



جامعة بلحاج بوشعيب- عين تموشنت-

كلية العلوم الاقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

تخصص: مالية المؤسسة

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في تخصص مالية المؤسسة

الموضوع

## دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة: شركة الاسمنت بني صاف

تحت إشراف الأستاذ:

بن يحي حسين

من إعداد الطالبان:

دحمان حياة

فقيه عبير

الأستاذ:	الرتبة:	الجامعة:	الصفة:
بوطوبة محمد	أ.م. أ	عين تموشنت	رئيسا
بن يحي حسين	أ.م. أ	عين تموشنت	مشرفا
بن عامر عبدالكريم	أ.م. أ	عين تموشنت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021



# الإهداء

الحمد لله الذي أبدع بني آدم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح وغايته النجاح.

قال تعالى

(وقضى ربك ان لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا)

على ضوء هذه الآية الكريمة اهدي ثمرة عملي إلى:

- ✓ فضاء المحبة و بحر الحنان، لؤلؤة الدنيا وبهجتها: أمي الغالية حفظها الله
- ✓ الذي علمني مبادئ الأخلاق وحسن التربية وقال أن الحياة كفاح ونضال أبي العزيز أطل الله في عمره.
- ✓ إلى الأعمدة التي أظل أرتكز عليها للصمود أخواتي المؤمنات الغاليات.
- ✓ إلى كل من لديهم فضل علي من أساتذة ومعلمين وأصدقاء وزملاء وأحباء.
- ✓ إلى كل من وسعتهم ذاكري ولم تسعهم مذكرتي.

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال.

# الإهداء

الحمد لله علام الغيوب، والحمد لله الذي بذكره تطمئن القلوب، والحمد لله الذي كان لنا عوناً وحافظاً نصيراً والحمد لله والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن ولاه أما بعد:

أهدي عملنا المتواضع إلى:

- ✓ الذي وهبني كل ما أملك حتى أحقق له أماله، إلا من كان يدفعني قدماً نحو الأمام لنيل المبتغى والى مدرستي الأولى في الحياة أبي الغالي.
- ✓ أعز ما أملك في هذه الدنيا إلى من الجنة تحت أقدامها إلى ينبوع الحياة ومبعث الآمال أُمِّي الغالية.
- ✓ من ساندني في خطواتي ودعمني ويسر لي الصعاب زوجي العزيز.
- ✓ كل من جمعني بهم المحبة والصداقة أخواتي العزيزات سندي في الحياة وأهل زوجي وبدون نسيان جداتي الحبيبات رحمهم الله وأسكنهم فسيح جناته والى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم ورقتي هذه.
- ✓ كل من علمني حرفاً فصرت له عبد أساتذتي الكرام الذين رافقوني في كل مشواري التعليمي.
- ✓ إلى كل من نستهم عن ذكر أسمائهم.

## شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

صدق رسول الله

نحمد الله حمدا كثيرا ونشكره شكرا جزيل يليق بمقامه الذي أوصلنا

إلى هذه الدرجة من التحصيل العلمي وأنعم علينا بتمام هذا العمل ومهد لنا السبيل إلى

بلوغ هذه الثمرة

إن واجب الوفاء والاعتراف بالعمل يدعونا إلى التقدم بفائق الشكر إلى الأستاذ

المشرف بن يحيى الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه وانتقاداته البناءة فكان نعم

المعلم والأستاذ.

دون أن ننسى أن نشكر كل من مد لنا يد العون وساهم في

مساعدتنا من قريب وبعيد

شكرا

الصفحة	الموضوع
I	إهداء
II	شكر وتقدير
III	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
أ-ث	مقدمة
1	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات
2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
3	المطلب الأول: طبيعة الأولوية للتدقيق
10	المطلب الثاني: تطور ومفهوم التدقيق الداخلي
15	المطلب الثالث: معايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
20	المبحث الثاني: ماهية حوكمة الشركات
20	المطلب الأول: تعريف ومبادئ حوكمة الشركات
24	المطلب الثاني: خصائص وأهداف حوكمة الشركات
27	المطلب الثالث: محددات وركائز حوكمة الشركات
30	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بمبادئ الحوكمة
30	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
32	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر
33	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق
37	خلاصة الفصل الأول
38	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لشركة الاسمنت بني صاف
39	تمهيد الفصل
40	المبحث الأول: تقييم المؤسسة محل الدراسة
40	المطلب الأول: تعريف بشركة الاسمنت بني صاف
42	المطلب الثاني: موقع ونشاط المؤسسة
43	المطلب الثالث: أهداف ومهام شركة الاسمنت
44	المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية لنتائج الاستبيان وتحليل ومناقشة محاوره
44	المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
45	المطلب الثاني: تحليل الإحصائي الوصفي للمعلومات الخاصة بعبارات الاستبيان
67	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبيان
71	خلاصة الفصل الثاني
73	الخاتمة العامة
77	قائمة المراجع
82	الملاحق

## قائمة الجداول

رقم الجدول.	عنوان الجدول.	الصفحة.
1	تعريف الشركة.	42
2	نسبة الموثوقية.	45
3	مقياس ليكارت الخماسي.	46
4	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.	46
5	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي.	47
6	توزيع أفراد العينة حسب الرتبة.	49
7	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	50
8	التحليل الإحصائي للسؤال الأول.	51
9	التحليل الإحصائي للسؤال الثاني.	51
10	التحليل الإحصائي للسؤال الثالث.	52
11	التحليل الإحصائي للسؤال الرابع.	53
12	التحليل الإحصائي للسؤال الخامس.	54
13	التحليل الإحصائي للسؤال السادس.	55
14	التحليل الإحصائي للسؤال السابع.	56
15	التحليل الإحصائي للسؤال الثامن.	57
16	التحليل الإحصائي للسؤال التاسع.	58
17	التحليل الإحصائي للسؤال العاشر.	58

59	التحليل الإحصائي للسؤال الحادية عشر.	18
60	التحليل الإحصائي للسؤال الثانية عشر.	19
61	التحليل الإحصائي للسؤال الثالثة عشر.	20
62	التحليل الإحصائي للسؤال الرابعة عشر.	21
62	التحليل الإحصائي للسؤال الخامسة عشر.	22
63	التحليل الإحصائي للسؤال السادسة عشر.	23
64	التحليل الإحصائي للسؤال السابعة عشر.	24
64	التحليل الإحصائي للسؤال الثامنة عشر.	25
65	التحليل الإحصائي للسؤال التاسعة عشر.	26
66	التحليل الإحصائي للسؤال العشرون.	27
67	البيانات الإحصائية المستخرجة من spss الخاص بالمحور الأول	28
68	البيانات الإحصائية المستخرجة من spss الخاص بالمحور الثاني	29
69	البيانات الإحصائية المستخرجة من spss الخاص بالمحور الثالث	30
70	ملخص النماذج	31
70	ANOVA	32
70	المعاملات	33

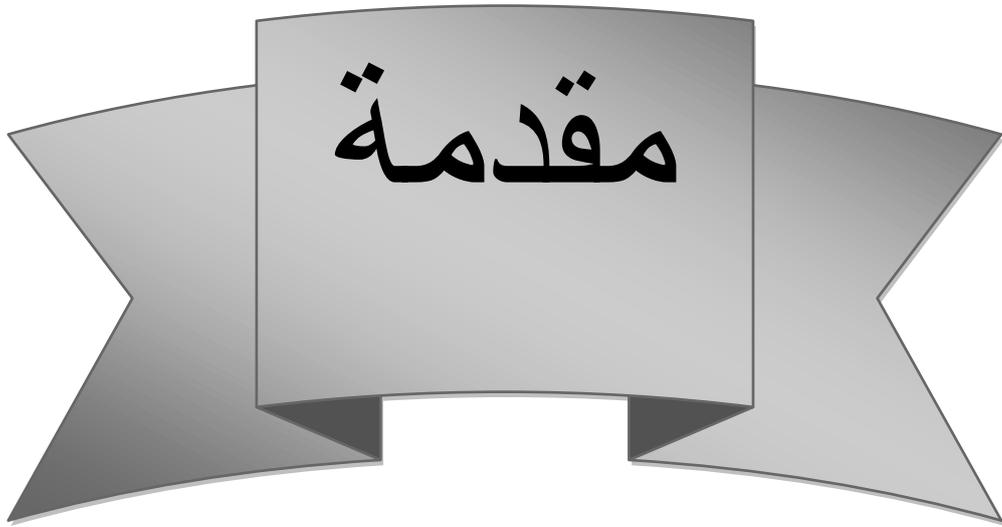
# قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	أنواع التدقيق الداخلي	1
17	معايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	2
23	حوكمة الشركات	3
26	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	4
28	محددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	5
29	ركائز حوكمة الشركات	6
47	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	7
48	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	8
49	توزيع أفراد العينة حسب الرتبة	9
50	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	10
51	الرسم البياني للسؤال الأول.	11
51	الرسم البياني للسؤال الثاني.	12
52	الرسم البياني للسؤال الثالث.	13
53	الرسم البياني للسؤال الرابع.	14
54	الرسم البياني للسؤال الخامس.	15
55	الرسم البياني للسؤال السادس.	16
56	الرسم البياني للسؤال السابع.	17
57	الرسم البياني للسؤال الثامن.	18
58	الرسم البياني للسؤال التاسع.	19
58	الرسم البياني للسؤال العاشر.	20
59	الرسم البياني للسؤال الحادية عشر.	21
60	الرسم البياني للسؤال الثانية عشر.	22
61	الرسم البياني للسؤال الثالثة عشر.	23

62	الرسم البياني للسؤال الرابعة عشر.	24
62	الرسم البياني للسؤال الخامسة عشر.	25
63	الرسم البياني للسؤال السادسة عشر.	26
64	الرسم البياني للسؤال السابعة عشر.	27
64	الرسم البياني للسؤال الثامنة عشر.	28
65	الرسم البياني للسؤال التاسعة عشر.	29
66	الرسم البياني للسؤال العشرون.	30

# قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
82	الاستبيان	1



### مقدمة:

شهدت كبريات الشركات العالمية في أواخر القرن العشرين تزايد الاهتمام بالتدقيق الداخلي الذي يعتبر وظيفة احد القضايا الهامة التي تشغل المجتمع المالي حيث يعمل بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق النمو وتقدم المؤسسات بضبطه للداء المالي والممارسات الإدارية من خلال توفير العديد من الإجراءات التي تضمن الشفافية في العمل مما يعزز ثقة المساهمين وتشجيعهم على الاستثمار من بين المصطلحات التي لاقت اهتمام كبير من قبل الباحثين وخبراء الاقتصاد مصطلح التدقيق الداخلي ومصطلح حوكمة المؤسسات.

وباعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عادت ما تخدم أطرافا تمارس دورا هاما في حوكمة المؤسسات مثل مجلس الإدارة، لجنة التدقيق الداخلي فإنها تساهم في دعم حوكمة الشركات ومن أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات بادر معهد المدققين الداخليين لتطوير المعايير الدولية لتدقيق الداخلي، لجعلها أداة قوية لإضافة قيمة للشركة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة وتقييم مراجعة الوظائف والأنشطة. ولقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه وأصبح يتضمن تقليل المخاطر التحقق من الإجراءات الرقابية واختبارات مدى التزام بمعايير الإفصاح والشفافية، وكلها تقع في إطار حوكمة المؤسسات.

في ظل سياسة الانفتاح التي انتهجتها الجزائر منذ تسعينيات القرن الماضي أصبح من المهم ان تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العامة والخاصة للبحث عن الأساليب التي تساعد على البقاء في ظل المنافسة الشديدة وإبراز قدرتها على جذب الاستثمارات والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح فيها وهذا باعتماد على التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات كأحد الأساليب التسييرية الهادفة للحد من الفساد المالي والإداري وذلك من خلال إصدار الدولة لميثاق الحوكمة وإجراءات لعدة إصلاحات محاسبية ساهمت في تبني وظيفة التدقيق الداخلي والتي تعتبر كأحد الآليات التي تضمن جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها في المؤسسات.

### (1) إشكالية الدراسة:

مما سبق يتضح أن الإشكالية التي سيتم من خلالها هذا البحث يمكن التعبير عنها كالتالي:

كيف يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ؟

#### الأسئلة الفرعية:

- ✓ ما المقصود بالتدقيق الداخلي وماهي الأهمية التي يكتسبها ؟
- ✓ ماهو مفهوم حوكمة الشركات وماهي متطلبات تطبيقها ؟
- ✓ كيف يمكن لشركة الاسمنت أن تقوم بتطبيق حوكمة الشركات بواسطة التدقيق الداخلي ؟

### (2) الفرضيات:

الفرضية الأولى: هل أهمية التدقيق الداخلي تكمن في درجة كفاءته وجودة أدائه.

الفرضية الثانية: مامدى أهمية حوكمة المؤسسات ومدى التزام شركة الاسمنت بها.

الفرضية الثالثة: هل مساهمة التدقيق الداخلي ومساعدته في تطبيق السليم للحوكمة في مؤسسة الاسمنت.

### (3) أهمية الدراسة:

يعد موضوع الدراسة من الموضوعات الحديثة التي تسعى إلى تحقيق الاستقرار المالي على المستوى العالمي إذ تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على حوكمة الشركات لتقليل المخاطر بالاعتماد على التدقيق الداخلي وبالإضافة إلى الدور الذي يجب أن يقوم به المدقق الداخلي لتحسين كفاءة الرقابة الداخلية وتقويمها وزيادة فعاليتها.

### (4) أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى بلوغ مجموعة من الأهداف أهمها:

- ✓ توضيح المفاهيم الأساسية لموضوع حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي.
- ✓ التعرف على الايجابيات ومزايا الحوكمة على ضمان استقرار الشركة.
- ✓ التعرف على الواقع العملي لوظيفة التدقيق الداخلي ودورها في تطبيق الحوكمة داخل شركة الاسمنت.

### (5) المنهج المتبع:

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة و بهدف الإلمام بمختلف جوانب البحث و اختبار صحة الفرضيات, سيتم دراسة البحث وفق المنهج الوصفي التحليلي, و ذلك بالاعتماد على ما سيتم التطرق إليه في الفصول النظرية بالإضافة إلى تحليل النتائج الدراسة الميدانية, نتائج الدراسة الميدانية, حيث يتم توزيع الاستمارات على أفراد العينة من الشركة في مجال التدقيق الداخلي .

## (6) أسباب اختيار الموضوع:

- ✓ الرغبة ذاتية في الاطلاع أكثر على موضوع و التعرف على المفاهيم المتعلقة به.
- ✓ أهمية موضوع الناجمة من كونه احد المواضيع الراهنة و الهامة على المستوى المحلي و الدولي .
- ✓ أهمية الموضوع النابعة من مختلف التطورات في بيئة الأعمال في العالم مؤخرًا.
- ✓ نقص البحوث المتعلقة بمساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات.
- ✓ الأهمية التي يحظى بها كل من لتدقيق داخلي و حوكمة الشركات .

## (7) حدود الدراسة:

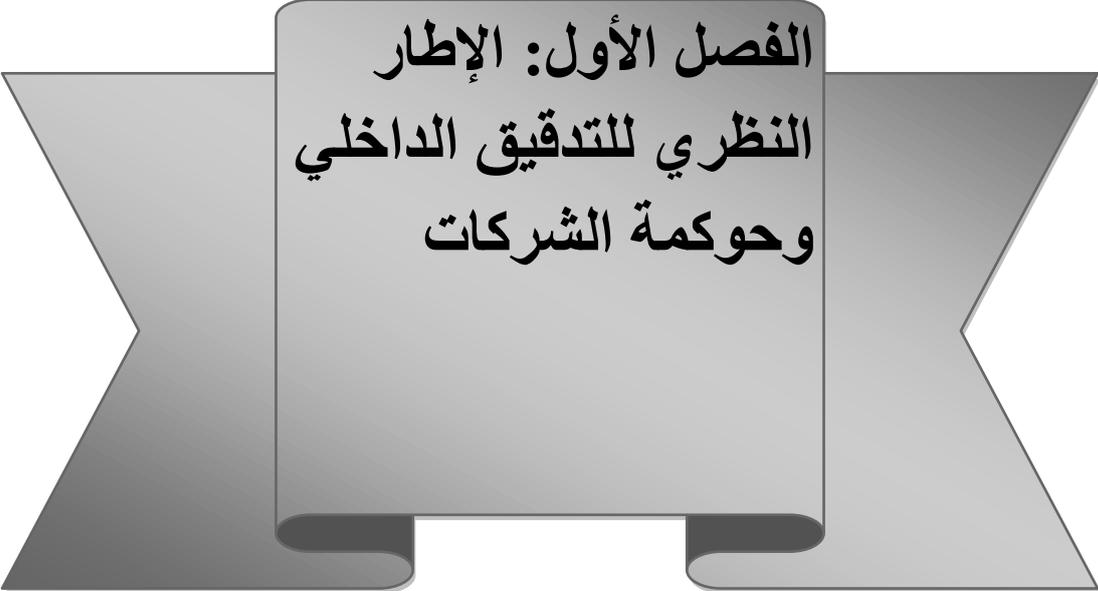
- ✓ حدود المكانية : تم توزيع الاستمارة الاستبيان على مستوى مؤسسة اسمنت محل الدراسة .
- ✓ حدود الزمانية : تتمثل حدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الزمنية ممتدة من نهاية شهر جانفي إلى نهاية شهر ماي 2022.

## (8) الصعوبات التي واجهتنا:

- تتمثل صعوبات البحث فيما يلي :
- ✓ صعوبة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي و هذا لعدم الدراية الكافية بمفهوم حوكمة الشركات عند بعض المهنيين في الشركات محل الدراسة.
- ✓ وجود بعض الصعوبات خلال توزيع استمارة استبيان من ناحية اختيار الفئة المطلوبة.
- ✓ ضيق الوقت المحدد لدراسة الموضوع من كافة الجواب .

## (9) هيكل الدراسة:

- ✓ قصد الإلمام بجوانب الموضوع قمنا بتقسيم دراستنا إلى جزأين, الجزء الأول خصصناه للدراسة النظرية أما الجزء الثاني فيمثل التطبيقي للدراسة، إضافة إلى المقدمة و الخاتمة التي تتضمن بعض النتائج و التوصيات المتوصل إليها.
- ✓ الجزء الأول يشمل 3 مباحث أساسية, أما المبحث الأول فتطرقتنا إلى ماهية التدقيق الداخلي ثم المبحث الثاني كان عبارة عن عموميات حول حوكمة الشركات وفي الأخير مبحث الثالث تم فيه الجمع بين التدقيق وحوكمة و ذكر العلاقة بينهما.
- ✓ في حين اشتمل الفصل الثالث على الدراسة الميدانية للموضوع والذي انقسم بدوره إلى مبحثين المبحث الأول عرفنا فيه المؤسسة محل الدراسة يليها المبحث الثاني تم فيه التطرق إلى المعالجة الإحصائية لنتائج الاستبيان وتحليل ومناقشة محاوره من خلال برنامج SPSS.



**الفصل الأول: الإطار  
النظري للتدقيق الداخلي  
وحوكمة الشركات**

### تمهيد الفصل:

شهدت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا ملحوظا، وذلك يرجع لتطور أدوات الرقابة في المنشآت المختلفة، وخاصة بعد تعقد عملياتها وزيادة اعتمادها على المعلومات، مما جعل التدقيق الداخلي من أهم الوظائف والعمود الفقري لمنشآت الأعمال. ظهر التدقيق الداخلي ليساعد المؤسسة على تحقيق وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة وتوجد العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة خلال الأعوام السابقة أهمها استعادة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية لاسيما في أعقاب الانهيارات وحالات الفشل التي حدثت في بعض الأسواق والتي كان الفساد وسوء الإداري من أهم أسبابها. ولإظهار المبحث بشكل واضح ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- ✓ المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.
- ✓ المبحث الثاني: عموميات حول حوكمة الشركات.
- ✓ المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة الشركات.

### المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

يعتبر التدقيق الداخلي أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات، وقد تطورت عقبة مراحل عديدة صحبتها ضخامة وكبر المؤسسات وكذا تعقد أنشطتها وتنوعها فأصبح من الصعب تسييرها، فكثرة المعلومات المدققة والعمليات يؤدي إلى عدم الدقة وتزايد الأخطاء و الانحرافات وأحيانا الغش والتلاعب أيضا، لذلك برز التدقيق في هذا الميدان بغية تفادي كل الانحرافات وما شابهها.

### المطلب الأول: طبيعة الأولية للتدقيق.

قبل التطرق إلى تعاريف التدقيق وجب علينا تحديد مختلف المراحل التي مر بها وهذا كالتالي:

#### **أولاً: التطور التاريخي للتدقيق.**

مر التدقيق الداخلي بمراحل عديدة، فقد كان ظهوره ضرورة ملحة بالنسبة للشركات، وبعد الاطلاع على عدة مراجع يمكن القول بأن التطور التاريخي للتدقيق كان كمايلي:

#### **(1) المرحلة من العصر القديم حتى 1500 م:**

في البداية التدقيق كان ينظر إليه على أنه الوسيلة التي يمكن من خلالها اكتشاف الخطأ والغش، وأنها الوسيلة التي تحد من تزايد هذه المخاطر داخل الشركة، وأن مهمة المدقق تقتصر على منع حدوث الأخطاء واكتشاف التدليس والتزوير الموجود بالدفاتر، بمعنى أن النظرة لأهداف التدقيق من ذلك الوقت كانت تتحدد في التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات فقط<sup>1</sup>.

#### **(2) المرحلة من 1500 حتى 1850 م:**

لم تتغير أهداف التدقيق في هذه الفترة عن الفترة السابقة، فهي لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية، إلا أنه جرت بعض التغييرات الأخرى وهي:<sup>2</sup>

✓ انفصال الملكية عن الإدارة، مما زاد من الحاجة إلى التدقيق.

✓ تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية، خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

ونتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات الشركات، كما أن عمليات التدقيق استمرت بشكل تفصيلي.

#### **(3) المرحلة من 1850 إلى 1905 م:**

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب

<sup>1</sup> محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، كلية حقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، ص3.

<sup>2</sup> كنزة براهيمة، مرجع سبق ذكره، ص55.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

على الشركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل، أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:<sup>1</sup>

- ✓ اكتشاف الغش والخطأ.
- ✓ اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- ✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

### (4) المرحلة من 1905 إلى يومنا هذا:

أهم ما يميز هذه المرحلة هو ظهور الشركات الكبرى، وكذا الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، وكذا الاعتماد على استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق وفق أساس علمي.<sup>2</sup> كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في التمثيل المركز المالي للشركة والنتائج المسجلة.<sup>3</sup>

### ثانياً: مفهوم التدقيق.

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

#### (1) لغة:

كلمة التدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة " Audit " والتي تعني الاستمتاع<sup>4</sup>، ويشير التاريخ القديم إلي أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدقق تقرير<sup>5</sup>.

#### (2) اصطلاحاً:

أما اصطلاحاً، فهناك عدة مفاهيم للتدقيق يتم ذكر منها ما يلي :  
✓ عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى توافق وتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص4.

<sup>2</sup> مرجع نفسه، ص4.

<sup>3</sup> لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص19.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة- الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص13.

<sup>5</sup> ياسر علاوى، ملتقى وطني دور المحاسبة والتدقيق في تحقيق القدرة التنافسية الصناعية وتحسين النمو الصناعي، مداخلة حول التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين فعالية أداء المؤسسة الاقتصادية، جامعة المدية 2017/11/30.

<sup>6</sup> زوهري جلييلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، 2015/04، ص54.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

✓ تعريف التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي 110: إن تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية، وفقا لإطار تقارير مالية محددة، وأن العبارات المستعملة لبيان رأي المدقق تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن كافة النواحي الجوهرية<sup>1</sup>.

### ثالثا: أهداف التدقيق.

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق و التعاريف المقدمة لها يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة المحاسبية من جهة أخرى، ومنه يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما:  
الأهداف التقليدية وتقسم إلى:

### الأهداف الرئيسية:

✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها.  
✓ إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية.

### الأهداف الفرعية:

✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير.  
تحدثه وما بالشركة الداخلية الرقابة أنظمة تدعيم طريق عن والتزوير الأخطاء ارتكاب فرص تقليل  
✓ من زيارات مراقب الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين بها.

### الأهداف الحديثة:

✓ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأساليب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم.  
✓ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.  
✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية والحديثة التي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها مايلي:<sup>2</sup>

**1/ الوجود والتحقق:** أن يسعى المدقق في الشركة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

<sup>1</sup> http://khitasabdelkarim.wordpress.com 15/08/2020

<sup>2</sup> محمد النهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية، طبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، 15-19.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

2/ الملكية والمديونية: يجب على المدقق أن يتأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.

3/ الشمولية أو الكمال: بما أن الشمول هو بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية وتوليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصله إلى الحدث.

4/ التقييم: يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم العمليات المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات وتقييم المخزونات.

5/ العرض و الإفصاح: تسعى الأطراف المطالبة الطالبة للمعلومات المحاسبية، إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة للمهنة، ومن تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.

6/ إبداء الرأي الفني: يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المدققة.

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العمليات الآتية:

- ✓ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- ✓ مراقبة عناصر الأصول.
- ✓ مراقبة عناصر الخصوم.
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

### رابعاً: أنواع التدقيق:

توجد عدة أنواع للتدقيق تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إلى التدقيق، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

1/ من حيث نطاق عملية التدقيق: يتم تقسيم التدقيق حسب هذا المعيار إلى نوعين هما:<sup>1</sup>

➤ **التدقيق الكامل:** يقصد به التدقيق الذي يمنح للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المدقق من قبل الإدارة، حيث يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، حيث كان هدف التدقيق هو كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح: حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص46.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

➤ **التدقيق الجزئي:** هو التدقيق الذي يقتصر على عمل المدقق فيف على بعض العمليات المعنية، أو هو ذلك النوع من التدقيق الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق بأنه صورة من الصور، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.

### 2/ من حيث درجة الإلزام القانوني:

هناك نوعين من التدقيق عند التقسيم على هذا الأساس، وهما:

➤ **التدقيق الإلزامي:** هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، حيث نص على وجوب التدقيق حسابات الشركات وعرض نتائج أعمالها ومركزها المالي سنوياً، ومن ثم يمكن فرص وتوقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك<sup>1</sup>.

➤ **التدقيق الاختياري:** هو ذلك التدقيق الذي يطلبه أصحاب الشركات دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات والفردية ولشركات الأشخاص وشركة المحاصة<sup>2</sup>.

### 3/ من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق:

عند القيام على هذا الأساس نجد نوعين من التدقيق، وهما:<sup>3</sup>

➤ **التدقيق الداخلي:** هو نشاط داخلي مستقل ينشأ داخل الشركة وتابع للشركة، هدفه الحكم على الكفاية والفعالية والاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية واكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعبات.

➤ **التدقيق الخارجي:** هو نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية هدفه إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية.

### 4/ من حيث الوقت التي تتم فيه التدقيق:

على هذا الأساس نجد هناك نوعين من التدقيق، وهما:<sup>4</sup>

➤ **التدقيق النهائي:** يعد التدقيق النهائي مناسباً للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، مما يسهل على المدقق تتبع العمليات المحاسبية كاملة.

➤ **التدقيق المستمر:** هو التدقيق المستمر الذي يقوم به المدقق والذي يتم على مدار الفترة المالية، حيث يقوم بالتردد على الشركة من وقت لآخر للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال، وغيرها من الشركات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات، حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها. كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي له على مدار السنة المالية، وبالتالي التقليل فرص ارتكاب الغش فضلاً عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء.

### 5/ من حيث زاوية مدى الفحص أو حجم الاختيارات:

باعتبار حجم الاختبارات معيار تقسيم التدقيق نجد نوعين، وهما:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2007 ص31.

<sup>2</sup> أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 1997 ص36..

<sup>3</sup> خلف عبد الله وردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع عمان 2006 ص54..

<sup>4</sup> احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان 2009 ص46.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

- **التدقيق الشامل:** ويقصد به أن يقوم المدقق بفحص كامل العمليات، وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبياً.
- **التدقيق الاختياري:** هو تدقيق عينة من العمليات تمثل المجتمع الذي تم اختبارها منه، ويناسب هذا النوع الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم، والتي يكون عدد عملياتها كبيراً.
- المطلب الثاني: تطور ومفهوم التدقيق الداخلي .**

من البديهي انه لا يمكن التحدث عن التدقيق من حيث المفاهيم و الخصائص إلا بعد معرفة المراحل التي مر بها للوصول إلى ما هو عليه الآن، و ما كان عليه عبر مختلف السنين، وبعدها يمكن التطرق إلى مختلف التعاريف الخاصة به.

### أولاً: تطور التدقيق الداخلي.

يرجع ظهور التدقيق الداخلي كفكرة إلى الثلاثينات، و ذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة الشركات الأمريكية في تخفيض ثقل التدقيق الخارجي خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل الشركات التي تتعامل في الأسواق.

المالية إلى إخضاع حساباتها لتدقيق خارجي حتى يتم المصادقة عليها، و بقي دور التدقيق الداخلي مهماً بحيث أنه لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر ، إلى أن انتظم المدققون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 . و تماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و 1971 ، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات و وظائف الشركة.

أما في وقتنا الحاضر أصبح لا تدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأ بنطاق و مجال ضيق يقتصر على تدقيق القيود و السجلات المالية، ثم اتجه بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

### ثانياً : مفهوم التدقيق الداخلي .

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالتدقيق الداخلي ونذكر منه:

**عرف renard Jaque التدقيق على أنه:** نشاط مستقل وموضوعي، يعطي للشركة ضماناً حول درجة التحكم في عملياتها ويزودها بالنصائح لتحسينها، ويساهم في خلق القيمة المضافة فهو يساعد الشركة إدارة المخاطر و للوصول إلى أهدافها وهذا بالتقييم، وبطريقة منظمة ومنهجية لسيرورة وإدارة الرقابة أو الشركة، ومن وضع اقتراحات لتقوية فعاليتها<sup>2</sup>.

**كما عرف أيضاً على أنه:** " نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم، لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها ويساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها من خلال إنتاج مدخل موضوعي ومنظم، تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم" .

<sup>1</sup> حسين القاضي: حسين حدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى مؤسسة الوارق للخدمات الحديثة عمان 1999 ص17.

<sup>2</sup> اتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، دار الصفاء، عمان، طبعة الاولى ، 2009: ص: 29 أحمد حلمي جمعة.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

كما عرفه مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) على أنه: "وظيفة يؤديها موظفين من داخل الشركة، وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية، إجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذها والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية<sup>1</sup>.

وكما عرف كذلك: "التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات الشركة، كما أنه يساعد الشركة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة".

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج مجموعة من الخصائص وهي كالآتي:

- ✓ نشاط داخلي مستقل في الشركة .
- ✓ أداة رقابية لغرض إنتقاد وتقييم جميع الرقابات التي تكونها الإدارة.
- ✓ وظيفة إستشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية.
- ✓ يعمل على تقييم الرقابة المحاسبية .
- ✓ يمتد نشاطه إلى جميع الرقابات الإدارية، المحاسبية والضبط الداخلي.
- ✓ المدقق الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ، أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بتدقيقه.
- ✓ ومما سبق ذكره يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه : وظيفة داخلية تابعة لإدارة الشركة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الداخلية بما فيها المحاسبة، و لتقييم مدى تلاءم النظام مع متطلبات الإدارة، أو للعمل على حسن إستخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.

### ثالثاً: أهمية التدقيق الداخلي.

تكمن أهمية التدقيق الداخلي، في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة ومالكها على رفع جودة العمال، وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول الشركة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المدقق الخارجي وأهم آليات الحوكمة، لذلك فقط ظهرت تطورات وزادت أهميتها نظراً للأسباب التالية:<sup>2</sup>

- ✓ كبر حجم الشركات وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين.
- ✓ ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسالمة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والكشوف المحاسبية.
- ✓ التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية.
- ✓ تحول التدقيق الخارجي إلى أسلوب (التدقيق الاختياري) يعتمد فيه على أسلوب العينة الإحصائية.

<sup>1</sup> إسكندرية 2007، ص 126، محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث.  
<sup>2</sup> سعودي بالقاسم، المراجعة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف -مسيلة-، ص 6.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

- ✓ حاجة المجتمع إلى توفير بيانات ومعلومات مثبتة في التقارير يمكن الاعتماد عليها اتخاذ القرارات.
- ✓ حاجة إدارة الشركة إلى حماية وصيانة أموال الشركة من الغش والسرقة والأخطاء.

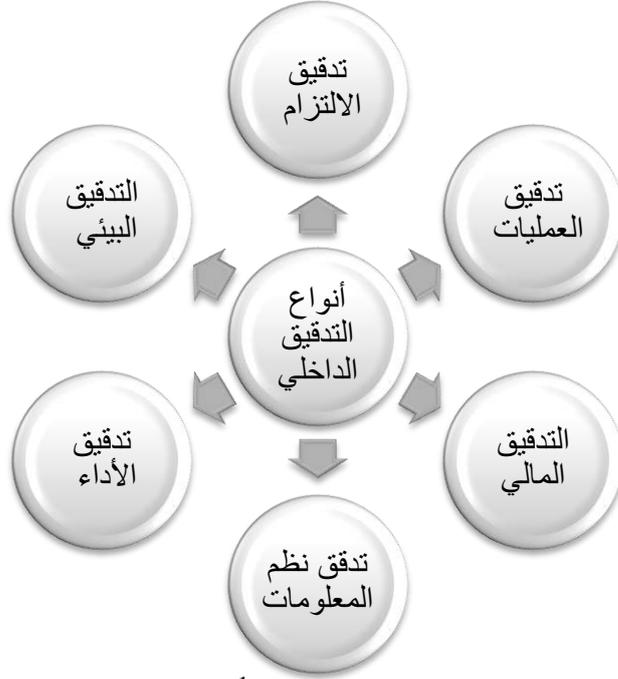
### رابعاً: أنواع التدقيق الداخلي .

تنحصر أنواع التدقيق الداخلي في الشركة إلى ما يلي:<sup>1</sup>

- **تدقيق الالتزام:** هو تدقيق يهدف إلى التأكد من التزام الشركة بالقوانين والأنظمة المعمول بها، وكذلك التأكد من التزام المستويات الإدارية المختلفة بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها الشركة وبالنظام الداخلي الخاص بها.
- **تدقيق العمليات:** هو تدقيق لمختلف عمليات الشركة للتأكد من إنجازها وتنفيذها طبقاً للسياسات المعتمدة من الإدارة، وكذلك التحقق من أن مختلف المستويات الإدارية في الشركة تجز وظائفها وعملياتها بكفاءة وفعالية واقتصادية.
- **التدقيق المالي:** يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من دقة وصحة البيانات والمعلومات المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.
- **تدقيق نظم المعلومات:** يهدف هذا التدقيق إلى اختبار أمن تشغيل نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة إلى البيانات التي أخرجتها هذه النظم.
- **تدقيق الأداء:** يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى التزامهم بالقوانين والأنظمة، ويطلق على هذا النوع التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل الإجراءات والأساليب الإدارية المختلفة.
- **التدقيق البيئي:** من بين أهدافه تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم المعلومات الحالية لمخاطر بيئية في المستقبل.

<sup>1</sup> رنده محمد سعيد أبوشعبان، دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، أطروحة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، 2016، ص 25.

الشكل رقم (1): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على المعلومات السابقة.<sup>1</sup>

**خامسا: أهداف التدقيق الداخلي .**

يسعى التدقيق الداخلي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكر من بينها ما يلي:

- ✓ التحقق من مدى الالتزام بالسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.
- ✓ التحقق من مدى كفاءة وفاعلية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع.<sup>2</sup>
- ✓ التأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها من مختلف المستويات الإدارية.
- ✓ التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام الشركة.
- ✓ كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.<sup>3</sup>
- ✓ إعداد تقارير مفصلة و دورية بنتيجة التدقيق و رفعه إلى اعلي السلطة التنفيذية.

**المطلب الثالث: المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي .**

<sup>1</sup> من اعداد الطالبان بناء على المعلومات السابقة.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص 126.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 38-39.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

أدى تشعب أنشطة الشركة إلى ضرورة تدخل قسم التدقيق الداخلي لحل كل ما يعرقل نشاط الشركة وهذا من خلال إتباع منهجية فعالة للتدقيق الداخلي بالإضافة إلى معايير الممارسة المهنية له.

**أولاً:** معايير التدقيق الداخلي أصبح من الضروري تطوير دور التدقيق الداخلي لكونه يعتبر من أهم الآليات المساعدة في تطبيق حوكمة الشركات وهذا من خلال تطوير معاييره في ظل متطلبات حوكمة الشركات. ووفقاً لهذا،<sup>1</sup> قام معهد المدققين الداخليين بإصدار معايير حديثة للتدقيق الداخلي في مجموعتين هما:<sup>1</sup>

### 1/ معايير الصفات trial standards:

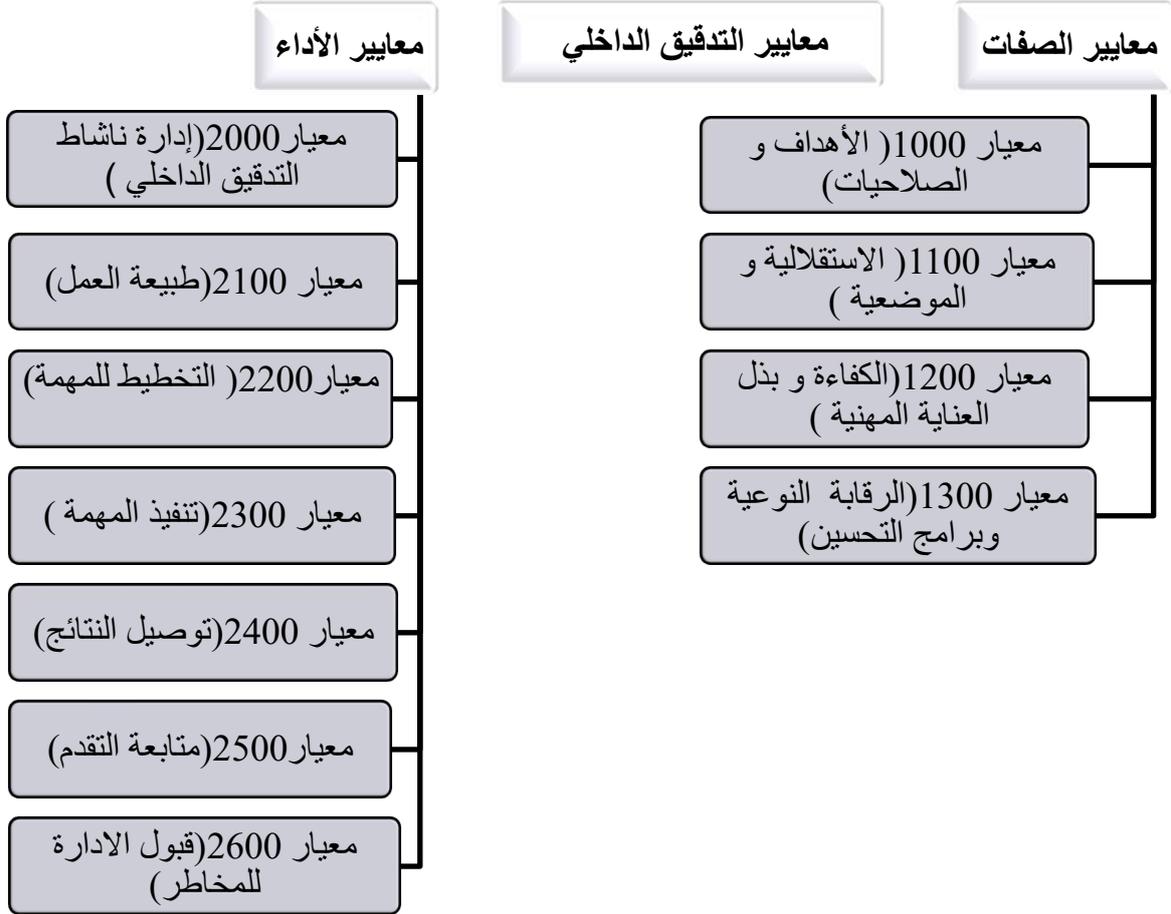
وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي وتتكون من :

- ✓ **المعيار رقم 1000 الأهداف، الصلاحيات:** يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة تتسجم مع المعايير، وموافق عليها من مجلس الإدارة .
  - ✓ **المعيار رقم 1100 الإستقلالية والموضوعية:** على نشاط المدقق الداخلي أن يكون مستقلاً وعلى المراجعين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم .
  - ✓ **المعيار رقم 1200 الكفاءة وبذل العناية المهنية:** يجب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي ببراعة وعناية .
  - ✓ يوفر توكيد بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير وأخلاقيات المهنة.
- وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي :
- ✓ **المعيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** على مدير التدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية، للتأكد من أنه يضيف قيمة للشركة.
  - ✓ **المعيار رقم 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي:** يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة.
  - ✓ **المعيار رقم 2200 التخطيط لمهمة العمل:** على المدققين الداخليين وضع وتكوين خطة لكل مهمة.
  - ✓ **المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة:** يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.
  - ✓ **المعيار رقم 2400 توصيل النتائج:** على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة مباشرة
  - ✓ **المعيار رقم 2500 متابعة التقدم:** على مدير قسم التدقيق الداخلي وضع المحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.
  - ✓ **المعيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر:** عندما يعتقد مدير قسم التدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير المقبول، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية. وإذا لم

<sup>1</sup> يحيى سعيدي ولخضر أوصيف، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، ص200.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

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



### الشكل (2): معايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على المعلومات السابقة.<sup>1</sup>

### ثانياً: منهجية التدقيق الداخلي

تختلف منهجية التدقيق الداخلي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط الشركة ونوعية المشكلات المؤثرة على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي يسير إدارتها. وفيما يلي يتم ذكر العناصر المشتركة في أداء التدقيق الداخلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ماسبق..

- **الفحص:** يختص نشاط المدقق الداخلي بالفحص والذي يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية. وتظهر فاعلية التدقيق الداخلي في الشركة، حيث يقوم المدقق الداخلي بزيارة الفروع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للشركة، مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها، وقد يتمكن من تطبيق رقابة داخلية بالفروع نظرا لصغرها وعدم جدواه اقتصاديا على هذا فإنه على الإدارة المركزية أن تتأكد من أن المسؤولين الملقاة على مديري الفروع فيما يخص الحفاظ على الأصول والتسجيل الدفترى قد نفذت بصورة سليمة، وكأمثلة للتدقيق الداخلي في هذا المجال تدقيق مذكرات التسوية والتأكد من أرصدة العملاء... إن الهدف من الفحص والتحقيق يتمثل في التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات.
- **التحليل:** يقصد بالتحليل الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات الإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص، والتي تتطلب إجراء المقارنة والربط بين العالقات أي بعض المؤشرات، وبذلك التمعن بعد اكتشاف الأمور غير الطبيعية مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصله مدين، ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما
- **الالتزام:** يقصد بالالتزام لسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات وفق الطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط للشركة، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها بما يتماشى مع السياسات إذ يتعين على المدقق زيارة المواقع من وقت إلى آخر وعدم الاعتماد على الآخرين. كما أن إدارة التدقيق الداخلي لا تقتصر على المحاسبين والمدققين وإنما يمكن أن تزود بقانونيين ومختصين في خصوصيات نشاط الشركة، وهذا للإمام بجميع نواحي النشاط.
- **التقييم:** إن عمليات الفحص والتحليل ينتج من خلالها للمدقق الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام ونقاط الضعف فيه مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضح لمدى كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير عليها الشركة، إذ يقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق بالاستعانة بأراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.
- **التقرير:** يبرز التقرير الذي يقدمه المدقق الداخلي آراء فنية حول المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات. كما يفضل عرض التقرير على المسئول على النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير بعض الأمور، وتنبؤ قدرة المدقق الداخلي على العرض الواعي والواضح لما قام به من فحص وتقصي.

<sup>1</sup> أحمد كاروس، تصميم إدارة مراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2011، 3، ص 78-80.

### المبحث الثاني: ماهية حوكمة الشركات.

اهتم العديد من الكتاب والباحثين في مجال الإدارة ومجالات أخرى بمفهوم حوكمة الشركات، باعتباره أحد الطول الممكنة لمشكلة الوكالة التي تنشأ بين الإدارة والمالك، كما تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع، مما دفع بالخبراء بتوجيه جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول ككل.

### المطلب الأول: تعريف ومبادئ حوكمة الشركات

يتم تسليط الضوء من خلال هذا المطلب على أهم التعاريف التي حظيت بها حوكمة الشركات إضافة إلى أهم المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

#### **أولاً: تعريف حوكمة الشركات**

لقد تعددت الآراء حول تعريف حوكمة الشركات بين مختلف الباحثين نتيجة تعدد اهتماماتهم وتخصصاتهم وكذلك لتداخل هذا التعريف في العديد من الجوانب التنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية للشركات.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

**التعريف اللغوي:** مصطلح الحوكمة كمفهوم يتضمن العديد من الجوانب وهي كالاتي:<sup>1</sup>

**الحكمة:** ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

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

**الاحتكام:** ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية والى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

**التحاكم:** طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين .

**التعريف الاصطلاحي:** في الواقع يوجد تعريف موحد ومتفق عليه لمصطلح CORPORATE GOVERNANCE بين كافة المحللين الاقتصاديين والقانونيين نتيجة تداخل هذا المصطلح في العديد من الأمور التنظيمية والمالية والاقتصادية والاجتماعية للشركات.

وفيما يلي بعض التعاريف لحوكمة الشركات:

✓ هو نظام متكامل للرقابة المالية والغير المالية والذي عن طريقه تتم إدارة الشركة والرقابة عليها<sup>2</sup>.

✓ هو مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.

✓ تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC حوكمة الشركات بأنها: النظام الذي يتم من خلالها إدارة الشركات والتحكم في أعمالها<sup>3</sup>.

✓ كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD على أنها: مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين.

### ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات .

حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يوجد ستة مبادئ وتتمثل فيما يلي<sup>4</sup> :

➤ **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق المالية بما يتوافق مع حكم القانون، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية .

<sup>1</sup> أحمد طلحة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2012، ص14.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص15.

<sup>3</sup> سليم طرابلسي وخير الدين معطى هلا، "المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، 2016، ص 454.

<sup>4</sup> نسيم يوسف لورافي نزار جميل رفو، " دور لجان التدقيق كأحد آليات حوكمة الشركات في التنبؤ بالفشل المالي للشركات في العراق"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية المالية، المجلد 11، العدد 1، 2019، ص 426-425.

- **حقوق المساهمين:** يتعين أن يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة الشركات حماية المساهمين، حيث إن لهم حقوق ملكية معينة مثل الحق في الحصول على مختلف المعلومات الضرورية المتعلقة بنشاط الشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة، الحق في نقل أو تحويل ملكية الأسهم، الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** تضمن الحوكمة تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين، بما فيهم الأقلية والأجانب، حيث يجب أن يحصل الجميع على الحقوق نفسها، كما ينبغي أن تتوفر للجميع القدرة على الحصول على المعلومات.
- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي تم إقرارها وفقا للقانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركة وتمكينهم من الاطلاع على المعلومات المطلوبة.
- **الإفصاح والشفافية:** تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بتأسيس الشركة، وهذا بتوفير معلومات عن: النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، أعضاء مجلس الإدارة، الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين، وهياكل وسياسات حوكمة الشركات .
- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين، كما يجب أن يكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة.

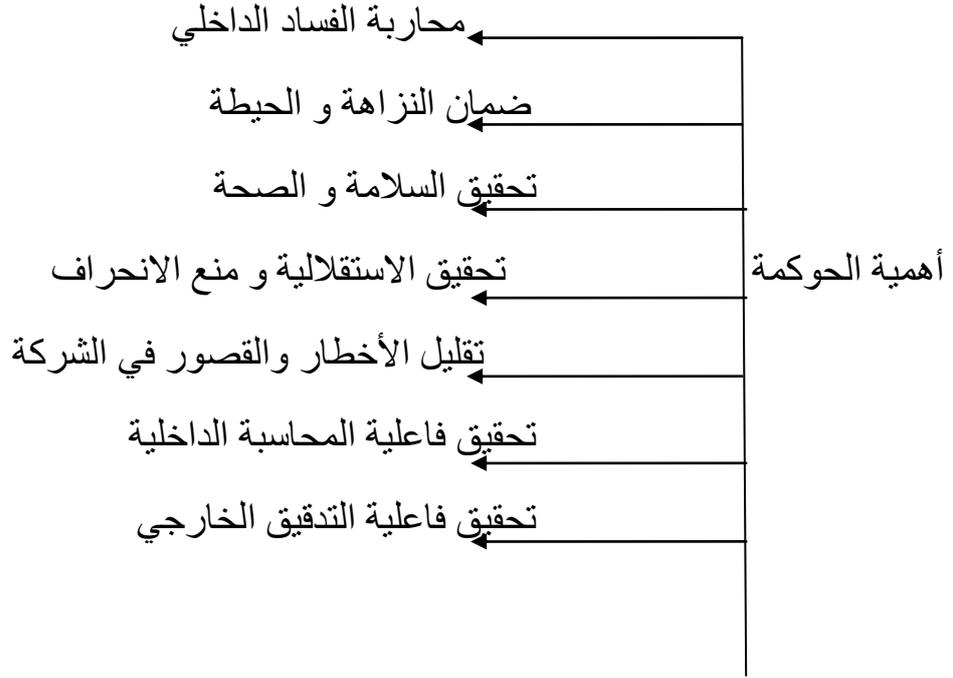
### ثالثا: أهمية حوكمة الشركات .

- ✓ يمكن توضيح أهمية الحوكمة فيما يلي:<sup>1</sup>
- ✓ الحاجة إلى الفصل بين الملكية وإدارة الشركات في ظل اختلاف الأهداف وتضاربها بين مختلف الأطراف (مسيرين، مساهمين، عمال... الخ).
- ✓ تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية، كما تساهم في زيادة أعداد المستثمرين في أسواق المال .
- ✓ مساعدة البلدان التي تحاول كبح جناح الفساد المتفشى داخل القطاع العام أو بصدد طرح القطاع العام للخصوصية.
- ✓ مساعدة الشركات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم أداء الاقتصاد والقدرة على المنافسة على المدى الطويل من خلال عدة طرق وأساليب من خلال التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي عمليات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي والمحاسبي ؛ -تطبيق أسلوب ممارسة سلطة الإدارة يقوي ثقة الجمهور في صحة عملية الخصخصة ويساعد على ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها وهو بدوره يؤدي إلى المزيد من فرص العمل والتنمية الاقتصادية .

ومما سبق يمكن تلخيص أهمية الحوكمة في:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان ، اسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، اسكندرية: الدار الجامعية ، 2005 ، ص:

الشكل(3): أهمية حوكمة الشركات



المطلب الثاني: خصائص و أهداف حوكمة الشركات.

تتمثل خصائص و أهداف حوكمة الشركات فيما يلي:

**أولاً: خصائص حوكمة الشركات .**

يمكن تلخيص أهم خصائص حوكمة الشركة فيما يلي:<sup>2</sup>

- **الانضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح .
- **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- **الاستقلالية:** بحيث توجد تأثيرات غير إلزامية نتيجة ضغوط .
- **المساءلة:** أي هناك إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- **المسؤولية:** حيث تكون المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- **العدالة:** حيث يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.

**ثانياً: أهداف حوكمة الشركات .**

تساعد الحوكمة الجيدة للشركات في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية، وتحسين الاقتصاد بشكل عام وذلك من خلال مجموعة من الأهداف متمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، طبعة الأولى، 2005، ص: 58.  
<sup>2</sup> محمد علاء الدين جناني، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية متطرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، مراجعة وتدقيق، كلية العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013، ص 5.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

- ✓ محاربة الفساد بكل أنواعه سواء كان فسادا ماليا أو محاسبيا أو سياسيا.
- ✓ جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال.
- ✓ تحقيق الاستقرار والمصدقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي .
- ✓ تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
- ✓ زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار من ناحية وتشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية من ناحية أخرى .
- ✓ تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة .
- ✓ تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل مما يؤدي إلى توفير حوافز للتطوير وتخفيض التكاليف الإنتاجية.
- ✓ الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة<sup>2</sup> .
- ✓ الحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة<sup>3</sup> .

### ثالثا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات .

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لمفهوم حوكمة الشركات، وتحدد بدرجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق قواعد حوكمة الشركات. وتتمثل هذه الأطراف أساسا

فيما يلي:<sup>4</sup>

- **المساهمون:** يعتبر المساهمون الطرف الذي يقوم بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- **مجلس الإدارة:** يمثل مجلس الإدارة المساهمين والأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ويقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين، والذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أداؤهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
- **الإدارة:** تعتبر المسؤولية عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها إلى المساهمين.

<sup>1</sup> محمود عزة عثمان اللحام، قدرة الحوكمة على دعم الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الأردن، 2013، ص 173-174.

<sup>2</sup> جميلة خرخاش، أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية: دراسة استشرافية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص 39.

<sup>3</sup> نسرين كرمية، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات: دراسة استثنائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010، ص 12.

<sup>4</sup> أمينة فيداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2014، ص 43-44.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

➤ أصحاب المصالح في الشركة: لا يمكن القول أن المساهمين هم الطرف الوحيد الدائن للمؤسسة، فتعظيم قيمة حملة الأسهم وحدها لا تكفي ما لم تقترن بتلبية حاجات شريحة عريضة من أصحاب المصالح داخل وخارج الشركة.

### الشكل(4): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على المعلومات السابقة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: محددات و ركائز حوكمة الشركات.

تعتبر حوكمة الشركات نظام تحكمه نوعين من المحددات و مجموعة من الركائز التي تساهم في نجاح مسار التطبيق، وفي تحقيق مختلف الأهداف المرتقبة.

#### **أولاً: محددات حوكمة الشركات.**

هناك مجموعتان من المحددات يتوقف عليهما مستوى الجودة و التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وفيما يلي عرض لهاتين المجموعتين:

**1/ المحددات الخارجية:** إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة و تشمل هذه المجموعة:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على ماسبق.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

- ✓ المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المؤسسة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال و الشركات.
- ✓ تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.
- ✓ كفاءة القطاع المالي- البنوك وسوق رأس المال- في توفير التمويل اللازم للمشروعات.
- ✓ كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات.
- ✓ وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية.
- ✓ وجود مؤسسات خاصة بالمهنة الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

### 2/ المحددات الداخلية: وتشمل هذه المحددات ما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة.
- ✓ توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تحقيق التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
- ✓ الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
- ✓ العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.
- ✓ مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح.
- ✓ خلق فرص العمل.

### المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات:<sup>3</sup>

#### الشكل(5): محددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات



<sup>1</sup> هواري معراج، حديدي آدم، تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية، بطاقة مشاركة في المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة، يومي 36-37 ماي 2013، ص 1341.

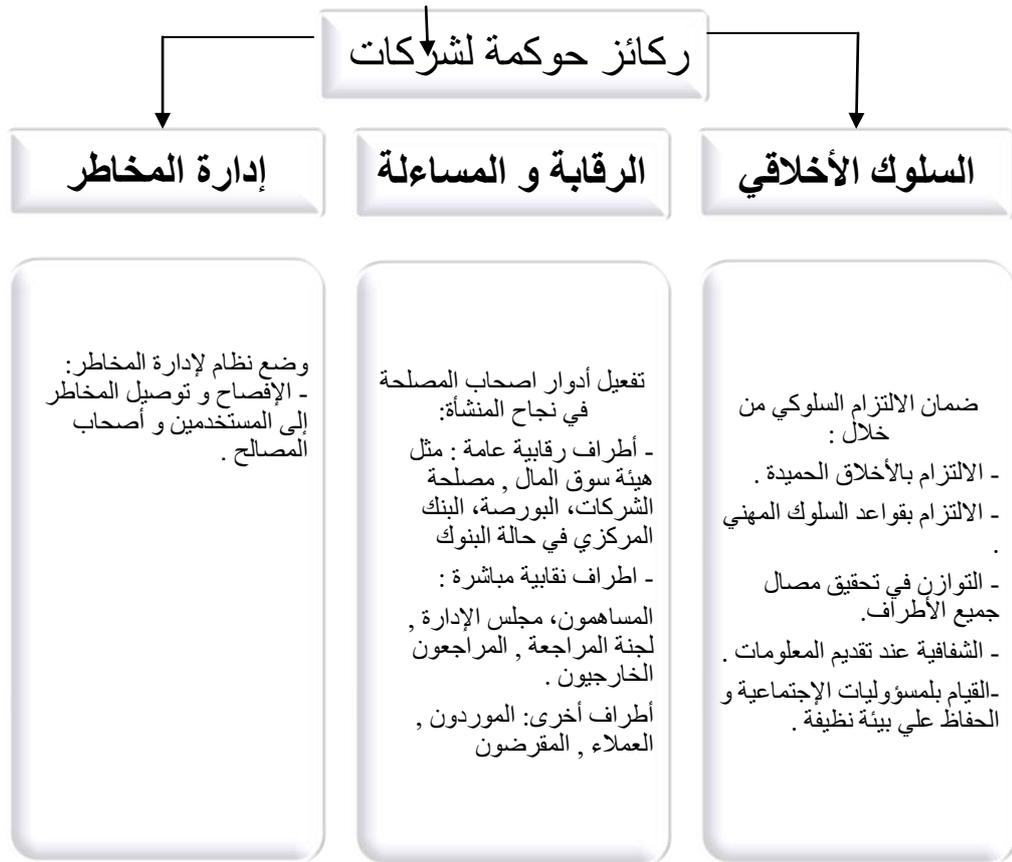
<sup>2</sup> منار حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإفصاح الاقتصادي، جامعة دمشق، يومي 42-46 تشرين الأول 1331، ص 1-2.

<sup>3</sup> لخضر لعروس، دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم التجارية، تخصص بنوك-مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة -2016-2017 ص 10

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاثة عناصر وهي:<sup>1</sup>

- **السلوك الأخلاقي:** أي ضمان الالتزام السلوكي، من خلال الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة، والشفافية في عرض المعلومات المالية.
- **الرقابة والمساءلة:** وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصالح مثل الهيئات الإشرافية العامة، والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة، والأطراف الأخرى المرتبطة بالمنشأة.
- **إدارة المخاطر:** أي وضع نظام لإدارة المخاطر.

### الشكل (6): ركائز حوكمة الشركات



<sup>1</sup> بالعادي عمار وآخرون، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية المؤسسية – واقع، رهانات وآفاق-، جامعة أم البواقي – الجزائر-، يومي 31-37 ديسمبر 1343 ، ص 6.

### المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة شركات.

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

وعلى هذا الأساس، سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، دور لجنة التدقيق في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

### المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

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

#### أولاً: نشأة الرقابة الداخلية.

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

ومن العوامل التي ساعدت على تطوير نظام الرقابة الداخلية نجد ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، والحاجة إلى وسائل الاكتشاف الأخطاء والغش<sup>1</sup>.

#### ثانياً: تعريف نظام الرقابة الداخلية.

يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه "عبارة عن الخطة التنظيمية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة وتشمل جميع عملياتها، ومجموعة من الإجراءات الإدارية والمحاسبية والتنظيمية التي

<sup>1</sup> - عامر حاج دحو، التدقيق القائم على التقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أدرار، 2018، ص 51-52.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

تهدف إلى حماية أصول المؤسسة، وضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات واللوائح، بالإضافة إلى تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية لغرض ضمان تحقيق أهداف المؤسسة واستمرارية<sup>1</sup>.

### ثالثاً: عاقلة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية .

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

وبصورة مختصرة، فإن هدف إدارة التدقيق الداخلي هو التأكد من التطبيق والتنفيذ السليم لمهام نظام الرقابة الداخلية المسطرة من طرف الإدارة، فالفحص الذي يقوم به التدقيق الداخلي ماهو إلا رقابة لمهمة الإدارة من أجل قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وبمعنى آخر فالتدقيق الداخلي هو مراقبة الرقابة، بحيث يصادق على صحة ومصداقية المعلومات المستخدمة في الشركة، كما يضمن تطبيق القواعد والسياسات العامة لإدارة، إضافة إلى ذلك فهو يسعى إلى تحقيق الفعالية التي تعتبر عنصرا مهما جدا في السير الحسن للشركة<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر.

يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في الشركة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا. قبل تناول إدارة المخاطرة البد أن يتم التعرف أوال على مفهوم المخاطر وهي " حالة عدم التأكد المتعلقة بالأحداث أو النتائج المتوقعة والتي يمكن أن تؤثر بشكل ملموس على أداء الشركة وتعمل على منع تحقيق الشركة لأهدافها<sup>3</sup> .

### أولاً: تعريف إدارة المخاطر.

يمكن تعريف إدارة المخاطر على أنها " عملية موضوعية ومنفذة من طرف مجلس الإدارة العامة، والإدارة ومجموع المساهمين في الشركة، كما أنها تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع الإستراتيجية وفي جميع عمليات ونشاطات الشركة، وهي مصممة لتحديد الحوادث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على أداء

<sup>1</sup> - مرجع نفسه، ص53.

<sup>2</sup> - أحمد كاروس، مرجع سبق ذكره، 2011، ص93 .

<sup>3</sup> - نوال سايح، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016، ص48.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

الشركة، ولتسيير المخاطر ضمن الحدود المقبولة تهدف إلى توفير ضمانات معقولة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف الشركة<sup>1</sup>.

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

يشمل نشاط التدقيق الداخلي متابعة وتقييم مختلف المخاطر في الشركة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا . ومنه، يتضح أن العالقة بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر هي عالقة وطيدة. فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي تدير بها مخاطرها. وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفاء للموارد، والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية<sup>2</sup>.

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

يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث إن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكل شفافية.

وهذا ما يؤدي إلى طمأننة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحها مفهومة من جانب ممثلهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات، حيث إن من ضمن المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين يوجد المعيار 2110 الذي يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة، وذلك عن طريق تحديد وتقييم التعرض الجوهرية للمخاطر، كما ينبغي إن يعمل على تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، وهذا يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات. كما ينبغي إن يعمل على تحسين إدارة المخاطر أنظمة الرقابة، وهذا يساهم في تفعيل ودعم حوكمة الشركات<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق.

من خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى مفهوم لجنة التدقيق وأهم أسباب إنشائها وفي الأخير بيان انعكاسات العالقة التعاونية بينها وبين التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات.

<sup>1</sup> عبد الرحمان عايب، التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12- أكتوبر 2010، ص 9.

<sup>2</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 22.

<sup>3</sup> كنزة براهمة، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 95

### أولاً: تعريف لجنة التدقيق.

هي لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤوليتها يجب أن تشمل على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية التدقيق وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالشركة<sup>1</sup>.

### ثانياً: أسباب إنشاء لجان التدقيق.

نتيجة لتنوع وضخامة الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة، فقد تم التفويض إلى لجنة التدقيق لكي تقوم بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية. وفيما يلي مجموعة من الأسباب التي تدعم قيام لجنة التدقيق بهذه المهمة الإشرافية<sup>2</sup>:

- ✓ لجنة التدقيق التي تتكون من الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت المناسب، تعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من ناحية الإشراف على عملية إعداد التقرير المالية.
- ✓ عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم في بعض الأحيان، ليناسب مع القيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة إلى أعضاء لجنة التدقيق.
- ✓ في بعض الأحيان قد تحدث خلافات بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة ومصصلحة جودة القوائم المالية بالشكل الذي يكون من الملائم تدخل أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين في عملية إعداد التقارير، ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة التدقيق.

إن إنشاء لجان التدقيق أدى إلى وجود العديد من المنافع لقسم التدقيق الداخلي داخل الشركة. فوجود لجنة مستقلة تقوم باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وإدارة الشركة، وفي نفس الوقت قيام قسم التدقيق الداخلي بإرسال تقاريره إلى لجنة التدقيق والتي تعتبر قناة اتصال بين هذا القسم ومجلس إدارة الشركة، كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يقوم به قسم التدقيق الداخلي بالشركة<sup>3</sup>.

تأتي أهمية دور لجنة التدقيق في مقدمة الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على أرض الواقع مع مجلس الإدارة، المدقق الداخلي والمدقق الخارجي. كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد أحد المسؤوليات الرئيسية المناط بالمجلس. ويأتي دور لجنة التدقيق الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم أي توصيات له من شأنها تفعيل النظام

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، 2005، ص89.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006، ص143-144.

<sup>3</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، 2006، ص147.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة<sup>1</sup>.

### ثالثاً: انعكاسات العالقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق على حوكمة الشركات.

تمثل لجان التدقيق أحد الآليات الجوهرية لحوكمة الشركات، حيث يعتبر أحد الضوابط الأساسية التي تمنع حدوث الأخطاء والتلاعب نظراً لصلتها الوثيقة مع كل من المدقق الداخلي، المدقق الخارجي ومجلس الإدارة، حيث إن الاهتمام بحوكمة الشركات هو الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بلجان التدقيق.

وقد ركزت إصلاحات الحوكمة على أدوار ومسؤوليات جميع المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية للشركات من مدققين داخليين، خارجيين، مجلس الإدارة ولجان التدقيق، حيث تتمثل المهام لجان التدقيق في مساعدة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحيادية المدقق الخارجي. كما أن وجود لجنة تدقيق في الشركة يساهم في مد خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمدققين إضافة إلى مساهمتها في التخفيف من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومجلس الإدارة.

كما أكدت معظم الدراسات التي أنجزت بخصوص حوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان تدقيق داخل الشركة لأنها هي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتقييم مستوياتها وتأكيد صحة المعلومات المالية والمحاسبية الموجودة في التقارير والقوائم المالية للشركة وزيادة مصداقيتها، وذلك بما يضمن جودتها وكذا تشجيع الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المناسبة، وتعزيز الإفصاح والشفافية، لكن اليوم امتد دور لجنة التدقيق ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية.

كما أن للجنة التدقيق عالقة تعاونية مهمة مع وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يعتبر التدقيق الداخلي أحد الدعائم الأساسية التي تساعد على مهامها، وبالتالي تحقيق حوكمة أفضل للشركات باعتباره مورداً هاماً لتعزيز ودعم لجنة التدقيق ومصدرها لها بمختلف المعلومات التي تحتاجها، وهذا فيما يخص تقديمه لخدمات التأكيد والاستشارة خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. كما أنه يعتبر حلقة وصل بين لجنة التدقيق والمستويات الأخرى من الإدارة. وهي من جهتها تشرف عليه لتزيد من استقلاليته وموضوعيته وكفاءته، مما يؤهله لدعم حوكمة الشركات.

وبالتالي، فإن عالقة التعاون بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق تزيد من قدرة هاتين الآليتين على دعم حوكمة الشركات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> لرحيلي عوض بن سالم، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة المؤسسات"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، العدد الأول، ص 195، 2006.  
<sup>2</sup> كنزة براهيم، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 108.

### خلاصة الفصل الأول:

مجمل ما تم التعرض له في هذا الفصل أنه لحوكمة الشركات أهمية كبيرة تزايدت في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وكذلك نتيجة للتغيرات في العولمة، والتطورات الاقتصادية .

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

وكان محور هذا الفصل يهدف إلى التركيز على دور التدقيق الداخلي في مساهمة ودعم التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وكذلك العالقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق.

الفصل الثاني: دراسة  
التطبيقية لشركة الاسمنت  
-بني صاف-

## تمهيد الفصل:

بعد إتمام الدراسة النظرية والتي تعرفنا من خلالها على مفاهيم حوكمة الشركات، وكذلك على آلية من آلياتها والمتمثلة في التدقيق الداخلي، وبغية تدعيم الجانب النظري تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية في الشركة الإفريقية للزجاج، وذلك من أجل تحديد مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات داخلها، وهذا من خلال إجراء مقابلة شخصية مع المدقق الداخلي للشركة بهدف التعرف أكثر على وظيفة التدقيق الداخلي، ودوره في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

ولقد قسم هذا الفصل إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: تقديم الشركة الاسمنت SCIBS.

✓ المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية لنتائج الاستبيان وتحليل ومناقشة محاوره.

## المبحث الأول: تقييم المؤسسة محل الدراسة SCIBS.

في هذا الجزء سيتم تقديم الإطار العام للشركة محل الدراسة، من خلال إبراز نشأتها ومراحل تطورها وعرض مختلف أهدافها المسطرة مع إعطاء شرح مفصل عن هيكلها التنظيمي.

### المطلب الأول: تعريف بشركة الاسمنت بني صاف .

منذ الاستقلال اتبعت الجزائر سياسة تصنيعية بهدف تحقيق استقلالها الاقتصادي بما أن صناعة الاسمنت من أحد بوادر هذا الأخير ومن أكبر المنشأة الاقتصادية التي تلبي الطلب المتزايد.

**أولاً: لمحة تاريخية عن الشركة.**

## الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لشركة الاسمنت -بني صاف-

تأسست شركة الاسمنت ومشتقاته الثانية بني صاف شهر سبتمبر 1974 من طرف الشركة الفرنسية "CREUSTO LOIRE" المعروفة بمنشاتها الكبرى، انتهى بنائها سنة 1978. بتكلفة 10396000.000 وقد بدأ انتاجها الفعلي في 1979 تحت اسم S.N.M.C بطاقة إنتاجية قدرت ب: مليون طن سنويا بحيث كانت تابعة للشركة الأم مقرها الجزائر عند إعادة الهيكلة للمؤسسة. في 1982 تفرعت إلى "3" مؤسسات جهوية وتضم 13 وحدة صناعية للإسمنت وهي موزعة كالتالي:

- ✓ مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق E.R.C.E.
- ✓ مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للوسط E.R.C.C.
- ✓ مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للغرب E.R.C.O.

في 1997/12/28 تفرعت مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للغرب E.R.C.O إلى أربعة "4" شركات مستقلة كالتالي:

شركة الاسمنت زانة S.C.I.Z ، سعيدة S.C.I.S، شركة توزيع مواد البناء S.O.D.M.A.C، بني صاف S.C.I.B.S.

تم إيواء الشركة الوطنية لمواد البناء S.N.M.C، ابتداء من سنة 1989 شهدت استقلالية في التسيير حيث أصبحت وحدة تابعة للمجمع الجهوي لإنتاج الاسمنت غرب E.R.C.O. وفي جانفي 1998 أصبحت الشركة ذات أسهم يقدر رأس مالها ب: 1800.000.000 التابعة للمجموعة الأم E.R.C.O، هذه الأخيرة تشرف أيضا على شركتي الاسمنت برهابة وسعيدة وشركة سدوماك "SODMAC" لتوزيع مواد البناء، وشركة سوداك "SODIPAC". و في جويلية 2005 توجهت إلى الشركة الأجنبية ب: 35% إنتاج منتج جديد و هو " الاسمنت الأبيض " .

تعتبر شركة الاسمنت وسط تجاري بينها وبين الزبون بحيث يتوجه إليها عند رغبته في شراء الاسمنت فيقدم لها طلبه و يسدد المبلغ المطلوب لتسليمه هذه الأخيرة سند التحميل و الفاتورة اللذان يحملان كل المعلومات الخاصة بالزبون إلا الفاتورة تزيد عن سند التحميل يتضمن مبلغ البيع أما سند التحميل فيختلف باختلاف الوحدات فكل وحدة لها سند التحميل الخاص بها، كما أن نوعية الزبون تلعب دورا هاما في كمية المنتج المتحصل عليها بحيث نجد المقاول، المستثمر و الزبون يشتري لإعادة البيع و البيع الحر .

### ثانيا : طبيعة الشركة.

شركة الاسمنت ببني صاف تعتبر ذات طابع عمومي اقتصادي و التي هي شركة ذات أسهم SPA و هي فرع من فروع مجمع الجهوي لإنتاج الاسمنت للغرب E.R.C.O المتواجد على مستوى ولاية وهران و التابع لشركة المساهمات لصناعة الاسمنت SGP-GICA الواقعة في الجزائر العاصمة و قد توجهت هذه الشركة في السنوات الأخيرة إلى الشراكة الأجنبية مع الشريك السعودي حيث تقدر نسبة مساهمة 10% من رأس المال الإجمالي للشركة على أن تزيد 35% في السنوات المقبلة يقدر

## الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لشركة الاسمنت -بني صاف-

---

رأسمالها 1800.000.000 دج و لها قوة كهربائية تبلغ 60 كيلو فولط و طاقة إنتاجية سنوية تقدر ب 10000.000: طن من مادة الاسمنت .

و يمكن توضيح التعريف الدقيق للشركة من خلال الجدول التالي :

**الجدول رقم (1) : تعريف الشركة .**

شركة الاسمنت بني صاف .	ديسمبر 1974.
مقر الشركة .	المنطقة الصناعية حي بوجمعة.
رأس المال .	1800.000.000 دج .
طاقة الإنتاجية/ قوة الكهربائية.	1000.000 طن/60 كيلوافراط.
الهاتف/الفاكس.	043.64.39.74/ 043.64.59.71 .
الموقع الالكتروني/البريد الالكتروني.	<a href="http://WWW.SCIBS-DZ.COM">WWW.SCIBS-DZ.COM</a> <a href="mailto:GERCO@GERCOUEST.COM">GERCO@GERCOUEST.COM</a>
النشاط الأساسي .	إنتاج الاسمنت.
وضعية القانونية.	شركة ذات أسهم.

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على الوثائق الرسمية للشرك

**المطلب الثاني: موقع و نشاط المؤسسة.**

**أولاً: الموقع الجغرافي.**

تقع شركة الاسمنت ببني صاف بدائرة ولاية عين تموشنت على بعد 4 كلم شرق ميناء بني صاف على ارتفاع 185 متر على سطح الأرض تقدر مساحتها الإجمالي ب: 42 هكتار أما المواد الأولية المستعملة فهي: حجر كلسي طيني وموقعه أعلى بعد 600م جنوب المصنع.

**ثانياً: نشاط الشركة.**

تتمثل نشاطات الشركة وذلك من خلال العقد التأسيسي في نشاط الرئيسي وحيد والمتمثل في إنتاج وبيع مادة الاسمنت تقدر طاقتها الإنتاجية 300 طن يوميا من مادة الكلان كير المتخصصة في مادة الاسمنت من نوع 400 C.L.A 45 C.L.J منجمي الكلس والطين يقعان في جنوب شرق بني صاف بقطاع بلاد وريف BLAD RORIF.

وتبلغ الطاقة الإنتاجية 10000.000 طن سنويا إلا انه أعيد برمجة الإنتاج على أساس 800.000طن سنويا.

**المطلب الثالث: أهداف ومهام شركة الاسمنت.**

**أولاً: أهدافها.**

تهدف الشركة إلى:

- ✓ استغلال الطاقة الإنتاجية.
- ✓ تطوير وترقية إنتاج الاسمنت من حيث الكمية والنوعية والجودة.

- ✓ تغطية السوق الوطنية.
- ✓ تصدير الاسمنت للحصول على العملة الصعبة.
- ✓ مواكبة وتحكم في التكنولوجيا الجديدة.
- ✓ التسيير الأمثل للموارد البشرية وتحقيق الرقابة على جميع القطاعات.
- ✓ المحافظة على صحة وأمن الموظفين.

### ثانيا: مهامها.

- ✓ ضمان الإنتاج وفقا للأهداف الموجودة.
- ✓ التسيير الأمثل للموارد البشرية وتحقيق الرقابة على جميع القطاعات.
- ✓ المحافظة على صحة وامن الموظفين.
- ✓ توفير الجو المناسب للعمل وضمان استقرار المؤسسة
- ✓ قيام بالمحاسبة العامة للميزانية والعمليات القانونية الإدارية.
- ✓ تدعيم الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية.

## المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية لنتائج الاستبيان وتحليل ومناقشة محاوره

### المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

بعد عرض الجانب النظري والذي يظهر بالتفصيل موضوع حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي وإبراز الدور الذي يلعبه هذا الأخير في تطبيق الحوكمة وطبيعة العالقة بينهما، ولدعمه أكثر ارتأينا للقيام بدراسة استطلاعية لمعرفة الواقع العملي الفعلي.

#### 1/ المنهجية:

نسبة لطبيعة الموضوع والدراسة وتحقيق الأهداف الموضوعية والوصول إلى النتائج المرغوبة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي وذلك لوصف حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي والإحاطة بكل جوانب الموضوع وتحليل مختلف عالقات وتأثيرات الظاهرتين على بعضهما وذلك للتمكن من جمع المعلومات والبيانات التي تساعد على وصف مشكلة. أما بالنسبة للجانب التطبيقي قمنا بدراسة استطلاعية حيث تم اعتماد المنهج إحصائي من خلال تصميم استبيان وتحليلها لقياس آراء عينة مجتمع الدراسة باستخدام برمجة spss وبعض الأدوات الإحصائية التي ساعدت في تفسير الظواهر بطريقة علمية وقياسية.

#### 2/ البيانات:

تماشياً مع موضوع الدراسة وللوصول إلى تحقيق الهدف المنشود والمتمثل في معرفة انعكاسات التدقيق الداخلي على تطبيق حوكمة الشركات، قمنا باختبار عينة من المحاسبين المعتمدين، الخبراء المحاسبين وموظفين إداريين في شركة الاسمنت بني صاف.

### 3/ الأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في الدراسة على المنهج إحصائي، قمنا أولاً بتصميم استبانته وتوزيعها.

بحيث تم توزيع 32 استبيان واعتمدنا عليهم بالكامل، وقمنا بتقسيم الاستبيان إلى ثلاث محاور أساسية وفقاً لفرضيات دراسة كميالي:

المحور الأول: دور التدقيق الداخلي في المؤسسة.

المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات.

محور الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

### المطلب الثاني: تحليل الإحصائي الوصفي للمعلومات الخاصة بعبارة الاستبيان.

حيث يتم في هذا المطلب تحليل المعلومات الخاصة بكل عبارة من عبارات الاستبيان وهذا من خلال التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الاستبيان.

الفرع الأول: نسبة الموثوقية (ألفا كرونباخ).

الجدول رقم (2): نسبة الموثوقية

عدد العناصر	ألفا كرونباخ
20	0,934

بالرجوع إلى الجدول رقم (2) نلاحظ أن نسبة الموثوقية أكبر من القيمة المرجعية وهي 0,6 ونستنتج أن هناك درجة مقبولة من الثبات.

الفرع الثاني: مقياس ليكارت لخماسي:

لقد اعتمد مقياس ليكارت الخماسي والمكون من خمس درجات وذلك لتحديد طول الخلايا (الحدود الدنيا والعليا) حيث يتم حساب المدى وذلك بطرح قيمة أعلى خلية من قيمة أدنى خلية (5-1=4) وبعدها تقسم عدد الخلايا/المدى  $8.0=4/5$  بعدها نضيف القيمة المتحصل عليها إلى قيمة الخلية الدنيا ونتحصل على طول الخلية كما هو موضح في الجدول أدناه:

**الجدول رقم (3): مقياس ليكارت الخماسي .**

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	]1.8-1]	]2.6-1.8]	]3.4-2.6]	]4.2-3.4]	]5-4.2]

**الفرع الثالث: تحليل معلومات الشخصية لأفراد العينة.**

بعد جمع استمارات الاستبيان الموزعة على مفردا العينة تم تحليل نتائجها من خلال حساب تكرارات والنسب المئوية ورسم الأشكال البيانية والتعليق عليها كما يلي:

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى تحليل المعلومات الشخصية لأفراد العينة من خلال الأسئلة من (1) إلى (4) المحتواة في الجزء الأول من الملحق رقم (1).

**أولاً: الخبرة.**

يبين الجدول رقم (2) سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة.

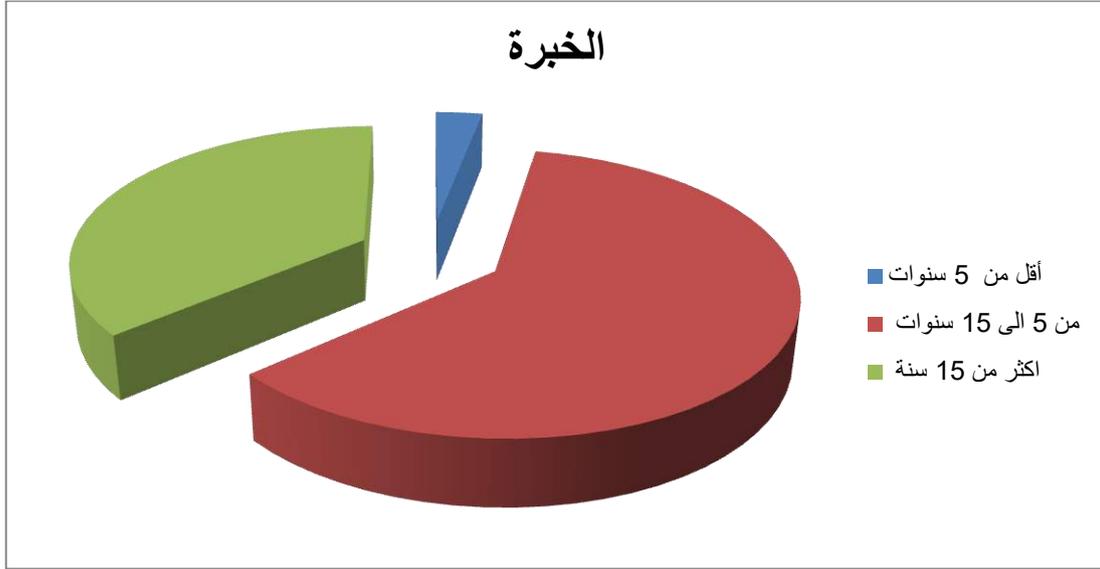
**الجدول رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.**

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	1	3%
من 5 إلى 15 سنة	12	36,4%
أكثر من 15	20	60,6%
المجموع	33	100,00%

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج spss.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع نسب حسب الخبرة لأفراد العينة حيث كانت نسبة كبيرة للفئة (أكثر من 15 سنة) بنسبة 60,6% تليها فئة من (5 إلى 15 سنة) بنسبة 36,4% وفي الأخير الفئة (أقل من 5 سنوات) بنسبة 3% ومنه نستنتج أن معظم أفراد العينة يملكون نسبة اكبر خبرتهم أكثر من 15 سنة.

**الشكل (7): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.**



المصدر : من إعداد الطالبان اعتمادا على نتائج الجدول (2).

### ثانيا: المستوى العلمي.

يبين الجدول (3) المستوى العلمي لأفراد عينة الدراسة .

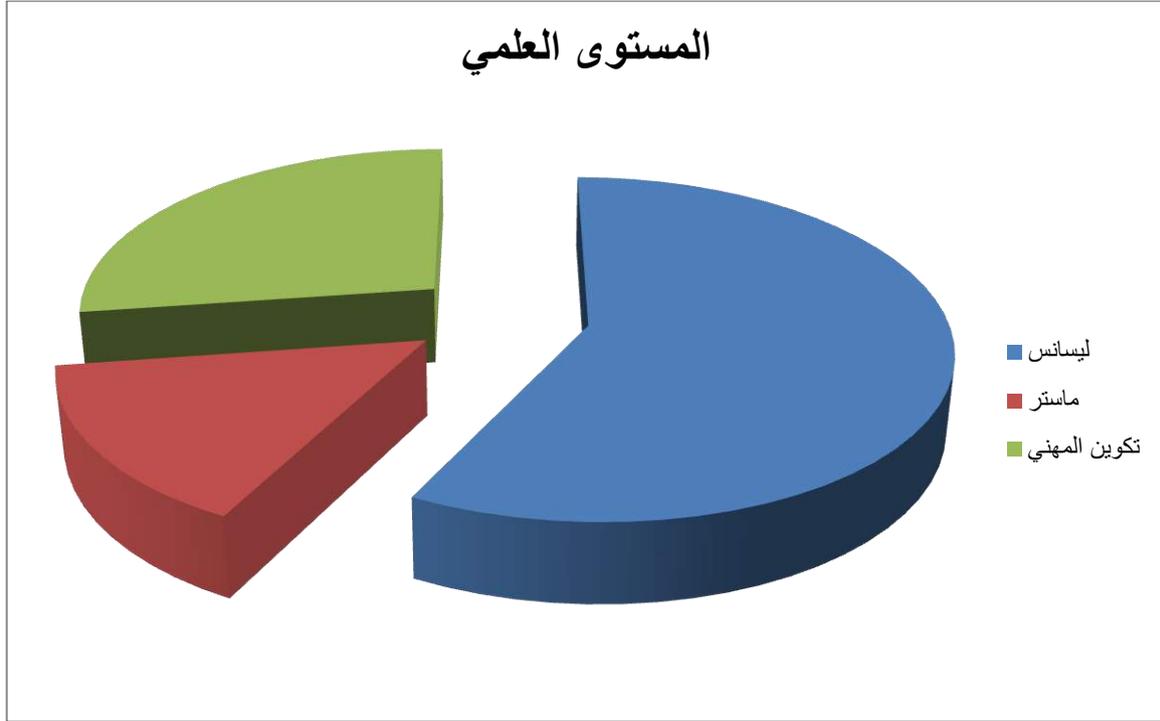
الجدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب مستوى العلمي.

المستوى العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	19	57,6%
ماستر	5	15,2%
تكوين المهني	9	27,3%
المجموع	33	100,00%

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج spss.

أسفرت نتائج تحليل الاستبيان فيما يتعلق بتوزيع العينة حسب المستوى العلمي أن مفردات العينة الحاملين شهادة الليسانس وهي النسبة الأكثر تكرار والمقدرة ب 57,6 % وهذا لاعتبار أن هذه الشهادة هي الأكثر طلب في هذا المجال وهذا مؤشر ايجابي، تليها فئة حاملي شهادات التكوين المهني بنسبة 27,3 % وفي الأخير حاملي شهادة الماستر هم أقل فئة بنسبة 15,2 % وذلك موضح أكثر في شكل أسفله.

الشكل (8): توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على نتائج الجدول (3).

ثالثا: الرتبة.

يبين الجدول (4) الرتبة لأفراد عينة الدراسة.

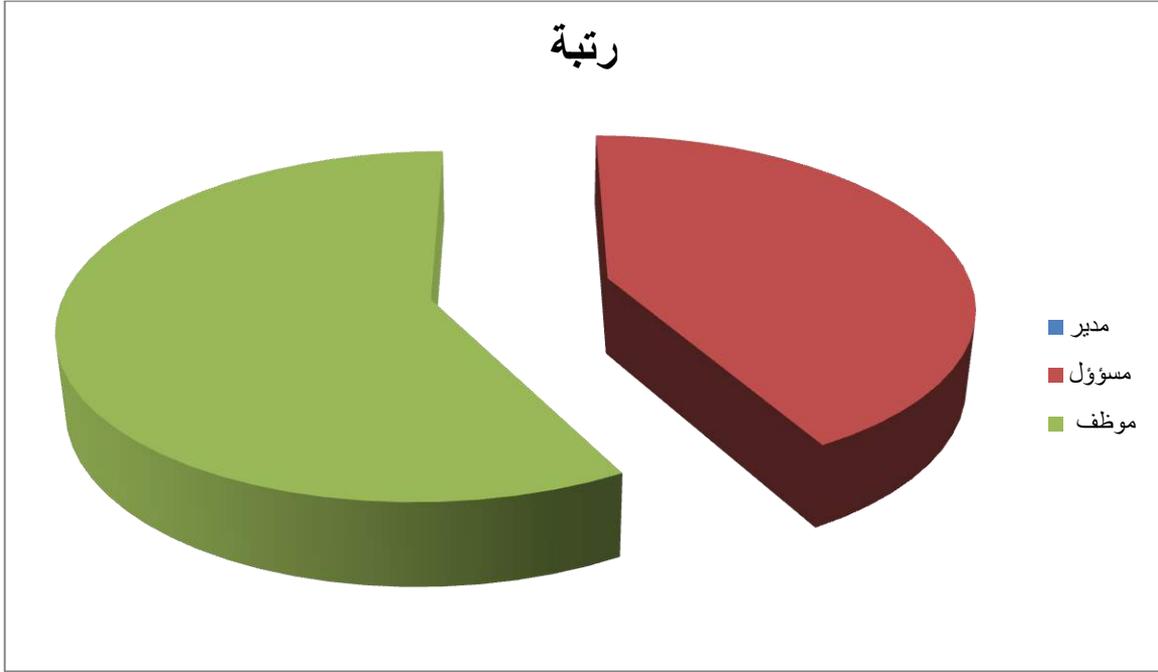
الجدول رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب الرتبة.

الرتبة	التكرار	النسبة
مدير	0	0%
مسؤول	14	42,4%
موظف	19	57,6%
مجموع	33	100,00%

المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج spss.

أوضحت النتائج المتحصل عليها والمبيّنة في الجدول أعلاه أن النسبة المئوية للمسؤولين هي الأكبر والمقدرة بـ 57,6%، تليها فئة الموظفين والتي تقدر بنسبة 42,4%، ويفسر هذا بأنها نتيجة منطقية لأن هاته الفئة هي الأكثر توافق مع موضوع الاستبيان.

الشكل (9): توزيع أفراد العينة حسب الرتبة.



المصدر : من أعداد الطالبان اعتمادا على نتائج الجدول (4).

#### رابعاً: الجنس.

يبين الجدول رقم(5) جنس الأفراد حسب عينة الدراسة.

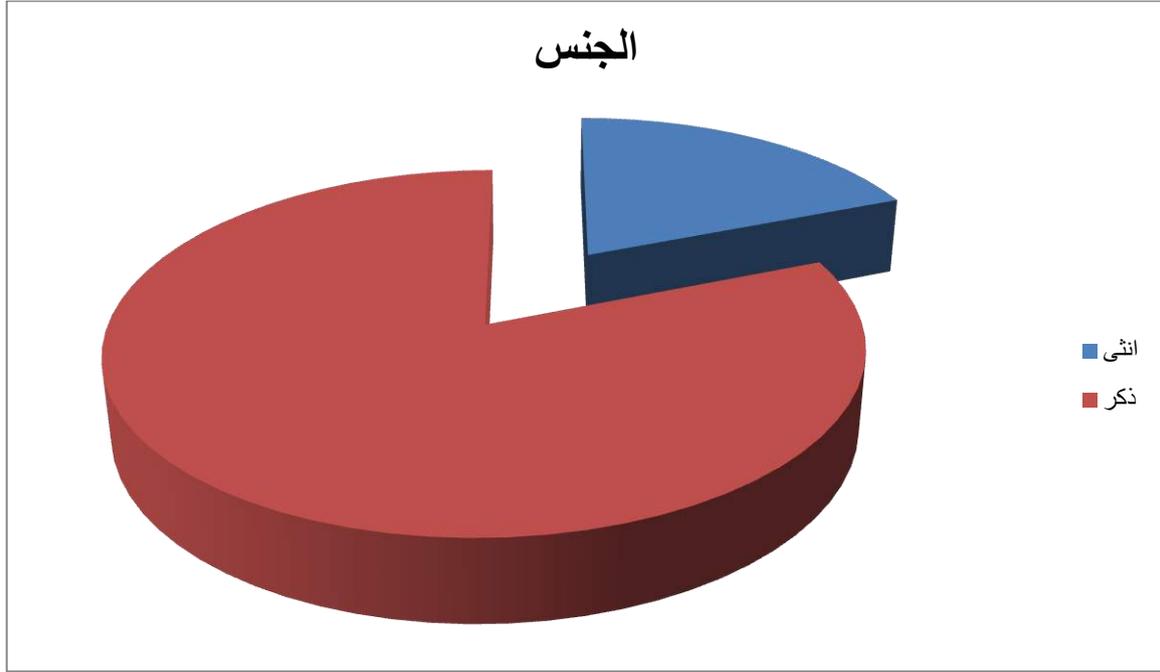
الجدول رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

نوع جنس	التكرار	النسبة
ذكر	27	81,8%
أنثى	6	18,2%
المجموع	33	100,00%

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج spss.

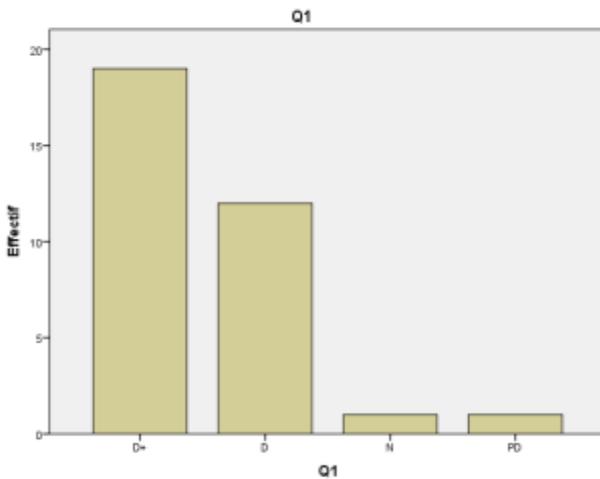
يتضح من الجدول أعلاه ان نسبة 81,8% من مفردات العينة من جنس الذكور حيث بلغت نسبة الإناث 18,2% وهذا يعني بان نسبة الغالبية من موظفي المؤسسة من جنس الذكور والشكل التالي يعكس المعطيات التي يتضمنها الجدول السابق .

الشكل(10): توزيع أفراد العينة حسب الجنس .



المصدر : من إعداد الطالبان اعتمادا على نتائج الجدول (5).  
 الفرع الرابع : تحليل الإحصائي والرسم البياني للأسئلة.  
 السؤال الأول: يعتبر قسم التدقيق الداخلي مهم في الشركة.

الجدول رقم (8): تحليل الإحصائي لسؤال الأول      الشكل رقم(11):الرسم البياني للسؤال 1



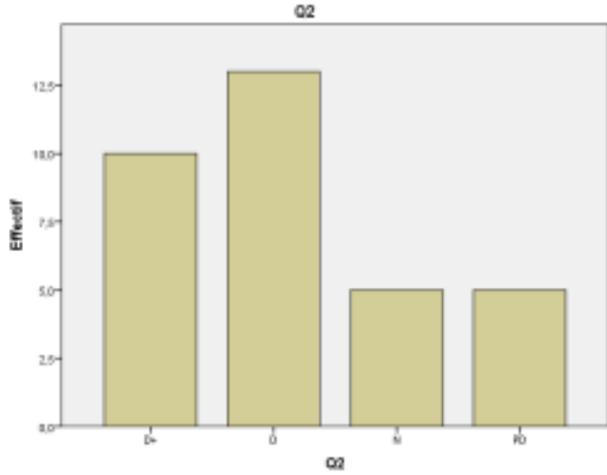
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	19	57,6%
موافق	12	36,4%
محايد	1	3%
غير موافق	1	3%
المجموع	33	100%

من خلال الجدول وشكل السابق كانت الإجابات على السؤال الأول كمايلي: 57,6% فئة الموافقين بشدة، تليها 36,4% من فئة الموافقين، وفي الأخير فئة المحايدين والغير موافقين قدرت ب 3% من مجموع الإجابات وهذا المؤشر يدل على أن التدقيق الداخلي جد مهم في الشركة.

السؤال الثاني: يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية داخل الشركة.

الجدول رقم (9): تحليل الإحصائي لسؤال الثاني      الشكل (12): الرسم البياني للسؤال 2

## الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لشركة الاسمنت -بني صاف-



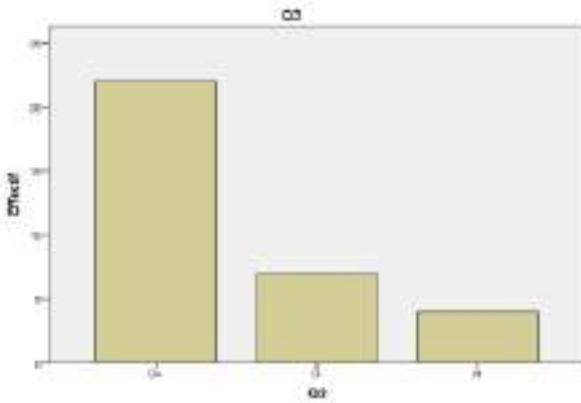
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	10	30,3%
موافق	13	39,4%
محايد	5	15,2%
غير موافق	5	15,2%
المجموع	33	100%

من خلال الجدول والشكل السابق كانت الإجابات الموزعة على السؤال الثاني كالآتي: في المرتبة الأولى فئة الموافقين بنسبة 39,4%، تليها فئة الموافقين بشدة 30,3%، بالإضافة إلى فئة المحايدين والغير موافقين بنسبة 15,2%، وهذا المؤشر يدل على ان المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية داخل الشركة.

**السؤال الثالث: ارتباط وظيفة التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة يعزز استقلالية المدقق الداخلي.**

الشكل رقم (13): الرسم البياني للسؤال 3

الجدول رقم (10): تحليل الإحصائي لسؤال الثالث



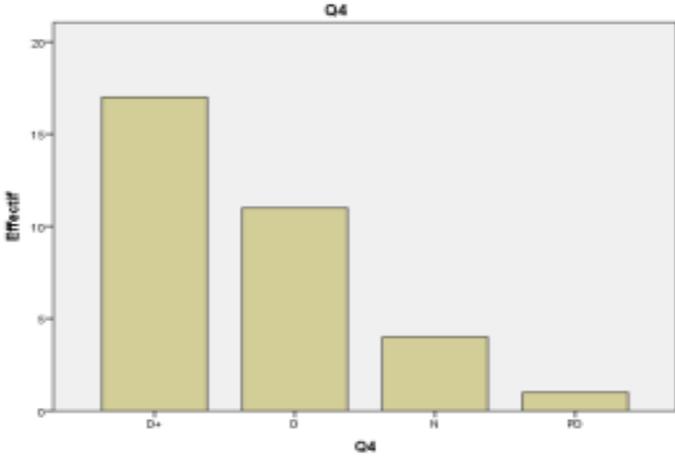
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	22	66,7%
موافق	7	21,2%
محايد	4	12,1%
المجموع	33	100%

من خلال الشكل والجدول السابق كانت الإجابات على السؤال الثالث كالآتي: 66,7% تدرج تحت فئة الموافقين بشدة، ثم 21,2% من فئة الموافقين، وفي الأخير 12,1% من فئة المحايدين وهذا المؤشر يدل على تمركز كل الإجابات من فئة الموافقين بشدة بنسبة كبيرة دليل على أن وظيفة التدقيق الداخلي لها ارتباط بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي لشركة مما يعزز استقلالية المدقق الداخلي.

السؤال الرابع: تتميز إدارة التدقيق الداخلي بالمرونة.

الشكل رقم (14): الرسم البياني للسؤال 4

الجدول رقم (11): تحليل الإحصائي لسؤال الرابع



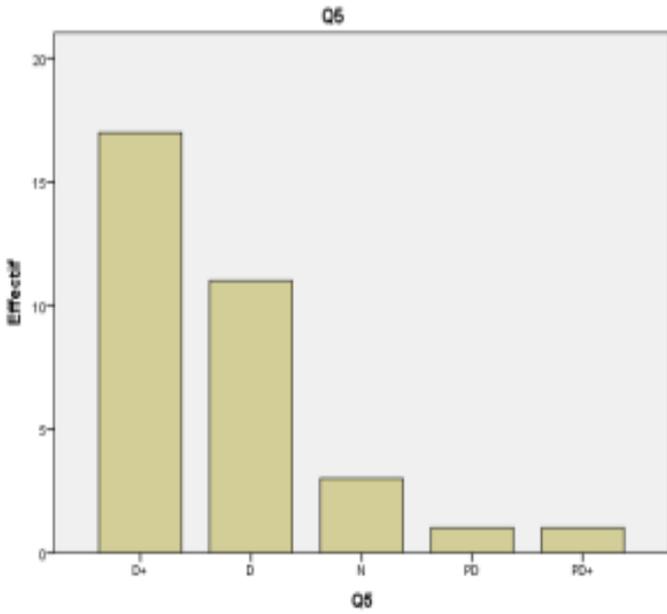
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	17	51,5%
موافق	11	33,3%
محايد	4	12,1%
غير موافق	1	3%
المجموع	33	100%

من خلال الشكل والجدول السابق كانت الإجابات على السؤال الرابع موزعة كالاتي أغلبية الإجابات كانت من فئة الموافقين بشدة بنسبة 51,5%، بعدها فئة الموافقين بشدة بنسبة 33,3%، تليها فئة المحايد بنسبة 12,1% وفي الأخير كانت هناك نسبة قليلة جدا المقدرة ب 3% عن فئة الغير موافقين مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة على أن إدارة التدقيق الداخلي تتمتع بالمرونة.

السؤال الخامس: يقوم المدقق الداخلي في شركتكم بتقديم الخدمات استشارية والتأكيدية الضرورية.

الشكل رقم (15): الرسم البياني للسؤال 5

الجدول رقم (12): تحليل الإحصائي لسؤال الخامس



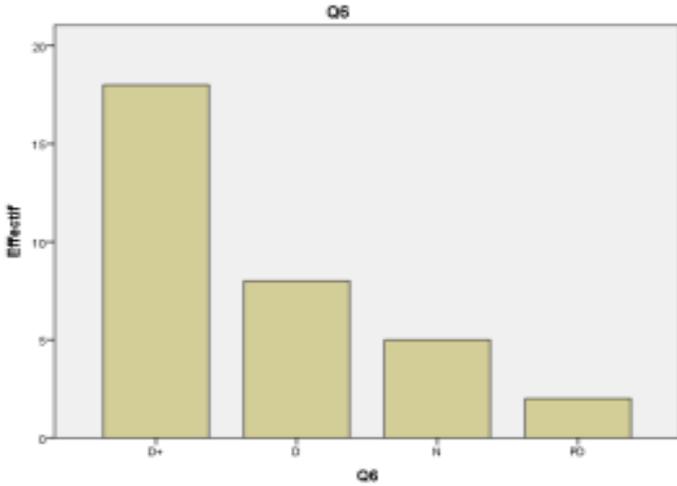
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	17	51,5%
موافق	11	33,3%
محايد	3	9,1%
غير موافق	1	3%
غير موافق بشدة	1	3%
المجموع	33	100%

من خلال الجدول والشكل السابق كانت الإجابات على سؤال الخمس موزعة كمايلي: في المرتبة الأولى من فئة الموافقين بشدة بنسبة تقدر ب51,5%، تليها فئة الموافقين بنسبة 33,3%، ثم فئة المحايدبن بنسبة 9,1% وفي الأخير فئة الغير موافقين والغير موافقين بشدة بنسبة جد ضئيلة تقدر ب 3% من مجموع الإجابات وهذا المؤشر يدل على أن المدقق الداخلي يقوم بتقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية والضرورية في شركة محل الدراسة.

السؤال السادس: يقوم التدقيق الداخلي بعملية فحص لكافة عمليات الشركة.

الجدول رقم (13): تحليل الإحصائي لسؤال السادس الشكل رقم(16):الرسم البياني للسؤال 6

الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	18	54,5%
موافق	8	24,2%
محايد	5	15,2%



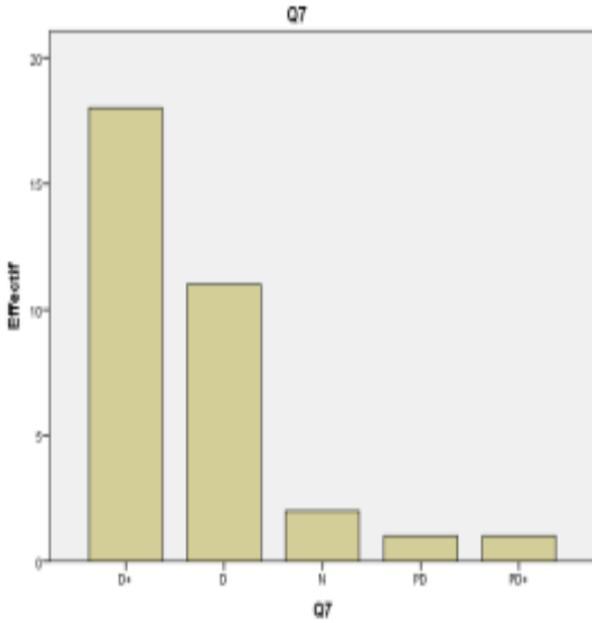
غير موافق	2	6,1%
المجموع	33	100%

من خلال الجدول والشكل السابق كانت الإجابات على السؤال السادس موزعة كمايلي: 54,5% عن فئة الموافقين بشدة تليها 24,2% عن فئة الموافقين ثم 15,2% عن فئة المحايدين وفي الأخير بنسبة 6,1% عن فئة الغير موافقين وهذا يدل على رضا غالبية أفراد العينة على أن المدقق الداخلي يقوم بعملية فحص لكافة عمليات المهم لشركة.

السؤال السابع: تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم لرقابة الداخلية لعمليات التقييم الدورية.

الجدول رقم (14): تحليل الإحصائي لسؤال السابع الشكل رقم (17): الرسم البياني للسؤال 7

الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	18	54,5%
موافق	11	33,3%
محايد	2	6,1%
غير موافق	1	3%



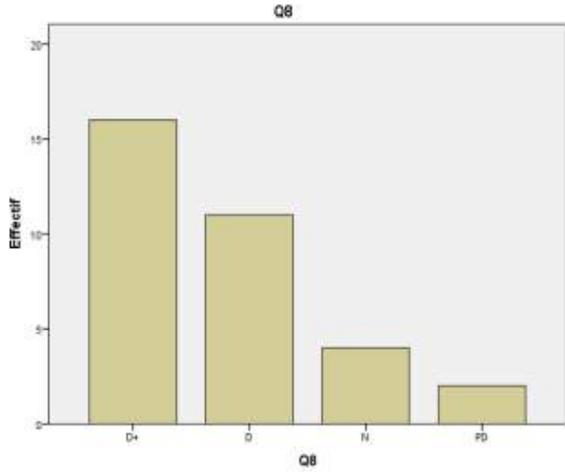
غير موافق بشدة	1	3%
المجموع	33	100%

من خلال الجدول والشكل السابق كانت الإجابات الموزعة على سؤال السابع كما يلي: في المرتبة الأولى وبنسبة 54,5% من فئة الموافقين بشدة ثم بنسبة 33,3% تدرج ضمن فئة الموافقين، تليها فئة المحايد بنسبة 6,1% وفي الأخير عن فئة الغير وموافقين والغير موافقين بشدة بنسبة 3% من مجموع الإجابات وهذا يدل على أن إدارة التدقيق الداخلي تعمل على إخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات التقييم الدورية.

السؤال الثامن: يتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم الوسائل المادية والبشرية الضرورية لتحسين أداء وظيفة المدقق الداخلي.

الجدول رقم (15): تحليل الإحصائي لسؤال الثامن الشكل رقم (18): الرسم البياني للسؤال 8

الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	16	48,5%
موافق	11	33,3%
محايد	4	12,1%
غير موافق	2	6,1%



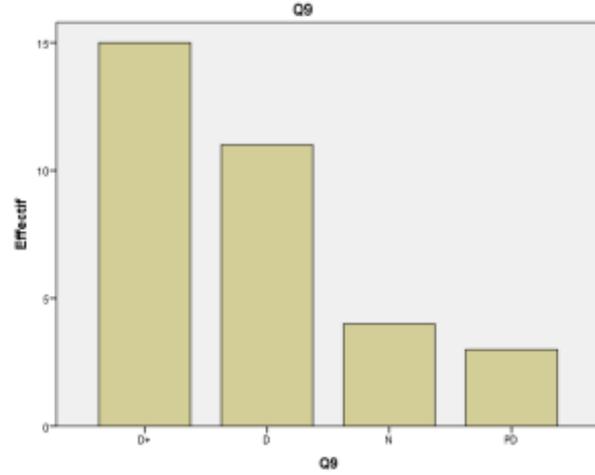
المجموع	33	%100
---------	----	------

من الجدول والشكل السابق كان توزيع الإجابات على السؤال الثامن كالتالي: 48,5% عن فئة الموافقين بشدة ثم 33,3% لفئة الموافقين تليها نسبة 12,1% تحت فئة المحايدين وفي الأخير بنسبة 6,1% عن فئة الغير موافقين ومن هنا نستنتج أن لدى قسم التدقيق الداخلي وسائل مادية وبشرية ضرورية لتحسين أداء وظيفة المدقق داخل المؤسسة.

السؤال التاسع: يعد التدقيق التشغيلي من بين الأنواع التدقيق الداخلي.

الجدول رقم (16): تحليل الإحصائي لسؤال التاسع الشكل رقم (19): الرسم البياني للسؤال 9

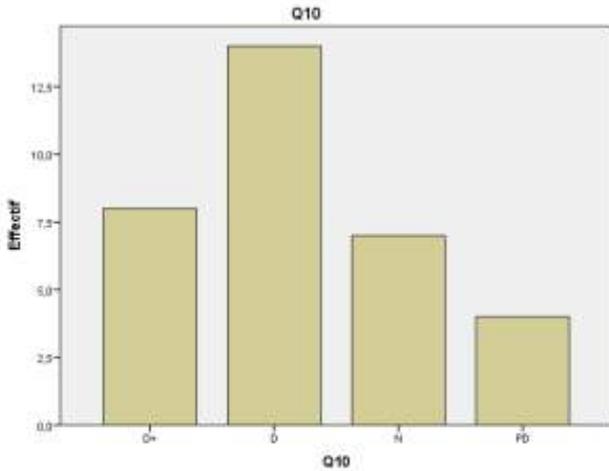
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	15	%45,5
موافق	11	%33,3
محايد	4	%12,1
غير موافق	3	%9,1
المجموع	33	%100



من الشكل والجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب على سؤال التاسع كمايلي: 45,5% عن فئة الموافقين بشدة ثم 33,3% عن فئة الموافقين تليها وبنسبة 12,1% عن فئة المحايدين أما 9,1% فكانت تندرج تحت فئة المعارضين ومن هنا نستخلص أن تدقيق التشغيلي يعد من بين أنواع التدقيق الداخلي.

**السؤال العاشر: يعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التدقيق الخارجي.**

**الجدول رقم (17): تحليل الإحصائي لسؤال العاشر الشكل رقم(20):الرسم البياني للسؤال 10**



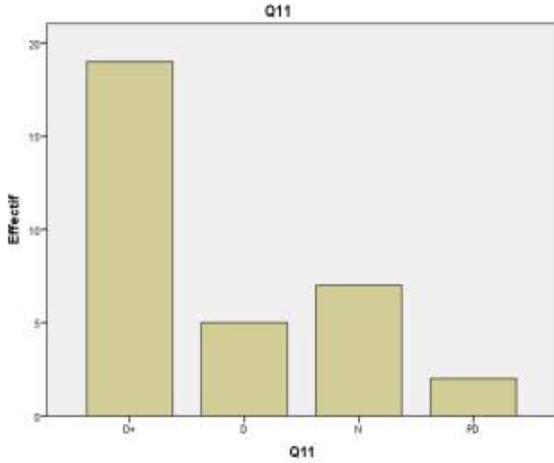
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	8	24,2%
موافق	14	42,4%
محايد	7	21,2%
غير موافق	4	12,1%
المجموع	33	100%

من الجدول والشكل السابق لمحنا أن توزيع النسب على السؤال العاشر قسم كالتالي على الفئات في المرتبة الأولى وبنسبة 42,4% عن فئة الموافقين، تليها فئة الموافقين بشدة والمحايدين بنسب متقاربة 24,2% و 21,2% على التوالي وفي الأخير وبنسبة 12,1% عن فئة الغير موافقين وهذا المؤشر يدل على توافق الأغلبية أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية التي يعتمد عليها التدقيق الخارجي.

**السؤال الحادية عشر: يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلي.**

**الجدول رقم (18): تحليل الإحصائي لسؤال 11 الشكل رقم(21):الرسم البياني للسؤال 11**

الفئات	التكرار	النسبة
--------	---------	--------

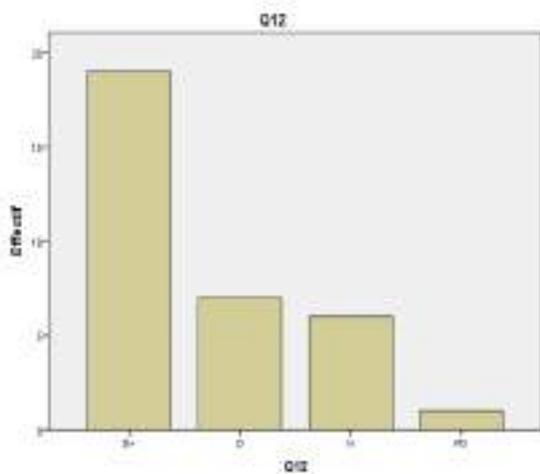


<b>موافق بشدة</b>	<b>19</b>	<b>57,6%</b>
<b>موافق</b>	<b>5</b>	<b>15,2%</b>
<b>محايد</b>	<b>7</b>	<b>21,2%</b>
<b>غير موافق</b>	<b>2</b>	<b>6,1%</b>
<b>المجموع</b>	<b>33</b>	<b>100%</b>

من خلال الشكل والجدول السابق تم توزيع الإجابات على السؤال الحادي عشر كالتالي: في المرتبة الأولى وبنسبة 57,6%، تليها فئة المحايد بنسبة 21,2% ثم عن فئة الموافقين بنسبة 15,2% ثم وبنسبة 6,1 عن فئة الغير موافقين ومن خلال هذه النسب يتضح لنا بان توزيع المسؤوليات يتم وفق قوانين وإجراءات العمل الداخلي.

السؤال الثانية عشر: تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل.

الجدول رقم (19): تحليل الإحصائي لسؤال 12 الشكل رقم(22): الرسم البياني للسؤال 12



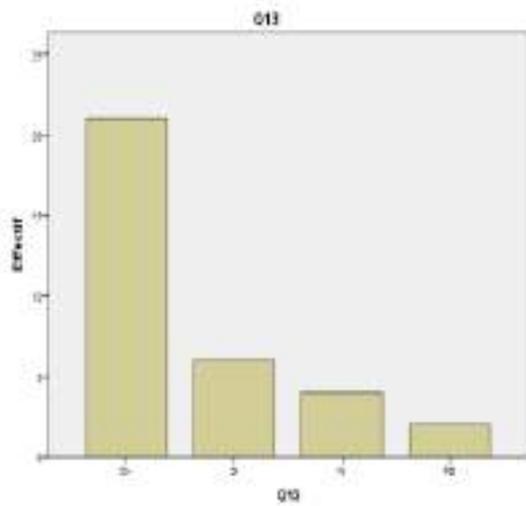
الفئات	التكرار	النسبة
<b>موافق بشدة</b>	<b>19</b>	<b>57,6%</b>
<b>موافق</b>	<b>7</b>	<b>21,2%</b>
<b>محايد</b>	<b>6</b>	<b>18,2%</b>
<b>غير موافق</b>	<b>1</b>	<b>3%</b>
<b>المجموع</b>	<b>33</b>	<b>100%</b>

يتضح لنا من خلال الجدول والشكل أعلاه ان الإجابات على السؤال الثانية عشر قسمت كالتالي: في المرتبة الأولى وبنسبة تقدر ب 57,6% عن فئة الموافقين بشدة تليها وبنسبة 21,2% عن فئة الموافقين

وبنسبة مقارنة أيضا ب 18,2% عن فئة المحايدون وفي الأخير وبنسبة 3% عن فئة الغير الموافقين وهذا يوضح لنا بأن إدارة الشركة تسعى دائما وباستمرار في تطوير أنظمة وقوانين حسب متطلبات العمل داخل المؤسسة.

السؤال الثالثة عشر: مجلس الإدارة مسؤول عن أعمال الشركة و شؤون العمال.

الجدول رقم (20): تحليل الإحصائي لسؤال 13 الشكل رقم(23):الرسم البياني للسؤال 13

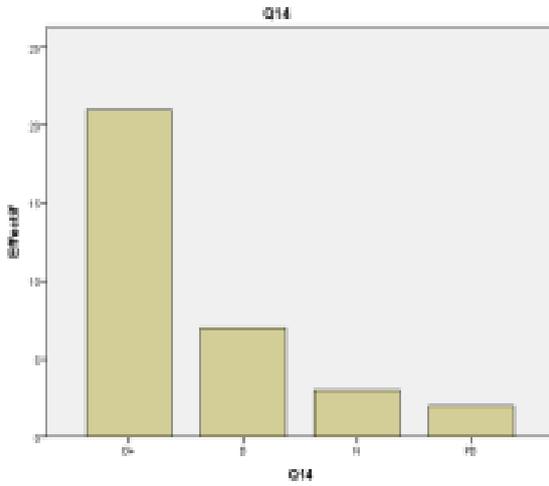


الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	21	63,6%
موافق	6	18,2%
محايد	4	12,1%
غير موافق	2	6,1%
المجموع	33	100%

بالاعتماد على الجدول والشكل السابق نلاحظ توزيع الإجابات على السؤال الثالثة عشر كالآتي: في المرتبة الأولى وبنسبة جد مرتفعة ب 63,6% عن فئة الموافقين بشدة تأتي بعدها وبنسبة 18,2% عن فئة الموافقين ثم وبنسبة 12,1% عن فئة المحايدون وفي الأخير وبنسبة 6,1% عن فئة الغير موافقين وهذا المؤشر يدل على ان مجلس الإدارة مسؤول عن أعمال الشركة وشؤون العمال بصفة كبيرة.

السؤال الرابعة عشر: يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح الشركة و المساهم.

الجدول رقم (21): تحليل الإحصائي لسؤال 14 الشكل رقم(24): الرسم البياني للسؤال 14



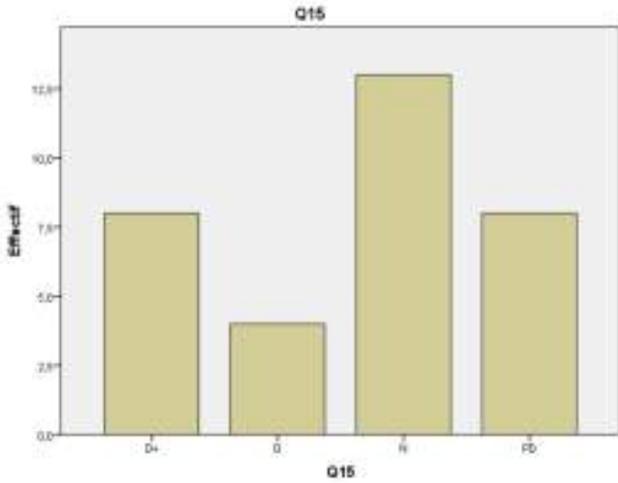
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	21	63,6%
موافق	7	21,2%
محايد	3	9,1%
غير موافق	2	6,1%
المجموع	33	100%

بالاعتماد على الشكل والجدول السابق، تم توزيع الإجابات على السؤال الرابع عشر كالآتي: في المرتبة الأولى وبنسبة جيدة عن فئة الموافقين بشدة بنسبة 63,6% ثم بنسبة 21,2% عن فئة الموافقين تليها وبنسب جد متقاربة وزعت ما بين فئة المحايدين والغير موافقين ب 9,1% و 6,1% على التوالي ومن هنا نستخلص أن مجلس الإدارة يسعى وراء مصالح الشركة والمساهمين فيها.

السؤال الخامسة عشر: يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الشفافية و الكفاءة.

الجدول رقم (22): تحليل الإحصائي لسؤال 15 الشكل رقم(25): الرسم البياني للسؤال 15

الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	8	24,2%
موافق	4	12,1%
محايد	13	39,4%



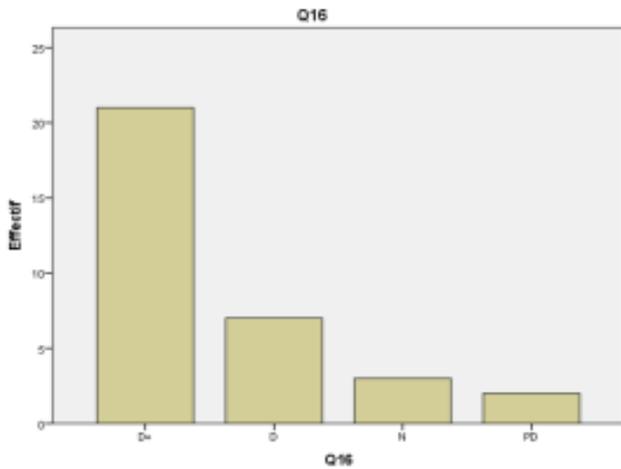
غير موافق	8	24,2%
المجموع	33	100%

من خلال الجدول والشكل السابق يتضح لنا توزيع الإجابات على سؤال الخامسة عشر كمايلي: في المرتبة الأولى وبنسبة 39,4% تحت فئة المحايدين تليها نسبة لفئتين الموافق بشدة والغير موافق ب 24,2%، وفي الأخير 12,1% عن فئة الموافقين وهذا يدل على أن هيكل حوكمة المؤسسة لايعمل على رفع مستوى الشفافية الكفاءة داخل المؤسسة.

السؤال السادسة عشر: للمساهمين الحق في الحصول على معلومات دوريا عن أداء الشركة.

الشكل رقم(26):الرسم البياني للسؤال 16

الجدول رقم (23): تحليل الإحصائي لسؤال 16



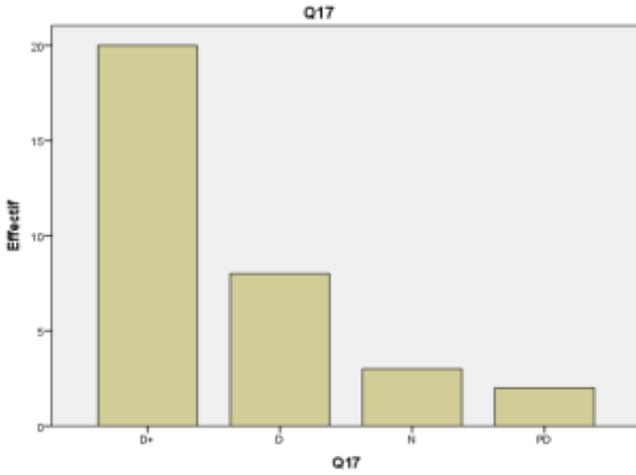
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	21	63,6%
موافق	7	21,2%
محايد	3	9,1%
غير موافق	2	6,1%
المجموع	33	100%

بالاعتماد على الشكل والجدول السابق كانت الإجابات على السؤال السادس عشر موزعة كمايلي: 63,3% عن فئة الموافقين بشدة تليها فئة الموافقين وبنسبة 21,2% ثم في الأخير وزعت بنسب متقاربة بين فئتي المحايدين والغير موافقين ب 9,1% و 6,1% على التوالي، ومن هنا نستخلص ان للمساهمين الحق في الحصول على معلومات دورية عن أداء داخل الشركة.

السؤال السابعة عشر: يتم الإفصاح عن مخاطر الجوهرية المتوقعة.

الشكل رقم (27): الرسم البياني للسؤال 17

الجدول رقم (24): تحليل الإحصائي لسؤال 17



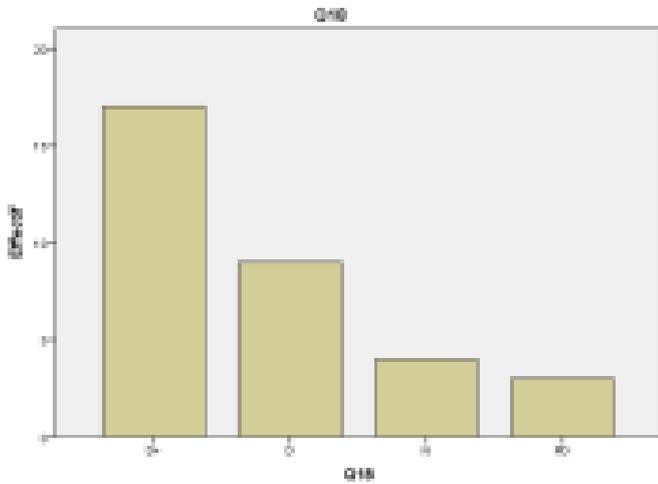
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	20	60,6%
موافق	8	24,2%
محايد	3	9,1%
غير موافق	2	6,1%
المجموع	33	100%

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه كان توزيع الإجابات على السؤال السابع عشر كمايلي: في المرتبة الأولى وبنسبة جيدة تقدر ب60,6% عن فئة الموافقين بشدة تليها بنسبة 24,2% عن فئة الموافقين ثم في الأخير وبنسب متقاربة بين الفئتين المحايدة والغير موافقة ب9,1% و6,1% على التوالي ومن هنا نرى ان على المؤسسة الإفصاح عن المخاطر الجوهرية داخل المؤسسة.

السؤال الثامنة عشر: تضمن حوكمة الشركات المعاملة المتساوية بين المساهمين.

الشكل رقم (28): الرسم البياني للسؤال 18

الجدول رقم (25): تحليل الإحصائي لسؤال 18



الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	17	51,5%
موافق	9	27,3%
محايد	4	12,1%
غير موافق	3	9,1%
المجموع	33	100%

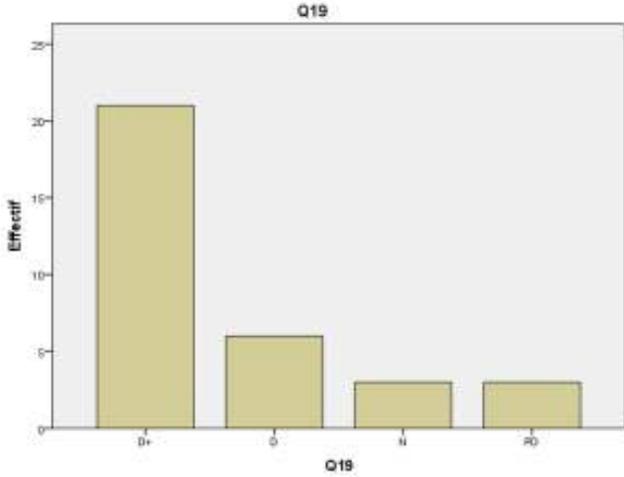
يتضح من خلال الشكل والجدول أعلاه كانت الإجابات على السؤال الثامن عشر موزعة كالاتي: في المرتبة الأولى وبنسبة 51,5% عن فئة الموافقين بشدة تليها وبنسبة 27,3% تحت فئة الموافقين ثم

## الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لشركة الاسمنت -بني صاف-

وبنسبة 12,1% عن فئة المحايدين وفي الخير وبنسبة تقدر ب 9,1% عن فئة الغير موافقين ومن هنا يمكننا قول أن لحوكمة الشركات معاملة متساوية بين المساهمين,

**السؤال التاسعة عشر: تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات و عمليات الشركة و إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.**

**الجدول رقم (26): تحليل الإحصائي لسؤال 19** **الشكل رقم(29):الرسم البياني للسؤال 19**



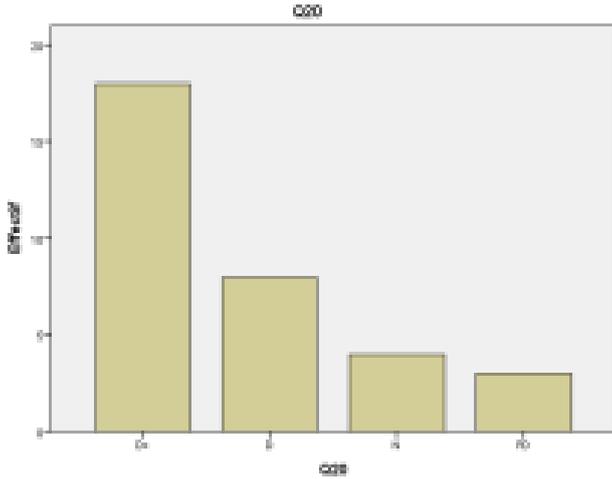
الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	21	63,6%
موافق	6	18,2%
محايد	3	9,1%
غير موافق	3	9,1%
المجموع	33	100%

من خلال الجدول والشكل السابق كان توزيع الإجابات على السؤال التاسع عشر مقسم كالاتي:  
63,6% فئة الموافقين بشدة تليها وبنسبة 18,2% عن فئة الموافقين وفي الأخير وبنسبة 9,1% تدرج تحت فئتي المحايدين والغير موافقين ومن هنا يمكننا القول على المؤسسة تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات و عمليات الشركة و إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.

**السؤال العشرون: تلتزم الشركة بالإفصاح عن القوائم المالية في الوقت المناسب و بطريقة شفافة.**

**الجدول رقم (27): تحليل الإحصائي لسؤال 20** **الشكل رقم(30):الرسم البياني للسؤال 20**

الفئات	التكرار	النسبة
موافق بشدة	18	54,5%
موافق	8	24,2%



محايد	4	12,1%
غير موافق	3	9,1%
المجموع	33	100%

بالاعتماد على الجدول والشكل السابق كانت الإجابات على السؤال العشريون كمايلي: 54,5% عن فئة الموافقين بشدة تليها وبنسبة 24,2% عن فئة الموافقين ثم وبنسبة 12,1% عن فئة المحايدين وفي الأخير وبنسبة 9,1% عن فئة الغير موافقين ومن هنا وجب على المؤسسة الإفصاح على القوائم المالية في الوقت المناسب.

### المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

أولاً: تحليل المحاور بشكل فردي (المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري)

المحور الأول : دور التدقيق الداخلي في المؤسسة .

الجدول رقم(28): البيانات الإحصائية المستخرجة من spss الخاصة بالمحور الأول

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- يعتبر قسم التدقيق الداخلي مهم في الشركة.	1,5152	0,71244
2- يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية داخل الشركة.	2,1515	1,03444

## الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لشركة الاسمنت -بني صاف-

0,7111	1,455	3- ارتباط وظيفة التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة يعزز استقلالية المدقق الداخلي.
0,81650	1,6667	4- تتميز إدارة التدقيق الداخلي بالمرونة .
0,97701	1,7273	5- يقوم المدقق الداخلي في شركتكم بتقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية الضرورية ..
0,94448	1,7273	6- يقوم التدقيق الداخلي بعملية فحص لكافة عمليات الشركة.
0,95743	1,6767	7- تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية
0,90244	1,7576	8- يتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم الوسائل المادية و البشرية الضرورية لتحسين أداء وظيفة المدقق الداخلي
0,97215	1,8485	9- يعد التدقيق التشغيلي من بين أنواع التدقيق الداخلي
0,96039	2,2121	10- يعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التدقيق الخارجي
0,89	1,77	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج spss.

من الجدول رقم (27) : نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافقة كل العبارات الخاصة بالمحور الأول ( دور التدقيق الداخلي في المؤسسة) فكان متوسط الحسابي الإجمالي 1,77 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس لي كارت الخماسي [1.8-2.6] والتي تشير إلى درجة الإجابة موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0,89 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة وبنسبة قوية.

### المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات.

الجدول رقم(29): البيانات الإحصائية المستخرجة من spss الخاصة بالمحور الثاني

1,00095	1,7576	1- يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين و إجراءات العمل الداخلي.
0,88976	1,6667	2- تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة و القوانين حسب متطلبات العمل.
0,93339	1,6061	3- مجلس الإدارة مسؤول عن أعمال الشركة و شؤون العمال.
0,90244	1,5758	4- يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح الشركة و المساهم.
1,11294	2,6364	5- يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الشفافية و الكفاءة.
0,96	1,84	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج spss.

من الجدول رقم (28) : نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافقة كل العبارات الخاصة بالمحور الثاني ( مبادئ حوكمة الشركات) فكان متوسط الحسابي الإجمالي 1,84 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس لي كارت الخماسي [1.8-2.6] والتي تشير إلى درجة الإجابة موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0,96 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة وبنسبة قوية.

### المحور الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات.

الجدول رقم(30): البيانات الإحصائية المستخرجة من spss الخاصة بالمحور الثالث

0,90244	1,5758	1- للمساهمين الحق في الحصول على معلومات دوريا عن أداء الشركة.
0,89928	1,6061	2- يتم الإفصاح عن مخاطر الجوهرية المتوقعة.
0,99240	1,7879	3- تضمن حوكمة الشركات المعاملة المتساوية بين المساهمين.
0,99430	1,6364	4- تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات و عمليات الشركة و إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
1,00095	1,7576	5- تلتزم الشركة بالإفصاح عن القوائم المالية في الوقت المناسب و بطريقة شفافة.
0,95	1,67	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج spss.

من الجدول رقم (29) : نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافقة كل العبارات الخاصة بالمحور الثالث ( العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات) فكان متوسط الحسابي الإجمالي 1,67 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس لي كارت الخماسي [1.8-2.6] والتي تشير إلى درجة الإجابة موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0,95 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة وبنسبة قوية.

### ثانيا: دراسة الفرضيات:

سوف نجري اختبار وذلك لمعرفة توجه آراء العينة ، بعدها سنختبر الفرضيات بتحديد الفرضية العدمية والفرضية البديلة :

الفرضية الأولى:  $H_0$  : لا يؤثر التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات.

الفرضية الثانية:  $H_1$  : يؤثر التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات

الجدول رقم (31): ملخص النماذج

النموذج	ارتباط وتأثير المتوسط
---------	-----------------------

1	0,503
---	-------

**التحليل:** بالاعتماد على مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$  وبرجوع إلى الجدول السابق نلمح أن أغلبية آراء العينة تتجه نحو موافق بشدة والموافق وهذا يدل على صحة الفرضية بقبول H1 ورفض H0.

### الجدول رقم(32): ANOVA

النموذج	مجموع المربعات
تراجع	8,228
الباقى	8,131
المجموع	16,359

**التحليل:** من خلال الجدول السابق نرفض H0 العدمية (الصفريية) ونقبل البديلة H1، أي أن هناك دلالة إحصائية بين الحوكمة وفعالية التدقيق الداخلي في المؤسسة وهذا يبين صحة الفرضية الثانية.

### الجدول رقم(33): المعاملات

النموذج	معامل A	معامل الخطأ
التدقيق (مستمر)	0,345	0,268
الحوكمة (تابع)	0,798	0,143

من خلال الجداول السابقة نستنتج معادلة الاتجاه العام (دالة العلاقة):  $Y=0.487X+0.345$

### خلاصة الفصل الثاني:

لقد استطاعت إدارة الشركة الاسمنت ببني صاف تحسين وتطوير أداء الشركة، من خلال الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي واستخدامه كألية لتفعيل وتطبيق قواعد حوكمة الشركات، فهي تسعى دائما لتبني أنظمة رقابية لتمكنها من تحقيق أهدافها، فكان بذلك للتدقيق الداخلي دورا كبيرا في تطبيق حوكمة الشركات، وهذا ما تعرفنا عليه من خلال المقابلة التي قمنا بها مع المدقق الداخلي في شركة الاسمنت.

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في الشركة الاسمنت، ساعدنا على التعرف بكيفية القيام بمهمة التدقيق الداخلي وهذا ما جعلنا نتوصل إلى أن استقلال المدقق الداخلي عند أداء وظيفته من خلال تحديد نطاق عمله وتدخله يرفع من أدائه ويجعله أكثر موضوعية وغير متحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية التدقيق وإعداد التقرير.

إن إدارة التدقيق الداخلي تقوم بدور فعال لتطبيق حوكمة الشركات من خلال تحديد وتقويم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر داخل الشركة، وضمان المستوى الكافي من الإفصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير، وتطوير وتكييف نظم الرقابة الداخلية بما يواكب التطور الحاصل في عملية وأنشطة الشركة.



**الخاتمة العامة:**

حاولنا من خلال الدراسة إلمام بكل الجوانب النظرية والعملية لموضوع حوكمة الشركات والتي ظهرت نتيجة التلاعبات وعمليات الغش التي أدت بالعديد من الشركات إلى انهيار والإفلاس حيث تعمل هذه الأخيرة على وضع نظام يتشكل من مجموع القواعد والمعايير التي تحدد و تسيير العلاقات في الشركة وتحصر على تطبيق هذا النظام وتطويره وإضافة الإصلاحات بما يتماشى مع أهداف الشركة, و العمل على إيجاد حلول للمشكلات التي قد تنشأ بين المالك والمسيرين والتي تنشأ أيضا بين أطراف ذات العلاقة مع المؤسسة مثل الدائنين، العاملين، البنوك، العملاء...، حيث يضمن تجسيدها على الواقع الفعلي إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية وشفافية مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة، هدفها الأساسي حماية حقوق المساهمين والتقليل من تضارب المصالح .

ولتجسيدها وفق أسس علمية وعملية وبسبب تنوع آليات الرقابة لحوكمة الشركات وتعدد مصادرها فان تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها يأخذ بعين الاعتبار جميع مصالح المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة, و من بين تلك آليات ركزنا أكثر على آلية التدقيق الداخلي نظرا لأهميته خاصة و في ظل معايير التدقيق الداخلي الشخصية و المهنية التي تعزز جودة أداء الوظيفة وتقويتها بشكل يجعله أداة فعالة للكشف عن التقصيرات وأخطاء والعمال المشكوك في أمرها والقيام بعمليات الفحص الدوري و المستمر حسب حاجة المؤسسة، تحديد الأساليب الملائمة المستعملة في عمليات التدقيق ومدى فعاليتها من خلال موقعه المتميز في الهيكل التنظيمي للشركة والتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية عن طريق المتابعة المستمرة وتقديم التوصيات التي تحتاجها.

ومنه يمكننا القول بان وظيفة التدقيق الداخلي عنصر فعال في تطبيق مبادئ الحوكمة خاصة في ظل التطور و التوسع الذي حظيت به وزيادة الحاجة إليها وذلك عن طريق علاقته التعاونية مع لجان التدقيق التي تعمل على التنسيق مع أطراف الحوكمة. واخذ أهمية أكبر عندما أصبح يتسم بالشمولية حيث ان خدماته أصبحت تشمل كل وحدات المؤسسة مما يزيد من ثقة المساهمين في الإدارة وشعورهم بالراحة نحو ممارستها.

**أولاً: نتائج البحث.**

بعد الاطلاع على الأسئلة المقدمة لدراسة حالة شركة الاسمنت من خلال الاستبيان يتضح لنا النتائج التالية فيما يخص دور التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات:

- ✓ يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية داخل الشركة التي تمكنه من أداء عمله.
- ✓ لا توجد تدخلات من قبل إدارة الشركة لتحديد نطاق عمل المدقق الداخلي.
- ✓ لأصحاب المصالح الحق في الحصول على المعلومات بشكل دوري عن أداء الشركة.
- ✓ لا يخضع المدقق الداخلي لأي ضغوطات من طرف الإدارة.
- ✓ يرتبط المدقق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي بالشركة.
- ✓ تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية في الشركة.
- ✓ يقوم المدقق الداخلي بإعداد خطة وفقاً لنتائج تقييم المخاطر.

- ✓ يعمل التدقيق الداخلي على ضمان الإفصاح و الشفافية مع جميع أصحاب المصالح في المؤسسة.
- ✓ تقوم الحوكمة على رفع مستوى الشفافية داخل المؤسسة وهذا ما يحقق أهداف المؤسسة.
- ✓ تهدف حوكمة المؤسسات لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المصداقية، الإفصاح والشفافية في مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تصدر عن المؤسسة.
- ✓ التدقيق الداخلي له دور في تفعيل حوكمة داخل المؤسسة.
- ✓ يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية مما يجعلها أكثر فعالية في عملية تحديد المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة ومنه زيادة ثقة المساهمين في النظام.

### ثانياً: توصيات البحث.

يمكن إدراج التوصيات الآتية التي قد تساهم في رفع كفاءة نشاط التدقيق الداخلي ليكون له انعكاس ايجابي على تطبيق حوكمة الشركات:

- ✓ على إدارة المؤسسة تعيين أكثر من مدقق داخلي ويجب ان يتوفر فيهم المؤهل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق ومعايير الدولية والأخلاق المهنية.
- ✓ ضرورة إعداد دورات تدريبية للمدقق الداخلي حول المعايير الدولية للمهنة.
- ✓ ضرورة إصدار لوائح ومنشورات داخلية تعرف الموظفين بموضوع حوكمة المؤسسات.
- ✓ إلزام المؤسسات بتبني القواعد الأساسية للحوكمة والعمل بها.
- ✓ حث المدققين الداخليين للانخراط في المعاهد الدولية لتبادل واكتساب الخبرات.
- ✓ تركيز الاهتمام على الدور الذي يجب ان تقوم به إدارة المخاطر لأهمية الدور المنوط بأدائها في تفعيل مبادئ الحوكمة داخل الشركة.
- ✓ الاهتمام أكثر بموضوع حوكمة الشركات عن طريق إجراء الندوات والمحاضرات من طرف أشخاص خبراء في المجال.
- ✓ إلزام الشركات على العمل بما تقتضيه مبادئ حوكمة الشركات وذلك بإدراج مبادئها ضمن قوانين تأسيسية للشركات.

### ثالثاً: أفاق البحث.

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

- ✓ أثر لجان التدقيق على حوكمة الشركات.
- ✓ دور نظام الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات.
- ✓ اثر اعتماد حوكمة الشركات في تفعيل التدقيق الداخلي في الجزائر.
- ✓ دور الكفاءة الاقتصادية في تحقيق حوكمة الشركات.





**المراجع:**

**أولاً: الكتب.**

- 1/ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة- الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص13.
- 2/ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (إطار النظري والممارسة التطبيقية، طبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، 15-19.
- 3/ حسين أحمد دحدوح: حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص46.
- 4/ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2007 ص31.
- 5/ أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 1997 ص36.
- 6/ خلف عبد الله وردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع عمان 2006 ص54..
- 7/ احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان 2009 ص46.
- 8/ حسين القاضي: حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى مؤسسة الوارق للخدمات الحديثة عمان 1999 ص17.
- 9/ اتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار الصفاء، عمان، طبعة الأولى، 2009: ص 29 أحمد حلمي جمعة.
- 10/ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص 126.
- 11/ عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 38-39.
- 12/ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص15.
- 13/ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، أسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، إسكندرية: الدار الجامعية، 2005، ص 312.
- 14/ محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، طبعة الأولى، 2005، ص58.
- 15/ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006، ص143-144.

**ثانياً: مذكرات وأطروحات:**

- 1/ محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، كلية حقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، ص3.
- 2/ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2011، ص4.
- 3/ لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص19.
- 4/ سعودي بالقاسم، المراجعة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، ص6.
- 5/ رنده محمد سعيد أبو شعبان، دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، أطروحة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، 2016، ص 25.
- 6/ أحمد كاروس، تصميم إدارة مراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011، ص 78-80.
- 7/ إسكندرية 2007، ص 126، محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث.
- 8/ محمود عزة عثمان اللحام، قدرة الحوكمة على دعم الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الأردن، 2013، ص 173-174.
- 9/ يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 22.
- 10/ أحمد طلحة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2012، ص14.
- 11/ محمد علاء الدين جناي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية متطرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، مراجعة وتدقيق، كلية العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013، ص5.
- 12/ جميلة خرخاش، أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية: دراسة استشرافية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص39.
- 13/ نسرين كرمية، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات: دراسة استنباطية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010، ص12.

14/ أمينة فيداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2014 ص 43-44.

15/ لخضر لعروس، دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك-مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة -2016-2017 ص 10.

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

17/ نوال سايج، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016، ص 48.

### ثالثا: المجلات والملتقيات.

- 1/ زوهري جلييلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، 2015/04، ص 54.
- 2/ يحيى سعدي ولخضر أوصيف، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي.
- 3/ سليم طرابلسي وخير الدين معطى هلا، "المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، 2016، ص 454.
- 4/ نسيم يوسف لورافي نزار جميل رفو، "دور لجان التدقيق كأحد آليات حوكمة الشركات في التنبؤ بالفشل المالي للشركات في العراق"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية المالية، المجلد 11، العدد 1، 2019، ص 425-426.
- 5/ لرحيلي عوض بن سالم، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة المؤسسات"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، العدد الأول، 195، ص 2006.
- 6/ هوارى معراج، حديدي آدم، تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة، يومي 36-37 ماي، ص 1341.
- 7/ منار حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإفصاح الاقتصادي، جامعة دمشق، يومي 42-46 تشرين الأول 1331، ص 2-1.
- 8/ بالعادي عمار وآخرون، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية المؤسسية - واقع، رهانات وآفاق-، جامعة أم البواقي - الجزائر-، يومي 31-37 ديسمبر 1343، ص 6.

- 9/ عبد الرحمان عايب، التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12- أكتوبر 2010، ص 9.
- 10/ ياسر علاوى، **ملتقى وطني دور المحاسبة والتدقيق في تحقيق القدرة التنافسية الصناعية وتحسين النمو الصناعي**، مداخلة حول التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين فعالية أداء المؤسسة الاقتصادية، جامعة المدية 2017/11/30.

رابعاً: مواقع الكترونية.

15/08/2020 1 <http://khitasabdelkarim.wordpress.com/>

جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت.  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.  
قسم المالية و المحاسبة .  
تخصص مالية المؤسسة.

### استبيان الدراسة.

تحية طيبة و بعد.....

يشكل هذا الاستبيان جزء من الدراسة التي سنجريها للحصول على شهادة ماستر الأكاديمي حيث تهدف الدراسة إلى تحليل آراء مدراء و موظفي المؤسسة لمعرفة دور التدقيق الداخلي و مدى فعاليته في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات . و يشرفنا ان نطلب من سيادتكم المساعدة في تحقيق أهداف هذا البحث .

يرجى منكم الاطلاع على عبارات هذا الاستبيان ثم وضع علامة (+) على العبارة المناسبة بكل دقة.  
البيانات العامة .

#### الجزء الأول: المعلومات العامة .

1- الخبرة

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  أكثر من 15 سنة

2- المستوى العلمي.

ليسانس  ماستر  تكوين المهني

3- رتبة.

مدير  مسؤول  موظف

4- الجنس.

ذكر  انثى

الجزء الثاني: متعلق بموضوع الدراسة.

المحور الأول : دور التدقيق الداخلي في المؤسسة .

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	فقرات الاستبيان.
					1- يعتبر قسم التدقيق الداخلي مهم في الشركة.
					2- يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية داخل الشركة.
					3- ارتباط وظيفة التدقيق الداخلي بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للشركة يعزز استقلالية المدقق الداخلي.
					4- تتميز إدارة التدقيق الداخلي بالمرونة .
					5- يقوم المدقق الداخلي في شركتكم بتقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية الضرورية ..
					6- يقوم التدقيق الداخلي بعملية فحص لكافة عمليات الشركة.
					7- تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية
					8- يتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي بمؤسستكم الوسائل المادية و البشرية الضرورية لتحسين أداء وظيفة المدقق الداخلي
					9- يعد التدقيق التشغيلي من بين أنواع التدقيق الداخلي
					10- يعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التدقيق الخارجي

**المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات.**

					1- يتم توزيع المسؤوليات وفق قوانين و إجراءات العمل الداخلي.
					2- تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة و القوانين حسب متطلبات العمل.
					3- مجلس الإدارة مسؤول عن أعمال الشركة و شؤون العمال.
					4- يسعى مجلس الإدارة لحماية مصالح الشركة و المساهم.
					5- يعمل هيكل حوكمة المؤسسات على رفع مستوى الشفافية و الكفاءة.

**المحور الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات.**

					1- للمساهمين الحق في الحصول على معلومات دوريا عن أداء الشركة.
					2- يتم الإفصاح عن مخاطر الجوهرية المتوقعة.

					3- تضمن حوكمة الشركات المعاملة المتساوية بين المساهمين.
					4- تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات و عمليات الشركة و إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
					5- تلتزم الشركة بالإفصاح عن القوائم المالية في الوقت المناسب و بطريقة شفافة.

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي كآلية رقابية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، إبراز العلاقة التعاونية بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي. وقد تطرقت الدراسة إلى تقديم الإطار النظري للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وهذا من خلال عرض أهم الأدبيات التي تشمل كلا المفهومين . وفيما يخص الجانب التطبيقي، تم تصميم وتوزيع 35 استمارة استبيان على موظفي مؤسسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل حوكمة الشركات. **كلمات مفتاحية:** تدقيق داخلي، رقابة داخلية، حوكمة شركات، لجنة تدقيق.

**Abstract**

This study aims to shed light on the role that internal audit plays as a control mechanism in activating the principles of corporate governance, by evaluating the internal control system, risk management, the cooperative relationship between the audit comite and the internal audit.

The study provides the theoretical Framework for internal auditing and corporate governance, by presenting the most important literature that includes both concepts. With regard to the application side, 35 questionnaire forms were designed and distributed to the employees. The study found that internal audit contributes to activating corporate governance.

**Key words:** internal audit, corporate governance, audit committee.