



جامعة الجبالي بونعامه بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



عنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة

الشركات

دراسة ميدانية بالعتاد الصحي ولاية عين الدفلى

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية
والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبتين:

- زوليخة تساليت

- منال بومازونة

نوقشت أمام اللجنة المكونة من:

- أ. الميلودي سعاد.....أستاذة محاضرةرئيسا.
- أ. قبلي نبيلأستاذ محاضر.....مشرفا ومقررا.
- أ. دحمان زناتي نبيلة.....أستاذة محاضرة.....ممتحنا.

السنة الجامعية: 2020/2019

اهداء

إلهي لا يغيب الليل إلا بهكرك ولا يطل النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الأخرى إلا بخلوك ولا تملو الجنة إلا برويتك يا "الله".

إلى التي حملتني هنا وبكف من أجلي في الصمت التي اهديتها الحياة والتعب والحرمان فأهدتني الذم والحنان إلى التي يورقها الحروف من فقلي إلى التي ضحك وفتحت لي أبواب النجاح وكان يد عائها في الليل والنهار سر نجاحي إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب إليك يا أغلى شيء في الوجود " أمي العزيزة".

إلى من تعب وضحي من أجل وصولي إلى هذه المرحلة إلى الذي علمني معنى التعب والشقاء وضحي من أجلي إلى من كان عرق جبينه منير دربي، إلى من أحن له كل مشاعر التقدير والاحترام والعرفان إلى الذي كان نجاحي قبل ان يكون لي هناه الله " أبي العزيز".

إلى من قاسموني الحياة بطولها ومرها إلى القلوب الطاهرة الرقية والنفوس البريئة التي من كانوا ملاذي وملجئي إلى من تذوقته معهم أجمل اللحظات إلى إخوتي "محمد"، "بلال" "عبد المالك" وحببتي الصغيرة "ريتا".

إلى جميع أقاربي أحوالي، عماتي، أعمامي، إلى جدي أطال الله عمره وأجدادي رحمهم الله إلى من تنار لي بوجودهن خلاتي العزيزات.

كما لا أنسى رفيقتي الحبيبة التي تقاسمت معي هذا الجهد المتواضع "زوليدة".

إلى من أحببتهم ولم تسع ورقتي كتابتهم إلى كل من ذكرهم قلبي ولو استطع قلبي رسمهم ولكن في القلب يرقى حبهم، وإلى أختي وديقتي " أسماء".

إلى كل من جمعني معه لحظة خير وعلاقة محبة إلى زملائي السنة الثانية بالتخصص التدقيق والمحاسبة

" اللهم ارفعنا بما علمتنا وانفع خيرنا بعلمنا"

هناء

أهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما

بعد:

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي الحنونة وروح أبي الطاهرة رحمة

الله عليه

وإلى كل أفراد عائلتي سدي في الدنيا ولا أحصي لهم فضلا

إلى كل الأقارب والأصدقاء

إلى كل عمال شركة العتاد الصحي

إلى أساتذتي الكرام وكل رفقاء الدراسة

إلى جميع الزملاء وكل من مد يد العون وفسح الطريق أمام طارقي أبواب

المعرفة.

وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يستفيد منه

جميع الطلبة المترشحين المقبلين على التخرج.

زولبيخة

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين على نعمة أولا، وعلى توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل

المتواضع ثانيا.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف " قبلي نبيل " على كل المساعدات

التي قدمها لنا أثناء إنجاز هذا العمل وكذلك كل الأساتذة الذين ساعدونا من قريب

أو بعيد. خاصة الأستاذ " بوكايبة محمد".

ولا يفوتنا أن نشكر المدقق الداخلي لشركة العتاد الصحي.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز

واتمام هذا العمل.

تهدف هذه الدراسة إلى اكتشاف نقاط القوة والضعف في كل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وذلك لتحسين وضعية الشركة مع ابراز أهمية مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات. وقد تم استخدام المنهج الوصفي حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في إدارات شركة العتاد الصحي، وقد اعتمدنا في تحليله على برنامج SPSS، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال علاقة التعاونية بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتكاملية مع المدقق الخارجي، إضافة إلى تعزيز الإفصاح والشفافية.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق.

Résumé :

Cette étude a pour objectif de faire découvrir les points forts et les points faibles de l'audit interne et la gouvernance d'entreprise afin d'améliorer la situation des entreprise, tout en la mise en œuvre de la gouvernance d'entreprise.

Cette étude suit une démarche descriptive se basant sur un sondage qui a été conçu et distribué à l'échantillon d'étude représenté dans les cadres de l'entreprise du matériel médical.

Sachant qu'on a eu recours au logiciel SPSS pour analyser ce sondage. Cette étude a abouti à plusieurs résultats, entre autres, la contribution de l'audit interne à mettre en œuvre la gouvernance d'entreprise et cela à travers la relation d'aide entre la conseil d'administration et la comité d'audit, et la complémentarité avec la vérification ESC terne ainsi qu'il renforce la déclaration et la transparence.

Les mots clés : l'audit interne, la gouvernance d'entreprise, l'audit ESC terne, le conseil d'administration, la comité d'audit.

الأفصح

فهرس المحتويات

الصفحة	قائمة الموضوعات
	إهداء
	كلمة الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أب	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
04	تمهيد
05	المبحث الأول: المفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي
05	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي (التعاريف-الأهمية والأهداف)
06	المطلب الثاني: أدوات ومراحل التدقيق الداخلي
09	المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي
12	المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات
12	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
14	المطلب الثاني: محددات وآليات حوكمة الشركات
19	المطلب الثالث: مفهوم حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي
22	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
22	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
26	المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف

فهرس المحتويات

28	المطلب الثالث: القيمة المضافة من الدراسة
29	خلاصة
	الفصل الثاني : دراسة ميدانية بمؤسسة العتاد الصحي
31	تمهيد
32	المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن الشركة
32	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الشركة
32	المطلب الثاني: مهام شركة الصناعية للعتاد الصحي
33	المطلب الثالث: مصالح الشركة ومهامها
36	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لشركة العتاد الصحي
38	المبحث الثاني: طريقة البحث وأدوات الدراسة
38	المطلب الأول: طريقة البحث
40	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
41	المبحث الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
41	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة
55	المطلب الثاني: مناقشة واختبار الفرضيات
56	خلاصة
60	خاتمة
63	قائمة المراجع
66	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

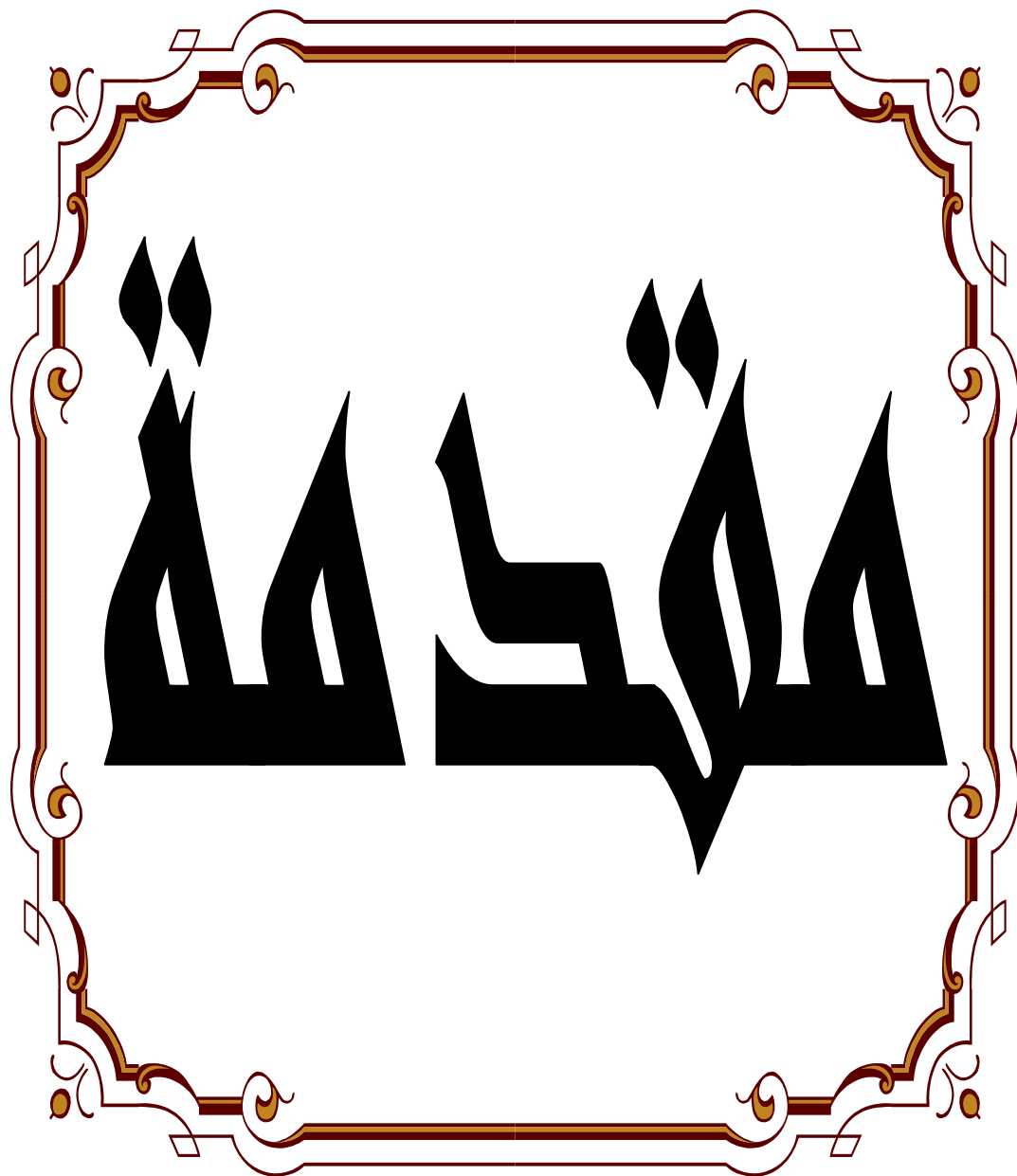
قائمة الجداول:

الصفحة	العناوين	الرقم
39	الفا كرومباخ على محاور الاستبانة	1
40	صدق وثبات الاستبانة	2
41	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	3
42	توزيع عينة الدراسة حسب فئة السن	4
43	توزيع عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي	5
44	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الوظيفية	6
46	نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع التدقيق الداخلي في الشركة	7
49	نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى تطبيق الشركة لحوكمة الشركات	8
52	نتائج آراء عينة الدراسة حول مداخل تطبيق آليات حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي	9
56	اختبار t لواقع التدقيق الداخلي في الشركة	10
56	اختبار t تطبيق الشركة لحوكمة الشركات	11
57	اختبار t مداخل تطبيق آليات حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي	12

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	العناوين	الرقم
16	محددات الداخلية وخارجية لحوكمة الشركات	1
37	الهيكل التنظيمي لشركة العتاد الصحي	2
41	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	3
42	توزيع عينة الدراسة حسب فئة السن	4
43	توزيع عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي	5
44	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الوظيفية	6



تعد حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية بسد الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت في دول شرق آسيا في التسعينيات من القرن العشرين.

وقد أدى اتباع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين وإلى الوقوع في الكثير من الشركات في أزمات مالية.

وهذا ما أدى إلى الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، نظرا لدوره في مساعدة الإدارة ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق في القيام بمسؤولياتهم من خلال تزويدهم بالمعلومات التفصيلية التي يحتاجون إليها. حيث تعد وظيفة التدقيق الداخلي إلى جانب التدقيق الخارجي من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وخاصة في الحد من الفساد المالي والإداري. حيث تطورت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا كبيرا، خاصة في الآونة الأخيرة، وأدى ذلك التطور إلى تغيير النظرة القديمة للتدقيق الداخلي من مجرد آلية لكشف الأخطاء والانحرافات والحفاظ على الأصول إلى إضافة قيمة للشركة وأداء فعالة في خدمة الإدارة من خلال مساهمته في تصميم وتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وكذلك في تقييم وإدارة المخاطر والحماية منها ودعم عمليات الحوكمة وتقديم المشورة لمجلس الإدارة، وبالتالي ضمان تحقيق أهداف الشركة.

وعلى هذا الأساس قمنا بصياغة الإشكالية التالية:

كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات؟

وللمزيد من التفاصيل قمنا بطرح أسئلة الفرعية التالية:

- هل العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة العليا تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

- هل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي دور فعال في تفعيل حوكمة الشركات؟

الفرضيات:

1- تعد طبيعة العلاقة التي تحكم هيئة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، والمدقق الخارجي والإدارة العليا عاملا أساسيا لتفعيل تطبيق مفهوم الحوكمة في الشركة.

2- يساهم الضبط الصحيح لنظام التدقيق الداخلي من ناحية موقعه في الهيكل التنظيمي، ومن ناحية كفاءة الأفراد المكلفين بمهمة التدقيق الداخلي في تعزيز الفكر الحكومي داخل الشركة.

3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة إحصائية (0.05) (= &).

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الأهمية التي حظيت بها حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة، حيث تمثل الحل الأمثل للحد من الفساد المالي والإداري، والحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، بالإضافة إلى تعزيز

الإفصاح والشفافية في الشركة، ومن خلال الدور الحديث للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المتمثل لافي إضافة قيمة للشركة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى النقاط التالية:

- إبراز المفاهيم الأساسية للتدقيق وحوكمة الشركات.
- إبراز المفاهيم الأساسية للتدقيق الداخلي دورا في تفعيل حوكمة الشركات.

حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج، فإن هذه الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمنية،

تتمثل فيما يلي:

- الحدود المكانية: على مستوى مؤسسة العتاد الصحي.
- الحدود الزمنية: من 2019 /12/19 - 2020/02/26

منهجية الدراسة:

حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي في الاطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وتم استخدام

أسلوب التحليل لترجمة معطيات البيانات الأولية لمخرجات (spss).

صعوبات الدراسة:

خلال اعدادنا للدراسة واجهتنا عدة عوائق أهمها:

- تحفظ بعض الأفراد أثناء الإجابة على الأسئلة؛
- عدم إدراك أهمية وظيفة التدقيق الداخلي من قبل الموظفين؛
- عدم احترام آجال الرد على الاستبيان وعدم الإجابة بجدية على الأسئلة.

هيكل الدراسة:

لتجسيد موضوع الدراسة والوصول إلى نتائجه المنتظرة، تم اعتماد خطة تضمنت فصلين، خصص

الفصل الأول للجانب النظري، أما الفصل الثاني تم تخصيصه للجانب التطبيقي، إضافة إلى المقدمة والخاتمة التي

تضمنت أهم النتائج المتوصل إليها وبعض الاقتراحات وآفاق الدراسة.

حيث تمحور الفصل الأول حول الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وقمنا بتقسيمه إلى

ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي. وفي المبحث الثاني الإطار الفكري

لحوكمة الشركات، والمبحث الثالث خصص لتحليل ومناقشة الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع دراستنا.

أما الفصل الثاني خصص للجانب التطبيقي، احتوى على دراسة ميدانية بمؤسسة العتاد الصحي بولاية

عين الدفلى جاءت لإسقاط المفاهيم النظرية على الواقع في ثلاث مباحث. تناولنا في المبحث الأول تقديم بطاقة

تعريفية عن الشركة، والمبحث الثاني طريقة البحث وأدوات الدراسة، والمبحث الثالث تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

الفصل الأول

الاطار النظري للدراسة

تمهيد:

ساهمت الفضائح المالية التي حدثت في العديد من الشركات في العالم إلى دفع بمفهوم جديد إلى الظهور، وهو مفهوم حوكمة الشركات التي جاءت لتؤكد على أهمية استخدام التطبيقات المثلى لممارسة الرقابة والاشراف الفعلي على الشركات، وتمثل بذلك الحل المناسب لمعالجة أسباب الانهيارات، والتي كانت من أهم مسببات ضعف الرقابة الداخلية، مما أدى إلى فقدان الثقة في الإدارات ومجالس الشركات.

حيث أصبحت حاجة ملحة إلى دعم حوكمة الشركات، والتي تركز على التدقيق الداخلي باعتباره من الآليات الهامة التي تقوم عليها. فتقييم نظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر تعد من الأمور الضرورية لاستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

وللإلمام أكثر بالدراسة قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي أحد أهم الأنظمة الرقابية داخل الشركة لما له من دور كبير وفعال في تطبيق حوكمة الشركات والتحقق من المسؤولية الملقاة على إدارة الشركة.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي (التعاريف - الأهمية - الأهداف)

سننتظر في هذا المطلب إلى مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي

1- تعريف التدقيق الداخلي

تعددت تعارف التدقيق الداخلي لكنها اشتركت في الأهداف المراد تحقيقها وكذلك مجالات العمل وسوف نتطرق إلى مجموعة من تعاريف للوصول إلى تعاريف شامل:

- يعرف التعريف الداخلي على أنه: " نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها ويساعد على تحقيق الأهداف بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة العمليات"¹.

- كما عرفه معهد المراجعين الأمريكي IIA: " التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في الأعمال المراقبة العمليات المحاسبية والمالية، من أجل تقديم حماية الإدارة عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات إدارة الشركة"².

- وتعرفها فتحي رزق سوافيري على أنها: " وظيفة مستقلة داخل التنظيم وتهدف إلى مساعدة الأفراد لقيام بالمسؤوليات بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق التحليل، التقييم والتوصيات المتعلقة بالأنشطة التي تدقيقها"³.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج تعريف شامل للتدقيق الداخلي، " هو وظيفة مستقلة داخل الشركة يقوم بها شخص أو عدة أشخاص، وتتمثل في عملية الفحص والتقييم وإعداد التقارير الدورية والابلاغ الإدارة العليا بمدى سير العمليات ومدى تحقيق أهداف واقتراح الحلول.

¹ عبد الله خلق الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، صادر عن IIA، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص23.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات جامعة الجزائر، 2008، ص194.

³ فتحي رزق السوافيري، سمير كامل، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 65، ص66.

2- أهمية التدقيق الداخلي:

- ازدادت أهمية التدقيق في وقتنا الحالي، وأصبحت نشاطا قوميا لكافة الأنشطة في الشركة حيث يمكن ذكرها فيما يلي
- تطور حجم المؤسسات وانتشارها على نطاق واسع، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة وكافة العاملين؛
 - ظهور شركات المساهمة وحاجتها للمعلومات من أجل سلامة استثمارها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم المالية المنشورة؛
 - حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقرير من أجل التأكد من سلامة نظام التدقيق؛
 - اتباع أسلوب اللامركزية للإدارة من أجل التأكد من مدى الالتزام بالخطط والسياسات من أجل تحقق نتائج فعالة؛
 - مساعدة مديري المؤسسة على القيام بوظائفهم في الإدارة¹.

3- أهداف التدقيق الداخلي:

يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية والسياسات الإدارية؛
- التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية؛
- حماية أصول الشركات وتقييم أداء الأفراد بشكل عام؛
- التأكد من دقة وتقييم الأنظمة الرقابية؛
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا وقعت؛
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف².

المطلب الثاني: أدوات ومراحل التدقيق الداخلي

تشمل أدوات التدقيق الداخلي في أربع أدوات والمتمثلة فيما يلي:

- قوائم استقصاء (الاستبيان):

وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة حيث يقوم المدققين بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها، ثم تحليلها لمعرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة.

1- أدوات الوصف:

وتشمل هذه الأدوات على ما يلي:

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2005، ص 55.
² زاهرة عاطف سواء، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الزاوية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 88.

- **الدراسة الوصفية:** وتتمثل في تقييم تعاليق من طرف الجهة التي تكون محل التدقيق، ويعاب على هذه الطريقة بأنها تضيع الكثير من الوقت لأن الجهة محل التدقيق تتكلم عن بعض المعلومات إما بالتوسيع أو باختصار وتبقى نظرة المدقق مختلفة.
- **الهيكل التنظيمي:** يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط انطلاقاً من المعلومات التي يتحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد، حيث يستعمل المدقق هذه الأداة من أجل معرفة ما إن كان هنالك:
 - شخص واحد يقوم بعدة وظائف؛
 - وظيفة واحدة يقوم بها عدة أشخاص؛
 - عدم اسناد وظيفة ما إلى شخص محدد،
 - شخص بدون وظيفة¹.
- **شبكة تحليل الوظائف:** تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص بين وظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، وتتكون هذه الشبكة من ثلاثة أعمدة كالتالي:
 - **العمود الأول:** يتم فيه تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة؛
 - **العمود الثاني:** توضح فيه طبيعة المهمة المتعلقة بالتنفيذ، التصريح، التسجيل، المراقبة؛
 - **العمود الثالث:** فيه الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف مهام الوظيفة.
- **مسار المراجعة:** هي طريقة التحليل يقوم من خلالها المدقق بعملية، حيث يبدأ من الوثيقة النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر، عن طريق تدقيق كل الخطوات.
- **خرائط التدقيق:** تعرف على أنها تعبير شكلي لمجموعة من العمليات حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة وتبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف.
- **ورقة الكشف وتحليل المشاكل:** هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المدقق بملئها كلما واجه مشكلة وتسمح بتوجيه استنتاجات المدقق بهدف التوصل إلى التوصيات وتتكون كل ورقة من العناصر التالية:
 - المعاينة؛
 - الأسباب؛
 - النتائج؛
 - التوصيات².
- **المعاينة الإحصائية:** هي خطة التطبيق بطريقة تسمح باستخدام قوانين، والمعاينة. تعتبر عملية شاملة التي تضمن تحديد العينة واختيار العناصر وتقييم النتائج.

¹ لطفى شعبان، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير في المؤسسة**، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص114.

² لطفى شعباني، مرجع سابق، ص114.

يتبع المدقق عند استخدام هذه الطرق خطوات أساسية:

- تصور السبر: يقوم المدقق بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ الذي يريد المدقق أن يتحقق منه ويقوم بما يلي:
 - تحديد المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها؛
 - تحديد درجة الثقة التي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته؛
 - تحديد معدل الخطأ المقبول لمجتمع ما؛
- اختيار العينة: ونشير بين نوعين من العينات:
- العينات الإحصائية: هي العينات العشوائية حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات، وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية؛
- العينات الغير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام طريقة المواجهة الشخصية حيث يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتمادا على خبرته ومؤهلاته.
- استغلال نتائج التدقيق.

يتم استغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:

- تحليل كمي للنتائج للتأكد من أن الأخطاء التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف؛
- تحليل النوعي للأخطاء وتؤكد فيها إذا كانت معتمدة¹.

2- مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي:

يتميز التدقيق الداخلي بكونه يتبع نفس المنهج مهما كان الهدف وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من أربعة مراحل كما يلي²:

- مرحلة التخطيط والتحضير للمهمة:

تخطيط للمهمة وهو عبارة عن نقطة انطلاق أعمال التدقيق، فالمدقق مسؤول عن إعداد خطة كتابيا تتضمن هذه المراحل ما يلي:

- دراسة النشاط موضوع التدقيق؛
- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلي؛
- خطة عمل وبرنامج التدقيق.

- مرحلة تنفيذ المهمة:

¹ محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص119.

² http:// at.ifac.org/ethics ، تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2020/02/23 على الساعة 11:30.

تتضمن فحص وتقييم المعلومات والفحص مختلف المستندات والسجلات، وكذا تحليل نظام الرقابة الداخلية وجمع المعلومات عن طريق المقابلات والقوائم الاستقصائية والملاحظة المادية والتفتيش الميداني وتشمل هذه المراحل ما يلي:

- جمع أدلة الإثبات وتكوين الملاحظات؛
- تكون النتائج والتوصيات.

- مرحلة إعداد التقرير:

تتضمن إيصال النتائج، ينبغي على المدقق الداخلي خلال عملية الفحص والتدقيق أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه أعماله للمتهمين بأعمال المؤسسة، ويتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير ويساعد التقرير المستويات الإدارية والسلطات التنفيذية وتحسين أدائها وإصدار قرارات فعالة¹.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي

يتكون الإطار العام للمعايير التدقيق الداخلي من مجموعتين، وهما معايير السمات ومعايير الأداء

- **المجموعة الأولى:** معايير السمات (الصفات)، تناولت خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وتم تقسيمها كما يلي:

- **معيار رقم 1000 الأهداف والصلاحيّة والمسؤولية:** يوضح هذا المعيار أن الهدف والصلاحيّة والمسؤولية الممنوحة للمدقق الداخلي يتم تحديدها من طرف مجلس إدارة.

- **معيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية:** يوضح أن أنشطة التدقيق الداخلي يجب أن تكون مستقلة وأن المدققين الداخليين يجب أن يكونوا موضوعين في أداء هذه الأنشطة ويشمل هذا المعيار على ثلاثة من المعايير الفرعية:

- **معيار الأول:** يتعلق بالاستقلال التنظيمي حيث يفترض أن يرفع المدقق الداخلي تقريره إلى المستوى الإداري مناسب داخل المؤسسة بما يضمن تنفيذ التوصيات الواردة.

- **معيار الثاني:** يتعلق بالموضوعية الشخصية للمدقق الداخلي حيث يفترض به أن يكون محايد أو غير منحاز.

- **معيار الثالث:** يتعلق بالمعالجة الضعف في الاستقلالية والموضوعية، ويوضح هذا المعيار بأن أي ضعف في الاستقلالية من حيث المظهر أو الجوهر يجب الكشف عنه الأطراف المعنية².

- **معيار رقم 1200 الكفاءة وبذل العناية المهنية:** حيث يشمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية الأول يتعلق بالكفاءة المهنية، والثاني معيار العناية المهنية والتي تتضمن تحقيق النتائج والتي يتوقع أدائها من قبل المدقق الداخلي

¹ [http:// at.ifac.org/ethics](http://at.ifac.org/ethics)، المرجع السابق.

² أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الداخلي والحوكمي**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص84.

مؤهل بنسبة كافية، والثالث يتعلق بالتطور المهني المستمر. ويوضح هذا المعيار أن المدققين الداخليين عليهم أن يعززوا معارفهم ومهاراتهم بشكل مستمر.

- **معيار رقم 1300 تأكيد الجودة وبرامج التحسين:** ويقتضي هذا المعيار من المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي أن يطور ويحافظ على برنامج يضمن تأمين وتحسين الجودة التدقيق يغطي كافة أوجه النشاط وضمان انسجام عمل التدقيق الداخلي مع المعايير والقواعد الأخلاقية، ويشمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية وهي

- **معيار الأول:** يتعلق بتقييم برامج الجودة ويقتضي هذا المعيار مراقبة جودة العمل وتقييم تأثير البرامج المطبق للجودة والأخذ بالملاحظات من داخل وخارج قسم التدقيق الداخلي والمؤسسة.

- **معيار الثاني:** يتعلق بالتقرير عن برامج الجودة ويتطلب ذلك من المسؤول عن التدقيق الداخلي ابلاغ مجلس الإدارة عن التقييمات الخارجية لبرامج الجودة.

- **معيار الثالث:** يتعلق بمراقبة اتساق العمل مع المعايير، وينص ملزمين بذلك إذ نص ميثاق التدقيق الداخلي على أن التدقيق يتم وفق المعايير.

- **معيار الرابع:** ينص على الكشف عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير وهذا يقتضي من مسؤول عن التدقيق الداخلي أن يكشف فوراً الإدارة العليا أو مجلس الإدارة عن حالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير إذا كان لهذا الأمر تأثيرات جوهرية على نتائج عملية التدقيق الداخلي¹.

- **المجموعة الثانية:** معايير الأداء؛ وهي المعايير التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي والتي يتم من خلالها قياس أنشطة التدقيق الداخلي.

- **معيار رقم 2000 إدارة أنشطة التدقيق الداخلي:** على مدير المدققين أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على النحو الفعال بما يحقق قيمة عالية للشركة.

- **معيار 2100 طبيعة العمل:** نشاط التدقيق الداخلي يقيم ويساهم في تحسين أنظمة الحوكمة من خلال وضع القيم والأهداف والاعلان عنها والتأكد من فعالية الأداء مساعلة الإدارة وايصال ملاحظات التدقيق ومساعدة الشركة بتعرف وتقييم مواقع الخطر الهامة والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر والرقابة وإيجاد رقابة بواسطة تقييم فعاليتها وكفاءتها

- **معيار 2200 تخطيط للمهمة:** يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي ويجب تدوين برنامج تدقيق لكل مهمة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر.

- **معيار 2300 تنفيذ المهمة:** يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

- **معيار 2400 إيصال النتائج:** يجب على المدققين الداخليين إيصال النتائج المهمة مباشرة، وأن تضمن إيصالها أهداف ونطاق المهمة، بالإضافة إلى ملائمة التوصيات، خطط انجاز التوصيات.

¹ أحمد حلمي، التدقيق الداخلي والحوكمي، ص 84، ص 85.

-
- معيار 2500 مراقبة تنفيذ التوصيات: حيث يشير هذا المعيار أن المدقق الداخلي يجب أن يؤسس ويحافظ على النظام الخاص بمراقبة تنفيذ التوصيات الواردة في التقرير.
- معيار رقم 2600 مخاطرة القبوله بعد تنفيذ التوصيات: حيث يشير هذا المعيار إلى أن المدقق الداخلي إذا ما وجد مستوى المخاطر المنبثقة بعد تنفيذ التوصيات غير مقبول، عليه أن يناقش المسألة مع الإدارة العليا وعند عدم الوصول إلى حل على المدقق الداخلي بالتوافق مع الإدارة العليا أن يتوجه إلى مجلس الإدارة ولإبلاغه بالأمر¹.

¹ المرجع نفسه ص 85، ص 86.

المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

التطور الذي شهدته النشاطات الاقتصادية ألزم على الشركات أن تواكب هذا العصر، والذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعاً، كما تعددت الأطراف المتعاملة مع الشركة هذا ما دفع هذا الأخير إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الضياع، وكذا تضمن لها الاستمرارية لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليها وتوجيهه وتدقيقه ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة تنفيذ وتطبيق.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

1- مفهوم حوكمة الشركات

قبل أن نعرف حوكمة الشركات سنعرف الحوكمة

- **تعريف الحوكمة:** تعني الحكمة، وما تقتضيه الحكمة من تقرير النصح والإرشاد والتوجيه وحسن الحكم على الأشياء كما تعني أيضاً الحكم والسيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم وتتحكم في السلوك. كما تعني كذلك الاحتكام إلى المرجعيات أخلاق وثقافية في ضوء التجربة والخبرة. كما تعني التحاكم أمامها طلباً لعدالتها وانصافها¹.
- **تعريف حوكمة الشركات:**

- تعرف حوكمة الشركات أنها: " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهداف والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"².
- **تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2014** على أنها: " مجموعة العلاقات بين إدارية الشركة ومجلس ادارتها والمساهمين به أصحاب المصالح الآخرين، التي توفر الأليات لتحديد أهداف الشركة وطرق تنفيذها وآلية الرقابة على الأداء"³.
- **تعريف شركة التمويل الدولية IFC:** تعرف حوكمة الشركات أنها مجموعة من الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين رئيسيين في الشركة بما فيهم المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرار بشأن أمور الشركة⁴.

¹ محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص55.

² طارق عبد العال حمادة، حوكمة الشركات المبادئ - التجارب - التطبيقات الحوكمة في المصاريف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص04.

³ جهاد خليل الوزير، دور الحوكمة في تمكين المساهمين والمستثمرين واستقرار الأسواق المالية، الملتقى السنوي لسوق رأس المال الفلسطيني، سوق فلسطين للأوراق المالية، 2007، ص03.

⁴ حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة الشركات وأثرها في الأداء والمخاطر، ط1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011، ص25.

- **تعريف البنك الدولي:** تعرف على أنها الحكم الراشد للتسيير الاقتصادي الفعال والأمثل الذي يسعى لإجابة على مختلف الانتقادات الخاصة والموجهة للدول والشركات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية من الأعلى إلى الأسفل¹.

2- أهمية حوكمة الشركات:

ويمكن ايجازها فيما يلي:

- تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح المدربين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بالشركة؛
- تحسين درجة الثقة للأطراف المتعاملة مع الشركة، وزيادة قيمتها السوقية؛
- تضيق الخناق على الفساد بالشركات، وبالتالي الحد من وقوع الفضائح المالية؛
- التمكن من الحصول على التمويل بمختلف أشكاله وبأقل التكاليف؛
- تخفيض المخاطر؛
- تعزيز الأداء؛
- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية².

3- أهداف حوكمة الشركات:

ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين؛
- تقليل المخاطر المالية والاستثمارية؛
- حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الاستراتيجيات الاستثمارية؛
- تعميق دور الأسواق المالية في تنمية المدخرات؛
- زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني؛
- اظهار الشفافية وقابلية المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية؛
- تحسن الأداء المالي للشركة؛
- الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركة³.

¹ محسن أحمد الخيضر، حوكمة الشركات، ط1، مجموعة النيل العربي للنشر، مصر، 2005، ص54.

² ترتيبت ريمة، دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، قسم المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبالي بونعامة، خميس مليانة، 2017، ص21، ص22.

³ علاء فرحان طالب، ايمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص43، ص44.

المطلب الثاني: محددات وآليات حوكمة الشركات

1- الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

هنالك 4 أطراف معنية بتطبيق حوكمة وتمثلة فيما يلي:

- **المساهمين:** وهم يقومون رأس مال عن طريق ملكيتهم للأسهم ومقابل الحصول على الأرباح، وأيضا تعظيم قيمة الشركات على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة والمناسبين لحماية حقوقهم¹.
- **مجلس الإدارة:** ويقوم برسم السياسات العامة باختيار المديرين التنفيذيين والذي يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية للأعمال الشركة، ودورها في تفعيل دور الحوكمة في استقرار الشركات.
- **الإدارة:** وهي مسؤولة عن الإدارة الفعلية في الشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعلي إلى مجلس الإدارة، كما أنها المسؤولة عن تعظيم الأرباح بالإضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها.
- **أصحاب المصالح:** هم مجموعة من الأطراف لهم مصلحة داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين، الموظفين، وقد تكون مصالحهم في بعض الأحيان متعارضة².

2- معايير حوكمة الشركات:

يمكن الاعتماد على النقاط الأتية كمعايير للحوكمة وهي:

- الالتزام بالقوانين والقرارات الحوكمية؛
- الالتزام بقرارات الجمعية العمومية للمساهمين؛
- كفاءة وفعالية الأداء في تحقيق الهدف من تأسيس الشركة والأهداف الاستراتيجية؛
- سلامة الممارسات المحاسبية والإدارية وفقا لقاعدة أفضل الممارسات؛
- دقة وموضوعية التقارير المالية وغير مالية واكتمالها وشفافية الإفصاح والملائمة توقيتية³.

3- محددات حوكمة الشركات:

هنالك مجموعتين من المحددات تتمثل فيما يلي:

- **المحددات الخارجية** تتمثل فيما يلي:
 - المناخ العام لاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة.
 - تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية؛
 - كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات العاملة في الأسواق المالية؛
 - وجود شركات خاصة بالمهنة الحرة
- **المحددات الداخلية:** تتمثل هذه المحددات في:

¹ طارق عبد العال حمادة، **حوكمة الشركات**، ط3، دار الجامعة، مصر، 2007، ص15.

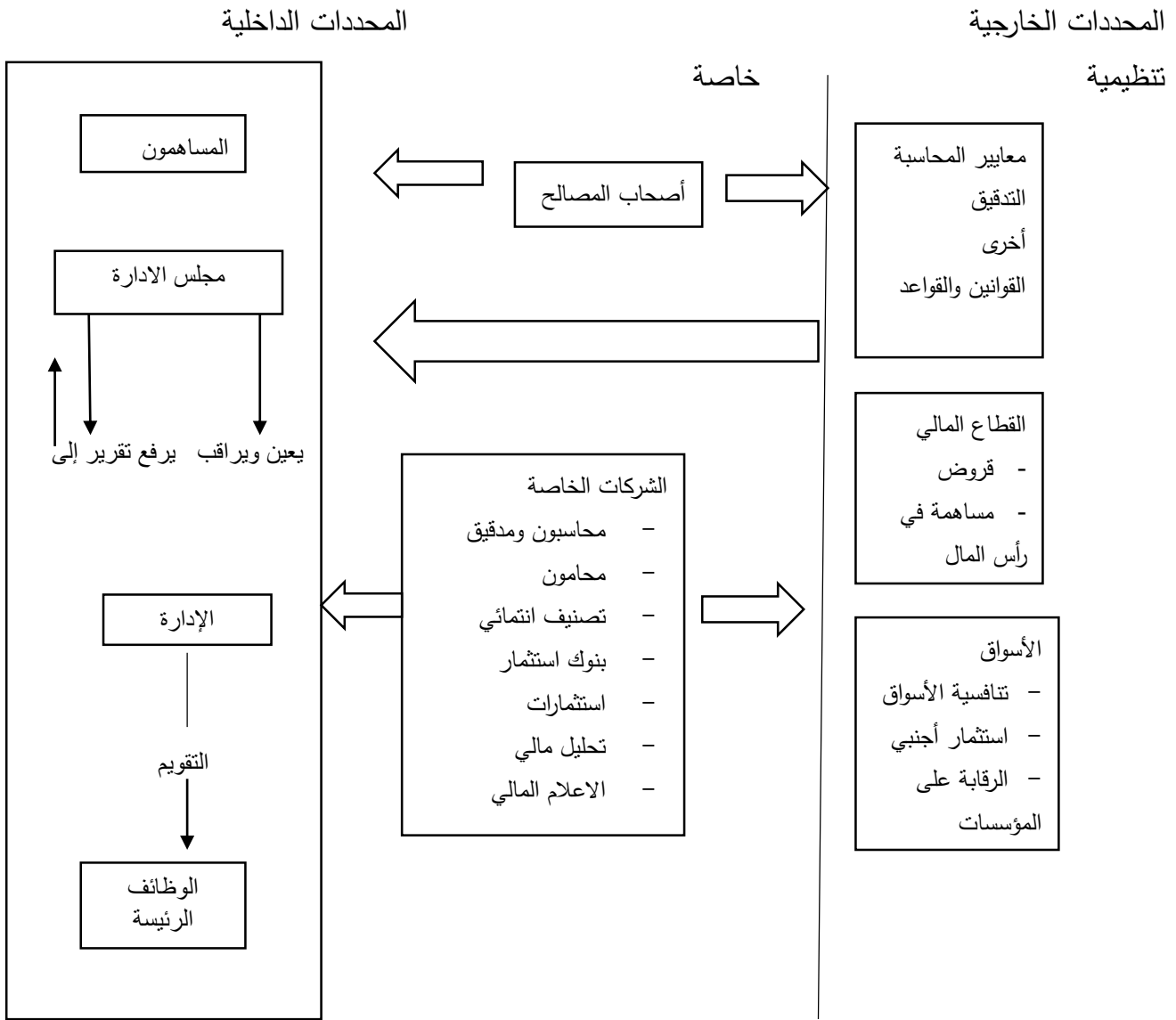
² محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص19-20.

³ عدنان بن حيدر دروي، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص34.

- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وتشكل القرارات داخل الشركة؛
- توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تحقيق التعارض بين المصالح هذه الأطراف.
- الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاعتماد القومي؛
- زيادة وتعميق العمل على تعبئة المدخلات ورفع معدلات الاستثمار؛
- العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين؛
- العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة القدرة المنافسة وخلق فرصة العمل¹.

¹ مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص299.

الشكل رقم (01): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



المرجع: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007، ص04.

4- آليات حوكمة الشركات:

هنالك مجموعة من آليات تطبيق حوكمة شركات يمكن تصنيفها إلى آليات داخلية وخارجية.

- **آليات داخلية:** تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على الأنشطة وفعاليات الشركات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، يمكن تصنيفها كالاتي¹:

- **مجلس الإدارة:** يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين واعفاء ومكافأة الإدارة العليا كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين أبرزها ما يلي:

• **لجنة التدقيق:** يتمثل دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تصفح عنها الشركات وذلك من خلال اعدادها التقارير المالية اشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات ودعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

• **لجنة المكافآت:** تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، حيث تتركز وظائف لجنة المكافآت المزايا الخاصة بالإدارة العليا.

• **لجنة التعيينات:** يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهارتهم وخبراتهم التي تم تحديدها من طرف الشركة. وتتمثل واجبات هذه اللجنة في اختيار أفضل المرشحين المؤهلين وتقويم باستمرار والتزام بالموضوعية في عملية التوظيف، وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب أشغالها.

• **التدقيق الداخلي:** يؤدي دورا هام في عملية الحوكمة وذلك بزيادة قدرة الموظفين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، إن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة.

- **آليات خارجية:** وتتمثل هذه آلية الرقبات التي يمارسها أصحاب المصالح من أجل تطبيق الحوكمة ومن أمثلة ذلك:

• **منافسة سوق المنتجات والخدمات وسوق العمل الإداري:** تعد أحد آليات المهمة لحوكمة وذلك لأنها إذا لم تتم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، أنها سوق تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس الحقل الصناعي.

• **التدقيق الخارجي:** يؤدي دورا مهما في مساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث أن لجان التدقيق المستقلة والنشطة، سوق تتطلب تدقيق ذات نوعية عالية

¹ مقيدشي فاطمة، **مساهمة النظام المحاسبي والمالي في تفعيل حوكمة شركات**، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016، ص16.

- **الاندماجات والاكْتسابات:** مما شك فيه أن الاندماجات والاكْتسابات من أدوات التقليدية لإعادة هيكلة في قطاع الشركات في انحاء العالم، لأن اكْتسابات آلية مهمة من آليات الحوكمة وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكْتساب أو الاندماج.
- **التشريعات والقوانين:** غالبا ما تتشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة. لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين في عملية الحوكمة وليس فيما يصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعض¹.

¹ بوقرة رابح، غانم هاجر، **الحوكمة المفهوم والأهمية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص14.**

المطلب الثالث: مفهوم حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي

يلعب التدقيق الداخلي دوراً مهماً في تحسين وتفعيل حوكمة الشركات من خلال إبراز العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وعلاقته التعاونية بالتدقيق الخارجي ودوره في ترشيد الإدارة العليا وتعزيز الإفصاح والشفافية في الشركة.

- مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

للتدقيق الداخلي دور كبير في تطبيق حوكمة الشركات، ومن خلال هذا سنبين علاقة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

1- علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة:

علاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة لا تكون مباشرة أغلب الأحيان، وإنما يكون من خلال لجنة التدقيق التابعة له وفي حالة عدم وجود لجنة التدقيق فإن مجلس الإدارة يجب عليه أن يضطلع بالمهام التي تكفل تحقيق الاستقلال وكفاءة وفاعلية وحدة التدقيق الداخلي¹.

حيث تكمل العلاقات الوظيفية للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة تتأكد عندما يقوم هذا الأخير بما يلي:

- المصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي؛
- المصادقة على مخطط التدقيق الداخلي القائم على المقارنة بالمخاطر؛
- المصادقة على ميزانية والموارد التقديرية للتدقيق الداخلي؛
- المصادقة على قرارات تعيين أو إزالة مسؤول التدقيق الداخلي؛
- المصادقة على راتب مسؤول التدقيق الداخلي².

2- علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق:

صاحبت الأهمية المتزايدة للجنة التدقيق الاهتمام على التدقيق الداخلي كجانب أساسي لتطبيق حوكمة الشركات، حيث يحتاج المدقق الداخلي إلى علاقة قوية مع لجنة التدقيق والتوسع في التفاعل بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي. يمكن أن يعزز جودة حوكمة الشركات ويقوي البنية الأساسية للشركة، وكأحد المجالات الأساسية للمدققين الداخليين أن لهم خبرة واضحة في تطبيق نماذج الرقابة التي على أساسها يتم تكوين الرأي عن الرقابة الداخلية، وتقديم توضيحات إلى مجلس الإدارة، كما يقوم رئيس قسم التدقيق الداخلي بإرسال التقارير الخاصة بالقسم مباشرة إلى لجنة التدقيق، لكي يقوم بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي بالشركة من حيث كفاءة الموظفين والكفاءات المتعلقة بهم والعمليات الخاصة بتقييم المخاطر وإنشاء خطط التدقيق الداخلي.

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 18.

² سائح محمد زين الدين، دور وظيفة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019، ص 53، ص 54.

كما أن تعريف معهد الدقيقين الداخليين بأخذ مدير التدقيق الداخلي في قالب لجنة التدقيق من خلال تقديم خدمات التأكيد والاستشارة على إدارة المخاطر وعمليات الرقابة والحوكمة، كما يمكن استخدام التدقيق الداخلي كمصدر المعلومات للجنة التدقيق في حالات الاختلاسات الغير العادية، ومدى تطبيق الشركة للمتطلبات القانونية كما يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يكون على اتصال مباشر مع لجنة التدقيق للمساعدة في تأكيد استقلالية إدارة التدقيق الداخلي، كما يجب عليه أن يحضر اجتماعات لجنة التدقيق على الأقل مرة واحدة سنويا، كما يجب عليه اعلام لجنة التدقيق بنتائج التدقيق مركزا بذلك على النتائج التوصيات الهامة¹.

¹ براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2014، ص112.

3- علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي:

في الآونة الأخيرة ومع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، زادت أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي¹.

فقد أصدر معهد المدققين القانونيين الأمريكي قائمة معايير التدقيق رقم 65 التي تشجع المدقق الخارجي على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أصدرت قائمة معايير التدقيق رقم 55 التي تلزم المدقق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية حيث أن التدقيق يعتبر جزء من الرقابة يعتبر عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فعالية تدقيقية وإن اختلفا النطاق والأهداف، حيث لا يوجد تعارض بين عمل كل منهما بل الأصل أن تتغلب الصيغة التكاملية على عملهما، حيث أن مصلحة الشركة تقتضي هذا التعاون والتنسيق بينهما، وهذا ما يقتضيه المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 بعنوان "استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي"، حيث أشار المعيار إلى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يراعي فعالية التدقيق الداخلي وتأثيراته إن وجدت على إجراءات التدقيق الخارجي، ويشمل ذلك مراعاة مكانة المدقق الداخلي في التنظيم ومدى العمل المتاح للمدقق الداخلي ووجهة نظر الإدارة حول توصياته، وكذلك الكفاءة الفنية للمدقق الداخلي².

4- دور التدقيق الداخلي في ترشيد الإدارة العليا وتعزيز الإفصاح والشفافية

1.4 دور التدقيق الداخلي في ترشيد الإدارة العليا³:

حيث يقتصر نشاط التدقيق الداخلي على تغطية جميع أنشطة الشركة وبالتالي؛ فإن هيئة التدقيق الداخلي تقوم بترشيد الإدارة العليا عن طريق تقارير التدقيق التي تصدرها وترسلها إلى الإدارة العليا، حيث تتضمن هذه التقارير النتائج المتوصل إليها من خلال عملية التدقيق المتعلقة بالمصالح التي تم تدقيقها، وتتضمن التوصيات وسبل معالجة النقائص والاختلافات الموجودة، كما تتضمن كل المخاطر المحتملة وكيفية تفاديها.

2.4 دور التدقيق الداخلي في تعزيز الإفصاح والشفافية:

الإفصاح والشفافية هو الوجه المعبر عن كامل النزاهة والحيادية والحرص على سلامة العمليات والعمالات، وهو الجانب الذي يتصل بكافة الأدوار التي يمارسها كل من أعضاء مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، مراقبي الحسابات الخارجيين، يجب أن يكون الإفصاح في الوقت المناسب ويخص كافة المسائل المتعلقة بنشاط الشركة ومن بينها الوضع المالي للشركة، حيث يجب على هيئة التدقيق الداخلي الاهتمام بهذا الجانب من خلال تقييم نجاح وصدق المعلومات المالية والتشغيلية، والتأكد من أن المعلومات المحاسبية يتم اعدادها والإفصاح عنها طبق المعايير المحاسبية، وكذلك التأكد من وجود قنوات النشر المعلومات لكي يتمكن المستخدم من الوصول إليها في الوقت المحدد.

¹ سمير كامل، محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة مع دراسة تطبيقية، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، ع1، حوكمة الشركات، مج 45، يناير، 2008، ص20.

² سائح محمد زين الدين، مرجع سابق، ص65.

³ عمر علي الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة المدينة، 2009، ص114، ص115.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

أخذ موضوع التدقيق الداخلي والحوكمة اهتمام العديد من الباحثين، حيث توفرت العديد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع باللغة العربية وباللغات الأجنبية، وعليه سوف نقوم بتقديم مجموعة من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

1. الدراسات باللغة العربية:

1- **شملان نجاة:** بعنوان: مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية، (دراسة إحصائية) أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2015.

معالجة الإشكالية المطروحة " ما مدى مساهمة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية لتقييم الداخلي في التجسيد الأمثل لمبدئى حوكمة الشركات في ظل البيئة الدولية؟ ".

نحاول من خلال هذه الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف:

- تسليط الضوء على التدقيق الداخلي كوظيفة والتعرف على ماهية حوكمة الشركات، وإبراز أهمية تقييم الرقابة الداخلية من طرف تدقيق الداخلي ومدى مساهمته في تفعيل حوكمة الشركات.
 - التعرف على مدى تأثير نظام سليم للتدقيق الداخلي في تجسيد أمثل لحوكمة الشركات.
- نظرا لطبيعة الدراسة وتماشيا مع الموضوع، ولتحقيق أهدافه والوصول إلى النتائج المرجوة منه، تم استخدام المنهج الوصفي التحليل في الجزء النظري، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان. كما توصلت إلى النتائج التالية:

- إن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر من أهم الوظائف بالمؤسسة خصوصا لما تقدمه من مساندة وحكم لكل من مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا، والتدقيق الخارجي.
- من أهم أهداف حوكمة الشركات هو تطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصداقية، الإفصاح، والشفافية في مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تصدر عن الشركة، وهناك علاقة ما بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، فالتطبيق السليم للتدقيق الداخلي يؤدي إلى تفعيل الأمثل لمبادئ حوكمة الشركات.

2- **عمر علي عبد الصمد:** دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات (دراسة ميدانية)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009.

لمعالجة الإشكالية المطروحة حول كيف يمكن الاستفادة من التدقيق الداخلي كأداة لتطبيق حوكمة الشركات؟ هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها وتبيين الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وخصوصا فيما يتعلق بمعاييرها الدولية

والتعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة الشركات.

حيث تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى الإطار النظري حول المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات والتدقيق، بالإضافة إلى عرض بعض الدراسات السابقة، اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي والتحليلي، لتحقيق أهداف الدراسة فإن الباحث تعامل مع نوعيين من البيانات الدراسة ثم توزيعها على عينة شملت 150 مدقق يعملون في المكاتب المشمولة بالدراسة، وفي الأخير توصل إلى مجموعة من النتائج أهمها الدور الكبير الذي لعبه إصدار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي على بيئة الأعمال والذي انعكس على التدقيق الداخلي. إن أدوات الرقابة داخل المؤسسة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق وأصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في الشركة وتمثيل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وترقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

3- **فاتح غلاب:** تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

فقد عالجت عدة تساؤلات، ما هو مفهوم تدقيق التنمية المستدامة وما العلاقة بينها وبين التدقيق الأداء الاجتماعية والبيئي؟ هل تقوم المؤسسات الصناعية بتدقيق والتحقق من أدائها الاجتماعي والبيئي؟ هل تقوم المؤسسات الصناعية بتدقيق والتحقق من أدائها الاجتماعي والبيئي، إضافة إلى أدائها المالي من طرف المدققين الخارجيين؟ كما هدفت الدراسة إلى تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بتأثير المؤسسات الاقتصادية على المجتمع والبيئة، وقد اتخذ أصحاب المصالح عددا كبيرا من المبادرات لتقييم تأثير الشركات الاجتماعية والبيئية، واتخذت الشركات عددا كبيرا منها للإبلاغ عن هذا التأثير. وعليه لا بد من إضفاء المصدقية على المعلومات البيئية والاجتماعية التي تفصح عنها المؤسسات الاقتصادية.

حيث تطرق الباحث من خلال هذه الدراسة إلى الهيكل والإطار العام لحوكمة الشركات والإطار الفكري للتدقيق، كما تطرق في الفصل الثالث والخامس إلى دور التدقيق في تجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات ودراسة لبعض المؤسسات الصناعية.

ولإجابة على الإشكالية والوصول إلى النتائج، تم الاعتماد في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدم استبيان الذي تم تصميمه لهذا الغرض والمقابلة الشخصية قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، وتم تجميع البيانات وتنظيمها وتحليلها باعتماد على برنامج SSPSS-17، وفي الأخير تم التوصل إلى النتائج أهمها:

- تتطلب التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات تبني مفهوم الأداء الاجتماعي والبيئي، بالإضافة إلى الأداء المالي لأغراض تحقيق الكفاءة الاجتماعية والبيئية للمؤسسة.

- إن حوكمة الشركات الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة والمؤسسة نحو المجتمع.

- تعتبر خدمة التدقيق التنموية المستدامة خدمة تأكيدية جديدة هدفها التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي.

4- مهدي عمر: دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومراقبة وتسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، 2017.

لمعالجة الإشكالية المطروحة، ما هو دور التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات؟

وقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اعتماد الشركات الجزائرية بأهمية التدقيق الداخلي كأسلوب اتخاذ القرار واعتماد التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية لاتخاذ القرار بكفاءة وفعالية وكمصدر أساسي للمعلومة.

كما توصل إلى النتائج التالية:

- أن التدقيق المحاسبي المالي يعتبر أهم أحد المكونات عناصر تطبيق الحوكمة في الشركات، وأصبحت وظيفة التدقيق من الوظائف الهامة في الشركة.

- يلعب التدقيق الداخلي دورا بالغ الأهمية في دراسة وتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية، حيث تعتبر من أهم مقومات نجاحه.

- يمثل التدقيق سواء كان داخليا أو خارجيا من أهم الآليات الرقابية التي تعتمد عليها مفهوم حوكمة الشركات، وكذلك التدقيق المحاسبي هنالك تطور واضح جدا لمفهوم وظيفة التدقيق المحاسبي المالي في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

ففي هذه الدراسة نلاحظ أن هنالك أوجه تشابه بين هذه الدراسة والدراسة التي نقوم بها من خلال حوكمة الشركات، ولكن الباحث ركز على التدقيق المحاسبي وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها، واعتمد على حوكمة الشركات في التدقيق المحاسبي، أما من ناحية الاختلاف فإن دراستنا تركز على دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات. كما انه لم تواجهه أي صعوبات من ناحية دراسة الحالة في شركة ميناء مستغانم وتم الاستعانة بعدد كبير من المراجع.

2. دراسات باللغة الأجنبية:

1- دراسة (kaslm and hanfl 2012) : بعنوان: assessment of quality for intrnal audit

functions : quest for avlid and reliable fntrument.

هدفت الدراسة إلى التوصل بأنه يمكن الاعتماد عليها وظيفتها القياس الكمي لمدى تطبيق المدققين الداخليين لاطار الممارسة المهنية الدولية (IPPP) International pmfessiona practiees frameurok ، وقد شملت هيئة الدراسة 400 من المدققين الداخليين والمحاسبين والمدراء التنفيذيين في العاصمة الماليزية كوالانيسبور.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أداة القياس المستخدمة في قياس جودة مهام التدقيق الداخلي تعاني من ضعف شديد بعد من قيمتها، وأن الأداة الجديدة التي استحدثتها هذه الدراسة أثبتت مصداقيتها، بالإضافة إلى أنها تتماشى مع الإطار المقترح لمعهد المدققين الداخليين، ويمكن استخدامها كأداة تقييم لقياس جودة مهام التدقيق الداخلي.

وقد أوصت الدراسة باستخدام هذه الأداة جودة مهام التدقيق الداخلي، وكذلك تطويرها لزيادة درجة الصحة والموثوقية للقياس.

2- دراسة (bayle 2012) بعنوان: the effects of internal audit report type and reporting relationships on internal auditors judgments.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أنواع تقارير التدقيق الداخلي في الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية وما هو أثر كل نوع على تقدير المراجع لخطر الرقابة الداخلية وخطر التحليل.

وقد استخدمت هذه الدراسة أداة دراسة الحالة والتي شملت معلومات عن الشركة وصناعتها وأدائها المالي والإدارة لجنة التدقيق والمدقق الخارجي.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن اصدار تقرير التدقيق الداخلي لأطراف خارجية لها علاقة مع المنشأة يؤثر على تقدير المدقق الداخلي لخطر الوقاية الداخلية وخطر التحليل، وخاصة خطر التحليل حيث يكون تقديره أعلى وأكثر تحفظاً، وقد وجدت الدراسة أن لجنة التدقيق لها مشاركة في الرقابة بشكل مساوي للرقابة من قبل الإدارة.

وقد كان من أهم التوصيات أن تستخدم كل من الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق هذه الدراسة بتصميم أنواع من التقارير الداخلية وتقارير ذات العلاقة لتعزيز فعالية حكومة الشركات.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف والتشابه

- الدراسات العربية

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الأولى	تمثلت أوجه تشابه بين الدراسة محل البحث والدراسة السابقة في: <u>المنهج</u> : اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي بأسلوب تحليلي. <u>مجمع الدراسة</u> : استهدف الدراستين إلى المدقق الداخلي والحوكمة الشركات عنصريين للبحث. <u>الطريقة</u> : اعتمدت الدراسة محل البحث والدراسة السابقة على استبيان.	<u>الهدف</u> : هدفت الدراسة السابقة إلى ابراز أهمية تقييم الرقابة الداخلية من طرق التدقيق الداخلي ومدى مساهمة في تفعيل حوكمة الشركات، أما دراسة محل البحث إلى التعرف على وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة في تفعيل حوكمة الشركات.
الدراسة الثانية	<u>المنهج</u> : اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي بأسلوب تحليلي. <u>منهج الدراسة</u> : استهدفت الدراستين على المدقق الداخلي كعنصر للدراسة وكذلك الدراسة محل البحث. <u>طريقة</u> : اعتمدت على الدراستين على دراسة ميدانية.	<u>الهدف</u> : هدفت الدراسة إلى التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الداخلية ودورها في إدارة المخاطر في حين هدفت الدراسة محل البحث.
الدراسة الثالثة	<u>المنهج</u> : اعتمدت الدراستين على الوصفي. <u>الطريقة</u> : اعتمدت كلا الدراستين على دراسة ميدانية.	<u>الهدف</u> : هدفت الدراسة السابقة، ابراز أهمية وظيفة التدقيق في مجال الحوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة. في حين هدفت الدراسة محل البحث إلى التعرف على وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات. <u>مجتمع الدراسة</u> : اعتمدت الدراسة محل البحث على التدقيق الداخلي

<p>وحوكمة الشركات في حين اعتمدت الدراسة السابقة على وظيفة التدقيق في مجال حوكمة لتجسيد مبادرة ومعايير التنمية المستدامة.</p>		
<p>الهدف: هدفت الدراسة محل البحث إلى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، أما الدراسة السابقة تهدف إلى معرفة مدى اعتماد الشركات الجزائرية بأهمية التدقيق الداخلي كأسلوب اتخاذ القرار.</p> <p>مجتمع الدراسة: اعتمدت الدراسة السابقة التدقيق المحاسبي المالي في حوكمة الشركات أما الدراسة محل البحث التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.</p> <p>الطريقة: الدراسة السابقة اعتمدت على دراسة الحالة، أما الدراسة محل البحث اعتمدت على دراسة ميدانية.</p>	<p>المنهج: اعتمدت الدراستين على المنهج الوصفي التحليلي.</p>	<p>السابقة الرابعة</p>
<p>الدراسات الأجنبية</p>		
<p>الهدف: هدفت الدراسة السابقة إلى التوصل لأنه يمكن الاعتماد عليها وظيفتها القياس الكمي لمدى تطبيق المدققين الداخليين لإطار ممارسة المهنة الدولية، أما الدراسة محل البحث هدفت إلى مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات.</p>		<p>الدراسة الأولى</p>
<p>الهدف: الدراسة محل البحث هدفت إلى مساهمة التدقيق الداخلي، أما الدراسة السابقة هدفت إلى التعرف على أنواع في تفعيل حوكمة الشركات، أما الدراسة السابقة هدفت إلى التعرف على أنواع تقارير</p>		<p>الدراسة الثانية</p>

<p>التدقيق الداخلي في الشركات العاملة في الولايات المتحدة وما هو أثر كل نوع على تقارير المراجع تخطر الرقابة الداخلية وخطر التحليل.</p>		
--	--	--

المطلب الثالث: القيمة المضافة من الدراسة

من خلال تطرقنا للدراسات السابقة وجدنا أنها تلتقي مع دراستنا من حيث المتغيرات المدروسة فمنها من تناول المتغير الأول التدقيق الداخلي في الشركات، ومنها ما تناولهما معاً، وهناك بعض التقارب من حيث زاوية الدراسة في الجانب النظري من حيث تقريب المفاهيم وإعطاء دلالاتها وتوضيح مختلف العلاقات التي تربطها. لكن دراستنا قدمت قيمة جديدة كونها هدفت إلى إبراز الدور الكبير والفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، كما أن دراستنا طبقت في الشركة العتاد الصحي بمليانة.

خلاصة:

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري لحوكمة الشركات والتدقيق الداخلي والدراسات السابقة، تطرقنا إلى مفهوم التدقيق الداخلي بمراحله ومعاييره، كما تناولنا مفهوم حوكمة الشركات وآلياتها وإبراز مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، وعرضنا أيضا أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع بشكل كلي أو جزئي للموضوع ومقارنتها مع دراستنا.

ومما سبق نستنتج:

- يقوم التدقيق الداخلي بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، لحماية مصالح الشركة وحقوق المساهمين وباقي أصحاب المصالح، ويتطلب ذلك التزامه بالسلوكيات الأخلاقية لممارسة المهنة.

بالإضافة إلى مهمة الفحص والتقييم والتأكد أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية اللازمة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق الخارجي التي تعتبر في حد ذاتها من الأطراف المساهمة في تفعيل حوكمة الشركات

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لمؤسسة العتاد الصحي

تمهيد:

استكمالاً لما تم تقديمه في الجانب النظري، ونظراً لطبيعة الموضوع الذي تقتضي محاولة إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العلمي، ومعرفة مدى تطبيقها في الشركات الاقتصادية في الجزائر من جهة، ونظراً للدور الهام للتدقيق الداخلي وضرورة تفعيله حوكمة الشركات من جهة أخرى. ارتأينا أن نقوم بمتابعة هذا الدور من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها بشركة العتاد الصحي بولاية عين الدفلى، وهذا من خلال توزيع استبيان يضم مجموعة من الأسئلة للحصول على إجابات لتحديد العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن الشركة

المبحث الثاني: طريقة البحث وأدوات الدراسة

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسة

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن الشركة

سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بالشركة ومهام الشركة وتحديد الهيكل التنظيمي للشركة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الشركة**1- نشأة ومراحل تطور الشركة:**

قبل التطرق إلى نشأة الشركة يجب القول أنها فرع تابعة للشركة الوطنية للصناعات الكهرو منزلية، وهي تقع بولاية تيزي وزو، تضم عدة وحدات وفروع موزعة عبر التراب الوطني من بينها فرع مليانة وهي محل دراستنا التطبيقية.

بعد تحولات شملت أجهزته الداخلية وكذلك أعمالها، فقد كانت الشركة وطنية للمواد المنفعية المعدنية حيث نشأت بالأمر 236/67 المؤرخ في ديسمبر 1967، حيث تمحورت أعمالها في صناعة وتركيب المواد المعدنية الحرارية، وعلى إثر برنامج 1974 / 1977 أسس مشروع وحدة الطرق والطلاء.

2- تعريف الشركة:

الشركة الصناعية للعتاد الصحي -فرع مليانة- تقع في مدخل المدينة على الطريق عين التركي، مساحتها الاجمالية تقدر ب 81.907 متر مربع، وهي مزودة بسلسلة انتاج تعمل 8 ساعات يوميا و 5 أيام في الأسبوع وتحتوي على الأقسام التالية:

1. الجناح الإداري؛
2. مخزون المنتجات التامة الصنع، أخرى لتخزين المواد الأولية؛
3. ورشة الصناعة والتصليح؛
4. ورشة الإنتاج.

إضافة إلى وحدة بيع تجارية بعين الدفلى، وتضم حاليا 122 عاملا موزعين على عدد من المصالح متناسقة فيما بينها لمتابعة الإنتاجية من أول مراحلها إلى عملية ما بعد البيع، أما عن طبيعتها القانونية فهي لا تزال تخضع للقطاع العام في شكل شركة ذات أسهم.

المطلب الثاني: مهام الشركة الصناعية للعتاد الصحي

إن الشركة الصناعية للعتاد الصحي -فرع مليانة- كغيرها من الشركات الإنتاجية لها عدة مهام تتمثل في انتاج مجموعة الأدوات الصحية وتتمثل في :

- حوض مغسل فردي 600 ملم / 485 ملم مصنوعة من الفلاز مطلي مرتين لا فوق على الألوان وحسب الطلب؛

- مغسل جماعي 1200 ملم/ 485 ملم وهو الآخر مطلي مرتين ومصنوع من الفولاذ، ويوجه هذا المنتج إلى المدارس والجامعات والمؤسسات العمومية؛
- مصرف مياه مطبخ اينوكس 500 ملم/ 1200 ملم سمك الورقة (1 ملم) مصنوع من قطعة واحدة دون تلحيم؛
- مصرف مياه مطبخ من الفولاذ مطلي بالخزف؛
- 100ملم/600ملم (حوض واحد)؛
- 1200 ملم حوضيين؛
- حوض مرش حمام، وقد تم إعادة ورشة انتاج المدفئات حيث قدرت ب2000 وحدة لموسم 2009 وكذلك حسب الطلب.

كما أن هنالك عمل ثانوي تقوم به، حيث تم على مستواها نقل المنتجات الكهرو منزلية إلى نقاط البيع بعين الدفلى، إلى بيع كل هذه المنتجات المختلفة تباع بمقياس معين وألوان مختلفة إلى كل الملحقة.

المطلب الثالث: مصالح الشركة ومهامها

للشركة عدة مديريات ومصالح تنطوي تحت هيكلها التنظيمي الذي تدير عليه وكما يلي:

- 1- **المديرية العامة:** مسؤوليتها تتفرع إلى مجموعة المصالح:
 - **مصلحة المراقبة النوعية:** يسهر على سير المصلحة ثلاثة موظفين وهم رئيس المصلحة ومساعديه مهنتهم مراقبة النوعية والجودة المطلوبة في المنتج عبر مراحل التصنيع ومدى قبوله للبيع وكذلك مطابقته للمواصفات المرغوبة، وكذلك دون اغفال الموارد الأولية المستعملة على أن الشركة متحصلة على شهادة الجودة ايزو 2008.
 - **مصلحة الأمن والوقاية:** تتكون المصلحة من أعوان أمن ينقسمون حسب نوبات العمل وذلك للسهر على أمن الوحدة ليلا نهار، وفريق آخر منهم مكلفون بمراقبة مدى أمن العمل في خط الإنتاج من حيث ارتداء الملابس اللازمة للعمل أحذية خاصة، القفازات وواقى الفحم والنظرات لمنع دخول الطلاء للعين. وعلى ذلك يمكن تصنيف العمال الدرجات وحسب السلم الإداري كما يلي:
 - إطار سامي بدرجة ما بين 15 و 19؛
 - عون مهارة ما بين 11 و 14؛
 - عون تنفيذ (عادي) بدرجة ما بين 7 و 10.
- مكلفة بتسيير الأعمال المالية والإدارية للشركة، ويعتبر العمود الفقري في خلق المصالح إذا تنسق وتخطط البرامج التي تعتمد عليها الشركة في أمورها وتضم مصطلحين لها هما:

أ. **إدارة الموارد البشرية:** الإدارة العامة والشؤون القانونية، يركز عمل أعضائها المتكون من ثلاثة عمال هم رئيس المصلحة الذي مهمته بين مختلف الوظائف الرئيسية، وتمثل الشركة أمام الجهات الإدارية والقضائية والمسير الاجتماعي ومسير العمال والأجر، أما مسير أجر العمال توكل له مهمة مراقبة الحركة اليومية للعمال من بداية النشاط اليومي إلى نهايته، تسليم العطل، اعداد كواشف الراتب والعلاوات.

أما بالنسبة للمسير الاجتماعي فهو يهتم بالجوانب الاجتماعية للعمال من تأمينات والضمان الاجتماعي ضف إلى ذلك فرع الوسائل العامة.

ب. **مصلحة المحاسبة والمالية:** تقوم هذه المصلحة بتسجيل كل المدخلات والمخرجات من وإلى الشركة سواء كانت مواد أولية أو لوازم، استثمارات في حساباتها الخاصة على الشكل نقد، كما أنها متفرعة إلى عدة جوانب: صندوق البنك، المشتريات، المبيعات، الخدمات، الأجر، الاستثمارات؛

وتترجم هذه الجوانب في نهاية كل سنة إلى ميزانية ختامية وتحليلات حسابية لكل حساب، بحيث تكون هذه الأرقام مطابقة مع المخزون والبنك والصندوق والجرد نهاية السنة وتنقسم إلى فرعيين: المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

2. **مديرية الإنتاج والاستغلال:** مختصة أساسا في مراقبة سير عملية الإنتاج ودورته الإنتاجية ابتداء من دخوله إلى المصنع (الإنتاج) كمادة أولية على أن يصبح تام الصنع، ويضم هذا القطاع أربع خطوط عبر ورشتي الإنتاج بالإضافة إلى مصلحة الصيانة.

أ. **ورشة الطرق:** في هذه الورشة يأخذ المنتج شكله المناسب، إذ تمر عملية الإنتاج فيها بثلاثة خطوط هي:
- **الخط الأول:** يحتوي على ضاغطة من الحجم بقدر 1600 طن وضاغطة من الحجم المتوسط بقدر 600 طن متخصصة في انتاج حوض الحمام، ويكون التحكم بإصاق الطلاء الثانوية لتسهيل عملية رفع المواد المطروقة؛

- **الخط الثاني:** يحتوي على ثلاثة ضاغطات وهذا الخط مختص في انتاج باقي المنتجات الأخرى

• الأول بطاقة 600 طن؛

• الثانية بطاقة 500 طن؛

• الثالثة بطاقة 315 طن.

- **الخط الثالث:** مختص في صنع القطع الصغيرة مثل: أرجل حوض الحمام.

ب. **ورشة الطلي:** مهمتها إكمال عمل الورشة السابقة، وهي تحتوي على خط الرابع للتنظيف والعمل فيها يتم على مستويين:

- بها تصل القطعة من الورشة الطرق يتم تنظيفها من الزيوت والصدأ وتجهيزها لعملية الطلاء (الطلاء الأسود).

بعد الطلاء الأولي تمر السلعة لتجفيف ثم تمر مرة ثانية لأخذ اللون المطلوب وبعد عملية التجفيف الثانية تصبح القطعة تامة الصنع إذا توضع مباشرة في حاويات خشبية سعة الواحدة 20 قطعة.

يحتوي قسم الإنتاج على تجهيزات مختلفة من الفرن، المكابح، ضاغطات، رافعات، وهو بطاقة إنتاجية تقدر بحوالي 500 قطعة في اليوم، ويبلغ عدد عمال هذا القسم 15 عامل (عمال رؤسائهم).

ت. **مصلحة الصيانة:** حسب طبيعة عمل هذه المصلحة فهي على علاقة مباشرة مع مختلف مصالح الوحدة إذ توكل لها صيانة كل الاستثمارات من معدات التدخل في حالة وجود أعطال؛

تتكون هذه المصلحة من 17 عامل: رئيس المصلحة، محضر وباقي العمال مقسمون حسب مهامهم من خراطة وصيانة التلقائية.

3. المديرية التقنية التجارية:

أ. **المصلحة التجارية:** هي مصلحة مختصة أساسا في تصريف المنتج عبر نقاط البيع المختلفة ويكون البيع بالجملة والتجزئة بالنسبة لعدد العمال التابعين للمصلحة وهم:

- رئيس المصلحة: وهو المسؤول عنها والمكلف بالبحث عن الزبائن؛
- رئيس فرع البيع؛
- مسير المخزونات والتوزيع.

ويعتمد في تحديد سعر البيع على سعر الشراء للمواد الأولية بما فيها التكاليف الملحقة وهامش الربح أدناه 100% وأقصاه 25%.

ب. **مصلحة المخزونات والتموين:** مهمتها الأساسية هي تمويل الشركة بالمواد الأولية اللازمة للإنتاج من صفائح حديدية وطلاء ومواد أخرى خاصة بالإدارة، وتعتمد في ذلك على موردين من داخل الوطن وخارجه، ويشرف على هذه المصلحة أربعة عمال ورئيس المصلحة، تحتوي على ثلاث مخازن:

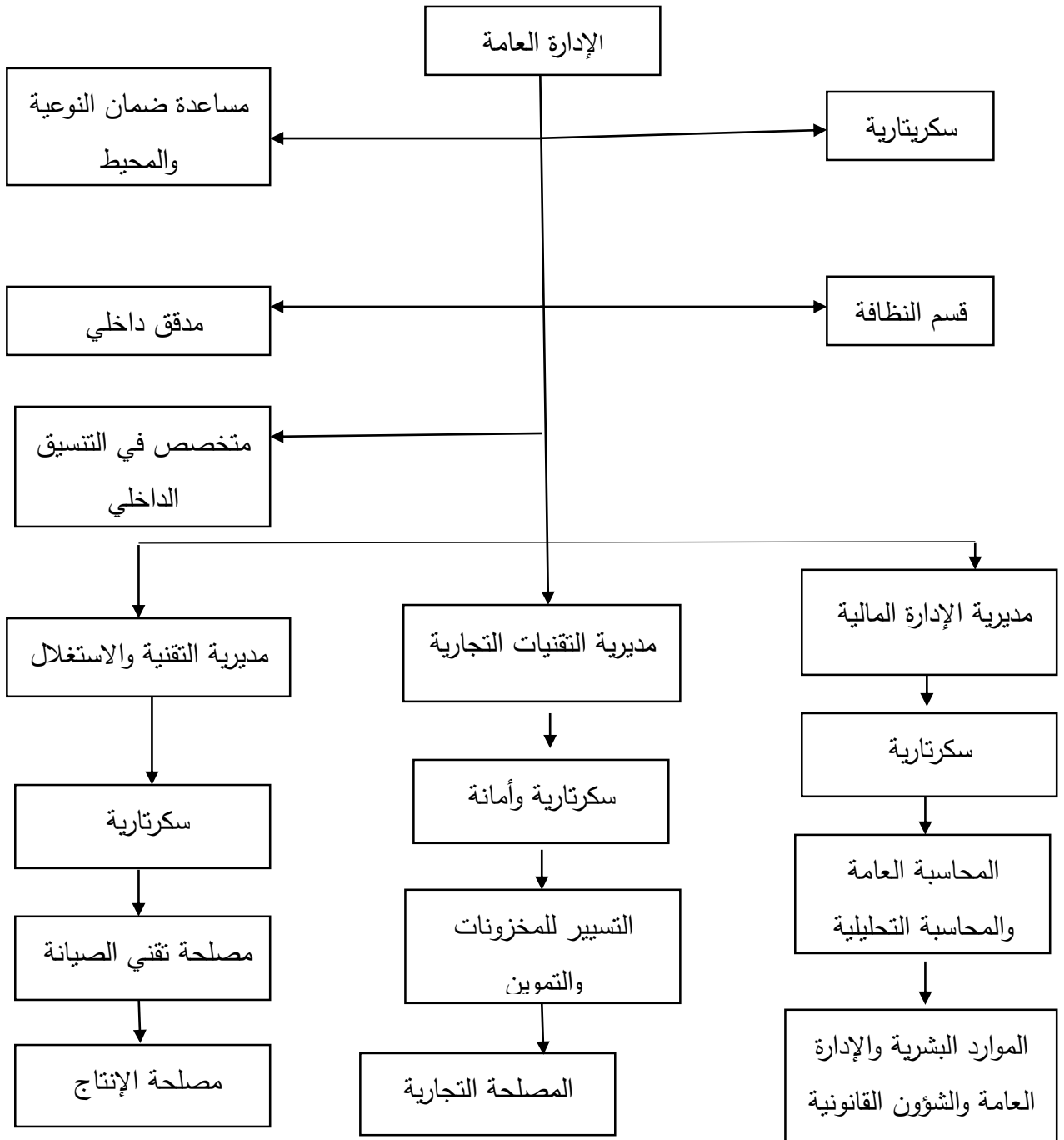
- مخزون للمواد الأولية بكل أنواعها؛
- مخزون قطع الغيار ووسائل النقل؛
- قسم المشتريات مهمته تحرير طلب الشراء بعد استلام الطلب التموين من مسير المخزون قسم تسيير المخزونات مهمته مراقبة حركة المخزونات إعداد تقرير يومية لها.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لشركة العتاد الصحي

يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط العديد من المراكز اتخاذ القرار ونقاط تنفيذها، وبالنظر إلى مختلف الاتجاهات المعتمدة كمسارات للاتصال فيها بينما مع العلم أن تعميمه مرتبط على حد كبير بتحقيق أهداف الشركة لذلك لا بد أن يستجيب هذا الهيكل لمختلف ما تسعى للوصول إليه؛ وما يميز به الهيكل التنظيمي للشركة الصناعية للعتاد الصحي - فرع مليانة- هو تعرضه للعديد من التغيرات والتعديلات سواء الإضافة أو النقصان، وذلك ليتجاوب مع المتغيرات والمتطلبات الجديدة للتسيير وللبيئة على الصعيد الداخلي والخارجي؛

فالهيكلة التنظيمية للشركة العتاد الصحي - فرع مليانة- محل الدراسة لم يخالف هذه القاعدة إذا عرف بعض التغيرات والتعديلات منذ نشأتها؛ وعليه ركزنا اهتمامنا على الهيكل التنظيمي الذي استقرت عليه الشركة في الآونة الأخيرة فإننا نجد مكونا من المديرية العامة وثلاث مديريات فرعية تضم المصالح ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للشركة الصناعية للعتاد الصحي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق الشركة

المبحث الثاني: طريقة البحث وأدوات الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض مجتمع وعينة الدراسة وتحديد المتغيرات وأدوات الدراسة المستخدمة في جمع المعلومات والأدوات الإحصائية وبرامج المستخدمة في معالجة البيانات.

المطلب الأول: طريقة البحث

سنتناول في هذا المطلب الطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة ومصادر المعلومات.

1. تحديد المتغيرات:

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات داخل المؤسسة ويتضمن متغيرين أساسيين هما التدقيق الداخلي متغير مستقل وحوكمة الشركات متغير تابع.

2. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مؤسسة العتاد الصحي الموجودة بمليانة ولاية عين الدفلى، وقد تم توزيع (55 استمارة)، حيث اعتمدنا على طريقة تسليم واستلام مباشر، وتم استرجاع 50 استبيان والباقي متمثلة في 5 استبيانات لم تسترجع بطلب أصحابها وبعد عملية التقييم قررنا الإبقاء على 50 استمارة.

3. أداة الدراسة (الاستبيان):

تمت ذلك من خلال:

- اعداد استمارة الاستبيان وقياسها:

من أجل الحصول على البيانات والمعلومات من أفراد مجتمع الدراسة تطلب الأمر تصميم الاستبيان وذلك من أجل اختبار فرضيات الدراسة، وعلى هذا الأساس تم تقسيمه إلى جزئيين:

الجزء الأول: المعلومات الشخصية لأفراد العينة وتشمل (الجنس، السن، التأهيل العلمي، الخبرة الوظيفية).

الجزء الثاني: وهو مقسم إلى ثلاث محاور على النحو التالي:

- **المحور الأول:** واقع التدقيق الداخلي في الشركة، ويتضمن 8 عبارات.
- **المحور الثاني:** مدى تطبيق الشركة لحوكمة الشركات، ويتضمن 8 عبارات.
- **المحور الثالث:** مداخل تطبيق آليات حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي، ويتضمن 7 عبارات.

الجدول رقم(01): يمثل توزيع ألفا كرونباخ على محاور الاستبيان

الإستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	النسبة
المحور الأول	8	0.614	%61.4
المحور الثاني	8	0.732	%73.2
المحور الثالث	7	0.514	%51.4

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات برنامج SPSS23

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور واقع التدقيق الداخلي لشركة 0.614

وهي قيمة مرتفعة وهذا ما يؤكد ثبات مرتفع لهذا المحور، كما تدل قيمة ألفا كرونباخ لمحور مدى تطبيق الشركة لحوكمة الشركات 0.732 وهي قيمة مرتفعة وهذا ما يدل ثبات جيد لهذا المحور، كما يتضح من قيمة ألفا كرونباخ لمحور مداخل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي في ظل التدقيق الداخلي هي 0.514 وهي قيمة جيدة وهذا ما يدل ثبات هذا المحور.

كما يتضح من قيمة ألفا كرونباخ للإستبانة ككل هي 0.804 وهذه القيمة مؤشر هام لصلاحية أداة

الدراسة للتطبيق بغرض تحقيق الأهداف.

4. تحكيم الاستبيان:

قبل توزيع الاستبيان خضع لعملية التحكيم من قبل الأساتذة الجامعيين المتخصصين في التدقيق،

وهذا من أجل التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، وخاصة من حيث:

- الدقة وصياغة الأسئلة.

- من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

وبناء على التوصيات والملاحظات الواردة من الأساتذة المحكمين التي أخذت بعين الاعتبار، تم

صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم بيان أدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان.

1. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستمارات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج EXCEL في معالجة المعطيات التي تكون في جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في الدوائر النسبية لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل.

- تم تحليل البيانات ومعالجتها بواسطة برنامج SPSS؛
- استخدام معامل ألفا كرومباخ لقياس الثبات؛
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارات الاستبيان؛
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة.

2. ثبات أداة الدراسة:

قبل تحليل النتائج الدراسة، لابد من التأكد من موثوقية أداة الدراسة المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس، وتتأثر أداة القياس بعدة عوامل.

وتوجد عدة اختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها معامل ألفا كرومباخ، وتستخدم ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية اتساق الداخلي لعبارات الأداة.

الجدول رقم (02): يمثل صدق وثبات الاستبانة

عدد العبارات	الفا كرونباخ	النسبة
23	0.804	%80.4

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

من الجدول نلاحظ أن ألفا كرونباخ يصل إلى أكثر من 0.804 حيث يعتبر ذو مستوى عال من الدقة والثبات وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة كبيرة في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير حتى لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

يشمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض وتحليل نتائج الدراسة والمناقشة. وفي المطلب الثاني سنحاول تحليل واختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات، التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

1. توزيع العينة حسب فئة الجنس:

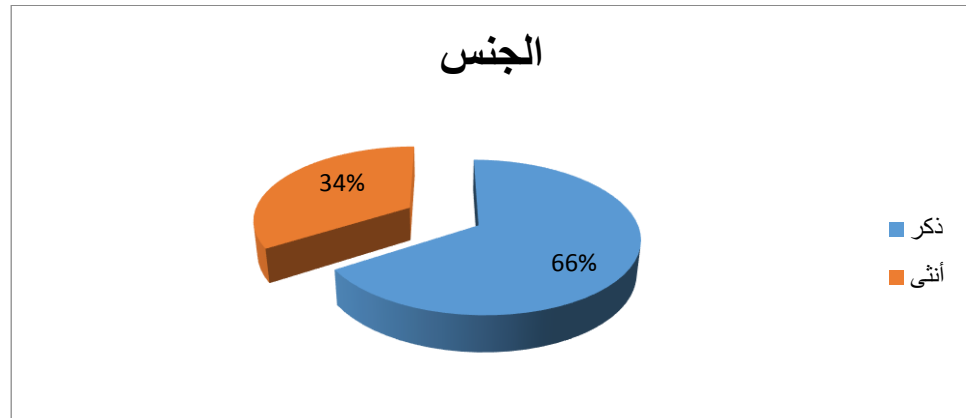
يبين الجدول رقم (03) توزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف جنسهم بين الذكور واناث وهذا على النحو التالي:

الجدول (03): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	التكرارات	الجنس
66.0	33	ذكر
34.0	17	أنثى
100.0	50	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23

الشكل رقم (03): توزيع العينة حسب فئة الجنس



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج EXCEL2007

من الجدول أعلاه يتضح أن أغلب أفراد عينة الدراسة من الذكور 33 بنسبة تمثيل بلغت 66% بينما بلغ عدد الإناث 17 بنسبة تمثيل بلغت 34%، ويمكن تفسير هذا التفاوت بين النوعين لطبيعة وظائف المؤسسة.

2. توزيع العينة حسب فئة السن

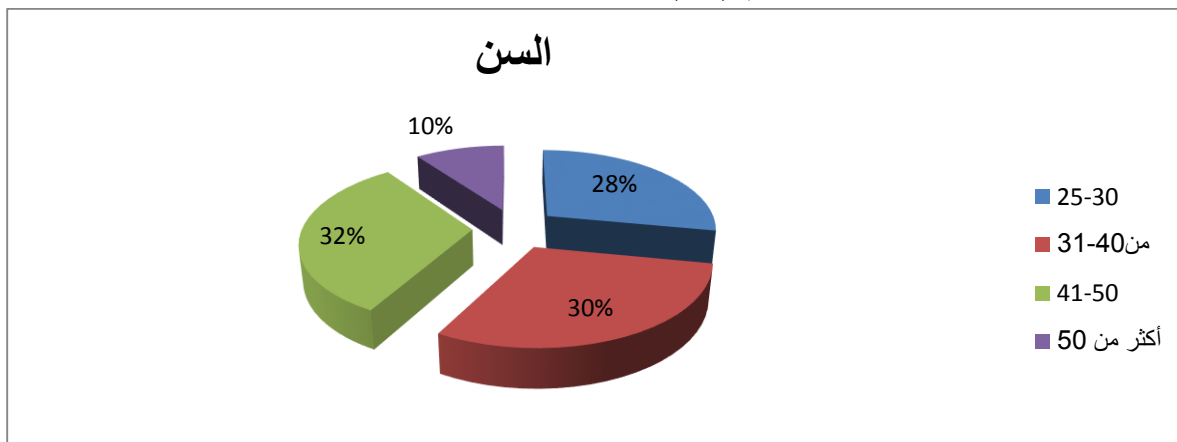
يبين الجدول (04): التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف أعمارهم وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (04): التوزيع عينة الدراسة حسب فئة السن

النسبة	التكرارات	السن
28.0	14	من 25-30
30.0	15	من 31-40
32.0	16	من 41-50
10.0	5	أكثر من 50
100	50	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS23

الشكل رقم (04): تمثيل عينة الدراسة حسب السن



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات EXCELE2007

من خلال الجدول يتضح أن الفئة العمرية من 41-50 سنة بلغت نسبتها 32 % بمجموع 16 فردا بينما الفئة العمرية ما بين 31-40 سنة بلغت نسبتها 30% بمجموع 15 فرد، بينما الفئة العمرية من 25-30 سنة بلغت نسبتها 28% بمجموع 14 فرد، وكذا فإن الفئة العمرية لأكثر من 50 سنة فبلغت نسبتها 10% بمجموع 5 أفراد كما نلاحظ أن عينة الدراسة تعتبر عينة شبابية.

3. توزيع العينة حسب التأهيل العلمي:

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

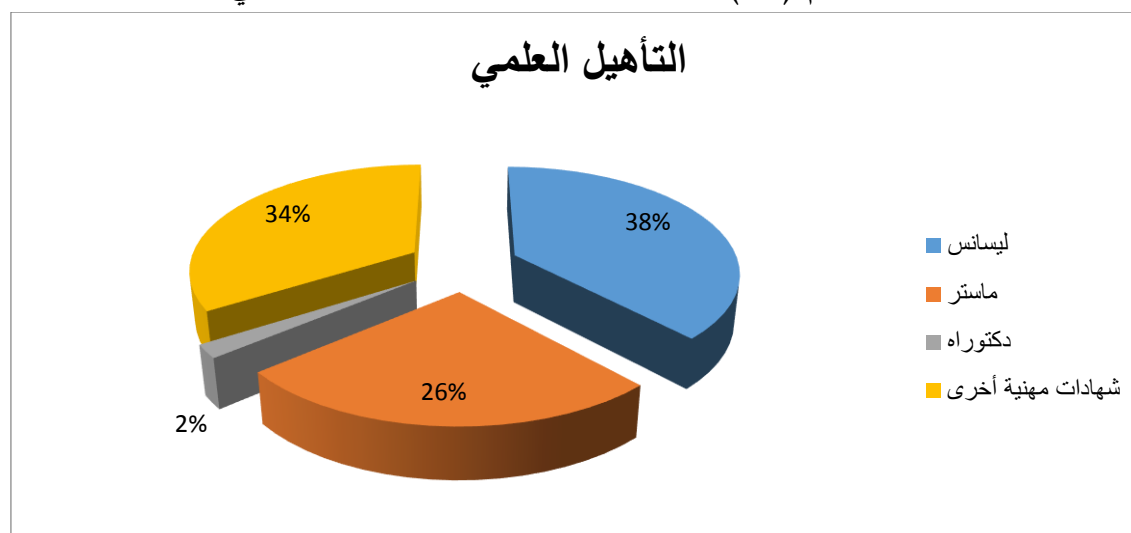
التالي:

الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي

المستوى العلمي	التكرارات	النسبة
ليسانس	19	38.0
ماستر	13	26.0
دكتوراه	1	2.0
شهادات مهنية أخرى	17	34.0
المجموع	50	100.0

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23

الشكل رقم (05): يمثل عينة الدراسة حسب التأهيل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات EXCEL2007

من الجدول نلاحظ أن نسبة الأفراد الحاصلين على ليسانس 19 فرد بنسبة 38% أما شهادات مهنية بلغ أفراد العينة 17 فرد بنسبة بلغت 34%، بينما المستوى ماستر فقد بلغ مجموع أفراد العينة 13 فرد بنسبة بلغت 26 %، أما الدكتوراه بلغ فرد واحد بنسبة 2% كما نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد عينة الدراسة غالبيتهم ذو مستوى جامعي وهذا لطبيعة نشاط الشركة التي تعتمد على المهنيين المؤهلين بالدرجة الأولى.

4. توزيع العينة حسب الخبرة:

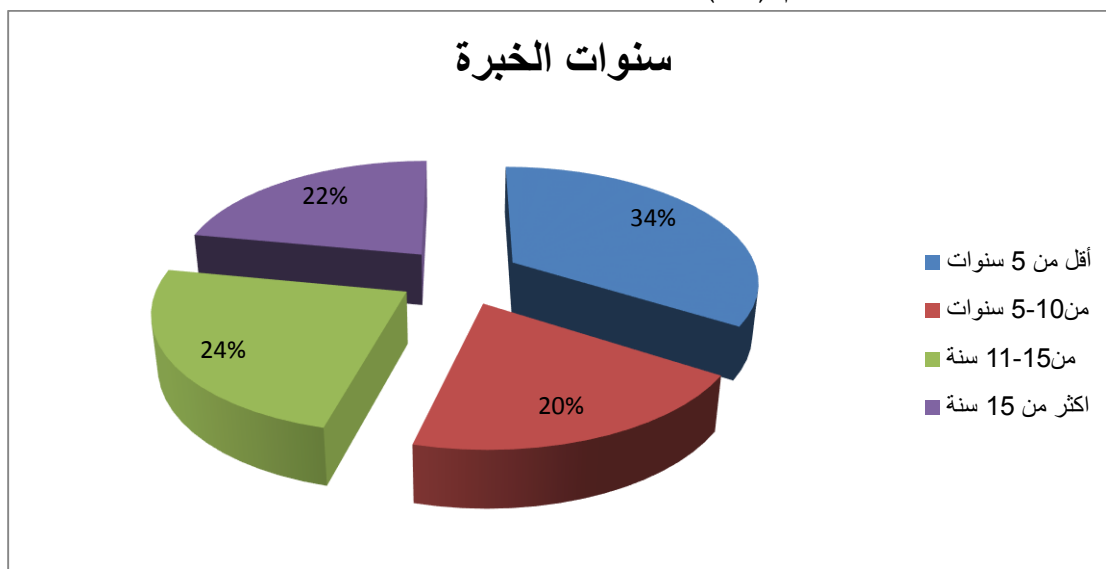
يبين الجدول رقم (06) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب خبرتهم وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة الوظيفية

الخبرة	التكرارات	النسبة
أقل من 5 سنوات	17	34.0
من 5-10 سنوات	10	20.0
من 11-15 سنة	12	24.0
اكثر من 15 سنة	11	22.0
المجموع	50	100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23

الشكل رقم (06): يمثل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج EXCEL2007

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين خبرتهم من أقل من 5 سنوات هو 17 فرد بنسبة بلغت 34% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم ما بين 11-15 سنة هو 12 فرد بنسبة بلغت 24%، بينما أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم أكثر من 15 سنة هو 11 فرد بنسبة بلغت 22%، أما بالنسبة لمن خبرتهم من 5-10 سنوات فقد بلغ عدد أفراد العينة 10 أفراد بنسبة 20% كما نلاحظ من خلال الجدول أن الفئة الغالبة هي الفئة التي تتراوح خبرتهم أقل من 5 سنوات.

2. عرض نتائج المحاور وتحليلها

بعد تفرغ البيانات الموجودة بالاستمارات المسترجعة والقابلة للتحليل تم الحصول على النتائج التالية:

- نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الأول

الجدول رقم (07): يمثل نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع التدقيق الداخلي في الشركة

العبارة	التكرار والنسب	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	تكرار	3		47	2.8800	.47980	موافق
	%	6.0		94.0			
2	تكرار	4	5	41	2.7400	.59966	موافق
	%	8.0	10.0	82.0			
3	تكرار	2	8	40	2.7600	.51745	موافق
	%	4.0	16.0	80.0			
4	تكرار	4	10	36	2.6400	.63116	موافق
	%	8.0	20.0	72.0			
5	تكرار	5	11	34	2.5800	.67279	موافق
	%	10.0	22.0	68.0			
6	تكرار	1	2	47	2.9200	.34047	موافق
	%	2.0	4.0	94.0			
7	تكرار	4	3	43	2.7800	.58169	موافق
	%	8.0	6.0	86.0			
8	تكرار	2	3	45	2.8600	.45221	موافق
	%	4.0	6.0	90.0			
نتائج المحور ككل							موافق
					2.7700	.28275	موافق

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23

التحليل:**العبارة الأولى:**

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 94 % وغير موافق ب 6 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.88 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.479 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الثانية:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 82 % و أما المحايد 10 %، وغير موافق ب 8 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.74 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.599 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الثالثة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 80 % و أما المحايد 16 %، وغير موافق ب 4 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.76 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.517 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الرابعة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 72 % و أما المحايد 20 %، وغير موافق ب 8 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.64 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.631 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الخامسة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 68 % و أما المحايد 22 %، وغير موافق ب 10 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.58 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.672 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة السادسة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 94 % و أما المحايد 4 %، وغير موافق ب 2 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.92 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.340 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة السابعة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 86 % و أما المحايد 6%، وغير موافق ب 8 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.78 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.581 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الثامنة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 90 % و أما المحايد 6%، وغير موافق ب 4 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.86 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.452 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

- نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني

جدول رقم (08): نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى تطبيق الشركة لحوكمة الشركات

العبارة	التكرار والنسب	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه		
1	تكرار	9	16	25	2.3200	.76772	محايد		
	%	18.0	32.0	50.0					
2	تكرار	4	9	37	2.6600	.62629	موافق		
	%	8.0	18.0	74.0					
3	تكرار	3	25	22	2.3800	.60238	موافق		
	%	6.0	50.0	44.0					
4	تكرار	7	11	32	2.5000	.73540	موافق		
	%	14.0	22.0	64.0					
5	تكرار	6	19	25	2.3800	.69664	موافق		
	%	12.0	38.0	50.0					
6	تكرار	11	18	21	2.2000	.78246	محايد		
	%	22.0	36.0	42.0					
7	تكرار	8	21	21	2.2600	.72309	محايد		
	%	16.0	42.0	42.0					
8	تكرار	16	20	14	1.9600	.78142	محايد		
	%	32.0	40.0	28.0					
نتائج المحور ككل							2.3325	.42304	محايد

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23

التحليل:**العبارة الأولى:**

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 50 % محايد 32 % وغير موافق ب 18 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول محايد وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.32 الذي يعبر عن الفئة الثانية وأما الانحراف المعياري 0.767 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الثانية:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 74 % و أما المحايد 18 %، وغير موافق ب 8 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.66 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.626 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الثالثة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 44 % و أما المحايد 50 %، وغير موافق ب 6 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.38 الذي يعبر عن الفئة الثالثة. وأما الانحراف المعياري 0.602 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الرابعة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 64 % و أما المحايد 22 %، وغير موافق ب 14 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.50 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.735 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الخامسة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 50 % و أما المحايد 38 %، وغير موافق ب 12 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.38 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.696 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة السادسة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 42 % و أما المحايد 36 %، وغير موافق ب 22 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول محايد وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.20 الذي يعبر عن الفئة الثانية. وأما الانحراف المعياري 0.782 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة السابعة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 42 % و أما المحايد 42%، وغير موافق ب 16 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول محايد وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.26 الذي يعبر عن الفئة الثانية وأما الانحراف المعياري 0.723 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الثامنة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 28 % و أما المحايد 40%، وغير موافق ب 32 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول محايد وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 1.96 الذي يعبر عن الفئة الثانية وأما الانحراف المعياري 0.781 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

- نتائج آراء عينة الدراسة حول المحول الثالث
الجدول رقم (09): يمثل نتائج آراء عينة الدراسة حول مداخل تطبيق آليات حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي

العبارة	التكرار والنسب	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	تكرار	2	17	31	2.5800	.57463	موافق
	%	4.0	34.0	62.0			
2	تكرار	2	9	39	2.7400	.52722	موافق
	%	4.0	18.0	78.0			
3	تكرار	3	6	41	2.7600	.55549	موافق
	%	6.0	12.0	82.0			
4	تكرار	3	7	40	2.7400	.56460	موافق
	%	6.0	14.0	80.0			
5	تكرار	7	15	28	2.4200	.73095	موافق
	%	14.0	30.0	56.0			
6	تكرار	2	13	35	2.6600	.55733	موافق
	%	4.0	26.0	70.0			
7	تكرار	2	11	37	2.7000	.54398	موافق
	%	4.0	22.0	74.0			
نتائج المحور ككل							
					2.6571	.29433	موافق

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23

التحليل:**العبارة الأولى:**

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 62 % محايد 34 % وغير موافق ب 4 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.58 الذي يعبر عن الفئة الثالثة. وأما الانحراف المعياري 0.574 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الثانية:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 78 % و أما المحايد 18 %، وغير موافق ب 4 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.74 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.527 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الثالثة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 82 % و أما المحايد 12 %، وغير موافق ب 6 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.76 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.555 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الرابعة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 80 % و أما المحايد 14 %، وغير موافق ب 6 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.74 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.564 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة الخامسة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 56 % و أما المحايد 30 %، وغير موافق ب 14 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.42 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.730 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة السادسة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 70 % و أما المحايد 26 %، وغير موافق ب 4 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 2.66 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.557 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

العبارة السابعة:

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الإجابة موافق كانت 74 % و أما المحايد 22%، وغير موافق ب 4 % حيث أن إجابات هذه العبارة تمحورت حول موافق وبالنظر إلى الـ المتوسط الحسابي 2.70 الذي يعبر عن الفئة الثالثة وأما الانحراف المعياري 0.543 وهو يدل على عدم وجود تباين كبير في إجابات العينة.

المطلب الثاني: مناقشة اختبار الفرضيات

- اختبار الفرضيات One Sample T.TEST

بعد تحليل ومناقشة نتائج إجابات عينة الدراسة سوف نتطرق إلى اختبار قابلية النتائج للتعميم على مجتمع الدراسة على أنها نتائج معنوية تعكس فعلا الواقع محل الدراسة ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتحويل كل محور لبعد إحصائي بجمع عباراته عن طريق المتوسطات الحسابية وتحويلها لعبارة وحيدة تمثل المحور وبعد الحصول على الأبعاد الأربعة التي تمثل المحاور قمنا بتطبيق اختبار T للعينة الواحدة One Sample T Test لاختبار كل بعد والبحث عن إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية.

$$.t = \frac{\bar{x} - u}{s/\sqrt{n}}$$

حيث: \bar{x} المتوسط الحسابي

u الوسط الحسابي للمجتمع

s الانحراف المعياري للعينة

n حجم العينة

- اختبار الفرضيات باستخدام T عند مستوى دلالة $\text{Sig}(\alpha)$ 5% الذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5% مما يعكس مجال الثقة بين 95% وهذا على أساس قاعدة القرار التالية:

- قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت فيه $\text{Sig}(\alpha) > 5\%$.

- قبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة $\text{Sig}(\alpha) < 5\%$.

وعليه إذا كان $\text{Sig}(\alpha) < 5\%$ فهذا يعني و يبين أن إجابات أفراد العينة بعيدة عن مركز الحياد.

1- اختبار الفرضية الأولى:

- الفرضية الصفرية: لا يوجد واقع التدقيق الداخلي في الشركة

- الفرضية البديلة: يوجد واقع التدقيق الداخلي في الشركة

المحور الأول: واقع التدقيق الداخلي في الشركة

سوف نقوم بتحليل المحور الأول من خلال فرضياته

الجدول رقم(10): يمثل اختبار T لواقع التدقيق الداخلي في الشركة

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
			Sig. (2-	Mean	95% Confidence Interval	
	t	df	tailed)	Difference	of the Difference	
					Lower	Upper
المحور 1	69.272	49	.000	2.77000	2.6896	2.8504

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS23

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة $Sig(\alpha)$ إذ قدرت قيمتها بـ 0.000 (00 %) وهو ما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة بأن هناك واقع لتدقيق الداخلي في الشركة

2-اختبار الفرضية الثانية:

- الفرضية الصفرية: عدم تطبيق الشركة لحوكمة الشركات

- الفرضية البديلة: تطبيق الشركة لحوكمة الشركات

المحور الثاني: مدى تطبيق الشركة لحوكمة الشركات

سوف نقوم بتحليل المحور الثاني بالاعتماد على فرضياته

الجدول رقم(11): يمثل اختبار T تطبيق الشركة لحوكمة الشركات

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
			Sig. (2-	Mean	95% Confidence Interval	
	t	df	tailed)	Difference	of the Difference	
					Lower	Upper
المحور 2	38.988	49	.000	2.33250	2.2123	2.4527

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS23

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة $\text{Sig}(\alpha)$ إذ قدرت قيمتها بـ 0.000 (00 %) وهو ما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن تطبيق الشركة لحوكمة الشركات.

3- اختبار الفرضية الثالثة:

- الفرضية الصفرية: لا توجد مداخل تطبيق آلية حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي

- الفرضية البديلة: توجد مداخل تطبيق آلية حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي

المحور الثالث: مداخل تطبيق آلية حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي

سوف نقوم بتحليل المحور الثالث من خلال فرضياته

الجدول رقم(12): يمثل اختبار T مداخل تطبيق آلية حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
المحور 3	63.836	49	.000	2.65714	2.5735	2.7408

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS23

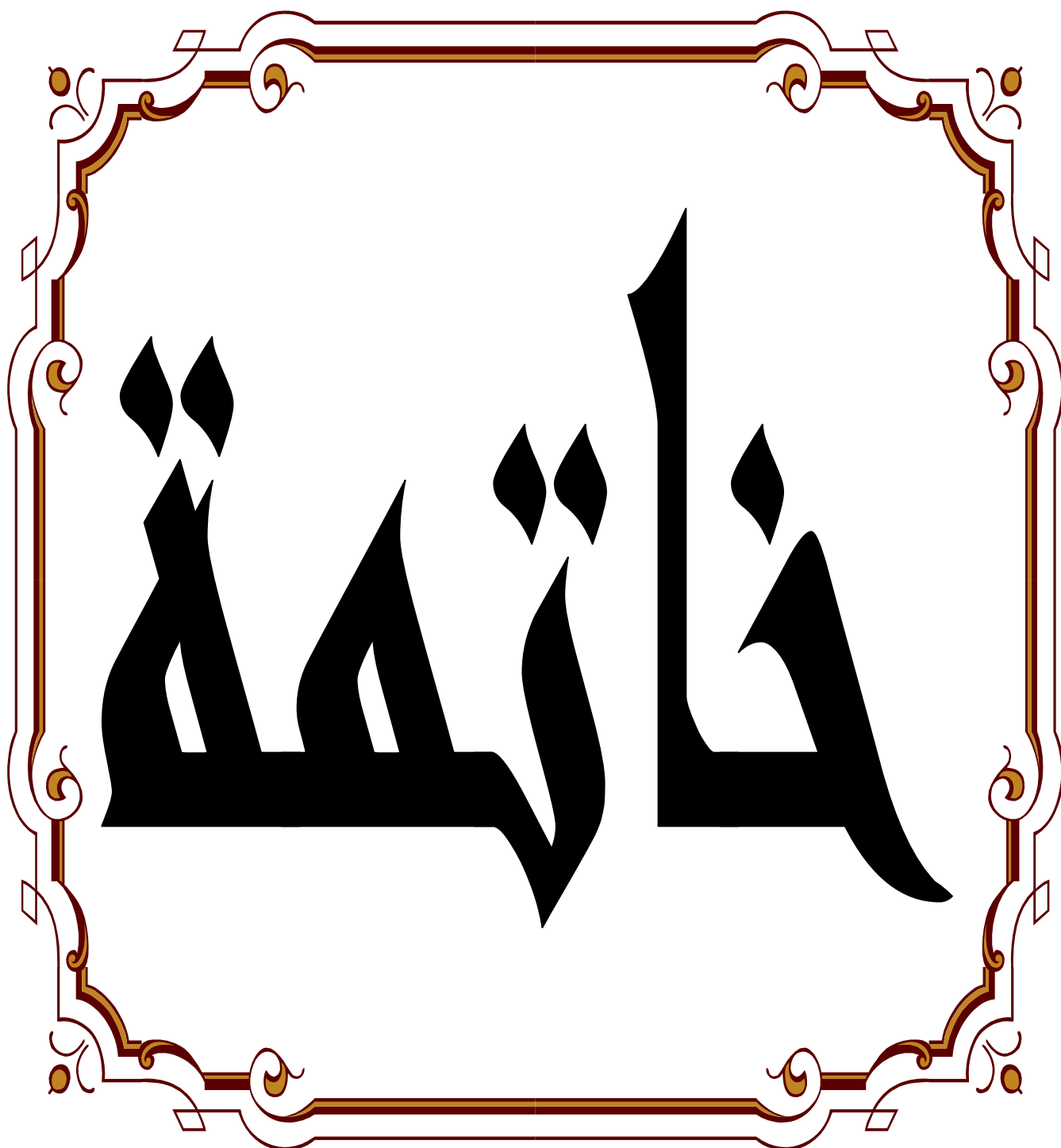
على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة $\text{Sig}(\alpha)$ إذ قدرت قيمتها بـ 0.000 (00 %) وهو ما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن توجد مداخل تطبيق آلية حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي.

خلاصة:

استهدفنا من خلال الدراسة الميدانية إبراز دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بشركة العتاد الصحي بمليانة، وذلك بإسقاط الجانب النظري في دراستنا على الشركة محل الدراسة، حيث قمنا بتوزيع استبيان على مختلف الإطارات بالشركة، وكانت النتائج المتوصل إليها من خلال تحليل نتائج الاستبيان كالتالي:

- اتضح لنا أن المدقق الداخلي له دور مهم في السير الحسن لنشاط الشركة، وذلك من خلال متابعة نظام الرقابة الداخلي وتصحيح الانحرافات وتبنيه أصحاب المصالح بحالة وجود أخطار تهدد الشركة، وهذا ما يساعد على الإفصاح والشفافية، وحماية حقوق أصحاب المصالح، من أجل توفير إطار فعال للحوكمة داخل الشركة.
- كما لاحظنا بعض النقائص التي تضعف من الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي من أجل التطبيق السليم للحوكمة والمتمثلة في غياب لجنة التدقيق الداخلي التي تلعب دور مهم في دعم التدقيق الداخلي.
- كما لاحظنا ضعف الاتصال بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة.

ومن خلال النتائج المتحصل عليها وبعد عمليات التحليل توصلنا إلى أن شركة العتاد الصحي بمليانة، ومن خلال التدقيق الداخلي والدور الذي يلعبه داخل الشركة فإنها تسعى إلى التطبيق السليم والفعال لحوكمة والتقييد بآلياتها، وهذا ما أكدته اختبارات الفرضيات عن طريق المعالجة الإحصائية لأراء أفراد عينة الدراسة.



نظرا لكبر حجم الشركات وتوسع نشاطها أصبح من المهم حماية ممتلكاتها، خاصة مع أزمة الثقة التي عصفت بمهنة المحاسبة وزيادة التلاعب، هذه العوامل دفعت بظهور مفاهيم جديدة والمتمثلة في التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والتي لافقت اهتمام كبير من الباحثين الاقتصاديين والتي تمثلت حلا للحد من هذه التلاعبات وزيادة الثقة لدى أصحاب المصالح.

وللإلمام بالموضوع أكثر قمنا بدراسة مختلف الجوانب المتعلقة بكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وكذلك محاولة تبين دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، حيث يلعب التدقيق الداخلي دور مهم في تفعيل حوكمة الشركات من خلال دوره في تقييم دور الرقابة الداخلية وعلاقته التعاونية والتكاملية مع التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق إضافة إلى تعزيز الإفصاح والشفافية من طرف المدقق الداخلي.

أولاً: النتائج المتوصل إليها

من خلال الجانب النظري والفصل التطبيقي لموضوع الدراسة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- أصبح التدقيق الداخلي عنصر رئيسي في الشركة لا يمكن الاستغناء عنه، إذ يلعب دورا بالغ الأهمية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتصحيح الانحرافات وتقديم النصائح والحلول في الوقت المناسب؛
- إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات مجموعة من الآليات أبرزها وأهمها التدقيق الداخلي كونه يتسم بالشمولية في تفعيل كافة وحدات الشركة؛
- هنالك تطور واضح لمفهوم وظيفة التدقيق الداخلي في ظل تفعيل مفهوم حوكمة الشركات، حيث توسعت مهامه وتعددت الأنشطة المالية وأصبح يهتم بالأنشطة الأخرى في الشركة؛
- تعتبر حوكمة الشركات بمثابة الأداة التي تتضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلال مواردها ومنع التلاعبات ودراسة المخاطر التي تهدد استقرارها ووضع الحلول الوقائية لها؛
- للتدقيق الداخلي دور مهم في الشركة، وذلك من خلال العلاقة التعاونية التي يلعبها مع مجلس الإدارة، لجن التدقيق، التدقيق الخارجي لدعم تفعيل السليم لحوكمة الشركات؛
- للمدقق دور واضح في تفعيل حوكمة الشركات.

ثانياً: توصيات الدراسة

رغم الدور المهم الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، إلا أن هنالك بعض النقائص التي تعرقل هذا الدور، على هذا الأساس يمكن تقديم بعض التوصيات والتي قد تساعد في تفعيل دوره أكثر، وذلك كما يلي:

- على إدارة الشركة أن تهتم بالتدقيق الداخلي لتخفيف ما عليها من مسؤولية،
- ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة بصفة مستمرة فيما يخص حوكمة الشركات ودور التدقيق الداخلي فيها،

- ضرورة تضمين التقرير النهائي للبيانات والقوائم المالية الي تعدها الشركات في ختام الفترة المحاسبية تقريبا عن مدى الالتزام بالآليات وقواعد الحوكمة في الشركات.

ثالثا: أفاق الدراسة

ويبقى المجال مفتوحا للدراسات الأخرى في هذا الميدان لكن من زوايا أخرى مختلفة نذكر منها:

- دور التدقيق الداخلي في دعم وتحسين الأداء المالي في الشركة؛
- أثر تطبيق حوكمة الشركات على السير الحسن للمؤسسة الاقتصادية؛
- دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات وفق نظم المعلومات المحاسبية ومعايير المحاسبية الدولية؛
- دور إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات.

الذرائع

قائمة المراجع:

الكتب العربية:

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحوكيمي، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
2. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2005.
3. حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة الشركات وأثرها في الأداء والمخاطر، ط1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011.
4. زاهرة عاطف سواء، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
5. طارق عبد العال حمادة، حوكمة الشركات المبادئ - التجارب - التطبيقات الحوكمة في المصاريف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
6. طارق عبد العال حمادة، حوكمة الشركات، ط3، دار الجامعة، مصر، 2007.
7. عبد الله خلق الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، صادر عن IIA، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
8. عدنان بن حيدر بن درويطي، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007.
9. علاء فرحان طالب، ايمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
10. فتحي رزق السوافيري، سمير كامل، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
11. محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005.
12. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات جامعة الجزائر، 2008.
13. محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007.
14. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
15. مصطفى يوسف كافي، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

المذكرات:

1. براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2014.
2. ترتبيرت ريمة، دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، قسم المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبالي بونعام، خميس مليانة، 2017.

قائمة المراجع:

3. سائح محمد زين الدين، دور وظيفة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019.
4. عمر علي الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة المدية، 2009.
16. لطفي شعبان، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير في المؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
5. محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
6. مقيدشي فاطمة، مساهمة النظام المحاسبي والمالي في تفعيل حوكمة شركات، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016.

المدخلات والمجالات:

1. بوقرة رايح، غانم هاجر، الحوكمة المفهوم والأهمية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012.
 17. سمير كامل، محمد عيسى، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة مع دراسة تطبيقية، مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، ع1، حوكمة الشركات، مج 45، يناير، 2008.
 18. جهاد خليل الوزير، دور الحوكمة في تمكين المساهمين والمستثمرين واستقرار الأسواق المالية، الملتقى السنوي لسوق رأس المال الفلسطيني، سوق فلسطين للأوراق المالية، 2007.
- المواقع الالكترونية:

[http:// at.ifac.org/ethics](http://at.ifac.org/ethics)

الملتقى

الملحق رقم: (01): الاستمارة



جامعة الجليلي بونعامة خميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



تخصص: محاسبة وتدقيق

الطالبة: تساليت زوليخة

الطالبة: بومازونة منال

الايمايل: zoulikhatasslit@gmail.com

استمارة استبيان

أخي، أختي

يمثل هذا الاستبيان أداة لجمع البيانات في إطار إعداد مذكرة لنيل شهادة ماستر، في المحاسبة والتدقيق تحت عنوان دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات، من اعداد الطالبتين تساليت زوليخة وبومازونة منال، تحت اشراف الأستاذ قبلي نبيل.

تهدف هذه الدراسة إل تحليل واقع التدقيق الداخلي وفعاليتيه في تطبيق حوكمة الشركات، على

ضوء خبرتكم العملية

يشرفنا أن نطلب منكم المساعدة لتحقيق أهداف هذا البحث وتزويدنا بالبيانات اللازمة.

اجابتكم على الأسئلة الواردة في الاستبيان ستكون محل تقدير وعرفان، ونؤكد لكم أنها تستخدم إلا

لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا منا خالص الشكر والتقدير

السنة الجامعية: 2019-2020

الجزء الأول: معلومات عامة

الرجاء وضع علامة X في الخانة المناسبة لإجاباتكم

1. الجنس:

ذكر

أنثى

2. السن:

30-25 -

40-31 -

50-41 -

أكثر من 50 -

3. التأهيل العلمي:

- ماجستير

- شهادات مهنية أخرى

- ليسانس

- دكتوراه

4. الخبرة الوظيفية:

- 5 إلى 10 سنوات

- أكثر من 15 سنوات

- أقل من 5 سنوات

- 11 إلى 15 سنوات

الجزء الثاني: بيانات حول الموضوع

المحور الأول: واقع التدقيق الداخلي في الشركة

العبارات	أوافق	محايد	لا أوافق
1- كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي تعتمد على التأهيل العلمي والخبرة المهنية.			
2- يتواجد المدقق الداخلي بشكل دائم يجعله أكثر خبرة ومعرفة بالسياسات والإجراءات داخل الشركة.			
3- يعمل المدقق على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول على اكتشاف التحريفات الجوهرية، وذلك للاستجابة لإدارة المخاطرة بيئة العمل.			
4- يعد المدقق الداخلي خطة شاملة ويحدد مجالات المراد تدقيقها.			
5- المدقق الداخلي يقوم بالتخطيط، والتنظيم والمراقبة والتوجيه لجميع أنشطة الشركة.			
6- يقوم المدقق الداخلي بتقويم نظام الرقابة الداخلي عن طريق تقارير التي يقدمها إلى الإدارة العليا.			
7- يساعد التدقيق الداخلي على تصحيح الأخطاء والاختلالات التي يرتكبها رؤساء مصالح الشركة.			
8- يحرص المدقق الداخلي على متابعة التطورات الحاصلة على المعايير التدقيق الداخلي عند أداء عمله.			

المحور الثاني: مدى تطبيق الشركة لحوكمة الشركات

العبارات	أوافق	محايد	لا أوافق
1- يعتبر مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية.			
2- يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في مساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية.			
3- تؤدي وظيفة التدقيق دورا مهما في عملية الحكومة، وذلك بزيادة قدرة الموظفين على مساءلة.			
4- تسعى لجنة التدقيق إلى زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركة			
5- تقوم لجنة التعيينات بتعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين بناء على مهاراتهم وخبراتهم.			
6- تعمل الإدارة على الإفصاح عن المخاطر الجوهرية المتوقعة.			
7- توفر الشركة الأليات ووسائل تعويضية لحماية حقوق المساهمين.			
8- تقوم الشركة باشتراك المسيرين والموظفين عند اتخاذ قراراتها لتحديد الاستراتيجيات.			

المحور الثالث: مداخل تطبيق آليات حوكمة الشركات في ظل التدقيق الداخلي

العبارات	أوافق	محايد	لا أوافق
1- تقوم لجنة التدقيق بتحقق من استقلالية المدققين وتقديم أي مقترحات من شأنها تأكيد استقلاليتهم.			
2- يجب على رئيس المدققين أن يرفع تقاريره عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي، وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل بشكل دوري إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا.			
3- وجود التدقيق الداخلي على مستوى الشركة يعطي نوعاً من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها.			
4- يقوم المدقق الداخلي بترشيد الإدارة العليا عن طريق التقارير.			
5- يقوم المدقق الداخلي بالإفصاح عن كافة المسائل المتعلقة بنشاط الشركة.			
6- الإفصاح والشفافية هو الوجه المعبر عن كامل النزاهة وحيادية المدقق الداخلي.			
7- يتوضح دور التدقيق الداخلي كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مسائلة مجلس إدارة الشركة.			