

جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي/2020

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي (ل م د)

في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

العنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة SOMIPHOS تبسة

اشراف الأستاذة:

د.سارة عزايزية

إعداد الطالبتين:

- صورية فارح

- هاجر غزلان

نوقشت امام اللجنة المكونة من الاساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د.رفيق يوسف	أستاذ محاضر	رئيسا
د.سارة عزايزية	أستاذ محاضر	مشرفا ومقررا
د. عبد الكريم زرفاوي	أستاذ محاضر	مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي (ل م د)

في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

العنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة SOMIPHOS تبسة

إعداد الطالبتين:

إشراف الأستاذة:
د.سارة عزايزية

- صورية فارح
- هاجر غزلان

نوقشت امام اللجنة المكونة من الاساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د.رفيق يوسف	أستاذ محاضر	رئيسا
د.سارة عزايزية	أستاذ محاضر	مشرفا ومقررا
د. عبد الكريم زرفاوي	أستاذ محاضر	مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات...

جعل الأرض قرارًا وأحاطها بسبع سموات... جعل العلم نورًا لمن أراد الباقيات...

الحمد لله، أن وفقنا لإتمام هذا العمل وسخر لنا المعلومات...، وصلي اللهم وسلم على نبينا الحبيب

المصطفى سيد المخلوقات، وعلى آله وصحبه مداد ما خطه القلم من كلمات...، وبعد:

نتقدم بالشكر الجزيل والإحترام والتقدير إلى الأستاذة المشرفة " الدكتورة سارة عزازية " التي كانت لنا

خير الناصح ولم تبخل علينا بتوجيهاتها القيمة طيلة فترة إشرافها، إذ كانت لها من رحابة الصدر الكثير،

وكم جميل من الإنسان أن يكون شمعة ينير درب الحائرين، فلکم منا كل الشكر والتقدير.

كما نتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين منحونا من وقتهم الثمين

لدراسة مذكرتنا وإثرائها بتوجيهاتهم القيمة.

والشكر موصول إلى كل الأساتذة وكل من ساعدنا ولو بالقليل في إنجاز هذا العمل.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التأكد من مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بمؤسسة SOMIPHOS تبسة من خلال الأخذ بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير)، ولهذا لغرض تم الإعتماد على استمارة استبيان وزعت على عينة الدراسة المكونة من 40 عامل وموظف بالمؤسسة تربطهم علاقة بموضوع الدراسة. ومن ثم تحليل البيانات بواسطة برنامج الحزم الإحصائية SPSS، وبعد التأكد من وجود علاقة تأثير للمتغيرات المستقلة الثانوية (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير) باستخدام نموذج الإنحدار البسيط، تمر الدراسة إلى شقها الثاني وهي معرفة المتغير الأكثر تأثير في تفعيل حوكمة الشركة بمؤسسة SOMIPHOS تبسة من خلال تطبيق الإنحدار المتعدد. وقد خلصت الدراسة إلى وجود مساهمة للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة من خلال (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير)، وأن لمعايير إعداد التقارير الأثر الأكبر. كما وجدت الدراسة أيضا أن مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة ضعيفة نسبيا، ما يعني وجود متغيرات أخرى لها أثر في تفعيل حوكمة الشركة. الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، حوكمة، معايير تدقيق داخلي، إنحدار متعدد، SOMIPHOS تبسة. الترميز الإقتصادي: H11، H83، I28، R38.

Abstract

The aim of this study is to ensure the contribution of internal audit to corporate governance in SOMIPHOS Corporation Tébessa through the international standards for internal auditing (general standards, field work standards, reporting standards), by adopting a questionnaire distributed to the study sample consisting of 40 A worker and employee that has a relation with the study topic. Then, the data is analyzed by SPSS, and after confirming that there is an effect of independent secondary variables (general standards, field work standards, reporting standards) using the simple regression model, the study passes to its second part, which is knowing the most influential variable in the activation of corporate governance. SOMIPHOS Corporation, Tébessa, by applying the multiple regression.

The study concluded that there is a contribution to the internal audit in activating corporate governance in the institution under study through (general standards, field work standards, reporting standards), and that reporting standards have the greatest impact. The study also found that the contribution of internal auditing to the activation of corporate governance is relatively weak, which means that there are other variables that have an impact in activating corporate governance.

Key words: internal audit, governance, internal audit standards, regression, SOMIPHOS Tébessa.

JEL classification: H11, H83, I28, R38.

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات فهرس المحتويات
I	الملخص
II	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة المختصرات والرموز
أ-هـ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات
03	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي
03	1- لمحة عن تطور التدقيق الداخلي
04	2- تعريف التدقيق الداخلي
06	3- أهداف التدقيق الداخلي
07	3-1 أهداف الحماية
07	3-2 أهداف البناء
07	4- أنواع التدقيق الداخلي
07	4-1 التدقيق الداخلي المالي
08	4-2 التدقيق الداخلي التشغيلي
08	4-3 التدقيق الداخلي لأغراض خاصة
09	5- التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية
09	5-1 معايير التدقيق الداخلي الدولية
11	5-2 توجه التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية
12	المطلب الثاني: الأسس النظرية لحوكمة الشركات
12	1- مراحل تطور حوكمة الشركات

13	2- مفهوم حوكمة الشركات
13	1-2 تعريف حوكمة الشركات
15	2-2 خصائص حوكمة الشركات
17	2-3 الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات
18	3- مبادئ حوكمة الشركات
18	1-3 مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD
21	2-3 معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية
21	3-3 معايير مؤسسة التمويل الدولية
22	4- أهمية وأهداف حوكمة الشركات
22	1-4 أهمية حوكمة الشركات
23	2-4 أهداف حوكمة الشركات
24	5- نظام حوكمة الشركات وركائزه
24	1-5 مفهوم حوكمة الشركات كنظام
25	2-5 ركائز حوكمة الشركات
22	3-5 توجه التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية
28	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات
28	المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات
28	1- دور حوكمة الشركات في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية
28	1-1 دور مجلس الإدارة
28	2-1 دور المدقق الخارجي
29	3-1 دور المدقق الداخلي
29	4-1 دور لجنة التدقيق
29	2- دور الرقابة الداخلية في تجسيد حوكمة الشركات
30	المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بأطراف الحوكمة
30	1- علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق
30	1-1 المساعدة العامة
31	2-1 المساعدة في إعداد التقرير المالي

31	1-3 المساعدة في تقييم المخاطر
32	2- علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة
33	3- علاقة التدقيق الداخلي بالمساهمين
33	4- علاقة التدقيق الداخلي بأصحاب المصالح
33	المطلب الثالث: أداء أنشطة التدقيق الداخلي في خدمة حوكمة الشركات
34	1- مرحلة التخطيط
35	2- مرحلة التنفيذ
35	1-2 الرقابة الداخلية
36	2-2 إدارة المخاطر
38	2-3 حوكمة الشركات
38	3- توصيل النتائج ومتابعتها
39	1-3 الجزء الأول (معلومات عامة)
39	2-3 الجزء الثاني (معلومات مهنة التدقيق)
39	3-3 الجزء الثالث (ملخص التقرير)
39	4-3 الجزء الرابع (ملحق التقرير)
39	5-3 الخامس (ملحق أوراق العمل)
41	4- التدقيق الداخلي وتقرير كنج الثاني (king II)
41	5- التدقيق الداخلي وانعكاسات قانون ساربانيس أوكسلي
43	6- التدقيق الداخلي وتقرير لجنة الاتحاد الأوروبي
44	المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات
44	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
44	1- الدراسات العربية
47	2- الدراسات الاجنبية
49	المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة
49	1- من حيث مجال الدراسة
50	2- من حيث متغيرات الدراسة
50	3- من حيث الطرق والأساليب

50	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة
50	1- من حيث مجال الدراسة
50	2- من حيث عينة الدراسة
50	3- من حيث الإطار الزمني
51	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية بشركة SOMIPHOS تبسة	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة SOMIPHOS تبسة
54	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة SOMIPHOS ومراحل النشأة
54	1- التعريف بالمؤسسة
55	2- لمحة تاريخية عن مؤسسة SOMIPHOS
56	المطلب الثاني: أهداف ومهام مؤسسة مناجم الفوسفات
56	1- أهداف مؤسسة مناجم الفوسفات
56	2- مهام مؤسسة مناجم الفوسفات
57	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لـ SOMIPHOS
58	1- الهيكل التنظيمي
59	2- أهم المناصب والمهام
62	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
62	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
62	1- مجتمع الدراسة
62	2- عينة الدراسة
63	3- نموذج الدراسة
63	4- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
65	المطلب الثاني: عرض أدوات الدراسة
65	1- أدوات الدراسة
65	1-1 الوثائق والسجلات
65	2-1 استمارة الاستبانة

66	2- دراسة ثبات وصدق الإستبيان
69	المطلب الثالث: وصف عينة الدراسة
69	1- متغير العمر
70	2- متغير المستوى الدراسي
71	3- متغير المستوى الوظيفي
72	4- متغير سنوات الخبرة
73	المبحث الثالث: تحليل واختبار الفرضيات
73	المطلب الأول: المؤشرات الإحصائية لمحاو الدراسة
73	1- أهم المؤشرات الإحصائية للدراسة:
75	2- تفسير المؤشرات
76	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية
76	1- دراسة وجود أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات
78	2- تحليل الانحدار المتعدد والارتباط المتعدد لمتغيرات الدراسة
81	خلاصة الفصل الثاني
82	الخاتمة العامة
86	قائمة المراجع
xvi-i	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	معايير التدقيق الداخلي الدولية	الجدول 01-01
62	تداول الاستبيان	الجدول 01-02
64	طول خلايا مقياس ليكارت خماسي	الجدول 02-02
66	محاور الدراسة وتسلسل العبارات	الجدول 03-02
67	الفاكرونباخ لقياس ثبات وصدق الاستبانة	الجدول 04-02
69	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	الجدول 05-02
70	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث متغير المستوى الدراسي	الجدول 06-02
71	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي	الجدول 07-02
72	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	الجدول 08-02
73	المؤشرات الإحصائية لمحاور الدراسة	الجدول 09-02
76	تحليل تباين خط الانحدار البسيط بين متغيرات الدراسة	الجدول 10-02
78	تحليل الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة الفرعية والمتغير التابع	الجدول 11-02
80	مصفوفة الارتباط الثنائي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع	الجدول 12-02

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	حوكمة الشركات في ظل نظام الشركات الجديد	الشكل 01-01
16	خصائص حوكمة الشركات	الشكل 02-01
17	يوضح الأطراف المعنية بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات	الشكل 03-01
20	مبادئ منظمة التعاون والتنمية (OECD)	الشكل 04-01
25	نظام حوكمة الشركات	الشكل 05-01
26	الركائز الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات	الشكل 06-01
58	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SOMIPHOS	الشكل 01-02
69	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	الشكل 02-02
70	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث متغير المستوى الدراسي	الشكل 03-02
71	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي	الشكل 04-02
72	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	الشكل 05-02

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية	الاختصار
معهد المدققين الداخليين الامريكيين	International Institutions of Auditing	IIA
المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين	institut français de l'audit et du contrôle internes	IFACI
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	Organization For Economic Co-Operation and Development	OCED
مؤسسة التمويل الدولي	International Finance Corporation	IFC
مركز المشروعات الدولية الخاصة	Centre International pour l'Entreprise Privée	CIPE
اتحاد المصارف العربية	Union of Arab Banks	UAB
مجلس الرقابة المحاسبية في الشركة العامة	Public Company Accounting Oversight Board	PACOB
مؤسسة المحركات (مؤسسة اقتصادية عمومية)	Entreprise des Moteurs	EMO
شركة مناجم الفوسفات	Société des Mines de Phosphates	SOMIPHOS

مقدمة عامة

مقدمة عامة

أدت الأزمات والانهيارات المالية التي شهدتها بعض الشركات الكبرى في العقود الأخيرة إلى كشف عدة نقاط ضعف في النظام الرأسمالي، خاصة فيما يتعلق بمهام الإدارة والتسيير، وتحديد الممارسات الأخلاقية لبعض الأطراف الفاعلة من فساد إداري، مالي ومحاسبي، الأمر الذي نتج عنه أزمة ثقة بين الإدارات العليا للشركات ومالكيها. فكان لزاماً على الباحثين دراسة مسببات تلك الأزمات وتصحيح الاختلالات وإعادة تقويم منهج الإدارات العليا في تسيير شؤون الشركات، وهو ما يصطلح عليه بحوكمة الشركات.

بعد ظهور نظام حوكمة الشركات، عرف العالم منحا جديد في الإدارة والحكم الراشد للشركات، بالاعتماد على السبل والآليات الرقابية المتاحة، من نظام الرقابة الداخلية وممارسات التدقيق الداخلي. فالتدقيق الداخلي من أهم الوظائف القيادية بالشركة، من خلال التقييم الموضوعي والدائم لمختلف الأنشطة في ظل الحيادية المطلقة، بالإضافة إلى ما يلعبه التدقيق الداخلي من دور في تحسين الأنشطة والعمليات من خلال ما يقدمه من نصائح للإدارة العليا.

➤ **إشكالية الدراسة:** من خلال ما سبق عرضه تظهر إشكالية موضوع الدراسة من خلال التساؤل الموالي:

هل يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) نسبة؟

➤ **التساؤلات الفرعية:** من خلال الإشكالية الرئيسية تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

➤ هل يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين المعايير

العامة للتدقيق الداخلي وتفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة SOMIPHOS نسبة؟

➤ هل يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير

العمل الميداني للتدقيق الداخلي وتفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة SOMIPHOS نسبة؟

➤ هل يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير

اعداد التقارير للتدقيق الداخلي وتفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة SOMIPHOS نسبة؟

مقدمة عامة

➤ فرضيات الدراسة: للإجابة على الإشكالية السابقة والتساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضيات الموالية:

- الفرضية الرئيسية H:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

- الفرضيات الجزئية: يمكن الإجابة على التساؤلات الفرعية من خلال الفرضيات الجزئية التالية:

- الفرضية الجزئية H1:

- الفرضية الصفرية $H1_0$: لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين المعايير العامة للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

- الفرضية البديلة $H1_1$: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين المعايير العامة للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

- الفرضية الجزئية H2:

- الفرضية الصفرية $H2_0$: لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير عمل الميداني وحوكمة الشركات.

- الفرضية البديلة $H2_1$: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير عمل الميداني وحوكمة الشركات.

- الفرضية الجزئية H3:

- الفرضية الصفرية $H3_0$: لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير إعداد التقارير وحوكمة الشركات.

- الفرضية البديلة $H3_1$: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير إعداد التقارير وحوكمة الشركات.

➤ متغيرات الدراسة: تتمثل اهم متغيرات الدراسة في:

مقدمة عامة

- المتغير المستقل: التدقيق الداخلي (المعايير العامة للتدقيق الداخلي، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير).
- المتغير التابع: حوكمة الشركات.
- أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في:
 - إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال بيان وإبراز علاقة التدقيق الداخلي بتفعيل حوكمة الشركات وعلاقته بباقي أطراف الحوكمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم إدارة المخاطر ودوره في تعزيز الإفصاح والشفافية في الشركة؛
 - قيام التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حوكمة الشركات والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم إدارة المخاطر وتقييم التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.
- أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى التركيز على دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:
 - توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؛
 - إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال احترام مختلف مبادئها؛
 - بيان أهم الممارسات المهنية والأخلاقية والتي تعمل على إلزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي؛
 - إبراز العلاقة التعاونية والمشاركة للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة؛
 - تحديد العلاقة بين تطبيق التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؛
 - التعرف ميدانيا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في تفعيل الحوكمة بالشركة محل الدراسة.

مقدمة عامة

➤ **منهج الدراسة:** من أجل القيام بهذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي سمح بدراسة الإطار العام لكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وكشف العلاقة الموجودة بينهما، لهذا الغرض تم تصميم استبيان من أجل الحصول على البيانات الأولية واستعمالها للقيام بهذه الدراسة، والتي تم توزيعها على المدققين الداخليين بشركة مناجم الفوسفات، حيث تم تحليل هذا الإستبيان من خلال تحليل SPSS.

➤ **حدود الدراسة:** بالإضافة إلى الدراسة النظرية لعلاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات، تجسدت الدراسة التطبيقية من خلال محاولة إسقاط ما تم التطرق إليه سابقا على شركة مناجم الفوسفات بتبسة.

– **الحدود الموضوعية:** تناولت الدراسة الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وكذلك التعرف على العلاقة بينهما.

– **الحدود المكانية:** تعلقت الدراسة التطبيقية بشركة مناجم الفوسفات مقرها ولاية تبسة باعتبارها من أهم الشركات الجزائرية.

– **الحدود الزمنية:** بالنسبة للحدود الزمنية للدراسة، فقد تمت من 01 مارس 2020 إلى غاية 22 مارس 2020 بشركة SOMIPHOS بتبسة.

➤ صعوبات الدراسة:

– تشعب الموضوع الأمر الذي نجم عنه صعوبة في حصر المعلومات في الشكل المرجو؛

– صعوبة التواصل مع الشركة محل الدراسة بسبب الأوضاع الراهنة للبلاد مع (COVID-19).

➤ **أسباب ودوافع اختيار الموضوع:** من أهم الدوافع وراء اختيار موضوع الدراسة دوافع شخصية هي:

– أسباب شخصية نظرا لملائمة الموضوع لمجال التخصص، ورغبتنا الشخصية للإلمام بالموضوع؛

– زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات نظرا للتغيرات التي شهدتها العالم في مجال الحوكمة إثر ظهور الأزمات التي كانت سبب في زعزعة الثقة في مهنة التدقيق؛

مقدمة عامة

- الميول الشخصي إلى احتراف مهنة التدقيق.

إضافة إلى دوافع موضوعية هي:

- إبراز دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية في إطار حوكمة الشركات وأداة لتفعيلها؛

- إبراز أهمية مهنة التدقيق الداخلي كونها من أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات؛

- إبراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

➤ **هيكل الدراسة:** من أجل القيام بدراسة دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات تم تقسيم الخطة إلى فصلين أساسيين، فصل نظري وفصل تطبيقي، حيث قمنا بتقسيم الفصل الأول المتعلق بالأدبيات النظرية والدراسات التطبيقية إلى ثلاثة مباحث إذ تناولنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وفي المبحث الثاني تناولنا التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات، أما بالنسبة للمبحث الأخير فتضمن الدراسات السابقة حول التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

لقد تم تقسيم المبحث الأول إلى ثلاثة مطالب حيث تناولنا في المطلب الأول مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي وفي المطلب الثاني تناولنا الأسس النظرية لحوكمة الشركات، كما تم تقسيم المبحث الثاني إلى ثلاثة مطالب يتمثل المطلب الأول في علاقة الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات والمطلب الثاني يتناول علاقة التدقيق الداخلي بأجهزة الحوكمة والمطلب الثالث تناول أداء أنشطة التدقيق الداخلي في خدمة حوكمة الشركات، أما بالنسبة للمبحث الثالث فتضمن الدراسات السابقة حول التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

كما تناول الفصل الثاني الدراسة التطبيقية والتي جاءت تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في شركة مناجم الفوسفات بتبسة "، إذ تم التطرق من خلاله إلى تقديم عام لشركة مناجم الفوسفات، كما تم إبراز أثر مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في شركة مناجم الفوسفات من خلال تحليل الاستبيان الموجه لموظفي الشركة بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية SPSS.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تمهيد:

شهدت بعض الدول في تسعينيات القرن الماضي سلسلة من الانهيارات المالية لكل من النمور الآسيوية وروسيا وبعض دول أمريكا اللاتينية، كما شهد الاقتصاد الأمريكي في بداية هذا القرن انهيارات لشركات عملاقة أحدثت الكثير من الأزمات في العالم، كل هذا دفع للبحث عن نظام يحد من مخاطر انهيار الشركات ويؤدي إلى إحكام الرقابة عليها، ويكون سبباً لتلك الشركات للسلوك الرشيد في الإدارة وإتباع الشفافية، وهو ما يسمى بنظام حوكمة الشركات، إذ تهدف هذه الأخيرة إلى الرقابة على المخاطر وضمان قيام الإدارة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية اللازمة للتغلب على هذه المخاطر.

كما أنه تضاعف الاهتمام بمهنة التدقيق في الآونة الأخيرة سواء الداخلية منها أو الخارجية، بعد تعدد وتوالي الأزمات والفضائح المالية التي مست كبريات الشركات في العالم، بسبب فشل فرض ضوابط صارمة على مهنة التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات، حيث وجهت أصابع الاتهام لهذه الأزمات إلى دور التدقيق في الشركات وإلى المدققين ومراقبي الحسابات وذلك على خلفية تأكيدهم على صدق وصحة الحسابات والقوائم المالية وما تحتويه من معلومات وبيانات لا تعكس في جوانب عديدة منها حقيقة الوضع.

ومن خلال هذا الفصل سيتم توضيح مفهوم التدقيق الداخلي وبيان مختلف أنواعه وأهدافه والتوجه الجديد له في ظل معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى بيان مفهوم حوكمة الشركات وأهم ضوابطها من خصائص ومبادئ وركائز وكذلك عرض أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتعليق عليها.

ولإلمام بالموضوع بشكل واضح سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

* المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

* المبحث الثاني: التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات.

* المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

أدت التطورات السريعة في التقنيات وتشابك الاقتصاديات العالمية والحدة في التنافس بينها وكبر حجم المنشآت وتعدد أهدافها وغاياتها الى تزايد المشاكل الإدارية وتعقيد إدارتها إضافة إلى تأخر نتائج التدقيق الخارجي الى تحول التركيز الأكبر على ظاهرة التحليل المالي، وهذا ما جعل من وظيفة التدقيق الداخلي أمراً حتمياً للإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة وللاطمئنان مجالس الإدارة على سلامة العمل. وقد تطور التدقيق الداخلي عبر الزمن فامتدت أهدافه ومجالاته ولم يقتصر على المجال المحاسبي فقط بل توسع ليشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة.

في المقابل تعد الحوكمة من أهم العمليات الضرورية اللازمة لحسن عمل الشركات، وذلك لكونها تعتبر من الآليات الهادفة لتخفيض حدة تعارض المصالح بين الإدارة وأصحاب رأس المال، والحد من التصرفات الانتهازية. كما يعد الإفصاح المحاسبي والشفافية من أحد أهم المبادئ الرئيسية لحوكمة الشركات والتي تعتبر جوهر عملية التدقيق، وبهذا ظهرت أهمية التدقيق الداخلي وذلك لما له من دور في إعداد وتقديم التقارير والقوائم المالية، والتي تتضمن بيانات دقيقة تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة وإدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية، وذلك باعتبار التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ككل.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي أداة من الأدوات التي تساعد إدارة المؤسسة على أداء مسؤوليتها من أجل بلوغ أهدافها وكذا تأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث يعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية.

وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى تعريفها، أهدافها، وأنواعها وكذا التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في ظل معايير التدقيق الدولية.

1- لمحة عن تطور التدقيق الداخلي⁽¹⁾

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفه حديثة نسبياً، حيث يرجع ظهورها كفكرة إلى الأزمة العالمية التي مست العالم ككل والولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص سنة 1929، وهو ما دفع بالمؤسسات إلى البحث عن كل سبيل بإمكانه التخفيض تكاليف هذه الأزمة ولو بالقليل، فرأت في المصاريف الناجمة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المراجع الخارجي من جرد وتحليل الحسابات وغيرها أنها

¹- براح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية-دراسة عينة من المدققين الداخليين"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية علوم اقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص ص: 42-43.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تكاليف إضافية، فتم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف موظفين داخليين يمثلون الأيدي المساعدة للمراجعين الخارجيين وذلك بهدف التخفيض من أعباء المؤسسة، وهنا تكون المفهوم الأولي للتدقيق الداخلي.

لكن بقي دور التدقيق مهمشا ولم تحظى بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المدققين الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 م، وكونوا ما يسمى بمعهد المدققين الداخليين الأمريكيين IIA والذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها، ومن هنا بدأ تنظيم وضبط مفاهيم ومنهجية وآليات التدقيق الداخلية، وفي عام 1974 م قامت لجنة البحوث التابعة لمعهد المدققين الداخليين بتحضير بيان المسؤوليات للمراجعة الداخلية، كما تم تشكيل لجان الدراسة واقتراح معايير متكاملة لتنظيم مهنة التدقيق الداخلي، وفي أواخر عام 1978 م انتهت هذه اللجان من ذلك وقدمت تقرير لنتائج دراستها وثم المصادقة عليها.

أما بالنسبة للوقت الحاضر فقد أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العمليات الإدارية المعاصرة، فبعدما كان نطاقه ضيق يقتصر فقط على مراجعة القيود والسجلات المالية، توسع ليشمل المجالات الإدارية والتشغيلية.

بالنسبة للجزائر تم الاعتراف به كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه لأول مرة في العدد الثاني من الجريدة الرسمية الجزائرية، وذلك من خلال المادة 40 الفصل الثامن من القانون رقم 88-01 المؤرخ في 23 جمادى الأولى الموافق لـ 12 جانفي 1988 م والذي نص على: "ينبغي على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".

2- تعريف التدقيق الداخلي

توجد العديد من التعاريف المتعلقة بالتدقيق الداخلي من أهمها ما يلي:

عرفه المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين (IFACI) على أنه:

- "فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى"⁽¹⁾.
- "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمؤسسة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة"⁽¹⁾.

¹ - محمد بونين، "التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2011، ص: 15.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي فيعرف التدقيق الداخلي على أنه:

➤ "تقويم أنشطة المؤسسة المتعارف عليها كخدمة للمؤسسة وضمن وظائفها ومن بين أشياء أخرى كنظام الرقابة الداخلية وفعاليتها"⁽²⁾.

أما معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) على أنه:

➤ "نشاط تأكيدى إستشاري مستقل موضوعي يعطي للمؤسسة تأكيد حول درجة التحكم في إنجاز عملياتها، كما يعطي لها مجموعة من النصائح لتحسينها، ويساهم في خلق القيمة المضافة، ويساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على بلوغ أهدافها من خلال منهجية منتظمة لتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر وضبط الرقابة وحوكمة الشركات وذلك "بإقتراح إجراءات لدعم وتعزيز فعاليتها"⁽³⁾.

يعرف التدقيق الداخلي كآتي:

➤ التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة وذلك بهدف زيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم⁽⁴⁾.

➤ التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط التأكد والاستشارات المستقل والموضوعي المصمم لإضافة قيمة مضافة لأغراض تحسين عمليات المنظمة، فهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة⁽⁵⁾.

➤ التدقيق الداخلي هو وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين وتتناول الفحص الانتقادي للمنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة⁽⁶⁾، إذ تعمل هذه الوظيفة على مساعدة الأفراد داخل التنظيم على القيام بالمسؤوليات

1 - قحموش سميرة وخواري سميرة، "دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة"، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 02، العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص: 312-313.

2 - قحموش سميرة وخواري سميرة، مرجع سبق ذكره، ص: 313.

3 - نفس المرجع.

4 - أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الداخلي والحكومي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011، ص: 46.

5 - أمين السيد أحمد لطفي، "التدقيق الإدارية وتقييم الأداء"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2011، ص: 67.

6 - عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد السيد سرايا، "الرقابة والتدقيق الداخلي على المستوى الجزئي والكلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2004، ص: 185.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

المكافئين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها⁽¹⁾.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التدقيق الداخلي هو:

➤ نشاط موضوعي غير متحيز ووظيفة تقييم تابعة للإدارة العليا ومستقلة عن باقي الأقسام تنشأ لفحص كافة الأنشطة كخدمة للمنظمة، كما يعتبر وسيلة لخلق قيمة مضافة ورقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية الرقابة وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة.

3- أهداف التدقيق الداخلي:

تتمثل أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي⁽²⁾:

- التأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات ومسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة؛
- التحقق من جودة المعلومات الصادرة عن مختلف أقسام المؤسسة ومن مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات، والأقسام المختلفة؛
- المساهمة في تطوير القواعد والإجراءات حسب التطبيق؛
- التأكد من أن سياسات، واستراتيجيات المؤسسة معدة ومتابعة من طرف كل المعنيين؛
- التأكد من أن معايير أداء المؤسسة يتم تحديثها، ويتم تحقيقها ومن الاقتصاد والكفاءة في استعمال موارد المؤسسة؛
- إحصاء وتقييم كل الآثار الجبائية التي يمكن أن تؤدي إلى تغيير في الهيكل، أو المخصصات المالية للمؤسسة، مع الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقدمة من طرف التشريع الجبائي؛
- تقييم الأهداف والخطط من خلال البحث والتدقيق لأسس العمليات الإدارية والتشغيلية للتأكد من سلامتها ومدى ملاءمتها للظروف المستجدة⁽³⁾.

وحيث أن عملية التدقيق الداخلي تتم في جميع مراحل النظام المحاسبي بهدف اكتشاف الأخطاء والغش، والتأكد من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول الشركة، والتحقق من مدى توافق النظام مع متطلبات الإدارة⁽¹⁾، فإنه يمكن تركيز أهداف التدقيق الداخلي في هدفين رئيسيين وهما⁽²⁾:

¹ محمد سمير الصبان وآخرون، "الرقابة والتدقيق الداخلي مدخل نظري تطبيقي"، دار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 1996، ص: 104.

² عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، "التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، دار المحمدية العامة، الجزائر، ط1، 2010، ص: 42.

³ أحمد صالح العمرات، "التدقيق الداخلي الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار البشير، عمان، ط1، 1990، ص: 43.

3-1. أهداف الحماية:

- ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية إلى:
- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛
 - التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول؛
 - اقتراح تطوير وتحسين الأداء في التطبيق.

3-2. أهداف البناء:

حيث يتم القيام بأعمال الفحص، والمطابقة بين التطبيق الفعلي، والأطر والمعايير الموضوعية مسبقاً لكل من: سياسات المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظام الرقابة الداخلية، سجلات المؤسسة، أنشطة التشغيل.

4- أنواع التدقيق الداخلي:

حدد الباحثون أنواع التدقيق الداخلي والمتمثلة في ثلاثة أنواع: التدقيق الداخلي المالي، التدقيق الداخلي التشغيلي ومراجعة المهام الخاصة.

4-1. التدقيق الداخلي المالي Financial Internal Auditing: هو الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم وسجلاتها المحاسبية لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعية مسبقاً⁽³⁾.

وينقسم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين⁽⁴⁾:

❖ التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف:

وهي تكليف موظف معين بتدقيق عمل موظف آخر لضمان اكتمال العملية وسلامة الإجراءات وهي نوع من الرقابة على الأعمال قبل وأثناء العملية.

¹ - إباد سعيد محمود الصوص، "مدى فاعلية دور لجان التدقيق في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي - دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص: 52.

² - عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

³ - رولا عبد المجيد إنشاصي، "دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي-دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص: 60.

⁴ - فاطمة أحمد موسى إبراهيم، "العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص: 23.

❖ التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف:

ويتم بأخذ عينات وفحصها وذلك لضمان سير الأداء المالي وفق القوانين الموضوعة والمقررة. 4-2. **التدقيق الداخلي التشغيلي Operational Internal Auditing**: هو عبارة عن الفحص الشامل للوحدة أو المنظمة لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي، وفقا لطريقة القياس المحددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية. كما يهدف التدقيق الداخلي التشغيلي إلى تقديم تقارير نافعة ومفيدة للمديرين في مختلف المستويات الإدارية، ويقدم المدققين الداخليين للإدارة العليا التقارير التي تمكن هذه الإدارة من تحقيق المستوى المطلوب من الاطمئنان ولتلبية الاحتياجات الأخرى للإدارة والتي من ضمنها (1):

- تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لأهداف الإدارة؛
- الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة، متجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية؛
- الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين؛
- الحصول على المعلومات المناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية؛
- إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.

4-3. **التدقيق الداخلي لأغراض خاصة Spécial Assignement Audit**:

هذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع وجهة نظر الباحث، عمليات التفتيش الفجائية والتي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع (2).

¹ - كمال محمد عيد كامل النونو، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص ص: 23-24.

² - رولا عبد المجيد إنشاصي، مرجع سبق ذكره، ص: 61.

5- التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية:

سيتم التطرق لها من خلال:

5-1. معايير التدقيق الداخلي الدولية

أصدر معهد المدققين الداخليين معايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي، ويتم مراجعتها بصفة دورية، حيث كان آخر تحديث لها في 2016 وتتمثل في⁽¹⁾:

5-1-1. معايير الصفات Tail Standards: وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير (أنظر الجدول 01-01) وتتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها، ونبينها كما يلي:

■ **المعيار 1000 الأهداف، الصلاحية والمسؤولية:** أي تحديد الأهداف والصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلية؛

■ **المعيار 1100 الاستقلالية والموضوعية:** أي أن نشاط التدقيق الداخلي يكون مستقلاً، وعلى المدققين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم؛

■ **المعيار 1200 الكفاءة والعناية المهنية:** يجب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي ببراعة مهنية؛

■ **المعيار 1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين:** أي أن إدارة التدقيق الداخلي تضع برنامجاً للرقابة النوعية، والتحسين، ليغطي جميع أعمال التدقيق الداخلية، ويراقب فعاليتها بشكل مستمر.

5-1-2. معايير الأداء Performance Standards: هي عبارة عن مجموعات مكونة من سبعة معايير (أنظر الجدول 01-01) وتصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة، وتتمثل فيما يلي⁽²⁾:

■ **المعيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلية:** على مدير التدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية، للتأكد من أنه يضيف قيمة للشركة؛

■ **المعيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلية:** يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة؛

■ **المعيار رقم 2200 تخطيط المهمة:** يجب على المدققين الداخليين وضع خطة لكل مهمة.

¹- سايج نوال، "مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر-دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2016، ص: 24.

²- سايج نوال، مرجع سبق ذكره، ص: 30، 37.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

- المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة؛
- المعيار رقم 2400 توصيل النتائج: على المدققين توصيل النتائج المهمة مباشرة إلى من يهمله الأمر؛
- المعيار رقم 2500 متابعة التقدم: على مدير قسم التدقيق الداخلي وضع والمحافظة على نظام المراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة؛
- المعيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير قسم التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية، وإذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطر، فإنه على مدير القسم التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.

الجدول (01-01): معايير التدقيق الداخلي الدولية.

رقم المعيار	معايير الصفات	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات	2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
1100	الاستقلالية والموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	الكفاءة والعناية المهنية	2200	تخطيط المهمة
1300	الرقابة النوعية وبرامج التحسين	2300	أداء المهمة
		2400	توصيل النتائج
		2500	برامج المراقبة (متابعة التقدم)
		2600	قبول الإدارة للمخاطر

2-5. توجه التدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية:

من خلال استقراء المعايير السابقة فإن التوجه الجديد للتدقيق الداخلي في هذا الإطار ركز على توفر النقاط التالية⁽¹⁾:

1-2-5 الاستقلالية والموضوعية: إن الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في عملية التدقيق أمر حيوي في التأكد من أن أصحاب المصلحة ينظرون إلى عمل التدقيق المنفذ ونتائجه على أنها تتمتع بالمصداقية وأنها حقيقية وغير متحيزة.

2-2-5 التأكيد على فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحسينها: تعتبر الرقابة أداة للتأكد من الالتزام بالخطط والسياسات لتحقيق أهداف الشركة بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، خاصة في إدارة المخاطر، وعلى المدقق الداخلي أن يتأكد من توافر مثل هذا النظام عن طريق التحليل والتقييم وذلك كونها تساهم في طمأنة الإدارة العليا عن فاعلية أنظمتها وعملياتها، كما يعمل المدقق على تحسينها من خلال الاقتراحات والتوصيات المقدمة في إطار المهام الاستشارية.

3-2-5 تقييم ممارسة الحوكمة وتحسينها: وهذا من خلال حرص المدقق الداخلي على تواصله الدائم في مختلف مراحل عمله مع أجهزة وآليات تمارس دورا مهما في تجسيد الحوكمة في الشركات، بدءا من مرحلة التخطيط من خلال المصادقة على الخطة وطرح أية تعديلات عليها، إلى التنفيذ من خلال تقييم ممارسات الحوكمة وكذا تحسينها من خلال الخدمات الاستشارية إضافة للتقيد بمبادئ وأخلاقيات المهنة.

4-2-5 التقارب مع المخاطر: وذلك من خلال تقييم كفاءة وفعالية نظام إدارة المخاطر، ومتابعته خلال مراحل عمل الرقابة الداخلية المختلفة، ومن ثم تقديم الاستشارات اللازمة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، ومن جهة أخرى الأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي تم اكتشافها عند أداء أنشطة التدقيق.

5-2-5 الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق: وذلك من خلال إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقيات محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي.

6-2-5 المتطلبات المعرفية: وذلك من خلال دعم وصقل الخبرات الخاصة بالمدقق الداخلي من خلال التدريب والتطوير المهني كشرطان مهمان يعملان على نجاح المهنة في مواجهة الأعباء المتزايدة التي أصبحت تتحملها نتيجة للتطورات الحديثة في بيئة الأعمال.

¹ - سايج نوال، مرجع سبق ذكره، ص ص: 43-44.

المطلب الثاني: الأسس النظرية لحوكمة الشركات

حظي مفهوم حوكمة الشركات بقدر كبير من الاهتمام في مختلف أنحاء العالم، نتيجة للعديد من حالات الفشل التي منيت بها الشركات، كما تعد إحدى المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد من خلال تطبيق مبادئها القائمة على الإفصاح والشفافية، ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى أهم الأسس النظرية لحوكمة الشركات.

1- مراحل تطور حوكمة الشركات

ظهر الحديث عن الحوكمة بوضوح مع بداية عام 1999م بعد تراكمات من نتائج دراسات حول إخفاق شركات ومؤسسات عملاقة عديدة، ولقد ساهم حدوث الأزمات والانهيال الاقتصادي لدول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وغيرها في تزايد الاهتمام بالحوكمة. ويمكن تلخيص مراحل تطور ووضوح أبعاد الحوكمة فيما يلي (1):

- مرحلة الكساد (ما بعد عام 1932) وبدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملأ وتعارض المصالح؛
- مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقات (1976-1990) حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملأ والإدارة من خلال نظرية الوكالة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال؛
- تزايد الاهتمام بالحوكمة مع بداية التسعينات من القرن العشرين عندما اتجهت منظمة التجارة العالمية لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية؛
- مرحلة بدء ظهور إصلاح الحوكمة (1996-2000) كنتاج لتراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة؛
- أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED المبادئ العامة للحوكمة؛

1 - عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، الكويت، 2007، ص ص: 25-26.

▪ مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة (2001-2004) وضرورة توثيقها، حيث كان التركيز واضحا على حالات الفشل والفساد القيمي والأخلاقي والفضائح في عديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات والمؤسسات.

مع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية وانهيار عديد من الشركات العملاقة اتجه البنك الدولي أيضا إلى الاهتمام بالحوكمة، وقام بتعضيد بعض المؤسسات واللجان والهيئات لتبني موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط لتطبيق الحوكمة وتفعيلها.

2- مفهوم حوكمة الشركات Corporate Governance

1-2. تعريف حوكمة الشركات

إن الترجمة المختصرة والعلمية لمصطلح Corporate Governance والذي يعد من إحدى المصطلحات الحديثة والتي تم الاتفاق عليها من قبل العديد من الباحثين هي " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة"⁽¹⁾.

وتوجد العديد من التعاريف المتعلقة بحوكمة الشركات من أهمها ما يلي:

➤ تعرف حوكمة الشركات بالإطار العام أو الأسلوب الذي يتم بمقتضاه الإدارة والتحكم في قرارات وتوجهات الشركة⁽²⁾، كما أنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، الموظفين) من ناحية أخرى⁽³⁾.

➤ وقد عرفها معهد المدققين IIA حوكمة الشركات في مجلة **Tone At The Top** الصادرة عنه بأنها: " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من طرف ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف في إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها"⁽⁴⁾.

¹ - إبراهيم سيد أحمد، "حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2010، ص: 160.

² - أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ط1، 2010، ص: 85.

³ - عبد الله جوهر، "الإدارة في الشركات والمؤسسات"، مؤسسة شباب الجامعة، ط1، 2013، ص: 206.

⁴ - عاشوري عبد الناصر، "دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص حوكمة ومالية المؤسسة، جامعة سطيف1، 2016، ص: 4.

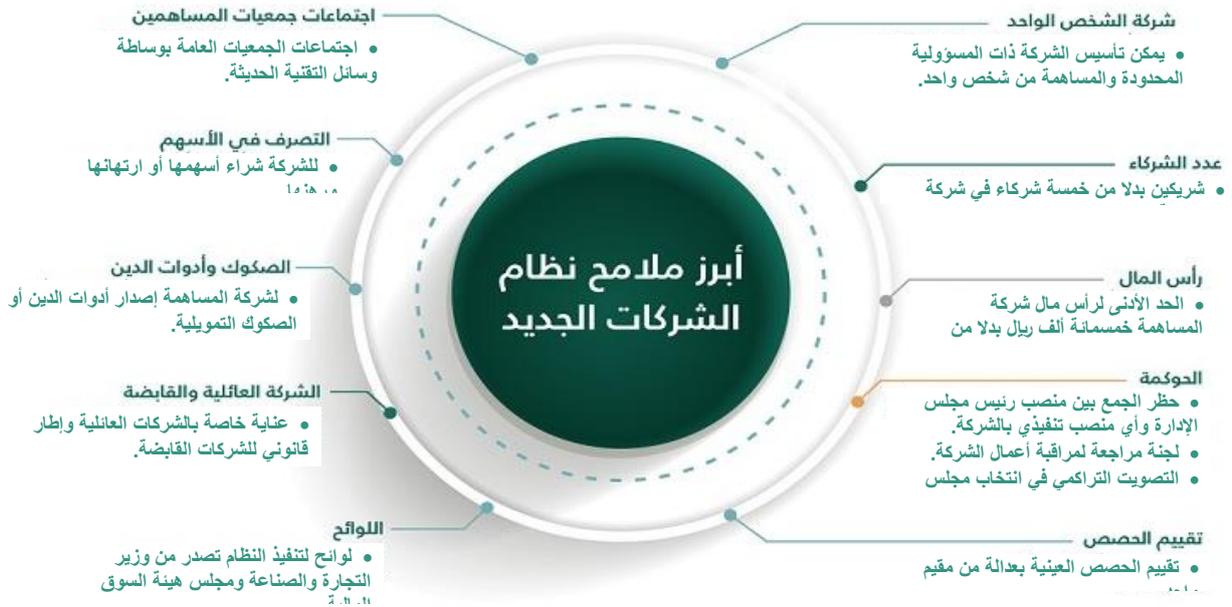
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

➤ كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD " أن حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين، وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضح أهداف الشركة وتحدد وسائل انجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء (1).

➤ كما عرفت مؤسسه التمويل الدولي IFC " بأنها هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها" (2).

مما سبق من تعريفات نخلص إلى أن حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والقواعد والأنظمة الخاصة التي تحكم الرقابة على أداء الشركات وذلك من خلال الحرص على تنظيم العلاقات بين الشركة والأطراف ذات العلاقة بالشركة.

شكل رقم (01-01): حوكمة الشركات في ظل نظام الشركات الجديد



المصدر: صافي أحمد وآخرون، "آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، العدد 03، مارس 2018، ص: 50.

1- حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية-دراسة اختبارية على شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص: 9.

2- إبراهيم سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 160.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات، نستنتج أن هذا المفهوم يرتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال.

بالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من تطبيق هذا المفهوم والمتمثلة في ⁽¹⁾ (أنظر الشكل 01-02 أدناه):

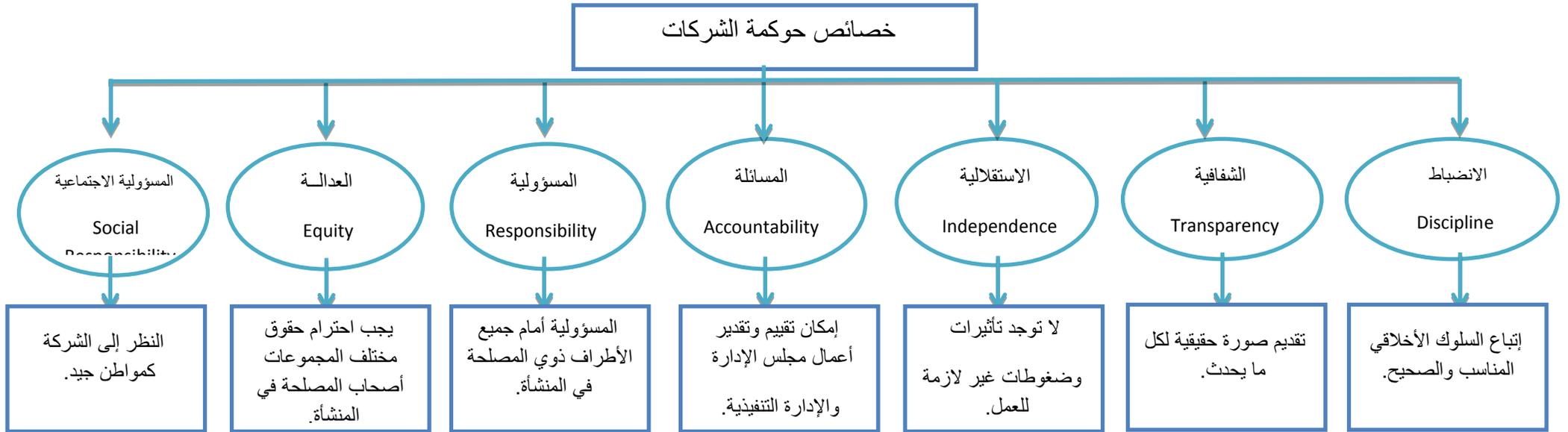
- **الشفافية Transparency**: أي تقديم صورة حقيقية عن كل ما يحدث، بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية، كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب.
- **الاستقلالية Independence**: الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، تبدأ هذه الآلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان الى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفاء.
- **المساءلة Accountability**: قاعدة تقضي بمحاسبة متخذي القرارات في الشركة أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين.
- **المسؤولية Responsibility**: هي توفير هيكل تنظيمي يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه الشركة والمساهمين.
- **العدالة Equity**: بمعنى ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة.
- **الإنضباط Discipline**: ويقصد بها إتباع السلوك الأخلاقي المناسب.
- **المسؤولية الإجتماعية Social Responsibility**: ينظر للمؤسسة عبرها كمواطن جديد.

من خلال هذه الخصائص يمكن استنتاج بأن النظام الفعال لحوكمة الشركات هو الذي يكون قادرا على تحقيق الرقابة الجيدة، بما يقلل من تكاليف الوكالة ويحفز المسيرين على العمل من أجل خلق القيمة المضافة وتعظيم ثروة المساهمين.

¹- صافي أحمد وآخرون، "آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، العدد 03، مارس 2018، ص: 52

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

الشكل (01-02): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات، المفاهيم، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الطبعة 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 23.

2-3. الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات: هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والمتمثلة في⁽¹⁾:

2-3-1. المساهمين Shareholders: هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم مقابل الحصول على أرباح مناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين.

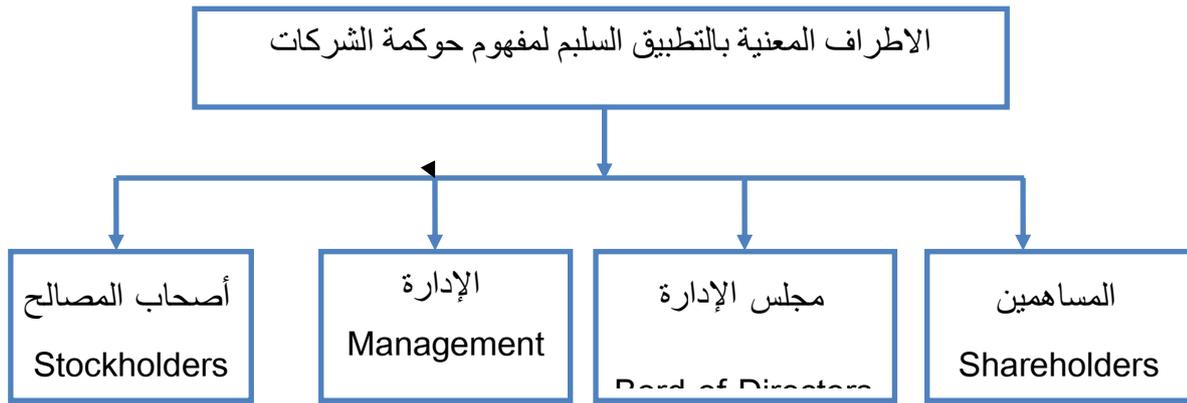
2-3-2. مجلس الإدارة Bord of Directors: هم من يمثلون المساهمين والأطراف الأخرى مثل: أصحاب المصالح، يقوم باختيار المديرين التنفيذيين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

2-3-3. الإدارة Management: هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، والمسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

2-3-4. أصحاب المصالح Stockholders: هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

وذلك كما يوضحه (الشكل 01-03) التالي:

الشكل (01-03): يوضح الأطراف المعنية بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 17.

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2008، ص: 18.

من خلال الشكل (01-03) فإنه لمواجهة مختلف الأزمات والتحوط منها تم تحديد أربعة أطراف رئيسية كما هو موضح في الشكل أعلاه، تتأثر وتتأثر في التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات، وتعد هي العمود الفقري لها، حيث تنظم القوانين والقرارات بشكل دقيق وتحدد العلاقة بين هذه الأطراف وهي: المساهمين، مجلس الإدارة، الإدارة، أصحاب المصالح.

3- مبادئ حوكمة الشركات:

نظرا للاهتمام المتزايد لمفهوم حوكمة الشركات هناك العديد من المبادرات الرامية لوضع مبادئها، إضافة إلى الدول والحكومات حرصت العديد من المنظمات والهيئات الدولية إلى إرساء أفضل ممارسات الحوكمة التي تدعو إلى بناء مؤسسات على أسس صحيحة⁽¹⁾، فمن المنظمات الرائدة في وضع مبادئ حوكمة الشركات نجد منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD ومركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، والمؤسسة الدولية المالية IFC، واتحاد المصارف العربية UAB، حيث تهدف هذه المبادئ إلى تعزيز الإصلاحات والتطبيق السليم لها.

3-1. مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD:

تتمثل المبادئ التي وضعتها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي فيما يلي⁽²⁾:

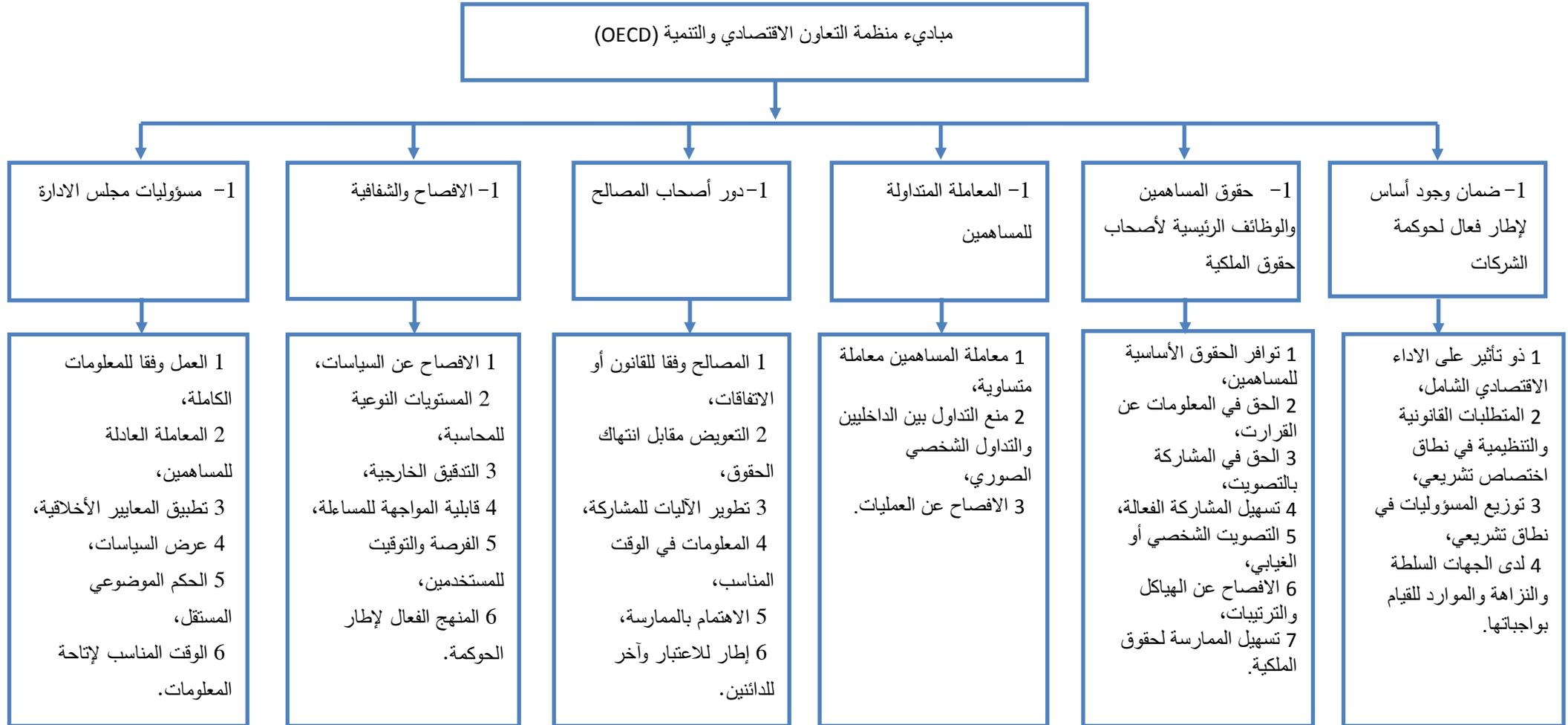
- حقوق المساهمين: وتشمل حق نقل ملكية الأسهم، والتصويت في الجمعية، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد من الأرباح، وتدقيق القوائم المالية؛
- المعاملة المتساوية للمساهمين: ويقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وأيضا حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، وحمايتهم من عمليات الاستحواذ أو الدمج المشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين؛
- دور أصحاب المصالح: ويتضمن احترام حقوقهم القانونية، والتعويض على حدوث أي انتهاك لتلك الحقوق، كذلك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة؛
- الإفصاح والشفافية: ويشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية، مثل الأداء المالي والتشغيلي للشركة وأهدافها والأحداث الهامة وعوامل المخاطر، بحيث يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير وبالذقة الكافية؛

¹- فاتح غلاب، "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة-دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال الإستراتيجية في تنمية الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص: 12.

²- نفس المرجع السابق.

- مسؤوليات مجلس الإدارة: تتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه، ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية؛
 - ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، ويبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.
- ويمكن تلخيص المبادئ التي تقوم عليها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، كما هو مبين في الشكل (04-01) التالي:

الشكل (01-04) يوضح مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD)



2-3. معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية:

وضعت لجنة بازل في سنة 1999 م إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية فهي تركز على النقاط التالية⁽¹⁾:

- قيم الشركة وموائيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير؛
- استراتيجية الشركة معدة جيدا، وبموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأطراف فيه؛
- التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار مع تسلسل وظيفي للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس، مع جعل المعلومات تتدفق بشكل مناسب داخليا أو الى الخارج؛
- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات والإدارة العليا؛
- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛
- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح؛
- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى؛

3-3. معايير مؤسسة التمويل الدولية

قامت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 م بوضع مبادئ ومعايير للحوكمة في المؤسسات المختلفة، وذلك على مستويات أربعة كمايلي⁽²⁾:

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛
- إسهامات أساسية في تحسين الحكم الجيد محليا؛
- القيادة.

¹ - محمد البشير بن عمر، "دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة-دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال(2008-2013)"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص: 31.

² - نفس المرجع السابق، ص: 32.

4 - أهمية وأهداف حوكمة الشركات :

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة في حاضر وقتنا ولديها العديد من الأهداف نوضحهم فيما يلي:

4-1. أهمية حوكمة الشركات:

تعاضت أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية للمجتمعات، فتزداد أهمية الحوكمة في إدارة الشركات لما تحققه من النقاط التالية⁽¹⁾:

- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المستثمرين؛
- تعظيم القيمة السوقية للأسهم، وتدعيم القدرة التنافسية للشركات في أسواق المال العالمية؛
- ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة الشركات أمام مساهميها مع ضمان وجود مراقبة مستقلة للمحاسبين والمدققين للوصول إلى قوائم مالية على أسس محاسبية صحيحة؛
- الحصول على مجلس إدارة قوي يستطيع اختيار مديريين مؤهلين قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة الشركة في إطار القوانين واللوائح الحاكمة بطريقة أخلاقية؛
- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية وتحقيق دعم واستقرار نشاط الشركات. بالإضافة إلى ما يلي⁽²⁾:
- تحقيق وضمان النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل في الشركة؛
- محاربة الفساد الداخلي والانحرافات وعدم السماح باستمرارها خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح أو التي باستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال وتحتاج إلى تدخل إصلاحي.

¹- عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص ص: 15-16.

²- بروش زين الدين، دهيمي جابر، "دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري"، بطاقة مشاركة في الملئقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص: 05.

4-2. أهداف حوكمة الشركات:

- يمكن إجمال الأهداف التي يسعى نظام حوكمة الشركات إلى تحقيقها فيما يلي⁽¹⁾:
- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة للإفلاس؛
 - خفض تكلفة رأس مال الشركة وضمان استمراريته، حيث تساعد الحوكمة على الحد من هروب رأس المال ومكافحة الفساد الإداري والمالي؛
 - تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية؛
 - تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة؛
 - تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها؛
 - فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية لها؛
 - ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية؛
 - تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها؛
 - تحسين أداء الشركات ومساعدة الإدارات ومجالس الإدارة على تطوير استراتيجية جديدة للشركات، وضمان اتخاذ قراراتهم بناء على أسس سليمة؛
 - جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
 - تقليل المخاطر إلى حدها الأدنى وتعظيم مستويات أداء الشركات.

¹- أنظر:

- موسى سهام، خالد فرح، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة تقارير المالية"، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني لحوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص: 07.
- بركات سارة وزايد حسيبة، الحوكمة الجيدة ومحاربة الفساد والرشوة كشرط أساسية لتحقيق التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص: 07.
- بوقرة رابح وغانم هاجرة، الحوكمة: المفهوم والأهمية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص: 08.
- بن طاهر حسين وبوطليعة محمد، "دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص: 07.
- أحسين عثمان، سعاد شعابنية، النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص: 05.

5- نظام حوكمة الشركات وركائزه:

تعتبر حوكمة الشركات نظام تحكمه مجموعة من الركائز التي تساهم في نجاح مسار التطبيق في تحقيق مختلف الأهداف المرتقبة.

5-1. مفهوم حوكمة الشركات كنظام:

تعد حوكمة الشركات بمثابة نظام يتكون من مجموعة أجزاء تعمل على تفعيل الإمكانيات وتوظيف الموارد بطريقة فعالة، ومن خلال هذا النظام يتم إدارة ورقابة الشركة وتعزيز الشفافية والمساءلة، ويتكون من ثلاثة أجزاء هي⁽¹⁾:

❖ **المدخلات Input:** وتشمل مختلف المستلزمات التي تحتاجها حوكمة الشركات، وما يتوجب توفيره لها من متطلبات سواء كانت متطلبات تشريعية، إدارية، قانونية أو اقتصادية.

❖ **التشغيل Opération:** ويقصد به مختلف الجهات المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات، والجهات المشرفة على هذا التطبيق، وكذا الجهات الرقابية وكل كيان إداري داخل أو خارج الشركة يساهم في تنفيذ الحوكمة ويشجع الالتزام بها وتطوير أحكامها والارتقاء بها.

❖ **المخرجات Output:** تعتبر المخرجات على أنها مجموعة من المعايير، القواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العملية والتنفيذية سواء في الشركات أو في المصارف للحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

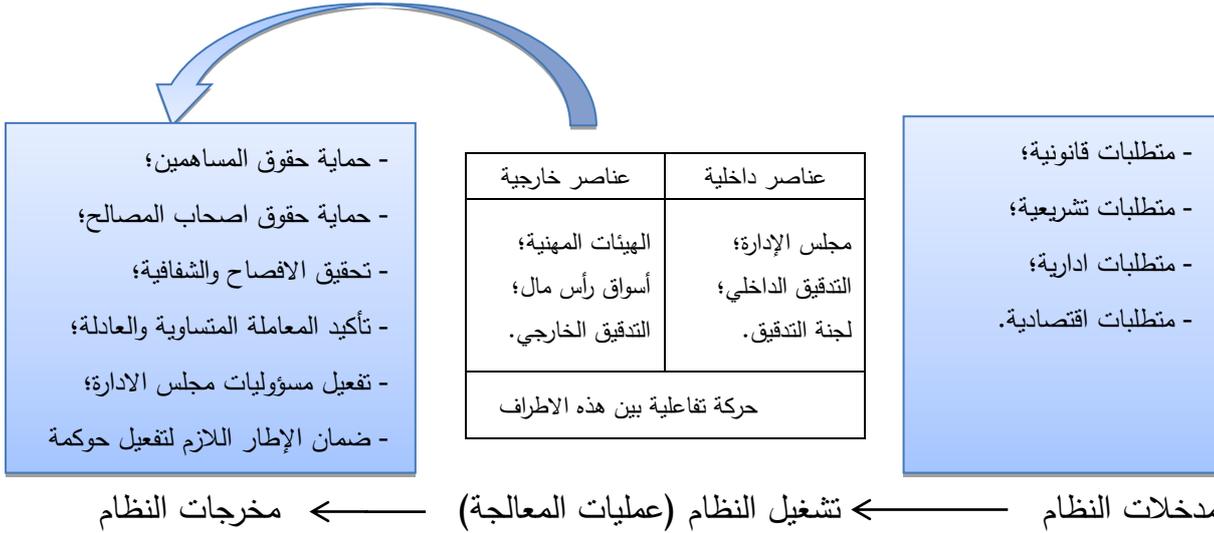
كما يرى أن مفهوم النظام يكون مفيداً أكثر بإدخال مكونين آخرين هما: "التغذية العكسية، feedback" و"الرقابة، Control"، فنظام المعلومات شبيه بنظام الإنتاج، بحيث يقوم بتشغيل البيانات الخام وتحويلها إلى معلومات قد تستخدم من قبل المستفيد أو يعاد استخدامها كبيانات في دورة ثانية، إما لإنتاج معلومات جديدة أو الحصول على تنبؤات لنتائج أعمال عن الدورات القادمة، وتسمى هذه العملية بالتغذية العكسية أو المرتدة⁽²⁾، إذن فالتغذية العكسية هي عملية استرجاع المعلومات من مستخدميها الذين قدمت لهم مع أخذ آرائهم حول تلك المعلومات من حيث ملائمتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات، وإذا اتضح أن هناك انحرافات في مخرجات النظام يتم البحث عن أسبابها ويعاد تغذية النظام بالمتغيرات المطلوبة، ويعاد تشغيل البيانات من جديد. كما لا بد لأهداف النظام أن تتلاءم مع أهداف المنشأة،

¹ - براهمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

² - أمينة فداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات الإبداعية-دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SI3F25"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في المالية والمحاسبة والتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014، ص: 35.

ولتحقيق ذلك لا بد من الرقابة على أداء النظام لإعادة وضعه في المسار الصحيح كلما خرج عنه، ويقوم جهاز الرقابة على تقييم عمليات النظام، مقارنتها بالأهداف، استخراج الانحرافات واقتراح وسائل لعلاجها. والشكل الموالي (01-05) يوضح نظام حوكمة الشركات:

الشكل (01-05): نظام حوكمة الشركات



المصدر: حساني رقية ومرورة كرامة وحمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

من خلال الشكل (01-05) يمكن القول أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والاقتصادية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب، وتستخدم في ذلك آليات كالتدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

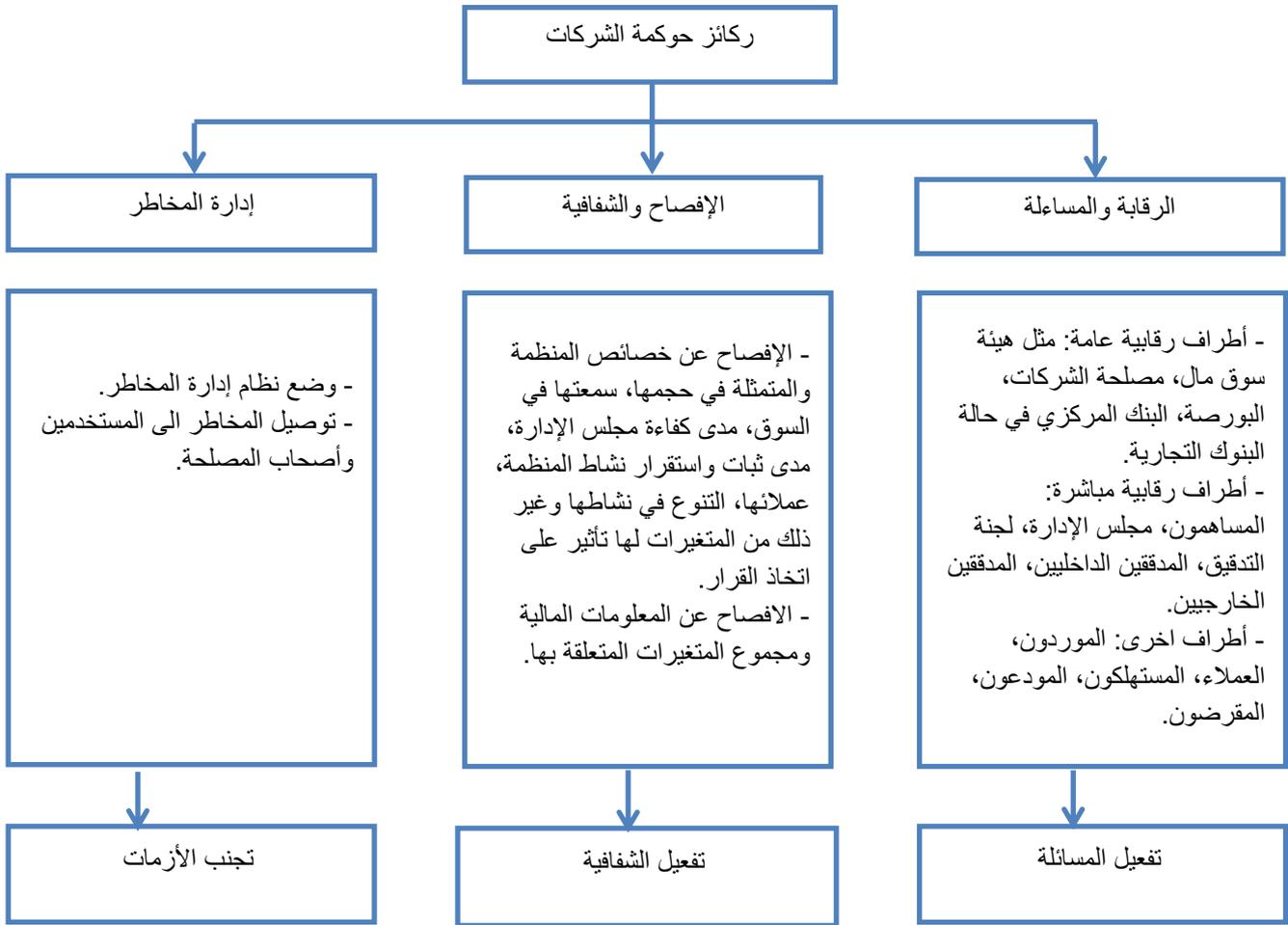
2-5. ركائز حوكمة الشركات:

تعتبر ركائز حوكمة الشركات الدعائم الأساسية التي يقوم عليها نظام حوكمة الشركات، والمتمثلة فيما يلي⁽¹⁾:

¹ - أمينة فداوي، مرجع سبق ذكره، صفحة: 68.

- الرقابة كأهم ركيزة، وتمثل مجموع الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة؛
 - الإفصاح والذي يهدف إلى تفعيل الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد؛
 - إدارة المخاطر والتي من خلالها يمكن تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح.
- والتي سيتم توضيحها أكثر من خلال الشكل (01-06) التالي:

الشكل (01-06): الركائز الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات.



المصدر: أمينة فداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات الإبداعية-دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SI3F 25"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في مالية ومحاسبة والتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014، ص: 69.

من خلال الشكل (01-06) أعلاه يتضح أن⁽¹⁾:

❖ **الرقابة والمساءلة:** تسعى حوكمة الشركات من خلال هذه الركيزة إلى تفعيل دور الأطراف ذات

المصلحة في الرقابة على المؤسسة ومساءلتها وتمثل هذه الأطراف في:

• **أطراف رقابية عامة:** هذه الأطراف لا تدخل في طريقة عمل المؤسسة وتفاصيل تسييرها

الدقيقة ولكن يمكنها أن تتدخل في حال ملاحظتها للإخلال بشروط معينة من طرف الشركة أو لإلزامها بتطبيق قواعد ومبادئ معينة تساعد في تحقيق الإفصاح والشفافية وتساعد في حماية مصالح فئات معينة، ومن بين هذه الأطراف البورصة والبنك المركزي.

• **أطراف رقابية مباشرة:** هي الأطراف التي تكون معينة بفتة مباشرة بأعمال المؤسسة

ونتائج أداؤها، والتي يجوز لها مسائلة المؤسسة عن تفاصيل عملها وأسباب نجاحها وفشلها ومراقبتها مثل لجنة التدقيق والمدققين الخارجيين والداخليين، والمساهمين ومجلس الإدارة.

• **أطراف رقابية أخرى:** توجد أطراف أخرى يمكن لها مراقبة ومساءلة المؤسسة عن بعض

عملياتها ونتائجها نظرا لتأثرها بهذه الاعمال والنتائج، ومن بين هذه الأطراف أيضا نجد الموردين، العملاء، المقرضون، المودعون.

❖ **الإفصاح والشفافية:** ويقصد بها الإعلان عن الشيء أو نشره أو الإبلاغ موجهة إلى شريحة

محددة من المجتمع، وقد يكون الإفصاح توجيهيا أو إلزاميا أو تنقيفيا حسب طبيعة الإفصاح والجهة الصادرة عنه.

❖ **إدارة المخاطر:** هي جزء جد مهم من حوكمة الشركات كونها تحمي الشركة من المخاطر التي

يمكن أن تتعرض إليها وبالتالي تحافظ على مصالح المساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة، لذا لابد على الشركة من أمرين اثنين أولهما وضع نظام لإدارة المخاطر وثانيا الإفصاح وتوصيل المعلومات حول مخاطر المستخدمين وأصحاب المصلحة.

¹ - بوالزليفة صابر، "دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة

فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014، ص: 24.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات.

تتأتى أهداف التدقيق من خلال أبعاده وركائزه الأساسية، والتي تعتبر الرقابة الداخلية من أهمها على الإطلاق إذ تساهم في تجسيد أهداف عملية التدقيق وخدمة كل الأطراف بما يحقق قيمة مضافة للشركة، وتؤدي هذه الأبعاد أدوارا بشكل أكثر فعالية كلما كان هناك تعاون وارتباط وتناغم فيما بينها بشكل كبير، فذلك حتما سيعزز التحكم في الشركة بما يعود بالنفع على جميع الأطراف ذات الصلة والشركة ككل. ويتطلب تأسيس نظام جيد للحوكمة داخل الشركات وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، من أجل تسهيل ربط علاقة ديناميكية متبادلة بين جميع هذه الأطراف الثلاثة. وهو ما سنحاول التطرق إليه من خلال ثلاث مطالب.

المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم عناصر حوكمة الشركات من جهة، وقد ظهرت هذه الأهمية جلية بعد تعرض عديد الشركات في السنوات الأخيرة للإنهيار بعد الفشل الذريع في مواجهة ظاهرة الفساد؛ ومن جهة أخرى فإن الرقابة الداخلية أهم ركائز التدقيق الداخلي، وبذلك تزيد أهمية الرقابة الداخلية وتتضاعف كلما دعت الحاجة للربط بين التدقيق الداخلي والحوكمة في الشركات. وللرقابة الداخلية علاقة تأثير وتأثر بحوكمة الشركات من خلال التفاعل مع الأطراف الأربعة لهذه الأخيرة.

1- دور حوكمة الشركات في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن نلخص تأثير حوكمة الشركات في الرقابة الداخلية من خلال دور أطرافها الأربعة والتي تشكل في مجموعها نظام فعال للرقابة الداخلية⁽¹⁾:

1-1. مجلس الإدارة:

تقع على عاتق مجلس الإدارة المسؤولية العامة عن الرقابة الداخلية وفعاليتها، وفي حالة وجود قسم خاص بالرقابة الداخلية يتولى المجلس تحديد مهام وأهداف وصلاحيات هذا القسم، وتقع على عاتقه ضرورة إجراء مراجعة سنوية لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة والشركات التابعة لها، والإفصاح عن النتائج التي يتوصل لها إلى المساهمين في تقريره السنوي عن حوكمة الشركة، ويبقى هو المسؤول الأول أمام المساهمين عن فعالية بيئة الرقابة الداخلية، وفي حالة وجود قصور أو عدم فعالية نظام الرقابة لا بد أن يتخذ الإجراءات اللازمة وفي الوقت المناسب لحماية الشركة.

1-2. المدقق الخارجي:

يعتبر التدقيق الخارجي أحد أهم أدوات قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية، لذا ينصب اهتمام المدقق على الضوابط الرقابية التي تؤثر في الحصول ومعالجة المعلومات المالية، والبلاغ عن أية عيوب

¹ - سايج نوال، مرجع سبق ذكره، ص ص: 137، 138 (بتصرف).

أو تقصير في نظام الرقابة الداخلية، حيث أن هدف المدقق من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحسين وتعديل الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة، ويهدف بالدرجة الأولى إلى الحفاظ وحماية أصولها من الضياع والإهمال وسوء الاستعمال، وتقديم النصائح والتعديلات حول العمليات التي تم مراجعتها بتكليف من الإدارة وإن اضطره الأمر بقوة القانون؛

1-3. المدقق الداخلي:

تتجلى الأهمية الكبيرة التي أولتها معايير التدقيق الداخلي الدولية لموضوع الرقابة الداخلية، في وضع القواعد اللازمة من أجل تأكيد فعاليتها وكفاءتها، حيث جاء في المعيار الدولي رقم 2120 تفصيلاً وافياً للإجراءات التي لا بد أن يتبعه المدقق الداخلي لتحقيق هذا الهدف؛

1-4. دور لجنة التدقيق:

تمثل لجنة التدقيق الخط الأول لمجلس الإدارة في التأكد من أن هناك نظاماً رقابياً فعالاً وأن هذه الأنظمة يتم التقيّد بها وبشكلٍ مستمر، حيث نلخص دور لجنة التدقيق في تقييم وتحسين فاعلية الرقابة الداخلية من خلال القيام بالأدوار التالية:

- عدم الاكتفاء بوجود نظام للرقابة الداخلية يتصف بالكفاءة والكفاية بل التأكد من استمرار تطبيق هذه الأنظمة والالتزام بها؛
- التأكد من أن كافة الموظفين يفهمون أدوارهم ضمن أنظمة الرقابة الداخلية؛
- التأكد باستمرار من توفر الوسائل اللازمة للتدقيق الداخلي للقيام بأعمالهم وبشكلٍ مستمر؛
- متابعة التزام المستويات الإدارية بالملاحظات المقدمة من المدققين الداخليين والخارجيين؛
- الاستفادة من عمل المدققين الداخليين والخارجيين لتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلي.

2- دور الرقابة الداخلية في تجسيد حوكمة الشركات:

توفر الرقابة الداخلية الأداة الضرورية لتزويد أطراف الحوكمة بالمعلومات الأساسية المطلوبة لوضع الإجراءات التي تهدف إلى حماية موجودات الشركة، وتوفير الحماية من المخاطر، إضافة إلى المساهمة في زيادة الكفاءة لتحقيق أهداف الشركة، ويتأتى هذا من خلال⁽¹⁾:

- اختبار الامتثال للضوابط في المجالات التشغيلية، وتقديم التقرير للإدارة وإذا لزم الأمر للجنة التدقيق؛
- مساعدة الإدارة في تصميم تقييم شامل بما فيها اختبار الضوابط الرقابية على مستوى الشركة ككل؛
- مساعدة الإدارة في إعداد تقرير حول فاعلية الرقابة الداخلية؛

¹-Dana, Hermanson R. &Larny, Rittenberg E, **Internal Auditing and Organizational Governance, Research Opportunities in Internal Auditing**, the Institute of Internal Auditors, 2003, p56, disponible sur le site: <https://na.theiia.org/iia/PUBLIC%20Documents/Chapter%202%20Internal%20Audit%20and%20Organizational%20Governance.pdf>, le 27/01/2020.

- تحديد أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة، والتواصل مع لجنة التدقيق (في المجالات التي تم فحصها)؛
- تنفيذ تقنيات الاختبار باستخدام الحاسوب، على سبيل المثال، تقنيات مراقبة مستمرة، لتقييم فعالية النظم الرقابية؛
- تسهيل فهم وتحسين الرقابة في المجالات التشغيلية من خلال السيطرة على التقييم الذاتي للتقنيات. وعليه نجد ان هناك علاقة تأثير وتأثر بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، حيث تؤثر حوكمة الشركات من خلال أطرافها الأربعة في تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية كل حسب دوره، كما تعتبر الرقابة الداخلية مفتاح تعتمده الإدارة في إحكام الرقابة على الإجراءات والقوانين واللوائح المنظمة، بما يساهم في حماية الشركة وتحقيق أهدافها وحماية حقوق المساهمين ما ينعكس على تجسيد حوكمة الشركات في أحسن صورها.

المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بأطراف الحوكمة

تستفيد العديد من الأطراف المسؤولة عن الحوكمة بما يقدمه التدقيق الداخلي من خدمة لكل منهم، وتتمثل هذه الأطراف في (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، ومدقق الحسابات الخارجي، والإدارة العليا)، إذ من الصعب على هذه الأطراف الوقوف على الصورة الحقيقية للمخاطر والصعاب التي قد تتعرض لها الشركة، في حين أنه من السهل نسبياً على المدقق الداخلي تكوين صورة دقيقة عن وضعية الشركة إذا توافرت له جملة الشروط المتعارف عليها، وبالتالي فيإمكان هذا الأخير تزويد أجهزة أو أطراف الحوكمة بما تحتاجه من معلومات وتوجيهات من أجل الوصول إلى الدرجة المثلى الممكنة من التحكم في الشركة.

1- علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق:

اقترحت لجنة بلوريبون (Blue Ribbon) في الولايات المتحدة عام 1999 دوراً أكبر لإدارة التدقيق الداخلي في مساعدة لجنة التدقيق على إعداد وتقييم التقرير المالي للشركة وتقديم الدعم اللازم لها من خلال⁽¹⁾:

1-1. المساعدة العامة: تسهيل تدفق المعلومات إلى لجنة التدقيق، بحيث يجب أن يتضمن تدفق المعلومات تحليل شامل للمخاطر وضوابط الرقابة الداخلية ونزاهة التقرير المالي، أداء مشروعات أو فحوصات خاصة تطلب من لجنة التدقيق مثل: المخاطر الناشئة أو إحداث تحسينات في التقارير؛

¹- أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل معيار رقم 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة محمد بوضياف -المسيلة، 2017، ص161.

1-2. المساعدة في إعداد التقرير المالي: تدعيم لجنة التدقيق عما إذ كانت قد استوفت أهدافها في إعداد التقرير الداخلي للشركة، تدعيم لجنة التدقيق في تقييمها للتقرير المالي متضمنا ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة هي الأكثر ملاءمة أم لا، توفير معلومات وأبعاد نظر عميقة إلى لجنة التدقيق عن طريق توضيح مواطن قوة الرقابة الداخلية على عملية التقرير الربع سنوية، بالإضافة إلى مصداقية المعلومات المقدمة في التقرير؛

1-3. المساعدة في تقييم المخاطر: تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر، فكثير من الشركات وقعت في مشاكل لأنها لم تقم بمتابعة المخاطر المرتبطة بالوظائف المساعدة أو التابعة للشركة، توفير تقييمات مستقلة للمخاطر، حيث يقوم المدققون الداخليون بتقييم المخاطر كجزء رئيسي من أنشطتهم اليومية، هذه التقييمات يجب تقاسمها مع لجنة التدقيق، توفير المعلومات إلى لجنة التدقيق لتسهيل متابعتها للمخاطر المالية ومخاطر الأعمال الرئيسية، التي تتباين وتختلف بين أنشطة الشركة.

وللاستفادة من هذه الخدمات لابد أن يؤدي المدقق الداخلي مهامه كجزء متكامل مع مهام المدقق الخارجي وفقا للبرنامج الكلي الذي تنظمه لجنة التدقيق منعا لازدواجية العمل واقتصاد في الوقت والجهد. في المقابل تساهم لجنة التدقيق في دعم التدقيق الداخلي من خلال⁽¹⁾:

- تقديم توصيات إلى المجلس بشأن التعيين والأجور ورقابة فعالية واستقلالية التدقيق الداخلي؛
- التأكيد بأن الأموال المتوفرة كافية لتحقيق تدقيق فعال وشامل وكامل لإجراء المهام المنوطة بالتدقيق الداخلي؛
- مراجعة مهمة التدقيق الداخلي، العقد والمصادر، الكفاءة، المهارة، الخبرة، التمويل والتجهيزات)، وضمان وصول تقرير المدقق الداخلي مباشرة إلى لجنة التدقيق؛
- التدقيق والموافقة على نطاق خطة التدقيق الداخلي وبرنامج العمل؛
- رصد التقدم المحرز في خطة عمل وبرنامج التدقيق الداخلي، والنظر في الآثار المترتبة على نتائج التدقيق الداخلي لبيئة الرقابة؛
- رصد وتقييم استجابة الإدارة لنتائج التدقيق الداخلي والتوصيات؛
- التأكيد أن برنامج كل من المدققين الداخلي والخارجي في تناسق مع العقد؛
- إتاحة الفرصة لأعضاء لجنة التدقيق لقاء المدقق الداخلي دون مجلس الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل؛
- التأكد من موضوعية المدقق الداخلي.

¹ - سايح نوال، مرجع سبق ذكره، ص 144.

وعليه تعمل لجنة التدقيق على توفير البيئة الملائمة لأداء أنشطة التدقيق الداخلي المتعلقة بالحوكمة، ولا شك أن جودة هذه العلاقة التكاملية تنعكس ايجابيا على جودة حوكمة الشركات.

2- علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة:⁽¹⁾

يعتبر مجلس الإدارة هو المسؤول عن عملية الحوكمة بالشركة إلا أنه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذية والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤولياته، ومن ثمة يعتبر التدقيق الداخلي أحد الأطراف التي تساعد مجلس الإدارة باعتباره مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة. حيث تتمثل الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة في:

- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة؛
- تقديم أفكار للجنة التدقيق لتحسين تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر؛
- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام لتخفيض التكاليف خاصة على المدى الطويل؛
- تنفيذ التدقيق السنوي بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج، الذي يرفع إلى لجنة التدقيق؛
- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية؛
- فحص قواعد وأداب السلوك الأخلاقي بالشركة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها قد بلغت للعاملين.

وفي المقابل يساهم مجلس الإدارة في دعم التدقيق الداخلي عند أدائه مهام التدقيق من خلال:

- التأكد من وجود ذراع فعال للتدقيق الداخلي يرتبط مباشرة بالمسؤول التنفيذي الأول ويرفع إليه تقاريره، ولديه في نفس الوقت حق الاتصال في جميع الأوقات برئيس لجنة التدقيق؛
- وضع سياسة لشغل وظائف التدقيق الداخلي، مع ضمان المحافظة على استقلاليتها؛
- تلقي تقارير من المدققين الداخليين والإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق بشأن مخالفة القوانين والقواعد واللوائح الإشرافية، وضمان قيام الإدارة باتخاذ الإجراءات اللازمة؛
- تقدير مدى الحاجة إلى التدقيق الداخلي والنظر فيما إذا كانت هناك عوامل وثيقة الصلة بأنشطة الشركة تتطلب الحاجة إلى التدقيق الداخلي؛

وعليه فإن توافر مقومات هذه العلاقة يعود بالنفع الأول على الشركة، لذا يجب على مجلس الإدارة إدراك أهمية عملية التدقيق الداخلي والعمل على نشر الوعي بهذه الأهمية لدى كافة العاملين، واتخاذ الإجراءات اللازمة لدعم استقلالية ومكانة المدققين الداخليين، وفي المقابل الاستفادة من المزايا التي يطررها التدقيق الداخلي خاصة المتعلقة بتحسين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

¹- سايح نوال، مرجع سبق ذكره، ص 145.

3- علاقة التدقيق الداخلي بالمساهمين:

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فعاليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام، حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معياراً يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهنا يتضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق المراجعة الداخلية وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعده هذه الميزة على مراجعة القوائم المالية والتقارير عنها بشكل أكثر تفصيلاً من المراجع الخارجي مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات والاجراءات المطبقة في الشركة.⁽¹⁾

4- علاقة التدقيق الداخلي بأصحاب المصالح:

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والمجتمع المحيط ككل، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات. فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى (أصحاب المصالح) المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضاً على التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنها من خلال التقييم لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة والرفع من مستوى كفاءة وجودة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح⁽²⁾.

المطلب الثالث: أداء أنشطة التدقيق الداخلي في خدمة حوكمة الشركات

في إطار مساعيه الرامية إلى دعم وتفعيل دور التدقيق الداخلي في تجسيد متطلبات حوكمة الشركات قام معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) بإعداد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، من أجل مجابهة التغيرات الطارئة في بيئة الأعمال، وقد أصدر المعهد هذه المعايير بصفة مختصرة، إلا

¹ - أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2011، ص90.

² - أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، مرجع سبق ذكره، ص90.

أنه فيما بعد أصدر كتابا خاصا أطلق عليه اسم: الإطار المرجعي الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي "Cadre de reference international des pratiques professionnelles de l'audit interne" والذي أعطى التفاصيل الضرورية، والأساليب والممارسات القادرة على تلبية احتياجات وتوقعات الشركات، ومن بين ما تطرق إليه هي كيفية التطبيق العملية للمعايير الخاصة بطبيعة العمل والتي تظم الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات. ذلك أن نشاط التدقيق هو أداة في يد الإدارة العليا من أجل مساعدتها في تحقيق أهدافها، وعلى هذا الأساس يتوجب على التدقيق الداخلي أثناء إدارة أنشطته (التخطيط، التنفيذ، توصيل النتائج ومتابعتها) مراعاة متطلبات كل من الإدارة العليا، مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ويتواصل معهم باستمرار، باعتبارهم أطراف الحوكمة الداخلية التي تساهم في تحقيق حوكمة الشركات بشكل فعال.

1- مرحلة التخطيط⁽¹⁾:

ينص المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 2010 بأنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يعد خطة مبنية على المخاطر، من أجل تحديد أولويات تتماشى وأهداف الشركة⁽²⁾، وقد فصل المعهد في هذا المجال مجموعة من النقاط فالمدقق الداخلي أثناء إعداد مخطط التدقيق يعتمد على نظام إدارة المخاطر في الشركة، كما يقوم بإعداد خطة التدقيق من أجل جمع البنود والأدلة الكافية على تقييم فعالية الرقابة الداخلية، وأن هذا النظام يتعامل مع المخاطر بغرض الوصول بها إلى المستوى المقبول، حيث يحرص على:

- مراعاة الكيفية التي تتعرف بها الشركة على المخاطر الجوهرية وكيفية تقييمه؛
- مراعاة الكيفية التي تحدد بها الشركة المخاطر المتبقية وكيفية تقييمه؛
- التأكد في هذه المرحلة إن كانت الشركة قامت بمراعاة المخاطر التي تعيق تحقيق أهدافها الإستراتيجية؛
- التأكد من أن الإدارة تراعي المخاطر المتأتية من البيئة التي تنشط فيها؛
- التعرف على الإجراءات المبالغ فيها في التعامل مع المخاطر؛
- التعرف على الإجراءات الشكلية وغير النفعية في التعامل مع المخاطر؛
- التأكد إن كان نظام إدارة المخاطر بالشركة يقوم على تطبيق مبدأ "القابلية لتحمل المخاطر على كافة الأنشطة".

¹ - سايج نوال، مرجع سبق ذكره، ص 150.

² - Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne, (IFACI), 2011, p 131, disponible sur le site: <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/IPPF%202011.pdf>, le 05/02/2020.

وهذا كله من أجل ترتيب أولويات أنشطة التدقيق حسب أهمية المخاطر، ومراعاة مبدأ التغطية الشاملة لأنشطة الشركة. كما يحرص المدقق الداخلي على إشراك الإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق في هذه المرحلة بالتعرف على تطلعاتهم ومتطلباتهم، حيث يعرض مخطط التدقيق على هذه الأطراف الثلاثة من أجل الإثراء ومن ثم اعتماده، كما تعرض عليها التعديلات في حال إجراء أي تعديل أو تغيير في توجيه الموارد المالية والبشرية وهذا حتى يتم توجيه برنامج العمل بما يساهم في انجاز أنشطة التدقيق بما يتماشى وأهداف الشركة.

وينبغي أن تكون الخطة المقترحة مرنة بما فيه الكفاية للسماح بالتحديث خلال العام، في حالة حدوث تغييرات في استراتيجيات الإدارة، البيئة الخارجية، المخاطر الرئيسية، أو في حالة توقعات التعديل المتصلة بتحقيق الأهداف التنظيمية.

2- مرحلة التنفيذ:

ينص معيار التدقيق الداخلي الدولي رقم 2100 بأنه يتوجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بتقييم مسار الحوكمة وكذا إدارة المخاطر والرقابة، بالإضافة إلى الإسهام في تحسين هذه العناصر الأخيرة، وهذا بإتباع مقاربة منهجية منظمة⁽¹⁾.

2-1. الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية أداة تساعد الشركة في إدارة المخاطر وتحقيق الأهداف المسطرة وتوزيعها، حيث يعدها ويشرف على تنفيذها مجلس الإدارة، كما يساهم نشاط التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية من خلال توفيره درجات متفاوتة من التأكيد عن مدى فعالية عمليات الرقابة لأنشطة ووظائف الشركة المختارة، حيث يقوم المدقق الداخلي بإعداد خطة للتدقيق من أجل جمع البنود والأدلة الكافية على تقييم فعالية الرقابة الداخلية؛ من أجل مراجعة أهم العمليات الرقابية ليصدر الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي رأياً عن مدى كفاية وفعالية وشمولية عمليات الرقابة الداخلية، وللقيام بذلك يستند إلى النتائج المتوفرة أثناء تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، وقد يستند أثناء تقييمه على آراء مقدمي خدمات التأكيد الخارجيين، أو أعمال مسؤول الرقابة والامتثال بالشركة، أو التقييم الذاتي الذي تقوم به الإدارة، وفي حال وجود فجوة في نطاق التدقيق والتي من شأنها أن تمنعه من إبداء رأيه حول مختلف جوانب هذه العمليات

¹ -Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne, (IFACI), 2017, p 19, disponible sur le site: https://www.academia.edu/36953123/Cadre_de_r%C3%A9f%C3%A9rence_internationale_des_pratiques_professionnelles_-_Edition_2017_NORMES_INTERNATIONALES_POUR_LA_PRATIQUE_PROFESSIONNELLE_DE_LAUDIT_INTERNE_LES_NORMES?auto=download, le 05/02/2020.

يقوم بإبلاغ الإدارة العليا أو المجلس. حيث يظهر دور المدقق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة من خلال⁽¹⁾:

- بيان نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة لعلاج الاختلالات؛
- تدقيق العمليات والتأكد من تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم؛
- مراجعة الأداء والتأكد من كفاءته؛
- مراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات؛
- مراجعة الرقابة المالية والتي من خلالها يتم تحقيق الأهداف التالية:
 - ✓ حماية الأصول المالية للمشروع؛
 - ✓ توفير الثقة والموثوقية في المعلومات المالية؛
 - ✓ دقة البيانات؛

✓ مراجعة أداء الإدارة باعتباره العمل الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي.

عادة ما يقدم تقرير الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الخاص بتقييم عملية الرقابة بالشركة إلى الإدارة العليا والمجلس مرة في السنة، وهذا التقرير يغطي أهمية الدور الذي تلعبه عملية الرقابة في تحقيق أهداف الشركة، كما يصف طبيعة ومدى العمل الذي يقدمه التدقيق الداخلي وطبيعة الثقة الممنوحة لمقدمي خدمات التدقيق الآخرين التي تسمح بإبداء هذا الرأي.

2-2. إدارة المخاطر:

أعطت الاتجاهات الجديدة للتدقيق الداخلي أهمية كبيرة إلى وظيفة التدقيق وهذا وفق المعيار الدولي 2120 حيث تقع مسؤولية إدارة المخاطر في الشركة على الإدارة العليا والمجلس، ويمكن الاعتماد على المدققين الداخليين لتقديم مهام تأكيدية استشارية، لمساعدة الشركة على تحديد وتقييم وإنشاء طرق إدارة المخاطر، ويتم تحديد هذا الدور في ميثاق التدقيق الداخلي، وقد يعتمد التدقيق الداخلي في الشركة على أسس خاصة بإدارة المخاطر⁽²⁾:

- ❖ لا يوجد تدخل؛
- ❖ تدقيق عملية إدارة المخاطر في إطار برنامج التدقيق الداخلي؛
- ❖ دعم مستمر والمشاركة في ممارسات إدارة المخاطر، خاصة في إطار لجنة المراقبة، أنشطة المتابعة والبلاغ الرسميين؛
- ❖ إدارة وتنسيق عمليات إدارة المخاطر.

¹ - سايح نوال، مرجع سبق ذكره، ص 152 (بتصرف).

² - سايح نوال، مرجع سبق ذكره، ص 153 (بتصرف).

وهذا لتكوين رأي عن مدى كفاية عمليات إدارة المخاطر، يجب على المدققين الداخليين أن يكون لديهم عناصر كافية ومناسبة لتدقيق الحسابات، والتأكد من أن الأهداف الرئيسية لهذه العمليات يتم إدراكها، وتنسيق مسؤوليات التدقيق الداخلي مع جميع الأطراف المعنيين بعملية إدارة المخاطر في الشركة، ومن أجل جمع هذه العناصر يمكن للمدقق الداخلي استخدام إجراءات التدقيق الموضحة أدناه كمايلي⁽¹⁾:

- بحث وتحليل المعلومات بشأن قطاع النشاط في الشركة، وأي مصدر من المعلومات من شأنه تحديد المخاطر التي قد تؤثر على التنظيم وإجراءات التحكم المستخدمة لإدارة ومتابعة وإعادة تقييم تلك المخاطر؛
- مراجعة قواعد الشركة ومحاضر مداورات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق لتحديد استراتيجيات الشركة، ومنهج إدارة المخاطر، وقابلية المخاطرة والمخاطر المقبولة؛
- فحص تقارير تقييم المخاطر المحددة مسبقاً من قبل الإدارة، أو المدققين الداخليين أو غيرهم من أصحاب المصلحة؛
- ترتيب مقابلات مع المديرين التنفيذيين وإداراتهم لتحديد أهداف نشاط كل قطاع، والمخاطر المرتبطة به، ومقاييس الرصد والمراقبة والحد من المخاطر التي تتخذها الإدارة؛
- جمع المعلومات باستقلال تام لتقييم فعالية أجهزة الرصد والاتصال والتقليص من المخاطر وأنشطة الرقابة ذات الصلة؛
- تحديد ما إذا كان يتم إرسال معلومات أو تقارير تتعلق بمراقبة المخاطر للمستوى المناسب؛
- التحقق من أن التقارير المتعلقة بنتائج إدارة المخاطر يتم نشرها في الوقت المناسب؛
- التأكيد من اكتمال الاجراءات؛
- تحليل المخاطر من قبل الإدارة، التدابير المتخذة لمعالجة المسائل التي أثرت في عملية إدارة المخاطر، واقتراح التحسينات؛
- تقييم فعالية عملية التقييم الذاتي التي تنفذها الإدارة، من خلال الملاحظة والاختبار وإجراءات المراقبة؛
- فحص نقاط الضعف المحتملة في نظام إدارة المخاطر، وعند الاقتضاء، يتم تحليلها مع الإدارة العليا والمجلس، إذا كان يعتقد أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر لا يتوافق مع سياسة وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة، أو غير مقبول للشركة، وينص عليه المعيار الدولي رقم 2600؛

¹ - سايج نوال، مرجع سبق ذكره، ص 153 (بتصرف).

وفي حال غياب إطار لإدارة المخاطر في شركة يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمناقشة القضية مع الإدارة العليا ولجنة التدقيق فيما يخص مسؤوليته في فهم وإدارة والرقابة على المخاطر بالشركة، بالإضافة إلى حاجتهم للحصول على معلومات حول طابع الممارسات التشغيلية في الشركة، التي تعطي رؤية مناسبة عن المخاطر الرئيسية، وطريقة إدارتها ومراقبتها.

2-3. حوكمة الشركات:

و يمكن أن نبين ما تناوله معهد المدققين الداخليين في هذه النقطة فيما يلي⁽¹⁾:

حوكمة الشركات لا تقوم على مجموعة من الهياكل المتباينة والمنفصلة، بل هناك علاقة بين الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، ووجود تكامل بين هاذين الأخيرين وعلى هذا الأساس عند قيام المدقق الداخلي بتقييم نظم الحوكمة في الشركة يأخذ بعين الاعتبار هذه العلاقات، ولا بد أن يفهم ممارسات حوكمة الشركات والعلاقة بين حوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. فالمدقق الداخلي يوفر تقييمات مستقلة وموضوعية لفعالية تصميم وتشغيل ممارسات الحوكمة في الشركة، ويسعى لتقديم خدمات استشارية وتوصيات بشأن سبل تحسين هذه الممارسة، كما يمكن أن يستند إلى معلومات تم الحصول عليها من عمليات التدقيق التي أجريت مسبقاً، ويأخذ بعين الاعتبار:

- نتائج تدقيق ممارسات حوكمة الشركات الخاصة؛
- وجود مشاكل في حوكمة الشركات من خلال أعمال التدقيق والتي لا تخص تقييم حوكمة الشركات؛

- نتائج أعمال مقدمي خدمات التأكيد الداخليين والخارجيين.

وأثناء تنفيذه لمهامه، يجب على المدقق الداخلي أن يكون حريصاً في تحديد طبيعة النتائج، العواقب المحتملة، وضمان الاتصالات مع مجلس الإدارة والإدارة العليا المناسبة. وعليه يركز المدقق الداخلي أثناء تنفيذه لمهمة التدقيق الداخلي على تقييم وتحسين الرقابة الداخلية، والتي بدورها تساهم في إدارة المخاطر باعتبارها جزء من العملية، كما يساهم المدقق في تقييم وتحسين نظم إدارة المخاطر وكذا تقييم وتحسين ممارسات حوكمة الشركات.

3- توصيل النتائج ومتابعتها

ينص المعيار الدولي 2440 أنه يجب على المدقق الداخلي إرسال النتائج والتقارير النهائية إلى الأطراف المعنية في الشركة مع التأكيد على ضرورة أن تحظى بالاهتمام الملائم⁽²⁾.

¹سايح نوال، مرجع سبق ذكره، ص 154.

² -Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne, (IFACI), Op.Cit, p 220.

حيث يحرص المدقق الداخلي على مراعاة المخاطر أثناء تحريره لتقرير التدقيق، وأشار معهد المدققين الداخليين IIA أن تقرير المدقق الداخلي وفق أسلوب المخاطر يتكون من خمسة أجزاء رئيسية، حيث يجب إصدار تقارير مطبوعة وموقعة، وإضافة اسم المدقق وتوقيعه إلى التقرير، ويتكون عموماً من الأجزاء التالية⁽¹⁾:

- 3-1. الجزء الأول (معلومات عامة): تشمل معلومات عن مركز العمل/النشاط الذي تم تنفيذ مهمة التدقيق لديه (اسمه، موقعه، أهدافه، إدارته)؛
 - 3-2. الجزء الثاني (معلومات مهنة التدقيق): تشمل معلومات عن مهنة التدقيق نفسها (طبيعة المهمة، أهدافها، فريق التنفيذ، النشاط الخاضع للتدقيق، مدة التدقيق ...)؛
 - 3-3. الجزء الثالث (ملخص التقرير): ملخص لأهم ما ورد في التقرير من ملاحظات مقرونة بالمخاطر المحتملة الناشئة عنها، وتوصيات فريق التدقيق إزاء الإجراءات الواجب اتخاذها معالجة الملاحظات الواردة في التقرير والإجراءات الوقائية المقترحة لتفادي ظهورها مستقبلاً، إضافة إلى أي توصيات من شأنها تطوير العمل؛
 - 3-4. الجزء الرابع (ملحق التقرير): يبين الملاحظات التفصيلية التي تم الحصول عليها خلال عمليات التدقيق مصنفة في ثلاث مجموعات: مخاطر مهمة، ومتوسطة، ومتدنية؛
- حيث يتم صياغة كل ملاحظة ضمن كل مجموعة من المجموعات أعلاه كما يأتي:

- الخطر المتوقع حدوثه نتيجة الملاحظة؛
- الآثار المحتملة للخطر حال حدوثه؛
- الضوابط الرقابية التي وضعت للحد من هذا الخطر.

3-5. الجزء الخامس (ملحق أوراق العمل): والذي يتضمن كل أوراق العمل المطلوبة والمرتبطة بمهمة التدقيق. حيث لاحظ في هذا النوع من التقرير هو التركيز على بيان المخاطر المقترنة بمهام التدقيق وكذا التوصيات والاقتراحات لمحاولة تجنب تكرارها في المستقبل، وإقران كل خطر بدرجة احتمالية تحققه، وكذا الاستجابة المناسبة للحد منه.

يناقش المدقق قبل إصدار تقريره النهائي نتائجه وتوصياته مع المستوى الإداري المناسب، وذلك خلال سير المهمة أو أثناء الاجتماعات الختامية، إذ يساعد هذا على تجنب سوء الفهم، أو سوء تفسير الحقائق، كما تمنح للجهة الخاضعة للتدقيق فرصة توضيح بعض النقاط الخاصة. ويوجه التقرير النهائي إلى إدارة النشاط الخاضع للتدقيق، وأطراف الشركة الذين يمكنهم ضمان تلقين نتائج التدقيق، ويمكنهم

¹ - سايج نوال، مرجع سبق ذكره، ص ص: 155، 156.

اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية، كما قد يرسل التقرير لبعض الأطراف مثل المدققين الخارجيين أو مجلس الإدارة إذ نص ميثاق التدقيق الداخلي على ذلك.

أما المعيار الدولي رقم 2500 ينص بأنه على مدير التدقيق الداخلي اعداد وتحديث نظام يسمح بمراقبة تنفيذ الإجراءات المتخذة بشأن النتائج المبلغة للإدارة⁽¹⁾.

إن أعمال التدقيق لا تنتهي مع تبليغ تقرير التدقيق، وتحديد الاختلالات، في الواقع أحيانا لا بد من الاختيار بين هذه الاحتمالات⁽²⁾:

- المشاركة في البحث عن حلول لتنفيذ الإجراءات التصحيحية و/أو الإجراءات العلاجية اللازمة؛
- المشاركة في التأكد من صحة الإجراءات التصحيحية و/أو الوقائية المقترحة؛
- التحقق من فعالية التدابير التصحيحية (الوقائية).

وهذا يكون من خلال أعمال المتابعة التي يقوم بموجبها المدقق الداخلي بتقييم مدى ملاءمة وفعالية الإجراءات التي تتخذها الإدارة في الاستجابة للملاحظات والتوصيات، ومراقبة ما إذا كانت هذه الإجراءات تصحح الأوضاع الداخلية، وخلال هذه العملية لا بد أيضا تحديد ما إذا كانت الإدارة العامة والمجلس تولى خطر عدم اتخاذ إجراءات تصحيحية استجابة للملاحظات.

حيث يمكن للمدقق أن يراقب بشكل فعال التقدم عن طريق:

- إخطار المستويات المناسبة للإدارة المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات استجابة إلى ملاحظات وتوصيات المدقق؛
- جمع وتقييم ردود أفعال الإدارة، ومقترحات خطة العمل فيما يتعلق بتوصيات التدقيق؛
- الحصول من الإدارة على تحديثات دورية تسمح بتقييم التقدم المحرز في الإجراءات التي اتخذتها من أجل معالجة الملاحظات و/أو تنفيذ التوصيات؛
- الحصول على المعلومات الواردة من الأطراف التنظيمية الأخرى التي تلقى بمسؤولية متابعة أو تنفيذ الإجراءات التصحيحية وتقييمها؛
- تقديم تقارير إلى الإدارة العليا و/أو مجلس الإدارة عن تقدم الردود على ملاحظات وتوصيات التدقيق.

حيث يحدد المدقق الداخلي طبيعة المتابعة ومدتها ومداهها من خلال النظر في:

- أهمية الملاحظات والتوصيات؛
- تحديد الجهة والتكلفة اللازمة لتصحيح الأوضاع؛
- الأثر المحتمل لفشل الإجراءات التصحيحية؛

¹ -Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne, (IFACI), Op.Cit, p 231.

² - سايج نوال، مرجع سبق ذكره، ص 157.

▪ تعقيد الإجراءات التصحيحي، وكذا المواعيد النهائية.

4- التدقيق الداخلي وتقرير كنج الثاني (king II):

أعطى تقرير كنج الثاني (King II) بجنوب إفريقيا عام 2002 دورا أساسيا لوظيفة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجموعة من البنود الآتية⁽¹⁾:

- يعتبر نشاط التدقيق الداخلي بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عملية الحوكمة بالشركة، حيث تساعد وظيفة التدقيق الداخلي للشركة في تحقيق أهدافها بإيجاد ثقافة واتجاه منظم وملتزم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر بالشركة والرقابة؛
- ينبغي وجود وظيفة فعالة للتدقيق الداخلي تحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا، وعندما يقرر مجلس الإدارة وفقا لتقديره إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، فإنه يجب الإفصاح عن كل ذلك في التقرير السنوي للشركة، مع إيضاح كيفية التأكد من فعالية الرقابة الداخلية؛
- يجب تحديد سلطة وغرض ومسؤولية التدقيق الداخلي رسميا، وذلك بما يتماشى مع توصيات معهد المدققين الداخليين، فيما يخص ميثاق التدقيق الداخلي المعتمد من قبل مجلس الإدارة؛
- يجب على المدقق الداخلي حضور جميع اجتماعات لجنة التدقيق؛
- يتم تعيين وعزل رئيس إدارة التدقيق الداخلي بالاتفاق مع لجنة التدقيق؛
- يجب أن تنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع الوظائف الأخرى التي تقدم تأكيدات لعمليات الشركة سواء داخليا أو خارجيا لضمان تغطية صحيحة للرقابة المالية والتشغيلية، وللحد من ازدواجية الجهود.

5- التدقيق الداخلي وانعكاسات قانون ساربانيس أوكسلي (sarbanes-oxley)

في عام 2002 قام الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون ساربانيس أوكسلي (sarbanes-oxley) حيث سعى هذا القانون إلى إيجاد الطريقة التي يمكن من خلالها دمج مدير التدقيق الداخلي بصفة أكبر في وضع الخطط والأنظمة ذات العلاقة بمهامه (مثل وضع نظام الرقابة الداخلية)؛ فقد تطلعت العديد من الشركات إلى ضرورة الاستعانة بإدارة التدقيق الداخلي من أجل تسهيل التقييم الذاتي للرقابة (Control Self - Assessment)، حيث يعتبر مدير إدارة التدقيق الداخلي أحد المديرين المشتركين في العملية الخاصة بتوثيق واختبار ضوابط الرقابة الداخلية للتأكد من أن الشركة ملتزمة بمتطلبات القسم 404 (تقييم الإدارة للرقابة الداخلية) من قانون (sarbanes-oxley)⁽²⁾، كما يشمل هذا القانون مواضيع

¹ -King Report on Corporate Governance, South Africa, 2002, p13, disponible sur le site:https://www.mervynking.co.za/downloads/CD_King2.pdf, le 29/01/2020.

² -SARBANES-OXLEY ACT OF 2002, USA, 2002, p 40, disponible sur le site:

<https://legcounsel.house.gov/Comps/Sarbanes-oxley%20Act%20Of%202002.pdf>, le 29/01/2020.

- مثل: استقلالية المدقق، حوكمة الشركة وتقييم الرقابة الداخلية، وعليه فإن من شأن ذلك تحسين وتسهيل عملية الحوكمة بالشركة، وفيما يلي بعض ما جاء به هذا القانون⁽¹⁾:
- تأسيس مجلس الرقابة المحاسبية في الشركة العامة PACOB، وهو هيئة غير حكومية تتكون من 5 أعضاء مستقلين تتولى الرقابة والتحقق مع الشركات المسجلة في البورصة، وهي مسؤولة عن وضع معايير المحاسبة والتدقيق ورقابة الجودة؛
 - عدم السماح لشركات التدقيق، بتقديم خدمات غير خدمات التدقيق للشركات الخاضعة للتدقيق، وألا تستمر بالعمل معها لمدة تزيد عن 5 سنوات، فضلا عن احتفاظها بأوراق التدقيق لفترة لا تقل عن 5 سنوات؛
 - إقرار الإدارة بمسئوليتها عن تأسيس وتقييم الرقابة الداخلية وإجراءاتها، وتأكيد فاعليتها بتقرير تصادق عليه شركة التدقيق؛
 - تجريم الأشخاص المسؤولين عن تدمير أو إنشاء أو تغيير أية وثائق بغية عرقلة إجراءات أو تحقيقات تقوم بها شركة التدقيق، أو بدافع الاحتيال. فضلا عن توفير الحماية للمبلغين عن أية جرائم أو معلومات مضللة؛
 - القوائم المالية المودعة لدى البورصة ينبغي أن تكون مصادقة من قبل الرئيس التنفيذي كالمدير المالي؛
 - يمكن تكليف جهاز الرقابة المتمثل بمكتب المحاسب العام بتقديم دراسة بخصوص بعض المشاكل المرتبطة بمهنة التدقيق وإيجاد الحلول لها.

¹ - نوفل محمود موسى، الحوكمة في القطاع الخاص والعام، ورقة بحثية مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه تخصص إدارة وإقتصاد (غير منشور)، جامعة المستنصرية، فرحات عباس، العراق، 2020، ص ص: 16-17، متوفرة على الرابط: https://uomustansiriyah.edu.iq/media/lectures/10/10_2020_03_19!05_00_48_PM.pdf .

6- التدقيق الداخلي وتقرير لجنة الاتحاد الأوروبي

أكدت لجنة الاتحاد الأوروبي في تقرير لها لسنة 2004 المسمى بالمنظور الأوروبي حول حوكمة الشركات *The European perspective on corporate governance*، على أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية المالية، وأن دورها تغير من التركيز على الجانب المالي فقط؛ ليشمل أيضاً الجانب الإداري، ولكي تحقق دوره بفعالية لا بد وأن تطبق الأسس التالية⁽¹⁾:

- متطلبات عامة مسبقة (General Prerequisites)؛
- وضع شروط لاختيار العاملين؛
- تطوير ممارسات التدقيق؛
- التدريب والتطوير المهني.

وأكدت اللجنة على الحاجة الملحة لفعالية وظيفة التدقيق الداخلي، وذلك لضمان نجاح نظام الرقابة الداخلية، حيث أنها تحقق المنافع التالية⁽²⁾:

- **ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة:** حيث أن التقييم، التوصيات، والتقارير التي تعدها الإدارة التدقيق الداخلي تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكنها من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في التوقيت الملائم؛
- **بناء الأحكام الدقيقة:** حيث أن امتلاك المدققين الداخليين للمعرفة بالتنظيم يمكنهم من مزجها بالمهارات المهنية، وتكون النتيجة بناء أحكام دقيقة بشأن كفاءة وفعالية عمليات التنظيم ومدى انجاز الإدارة للأهداف المحددة مسبقاً؛
- **المساهمة في ضمان جودة التنظيم:** فتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الداخلية لضمان انجاز الشركة لأهدافها بطريقة اقتصادية وفعالة، وللمدققين الداخليين دوراً رقابياً هاماً في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات واللوائح الداخلية؛
- **تقديم خدمات للتنظيم:** يعتبر المدققون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد الإدارة بالتحليلات الضرورية، التقييم، والتوصيات، ومن ثم فإن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم الدعم من أجل تحسين جودة حوكمة الشركات.

¹ -OECD Principles of Corporate Governance, finance, 2004, p 55, disponible sur le site:

<http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>, le 29/01/2020.

² -OECD Principles of Corporate Governance, Ibid, p.p 62-66.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

تعتبر الدراسات السابقة بمثابة القاعدة لأي بحث علمي، وفي موضوع حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي تحديدا نجد مجموعة من الدراسات التي تتشابه جزئيا مع الدراسة الحالية، منها ما هي عربية ومنها الأجنبية. وتختلف هذه الدراسة على باقي الدراسات في مجموعة من الجوانب وهو ما سيتم التطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

سيتم في هذا المطلب التعرض لدراسات سابقة بحثت في الربط بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي فيها، سواء باللغة العربية أو الأجنبية.

1-الدراسات العربية:

1-1. دراسة (سايج نوال، 2016)⁽¹⁾ :

هدفت الدراسة إلى قياس مدى إسهام التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في مجموعة من الشركات الجزائرية، وقياس مدى انعكاس هذا الدور على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات، وهذا في ظل التطور الذي عرفه نشاط التدقيق الداخلي واعتباره من الضروريات التي أصبح يركز عليها التطبيق السليم لحوكمة الشركات، حيث أصبح يستند على مدخل التقارب مع المخاطر في إدارة أنشطته، من أجل تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر في الشركة، وفي المقابل تحديد أولويات نشاطه حسب أهمية الخطر الذي تم اكتشافه، بالإضافة إلى حرصه على التواصل مع أطراف داخلية تمارس دورا ايجابيا في تجسيد متطلبات الحوكمة في كل مراحل عمله.

ولأنه بات من الواضح على الشركات الاقتصادية الجزائرية مراعاة هذه المتغيرات الرقابية الثلاث التدقيق الداخلي، ادارة المخاطر، حوكمة الشركات، فقد تم إجراء دراسة استقصائية على 50 شركة، حيث خلصت الدراسة إلى وجود اهتمام كبير بهذه المتغيرات ووجود علاقة بينها، وأن التدقيق الداخلي يساهم من خلال مراحله الثلاث التخطيط، التنفيذ، البلاغ والمتابعة في إدارة المخاطر وكذا تجسيد متطلبات حوكمة الشركات، كما أظهرت النماذج الإحصائية المعتمدة في التحليل اتجاهين، الأول أن هذه المساهمة تكون بشكل كبير في مرحلة التنفيذ، والثاني وجود علاقة ايجابية بين دور المدقق في إدارة المخاطر ودوره في تجسيد متطلبات حوكمة الشركات.

¹ - سايج نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر-دراسة إستقصائية لمجموعة من الشركات، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه تخصص مالية-محاسبة وتدقيق (غير منشور)، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016.

1-2. دراسة (صالح محمد يزيد وكسري أسماء، 2017)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى تأثير تطبيق التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية وبالتحديد على مستوى شركة صيدال في تفعيل حوكمة الشركات. ولتحقيق أهداف الدراسة جرى اختبار الفرضيات من خلال إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة التي تعالج موضوع الدراسة، وحللت النتائج باستخدام برنامج (SPSS). حيث تم توزيع 100 استبانة قسمت على المدققين الداخليين وإدارة المالية والمحاسبة على مستوى شركة صيدال ومجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال التدقيق الداخلي وأطراف حوكمة الشركات وهذا ما يبين الأثر الواضح لتطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات على مستوى شركة صيدال.

وأهم ما توصلت له الدراسة هو ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي فعالة تعمل بالتعاون والتنسيق مع لجنة التدقيق والمدقق الخارجي من أجل حماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة والحفاظ على أصولها وتوفير المعلومات الموثقة لهيئات الحوكمة (مجلس الإدارة والإدارة العليا).

1-3. دراسة (براهمة كنزة، 2014)⁽²⁾:

هدفت هذه الدراسة للتعريف بوظيفة التدقيق الداخلي كآلية من الآليات التي تدعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات، من خلال مساهمته في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وتكامله مع التدقيق الخارجي لضمان الالتزام بالقوانين والإجراءات الإدارية، مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية، صحة القوائم المالية وتقديم تأكيد بأن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية، من أجل حماية حقوق المساهمين، المستثمرين ومختلف أصحاب المصالح. كما هدفت هذه الدراسة إلى إبراز علاقة التدقيق الداخلي بكل من لجنة التدقيق، مجلس الإدارة والإدارة العليا بهدف تحسين الأداء العام للشركة، ضمان الالتزام بالإفصاح والشفافية، دعم المساءلة وإدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية لتحقيق قواعد ممارسة الإدارة الرشيدة، كما دعمت الدراسة النظرية بحالة تطبيقية بمؤسسة جزائرية، مؤسسة المحركات EMO (مؤسسة اقتصادية عمومية)، وذلك من أجل التعرف ما إذا كانت هذه المؤسسة تلتزم بمبادئ حوكمة الشركات، ومدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ذلك.

من بين النتائج المتوصل إليها أن وظيفة التدقيق الداخلي تعتبر آلية جوهرية لدعم حوكمة الشركات إذا أحسن استخدامها ودعمت بآليات أخرى مثل التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة وغيرها.

1- صالح محمد يزيد وكسري أسماء (2017)، أثر تطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية في شركة صيدال-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، غزة-فلسطين، العدد 07، 2017، ص: 73، 84.

2- براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO، الخروب ولاية قسنطينة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة مالية (غير منشور)، جامعة قسنطينة 2، 2014.

وقد تبين من الدراسة الميدانية بأن ضعف وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة EMO في بعض المجالات من بينها إدارة المخاطر واستخدام المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وأيضاً غياب لجنة التدقيق الذي أعتبر عائق أمام نجاحها في دعم حوكمة الشركات.

1-4. دراسة (إبراهيم إسحق نسمان، 2009)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، مع عرض سريع لمفهوم حوكمة المصارف، وبيان أهميتها وأهدافها ومبادئها، ومن ثم التطرق إلى دور التدقيق الداخلي وتطور الميثاق الأخلاقي وتطور المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في ضوء المهام والمسؤوليات المتعلقة بها، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصاً لهذا الغرض، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عدده 60 مراجعاً داخلياً في المصارف العاملة في فلسطين، وقام الباحث باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن هناك تأثير كبير للميثاق الأخلاقي للمراجعة الداخلية على حوكمة المصارف، وأن تطور معايير التدقيق الداخلي يساهم بشكل رئيسي في تحسين الحوكمة في المصارف لإنجاز العديد من الأهداف، ولضمان تنفيذ أعمال الحوكمة يجب أن يتواجد التنظيم الإداري والمهني المتكامل والذي يشمل على وجود مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي ولجنة إدارة المخاطر إلى جانب وظيفة مراقبة الامتثال.

و قد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها: ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المدققين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لمعايير التدقيق الداخلية، وضرورة بذل العناية الكاملة من قبل سلطة النقد الفلسطينية في مجال التزام المصارف بمبادئ وقواعد الحوكمة والتعليمات الصادرة عنها، والعمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة، وإصدار النشرات والتعليمات التي تعكس دور وأهمية الحوكمة، والالتزام بقواعدها ومبادئها في المصارف العاملة بفلسطين.

¹ - إبراهيم إسحق نسمان، دور إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل (غير منشور)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

1-5. دراسة (صفاء أحمد العاني ومحمد عبد الله العزاوي، 2009)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مدى تأثير التدقيق الداخلي في قيمة الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وذلك من خلال اختيار احد مؤشرات أو آليات تطبيق حوكمة الشركات والتي تمثلت بالتدقيق الداخلي وقد اعتمدت الدراسة المنهجين الاستقرائي والاستنباطي في اختبار فرضية الدراسة، إذا اعتمدت على التقارير المالية السنوية للمصارف عينة الدراسة والتقارير المالية لسوق العراق للأوراق المالية، وكذلك اعتمدت تحليل الاستبانة بأساليب إحصائية دقيقة للوصول إلى تأثير قيمة الشركات عينة الدراسة في المؤشر المختار للتعبير عن حوكمة الشركات، وكذلك لمعرفة مدى إمكانية تطبيق حوكمة الشركات في الشركات عينة الدراسة من خلال قياس ما هو مطبق في هذه الشركات في الوقت الحاضر ومدى ملائمة هذه الشركات واستعدادها للتطبيق الكامل في إطار حوكمة الشركات في المستقبل.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها التأثير الواضح للتدقيق الداخلي في قيمة الشركة ودفعها نحو الزيادة، وكذلك التقدم الحاصل في التدقيق الداخلي ووظائفه لكن بالرغم من هذا التطور لم يصل الى المستوى الذي يلبي فيه متطلبات حوكمة الشركات. أما أهم التوصيات التي تم التوصل إليها فهي ضرورة تطوير التدقيق الداخلي وتفعيل وظائفه من منظور حوكمة الشركات وهي تقويم وتحسين عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

2- الدراسات الأجنبية:

1-2. دراسة (Georgios Kontogeorgis، 2018)⁽²⁾:

هدفت الدراسة لإظهار دور وظيفة التدقيق الداخلي في الإدارة وحوكمة الشركات، حيث تم الإعتماد في هذه الدراسة على أحدث النظريات المتعلقة بدور التدقيق الداخلي في الإدارة وحوكمة الشركات، أين تم إجراء مراجعة للأدبيات النظرية حتى يتم الكشف عن دور وظيفة التدقيق الداخلي في الإدارة وحوكمة الشركات.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي جزء مهم من نجاح حوكمة الشركات على وجه الخصوص، إذ يعتبر أحد أركان حوكمة الشركات، علاوة على ذلك، وجد أن وظيفة التدقيق الداخلي هي

¹ - صفاء أحمد العاني ومحمد عبد الله العزاوي، التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال، التحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، يومي 28-29 أبريل 2009.

² - Georgios Kontogeorgis (2018), The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Athens-Greece, Vol. 8, 2018, p p 100, 114.

أداة حيوية للإدارة لنجاح الشركة، فالتدقيق الداخلي الجيد يمكن أن يكون أداة لتحسين جودة حوكمة الشركات وإدارتها، إذ يمكن لكل من حوكمة الشركات وإدارتها زيادة قدرة الشركة على المنافسة.

2-2. دراسة (Eustache Ebondo Wa Mandzila، 2010)⁽¹⁾ :

هدفت الدراسة إلى إظهار دور التدقيق في الحكم الرشيد للمؤسسات باعتباره الطريقة الوحيدة لجذب المستثمرين وبالتالي المساهمة في تحسين أداء الأعمال. حيث اعتمدت الدراسة على طريقة المقارنة بين بلدان المنطقة الأورو-متوسطية (حالة فرنسا والجزائر والمغرب وتونس)، باعتماد مبادئ الحوكمة الرشيدة التي تعتبر التدقيق أيضًا مكونًا أساسيًا لها، إذ تمت المقارنة بين أساليب حوكمة الشركات والإطار القانوني للتدقيق في المنطقة الأورو-متوسطية (محل الدراسة).

وقد خلصت الدراسة إلى وجود اختلاف بين هذه الدول فيما يتعلق بموضوع الدراسة (حوكمة الشركات)، ومرد ذلك إلى عملية التدقيق الداخلي، خاصة بين فرنسا من جهة، وباقي الدول الثلاث (الجزائر والمغرب وتونس) من جهة أخرى. ومن أهم نقاط الاختلاف هي عهدة محافظ الحسابات حيث أنها ستة سنوات في فرنسا على خلاف باقي الدول ثلاثة سنوات فقط وهو ما يؤثر سلبًا على عملية متابعة التدقيق الداخلي وبالتالي التأثير في حوكمة الشركات.

2-3. دراسة (Gerrit Sarens، 2007)⁽²⁾ :

هدفت الدراسة للمساهمة في الأدبيات النظرية من خلال شرح حجم وظائف التدقيق الداخلي في بيئة غير أنجلو سكسونية باستخدام نموذج الوكالة. ولاختبار هذا النموذج تم جمع البيانات من التقارير السنوية واستبانة تم طرحها على عدد كبير من المسؤولين التنفيذيين للتدقيق.

أشارت النتائج إلى أن نموذج الوكالة يتمتع بقدرة توضيحية عالية ويكشف أنه كلما كان هيكل ملكية الشركة أكثر انتشارًا، زاد حجم الشركة مع المزيد من مستويات الإبلاغ، ما يزيد في كبر وظيفة التدقيق الداخلي. تؤكد نتائج هذه الدراسة على الدور الرقابي المتزايد للتدقيق الداخلي في حوكمة الشركات المعاصرة.

¹ -Eustache Ebondo Wa Mandzila, Gouvernance de l'entreprise et cadre légal de l'audit dans la zone euro-méditerranéenne: une comparaison entre la France et les pays de la méditerranée arabe, **Hal**,2010, p p CD ROM (halshs- 00548119).

2 - Gerrit Sarens, **THE ROLE OF INTERNAL AUDITING IN CORPORATE GOVERNANCE: QUALITATIVE AND QUANTITATIVE INSIGHTS ON THE INFLUENCE OF ORGANISATIONAL CHARACTERISTICS**, thèse doctorat, Ghent University (Faculty of Economics and Business Administration), Belgium, 2007.

2-4. دراسة (Eustache Ebondo Wa Mandzila، 2004)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى عرض ونقد وجهة نظر بعض الباحثين التي سعت إلى تطوير آليات للرقابة الداخلية والخارجية ثم التوصية بها كعلاجات للحد من السلوك الانتهازي للوكلاء. بعد تقديم حدود هذه الآليات، سعى الجزء الأول من الأطروحة إلى النظر في الرقابة الداخلية والتدقيق كآليتين لتنظيم سلوك مختلف أصحاب المصلحة في علاقاتهم مع الشركة. أين تم فحص مساهمة الرقابة الداخلية والتدقيق في حوكمة الشركات في ضوء نظرية الوكالة وتكاليف المعاملات. في الجزء الثاني، تحليل البيانات التي تم جمعها، من خلال دراسة ميدانية، بالتحقق من صحة الفرضيات المقدمة والتي تسهم وفقاً للمراقبة الداخلية والتدقيق في حل النزاعات في حوكمة الشركات. وهو ما خلصت إليه هذه الدراسة.

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة:

في إطار تقييم الدراسات السابقة وأهم ما جاءت به من متغيرات وأساليب قياسية وإحصائية يمكن عرض ما يلي:

1- من حيث مجال الدراسة:

فيما يتعلق بمجال الدراسة أو البحث وجد أن جل الدراسات السابقة تمت على مستوى بيانات مختلفة عربية وأجنبية، من العربية نجد الجزائرية والفلسطينية، أما الأجنبية فشملت دول البحر الأبيض المتوسط والولايات المتحدة الأمريكية، أما من حيث نوع الشركة، فمنها ما كان على مستوى مؤسسات أو شركات صناعية على غرار: دراسة سايح نوال ودراسة صالح محمد يزيد وكسري أسماء وكذا دراسة براهيم كنزة؛ وبعض الدراسات الأخرى تمت على مستوى مؤسسات خدمتية (مالية) مثل: دراسة إبراهيم إسحق نسمان ودراسة صفاء أحمد العاني ومحمد عبد الله العزاوي. أما باقي الدراسات وخاصة منها الأجنبية فقد تناولت موضوع الدراسة على مستوى كلي أو دولي في شكل دراسة نظرية إستشرافية أو دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول أو بينات الأعمال المختلفة مثل: دراسة Georgios Kontogeorgis ودراسة Gerrit Sarens ودراسة Eustache Ebondo Wa Mandzila.

¹ -Eustache Ebondo Wa Mandzila, LA CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNEET DE L'AUDIT AU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE, thèse doctorat, Université de Paris XII VAL de MARNE. 2004.

2- من حيث متغيرات الدراسة:

أما فيما يخص متغيرات الدراسة فإن معظم الدراسات أخذت بالمتغيرين الأساسيين للدراسة وهما التدقيق الداخلي وحكومة الشركات مع إدراج متغير ثالث في بعض الدراسات على غرار دراسة سايج نوال، إذ تم إدراج إدارة المخاطر كمتغير ثالث ودراسة صفاء أحمد العاني ومحمد عبد الله العزاوي، أين تم اعتماد قيمة الشركة كمتغير ثالث للدراسة، أما الملفت للنظر في هذا الإطار (متغيرات الدراسة) فهو دراسة Gerrit Sarens، أين تم التخصيص في نموذج الوكالة ضمن متغير حوكمة الشركات.

3- من حيث الطرق والأساليب:

وقد جاءت الدراسات السابقة إما في شكل دراسة نظرية بحتة أين تم الأخذ بالجانب النظري أو القانوني لموضوع الدراسة، أو إستقصائية على غرار دراسة سايج نوال، تعتمد على تحليل البيانات وفق طريقة الإستبانة: بالإعتماد على برنامج SPSS.

المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة

في هذا المطلب سيتم عرض ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة من خلال مجموعة من العناصر.

1- من حيث مجال الدراسة:

تختلف هذه الدراسة عن باقي الدراسات من حيث مجال الدراسة في كونها تتم في البيئة الجزائرية وعلى مستوى مؤسسة أو شركة استخراجية (ربعية)، تعتمد في نشاطها على إستخراج المواد الطبيعية (الفوسفات) وتصديرها إلى الخارج، أي ما يجعل من عملية التدقيق الداخلي وحكومة الشركة صعبة نوعا ما، هذا ما لم يتم إيجاده في باقي الدراسات سألفة الذكر.

2- من حيث عينة الدراسة:

تختلف دراستنا عن باقي الدراسات من حيث عينة الدراسة محل التطبيق، إذ تمت دراستنا التطبيقية أساسا على عينة من 40 موظف وإطار بمؤسسة SOMIPHOS، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي، على خلاف باقي الدراسات التي اعتمدت على مدققين وأساتذة وخبراء.

3- من حيث الإطار الزمني:

تتزامن الدراسة الحالية مع مرور الاقتصاد الجزائري بفترة عصبية وصعبة، ما يعطيها ميزة إضافية عن باقي الدراسات لما تكتسيه حوكمة الشركات من أهمية ومكانة لإدارة مثل هذه الفترات العصبية التي تمر بها الاقتصادات، والتي يكتسيها عديد المخاطر التي يجب إدارتها والتعامل معها بحذر وذكاء شديدين.

خلاصة الفصل الأول:

يتضح جليا من خلال هذا الفصل الأهمية البالغة التي يحظى بها كل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في وقتنا الراهن، لما يلعبه هذين العنصرين من أدوار في تحقيق أهداف الشركة وبالتالي استفادة جميع الأطراف ذات العلاقة بها. إذ يوفر التدقيق الداخلي ذلك الجدار الواقي الذي يوفر حماية مسبقة للشركة من المخاطر القائمة و/أو المحتملة، ومن جهة أخرى فحوكمة الشركات تعتبر عمود الأساس لعملية التسيير أو إدارة الشركة من خلال الدور الذي تلعبه في التنسيق بين كافة الأطراف الفاعلة في الإدارة من اجل اتخاذ القرارات الصائبة والرشيده التي تعود بدورها بالفائدة العظمى على الشركة. وبالربط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات سيكون أثر الفائدة أكبر بكثير في حسن التسيير والحكم الراشد للشركة.

وكأي من الأبحاث اعتمدت الدراسة على بعض الأدبيات التطبيقية والمتمثلة في الدراسات السابقة وتحديد موقعها ضمن تلك الدراسات، إذ جاءت تلك الدراسات متنوعة واتسمت بالتعدد في الأساليب والطروحات المختلفة، بين الدراسات النظرية البحتة والدراسات الاستقصائية والمقارنة وكذا الدراسات التي عمدت إلى إدراج متغيرات إضافية للمتغيرين الرئيسيين (التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات). بعد عرض أهم الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة، سيتم في الفصل الثاني التطرق للدراسة التطبيقية على مستوى مؤسسة SOMIPHOS تبسة، وذلك من خلال الإعتماد على استبانة يتم طرحها على عينة الدراسة، ومن ثم تحليل بيانات الإستبانة بواسطة برنامج SPSS، وتقييم فرضيات الدراسة للإجابة على إشكالية البحث والوقوف على ما إذا كان للتدقيق الداخلي دور في تفعيل حوكمة الشركات

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية بشركة

SOMIPHOS تبسة

تمهيد

بعد التطرق إلى مختلف المفاهيم والأدبيات النظرية والتطبيقية المتعلقة بموضوع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، يتوجب اختيار مجال الدراسة التطبيقية وهو مؤسسة SOMIPHOS، من أجل إسقاط الدراسة النظرية واختبار الفرضيات، وذلك بالإعتماد على استمارة الاستبانة، التي سيتم توزيعها على عينة من موظفي مؤسسة SOMIPHOS، ومن ثم تحليلها ودراستها بالاستعانة بالحرزمة الإحصائية SPSS، من أجل استخلاص النتائج المرتبطة بالدراسة والمتعلقة بأثر التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسة محل الدراسة.

وبناء على ما سبق سوف تتمحور دراسة هذا الفصل على المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة SOMIPHOS تبسة؛

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة SOMIPHOS تبسة

تعتبر دراسة الموجود من أهم مراحل البحث، إذ أنها تتعلق بالبيئة التي ستحتضن الدراسة التطبيقية، واختبار الفرضيات بهدف استخلاص النتائج.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة SOMIPHOS ومراحل النشأة

تعود نشأة صناعة الحديد والفسفات إلى القرن التاسع عشر مع اكتشاف عدة مناجم بالشرق الجزائري كمنجم الكويف، (مزايطة، رأس الواد وبرج غدير) ولاية برج بوعريبيج، وانتقال إنتاج الفوسفات إلى بئر العاتر، ليتم بعدها اكتشاف منجم جبل العنق الذي كان محل دراسة من قبل، ثم البدء في استغلاله سنة 1960.

1- التعريف بالمؤسسة

هي مؤسسة مناجم الفوسفات «SOMIPHOS»، وليدة تقسيم المؤسسة الوطنية للحديد والفسفات FERPHOS سنة 2004 إلى عدة فروع، بدأت تمارس نشاطها بشكل مستقل عن FERPHOS بتاريخ 01 جانفي 2005، وهي متخصصة في عمليات استخراج، معالجة، وتسويق الفوسفات لمختلف الأسواق داخليا وخارجيا.

تعتبر مؤسسة SOMIPHOS مساهمة برأسمال اجتماعي يقدر بـ 1.000.000.000.00 دج تشرف عليها سلطة وطنية عليا تتمثل في مجلس الإدارة والجمعية العامة المساهمة، وهي تتكون أساسا من أربع وحدات رئيسية تتمثل في:

- المركب المنجمي جبل العنق CDO

يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعالجة ببئر العاتر ولاية تبسة.

- المنشآت المينائية عناية IPA

الوحدة التسويقية لشحن وتحميل الفوسفات المعد للتصدير من ميناء عناية، يتم على مستوى هذه الوحدة، نقل، حمل وشحن المنتجات الفوسفاتية الموجهة للتصدير إلى البواخر، تتوفر على طاقة تخزين تقدر بـ 120000 طن، وقدرة على الشحن تتراوح بين: 25000 إلى 50000 طن.

- مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية CERAD

هو مركز يهتم بإسعاف -إنجاد- وحدات الإنتاج، والعمل على فهم ومتابعة الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة ككل، نشأ سنة 1991، تحت تسمية L'URA وحدة البحث التطبيقي، ثم تم ضمه ودمجه مع Le BEM مكتب الدراسات المنجمية ليكون في النهاية CERAD، مهامه تتمثل في تنفيذ

وتحضير ودراسات وأبحاث منجمية، وكذا مساعدة مراكز الأنشطة للمجموعة لصفة عامة والمؤسسة بصفة خاصة في تحقيق أهدافهم وتفعيل الأداء الداخلي لهم.

- المقر

مقر الإدارة العامة لـ SOMIPHOS هو موجود بمدينة تبسة، يحتوي على الإدارة والهيكل المركزية التي تسعى لتحقيق التنمية من خلال الدفع اللوجستيكي لمختلف وحداتها، تتوفر على عدد عمال يقدر بـ 1400 عامل، حققت رقم أعمال قدر بـ 1750 مليون دج لسنة 2005.

2- لمحة تاريخية عن مؤسسة SOMIPHOS

بدأت المؤسسة نشاطها سنة 1662 تحت إشراف "المكتب الجزائري للاستغلال والبحوث المنجمية BAREM حتى تاريخ 06 أوت 1966، أين يتم تأمين الموارد الوطنية ونشأت مؤسسة تحت اسم SONAREM، لتتأصل بعدها المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات FERPHOS كحصيلة للتغيرات الهيكلية لـ SONAREM، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 83-441 الصادر بتاريخ: 16 جويلية 1983 وحولت على إثره FERPHOS إلى مؤسسة مساهمة مؤسسة عمومية اقتصادية بتاريخ 22 ماي 1990 برأس مال مبدئي قدره 50.000.000 دج ثم زاد إلى 300.000.000 دج ثم 1.000.000.000 دج ليصل سنة 2004 إلى سقف 2.241.000.000 دج. وبعد الانفتاح الرأسمالي الذي شهده الاقتصاد الوطني وفي 08 أكتوبر 2001، أبرمت المؤسسة عقد شراكة مع متعامل هندي مجموعة LNM والمتواجد مقرها في هولندا، وأصبح مساهم في منجمي الحديد ونزة وبخضرة بنسبة 70% و FERPHOS بنسبة 30% في رأسمال الكيان الجديد الناتج عن الشركات والذي أطلق عليه اسم ISPAT TEBESSA، ليتم بعد ذلك إعادة تنظيم FERPHOS سنة 2004 وأصبحت تتكون من (07) سبعة مؤسسات فرعية تابعة بحسب طبيعة نشاطها، توجه وتقاد من طرف الإدارة العامة للمجموعة وتتمثل هذه المؤسسات في:

- **SOMIPHOS**: مؤسسة مناجم الفوسفات الكائنة بتبسة تتكون من 4 وحدات تتمثل في المركب المنجمي جبل العنق، المنشآت المنائية عنابة، مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتنمية، والمقر الإداري؛

- **SOMIFER**: مؤسسة مناجم الحديد الكائنة بتبسة، المحتفظ بمراكز الإنتاج المنجمية للحديد؛

- **SOTRAMINES**: مؤسسة النقل.

المطلب الثاني: أهداف ومهام مؤسسة مناجم الفوسفات

يعتبر الهدف الأساسي لأي مؤسسة أو شركة إنتاجية هو تعظيم الأرباح، غير أنه توجد عديد الأهداف والمهام الثانوية بمؤسسة مناجم الفوسفات، وهو ما سيتم عرضه من خلال هذا المطلب.

1- أهداف مؤسسة مناجم الفوسفات

تسعى مؤسسة مناجم الفوسفات إلى تحقيق غايات وأهداف أنشأت لأجلها، وتتمثل الأهداف المنشودة لهذه المؤسسة فيما يلي:

- تطوير وتوسيع قطاع المناجم وذلك عن طريق أبحاث التنمية؛
- الاستغلال الجيد للمنتجات المنجمية من حيث التصدير والتوزيع، كما تقوم بتحويل مادة الفوسفات؛
- كسب عملاء جدد عن طريق التعريف بالمؤسسة والمشاركة في المعارض والملتقيات الدولية؛
- تنظيم وتنمية وتطوير هياكل الصيانة التي تمكن من تحسين القدرات الإنتاجية إلى أعلى درجة؛
- العمل على تكوين وتحسين مستوى العمال؛
- رفع مستوى العاملين المهني والاجتماعي؛
- العمل على تحقيق معدل ربح متميز وذلك بتحقيق أهداف الإنتاج من حيث الكمية والجودة؛
- تدعيم وخدمة الاقتصاد من خلال إنتاج وتسويق مادة الفوسفات؛
- الاندماج المنسجم لنشاطها في إطار السياسة الوطنية للتهيئة العمرانية والتوازن الجهوي؛
- إيجاد أسواق عالمية والعمل على دخولها.

2- مهام مؤسسة مناجم الفوسفات

لا يقتصر نشاط مؤسسة مناجم الفوسفات على الأنشطة الإنتاجية وإنما يتعدى ليشمل الأنشطة التجارية الخدمية والتطويرية، وهذا من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، وتتمثل نشاطات المؤسسة في الأنشطة الإنتاجية، الخدمية، التطويرية والتجارية.

تتمحور الأنشطة الإنتاجية أساسا في إستخراج الفوسفات من جبل العنق الذي يعد أهم منجم لدى المؤسسة، إذ أنه يحتوي على ثروة معدنية ضخمة، ويقع على مسافة 5 كلم جنوب غرب بئر العاتر و 90 كلم عن تبسة و 340 كلم عن ميناء عنابة، وتسمح هذه المعطيات للمركب المنجمي بجبل العنق بنقل وتوزيع مادة الفوسفات المنتج، وهذا بعد تنظيف هذه المادة للحصول على أنواع مختلفة من الفوسفات، وبإمكان المؤسسة إنتاج أربعة أنواع تلائم الطلب الخارجي تتمثل في:

النوع الأول: 63/65% bpl؛

النوع الثاني: 66/68% bpl؛

النوع الثالث: 69/72% bpl؛

النوع الرابع: 73/77% bpl.

تعد الأنواع الأربعة مصنفة تصنيف عالمي تجاري، وأهم المجالات التي يستعمل فيها الفوسفات هي:

- الصناعة الغذائية الزراعية؛
- الصناعة الثقيلة؛
- الصناعة الكيماوية؛
- الصناعة الصيدلانية؛
- الصناعة الغذائية الحيوانية؛
- صناعة المنظفات؛
- صناعة الكبريت.

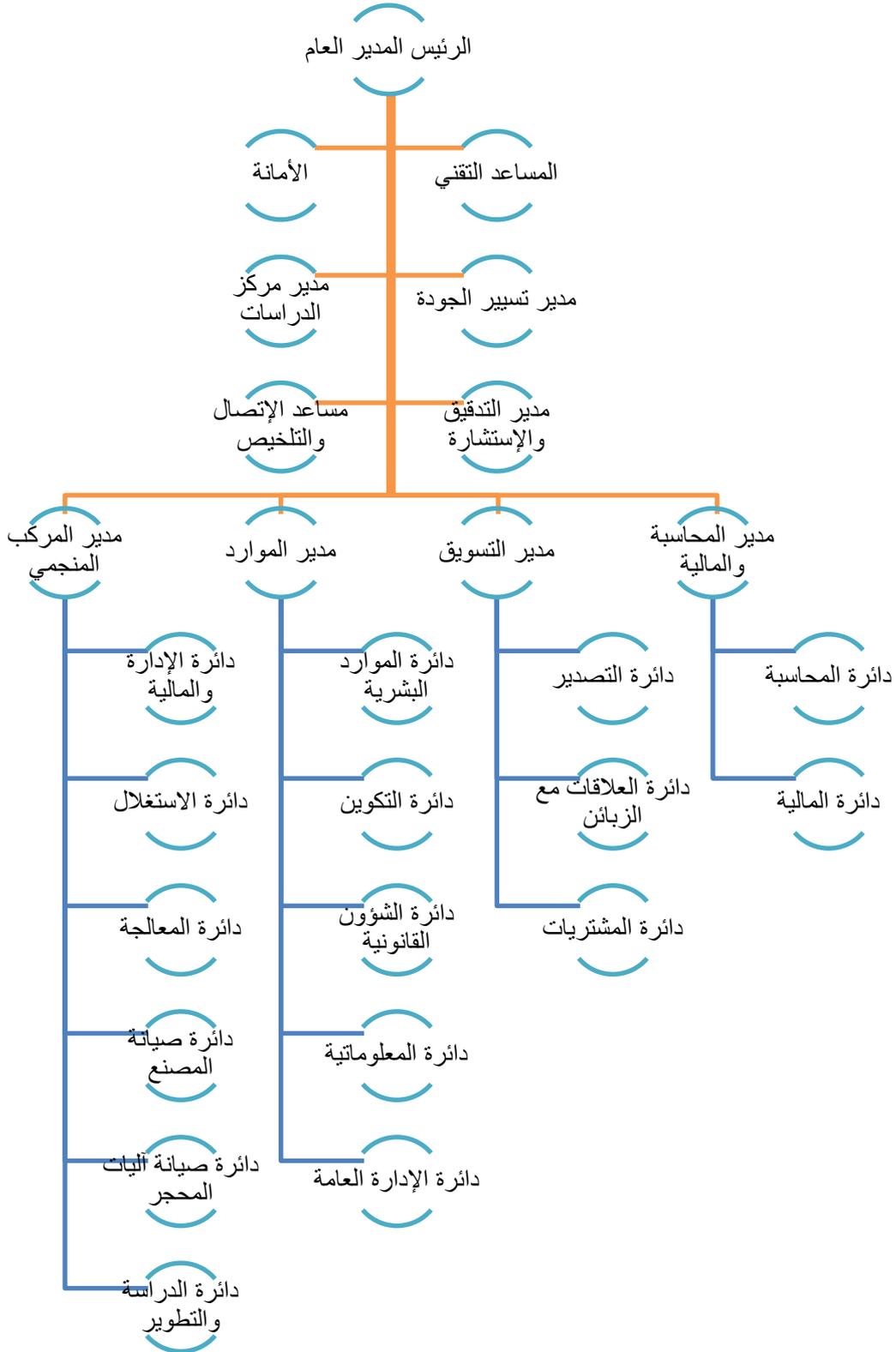
أما فيما يخص الأنشطة الخدمية فتتمثل في أعمال الصيانة، والتصدير للخارج، ونقل الفوسفات، وتتم الأنشطة التطويرية من خلال تقديم منتج عالي الجودة، والدراسات المنجمية المختلفة وغيرها، أما إبرام الصفقات والتكفل بالمنتج الذي يشحن في وسائل النقل، ومتابعة التخزين في الميناء والشحن على مستوى السفن، والتسعير فتدخل ضمن الأنشطة التجارية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لـ SOMIPHOS

بعد إنفصال SOMIPHOS عن FERPHOS اعتمدت هيكل تنظيمي خاص بها، يتمشى ومتطلبات نشاطها ويساعد المشرفين عليها على تأدية وظائفهم تتكامل فيما بينها لتأدية مهامها على أكمل وجه وهو كالتالي:

1- الهيكل التنظيمي

الشكل (01-02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة SOMIPHOS



SOMIPHOS المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المقدمة من مؤسسة

2- أهم المناصب والمهام

2-1- الرئيس المدير العام

هو رئيس ومدير مجلس الإدارة الذي يتكون من تسعة أعضاء (09) وهذا المجلس يسهر على القيام باجتماعات معينة تتم في الحالات العادية أو الطارئة وذلك كل ثلاث أشهر أو ستة أشهر، حيث يقوم بالإشراف الكلي على تسيير وإدارة **SOMIFHOS**، كما يمثل هرم المسؤولية للشركة، ومن أبرز مهامه:

- تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛
- تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة؛
- السهر على تطبيق القوانين والتشريعات المتعلقة بإدارة الشركة؛
- ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛
- ضبط ضمان توجيه الإدارة) التسيير العام للمؤسسة(؛
- المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للمؤسسة بالخارج؛
- يتمتع المدير العام إضافة إلى مديري الوحدات والهيكل المركزية إلى طاقم من المساعدين يقومون بدور الاستشارة التقنية وإعداد الملفات وكل ما من شأنه مساعدته بالأعمال التي تتطلبها العملية التسييرية وأخذ القرارات اللازمة.

2-2- الأمانة

يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبالات يساعدها في ذلك مكتب التنظيم الذي يتولى عملية حفظ وترتيب الملفات وكل الأعمال المكتبية.

2-3- المساعد التقني

برتبة إطار سامي يتولى القيام بإعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والمتعلقة بالمتابعة لنشاطات الوحدات الإنتاجية) المركب المنجمي جبل العنق(، كما يقوم بلفت انتباه المدير العام للمشاكل التي تحدث وطرق علاجها.

2-4- مساعد تسيير الجودة

من أبرز مساعدي المدير العام والذي يتولى الإشراف ومتابعة منظومة تسيير الجودة والبيئة، فهو المسؤول الأول على هذا النظام وتجسيده عمليا داخل المؤسسة والسهر على إنجاحه. بالإضافة إلى إعداد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل ومتابعة تنظيمها.

2-5- المساعدة التدقيق والاستشارة

عملية التدقيق تحتل حيزا هاما في استراتيجية المؤسسة التسييرية لكونها تهدف إلى ممارسة النقد وتتبع طرق الأداء وملائمتها مع الإجراءات المعمول بها من أجل تقليص نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة.

لذلك فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم عرض حال للمدير العام هذا الأخير الذي يعطي أوامره ببناء على ما ورد في التقرير.

2-6- مساعد الاتصال والتلخيص

من ضمن مهامه:

- التكفل بكل الأعمال الإحصائية؛
- تلقي التقارير الدورية السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للمؤسسة وتوجيهها إلى المدير العام؛
- إعداد الحصيلة السنوية؛
- تقديم المعلومات للهيئات الخارجية.

2-7- مدير مركز الدراسات

فهذا المركز من ضمن وحدات المؤسسة الأربعة مكلف بإنجاز الدراسات لصالح المؤسسة وكذا بعض الأعمال الخدمائية في مجال الدراسات لصالح المتعاملين الخارجيين. يشرف على هذا المركز مدير برتبة إطار سامي يقع تحت سلطة مباشرة للمدير العام.

2-8- مديرة الموارد

تتكفل المديرية بما يلي:

- رسم استراتيجيات المؤسسة في مجال تسيير الموارد البشرية بمفهومها الواسع؛
- السهر على تطبيق تشريعية العمل والنصوص المنظمة؛
- إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني؛
- الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للمؤسسة والتنسيق بينهم؛
- القيام بالمفاوضات مع الشريك الاجتماعي (ممثلي العمال) بخصوص الاتفاقية الجماعية؛
- إعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام؛
- تمثيل المؤسسة لدى الهيئات الخارجية.

9-2- مديرية التسويق

تتكفل المديرية بما يلي:

- القيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛
- البحث عن الأسواق وزبائن جدد من أجل توزيع نصيب المؤسسة في الأسواق؛
- دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
- تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته وسماع انشغالاته؛
- استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛
- التنسيق بين أطراف الإنتاج؛
- إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.

10-2- مديرية المحاسبة والمالية

تتكفل مديرية المحاسبة والمالية بما يلي:

- متابعة الحسابات مختلفة على مستوى الشركة؛
- إعداد المخططات المحاسبية والحصائل الدورية والسنوية؛
- إعداد الميزانية السنوية؛
- القيام بتسيير المالي ومتابعتها على مستوى البنوك؛
- إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.

11-2- مديرية المركب المنجمي جبل العنق

يمثل المركب المنجمي جبل العنق العمود الفقري للمؤسسة ككل باعتباره يشكل نسبة 70 % من رقم أعمال مجموعة فرفوس ككل حيث أنه يتربع على ثروة فوسفاتية يقدر احتياطها 2 مليار طن إضافة لأنه يمتلك مصنع للمعالجة بإمكانه إنتاج ثلاث نوعيات من الفوسفات المعالج تسوق جميعها إلى الخارج. يبلغ إنتاجها السنوي مليون ونصف طن كما أن عدد العمال به يصل إلى حد 1200 عامل تمثل نسبة التأطير فيهم حوالي 11% مهيكليين عبر 6 أقسام عملية وهم:

- قسم الاستغلال؛
- قسم المعالجة؛
- قسم الصيانة المصنع؛
- قسم الصيانة المتحركة؛
- قسم الإدارة والتطوير يشرف عليهم مدير المركب برتبة إطار مسير.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

في هذا المبحث سيتم عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية، بدءا من عينة الدراسة إلى غاية الوصول إلى النتائج وتفسيرها.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

لإتمام الدراسة التطبيقية وجب تحديد كل من مجتمع الدراسة وكذا العينة المستهدفة.

1. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الإطارات والعمال العاملين بمقر المديرية، وخاصة الذين لهم علاقة بالتدقيق الداخلي وحوكمة الشركة على مستوى مديرية التدقيق ودائرة المحاسبة والمالية، حيث يبلغ العدد الإجمالي لمجتمع الدراسة (98) عاملا.

2. عينة الدراسة:

اختلف الباحثون في اختيار حجم عينة البحث فمنهم من يعتقد أنه كلما كان حجمها أكبر كان البحث أفضل، لكن إذا كان بالإمكان الحصول على نفس النتائج التقريبية بعينة أقل فليس هناك ضرورة لاستخدام عينات كبيرة، شرط أن تكون مقبولة إحصائيا. وتعرف العينة على أنها جزء من المجتمع الأصلي، ولكن ليس أي جزء، إذ أنه الجزء الذي يمثل المجتمع أحسن تمثيل¹.

وعليه فقد تم في هذه الدراسة أخذ عينة عشوائية بسيطة تمثل حوالي (40%) من مجتمع الدراسة المذكور سابقا أي ما يقابل (40) عامل، كما تم توزيع الاستبيانات بما يوافق حجم عينة الدراسة، ويمكن توضيح عدد الاستبيانات الموزعة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02-01) تداول الاستبيان

النسبة %	العدد	الاستبيانات
100	40	الموزعة
0	0	التي لم يتم استرجاعها
100	40	الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبتين

¹ -V.giord, *statistique appliquée à la gestion économique*, paris, France, 8 édition, 2003, p:175.

يبين الجدول رقم (01-02) أنه تم توزيع 40 استبانة بما يوافق حجم عينة الدراسة حيث تم استرجاع جميعها نسبة الاستبيان بلغت 100 % وهي نسبة مثلى لأغراض البحث العلمي.

3. نموذج الدراسة:

تتناول الدراسة البحث في التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل حوكمة الشركة لمؤسسة SOMIPHOS، وبالتالي فهي تشمل على المتغيرات التالية:

✓ المتغير المستقل: التدقيق الداخلي.

✓ المتغير التابع: حوكمة الشركة.

وبالتالي تم اعتماد جملة من الإجراءات الموضوعية بغية الوصول إلى نتائج دقيقة.

4. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي يتم تجميعها سنستخدم طرق إحصائية من خلالها يتم وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة المتواجدة بينها بداية بجمع البيانات وترميزها ثم إدخالها للحاسوب (برنامج الحزم الإحصائية الاجتماعية "SPSS"¹)، حيث تضمنت المعالجة الأساليب الإحصائية الآتية:

1. التكرارات والنسب المئوية: حيث استخدمت في وصف خصائص عينة الدراسة، ولتحديد

الإستجابة إتجاه محاور أداة الدراسة وتحسب بالقانون الآتي النسبة المئوية = $\frac{\text{تكرار المجموعة} \times 100}{\text{المجموع للتكرارات الكلي}}$

2. معامل ألفا كرونباخ : تم استخدامه لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة ويعبر عنه بالمعادلة الآتية:

$$a = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum Vi}{Vt}\right)$$

حيث: a: يمثل ألفا كرونباخ.

n: يمثل عدد الأسئلة.

Vt: يمثل معامل التباين لأسئلة المحور.

Vi: يمثل التباين لأسئلة المحور.

: هو برنامج حاسوبي للمعالجة الإحصائية للبيانات ظهر سنة 1940 وكان نتاج حوالي عقد كامل من التصميم في جامعة شيكاغو SPSS-1 بالولايات المتحدة الأمريكية وهو من أهم البرامج المساعدة في تحليل بيانات البحوث العلمية في مختلف المجالات (أنظر هشام بركات بشير حسن، تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، دار النشر الإلكتروني، مصر 2006، ص24.

3. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

تم حسابها لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو محاور وأسئلة الدراسة حيث أن الانحراف المعياري عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

$$\sigma = \frac{\sqrt{\sum(xi - \bar{x})^2}}{N}$$

4. معامل الإنحدار:

يستخدم معامل الإنحدار للتأكد من وجود علاقة بين متغيرين (واحد تابع والثاني مستقل)، كما يمكن استخدامه أيضا لقياس مدى تأثير متغير مستقل على المتغير التابع. كما تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت خماسي (الحدود الدنيا والعليا) حيث تم حساب المدى (4=1-5) ومن طول الخلية أي (0.80=5/4) وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى بداية المقياس وهي واحد (01) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

الجدول رقم (02-02): طول خلايا مقياس ليكارت خماسي.

منخفضة جدا	غير موافق بشدة	من 1 إلى أقل من 1.79	الفئة الأولى
منخفضة	غير موافق	من 1.80 إلى أقل من 2.59	الفئة الثانية
متوسطة	محايد	من 2.60 إلى أقل من 3.39	الفئة الثالثة
عالية	موافق	من 3.40 إلى أقل من 4.19	الفئة الرابعة
عالية جدا	موافق بشدة	من 4.20 إلى 5	الفئة الخامسة

المصدر: من إعداد الطالبتين

يوضح الجدول أعلاه تقسيم الفئات وفق مقياس ليكارت خماسي.

المطلب الثاني: عرض أدوات الدراسة.

تم تخصيص هذا المطلب لوصف أدوات واستمارة الإستبانة لعينة الدراسة.

1- أدوات الدراسة.

لغرض إتمام عملية البحث تم الاستعانة بالأدوات اللازمة والمناسبة لكل مرحلة من مراحل البحث، والمتمثلة في كل من المقابلة وذلك من خلال المقابلات المباشرة التي تم إجراؤها مع عينة من عمال وإطارات شركة SOMIPHOS - تبسة، إضافة إلى الاطلاع على ظروف العمل وكذا المعدات والأدوات المستعملة في الشركة، و كل هذه الوسائل ساعدت على توفير بعض المعلومات بها ومنها تلك التي توضح الجانب التاريخي والتنظيمي الشركة ، كما ساعدت في إعداد الاستبانة.

1-1- الوثائق والسجلات:

لغرض إتمام عمليات البحث تم الاستعانة بالبيانات الخاصة بالمؤسسة من الناحية التاريخية وذلك من خلال التعريف بها وأهدافها ومهامها بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي.

1-2- استمارة الاستبانة:

تعتبر استمارة الاستبانة من الأدوات الأساسية لجمع البيانات فهي مجموعة من الأسئلة المصاغة بطريقة خاصة تهدف بالدرجة الأولى للحصول على معلومات يراها الباحث ضرورية لتحقيق أغراض دراسته¹، وقد اشتملت على جزئين أساسيين، وفيما يلي وصف لهما²:

للجزء الأول: ويشتمل على البيانات العامة لمفردات عينة الدراسة والمتمثلة في كل من السن والمؤهل العلمي والمستوى الوظيفي وسنوات الخبرة.

للجزء الثاني: ويتضمن أسئلة الدراسة بقدر عددها ب: 24 عبارة تم تقسيمها إلى محورين أساسيين يعكسان القضايا الأساسية التي تتناولها الدراسة.

- مصطفى صلاح فوال، مناهج البحث العلمي الاجتماعي، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1998، ص: 305¹.

²- الملحق رقم (02).

2- دراسة ثبات وصدق الإستبيان (أداة الدراسة).

الجدول رقم (02-03) محاور الدراسة وتسلسل العبارات.

محاو الدراسة	عدد العبارات (الأسئلة)	تسلسل العبارات
واقع التدقيق الداخلي في الشركة	12	01 إلى 12
واقع تطبيق الحوكمة في الشركة	12	13 إلى 24
المجموع	24	/

المصدر: من إعداد الطالبتين

أ. ثبات أداة الدراسة: تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ (CRONBACH'S ALPHA)¹.

ب. صدق أداة الدراسة: ويقصد بذلك التأكد من أن استمارة الاستبيان التي تم إعدادها سوف تقيس ما أعدت لقياسه أو شمولها لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة بالإعتماد على معامل الثبات.

¹ - ألفا كرونباخ: هو إختبار لفحص مدى إنسجام أسئلة المحور فيما بينها وكذا مدى إنسجام محاور الدراسة مجتمعة وعليه فهو يحدد مدى اعتمادية استمارة الاستبيان للدراسة وقدراتها على إعطاء بيانات وقياسات مستقرة نوعا ما وغير متباينة، فكلما كانت قيمة معامل "الفا كرونباخ" أعلى تكون أداة القياس (استمارة) أفضل وتتراوح قيمة المعامل بين 0 و 1 ويعتبر الحد الأدنى المقبول لهذا المعامل هو 60% (أنظر محمود مهدي العتبي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار حامد، 2005، ص49).

الجدول رقم (02-04) الفاكرونباخ لقياس ثبات وصدق الاستبيان

الصدق	معامل الثبات	العبارات
0,965	0,931	01 يمكن للمدقق الداخلي ان يقوم باتخاذ قرارات بدون أي ضغوط من أصحاب القرار داخل المؤسسة
0,964	0,929	02 يتمتع قسم التدقيق الداخلي بالاستقلالية الكافية، التي تكفل للمدقق القيام بمهامه بكل موضوعية
0,962	0,926	03 يساهم التأهيل العلمي والعملي للمدقق في ترشيد قرارات الإدارة العليا.
0,963	0,928	04 يلتزم فريق التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهام التدقيق
0,963	0,927	I. المعايير العامة للتدقيق الداخلي
0,964	0,929	01 يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط لعملية التدقيق بكافة مراحلها، والإشراف على فريق عمله أثناء أداء المهام
0,964	0,929	02 يتم فحص نظام الرقابة الداخلية من قبل فريق التدقيق
0,964	0,929	03 يقوم فريق التدقيق بالتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية في الكشف عن المخاطر الجوهرية والتلاعبات
0,964	0,929	04 يتسنى لفريق التدقيق جمع أدلة الإثبات والقرائن الكافية التي تدعم إبداء الرأي
0,963	0,928	II. معايير العمل الميداني
0,963	0,928	01 تتم الإشارة في تقرير المدقق الداخلي إلى مدى التزام الشركة بتطبيق المبادئ المحاسبية
0,963	0,928	02 تتم الإشارة في تقرير المدقق الداخلي إلى تجانس استخدام المبادئ المحاسبية من سنة إلى أخرى
0,964	0,930	03 يتطرق المدقق الداخلي في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية تشتمل على الإفصاح الكافي
0,964	0,929	04 يعد المدقق الداخلي فور الانتهاء من مهامه، تقريرا يبيدي فيه رأيه عن نتائج عملية التدقيق
0,963	0,927	III. معايير إعداد التقرير

المحور الأول: واقع التدقيق الداخلي في الشركة		
0,962	0,926	
0,963	0,928	01 تضمن الشركة العدالة والمساواة بين كافة المساهمين
0,963	0,928	02 للمساهمين فرص متكافئة للمشاركة في اتخاذ القرارات
0,963	0,927	03 يتم تطبيق نفس معايير إدارة الأرباح، على كافة المساهمين
0,963	0,927	04 تتم معاملة كافة المساهمين بشكل عادل فيما يتعلق بالحقوق والالتزامات
0,962	0,926	I. العدالة والمساواة
0,964	0,929	01 يتم الإفصاح عن أصحاب القرار بالشركة
0,964	0,929	02 يتم الإفصاح عن القوائم المالية للشركة
0,964	0,929	03 تلتزم الشركة بمبادئ الإفصاح عن وضعها المالي، وبكل شفافية
0,964	0,929	04 يتم الإفصاح عن المخاطر التي تهدد مصالح الشركة في وقتها
0,963	0,928	II. الإفصاح والشفافية
0,964	0,930	01 للمساهمين فرص متكافئة للمشاركة في اتخاذ القرارات
0,964	0,929	02 للمساهمين الحق في ممارسة الرقابة
0,964	0,930	03 يتمتع المساهمون بحق مساءلة الإدارة العليا بالشركة
0,965	0,931	04 لأصحاب المصالح الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية وذلك لحماية حقوقهم
0,964	0,929	III. المشاركة والمساءلة
0,962	0,926	المحور الثاني: واقع تطبيق الحوكمة في الشركة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

ملاحظة: تم حساب الصدق عن طريق جذر معامل الثبات.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (02-04) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل محور من محاور الاستبانة كذلك فإن قيمة ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبانة كان (0.930) 93 % وهي نسبة مرتفعة جدا ومقبولة إحصائيا مما يعني بأن الاستبيان امتاز بثبات ودرجة صدق عالية وهذا ما يؤكد معامل صدق المحك الذي بلغ 96.4 % ما يسمح باستعمال الاستبانة والوثوق في النتائج (الملحق 03).

المطلب الثالث: وصف عينة الدراسة.

بعد توزيع الاستبانات واسترجاعها سيتم تحليل هذه النتائج بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS(20)، سيتم في هذا العنصر عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات العامة لعينة الدراسة من حيث متغير السن، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، سنوات الخدمة (الملحق رقم 04).

1- متغير العمر:

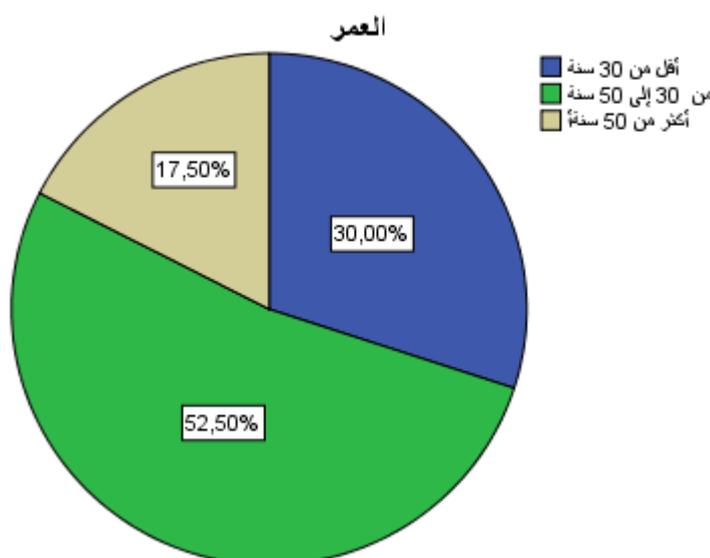
الجدول رقم (02-05): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة (%)
أقل من 30 سنة	12	30,0
30 إلى 50 سنة	21	52,5
أكبر من 50 سنة	07	17,5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يتضح من خلال الجدول السابق أن نسبة (52.5%) من أفراد العينة العمرية 30 إلى 50 سنة ونسبة (17.5%) من أفراد العينة العمرية أكبر من 50 سنة، وبالتالي فإن معظم أفراد عينة الدراسة ذوي خبرة كافية.

الشكل رقم (02-02) توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: تم إعداده بناء على ما ورد في الجدول رقم (02-05)

2- متغير المستوى الدراسي.

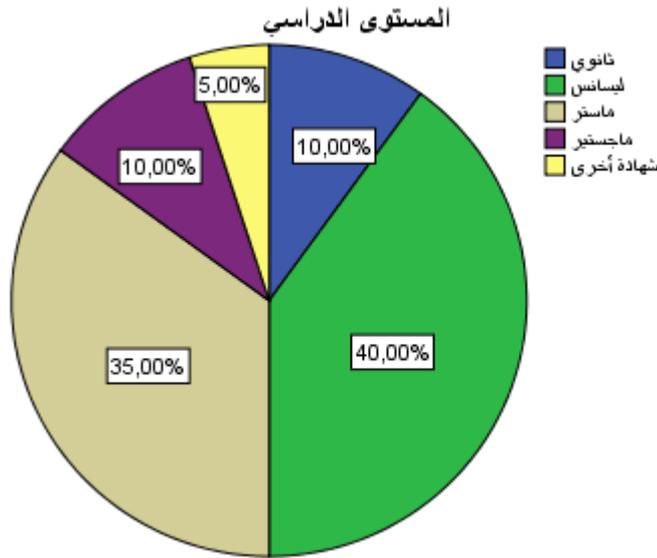
الجدول رقم (02-06): توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث متغير المستوى الدراسي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة (%)
ثاوي	04	10,0
ليسانس	16	40,0
ماستر	14	35,0
ماجستير	04	10,0
شهادة أخرى	02	5,0
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يتضح من الجدول أن أكثر من 80% من أفراد العينة يحملون شهادات جامعية، وهذا راجع لمتطلبات العمل الإداري الذي يتطلب مستوى عالي في التأهيل.

الشكل رقم (02-03) : توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي



المصدر: تم إعداده بناء على ما ورد في الجدول رقم (02-06)

3- متغير المستوى الوظيفي

الجدول رقم (02-07) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي

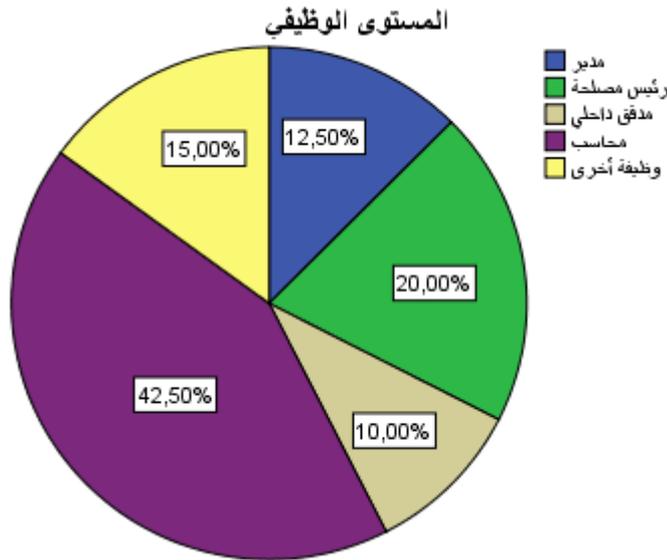
النسبة (%)	التكرار	المستوى الوظيفي
12,5	05	مدير
20,0	08	رئيس مصلحة
10,0	04	مدقق داخلي
42,5	17	محاسب
15,0	06	وظيفة أخرى
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

من خلال الجدول يلاحظ أن نسبة الإطارات المتخصصة تقدر بـ (52.5%)، وهذا يتوافق والفئة

المستهدفة في الدراسة.

الشكل رقم (02-04) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي



المصدر: تم إعداده بناء على ما ورد في الجدول رقم (02-07)

4- متغير سنوات الخبرة.

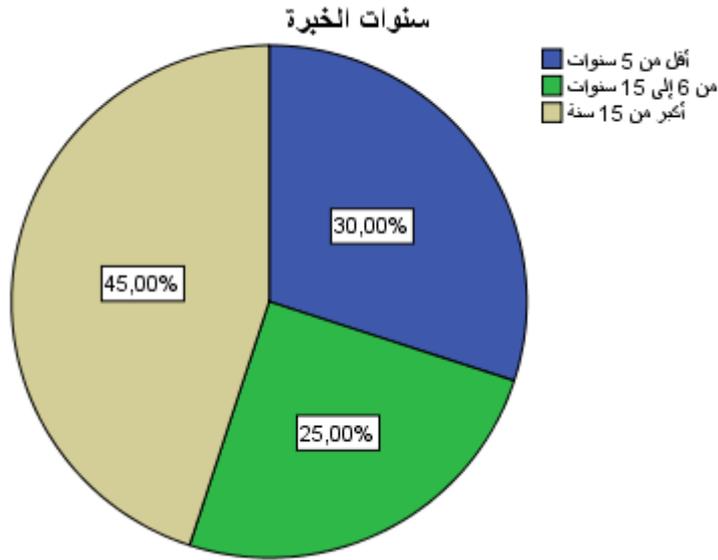
الجدول رقم (08-02) توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة (%)
أقل من 5 سنوات	12	30,0
من 06 إلى 15 سنة	10	25,0
أكبر من 15 سنة	18	45,0
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

الملاحظ من خلال الجدول أن ما يفوق نسبة (60%) من أفراد عينة الدراسة يجوزون على خبرة تفوق 5 سنوات، وهو مؤشر جيد عن معرفة عينة الدراسة بمؤسستهم وشؤونها.

الشكل رقم (05-02) توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: تم إعداده بناء على ما ورد في الجدول رقم (08-02)

المبحث الثالث: تحليل واختبار الفرضيات.

في هذا المبحث سيتم عرض وتحليل فرضيات الدراسة وتفسيرها، بغرض الوصول إلى نتائج الدراسة التطبيقية.

المطلب الأول: المؤشرات الإحصائية لمحاور الدراسة.

تم تخصيص هذا المطلب لعرض المؤشرات الإحصائية لمحاور الدراسة، بغرض معرفة استجابة عينة الدراسة تجاه محاور الدراسة.

1- أهم المؤشرات الإحصائية للدراسة:

تساهم المؤشرات الإحصائية في معرفة منحنى الدراسة بشكل عام، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (02-09) المؤشرات الإحصائية لمحاور الدراسة.

الرتبة	درجة التحقق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
4	عالية	0.483	4,15	يمكن للمدقق الداخلي ان يقوم باتخاذ قرارات بدون أي ضغوط من أصحاب القرار داخل المؤسسة.
2	عالية جدا	0.500	4.42	يتمتع قسم التدقيق الداخلي بالاستقلالية الكافية، التي تكفل للمدقق القيام بمهامه بكل موضوعية.
3	عالية جدا	0.474	4.32	يساهم التأهيل العلمي والعملية للمدقق في ترشيد قرارات الإدارة العليا.
1	عالية جدا	0.503	4.45	يلتزم فريق التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهام التدقيق.
.IV. المعايير العامة للتدقيق الداخلي				
	عالية جدا	0.398	4.33	
2	عالية جدا	0.503	4.45	يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط لعملية التدقيق بكافة مراحلها، والإشراف على فريق عمله أثناء أداء المهام.
1	عالية جدا	0.503	4.47	يتم فحص نظام الرقابة الداخلية من قبل فريق التدقيق.
4	عالية جدا	0.540	4.37	يقوم فريق التدقيق بالتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية في الكشف عن المخاطر الجوهرية والتلاعبات.
3	عالية جدا	0.490	4.37	يتسنى لفريق التدقيق جمع أدلة الإثبات والقرائن الكافية التي تدعم إبداء الرأي.
.V. معايير العمل الميداني				
	عالية جدا	0.398	4.41	
1	عالية جدا	0.505	4.47	تتم الإشارة في تقرير المدقق الداخلي إلى مدى التزام الشركة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية بشركة SOMIPHOS تبسة

2	عالية جدا	0.503	4.45	تتم الإشارة في تقرير المدقق الداخلي إلى تجانس استخدام المبادئ المحاسبية من سنة إلى أخرى.	02
3	عالية جدا	0.474	4.32	يتطرق المدقق الداخلي في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية تشمل على الإفصاح الكافي.	03
4	عالية جدا	0.474	4.32	يعد المدقق الداخلي فور الانتهاء من مهامه، تقريرا بيدي فيه رأيه عن نتائج عملية التدقيق.	04
عالية جدا		0.391	4.39	معايير إعداد التقرير	.VI
عالية جدا		0.307	4.38	المحور الأول: واقع التدقيق الداخلي في الشركة	
3	عالية جدا	0.438	4.35	تضمن الشركة العدالة والمساواة بين كافة المساهمين.	01
4	عالية جدا	0.525	4.32	للمساهمين فرص متكافئة للمشاركة في اتخاذ القرارات.	02
1	عالية جدا	0.490	4.37	يتم تطبيق نفس معايير إدارة الأرباح، على كافة المساهمين.	03
2	عالية جدا	0.490	4.37	تتم معاملة كافة المساهمين بشكل عادل فيما يتعلق بالحقوق والالتزامات.	04
عالية جدا		0.445	4.35	العدالة والمساواة	.IV
4	عالية جدا	0.493	4.25	يتم الإفصاح عن أصحاب القرار بالشركة.	01
3	عالية جدا	0.525	4.32	يتم الإفصاح عن القوائم المالية للشركة.	02
1	عالية جدا	0.545	4.40	تلتزم الشركة بمبادئ الإفصاح عن وضعها المالي، وبكل شفافية.	03
2	عالية جدا	0.545	4.40	يتم الإفصاح عن المخاطر التي تهدد مصالح الشركة في وقتها.	04
عالية جدا		0.455	4.34	الإفصاح والشفافية	.V
1	عالية جدا	0.500	4.42	للمساهمين فرص متكافئة للمشاركة في اتخاذ القرارات.	01
2	عالية جدا	0.490	4.37	للمساهمين الحق في ممارسة الرقابة.	02
3	عالية جدا	0.516	4.30	يتمتع المساهمون بحق مساءلة الإدارة العليا بالشركة.	03
4	عالية جدا	0.483	4.35	لأصحاب المصالح الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية وذلك لحماية حقوقهم.	04
عالية جدا		0.427	4.36	المشاركة والمساءلة	.VI
عالية جدا		0.311	4.35	المحور الثاني: واقع تطبيق الحوكمة في الشركة	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

2- تفسير المؤشرات الإحصائية للدراسة:

يتضح من خلال الجدول رقم (02-09)، الآتي¹:

- تتميز جميع المحاور الفرعية والأساسية للدراسة بدرجة تحقق عالية جدا.
- درجة تحقق المحور الفرعي الخاص بالمعايير العامة للتدقيق الداخلي عالية جدا، بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.33، وقد كانت استجابات أفراد عينة الدراسة بين درجة تحقق عالية وعالية جدا، وقد كانت عبارة "يلتزم فريق التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء مهام التدقيق"، هي الأعلى تحقق بمتوسط حسابي قدره 4.45.
- وبالنسبة لدرجة تحقق المحور الفرعي الخاص بمعايير العمل الميداني فكانت عالية جدا بمتوسط حسابي 4.41، وقد كانت استجابات أفراد عينة الدراسة بدرجة تحقق عالية جدا لجميع العبارات، وكان أكبر متوسط حسابي قدره 4.47. للعبارة " يتم فحص نظام الرقابة الداخلية من قبل فريق التدقيق "، الأعلى تحقق.
- أما المحور الفرعي الخاص بمعايير إعداد التقارير، كانت درجة تحققه عالية جدا بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.39، إذ كانت استجابات أفراد عينة الدراسة بدرجة تحقق عالية جدا لجميع العبارات، وحازت العبارة " تتم الإشارة في تقرير المدقق الداخلي إلى مدى التزام الشركة بتطبيق المبادئ المحاسبية " على أعلى درجة تحقق بمتوسط حسابي 4.47.
- في حين جاءت استجابة أفراد العينة تجاه المتغير التابع "واقع تطبيق حوكمة الشركات" كانت جميعها عالية جدا، وحازت العبارة " للمساهمين فرص متكافئة للمشاركة في اتخاذ القرارات " على أعلى درجة تحقق بمتوسط حسابي 4.42.

¹- الملحق رقم (05).

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

من خلال هذا المطلب سيتم تحليل نتائج الدراسة التطبيقية، من أجل استخدامها في تفسير فرضيات الدراسة وبالتالي الإجابة على التساؤلات.

1- دراسة وجود أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات:

لدراسة وجود أثر للمتغير المستقل "التدقيق الداخلي" على المتغير التابع "تفعيل حوكمة الشركات"، سيتم تحليل تباين خط الانحدار البسيط بالإعتماد على برنامج SPSS وفق الجدول التالي¹:

الجدول(02-10): تحليل تباين خط الانحدار البسيط بين متغيرات الدراسة

المتغير التابع	المتغير المستقل	ثابت الانحدار b	معامل الانحدار a	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة sig
حوكمة الشركات	المعايير العامة للتدقيق الداخلي	3.078	0.294	0.376	0.142	6.012	6.270	0.00
	معايير العمل الميداني	3.170	0.268	0.369	0.136	6.517	5.978	0.00
	معايير إعداد التقارير	2.760	0.363	0.456	0.208	5.449	9.981	0.00
	التدقيق الداخلي	2.004	0.536	0.528	0.279	3.262	14.718	0.002

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

- وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين المعايير العامة للتدقيق الداخلي وتفعيل حوكمة الشركات، حيث بلغت نسبة الارتباط 37.6% وهو ارتباط موجب غير انه ليس قوي، ما يؤكد معامل التحديد الذي بلغ 0.142، أي ان المعايير العامة للتدقيق الداخلي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات بنسبة 14.2%، وبلغت قيمة t 6.012 عند مستوى الدلالة Sig=0.000 وهو أدنى من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه تقبل الفرضية البديلة.

¹- الملحق رقم (06).

يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين المعايير العامة

للتدقيق الداخلي وتفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة SOMIPHOS تبسة.

• فيما يخص الفرضية الفرعية الثانية يتضح وجود إنحدار خطي بين معايير العمل الميداني وتفعيل حوكمة الشركات، وعليه وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، إذ بلغت قيمة F 5.978، بالإضافة إلى وجود ارتباط موجب بقيمة 0.369 غير أنه ضعيف أيضاً، وبما أن قيمة Sig=0.000 وهو أدنى من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، تقبل الفرضية البديلة.

يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير العمل

الميداني وتفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة SOMIPHOS تبسة.

• أما الفرضية الفرعية الثالثة فيوجد هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير إعداد التقارير وتفعيل حوكمة الشركات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.456 وهو ضعيف أيضاً، كما أن معامل التحديد بلغ 0.208، أي أن التغيير في تفعيل حوكمة الشركة بالمؤسسة مرده إلى معايير إعداد التقارير بنسبة 20.8%، وبلغت قيمة t 5.449 عند مستوى الدلالة Sig=0.000 وهو أدنى من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه تقبل الفرضية البديلة.

يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين معايير اعداد

التقارير وتفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة SOMIPHOS تبسة.

• ومن خلال النتائج السابقة والمعلومات المتوفرة في الجدول أعلاه، يتضح أن نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط الذي تم استخدامه لتحديد العلاقة بين التدقيق الداخلي وتفعيل حوكمة الشركات، تظهر وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث بلغ معامل الارتباط 53.9% وهو ارتباط متوسط، كما تبين قيمة t عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة. وقد كان معامل التحديد بنسبة 27.9%، وهي نسبة تأثير التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركة بمؤسسة SOMIPHOS تبسة، كما بين إختبار F بأن النموذج ذو دلالة إحصائية، حيث قدر مستوى الدلالة بـ Sig=0.003، أي أنه أقل من مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$). ومما سبق نرفض الفرضية العدمية (الصفريية) وتقبل الفرضية الرئيسية البديلة التالية:

- يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التدقيق الداخلي وتفعيل حوكمة الشركات في مؤسسة SOMIPHOS تبسة.

ويمكن صياغة العلاقة بين المتغيرين في شكلها الرياضي وفق معادلة خط الانحدار الآتية:

$$y = 2.004 + 0.536x$$

حيث يمثل Y: تفعيل حوكمة الشركات.

X: التدقيق الداخلي.

2- تحليل الانحدار المتعدد والارتباط المتعدد لمتغيرات الدراسة:

ولتحديد المتغير الأكثر تأثيرا في تفعيل حوكمة الشركات، سيتم اعتماد الانحدار المتعدد والارتباط الثنائي، والجدول الآتي يوضح تحليل الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة الفرعية المتمثلة في: المعايير العامة للتدقيق الداخلي، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير، والمتغير التابع تفعيل حوكمة الشركات¹.

الجدول (02-11): تحليل الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة الفرعية والمتغير التابع

المتغير التابع	المتغير المستقل	ثابت الانحدار b	معامل الانحدار a	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة sig
حوكمة الشركات	المعايير العامة للتدقيق الداخلي	1.967	0.120	0.539	0.290	3.132	4.907	0.003
	معايير العمل الميداني		0.160					
	معايير إعداد التقارير		0.264					

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

¹- الملحق رقم (07).

يوضح الجدول (02-11) أعلاه نتائج تحليل الانحدار المتعدد الذي بين وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95%، حيث بلغ معامل الارتباط 53.9%، بمعامل تحديد قدره 0.290 أي أن التغير في تفعيل حوكمة الشركات يعود إلى المتغيرات المستقلة سالفه الذكر بنسبة 29%، وأظهر اختبار F بأنه لا توجد فروق معنوية لتأثير المتغيرات المستقلة على تفعيل حوكمة الشركات وهو يدل بأن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية قدرها Sig= 0.003 وهو أقل من مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$). وعليه يتأكد نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية.

ويمكن كتابة العلاقة بين المتغيرات المستقلة (المعايير العامة، معايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير) والمتغير التابع (تفعيل حوكمة الشركات) في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للانحدار المتعدد كما يلي:

$$Y = 1.967 + 0.120 X_1 + 0.160 X_2 + 0.264 X_3$$

حيث يمثل: Y: تفعيل حوكمة الشركات.

X₁: المعايير العامة.

X₂: معايير العمل الميداني.

X₃: معايير اعداد التقارير.

بعد أن أثبت تحليل الانحدار المتعدد، وجود علاقة تأثير بين المتغيرات المستقلة الفرعية (المعايير العامة، معايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير) وتفعيل حوكمة الشركات، سيتم تحديد المتغير الأكثر تأثيرا باعتماد الارتباط الثنائي كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول (02-12): مصفوفة الارتباط الثنائي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

المتغيرات	تفعيل حوكمة الشركات	المعايير العامة	معايير العمل الميداني	معايير اعداد التقارير
تفعيل حوكمة الشركات	1	0.376	0.369	0.456
المعايير العامة		1	0.380	0.420
معايير العمل الميداني			1	0.272
معايير اعداد التقارير				1
Sig	-	0.008	0.01	0.002

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يوضح الجدول أعلاه الارتباط الثنائي للمتغيرات المستقلة الفرعية المتمثلة في المعايير العامة، معايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقارير، إذ أن لمعايير اعداد التقارير الارتباط والتأثير الأكبر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة وذلك بمعدل ارتباط قدره 45.6%، وتؤكد ذلك القيمة الأدنى Sig= 0.002 للمتغير المستقل الفرعي "معايير اعداد التقارير"، لذا لابد من التركيز على إعطاء معايير اعداد التقارير أهمية أكبر داخل مؤسسة SOMIPHOS تبسة¹.

¹- الملحق رقم (07).

خلاصة الفصل الثاني

لا شك في أن التدقيق الداخلي يعتبر من أحد أهم مقومات الشركة، ومن منظور العلم الحديث هو ركيزة أساسية من أجل الحفاظ على نشاطها، إن لم نقل بأنه أهم عنصر على الإطلاق. ترجع المكانة التي إكتسبها التدقيق الداخلي من بين كافة الوظائف بالشركة، إلى كونه مرتبط إرتباط وطيد بكافة الوظائف والأنشطة فضلا عن جميع الأنظمة، ومن ضمنها نظام حوكمة الشركات، حيث سعت الدراسة إلى إثبات وجود علاقة من عدمها بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركة على مستوى شركة SOMIPHOS تبسة، إذ أتضح من خلال تحليل بيانات الإستبانة بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية SPSS، بأن التدقيق الداخلي يلعب دور في حوكمة الشركة محل الدراسة، وأن التأثير الأكبر كان لمعايير إعداد التقارير.

الخاتمة

الخاتمة

تتضمن خاتمة هذه الدراسة جملة من النتائج والإقتراحات التي يتم إظهارها لدور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بصفة عامة، وبشركة SOMIPHOS تبسة بصفة خاصة، من خلال تسليط الضوء على معايير التدقيق الدولية، وكذا وضع آفاق البحث في هذا الموضوع.

إذ حاولت هذه الدراسة الموسومة بعنوان - دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بصفة عامة وبشركة SOMIPHOS تبسة -، معالجة إشكالية البحث التالية: ما الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) تبسة؟. من خلال الفصل الأول للدراسة تم عرض الإطار النظري لكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وكذا العلاقة القائمة بينهما، فضلا عن تقديم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع.

أما الفصل الثاني فقد كان مخصص للدراسة التطبيقية، إذ تم التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ومختلف الطرق والأساليب والأدوات المستخدمة في الدراسة التطبيقية.

إذ أثبتت الدراسة التطبيقية وجود إنحدار خطي بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي بمؤسسة

SOMIPHOS تبسة، والتي يمكن التعبير عليها من خلال العلاقة التالية:

$$Y = 1.967 + 0.120 X_1 + 0.160 X_2 + 0.264 X_3$$

1. نتائج الدراسة: خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها النظري وأخرى تطبيقية أهمها:

1.2 النتائج النظرية: يمكن عرض أهم النتائج النظرية فيما يلي:

- سيطرة الإدارة العليا ومجلس الإدارة على عملية إتخاذ القرارات، بالإعتماد على تقارير التدقيق الداخلي؛
- تولي شركة SOMIPHOS تبسة، إهتماما بالغا بوظيفة التدقيق والمعايير الدولية، وهذا وعيا منها بأهمية هذه الوظيفة؛
- ضعف المشاركة في إتخاذ القرارات لكل من المساهمين وأصحاب المصالح، ولو في شكل إستشارات؛
- لدى الشركة إهتمام كبير بموضوع حوكمة الشركات، وهي في سعي مستمر لتحسين العمليات والوظائف ذات الصلة؛

2.2 النتائج النظرية: تتمثل فيما يلي:

- يؤثر التدقيق الداخلي إيجابيا في تفعيل حوكمة الشركة من خلال المعايير الدولية بمؤسسة SOMIPHOS تبسة؛
- تقدم معايير إعداد التقارير التأثير الأكبر من بين باقي المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، في تفعيل حوكمة الشركة بمؤسسة SOMIPHOS تبسة؛
- يعتبر تأثير التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركة نسبيا، ما يعني وجود عوامل أخرى تساهم في تفعيل حوكمة الشركة بمؤسسة SOMIPHOS تبسة.

3.2 الاقتراحات والتوصيات

- تقدم النتائج التي خلص إليها في هذا البحث بجملة من الأفكار حول موضوع التدقيق الداخلي وتفعيل حوكمة الشركات بمؤسسة SOMIPHOS تبسة، تتمثل في التالي:
- ضرورة الإهتمام أكثر بعلاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركة، خاصة المعايير العامة ومعايير العمل الميداني؛

- إن وجود تأثير وعلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركة، لا يعني ثبات هذه العلاقة بل يتوجب دوما العمل على تحسين مواطن الضعف في هذه العلاقة، والإستفادة قدر الإمكان من نقاط القوة، من أجل الحفاظ على هذه العلاقة وتوطيدها، لخدمة الشركة؛
- الإهتمام أكثر بباقي آليات الحوكمة والربط فيما بينها من أجل تحسين الأداء الكلي للشركة؛
- ضرورة إيجاد سبل لإعطاء دور أكبر للمساهمين وأصحاب المصالح للمساهمة في عملية حوكمة الشركة؛

4.2 الآفاق

- تبين من خلال تحليل ودراسة جوانب موضوع البحث وجود مفاهيم هامشية، ولكنها مهمة في مجال دراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركة من جهة، والعلاقة بين مختلف آليات حوكمة الشركة من جهة أخرى، ما يتيح المجال للغير للبحث والتوسع فيها، ومن أهمها نجد:
- من أهم الإشكاليات التي يتم طرحها للبحث هي تلك التي تتمحور حول كيفية تجسيد الإقتراحات السابقة بصفة عامة؛
 - البحث في سبب ضعف علاقة المعايير العامة للتدقيق الداخلي ومعايير العمل الميداني بتفعيل حوكمة الشركة على مستوى SOMIPHOS تبسة؛
 - تعميم الدراسة على باقي آليات الحوكمة على مستوى الشركة، مع إمكانية الربط بين أكثر من آلية؛
 - إعادة إجراء نفس الدراسة، على مستوى إحدى الشركات الأخرى؛
 - البحث في سبب ضعف إشراك المساهمين وأصحاب المصالح في إتخاذ القرارات في إطار حوكمة الشركة؛
 - إجراء دراسة لمحاولة وضع نموذج لحوكمة شركة SOMIPHOS تبسة، في ظل إشراك جميع الأطراف.

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية:

1-1- الكتب

1. إبراهيم سيد أحمد، "حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2010.
2. أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الداخلي والحكومي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2011.
3. أحمد صالح العمرات، "المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار البشير، عمان، ط1، 1990.
4. أحمد علي خضر، "حوكمة الشركات"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ط1، 2010.
5. أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة الإدارية وتقييم الأداء"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2011.
6. عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، "التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، دار المحمدية العامة، الجزائر، ط1، 2010.
7. عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد السيد سرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2004.
8. عبد الله جوهر، "الإدارة في الشركات والمؤسسات"، مؤسسة شباب الجامعة، ط1، 2013.
9. عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، الكويت، 2007.
10. محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2011.
11. محمد سمير الصبان وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 1996.
12. محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2008.

1-2- المذكرات والرسائل الجامعية

13. أمينة فداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات الإبداعية-دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SI3F25"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في المالية والمحاسبة والتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014.
14. إيباد سعيد محمود الصوص، "مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي - دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
15. براح بلال، "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية-دراسة عينة من المراجعين الداخليين"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية علوم اقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.
16. براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO، الخروب ولاية قسنطينة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير تخصص إدارة مالية (غير منشور)، جامعة قسنطينة 2، 2014.
17. بوالزليفة صابر، "دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014.
18. حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية-دراسة اختبارية على شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.
19. رولا عبد المجيد إنشاصي، "دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي-دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.

20. سايح نوال، "مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر-دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، 2016.
21. عاشوري عبد الناصر، "دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص حوكمة ومالية المؤسسة، جامعة سطيف1، 2016.
22. عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
23. فاتح غلاب، "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة-دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال الإستراتيجية في تنمية الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
24. فاطمة أحمد موسى إبراهيم، "العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016.
25. كمال محمد عيد كامل النونو، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
26. محمد البشير بن عمر، "دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة-دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال(2008-2013)"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

الدكتوراه في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.

27. نوفل محمود موسى، الحوكمة في القطاع الخاص والعام، ورقة بحثية مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه تخصص إدارة وإقتصاد (غير منشور)، جامعة المستنصرية، فرحات عباس، العراق، 2020، متوفرة على الرابط:

https://uomustansiriyah.edu.iq/media/lectures/10/10_2020_03_19!05_00_48_PM.pdf.28

1-3- المداخلات ضمن المنتقيات والمؤتمرات

29. أحسين عثمانى، سعاد شعابنية، النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

30. بركات سارة وزايدي حسبية، الحوكمة الجيدة ومحاربة الفساد والرشوة كمسؤوليات أساسية لتحقيق التنمية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

31. بروش زين الدين، دهيمي جابر، "دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري"، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

32. بن طاهر حسين وبوطليعة محمد، "دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

33. بوقرة رباح وغانم هاجرة، الحوكمة: المفهوم والأهمية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

34. حساني رقية ومروة كرامة وحمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.
35. صفاء أحمد العاني ومحمد عبد الله العزاوي، التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة، الملتقى الدولي حول إدارة منظمات الأعمال، التحديات العالمية المعاصرة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، يومي 28-29 أبريل 2009.
36. موسى سهام، خالد فراح، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة تقارير المالية"، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني لحوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

1-4- المجالات والمطبوعات

37. أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل معيار رقم 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2017.
38. صافي أحمد وآخرون، "آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، العدد 03، مارس 2018.
39. صالح محمد يزيد وكسري أسماء (2017)، أثر تطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات -دراسة ميدانية في شركة صيدال-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، غزة-فلسطين، العدد 07، 2017.
40. قحموش سميرة وخواري سميرة، "دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة"، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 02، العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018.

41. Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne, (IFACI), 2011, disponible sur le site:
<https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/IPPF%202011.pdf>, le 05/02/2020.
42. Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne, (IFACI), 2017, disponible sur le site:
https://www.academia.edu/36953123/Cadre_de_r%C3%A9f%C3%A9rence_internationale_des_pratiques_professionnelles_-Edition_2017_NORMES_INTERNATIONALES_POUR_LA_PRATIQUE_PROFESSIONNELLE_DE_LAUDIT_INTERNE_LES_NORMES?auto=download, le 05/02/2020.
43. Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne, (IFACI).
44. Dana, Hermanson R. & Larny, Rittenberg E, **Internal Auditing and Organizational Governance, Research Opportunities in Internal Auditing**, the Institute of Internal Auditors, 2003, disponible sur le site:
<https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/Chapter%202%20Internal%20Audit%20and%20Organizational%20Governance.pdf>, le 27/01/2020.
45. Eustache Ebondo Wa Mandzila, Gouvernance de l'entreprise et cadre légal de l'audit dans la zone euro-méditerranéenne: une comparaison entre la France et les pays de la méditerranée arabe, **Hal**, 2010.
46. Eustache Ebondo Wa Mandzila, **LA CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNE ET DE L'AUDIT AU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE**, thèse doctorat, Université de Paris XII VAL de MARNE. 2004.
47. Georgios Kontogeorgis (2018), The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management, **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, Athens-Greece, Vol. 8, 2018.
48. Gerrit Sarens, **THE ROLE OF INTERNAL AUDITING IN CORPORATE GOVERNANCE: QUALITATIVE AND QUANTITATIVE INSIGHTS ON THE INFLUENCE OF ORGANISATIONAL CHARACTERISTICS**, thèse doctorat, Ghent University (Faculty of Economics and Business Administration), Belgium, 2007.
49. King Report on Corporate Governance, South Africa, 2002, disponible sur le site:
https://www.mervynking.co.za/downloads/CD_King2.pdf, le 29/01/2020.
50. OECD Principles of Corporate Governance, finance, 2004, disponible sur le site:
<http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>,
51. OECD Principles of Corporate Governance, finance, 2004, disponible sur le site:
<http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>,
52. **SARBANES-OXLEY ACT OF 2002**, USA, 2002, p 40, disponible sur le site:
<https://legcounsel.house.gov/Comps/Sarbanes-oxley%20Act%20Of%202002.pdf>,

الملاحق

الملحق رقم 01: شهادة التبرص

الملحق رقم 02: إستمارة الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة -
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة
سنة ثانية ماستر مالية المؤسسة

جامعة تبسة
UNIVERSITE DE TEBESSA

إستبيان

سيدي، سيديتي، أنستي تحية خالصة وبعد:
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، يسرنا أن نضع بين أيديكم استمارة الاستبيان هذه، والتي تهدف إلى التعرف على (دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات - بمؤسسة SOMIPHOS تبسة)، إذ تعتمد نتائج الدراسة على دقة وموضوعية إجاباتكم، يرجى قراءة العبارات بتمعن قبل الإجابة.

توضيحات:

- ✓ يستخدم هذا الإستبيان لغرض البحث العلمي.
- ✓ ضع علامة (X) في خانة الإجابة التي تراها مناسبة.
- ✓ أي ملاحظات أخرى تراها ذات فائدة يرجى تدوينها على ظهر الإستبيان.

ولكم خالص التقدير والاحترام

من إعداد:
• فارج صورية
• عزلان هاجر

إشراف الأستاذ(ة):
د.عزائزية سارة

السنة الجامعية: 2020 / 2019

بعض المفاهيم الأساسية:

- ✓ **حوكمة الشركات:** تعتبر حوكمة الشركات تلك الأداء التي تمكن إدارة الشركة من تحقيق أهدافها على المدى البعيد بطريقة تحمي حقوق ذوي المصالح. إذ تعد حوكمة الشركات نظاما للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات، أي إنها تعميق شعور الرقابة ومساءلة الأداء في الشركات.
- ✓ **التدقيق الداخلي:** هو وظيفة داخل المؤسسة تعمل كأداة رقابة فعالة على أنشطتها، وعليه من الضروري منح المدقق الداخلي الصلاحيات اللازمة مما يمكنه من الوصول إلى كافة إدارات المؤسسة، حتى يستطيع التحقق من إتيان الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات المعمول بها ومن ثم تقديم الاقتراحات والتوصيات.
- ✓ **المعايير العامة:** وهي معايير عامة تم الاتفاق عليها من قبل مجلس معايير التدقيق ومجلس رقابة على المحاسبة، وهي معايير تختص بالمدقق بشكل عام كالاستقلالية والكفاءة وغيرها وهي معايير يهتم بالمدقق أكثر من عمليه التدقيق نفسها.
- ✓ **معايير العمل الميداني:** وهي معايير تختص بالعمل الميداني بشكل عام، بدءا بالتخطيط لعملية التدقيق مروراً بفحص نظام الرقابة الداخلية وإيجاد أدلة الإثبات التي تدعم الرأي.
- ✓ **معايير إعداد التقرير:** وهي معايير تختص بالتقرير الذي يعده المدقق، و الذي من خلاله يبدي فيه رأيه حول ثقل المبالغ ومدى احترام المبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى كفاية الإفصاح.
- ✓ **المخاطر الجوهرية:** أن تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية قبل إجراء عملية التدقيق، وتتألف من مخاطر تكامنة ومخاطر الرقابة.
- ✓ **الإفصاح:** ينص هذا المبدأ على ضرورة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتعلقة بنشاط الشركة، ومن بينها الوضع المالي للشركة، الأداء، المثوبة وأساليب ممارسة السلطة.
- ✓ **الشفافية:** ويقصد بها تقديم وإعطاء صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة؛
- ✓ **الاستقلالية:** أي لا يوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة للضغوطات؛
- ✓ **الموضوعية:** الموثق الذماني توجب على المدققين الداخليين التنبيه إليه عند تطبيق إجراءات التدقيق، ويجب عليهم أن لا يخضعوا أحكامهم المتعلقة بأمر التدقيق لأراء الآخرين.

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- العمر:

أقل من 30 سنة من 30 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

2- المستوى الدراسي:

ثانوي ليسانس ماجستير شهادة أخرى

3- المستوى الوظيفي:

مدير رئيس مصلحة مدقق داخلي محاسب وظيفة أخرى

في حالة وجود وظيفة أخرى يرجى تحديدها:

4- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 06 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

القسم الثاني: البيانات الأساسية					
رقم	العبارة	الإجابة			
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة
01	يمكن للمدقق الداخلي أن يقوم باتخاذ قرارات بدون أي تدخل من أصحاب القرار داخل المؤسسة				
02	يصنع كم التدقيق الداخلي بالاستقلالية الكافية، التي تمكن للمدقق القيام بمهامه بكل موضوعية				
03	يساهم التأهيل العلمي والعملية للمدقق في تعزيز قرارات الإدارة العليا				
04	يلتزم فريق التدقيق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة أثناء أداء مهام التدقيق				
I.	معايير العادة للتدقيق الداخلي				
01	يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط لعملية التدقيق بعناية مرابطة، والإشراف على فريق عمله أثناء أداء المهام				
02	يتم فحص نظام الرقابة الداخلية من قبل فريق التدقيق				
03	يقوم فريق التدقيق بالتأكد من تعدية نظام الرقابة الداخلية في التعرف عن المخاطر الجرمية والتلاعبات				
04	يشجئ فريق التدقيق جمع أدلة الإثبات والفرقن الكافية التي تدعم إبداء الرأي				
II.	معايير العمل الميداني				
01	تتم الإشارة في تقرير المدقق الداخلي إلى مدى التزام الشركة بتطبيق المبادئ المحاسبية				
02	تتم الإشارة في تقرير المدقق الداخلي إلى تجانس استخدام المبادئ المحاسبية من سنة إلى أخرى				
03	يتعلق المدقق الداخلي في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية تشمل على الإقصاح الذاتي				
04	بعد المدقق الداخلي فور الانتهاء من مهامه، تقريراً يبدى فيه رأيه عن نتائج عملية التدقيق				
III.	معايير إعداد التقرير				
المسور الأول: وقع التدقيق الداخلي في الشركة					

					تضمن الشركة العدالة والمساواة بين كافة المساهمين	01
					للمساهمين فرص متكافئة للمشاركة في اتخاذ القرارات	02
					يتم تطبيق نفس معايير إدارة الأرباح، على كافة المساهمين	03
					تتم معاملة كافة المساهمين بشكل عادل فيما يتعلق بالحقوق والالتزامات	04
					I. العدالة والمساواة	
					يتم الإقناع عن أصحاب القرار بالشركة	01
					يتم الإقناع عن الترتيب المالية للشركة	02
					تلتزم الشركة بمبادئ الإقناع عن وضعها المالي، وبكل شفافية	03
					يتم الإقناع عن المخاطر التي تهدد مصالح الشركة في وقتها	04
					II. الإقناع والشفافية	
					للمساهمين فرص متكافئة للمشاركة في اتخاذ القرارات	01
					للمساهمين الحق في ممارسة الرقابة	02
					يتمتع المساهمين بحق مساواة الإدارة العليا بالشركة	03
					لأصحاب المصالح الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية وذلك لحماية حقوقهم	04
					III. المشاركة والمساواة	
					المعور الثاني: وضع تطبيق الحوكمة في الشركة	

الملحق رقم 03: ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق الإستبيان

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Carré de la corrélation multiple	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
العبارة 1	135,6500	72,062	,317	.	,931
العبارة 2	135,3750	70,873	,448	.	,929
العبارة 3	135,4750	69,179	,696	.	,926
العبارة 4	135,3500	70,114	,537	.	,928
العبارة 5	135,3500	70,729	,462	.	,929
العبارة 6	135,3250	70,225	,470	.	,929
العبارة 7	135,4250	69,977	,512	.	,929
العبارة 8	135,4250	70,883	,457	.	,929
العبارة 9	135,3250	69,695	,586	.	,928
العبارة 10	135,3500	70,250	,520	.	,928
العبارة 11	135,4750	71,367	,413	.	,930
العبارة 12	135,4750	70,820	,483	.	,929
العبارة 13	135,4500	69,861	,595	.	,928
العبارة 14	135,4750	69,504	,584	.	,928
العبارة 15	135,4250	69,174	,673	.	,927
العبارة 16	135,4250	69,447	,638	.	,927
العبارة 17	135,5500	70,664	,481	.	,929
العبارة 18	135,4750	70,187	,504	.	,929
العبارة 19	135,4000	70,451	,453	.	,929
العبارة 20	135,4000	70,315	,469	.	,929
العبارة 21	135,3750	71,146	,415	.	,930
العبارة 22	135,4250	70,610	,491	.	,929
العبارة 23	135,5000	71,350	,376	.	,930
العبارة 24	135,4500	72,459	,268	.	,931
المحور 1 البعد 1	135,4625	70,475	,637	.	,927
المحور 1 البعد 2	135,3813	70,364	,605	.	,928
المحور 1 البعد 3	135,4063	70,447	,654	.	,927
المحور 1	135,4167	70,358	,863	.	,926
المحور 2 البعد 1	135,4438	69,447	,708	.	,926
المحور 2 البعد 2	135,4563	70,333	,571	.	,928
المحور 2 البعد 3	135,4375	71,326	,470	.	,929
المحور 2	135,4458	70,270	,867	.	,926

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,930	,935	24

الملحق رقم 04: وصف عينة الدراسة

Statistiques

		العمر	المستوى الدراسي	المستوى الوظيفي	سنوات الخبرة
N	Valide	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0

Tableau de fréquences

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	12	30,0	30,0
	من 30 إلى 50 سنة	21	52,5	82,5
	أكثر من 50 سنة	7	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0

المستوى الدراسي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي	4	10,0	10,0
	ليسانس	16	40,0	50,0
	ماستر	14	35,0	85,0
	ماجستير	4	10,0	95,0
	شهادة أخرى	2	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0

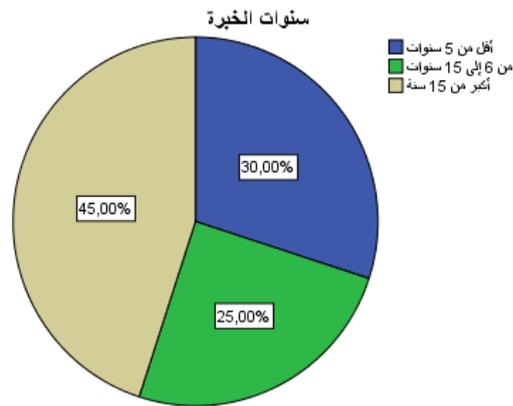
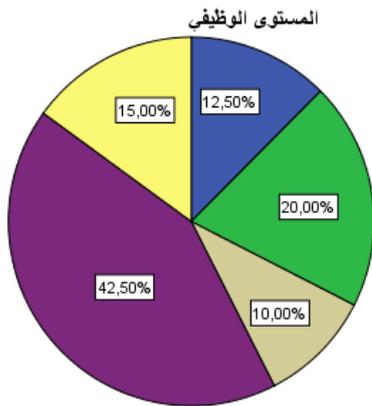
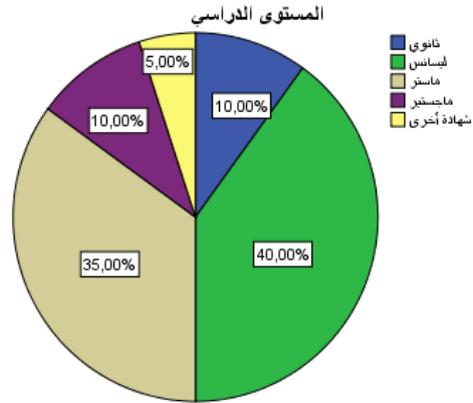
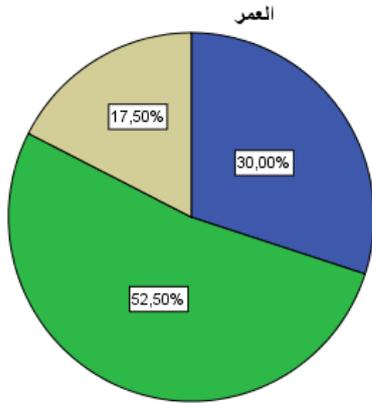
المستوى الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدير	5	12,5	12,5
	رئيس مصلحة	8	20,0	32,5
	مدقق داخلي	4	10,0	42,5
	محاسب	17	42,5	85,0
	وظيفة أخرى	6	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0

سنوات الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	12	30,0	30,0
	من 6 إلى 15 سنوات	10	25,0	55,0
	أكبر من 15 سنة	18	45,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0

Diagramme en secteurs



الملحق رقم 05: المؤشرات الإحصائية لمحاوِر الدراسة

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
العبارة 1	40	3,00	5,00	4,1500	,48305
العبارة 2	40	4,00	5,00	4,4250	,50064
العبارة 3	40	4,00	5,00	4,3250	,47434
العبارة 4	40	4,00	5,00	4,4500	,50383
العبارة 5	40	4,00	5,00	4,4500	,50383
العبارة 6	40	3,00	5,00	4,4750	,55412
العبارة 7	40	3,00	5,00	4,3750	,54006
العبارة 8	40	4,00	5,00	4,3750	,49029
العبارة 9	40	4,00	5,00	4,4750	,50574
العبارة 10	40	4,00	5,00	4,4500	,50383
العبارة 11	40	4,00	5,00	4,3250	,47434
العبارة 12	40	4,00	5,00	4,3250	,47434
العبارة 13	40	4,00	5,00	4,3500	,48305
العبارة 14	40	3,00	5,00	4,3250	,52563
العبارة 15	40	4,00	5,00	4,3750	,49029
العبارة 16	40	4,00	5,00	4,3750	,49029
العبارة 17	40	3,00	5,00	4,2500	,49355
العبارة 18	40	3,00	5,00	4,3250	,52563
العبارة 19	40	3,00	5,00	4,4000	,54538
العبارة 20	40	3,00	5,00	4,4000	,54538
العبارة 21	40	4,00	5,00	4,4250	,50064
العبارة 22	40	4,00	5,00	4,3750	,49029
العبارة 23	40	3,00	5,00	4,3000	,51640
العبارة 24	40	4,00	5,00	4,3500	,48305
N valide (listwise)	40				

الملاحق

الملحق رقم 06: تحليل تباين خط الإنحدار البسيط بين متغيرات الدراسة

الإنحدار البسيط البعد الأول: المعايير العامة

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المحور 1 البعد ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : المحور 2

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques	
					Variation de R-deux	Variation de F
1	,376 ^a	,142	,119	,29252	,142	6,270

Récapitulatif des modèles

Modèle	Changement dans les statistiques		
	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	1 ^a	38	,017

a. Valeurs prédites : (constantes), المحور 1 البعد 1

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,537	1	,537	6,270	,017 ^b
	Résidu	3,252	38	,086		
	Total	3,788	39			

a. Variable dépendante : المحور 2

b. Valeurs prédites : (constantes), المحور 1 البعد 1

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard			
1	(Constante)	3,078	,512		6,012	,000
	المحور 1 البعد 1	,294	,118	,376	2,504	,017

a. Variable dépendante : المحور 2

الإنحدار البسيط البعد الثاني: معايير العمل الميداني

Variabes introduites/supprimées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	المحور1 البعد ^b	.	Entrée

- a. Variable dépendante : 2 المحور
b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques	
					Variation de R-deux	Variation de F
1	,369 ^a	,136	,113	,29350	,136	5,978

Récapitulatif des modèles

Modèle	Changement dans les statistiques		
	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	1 ^a	38	,019

- a. Valeurs prédites : (constantes), 2 المحور1 البعد

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,515	1	,515	5,978	,019 ^b
	Résidu	3,273	38	,086		
	Total	3,788	39			

- a. Variable dépendante : 2 المحور
b. Valeurs prédites : (constantes), 2 المحور1 البعد

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,170	,486		6,517	,000
	المحور1 البعد	,268	,110	,369	2,445	,019

- a. Variable dépendante : 2 المحور

الإنحدار البسيط البعد الثالث: معايير العمل الميداني

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المحور1 البعد3 ^b	.	Entrée

- a. Variable dépendante : 2 المحور
b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques	
					Variation de R-deux	Variation de F
1	,456 ^a	,208	,187	,28098	,208	9,981

Récapitulatif des modèles

Modèle	Changement dans les statistiques		
	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	1 ^a	38	,003

- a. Valeurs prédites : (constantes), 3 المحور1 البعد3

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,788	1	,788	9,981	,003 ^b
	Résidu	3,000	38	,079		
	Total	3,788	39			

- a. Variable dépendante : 2 المحور
b. Valeurs prédites : (constantes), 3 المحور1 البعد3

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,760	,507		5,449	,000
	المحور1 البعد3	,363	,115	,456	3,159	,003

- a. Variable dépendante : 2 المحور

الإنحدار البسيط للمحور الأول: التدقيق الداخلي

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المحور ^b 1	.	Entrée

- a. Variable dépendante : 2 المحور
b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques	
					Variation de R-deux	Variation de F
1	,528 ^a	,279	,260	,26806	,279	14,718

Récapitulatif des modèles

Modèle	Changement dans les statistiques		
	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	1 ^a	38	,000

- a. Valeurs prédites : (constantes), 1 المحور

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,058	1	1,058	14,718	,000 ^b
	Résidu	2,731	38	,072		
	Total	3,788	39			

- a. Variable dépendante : 2 المحور
b. Valeurs prédites : (constantes), 1 المحور

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,004	,614		3,262	,002
	المحور1	,536	,140	,528	3,836	,000

- a. Variable dépendante : 2 المحور

الملاحق

الملحق رقم 07: تحليل الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة الفرعية والمتغير التابع

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart-type	N
المحور 2	4,3542	,31166	40
المحور 1 البعد 1	4,3375	,39851	40
المحور 1 البعد 2	4,4188	,42888	40
المحور 1 البعد 3	4,3938	,39177	40

Corrélations

		المحور 2	المحور 1 البعد 1	المحور 1 البعد 2	المحور 1 البعد 3
Corrélation de Pearson	المحور 2	1,000	,376	,369	,456
	المحور 1 البعد 1	,376	1,000	,380	,420
	المحور 1 البعد 2	,369	,380	1,000	,272
	المحور 1 البعد 3	,456	,420	,272	1,000
Sig. (unilatérale)	المحور 2	.	,008	,010	,002
	المحور 1 البعد 1	,008	.	,008	,003
	المحور 1 البعد 2	,010	,008	.	,045
	المحور 1 البعد 3	,002	,003	,045	.
N	المحور 2	40	40	40	40
	المحور 1 البعد 1	40	40	40	40
	المحور 1 البعد 2	40	40	40	40
	المحور 1 البعد 3	40	40	40	40

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	المحور 1 البعد 3, المحور 1 البعد 2, المحور 1 البعد 1 ^b	.	Entrée

- a. Variable dépendante : المحور 2
b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,539 ^a	,290	,231	,27329

- a. Valeurs prédites : (constantes), المحور 1 البعد 1, المحور 1 البعد 2, المحور 1 البعد 3
b. Variable dépendante : المحور 2

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,099	3	,366	4,907	,006 ^b
	Résidu	2,689	36	,075		
	Total	3,788	39			

- a. Variable dépendante : المحور 2
b. Valeurs prédites : (constantes), المحور 1 البعد 1, المحور 1 البعد 2, المحور 1 البعد 3

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,967	,628		3,132	,003
المحور 1 البعد 1	,120	,127	,153	,942	,353
المحور 1 البعد 2	,160	,111	,220	1,438	,159
المحور 1 البعد 3	,264	,124	,332	2,126	,040

Coefficients^a

Modèle	Corrélations		
	Corrélation simple	Partielle	Partie
1 (Constante)			
المحور 1 البعد 1	,376	,155	,132
المحور 1 البعد 2	,369	,233	,202
المحور 1 البعد 3	,456	,334	,298

a. Variable dépendante : 2 المحور

Statistiques des résidus^a

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	4,1428	4,6866	4,3542	,16790	40
Erreur Prévision	-1,259	1,980	,000	1,000	40
Erreur standard de la prévision	,054	,128	,084	,021	40
Prévision corrigée	4,0996	4,7246	4,3573	,17486	40
Résidu	-,56692	,60725	,00000	,26257	40
Erreur Résidu	-2,074	2,222	,000	,961	40
Stud. Résidu	-2,345	2,300	-,005	1,012	40
Résidu supprimé	-,72465	,65036	-,00311	,29207	40
Stud. Résidu supprimé	-2,512	2,455	-,006	1,046	40
Mahal. Distance	,532	7,514	2,925	1,993	40
Distance de Cook	,000	,383	,029	,063	40
Bras de levier centré	,014	,193	,075	,051	40

a. Variable dépendante : 2 المحور