الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر . « دراسة ميدانية »

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

- لطفي بلغايث
- الحاج محمد يحي

إشراف الاستاذة:

- د. داود خيرة

لجنة المناقشة

د.شبوطي حكيم	جامعة المدية	رئيسا
د. داود خيرة	جامعة المدية	مشرف ومقرر
بعيليش شهيرة	جامعة المدية	عضوا

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهـــــــــداء

إلى بلدي بلد المليون ونصف المليون شهيد

الجزائر

إلى شمعة دربي ونور عمري التي تفيض من عينيها بحار العطاء

لتزرع الدّنيا بالأمل لنكون نحن غراسها التي تنمو إلى الفضاء

أمي

إلى ربّان السّفينة في بحر حياتي الذي علّمني حُبّ العلم والعمل

رمز التّضحية والعطاء

أبي

إلى شركائي في طموحاتي وأحلامي الذين تحلو بهم ومعهم الحياة

إلى من شاركني في جني ثمار عملي هذا

إخوتي

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد

وشجّعني على التّقدم بالعلم والإرتقاء

أصدقائي

إليهم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم والصّلاة والسّلام على رسول الله

الحمد لله حمداً كثيراً والشّكر له على نِعمِهِ عَلَيَّ الّتي لا تُعَدّ ولا تُحصَى، والصّلاة والسّلام على سيّدنا محمّد خاتمُ الأنبياء والمرسَلين وعلى آله وصَحبِه أجمَعِين.

اللّهم إني توكّلتُ عليك وسَلّمتُ أمري إليك، لا ملجأ ولا منجى إلا إليك، ربّي أدخلني مدخل صدق وأخرجني مخرج صدق واجعل لي من لدنّك سلطاناً نصيرا، ربّي اشرح لي صدري ويسّر لي أمري واحلل عقدة من لساني يفقهو قولي، بسم الله الفتاح، لا اله إلاّ أنت سبحانك إنّي كنت من الظّالمين، يا حيّ يا قيّوم برحمتك أستغيث، أصلح لي شأني كله ولاتكلني إلى نفسي طرفة عين، والحمدالله الذي هدانا لهذا وما كنّا لنهتدي لولا أن هدانا الله رب العالمين.

أتقدم بالشّكر الجزيل والتّقدير الكثير لـلاستاذة داود خيرة لقبولها على الإشراف على هذه الرّسالة بكل صبر وما قدَّمتهُ لي من نصائح وإرشادات قيِّمة، كما أتقدّم بالشّكر إلى أعضاء لجنة المناقشة لتكرُّمهم بقبول مناقشة هذه الرّسالة وإبداء ملاحظاتهم القيِّمة عليها ، كما لايفوتُني التّوجّه بالشّكر لكل من ساعدني في دراستي.

ملخص

ملخص :

لقد أصبح التدقيق الداخلي من بين الادوات المهمة في نظام حوكمة الشركات خاصة بعد الفضائح المالية التي استهدفت العديد من دول العالم و هزت اقتصاداتها وذلك راجع الى انتشار الفساد المحاسبي و نقص الافصاح و الشفافية ,مما دفع بغالبية المؤسسات للاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي و اعطائه أهمية كبيرة من اجل الحد من مثل هذه الانهيارات و كذا ضمان عنصر الشفافية للمساهمة في تحسين أداء المؤسسات.

وبالتالي فإن هذه الدراسة تهدف للتعريف بوظيفة التدقيق الداخلي كآلية من بين الآليات التي تدعم التطبيق السليم و تساهم في تفعيل حوكمة الشركات، وذلك من خلال مساهمته في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وتكامله مع التدقيق الخارجي لضمان الالتزام بالقوانين والإجراءات الإدارية، مصداقية و جودة المعلومات المحاسبية صحة القوائم المالية وتقديم تأكيدا بأن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية، من أجل حماية حقوق المساهمين، المستثمرين ومختلف أصحاب المصالح

كما تهدف هذه الدراسة إلى إبراز علاقة التدقيق الداخلي بكل من لجنة التدقيق، مجلس الإدارة والإدارة العليا بهدف تحسين الأداء العام للشركة،مع ضمان الالتزام بالإفصاح والشفافية، و دعم المساءلة وإدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية لتحقيق قواعد ممارسة الإدارة الرشيدة.

بعد استعراض الجانب النظري للموضوع ودراسة العلاقة المترابطة له، تم الوقوف في الجانب التطبيقي الى دور التدقيق الداخلي في الجزائر اذ كان يمثل آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية ، بالإضافة إلى تصميم استبيان لمعرفة أراء بعض الموظفين في الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي و اذا فعلا هو آلية لتفعيل حوكمة الشركات ، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها الدور الواضح للتدقيق الداخلي في دعمه لحوكمة المؤسسات و فعاليته، كما اتضح أن للتدقيق الداخلي دور فعال في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسين سلوك الموظفين

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الداخلي .

Résumé

L’audit interne est devenu l’un des outils importants du système de gouvernance d’entreprise, en particulier après les scandales financiers qui ont touché de nombreux pays du monde et ébranlé leurs économies. La corruption généralisée, le manque d’informations et le manque de transparence ont incité la majorité des institutions à prêter attention à la profession de l’audit interne. Afin de réduire ces effondrements et d’assurer la transparence afin de contribuer à l’amélioration de la performance des institutions .

Cette étude a pour objectif de présenter la fonction d'audit interne en tant que mécanisme garantissant une bonne application et contribuant à l'activation de la gouvernance d'entreprise en contribuant à l'évaluation de l'efficience et de l'efficacité du système de contrôle interne, de la gestion des risques et de son intégration dans l'audit externe afin de garantir le respect des lois et procédures administratives, Qualité de l'information comptable, La validité des états financiers et l'assurance que les risques de l'institution sont gérés efficacement, afin de protéger les droits des actionnaires, des investisseurs et des différentes parties prenantes.

L’objectif de cette étude est de mettre en évidence la relation d’audit interne avec le comité d’audit, le conseil d’administration et la direction afin d’améliorer la performance globale de la société, de garantir le respect des règles de transparence et de responsabilité, ainsi que d’améliorer les méthodes de gestion et de contrôle permettant de respecter les principes de bonne gouvernance.

Après avoir examiné l’aspect théorique du sujet et étudié les relations réciproques, l’aspect pratique du rôle de l’audit interne en Algérie a été

considéré comme un bon mécanisme pour activer le gouvernement d'entreprise du point de vue des académiciens et des professionnels de l'état de Medea, en plus de la conception d'un questionnaire permettant de connaître les opinions de certains employés sur le rôle joué par l'audit L'audit interne a joué un rôle déterminant dans l'évaluation du système de contrôle interne et dans l'amélioration du comportement des employés.

***Mots-clés: gouvernance d'entreprise, audit interne**

الفهارس

العناوين	الصفحة

الإهداء

شـــكـر وتـــقـدير

ملخص

قائمة المحتويات.....V

قائمة الأشكال.....X

قائمة الجداول.....IX

قائمة الملاحق.....XI

مقدمة عامة .....أ

الفصل الأول: الإطار الفكري لحوكمة الشركات .

المبحث الاولى : الاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات 03

المطلب الاولى : نشأة حوكمة الشركات ومفهومها 03

الفرع الاولى : نشأة حوكمة الشركات 03

الفرع الثاني : مفهومها 05

المطلب الثاني : حوكمة الشركات (أهمية ، أهداف ، مبادئ) 09

الفرع الاولى : أهمية حوكمة الشركات.....09

الفرع الثاني : اهداف حوكمة الشركات.....10

الفرع الثالث : مبادئ حوكمة الشركات.....11

المبحث الثاني : محددات حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها 19

المطلب الاولى : محددات حوكمة الشركات 19

الفرع الاولى : محددات الداخلية 19

الفرع الثاني : محددات الخارجية 23

المطلب الثاني : الأطراف المعنية بتطبيقها.....29

*****الفصل 02: التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات . *****

المبحث الاولى : الخلفية الفكرية للتدقيق الداخلي.....29

المطلب الاولى : ماهية التدقيق.....29

الفرع الاولى : مفهوم التدقيق.....31

الفرع الثاني : اهمية واهداف التدقيق.....34

الفرع الثالث : انواع التدقيق.....40

المطلب الثاني : ماهية التدقيق الداخلي.....40

الفرع الاولى : مفهوم التدقيق الداخلي.....42

الفرع الثاني : اهداف التدقيق الداخلي.....43

الفرع الثالث : انواع التدقيق الداخلي.....44

المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات 44

المطلب الاولى : دراسات سابقة حول العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات.....44

الفرع الاولى : دراسة RICHARD MIELLET 45

الفرع الثاني : دراسة يرقي و عبد الصمد 2010..... 45

الفرع الثالث : دراسة D'SILVA 2007 46

الفرع الرابع : دراسة LIU .T 2005 46

الفرع الخامس : دراسة عطا الله وارد خليل 2005..... 48

المطلب الثاني : متطلبات التدقيق الداخلي بما يسهم في تفعيل حوكمة الشركات..... 48

الفرع الاولى : متطلبات شخصية (المدقق)..... 49

الفرع الثاني : وظائف التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات..... 51

الفرع الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بباقي اطراف حوكمة الشركات..... 59

*****الفصل 03 : الدراسة الميدانية*****

المبحث الاولى : واقع التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات في الجزائر 59

المطلب الاولى : واقع حوكمة الشركات في الجزائر..... 59

الفرع الاولى : مراحل تطور الحوكمة في الجزائر 59

الفرع الثاني : معوقات و تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر..... 61

الفرع الثالث : مقترحات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر..... 63

الفرع الرابع : ميثاق الحكم الراشد في الجزائر..... 65

المطلب الثاني : التدقيق الداخلي في الجزائر 67

الفرع الاولى : الإطار القانوني للتدقيق الداخلي في الجزائر..... 67

الفرع الثاني : واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر..... 69

المبحث الثاني : الدراسة التطبيقية.....71

المطلب الاولى : منهجية الدراسة.....71

الفرع الاولى : مجتمع الدراسة و متغيرات الدراسة 71

الفرع الثاني : الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.....71

المطلب الثاني : ثبات وصدق أداة الدراسة..... 72

الفرع الاولى : اختبار التوزيع الطبيعي.....72

الفرع الثاني : ثبات أداة الاستبيان.....72

الفرع الثالث : الاتساق الداخلي لمحور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر.....73

المطلب الثالث : تحليل نتائج الدراسة. 75

الفرع الاولى : التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية.....75

الفرع الثاني : التحليل الوصفي لمحور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر من وجهة نظر الاكاديميين و المهنيي.....80

الفرع الثالث : اختبار فرضية الدراسة.....82

خاتمة عامة 86

قائمة المراجع 90

الملاحق 96

الرقم	قائمة الأشكال	الصفحة

(1-1) الخصائص التي يجب توفرها في حوكمة الشركات.....08

(2-1) مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية : OECD.....18

(3-1) المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات 22

(4-1) الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات 25

(1-2) أنواع التدقيق حسب الهدف من إجرائها.....39

(2-2) المتطلبات المحددة لتحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي وتحسين جودة حوكمة الشركات.....47

(1-3) تمثيل أفراد العينة حسب متغير الجنس.....75

(2-3) تمثيل أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.....76

(3-3) تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.....77

(4-3) تمثيل أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.....78

(5-3) تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة. 79

الرقم	قائمة الجداول	الصفحة

(1-3) : اهداف الحكم الراشد في الجزائر.....66

(2-3) : اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)...72

(3-3) : اختبار قيم معامل الثبات لمحاور الاستبيان...72

(4-3) : اختبار الاتساق الداخلي لعبارات و واقع التدقيق الداخلي في الجزائر.....73

(5-3) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس...75

(6-3) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي...76

(7-3) : توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي...77

(8-3) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة...78

(9-3) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة...79

(10-3) : المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر.....80

(11-3) : المؤشرات الإحصائية لواقع التدقيق الداخلي في الجزائر كآلية لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الاكاديميين والمهنيين بولاية المدية.....83

الرقم	قائمة الملاحق	الصفحة

ملحق رقم (1) : الاستبيان 96

ملحق رقم (2) : نتائج اختبارا التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة.....102

ملحق رقم (3) : نتائج اختبار ثبات محور الاستبيان.....102

ملحق رقم (4): نتائج اختبار الاتساق الداخلي للعبارات المحذوفة من الاستبيان.....102

ملحق رقم (5): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر.....104

ملحق رقم (6): نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية.....105

ملحق رقم (7): نتائج التحليل الوصفي لمحور واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر.....107

ملحق رقم (8): نتائج اختبار فرضية الدراسة.....107

مقدمة عامة

مقدمة

ارتفع الاهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في العديد من اقتصاديات دول العالم بسبب عدة أزمات مالية واقتصادية أهمها الأزمة المالية لدول جنوب شرق آسيا عام 1997، إضافة إلى انهيارات مالية مفاجئة لعدد من البنوك والشركات العالمية، أبرزها الشريكتين إنرون للطاقة و وورلد كوم للاتصالات سنة 2002 وغيرها، وهذا نتيجة التلاعب بمصداقية القوائم المالية وضعف مستوى الرقابة الداخلية ودرجة الإفصاح والشفافية، فقد تم استخدام طرق محاسب يةمضللة لإخفاء الخسائر والتلاعب بحقوق المساهمين وباقي أصحاب المصالح، وذلك بالتواطؤ مع شركات تدقيق عالمية مثل شركة آرثر أندرسون التي قدمت تقارير تدقيق غير صادقة مما أدى لتعرضها لغرامات مالية وفقدان الثقة في المعلومات المفصح عنها، وترتب عن ذلك أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات.

وللحد من النتائج السلبية لمثل هذه الممارسات، والمتمثلة خاصة في إنتاج وتقديم معلومات محاسبية تتميز بانعدام المصداقية والشفافية، وبالتالي ضعف مستوى جودتها. كان الاهتمام بحوكمة الشركات التي تساعد على تحقيق الإفصاح والشفافية لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح للشركات وزيادة ثقتهم في المعلومات الصادرة عنها.

هذا كله ساهم في ظهور بعض المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بضبط الأداء المالي والممارسات الإدارية من خلال توفر العديد من الإجراءات التي تضمن الشفافية في العمل، مما يعزز ثقة المساهمين و تشجيعهم على الاستثمار، و من بين المصطلحات التي لاقت اهتمام كبيرة من قبل الباحثين وخبراء الاقتصاد مصطلح التدقيق الداخلي ومصطلح حوكمة الشركات.

ولقد أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة لا يمكن الاستغناء عنها، إذ ينبغي أن يرتقي دور التدقيق الداخلي في المؤسسات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، كما يعتبر آلية أساسية من خلال دورها المساهم في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة من إدارة المخاطر وإدخال تحسينات على الأساليب الرقابية.

وفي ظل سياسة الانفتاح التي انتهجتها الجزائر منذ التسعينات من القرن الماضي، أصبح من المهم أن تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العامة والخاصة للبحث عن الأساليب التي تساعدها على البقاء في ظل المنافسة الشديدة وإبراز قدرتها على جذب الاستثمارات والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح فيها، وهذا بالاعتماد على التطبيق السليم لحوكمة الشركات كأحد الأساليب التسييرية الهادفة للحد من الفساد المالي والإداري، وذلك من خلال إصدار الدولة لميثاق الحوكمة وإجراءها لعدة

إصلاحات محاسبية ساهمت في تبني وظيفة التدقيق الداخلي والتي تعتبر كأحد الآليات التي تضمن جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها في المؤسسات الاقتصادية.

أولا: إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق ذكره يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

- **كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يكون كآلية لتفعيل حوكمة الشركات ؟**

وفي محاولتنا الإجابة على التساؤل الرئيسي وجب علينا الإجابة على جملة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة في :

1- ما هي الاسباب و العوامل التي دعت لزيادة الاهتمام بحوكمة الشركات؟

2- ما هي شروط جودة التدقيق الداخلي بما يؤدي الى تفعيل حوكمة الشركات؟

3- هل واقع التدقيق الداخلي في الجزائر آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين بولاية المدية؟

ثانيا: الفرضيات

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمت صياغة جملة من الفرضيات التي يتم إثباتها أو نفيها من خلال إنجاز البحث، وقد تتمثل في مايلي:

♦من الاسباب و العوامل التي دعت لوجود الحوكمة هي الازمات المالية و الانهيارات المؤسسية.

♦يتميز التدقيق الداخلي بمجموعة من الشروط بما يؤدي الى تفعيل الحوكمة لعل اهمها تميز المراجع بمجموعة من الشروط الشخصية و قيامه بمجموعة من الوظائف.

♦ التدقيق الداخلي في الجزائر آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر اللأكاديميين والمهنيين بولاية المدية.

ثالثا: أهمية الدراسة

تنبع اهمية بحثنا هذا في تفعيل واقع التدقيق الداخلي بما يؤدي الى تفعيل الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، على اعتبار ان هذا التفعيل اصبح مطلبا ضروريا بالنظر لوجود علاقة نوعية بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات .

رابعا: أهداف الدراسة

بالإضافة إلى محاولة للإجابة على التساؤل الرئيسي والفرضيات الفرعية المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- توضيح مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.
- التعرف على مختلف الأدوار البارزة للتدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات.
- التعرف بالعلاقة التعاونية للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف حوكمة الشركات.
- التعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دور ايجابيا في تطبيق الحوكمة في الجزائر ، وكذا اقتراح حلول عملية لاجل تفعيل هذا الدور .

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

تبرز أهم الأسباب لاختيار هذا الموضوع في النقاط التالية:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص.
- الرغبة الذاتية في الإطلاع أكثر على الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.
- العمل على التخفيف من الفساد الاداري و المالي من خلال تفعيل واقع التدقيق الداخلي كآلية من آليات حوكمة الشركات في الجزائر .

سادسا: الدراسات السابقة

توجد العديد من الدراسات البحثية التي تناولت بالدراسة والتحليل موضوع الحوكمة في الشركات والمصارف، ومن بينهم ما يلي:

1-دراسة عثمان عثمانية بعنوان:[1]

حيث سعى الباحث من خلال الدراسة إلى التأكد 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 من النتائج أهمها أن حوكمة الشركات تسعى للقضاء على الفساد المالي والإداري، وترقية أداء الشركة من خلال الرقابة وضبط السلوكيات 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 يجعل الأداء المالي للشركات الأمريكية أفضل بكثير من أداء الشركات الجزائرية.

2-دراسة أمقران مكي بعنوان:[2]

هدف البحث إلى بيان أهمية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية صحيح، بالإضافة إلى إظهار مدى مساهمة المراجعة الداخلية في خلق قيمة مختلفة للمؤسسة وزيادة على ذلك نشر ثقافة تقييم الذات لدى إدارة المؤسسة.

ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية، وبالإضافة إلى أن نظام الرقابة الداخلية أداة تسيير فهو أداة للوقاية والإنذار على كل ما يمكن أ ن يمس استقرار المؤسسة.

تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوى والضعف لنظام الرقابة الداخلية، وتقوم بإبرازها، بالإضافة إلى إعطاء نصائح لمتخذي القرار بالمؤسسة كنتيجة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] **"الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركة"**: دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية والجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص إستراتيجية مالية، من جامعة العربي تبسي، تبسة، سنة 2010-2011.

[2] **"دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية":** رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، سنة 2012-2013.

3- دراسة إبراهيم إسحاق نسمات بعنوان:[1]

حيث تناول البحث دور إدارات المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وأهم ما توصل إليه الباحث هو وجود ارتباط قوي بين القيام بأداء العملية المراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية الواجبة، والتزام المراجع الداخلية ببذل العناية المهنية مع توافر التأهيل الفني لتفعيل مبادئ حوكمة العاملة في المصارف الفلسطينية.

4– دراسة Good and Sew عام 2002:

تناولت هذه الدراسة تأثير آلية حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية ودور المديرين والمراجعين في تطبيق ذلك بالتطبيق على الوحدات الاقتصادية في سنغافورة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى تأكيد دور المراجعة ولجان المراجعة في عملية الحوكمة وفي تحقيق جودة التقارير المالية، وبالإضافة إلى أهمية القواعد الأخلاقية في ذلك.

*إن ما يميز دراستنا عن غيرها من الدراسات السابقة هو الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي ومدى فعاليته في حوكمة الشركات ودعمها في التطبيق السليم لها، وهذا ما لم يتطرق إليه في الدراسات السابقة.

سابعا: منهجية البحث

نظرا لتجسيد موضوع الدراسة والوصول إلى نتائجه الموجودة، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة والمتمثلة في التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات ووصف وتحليل علاقتها ببعض، كما تم الاستعانة بالجانب التاريخي في الجزء المرتبط بتطور الاهتمام بحوكمة الشركات، أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الجانب النظري تتمثل أساسا في المسح المكتبي من خلال الإطلاع على المراجع والدراسات المتوفرة حول الموضوع وكذلك المتوفرة في شبكة الانترنيت، أما الجانب التطبيقي تم تصميم استبيان للحصول على آراء أفراد العينة واستخدام أساليب الإحصاء الوصفي

[1] "**دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة**": دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل الجامعة الأممية، غزة، 2009.

والإحصاء الاستدلالي، وذلك باستخدام برنامجSPSS والتدعيم بالأشكال البيانية والاستنتاجات لتسهيل عرض وتحليل معطيات الدراسة الميدانية.

ثامنا: هيكل الدراسة

للوصول إلى الأهداف المرغوبة والمنتظرة من دراستنا تم اعتماد خطة تتضمن ثلاثة فصول.

خصص فصلين منهما للجانب النظري، أما الفصل الثالث فقد خصص للجانب التطبيقي (دراسة ميدانية) إضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن بعض النتائج المتوصل إليها والمقترحات.

فبالنسبةللفصل الأول والمتمثل في الإطار الفكري لحوكمة الشركات، تم التطرق من خلاله إلى المفاهيم ونشأة حوكمة الشركات، وأهميتها، بالإضافة إلى أهدافها ومبادئها، كما تطرقنا إلى محددات حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها.

أما بالنسبة للفصل الثاني والمتمثل في التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، فقد تطرقنا إلى الخلفية الفكرية للتدقيق الداخلي بما يضم (مفاهيم، أهمية، أهداف، أنواع التدقيق والتدقيق الداخلي)، بالإضافة إلى دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات حيث احتوت على بعض الدراسات السابقة حول علاقة التدقيق بحوكمة الشركات، وكذلك متطلبات التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات (متطلبات شخصية للمدقق ووظائف التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات، وعلاقة التدقيق الداخلي بباقي أطراف حوكمة الشركات.

أما بالنسبة للفصل الثالث والمتمثل في الدراسة الميدانية ، حاولنا من خلال ه دراسة حالة التدقيق الداخلي في الجزائر اذ كان يمثل آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الاكادميين والمهنيين بولاية المدية ، بالإضافة إلى تصميم استبيان موجه ل تلك العينة (الموظفين الاكادميين و المهنيين.

الفصل الأول :

الإطار الفكري لحوكمة الشركات

تمهيد:

تعتبر حكومة الشركات من المفاهيم الحديثة التي تلقى اهتماما بالغا من طرف المستثمرين وزاد هذا الاهتمام نتيجة العولمة وانفتاح الأسواق وزيادة الاستثمارات الأجنبية في تلك الأسواق، وهذا نظرا لدورها الفعال في تقديم القواعد والضوابط التي تساعد على أحكام الإدارة والرقابة على برامج ونشاطات المنظمة، بغية الوصول الى تحقيق مصالح كل الأطراف وحماية حقوق المساهمين، وكل الأطراف المعنية بوجود المنظمة.

لقد أثارت سلسلة الأزمات المالية والانهيارات المفاجئة لعدد من المؤسسات العالمية تساؤلات حول الأسباب التي أدت إلى هذه الفضائح المالية ولعل من أبرز هذه الأسباب و أهمها الفساد المالي والإداري، مما إستدعى إيجاد معايير لضبط صلاحيات الإدارة العليا وقواعد رقابية أكثر تشددا او حرصا على تحقيق مصالح كل الأطراف.

سنتناول في هذا الفصل الاطار الفكري لحوكمة المؤسسات من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الاولى: : الاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

المبحث الثاني : محددات حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها.

المبحث الأول : الاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

إن الشركة هي من العناصر الأساسية في تنمية أي اقتصاد كان، فطبيعتها الاجتماعية والاقتصادية والقانونية وتفاعلها مع المحيط الداخلي والخارجي ، ومع كل ما قد يشاهده العالم من فضائح وأزمات التي مست المؤسسات في العالم ، أدى ذلك إلى اهتمام الحوكمات والمنظمات الدولية والباحثين الاقتصاديين والاجتماعيين بهذه الخلية المؤثرة في حياة الإنسان عامة والاقتصاد بصفة خاصة .

ومن هنا ازدادت أهمية مفهوم حوكمة الشركات والذي يقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجالس الإدارات في الشركات وبين الإدارات التنفيذية ولجان التدقيق وكذلك المساهمين وأصحاب المصالح فيها.

وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى نشأة حوكمة الشركات ومفهومها في المطلب الأول ثم إلى الأهمية والأهداف والمبادئ في المطلب الثاني .

المطلب الأول: نشأة وتطور حوكمة الشركات ومفهومها

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تقديم لنشأة حوكمة الشركات و تطورها في الفرع الاولى .ثم بعدها الى مفهومها في الفرع الثاني.

الفرع الاولى : نشأة وتطور حوكمة الشركات

إن التطور الذي حصل على ملكية الشركات والانتقال من الشركات الفردية إلى الشركات المساهمة التي تضم عددا كبيرا من المساهمين برأس مال كبير كان من أهم نقاط التحول في الاقتصاد المعاصر ، ولكن رغم أن هذا التحول كان إيجابيا إلا أنه لم يخل قط من المشاكل والمعوقات التي ألقت بظلالها وخاصة

وأن الملكية لم تعد لشخص بعينه بل هي في يد مجموعة من الأشخاص ، فكان لابد من إيجاد حل لهذا الموضوع ظهر من خلال نظرية الملكية ، حيث فصلت هذه النظرية بين ملكية الشركة وإدارة الشركة وزيادة قيمتها ، ولكن هذا الفصل أدى إلى الكثير من المشاكل لعلى من أهمها التضارب في المصالح بين حملة الأسهم والإدارة ، وبما أن الإدارة هي المتحكمة بتسيير أعمال المنشأة فإنما تجعل الأمور لمصلحتها دون النظر لمصالح المساهمين ما أدى إلى خلق مشاكل كبيرة ، في الشركات تسببت أحيانا بالعسر المالي أو الإفلاس ، فكان لابد من وجود نظام لضبط المديرين ومنعهم من التلاعب [1].

وإن ما حصل من انهيار لأكبر شركات الطاقة الأمريكية (ENRON) نتيجة التلاعب الإدارة في القوائم المالية للشركة بالاتفاق مع شركة (ARTHUR ANDERSON) أحد أكبر شركات التدقيق في العالم ترك أثرا كبيرا على مصداقية الإدارة وشركات التدقيق ، وعلى إثر ذلك صدر ما يسمى بقانون (2002.SARBANES OXLEYACT) حيث أصبح إلزاما على الإدارة التحقق من فاعلية إجراءات وآليات الرقابة ،على الإفصاح في التقارير السنوية والربح السنوي. وتوثيق وتقديم الإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية كما ألزم القانون أيضا أن تقوم لجنة التدقيق بإعداد تقرير عن المشاكل المحاسبة والمالية المحتملة. كما ألزمها أيضا بالإفصاح عن مدى الالتزام بالقواعد الأخلاقية . وعليه فقد أدت هذه المتطلبات الجديدة إلى توسيع دور وظيفة التدقيق الداخلي في دعم المنشآت لغرض مقابلة هذه المتطلبات الإلزامية .

وعند استعراض التجارب الدولية بشأن حوكمة الشركات ، نلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت السباقة في هذا المجال ، إذ قامت بورصة نيويورك NYSE(2003) باقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد

[1]- أثر حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ،باكالوريوس محاسبة ، جامعة دمشق ، سورية 2009.

مديرين مستقلين لحضور اجتماعات مجلس الإدارة ،أما في اليابان فقد قامت بورصة طوكيو بوضع دليل للتطبيقات الجيدة لحوكمة الشركات ليتم إتباعها من قبل الشركات اليابانية في سبيل إعداد المعايير التي تتفق مع القانون التجاري الياباني .

ونرى المفوضية الأوروبية قد عملت على تكليف فريق عمل بروكسل لمهمة تطوير وتوحيد الإطار القانوني للشركات بهدف الإفصاح وحماية المستثمرين ، وفي أمريكا اللاتينية قامت سبع دول في سان باولو بتفعيل مشاركتهم في رابطة لمؤسسات حوكمة الشركات .[1]

الفرع الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

أ -مفهوم الحوكمة لغويا :

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة ، فهو لفظ مستمد من الحوكمة ، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني الكلمة من معاني ، وعليه فان لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها :

1. **الحكمة** : ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد .
2. **الاحتكام** : وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة .
3. **التحاكم** : طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.([1])

[1] - أثر حوكمة الشركات على الممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على شركات ثصناعية مدرجة في سوق عمان المالي . ص13، بكالوريوس محاسبة دمشق ، سورية 2009.

ب- مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا :

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات ، حيث أخذ مفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية المهنية بالتسابق لتعريفها .

وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية ، وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدا ، إلا أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول استنباط المعاني والمفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات .

فقد وصف تقرير (CADBURY ,1992)''على أنها نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب''[2].

وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات في مجلة tone at the Top والصادرة عنه بأنها : العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمي فيها"[3].

---

[1]- شرف حنا ميخائيل ، " تدقيق الحسابات واطرافه في اطار المنظومة حوكمة الشركات " المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، 24. 26 سبتمبر 2005، ص 05.

[2] Repport of the comnite on the finncial aspects of corporation governonce. London burgess science press.1 dec 1992 .p14.

[3]- the institute of internal anditors « the lessons that lie beneath »tone at the top.usa. feb 2002. “P02”.

- كما عرفت مؤسسة التمويل الدولية ifc الحوكمة بأنها : " النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها"[1].
- وقد عرف الكتاب monks and minnow الحوكمة بأنها " علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء المؤسسة[2].
- كما يمكن أن تعرف بأنها :" عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد صنع القرار ومراقبة ورصد العمليات داخل المؤسسة .

انطلاقا من التعاريف السابقة تظهر لنا المعاني الأساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي :

أ -مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات.

ب تنظيم العلاقات بين المجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح أخرى.

ت التأكد على أن المؤسسات يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح.

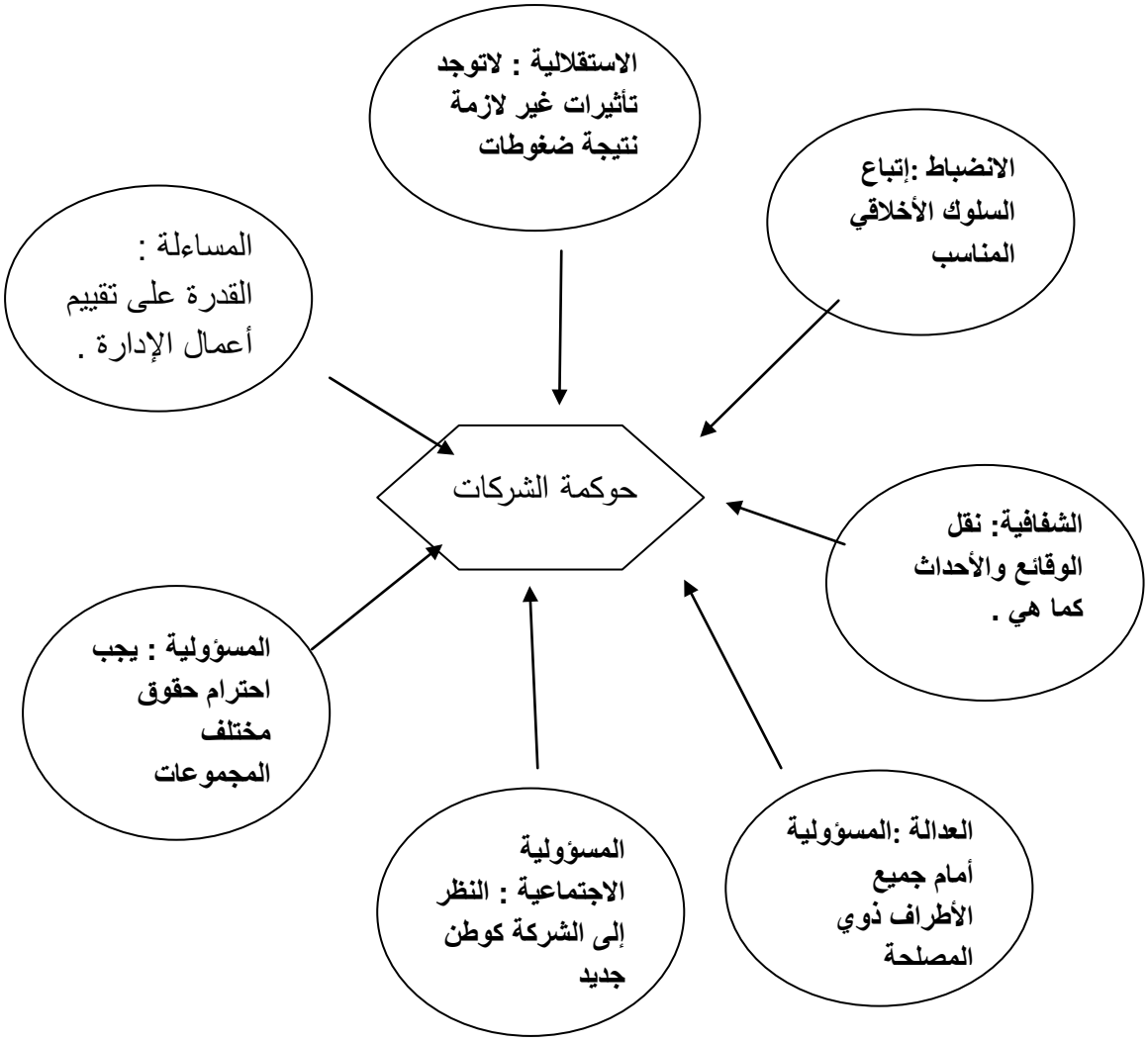
ث مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المؤسسة والرقابة عليها وفق هيكل معين، يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة المؤسسة مثل: مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

ويمكن استنتاج خصائص حوكمة الشركات من خلال الشكل التالي :

[1] - Alamgir .m « carparate governamce : Arisk perspective ».paper presented to carporate governamce and reform .the egyptiom banking institute .7may 2007.p03.

[2] -عطا الله وراد خليل ،"دور المنوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في بنوك التجارة الأردنية في ظل الحاكمة المؤسسية" .المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات– تدقيق المصارف والمؤسسات المالية) القاهرة .مركز مشروعاتالدولية الخاصة .24 25 سبتمبر 2005.ص15.

الشكل (1-1) : الخصائص التي يجب توفرها في حوكمة الشركات.



المصدر: اعداد الطالبين من خلال ما تم دراسته في الفرع.

المطلب الثاني : حوكمة الشركات (أهمية ،أهداف ، مبادئ)

حظي مفهوم حوكمة الشركات بقدر كبير من الاهتمام، وذلك نتيجة العديد من الانهيارات والفضائح المالية التي شهدها العالم مثل دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية ، لحالات الفشل الإداري والتلاعب بالقوائم المالية وعدم الالتزام بمحددات السلوك المهني والأخلاقي مما أدى إلى حدوث العديد من حالات الإفلاس والعسر المالي للمؤسسات العملاقة تضرر فيها الكثير من المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال.

كل هذا استدعى الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات وذلك ما سوف نتطرق اليه في هذا المطلب .

الفرع الاولى: أهمية حوكمة الشركات

ترجع أهمية حوكمة الشركا ت إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو ، ويجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديد ة ، مع الحرص على تدعيم استقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية ، مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة ، بالإضافة لما سبق يمكن توضيح أهمية الحوكمة من خلال النقاط التالية :

1 -يمكن تعزيز وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية ، والذي من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ القرارات والإجراءات الواجبة بشأنها وعلاج أسبابها وآثارها قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة .

2 -تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها ، وكذلك تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها .

3 -حماية أصول الشركة وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية.

4 -زيادة القيم الديمقراطية للعدالة والمساءلة والمسؤولية والشفافية في الشركات.[1]

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

إن الممارسات الجيدة للحوكمة المؤسسية يساهم في تقليل المخاطر ، وتحسين الأداء وتساعد على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة قي المدى الطويل ، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية : [2]

- العدالة والشفافية في معاملات المؤسسة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذات مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد .
- حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عائدهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات.
- منح المتاجرة بالسلطة في المؤسسة وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين.
- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة .

[1] - الافصاح الاختياري وحوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات الخدماتية المدرجة في بورصة عمان ،جامعة اليرموك ، إربد ، الأردن.ص10.

[2] - علاء فرحان طالب وآخرون ، حوكمة المؤسسة وأداء المالي الاستراتيجي للمصارف ،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2011.ص44-45.

- تحسين الإدارة داخل المؤسسة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء.

- كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم بين المصالح الإدارة ومصالح المساهمين.

- تقليل المخاطر المالية والاستثمارية.

- تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات.

- زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني.

- تعظيم الربحية والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي.

- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.

- تكوين لجنة تدقيق من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين تكون لها مهام واختصاصات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

- وكذلك فإن من أهداف الحوكمة إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والمقرضين والدائنين في القيام بدور المراقبين لأداء المؤسسة وأينما تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية.

الفرع الثالث : مبادئ حوكمة الشركات

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات مختلف القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها.وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، حيث

صرحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بعدم وجود نموذج جيد وموحد لحوكمة المؤسسات حيث أن المبادئ بطبيعتها تتطور وتتغير من خلال الإبداع والتطور في الشركات.[1]

وقد تتمثل هذه المبادئ أساسا فيما يلي :

أولا : توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

يؤكد هذا المبدأ على أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدد بوضوح التوزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية ، وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التالية:

1 -ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذو تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يقدمها المشاركين في السوق ، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بشفافية فعالة .

2 -أن المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات في نطاق إختصاص تشريع ينبغي أن تكون ذات شفافية قابلة للتنفيذ وتتوافق مع أحكام القانون.

3 -أن تنص التشريعات على توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.[2]

[1] - طارق عبد العال حمادة ،حوكمة الشركات ، شركة قطاع عام ،خاص ومصاريف ،دار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر 2007،ص12.

[2] - عبد العزيز دغيم ،حوكمة الشركات في الأسواق المالية الناشئة بين الالتزام والتطبيق الطوعي ، حالة سوق دمشق للأوراق المالية ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الأردن .2011.ص473.

ثانيا : حقوق المساهمين

ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم والمتمثلة في :

1 -حق المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات المهمة وإعلامهم بشكل كافي عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة، من بينها:

- كتعديلات في النظام الأساسي .
- العمليات الاستثنائية التي تؤدي إلى التأثير السلبي على المؤسسة .
- الترخيص بإصدار أسهم إضافية .

2 -حق المساهمين في المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وإعلامهم بالقواعد وإجراءات التصويت التي تحكم اجتماعات الجمعية .

3 -وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المالي والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من ممارسة درجة من السيطرة والرقابة.

4 -توفير لجميع المساهمين بما في ذلك المؤسسين الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم المنصوص عليها بالمبادئ التي تتناول الاستثناءات لمنع سوء الاستغلال.[1]

[1] - محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري الدار الجامعية ،طبعة أولى الاسكندرية ،مصر 2006.ص55.

ثالثا: المعاملة المتساوية للمساهمين

ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة المساهمين بصفة متساوية ، بما في ذلك مساهمين الأقلية والمساهمين الأجانب ، و ينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على تعويض فعال عند انتهاك حقوقهم وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ و هي:

1 -توفير حقوق التصويت المتساوية للمساهمين داخل كل فئة.

2 -أن يتم التصويت بواسطة فارزي الأصوات (الأمناء والموظفين). أو المرشحين لهذا الغرض، بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.

3 -حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي تكون بشكل مباشر أو غير مباشر والتي تكون لصالح المساهمين أصحاب النسب الحاكمة.

4 -أن تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بالمعاملة المتساوية لكل المساهمين، وعلى المؤسسة أن تتجنب الصعوبات وزيادة تكاليف التصويت بدون مبرر.

5 -مع تداول الأسهم بالشكل الذي لا يتميز بالإفصاح والشفافية.[1]

رابعا: الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح

ينص هذا المبدأ على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح والتي يحددها القانون ، وينشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة ، وأن يعمل على تشجيع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح من أجل إنجاح الشركة

[1] - مسعود الدراوسي ،ضيف الله محمد الهادي ،فعالية واداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ، الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة بسكرة 6. 7 ماي 2012.ص05.

، وخلق الثروة وفرص عمل جديد ة وضمان استمرار قوة المركز المالي للمؤسسات. وقد يتضمن المبدأ الرابع ما يلي:

- إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب في حالة انتهاك حقوقهم .
- أن يسمح إطار حوكمة الشركات بمشاركة أصحاب المصالح في آلية تحسين مستوى الأداء .
- توفير المعلومات لأصحاب المصالح بأسلوب دوري وفي التوقيت المناسب.
- أن يزود إطار قواعد المنظمة لحوكمة الشركات بهيكل كفء لحماية المؤسسة من الإعسار والالتزام بتسديد حقوق الدائنين.

خامسا: الإفصاح و الشفافية

ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات تحقيق الإفصاح السريع والتدقيق وفي الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة ، والوضعية المالية والأداء ، الملكية والرقابة على المؤسسة ..الخ . باحتوائها على العناصر التالية :

1. يجب أن يكون الإفصاح كاملا وشاملا وأن لا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط ، وإنما يشمل كذلك المعلومات الأخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية ، ملكية أسهم الأغلبية ، عوامل المخاطرة المتوقعة ، المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح.
2. يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة، والمراجعة المالية والغير المالية.
3. يجب القيام بالتدقيق السنوي، لحسابات المؤسسة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل.

4 -يجب أن تكفل كامل الحرية للمراقب في الإطلاع على كافة المستندات والدفاتر .وإجراء عمليات الجرد والتحقق من وجود الأصول ، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه ، أو على أي من العاملين لديه.

5 -يجب توفير قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين عليها بالوقت المناسب وبتكلفة اقتصادية ، وبطريقة تتسم بالعدالة.

6 -يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل ويدعم توصيات المحلل والوسطاء ، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين والتي تخلو من تعارض المصالح الذي يؤثر على نزاهة التحليل أو المحلل.[1]

وبالتالي فيمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ الأركان الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات.[2]

سادسا : مسؤولية مجلس الإدارة

حسب هذا المبدأ ينبغي تضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والارشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الادارة عن مسؤولياته أمام المؤسسة والمساهمين ، وذلك من حيث:

1 -أن يعمل مجلس الإدارة بإخلاص على حماية مصالح المؤسسة والمساهمين.

[1] - مسعود الدراوسي ، ضيف الله محمد الهادي ، مرجع سبق ذكره ص06.

[2] - بديسي فهيمة ، التدقيق الداخلي وطريقة انجاحه في حوكمة الشركات ،الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر ، جامعة 20أوت 1955 ،سكيكدة في 12/11 أكتوبر 2010. ص13.

2 -على مجلس الإدارة أن يسعى إلى تحقيق المعاملة المتساوية والعادلة لجميع المساهمين وذلك إن كانت قراراته تؤثر على مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة.

3 -على مجلس الإدارة أن يضم الإلتزام بالقوانين السارية وأن يتبع معايير عالية للأخلاق ويضع مصالح المعاملين مع المؤسسة بعين الإعتبار.

4 -على مجلس الإدارة القيام بإنجاز مجموعة من المهام الأساسية المذكورة سابقا ، بما في ذلك :

- وضع إستراتيجيات الشركة ، سياسة إدارة المخاطر ، الموازنات التقديرية ، خطط العمل السنوية ، تحديد أهداف الأداء ومراقبة تنفيذه . أداء الشركة مع الإشراف على النفقات الرأس مالية الرئيسية، عمليات الإستحواذ وتصفية الاستثمارات.

- متابعة قياس كفاءة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة .

- إختيار كبار المديرين وتحديد مكافآتهم ومتابعة أدائهم وإعفائهم عند الضرورة .

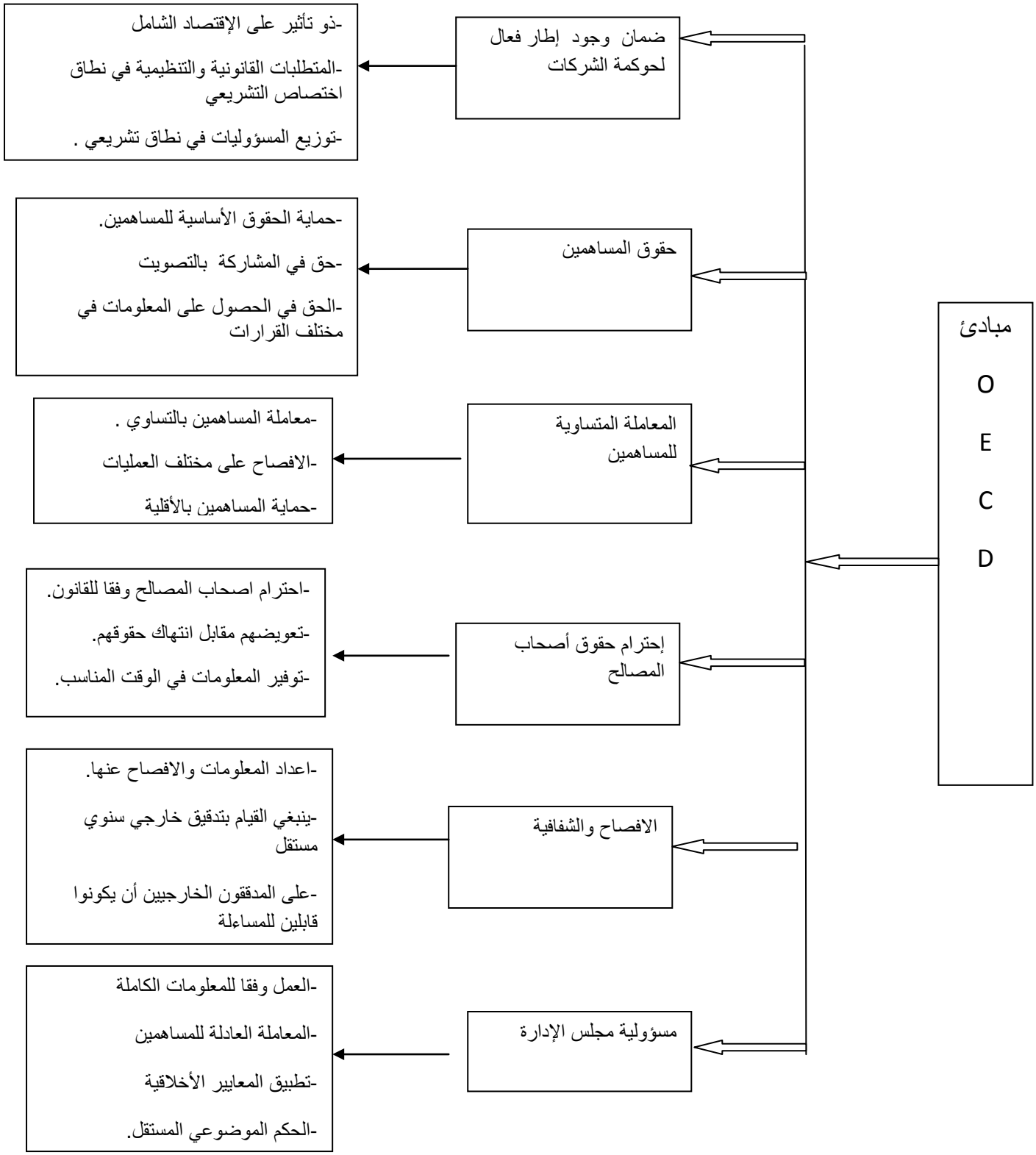
- توافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة .

5 -ينبغي على مجلس الإدارة ضمان الحكم بشكل مستقل وموضوعي فيما يتعلق بشؤون المؤسسة.

6 -أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة الوصول إلى المعلومات المناسبة والدقيقة في التوقيت المناسب من أجل تسهيل القيام بمسؤوليتهم بشكل سليم[1].

[1] - علوي اسماعيل ،سعدي عبد الحليم ، أثر تطبيق نظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الافصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ، جامعة محمد خيضر،بسكرة،6. 7 ماي 2012.ص15.

الشكل (1-2) مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية : OECD



المصدر : من إعداد الطالبين من خلال ما تم دراسته في الفرع .

المبحث الثاني : محددات حوكمة الشركات و الاطراف المعنية بتطبيقها

بالنظر إلى المبادئ المذكورة في المبحث الاولى يتضح من أن للحوكمة مجموعة من المحددات التي يتم استخدامها لتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات و مجموعة من الاطراف المعنية بتطبيقها، ومن هنا سوف نتطرق الى هذه المحددات في المطلب الاولى و الاطراف المعنية بتطبيقها في المطلب الثاني.

المطلب الأول : محددات حوكمة الشركات

هناك مجموعتين من المحددات يتوقف عليهما مستوى الجودة و التطبيق الجيد لحوكمة الشركات .و فيما يلي عرض لهاتين المحددات.

الفرع الاولى : محددات داخلية

إن المحددات الداخلية تشير الى القواعد والأسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الادارة والمديرين التنفيذيين والذي يؤدي توافرها وتطبيقها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة (OCED2004) .

- **مجلس الإدارة** : يجب أن يمضي مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة وأن يتحمل كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المسؤولية المباشرة وغير المباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة ، وتحقيق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح كافة ومعاملتهم معاملة عادلة.
- **الهيكل التنظيمي** : يعتبر إعداده جزءا من مسؤولية مجلس الإدارة ويتضمن عملية التسلسل الهرمي للسلطة لغرض تحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وخطوط تفويض السلطات من أجل بلوغ النتائج المرجوة.

- **النظام المحاسبي والمالي:** الأداة التي توفر ما يحتاجه مستخدمو البيانات ، حيث يعتبر القاعدة الأساسية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية.

- **قيم الشركة :** تتعلق بالسلوك الأخلاقي للشركة وبمستويات عالية من القيم القائمة على الأخلاق المهنية من نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة .[1]

الفرع الثاني : محددات الخارجية [2]

وترجع أهمية هذه المحددات إلى أن وجودها يضمن حسن إدارة الشركة وتقليل التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص وتشمل المحددات الخارجية مايأتي :

- **مصادر التمويل :** يعتبر المستثمرون الممول الأساسي للأسواق المالية ، فإذا كانت عملية الحوكمة فعالة في المنشأة فإن ذلك يؤدي إلى إقبال المستثمرون للإستثمار في هذه المنشأة بشكل كبير.

- **طبيعة السوق :** من المؤكد أن السوق يترك تأثيراته الداخلية والخارجية على الشركة من حيث قدرته على أداء مهامها ونجاحها في إدارة مخاطر السوق ومراقبة النتائج .

- **الالتزام بالمعايير الدولية المحاسبية :** وتتعلق بالتقييد بمعايير موحدة تكون ملزمة في التطبيق لتعزيز خاصية المقارنة بين البيانات والمعلومات المالية على المستوى العالمي ، ووضع آلية

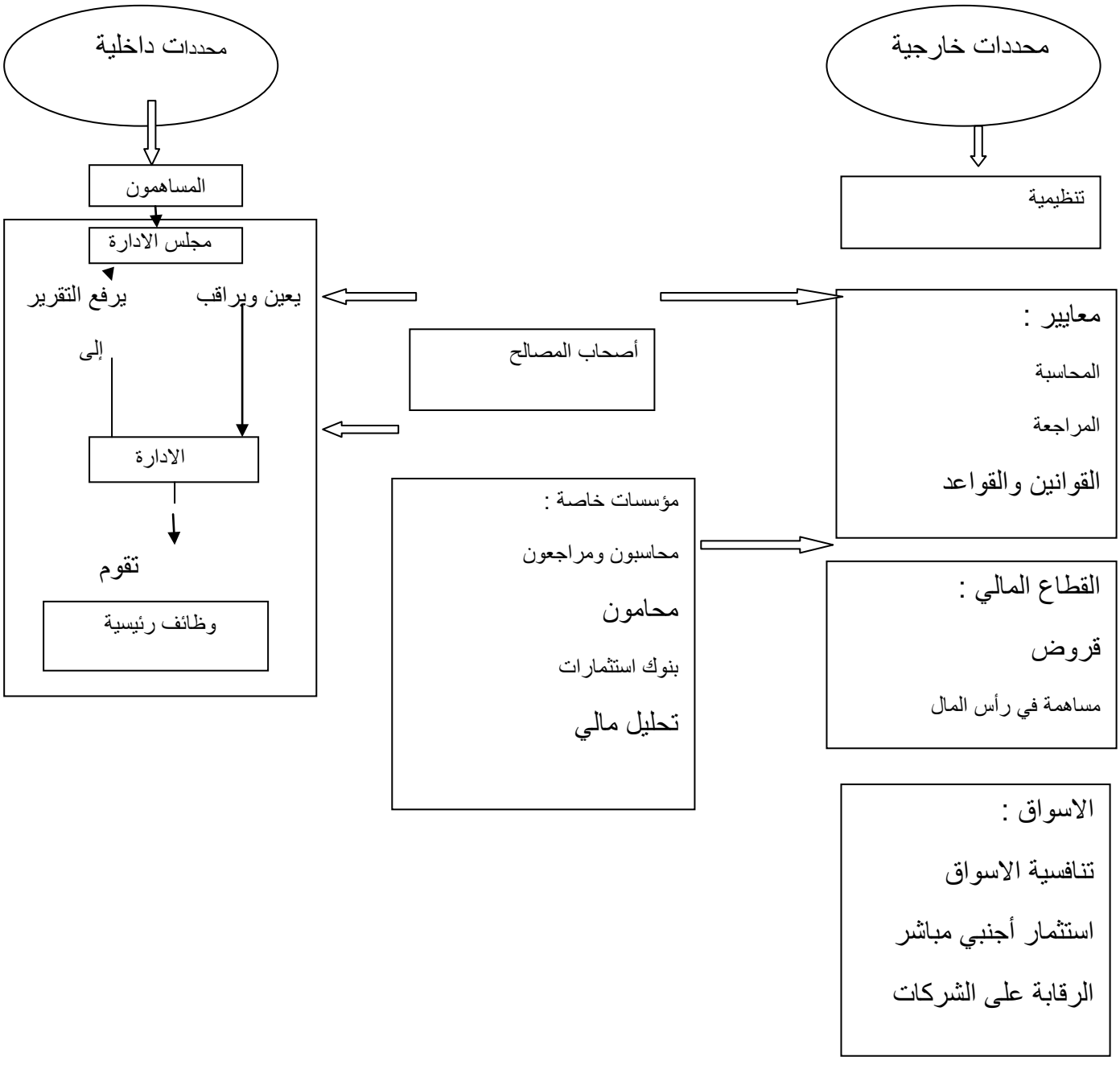
[1] - الافصاح الاختباري وحوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة العمان ،رسالة ماجستير في جامعة اليرموك ،إربد .الأردن.2012. ص10و11.

[2] -الافصاح الاختياري وحوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان ، رسالة ماجستير في جامعة اليرموك ، إربد ،الأردن .20012 ص11و12.

للتقيد بها ، و توحيد المعالجات التي تستخدم لقياس الأحداث المالية وتوصيل النتائج لمستخدمي المعلومات ، من أجل ملائمة وتعزيز عملية التحكم المؤسسي.

- **البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمناخ العام للاستثمار** : والتي تتعلق بطبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والقانوني السائد (قانون الشركات ، سوق المال ، تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والافلاسها وكفاءة القطاع المالي مثل البنوك وهيئة الأوراق المالية والبورصة.

الشكل (1-3) المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات



المصدر: السكارنة بلال خلف :" **أخلاقيات العمل** " .دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان 2003ص 327.

المطلب الثاني : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

تشترك أربعة أطراف رئيسية في تطبيق الحوكمة السليمة للشركات ، وتحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق قواعدها ، وتتمثل في مايلي :

1 - **المساهمون** : إن هؤلاء المساهمون هم مجموعة من المستثمرين الذين قرروا إستثمار أموالهم في نشاطات مؤسسة ما. وهم من لديهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية أموالهم ، ولايكون للمساهمين أي حقوق يتمثل في إتخاذ قرارات مباشرة بالنسبة لإدارة نشاط المؤسسة.

2 - **مجلس الإدارة** : هم من يمثلون المساهمون وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذين والذين توكل اليهم سلطة الادارة اليومية لأعمال المؤسسة بالاضافة الى الرقابة على آدائهم .كما يقوم مجلس الادارة برسم السایاسات العامة للمؤسسة ، وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين ، وقد بنت المبادئ العالمية للحوكمة بأن أعضاء مجلس الادارة يطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما: واجب العناية اللازمة ، واجب الاخلاص في العمل .

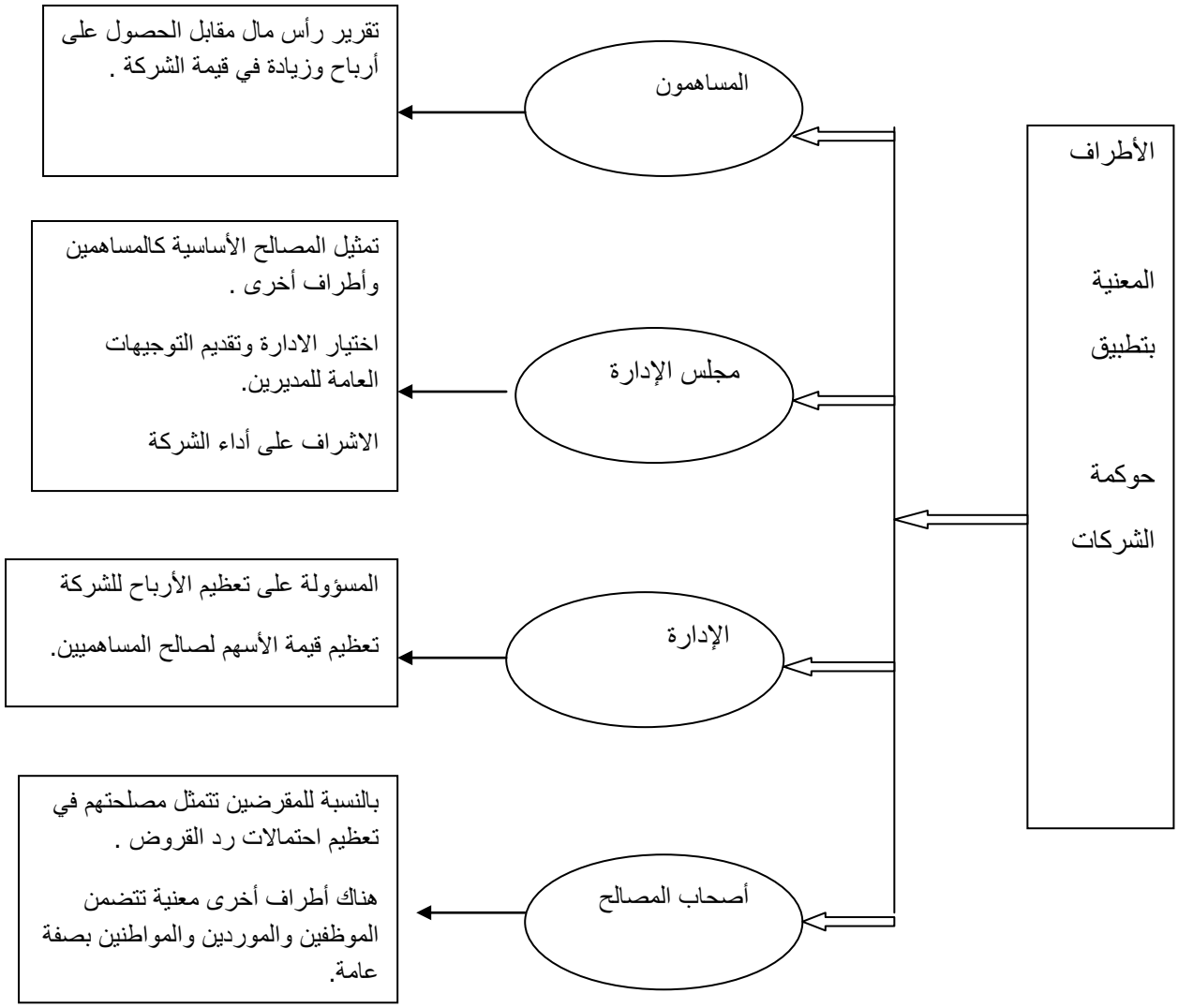
3 - **الادارة** : وهي المسؤولة عن الادارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الادارة ، وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالاضافة الى مسؤوليتها إتجاه الافصاح والشفافية في المعلومة التي تنشرها للمساهمين .

4 - **اصحاب المصالح:** هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردون والموظفين ، وهذه المصالح قد تكون متعارضة في بعض الأحيان إلا أنهم في مجموعهم يشكلون

أطراف مهمة في معادلة العلقة في المؤسسة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد المؤسسة على الإنتاج وبدونهم لا تستطيع الادارة ولاحتى مجلس الادارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للمؤسسة . والشكل التالي يوضح الأطراف الأساسية في تطبيق الحوكمة المؤسسية.[1]

[1] - محمد مصطفى سليمان ،حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري ، الدار الجامعية ،الطبعة الأولى ،الاسكندرية مصر 2006.ص16.

الشكل (1-4) الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات .



المصدر : اعداد الطالبين من خلال ما تم دراسته في المطلب.

خلاصة الفصل :

ظهرت حوكمة الشركات بعد اجتهاد عدة منظمات دولية، نتيجة لتلك الأزمات التي ضربت عد ة من الاقتصاديات الدولية والتي تسببت في إفلاس شركات كبرى عبر العالم، لكن بالرغم من حداثة الحوكمة و مبادئها إلا أنها لقيت اهتماما كبيرا في جميع الدول المتقدمة وحتى النامية منها، لما ترسخه من مبادئ الإدارة الرشيدة وتحديد المهام والمسؤوليات بين الأطراف الرئيسية في المؤسسة كمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية العليا والعاملين بالشركة، فالحوكمة باختصار نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها حيث تقوم بتنظيم العلاقة بين أصحاب المصالح وإرساء العدل والمساواة والشفافية والإفصاح، الأمر الذي يؤدي حتما إلى تحقيق المعنى الحقيقي لمبدأ إعلاء المصلحة العامة، ومصلحة الشركة وأصحاب المصالح، وتقديمهما على أي مصلحة أخرى، مما يعود على المؤسسة خاصة بتحسين أداءها واستمرارها، وينتهي بتنمية الاقتصاد والنهوض به عامة.

الفصل 2:

التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات .

تمهيد :

قبل قيام الثورة الصناعية كانت هناك مؤسسات مملوكة للأفراد ، أو شركات أشخاص والتي تتوفر لديها رؤوس الأموال محدودة نسبيا ، لكن بعد قيام الثورة الصناعية في القرن 19م. ظهرت شركات أموال قادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة وذلك بتوسيع دائرة الملكية حيث أن هذا التغيير أدى إلى توسيع كبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا ،إضافة إلى انفصال الملكية عن التسيير مما زاد من أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة ، وتقديم الإرشادات للإدارة من خلال تصحيح الأخطاء و التلاعبات.

ومن هنا ظهر التدقيق الداخلي ليساعد الدولة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظم الرقابة الداخلية ، والعمل مع مجلس الادارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها ، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة وضمان صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها مما يؤكد على جودة ممارسة المؤسسة لأعمالها ، حيث أكدت لجنة كاد بيري على مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف الغش والتزوير، وهذا نتيجة لاستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها بلجنة التدقيق ولقد اتسع دور التدقيق الداخلي في ظل متطلبات حوكمة الشركات ، حيث أنه لم يبقى مقتصرا على التدقيق المالي فقط بل أصبح يشمل التدقيق الإداري أيضا .

وعليه قد قسم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين هما:

- **المبحث الاولى : الخلية الفكرية للتدقيق الداخلي.**
- **المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات .**

المبحث الاولى : الخلفية الفكرية للتدقيق الداخلي

إن لكل مؤسسة تسطر أهدافا وتسعى إلى تحقيقها وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيريين قصد تسيير الأحسن للمؤسسة .الملاك وكذا الموردون ...الخ .

وعليه فالمؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين ومن هذا المنطق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج ولكي تنال رضاهم لابد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك ولتكون كذلك يجب أن تخضع الى التدقيق الداخلي .

المطلب الاولى : ماهية التدقيق

إن كل مؤسسة تسطر أهدافا وتسعى إلى تحقيقها وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين قصد التسيير الأحسن للمؤسسة، الملاك وكذا الموردين .... الخ ، وعليه فالمؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج ولكي تنال رضاهم لا بد أن تكون تلك المعلومات بعيدة عن الشكوك ولتكون كذلك يجب أن تخضع إلى نظام رقابة داخلية جيد.

الفرع الاولى : مفهوم التدقيق

أصبح للتدقيق أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية خاصة الكبيرة المتعددة النشاطات والاعمال سواء كان هذا التدقيق داخليا أو خارجيا .وفيما يلي سوف نعرض بعض المفاهعيم :

أ –**التدقيق (لغة)** : مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي AUDIT مشتق من كلمة اللاتينية AUDIRE أي بمعناه يستمع لأن الحسابات كنت تتلى على المدقق .[1]

[1] -احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث ،دار صفاء ،عمان الأردن 2009.ص24.

ب- **التدقيق (اصطلاحا)** : هناك عدة مفاهيم منها:

تعرف لجان الجمعية المحاسبية الأمريكية بأن : " التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقسيمها بطريقة موضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية " [1]

- كما عرفه مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وفق الإطار الدولي لعمليات التأكيد فأنه يشير إلى التدقيق : " عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين بإستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع في المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس ،مع الأخذ بعين الإعتبار أن هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية تأكيد في ظروف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير على إستنتاج الممارس .[2]

ونستخلص مما سبق أن التدقيق هو " عميلية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس احتياجيات مستخدمي تلك القوائم ، مع بضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية ، ولمساعدتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم."

[1] -محمد سمير الصبان وآخرون ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ،الاسكندرية ، مصر 2002ص 06.

[2] - أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الجديد نفس المرجع .ص25.

الفرع الثاني : أهمية وأهداف التدقيق

1 -**أهمية التدقيق** : إن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تكون لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة لأن التدقيق له أهمية كبيرة في خدمة هذه الأطراف ، نذكر منها كالأتي : [1]

أ -**إدارة المشروع** : تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم إعتمادها من قبل مدقق الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات ، كما يزيد درجة الاعتماد عليها ، فضلا عن كونها وسيلة لاثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة إنتخاب وتجديد مدة أعضاء المجلس الادارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافئتهم.

ب **المستثمرون** : إن ظهور المؤسسات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وإنفصال الملكية عن إدارة المؤسسة ، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرون بأن أموالهم سوف لا تتعرض للإختلاس والسرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات إدارة المؤسسة والتأكيد من عدم إنتهاك عقد المؤسسة الأساسي وقانون المؤسسات .

ت **البنوك** : تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قرض من البنوك والمؤسسات الاقراض وقبل أن تتوافق هذه البنوك على منح قرض لتلك المؤسسة فإنه يقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات ، وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة .

[1] -يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات ،مؤسسة الوراق للنشر ، الأردن 2000. ص 8-9 .

ث **الجهات الحكومية** : تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، ولايمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها.

2- أهداف و أغراض التدقيق

إن تتبع نشوء وتطور التدقيق يعطي أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض وأهداف التدقيق وأساليبه ، كما يكشف عن إتجاه جديد نحو الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية ، والتقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية ، ويمكن القول: ان هناك حاليا أغراضا أساسية للتدقيق وأغراض تبعية ،وأدناه إستعراض لأهم هذه الأهداف والأغراض : [1]

أ -**الأهداف و الأغراض الأساسية :**

*تمكين المدقق من إبداء رآيه في ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.

*إطمئنان أصحاب المنشأة على سلامة إدارة المنشأة وسلامة أموالهم المستثمرة .

*إعتماد الأخرين كالمستثمرين والمقرضين على الحسابات المدققة في إتخاذ قراراتهم.

[1] - حازم هاشم الآلوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، دار النهضة العربية ، الجامعة المفتوحة طرابلس .2003 . ص29-30.

*سهولة الربط الضريبي نتيجة إعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبة المستحقة.

*تمكين المدقق من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية.

ب| الأهداف والأغراض التبعية للتدقيق:

* إكتشاف الأخطاء والغش .

* إعتماد إدارات أقسام المنشأة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الادارية السليمة للحاضر والمستقبل.

* تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع المنشأة .

* تسهيل قيام المنشأة بتقدييم التقارير المالية االمختلفة إلى المصالح والجهات الإشرافية كرقابة النقد وشركات التأمين ...الخ .

* قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولا بأول ، وتهيئة كافة الدفاتير والسجلات جاهزة للتدقيق في أي وقت.

الفرع الثالث : أنواع التدقيق

1 -التدقيق من حيث مدى الفحص :

أ -**التدقيق التفصيلي** : وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة ، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وإنها صحيحة وخالية من الأخطاء والغش والتلاعب وكذلك قد يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة ، ولكن لا يناسب المنشأة الكبيرة لأنها قد تكلف أعباء كبيرة وتكلف وقت كبيرا.[1]

ب- **التدقيق الإخباري:** وهي الطريقة السائدة حاليا في العمل الميداني وتعني هذه الطريقة أن يتم تطبيق إجراءات التدقيق على أقل 100% من البنود .على أن تتمتع كافة وحدات المعينة بفرصة وقوع الاختيار عليها ، مع مراعاة قيام المدقق بتقييم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع)[2].

2 -التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

أ -**التدقيق النهائي:** ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك ضمان عدم إحداث أي تحديثات في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا.وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق على انه يعاب عليه :

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الى تدقيق والتأكيد الحديث دار صفاء ،عمان ،الأردن 2009.ص 12.

[2] - حازم هاشم الآلوسي ، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق ، دار النعضة العربية، جامعة المفتوحة طرابلس2003.ص60.

– فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما.

– استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده .[1]

ب- **التدقيق المستمر** : وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها. ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية . ومن الواضح أن نوع هذا التدقيق يصلح في المنشآت الكبرى حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي ويمتاز هذا النوع من التدقيق:

– وجود وقت كافي لدى المدقق، مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل. والتدقيق الجيد.

– سرعة اكتشاف الغش والأخطاء في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام.

– تقليل فرص التلاعب بالدفاتر .

– انجاز الأعمال في وقتها دون التأخير .

3 -التدقيق من حيث الهيئات التي تقوم بعملية التدقيق:

- **التدقيق الداخلي** : يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعملية المنشآت ودفاتر وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشآت وهي تمثل جزء من الرقابة الداخلية .

[1] - خالد آمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية دار للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن 2000.ص 28-29.

- **التدقيق الخارجي** : هو فحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاض عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب عنه .وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة[1].

4 -التدقيق من حيث درجة الالزام :

- **التدقيق الالزامي** : وهوذلك التدقيق الذي نص عليه القانون على وجوب القيام به ومن ثم يمكن توقيع الجزء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقارير بحسباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي الحسابات المرخصين .ويشار أحيانا إلى هذا النوع من التدقيق القانوني ولا يصح هذا إلا تدقيقا كاملا .

- **التدقيق الاختياري** : وهو الذي يطلبه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني على وجوب القيام به وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الشخاص وقد يكون ذلك كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل .

5 -من حيث الهدف من عملية التدقيق:[2]

- **مراجعة القوائم المالية** : وهو النوع الشائع من التدقيق . ويهدف الى تدقيق القوائم المالية لغرض قيام مدقق الحسابات بإبداء رأيه الفني المحايد مع مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة مع المبادئ المحاسبية المعقولة . ويتم ذلك استنادا إلى أدلة إثبات كافية يتم الحصول عليها من خليط مناسب من اختبارات الرقابة .

[1] - أحمد حلمي جمعة ،المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث ،دار صفاء ،عمان الأردن 2009.ص16.

[2] -خالد آمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية ، النظرية والعلمية .ص31.

- **التدقيق الالتزام** : يهدف إلى تحديد مدى التزام الموظفين والمنشأة موضوع التدقيق بالقوانين المعمول بها(كالقانون التجاري، القانون الضريبي، قانون العمل) .أو الالتزام بأنظمة محددة(كأنظمة المحافظة على البيئة) أو الالتزام بالسياسات المختلفة التي تصدرها الإدارة العليا للمنشأة.

- **تدقيق العمليات :** وتعني الفحص المنظم لأنشطة المنشأة الغير المالية أو جزء منها.تحقيقا لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء وتحسينه وتطويره ، وإصدار توصيلات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص ، ومن أمثالها فحص وتقييم كفاءة وفعالية النظام المحاسبي الآلي .[1]

6 -**التدقيق من حيث حدوده :**

- **التدقيق الكامل** : وهو الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ، ولا تعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة . وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ،ويتعين على المدقق في نهاية الأمر ان يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وحصة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختياراته ، حيث أن مسؤوليته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته .[2]

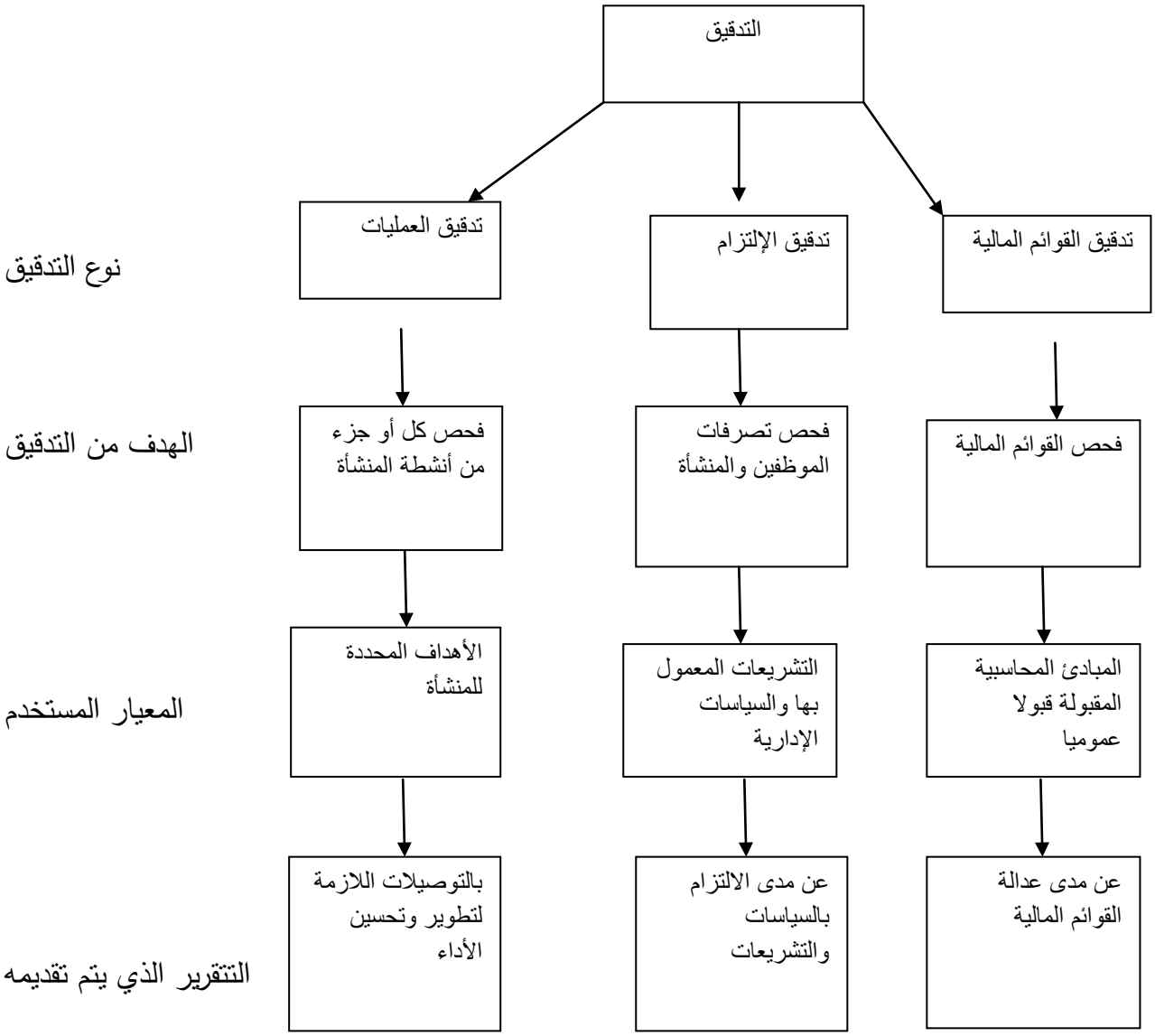
[1] - حازم هاشم الآلوسي ، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق ، دار النهضة العربية ، جامعة طرابلس2003.ص 63-64.

[2] - احمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث ،دار صفاء ،الأردن .ص10.

- **التدقيق الجزئي** : وهو الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال التدقيق ، من قبل الجهة التي تعين المدقق ، بحيث يقتصر عمله على بعض العمليات دون غيرها، ومن أمثلتها التكليف بتدقيق المخزون أو المبيعات مثلا[1].

[1] - حازم هاشم الآلوسي ،نفس المرجع .ص60.

الشكل (2-1) أنواع التدقيق حسب الهدف من إجرائها.



المصدر : حازم هاشم الألوسي ، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق ، دار النهضة ، جامعة المفتوحة طرابلس 2007. ص 65.

المطلب الثاني : ماهية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي بمفهومه الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث يعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من التدقيق الداخلي، يلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة. في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى اختلاف أحجامها، وقد زادت حاجة المؤسسة إلى الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي، حيث تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، فهذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فقد أصبح التدقيق الداخلي أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة، وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص.

الفرع الاولى : تعريف التدقيق الداخلي

سنحاول في هذا الفرع التعرف على اهم التعاريف للتدقيق الداخلى :

- **التعريف الاول** :"التدقيق الداخلي هي وظيفة مستقلة تتم داخل المؤسسة بغية تقييم دوري للعمليات لحساب الإدارة العامة وخدماتها"[1].
- **التعريف الثاني** : عرفه معهد المراجعين الداخلين الأمريكين (IIA) أنه: وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل عن حسن إستخدام الموارد بما يحقق الكفاية الانتاجية القصوى" [2].

[1] - BARBIERE :' « l'audit interne : povrquoi ? comment ? « edition d'argamnisation.paris.1989.p19.

[2] قاسي ياسمين " مراجعة الحسابات والرقابة الداخلية" .مذكرة ليسانس ، كية علوم اقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ،2004/2003.ص26.

- **التعريف الثالث** : وقد عرف ذلك BARBIER التدقيق الداخلي على أنه : " يكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة "[1]

- **التعريف الرابع** : وهو تعريف المعهد الفرنسي للمراقبين الداخلين : " هي وظيفة مستقلة وموضوعية تهدف إلى إعطاء ضمانات حول درجة التحكم في مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع تقديم نصائح من أجل تحسين وظيفة التسيير فيها وخلق القيمة المضافة " [2].

وفي الأخير نستطيع الوصول إلى تعريف نهائي وهو ان التدقيق الداخلي هو أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية في مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الادارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية وفي التأكيد من كفاية الإحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الاخرى في أداء أغراضها وإقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الانتاجية القصوى .

- أما أسلوب العمل في التدقيق الداخلي ، فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية [3]:

– معرفة العمل إنجازه والهدف منه .

– بناء برنامج دقيق يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط للتنفيذ .

[1] BARBIERE .p20.

[2] -شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين المؤسسة ، مذكرة ماجستير ، الجزائر 2004/ص71.

[3] - قاسي ياسمين ، مراجعة الحسابات والرقابة الداخلية ، مذكرة ليسانس ،جامعة الجزائر،2004/2003.ص27.

– تقديم تقرير بمختلف المستويات الادارية المعنية عن الإنجازات والفروقات وأسبابها وطرق حلها للمشاكل .

– مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعية .

– فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات .

- أما طبيعة التدقيق الداخلي فهو :

– وظيفة إستشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية .

– تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.

– نشاط داخلي مستقل في المؤسسة.

– إدارة رقابية بغرض إنتقاد وتقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة .

الفرع الثاني : أهداف التدقيق الداخلي[1]

– كيفية تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية على العمليات والعمل على جعلها فعالة بأقل تكلفة .

– التحقق من وجود الحماية الكافية للأصول .

– التحقق من إمكانية الإعتماد على البيانات المالية المعدة للإدارة .

– التأكد من دقة المعلومات المحاسبية .

[1] - زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار الراية للنشر والتوزيع،عمان ،الأردن2009/ص88.

– رفع الكفاءة الإنتاجية بإقتراح ما تراه مناسبا من تعديلات وتحسينات .

– المحافظة على أموال الشركة وموجوداتها من الضياع ، والإختلاس والتلاعب وسوء الاستعمال.

الفرع الثالث : أنواع التدقيق الداخلي [1]

سنحاول إبراز أهم النواع التدقيق الداخلي في المؤسسة.

أ –**التدقيق المالي** : ويعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالإعتماد على تقنيات التالية :

– تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة.

– إختيار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل فواتير التدقيق .

– التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك بإختيار الاجراءات الخاصة بالاستلام الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابت مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر . وبالتالي فإن التدقيق المالي هو يمثل الجانب التقليدي للتدقيق الداخلي والذي يتمثل في تدقيق وتتبع القيود المحاسبية التي تخص المحاسبة .ثم التحقق من سلامتها ونطاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأنظمة الإدارية . حيث الهدف من التدقيق إظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة .

ب **التدقيق الإداري** : هو التدقيق الذي يشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية ولهذا فهو يتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة.

[1] -خالد راغب الخطيب ،التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيق"دار الكنوز، عمان ،الأردن 2009.ص163.

إن هذا النوع من التدقيق قد وسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي يركز على الجانب المالي فقط ، ليقوم المدقق بفحص كافة النشاطات داخل المنشأة المالية وغير المالية ويقوم كذلك بتقييم هذه النشاطات من أجل معرفة مواطن الضعف في الأداء . وتقييم التوصيات اللازمة لتحسينه والتأكد من الإلتزام الكامل بالأنشطة .

المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات

يرى العديد من الباحثين أن التطورات التي لحقت بمهنة التدقيق الداخلي من حيث المفهوم وميثاق العمل والمعايير . أحدثت تطورا على مستوى العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي ، حيث تسهم كذلك في تحقيق جودة الحوكمة حيث أنها تسهم في تفعيل مبادئ الحوكمة بمعنى آخر ، كذلك سنوضح من خلال هذا المبحث الأدوار أو المهام التي تطلع بها وظيفة التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة . وذلك بما يؤدي إلى تحسين ممارسة التدقيق الداخلي والرفع من جودته وكذلك تحقيق جودة الحوكمة .

المطلب الأول : دراسات سابقة حول العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

الفرع الاولى : دراسة(RICHARD.MIELLET .2003)

يقول أن وظيفة التدقيق الداخلي تؤدي دورا مهما في إطار عملية الحوكمة ، وذلك خلال المساهمة في تطبيق قاعدة المسائلة في المؤسسة .حيث يقوم المدققين الداخلين من خلال الانشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية. والعدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في المؤسسات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي . وعليه فإن التدقيق الداخلي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن اطار الحوكمة وبشكل خاص فيما يصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع اكتشاف حالات الغش والتزوير ، وحتى تتميز

هذه الوظيفة بالجودة العالية وتحقق جودة الحوكمة ، يجب أن تكون مستقلة وموضوعية ، وتنظم بشكل جيدة وتستند إلى تشريع خاص بها[1].

الفرع الثاني : دراسة (يرقي و عبد الصمد.'سنة 2010)

أن وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بإضافة قيمة المؤسسة وتعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية ، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر ، فوظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي وهو التدقيق المالي إلى التدقيق الاداري ، ثم الى التركيز على اضافة قيمة المؤسسة متمثلة في تدقيق ادارة المخاطر وتطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر ، وهذا مايؤدي الى طمئنة المساهمين والاطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثلهم و أن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم[2].

الفرع الثالث : دراسة (D'SILVA) 2007

أن الادوار التي تقوم بها وظيفة التدقيق الداخلي والتي من شأنها ضمان تحقق جودة هذا النوع من التدقيق وكذا المساهمة في التطبيق السليم والجيد للحوكمة . تتمثل في : [3]

– تحليل العمليات بالشكل الذي يتم من خلاله التعرف على المخاطر وإدارتها .

[1]- RICHARD.MIELLET. « La denamique de gauvernement d'enterprise.paris. ed organisation .2003p06 .

[2] حسين برقي ،علي عبد الصمد .دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته في تطبيق حوكمة المؤسسات .المؤتمر الثامن الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر.12/11 أكتوبر 2010،جامعة سكيكدة ص89.

[3] -liv.t. ''the cas. Analysis on failvers of enterprise. Internal control inchina'',jopinal of american academy of bvsiness, cambrige,2005.vol 7 .issve1.p92.

– رقابة الضوابط على العمليات التشغيلية والعمليات الرئيسية .

– التأكد من موثوقية وسلامة المعلومات الإدارية .

الفرع الرابع : دراسة (LIU .2005)

أشار إلى أن عمل التدقيق الداخلي بما يسمح بتحقيق فعالية الحوكمة يمتد نطاقه إلى تقييم أكثر شمولا للأداء الإداري . وذلك من خلال التأكد من تقيد وظائف المؤسسة (شراء، بيع، إنتاج ...)بتنفيذ أهداف الأداء ، من خلال المحافظة على الموارد المتاحة واستغلالها بعقلانية . فمثلا المراجع الداخلي يتأكد من أن وظيفة الإنتاج تستمر على تقديم منتجات بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة ويتطلب تحقيق هذا الهدف مثلا التحقق من الاستخدام العقلاني للمواد الأولية ، وعدم تضييع الوقت من طرف العمال.[1]

الفرع الخامس : دراسة (عطا الله وارد خليل 2005) : قد أضاف أن نشاط التدقيق الداخلي يسهم في عمليات حوكمة الشركات . بواسطة إسهامه في تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يلي :

– التحقق من وضع القيم والهداف وتوصيلها .

– مراقبة عملية إنجاز الاهداف .

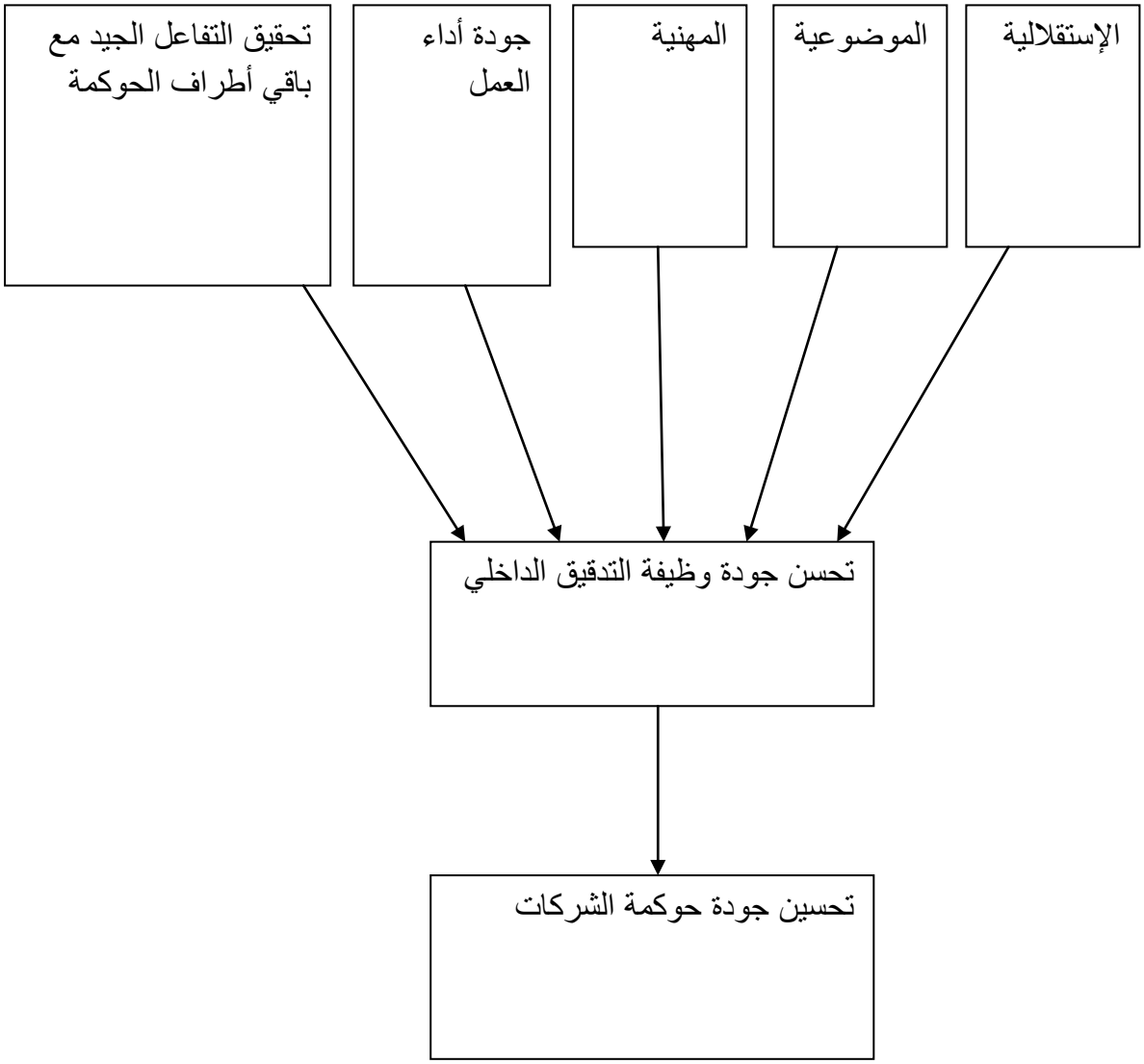
– التحقق من المسائلة .

– التحقق من الحفاظ على القيم في المؤسسة .[2]

[1] - D'SILVA..KENNETH''INTERNAL AVDITING . INTERNATIONA CONTRIBUTION TO GOUVERNANCE.2007 VOL.03 N°2.P120.121.

[2] - عطا الله وارد خليل ، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكد في البنوك التجارة الأردنية في ظل الحاكمة المؤسسية ،المؤتمر الربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات 24-25/سبتمبر 2005.القاهرة.ص28.

الشكل (2-2) المتطلبات المحددة لتحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي وتحسين جودة حوكمة الشركات.



المصدر : إعداد الطالبين بإعتماد على الدراسات السابقة .

* انطلاقا من الدراسات السابقة نستنتج أن التدقيق هو آلية رقابية داخلية للحوكمة بما يسهم في تحقيق جودتها وذلك من خلال مجموعة من المتطلبات التي لابد من أن تتوفر في التدقيق الداخلي والتي سنتطرق إليها من خلال المطلب الثاني.

المطلب الثاني : متطلبات التدقيق الداخلي بما يسهم في تفعيل حوكمة الشركات

الفرع الاولى : متطلبات شخصية (المدقق)

وقد حدد معهد المدققين الداخليين المواصفات الواجب توافرها في المدقق الداخلي، حيث وضع أربعة قواعد عامة يندرج في إطارها مجموعة من الجزيئات وهي كالتالي: (IIA.2004 :4)

♣النزاهة: Intégrité

حيث أنه يجب على المدققين الداخليين أن يتحلوا بالنزاهة في أداء عملهم مما يؤسس للثقة في أعمالهم والاعتماد عليها ويندرج تحت هذا البند القواعد السلوكية التالية:

♦الأمانة والموضوعية والاجتهاد: حيث يجب على المدققين الداخليين أن يتسموا بالأمانة والموضوعية والحرص في أداء واجباتهم ومسؤوليتهم.

♦الالتزام بالقانون والكشف على ما يخالف القانون ويسيء للمهنة.

♦عدم ممارسة أو التغاضي عن أفعال يسيء للمهنة أو المنظمة التي يعمل بها.

♦احترام والمساهمة في تحقيق الأهداف الشرعية للمنظمة التي يعمل بها.

♣الموضوعية: Objectivité

يجب على المدققين الداخليين بدء على درجات الموضوعية في جمع وتقييم الأدلة وإيصال المعلومات والتقارير حول عملهم، وأن لا يخضعوا لتأثير مصالحهم الشخصية وتأثير الأطراف المختلفة عند بناء تقديراتهم وتكوين رأيهم المهني وذلك يقتضى من المدققين الداخليين.[1]

♦عدم قبول أي شيء من أي طرف ذو علاقة من شأنها أن تؤثر على الحكم المهني للمدقق الداخلي.

[1] رسالة مقدمة من طرف رولا عبد المجيد محمد انشامي: دور الحكومة للشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي، 2015/09/21، فلسطين، ص67-86.

♦ضرورة ذكر جميع الحقائق المادية التي يتوصل إليها، وعدم ذكرها تؤثر على قيمة التقرير الصادر حول الأنشطة محل التدقيق.

♣السرية : Confidentialité

حيث أنه يجب على المدققين الداخليين احترام قيمة وملكية المعلومات العائدة للمنظمة التي يعملون بها وأن الكشف عن المعلومات التي تتسم بالسرية، لا يتم إلا من خلال سلطة مختصة بأمر قانوني أو واجب تقتضيه الأعراف المهنية وهذا يقتضي منه.

♦الحذر في استخدام وحماية المعلومات التي اكتسبها أثناء تأدية واجبه.

♦لن تستخدم هذه المعلومات في سبيل الحصول على اي مكاسب شخصية أو آي استخدام مخالف للقانون أو مخالف للأهداف المشروعة للمنظمة وإطارها الأخلاقي.

♣الكفاءة: Compétence

حيث أنه يجب على المدققين الداخليين أن يطبقوا المعرفة والمهارات والخبرات المطلوبة أثناء تقديمهم للخدمات، وهذا يتطلب منهم:

♦الانشغال فقط بتقديم الخدمات التي يمتلكون المعرفة والمهارات اللازمة لأدائها.

♦أن يؤدي المدقق الداخلي خدمات التدقيق بموجب معايير التدقيق الداخلي الدولية للممارسة المهنية.

♦تحسين مهاراتهم وبراعتهم بشكل مستمر وتحسين جودة ونوعية خدماتهم.

♦ضرورة تقوية مهاراتهم في مجال التعبير والمرونة والاستماع والتفاوض وفهم الشخصيات.

♦ضرورة تعزيز معرفتهم في مجال التقنية وتكنولوجيا المعلومات.

الفرع الثاني : وظائف التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات

إن للتدقيق الداخلي والحوكمة نفس الأهداف، وذلك من خلال مواجهة المخاطر وتحقيق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين، إلا أن دور الحوكمة يتمثل في وضع القيم الأخلاقية الأساسية، وتقوم الإدارة بنشر مبادئ الحوكمة وإجراءاتها، بينما يساهم التدقيق الداخلي في تحسين التطبيق السليم

للحوكمة، حيث يعمل على تقييم مدى الالتزام بهذه القيم الأخلاقية، وكذا تقييم مدى فعالية أداء إدارة الشركة، وتتمثل مهام التدقيق الداخلي أساسا فيما يلي:[1]

1- مهمة التدقيق العملي:

وتتمثل في تقييم الأداء التشغيلي للشركة، وذلك من خلال مراقبة شاملة لكل النشاطات المنجزة والإجراءات المتبعة، أي القيام بتقييم شامل لكيفية تنظيم الشركة ولأدائها العام، والعمل على اكتشاف الإختلالات واقتراح الحلول الممكنة.

2- مهمة التدقيق المالي:

وتتمثل في التأكد من صحة المعلومات المالية وحماية الأصول المادية والبشرية والمالية للشركة.

3- مهمة التدقيق الاستراتيجي:

وتتمثل في مهمة المدقيق الداخلي في تحديد المخاطر المرتبطة بالأهداف والتوجيهات الإستراتيجية للشركة، والعمل على تقييم الإجراءات الرقابية اللازمة للسيطرة على الآثار السلبية، ولهذه المخاطر وإدارتها بطريقة سليمة.

ومما سبق يتضح أن مهمة التدقيق الداخلي تتركز على التأكد من أن كل عمليات الشركة متحكم فيها وضمن الشفافية المطلقة، كما تمنح ثقة أكبر للبيانات والمعلومات التي تم إعدادها، ويعمل على تزويد الأطراف ذات العلاقة بالشركة بالمعلومات المتعلقة بالأداء التشغيلي و المالي والمخاطر المحيطة بالشركة، كما تسهل ايضا عملية التدقيق الخارجي، كما تساعد في إنشاء لجنة تدقيق التي تقوم على الإشراف على مهنة التدقيق وزيادة الاستقلالية والموضوعية لعمل المدقق، وبالتالي فالتدقيق الداخلي هو من بين الشروط الاساسية لنجاح مسار تطبيق حوكمة الشركات.

[1] فهيمة بديسي: **التدقيق الداخلي ودوره في انجاح مسار تطبيق الحوكمة**، بطاقة مشاركة في ملتقى الدولي الأول حول حوكمة المحاسبة للشركة، واقع، رهانات وأفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 7-8 ديسمبر 2010، ص07-09.

الفرع الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بباقي اطراف حوكمة الشركات

1- العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات :

على الرغم من وجود اختلاف بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إلا أن أوجه التعاون والتكامل بينهما كثيرة، حيث يعتبر عمل كل منهما فعالية تدقيقية، حتى لو اختلف كل منهما في النطاق والأهداف فإنه لا يوجد تعارض بين عمل كل منهما بال الأصل أن تتغلب الطبيعة التكاملية على عملهما، حيث أن مصلحة الشركة تقتضي هذا التعاون والتنسيق بينهما.[1] ويمكن تلخيص هذه المجالات فيما يلي:[2]

- إن اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها يساعد المدقق الخارجي على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه.
- يستطيع المدقق الداخلي أن يساعد المدقق الخارجي في كثير من أعمال الجرد المفاجئ مثل الجرد المفاجئ للنقدية.
- يستطيع المدقق الداخلي أن يعد للمدقق الخارجي الأدلة التي يطلبها في تدقيقه خاصة في نهاية السنة، مثل التحقق من الأصول مثلا البضاعة بالمخزن، إعداد أوراق العمل التي يحتاجها المدقق الخارجي لملفه الدائم.
- وجود التدقيق الداخلي على مستوى الشركة يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.[3] ويلاحظ ما تقدم أن التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يؤدي إلى تحقيق منافع في كلا الاتجاهين، حيث يستفيد المدقق الخارجي بشكل رئيسي من فهمه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم وتوقيت الإجراءات الواجب عليه اتخاذها وتزداد ثقته في دقة

---

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007، ص 103.

[2] كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية | العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.ص43.

[3] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة 3 الجزائر 2010-2011 ،ص15.

وسلامة نظام الرقابة الداخلية واستعمال أسلوب العينة، كما يستفيد المدقق الداخلي بشكل رئيسي من الاحتكاك بالمدقق الخارجي من خلال زيادة فعاليته وخبرته وإمكانية تطوير أساليب التدقيق الداخلي، كما أن المنفعة تعود على الشركة ككل.

2) علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق :

صاحبت الأهمية المتزايدة للجنة التدقيق الاعتماد على التدقيق الداخلي كجانب أساسي لتطبيق حوكمة المؤسسات، وقد أوضحت بورصة نيويورك سنة 2002 أن كل المؤسسات المسجلة في البورصة يجب أن تتوفر على وظيفة التدقيق الداخلي، أما في المملكة المتحدة فان وظيفة التدقيق الداخلي ليست إلزامية رغم أن لجنة التدقيق مطلوبة، حيث يحتاج المدقق الداخلي إلى علاقة قوية مع لجنة التدقيق والتوسع في التفاعل بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي يمكن أن يعزز جودة حوكمة المؤسسات ويقوي البنية الأساسية للمؤسسة [1]. وكأحد المجالات الأساسية للمدققين الداخليين أن لهم خبرة واضحة في تطبيق نماذج الرقابة في المؤسسة، وهنا نجد أن رئيس فريق التدقيق قد يساعد لجنة التدقيق في فهم استخدام وتصميم نماذج الرقابة التي على أساسها يتم تكوين الرأي على الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، كما يقوم رئيس قسم التدقيق الداخلي بإرسال التقارير الخاصة بالقسم مباشرة إلى لجنة التدقيق، لكي تقوم بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة من حيث كفاءة الموظفين والمكافآت المتعلقة بهم والعمليات الخاصة بتقييم المخاطر وإنشاء خطط التدقيق الداخلي[2].

كما أن تعريف معهد المدققين الداخليين يأخذ مدير التدقيق الداخلي في قلب لجنة التدقيق من خلال تقديم خدمات التأكيد والاستشارة على إدارة المخاطر وعمليات الرقابة والحوكمة، كما يمكن استخدام التدقيق الداخلي كمصدر للمعلومات للجنة التدقيق في حالات الاختلاسات الغير عادية ومدى تطبيق الشركة للمتطلبات القانونية كما يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يكون على اتصال مباشر مع لجنة التدقيق للمساعدة في تأكيد استقلالية إدارة التدقيق الداخلي، كما يجب عليه أن يحظر اجتماعات لجنة التدقيق على الأقل مرة واحدة سنويا، كما يجب علية إعلام لجنة التدقيق بنتائج التدقيق مركزا بذلك على النتائج والتوصيات الهامة .[3]

1 طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، مفاهيم المبادئ، التجارب** , الدار الجامعية, الاسكندرية, مصر ,ص 164.
2 خنشور جمال خير الدين جمعة، **دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،06-07 ماي 2012، ص 10.
3 كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستير ، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2009، ص40.

أما بالنسبة للجنة التدقيق، فهي تعمل على هذا الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي من أجل زيادة استقلاليته عن الإدارة، حيث تعمل هذه اللجنة على تحقيق مايلي: [1]

- المشاركة في تعيين المدققين الداخليين وضمان أن وظيفة التدقيق الداخلي تؤدي عملها بشكل جيد وتعمل وفق المعايير المهنية، وتوفي بمسؤولياتها بمقتضى الخطة الإستراتيجية للتدقيق.
- مراجعة أهداف وظيفة التدقيق الداخلي والإشراف على أنشطتها وتنظيمها، والموافقة على الإستراتيجية التي تعدها هذه الوظيفة وخطتها السنوية والتغيرات التي تجري خلال السنة، وضمان أن التدقيق الداخلي يعمل وفق المعايير المهنية وأن له نظام التأكيد قوي للجودة المعمول به. كما تقوم بمراجعة الأداء العام للتدقيق الداخلي والحصول على تقارير عن التقدم الجاري في تحقيق المؤشرات الأساسية محددة للأداء.
- مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع وظيفة التدقيق الداخلي أو الإدارة حسب ما هو ملائم، كما تقوم بتلقي التقرير السنوي الداخلي والتفسيرات، المساعدة على تكوين رأي رسمي عن كفاية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.
- النظر في التقارير الواردة من الفحص الخارجي للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وضمان وجود اتصالات جيدة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين وكمجلس الإدارة والإدارة" [2]. وهو الأمر الذي يرفع بمستوى تحقيق أهداف التدقيق الداخلي ويعمل على تدعيم وإسناد حوكمة المؤسسات وضمان استمرار وسلامة تطبيقها.

3- علاقة وظيفة التدقيق الداخلي بمجلس الادارة و الادارة العليا :

تعتبر العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي من جهة ومجلس الإدارة والإدارة العليا من جهة أخرى عبارة عن علاقة تأثير و تأثر، حيث يعمل بمجلس الإدارة على توفير الدعم لوظيفة التدقيق الداخلي في أداء مهامها بكفاءة، ويساهم في ذلك إنشاء لجنة التدقيق تابعة لمجلس الإدارة التي تزيد من قوة واستقلالية

1 طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص ص 154-155.
[2] مها محمود رمزي ريحاوي .**الشركات المساهمة ما بين الحوكمة و القوانين و التعليمات (حالة دراسية للشركات العامة العمانية)**. مجلة جامعة دمشق. للعلوم الاقتصادية والقانونية .مجلة رقم 01 .دمشق 2008 .ص117.

ومصداقية وظيفة التدقيق الداخلي كما يعمل مجلس الإدارة على الاختيار المناسب لموظفي وظيفة التدقيق الداخلي من حيث الخبرة والمهارة اللازمة وكذا العمل على تحسين أدائهم من خلال توفير فرص للتدريب المستمر، أما بالنسبة للإدارة العليا فهي تعمل على توفير تسهيلات اللازمة عند قيام وظيفة التدقيق الداخلي بمهامها. حيث يترتب على مدير دائرة التدقيق الداخلي على أن يأخذ موافقة الإدارة العليا حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات دائرة التدقيق الداخلي التي تكون مبينة في وثيقة رسمية، كما يترتب عليه إعلام الإدارة العليا عن نطاق عمل التدقيق الداخلي وعلى أية قيود فرضت على عملية التدقيق، لكي يحصل على دعمها ويتمكن من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق ويتمكن من القيام بعمله بحرية كاملة.[1]

أما بالنسبة لمساهمة التدقيق الداخلي فانه على رئيس فريق التدقيق الداخلى رفع تقرير دوري إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، عن عرض نشاط التدقيق الداخلي وسلطاته ومسؤولياته، كما يجب أن يشمل التقرير التعرض للمخاطر الملحوظة ومسائل الرقابة ومسائل حوكمة المؤسسات والأمور الأخرى اللازمة أو المطلوبة.[2]

وهذا ما تؤكده قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية على أن مجلس الإدارة ينبغي له الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي للمؤسسة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر إضافة إلى المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وذلك في المعيار رقم 2060 بشأن رفع التقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، والذي ينص على أنه يجب على رئيس المدققين أن يرفع تقاريره عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل بشكل دوري إلى مجلس الإدارة والى الإدارة العليا، [3] كما ينبغي أن يشمل التقرير المخاطر الجوهرية والرقابة وحوكمة

[1] خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيق، دار الكنوز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 143-144.

[2] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، مفاهيم المبادئ، التجارب , الدار الجامعية, الاسكندرية, مصر ,ص 165.

[3] - احمد حلمي جمعة ، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث ،دار صفاء ،الأردن .ص60.

المؤسسات، وكذا المواضيع الأخرى التي يطلبها مجلس الإدارة والإدارة العليا. كما أن تقرير التدقيق الداخلي يخدم الإدارة العليا من خلال توفيره لمعلومات تفصيلية عن مختلف العمليات وأوجه الرقابة، كما يعتبر تقرير التدقيق الداخلي وسيلة لطمأنة الإدارة العليا على تطبيق القواعد واللوائح وبيان أي تجاوزات عنها.

خلاصة الفصل :

و انطلاقا من أهمية حوكمة الشركات و ضرورتها فإن التدقيق الداخلي يعد أحد ركائز الاساسية ، حيث أخذ أهمية كبيرة مؤخرا في منظومة حوكمة الشركات الفعالة، من خلال تنفيذ أنشطته ، حيث يأخذ المدقق الداخلي على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية و العمل على تطويرها، وكذلك تقويم و إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة وتقديم التوصيات لتحسينها، كما يساهم في تقييم ممارسات حوكمة الشركات القائمة والعمل على تحسينها من خلال الخدمات الاستشارية، ، حيث يبقى التكامل بين هما أحد أهم مقومات التجسيد الناجح للحوكمة، كما يحرص على التفاعل مع كل الأطراف الداخلية الفاعلة في تجسيد الحوكمة في الشركة أثناء مراحل عمله على توفير المعلومات للأجهزة العليا للإدارة بكل مستوياتها لمساعدتها في تنفيذ إستراتيجيتها بشكل صحيح.

ومن أجل التعرف أكثر على التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات في الجزائر ، سيتم في الفصل الثالث إسقاط هذه الأدوار في الواقع العملي على دراسة ميدانية لواقع التدقيق الداخلي في الجزائر كآلية لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الاكاديميين والمهنيين بولاية المدية.

الفصل الثالث :
الاطار العام للدراسة الميدانية

تمهيد:

عرف الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال سلسلة من الإصلاحات الرامية إلى إحداث تغييرات جذرية في منهج الدولة السياسي وأدائها الاقتصادي، خاصة وأنه تم ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في الأداء ، بالإضافة إلى التحولات التي عرفها الاقتصاد العالمي، والتوجه أكثر نحو إعطاء الوظائف الرقابية النصيب الأكبر من الأهمية داخل الشركات، ومن بين أهم الوظائف الرقابية نجد نشاط التدقيق الداخلي، من جهتها عملت السلطات الجزائرية مؤخرا على بعض المبادرات ومن بعض القوانين الإلزامية لاعتماد هذا النشاط في الهياكل الداخلية للشركات الاقتصادية في محاولة لترسيخ أهمية هذا النشاط في الفكر الاقتصادي .

من جهة أخرى نجد وظيفة رقابية أخرى كانت محط اهتمام الكثير من الدول مؤخرا وهي حوكمة الشركات، هذه الأخيرة لم تكن مطروحة للنقاش في الجزائر، حتى أن هذا المصطلح لم يلق الانتشار الواسع بين المسؤولين و أجهزة الإعلام، لكن و بعد ما تم ملاحظته من مؤشرات سلبية في أداء الاقتصاد الجزائري، وتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات الفساد، بالإضافة إلى ضعف جاذبية المناخ الاستثماري، ظهرت مبادرة ترمي إلى تضمين هذا المفهوم في الفكر الاقتصادي الجزائري، ذلك الذي سوف نتطرق اليه في هذا الفصل.

وعليه قد قسم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين هما:

- **المبحث الاولى : واقع التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات في الجزائر**
- **المبحث الثاني : الدراسة الميدانية**

المبحث الاول : واقع التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات في الجزائر

نظرا للتحديات الكبيرة للعولمة التي تفرض وجود مؤشرات و معايير جديدة للإدارة الإقتصادية للتمكن من الدخول الإيجابي في المنافسة الدولية و ضمان ترتيب مقبول على الصعيد العالمي، وعلى ضوء ذلك تعتبر الحوكمة و التدقيق الداخلي بما تتضمنه من مؤشرات قابلة للقياس جوهر البيئة التنموية، كما تجعل البلد المتلقي في موضع أفضل يسمح له بجني المكاسب و إمكانية تغطية المخاطر أكثر من غيره.

المطلب الاول : واقع حوكمة الشركات في الجزائر

ان الجزائر حاولت تبني مضمون الحوكمة كغيرها من الدول لمواجهة مختلف التحديات التنموية و مسايرة المستجدات و التحولات العالمية مع تلبية المتطلبات المجتمعية و تعديل الأوضاع الداخلية بتحسين مؤشراتها من خلال تبنيها لميثاق الحكم الراشد و الذي تزايد إهتمام موضوع الحكم الراشد من قبل السلطات الجزائرية من خلال محاولة الدولة تطبيق الأسس النظرية له حسب دراسة البنك الدولي ، مع توفير البيئة المناسبة للتطبيق، كما أنه أصبح من بين المواضيع التي تصدرت إهتمام الدولة في جميع الميادين.

الفرع الاولى : مراحل تطور الحوكمة في الجزائر

تتمثل تلك المراحل فيما يلي :

1- انضمام الجزائر إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد من خلال إنشاء الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، عام 2006م والتي أخذت على عاتقها مجموعة من المهام : [1]

- اقتراح سياسات وتوجيهات وتدابير للوقاية من الفساد.

- إعداد برامج للتوعية من مخاطر الفساد.

- جمع المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه.

[1] .المشروع الإقليمي لمكافحة الفساد وتعزيز النزاهة في البلدان العربية ، متاح على الموقع : http : / / www . undp - aciac org .بتاريخ 2015/ 06 / 24.

- التقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية ذات الصلة.

2- انعقاد أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للشركات في شهر جويلية عام 2007 م والذي شكل فرصة مواتية التلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم الأعمال، وكان هدفه الجوهري هو الفهم الدقيق لمصطلح وإشكالية الحكم الراشد للشركة، وخلال فعاليات الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد كأول خطوة عملية ، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول الشركة ومنتدى رؤساء الشركات مع الفكرة وطرحها كمشروع، وقد تم دعم هذا المشروع من طرف وزارة المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة و الصناعة التقليدية وتكليف أحد إطاراتها السامية للمشاركة في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر .

3- إصدار "ميثاق الحكم الراشد في الجزائر عام 2009م والذي كان ثمرة لسلسلة الأعمال التي قادها فريق العمل بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 م إلى نوفمبر 2008م [1].

4- مراجعة النظام المحاسبي القديم بتبني نظام محاسبي مالي جديد والذي دخل حيز التنفيذ مع مطلع عام 2010 م والذي يتوافق بشكل كبير مع المعايير المحاسبية الدولية.

5- إطلاق أول معهد وطني للحكم الراشد في الشركات بالشراكة مع منتدى رؤساء المؤسسات ووزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عام 2010 م والذي أخذ على عاتقه شرح إجراءات تطبيق قانون الحكم الراشد مع إعطاء النصائح اللازمة حول وضعه حيز التطبيق.

6- تبني الاتحاد الأوروبي برنامج جديد لتعزيز الحوكمة في الجزائر عام 2013 م بمبلغ 10 ملايين أورو لدعم الحوكمة في الجزائر في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح والنمو الشامل، ويقوم هذا البرنامج الجديد إلى :

- تعزيز مؤسسات الحكم في المجالين الاقتصادي والسياسي .

- تعزيز سيادة القانون بما في ذلك الوصول إلى العدالة.

- تعزيز مكافحة الفساد وتشجيع مشاركة جميع المواطنين في عملية التنمية وتحسين متابعة إدارة المالية العامة .[1]

[1] -وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص 13، متاح على الموقع:
www . ecxi . org ، اطلع عليه بتاريخ 2015/ 05 / 25.

وحاليا يشهد هذا الموضوع ثورة واسعة في أوساط الجامعات من خلال عقد الكثير من الملتقيات حول حوكمة الشركات في الجزائر لدراسة الواقع والرهانات والآفاق، وبحث سبل تفعيلها، ودورها في تفعيل أداء الشركات والاقتصاديات، على أمل الخروج بمقترحات وتوصيات تعود بالنفع على التجسيد الفعلي بكل متطلبات هذا المفهوم وترسيخه في الاقتصاد الجزائري.

الفرع الثاني : معوقات و تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

1- معوقات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

إن تطبيق الحوكمة في الجزائر لم يكن بالأمر الهين نظرا للمشاكل التي تعاني منها ، و التي تحول دون تحقيق سير آليات الحوكمة فيها ، و بالتالي الوصول إلى التنمية . و لعل أهم الأسباب التي كانت بمثابة حجر العثرة أمام الجزائر نذكر منها :

- غياب الإفصاح والشفافية في المعلومات ، كما أن طبيعتها لا تساعد على إتخاذ أي قرار بالنسبة للأطراف ذات المصلحة.

- عدم إلتزام المسؤولين بقواعد السلوك المهني الرشيد و إعطاء الأولوية للمصلحة الخاصة.

- غياب الدراسات والأبحاث و الملتقيات و غيرها التي تخص موضوع الحوكمة .

- عدم كفاءة سوق الأوراق المالية الجزائري مقارنة بالأسواق الخارجية و هو ما أدى إلى إنعدام الثقة .

- عدم توفر المعلومات المختلفة في الوقت المناسب لجميع المتعاملين .

- عدم توفر إطار قانوني يحمي حقوق الأقلية (صغار المساهمين) و يعوضهم عن أي إنتهاك لتلك الحقوق.

- إنعدام الرقابة على مستوى أداء الشركات الجزائرية ككل[2].

---

[1]-EU neighbourhood info centre, disponile sur le site : http://www.cnpi-info.eu, le 24/06/2015.

[2] زيدان محمد، الميلودي سعاد، حوكمة الشركات مدخل لرفع و تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية، دراسة حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة الى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص196.

- تشكيل مجلس الإدارة وعدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤوليات إدارة الشركة ومستوى الرقابة، وعدد اجتماعات المجلس.

- أعضاء مجلس الإدارة : عدم توفر أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة بعدد مناسب يكونون قادرين على تقديم الآراء واجتهادات مستقلة نابعة من إحساسهم بالمسؤولية، ومن خبراتهم وتفهمهم لعمل الشركة.

- غياب لجان مجلس الإدارة :وأهمها لجنة التدقيق، ولجنة المكافآت والترشيحات، ومدى فعاليتها واستقلاليتها، وتوفر أعضاء غير تنفيذيين مستقلين فيهما.

- بالنسبة للشركات العمومية فهي ملك للدولة، وهنا تطرح مشكلة التسيير والإدارة لان الدولة المالكة يقع على عاتقها كذلك تسيير الشركات، من خلال تعيينها مجلس الإدارة والمدير العام، وفي أغلب الأحيان نجد أن رئيس مجلس الإدارة هو نفسه المدير العام وهو ما يعتبر تداخلا في المهام.[1]

2- تحديات تطبيق الحوكمة في الجزائر:

أولا - الفساد: عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، و ينتج عنه الكثير من الآثار السلبية و الخطيرة ،، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، إلى جانب لك فان للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الانفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، زيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه تطبيق الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الاصلاحات التشريعية، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

ثانيا - الممارسة العملية و الديمقراطية : إذا كانت الإقتصاديات النامية و الصاعدة تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم و فعال، فإنها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على إرساء قواعد الديمقراطية و التي من آثارها الايجابية ما يلي :

[1] صبايحي توالي، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية** ، ملتقى دولي حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف، الجزائر، 20/ 19 نوفمبر 2013، ص 8.

- تعتبر الديموقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا أمام سع ي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على تضييق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه.

- تتيح الديموقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة، ودون أية ضغوط .

ثالثا - إحترام سلطة القانون : لا يمكن لأي شخص أن يكون فعالا إلا إذا تقيد بالقانون و هكذا هو حال الحوكمة ، فلن تكون هناك حوكمة فعالة و رشيدة إلا إذا كان قوانين تدعمها و تحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها احدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب .... الخ.

رابعا - إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح : إن عمليات التواطؤ و الفساد التي تتم بين مجالس الإدارة و طبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها الذي من الضروري أن يكون هناك حزمة من الإجراءات و السياسات التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالمؤسسة[1].

الفرع الثالث : مقترحات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

إن إرساء قواعد حوكمة الشركات في الجزائر كان خاضعا لجملة من الإقتراحات التي تهدف إلى تفعيل أطرافها ، و في هذا الصد اقترحت الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية و مركز المشروعات الدولية خمس متطلبات للتطبيق الجيد لحوكمة الشركات في الدول النامية و التي يمكن إسقاطها على الجزائر و التي تتمثل في :

اولا - رفع مستوى الوعي : البداية عادة تتم برفع مستوى الوعي السائد عن مفاهيم حوكمة الشركات في البلدان النامية و محاولة تطبيقها في السياق المحلي حيث تركز الجهود في هذا الإطار على ترسيخ

[1] اصبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة - مع التركيز على التجربة الجزائرية، المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل اداء المؤسسات و الاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية و علو التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، لم تذكر السنة، ص: 13-14.

الإدراك لدى الحكومة و الأوساط الاقتصادية و جميع الأطراف اللازمة على معنى و فوائد حوكمة المؤسسات.

ثانيا - وضع القوانين و التشريعات اللازمة : و ذلك من خلال تحديد مبادى حوكمة المؤسسة التي يجب الإمتثال و الإنصياع لممارستها و غالبا ما يبدا وضع القوانين القومية اعتمادا على مبادئ منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية لحوكمة ال شركات كقاعدة و معيار يتم الإنطلاق منها لوضع و تطوير الأطر القانونية اللازمة لتطبيق الحوكمة في المؤسسات العامة و الخاصة سواء المتداولة أو غير المتداولة بأسواق المال وتستطيع الجزائر من خلال هذه المبادئ تطوير مجموعات مبادئها و قوانينها الخاصة التي تعالج الواقع المحلي فيما يتعلق بالتعامل التجاري و الإلتزام بالمعايير .

ثالثا - متابعة و مراقبة عمليات التدقيق: عندما يتم رسميا تبني قانون محلي لحوكمة المؤسسات يكون من الضروري توضيح مدى تقيد و التزام المؤسسات بذلك القانون و يمكن لجمعيات المؤسسات الإقتصادية أن تؤدي دورا حيويا في مراقبة وضبط سلوك أعضائها ، كما أن لمن هم خارج الوسط الإقتصادي مصلحة و فائدة نتيجة تطبيق حوكمة المؤسسات ولذا قد يكون من اللازم أن تشترك مجموعات أخرى كالصحافة و الإعلام مثلا في تحمل المسؤولية الرقابية.

رابعا - التدريب على المسؤولية الجديدة : بعد أن يتم وضع الإطار المناسب لحوكمة المؤسسات تقع مسؤولية جديدة على عاتق المديرين التنفيذيين في الشركة و أعضاء مجلس الإدارة و أمثالهم ، حيث يجب أن يقوم قطاع المؤسسات في هذا المجال بتعليم جميع الأطراف في حركة المؤسسات كيفية أداء الأدوار المنسوبة إليهم كما يجب .

خامسا - إضفاء الطابع المؤسساتي على حوكمة المؤسسات: تتحقق هذه الأخيرة عندما يتقبل الوسط الإقتصادي في الجزائر و الإمتثال لحوكمة المؤسسات كجزء طبيعي و مقيد للقيام بالأعمال الإقتصادية، و تكون المؤسسات التي تدعم التطبيق و الإلتزام و الإمتثال لقواعد الحوكمة فقد أضحت ثابتة في مكانها و تضم هذه الشركات مبادرات القطاع الخاص و ذلك لتأمين الإثراء المهني المستمر و كذلك ال شركات الحكومية كالبورصة و البنك المركزي و حتى النظام القضائي[1].

[1] زيدان محمد، الميلودي سعاد، حوكمة الشركات منخل لرفع و تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية، دراسة حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة الى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص197.

الفرع الرابع : ميثاق الحكم الراشد في الجزائر

الجزائر كغيرها من الدول ليست بمعزل عن التحول الإقتصادي العالمي إذ وجدت نفسها أمام تحديث البيئة الداخلية نظرا لضعف شركاتها و البيئة الخارجية التي فرضت عليها التكيف مع المستجدات الحديثة عقب إطلاق مدونة المنشآت الصغيرة و المتوسطة بالمغرب جانفي 2008 ، و كذلك الإرشادات الخاصة بأفضل ممارسات حوكمة ال شركات في تونس جويلية 2006 فأصبح موضوع حوكمة ال شركات من المواضيع التي تستقطب اهتمام الجزائر و هذا كله من أجل دعم القدرة التنافسية لل شركات الوطنية و الاستفادة من الأسواق المالية و رؤوس الأموال الدولية.

و من هذا المنطلق كانت رغبة الجزائر في تحقيق التكامل مع الأقتصاد العالمي و ضبط بيئة الأعمال ، حيث بذلت الحكومة الجزائرية جهود كبيرة لإيجاد إطار وبناء صرح الحوكمة ال شركات، و لأجل ذلك انعقد في جويلية 2007 أول ملتقى دولي حول "الحكم الراشد لل شركات" حيث حدد لهذا الملتقى ه دف جوهري يتمثل في:

تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد و الدقيق للمصطلح و إشكالية حوكمة ال شركات من زاوية الممارسة العملية في الواقع ، و سبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية الحوكمة في تعزيز تنافسية الشركات في الجزائر، كذالك الاستفادة من التجارب الدولية.

ومن خلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للشركة كأول توصية و خطوة عملية تتخذ و قد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول الشركة و منتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة بترجمتها إلى مشروع و من ثم ضمان تنفيذه بانشاء فريق عمل متجانس و متعدد التمثيل وفي الفترة الممتدة بين نوفمبر 2007 نوفمبر 2008 تمكن فريق العمل بعد سلسلة مشاورات مع الأطراف الفاعلة من إعداد ميثاق الحكم الراشد للشركة في الجزائر بالإعتماد على مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية الإقتصادية مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات المؤسسة الإقتصادية [1]. والتي تم إصداره في عام 2009 وقد يهدف هذا الميثاق الى تحقيق مجموعة من الاهداف المتمثلة في الجدول التالي :

[1] زيدان محمد، الميلودي سعاد، حوكمة الشركات منخل لرفع و تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية، دراسة حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة الى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص194.

الجدول (3-1) يمثل اهداف الحكم الراشد في الجزائر

المعيار	شرح الهدف
الإنصاف	توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها، وبطريقة منصفة.
الشفافية	هذه الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات ينبغي أن تكون واضحة للجميع.
المسؤولية	مسؤولية أي فرد محددة بأهداف دقيقة وليست مقسمة.
التبعية	كل طرف فاعل مسؤول أمام الآخرين فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة به.

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على ميثاق الحكم الراشد في الجزائر

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي في الجزائر

يهدف هذا المطلب الى التعرف على الاطار القانوني للتدقيق الداخلي في الجزائر ذلك في الفرع الاولى ، ثم الى واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر في الفرع الثاني.

الفرع الاولى : الإطار القانوني للتدقيق الداخلي في الجزائر

ظهر التدقيق الداخلي في الجزائر بصفة تدريجية باعتماده كوظيفة داخلية بالهياكل التنظيمية للشركات الاقتصادية كما يلي:

1 - **القانون رقم 01 / 88** بتاريخ 12 جانفي 1988م يتضمن القانون التوجيهي للشركات الاقتصادية العمومية، المادة | 40 حيث ينص على أن[1] :

" الشركات الاقتصادية العمومية مطالبة بتنظيم وتعزيز هياكلها الداخلية للتدقيق وتحسينه، بطريقة تتوافق مع عملياتها الوظيفية والتسييرية".

حيث بدأ يظهر نشاط التدقيق الداخلي و محدد نطاقه ووظائفه، إلا أن هذا القانون لم يلق الكثير من القبول، وهذا راجع إلى مجموعة من الاعتبارات [2]:

- اختلاف الزاوية التي ينظر إليها التدقيق الداخلي من طرف مسيري الشركات الاقتصادية العمومية، حيث أن معظم المسيرين يرفضون أحد المبادئ التي يقوم عليها التدقيق الداخلي، وهو الرقابة والحكم على تصرفات المسيرين حول الكيفية التي يتولون بها إدارة رؤوس الأموال الموضوعة تحت تصرفهم من طرف المساهمين .

- تعدد المشاكل التي كانت تعاني منها الشركة الاقتصادية العمومية، كالصعوبات المالية، والضعف التكنولوجي وغياب منافذ للتسويق والتوزيع، جعلت من المسي رين لا يولون لهذه الوضيفة أي أدنى

[1]Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens, audit Interne.gouvernance et éthique : de nouveaux enjeux pour le management, colloque international hotel safir : alger, 24/25 may2010. p.46.

[2] االعايب عبد الرحمان ، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية** ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة (20 اوت 1955، سكيكدة، 12/ 11 اكتوبر 2016، ص.12.

اهتمام، ذلك أن عدد الشركات الاقتصادية العمومية التي لجأت إلى تطبيق المادة (40 من القانون 188 ضعيف جدا.

- اكتفاء السلطات العمومية بوضع مادة تفرض على الشركات الاقتصادية العمومية إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، دون اللجوء إلى وضع الإطار التنظيمي الذي يحكمها، حيث أنشأت هذه الوظيفة بأشكال مختلفة من شركة لأخرى، وحددت للمدققين الداخليين مجالات تدخل مختلفة، وكذلك الأمر بالنسبة للارتباط بالهيكل التعليمي حيث أن معظم الشركات جعلت الوظيفة ترتبط بمديريات مركزية مختلفة مما جعل الوظيفة تفتقد لجزء من استقلاليتها.

- أعطيت هذه الوظيفة تسميات مختلفة، فهناك من أطلق عليها اسم مفتشية وهناك من سماها مصلحة الرقابة و هذا الأمر جعلها تنحرف عن تأدية مهامها الأساسية، وتتولى القيام بمهام أخرى لا تدخل ضمن دائرة صلاحياتها.

وتم إلغاء هذه المادة بالأمر رقم 525 بتاريخ 25 سبتمبر 1995ء ، إلا أن السلطات الوصية واصلت إرسال التعليمات والتوجيهات إلى مدراء الشركات الاقتصادية العامة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، وتحسين ممارساته ، ومن بين هذه التعليمات [1].

- التعليمة رقم 197 stpineالمؤرخة يوم 17 فيفري 1998م الصادرة من المجلس الوطني لمساهمات الدولة .

- التعليمة الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمات الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003م .

- التعليمة رقم 1312 المؤرخة يوم 14 نوفمبر 2012م المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.

- التعليمة رقم SG/07/079) المؤرخة يوم 30 جانفي 2007م الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة للتدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

[1] العايب عبد الرحمان ، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية** ص13.

2- **المرسوم التنفيذي رقم 96 / 09** الصادر بتاريخ 29 فيفري 2009م يحدد شروط الرقابة وتدقيق التسيير للشركات الاقتصادية العمومية من طرف المفتشية العامة للمالية ، مادة (2) [1] **عمليات الرقابة وتدقيق التسيير الأولى المشار إليها أعلاه تتعلق بالمجالات التالية:**

- شروط استخدام التشريعات المالية والمحاسبية والأحكام القانونية أو التنظيمية التي لها أثر مالي مباشر.
- توقيع وتنفيذ كل العقود والطلبات .
- التحويلات المتعلقة بتوارث القيم المنقولة وغير المنقولة .
- التسيير والوضعية المالية.
- موثوقية وانتظام الحاسية .
- التقارب بين ما هو متوقع وما هو موجود.
- شروط الاستعمال والتسيير .
- وظيفة الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي.

الفرع الثاني : واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

بينت نتائج الاستقصاء الذي أجرته الجمعية الجزائرية للمدققين والاستشاريين الداخليين AACIA بالتعاون مع مكتب التدقيق العالمي DELOITTE عامي 2005 م و 2006 م حول تقييم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر مجموعة من الاستنتاجات تضمنت ما يلي:[2]

-لا تحتوي معظم الشركات التي استجابت للدراسة على وظيفة التدقيق الداخلي

- حتى الشركات التي لديها هذه الوظيفة، فإن هذه الأخيرة محدودة من حيث الحجم

[1]Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens, audit Interne.gouvernance et éthique : de nouveaux enjeux pour le management, colloque international hotel safir : alger, 24/25 may2010. p.46.

[2] االعايب عبد الرحمان ، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة (20 اوت 1955، سكيكدة، 12/ 11 اكتوبر 2016، ص.14-13.

- لم تقم وظيفة التدقيق الداخلي بوضع ميثاق للتدقيق، هذا الأخير من المتطلبات التي تطرقت اليها المعايير المهنية لممارسة نشاط التدقيق الداخلي.

- لا تحتوي معظم الشركات على لجنة للتدقيق، وبالتالي لا يوجد ارتباط لوظيفة التدقيق بهذه اللجنة .

- لا تقوم وظيفة التدقيق بتحديد مجالات تدخلها.

- ما زالت وظيفة التدقيق الداخلي تركز معظم جهودها على الاهتمام بتدقيق الوظيفة المحاسبية فقط.

- تجهل الجهات الخاضعة للتدقيق ما هي صلاحيات وظيفة التدقيق ومهامها ومسؤولياتها، وفي معظم الحالات لا يرونها إلا من الزاوية السلبية، معتبرين إياها والأفراد العاملين بها على أنها تلعب دور بوليسي، وأنها في خدمة الإدارة العليا، وأن مهمتها تزويد الإدارة العليا بالمعلومات حول الانحرافات الإدارية للمسؤولين، من أجل معاقبة الأفراد المقصرين منهم في تأدية مهامهم.

- في غياب مدققين مهنيين وحاصلين على تكوين في الاختصاص، تقوم الشركات بتدعيم وظيفة التدقيق إما بالترقية الداخلية وذلك بتعيين إطارات من أقسام أخرى لشغل مناصب مدققين دون سابق معرفة وخبرة بالتدقيق الداخلي، أو باللجوء إلى توظيف جامعيين متخرجين حديثا لا يكتسبون الخبرة الكافية. في هذا المجال لابد من التركيز على أنه توجد ندرة في هذه الفئة من المهنيين مما يترتب عليه وجود فوارق بين الاحتياجات الحقيقية للشركات والعرض الموجود في السوق.

- لا يتم تحديد الاحتياجات الحقيقية من المدققين اللازمين لتشكيل قسم التدقيق، حيث نجد أن بعض الشركات لا تحتوي إلا على مدقق واحد يشغل هذه الوظيفة في حين بعض الشركات لديها تعداد يصل إلى 10 مدققين.

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية

من خلاله سوف نقوم باحداث دراسة حالة للتدقيق الداخلي في الجزائر اذ كان يمثل آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الاكاديميين والمهنيين بولاية المدية.

المطلب الاولى : منهجية الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم وصف واقع مهنة التدقيق الداخلي من وجهة نظر الآكاديميين (أساتذة الجامعة) و المهنيين (محافظ الحسابات و خبير المحاسبة). ولأجل ذلك لابد من تحديد منهجية الدراسة.

الفرع الاولى : مجتمع الدراسة و متغيرات الدراسة

اولا : مجتمع الدراسة

أساتذة الجامعة . المهنيين (محافظ الحسابات و خبير المحاسبة).

ثانيا : متغيرات الدراسة

المتغير المستقل ← التدقيق الداخلي.

المتغير التابع ← حوكمة الشركات.

الفرع الثاني : الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

اعتمدنا على الأدوات الإحصائية التالية:

1- اختبار التوزيع الطبيعي (**Kolmogorov-Smirnov**).

2- قياس معامل الثبات **(Alpha de crombach).**

3- قياس الاتساق الداخلي **(Sperman).**

4- التحليل الوصفي للبيانات الشخصية **(Histogrammes).**

5- التحليل الوصفي للمحور الدراسة **(Statistiques descriptives).**

المطلب الثاني : ثبات وصدق أداة الدراسة

الفرع الاولى : اختبار التوزيع الطبيعي

اعتمد الطالب في الدراسة على اختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة كما يبينه الجدول الأتي:

الجدول رقم(3-2):اختبار التوزيع الطبيعي.

اختباركولموقروف	
القيمة الاحتمالية	**عدد مفردات العينة**
0,127	**40**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (spss20).

من خلال الجدول رقم (3-2) يتضح أن الاحتمالية للاختبار كولموقروف**0,127** هي اكبر من 0.05 وعلية فعينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرع الثاني : ثبات أداة الاستبيان

اعتمد الطالبين في قياس ثبات الاستبيان على معامل ألفا كرومباخ كما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم(3-3) اختبار قيم معامل الثبات لمحاور الاستبيان.

الرقم	عنوان المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
1	**محور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر**	**8**	**0,651**

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على تحليل الاستبيان ببرنامج(spss20).

يتضح من الجدول رقم(3-3) أن **8** عبارات لمحور الدراسة جاءت بمعامل ثبات (**0,651**) وهي قيمة اكبر من **0.600** وعليه فان عبارات الاستبيان على درجة عالية من الثبات والاستقرار.

الفرع الثالث : الاتساق الداخلي لمحور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر

من اجل التأكد من ارتباط العبارات مع محور الدراسة اعتمدنا على معامل الارتباط سبيرمان من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-4):اختبار الاتساق الداخلي لعبارات و واقع التدقيق الداخلي في الجزائر.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	واقع التدقيق الداخلي في الجزائر	**1**	**-**
1	**يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي موظف ذو مستوى تعليمي في المجال المالي والمحاسبي.**	**0,007**	**0,966**
2	**وظيفة التدقيق الداخلي مرتبطة بالمدير و مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى.**	**0,415****	**0,008**
3	**يعمل التدقيق الداخلي على إخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية والعمل على تحديد المشاكل الموجودة فيه ومتابعة تصحيحها.**	**0,489****	**0,001**
4	**يعمل التدقيق الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عمليات و أنشطة الشركة.**	**0,674****	**0,000**
5	**يقوم التدقيق الداخلي بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر داخل المؤسسة سواء كانت هذه المخاطر ائتمانية آو ناتجة عن العمليات المصرفية الأخرى وغيرها من المخاطر.**	**0,400***	**0,010**
6	**يعمل التدقيق الداخلي على تطوير إجراءات عمل إدارة المخاطر في المؤسسة.**	**0,647****	**0,000**
7	**يقوم التدقيق الداخلي بتحقيق وظائف المؤسسة الأخرى مع تقديم الخدمات الاستشارية من اجل رفع الأداء ومن ثم المحافظة على الموارد المتاحة واستغلالها بعقلانية .**	**0,372***	**0,018**
8	**يقوم التدقيق الداخلي بالمؤسسة بإبداء الرأي حول مصداقية البيانات المالية .**	**0,180**	**0,267**

9	**يقوم المدقق الداخلي بالمؤسسة بمناقشة نتائج التدقيق الداخلي مع أعضاء لجنة التدقيق.**	**0,523****	**0,001**
10	**يوجد لدى المدقق الداخلي اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركات وإلمام بمبادئها و قواعدها وأهدافها.**	**0,294**	**0,066**
11	**يقوم المدقق الداخلي بالاتصال والتنسيق مع أعضاء مجلس الإدارة.**	**0,511****	**0,001**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20).

يتضح من الجدول رقم **(3-4)** أنه لا يوجد ارتباط بين العبارة **1** ومحور الدراسة حيث قدر الارتباط **(0,007)** عند درجة معنوية **(0,966)** وهي غير دالة إحصائيا عند درجة معنوية **0.05**، كما لا يوجد ارتباط بين العبارة **8** ومحور الدراسة حيث قدر الارتباط **(0,180)** عند درجة معنوية **(0,267)** وهو غير دال إحصائيا عند درجة معنوية **0.05** كما لا يوجد ارتباط بين العبارة **10** ومحور الدراسة حيث قدر الارتباط **(0,294)** عند درجة معنوية **(0,066)** وهو غير دال إحصائيا عند درجة معنوية **0.05**وعليه تم حذف هذه العبارات من المحور، أما قيمة معامل الارتباط لباقي عبارات المحور محصورة بين **(*0,372) (**0,674)** عند مستوى معنوية اقل من **0.05** الذي يعني وجود ارتباط ودلالة إحصائية قوية.

المطلب الثالث : تحليل نتائج الدراسة

الفرع الاولى : التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية

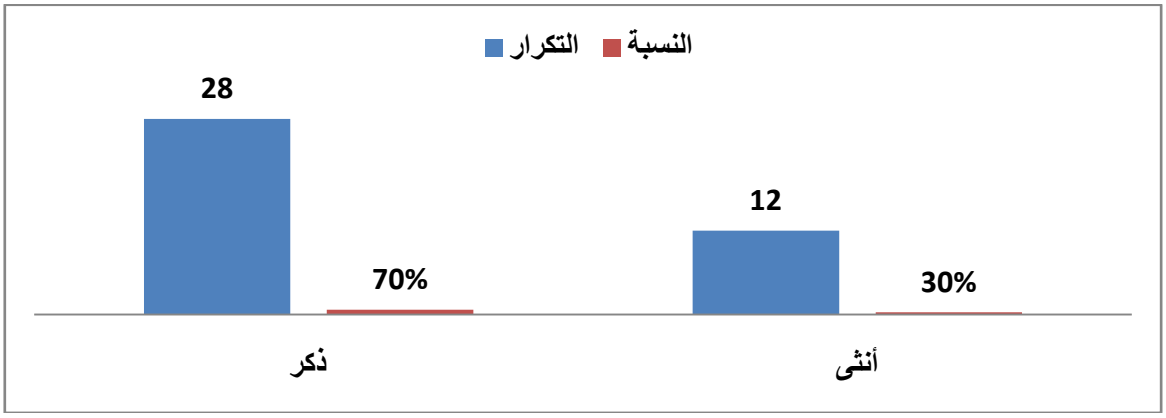
1 -متغير الجنس:

الجدول رقم(3-5): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	28	70%
أنثى	12	30%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم(3-1): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (3-5) (3-1) نلاحظ أن نسبة **الذكور** قدرت **70%** من عينة الدراسة وهي النسبة الأكبر مقارنتا بالنسبة **للإناث** التي قدرت **30%**.

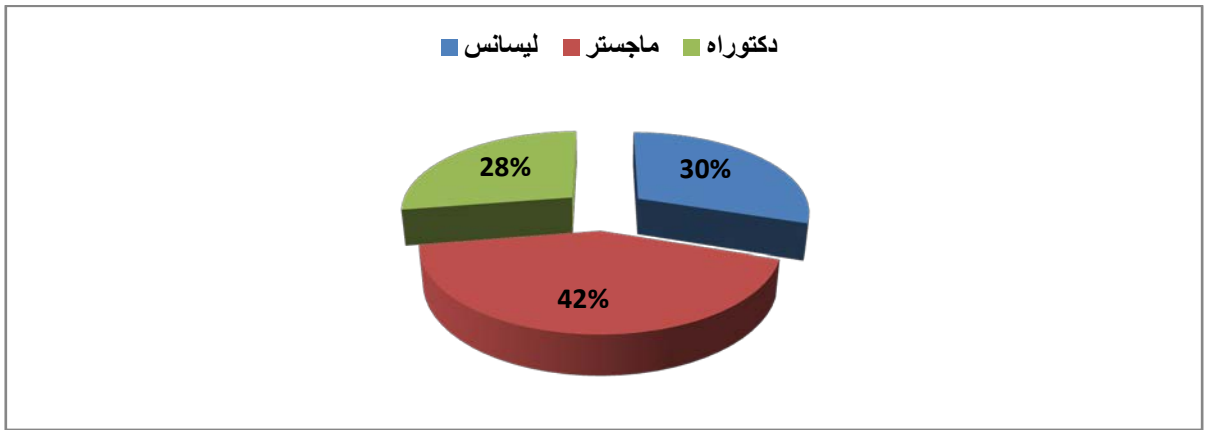
2- متغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم(3-6): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

الفئات العمرية	التكرار	النسبة
ليسانس	**12**	**30%**
ماجستر	**17**	**42,5%**
دكتوراه	**11**	**27,5%**
المجموع	**40**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم(3-2): تمثيل أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (3-6) (3-2) نلاحظ أن فئة المؤهل العلمي **ماجستير** هي الفئة الأكبر في عينة الدراسة، حيث شكلت ما نسبته **42,5%** تليها فئة المؤهل العلمي **ليسانس** التي جاءت بالنسبة **30%** تليها فئة المؤهل العلمي **دكتوراه** التي شكلت اصغر نسبة **30%**.

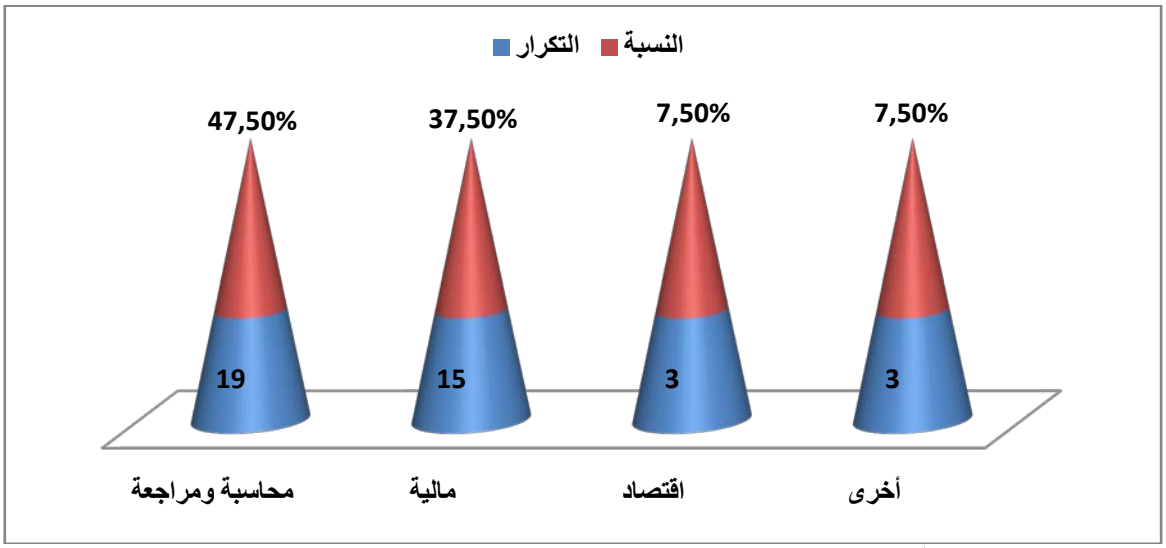
3- متغير التخصص العلمي:

الجدول رقم(3-7): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة ومراجعة	19	47,5%
مالية	15	37,5%
اقتصاد	3	7,5%
أخرى	3	7,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم(3-3): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (3-7) (3-3) نلاحظ فئة تخصص **محاسبة ومراجعة** هي الفئة الأكبر في عينة الدراسة، حيث شكلت ما نسبته **47,5%** تليها فئة تخصص **مالية** التي جاءت بالنسبة **37,5%** تليها فئة تخصصات **اقتصاد** وتخصصات **أخرى** الذين شكلا أصغر نسبة **7,5%**.

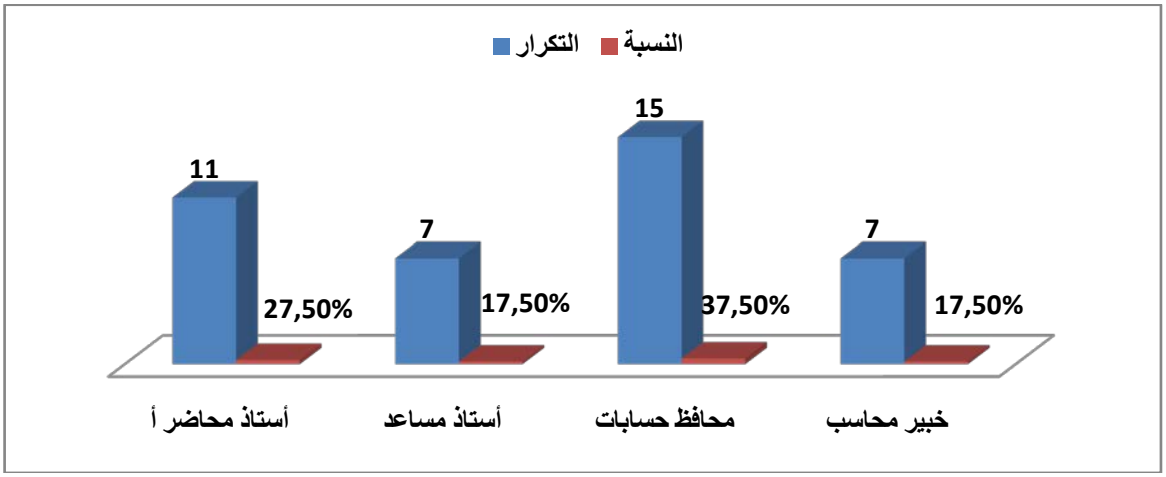
4- متغير الوظيفة:

الجدول رقم(3-8): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ محاضر أ	11	27,5%
أستاذ مساعد	7	17,5%
محافظ حسابات	15	37,5%
خبير محاسب	7	17,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم(3-4): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (3-8) (3-4) نلاحظ أن وظيفة **محافظ حسابات** هي الفئة الأكبر في عينة الدراسة، حيث شكلت ما نسبته **37,5%** تليها وظيفة **أستاذ محاضر** أ التي جاءت بالنسبة **27,5%** تليها وظيفتي **خبير محاسب وأستاذ مساعد** التي شكلت اصغر نسبة **17,5%**.

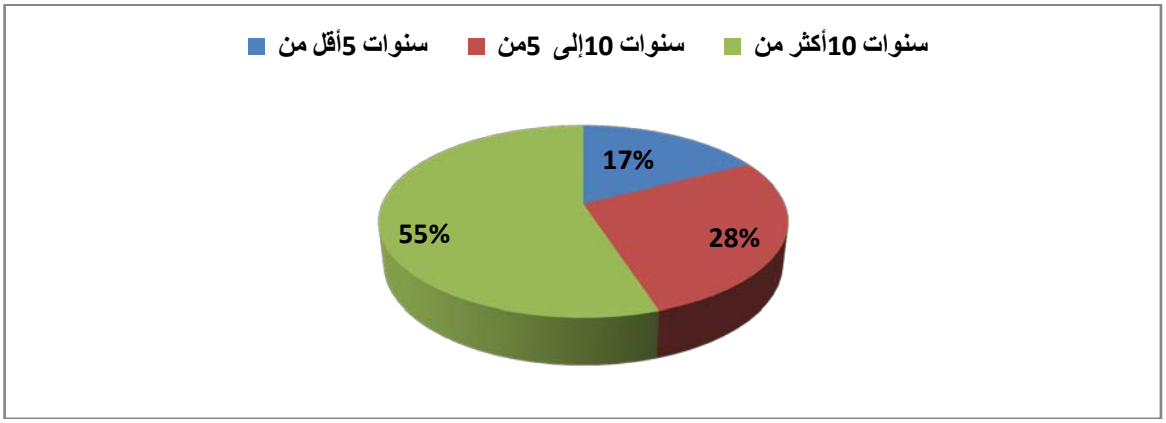
5- متغير الخبرة:

الجدول رقم(3-9): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة.

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	7	17,5%
من 5 إلى 10 سنوات	11	27,5%
أكثر من 10 سنوات	22	55%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم(3-5): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (3-9) (3-5) نلاحظ أن سنوات الخبرة لفئة **أكثر من 10 سنوات** هو الأكبر في عينة الدراسة، حيث شكل ما نسبته **55%** يليه سنوات الخبرة لفئة **من 5 إلى 10 سنوات** التي جاءت بالنسبة **27,5%** يليه سنوات الخبرة لفئة **أقل من 5 سنوات** الذي شكل أصغر نسبة **17,5%**.

الفرع الثاني : التحليل الوصفي لمحور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر من وجهة نظر الآكاديميين و المهنيين

اعتمدنا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ودرجة الموافقة للأوزان المرجحة في تحليل تقديرات مفردات العينة لعبارات المحور من خلال الجدول الأتي:

جدول رقم(3-10): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
2	وظيفة التدقيق الداخلي مرتبطة بالمدير و مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى.	2,35	0,864	6	عالي
3	يعمل التدقيق الداخلي على إخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية والعمل على تحديد المشاكل الموجودة فيه ومتابعة تصحيحها.	2,75	0,630	3	عالي
4	يعمل التدقيق الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عمليات و أنشطة الشركة.	2,55	0,815	5	عالي
5	يقوم التدقيق الداخلي بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر داخل المؤسسة سواء كانت هذه المخاطر ائتمانية آو ناتجة عن العمليات المصرفية الأخرى وغيرها من المخاطر.	2,75	0,630	3	عالي
6	يعمل التدقيق الداخلي على تطوير إجراءات عمل إدارة المخاطر في المؤسسة.	2,28	0,933	7	متوسط
7	يقوم التدقيق الداخلي بتحقيق وظائف المؤسسة الأخرى مع تقديم الخدمات الاستشارية من اجل رفع الأداء ومن ثم المحافظة على الموارد المتاحة واستغلالها بعقلانية .	2,88	0,404	1	عالي

9	**يقوم المدقق الداخلي بالمؤسسة بمناقشة نتائج التدقيق الداخلي مع أعضاء لجنة التدقيق.**	**2,83**	**0,501**	**2**	**عالي**
11	**يقوم المدقق الداخلي بالاتصال والتنسيق مع أعضاء مجلس الإدارة.**	**2,58**	**0,675**	**4**	**عالي**
	محور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر	**2,61**	**0,378**	**-**	**عالي**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20)

يشير الجدول رقم (3-10) أن تقديرات الآكاديميين والمهنيين لعبارات محور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر، جاءت بدرجات العالية، باستثناء عبارة واحدة فقط جاءت بدرجة متوسطة حيث تم ترتيبها وفقا المتوسط الحسابي والاتجاه العام المعتمد كالأتي:

- في العبارة رقم 2 قدر المتوسط الحسابي **2,35** بدرجة عالية، ما يشير إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي مرتبطة بالمدير و مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى بشكل عالي، كما قدر الانحراف المعياري **0,864** ما يشير لعدم تشتت تقديرات الاكاديميين والمهنيين .

- في العبارة رقم 3 قدر المتوسط الحسابي **2,75** بدرجة عالية، ما يشير إلى أن التدقيق الداخلي يعمل على إخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية والعمل على تحديد المشاكل الموجودة فيه ومتابعة تصحيحها بشكل عالي، كما قدر الانحراف المعياري **0,630** ما يشير لعدم تشتت تقديرات الآكاديميين والمهنيين .

- في العبارة رقم 4 قدر المتوسط الحسابي **2,55** بدرجة عالية، ما يشير إلى أن التدقيق الداخلي يعمل على تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عمليات و أنشطة الشركة بشكل عالي، كما قدر الانحراف المعياري **0,815** ما يشير لعدم تشتت تقديرات الآكاديميين والمهنيين .

- في العبارة رقم 5 قدر المتوسط الحسابي **2,75** بدرجة عالية، ما يشير إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر داخل المؤسسة سواء كانت هذه المخاطر ائتمانية آو ناتجة عن العمليات المصرفية الأخرى وغيرها من المخاطربشكل عالي، كما قدر الانحراف المعياري **0,630** ما يشير لعدم تشتت تقديرات الآكاديميين والمهنيين .

- في العبارة رقم 6 قدر المتوسط الحسابي **2,28** بدرجة متوسطة، ما يشير إلى أن التدقيق الداخلي يعمل على تطوير إجراءات عمل إدارة المخاطر في المؤسسة بشكل متوسط، كما قدر الانحراف المعياري **0,933** ما يشير لعدم تشتت تقديرات الآكاديميين والمهنيين .

- في العبارة رقم 7 قدر المتوسط الحسابي **2,88** بدرجة عالية، ما يشير إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بتحقيق وظائف المؤسسة الأخرى مع تقديم الخدمات الاستشارية من اجل رفع الأداء ومن ثم المحافظة على الموارد المتاحة واستغلالها بعقلانية بشكل عالي، كما قدر الانحراف المعياري **0,404** ما يشير لعدم تشتت تقديرات الآكاديميين والمهنيين .

- في العبارة رقم 9 قدر المتوسط الحسابي **2,83** بدرجة عالية، ما يشير إلى أن المدقق الداخلي بالمؤسسة يقوم بمناقشة نتائج التدقيق الداخلي مع أعضاء لجنة التدقيق بشكل عالي، كما قدر الانحراف المعياري **0,501** ما يشير لعدم تشتت تقديرات الآكاديميين والمهنيين .

- في العبارة رقم 11 قدر المتوسط الحسابي **2,58** بدرجة عالية، ما يشير إلى أن المدقق الداخلي يقوم بالاتصال والتنسيق مع أعضاء مجلس الإدارة بشكل عالي، كما قدر الانحراف المعياري **0,675** ما يشير لعدم تشتت تقديرات الآكاديميين والمهنيين .

كما بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات الاكاديميين والمهنيين لواقع التدقيق الداخلي في الجزائر **2,61** بدرجة عالية، ما يدل على الواقع الجيد لتدقيق في الجزائر ، حيث جاءا الانحراف المعياري **0,378** ما يشير لعدم تشتت تقديرات الآكاديميين والمهنيين وقربها من المتوسط الحسابي.

الفرع الثالث : اختبار فرضية الدراسة

للتحقق من فرضية الدراسة اعتمدنا على المتوسط الحسابي بقيمة الاختبار مساوي إلى 2 عند درجة معنوية 0.05، لمعرفة واقع التدقيق الداخلي في الجزائر كآلية لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية، وهذا بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالأتي:

H0: التدقيق الداخلي في الجزائر ليس آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية عند درجة معنوية0.05.

H1: التدقيق الداخلي في الجزائر آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية عند درجة معنوية0.05.

جدول رقم (3-11): المؤشرات الإحصائية لواقع التدقيق الداخلي في الجزائر كآلية لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	ت المحسوبة	درجة المعنوية
محور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر	2,6188	0,37867	39	10,334	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss20).

من خلال الجدول رقم(3-11) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور واقع التدقيق الداخلي في الجزائرقد بلغ (**2,6188**) وقيمة ت المحسوبة (**10,334**) عند درجة معنوية (**0,000**) وهي أقل من قيمة ت الجدولية **(1.684)** عند درجة حرية **(39)** ومستوى دلالة **(0.05)** وهذا يعني أن متوسط درجة استجابة الآكاديميين والمهنيين للمحور أكبر من المتوسط الحسابي المعتمد **(2)** وهو إشارة على أن التدقيق الداخلي في الجزائر آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية، من ما يستدعي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه **التدقيق الداخلي في الجزائر آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية عند درجة معنوية0.05.**

خلاصة الفصل

اختص هذا الفصل في اعطاء نظرة عامة عن واقع التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات في الجزائر و الذي كان ذلك في المبحث الاولى ،و من خلال المبحث الثاني تم القيام بدراسة ميدانية حول ما اذا كان يمثل ا لتدقيق الداخلي في الجزائر آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية ،وذلك بتحليل النتائج التي تم التوصل اليها من خلال اجابات افراد تلك العينة التي تم اختيارها (الآكاديميين و المهنيين) وذلك باستعمال برنامج SPSS .وخلصت هذه الدراسة الى ما يلي:

درجة استجابة الآكاديميين والمهنيين أشارة على أن التدقيق الداخلي في الجزائر آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظرهم "بولاية المدية".

كذلك كانت هناك فروقات بطبيعة الحال في اجابات عينة الدراسة على اسئلة الدراسة ويمكن ارجاع اسباب تلك الفروقات الى الاختلاف في المستوى التعليمي او سنوات الخبرة .

خاتمة عامة

اولا : خلاصة البحث

ان مع كبر حجم المؤسسات وتوسع نشاطها أصبح من اللازم حماية ممتلكاتها وحقوقها، خاصة مع أزمة الثقة التي هزة بمهنة المحاسبة وزيادة التلاعبات، فهذه العوامل دفعت بظهور مفاهيم جديدة والمتمثلة في التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات والتي لاقت اهتمام كبير من قبل الباحثين الاقتصاديين والتي تمثل حلا للحد من هذه التلاعبات وزيادة الثقة لدى أصحاب المصالح.

و من اجل التعرف و التعمق اكثر في هذا الموضوع قمنا من خلال بحثنا بالتركيز على التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر، وإبراز الجوانب العامة المتعلقة بالموضوع، كنشأة حوكمة الشركات و التطرق الى اهميتها و اهدافها و مبادئها ، كما قمنا بالتحدث على محددات حوكمة الشركات و الاطرف المعنية بتطبيقها ، و قد قمنا بتحديد دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات من خلال التطرق الى دراسات سابقة قام بها باحثين سابقين ، وفي ختام الدراسة النظرية بحثنا على العلاقة بين التدقيق الداخلي بباقي اطراف حوكمة الشركات.

اما من خلال الدراسة الميدانية ، حاولنا من خلال دراسة حالة التدقيق الداخلي في الجزائر اذ كان يمثل آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية ، بالإضافة إلى تصميم استبيان موجه لتلك العينة (الموظفين الآكاديميين و المهنيين) .

ثانيا : نتائج اختبار فرضيات الدراسة

- من الاسباب و العوامل التي دعت لوجود الحوكمة هي الازمات المالية و الانهيارات المؤسسية.
- يتميز التدقيق الداخلي بمجموعة من الشروط بما يؤدي الى تفعيل الحوكمة لعل اهمها تميز المراجع بمجموعة من الشروط الشخصية و قيامه بمجموعة من الوظائف.
- التدقيق الداخلي في الجزائر آلية جيدة لتفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر الآكاديميين والمهنيين بولاية المدية.

ثالثا : المقترحات و التوصيات

اعتمادا على نتائج الدراسة فانه يتم وضع بعض المقترحات بغية تطوير نطاق التدقيق الداخلي الذي من أجله نأمل أن تتمكن المؤسسات الجزائرية من التطبيق الفعال لحوكمة المؤسسات والتقيد بمبادئها، وتكمن هذه الاقتراحات فيما يلي:

1) يجب على المؤسسات الجزائرية بتبني القواعد الأساسية للحوكمة والعمل بها.

2) التعريف بمبادئ الحوكمة ومقوماتها وأهميتها من خلال عقد دورات تدريبية لكل الأطراف ذات العلاقة كمجلس الإدارة و الإدارة العليا، ألمدققين .

3) ضرورة التدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة من قبل الهيئات المهنية المختصة لتأهيل المدققين الداخليين واطلاعهم على أساليب التدقيق الحديث المتبعة في الدول المتقدمة.

4) الاهتمام باللجان المنبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة كلجنة التدقيق وتنصيبها في كل المؤسسات من أجل دعم استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي.

5) إلزام المدققين الداخليين بالمعايير الدولية بالإضافة إلى الميثاق الأخلاقي للمهنة .

6) تطبيق ميثاق الحكم الراشد في الجزائر.

7) مهنة التدقيق الداخلي لابد من ان تنفصل عن المدير العام حتى يؤدي المراجع الداخلي المهام المطلوب منه وان يكون هذا الاخير تابع لمجلس الادارة.

8) لابد من خلية التدقيق الداخلي في الجزائر ان تعمل على تطوير اجراءات عمل ادارة المخاطر بالمؤسسة الاقتصادية في الجزائر.

رابعا : آفاق الدراسة

و بما أن التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات من بين المواضيع الواسعة التي يمكن أن تكون محل إشكاليات متعددة لبحوث مستقبلية، وانطلاقا مما سبق اقترحنا بعض المواضيع التي بإمكانها أن تشكل أفاق مستقبلية متمثلة:

1) دور المدقق الداخلي في دعم وتحسين الأداء المالي للمؤسسة .

2) أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على السير الحسن للمؤسسة الاقتصادية.

3) دور إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة المؤسسات.

قائمة المراجع

اولا : قائمة الكتب

1- الافصاح الاختياري وحوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات الخدماتية المدرجة في بورصة عمان ،جامعة اليرموك ، إربد ، الأردن.

2 -احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث ،دار صفاء ،عمان الأردن 2009.

3- طارق عبد العال حمادة ،حوكمة الشركات ، شركة قطاع عام ،خاص ومصاريف ،دار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر 2007.

4 - زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار الراية للنشر والتوزيع،عمان ،الأردن 2009

5- حازم هاشم الآلوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، دار النهضة العربية ، الجامعة المفتوحة طرابلس . 2003 ..

6-يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات ،مؤسسة الوراق للنشر ، الأردن .2000.

7- محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري الدار الجامعية ،طبعة أولى الاسكندرية ،مصر 2006.

8-محمد سمير الصبان وآخرون ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ،الاسكندرية ، مصر 2002.

9- عبد العزيز دغيم ،حوكمة الشركات في الأسواق المالية الناشئة بين الالتزام والتطبيق الطوعي ، حالة سوق دمشق للأوراق المالية ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الأردن .2011..

10- علاء فرحان طالب وآخرون ، حوكمة المؤسسة وأداء المالي الاستراتيجي للمصارف ،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2011.

11- خالد آمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية دار للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن 2000..

12-خالد راغب الخطيب ،التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيق"دار الكنوز، عمان ،الأردن 2009..

ثانيا: ملتقيات و مؤتمرات

1-العايب عبد الرحمان ، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة (20 اوت 1955، سكيكدة، 12/ 11 اكتوبر 2016.

2- اصبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة - مع التركيز على التجربة الجزائرية، المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل اداء المؤسسات و الاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية و علو التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، لم تذكر السنة.

3- بديسي فهيمة ، التدقيق الداخلي وطريقة انجاحه في حوكمة الشركات ،الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر ، جامعة 20أوت 1955 ،سكيكدة في 12/11 أكتوبر 2010..

4-زيدان محمد، الميلودي سعاد، حوكمة الشركات م دخل لرفع و تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية، دراسة حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة الى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013.

5 -حسين برقي ،علي عبد الصمد .دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته في تطبيق حوكمة المؤسسات .المؤتمر الثامن الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر. 12/11 أكتوبر 2010،جامعة سكيكدة.

6 - مسعود الدراوسي ،ضيف الله محمد الهادي ،فعالية واداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ، الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة بسكرة ،6. 7 ماي 2012..

7-عطا الله وراد خليل ،"دور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في بنوك التجارة الأردنية في ظل الحاكمة المؤسسية" .المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات – تدقيق المصارف والمؤسسات المالية) القاهرة .مركز مشروعات الدولية الخاصة .24 25 سبتمبر 2005.

8- علوي اسماعيل ،سعدي عبد الحليم ، أثر تطبيق نظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الافصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ، جامعة محمد خيضر،بسكرة،6. 7 ماي 2012.

9- شرف حنا ميخائيل ، " تدقيق الحسابات واطرافه في اطار المنظومة حوكمة الشركات " المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، 24. 26 سبتمبر 2005.

10- خنشور جمال خير الدين جمعة، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،06-07 ماي 2012.

ثالثا : المجلات و المواقع الانترنت :

1- .المشروع الإقليمي لمكافحة الفساد وتعزيز النزاهة في البلدان العربية ، متاح على الموقع

http : / / www . undp - aciac . org

2- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ، متاح على الموقع: www . ecxi . org

3- محمود رمزي ريحاوي .الشركات المساهمة ما بين الحوكمة و القوانين و التعليمات (حالة دراسية للشركات العامة العمانية) . مجلة جامعة دمشق . للعلوم الاقتصادية والقانونية .مجلة رقم 01 .دمشق . 2008

4 -EU neighbourhood info centre, disponile sur le site :

http://www.cnpi-info.eu,

رابعا: مراجع اجنبية

1 - Alamgir .m « carparate governamce : Arisk perspective ».paper presented to carporate governamce and reform .the egyptiom banking institute .7may 2007.

2- Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens, audit Interne.gouvernance et éthique : de nouveaux enjeux pour le management, colloque international hotel safir : alger, 24/25 may2010.

3- BARBIERE :' « l'audit interne : povrquoi ? comment ? « edition d'argamnisation.paris.1989.

4 - D'SILVA..KENNETH''INTERNAL AVDITING . INTERNATIONA CONTRIBUTION TO GOUVERNANCE.2007 VOL.03 N°2.

5- liv.t. ''the cas. Analysis on failvers of enterprise. Internal control inchina'',jopinal of american academy of bvsiness, cambrige,2005.vol 7 .issve1.

6- Repport of the comnite on the finncial aspects of corporation governonce. London burgess science press.1 dec 1992 .

7- RICHARD.MIELLET. « La denamique de gauvernement d'enterprise.paris. ed organisation .2003.

8- the institute of internal anditors « the lessons that lie beneath »tone at the top.usa. feb 2002."

خامسا : مذكراة و دراسات

1- أثر حوكمة الشركات على ممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ،باكالوريوس محاسبة ، جامعة دمشق ، سورية 2009.

2-"**دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ":** رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، سنة 2012-2013.

3-"**دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة** ": دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل الجامعة الأممية، غزة، 2009.

4-قاسي ياسمين " مراجعة الحسابات والرقابة الداخلية" .مذكرة ليسانس ، كية علوم اقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ،2004/2003.

5- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007.

6- كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية | العاملة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

7-محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة 3 الجزائر 2010-2011 .

8-رسالة مقدمة من طرف رولا عبد المجيد محمد انشامي: دور الحكومة للشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي، 2015/09/21، فلسطين.

9-شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين المؤسسة ، مذكرة ماجستير ، الجزائر 2004.

الملاحق

ملحق رقم (1): الاستبيان

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة يحيى فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

يقوم الطالبان بآداء بحث علمي بعنوان :

التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر" دراسة ميدانية ٠ ''

ويآمل الطالبان من سيادتكم الاجابة على الاستفسارات والعبارات الواردة بقائمة الاستبيان، علما بأن البيانات والآراء المعطاة لن تستخدم إلا لغرض الدراسة والبحث العلمي فقط ٠علما بأن نتائج الدراسة سوف تكون تحت طلبكم في اي وقت اذا رغبتم في ذلك٠

ويشكر الطالبان سيادتكم لتعاونكم الصادق و استجابتكم الكريمة في العمل على خدمة البحث العلمي داعيا الله عز وجل أن يجزيكم خير جزاء.

بلغايث لطفي

يحي الحاج محمد

***الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للاجابة:**

***القسم الاول :** يشمل البيانات العامة .

الجنس : ذكر ☐

انثى ☐

المؤهل العلمي :

ليسانس ☐

ماجستر ☐

دكتوراه ☐

التخصص العلمي :

محاسبة ومراجعة ☐

مالية ☐

اقتصاد ☐

اخرى يرجى تحديدها .....

المسمى الوظيفي :

استاذ محاضرا ☐

استاذ مساعد ☐

محافظ حسابات ☐

خبير محاسب ☐

الخبرة العملية :

اقل من 5 سنوات ☐

من 5 الى 10 سنوات ☐

اكثر من 10 سنوات ☐

القسم الثاني : واقع التدقيق الداخلي في الجزائر .

الرقم	العبارة	نعم	لا	محايد
1	يقوم بتنفيذ اعمال التدقيق الداخلي موظف ذو مستوى تعليمي في المجال المالي والمحاسبي			
2	وظيفة التدقيق الداخلي مرتبطة بالمدير و مستقلة عن باقي الوظائف الاخرى			
3	يعمل التدقيق الداخلي على إخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية والعمل على تحديد المشاكل الموجودة فيه ومتابعة تصحيحها			
4	يعمل التدقيق الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عمليات و انشطة الشركة			
5	يقوم التدقيق الداخلي بدور فعال في ادارة المخاطر من خلال تحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر داخل المؤسسة سواء كانت هذه المخاطر إئتمانية او ناتجة عن العمليات المصرفية الاخرى وغيرها من المخاطر.			
6	يعمل التدقيق الداخلي على تطوير اجراءات عمل إدارة المخاطر في المؤسسة			
7	يقوم التدقيق الداخلي بتحقيق وظائف المؤسسة الاخرى.مع تقديم الخدمات الاستشارية من اجل رفع الاداء ومن ثم المحافظة على الموارد المتاحة واستغلالها بعقلانية .			

8	يقوم التدقيق الداخلي بالمؤسسة بابداء الراي حول مصداقية البيانات المالية .			
9	يقوم المدقق الداخلي بالمؤسسة بمناقشة نتائج التدقيق الداخلي مع اعضاء لجنة التدقيق.			
10	يوجد لدى المدقق الداخلي اطلاع على مفاهيم حوكمة الشركات وإلمام بمبادئها و قواعدها واهدافها.			
11	يقوم المدقق الداخلي بالاتصال والتنسيق مع اعضاء مجلس الادارة.			

.Section II: La réalité de l'audit interne en Algérie

neutre	non	oui	La thése	Num
			Les travaux d'audit interne sont effectués par un employé ayant un niveau d'instruction dans le domaine financier et comptable	1
			La fonction d'audit interne est liée au responsable et indépendante des autres fonctions	2
			L'audit interne veille à ce que le système de contrôle interne soit soumis à des évaluations périodiques et à identifier et corriger les problèmes qui se posent .dans le système de contrôle interne	3
			L'audit interne a pour objectif de développer le système de contrôle interne en fonction du développement des activités et des activités de la .société	4
			L'audit interne joue un rôle actif dans la gestion des risques en identifiant et en évaluant les domaines à risque critiques au sein de l'institution, que ces risques soient liés au crédit, ou résultant d'autres opérations bancaires et .d'autres risques	5

			L'audit interne travaille à développer des procédures de gestion des risques au sein de l'organisation	6
			L’audit interne remplit d’autres fonctions au sein de l’institution: fournir des services de conseil afin d’accroître les performances et ainsi de maintenir et de rationaliser les ressources .disponibles	7
			L’audit interne de l’institution donne une opinion sur la fiabilité des états .financiers	8
			L’Auditeur interne de l’institution examine les résultats de l’audit interne .avec les membres du comité d’audit	9
			L'auditeur interne a une connaissance des concepts de gouvernance d'entreprise et de ses principes, règles .et objectifs	10
			L’ Auditeur interne doit communiquer avec les membres du conseil d’administration et en assurer la .coordination	11

ملحق رقم (2):نتائج اختبارا التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		واقع التدقيق الداخلي في الجزائر
N		40
Normal Parameters[a,b]	Mean	2,6188
	Std. Deviation	,37867
Most Extreme Differences	Absolute	,186
	Positive	,157
	Negative	-,186
Kolmogorov-Smirnov Z		1,174
Asymp. Sig. (2-tailed)		,127

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

ملحق رقم (3):نتائج اختبار ثبات محور الاستبيان.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,651	8

ملحق رقم (4):نتائج اختبار الاتساق الداخلي للعبارات المحذوفة من الاستبيان.

Correlations

			العبارة 1	العبارة 2	العبارة 3	العبارة 4	العبارة 5	العبارة 6	العبارة 7	العبارة 8	العبارة 9	العبارة 10	العبارة 11	واقع التدقيق الداخلي في الجزائر
Spearman's rho	العبارة1	Correlation Coefficient	1,000	,111	-,067	-,092	-,067	-,128	-,053	-,037	-,060	-,092	-,109	,007
		Sig. (2-tailed)	.	,495	,681	,573	,681	,431	,744	,822	,711	,574	,502	,966
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	العبارة2	Correlation Coefficient	,111	1,000	,072	,025	-,189	,047	,042	,073	,156	-,016	-,007	,432**

		Sig. (2-tailed)	,495	.	,661	,877	,244	,774	,799	,655	,338	,921	,964	,005
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
		Correlation Coefficient	-,067	,072	1,000	,581**	,412**	,065	,123	-,096	,260	,129	,160	,447**
	العبارة3	Sig. (2-tailed)	,681	,661	.	,000	,008	,690	,450	,555	,105	,427	,324	,004
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
		Correlation Coefficient	-,092	,025	,581**	1,000	,289	,239	,220	,084	,306	,092	,223	,640**
	العبارة4	Sig. (2-tailed)	,573	,877	,000	.	,070	,137	,172	,606	,055	,572	,167	,000
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
		Correlation Coefficient	-,067	-,189	,412**	,289	1,000	,307	,123	-,096	,260	,129	,160	,341*
	العبارة5	Sig. (2-tailed)	,681	,244	,008	,070	.	,054	,450	,555	,105	,427	,324	,031
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
		Correlation Coefficient	-,128	,047	,065	,239	,307	1,000	,101	,069	,278	-,052	,403**	,589**
	العبارة6	Sig. (2-tailed)	,431	,774	,690	,137	,054	.	,537	,671	,083	,751	,010	,000
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
		Correlation Coefficient	-,053	,042	,123	,220	,123	,101	1,000	-,076	,661**	,397*	,212	,401*
	العبارة7	Sig. (2-tailed)	,744	,799	,450	,172	,450	,537	.	,640	,000	,011	,190	,010
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
		Correlation Coefficient	-,037	,073	-,096	,084	-,096	,069	-,076	1,000	,250	-,131	,146	,180
	العبارة8	Sig. (2-tailed)	,822	,655	,555	,606	,555	,671	,640	.	,119	,420	,369	,267
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
		Correlation Coefficient	-,060	,156	,260	,306	,260	,278	,661**	,250	1,000	,146	,271	,519**
	العبارة9	Sig. (2-tailed)	,711	,338	,105	,055	,105	,083	,000	,119	.	,369	,091	,001
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40

	العبارة10	Correlation Coefficient	-,092	-,016	,129	,092	,129	-,052	,397*	-,131	,146	1,000	,144	,294
		Sig. (2-tailed)	,574	,921	,427	,572	,427	,751	,011	,420	,369	.	,375	,066
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	العبارة11	Correlation Coefficient	-,109	-,007	,160	,223	,160	,403**	,212	,146	,271	,144	1,000	,506**
		Sig. (2-tailed)	,502	,964	,324	,167	,324	,010	,190	,369	,091	,375	.	,001
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	واقع التدقيق الداخلي في الجزائر	Correlation Coefficient	,007	,432**	,447**	,640**	,341*	,589**	,401*	,180	,519**	,294	,506**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,966	,005	,004	,000	,031	,000	,010	,267	,001	,066	,001	.
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ملحق رقم (5):نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور واقع التدقيق الداخلي في الجزائر.

Correlations

			العبارة2	العبارة3	العبارة4	العبارة5	العبارة6	العبارة7	العبارة9	العبارة 11	واقع التدقيق الداخلي في الجزائر
Spearman's rho	العبارة2	Correlation Coefficient	1,000	,072	,025	-,189	,047	,042	,156	-,007	,415**
		Sig. (2-tailed)	.	,661	,877	,244	,774	,799	,338	,964	,008
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	العبارة3	Correlation Coefficient	,072	1,000	,581**	,412**	,065	,123	,260	,160	,489**
		Sig. (2-tailed)	,661	.	,000	,008	,690	,450	,105	,324	,001
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	العبارة4	Correlation Coefficient	,025	,581**	1,000	,289	,239	,220	,306	,223	,674**
		Sig. (2-tailed)	,877	,000	.	,070	,137	,172	,055	,167	,000
		N	40	40	40	40	40	40	40	40	40

العبارة5	Correlation Coefficient	-,189	,412**	,289	1,000	,307	,123	,260	,160	,400*
	Sig. (2-tailed)	,244	,008	,070	.	,054	,450	,105	,324	,010
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
العبارة6	Correlation Coefficient	,047	,065	,239	,307	1,000	,101	,278	,403**	,647**
	Sig. (2-tailed)	,774	,690	,137	,054	.	,537	,083	,010	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
العبارة7	Correlation Coefficient	,042	,123	,220	,123	,101	1,000	,661**	,212	,372*
	Sig. (2-tailed)	,799	,450	,172	,450	,537	.	,000	,190	,018
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
العبارة9	Correlation Coefficient	,156	,260	,306	,260	,278	,661**	1,000	,271	,523**
	Sig. (2-tailed)	,338	,105	,055	,105	,083	,000	.	,091	,001
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
العبارة11	Correlation Coefficient	-,007	,160	,223	,160	,403**	,212	,271	1,000	,511**
	Sig. (2-tailed)	,964	,324	,167	,324	,010	,190	,091	.	,001
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40
واقع التدقيق الداخلي في الجزائر	Correlation Coefficient	,415**	,489**	,674**	,400*	,647**	,372*	,523**	,511**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,008	,001	,000	,010	,000	,018	,001	,001	.
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ملحق رقم (6):نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية.

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	28	70,0	70,0	70,0
	أنثى	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	12	30,0	30,0	30,0
	ماجستر	17	42,5	42,5	72,5
	دكتوراه	11	27,5	27,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة ومراجعة	19	47,5	47,5	47,5
	مالية	15	37,5	37,5	85,0
	اقتصاد	3	7,5	7,5	92,5
	أخرى	3	7,5	7,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ محاضر أ	11	27,5	27,5	27,5
	أستاذ مساعد	7	17,5	17,5	45,0
	محافظ حسابات	15	37,5	37,5	82,5
	حبير محاسب	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	7	17,5	17,5	17,5
	من 5 الى 10 سنوات	11	27,5	27,5	45,0
	أكثر من 10 سنوات	22	55,0	55,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

ملحق رقم (7):نتائج التحليل الوصفي لمحور واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر.

Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
العبارة2	40	0	2,35	,864
العبارة3	40	0	2,75	,630
العبارة4	40	0	2,55	,815
العبارة5	40	0	2,75	,630
العبارة6	40	0	2,28	,933
العبارة7	40	0	2,88	,404
العبارة9	40	0	2,83	,501
العبارة11	40	0	2,58	,675
واقع التدقيق الداخلي في الجزائر	40	0	2,6188	,37867

ملحق رقم (8):نتائج اختبار فرضية الدراسة.

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
واقع التدقيق الداخلي في الجزائر	40	2,6188	,37867	,05987

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
واقع التدقيق الداخلي في الجزائر	10,334	39	,000	,61875	,4976	,7399