

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب(ة): دحماني مصطفى

تحت عنوان

**دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات
(عينة شركات من ولايتي برج بوعرييج والمسيلة)**

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة المسيلة	د. بدروني عيسى
مشرفا و مقررا	جامعة المسيلة	د. قمان مصطفى
مناقشا	جامعة المسيلة	د. لعروسي قرين زهرة

السنة الجامعية: 2018/2019

الله أكبر
بسم الله الرحمن الرحيم
الحمد لله رب العالمين
والصلاة والسلام على
سيدنا محمد وآله الطيبين
الطاهرين



شكر وتقدير

قال الله تعالى: "فاذكروني أذكركم وأشكروا لي ولا تكفرون"

الآية (152) "من سورة البقرة"

فالحمد لله الذي وفقني وأعانني على إنجاز هذا العمل.

يقول رسول الله ﷺ

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذي الكريم الدكتور "قمان مصطفى" على توجيهاته القيمة والمفيدة وعلى صبره علي.

كما أتقدم بالشكر لكل أساتذتي في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة وكل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد. وأشكر أعضاء اللجنة المناقشة على تشريفهم الذي شرفني لمناقشة وتقديم هذا العمل.

وأقول لكل هؤلاء جزاكم الله خيرا.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا المتواضع إلى أمي وأبي الكريمين حفظهما الله لي

وأدامهما تاجا فوق رأسي.

وأهديه أيضا إلى أخي وأخواتي الكل باسمه

و أهديه إلى كل زملائي في دفعة محاسبة ومالية.

وإلى كل من أحب لي هذا النجاح

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
-	شكر وتقدير
-	اهداء
II	الفهرس
V	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات
5	تمهيد
6	المبحث الأول: مدخل لحوكمة الشركات
6	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
8	المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات
10	المطلب الثالث: الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
12	المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي
12	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
14	المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه
16	المطلب الثالث: أداء التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية
21	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات
21	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
27	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
30	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بباقي الأطراف المساهمة في حوكمة الشركات
33	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
35	تمهيد
36	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

36	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
37	المطلب الثاني: تطوير أداة قياس الدراسة
43	المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة
47	المبحث الثاني: عرض واختبار البيانات المتعلقة بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
47	المطلب الأول: عرض ومناقشة البيانات المتعلقة بواقع التدقيق الداخلي في الشركة
50	المطلب الثاني: عرض ومناقشة البيانات المتعلقة بمبادئ حوكمة الشركات في الشركة
57	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
66	خلاصة الفصل
68	الخاتمة
71	قائمة المراجع
-	الملاحق


قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقياس ليكارت الخماسي	37
02	أسماء المحكمين للاستبيان قيد الدراسة	37
03	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	38
04	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	39
05	معاملات الثبات لأداة قياس الدراسة (ألفا كرونباخ)	40
06	توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم الشركة	43
07	عينة الدراسة حسب متغير رقم الأعمال (مقارنة بشركات القطاع)	44
08	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة الوظيفية	45
09	توزيع عينة الدراسة حسب متغير قطاع الشركة	46
10	نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع التدقيق الداخلي في الشركة	47
11	آراء عينة الدراسة حول وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	50
12	نتائج آراء عينة الدراسة حول ضمان حقوق المساهمين	52
13	نتائج آراء عينة الدراسة حول دور أصحاب المصالح	53
14	نتائج آراء عينة الدراسة حول الشفافية والإفصاح	54
15	نتائج آراء عينة الدراسة حول مسؤوليات مجلس الإدارة	55
16	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	58
17	تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	58
18	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ ضمان حقوق المساهمين	59
19	تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ ضمان حقوق المساهمين	60
20	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح	61
21	تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح	61


62	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ الشفافية والإفصاح	22
63	تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ الشفافية والإفصاح	23
64	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	24
64	تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	25

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
42	نموذج الدراسة	01
43	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير حجم الشركة	02
44	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير رقم الأعمال (مقارنة بشركات القطاع)	03
45	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الفئة الوظيفية	04
46	توزيع عينة الدراسة حسب متغير قطاع الشركة	05



مقدمة



مقدمة

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية، وكذلك الإفلاسات التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة إنرون للطاقة وشركة وورلدكوم للاتصالات سنة 2002.

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

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أهم آليات الرقابة التي يتم الاعتماد عليها لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لما يوفره التدقيق الداخلي من الاستشارات والتحليلات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وإجراءات إدارة المخاطر وتقويم نظام الرقابة الداخلية التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح بالشركة.

وفي ظل سياسة الانفتاح التي انتهجتها الجزائر منذ تسعينات القرن الماضي، أصبح من المهم أن تسعى الشركات الجزائرية، العامة والخاصة، للبحث عن الأساليب التي تساعد على البقاء في ظل المنافسة الشديدة، وإبراز قدرتها على جذب الاستثمارات والحفاظ على حقوق من لهم مصلحة فيها، وهذا بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات كأحد الأساليب التسييرية الهادفة للحد من الفساد المالي والإداري، وذلك باعتماد التدقيق الداخلي كأحد الآليات التي تضمن جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها.

1. إشكالية الدراسة

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

ما هو الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الشركات الجزائرية؟

قصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية نطرح الأسئلة التالية:

- (1) ما علاقة التدقيق الداخلي بوجود إطار فعال لحوكمة الشركات ؟
- (2) ما علاقة التدقيق الداخلي بضمان حقوق المساهمين ؟
- (3) ما علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح ؟

4) ما علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ الشفافية والإفصاح ؟

5) ما علاقة التدقيق الداخلي بمسؤوليات مجلس الإدارة ؟

2. فرضيات الدراسة

وكإجابات مبدئية للأسئلة المطروحة وضعنا مجموعة من الفرضيات التي سنحاول من خلال

دراستنا التحقق من مدى صحتها أو خطئها وهي كالتالي:

1) توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ووجود إطار فعال لحوكمة الشركات من خلال عينة الدراسة ؛

2) توجد علاقة بين التدقيق الداخلي وضمن حقوق المساهمين من خلال عينة الدراسة ؛

3) توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومبدأ دور أصحاب المصالح من خلال عينة الدراسة ؛

4) توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومبدأ الشفافية والإفصاح من خلال عينة الدراسة ؛

5) توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومسؤوليات مجلس الإدارة من خلال عينة الدراسة.

3. أسباب اختيار الموضوع

تتلخص أهم أسباب اختيار هذا الموضوع فيما يلي:

1) الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع؛

2) أهمية هذا الموضوع في ظل الفترة التي يمر بها الاقتصاد العالمي و الوطني والتحول و انفتاح على

الأسواق العالمية؛

3) انتشار ظاهرة عمليات الفساد وما انجر عنها من انهيار شركات عملاقة بسبب قصور في تطبيق

مبادئ حوكمة الشركات.

4. أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى التركيز على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات،

وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1) توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي؛

2) التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي وتوجهاته الحديثة، التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية

نظام الرقابة الداخلية ودوره في إدارة المخاطر وعلاقاته التعاونية مع الأطراف ذات الأهمية في إطار

حوكمة الشركات؛

3) التعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا ايجابيا في تطبيق الحوكمة بالشركات محل

الدراسة.

5. منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي نظرا لطبيعة الدراسة والمصادر المستسقاة منها المعلومات والحقائق عن مشكلة الدراسة لتفسيرها، تم الاستعانة باستمرار الاستبيان كأداة للقياس.

6. حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة التي تم إجراؤها في تحديد المكان والفترة التي تمت فيها الدراسة، وذلك مبين

فيما يلي:

- الحدود الزمانية: أجريت الدراسة خلال الفترة من ديسمبر/2018 إلى ماي/2019 .

- الحدود المكانية: وشملت بعض المؤسسات الكبرى في ولاية المسيلة وبرج بوعرييج.

7. هيكل الدراسة

لتجسيد موضوع الدراسة والوصول إلى نتائجها المنتظرة، 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.

الفصل الأول والمتمثل في الإطار النظري للدراسة، ويتضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول تم التطرق من خلاله لمفاهيم حوكمة الشركات، أهدافها، إضافة للمبادئ التي تقوم عليها والصادرة عن المنظمات الدولية، المبحث الثاني ويتضمن الإطار العام للتدقيق الداخلي، وتوجهاته الحديثة وفق المعايير الدولية، ومختلف الأدوار التي يقوم بها لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وفي المبحث الأخير تم عرض دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وعلاقاته التعاونية مع باقي الأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات، المتمثلة في التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة والإدارة العليا.

أما الفصل الثاني فقد خصص للجانب التطبيقي لموضوع الدراسة، حيث تم تحديد أدوات البحث

المعتمدة، مجتمع وحدود الدراسة، وفي الأخير تم تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

وحوكمة الشركات

تمهيد

تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خلال السنوات الماضية، وذلك لما له من تأثير على العديد من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، حيث تهدف إلى تحقيق مصالح الأفراد والشركات والمجتمعات ككل، بما يعمل على ضمان سلامة الاقتصاديات وتحقيقا لتنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة والناشئة. ولقد اتسع دور التدقيق الداخلي في ظل متطلبات حوكمة الشركات، حيث أنه لم يبق مقتصرًا على التدقيق المالي فقط بل أصبح يشمل التدقيق الإداري. كما أنه لم يعد يقتصر على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ونتيجة للتغيرات التي أدخلتها الهيئات الدولية المشرفة على التدقيق الداخلي، أصبح يهتم بأنظمة إدارة المخاطر وتقديم الاستشارات اللازمة. كما له علاقات تعاونية مع كل من التدقيق الخارجي، المجلس الإدارة، الإدارة العليا.

للإمام بالموضوع بشكل واضح تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مدخل لحوكمة الشركات

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

المبحث الاول: مدخل لحوكمة الشركات

قد نالت حوكمة الشركات أهمية كبيرة على المستوى المحلي والعالمي، وذلك لفشل عدة شركات كبرى وإفلاسها المالي وكذا انهيار الأسواق المالية، فهذه الأحداث جعلت الخبراء يوجهون جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول ككل.

المطلب الأول : ماهية حوكمة الشركات

نشأ مفهوم حوكمة الشركات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في الشركات.

أولاً : تعريف حوكمة الشركات

لقد تم تعريف حوكمة الشركات بالمفهوم الواسع، حيث وردت عدة تعريفات منها:

1- لغة

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثاً في قاموس اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكمة وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منه¹:

1-1- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

1-2- الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

1-3- الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خيارات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

1-4- التحاكم: طلباً للعدالة خاصة عند الانحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين

2- اصطلاحاً: هي القواعد والإجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك الشركة وإدارتها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحقيق كفاءة الأداء والفعالية وحفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء.

3- مفهوم حوكمة الشركات من وجهة نظر المنظمات الدولية

¹ الخضري، محسن أحمد، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005، ص55.

- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: بأنها نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها حيث تقوم بتحديد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركات مثل، مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما أنها تبين القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون الشركة، وهي أيضا توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء.¹

- معهد المدققين الداخليين: على أنها المنظومة المتضمنة للسيورورات والهيكل المطبقة من الإدارة بهدف إيصال، توجيه، إدارة ومتابعة نشاطات المنظمة بغرض تحقيق الأهداف.²

- الاتحاد الدولي للمحاسبين: أنها مجموع المسؤوليات والممارسات التي يقوم بها المديرين والتي تهدف إلى تقديم الإدارة الإستراتيجية وضمان تحقيق الأهداف، تسيير المخاطر بطريقة صحيحة، والتحقق من أن موارد المنظمة تستخدم بطريقة معقولة.³

- مؤسسة التمويل الدولية: أنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها. من خلال مجموعة التعاريف السابقة نعرف الحوكمة بأنها الطريقة التي يتم بها تنظيم الشؤون والأعمال من قبل مجالس إدارتها والإدارة التنفيذية، التي تتولى تحديد الأساليب السلمية في وضع أهدافها واستراتيجياتها، وعملياتها اليومية كما تحقق مبدأ المساءلة أمام المساهمين وتنتظر في حقوق الأطراف ذات العلاقة، القواعد والتعليمات الصادرة عن السلطة الرقابية وحماية أصحاب المصالح.

4- خصائص حوكمة الشركات

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج الخصائص التالية:

1. الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

2. الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

3. الاستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.

4. المساءلة: إمكانية تقييم وتقديم أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.

5. المسؤولية: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة.

6. المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

¹ معهد الدراسات المصرفية، اضاءات مالية و مصرفية، نشرة توعوية، الكويت، العدد 3، اكتوبر 2010، ص2.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الورق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006، الطبعة الأولى، ص42.

³ Académie des sciences et techniques comptables et financières, le rôle des professionnels de la comptabilité ? de l'audit et de la finance dans la gouvernance d'entreprise, cahier de l'académie N°6 ,paris, janvier 2007,p13.

7.العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات تساهم في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وتساعد على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية¹:

- العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذات مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحكومة تقف في مواجهة الفساد؛

- حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عائدهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات ؛

- منع المتاجرة بالسلطة في الشركة، وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛

- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة؛

- تحسين الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء؛

- كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين؛

- تقليل المخاطر الاستثمارية والمالية؛

- تعظيم الربحية والعمل على ضمان تدقيق الأداء المالي؛

- ضمان تدقيق الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

يقصد بها مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة الأطراف المتعاملة مع الشركة وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة والتي تحكم أي قرار قد يؤثر على مصلحة الشركة والمساهمين. هنالك مجموعة من مبادئ حوكمة الشركات تتمثل في ستة مبادئ وهي²:

1.وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

¹ علاء فرحان طالب وآخرون، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011،ص44-45

²Organisation de coopération et de développement économique (OECD), principe de gouvernance d'entreprise del'OECD ,paris, France,2004,p 17

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقاً وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات من مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية لتوفير السلطة والنزاهة والموارد والجهات المعنية للقيام بواجباتها لكي تحقق اثر ايجابي على الأداء الاقتصادي ككل.

2. حقوق المساهمين

وفقاً لهذا الإطار فإن إطار حوكمة الشركات ينبغي أن يضمن حماية حقوق المساهمين التي يشمل الآتي:

- أ. تأمين أساليب تسجيل ملكية ونقل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة للمشاركة و التصويت في اجتماعات الجمعية العمومية؛
- ب. للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القدرات المتعلقة والتغيرات الأساسية في الشركة مثل التعديل في النظام الأساسي؛
- ج. يجب إتاحة الفرصة للمساهمين في الشركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات مثل قواعد التصويت؛
- د. يجب السماح لأجهزة الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعالية ويتسم بالشفافية؛
- هـ. يجب عدم استخدام الآليات المضادة للاستحواذ لتحسين الإدارة التنفيذية ضد المسألة.

3. المعاملة العادلة للمساهمين

تعني المساواة في التعامل بين كل المساهمين، حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، أيضاً الاطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

4. دور أصحاب المصالح

ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء وتشمل الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة، تشجيع التعاون النشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح وتشمل التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.

5. الإفصاح والشفافية

ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل المسائل المادية التي تتعلق بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وحوكمة الشركة. وتشمل الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم و الإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ومن دون تأخير.

6. مسؤوليات مجلس الإدارة

وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، كيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية وضمن التوجيه الإستراتيجي للشركة، بالإضافة إلى الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، أيضا ضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم.

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي¹:

1- المساهمون: هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد، مما يحدد مدى استمراريته مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.

2- مجلس الإدارة: هم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، وقد بينت مبادئ الحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

– **واجب العناية اللازمة:** ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسلمية، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

¹محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2006، ص16

– واجب الإخلاص في العمل: ويشمل ذات المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

3- الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، والإدارة هي حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية ففهم من يقومون بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

4- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمين تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

أول ما اعتمدت عليه الشركات الاقتصادية عند ظهورها كانت المحاسبة باعتبارها ضرورة حتمية لتنظيم دقاتها وتقييد حساباتها، ولكن سرعانما تطورت وتوسعت وانفصلت الإدارة عن ملكيتها، حتى برزت

حاجتها للتدقيق، حيث أصبحت هذه الأخيرة مهنة رئيسية تحتاج لها غالبية هذه الشركات، وخاصة بعد ظهور شركات المساهمة التي تطلبت ضرورة إيجاد وسائل لحماية مصالح المساهمين والحفاظ على حقوقهم وتقييم تصرفات الإدارة، كما أنها تعتبر مهمة لمتعاملين من خارج الشركة، فمثلا نجد أن المقرضين والمستثمرين يقومون بتجميع حقائق ومعلوماً تتعلق بماضي الشركات، وذلك قبل اتخاذ أي قرار خاص بإقراضها أو الاستثمار فيها.

وكمدخل لهذا الميدان سنعرض من خلال هذا المبحث إلى ماهية التدقيق، أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه، عناصر أداء التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

لقد تركزت التعاريف المختلفة للتدقيق، على بيان أهدافه، ومجالات عمله، ويظهر هذا بوضوح من خلال مفهوم التدقيق وخصائصه.

1) مفهوم التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذوي المصلحة سواء من داخل الشركة أو خارجها، ويمكن إعطاء مفهوم لغوي واصطلاحي للتدقيق، وذلك كما يلي:

أ. مفهوم التدقيق لغويا

اشتق مصطلح تدقيق Auditing من كلمة لاتينية Audire والتي تعني الاستماع، حيث يعني التدقيق لغويا إعادة النظر فيما قام به الفرد من عمل أو فيما قام به غيره من أعمال لتحديد مدى صحتها، وقد كان التدقيق يتم في العصور القديمة عن طريق سماع أحد الأفراد لما دونه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقق من صحتها¹.

ب. مفهوم التدقيق اصطلاحا

يعتبر التدقيق بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من طرف شخص مستقل ومحايّد لأي شركة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني²، وقد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه " "

¹ حامد طلبية محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمز ناشرون وموزعون، عمان، 2011، ص 12.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 20.

عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة إثبات (بموضوعية) تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين¹. يعرفه معهد المدققين الداخليين على أنه " نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر².

" كما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية بأنه " نشاط مستقل داخل المنظمة لتقييم مراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة الشركة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتها بتزويدها بتحليل، تقييمات واقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها³.

" وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه " التدقيق على العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة⁴.

من خلال مجموعة هذه التعاريف نستنتج أن للتدقيق الداخلي عدة خصائص هي كالتالي:

- **نشاط تأكدي:** مهمته تقديم خدمات تأكيدية للإدارة، وذلك من خلال التأكد من حسن سير العمل وفحص مختلف أنشطة الشركة، والتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي يخص عمليات إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة.

- **نشاط استشاري:** هذا من خلال عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل الشركة.

- **نشاط موضوعي:** حيث يكون بعيدا عن التحيز أثناء ممارسته لمهامه.

- **نشاط مستقل:** وهذا من خلال إفصاح المجال للمدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة وبعيد عن أي ضغوط. وعليه يمكن القول إن خدمات التدقيق الداخلي أصبحت خدمات تأكيدية بخصوص نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر والحوكمة موجهة للجنة التدقيق ومجلس الإدارة، وخدمات استشارية من خلال النصائح والتوصيات موجهة لمجلس الإدارة.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي وأنواعه

¹حامد طلبية أبو هيبية، مرجع سبق ذكره، ص 13.

²Institute of internal auditors (IIA), Definition of internal auditing, 1999, on side of IIA : www.theiia.org

³محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 6.

⁴محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 29.

تتعدد أهداف التدقيق الداخلي بالنظر إلى الأهمية الكبيرة التي يكتسبها، من خلال هذا المطالب سوف نوضح أهداف التدقيق بالإضافة إلى مختلف أنواعه.

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي: إن الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أفراد الشركة على تأدية مسؤوليتهم بفعالية، وهذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات و التوصيات والتحليلات بالإضافة إلى ذلك فإنه يهدف إلى¹:

- **التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها:** يقصد بدقة البيانات أن تكون موضوعية وتعطي صورة صادقة وعادلة عن وضعية الشركة وأن تكون هذه البيانات متوفرة بالشكل الكامل والملائم في الوقت المناسب خدمة للإدارة العليا والأطراف المستفيدة.
- **حماية ممتلكات الشركة:** وذلك من خلال المحافظة على أصول الشركة من السرقة، الاختلاس، التلاعب، أو سوء استخدام، حيث يتأكد المدقق الداخلي من وجود التأمين اللازم وتقادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاءة.
- **متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المعتمدة وتقييمها:** وذلك للتأكد من إتباع العاملين في الشركة لهذه الخطط والسياسات وتنفيذهم لها كما هي مرسومة، ولا يتوقف على هذا الحد بل يعمل على اكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها.
- **تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال:** ذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات، تحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحيازة التسجيل والتنفيذ.
- **رفع كفاءة العاملين عن طريق التدريب:** إن إدارة التدقيق الداخلي يحكم إمامها التام بجميع أوجه النشاط في الشركة وبمختلف عملياتها فهي الأقدر بين مختلف الأقسام والإدارات الأخرى على المساهمة الفعالة في عملية الاقتراح ووضع البرامج المختلفة لتدريب العاملين بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية.

ثانياً: أنواع التدقيق الداخلي

تحصر أهم أنواع التدقيق الداخلي في الشركة كالاتي²:

1. **التدقيق المالي:** ويعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية:

¹ يزيد صالح، عبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، الجزائر، جوان 2016، ص ص 48-49.

² خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيق، دار الكنوز، عمان، الأردن، 2009، ص 163.

- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة؛
 - اختيار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها الشركة مثل فواتير التدقيق؛
 - التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختيار الإجراءات الخاصة بالاستلام، الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابت مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.
- وبالنظر إلى التعريف السابق نجد أن التدقيق المالي يمثل المجال التقليدي للتدقيق الداخلي والذي يتمثل في تدقيق وتتبع القيود المحاسبية التي تخص الشركة، ثم التحقق من سلامتها ونطاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والأنظمة الإدارية، حيث الهدف من التدقيق إظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية حيث تتضمن هذه الأخيرة الوجود الفعلي للأصول، وكذا الفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة.

2. التدقيق الإداري

وهو التدقيق الذي يشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية ولهذا فهو يتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في الشركة، إن هذا النوع من التدقيق قد وسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي يركز على التدقيق المالي والمحاسبي، ليقوم المدقق بفحص كافة النشاطات داخل الشركة المالية وغير المالية ويقوم كذلك بتقييم هذه النشاطات من أجل معرفة مواطن الضعف في الأداء، وتقييم التوصيات اللازمة لتحسينه والتأكد من الالتزام الكامل بالأنشطة.

المطلب الثالث: عناصر أداء التدقيق الداخلي ومعايير الممارسة المهنية

من خلال تشعب الأنشطة الشركة كان من دور التدقيق الداخلي التدخل لحل كل ما يعرقل نشاط الشركة من خلال التحديد الفعال لعناصر أدائه بالإضافة إلى معايير الممارسة المهنية له.

أولاً: عناصر أداء التدقيق الداخلي

تختلف طريقة أداء التدقيق الداخلي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط الشركة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي يديرها إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء التدقيق الداخلي وهي كالآتي:

- **التحقيق:** ويهدف التحقيق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويستلزم التحقيق والتفرقة بين الحقائق والآراء حيث أن قوة أي استنتاج تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق، وطبقاً لذلك فإن التحقيق يختص أساساً بالعمليات والحسابات ويعتبر عاملاً مشتركاً بين التدقيق الداخلي والخارجي إلا أنه يتم

تفصيلاً ومستمرًا على مدى العام، فالمدقق الداخلي يستطيع تدقيق جميع عمليات البيع والشراء والنقدية أولاً بأول مع تدقيق المخزون بصفة مستمرة بينما يعتمد المدقق الخارجي على العينات.

- التحليل

ويقصد بالتحليل الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنات والربط بين العلاقات مثل الربط بين الاستثمار وعائده بنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات نسبة بند المصروفات إلى المبيعات وإجمالي الربح. وكذلك التمعن يقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصل ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما¹.

- الالتزام

ويقصد به مدى التوافق بين السياسات الإدارية من جهة أخرى الانضباط في التنظيم².

- التقييم

وهو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاءة وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير عليها الشركة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره ويقضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بآراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات³.

- التقرير

يبرز التقرير الذي يقدمه المدقق الداخلي المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات.

ويفضل عرض التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور، وتتبلور قدرة المدقق الداخلي على العرض الواعي والواضح لنتائج ما قام به من فحص وتقصي.

ثانياً: معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي

1- استقلالية المدقق الداخلي

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001، ص ص 221-222.

² زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 98.

³ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 223.

يتعلق هذا المعيار بجميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية التي يجب أن يحافظ عليها المدقق الداخلي، كما قد يربط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية أي قدرته على أداء واجباته بأمانة.

إن هدف وجود التدقيق الداخلي كوظيفة هو خدمة الشركة فرغم المناداة باستقلال عمل المدقق الداخلي إلا أن مجال ونطاق عمله محدد من طرف الإدارة كما أنه يتلقى تعليمات وأوامر يمثل لها. فالتعارض بين استقلال المدقق وتبليغه للإدارة واضح إذ يصعب ضمان هذه الاستقلالية هذا لأن من واجبه تقديم تقاريره إلى الإدارة أو لفرد أو لمسؤول في الشركة، وضمان الاستقلالية في تدخلات المدقق الداخلي¹.

2- العناية المهنية

يجب أن تؤدي أعمال التدقيق الداخلي بما يتفق والعناية المهنية اللازمة، أي عناية الشخص الحريص، وهذا يتطلب ما يلي:

2-1- بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المدققين الداخليين القائمة بعملية التدقيق المعنية؛
- يجب أن تكون لدى قسم التدقيق الداخلي من يحصل على المعرفة، والمهارات و الأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات التدقيق ؛
- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال التدقيق الداخلي .

2-2- بالنسبة للمدقق الداخلي

- يجب على المدقق الداخلي الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك؛
- يجب أن تتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة، والمهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال التدقيق؛
- يجب أن تتوفر لدى المدقق الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد، والقدرة على الاتصال بفعالية؛
- يجب على المدقق الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني عن طريق التعليم المستمر ؛
- يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أداءه لأعمال التدقيق².

2-3- نطاق العمل

¹محمد تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية، دار الجبل، طرابلس، لبنان، 1998، ص 3.
²فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص ص 103 - 104.

ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:

- أ. فحص وتقييم مدى ملائمة وسلامة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومدى تحقيق الأهداف التالية:
 - حماية ممتلكات وموارد الشركة من أي تصرفات غير مرغوب فيها؛
 - دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في الشركة؛
 - التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل؛
 - التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.

ب. فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة من الفاعلية، يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتدقيق برنامج التشغيل وطريقة تنفيذه، حتى يتأكد من أن النتائج التي تحققت تتفق والأهداف المحددة للتشغيل، وان برامج التشغيل قد نفذت وفقا للخطة التي تم وضعها¹.

2-4- أداء عمل التدقيق

يجب أن تتضمن أعمال التدقيق كل من تخطيط عملية التدقيق، وفحص وتقييم المعلومات، والتقرير عن النتائج، ويتضمن تخطيط التدقيق ضرورة وضع أهداف التدقيق ونطاق للعمل، والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف يتم تدقيقها، وتحديد المواد اللازمة لأداء عملية التدقيق، والاتصال بكل من له علاقة بعملية التدقيق المعنية، والقيام بمسح للتعرف على الأنشطة، والمخاطر والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية التدقيق، وكتابة برنامج للتدقيق وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية التدقيق وأخيرا الحصول على موافقة من المشرف على قسم التدقيق الداخلي على خطة أعمال التدقيق.

ويتم فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المدقق بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج التدقيق وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي:

- تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع التدقيق وبما يتفق مع أهداف ونطاق عملية التدقيق، ويتم ذلك باستخدام إجراءات التدقيق التحليلية، والتي تشمل على المقارنات بين الفترة الحالية و الفترات السابقة والمقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية التي تتعلق بها، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات، ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في تنظيمات أخرى، ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس الصناعة.

¹محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 139.

- يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، وملائمة ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه في الوصول إلى النتائج والتوصيات، بمعنى أنه يجب أن تستند تلك المعلومات على حقائق كافية ومقنعة بحيث يمكن للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج، كما يجب أن تكون المعلومات ملائمة لتدعيم النتائج والتوصيات وتتمشى مع أهداف التدقيق، وتساعد المعلومات المفيدة في تحقيق التنظيم لأهدافه.
- يجب اختيار إجراءات التدقيق بما فيها اختبارات التدقيق، وأساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة مقدما.
- يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها بما يوفر تأكيد كافي من الحفاظ على موضوعية المراجع والتأكد من تحقيق أهداف التدقيق.
- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية التدقيق وذلك عن طريق المدقق مع تدقيق هذه الأوراق عن طريق المشرف على قسم التدقيق الداخلي.

ويجب على المدقق بعد انتهاء من عملية التقرير إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم، وقد يعد المدقق أيضا تقارير مؤقتة خلال عملية التدقيق وفي جميع الأحوال يجب أن يكون التقرير موقعا عليه عن طريق المدقق، ويجب على المدقق مناقشة النتائج والتوصيات التي توصل إليها على المستوى الإداري المناسب، ويشتمل عادة التقرير على الغرض منه، ونطاق، ونتائج عملية التدقيق، وكلما كان ذلك مناسباً، فإنه يجب أن يتضمن رأي المدقق ويجب أن يتضمن التقرير التوصيات بشأن التحسينات الممكنة مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء وأي إجراءات تصحيحية لازمة. كما قد يتضمن التقرير وجهة نظر الجهة محل التدقيق في النتائج والتوصيات ويجب تدقيق التقرير عن طريق المشرف على قسم التدقيق الداخلي قبل إصداره بصورته النهائية. وبعد إصدار تقرير التدقيق يجب على المدقق الداخلي متابعة ما تم فيه وذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج التدقيق¹.

2-5- تسيير مصلحة التدقيق الداخلي

يأتي هذا المعيار لتحديد كيفية تسيير مصلحة التدقيق الداخلي وذلك باحترام القواعد المهنية المتعارف عليها وهي كالآتي²:

- التحديد الدقيق للمسؤوليات وذلك بوجود لائحة تحدد ذلك؛

¹حازم هاشم الأوسى، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار النهضة العربية، الجامعة المفتوحة طرابلس، ليبيا، 2003، ص105.

²أمقران مكي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2012/2013، ص38.

- إعداد الخطط الخاصة بالأنشطة؛
- تسيير الموارد البشرية؛
- التكامل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

التدقيق الداخلي يساعد الشركة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة وضمان صحة المعلومات المفصح عنها مما يؤكد على جودة الشركة في القيام بأعمالها، وهذا نتيجة لاستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وتبعية مجلس الإدارة واتصالها بلجنة التدقيق، مما يسمح بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

التدقيق الداخلي يعتبر من بين أهم عناصر الرقابة الداخلية، ودور المدقق الداخلي ينحصر في هذا المجال في اختيار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية، وكذا تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية. إضافة إلى ذلك فإن المشاركة الفعالة من مجلس الإدارة ووجود قسم تدقيق داخلي فعال يمنع هيمنة الإدارة على هيكل الرقابة الداخلية، كما يشكل عائقا أمام عمليات الغش التي قد تقوم بها الإدارة.

أولاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من بين الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها في الشركة، حيث يتولى المدققون الداخليون عملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية، ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل الشركة للأعمال المسندة إليهم. كما يتولى المدققون الداخليون تقديم التقارير بالنتائج التي يتوصلون إليها وتوصياتهم إلى الإدارة العليا.¹

وتقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه، والإدارة تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المدققين الداخليين، حيث يشير المعيار رقم 2120 إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة في وضع آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالشركة، وإذا أخذنا في الاعتبار أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية يركز على أربع مسؤوليات أساسية هي وضع الإجراءات الرقابية، تطبيق الإجراءات الرقابية، اختيار مدى الالتزام بها وأخيرا تقييمها.²

حيث أن مسؤولية المدقق الداخلي تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، في حين أن مسؤولية وضع الإجراءات الرقابية تقع على كل من الإدارة التكتيكية والإدارة التنفيذية، أما تطبيق هذه الإجراءات فتكون على الإدارة التنفيذية، في حين يقوم قسم التدقيق الداخلي باختبار الالتزام بهذه الإجراءات، كما تقوم كل من الإدارة التكتيكية والإدارة التنفيذية بتقييم نظام الرقابة الداخلية بحثا عن أفضل تحسين ممكن، ويقوم أيضا قسم التدقيق الداخلي بتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن بطريقة أكثر تنظيما وشمولية مقارنة بما تقوم به الإدارة ذاتها، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية وهما تصميم النظام وفعاليتها، والمعروف أن التصميم الجيد لنظام الرقابة الداخلية هو التصميم الذي

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، مسؤوليات المراجع، تخطيط المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص51.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 227.

يوفر تأكيدا كافيا بأن أهداف التنظيم سوف يتم تحقيقها بتكلفة معقولة، والنظام الفعال هو الذي يحقق ما تم تصميمه من أجله.

كما أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي والذي يعمل على دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية واستعمال أسلوب العينة، كما يمكن له الاعتماد على بعض الكشوفات والقوائم التي أعدها المدقق الداخلي. ومن فإن من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد هو وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية والذي يطلق عليه بقسم التدقيق الداخلي، تكون مهمته التأكد من تطبيق أو إنجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية، من خلال التأكد من تطبيق كل الإجراءات واللوائح والسياسات التي وضعتها الإدارة، من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وكذا التحقق من عدم وجود مختلف أوجه التلاعب أو المخالفات¹.

ثانيا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يمثل فريق موظفي التدقيق الداخلي في أي شركة عنصرا أساسيا في الرقابة الداخلية، حيث يتولى المدققون عملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية، وذلك بهدف الحصول على تأكيد بأن النظام يعمل بشكل جيد، ثم يقوم المدقق الداخلي بعرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة التدقيق مما يجعله طرفا أساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك كوظيفة استشارية، لكن دوره الاستشاري يعني عدم مبادرته في وضع الإجراءات الرقابية وذلك حتى يستطيع بموضوعية وحيادية القيام بعملية التقييم، كما أن قيام المدقق الداخلي بتقييم الإجراءات الرقابية يمنح هذه الإجراءات المزيد من القوة والقدرة على تحقيق أهداف هذه الإجراءات وأهداف الشركة ككل. ولكي يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه اختيار الأسلوب الذي يتبعه وذلك بناء على طبيعة وحجم الشركة والنشاط الذي تزاوله.

وفيما يلي شرح مختصر لأكثر الأساليب شيوعا بين المدققين²:

1. أسلوب قوائم الاستقصاء (الاستبيانات)

الاستبيانات عبارة عن قائمة تحتوي على أسئلة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية على النشاطات والعمليات المختلفة، وتكون قائمة الاستبيان مكونة من عدة أجزاء كل جزء منها يتعلق بإحدى مجالات النشاط، مثلا تقييم إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة، وتكون الإجابة عن هذه الأسئلة إما "بنعم" ويدل على إتباع الإجراء السليم وتعني قوة النظام، أما إذا كانت الإجابة "بلا" فيدل ذلك على عدم إتباع

¹فتحي رزاق السوافيري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 35.

²ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قارونس، بنغازي، 2008، ص ص 71-74.

الإجراء السليم وتعني ضعف النظام، وبعد جمع الإجابات يتم تحليلها وتحديد نقاط القوة والضعف في النظام الرقابي، وعادة تكون قائمة الاستبيان مقسمة إلى خانة للأسئلة، خانة للإجابات وخانة لتقييم الإجابات وتقديم الملاحظات، كما يقوم عادة بالإجابة على أسئلة الاستبيان من لهم دراية بإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالشركة، فكل جزء من أجزاء الاستبيان يقوم بالإجابة عليه الأشخاص الذين تربطهم علاقة به.

2. الأسلوب الوصفي للرقابة (التقرير الوصفي)

يستخدم هذا الأسلوب كبديل لطريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، من بينها أن الأسئلة الواردة في قائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة كما أن طول القائمة يجعل مهمة الإجابة على الأسئلة مملة وروتينية، مما يؤدي لعدم الجدية في الإجابة، ويتوفر أسلوب التقرير الوصفي على درجة أكبر من المرونة مقارنة بالأسلوب السابق، حيث يقوم المدقق بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية المتبعة في تنفيذ مختلف العمليات، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام والوظائف ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، وعن طريق الملاحظة، الاختبار، الاستفسار وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

3. أسلوب خرائط التدفق (خرائط النظم)

يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الحديثة التي انتشر استعمالها لجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وهو تعبير شكلي لنظام أو مجموعة من العمليات المتتالية ويتم تصميمها بغرض وصف تدفق العمل لأن ما يميز هذا الأسلوب هو استخدام عدة رموز في إعداد خرائط النظم، وهي رموز متعارف عليها عالمياً، حيث تعتبر هذه الخرائط وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، عناصر الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها. وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلاً ضمن النظام المالي والإداري للشركة، ففي هذه الحالة يكون على المدقق دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف فيها، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المدقق أن يقوم بتصميم خرائط التدفق بعد حصوله على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة. ومن مميزات خرائط النظم أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة من الحكم على مدى جودته، لكن من عيوبها أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، إضافة إلى أنها لا تبين

الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية . وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي، وطريقة الاستبيان (الاستقصاء) بأنها توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريق بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها وذلك يدويا وآليا.

ثالثا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

التدقيق الداخلي وظيفة تقييميه مستقلة داخل الشركة، وهي نوع من الإجراءات الرقابية التي تهدف إلى فحص وتقييم كفاءة التصميم والفعالية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينه، كما يقوم عادة بالتحسيس عن الرقابة الداخلية لكنه لا يتدخل مباشرة في وضع النظام.

تتضمن عملية فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأي شركة خمس خطوات نستعرضها كما يلي¹:

أ. جمع الإجراءات: يتعرف المدقق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمع الإجراءات المكتوبة والتي تعتبر كدليل عن القيام بعملية ما، مثلا وثائق وفواتير عملية البيع، ويقوم بتدوين ملخصات بالنسبة للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة بعد الحوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، ويمكن له أيضا استعمال الاستثمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية.

ب. اختبارات الفهم: بعد إعداد المدقق لخرائط التدفق أو وصفه الكتابي، يحاول في هذه المرحلة التحقق من فهمه للنظام المتبع وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق، وهذا لتجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فمثلا في عملية البيع يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السلع كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر مختلف الأماكن، وهذا الاختبار ذو أهمية محدودة لأن الهدف من هو تأكد المدقق من أن الإجراء موجود ومفهوم وأنه أحسن تلخيصه، وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

ج. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: اعتمادا على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية، وذلك باكتشافه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها ارتكاب أخطاء وتزوير)، حيث يستعمل في هذه الخطوة غالبا استمارات مغلقة، أي التي تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم (الجواب الإيجابي)، أو بلا (الجواب السلبي)، وفي نهاية هذه المرحلة يستطيع المدقق تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه، وذلك من الناحية النظرية للنظام محل الفحص.

¹محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص 72-75.

د. اختبارات الاستمرارية (التأكد من تطبيق النظام): يتأكد المدقق من خلال هذا النوع، من الإختبارات من أن نقاط القوة التي توصل إليها في التقييم الأولي للنظام هي فعلا نقاط قوة ومطبقة في الواقع وبصفة دائمة ومستمرة، حيث تعتبر اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يتأكد من أن الإجراءات التي راقبها هي فعلا مطبقة باستمرار ولا تحمل أي خلل.

هـ. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من التحقق من ضعف النظام وسوء سيره، في حالة اكتشافه للوجود الفعلي لنقاط الضعف أو لسوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، التي تم التوصل إليها في مرحلة التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

وبالاعتماد على النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي (نقاط القوة ونقاط الضعف)، يقوم بحوصلة ذلك في وثيقة شاملة تمثل تقريرا حول نظام الرقابة الداخلية، يقدمها إلى الإدارة مبينا فيها آثار ما توصل إليه على المعلومات المالية مع تقديمه لاقتراحات قصد تحسين الإجراءات. وبالتالي ينبغي من أجل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل ويؤمنون بأن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يمثل تحقيقا لأهدافهم.

وفي الأخير يمكن القول أن مجرد وجود نظام الرقابة الداخلية في أي شركة لا يعني بالضرورة أن هذا النظام مطبق فعلا في العمليات والنشاطات المختلفة، لهذا يقوم المدقق بإجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من أن المعلومات المتحصل عليها عن طريق إحدى أساليب التقييم المذكورة سابقا تتفق مع ما هو مطبق عمليا، وبعد التقييم الفعلي يقوم المدقق بإعداد تقرير خاص بنظم الرقابة الداخلية يبين فيه كافة نواحي الضعف والعيوب إن وجدت في الإجراءات المختلفة، مع تقديم التوصيات والإرشادات التي من شأنها علاج هذه العيوب أو نقاط الضعف في نظم الرقابة. ومنه فإن التدقيق الداخلي يعمل على فحص وتقييم أنظمة الرقابة المطبقة في الشركة، ويحدد مختلف نواحي القصور القائمة، حيث يعني الفحص تدقيق الأحداث والوقائع، ويعني التقييم التأكد من أن كل جزء من الشركة موضع مراقبة.

رابعا: انعكاسات تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

يعد وجود إدارة التدقيق الداخلي في الشركة من أهم عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال خاصة في الشركات الكبيرة الحجم، حيث أنها تعتبر أداة مهمة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة عن طريق التحقق من أن التنفيذ تم وفقا لما هو وارد في اللوائح والتنظيمات، وبالتالي فهي تساعد إدارة الشركة على القيام بمسؤولياتها عن طريق فحص وتقويم وإبداء الرأي في السياسات والخطط

والإجراءات والسجلات، كما يساعد التدقيق الداخلي في دعم الهيكل الرقابي والعمل على تقديم المقترحات بشأن التحسين المستمر لنظام الرقابة وبالتالي رفع كفاءة وربحية الشركة وتعزيز الثقة فيها¹. حيث يساعد التدقيق الداخلي على إنجاح حوكمة الشركات، وبالتالي تحقيق أهداف الشركة، من خلال الرقابة الداخلية والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، فالتدقيق الداخلي يساعد على حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعية من مختلف أوجه الاختلاسات والتلاعبات، وذلك من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وزيادة ثقتهم بأن حقوقهم ومصالحهم في أمان، وهذا ما تهدف إليه مبادئ حوكمة الشركات. وما يؤكد ذلك أيضا المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين وذلك في المعيار رقم 2120، الذي يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة فيما يتعلق بوضع آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالشركة، حيث يعتبر التدقيق الداخلي أحد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لأنه من غير الممكن أن يتوفر نظام فعال للرقابة الداخلية بدون وجود لمهنة التدقيق الداخلي².

وقد عرف تقرير كادبوري، الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية، حوكمة الشركات على أنها " النظام الذي من خلاله تدار الشركات وتراقب". وبالتالي فإن التدقيق الداخلي بتقديمه للخدمات الاستشارية عن مدى كفاءة وفعالية الأساليب الرقابية المطبقة إلى جانب خدمات التأكيد، والفحص والتقييم، فهذا يعتبر تأكيدا صريحا وموجها لخدمة المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، وعليه فوظيفة التدقيق الداخلي عند قيامها بتقييم نظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم والمساهمة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

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

أولاً: ماهية إدارة المخاطر

¹حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 147.

²بديسي فهمية، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العادية المعاصرة، جامعة، 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر، 2010، ص 05.

إدارة المخاطر مصممة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر سلباً على أداء الشركة، ولتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة فإن إدارة المخاطر تهدف إلى توفير ضمانات معقولة بأن المخاطر متحكم فيها من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف الشركة.

1) تعريف المخاطر

الخطر يعتبر السبب في حدوث الخسارة، مثل خطر انخفاض الأسعار، خطر الحريق أو السرقة وغيرها من مسببات الخسارة، أما بالنسبة للمجازفة فهي الحالة التي قد تخلق أو تزيد من فرص حدوث الخسارة بسبب خطر ما، ومن الممكن أن يكون شيء ما خطر ومجازفة معاً¹.

2) أنواع المخاطر: يجب التعريف بالمخاطر النظامية وغير النظامية ثم عرض أنواعها

يمكن تصنيف المخاطر التي تتعرض لها الشركة إلى مخاطر نظامية (مخاطر السوق)، ومخاطر غير نظامية.

- أ. **المخاطر النظامية:** وهي المخاطر العامة التي تمس الاستثمارات في السوق، وتنشأ هذه المخاطر عن البيئة وتتعلق بالنشاط الاقتصادي وبالنظام المالي العام. ومن أمثلتها ما يلي².
- **مخاطر التضخم والكساد:** حيث تؤدي هذه المخاطر إلى انخفاض القيمة الحقيقية للموجودات والأصول الاستثمارية بسبب انخفاض قوتها الشرائية.
 - **مخاطر تغير اسعار الفائدة:** وهي المخاطر التي تتمثل في التغيرات المحتملة لأسعار الفائدة سواء بالارتفاع أو بالانخفاض والتي تتأثر بها عملية اختيار الأدوات الاستثمارية.
 - **مخاطر أسعار الصرف:** وهي المخاطر التي تنشأ نتيجة التقلبات أو التغيرات العكسية المحتملة في أسعار صرف العملات.
 - **المخاطر السياسية، المالية والاقتصادية:** وهي المخاطر المرتبطة بالأوضاع السياسية المالية، الاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلاد التي تزاوّل الشركة نشاطها فيه.
- ب. **المخاطر غير النظامية:** وهي المخاطر التي تنشأ عن طبيعة ونوع الاستثمار، وهي تأتي نتيجة التعاملات الاستثمارية، فقد تؤثر على مستثمر معين دون غيره. ومن أمثلتها:

¹ طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد - إدارات - شركات - بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 22.

² مسعود الدراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص ص 14-15.

- **مخاطر التمويل:** وهي مخاطر ترتبط بنوعية التمويل، حيث أن زيادة نسبة الأموال المقترضة إلى الأموال المستثمرة تعني أن الشركة تتحمل مخاطر دفع تكلفة نقدية زيادة عن التكاليف الأخرى.
- **مخاطر الائتمان:** وهي المخاطر الناتجة عن التوسع في منح الائتمان التجاري ويزداد بزيادة الذمم المالية الممنوحة إلى العملاء.
- **مخاطر السيولة:** وتتمثل في لجوء الشركة إلى تحويل عناصر الموجودات المتداولة إلى سيولة لتسديد التزاماتها اتجاه الغير.
- **مخاطر التشغيل:** وهي تلك المخاطر الناجمة عن ارتفاع مصاريف التشغيل عن الحد المتوقع، ويؤثر هذا التغير على صافي الدخل.
- **مخاطر رأس المال أو سداد الالتزامات:** وتعني عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات عندما تنخفض القيمة السوقية لأصول الشركة إلى مستوى أقل من القيمة السوقية لهذه الالتزامات، وترتبط بهذه المخاطر جودة الأصول، مخاطر التشغيل والسيولة، مقدار الأرباح الموزعة، مقدار الأرباح المحتجزة والمخاطر الخارجية.

3) تعريف تدقيق إدارة المخاطر

يقصد بتدقيق إدارة المخاطر على أنه " تدقيق تفصيلي ومنظم لبرنامج إدارة المخاطر وهو مصمم لتقرير إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، وما إذا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وما إذا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم¹.

ثانيا: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر

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

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية؛
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛

¹ طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد- إدارات- شركات-بنوك)، مرجع سبق ذكره، ص 120.

- تقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر على مستوى الشركة، وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها؛

- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر، وتحديد نقاط الضعف والانحرافات فيها.

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 الموضوعية¹.

ثالثاً: أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي على حوكمة الشركات

يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة الشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات².

توجد ضمن المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين، معايير تعبر عن أهمية مساهمة التدقيق الداخلي في نظام إدارة المخاطر بالشركة، حيث أن المعيار رقم 2110 يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة، وذلك عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهرية للمخاطر، كما ينبغي أن يعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، وهذا يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات.

فحسب تعريف معهد المدققين الداخليين الذي يعرف الحوكمة على أنها " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في الشركة، من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير،الجامعة الإسلامية، غزة، 2007 ،ص 121.

² مسعود دراوسي،ضيفا الله محمد الهادي،مرجع سبق ذكره،ص 17.

ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه¹.

مما سبق نستخلص أن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، يعزز من دعمه للتطبيق السليم لحوكمة الشركات.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بباقي الأطراف المساهمة في حوكمة الشركات

ففي دراسة دور التدقيق الداخلي في إنجاح مسار تطبيق حوكمة الشركات، لابد من دراسة الشكل الأمثل الذي يجب أن تكون عليه العلاقات بين التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة، الإدارة العليا، وكذا التدقيق الخارجي لدعم حوكمة الشركات.

أولاً: مساهمة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات

للتدقيق الخارجي دور مهم في حوكمة الشركات وذلك لمساهمته في إبداء رأيه المحايد حول القوائم المالية للشركة، وذلك لزيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة فيها، ويكون هذا من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ويرفقه بالقوائم المالية، حيث يتم إعداده لكافة الأطراف ذوي المصلحة في الشركة خاصة المساهمين والمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية. وفي إطار توسيع دور التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات أصبح على المدقق الخارجي إبداء رأيه عن مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة. كما أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي له انعكاس إيجابي على حوكمة الشركات، حيث يمنع ازدواجية العمل ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الصادرة عنهما، ويعمل على تقوية وظيفة الرقابة بالشركة، ويزيد من الثقة والمصدقية في التقارير والقوائم المالية التي يعتمد عليها المساهمون وأصحاب المصالح لاتخاذ قراراتهم وبالتالي حماية مصالحهم ودعم الحوكمة. كما يوفر مجموعة من مزايا لأصحاب المصالح سواء من داخل الشركة أو خارجها².

حيث أن التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساهم في تخفيض تكاليف التدقيق عن طريق استبعاد ازدواجية العمل، كما أنه يساهم في توفير معلومات حقيقية مفصلة للإدارة والتي تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين، إضافة إلى زيادة الثقة في المعلومات التي تعبر عن الأداء الإداري والمالي للشركة، كما أن التكامل يساهم أيضاً في التأكيد على متانة نظام الرقابة الداخلية

¹علاء فرحان طالب وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 25.

²حسين يريقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البوقي، 07-08 ديسمبر 2010، ص ص14-15.

المعتمد في الشركة، وإعلام الإدارة عن مواطن الضعف وتحديد أسلوب المعالجة مما يسمح لها بالقضاء على هذا الضعف، مما يزيد من ثقة مختلف أصحاب المصالح بالشركة.

كما تعتبر الأطراف الخارجية عن الشركة (المستثمرون الحاليون أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة، الموردون، والمجتمع المدني، وغيرهم)، من أهم مستعملي رأي المدقق الخارجي وإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين، وتتمثل أهم الفوائد لأصحاب المصالح خارج الشركة والمترتبة عن هذا التكامل في زيادة ثقة واطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عن صحة ومصداقية القوائم المالية، وزيادة اطمئنان أصحاب الشركة على أموالهم. كما أن كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يهدفان إلى الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك و الإدارة ومختلف أصحاب المصالح، والسعي إلى نشر القيم الأخلاقية وتقييم مدى الالتزام بها والحد من مشكلة الانحراف الخلفي في الشركات. وكل هذا يعتبر عنصرا أساسيا في حوكمة الشركات¹.

وبالتالي فإن التكامل بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يساهم في خدمة أصحاب المصالح من داخل وخارج الشركة وبالتالي فهو يساهم أساسا في دعم وتقوية التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

ثانيا: العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والإدارة العليا على حوكمة الشركات

باعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات والتي لها تأثير فعال على جودتها وذلك من خلال تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة، تطلب ذلك وجود تفاعل بين التدقيق الداخلي والإدارة العليا ومجلس الإدارة، حيث أن المدقق الداخلي يزودها بخدمات تأكيدية عن كل ما توصل إليه في أداء مهامه لجعلها على دراية بكل ما يجري داخل الشركة، كما يقدم لهما خدمات استشارية لتزويدها بمختلف الاقتراحات لعلاج الاختلالات ومحاسبة المقصرين، واتخاذ القرارات سليمة، كما يعمل على مساعدتهما في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية من خلال هذه الخدمات. لرفع أداء الشركة وحمايتها وبالتالي دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات².

ولتوضيح أهمية علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة في حماية الشركة وأصحاب المصالح فيها وبالتالي تحقيق الحوكمة داخلها نرجع لأهم أسباب فشل وإشهار وإفلاس الشركات العملاقة في الولايات

¹ زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص 71.

² حسث يرقى، عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 14-15.

المتحدة الأمريكية، والمتمثلة في سيطرة المدير العام على كل شؤون الشركة وعلى مجلس الإدارة وضعف معايير التدقيق الداخلي وكذا عدم مصداقية المحللين الماليين للشركة، حيث تقوم الشركة بدفع عمولات لرفع تقييم أسهمها، كما أن من أسبابها سلبية وضعف مجلس الإدارة في أداء دوره الرقابي وكذا التلاعب وتزوير البيانات المالية وحسابات الشركة، وذلك لضعف علاقته بوظيفة التدقيق الداخلي إضافة لعوامل أخرى، كما أن ضعف التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي، والمبالغة في رواتب المديرين وعدم ربط الرواتب بالأداء المالي للشركة، وضعف معايير الحوكمة المطبقة من بين الأسباب البارزة في انهيار هذه الشركات. وبالتالي فإن معظم المشاكل التي سببت انهيار هذه الشركات وغيرها تمثلت أساسا في قصور أداء أعضاء مجلس الإدارة وضعف التدقيق الداخلي وبالتالي ضعف العلاقة التعاونية بينها، وضعف أو غياب معايير الحوكمة. إذ أن حوكمة الشركات لا يمكن تطبيقها بمعزل عن الجانب الأخلاقي لأعضاء مجلس الإدارة¹.

خلاصة الفصل

زاد الاهتمام بحوكمة الشركات نتيجة التغيرات في العولمة، والتطورات الاقتصادية والمعلوماتية، وكذا الانهيارات المالية والاقتصادية التي مست الشركات الكبرى في العالم.

¹فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص28.

حيث كان محور هذا الفصل يهدف إلى إظهار حوكمة الشركات أهدافها ومبادئها، وتم التركيز على دور التدقيق الداخلي في مساهمة ودعم التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال إدارة المخاطر وكذا العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف حوكمة الشركات من تدقيق خارجي، مجلس الإدارة والإدارة العليا.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

نظرا لسعي الشركات الجزائرية إلى تطبيق حوكمة الشركات وتعزيز آلية التدقيق ونظام الرقابة فيها، وسعيا لمعرفة دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، تم اختيار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع الدراسة، واختبارها باعتمادنا على الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس مدى تطابق وجهات النظر بين عينة الدراسة مع الجانب النظري، وهذا لأجل توضيح مدى ودور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات والعوامل المؤثر والمتحكمة في ذلك وسبل تطبيقها في الجزائر.

وللإمام أكثر بالدراسة الميدانية تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض واختبار البيانات المتعلقة بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

انطلاقاً من طبيعة الدراسة الميدانية والتي تهدف إلى دراسة وتحليل دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حكومة الشركات وهذا من وجهة نظر عينة الدراسة حيث يشمل هذا المبحث على الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

يتضمن هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من العاملين في شركات جزائرية بمختلف فئاتهم الوظيفية، خاصة موظفي إدارة التدقيق الداخلي، المالية والمحاسبة الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية، وتميزت هذه العينة بالخصائص التالية:

- تعتبر من كبريات المؤسسات في مدينتي المسيلة وبرج بوعرييج.
- تتميز هذه الشركات بإمكانيات تنظيمية، بشرية ومادية معتبرة.

ثانياً: أداة الدراسة الميدانية

لقد ساعد المنهج الوصفي التحليلي الذي استخدم في الجانب النظري على تحديد المتغيرات الرئيسية لهذه الدراسة، مما ساهم في تحديد محاور وقواعد بناء استبيان الدراسة الميدانية، الذي جاء في مضمونه:

- الجزء الأول: يحتوي على معلومات عامة عن الشركة لعينة الدراسة المتمثلة في: حجم الشركة، رقم أعمال الشركة، الفئة الوظيفية، قطاع الشركة.
- الجزء الثاني: يحتوي على محورين يتضمنان (27) عبارة مقسمة على النحو التالي:
 - المحور الأول: يتضمن (10) عبارات لقياس واقع التدقيق الداخلي في الشركة.
 - المحور الثاني: يتضمن (17) عبارة تقيس حكومة الشركات وذلك من خلال خمسة مبادئ: مبدأ وجود إطار فعال لحكومة الشركات في (03) عبارات، مبدأ ضمان حقوق المساهمين في (04) عبارات، مبدأ أصحاب المصالح في (03) عبارات، مبدأ الشفافية والإفصاح في (04) عبارات، مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة (03) عبارات.

تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي (Scale Likert) الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتم تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تضمنها الاستبيان، وبالتالي يسهل ترميز وتمييز الإجابات كما هو مبين في الجدول:

جدول (01): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: اوما سكران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 284.

ثالثاً: صدق المحتوى (الاتساق الظاهري) لأداة قياس الدراسة

بواسطة هذه الطريقة يمكن التأكد من صدق الاستبيان عن طريق توزيعه علي بعض الأساتذة المحكمين وفي هذه الدراسة تم إعداد استبيان أولي حول الدراسة الميدانية ووزعت عدة نسخ منه على مجموعة من الأساتذة المحكمين، وبعد استرجاع تلك النسخ الأولية والتعرف على النقائص والأخطاء التي تضمنتها، تمت إعادة تصحيح وإضافة تعديل للاستبيان بحيث أصبح ملماً بالموضوع وسلسل في نسخة نهائية .

جدول رقم (02) يبين أسماء المحكمين للاستبيان قيد الدراسة

الرقم	اسم الأستاذ المحكم	الدرجة العلمية
01	بدروني عيسى	أستاذ محاضر
02	عريوة رشيد	أستاذ محاضر
03	طويرات رابح	أستاذ محاضر
04	زواق الحواس	أستاذ محاضر
05	سبتي إسماعيل	أستاذ محاضر

المطلب الثاني: تطوير أداة قياس الدراسة

من أجل بناء أداة قياس الدراسة وإخراجها وفق نسق علمي يتيح لها تحقيق الغرض الذي وضعت من أجله تم القيام بمراجعة وتمحيص الأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة، ومن ثم العمل على

تعزيز الصدق الظاهري للأداة من خلال عرضها على مجموعة باحثين متخصصين، كما التأكد من مدى ثبات أداة الدراسة، وملائمة نموذج الدراسة للأساليب الإحصائية المستعملة.

أولاً: صدق المحتوى (الاتساق الداخلي) لأداة قياس الدراسة

بغية التعرف على صدق المحتوى أومدى الاتساق الداخلي (Content Validity) لكل عبارة من عبارات أداة قياس الدراسة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، سنقوم بحساب معاملات الارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من العبارات والدرجة الكلية لجميع عبارات هذا البعد، وذلك لكل متغيرات الدراسة.

جدول رقم (03): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

العبارات	معامل الارتباط
1- يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية.	0.56
2- يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية.	0.51
3- تتميز إدارة التدقيق الداخلي بالمرونة ومواكبة التطور الحاصل في أنشطة الشركة.	0.47
4- تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية.	0.71
5- تأخذ إدارة التدقيق الداخلي في اعتبارها المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف الشركة.	0.61
6- تقوم إدارة التدقيق الداخلي بدراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي.	0.58
7- تقديم الخدمات الاستشارية من طرف المدقق الداخلي.	0.67
8- وجود إستراتيجية للتدقيق الداخلي.	0.65
9- تعمل إدارة التدقيق الداخلي على تشخيص الصعوبات والبحث عن الحلول.	0.65
10- العناية المهنية في أداء المدقق الداخلي.	0.73

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول (03) أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05 وذات إشارة موجبة، مما يعني وجود علاقة ارتباط بين جميع عبارات المحور الأول، حيث تراوحت ما بين (0.47) في حدها الأدنى عند العبارة (03)، و(0.73) في حدها الأعلى عند العبارة (10).

جدول رقم (04): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

معامل الارتباط	العبارات	
0.80	1- يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلية.	وجود اطار فعال لحوكمة الشركات
0.47	2- وجود قواعد وضوابط تنظيمية لأداء الشركة.	
0.81	3- تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل .	
0.78	1- للمساهم الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبشكل منتظم.	ضمان حقوق المساهمين
0.87	2- للمساهم الحق في ممارسة الرقابة.	
0.85	3- للمساهم الحق في الحصول على حصته من الأرباح.	
0.85	4- للمساهم الحق في التصويت لاختيار ممثليه في مجلس الإدارة.	
0.78	1- لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.	دور أصحاب المصالح
0.81	2- لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات دورياً عن أداء الشركة .	
0.75	3- يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء.	

0.87	1- يتم الإفصاح عن أهداف الشركة.	الشفافية والإفصاح
0.85	2- يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.	
0.80	3- يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للشركة.	
0.70	4- أغلب أعمال الشركة تؤدي بشفافية تامة	
0.62	1- يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح الشركة والمساهمين.	مسؤوليات مجلس الإدارة
0.79	2- للمساهمين الحق في مساءلة أعضاء مجلس الإدارة.	
0.77	3- يسعى مجلس الإدارة لتحديد أهداف الشركة.	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول (04) أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05 وذات إشارة موجبة، مما يعني وجود علاقة ارتباط بين جميع عبارات المحور الثاني، حيث تراوحت ما بين (0.47) في حدها الأدنى ، و(0.87) في حدها الأعلى.

ثانياً: ثبات أداة الدراسة

يشير الثبات (Reliability) إلى إمكانية الحصول على نفس النتائج عند تطبيق استمارة الاستبيان في المرة الثانية، بمعنى أنه يعطي النتائج نفسها إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة ضمن نفس الظروف.

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ من أجل التحقق من مستوى الثبات الذي تتمتع به أداة قياس الدراسة، وجاءت نتائجه كما يوضحها الجدول الآتي:

جدول رقم (05): معاملات الثبات لأداة قياس الدراسة (ألفا كرونباخ)

المحاور	عنوان المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	واقع التدقيق الداخلي في الشركة	10	0.815
الثاني	حوكمة الشركات في الشركة	17	0.863
أداة الدراسة ككل			0.899

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول (05) تمتع أداة قياس الدراسة المتمثلة في استمارة الاستبيان ومحاورها بنسبة ثبات عالية جدا حيث بلغ معامل الثبات للأداة ككل 89.9% وهي نسبة جيدة تصلح لأغراض البحث العلمي كونها أعلى من النسبة المقبولة والتي تبلغ 60%، في حين بلغت نسبة المحور الأول 81.5%، والمحور الثاني 86.3%، وهذا يعزز من قدرة أداة الدراسة على تحقيق الأغراض والأهداف التي وضعت لأجلها.

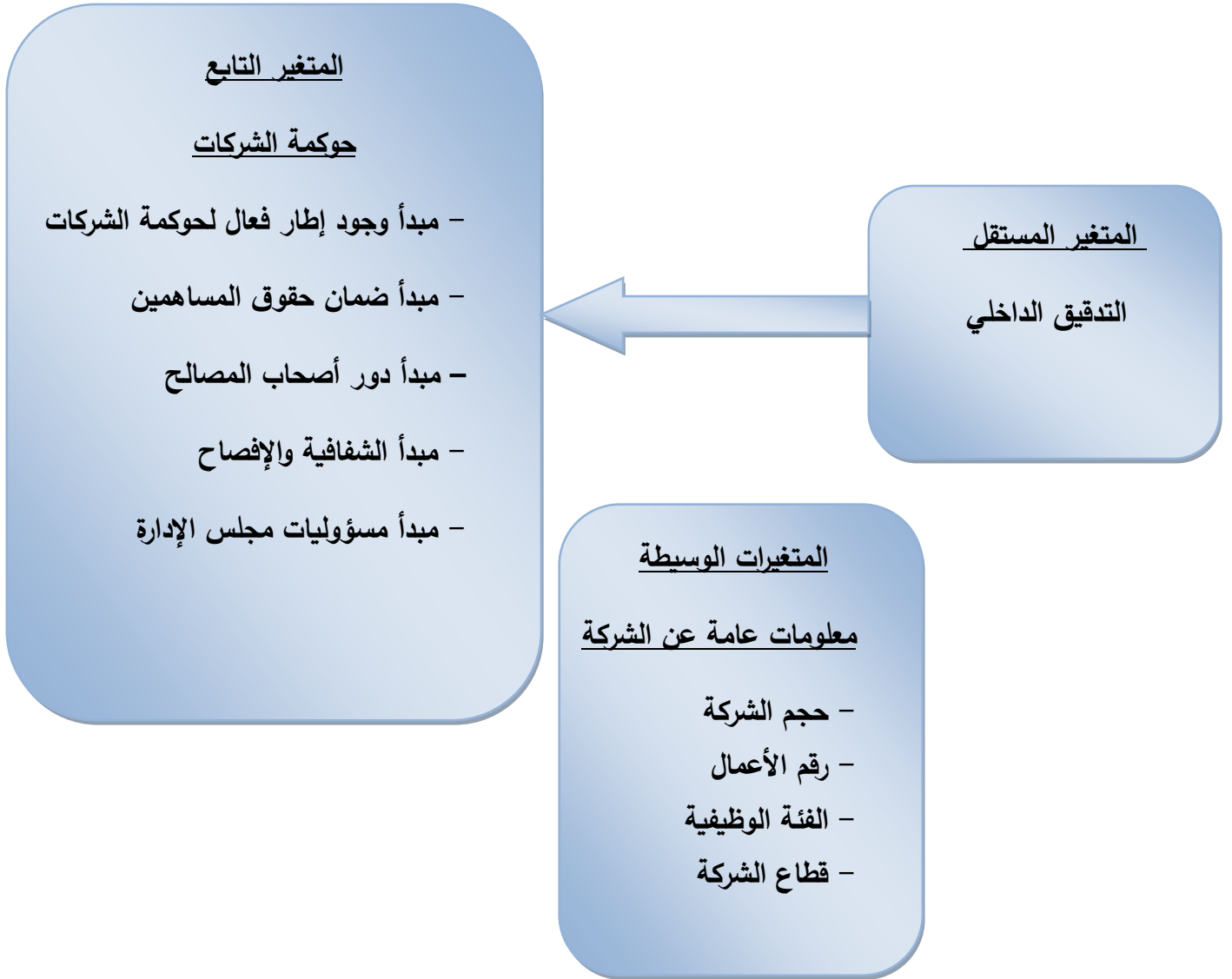
ثالثا: نموذج الدراسة

لتحقيق الغرض من هذه الدراسة والوصول إلى الأهداف المحددة، وتحديد أثر المتغير المستقل في

المتغيرات التابعة وعلى أساسه تم تصميم هذا النموذج الخاص بالدراسة كما في الشكل رقم (01):

- التدقيق الداخلي: يمثل المتغير المستقل.
- مبادئ حوكمة الشركات: تمثل المتغير التابع والتي تحتوي على خمسة مبادئ (وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، ضمان حقوق المساهمين، دور أصحاب المصالح، الشفافية والإفصاح، مسؤوليات مجلس الإدارة).
- معلومات عامة عن الشركة: تمثل المتغيرات الوسيطة وتحتوي على أربعة عناصر (حجم الشركة، رقم الأعمال، الفئة الوظيفية، قطاع الشركة).

شكل رقم (01): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة

من أجل التعرف على خصائص عينة الدراسة تم توزيعها حسب: حجم الشركة، رقم الأعمال، الفئة الوظيفية، قطاع الشركة.

أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم الشركة.

يبين الجدول رقم (06) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب حجم الشركة (أكثر من 250 عامل - من 50 إلى 250 عامل - أقل من 50 عامل) وهذا على النحو التالي:

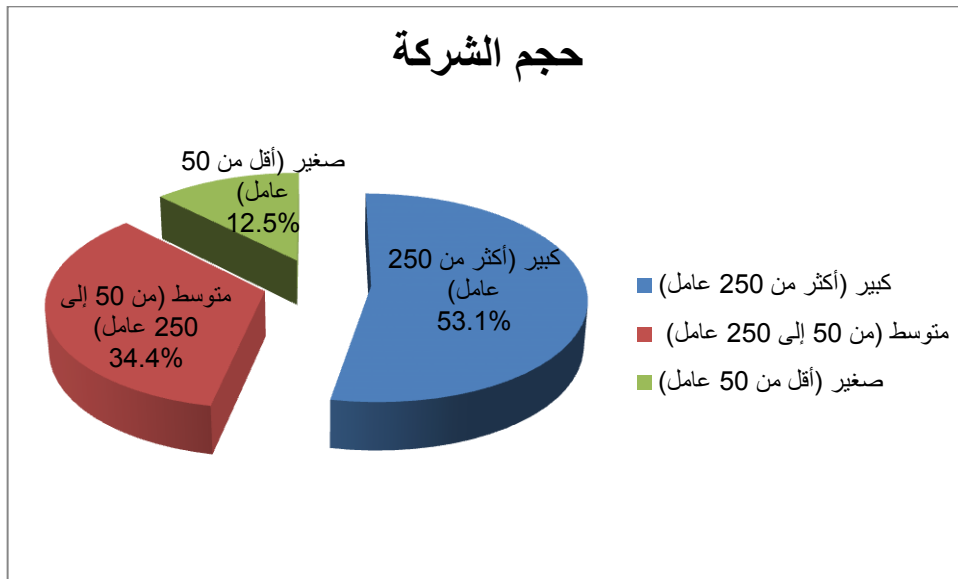
جدول رقم (06) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم الشركة

حجم الشركة	التكرار	النسبة
كبير (أكثر من 250 عامل)	17	53.1%
متوسط (من 50 إلى 250 عامل)	11	34.4%
صغير (أقل من 50 عامل)	4	12.5%
المجموع	32	100%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

من أجل الإيضاح أكثر، يمكن تمثيل بيانات الجدول أعلاه في الشكل البياني الآتي:

شكل رقم (02): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير حجم الشركة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم(06)

من خلال الجدول السابق يتضح توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير حجم الشركة عينة الدراسة، حيث أن أكثر الفئات تكرارا هي الفئة الأولى (أكثر من 250 عامل) بنسبة 53.1 %، ثم تليها الفئة الثانية (من 50 إلى 250 عامل) بنسبة 34.4 %، أما الفئة تكرارية الأخيرة (أقل من 50 عامل) تمثل بنسبة 12.5 %، والدائرة البيانية الموالية توضح ما تم التوصل إليه في الجدول السابق.

ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير رقم الأعمال (مقارنة بشركات القطاع)

يبين الجدول رقم (07) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب متغير رقم الأعمال (كبير - متوسط - صغير) وهذا على النحو التالي:

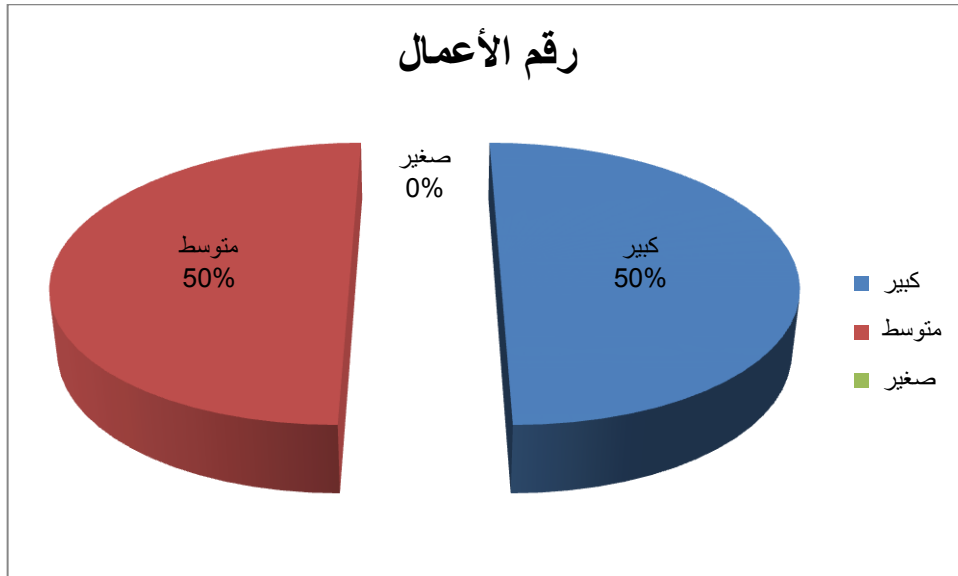
جدول رقم (07) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير رقم الأعمال (مقارنة بشركات القطاع)

رقم الأعمال	التكرار	النسبة
كبير	16	50%
متوسط	16	50%
صغير	-	-
المجموع	32	100%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

من أجل الإيضاح أكثر، يمكن تمثيل بيانات الجدول أعلاه في الشكل البياني الآتي:

شكل رقم (03): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير رقم الأعمال (مقارنة بشركات القطاع)



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (07)

من خلال الجدول السابق يتضح توزيع التكرارات و النسب المئوية حسب متغير رقم الأعمال (مقارنة بشركات القطاع) عينة الدراسة، حيث أن أكثر الفئات تكرارا هي الفئة الأولى (رقم أعمال كبير) والفئة الثانية (رقم أعمال متوسط) بنسبة 50%، في حين غياب للفئة التكرارية الأخيرة، والدائرة البيانية الموالية توضح ما تم التوصل إليه في الجدول السابق.

ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة الوظيفية

يبين الجدول رقم (08) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف وظائفهم (مدير - رئيس قسم

المحاسبة - مدقق داخلي - محاسب) وهذا على النحو التالي:

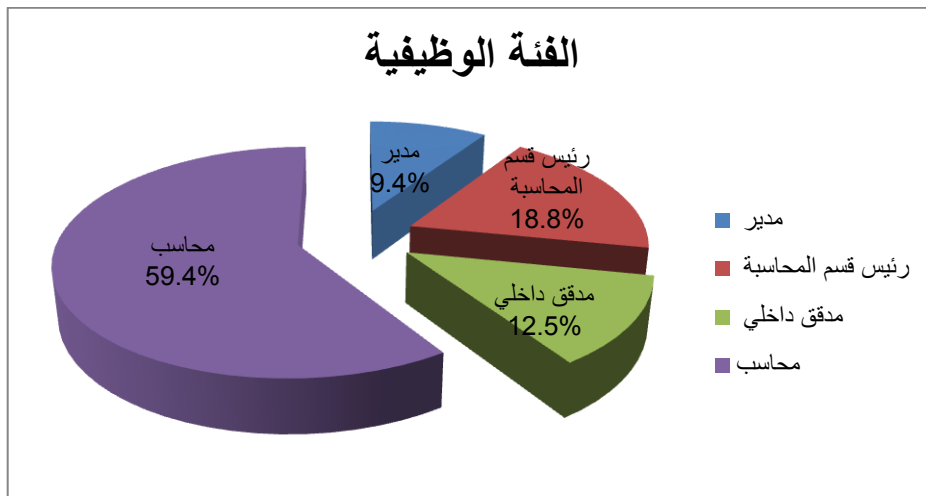
جدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة الوظيفية

الفئة الوظيفية	التكرار	النسبة
مدير	3	9.4%
رئيس قسم المحاسبة	6	18.8%
مدقق داخلي	4	12.5%
محاسب	19	59.4%
المجموع	32	100%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

من أجل الإيضاح أكثر، يمكن تمثيل بيانات الجدول أعلاه في الشكل البياني الآتي:

شكل رقم (04): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الفئة الوظيفية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (08)

من خلال الجدول السابق يتضح توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير الفئة الوظيفية لأفراد عينة الدراسة، حيث تتكون من أربع فئات، وأكثر الفئات الوظيفية تكرارا هي الفئة الرابعة (المحاسب) بنسبة 59.4%، وأقل الفئات تكرارا هي الفئة الأولى المتمثلة في (المدير) بنسبة 9.4%، والدائرة البيانية الموالية توضح ما تمّ التوصل إليه في الجدول السابق.

رابعاً: عينة الدراسة حسب متغير قطاع الشركة

يبين الجدول رقم (09) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب متغير قطاع الشركة (صناعي-خدماتي-تجاري) وهذا على النحو التالي:

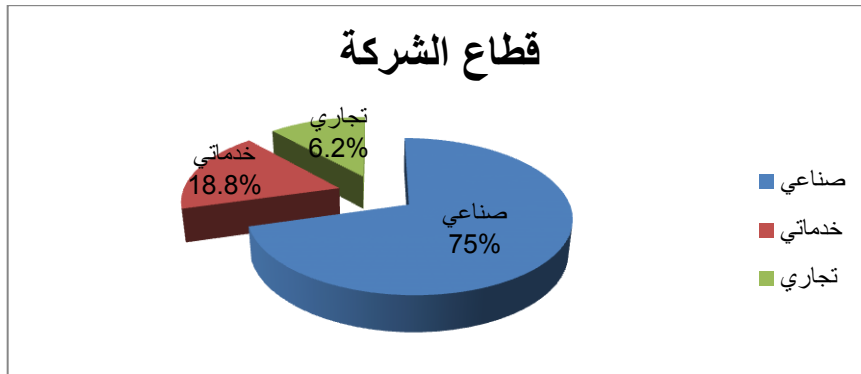
جدول رقم (09) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير قطاع الشركة

قطاع الشركة	التكرار	النسبة
صناعي	24	75%
خدماتي	6	18.8%
تجاري	2	6.2%
المجموع	32	100%

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

من أجل الإيضاح أكثر، يمكن تمثيل بيانات الجدول أعلاه في الشكل البياني الآتي:

شكل رقم (05) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير قطاع الشركة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الجدول رقم (09)

من خلال الجدول السابق يتضح توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير قطاع الشركة عينة الدراسة، حيث أن أكثر الفئات تكرارا هي الفئة الأولى (صناعي) بنسبة 75%، ثم تليها الفئة الثانية (خدماتي) بنسبة 18.8%، في حين الفئة التكرارية الأخيرة (تجاري) بنسبة 6.2%، والدائرة البيانية الموالية توضح ما تمّ التوصل إليه في الجدول السابق.

المبحث الثاني: عرض واختبار البيانات المتعلقة بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
يشتمل هذا المبحث على ثلاثة مطالب، المطلب الأول والثاني يتعلقان بعرض ومناقشة البيانات
المتعلقة بواقع التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات في الشركة، وفي المطلب الأخير تم اختبار
الفرضيات.

المطلب الأول: عرض ومناقشة البيانات المتعلقة بواقع التدقيق الداخلي في الشركة
من خلال هذا المطلب يتم عرض ومناقشة البيانات التي تقيس واقع التدقيق الداخلي في
الشركة، لأجل تحقيق هذا الغرض سنقوم باستخدام التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي
والانحراف المعياري لكل عبارة من العبارات التالية :

جدول رقم (10): نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع التدقيق الداخلي في الشركة

المؤشرات الإحصائية			الإجابات					العبارة	
الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
4	0.86	4.03	-	3	2	18	9	التكرار	1- يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية.
				9.4	6.3	56.3	28.1	النسبة	
1	0.63	4.28	-	-	3	17	12	التكرار	2- يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية.
			-	-	9.4	53.1	37.5	النسبة	
6	0.59	3.91	-	1	4	24	3	التكرار	3- تتميز إدارة التدقيق الداخلي بالمرونة ومواكبة التطور الحاصل في أنشطة الشركة.
			-	3.1	12.5	75	9.4	النسبة	
2	0.66	4.21	-	1	1	20	10	التكرار	4- تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية.

9	0.90	3.78	-	4	5	17	6	التكرار	5- تأخذ إدارة التدقيق الداخلي في اعتبارها المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف الشركة.
			-	12.5	15.6	53.1	18.8	النسبة	
3	0.51	4.15	-	-	2	23	7	التكرار	6- تقوم إدارة التدقيق الداخلي بدراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي.
			-	-	6.3	71.9	21.9	النسبة	
8	0.83	3.78	-	3	6	18	5	التكرار	7- تقديم الخدمات الاستشارية من طرف المدقق الداخلي.
			-	9.4	18.8	56.3	15.6	النسبة	
7	0.88	3.84	1	1	6	18	6	التكرار	8- وجود إستراتيجية للتدقيق الداخلي.
			3.1	3.1	18.8	56.3	18.8	النسبة	
5	0.82	3.97	-	3	2	20	7	التكرار	9- تعمل إدارة التدقيق الداخلي على تشخيص الصعوبات والبحث عن الحلول.
			-	9.4	6.3	62.5	21.9	النسبة	
9	0.90	3.78	-	2	11	11	8	التكرار	10- العناية المهنية في أداء المدقق الداخلي.
			-	6.3	34.4	34.4	25	النسبة	
0.47		3.98	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يشير الجدول (10) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة توافر بعد واقع التدقيق الداخلي في الشركة، ويتضح من خلال هذا الجدول أن المبحوثين يوافقون على توافر بعد واقع التدقيق الداخلي في الشركة، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا البعد (3.98) بانحراف معياري قدره (0.47)، وقد تم ترتيب العبارات المندرجة تحت بعد واقع التدقيق الداخلي في الشركة حسب درجة الموافقة كآتي:

- جاءت العبارة رقم (01): (يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية) في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (4.03) بانحراف معياري قدره (0.86).
- جاءت العبارة رقم (02): (يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية) في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (4.28) بانحراف معياري قدره (0.63).
- جاءت العبارة رقم (03): (تتميز إدارة التدقيق الداخلي بالمرونة ومواكبة التطور الحاصل في أنشطة الشركة) في المرتبة السادسة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.91) بانحراف معياري قدره (0.59).
- جاءت العبارة رقم (04): (تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية) في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (4.21) بانحراف معياري قدره (0.66).
- جاءت العبارة رقم (05): (تأخذ إدارة التدقيق الداخلي في اعتبارها المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف الشركة) في المرتبة التاسعة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.78) بانحراف معياري قدره (0.90).
- جاءت العبارة رقم (06): (تقوم إدارة التدقيق الداخلي بدراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي) في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (4.15) بانحراف معياري قدره (0.51).
- جاءت العبارة رقم (07): (تقديم الخدمات الاستشارية من طرف المدقق الداخلي) في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.78) بانحراف معياري قدره (0.83).
- جاءت العبارة رقم (08): (وجود إستراتيجية للتدقيق الداخلي) في المرتبة السابعة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.84) بانحراف معياري قدره (0.88).
- جاءت العبارة رقم (09): (تعمل إدارة التدقيق الداخلي على تشخيص الصعوبات والبحث عن الحلول) في المرتبة الخامسة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.97) بانحراف معياري قدره (0.82).
- جاءت العبارة رقم (10): (العناية المهنية في أداء المدقق الداخلي) في المرتبة التاسعة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.78) بانحراف معياري قدره (0.90).

المطلب الثاني : عرض ومناقشة البيانات المتعلقة بمبادئ حوكمة الشركات في الشركة.

من خلال هذا المطلب يتم القيام بعرض ومناقشة البيانات التي تقيس مبادئ حوكمة الشركات في

الشركة، من خلال قياس كل من :

- وجود إطار فعال لحوكمة الشركات ؛
- ضمان حقوق المساهمين ؛
- دور أصحاب المصالح ؛
- الشفافية والإفصاح ؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة .

لأجل تحقيق هذا الغرض سنقوم باستخدام التكرار ، النسب المؤوية، المتوسط الحسابي والانحراف

المعياري.

جدول رقم (11): نتائج آراء عينة الدراسة حول وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

المؤشرات الإحصائية		الإجابات						العبارة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة			
2	0.85	3.71	1	2	5	21	3	التكرار	1- يتم توزيع المسئوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلية.
			3.1	6.3	15.6	65.6	9.4	النسبة	
1	0.50	4.25	-	-	1	22	9	التكرار	2- وجود قواعد وضوابط تنظيمية لأداء الشركة.
			-	-	3.1	68.8	28.1	النسبة	
3	0.92	3.71	1	3	4	20	4	التكرار	3- تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطويع الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل .
			3.1	9.4	12.5	62.5	12.5	النسبة	
0.56		3.90	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يشير الجدول (11) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة توافر مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، ويتضح من خلال هذا الجدول أن المبحوثين يوافقون على توافر مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المبدأ (3.90) بانحراف معياري قدره (0.56)، وقد تم ترتيب العبارات المندرجة تحت مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات حسب درجة الموافقة كالاتي:

- جاءت العبارة رقم (01): (يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلي) في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.71) بانحراف معياري قدره (0.85).
- جاءت العبارة رقم (02): (وجود قواعد وضوابط تنظيمية لأداء الشركة) في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.25) بانحراف معياري قدره (0.50).
- جاءت العبارة رقم (03): (تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل) في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.71) بانحراف معياري قدره (0.92).

جدول رقم (12): نتائج آراء عينة الدراسة حول ضمان حقوق المساهمين

المؤشرات الإحصائية			الإجابات					العبارة		
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	تكرار	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	التكرار	النسبة	
2	1.05	3.71	2	1	8	14	7	التكرار	1- للمساهم الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبشكل منتظم.	
			6.3	3.1	25	43.8	21.9	النسبة		
4	1.04	3.62	-	6	7	12	7	التكرار	2- للمساهم الحق في ممارسة الرقابة.	
			-	18.8	21.9	37.5	21.9	النسبة		
1	0.89	3.91	-	2	8	13	9	التكرار	3- للمساهم الحق في الحصول على حصته من الأرباح.	
			-	6.3	25	40.6	28.1	النسبة		
3	0.97	3.69	-	3	12	9	8	التكرار	4- للمساهم الحق في التصويت لاختيار ممثليه في مجلس الإدارة.	
			-	9.4	37.5	28.1	25	النسبة		
0.83		3.73						المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يشير الجدول (12) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة توافر مبدأ ضمان حقوق المساهمين، ويتضح من خلال هذا الجدول أن المبحوثين يوافقون على توافر مبدأ ضمان حقوق المساهمين، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المبدأ (3.73) بانحراف معياري قدره (0.83)، وقد تم ترتيب العبارات المندرجة تحت مبدأ ضمان حقوق المساهمين حسب درجة الموافقة كالآتي:

- جاءت العبارة رقم (01): (للمساهم الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبشكل منتظم) في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.71) بانحراف معياري قدره (1.05).

- جاءت العبارة رقم (02): (للمساهم الحق في ممارسة الرقابة) في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.62) بانحراف معياري قدره (1.04).

- جاءت العبارة رقم (03): (للمساهمين الحق في الحصول على حصته من الأرباح) في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.91) بانحراف معياري قدره (0.89).

- جاءت العبارة رقم (04): (للمساهمين الحق في التصويت لاختيار ممثليه في مجلس الإدارة) في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.69) بانحراف معياري قدره (0.97).

جدول رقم (13): نتائج آراء عينة الدراسة حول دور أصحاب المصالح

المؤشرات الإحصائية		الإجابات					العبارة		دور أصحاب المصالح	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	التكرار	النسبة		
1	0.93	3.91	-	2	9	11	10	التكرار	1- لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.	
			-	6.3	28.1	34.4	31.3	النسبة		
3	1.05	3.47	2	4	6	17	3	التكرار	2- لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات دورياً عن أداء الشركة.	
			6.3	12.5	18.8	53.1	9.4	النسبة		
2	0.98	3.63	2	1	8	17	4	التكرار	3- يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء.	
			6.3	3.1	25	53.1	12.5	النسبة		
0.77		3.67						المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يشير الجدول (13) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة توافر مبدأ دور أصحاب المصالح، ويتضح من خلال هذا الجدول أن المبحوثين يوافقون على توافر مبدأ دور أصحاب

- المصالح، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المبدأ (3.67) بانحراف معياري قدره (0.77)، وقد تم ترتيب العبارات المندرجة تحت مبدأ دور أصحاب المصالح حسب درجة الموافقة كآلاتي:
- جاءت العبارة رقم (01): (لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم) في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.91) بانحراف معياري قدره (0.93).
 - جاءت العبارة رقم (02): (لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات دورياً عن أداء الشركة) في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.47) بانحراف معياري قدره (1.05).
 - جاءت العبارة رقم (03): (يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء) في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.63) بانحراف معياري قدره (0.98).

جدول رقم (14): نتائج آراء عينة الدراسة حول الشفافية والإفصاح

المؤشرات الإحصائية		الإجابات						العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
1	0.91	3.78	1	1	8	16	6	التكرار	1- يتم الإفصاح عن أهداف الشركة.
			3.1	3.1	25	50	18.8	النسبة	
2	1.02	3.72	1	2	10	11	8	التكرار	2- يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.
			3.1	6.3	31.3	34.4	25	النسبة	
3	1.01	3.63	1	3	9	13	6	التكرار	3- يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للشركة.
			3.1	9.4	28.1	40.6	18.8	النسبة	
4	1.01	3.56	2	3	5	19	3	التكرار	4- أغلب أعمال الشركة تؤدي بشفافية تامة
			6.3	9.4	15.6	59.4	9.4	النسبة	
0.79		3.67	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يشير الجدول (14) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة توافر مبدأ الشفافية والإفصاح، ويتضح من خلال هذا الجدول أن المبحوثين يوافقون على توافر مبدأ الشفافية والإفصاح، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المبدأ (3.67) بانحراف معياري قدره (0.79)، وقد تم ترتيب العبارات المندرجة تحت مبدأ الشفافية والإفصاح حسب درجة الموافقة كالتالي:

- جاءت العبارة رقم (01): (يتم الإفصاح عن أهداف الشركة) في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.78) بانحراف معياري قدره (0.91).
- جاءت العبارة رقم (02): (يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة) في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.72) بانحراف معياري قدره (1.02).
- جاءت العبارة رقم (03): (يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للشركة) في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.63) بانحراف معياري قدره (1.01).
- جاءت العبارة رقم (04): (أغلب أعمال الشركة تؤدي بشفافية تامة) في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.56) بانحراف معياري قدره (1.01).

جدول رقم (15): نتائج آراء عينة الدراسة حول مسؤوليات مجلس الإدارة

المؤشرات الإحصائية		الإجابات					العبارة		
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	التكرار	النسبة	
1	0.74	3.97	-	1	6	18	7	التكرار	1- يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح الشركة والمساهم.
			-	3.1	18.8	56.3	21.9	النسبة	
3	0.88	3.56	1	2	10	16	3	التكرار	2- للمساهم الحق في مساءلة أعضاء مجلس الإدارة.
			3.1	6.3	31.3	50	9.4	النسبة	
2	0.73	3.91	-	1	7	18	6	التكرار	3- يسعى مجلس الإدارة لتحديد أهداف الشركة.
			-	3.1	21.9	56.3	18.8	النسبة	
0.57		3.81						المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يشير الجدول (15) إلى إجابات عينة الأفراد المبحوثين على العبارات المتعلقة بدرجة توافر مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، ويتضح من خلال هذا الجدول أن المبحوثين يوافقون على توافر مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المبدأ (3.81) بانحراف معياري قدره (0.57)، وقد تم ترتيب العبارات المندرجة تحت مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة حسب درجة الموافقة كالتالي:

- جاءت العبارة رقم (01): (يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح الشركة والمساهم) في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.97) بانحراف معياري قدره (0.74).
- جاءت العبارة رقم (02): (للمساهم الحق في مساءلة أعضاء مجلس الإدارة) في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.56) بانحراف معياري قدره (0.88).
- جاءت العبارة رقم (03): (يسعى مجلس الإدارة لتحديد أهداف الشركة) في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المبحوثين، حيث بلغ متوسط درجة الموافقة (3.91) بانحراف معياري قدره (0.73).

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وذلك عن طريق استكشاف وجود أو عدم وجود علاقة لكل من التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات.

تضمنت الفرضية الرئيسية مايلي:

- (H01): لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

وتفرع عنها الفرضيات الآتية:

- (H01-1): لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ وجود إطار فعال.

- (H01-2): لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ ضمان حقوق المساهمين.

- (H01-3): لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ دور أصحاب المصالح.

- (H01-4): لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ الشفافية و الإفصاح.

- (H01-5): لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

أولاً: نتائج تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

من أجل اختبار هذه الفرضية (H01-1)، سنستخدم تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج، بالإضافة إلى تحليل الانحدار البسيط لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات.

جدول رقم (16): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

مصدر التباين	مجموع المربعات ss	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	F محسوبة	Sig مستوى الدلالة F
الانحدار	1.405	1	1.405	7.591	0.010
الخطأ	5.555	30	0.185		
الكلي	6.960	31			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (16) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث يظهر من خلاله أن نتائج التحليل تشير إلى أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (7.591) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبناءً عليه نستنتج أن النموذج صالح لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (17): تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

النموذج	(R) معامل الارتباط	(R ²) معامل التحديد	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	T المحسوبة	Sig مستوى الدلالة T
			B	الخطأ المعياري			
(الحد الثابت)	0.449	0.202	2.488	0.545	-	4.576	0.000
وجود إطار فعال لحوكمة الشركات			0.382	0.138	0.449	2.755	0.010

المتغير التابع: التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (17): أن نتائج تحليل الانحدار البسيط تشير إلى وجود علاقة ذي دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، للتدقيق الداخلي بمبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، ويؤكد دلالة هذه العلاقة قيمة T المحسوبة والتي بلغت (2.755) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05).

بلغ معامل الارتباط $R(0.449)$ ، في حين معامل التحديد $R^2(0.202)$ ، وعليه، نستنتج أن التدقيق الداخلي يفسر ما نسبته (20.2 في المائة) من التغيرات في مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات.

بناء على النتائج السابقة، نرفض الفرضية الصفرية (H_01-1) ، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ وجود إطار فعال.

ثانياً: نتائج تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ ضمان حقوق المساهمين من أجل اختبار هذه الفرضية (H_01-2) ، سنستخدم تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج، بالإضافة إلى تحليل الانحدار البسيط لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ ضمان حقوق المساهمين.

جدول رقم (18): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ ضمان حقوق المساهمين

مصدر التباين	مجموع المربعات ss	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	F محسوبة	Sig مستوى الدلالة F
الانحدار	1.577	1	1.577	8.787	0.006
الخطأ	5.383	30	0.179		
الكلي	6.960	31			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (18) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث يظهر من خلاله أن نتائج التحليل تشير إلى أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ وجود ضمان حقوق المساهمين، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (8.787) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبناء عليه نستنتج أن النموذج صالح لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (19): تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ ضمان حقوق المساهمين

Sig مستوى الدالة T	T المحسوبة	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		(R ²) معامل التحديد	(R) معامل الارتباط	النموذج
		Bêta	الخطأ المعيارى	B			
0.000	8.419	-	0.351	2.958	0.227	0.476	(الحد الثابت)
0.006	2.964	0.476	0.092	0.272			ضمان حقوق المساهمين
المتغير التابع: التدقيق الداخلي							

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (19): أن نتائج تحليل الانحدار البسيط تشير إلى وجود علاقة ذي دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، للتدقيق الداخلي بمبدأ ضمان حقوق المساهمين، ويؤكد دلالة هذه العلاقة قيمة T المحسوبة والتي بلغت (2.964) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05).
بلغ معامل الارتباط R (0.476)، في حين معامل التحديد R² (0.227)، وعليه، نستنتج أن التدقيق الداخلي يفسر ما نسبته (20.2 في المائة) من التغيرات في مبدأ ضمان حقوق المساهمين.
بناء على النتائج السابقة، نرفض الفرضية الصفرية (H₀₁₋₁)، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ ضمان حقوق المساهمين.

ثالثاً: نتائج تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح

من أجل اختبار هذه الفرضية (H₀₁₋₃)، سنستخدم تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج، بالإضافة إلى تحليل الانحدار البسيط لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح.

جدول رقم (20): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح

مصدر التباين	مجموع المربعات ss	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	F محسوبة	Sig مستوى الدلالة F
الانحدار	1.866	1	1.866	10.990	0.002
الخطأ	5.049	30	0.170		
الكلية	6.960	31			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (20) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث يظهر من خلاله أن نتائج التحليل تشير إلى أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (10.99) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبناء عليه نستنتج أن النموذج صالح لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (21): تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح

النموذج	(R) معامل الارتباط	(R ²) معامل التحديد	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	T المحسوبة	Sig مستوى الدلالة T
			B	الخطأ المعياري			
(الحد الثابت)	0.518	0.268	2.809	0.359	-	7.818	0.000
دور أصحاب المصالح			0.318	0.096	0.518	3.315	0.002

المتغير التابع: التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (21): أن نتائج تحليل الانحدار البسيط تشير إلى وجود علاقة ذي دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، للتدقيق الداخلي بمبدأ دور أصحاب المصالح، ويؤكد دلالة هذه العلاقة قيمة T المحسوبة والتي بلغت (3.315) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05).
بلغ معامل الارتباط R (0.518)، في حين معامل التحديد R² (0.268)، وعليه، نستنتج أن التدقيق الداخلي يفسر ما نسبته (26.8 في المائة) من التغيرات في مبدأ دور أصحاب المصالح.

بناء على النتائج السابقة، نرفض الفرضية الصفرية (H_01-3)، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ دور أصحاب المصالح.

رابعاً: نتائج تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ الشفافية والإفصاح

من أجل اختبار هذه الفرضية (H_01-4)، سنستخدم تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج، بالإضافة إلى تحليل الانحدار البسيط لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ الشفافية والإفصاح.

جدول رقم (22): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ الشفافية والإفصاح

مصدر التباين	مجموع المربعات ss	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	F محسوبة	Sig مستوى الدلالة F
الانحدار	1.814	1	1.814	10.579	0.003
الخطأ	5.146	30	0.172		
الكلي	6.960	31			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (22) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث يظهر من خلاله أن نتائج التحليل تشير إلى أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ الشفافية والإفصاح، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (10.579) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبناء عليه نستنتج أن النموذج صالح لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (23): تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ الشفافية والإفصاح

Sig مستوى الدلالة T	T المحسوبة	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		(R ²) معامل التحديد	(R) معامل الارتباط	النموذج
		Bêta	الخطأ المعيارى	B			
0.000	8.089	-	0.353	2.853	0.261	0.511	(الحد الثابت)
0.003	3.252	0.511	0.094	0.306			الشفافية والإفصاح
المتغير التابع: التدقيق الداخلي							

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (23): أن نتائج تحليل الانحدار البسيط تشير إلى وجود علاقة ذي دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، للتدقيق الداخلي بمبدأ ضمان حقوق المساهمين، ويؤكد دلالة هذه العلاقة قيمة T المحسوبة والتي بلغت (3.252) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05).
بلغ معامل الارتباط R (0.511)، في حين معامل التحديد R² (0.261)، وعليه، نستنتج أن التدقيق الداخلي يفسر ما نسبته (26.1 في المائة) من التغيرات في مبدأ وجود إطار فعال لحوكمة الشركات.

بناء على النتائج السابقة، نرفض الفرضية الصفرية (H₀1-4)، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ الشفافية والإفصاح.

خامساً: نتائج تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة من أجل اختبار هذه الفرضية (H₀1-5)، سنستخدم تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج، بالإضافة إلى تحليل الانحدار البسيط لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

جدول رقم (24): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار علاقة التدقيق الداخلي بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

مصدر التباين	مجموع المربعات ss	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	F محسوبة	Sig مستوى الدلالة F
الانحدار	1.144	1	1.144	5.898	0.021
الخطأ	5.816	30	0.194		
الكلية	6.960	31			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (24) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث يظهر من خلاله أن نتائج التحليل تشير إلى أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (5.898) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبناء عليه نستنتج أن النموذج صالح لاختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (25): تحليل الانحدار البسيط لعلاقة التدقيق الداخلي بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

النموذج	(R) معامل الارتباط	(R ²) معامل التحديد	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	T المحسوبة	Sig مستوى الدلالة T
			B	الخطأ المعياري			
(الحد الثابت)	0.405	0.164	2.699	0.531	-	5.081	0.000
مسؤوليات مجلس الإدارة			0.335	0.138	0.405	2.429	0.021

المتغير التابع: التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول (25): أن نتائج تحليل الانحدار البسيط تشير إلى وجود علاقة ذي دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، للتدقيق الداخلي بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، ويؤكد دلالة هذه العلاقة قيمة T المحسوبة والتي بلغت (2.429) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05).
بلغ معامل الارتباط R (0.405)، في حين معامل التحديد R² (0.164)، وعليه، نستنتج أن التدقيق الداخلي يفسر ما نسبته (16.4 في المائة) من التغيرات في مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

بناء على النتائج السابقة، نرفض الفرضية الصفرية (H_01-5)، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة المعتمدة (0.05) بين التدقيق الداخلي ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

خلاصة الفصل

استهدفت الدراسة الميدانية إظهار دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في مجموعة شركات وذلك عن طريق الاستبيان، حيث تم توزيع الاستبيان على المدراء ورؤساء مصالح المحاسبة والمدققين الداخليين والمحاسبين، من أجل معرفة آرائهم حول الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي من أجل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

اتضح أن التدقيق الداخلي له دور مهم في السير الحسن لنشاط الشركة وذلك من خلال متابعة نظام الرقابة الداخلية وتصحيح الانحرافات وتنبيه أصحاب المصالح بحالة وجود أخطار تهدد الشركة، وهذا ما يساعد على الإفصاح والشفافية على أداء الشركة، وحماية حقوق أصحاب المصالح، من أجل توفير إطار فعال للحوكمة داخل الشركة.



الختامة



تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في بعض الشركات في مدنتي المسيلة وبرج بوعرييج، ثم تعميمها على شركات أخرى ولتحقيق هذا الهدف تم استعراض الإطار النظري والمفاهيمي للموضوع قصد الوقوف على خلفيته النظرية، وتمحيص الدراسات السابقة بشأنه والاستفادة منها في تحديد المتغيرات المؤثرة في إشكالية الدراسة بوضوح ثم صياغتها في سؤال جوهري ما هو الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات و خمسة فرضيات، حينها تم عرض الدراسة الميدانية والتي تعد تجسيدا للإطار النظري على أرض الواقع، حيث تم في هذا الصدد تصميم استبيان لغرض جمع البيانات والمعلومات وتوزيعها على عينة الدراسة لإبداء آرائهم واتجاههم، وباستخدام الأساليب الإحصائية تم تحليل بيانات الاستبيان لاختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتقديم اقتراحات بشأن الموضوع. من خلال الفصل النظري والتطبيقي توصلنا إلى مايلي:

أولاً: النتائج النظرية

من أهم النتائج النظرية التي توصلت إليها الدراسة مايلي:

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة الشركات ومساعدتها في التطبيق السليم للحوكمة؛
- تعتبر حوكمة المؤسسات بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلال مواردها ومنع التلاعبات ودراسة المخاطر التي تهدد استقرارها ووضع الحلول الوقائية لها؛
- هناك تطور واضح لمفهوم وظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، حيث توسعت مهامه وتعدت الأنشطة المالية وأصبح يهتم بالأنشطة الأخرى في المؤسسة؛
- اكتسب التدقيق الداخلي تطور وأهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي، والتي ساهمت في تعزيز جودة أداء هذه الوظيفة، حيث أصبحت أداة تأكيدية واستشارية لرفع قيمة الشركة؛
- للتدقيق الداخلي دور مهم في الشركة وذلك من خلال العلاقة التعاونية مع مجلس الإدارة، الإدارة العليا والمدقق الخارجي لدعم التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات.

ثانيا: النتائج التطبيقية

من أهم النتائج التطبيقية التي توصلت إليها الدراسة مايلي:

- توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومبدأ وجود إطار فعال؛
- توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومبدأ ضمان حقوق المساهمين؛
- توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومبدأ دور أصحاب المصالح؛
- توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومبدأ الشفافية و الإفصاح؛
- توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

رابعا: الاقتراحات

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

- التعريف بمبادئ الحوكمة ومقوماتها وأهميتها من خلال عقد دورات تدريبية لكل الأطراف ذات العلاقة كمجلس الإدارة و الإدارة العليا، المدققين؛
- 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 الشركات من أجل دعم استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي؛
- إلزام المدققين الداخليين بالمعايير الدولية بالإضافة إلى الميثاق الأخلاقي للمهنة؛
- إلزام الشركات الجزائرية بتبني القواعد الأساسية للحوكمة والعمل.

خامسا: آفاق الدراسة

من خلال ما سبق توجد هناك الكثير من المواضيع التي لها صلة بموضوع البحث والتي من الممكن أن تصلح لتكون دراسات مستقبلية:

- دور حوكمة الشركات في تحسين خدمات قطاع التأمين؛
- دور إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة المؤسسات.



قائمة المراجع



أولاً: الكتب

1. الخضري، محسن أحمد، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005.
2. خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الورق للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن، 2006، الطبعة الأولى.
3. علاء فرحان طالب وآخرون، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
4. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2006.
5. حامد طلبة محمد أبو هيبية، **أصول المراجعة**، الطبعة الأولى، زمز ناشرون وموزعون، عمان، 2011.
6. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
7. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات :الإطار النظري و الممارسات التطبيقية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
8. محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل:الإطار النظري ،المعايير و القواعد ،مشاكل التطبيق العملي**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.
9. خالد راغب الخطيب، **التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيق**، دار الكنوز، عمان، الأردن، 2009.
10. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001.
11. زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
12. محمد تنتوش، **نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية**، دار الجيل، طرابلس، لبنان، 1998.
13. فتحي رزق السوافيري وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
14. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

15. حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار النهضة العربية، الجامعة المفتوحة طرابلس، 2003.
16. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، مسؤوليات المراجع، تخطيط المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
17. ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، 2008.
18. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
19. طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر (أفراد - إدارات - شركات - بنوك)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

ثانيا: الملتقيات

20. بديسي فهيمة، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العادية المعاصرة، جامعة، 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر، 2010.
21. مسعود الدراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، 06-07 ماي 2012.
22. حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البوقي، 07-08 ديسمبر 2010.

ثالثا: مقالات

23. يزيد صالحى، عبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، الجزائر، جوان، 2016.
24. معهد الدراسات المصرفية، اضاءات مالية و مصرفية، نشرة توعوية، الكويت، العدد 3، اكتوبر 2010.

رابعا: الرسائل الجامعية

25. أمقران مكي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2013/2012.

26. حسيني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.

27. يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

28. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2012-2011.

29. فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف.

خامسا: المراجع باللغة الأجنبية

30. Académie des sciences et techniques comptables et financières, le rôle des professionnels de la comptabilité ? de l'audit et de la finance dans la gouvernance d'entreprise, cahier de l'académie N°6 ,paris, janvier2007.

31. Organisation de coopération et de développement économique (OECD), principe de gouvernance d'entreprise de l'OECD ,paris, France,2004.



الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة محمد بوضياف /المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

استبيان الدراسة

تحية طيبة وبعد...

يمثل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي سأقوم بها لإعداد مذكرة لنيل شهادة ماستر تحت عنوان (دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات) حيث تهدف هذه الدراسة إلى تحليل آراء أعضاء مجلس الإدارة وموظفي الشركة، لمعرفة دور التدقيق الداخلي ومدى فعاليته في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، ونظرا لخبرتكم العلمية في هذا المجال، فإنه يشرفني أن أطلب من سيادتكم المساعدة في تحقيق أهداف هذا البحث والتي تتمثل في دراسة وتحليل آراء مدراء وموظفي إدارة التدقيق الداخلي في شركتكم.

وفي الأخير فإن إجابتكم على الأسئلة الواردة ستكون محل تقديري، وأؤكد لكم أنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا مني خالص الشكر والتقدير

معلومات عامة عن الشركة:

الرجاء من سيادتكم وضع علامة (x) في مكان الإجابة المناسب :

1- حجم الشركة :

- كبير (أكثر من 250 عامل)
 - متوسط (من 50 إلى 250 عامل)
 - صغير (أقل من 50 عامل)

2- رقم الأعمال (مقارنة بشركات القطاع):

- كبير
 - متوسط
 - منخفض

3- الفئة الوظيفية:

- مدير
 - رئيس قسم المحاسبة
 - مدقق داخلي
 - محاسب

4- قطاع الشركة:

- صناعي
 - خدماتي
 - تجاري

المحور الأول: واقع التدقيق الداخلي في الشركة

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1- يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية.				
2- يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية.				
3- تتميز إدارة التدقيق الداخلي بالمرونة ومواكبة التطور الحاصل في أنشطة الشركة.				
4- تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية.				
5- تأخذ إدارة التدقيق الداخلي في اعتبارها المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف الشركة.				
6- تقوم إدارة التدقيق الداخلي بدراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي.				
7- تقديم الخدمات الاستشارية من طرف المدقق الداخلي.				
8- وجود إستراتيجية للتدقيق الداخلي.				
9- تعمل إدارة التدقيق الداخلي على تشخيص الصعوبات والبحث عن الحلول.				
10- العناية المهنية في أداء المدقق الداخلي.				

المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات في الشركة

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات	
					1- يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخليّة.	وجود اطار فعال لحوكمة الشركات
					2- وجود قواعد وضوابط تنظيمية لأداء الشركة.	
					3- تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل .	
					1- للمساهم الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبشكل منتظم.	ضمان حقوق المساهمين
					2- للمساهم الحق في ممارسة الرقابة.	
					3- للمساهم الحق في الحصول على حصته من الأرباح.	
					4- للمساهم الحق في التصويت لاختيار ممثليه في مجلس الإدارة.	
					1- لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين الحق في الحصول على تعويض مناسب في حال انتهاك حقوقهم.	دور أصحاب المصالح
					2- لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات دورياً عن أداء الشركة .	
					3- يسمح بمشاركة أصحاب المصالح في آليات تحسين مستوى الأداء.	

					1- يتم الإفصاح عن أهداف الشركة.	الشفافية و الإفصاح
					2- يتم الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.	
					3- يتم الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع المالي للشركة.	
					4- أغلب أعمال الشركة تؤدي بشفافية تامة	
					1- يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح الشركة والمساهم.	مسؤوليات مجلس الإدارة
					2- للمساهم الحق في مساءلة أعضاء مجلس الإدارة.	
					3- يسعى مجلس الإدارة لتحديد أهداف الشركة.	

الامضاء	الدرجة العلمية	اسم الأستاذ المحكم	الرقم
	أستاذ محاضر	بدروني عيسى	01
	أستاذ محاضر	عريوة رشيد	02
	أستاذ محاضر	طويرات رايح	03
	أستاذ محاضر	زواق الحواس	04
	أستاذ محاضر	سبتي إسماعيل	05

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور التدقيق الداخلي وكيفية مساهمته كآلية رقابية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية، فقصد تدعيم الجانب النظري من الدراسة تم عرض الأدبيات التي تشمل المفاهيم والمبادئ النظرية للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وفيما يخص الجانب التطبيقي وللوقوف على الواقع تم تصميم استبيان وتوزيع 32 استبيان على موظفي عشر شركات في ولايتي المسيلة وبرج بوعريريج، لمعرفة آرائهم وتوجهاتهم ومحاولة تعميمها على باقي الشركات الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية.

Résumé :

La présente étude vise à montrer le rôle de l'audit interne et la méthode de son participation comme mécanisme de contrôle pour activer les Principes de la gouvernance des sociétés dans le cadre des efforts ayant pour but le développement et l'amélioration de la gestion des sociétés algériennes, Afin de consolider l'aspect théorique de l'étude, nous avons exposé la Une littérature comprenant des concepts a été présentée et principes théoriques de l'audit interne et la gouvernance des sociétés, Pour ce qui est de l'aspect pratique et de l'identification de la réalité, un questionnaire a été conçu et distribué 32 questionnaire aux employés de dix sociétés des wilya (M'sila et borj bouaririj), pour Connaître leurs points de vue et leurs tendances et essayer de les diffuser aux autres entreprises algériennes.

Les mots-clés : Gouvernance des Sociétés, l'audit Interne, contrôle interne