيجية المناولة كنوع من الخيارات المثلى التي من خلالها تحقق نوع الجودة بتكاليف اقل، كما تسعى المؤسسة الى ايصال الخدمة الى الزبون في الوقت المحدد والعمل على تقليص الوقت المخصص للانتاج الذي يكون يتوزع الاشغال والمهام الى مختلف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تمتاز بكفاءات عالية تساعد في تنفيذ ما تم الاتفاق عليه مع المؤسسة الامرة وكل هذا من اجل توفير راحة وامان للزبون.

فبعد الاستقلال تم انشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز محل كهرباء وغاز الجزائر سنة 1969 بالمرسوم التنفيذي 6959 المؤرخ بتاريخ 1969/07/26 الصادر بالجريدة الرسمية في 1969/08/1 وقد حدد لها المرسوم مهمة رئيسة تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد وبهذا فقد اصبحت مديرية الكهرباء والغاز تحوز على احتكار انتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة.

قد مرت المؤسسة في تطورها بعدة مراحل تلخص اهمها فيما يلي:

في سنة 1983 تمت اعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز اين زودت بخمس فرعية للاشغال المتخصصة هي:

- ✓ كهريف kahrif للانارة وايصال الكهرباء .
- ✓ كهركيب kahrakib للتركيبات والمنشآت الكهربائية.
- ✓ قناغاز kanagaz انجاز شبكات نقل الغاز.
- ✓ انرغاز Inergaz الهندسة المدنية وتضم AMC لصنع العدادات واجهزة القياس والمراقبة.
- ✓ التركيب Eterkib للتركيب الصناعي.

كما شهدت سنة 1991 وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-475 المؤرخ في ديسمبر 1991 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة الى مؤسسة ذات الطابع الصناعي والتجاري والتي تسهر على اداء الخدمة العمومية في مجال الكهرباء والغاز داخل التراب الوطني الجزائري.

اما في سنة 1995 وبصدور المرسوم التنفيذي رقم 95-280 المؤرخ في ديسمبر 1995 فقد اكد الشكل القانوني لسونلغاز على انها مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تابعة لوزارة الطاقة والمناجم لها شخصية معنوية تتمتع بالاستقلالية المالية¹.

¹ .معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز ميلة

اما سنة 2002 وبموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-195 المؤرخ في جوان 2002 تم تحويل المؤسسة العمومية للكهرباء والغاز الى مؤسسة قابضة ذات سهم سونلغاز ش. ذ. أ دون انشاء شخصية معنوية جديدة لها تنشيط بواسطة فروعها لنشاطات انتاج نقل وتوزيع الكهرباء وكذا نقل وتوزيع الغاز يقدر راسمالها بمائة وخمسين مليار دينار جزائري 150000000000.00 دج موزعة على مائة وخمسون الف سهم 150000 قيمة كل سهم مليون دينار جزائري 1000000.00 دج تكتبها وتحررها الدولة دون سواها حسب المادة 165 من القانون 02-01 المؤرخ في 05 فيفري 2002 فان الدولة لها الحق في امتلاك اغلبيه الاسهم فيها.

المطلب الثاني: تعريف المؤسسة

تعتبر الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز من اكبر الشركات بعد سوناطراك فهما الركيزتان الاساسيتان المدعمتان للاقتصاد الوطني.

ومهامها الرئيسية هي انتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز اضافة الى ذلك يسمح لها قانونها الاساسي الجديد بالتدخل في قطاعات اخرى من القطاعات ذات الاهمية ذات النسبية للمؤسسة وميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

فقد لعبت مديرية الكهرباء والغاز على الدوام دورا بارزا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومساهماتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية التي ترتقي الى مستوى برامج التنمية الهامة في مجال الانارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز ومساهماتها في رفع التغطية 52٪ ونسبة تغطية الغاز الى ما يفوق 98٪ من حيث اصال الكهرباء.

ان مديرية الكهرباء والغاز العازمة على فعل المزيد وبشكل افضل قد جندت على دوام طاقة هامة من اجل تطوير وتعزيز المنشآت الكهربائية والغازية بالنسبة الى الفترة من 2005-2010 قد وضع برنامج استشاري موضع التنفيذ بغية رفع قدرتها الانتاجية الخاصة بالكهرباء وتكثيف شبكتها الناقلة للكهرباء والغاز والعمل على تحسين وتحديث خدماتها الموجهة الى زبائننا كذلك.

كما تهدف سونلغاز حسب المادة 6 من المرسوم الرئاسي السابق الذكر الى:

✓ انتاج الكهرباء سواء في الجزائر او في الخارج وتسويقها.

✓ توزيع الغاز عبر القنوات سواء في الجزائر او الخارج وتسويقها.

✓ نقل الغاز لتلبية حاجيات السوق الوطنية.

✓ تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل انواعها.

✓ دراسة كل شكل ومصدر للطاقة وترقيته وتنمينه.

✓تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة او غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية.¹
✓تطوير كل اشكال الاعمال المشتركة في الجزائر او خارج الجزائر مع شركات أجنبية او جزائرية.
اما فيما يخص محل دراستنا فلقد تم فتح شعبة الكهرباء والغاز بولاية ميلة سنة 1987 وكانت تقتصر فقط على متابعة اشغال الكهرباء والغاز والتدخل من اجل اصلاح الاعطاب، اما سنة 1992 تم فتح مركز ميلة وكان مستقل تماما في ادارة شؤون عمله.

وسنة 2009 تم تحويل التسمية مرة اخرى الى مديريات جهوية ومن ابرز مهامها ما يلي:
-تحقيق التوزيع العمومي للغاز الطبيعي في ظروف آمنة وبأقل تكاليف.
-وضع وتجديد وسائل الانتاج من نقل وتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية اضافة الى ربطها مع التوزيع العمومي.

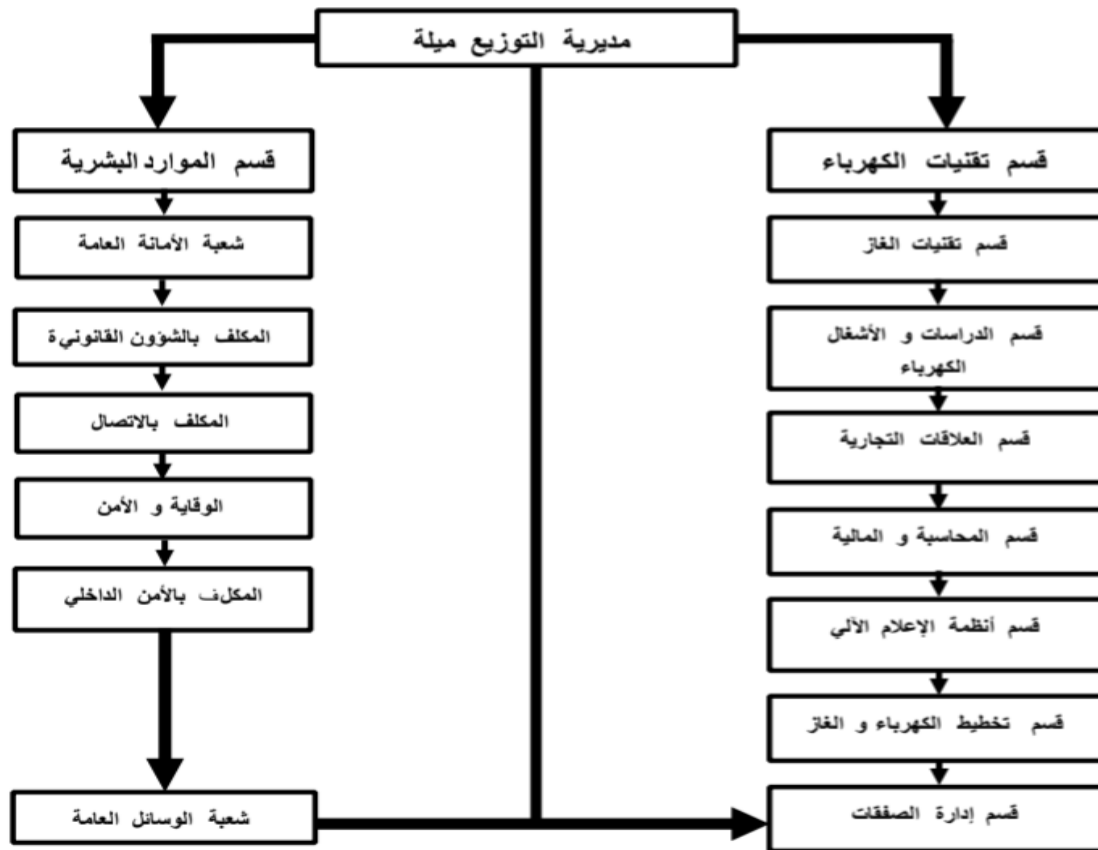
- مراقبة كل وسائل التحكم في الهياكل الضرورية المكملة للمهام
- وضع مخططا من اجل تطوير الهياكل الكهربائية والغازية في جميع الميادين
- تطوير الشبكة الكهربائية والغازية.
- مراقبة وصيانة مختلف المنشآت من اجل التوزيع المستمر للطاقة.
- تحضير وتوجيه ومراقبة مختلف المشاريع التابعة لسونلغاز .
- استغلال وصيانة وتطوير شبكات التوزيع للكهرباء والغاز في الاماكن النائية.
- تسويق الكهرباء والغاز .
- تمكين استمرارية النوعية بأقل سعر .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من بين العوامل التي تؤدي لابرار طريقة نشاطها فانتظام الوظائف وترابطها يؤدي الى الاهتمام بهذا التنظيم من خلال اجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط.

¹ .معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز ميلة

الشكل رقم 3: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز



المصدر : قسم الموارد البشرية مؤسسة سونلغاز ميلة

تضم مديرية التوزيع ميلة الاقسام التالية:

1-مدير المديرية:

حضور التشريف والاجتماعات

الامضاءات

عقد الاجتماعات¹

رئاسة العديد من اللجان

تمثيل المديرية في الاجتماعات الولائية والخارجية

تقديم الحصيلة والاهداف زالمحقة لدى الشركة

2-قسم تقنيات الكهرباء: يتولى هذا القسم مهام عديدة منها:

ضمان جودة واستمرارية الخدمة

التأكد من تشخيص الشيكات وتطوير برامج الصيانة

التدخل على الشبكات الكهربائية بأكملها

تطبيق الدليل الفني في توزيع الكهرباء

3-قسم تقنيات الغاز: من مهامه الاساسية ما يلي:

ضمان الجودة واستمرارية الخدمة

التأكد من تشخيص الشيكات وتطوير برامج الصيانة

التدخل على الشبكات الكهربائية بأكملها

اعداد خطة اقتناء معدات محددة.

ضمان تحقيق التنمية ودراسات التكتل

4-قسم الدراسات واشغال الكهرباء والغاز: تتمثل مهامه فيما يلي:

جمع الملفات الفنية للاعمال المراد تحقيقها ودراساتها

دراسات الطلبات المستلمة

مراقبة المواقع والتحكم فيها وفحصها من جهة جودة الخدمات المقدمة

التحقق من المرفقات والموافقة عليها

تحليل التقارير ومواقع البناء

5-قسم العلاقات التجارية: يسهر هذا القسم على:

متابعة طلبات الزبائن من وصولها الى نهاية العملية

¹ قسم الموارد البشرية لمؤسسة سونلغاز ميلة

اعداد عقود الاشتراكات

ادارة العملاء من حيث الاغاثة والفواتير والاستيراد

مراقبة الوكالات التجارية للاستفسار على التطبيق السليم لقواعد الادارة.

6-قسم المحاسبة والمالية:

مراقبة الحسابات النقدية وضوابط البنك وحسابات ccp

اتباع تنظيم السوق

التحقق من بيانات التدفقات اليومية وتحريرها

التوفيق بين الحسابات المصرفية وحسابات ccp

7-قسم انظمة الاعلام الالي: يعمل هذا القسم كيما يلي:

صيانة نظام التشغيل WINDOWS. GDOMT. LNAX. AIX

ادارة قواعد البيانات GDOMT. SGC

ادارة الشبكات والاتصالات

ادارة وصيانة حقيقة الكمبيوتر

8-قسم تخطيط الكهرباء والغاز:

انشاء المخطط الرئيسي لادارة التوزيع

دراسة خطط اعادة الهيكلة والتخطيط لشبكات في منطقة حضرية

اعداد جميع الدراسات المحددة لتوفير الاحتياجات لادارة التوزيع

التأكد من ان الخطة تتوافق من تكوين التضاريس

9-قسم ادارة الصفقات: وله مهام عديدة منها

الاستلام والقيام بأوامر الدفع لجميع فواتير المقاولات والاشغال

انجاز برامج الاستثمار على المدى القصير والمتوسط حسب التوجيهات على المستوى المركزي وهذا

بالتنسيق مع مختلف مصالح المديرية.

تحضير واعداد المناقصات الوطنية

اعداد عقود واتفاقيات الانجاز طبقا للقوانين المعمول بيها

مساعدة المصالح المالية والمحاسبة في مهام التفتيش.

10- قسم الموارد البشرية:

تطوير المهارات الحالية لتطوير الانشطة الجديدة

التأكد من كفاءة المورد البشري الموجودة وتطويرها

تطوير المهارات الحالية لتطوير الانشطة الجديدة

التأكد من كفاءة المورد البشري الموجودة وتطويرها

تطوير المعلومات والاستماع والتشاور بشأن العلاقات الاجتماعية والمهنية

التنسيق بين مختلف أنشطة الموظفين داخل ادارة التوزيع لاسيما ووظيفة الترقية نقل.

اعداد كشوف المرتبات للموظفين

صيانة ملفات الموظفين

ولهذا القسم عدة فروع منها:

شعبة الوسائل العامة:

ادارة وصيانة الاصول العقارية لادارة التوزيع

تطوير وتنفيذ برامج الاستثمار

شعبة الامانة العامة:

تسجيل البريد الصادر والوارد

المكلف بالاتصال:

تصميم وتنظيم المعلومات الموجهة للعامة والزبائن باستخدام الوسائط المناسبة

الوقاية والأمن:

متابعة حوادث العمل للمقاولين والجهات الخارجية التابعة للشركة....

المكلف بالأمن الداخلي:

ضمان تطبيق جميع التعليمات والمبادئ التوجيهية الصادرة عن التسلسل الهرمي في مسائل الامن

الداخلي للمنشأة

تطوير وتنفيذ برنامج التفتيش المؤسسي...¹

¹ .معلومات مقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز ميلة

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

من أجل إنجاز الدراسة الميدانية وتحقيق أهدافها تم إتباع مجموعة من الخطوات والمراحل والتي يمكن عرضها من خلال العناصر التالية.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأدوات جمع البيانات

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة:

إن تحديد مجتمع الدراسة يعتبر أمر بالغ الأهمية وعليه يجب اختياره بدقة. وبما أن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسة لمؤسسة سونلغاز بولاية ميلة، وعليه فإن المجتمع المستهدف يتمثل في جميع عمال هذه المؤسسة (فئة الإطارات)، وقد تم اختيار هذه الفئة لكونهم أكثر دراية وفهم لمتغيرات الدراسة.

2- عينة الدراسة:

نظراً لصعوبة إجراء مسح شامل على مجتمع الدراسة (جميع الإطارات بمؤسسة سونلغاز لولاية ميلة) وذلك لكبر عددهم وتقيد الدراسة بإطار زمني محدد، تم الاعتماد على عينة عشوائية يتمثل الهدف منها في الوصول إلى نتائج يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة، حيث قمنا بإعداد استبانة ورقية وتوزيعها بمقر المؤسسة على مدار أسبوع، وكان حجم العينة التي أجرينا عليها هذه الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 2: عينة الدراسة والاستبانات المسترجعة وغير المسترجعة

الاستبانات الموزعة	الاستبانات غير المسترجعة	الاستبانات المسترجعة	
		الاستبانات المستبعدة	الاستبانات الصالحة للتحليل
35	03	02	30
%100	%8.6	%5.7	%85.7

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه تم توزيع (35) استبانة، حيث تم استرجاع (32) استبانة منها (30) صالحة للتحليل أي ما نسبته (85.7%)، في حين بلغ عدد الاستبانات المستبعدة (02) استبانات بنسبة (5.7%)، أما عن الاستبانات غير المسترجعة فقد بلغ عددها (03) استبانات أي ما نسبته (8.6%).

وبناء على ما تم استرجاعه من استبانات صالحة للتحليل والمقدر عددها ب (30) استبانة، فإن حجم العينة الخاضعة للدراسة هو (30) إطار بمؤسسة سونلغاز لولاية ميلة.

ثانيا: أدوات جمع البيانات

1- الأداة الرئيسية:

تتمثل الأداة الرئيسية للدراسة في استبانة عملت الطالبتين على تطويرها لتتناسب مع طبيعة الدراسة وعنوانها (أنظر الملحق رقم 01)، وقد تم بلورة مدلولاتها من خلال استقراء الأبعاد العلمية لمتغيرات الدراسة، وذلك اعتماداً على ما تم طرحه نظرياً في أدبيات هذه المتغيرات، وتم تقسيم أداة الدراسة إلى أربعة أجزاء كما يلي:

❖ **الجزء الأول:** يتضمن المعلومات العامة للمبحوثين من حيث (الجنس، السن، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية).

❖ **الجزء الثاني:** تحت عنوان واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة، ويحتوي على ثلاثة محاور هي (استقلالية المدقق الداخلي، جودة أداء المدقق الداخلي، علاقة مصلحة التدقيق بالمراجعة).

❖ **الجزء الثالث:** بعنوان تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة، ويحتوي على أربع محاور (إطار فعال لحوكمة المؤسسات، أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة، تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية، تطبيق مبدأ مسؤوليات الإدارة).

❖ **الجزء الرابع:** تحت عنوان دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في مؤسسة، ويحتوي على محورين هما (العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والتدقيق الداخلي لدعم الحوكمة، دور التدقيق الداخلي في تعزيز الإفصاح والشفافية).

2- الأدوات المساعدة المعتمدة في الدراسة

بالإضافة إلى الأداة الرئيسية تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات المساعدة من أجل تسهيل عملية البحث الميداني أو إزالة الغموض عن بعض الأسئلة التي تم طرحها في الاستبانة، وتتمثل هذه الأدوات فيما يلي:

- **الاستبيان بالمقابلة:** تم الإجابة على بعض الاستبانات بحضور الطالبتين والمستجوب، حيث تم شرح بعض الأسئلة وهذا ما سمح بربح الوقت وإعطاء مصادقية أكثر للإجابة.

- **الأسئلة الشفهية:** أثناء عملية توزيع الاستبيان واسترداده تم اغتنام الفرصة في العديد من المرات بطرح الأسئلة الشفهية على بعض الموظفين بمقر مؤسسة سونلغاز، وذلك من أجل جمع المعلومات على موضوع الدراسة والتي لم يتطرق إليها في الاستبيان.

- **الملاحظة:** أثناء زيارة مقر المؤسسة تم الاعتماد على الملاحظة من أجل معرفة بعض الحقائق حول متغيري الدراسة.

المطلب الثاني: أساليب وطرق المعالجة الإحصائية

إن استخدام الأساليب الإحصائية يساعد على ربط واستقراء وتحليل النتائج وإثباتها رياضياً ما يزيد من دقتها ومصداقيتها، وهذا ما يدفع بنا للاستعانة بمختلف النماذج والطرق المنهجية والإحصائية.

فبعد فحص جميع الاستبانات المسترجعة، قمنا بتفريغ وإدخال بياناتها في الحاسوب باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Sciences) والذي يُرمز له اختصاراً (SPSS)، ويحتوي على مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية التي تتدرج ضمن الإحصاء الوصفي والاستدلالي ومن خلاله فقد استخدمنا الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- التكرارات والنسب المئوية: تم الاستعانة بها للتعرف على الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة.
- 2- معامل الثبات "آلفا كرونباخ α ": تم استخدامه للتأكد من ثبات الاستبانة، حيث أنه من الناحية التطبيقية يعتبر ثبات أداة الدراسة:
 - ❖ ضعيفاً: إذا كان معامل آلفا كرونباخ أقل من (0.6)؛
 - ❖ مقبولاً: إذا كان معامل آلفا كرونباخ يتراوح بين (0.6 و 0.7)؛
 - ❖ جيداً: إذا كان معامل آلفا كرونباخ يتراوح بين (0.7 و 0.8)؛
 - ❖ ممتازاً: إذا كان معامل آلفا كرونباخ أكبر من (0.8).
- 3- المتوسط الحسابي: تم استخدامه لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات ومحاور الاستبانة، كما تم استخدامه في تحديد درجة الموافقة وترتيب العبارات.
- 4- الانحراف المعياري: تمت الاستعانة به من أجل معرفة مقدار تشتت الإجابات وانحرافها حول العبارات والمحاور عن المتوسط الحسابي، كما تم استخدامه في ترتيب العبارات في حالة تساوي المتوسطات الحسابية.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الدراسة

اختبار الصدق والثبات لأداة الدراسة هي العملية التي يتم من خلالها ضبط الاستبانة قبل توزيعها على أفراد العينة، والتأكد من أنها تؤدي إلى القياس العلمي بما يسمح باستغلال وتحليل البيانات بشكل سليم ومن ثم تعميم النتائج، ومن أجل ذلك يتم اختبار أداة الدراسة كما يلي:

أولاً: صدق أداة الدراسة

بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة وتطويرها بناءً على المراجعة المكتبية، تم عرضها في صورتها الأولية على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المحكمين ذوي الاختصاص. كان الهدف من ذلك هو الحصول

على آرائهم حول وضوح عبارات الاستبانة، ومدى ارتباطها بمحورها، وملاءمتها لقياس الأهداف المحددة. كما طُلب منهم تقديم ملاحظات حول كفاية الاستبانة من حيث عدد الفقرات، وشموليتها، وتنوع محتواها، بالإضافة إلى تقييم الصياغة اللغوية، وأي ملاحظات أخرى تتعلق بالتعديلات أو الحذف.

بعد جمع التعليقات، تم إجراء التعديلات اللازمة أو حذف العبارات التي أشار إليها معظم المحكمين، مما أسفر عن الحصول على النسخة النهائية من الاستبانة. (أنظر الملحق رقم 01).

ثانيا: ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل "آلفا كرونباخ Alpha Crombach"

يشير مفهوم ثبات أداة الدراسة إلى أن الأداة تعطي نفس النتائج أو نتائج متقاربة إذا طبقت أكثر من مرة على نفس العينة وفي ظروف مماثلة، بحيث هناك عدة طرق للتحقق من ثبات أداة القياس، اخترنا من بينها "آلفا كرونباخ Alpha Crombach"، أين قمنا بحساب "معامل ثبات آلفا كرونباخ Alpha Crombach" لأبعاد ومحاور الدراسة بالإضافة إلى حساب معامل الثبات الكلي للأداة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 3: ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل الثبات "آلفا كرونباخ Alpha Crombach"

جودة القياس	معامل ثبات آلفا كرونباخ	
ممتاز	0.856	ثبات أداة الدراسة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

نلاحظ من الجدول رقم (3) أن درجة الثبات الكلي ممتازة حيث بلغت (85.6%)، مما يدل على أن هذه الاستبانة تتمتع بدرجة ثبات ممتازة تبرر استخدامها لأغراض هذه الدراسة.

المطلب الرابع: تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

للتعرف على الخصائص والسمات الشخصية لأفراد العينة تم توزيعها حسب متغير (الجنس، السن، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية).

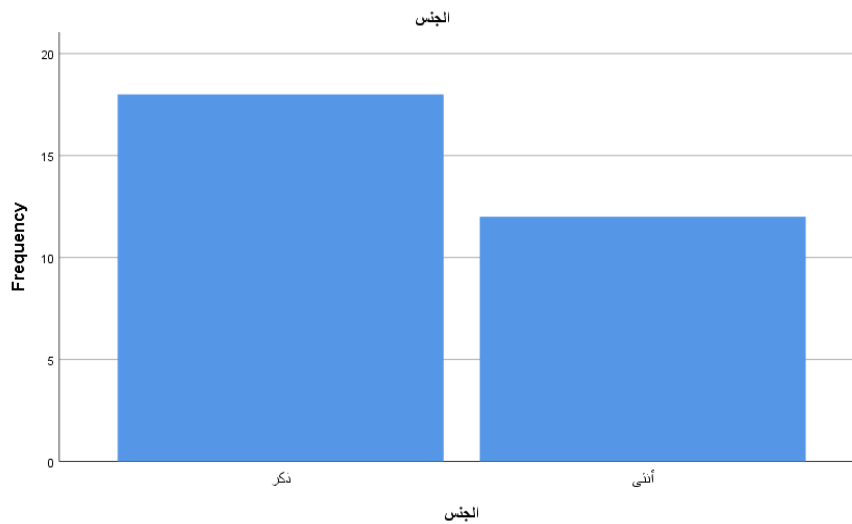
أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 4: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة (%)
ذكر	18	60.0
أنثى	12	40.0
المجموع	30	100

الشكل رقم 4: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

يتضح من نتائج الجدول رقم (3) أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تبلغ (60.0%)، بينما تمثل نسبة الإناث (40.0%). إن تمثيل الذكور بنسبة أكبر يمكن أن يعكس طبيعة العمل في مؤسسة سونلغاز حيث يُعتبر الذكور غالباً أكثر حضوراً في بعض الوظائف الفنية والتقنية والتي تتطلب مجهود بدني. ومع ذلك، فإن وجود نسبة ملحوظة من الإناث يعكس أهمية إدماج وجهات نظرهم وهذا ما يساهم في تقديم رؤية شاملة حول دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسية.

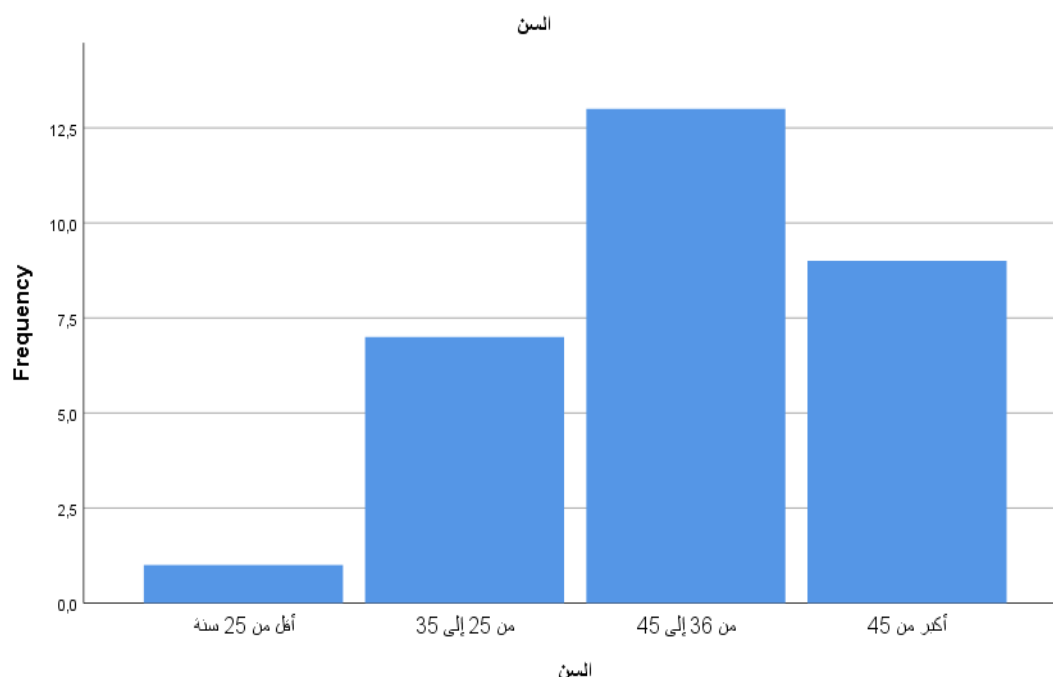
ثانياً: توزيع عينة الدراسة حسب السن

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 5: توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة (%)
أقل من 25 سنة	01	3.3
من 25 إلى 35 سنة	07	23.3
من 36 إلى 45 سنة	13	43.3
أكثر من 45 سنة	09	30.0
المجموع	30	100

الشكل رقم 5: توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال نتائج الجدول رقم (4) يتضح أن توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن يظهر تنوعاً ملحوظاً في الفئات العمرية، حيث تشكل الفئة العمرية "من 36 إلى 45" سنة النسبة الأكبر إذ تمثل (43.3%) من العينة، بينما تأتي الفئة "من 25 إلى 35" سنة في المرتبة الثانية بنسبة (23.3%)، أما الفئتان الأخريان "أقل من 25" سنة و "أكثر من 45" سنة فتشكلان (3.3%) و (30.0%) على التوالي. بشكل عام، يعكس هذا التوزيع أهمية إدماج وجهات نظر مختلف الفئات العمرية لتحقيق نتائج أكثر شمولية وفعالية.

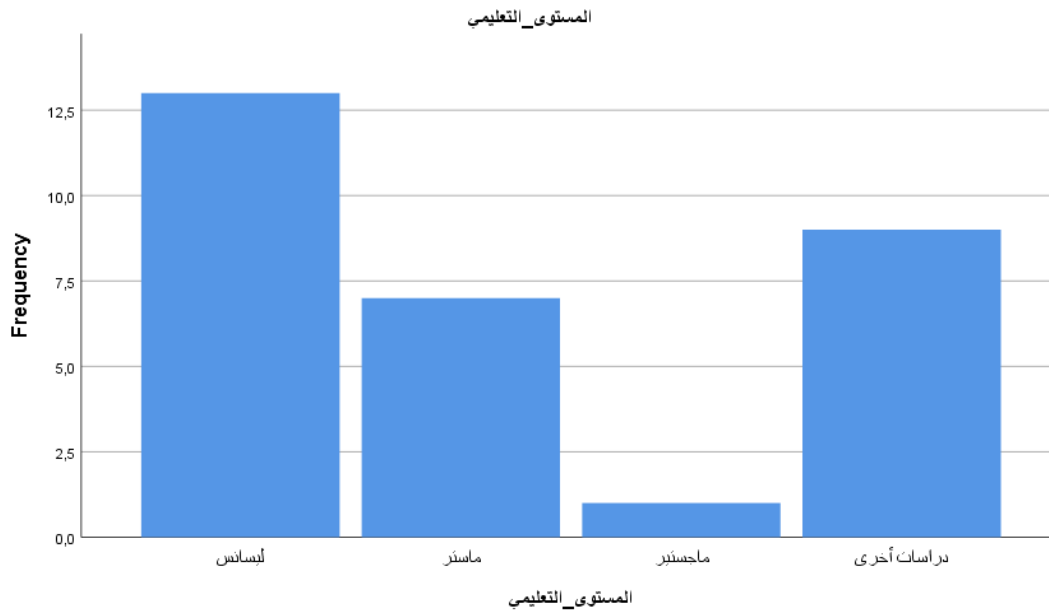
ثالثاً: توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 6: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة (%)
ليسانس	13	43.3
ماستر	07	23.3
ماجستير	01	3.3
دراسات أخرى	09	30.0
المجموع	30	100

الشكل رقم 6: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

يتضح من نتائج الجدول رقم (5) أن توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي يعكس تنوعاً مهماً في المؤهلات الأكاديمية. حيث يشكل الأفراد الحاصلين على درجة الليسانس النسبة الأكبر إذ تبلغ (43.3%) من حجم العينة. في المقابل، تمثل فئة الحاصلين على درجة الماستر نسبة (23.3%)، بينما تشكل فئة

الحاصلين على شهادة الماجستير (3.3%)، أما عن الأفراد الذين لديهم مستويات أخرى فتبلغ نسبتهم (30.0%). إن هذا التوزيع يعكس أهمية التعليم المتنوع في تعزيز الحوكمة المؤسسية، حيث تساهم الخلفيات التعليمية المختلفة في تقديم وجهات نظر متعددة تدعم عملية اتخاذ القرار وتحسين الأداء المؤسسي في مؤسسة سونلغاز.

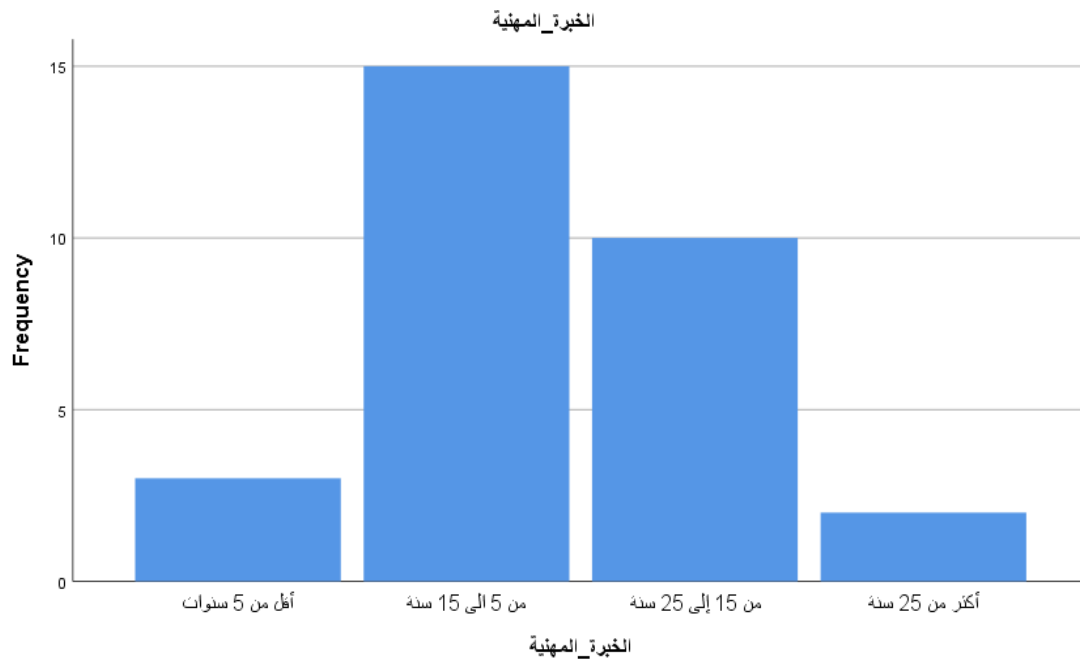
رابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 7: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة (%)
أقل من 05 سنوات	01	10.0
من 05 إلى 15 سنة	15	50.0
من 15 إلى 25 سنة	10	33.0
أكثر من 25 سنة	02	6.7
المجموع	30	100

الشكل رقم 7: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من نتائج الجدول رقم (6) يتضح أن توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية يظهر تنوعاً ملحوظاً في مستويات الخبرة. حيث تشكل الفئة التي تمتلك خبرة تتراوح ما بين "5 و 15" سنة النسبة الأكبر إذ تبلغ (50.0%) من حجم العينة، أما الفئة التي تمتلك خبرة تتراوح بين "15 و 25" سنة فتأتي في المرتبة الثانية بنسبة (33.0%)، بينما تمثل الفئة ذات الخبرة "أقل من 05" سنوات نسبة (10.0%)، وفئة "أكثر من 25" سنة من الخبرة تمثل (6.7%). إن وجود فئات متنوعة من حيث الخبرة المهنية يعكس أهمية الاستفادة من تجارب متعددة، مما يعزز من فعالية الحوكمة المؤسسية في مؤسسة سونلغاز.

المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى نتائج عملية المعالجة الإحصائية للبيانات التي تم التوصل إليها من خلال إجابات أفراد العينة باستخدام برنامج (spss)، وذلك قصد التعرف على نتائج التحليل لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات.

ومن أجل تحديد طول فئات مقياس "ليكرت" الثلاثي المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب "المدى" بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس "ليكرت" ($3-1=2$)، ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول في الأخير على طول الخلية الصحيحة أي ($0.67 = 3/2$). بعد ذلك، تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول خلية أو فئة ($1.67 = 1 + 0.67$) وهكذا يصبح طول الخلايا أو الفئات كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم 8: فئات مقياس "likert" الثلاثي ودلالاتها

رقم الفئة	المجال	الدرجات	الوزن	مستوى الأهمية
الأولى	[1.67-1]	لا أوافق	1	ضعيف
الثانية	[2.33-1.68]	محايد	2	متوسط
الثالثة	[3-2.34]	أوافق	3	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الأول: تحليل إجابات أفراد العينة حول الجزء الثاني

يتمثل الجزء الثاني في هذه الدراسة في واقع التدقيق الداخلي للمؤسسة، ويحتوي على ثلاثة محاور، وفيما يلي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذه المحاور وترتيبها حسب متوسطاتها الحسابية:

أولاً: محور استقلالية المدقق الداخلي

جاءت النتائج الخاصة بهذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 9: التحليل الوصفي لعبارات محور "استقلالية المدقق الداخلي"

العبارات	لا أوافق		محايد		أوافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المرافقة
	ت	%	ت	%	ت	%				
توجد مصلحة فعالة للتدقيق الداخلي في المؤسسة.	06	20.0	05	16.7	19	63.3	2.43	0.817	04	مرتفع
	05	16.7	06	20.0	19	63.3	2.47	0.776	02	مرتفع
	02	6.7	08	26.7	20	66.7	2.60	0.621	01	مرتفع
	04	13.3	09	30.0	17	56.7	2.43	0.728	03	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور									
0.626										2.43

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال الجدول رقم (8) نجد أن العبارة "يتمتع قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم باستقلالية في أداء وظيفته" جاءت في المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.60) مع انحراف معياري قدره (0.621). وهذا يدل على أن الأفراد يرون أن قسم التدقيق يتمتع باستقلالية كافية، مما يعزز فعاليته في أداء مهامه. أما العبارة "المشرف الأول على التدقيق الداخلي له الصلاحيات الكاملة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه" فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي قدره (2.43) مع انحراف معياري (0.728)، مما يشير إلى الحاجة لتحسين الصلاحيات الممنوحة للمشرفين لتعزيز استقلالية المدقق.

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي العام لمحور استقلالية المدقق الداخلي (2.43) مع انحراف معياري (0.626)، مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية استقلالية المدقق الداخلي، مع وجود بعض الجوانب التي تحتاج إلى تعزيز خاصة في ما يتعلق بتوفير المزيد من الصلاحيات للمشرفين.

ثانيا: محور جودة أداء المدقق الداخلي

جاءت النتائج الخاصة بهذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 10: التحليل الوصفي لعبارات محور "جودة أداء المدقق الداخلي"

العبارة	لا أوافق		محايد		أوافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المرافقة
	ت	%	ت	%	ت	%				
يساهم التدقيق الداخلي في مؤسستكم بترشيد الإدارة العليا من خلال التوصيات والتوجيهات.	02	6.7	05	16.7	23	76.7	2.70	0.596	01	مرتفع
يرفع مدير التدقيق الداخلي بصفة دورية تقارير إلى الإدارة العليا والمجلس.	01	3.3	12	40.0	17	56.7	2.53	0.571	02	مرتفع
يقوم المدقق الداخلي بالمتابعة إلى مدى التزام الإدارة بالتوصيات المقدمة من طرفه.	03	10.0	11	36.7	16	53.3	2.43	0.679	03	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور										
									2.57	0.450

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال الجدول رقم (9) نجد أن العبارة "يساهم التدقيق الداخلي في مؤسستكم بترشيد الإدارة العليا من خلال التوصيات والتوجيهات" جاءت في المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.70) مع انحراف معياري قدره (0.596) وهذا يدل على أن الأفراد يرون أن التدقيق الداخلي يلعب دوراً مهماً في تحسين كفاءة الإدارة العليا من خلال تقديم التوصيات الفعالة.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لدور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات بمؤسسة سونلغاز ميلة.

أما العبارة "يقوم المدقق الداخلي بالمتابعة إلى مدى التزام الإدارة بالتوصيات المقدمة من طرفه" فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي قدره (2.43) مع انحراف معياري (0.679)، مما يشير إلى الحاجة لتحسين آليات المتابعة لضمان الالتزام بالتوصيات.

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي العام لمحور جودة أداء المدقق الداخلي (2.57) مع انحراف معياري (0.450)، مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية جودة أداء المدقق الداخلي مع وجود بعض الجوانب التي تحتاج إلى تعزيز خاصة في ما يتعلق بمتابعة الالتزام بالتوصيات المقدمة.

ثالثا: محور علاقة مصلحة التدقيق بالمراجعة

جاءت النتائج الخاصة بهذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 11: التحليل الوصفي لعبارات محور "علاقة مصلحة التدقيق بالمراجعة"

العبارة	لا أوافق		محايد		أوافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المرافقة
	ت	%	ت	%	ت	%				
يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. التنسيق مع المدقق الخارجي	03	10.0	05	16.7	22	73.3	2.63	0.669	02	مرتفع
يقوم قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعها إلى مجلس الإدارة دوريا.	01	3.3	07	23.3	22	73.3	2.70	0.535	01	مرتفع
يكشف المدقق الداخلي في مؤسستكم أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المؤسسة.	03	10.0	06	20.0	21	70.0	2.60	0.675	03	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور										
							2.62			0.520

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال الجدول رقم (10) نجد أن العبارة "يقوم قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعته إلى مجلس الإدارة دورياً" جاءت في المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.70) مع انحراف معياري قدره (0.535) وهذا يدل على أن الأفراد يرون أن قسم التدقيق يلعب دوراً فعالاً في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما العبارة "يكشف المدقق الداخلي في مؤسستكم أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المؤسسة" فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي قدره (2.60) مع انحراف معياري (0.675)، مما يشير إلى الحاجة لتحسين آليات الكشف عن أوجه القصور.

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي العام لمحور علاقة مصلحة التدقيق بالمراجعة (2.62) مع انحراف معياري (0.520)، مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية العلاقة بين مصلحة التدقيق والمراجعة، مع وجود جوانب تحتاج إلى تعزيز خاصة في ما يتعلق بكشف أوجه القصور في نظام الرقابة.

المطلب الثاني: تحليل إجابات أفراد العينة حول الجزء الثالث

يتمثل الجزء الثالث في هذه الدراسة في تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة، ويحتوي على أربعة محاور، وفيما يلي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذه المحاور وترتيبها حسب متوسطاتها الحسابية:

أولاً: محور إطار فعال لحوكمة المؤسسات

جاءت النتائج الخاصة بهذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: التحليل الوصفي لعبارات محور "إطار فعال لحوكمة المؤسسات"

العبارات	لا أوافق		محايد		أوافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المرافقة
	ت	%	ت	%	ت	%				
	01	3.3	10	33.3	19	63.3	2.60	0.563	02	مرتفع
يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الشفافية.	02	6.7	10	33.3	18	60.0	2.53	0.629	04	مرتفع
يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الكفاءة.	02	6.7	09	30.0	19	63.3	2.57	0.626	03	مرتفع
تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن إشراف الرقابة في المؤسسة.	00	0.0	10	33.3	20	66.7	2.67	0.479	01	مرتفع
توجد ديناميكيات موضوعة داخل المؤسسة بهدف ضمان تطبيق القانون										
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور										
									2.63	0.414

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال الجدول رقم (11) نجد أن العبارة "توجد ديناميكيات موضوعة داخل المؤسسة بهدف ضمان تطبيق القانون" جاءت في المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.67) مع انحراف معياري قدره (0.479)، وهذا يدل على أن الأفراد يرون أن هناك آليات فعالة لضمان تطبيق القانون داخل المؤسسة. أما العبارة "يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الكفاءة" فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي (2.53) مع انحراف معياري (0.629)، مما يشير إلى الحاجة لتحسين الكفاءة في هيكل الحوكمة. بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي العام لمحور إطار فعال لحوكمة المؤسسات (2.63) مع انحراف معياري (0.414)، مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية إطار الحوكمة، مع وجود جوانب تحتاج إلى تعزيز خاصة في ما يتعلق بالكفاءة.

ثانيا: محور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة

جاءت النتائج الخاصة بهذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 13: التحليل الوصفي لعبارات محور "أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة"

العبارة	لا أوافق		محايد		أوافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المرافقة
	ت	%	ت	%	ت	%				
تأكيد احترام حقوق المصالح التي يحميها القانون داخل الشركة	01	3.3	04	13.3	25	83.3	2.80	0.484	01	مرتفع
يضمن القانون الداخلي للمؤسسة حق التعويض لأصحاب المصالح فيه.	01	3.3	12	40.0	17	56.7	2.53	0.571	03	مرتفع
وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة بهدف استمرارية المؤسسة.	01	3.3	11	36.7	18	60.0	2.57	0.568	02	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور										0.445
										2.68

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال الجدول رقم (12) نجد أن العبارة "تأكيد احترام حقوق المصالح التي يحميها القانون داخل الشركة" جاءت في المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.80) مع انحراف معياري قدره (0.484)، وهذا يدل على أن الأفراد يرون أن المؤسسة تحترم حقوق أصحاب المصالح بشكل جيد.

أما العبارة "وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة بهدف استمرارية المؤسسة" فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي قدره (2.57) مع انحراف معياري (0.568)، مما يشير إلى الحاجة لتحسين آليات التواصل والتعاون بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لدور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات بمؤسسة سونلغاز ميلة.

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي العام لمحور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة (2.68) مع انحراف معياري (0.445)، مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية حقوق أصحاب المصالح، مع وجود جوانب تحتاج إلى تعزيز خاصة في ما يتعلق بآليات العمل الفعالة.

ثالثاً: محور تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية

جاءت النتائج الخاصة بهذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 14: التحليل الوصفي لعبارات محور "تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية"

العبارة	لا أوافق		محايد		أوافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المرافقة
	ت	%	ت	%	ت	%				
تلتزم المؤسسة بعرض جميع بياناتها المالية على المراجع الخارجي ذو السمعة المهنية المحترمة. (محافظ الحسابات).	01	3.3	03	10.0	26	86.7	2.83	0.461	01	مرتفع
توجد تعليمات تنص على عرض العوامل المخاطرة المتوقعة داخل المؤسسة وتقليل منها مما يضمن الإفصاح والشفافية عنها.	01	3.3	09	30.0	20	66.7	2.63	0.556	02	مرتفع
مسؤولية الإفصاح والشفافية تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارته التنفيذية.	02	6.7	08	26.7	20	66.7	2.60	0.621	03	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور										
									2.72	0.409

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال الجدول رقم (13) نجد أن العبارة "تلتزم المؤسسة بعرض جميع بياناتها المالية على المراجع الخارجي ذو السمعة المهنية المحترمة" جاءت في المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.83) مع انحراف معياري قدره (0.461) وهذا يدل على أن الأفراد يرون أن المؤسسة تلتزم بمبدأ الإفصاح والشفافية بشكل جيد.

أما العبارة "مسؤولية الإفصاح والشفافية تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارته التنفيذية" فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي (2.60) مع انحراف معياري (0.621)، مما يشير إلى الحاجة لتحسين وضوح المسؤوليات المتعلقة بالإفصاح والشفافية.

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي العام لمحوّر تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية (2.72) مع انحراف معياري (0.409)، مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية الإفصاح والشفافية، مع وجود جوانب تحتاج إلى تعزيز خاصة في ما يتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة.

رابعاً: محوّر تطبيق مبدأ مسؤوليات الإدارة

جاءت النتائج الخاصة بهذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 15: التحليل الوصفي لعبارات محوّر "تطبيق مبدأ مسؤوليات الإدارة"

العبارات	لا أوافق		محايد		أوافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المرافقة
	ت	%	ت	%	ت	%				
تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة داخل الشركة.	01	3.3	06	20.0	23	76.7	2.73	0.521	01	مرتفع
	02	6.7	09	30.0	19	63.3	2.57	0.626	02	مرتفع
	02	6.7	10	33.3	18	60.0	2.53	0.629	03	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور										
2.63 0.472										

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال الجدول رقم (14) نجد أن العبارة "تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة داخل الشركة" جاءت في المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.73) مع انحراف معياري قدره (0.521) وهذا يدل على أن الأفراد يرون أن هناك رقابة فعالة من قبل مجلس الإدارة على الإدارة التنفيذية. أما العبارة "يشرف مجلس الإدارة على الإدارة التنفيذية" فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي قدره (2.53) مع انحراف معياري (0.629)، مما يشير إلى الحاجة لتحسين آليات الإشراف على الإدارة التنفيذية. بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي العام لمحور تطبيق مبدأ مسؤوليات الإدارة (2.63) مع انحراف معياري (0.472)، مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية مسؤوليات الإدارة، مع وجود جوانب تحتاج إلى تعزيز خاصة في ما يتعلق بالإشراف على الإدارة التنفيذية.

المطلب الثالث: تحليل إجابات أفراد العينة حول الجزء الرابع

يتمثل الجزء الرابع في هذه الدراسة في دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسة، ويحتوي على محورين، وفيما يلي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذين المحورين وترتيبها حسب متوسطاتها الحسابية:

أولاً: محور العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والتدقيق الداخلي لدعم الحوكمة

جاءت النتائج الخاصة بهذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 16: التحليل الوصفي لعبارات محور "العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والتدقيق الداخلي لدعم الحوكمة"

العبارات	لا أوافق		محايد		أوافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المرافقة
	ت	%	ت	%	ت	%				
يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا من بين آليات حوكمة المؤسسات.	00	0.0	06	20.0	24	80.0	2.80	0.407	01	مرتفع
	02	6.7	07	23.3	12	70.0	2.63	0.615	02	مرتفع
	01	3.3	11	36.7	18	60.0	2.57	0.568	03	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور										
									2.68	0.404

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال الجدول رقم (15) نجد أن العبارة "يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا من بين آليات حوكمة المؤسسات" جاءت في المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.80) مع انحراف معياري قدره (0.407)، وهذا يدل على أن الأفراد يرون أن هناك وعياً بأهمية دور مجلس الإدارة والإدارة العليا في حوكمة المؤسسات. أما العبارة "يجب على مجلس الإدارة أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة" فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي قدره (2.57) مع انحراف معياري (0.568)، مما يشير إلى الحاجة لتحسين دور مجلس الإدارة في توجيه الاستراتيجيات.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لدور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات بمؤسسة سونلغاز ميلة.

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي العام لمحور العلاقة التعاونية (2.68) مع انحراف معياري (0.404)، مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية التعاون بين مجلس الإدارة والإدارة العليا، مع وجود جوانب تحتاج إلى تعزيز خاصة في ما يتعلق بالتوجيه الاستراتيجي.

ثانيا: محور دور التدقيق الداخلي في تعزيز الإفصاح والشفافية

جاءت النتائج الخاصة بهذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 17: التحليل الوصفي لعبارات محور "دور التدقيق الداخلي في تعزيز الإفصاح والشفافية"

العبارة	لا أوافق		محايد		أوافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة المرافقة
	ت	%	ت	%	ت	%				
يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الشفافية والإفصاح والتدقيق في نفس الوقت.	01	3.3	07	23.3	22	73.3	2.70	0.535	01	مرتفع
يعمل التدقيق الداخلي على الإفصاح عن أهداف المؤسسة.	01	3.3	09	30.0	20	66.7	2.63	0.556	02	مرتفع
يعمل التدقيق الداخلي بالإفصاح عن سياسة المكافآت أعضاء مجلس الإدارة.	04	13.3	08	26.7	18	60.0	2.47	0.730	03	مرتفع
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور										
									2.58	0.558

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج (SPSS 28).

من خلال الجدول رقم (16) نجد أن العبارة "يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الشفافية والإفصاح والتدقيق في نفس الوقت" جاءت في المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.70) مع انحراف معياري قدره (0.535)، وهذا يدل على أن الأفراد يرون أن التدقيق الداخلي يلعب دورًا مهمًا في تعزيز الشفافية والإفصاح.

أما العبارة "يعمل التدقيق الداخلي بالإفصاح عن سياسة المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة" فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي قدره (2.47) مع انحراف معياري (0.730)، مما يشير إلى الحاجة لتحسين الإفصاح حول سياسة المكافآت.

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي العام لمحور دور التدقيق الداخلي في تعزيز الإفصاح والشفافية (2.58) مع انحراف معياري (0.558)، مما يشير إلى توافق مرتفع حول أهمية دور التدقيق الداخلي في تعزيز الإفصاح والشفافية، مع وجود جوانب تحتاج إلى تعزيز خاصة في ما يتعلق بسياسات المكافآت.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

تنص هذه الفرضية على أنه: "تطبق مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة التدقيق الداخلي بشكل مرتفع".

ويمكن صياغتها كما يلي:

(H0): لا تطبق مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة التدقيق الداخلي بشكل مرتفع.

(H1): تطبق مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة التدقيق الداخلي بشكل مرتفع.

وقد جاءت نتائج اختبار الفرضية الأولى كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم 18: نتائج اختبار الفرضية الأولى

القرار	مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
قبول	مرتفع	0.500	2.52	الفرضية الأولى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (17) نجد أن المتوسط الحسابي قد بلغ (2.52) والانحراف المعياري بلغ (0.500) وهذا ما يوافق مستوى الأهمية "مرتفع"، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه تطبق مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة التدقيق الداخلي بشكل مرتفع.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية

تنص هذه الفرضية على أنه: "تطبق مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة مبادئ الحوكمة بشكل مرتفع".

ويمكن صياغتها كما يلي:

(H0): لا تطبق مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة مبادئ الحوكمة بشكل مرتفع.

(H1): تطبق مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة مبادئ الحوكمة بشكل مرتفع.

وقد جاءت نتائج اختبار الفرضية الثانية كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم 19: نتائج اختبار الفرضية الثانية

القرار	مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
قبول	مرتفع	0.430	2.57	الفرضية الثانية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (18) نجد أن المتوسط الحسابي قد بلغ (2.57) والانحراف المعياري بلغ (0.430) وهذا ما يوافق مستوى الأهمية "مرتفع"، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه تطبق مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة مبادئ الحوكمة بشكل مرتفع.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

تنص هذه الفرضية على أنه: "للتدقيق الداخلي دور في إرساء مبادئ الحوكمة بمؤسسة سونلغاز لولاية ميلة".

ويمكن صياغتها كما يلي:

(H0): ليس للتدقيق الداخلي دور في إرساء مبادئ الحوكمة بمؤسسة سونلغاز لولاية ميلة.

(H1): للتدقيق الداخلي دور في إرساء مبادئ الحوكمة بمؤسسة سونلغاز لولاية ميلة.

وقد جاءت نتائج اختبار الفرضية الثالثة كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم 20: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

القرار	مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
قبول	مرتفع	0.472	2.63	الفرضية الثالثة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (19) نجد أن المتوسط الحسابي قد بلغ (2.63) والانحراف المعياري بلغ (0.472) وهذا ما يوافق مستوى الأهمية "مرتفع"، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه للتدقيق الداخلي دور في إرساء مبادئ الحوكمة بمؤسسة سونلغاز لولاية ميلة.

خلاصة الفصل:

من أجل معرفة دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسة بمؤسسة سونلغاز لولاية ميلة قمنا بتصميم استبيان ورقي وتوزيعه على عينة مكونة من (30) موظف (فئة الإطارات) بمقر هذه المؤسسة، وبعد استرجاعنا للاستبانة قمنا بتفريغها وتحليل بياناتها عن طريق برنامج spss حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مؤسسة سونلغاز لولاية ميلة تطبق التدقيق الداخلي بشكل مرتفع، كما أن هذه المؤسسة تطبق مبادئ الحوكمة بشكل مرتفع أيضاً، وفي الأخير توصلنا إلى أن للتدقيق الداخلي دور في إرساء مبادئ الحوكمة بمؤسسة سونلغاز لولاية ميلة

خاتمة

خاتمة:

هدفنا في هذه الدراسة هو ابراز دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسساتية في مؤسسة سونلغاز بولاية ميله، ومن اجل تحقيق هدف الدراسة تم استعراض الاطار النظري والمفاهيمي للموضوع، قصد الوقوف على خلفية النظرية وتمحيص دراسات السابقة والاستفادة منها في تحديد المتغيرات المؤثرة في اشكالية الدراسة وتم صياغتها على النحو التالي: كيف يؤثر التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسساتية؟

وثلاث فرضيات فرعية، واستعرضنا الدراسة الميدانية التي تعد تجسيدا للاطار النظري على ارض الواقع.

وفي هذا الصدد تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات وتوزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في ارائهم واتجاهاتهم في استخدام الاساليب الاحصائية ثم تحليل بيانات الاستبيان الذي مكنا من اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتقديم اقتراحات بشأن الموضوع.

من خلال الفصل النظري والتطبيقي توضحت الاجابة عن الفرضيات المطروحة وتقديم الاستنتاجات عن عملية التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات في مؤسسة سونلغاز بولاية ميله مع ذكر التوصيات وافاق الدراسة على النحو التالي:

اولا: نتائج اختبار الفرضيات

ف1: تطبق مؤسسة سونلغاز لولاية ميله التدقيق الداخلي بشكل فعال.

من خلال نتائج الاستبيان نجد تبين ان الفرضية صحيحة وان مؤسسة سونلغاز بولاية ميله تطبق التدقيق الداخلي بشكل فعال.

ف2: تطبق مؤسسة سونلغاز بولاية ميله مبادئ الحوكمة بشكل فعال.

من خلال نتائج الاستبيان تبين ان الفرضية مقبولة وصحيحة ما يوافق مستوى الاهمية وانه تطبق مؤسسة سونلغاز بولاية ميله مبادئ الحوكمة بشكل فعال.

ف3: دور التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ الحوكمة بالمؤسسة محل الدراسة.

من خلال نتائج الاستبيان تبين ان هذه الفرضية مقبولة وصحيحة ما يوافق مستوى الاهمية وانه للتدقيق الداخلي دور في ارساء مبادئ الحوكمة بالمؤسسة محل الدراسة.

بناءا على نتائج دراستنا وما تم عرضه وجدنا ان دور التدقيق الداخلي يؤثر بشكل ايجابي وفعال على تعزيز حوكمة المؤسسات وارساء مبادئها.

نتائج الدراسة:

- ✓ يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الافصاح والشفافية مع جميع اصحاب المصالح في المؤسسة.
- ✓ ان دور التدقيق الداخلي يؤثر بشكل ايجابي على تعزيز الحوكمة المؤسسية.
- ✓ ان علاقة التدقيق الداخلي مع مجلس ادارة تساهم في تعزيز الحوكمة وتفعيلها.
- ✓ يتمتع المدقق الداخلي بكامل الاستقلالية والموضوعية والموثوقية في ممارسة مهامه.
- ✓ تسعى المؤسسة محل الدراسة الى تبني مبادئ الحوكمة المؤسسية.
- ✓ تهدف حوكمة المؤسسات لتطوير ادائها وذلك بتحقيق اهدافها ومبادئها العادلة والافصاح والشفافية في مختلف المعلومات المالية التي تصدر عن المؤسسة.

توصيات الدراسة:

- ✓ إعطاء الاولويات للتدقيق الداخلي والتركيز على المجالات الاكثر اهمية.
- ✓ تحسين فعالية التدقيق الداخلي وضمان توفير اهدافه.
- ✓ توفير التاكيد للادارة والمساهمين حول فعالية الرقابة الداخلية والعمليات.
- ✓ ضرورة مسايرة التطورات التكنولوجية التي تؤثر على جودة التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسية وذلك بتبني انظمة الذكاء الاصطناعي في المؤسسة.
- ✓ ضرورة اصدار لوائح ومنشورات للتعريف بموضوع حوكمة المؤسسات للموظفين.
- ✓ ضرورة رفع الكفاءة المهنية لموظفي مصلحة التدقيق الداخلي وذلك باجراء تدريبات الازمة.

آفاق الدراسة:

- ✓ في نهاية هذه الدراسة سنقترح بعض المواضيع التي يمكن معالجتها مستقبلاً:
- ✓ دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية.
- ✓ دور التدقيق الداخلي في محاربة الفساد في المؤسسات.
- ✓ دور الرقابة الداخلية في التطبيق السليم للحوكمة.
- ✓ مدى تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية، الاطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، الاردن، 1990.
- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- اسماعيل بوغازي، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر، المدرسة العليا للتجارة، 2013.
- اسماعيل بوغازي، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر، المدرسة العليا للتجارة، 2013.
- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية الابراهيمية، 2003.
- تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
- جاو حدو رضا، مايو عبد الله، الملتقى الدولي الاول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات آفاق، مداخلة بعنوان: تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لادارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، ديسمبر 2010.
- حمو محمد وجعفر هني محمد، بواعث الحوكمة وتنميتها في الاقتصاديات، ص186، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل اداء المؤسسات الاقتصادية، الشلف، الجزائر 8 نوفمبر 2013 ص 20/19
- خلف عبد الله الواردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، مركزالمشروعات الدولية الخاصة، القاهرة 24-26/09/2005.
- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، الاردن، 2006.
- خلف عبد الله الواردات، مركز المشروعات الدولية الخاص، مركز سابق ذكره 2005.
- خلف عبد الله الواردات "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخلي iia، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة 01، 2014.
- خليفة، محمد أحمد كاسب 2020، حزمة الشركات مابين التمويل والتدقيق الداخلي، ص281، دار الفكر الجامعي للنشر، الاسكندرية.

- الدليل الاسترشادي للتدقيق الداخلي في الوزارات، جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية دائرة الشؤون الفنية والدراسات، قسم الدراسات الفنية والبحوث.
- السقا السيد أحمد، مدثر طه ابو الخير . مشاكل معاصرة في التدقيق، كلية التجارة، جامعة طنجا، مصر، 2002.
- سليم عثمانى 2009، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر: وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية.
- شارو غي، حوكمة الشركات، المجلة الفرنسية للتسيير، العدد 142.
- الطاهري منصف، حوكمة الشركات في تونس، واقع وافاق، المجلة التونسية للحوكمة، العدد 5، 2020.
- طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الطبعة 1، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- عبد السلام زايدي، كمال بوعظم، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التظليل في الاسواق المالية والحد من وقوع الازمات ملتقى دولي حول الحوكمة واخلاقيات الاعمال في المؤسسات المنعقد يومي 18-19 نوفمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.
- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، اسس المراجعة، الاسس العلمية العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- عبد اللطيف محمد خليل، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 25 العددان 1 و 2.
- عبد الوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته، مراجعات الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر.
- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- علاء فرحان طالب، وشيخان ايمان المشهداني، 2011، الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف، عمان: دار صفاء.
- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة المدية الجزائر، 2009.
- عمر عيسى فلاح المناصير 2013، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الاردنية، مذكرة ماجيستير، الاردن، الجامعة الهاشمية الزرقاء.

- عيسى سمير كامل محمد، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمات الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث الاسكندرية، العدد 1، مجلد رقم 45، 2008.
- لطفي امين السيد احمد، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، مارس 2022 .
- محمد السيد سراي، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الاطار النظري، المعايير والقواعد، مشكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.
- محمد الشويات، الحاكمة والفساد الاداري والمالي، ط1، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الاردن، 2014.
- محمد سفير، ويوسف قاشي، محاضرات في حوكمة الشركات، جامعة العقيد اكلي محند اولحاج، البويرة، 2017/2016.
- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
- مراد درويش فيصل، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة دمشق، 2008.
- مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، وايمان بوربيع، 2018، الحوكمة المؤسسية، ص22، الجزائر: الفا الوثائق.
- معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي ترجمة الجمعية التونسية المدققين الداخليين، ديسمبر 2013، فلوريدا.
- معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي ترجمة الجمعية التونسية المدققين الداخليين، ديسمبر 2013، فلوريدا.
- معهد المدققين الداخليين، مبادئ اخلاقيات المهنة، ترجمة الجمعية السعودية المدققين الداخليين، الرياض، 2013.
- موقع لجنة الاوراق المالية والبورصات الأمريكية www.sec.gov.
- نواره محمد، مليكة حفيظ شبايكي، حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 12 الجزائر. ديسمبر 2017.

- يحي السعيدى ولخضر اوصيف "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات "مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الوادي، العدد05، السنة 2012.
- Auditors, T. I. 2002february, the lessons that lie beneath, ton at the top.
- Center of economic studies.. April 2003.
- Brody, R, G, S, P. Golen and p. M. J. Reckers. An Empirical Inverstigation of the Interface between Internal and External Aditors. Accounting and Business Research, summer, 1998.
- Cadbury, A. 1992.Report of the committee on the financial aspect of corporate governance "code of the practice",england.
- Chekroun Meriem ،le rôle de l’audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne: cas d’un échantillon dentreprise algeriennes, اطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية، 2014.
- Christine Mllin, corporate governance, oxford university, press2016.
- Development, O. F. O(2008). Using the OECD principal of corporate governance a boardroom persptive,Paris.
- Fawzy, s. "Assessment of corporate governance in egypt". Working paper no. 82.Egypt, the egyptian
- Kalbers, lawrence p, Audit committees and Internal Auditors, internal, auditor review, dec, vol49,1999.
- Piotr Bula, Bartosz Niedzielski, The logistics audit: Methods, Organization, And Practice, Rotledge Education, USA, 2023.
- powers Resoyeces Corparation, powers, CIA, revies, 2004.
- Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, Principle of Auditing, 02 Edition, Prentice Education Limited, England, 2005.

الملاحق

الملاحق:

الملحق رقم (01): الاستبيان

المركز الجامعي ميلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

استبيان

المؤطر: بعلي حسني

الباحث 01: بوخش منى

الباحث 02: بولعراس أمال

في إطار إعداد بحث أكاديمي للحصول على شهادة الماستر في المحاسبة والمالية بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المؤسسية".

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة للبحث، ويهدف إلى دراسة وتحليل آراء موظفي المؤسسة حول دور التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة المؤسسات في الجزائر وهذا كخطوة أولى، وننوه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها لا تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

لذلك نرجو من سيادتكم التكرم بمساعدتنا والإجابة عن أسئلة الاستبيان بموضوعية.

الجزء الأول: معلومات عامة.

الرجاء وضع علامة X في الخانة التي ترى أنها مناسبة:

الجنس	الجنس		السن	السن		المستوى التعليمي	المستوى التعليمي	
	أنثى	ذكر		أقل من 25 سنة	من 25 إلى 35		ماجستير	دراسات أخرى

الخبرة المهنية	أقل من 05 سنوات	من 05 إلى 15 سنة	من 15 إلى 25 سنة	أكثر من 25 سنة

الجزء الثاني: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة

رقم	المحور الأول استقلالية المدقق الداخلي	أوافق	محايد	لا أوافق
01	توجد مصلحة فعالة للتدقيق الداخلي في المؤسسة			
02	يرتبط المشرف الأول على التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة			
03	يتمتع قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم باستقلالية في أداء وظيفته			
04	المشرف الأول على التدقيق الداخلي له الصلاحيات الكاملة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.			

رقم	المحور الثاني جودة أداء المدقق الداخلي	أوافق	محايد	لا أوافق
01	يساهم التدقيق الداخلي في مؤسستكم بترشيد الإدارة العليا من خلال التوصيات والتوجيهات			
02	يرفع مدير التدقيق الداخلي بصفة دورية تقارير الى الإدارة العليا والمجلس.			
03	يقوم المدقق الداخلي بالمتابعة الى مدى التزام الإدارة بالتوصيات المقدمة من طرفه.			

رقم	المحور الثالث علاقة مصلحة التدقيق بالمراجعة (التدقيق المالي)	أوافق	محايد	لا أوافق
01	يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. التنسيق مع المدقق الخارجي			
02	يقوم قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعته إلى مجلس الإدارة دوريا.			
03	يكشف المدقق الداخلي في مؤسستكم أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المؤسسة			

الجزء الثالث: تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة

رقم	المحور الأول إطار فعال لحوكمة المؤسسات	أوافق	محايد	لا أوافق
01	يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوي الشفافية.			

02	يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الكفاءة.		
03	تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن إشراف الرقابة في المؤسسة		
04	توجد ديناميكيات موضوعة داخل المؤسسة بهدف ضمان تطبيق القانون		

رقم	المحور الثاني أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة	أوافق	محايد	لا أوافق
01	تأكيد احترام حقوق المصالح التي يحميها القانون داخل الشركة			
02	يضمن القانون الداخلي والعام للمؤسسة حق التعويض لأصحاب المصالح فيه.			
03	وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة بهدف استمرارية المؤسسة.			

رقم	المحور الثالث تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية	أوافق	محايد	لا أوافق
01	تلتزم المؤسسة بعرض جميع بياناتها المالية على المراجع الخارجي ذو السمعة المهنية المحترمة. (محافظ الحسابات)			
02	توجد تعليمات تنص على عرض العوامل المخاطرة المتوقعة داخل المؤسسة وتقليل منها مما يضمن الإفصاح والشفافية عنها			
03	مسؤولية الإفصاح والشفافية تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارته التنفيذية.			

رقم	المحور الرابع تطبيق مبدأ مسؤوليات الإدارة	أوافق	محايد	لا أوافق
01	تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة داخل الشركة			
02	يقوم مجلس الإدارة باختيار أعضائه ومهامه الأساسية			
03	يشرف مجلس الإدارة على الإدارة التنفيذية.			

الجزء الرابع: دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في مؤسسة

رقم	المحور الأول العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والتدقيق الداخلي لدعم الحوكمة	أوافق	محايد	لا أوافق
01	يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا من بين أليات حوكمة المؤسسات.			
02	تتطلب الحوكمة السليمة التفاعل بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والمدقق الداخلي.			
03	يجب على مجلس الإدارة ان يضمن التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للمؤسسة.			

رقم	المحور الثاني	وقت	إجابة	تأويل
01	يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الشفافية والإفصاح والتدقيق في نفس الوقت.			
02	يعمل التدقيق الداخلي على الإفصاح عن أهداف المؤسسة.			
03	يعمل التدقيق الداخلي بالإفصاح عن سياسة المكافآت أعضاء مجلس الإدارة.			

الملحق رقم (02): مخرجات برنامج spss

Scale: الدراسة أداة ثبات

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,856	29

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	18	60,0	60,0	60,0
أنثى	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

السن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنة 25 من أقل	1	3,3	3,3	3,3
35 إلى 25 من	7	23,3	23,3	26,7
45 إلى 36 من	13	43,3	43,3	70,0
45 من أكبر	9	30,0	30,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	13	43,3	43,3	43,3
	ماستر	7	23,3	23,3	66,7
	ماجستير	1	3,3	3,3	70,0
	أخرى دراسات	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المهنية_الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	3	10,0	10,0	10,0
	سنة 15 الى 5 من	15	50,0	50,0	60,0
	سنة 25 إلى 15 من	10	33,3	33,3	93,3
	سنة 25 من أكثر	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

		يوجد مصلحة فعالة للتدقيق الداخلي في المؤسسة	يرتبط المشرف الأول على التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	يتمتع قسم التدقيق الداخلي بمؤسساتكم باستقلالية في أداء وظيفته	المشرف الأول على التدقيق الداخلي له الصلاحيات الكاملة التي تمكنه من القيام بعمله .على أكمل وجه	A
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		2,43	2,47	2,60	2,43	2,43
Std. Deviation		,817	,776	,621	,728	,626

توجد مصلحة فعالة للتدقيق الداخلي في المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	6	20,0	20,0	20,0
	محايد	5	16,7	16,7	36,7
	أوافق	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملاحق

يرتبط المشرف الأول على التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	5	16,7	16,7	16,7
	محايد	6	20,0	20,0	36,7
	أوافق	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يتمتع قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم باستقلالية في أداء وظيفته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	8	26,7	26,7	33,3
	أوافق	20	66,7	66,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المشرف الأول على التدقيق الداخلي له الصلاحيات الكاملة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	4	13,3	13,3	13,3
	محايد	9	30,0	30,0	43,3
	أوافق	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

		يساهم التدقيق الداخلي في مؤسستكم بترشيد الادارة العليا من خلال التوصيات والتوجيهات	يرفع مدير التدقيق الداخلي بصفة دورية تقارير الى الادارة العليا والمجلس	يقوم المدقق الداخلي بالمتابعة الى مدى التزام الادارة بالتوصيات المقدمة من طرفه	B
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2,70	2,53	2,43	2,57
Std. Deviation		,596	,571	,679	,450

يساهم التدقيق الداخلي في مؤسستكم بترشيد الادارة العليا من خلال التوصيات والتوجيهات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	5	16,7	16,7	23,3
	أوافق	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يرفع مدير التدقيق الداخلي بصفة دورية تقارير الى الادارة العليا والمجلس.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	12	40,0	40,0	43,3
	أوافق	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يقوم المدقق الداخلي بالمتابعة الى مدى التزام الادارة بالتوصيات المقدمة من طرفه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	11	36,7	36,7	46,7
	أوافق	16	53,3	53,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

		يقوم قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم	يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. التنسيق مع المدقق الخارجي	يكشف المدقق الداخلي في مؤسستكم أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المؤسسة	C
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2,63	2,70	2,60	2,62
Std. Deviation		,669	,535	,675	,520

يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. التنسيق مع المدقق الخارجي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	5	16,7	16,7	26,7
	أوافق	22	73,3	73,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يقوم قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعته إلى مجلس الإدارة دورياً.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	7	23,3	23,3	26,7
	أوافق	22	73,3	73,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يكشف المدقق الداخلي في مؤسستكم أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	3	10,0	10,0	10,0
	محايد	6	20,0	20,0	30,0
	أوافق	21	70,0	70,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

		يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الشفافية	يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الكفاءة	تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة	المسؤولية عن إشراف الرقابة في المؤسسة	توجد ديناميكيات موضوعة داخل المؤسسة بهدف ضمان تطبيق القانون	D
N	Valid	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		2,60	2,53	2,57	2,67	2,63	
Std. Deviation		,563	,629	,626	,479	,414	

يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الشفافية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	10	33,3	33,3	36,7
	أوافق	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الكفاءة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	10	33,3	33,3	40,0
	أوافق	18	60,0	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن إشراف الرقابة في المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	9	30,0	30,0	36,7
	أوافق	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توجد ديناميكيات موضوعة داخل المؤسسة بهدف ضمان تطبيق القانون

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	10	33,3	33,3	33,3
	أوافق	20	66,7	66,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

		تأكيد احترام حقوق المصالح التي يحميها القانون داخل الشركة	يضمن القانون الداخلي والعام للمؤسسة حق التعويض لأصحاب المصالح فيه	وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة بهدف استمرارية المؤسسة	E
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2,80	2,53	2,57	2,68
Std. Deviation		,484	,571	,568	,445

تأكيد احترام حقوق المصالح التي يحميها القانون داخل الشركة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	4	13,3	13,3	16,7
	أوافق	25	83,3	83,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يضمن القانون الداخلي والعام للمؤسسة حق التعويض لأصحاب المصالح فيه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	12	40,0	40,0	43,3
	أوافق	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة بهدف استمرارية المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	11	36,7	36,7	40,0
	أوافق	18	60,0	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

		تلتزم المؤسسة بعرض جميع بياناتها المالية على المراجع الخارجي ذو السمعة المهنية المحترمة. (محافظ الحسابات)	توجد تعليمات تنص على عرض العوامل المخاطرة المتوقعة داخل المؤسسة وتقليل منها مما يضمن الإفصاح والشفافية عنها	مسؤولية الإفصاح والشفافية تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارته التنفيذية.	F
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2,83	2,63	2,60	2,72
Std. Deviation		,461	,556	,621	,409

تلتزم المؤسسة بعرض جميع بياناتها المالية على المراجع الخارجي ذو السمعة المهنية المحترمة. (محافظ الحسابات)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	3	10,0	10,0	13,3
	أوافق	26	86,7	86,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توجد تعليمات تنص على عرض العوامل المخاطرة المتوقعة داخل المؤسسة وتقليل منها مما يضمن الإفصاح والشفافية عنها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	9	30,0	30,0	33,3
	أوافق	20	66,7	66,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

مسؤولية الإفصاح والشفافية تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارته التنفيذية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	8	26,7	26,7	33,3
	أوافق	20	66,7	66,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

		تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة داخل الشركة	يقوم مجلس الإدارة باختيار أعضائه ومهامه الأساسية	يشرف مجلس الإدارة على الإدارة التنفيذية	G
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2,73	2,57	2,53	2,63
Std. Deviation		,521	,626	,629	,472

تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة داخل الشركة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	6	20,0	20,0	23,3
	أوافق	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يقوم مجلس الإدارة باختيار أعضائه ومهامه الأساسية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	9	30,0	30,0	36,7
	أوافق	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يشرف مجلس الإدارة على الإدارة التنفيذية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	10	33,3	33,3	40,0
	أوافق	18	60,0	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

		يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا من بين آليات حوكمة المؤسسات	تتطلب الحوكمة السليمة التفاعل بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والمدقق الداخلي	يجب على مجلس الإدارة ان يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة	H
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2,80	2,63	2,57	2,68
Std. Deviation		,407	,615	,568	,404

يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا من بين آليات حوكمة المؤسسات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	20,0	20,0	20,0
	أوافق	24	80,0	80,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تتطلب الحوكمة السليمة التفاعل بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والمدقق الداخلي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	2	6,7	6,7	6,7
	محايد	7	23,3	23,3	30,0
	أوافق	21	70,0	70,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يجب على مجلس الإدارة ان يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	11	36,7	36,7	40,0
	أوافق	18	60,0	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Statistics

		يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الشفافية والإفصاح والتدقيق في نفس الوقت	يعمل التدقيق الداخلي على الإفصاح عن أهداف المؤسسة	يعمل التدقيق الداخلي بالإفصاح عن سياسة المكافآت أعضاء مجلس الإدارة	S
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2,70	2,63	2,47	2,58
Std. Deviation		,535	,556	,730	,558

يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الشفافية والإفصاح والتدقيق في نفس الوقت

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	7	23,3	23,3	26,7
	أوافق	22	73,3	73,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يعمل التدقيق الداخلي على الإفصاح عن أهداف المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	9	30,0	30,0	33,3
	أوافق	20	66,7	66,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يعمل التدقيق الداخلي بالإفصاح عن سياسة المكافآت أعضاء مجلس الإدارة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا أوافق	4	13,3	13,3	13,3
	محايد	8	26,7	26,7	40,0
	أوافق	18	60,0	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
X	30	2,52	,500
Y	30	2,57	,430
Z	30	2,63	,472
Valid N (listwise)	30		