

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق



جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم: .....

## عنوان الموضوع:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية  
دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تحت اشراف الدكتورة:

- زروخي صباح

من اعداد الطالب:

- البار عبد الرحمان

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر و عرفان

اول من يشكر ويحمد آناء الليل وأطراف النهار، هو العلي الفهار الأول والآخر  
والظاهر والباطن الذي اغرقنا بنعمه التي لا تحصى وأغرق علينا برزقه  
الذي لا يفنى وانار دروبنا فله جزيل الحمد والثناء العظيم، هو الذي أنعم علينا إذ  
أرسل فينا عبده ورسوله محمد بن عبد الله عليه ازكى الصلوات وأطهر التسليم  
ارسله بقرآنه المبين فعلمنا ما لم نعلم وحثنا على طلب العلم أينما وجد .

والشكر موصول الى كل معلم افادنا بعلمه، من أولى المراحل الدراسية حتى  
هذه اللحظة كما نرفع كلمة شكر الى الدكتورة المشرفة زروخي صباح التي  
ساعدتني على انجاز هذا البحث .

كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب او بعيد وفي الأخير لا يسعنا  
الا ان ندعو الله عز وجل ان يرزقنا السداد والرشاد .

## الإهداء

الى روح ابي الطاهرة رحمة الله عليه

اهدي ثمرة جهدي هذا الى اعز وأغلى انسانة في حياتي ،  
الى التي كانت سببا في مواصلي دراستي الى من  
علمتني الصبر والاجتهاد الى الغالية على قلبي

أمي

الى كل العائلة الكريمة، وزملاء الدراسة متمنيا لهم التوفيق  
الى جميع أصدقائي، الى كل الأشخاص الذي احمل لهم المحبة  
والتقدير.

الى كل من نسيه القلم وحفظه القلب

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
	شكر وتقدير
	اهداء
I-II	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الاشكال
أ-هـ	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
03	المطلب الأول: نشأة مفهوم التدقيق الداخلي
04	المطلب الثاني: أنواع وأساليب التدقيق الداخلي
08	المطلب الثالث: مبادئ ومعايير التدقيق الداخلي
11	المطلب الرابع: دور التدقيق الداخلي في المؤسسة
13	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
13	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات
14	المطلب الثاني: أهمية واهداف حوكمة الشركات
16	المطلب الثالث: خصائص وأبعاد حوكمة الشركات
18	المطلب الرابع: ركائز ومحددات حوكمة الشركات
20	المبحث الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات



20	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لدعم حوكمة الشركات
22	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات
23	المطلب الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات
24	المطلب الرابع: العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لدعم حوكمة الشركات
25	خلاصة الفصل
26	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بولاية المسيلة
27	تمهيد
28	المبحث الأول: طريقة البحث وادوات الدراسة
28	المطلب الأول: منهجية وإجراءات الدراسة
31	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
32	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
32	المطلب الأول: تحليل المعلومات الخاصة بمجتمع الدراسة
36	المطلب الثاني: تحليل الاحصائي الوصفي للمعلومات الخاصة بعبارات الاستبيان
40	خلاصة الفصل
42	الخاتمة
45	الملاحق

# فهرس الجداول والاشكال

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
04	مراحل تطور التدقيق الداخلي	01
29	عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة	02
30	يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان (سلم ليكارت الخماسي)	03
32	معامل الفا-كرونباخ لمحاور الاستبيان	04
33	التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف مستواهم العلمي	05
34	يوضح توزيع افراد العينة حسب متغيرات الموقع الوظيفي	06
35	يوضح توزيع افراد العينة حسب الخبرة الوظيفية	07
37	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة	08
38	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور مبادئ حوكمة الشركات	09
39	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات	10

## فهرس الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الجدول
33	يمثل عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير التأهيل العلمي	01
34	يوضح توزيع افراد العينة حسب متغيرات الموقع الوظيفي	02
35	يوضح توزيع افراد العينة حسب الخبرة الوظيفية	03

مقدمة

مقدمة

## تمهيد:

تعد وظيفة التدقيق الداخلي بمثابة الأدوات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها حركة سير الأعمال، حسب المسارات التي تحدد لها ولضمان تحقيق وبلوغ الأهداف من خلال المسارات التي تحددها الإدارة، برز مفهوم التدقيق الداخلي لدى الشركات والذي يهتم بشكل رئيسي بمدى التزام العمليات المعنية بآلية التنفيذ، وانطلاقاً من إيمان الإدارات الحديثة بأهمية الخدمات التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي، فقد أولته الشركات اهتماماً بالغاً.

ومن هنا اقتضت الضرورة التركيز على دور المدققين الداخليين للقيام بدور محكم الإدارة داخل الشركات، وذلك من خلال تفعيل مبادئ ما يعرف بحوكمة الشركات، والتي تحتل مكان الصدارة بالنسبة لجميع دول العالم سواء كانت متقدمة أو نامية، خصوصاً بعد التغيرات التي شهدتها العالم خلال العقدین الأخيرين والمتمثلة في الأزمات المالية والانهيارات الاقتصادية لأكبر الشركات العالمية. ولكن البحث الجاد ووضع الصيغ والآليات لتطبيق الحوكمة بدأ بعد فضيحة عملاق الصناعة الأمريكية شركة إنرون عام 2001، وهذا نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة بغية إخفاء خسائرها.

كما يحظى مفهوم حوكمة المؤسسات باهتمام مختلف الهيئات الرسمية والباحثين خاصة في ظل الانهيارات والفضائح المالية التي عرفتها مختلف اقتصاديات العالم أهمها الأزمة المالية لدول جنوب شرق آسيا 1997 وبرز أفكار مطالبة بمزيد من الشفافية والافصاح وتحسين التقارير المالية والالتزام بالمبادئ الأخلاقية من خلال تعزيز آليات الاشراف والرقابة.

وعليه فقد أكدت على تناول هذا المصطلح بالتحليل والدراسة عدد من المنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هذه الأخيرة أصدرت مبادئ حوكمة الشركات سنة 1999 وعدلتها سنة 2004، لتدعيم إدارة الشركات ورفع كفاءة أسواق المال وتحقيق استقرار الاقتصاد ككل.

## 1. إشكالية الدراسة

في ظل الظروف والمتغيرات السابقة الذكر يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

" كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة مطاحن

الفضة ومؤسسة الأنسجة الصناعية والتقنية؟ "

ينبثق على السؤال الرئيسي أسئلة فرعية التالية:

- ❖ ما المقصود بالتدقيق الداخلي وما هي الأهمية التي يكتسبها؟
- ❖ ما المقصود بحوكمة الشركات وما هي مبادئها؟
- ❖ هل يساهم التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال ضمان التطبيق السليم لمبادئها في مطاحن الفضة ومؤسسة الأنسجة الصناعية والتقنية بالمسيلة؟

## 2. الفرضيات

- ❖ التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يوفر للشركة ضمانا بشأن درجة التحكم في عملياتها، تتمثل أهميته في كونه وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات الصلة في الشركة.
- ❖ حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها، من مبادئها الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة.
- ❖ يساهم التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال ضمان التطبيق السليم لمبادئها في مؤسسة مطاحن الفضة ومؤسسة الأنسجة الصناعية والتقنية.

## 3. أسباب اختيار الموضوع

- ❖ الاهتمام الشخصي بالموضوع.
- ❖ توضيح المفاهيم الأساسية لموضوع حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي.
- ❖ إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

#### 4. أهداف الدراسة

- ❖ إبراز دور حوكمة الشركات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها؛
- ❖ التعرف على دور التدقيق الداخلي وانعكاسه على حوكمة الشركات؛
- ❖ التعرف على آراء المختصين في هذا المجال وكذا السبل للنهوض بها في الجزائر.

#### 5. المناهج المستخدمة

تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، فالمنهج الوصفي يتم استخدامه لوصف متغيرات الدراسة المتمثلة في التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، أما المنهج التحليلي فالهدف منه تحليل العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

#### 6. الدراسات السابقة

دراسة براهيمة كنزة " دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، دراسة حالة مؤسسة المحركات الخروب ولاية قسنطينة، البحث عبارة عن رسالة ماجستير في علوم التسيير 2014.

من أهداف هذه الدراسة توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي والتعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في تطبيق الحوكمة بالشركة محل الدراسة لحل الإشكالية. أما بالنسبة للمنهج المتبع فكان المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري وبالنسبة للجانب التطبيقي تم على الاعتماد على منهج دراسة الحالة بالاستعانة على المقابلات والاستبيان، ووزع على عينة الدراسة المتمثلة في المدراء الرئيسيين في المؤسسة. وبالنسبة للمقابلة، فقد شملت المدقق الداخلي حيث لخصت النتائج إلى:

تعتبر حوكمة الشركات على أنها القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة - وأصحاب المصالح من جهة أخرى.

حوكمة الشركات تهدف لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصداقية، الإفصاح والشفافية.

حسيناني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 لسنة 2009\_2010.

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية التوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية لتحسين التطبيق الفعال لحوكمة المؤسسات، ومحاولة إسقاط ذلك على الواقع الجزائري، وذلك بإتباع المنهج الوصفي التحليلي.

إن ما يميز دراستنا عن غيرها من الدراسات السابقة هو الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي في ظل حوكمة المؤسسات ومساهمته في دعم التطبيق السليم لها وهذا ما لم تتطرق إليه الدراسات السابقة، مع محاولة إجراء دراسة تطبيقية على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، على ضوء امتداد الفساد المالي والإداري بالمؤسسات الجزائرية خاصة منها العمومية.

وقد توصل الباحث من خلال الدراسة إلى ان المفاهيم الجديدة التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية التي وضعت متطلبات الإفصاح الواجب إتباعه عند عرض القوائم المالية، سواء في المؤسسات الاقتصادية أو المالية التي تفي بمتطلبات حوكمة المؤسسات وتزيد من ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى.

## 7. هيكل الدراسة

لتجسيد موضوع الدراسة، تم اعتماد خطة تتضمن فصلين خصص فصل منها للجانب النظري، أما الفصل الثاني فقد خصص للجانب التطبيقي إضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن بعض النتائج والتوصيات المتوصل إليها.

يتضمن الفصل الأول الجانب النظري من خلال ثلاث مباحث، أما الفصل الثاني يتضمن الدراسة الميدانية والتي تتمثل في استبيان.

## الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

## تمهيد:

قبل قيام الثورة الصناعية كانت هناك مؤسسات مملوكة للأفراد، أو شركات الأشخاص والتي تتوفر لديها رؤوس أموال محدودة نسبياً، لكن بعد قيام الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر ظهرت شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة وذلك بتوسيع دائرة الملكية، حيث أن هذا التغير أدى إلى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً، 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 والتلاعبات.

ومن هنا ظهر التدقيق الداخلي ليساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة 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 كديبري على مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف الغش والتزوير، وهذا نتيجة لاستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وتبعية لرئيس مجلس الإدارة واتصالها بلجنة التدقيق.

ولقد اتسع دور التدقيق الداخلي في ظل متطلبات حوكمة المؤسسات، حيث انه لم يبقى مقتصرًا على التدقيق المالي فقط بل أصبح يشمل التدقيق الإداري.

وعليه قد قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كالتالي:

❖ المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي؛

❖ المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛

❖ المبحث الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقلة تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار احكام غير مميزة بحيث تطور هذا الأخير تطورا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة بسبب توسع المؤسسات وكبر حجمها وزيادة وظائفها، مما جعله ضرورة حتمية في مختلف المؤسسات الاقتصادية.

## المطلب الأول: نشأة مفهوم التدقيق الداخلي.

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى مفهوم ونشأة التدقيق الداخلي ومراحل تطوره

### أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها حيث يساعد المنظمة في تحقيق أهدافها باستحداث أسلوب منهجي منضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ويعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها تهدف لمساعدة الافراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية، ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطا تقييما ومستقلا داخل المنشأة وكونها وظيفة استشارية، بالإضافة إلى امتداد نشاطه إلى جميع أنواع الرقابات الإدارية ، ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الادارية فقط بل شملت الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية، وفي أواخر الأربعينيات من القرن الماضي اقتصر نشاط التدقيق الداخلي على الجوانب المالية والمحاسبية فقط، وفي أواخر الخمسينيات شملت مهام التدقيق على الجوانب التشغيلية للمنشأة، وفي السبعينيات تطور مفهوم التدقيق فلم يعد مقتصرًا على خدمة الإدارة وحدها بل خدمة المنشأة ككل، وبعد عام 2000م اتسع المفهوم وتطور حيث أصبح التدقيق

الداخلي يتسم بطابع استشاري لتحقيق أهداف المنشأة حيث أخذ بالاعتبار القضايا المتعلقة بإدارة المخاطر وكذلك إضافة القيمة لعمليات المنشأة.<sup>1</sup>

### ثانياً: مراحل تطور التدقيق الداخلي

الجدول الآتي يمثل مراحل تطور التدقيق الداخلي

#### جدول رقم(01): مراحل تطور التدقيق الداخلي.

1950	الاقتصار على فحص السجلات المحاسبية
1960	فحص الالتزام
1970	اختبار الإجراءات
1980	تقييم الرقابة
1990	تقييم إدارة المخاطر
2000	دعم إدارة المخاطر
2005	إضافة القيمة

وفي ضوء ما سبق يتبين أن التدقيق الداخلي هو عملية تقويم وتأكيد فعالية العمليات وكفاءتها وأحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة حيث يساعد في أن تكون وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية لتحقيق فعالية العمليات وضمان دقة البيانات المحاسبية وحماية الموجودات وأموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم.

### المطلب الثاني: أنواع وأساليب التدقيق الداخلي

سنقوم من خلال هذا المطلب بتقديم أنواع وأساليب التدقيق الداخلي

<sup>1</sup> فاطمة أحمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2016، ص ص 19 20.

## أولاً: أنواع التدقيق الداخلي

تتمثل انواع التدقيق الداخلي فيما يلي:<sup>2</sup>

1. **التدقيق المالي Financial Audit**: هو الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه أو السياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً.
2. **تدقيق الالتزام Compliance Audit**: يسمى بتدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة، وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة، ويقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.
3. **التدقيق التشغيلي Operational Audit** : الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض اعلام الادارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام المواد المادية والبشرية، بالإضافة الى تقييم اجراءات مختلف لعمليات، ويجب أنه يتضمن التدقيق ايضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل، والطرق لزيادة الكفاءة والربحية. ويهدف الى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الانشطة المراد تدقيقها على سبيل المثال (تدقيق المشتريات، الأصول.... الخ).<sup>3</sup>
4. **التدقيق الاجتماعي Social Audits**: يعرف التدقيق الاجتماعي بأنها لدراسة والفحص والتقييم لمنظم لأداء الاجتماعي للشركات بهدف التحقق من سلامة التقارير

<sup>2</sup>أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017، ص 19

<sup>3</sup> خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2014، ص 265-266

المالية والاجتماعية عن مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في تحقيقا لرفاهية العامة للمجتمع.

5. **التدقيق لأغراض خاصة Purpose Special for Audit**: هو نوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخل يحسب ما يستجد من أحداث، تكلفه الإدارة العليا للقيام به، فغالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن برنامج أو خط التدقيق الداخلي.

6. **تدقيق نظم المعلومات**: يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، وتدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات و مما يزيد من أهمية وضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات الالكترونية في تلبية حاجة أعمالها، إضافة إلى الدور الرئيسي الأهم والذي تلعبه أنظمة المعلومات الالكترونية في أداء المهام اليومية وفي إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم.<sup>4</sup>

7. **التدقيق البيئي**: ويتضمن:

❖ تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة وتسري على ما يجري من عمليات وعلى ما جرى في الماضي أو ما يتوقع إجراءه في المستقبل؛

❖ تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل؛

❖ تدقيق الأضرار البيئية في المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات؛

❖ تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة؛

<sup>4</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق، ص 237

❖ تدقيق المنتجات.

ثانياً: وسائل التدقيق الداخلي

يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمته بالاعتماد على عدة وسائل وتقنيات منها:<sup>5</sup>

1. المعاينة والجرد الفعلي: لكي يتأكد المدقق من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانياً والوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.
2. المراجعة المحاسبية: تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والقوائم من الناحية المحاسبية فقط، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل جميع المجاميع من صفحة إلى أخرى.
3. المراجعة المستندية: لاند للمدقق أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينه من قرائن المراجعة ولأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدث الفعلي ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.
4. نظام المصادقات: إن المصادقات هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير ويرسل إلى المدقق بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثلاً لأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.
5. نظاماً لاستفسارات والتتبع: يوجه المدقق بعض الأسئلة والاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة وهذه الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية.

<sup>5</sup> خالد جمال الجعارات، بوظرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، يومي 24-25 أكتوبر، 2017، جامعة أم البواقي العربي بن مهيدي ص 6-7

6. نظام المقارنات والربط بين المعلومات: تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية قصد ملاحظة التغيرات وتحليل أسبابها.

7. المراجعة الانتقادية: يقوم المراجع الداخلي بدراسة اعتيادية فاحصة يتمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف اكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية.

### المطلب الثالث: مبادئ ومعايير التدقيق الداخلي

#### أولاً: مبادئ التدقيق الداخلي<sup>6</sup>

1. الاستمرارية: ويتضمن هذا المبدأ ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي مستمرة، ويقع على الإدارة العليا مسؤولية الإجراءات اللازمة التي تضمن استمرارية هذه الوظيفة مع مراعات حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها.

2. الاستقلالية: هي أن تكون وظيفة المدقق الداخلي مستقلة عن تنفيذ النشاطات التي تدقق وعن إجراءات الرقابة الداخلية اليومية، مما يعزز من موضوعية هذه الوظيفة ونزاهته والاستقلالية تتطلب أيضاً عدم وجود تعارض في المصالح بين موظفي التدقيق وإدارة المؤسسة، وإن وجود علاقات شخصية بين المدققين الداخليين وأعضاء مجالس الإدارة بالمؤسسة يؤثر سلباً في استقلالية المدقق الداخلي مما يؤدي إلى إضعاف قدرتهم على أداء مهامهم.

3. وثيقة التدقيق: وهذا يتطلب أن يكون لدى كل مؤسسة وثيقة تعزيز وجود التدقيق الداخلي في المؤسسة بحيث تحتوي على أهداف التدقيق الداخلي ونطاق عمله، وموقع إدارة التدقيق في المؤسسة ومسؤوليات مدير إدارة التدقيق الداخلي، ويجب أن تعتمد الوثيقة من قبل لجنة التدقيق في مجلس الإدارة.

<sup>6</sup> يونس عليان الشويكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الأول، دمشق، 2014، ص 285

4. النزاهة: تؤدي النزاهة الى تعزيز الثقة في المدققين الداخليين، ومن ثم تعزيز الثقة في الاحكام الصادرة عنهم، وتكمن النزاهة بالالتزام بالقوانين والإفصاحات المطلوبة منهم وبذل العناية المهنية والمسؤولية وعدم الإساءة للمهنة. وتعد النزاهة من أهم قواعد السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي.

### ثانياً: معايير التدقيق الداخلي

أصبح من الضروري تطوير دور التدقيق الداخلي وهذا من خلال تطوير معاييره في ظل متطلبات حوكمة الشركات ووفقاً لهذا، قام معهد المدققين الداخليين بإصدار معايير حديثة للتدقيق الداخلي في مجموعتين هما:<sup>7</sup>

#### 1. معايير الصفات Trail Standards

وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وتتكون من:

❖ المعيار رقم 1000 الأهداف، الصلاحية والمسؤولية: يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة تتسجم مع المعايير، وموافق عليها من مجلس الإدارة

❖ المعيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية: على نشاط المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً وعلى المراجعين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم.

❖ المعيار رقم 1200 البراعة وبذل العناية المهنية: يجب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي ببراعة وعناية مهنية.

<sup>7</sup> يحيى سعدي ولخضر أوصيف، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، لعدد

❖ المعيار رقم 1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين: على مدير التدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية، وبرنامجاً للتحسين، والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي، ويراقب فعاليتها بشكل مستمر، ويجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق الداخلي لإضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، ويوفر توكيداً بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير وأخلاقيات المهنة.

## 2. معايير الأداء performance standards

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي:

❖ المعيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: على مدير التدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية، للتأكد من أنه يضيف قيمة للشركة.

❖ المعيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي: يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتحسين والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة.

❖ المعيار رقم 2200 التخطيط لمهمة العمل: على المدققين الداخليين وضع وتكوين خطة لكل مهمة.

❖ المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

❖ المعيار رقم 2400 توصيل النتائج: على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة.

❖ المعيار رقم 2500 متابعة التقدم: على مدير قسم التدقيق الداخلي وضع المحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

❖ المعيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير قسم التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير المقبول، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة

التنفيذية. وإذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطر، فإنه على مدير التدقيق التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.

### المطلب الرابع: دور التدقيق الداخلي في المؤسسة

يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤوليتها بتقديم الخدمات التالية:<sup>8</sup>

#### 1. تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:

تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والاشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها.

#### 2. قابلية المعلومات للاعتماد عليها:

يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، كاملة، ومفيدة وأن تكون قد قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

#### 3. حماية الأصول:

تؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة

#### 4. الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:

يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والاجراءات والأنظمة والتعليمات وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك.

<sup>8</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتدقيق، الطبعة الأولى، الوارق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص39-41

## 5. الوصول إلى الأهداف والغايات:

الأهداف والغايات واجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المدقق الداخلي بالتحديد فيما إذا يتم وضع كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة على عاتق الإدارة العليا، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج او العمليات قد نفذت كما خطط لها.

## 6. تحديد مواطن الخطر:

على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الامر اخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المؤسسة، أو من معلومات مأخوذة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في مؤسسات أخرى ذات نشاط مشابه للمؤسسة الخاضعة أو من خبرة المدقق ومعرفة العامة.

## 7. منع واكتشاف الغش والاحتيال:

تقع مسؤولية الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاءه وفعالية الاجراءات المطبقة من قبل الادارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادر على تهديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات اضافية للتأكد من عدم حدوث الغش.

## 8. الشك المهني:

يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذا لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة

المطلقة وبدلاً من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والاحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه حيث أخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.

### المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

#### المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات تلك الأداة التي تمكن إدارة الشركة من تحقيق أهدافها على المدى البعيد بطريقة تحمي حقوق ذوي المصالح، ولقد تعددت التعريفات المقدمة لمصطلح الحوكمة، بتعدد المهتمين بالمصطلح وانتماءاتهم السياسية والثقافية والاقتصادية والاجتماعية، بحيث يعبر كل تعريف عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.<sup>9</sup>

#### أولاً: من وجهة نظر الشركات والمنظمات الدولية

مؤسسة التمويل الدولية "IFC" حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "ECD0": "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين "

البنك الدولي 1992: "الحكم الراشد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل، الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة، والموجهة للدول والمؤسسات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل والتي أدت إلى فراغ مؤسساتي بدل تعبئة قدرات وطاقات المجتمع، التي يزخر بها"

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركات من خلال:

<sup>9</sup> صافي أحمد، صفيح صادق، بن زيدان ياسين، (آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر). مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي - جامعة المسيلة-، العدد 03، مارس 2018 ص50-51

❖ تحديد الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات (مجلس الإدارة - المساهمين-المتعاملين-العاملين)؛

❖ وضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة الشركة؛

❖ وضع الأهداف والوسائل المتاحة لتحقيق أهداف الشركة ومراقبة أدائها؛

❖ الاعتماد على العمل المؤسسي من خلال وضع أنظمة ذاتية للإدارة والتوجيه والرقابة.

ثانياً: تعريف الباحثين لحوكمة الشركات.

حماد عبد العال: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى

مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصرامة"

عبد الوهاب علي وشحاتة السيد: "مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات

التي تضمن كلا من الانضباط والشفافية والعدالة وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز

في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات الإدارة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة

لديها، بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل"

المطلب الثاني: أهمية واهداف حوكمة الشركات:

أولاً: أهمية حوكمة الشركات

تبرز أهمية حوكمة الشركات في تحقيق المنافع الآتية:<sup>10</sup>

❖ للحوكمة دور مهم في جذب الاستثمارات سواء الأجنبية منها أو المحلية وتساعد في

الحد من هروب رؤوس الأموال وازدياد فرص التمويل فضلاً عن إمكانية الحصول على

مصادر أرخص مما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية.

❖ لحوكمة المؤسسات أهمية كبيرة فهي تعمل على تحقيق التنمية الاقتصادية والقانونية

والرفاهية الاجتماعية، حيث يهتم القانونيين بآليات الحوكمة لأنها تعمل على الوفاء

<sup>10</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 6

بحقوق الأطراف المتعددة والتي تضم حملة الأسهم، ومجلس الإدارة، والمديرين والمقرضين والمصارف.

❖ تبرز أهمية الحوكمة من خلال الفصل بين الإدارة والملكية، ومن ثم بين المساهمين وإدارة المؤسسة، وهذا الاهتمام نابع من تعارض المصالح بين الملاك والمديرين التنفيذيين بسبب ما يخلقه هذا الفصل من فاعلية تتأصل بتحديد الرؤية الاستراتيجية، ومدى توافق احتياجات ومتطلبات مصالح المستثمرين في المؤسسة المساهمة.

❖ تحديد مصير المؤسسات فضلا عن مصير اقتصاديات الدول في العصر الحالي المسمى بعصر العولمة، لأن قواعد الحوكمة والالتزام بها أصبحت أداة قوية لخلق سوق تمتاز بالشفافية والإفصاح عن المعلومة المحاسبية، من خلال أدوات رقابية فعالة مسلطة على مجالس إدارات المؤسسات والتزامها بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدور، الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين داخل مجلس الإدارة.

❖ تعظيم ثروة الملاك وتدعيم تنافسية المؤسسات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدوث اندماج واستحواذ أو بيع لمستثمر أجنبي؛

❖ تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها المؤسسات والدول؛  
❖ زيادة قدرة المؤسسات على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها.

## ثانياً: أهداف حوكمة الشركات

هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقها ويمكن

تصنيفها وفق المستويات التالية:<sup>11</sup>

<sup>11</sup> خليفة عابي، (دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة مسيلة، 2016، ص36

### 1. أهداف حوكمة الشركات على مستوى الأفراد

- ❖ حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
- ❖ تمكين المساهمين وأصحاب المصالح من ممارسة الرقابة الفعالة على إدارة المؤسسة.
- ❖ زيادة ثقة المستثمرين بأسواق رأس المال.

### 2. أهداف حوكمة الشركات على مستوى المؤسسة:

- ❖ تحسين أداء المؤسسة وتعظيم قيمتها الاقتصادية.
- ❖ تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة في أسواق أرس المال.
- ❖ تحسين الممارسات المالية والمحاسبية والإدارية في المؤسسة.
- ❖ منع المتاجرة بالسلطة في المؤسسة وتأكيد المسؤوليات وتعزيز المساءلة.

### 3. أهداف حوكمة الشركات على مستوى الدولة

- ❖ تشجيع جذب الاستثمارات، وتدفق الأموال المحلية والأجنبية.
- ❖ مراعاة مصالح المجتمع والعمال.
- ❖ تحسين الكفاءة الاقتصادية وزيادة معدلات النمو الاقتصادي.
- ❖ دعم استقرار ومصداقية القطاع المالي ومنع حدوث أزمات أو انهيارات مالية.

### المطلب الثالث: خصائص وأبعاد حوكمة الشركات

#### أولاً: خصائص حوكمة الشركات

تتميز حوكمة الشركات بالعديد من الخصائص جعلتها تلقى اهتمام كبير لدى المنظمات والهيئات المالية وكذلك المهنيين والكتاب، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:<sup>12</sup>

1. الانضباط: وتعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب من لدن القائمين بها.
2. الشفافية: أي تقديم الصورة الحقيقية لكل ما يحدث داخل وخارج المؤسسة.

<sup>12</sup> عزيز لوجاني، (دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات "دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية")، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تسيير، جامعة بسكرة، 2020، ص 99

3. الاستقلالية: بمعنى لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوطات.
4. المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
5. المسؤولية: وتعني تحميل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.
6. العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة.
7. المسؤولية الاجتماعية: النظر الى الشركة كمواطن جيد.

### ثانيا: أبعاد حوكمة

لحوكمة الشركات مجموعة من الأبعاد، كل بعد يمثل ميزة وخاصة، من أهم هذه

الأبعاد:<sup>13</sup>

1. البعد الإشرافي: فهذا البعد يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي في مجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة.
2. البعد الرقابي: ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله.
3. البعد الأخلاقي: ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من القواعد الأخلاقية، النزاهة، الأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات المؤسسات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

<sup>13</sup> بروش زين الدين ودهيمي جابر، مداخلة بعنوان: (دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري)، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة بسكرة، متوفر على <http://lab.univ-biskra.dz> تمّ الاطلاع عليه في 24 / 04 / 2018

4. **الاتصال وحفظ التوازن:** ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين المؤسسة ممثلة في مجلس الإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة، أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى.
5. **البعد الاستراتيجي:** ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي والتطلع إلى المستقبل استناداً إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية على أدائها الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استناداً إلى المعلومات الكافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.
6. **المساءلة:** ويحدد هذا العنصر الإعلان عن أنشطة وأداء المؤسسة والغرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانوناً مساءلة المؤسسة.
7. **الإفصاح والشفافية:** ويتعلق بالإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى المؤسسة، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة عن الالتزام بمبادئ الحوكمة طبقاً لتوصيات سوق نيويورك للأوراق المالية.

#### المطلب الرابع: ركائز ومحددات حوكمة الشركات

##### أولاً: ركائز حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية تتمثل فيما يلي:<sup>14</sup>

1. **الركيزة الأولى:** تتعلق بالالتزام بالسلوك والقيم الأخلاقية داخل الشركة، من نزاهة، أمانة، مصداقية، إفصاح، شفافية، وذلك للحفاظ على السمعة الاقتصادية لها.
2. **الركيزة الثانية:** تتعلق بتفعيل دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة الشركات، من خلال قيامهم بالرقابة والمساءلة، حيث أن الأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية

<sup>14</sup> خليفة عابي، مرجع سبق ذكره، ص 38

أمام المساهمين وأصحاب المصالح تتمثل أساسا في مجلس الإدارة، اللجان التابعة له  
كلجنة التدقيق، الإدارة العليا، إدارة التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي.  
3. الركيزة الثالثة: تتعلق بإدارة المخاطر، لحماية الشركة ومختلف أصحاب المصالح فيها.

### ثانيا: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر  
مستوى جودة معين لمجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية والداخلية وتعرض فيما  
يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:<sup>15</sup>

#### 1. المحددات الخارجية لحوكمة الشركات

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار والبيئة التي تعمل فيها الشركة بمختلف مكوناتها، وقد تختلف  
من دولة إلى أخرى وهي:

❖ **القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي:** مثل قوانين سوق المال، والشركات وتنظيم المنافسة  
ومنع المنافسات الاحتكارية والإفلاس ومكافحة الفساد.

❖ **كفاءة القطاع:** البنوك وسوق المال في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية  
أسواق السلع وعناصر الإنتاج.

❖ **كفاءة الأجهزة والهيئات والرقابة على جميع منظمات المجتمع:** وذلك فضلا على بعض  
المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن على الأسواق بكفاءة، منها على سبيل المثال  
الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف العاملين في السوق، مثل المراجعين،  
المحاسبين، المحامين، الشركات العاملة في السوق المالية وغيرها.

#### 2. المحددات الداخلية لحوكمة الشركات

وتشير إلى القواعد والأساليب المعتمدة من قبل الشركة، والتي تحدد من خلالها كيفية اتخاذ  
القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة من أجل تحديد مسؤولية كل طرف، وما يترتب عليها

<sup>15</sup> محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي، عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، لبنان، 17.15 ديسمبر،

من مساءلة، حيث تساهم هذه المحددات الداخلية في تنظيم العلاقة بين كل من مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، والمساهمين، ومختلف أصحاب المصالح، من أجل التقليل من تعارض المصالح.

### المبحث الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

من أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات بادر معهد المدققين الداخليين بتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وذلك لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال الحالية، وهذا بجعلها أداة لإضافة قيمة للشركة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة التي تقدمها، إضافة إلى ما تقوم به من تقييم ومراجعة لوظائف الشركة.

### المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لدعم حوكمة الشركات

التدقيق الداخلي يعتبر من بين أهم آليات الرقابة الداخلية، حيث ينحصر دور المدقق الداخلي في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وكذلك تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية، كما تؤدي المشاركة الفعالة المنبثقة من مجلس الإدارة ووجود قسم تدقيق داخلي فعال إلى منع هيمنة الإدارة على هيكل الرقابة الداخلية.

#### أولا: نشأة الرقابة الداخلية

ظهرت الرقابة الداخلية تقريبا في سنوات السبعينيات، وبالتالي فهي تعتبر حديثة بالمقارنة بالرقابة الخارجية. وقد لاقت الرقابة الداخلية قبولا كبيرا في الدول المتقدمة، واقتصرت الرقابة الداخلية في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المؤسسات أصبح من الضروري تطوير الرقابة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد

الإدارة بالمعلومات. ومن العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية نجد ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، والحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش.<sup>16</sup>

### ثانياً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه "عبارة عن الخطة التنظيمية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة وتشمل جميع عملياتها، ومجموعة من الإجراءات الإدارية والمحاسبية والتنظيمية التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة، وضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات واللوائح، بالإضافة إلى تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية لغرض ضمان تحقيق أهداف المؤسسة واستمرارية".<sup>17</sup>

### ثالثاً: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية

بعدما أصبحت الرقابة الداخلية من بين الضروريات في الشركة، أصبح لديها متطلبات تسمح بتحقيق أهدافها، ومن متطلبات نظام الرقابة الداخلية، مهمة التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، ومراقبة كل الطرق المستعملة في الرقابة الداخلية في الشركة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات.

وبصورة مختصرة، فإن هدف إدارة التدقيق الداخلي هو التأكد من التطبيق والتنفيذ السليم لمهام نظام الرقابة الداخلية المسطرة من طرف الإدارة، والفحص الذي يقوم به التدقيق الداخلي ما هو إلا رقابة لمهمة الإدارة من أجل قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وبمعنى آخر فالتدقيق الداخلي هو مراقبة الرقابة، بحيث يصادق على صحة ومصداقية

<sup>16</sup> عامر حاجدحو، التدقيق القائم على التقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم - الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أدرار، 2018، ص ص 51-52.

<sup>17</sup> المرجع نفسه ص 53

المعلومات المستخدمة في الشركة، كما يضمن تطبيق القواعد والسياسات العامة للإدارة، إضافة إلى ذلك فهو يسعى إلى تحقيق الفعالية التي تعتبر عنصرا مهما جدا في السير الحسن للشركة.

### المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات

يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في المؤسسة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا.

#### أولاً: مفهوم إدارة المخاطر

يمكن تعريف إدارة المخاطر بأنه: "عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسائر أو الأثر المالي للخسائر التي تقع الى الحد الأدنى"<sup>18</sup>

#### ثانياً: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم مختلف المخاطر في الشركة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا. ومنه، يتضح أن العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة. فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها.

وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفء للموارد، والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد-إدارات-شركات-مصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ص 51

<sup>19</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 22.

### المطلب الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات

تأتي أهمية العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي بالنسبة لحوكمة المؤسسات من خلال اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية، وبمعنى آخر كلما زادت نزاهة الإدارة، كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي، ويعتمد المدققين الخارجيين على عمل التدقيق الداخلي في كل من الاختبارات التفصيلية بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي".

وتتلخص علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي من خلال التعاون بينهما في تعزيز مبادئ حوكمة المؤسسات، وزيادة فعاليتها في عدة نواحي أهمها:

❖ يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة تحافظ على دقة والشفافية المسجلة بالدفاتر وانعكاسه على عدالة الإفصاح؛

❖ توفر للمدقق الخارجي كافة المعلومات عن توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد المؤسسة؛

❖ يساعد التدقيق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وكشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية؛

❖ يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدققين الداخليين من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق؛

❖ اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي فيما يخص فحص عمليات الفروع، وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة منشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً؛

❖ اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي يقلل من التفاصيل، ويركز على الأمور الجوهرية؛

❖ اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظرا لتواجده الدائم في المؤسسة، واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية؛

❖ يجب أن يلتقي المدققين الداخليين والخارجيين دوريا من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة، وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر.

**المطلب الرابع: العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لدعم حوكمة الشركات**

إن الاهتمام بالتدقيق الداخلي كوظيفة رقابية يمتد إلى الجوانب المالية والتشغيلية بالمؤسسة كلها، حيث أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي أداة لخدمة المؤسسة ككل وليس فقط إدارتها، حيث تتضمن فعاليات التدقيق الداخلي كما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم (610) النقاط التالية:<sup>20</sup>

❖ إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، حيث أن وضع نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية ملائمين من مسؤوليات الإدارة وعادة ما يكلف التدقيق الداخلي بمسؤوليات خاصة من قبل الإدارة بغرض إعادة النظر بهذين النظامين ومراقبة تطبيقهما وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرهما؛

❖ اختبار المعلومات المالية والتشغيلية؛

❖ فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمؤسسة؛

❖ فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى، وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى.

<sup>20</sup> عناني عبد الله، (دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات). مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة، جوان، 2017، ص 246-247

## خلاصة الفصل الأول:

زاد الاهتمام بحوكمة المؤسسات نتيجة التغيرات في العولمة، والتطورات الاقتصادية والمعلوماتية، وكذا الانهيارات المالية والاقتصادية التي مست المؤسسات الكبرى في العالم. مجمل ما تم التعرض له في هذا الفصل أنه لحوكمة الشركات أهمية كبيرة تزايدت في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وكذلك نتيجة للتغيرات في العولمة، والتطورات الاقتصادية.

ووظيفة التدقيق الداخلي تعتبر أحد أهم الركائز والمقومات الأساسية التي تعتمد عليها الشركات من أجل الحفاظ على كيانها وضمان استمرارها.

حيث كان محور هذا الفصل إلى إظهار حوكمة المؤسسات معاييرها ومبادئها إلى التركيز على دور التدقيق الداخلي في مساهمة ودعم التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات، وذلك من خلال إدارة المخاطر وكذا العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف حوكمة المؤسسات من تدقيق خارجي، لجنة تدقيق.

## الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية بولاية المسيلة

## تمهيد:

نظرا لحدثة تجربة الجزائر فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي أو بحوكمة الشركات وهذا مقارنة بالدول المتقدمة، واختبار جملة الفرضيات تم توزيع استمارات على مجتمع الدراسة المتمثل في موظفين في مجموعة الشركات.

حيث يهدف هذا الفصل إلى عرض ومناقشة نتائج الاستبيان لهذه الدراسة، من أجل التعرف على دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات وهذا انطلاقا من تقسيم الاستبيان إلى ثلاث محاور أساسية، ويتناول وصفا لمنهج وأفراد مجتمع الدراسة وكذلك أدوات الدراسة المستخدمة وعرض وتحليل النتائج.

ومن هنا قسم هذا الفصل إلى مبحثين حيث:

**المبحث الأول:** طريقة البحث وادوات الدراسة: حيث سنتطرق فيه إلى تحديد منهج واجراءات الدراسة في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني فسنتناول أدوات الدراسة؛

**المبحث الثاني:** تحليل ومناقشة نتائج الدراسة: حيث سنتناول فيه تحليل المعلومات الخاصة بمجتمع الدراسة في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني تحليل الاحصائي الوصفي للمعلومات الخاصة بعبارات الاستبيان.

### المبحث الأول: طريقة البحث وادوات الدراسة

قمنا بدراسة استبائية على مستوى مؤسستين اقتصاديتين جزائريتين (مؤسسة مطاحن الحضنة، مؤسسة الأنسجة صناعية والتقنية)، حيث سنتناول في هذا المبحث المنهج العلمي المستخدم في الدراسة الميدانية، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختارة والأدوات البحثية المستخدمة في جمع البيانات.

### المطلب الأول: تحديد منهج واجراءات الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب الى التعرف على المنهج العلمي المتبعة في هذه الدراسة، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختارة ومصادر المعلومات.

### أولاً: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة

في هذه الدراسة تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه أحد طرق البحث العلمي المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة الى انه العلم الذي يعني كيفية إجراء البحوث العلمية.

### ثانياً: مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مؤسستين اقتصاديتين (مؤسسة مطاحن الحضنة، مؤسسة الأنسجة الصناعية والتقنية) بولاية المسيلة، وبناء على ذلك فان المجتمع المستهدف لهذه الدراسة يتكون من عدد من المدققين والموظفين وقد بلغ عددهم 50 فرد، والجدول التالي يوضح عدد استمارات الموزعة والمسترجعة ونسبتها المئوية

الجدول رقم (02): عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة

النسبة	التكرار	البيان
% 100	50	عدد الاستثمارات الموزعة
%12	6	عدد الاستثمارات الغير مسترجعة
%88	44	الاستثمارات الصالحة للاستعمال

يمثل الجدول رقم (02) التكرارات والنسب المئوية للاستثمارات الموزعة والمسترجعة

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) ما يلي: تم توزيع 50 استمارة استبيان وتم استرجاع 44 استمارة بنسبة 88%، في حين بلغ عدد الاستثمارات غير المسترجعة 6 استثمارات بنسبة 12% من عدد الاستثمارات الموزعة.

ثالثا: أداة الدراسة (استبيان)

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، قد تم جمع البيانات الأولية من خلال استبيان كأداة رئيسية للبحث، حيث شمل على عدد من العبارات، تضمنت استمارة الاستبيان 22 سؤال، وقد اعتمد الباحث في أداة الدراسة على طريقة الإجابة الخماسية أي سلم ليكارت الخماسي، وقد تم تقسيم الاستبيان كما يلي:

- ❖ بيانات عامة: تضمنت المعلومات الوظيفية
- ❖ المحور الأول: يضم 8 أسئلة والذي يهتم بواقع التدقيق الداخلي في المؤسسة
- ❖ المحور الثاني: يضم 7 أسئلة والذي يهتم بمبادئ حوكمة الشركات
- ❖ المحور الثالث: يضم 7 أسئلة يحتوي على علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات

وكل الأسئلة كانت لها أجوبة محددة من أجل تسهيل المعالجة الإحصائية، وقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي حتى تستطيع تحديد آراء العينة المدروسة حول مواضيع التي تتالها الاستبيان، والجدول ادناه يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان:

**الجدول رقم (03): يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان (سلم ليكارت الخماسي)**

يوضح الجدول رقم(03) الاتجاه العام لآراء افراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان وفق

مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

**المصدر:** من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

ولتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس ليكارت الخماسي - الحدود الدنيا والعليا - المستخدم في محاور الدراسة تم حساب المدى (5-1=4) ثم تقسيمه على أبعاد المقاييس الخمسة للحصول على طول البعد أي (4/5=0.80) وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة الى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح، وذلك لتحديد الحد الأعلى للبعد الأول، والجدول التالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم(04): يوضح مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان**

العدد	الأهمية النسبية	مجال الموافق=0.8	درجة الموافقة
1	ضعيف جدا	1.8-1	غير موافق بشدة
2	ضعيف	2.60-1.8	غير موافق
3	متوسط	3.40-2.61	محايد
4	كبير	4.20-3.41	موافق
5	كبير جدا	5-4.21	موافق بشدة

**المصدر:** من اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

#### رابعاً: تحكيم الاستبيان

عند اعداد استمارة الاستبيان قمنا بالإجراءات التالية:

❖ اعداد استمارة استبيان تحوي على أسئلة أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.

❖ عرض استمارة الاستبيان على الأستاذة المشرفة لاختبار مدى ملائمتها

❖ تحكيم استمارة الاستبيان على مجموعة من الأساتذة، والقيام بالتعديلات المناسبة.

❖ القيام بتحليل وتفسير واختبار صحة الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي spss.

#### المطلب الثاني: أدوات الدراسة

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى الأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات

المجمعة من الاستبيان

#### أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لمعالجة المعطيات تم الاعتماد على برنامج EXCEL لترجمة الجداول الى رسومات

بيانية في دوائر نسبية لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل، وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

❖ تم تحليل البيانات ومعالجتها بواسطة برنامج SPSS؛

❖ استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس الثبات؛

❖ قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة استبيان؛

❖ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات افراد عينة الدراسة.

ثانيا: اختبار ثبات أداة الدراسة

يستخدم معامل أفلا كرونباخ لقياس مدى الإتساق الداخلي لفترات الإستبيان أي مدى التجانس لعبارات محاور الإستبيان، وقد قام الباحث من خلال هذه الدراسة التطبيقية بحساب معامل الثبات لكل محاور الإستبيان، ويمكن إيضاح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 04: معامل الفا-كرونباخ لمحاور الاستبيان

عنوان المحور	قيمة الفا كرونباخ
المحور الأول	0.97
المحور الثاني	0.98
المحور الثالث	0.97

المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج spss

يتضح من الجدول رقم 04: الفا كرونباخ للثبات انحصرت بين (0.97) كأدنى قيمة، و(0.98) كأعلى قيمة، وهذا ما يؤكد تمتع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة استمارة الأسئلة وصلاحيتها لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضيتها.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

يشمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، وفي المطلب الثاني يحتوي على تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات ومناقشتها

المطلب الأول: تحليل المعلومات الخاصة بمجتمع الدراسة

لقد تمت دراسة خصائص لأفراد العينة التالية: المؤهل العلمي، الموقع الوظيفي، الخبرة الوظيفية.

1. توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

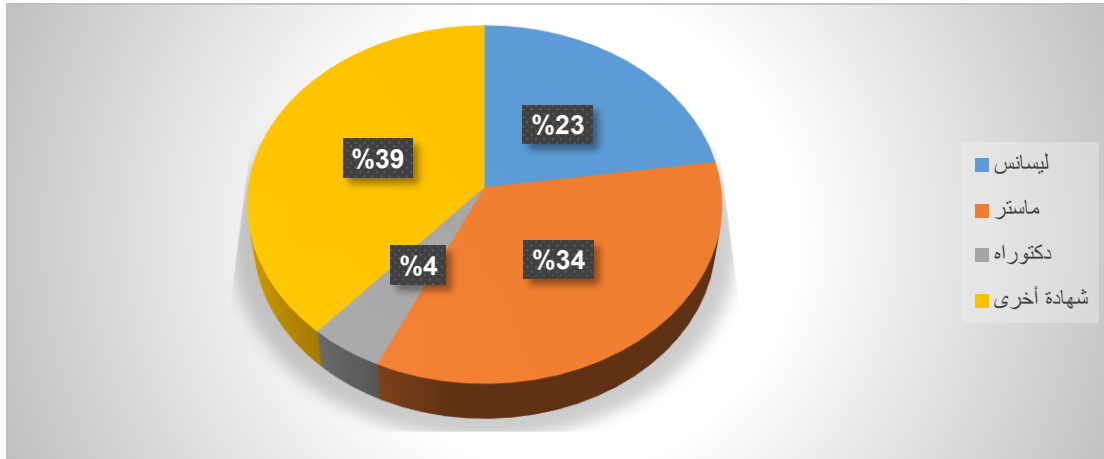
يبين الجدول رقم (05): التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف مستواهم العلمي وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (05): التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف مستواهم العلمي

النسب المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
22.7%	10	ليسانس
34.1%	15	ماستر
4.6%	02	دكتوراه
38.6%	17	شهادة أخرى

المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم 01: يمثل عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير التأهيل العلمي



المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج EXCEL

نلاحظ من خلال الجدول رقم 07 وبالنظر الى تكرارات أفراد عينة الدراسة البالغ حجمهم إجمالاً 44 فرداً، أن عدد الافراد الذين ذوي المؤهل العلمي ليسانس قدر بـ 10 فرد بنسبة 23%، في حين نلاحظ ان عدد الافراد ذوي المؤهل ماستر قدر بـ 15 فرد بنسبة 34% والافراد الحاصلين على شهادة الدكتوراه قدر عددهم بفردين (02) ما نسبته 4% وأخيرا الحاصلين على شهادة أخرى قدر عددهم بـ 17 فرد أي نسبة 39% وهم اعلى نسبة.

## 2. توزيع العينة حسب الموقع الوظيفي

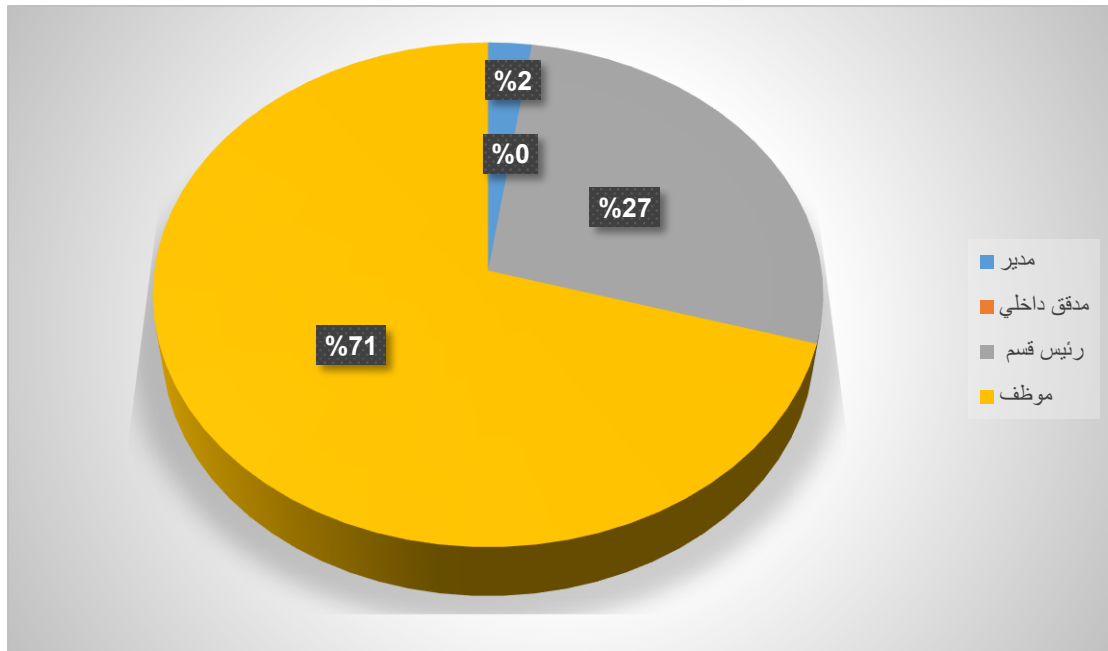
يبين الجدول رقم 06 التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب موقعهم الوظيفي وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم 06: يوضح توزيع افراد العينة حسب متغيرات الموقع الوظيفي

النسبة المئوية	التكرارات	الموقع الوظيفي
%2.3	01	مدير
%00	00	مدقق داخلي
%27.3	12	رئيس قسم
%70.4	31	موظف

المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم(02): يوضح توزيع افراد العينة حسب متغيرات الموقع الوظيفي



المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج EXCEL

من خلال الجدول رقم 06 وبالنظر الى تكرارات افراد عينة الدراسة يتضح لنا توزيع النسب حسب الموقع الوظيفي لأفراد العينة حيث كانت النسبة الكبيرة للموظفين الذي بلغ عددهم 31 موظف بنسبة %71 تليها من يشغلون منصب رئيس قسم البالغ عددهم 12 بنسبة

27% وتأتي بعدها المدراء حيث كان مدير واحد بنسبة 2% الى انه انعدم وجود موظف المدقق الداخلي.

### 1-توزيع العينة حسب الخبرة الوظيفية

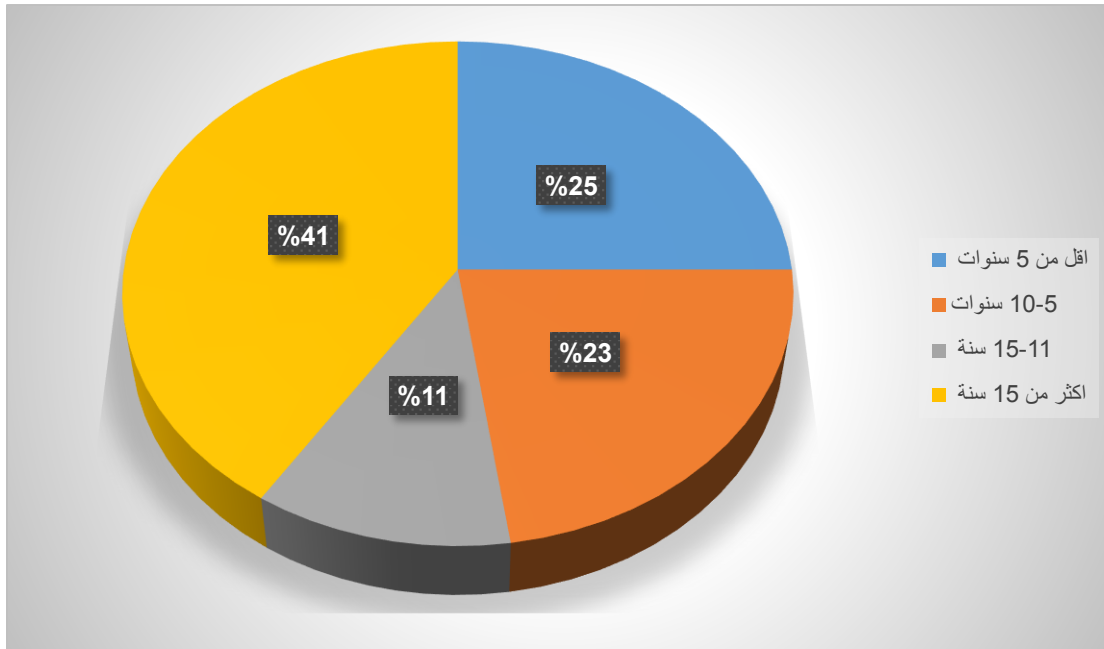
يبين الجدول رقم 07 التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب خبراتهم الوظيفية وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم 07: يوضح توزيع افراد العينة حسب الخبرة الوظيفية

الخبرة الوظيفية	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	11	25%
5-10 سنوات	10	22.7%
11-15 سنة	5	11.4%
أكثر من 15 سنة	18	40.9%

المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (03): يوضح توزيع افراد العينة حسب الخبرة الوظيفية



المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج EXCEL

من خلال الجدول رقم 07 وبالنظر الى تكرارات افراد العينة، نلاحظ أن عدد الافراد الذين لديهم مدة خبرة اقل من 5 سنوات قدر بـ 11 فرد بنسبة 25%، في حين نلاحظ ان عدد الافراد

الذين لديهم مدة خبرة تتراوح ما بين 5 الى 10 سنوات قدر بـ 10 افراد بنسبة 23%، اما الافراد الذين تتراوح لديهم خبرة ما بين 11 الى 15 سنة فقد بلغ عددهم 5 افراد ما نسبته 11%، وأخيرا الافراد الذين تفوق لديهم خبرة أكثر من 15 سنة والمقدر عددهم 18 بنسبة 41% وهم الاعلى نسبة وهذا يدل على ان معظم افراد العينة يمتلك خبرة وظيفية جيدة.

#### المطلب الثاني: تحليل الاحصائي الوصفي للمعلومات الخاصة بعبارات الاستبيان

بعد تفريغ البيانات الموجودة بالاستمارات المسترجعة والقابلة للتحليل تم الحصول على

النتائج التالية:

1. نتائج آراء عين الدراسة حول المحور الأول

الجدول رقم (08): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم في الاستبيان
0.92	3.82	تتميز وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر بالتنظيم الجيد الذي يضمن لها الاستقلالية والموضوعية.	01
0.47	4.09	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة وفعالية المؤسسة.	02
0.6	4.09	استقلالية التدقيق الداخلي تعمل على تحسين بيئة الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية.	03
0.81	3.84	يتميز المدقق الداخلي في الجزائر بالدراية التامة بالمعايير المهنية للتدقيق.	04
0.8	4.09	يمتلك المدقق الداخلي المعرفة والكفاءة اللازمتين للقيام بالأعمال والمسؤوليات الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية	05
0.44	4.11	يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في مختلف عمليات المؤسسة.	06
0.61	4	يتعاون المدقق الداخلي مع مسيري المؤسسة في إطار عملية التدقيق.	07
0.65	4	يكمن نجاح المؤسسة في مصداقية القوائم المالية التي يساهم المدقق الداخلي بإعدادها.	08
0.66	4.01	المتوسط العام	

المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج spss

من الجدول رقم (8) يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الجانب الإيجابي (موافق) وفق المقياس المعمول به، وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.01 وانحراف معياري يقدر بـ 0.66 لكامل فقرات محور واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة ومنه فهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة، (أنظر الجدول رقم 4) خاص بسلم ليكارت الخماسي.

## 2. نتائج اراء عين الدراسة حول المحور الثاني

الجدول رقم (09): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور مبادئ حوكمة الشركات

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لضمان استمرارية المؤسسة.	3.98	0.59
02	تعمل إدارة المؤسسة على ضمان سياسة توافق سياسات الإفصاح وإجراءاته مع القواعد العامة لمبادئ حوكمة الشركات.	3.89	0.54
03	تعمل إدارة المؤسسة على تقديم معلومات جيدة وكافية للمساهمين على اجتماعات مجلس الإدارة.	3.98	0.63
04	تتولى إدارة المؤسسة ضمان الحماية الكاملة والكافية لحملة الأسهم.	3.75	0.81
05	يتم تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية والدقيقة التي تضمن لهم حماية حقوقهم.	4	0.65
06	للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغييرات الأساسية في المؤسسة	4.05	0.65
07	وجود أساس محكم وفعال يضمن ويساهم في تطبيق الجيد لحوكمة الشركات.	3.96	0.61
	<b>المتوسط العام</b>	3.94	0.64

المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج spss

من الجدول رقم (8) يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الجانب الإيجابي وفق المقياس المعمول به، وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.94 وانحراف معياري يقدر بـ 0.64

لكامل فقرات محور واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة ومنه فهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة، (أنظر الجدول رقم 4) خاص بسلم ليكارت الخماسي.

### 3. نتائج اراء عين الدراسة حول المحور الثالث

الجدول رقم (10): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور علاقة التدقيق الداخلي

#### بحوكمة الشركات

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.	3.93	0.76
02	القيام بالتدقيق الداخلي وفقا للمعايير المهنية للتدقيق يساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.	4	0.43
03	تساهم كفاءة وجودة الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.	3.91	0.6
04	تساهم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	3.89	0.62
05	يقدم المدقق الداخلي تقريرا دوريا لمجلس الإدارة حول مدى التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	4.05	0.61
06	استقلالية المدقق الداخلي تمنحه الحق في الاتصال مع كل الأطراف مما يسمح بتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.	4.07	0.7
07	التفاعل بين المدقق الداخلي والأطراف الفعالة في المؤسسة يؤدي إلى تفعيل مبادئ الحوكمة.	4.05	0.78
المتوسط العام		4	0.64

المصدر: من اعداد الطالب الاعتماد على برنامج spss

من الجدول رقم (8) يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الجانب الإيجابي وفق المقياس المعمول به، وذلك بمتوسط حسابي قدر 4 وانحراف معياري يقدر بـ 0.64 لكامل

فقرات محور واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة ومنه فهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة، (أنظر الجدول رقم 4) خاص بسلم ليكارت الخماسي.

### خلاصة الفصل الثاني:

تناول هذا الفصل الميداني دراسة وتحليل دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر مجموعة من الموظفين في شركات وشملت هذه الدراسة التي تم القيام بها جزئيين أولهما منهجية الدراسة الميدانية والتي تم التطرق فيها الى منهج الدراسة والأدوات المستعملة اما في الجزء الثاني فقد تم فيه عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

الخاتمة

الحمد لله

## الخاتمة

مع كبر حجم الشركات وتوسع نشاطها أصبح من الضروري حماية حقوقها وممتلكاتها، خاصة بعد الأزمات المالية التي ألحقت الضرر بمهنة المحاسبة، والتي أدت إلى ظهور مفاهيم جديدة وهي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات الرقابية التي تساهم في دعم الحوكمة داخل الشركات سواء العامة أو الخاصة منها، ومن ثم تعزيز الثقة فيها أيضا.

### أولا: نتائج الدراسة

من أجل تحديد الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات واستنادا إلى الدراسة النظرية، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي يمكن بواسطتها الإجابة على الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية.

من أهم النتائج النظرية التي تم التوصل إليها هي:

- ❖ أصبح التدقيق الداخلي عنصرا مهما في المؤسسات الاقتصادية وله دور بالغ الأهمية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ للتطبيق السليم لحوكمة الشركات مجموعة من الآليات أبرزها التدقيق الداخلي.
- ❖ تعتبر حوكمة الشركات بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلال الموارد ودراسة المخاطر التي تهدد استقرارها.
- ❖ تركز حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة الشركات والمساندة في التطبيق السليم للحوكمة.
- ❖ للتدقيق الداخلي دور واضح في دعم حوكمة الشركات.

## ثانيا: إختبار صحة الفرضيات

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث: فقد تم الوصول الى نتائج من خلال الدراسة النظرية والميدانية لبحثنا كما يلي:

**الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يوفر للشركة ضمانا بشأن درجة التحكم في عملياتها**

بعد الدراسة الخاصة بالتدقيق الداخلي وكذا تحليل نتائج الاستبيان وانطلاقا من الآراء المقدمة من طرف افراد العينة محل الدراسة، حيث كانت معظم الإجابات موافق وهذا دليل على ان التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي ويوفر للشركة ضمانا بالتحكم في عملياتها ومنه صحة الفرضية الأولى؛

**الفرضية الثانية: حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها، من مبادئ الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة**

فقد تم اثبات هذا انطلاقا من نتائج الاستبيان، حيث معظم أفراد العينة على وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لضمان إستمرارية المؤسسة، ومن هنا نأكد صحة الفرضية

**الفرضية الثالثة: يساهم التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال ضمان التطبيق السليم لمبادئها في مؤسسة مطاحن الحضنة ومؤسسة الأنسجة الصناعية والتقنية**

بعد دراسة تحليل نتائج الاستبيان، وانطلاقا من آراء افراد العينة محل الدراسة، حيث كانت اغلب افراد العينة موافقة على انه عند وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي فانه بدوره يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة وهذا ما يثبت بصحة الفرضية الثالثة.

### ثالثا: المقترحات

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 والتقييد بمبادئها، وتكمن هذه الاقتراحات فيما يلي:

- ❖ التعرف بمبادئ الحوكمة ومقوماتها وأهميتها من خلال عقد دورات تدريبية لكل الأطراف ذات العلاقة كمجلس الإدارة والإدارة العليا، المدققين... الخ.
- ❖ ضرورة التدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة من قبل الهيئات المهنية المختصة لتأهيل المدققين الداخليين واطلاعهم على أساليب التدقيق الحديث المتبعة في الدول المتقدمة.
- ❖ الاهتمام باللجان المنبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة كلجنة التدقيق وتنصيبها في كل المؤسسات من أجل دعم استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي.
- ❖ إلزام المدققين الداخليين بالمعايير الدولية بالإضافة إلى الميثاق الأخلاقي للمهنة.
- ❖ إلزام المؤسسات الجزائرية بتبني القواعد الأساسية للحوكمة والعمل.

### ثالثا: آفاق الدراسة

أظهرت دراسة هذا الموضوع إمكانية مواصلة البحث فيه من جوانب أخرى تستحق البحث والدراسة، لأن التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من بين المواضيع التي يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية.

ومن بين المواضيع المقترحة ما يلي:

- ❖ أثر لجان التدقيق على حوكمة الشركات.
- ❖ دور نظام الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات.

الملاحق



جامعة محمد بوضياف المسيلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة



الاستبيان حول بحث مقدم ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي شعبة مالية ومحاسبة

الإستبيان الذي بين أيديكم أداة لجمع البيانات في إطار استكمال متطلبات نيل شهادة الماستر شعبة مالية ومحاسبة تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

يرجى التكرم بالإجابة على محاوره بعد القراءة المتأنية، وأتمنى إعطائه بعض إهتمامكم والقليل من وقتكم الثمين، لأن آراءكم وانطباعاتكم ذات أهمية بالغة لإثراء هذه الدراسة، كما نعلمكم أن إجابتكم على الأسئلة الواردة في هذا الإستبيان ستكون محل تقدير وعرفان، ونؤكد لكم أنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

مع فائق الإحترام والتقدير على تعاونكم وحسن إستجابتكم.

في الخانة المناسبة (X) نرجوا منكم الإجابة بوضع علامة

الجزء الأول: البيانات الشخصية

<input type="checkbox"/>	شهادة أخرى	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	ماستر	<input type="checkbox"/>	ليسانس	المؤهل العلمي:
<input type="checkbox"/>	موظف	<input type="checkbox"/>	رئيس قسم	<input type="checkbox"/>	مدقق داخلي	<input type="checkbox"/>	مدير	الموقع الوظيفي
<input type="checkbox"/>	أكثر من 15	<input type="checkbox"/>	11-15 سنة	<input type="checkbox"/>	5-10 سنوات	<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنو	الخبرة الوظيفية

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة

رقم	البيان	درجة الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	تتميز وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر بالتنظيم الجيد الذي يضمن لها الإستقلالية والموضوعية.				
02	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة وفعالية المؤسسة				
03	إستقلالية التدقيق الداخلي تعمل على تحسين بيئة الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية.				
04	يتميز المدقق الداخلي في الجزائر بالدراية التامة بالمعايير المهنية للتدقيق				
05	يملك المدقق الداخلي المعرفة والكفاءة اللازمين للقيام بالأعمال والمسؤوليات الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية.				
06	يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في مختلف عمليات المؤسسة.				
07	يتعاون المدقق الداخلي مع مسيري المؤسسة في إطار عملية التدقيق.				
08	يضمن نجاح المؤسسة في مصداقية القوائم المالية التي يساهم المدقق الداخلي باعدادها.				

المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

الرقم	البيان	درجة الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لضمان إستمرارية المؤسسة.				
02	تعمل إدارة المؤسسة على ضمان سياسة توافق سياسات الإفصاح وإجراءاته مع القواعد العامة لمبادئ حوكمة الشركات.				
03	تعمل إدارة المؤسسة على تقديم معلومات جيدة وكافية للمساهمين على اجتماعات مجلس الإدارة.				
04	تتولى إدارة المؤسسة ضمان الحماية الكاملة والكافية لحملة الأسهم.				
05	يتم تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية والدقيقة التي تضمن لهم حماية حقوقهم.				
06	للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغييرات الأساسية في المؤسسة				
07	وجود أساس محكم وفعال يضمن ويساهم في تطبيق الجيد لحوكمة الشركات.				

المحور الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات

الرقم	البيان	درجة الموافقة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
01	وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.					
02	القيام بالتدقيق الداخلي وفقا للمعايير المهنية للتدقيق يساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.					
03	تساهم كفاءة وجودة الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.					
04	تساهم إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات					
05	يقدم المدقق الداخلي تقريرا دوريا لمجلس الإدارة حول مدى إلتزام المؤسسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.					
06	إستقلالية المدقق الداخلي تمنحه الحق في الإلتصال مع كل الأطراف مما يسمح بتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.					
07	التفاعل بين المدقق الداخلي والأطراف الفعالة في المؤسسة يؤدي إلى تفعيل مبادئ الحوكمة.					

شكرا على حسن تعاونكم

# قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. فاطمة أحمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2016
2. أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017
3. خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2014
4. خالد جمال الجعارات، بوظرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، يومى 24-25 أكتوبر، 2017
5. يونس عليان الشويكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الأول، دمشق، 2014
6. يحيى سعيدي ولخضر أوصيف، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، لعدد 5، 2012
7. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتدقيق، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
8. صافي أحمد، صفيح صادق، بن زيدان ياسين، (آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر). مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي - جامعة المسيلة، العدد 03، مارس 2018
9. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005
10. خليفة عابي، (دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة مسيلة، 2016
11. عزيز لوجاني، (دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات "دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية")، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم تسيير، جامعة بسكرة، 2020
12. بروش زين الدين ودهيمي جابر، مداخلة بعنوان: (دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري)، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة بسكرة، متوفر على <http://lab.univ-biskra.dz>
13. محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي، عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، لبنان، 17.15 ديسمبر، 2012
14. عامر حاجدحو، التدقيق القائم على التقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم - الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أدرار، 2018

## قائمة المراجع

---

15. طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد-إدارات-شركات-مصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007
16. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007
17. عناني عبد الله، (دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات). مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة، جوان، 2017،



## تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة): المبار عبد الرحمان المولود (ة) بتاريخ: 1998/09/21 بـ: مسيلات  
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 10411-206 الصادرة بتاريخ: 2011/05/19 عن: محمد بوضياف - مسيلة  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومصارف تخصص محاسبة وقانون خلال السنة الجامعية: 2011/2012 والمعد  
لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور التفتيش الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات  
في البنوك الجزائرية التي درست دراسة ميدانية لاجتماع  
من البنوك الجزائرية

أصحر بشرقي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021/06/19

التوقيع والبصمة