جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

عنوان الأطروحة

أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية

– دراسة ميدانية –

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة، مراجعة وتدقيق

إعداد الطالب

إسماعيل بوغازي

إشراف الأستاذة

أ.د. مليكة يحيات

أعضاء لجنة المناقشة

أ/د. صلاح حواس	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 3	رئيسا
أ/د. مليكة يحيات	أستاذة التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة – القليعة	مشرفة
أ/د. شعيب شنوف	أستاذ التعليم العالي	جامعة أمحمد بوقرة – بومرداس	عضوا
أ/د. باديس بن عيشة	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 3	عضوا
أ/د. عبد الكريم مقراني	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة – القليعة	عضوا
د. عبد الحميد حسياني	أستاذ محاضر – أ	جامعة الجزائر 3	عضوا

السنة الجامعية: 2019 – 2020

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

عنوان الأطروحة

أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية

– دراسة ميدانية –

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة، مراجعة وتدقيق

إعداد الطالب

إسماعيل بوغازي

إشراف الأستاذة

أ.د. مليكة يحيات

أعضاء لجنة المناقشة

أ/د. صلاح حواس	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 3	رئيسا
أ/د. مليكة يحيات	أستاذة التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة – القليعة	مشرفة
أ/د. شعيب شنوف	أستاذ التعليم العالي	جامعة أمحمد بوقرة – بومرداس	عضوا
أ/د. باديس بن عيشة	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 3	عضوا
أ/د. عبد الكريم مقراني	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة – القليعة	عضوا
د. عبد الحميد حسياني	أستاذ محاضر – أ	جامعة الجزائر 3	عضوا

السنة الجامعية: 2019 – 2020

آية قرآنية

بسم الله الرحمن الرحيم
إن الذين آمنوا وعملوا الصالحات كانت لهم جنات الفردوس نزلا
صدق الله العظيم

كلمة شكر

الحمد لله الذي لا يبلغ مدحه القائلون، ولا يحصي نعماه العادون، ولا يؤدي حقه المجتهدون، الحمد لله على لطفه وعونه أن أكرمني لإتمام هذه الأطروحة فليس عندي شيء... ولا مني شيء.... ولا لي شيء... فالفضل والمنة والحمد لله عز وجل وصلى الله على سيدنا محمد رحمة العالمين وخير الخلق أجمعين.

في البداية أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى من كان لي الشرف بإشرافها على هذه الأطروحة، وكانت توجيهاتها وتوصياتها دائما بمثابة النور الذي اهتديت به لإتمامها، أستاذتي الفاضلة: أستاذة التعليم العالي مليكة يحيات حفظها الله.

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم قراءة ومناقشة هذه الأطروحة وتنقيحها بملاحظاتهم ومقترحاتهم القيمة.

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل من كان له الفضل في بلورة هذه الأطروحة بالخصوص الأساتذة: أ/لمين تغليسية، أ/أيوب بوقرورة، أ/رافع نور الدين، أ/طارق وهابي لما قدموه لي من مساعدة، وإلى مسؤولي شركات المساهمة الجزائرية وأخص بالذكر المدققين الداخليين لإسهاماتهم القيمة في إتمام الدراسة الميدانية.

إهداء

إلى أمي نور الحياة

إلى أبي سند الحياة

إلى زوجتي حب الحياة

إلى إخوتي بهجة الحياة

إلى أجدادي ذكرى الحياة

إلى أصدقائي مشاركة الحياة

إلى شهداء الجزائر تضحية الحياة

إلى أبناء القدس مستقبل الحياة

إلى قلم العلم حبر الحياة

الطالب إسماعيل بوغازي

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات..... VIII

قائمة الجداول XIII

قائمة الأشكال XVII

قائمة المختصرات XIX

قائمة الملاحق XXII

الملخص باللغة العربية XXIV

الملخص باللغة الفرنسية..... XXV

الملخص باللغة الإنجليزية XXVI

مقدمة..... ب

الفصل الأول: حوكمة الشركات وتجلياتها النظرية والعملية في شركات المساهمة..... 2

المبحث الأول: الإطار الفكري لنشأة مفهوم حوكمة الشركات..... 3

المطلب الأول: الحوكمة بين انفصال الملكية عن الإدارة، الأزمات والانهيارات المالية 3

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات 17

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لأساسيات حوكمة الشركات..... 28

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات..... 28

المطلب الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات 38

المبحث الثالث: الإطار العملي لتطبيق حوكمة الشركات..... 42

المطلب الأول: محددات حوكمة الشركات 43

المطلب الثاني: تجارب دولية مختارة لتطبيق حوكمة الشركات..... 44

خلاصة الفصل الأول 59

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي وممارساته العلمية والعملية في شركات المساهمة 61

المبحث الأول: مرجعية التدقيق بين التأصيل والتطبيق..... 62

المطلب الأول: الخلفية الفكرية لنشأة وتطور التدقيق 62

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق 69

المبحث الثاني: المرجعية النظرية والفكرية للتدقيق الداخلي 78

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي ومفهومه 78

المطلب الثاني: الركائز الأساسية للتدقيق الداخلي..... 85

المبحث الثالث: المرجعية العملية والتطبيقية للتدقيق الداخلي 95

المطلب الأول: مراحل سيرورة مهمة التدقيق الداخلي 95

المطلب الثاني: مقاربات أساسية في عمل التدقيق الداخلي 104

خلاصة الفصل الثاني..... 113

الفصل الثالث: معايير التدقيق الداخلي الدولية كآلية لحوكمة شركات المساهمة..... 115

المبحث الأول: التدقيق الداخلي بين أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية 116

المطلب الأول: مبادئ أخلاقيات المهنة 116

المطلب الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي 119

المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية الضوابط الرقابية لإدارة مخاطر الحوكمة..... 126

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلي لتفعيل الحوكمة في ضوء متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية 126

المطلب الثاني: تحسين عمليات إدارة المخاطر لتفعيل الحوكمة في ظل متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية 139

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق التفاعل والتنسيق بين الأطراف المساهمة في إرساء الحوكمة 150

المطلب الأول: تفاعل التدقيق الداخلي مع الآليات الأخرى لإرساء نظام حوكمة فعال 150

المطلب الثاني: اتجاهات علاقة التدقيق الداخلي مع الأطراف الأخرى للحوكمة في ظل متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية 160

خلاصة الفصل الثالث 165

الفصل الرابع: دعم فعالية الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية وفق متطلبات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي 167

المبحث الأول: الطريقة والأدوات 168

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية 168

المطلب الثاني: اختبار استمارة الاستبيان 175

المبحث الثاني: نتائج إجابات أفراد العينة 189

المطلب الأول: تحليل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة الميدانية 189

المطلب الثاني: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات محاور الجزء الأول والثاني والأخير 192

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة 200

المطلب الأول: اختبار الفرضيات المتعلقة بمحاور الجزء الأول 200

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات المتعلقة بمحاور الجزء الثاني والأخير 218

خلاصة الفصل الرابع 234

خاتمة 236

قائمة المراجع 243

الملحق..... II

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	تطبيق حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية	48
01-02	الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	111
01-04	مستويات وأوزان المقياس المستخدم في محاور الجزء الأول والثاني	171
02-04	مستويات وأوزان مقياس ليكارت الخماسي	172
03-04	عينة الدراسة الميدانية من شركات المساهمة الجزائرية	172
04-04	عينة الدراسة الميدانية من استمارات الاستبيان	173
05-04	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من الجزء الأول	175
06-04	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الجزء الأول	176
07-04	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث من الجزء الأول	177
08-04	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع من الجزء الأول	177
09-04	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من الجزء الثاني	178
10-04	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الجزء الثاني	179
11-04	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الثالث	180
12-04	نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول من الجزء الأول	181
13-04	نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني من الجزء الأول	182
14-04	نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثالث من الجزء الأول	183
15-04	نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الرابع من الجزء الأول	184
16-04	نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول من الجزء الثاني	185
17-04	نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني من الجزء الثاني	186
18-04	نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات الجزء الثالث	187
19-04	نتائج اختبار كلوجروف-سيمنروف KOLMOGROV-SMIRNOV	188
20-04	نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول من الجزء الأول	193
21-04	نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الجزء الأول	194
22-04	نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث من الجزء الأول	195
23-04	نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الرابع من الجزء الأول	196
24-04	نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول من الجزء الثاني	197
25-04	نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الجزء الثاني	197

26-04	نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات الجزء الثالث	199
27-04	تحليل نتائج فقرات المحور الأول من الجزء الأول	201
28-04	معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الأولى	203
29-04	تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية الأولى	204
30-04	تحليل نتائج فقرات المحور الثاني من الجزء الأول	204
31-04	معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الثانية	206
32-04	تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية الثانية	207
33-04	تحليل نتائج فقرات المحور الثالث من الجزء الأول	207
34-04	معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الثالثة	209
35-04	تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية الثالثة	210
36-04	تحليل نتائج فقرات المحور الرابع من الجزء الأول	211
37-04	معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الرابعة	212
38-04	تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية الرابعة	213
39-04	نتائج تحليل التباين الأحادي one-way ANOVA للفرضية الخامسة التي تعزى لمتغير الشهادات العلمية	214
40-04	نتائج تحليل التباين الأحادي one-way ANOVA للفرضية الخامسة التي تعزى لمتغير التخصص العلمي	216
41-04	نتائج تحليل التباين الأحادي one-way ANOVA للفرضية الخامسة التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة	217
42-04	تحليل نتائج فقرات المحور الأول من الجزء الثاني	219
43-04	معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية السادسة	221
44-04	تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية السادسة	222
45-04	تحليل نتائج فقرات المحور الثاني من الجزء الثاني	222
46-04	معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية السابعة	224
47-04	تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية السابعة	225
48-04	نتائج تحليل التباين الأحادي one-way ANOVA للفرضية الثامنة التي تعزى لمتغير الشهادات العلمية	226
49-04	نتائج تحليل التباين الأحادي one-way ANOVA للفرضية الثامنة التي تعزى لمتغير التخصص العلمي	228

50-04	نتائج تحليل التباين الأحادي one-way ANOVA للفرضية الثامنة التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة	229
51-04	تحليل نتائج فقرات الجزء الثالث	230
52-04	نتائج تحليل التباين الأحادي one-way ANOVA للفرضية العاشرة التي تعزى لمتغير الشهادات العلمية	232
53-04	نتائج تحليل التباين الأحادي one-way ANOVA للفرضية العاشرة التي تعزى لمتغير التخصص العلمي	232
54-04	نتائج تحليل التباين الأحادي one-way ANOVA للفرضية العاشرة التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة	233

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	الأطراف الرئيسية التي تحتاج إلى الحوكمة	25
02-01	مبادئ مجموعة العشرين/منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بشأن حوكمة الشركات	30
03-01	ركائز حوكمة الشركات	39
04-01	آليات حوكمة الشركات	40
05-01	الحوكمة الداخلية والخارجية للشركات	43
06-01	معايير الحكم الراشد للمؤسسة	56
01-02	تصنيفات التدقيق الداخلي	87
02-02	الخطوات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي	96
03-02	مكونات مهمة التدقيق الداخلي	98
04-02	مخطط مهمة التدقيق	101
05-02	التبادلات بين الجهات الفاعلة الأساسية في عملية التدقيق	105
01-03	علاقة الرقابة الداخلية بإدارة المخاطر والحوكمة	127
01-04	متغيرات الجزء الأول من استمارة الاستبيان	170
02-04	متغيرات الجزء الثاني من استمارة الاستبيان	170
03-04	متغيرات الجزء الأخير من استمارة الاستبيان	171
04-04	تمثيل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة حسب متغير الشهادات العلمية	190
05-04	تمثيل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	191
06-04	تمثيل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	192

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر باللغة العربية	المختصر	المختصر باللغة الأجنبية
معهد المدققين الداخليين	**IIA**	The Institute of Internal Auditors
الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	**SPSS**	Statistical Package For Social Sciences
صندوق النقد الدولي	**FMI**	Fonds Monétaire International
البنك المركزي الروسي	**BCR**	la Banque Centrale de Russie
لجنة بورصة الأوراق المالية	**SEC**	Security Exchange Commission
منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي	**OECD**	Organisation de coopération et de développement économiques
مركز المشروعات الدولية الخاصة	**CIPE**	Private Centre of International Entreprise
مجلس معايير المحاسبة الدولية	**FASB**	International Accounting Standards Board
الشبكة الدولية لحوكمة الشركات	**ICGN**	International Corporate Governance Network
المعهد الدولي للتمويل	**IIF**	Institute of International Finance
مؤسسة التمويل الدولية	**IFC**	International Finance Corporation
بنك التسويات الدولية	**BIS**	Bank for International Settlements
لجنة بازل للرقابة المصرفية	**BCBS**	Basel Committee on Banking Supervision
اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية	**NCFFR**	National Commission on Fraudulent Financial Reporting
بورصة الأوراق المالية لنيويورك	**NYSE**	New York Stock Exchange
الجمعية الوطنية لتجار الأوراق المالية	**NASD**	National Association of Securities Dealers
المعايير المحاسبية الدولية	**IAS/IFRS**	Normes comptables internationales
جمعية المحاسبة الأمريكية	**AAA**	American Accounting Association
الاتحاد الدولي للمحاسبين	**IFAC**	International Fédération of Accountants
معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما	**GAAS**	Generally Accepted Auditing Standards
المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين	**AICPA**	Institute of Certified Public Accountants

International Auditing and Assurance Standards Boards	**IAASB**	المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد
Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens	**AACIA**	جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين
Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème	**FRAP**	وورقة اكتشاف وتحليل المشكل
Le Commitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	**COSO**	لجنة رعاية المنظمات
L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes	**IFACI**	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية
Norme internationale d'audit	**ISA**	المعايير الدولية للتدقيق
International Professional Practices Framework	**IPPF**	الإطار الدولي للممارسة المهنية

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان باللغة العربية	**II**
02	استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية	**VII**
03	مخرجات برنامج SPSS	**XIII**

الملخصات

الملخص باللغة العربية

تتطلع هذه الدراسة إلى محاولة إبراز انعكاس تبني المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA ضمن شركات المساهمة الجزائرية في دعم الحوكمة.

وتضمنت هذه الدراسة إضافة إلى الجانب النظري الذي وضح مبادئ وأطراف وآليات... حوكمة الشركات ودرها في تحسين مختلف العلاقات لدعم بقاء الشركة، كما أبرز نشاط التدقيق الداخلي كطرف وآلية داخلية حساسة لبناء نظام حوكمة فعال وفق متطلبات المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي... جانب تطبيقي خصص للقيام بدراسة ميدانية على عينة من الشركات تضمنت 22 شركة مساهمة جزائرية، عن طريق توزيع عدد من الاستمارات على المدققين الداخليين للحصول على عينة صالحة للدراسة تضمنت 49 استمارة، وبعد تفريغ ومعالجة وتحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج SPSS تم اختبار فرضيات هذه الدراسة عن طريق استخدام مجموعة من الاختبارات المتاحة وفقا لهذا البرنامج.

لتصل هذه الدراسة انطلاقا من إجابات أفراد العينة على فقرات الاستبيان إلى التأكيد على وجود تأثير قوي ناتج عن تطبيق المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في دعم فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال غرس معايير الصفات المتمثلة في: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة، الحصول على الشهادات المهنية التي تزيد من كفاءات المدقق الداخلي...، وأيضا غرس معايير الأداء المتمثلة في: تحسين مسارات الحوكمة، تقييم الإجراءات الرقابية والمخاطر المتعلقة بالحوكمة، الإبلاغ عن المسائل المتعلقة بالحوكمة ضمن التقارير...

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، شركات المساهمة الجزائرية.

الملخص باللغة الفرنسية

Cette étude vise de tenter d'exposer le reflet de l'adoption de normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne publié par l'institut des auditeurs internes IIA au sein des sociétés par actions algériennes à l'appui de la gouvernance.

L'étude comprend, une partie théorique portant sur les principes généraux des partis et des mécanismes… de La gouvernance d'entreprise et son rôle dans l'amélioration de diverses relations pour soutenir la survie de l'entreprise, en plus montrer l'activité de l'audit interne en tant que mécanisme interne sensible à la construction d'un système de gouvernance efficace, en conformité avec les exigences des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne…

Ainsi qu'une partie pratique destinée à la réalisation d'une étude sur le terrain qui s'appuie sur un échantillon de 22 sociétés par action algériennes, par la distribution de 49 questionnaires sur les auditeurs internes. Après avoir entré, et faire le traitement et l'analyse des données obtenues à l'aide du programme SPSS, les hypothèses de cette étude ont été analysées en utilisant une série de tests disponibles en fonction de ce programme.

Cette étude confirme l'existence d'une forte influence, résultant de l'application des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, à l'appui de l'efficacité de la gouvernance des sociétés par actions algériennes en renforcent les normes de qualification de: soutenir l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur interne, l'auditeur interne doit faire preuve de conscience professionnelle, la certification professionnelle qui augmente les compétences de l'auditeur interne… Egalement les normes de fonctionnement dans: l'amélioration des processus de gouvernance, l'évaluation des procédures du contrôle et des risques de la gouvernance, le reporting sur les questions liées à la gouvernance dans les rapports ...

Mots-clés: Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, La gouvernance d'entreprise, les sociétés par actions algériennes.

الملخص باللغة الإنجليزية

This study looks forward to highlight the impact of international standards for the professional practice of internal auditing issued by the Institute of Internal Auditors (IIA)' adoption within the Algerian companies contribute in support of governance.

In this study, in addition to the theoretical side, which explained the principles and mechanisms of the corporate governance and its role in improving various relations to support the survival of the company and highlight the internal audit activity as a sensitive internal mechanism to build an effective corporate governance system in accordance with the requirements of international standards for the professional practice of internal auditing… The application had been allocated to field study on a sample of companies included 22 Algerian shareholding companies, through the distribution of a number of forms of internal auditors to obtain a valid sample of the study included 49 a form, after the unloading of the processing and analysis of data obtained using SPSS program then to test the hypotheses of this study through the use of a set of tests available in accordance with this program.

To reach this study on the basis of answers to the members of the sample to the paragraphs of the questionnaire to confirm the presence of a strong impact resulting from the application of international standards for the professional practice of internal auditing in support of the Effectiveness of Governance in Algerian companies through the planting of the qualities standards: support the independence and objectivity of the Internal Auditor, the internal auditor professional care is necessary, obtain professional certification which increase the competencies of the Internal Auditor… as well as the Inculcation of performance standards of: improving governance, an assessment of the regulatory procedures and risks related to corporate governance, reporting on issues related to corporate governance within the reporting…

Key words: international standards for the professional practice of internal auditing, governance, Algerian shareholding companies.

مقدمة

ظهرت العولمة GLOBALISATION ضمن جميع أنحاء العالم، ومست مختلف المجالات سواء منها السياسية، الثقافية، والاقتصادية...حتى أن العالم أصبح قرية واحدة جعلت منه الاتصالات والتكنولوجيا وحدة مصغرة تنتقل فيها الأحداث والأخبار بدون حدود، لكن من ناحية أخرى عملت هذه التطورات على جعل حدود الدولة القومية تضمحل ضمن هذا المحلول الغريب الذي أطلق عليه اسم العولمة، مما ساهم في انتقال رؤوس الأموال بحرية بين ربوع هذه القرية العالمية.

كما برزت معالم الشركات العابرة للقارات ضمن هذا المفهوم العالمي، والتي اتجهت لاكتساح أسواق عالمية جديدة، والبحث من ناحية أخرى على تخفيض تكاليفها ضمن مناطق تضمن ذلك، كما اتجهت نحو البحث عن مراكز تمويل راكدة عن التوظيف، كذلك العمل على التواجد في بيئة استثمارية وقانونية تساعد على تطورها وتحقيقها لأهداف مركزها الأم.

لقد أصبحت أهداف الشركة منذ الوهلة الأولى لنشأتها السعي لتلبية الطلب المحلي من جهة، والتركيز على مزايا الطلب العالمي الهائل الذي بوسعها الوصول إليه في يوم ما، من جهة أخرى هذا ما يجعلها في يقظة تامة ضمن المنافسة المحلية والعالمية التي تلازمها والتي تجعلها دائما على اطلاع بالتكنولوجيا الجديدة والأساليب الإدارية الحديثة وسبل التسويق والترويج العالمية.

ها هي العولمة تفاجئنا من جديد من خلال ما يحدث على الساحة الاقتصادية العالمية من أحداث هزت العالم، فبدءا بالأزمة المالية لسنة 1997 التي هزت سكينة دول النمور الأسيوية والانتعاش الاقتصادي الذي عاشته، والذي وقع نتيجة غياب الثقة أو الثقة التي اضمحلت كما يقول بعض المحللين الماليين.

بعد نهاية القرن العشرين الذي شهد عدة أزمات مالية واقتصادية، لم تكن بداية القرن الواحد والعشرون إلا حلقة أخرى من حلقات الاقتصاد العالمي والتي كشفت انهيارات مالية مست عدة شركات كبرى عبر القرية العالمية. فدوى صيت الانهيارات المالية معلنة عن وجود الفساد الإداري والمالي لعدة شركات، وتركزت الأضواء على انهيار شركة أنرون ENRON للطاقة سنة 2001 والتي تم اكتشاف تلاعبات في حساباتها من طرف شركة أرثر أندرسون ARTHUR ANDERSEN للتدقيق والتي بدورها أفلست نتيجة وجود تواطؤ بين مديري شركة أنرون ومدققي شركة أندرسون. لكن لم تكن الشركة الوحيدة التي ظهرت فيها ملامح الإفلاس فهناك شركات أخرى منها شركة ووردكوم WORLD

COM الأمريكية للاتصالات، ماكس ويل MAXWEL الإنجليزية، وبرملات PARMALATE الإيطالية للأغذية.

لم تكن هذه الاخفاقات التي عانى منها الاقتصاد العالمي إلا بداية لمرحلة جديدة يكتبها التاريخ ضمن سلسلة الأحداث العالمية، فانتشرت بوادر الإصلاح الاقتصادي ضمن تلك الدول، حيث أصدرت الولايات المتحدة قانون ساربنز أكسلي Sarbanes-Oxley سنة 2003، ليتبع ذلك المشرع الفرنسي من خلال إصدار قانون الحماية المالية La loi de sécurité financier سنة 2005. كل ذلك من أجل وضع الأسس السليمة التي تسمح بتحقيق عنصر الرقابة من جهة وكذلك وظيفة الإدارة السليمة ضمن الشركات من جهة أخرى، وبالطبع تحقيق عنصري الشفافية والإفصاح ضمن الشركات، مع ضمان وجود الأخلاق التي تسمح بتطبيق ذلك بالطريقة المثلى.

بعد ظهور مصطلح العولمة على الساحة العالمية وبمرور السنين ها هو مصطلح جديد يطفو بمعانيه وأفكاره أطلق عليه اسم الحوكمة ترجمة للمصطلح الإنجليزي CORPORATE GOVERNANCE. حيث اختلفت الآراء حول نشأة هذا المصطلح، فهناك من يقول أنه يعود للاقتصادي المعروف أدم سميت Adam Smith من خلال كتابه ثروة الأمم سنة 1776، بينما نجد آخرون يتجهون نحو أفكار برل ومينز Berle & Means سنة 1932 حول موضوع الفصل بين الملكية والإدارة، لكن معظمهم يتفق على أن نظرية تكلفة الوكالة لجانسن و مانكلين Jensen & Meckling سنة 1976 توضح أصول هذا المفهوم. كما زادت من بروز أبعاد هذا المفهوم الانهيارات المالية الأخيرة التي مست العديد من الشركات، لكن الأكيد من نشأة هذا المصطلح هو ظهوره ضمن البلاد الإسلامية من خلال ما يعرف بالخلفاء الراشدون أي الحكماء ووفقا للقرآن الكريم يقول الله تعالى: «**يؤتي الحكمة من يشاء ومن يؤت الحكمة فقد أوتي خيرا كثيرا وما يذكر إلا أولوا الألباب**» الآية 269 من سورة البقرة.

إن الحوكمة كمفهوم اقتصادي شملته عدة دراسات على مستوى القرية العالمية، من مختلف الجوانب والأبعاد التي يمسها، كما سارعت الدول في تبني مبادئ هذا المفهوم، شأنها شأن المنظمات الدولية التي هي الأخرى قدمت دراسات وأبحاث تمس خبايا ومعالم هذا الموضوع.

حيث يتم التركيز ضمن الحوكمة على عنصرين حساسين في أي شركة، الأول هو وجود إدارة سليمة وفعالة تسمح بتحقيق أهداف وتطلعات الشركة حسب ما خطط له، أما الثاني فيعمل على تحديد وتقييم الأعمال المنجزة وهل تتوافق الانجازات مع ما خطط له مسبقا، وفي حال وجود انحرافات أو فروق ما هي الأسباب وكيف يمكن تجاوزها، حيث نجد كل ذلك يصب في تحقيق حماية جيدة لمصالح المستثمرين وأصحاب المصالح أيضا.

ويظهر جليا ضرورة ضمان حقوق المساهمين أو الملاك، وبالطبع العمل على تحقيق العدل والمساواة بين مختلف المساهمين حسب الفئة التي ينتمون إليها، ومن جهة أخرى نجد عنصر التحفيز الذي يجب أن يوجه ويحرك الطاقات الكامنة لدى المدراء من جهة ومختلف الموارد البشرية في الشركة من جهة أخرى حتى ترتقي الشركة وتحقق قيمة مضافة.

أما التدقيق الداخلي فيعتبر حلقة مهمة من حلقات الحوكمة وطرفا فاعلا في تحقيق أهداف هذا النظام، حيث نجد أن بروز معالم التدقيق الداخلي كان حديثا من خلال تبني الشركات الصناعية لأعمال المدققين داخل شركاتهم بعد أزمة الكساد الكبير سنة 1929، وتبع ذلك إنشاء معهد المدققين الداخليين **(IIA)** The **I**nstitute of **I**nternal **A**uditors الذي اهتم ببروز مفهوم التدقيق الداخلي وتطويره على مستوى القرية العالمية، وبالخصوص العمل على تطوير وتحسين معايير التدقيق الداخلي الدولية التي أصبحت كمرجع لمزاولة هذه المهنة على المستوى العالمي.

ويظهر ذلك الارتباط الموجود بين مفهوم التدقيق الداخلي ومفهوم الحوكمة، حيث يعمل نشاط التدقيق الداخلي على ضمان التقييم الدائم والكافي للحوكمة مما يساعد على فعاليتها كنظام داخل الشركة.

تتعدد نقاط الالتقاء بين المفهومين فزيادة عن ما سبق ذكره، نجد مفهوم الحوكمة لازم بشكل قاطع الفساد المالي والإداري الذي فتك باستقرار الشركات على مستوى القرية العالمية، وكان مرد ذلك في الأساس هو غياب الشفافية والافصاح اللازم ضمن القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي لتلك الشركات، مما أدى إلى غياب الثقة ضمن تلك الشركات، هنا نجد نشاط التدقيق الداخلي الذي يهتم بهذا الجانب ألا وهو العمل على تدقيق القوائم المالية التي تعدها الشركات، وبالتالي فوجود المعايير اللازمة لمزاولة تلك المهمة أمر ضروري، هذا ما دفع معهد المدققين الداخليين IIA للعمل على تحقيق

ذلك العنصر على مستوى القرية العالمية والرقي بمعايير التدقيق الداخلي الدولية إلى أسمى المراتب لتصبح كمرجع دولي تستفيد منه الدول عن طريق تبني معاييره وغرسها على مستوى شركاتها.

إشكالية الدراسة

ويمكن طرح السؤال الجوهري الخاص بهذه الدراسة كما يلي:

ما هو أثر تبني الجزائر للمعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة شركات المساهمة ضمن الساحة الاقتصادية الجزائرية؟

أسئلة الدراسة

ويمكن الإجابة على إشكالية الدراسة من خلال الإجابة على تلك الأسئلة الفرعية التي تمثل زوايا السؤال الجوهري كما يلي:

أولا: ما مدى تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009؟ والذي بدوره ينقسم إلى ما يلي:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات التي يطبقها مجلس الإدارة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية؟
3. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية؟
4. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية؟
5. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى للبيانات الشخصية لعينة الدراسة؟

ثانيا: ما مدى توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية؟ والذي بدوره ينقسم إلى ما يلي:

6. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين معايير الصفات والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية؟
7. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين معايير الأداء والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية؟
8. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى للبيانات الشخصية لعينة الدراسة؟

ثالثا: ما مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؟ والذي بدوره ينقسم إلى ما يلي:

9. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وتفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؟
10. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى للبيانات الشخصية لعينة الدراسة؟

فرضيات الدراسة

تعتبر فرضيات الدراسة مجرد إجابات مسبقة عن ما يمكن أن نصل إليه على أرض الواقع من خلال تلك الأسئلة المطروحة مسبقا وهي كالآتي:

أولا: تسعى شركات المساهمة الجزائرية إلى تطبيق قواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 من خلال الحرص على تبني وغرس مجموعة من الإجراءات التي تنظم العلاقات بين العديد من الأطراف الداخلية والخارجية. والتي بدورها تنقسم إلى ما يلي:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات التي يطبقها مجلس الإدارة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.

3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى للبيانات الشخصية لعينة الدراسة.

ثانيا: يوجد توافق نسبي بين معايير التدقيق الداخلي الدولية والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية من خلال تطبيق المدققين الداخليين لبعض الإجراءات المتعلقة بمعايير الصفات أو معايير الأداء، والتي بدورها تنقسم إلى ما يلي:

6. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين معايير الصفات والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
7. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين معايير الأداء والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
8. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى للبيانات الشخصية لعينة الدراسة.

ثالثا: يوجد تأثير قوي ناتج عن تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في العمل على تفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، والتي بدورها تنقسم إلى ما يلي:

9. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وتفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.
10. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى للبيانات الشخصية لعينة الدراسة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في الاهتمام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية من جهة وحوكمة الشركات من ناحية أخرى، حيث لقت هذه الأخيرة ضالتها في الجزائر من خلال ميثاق الحكم الراشد لحوكمة المؤسسة الجزائرية سنة 2009 والذي نص على تطبيق أربعة مبادئ هي الإنصاف، الشفافية، المسئولية، والتبعية (المحاسبة)، أما فيما يخص التدقيق الداخلي وبالخصوص تلك المعايير الدولية لم تتضح معالم تبنيها ضمن الشركات الجزائرية، كل هذا عمل على زيادة أهمية هذه الدراسة عن طريق إبراز تلك المساهمة التي يمكن أن تتأتى نتيجة تبني الجزائر لمعايير التدقيق الداخلي الدولية في فعالية الحوكمة ضمن شركات في أمس الحاجة إلى ذلك نتيجة شكلها القانوني من جهة وأهدافها الاقتصادية من جهة أخرى هي شركات المساهمة الجزائرية التي يرجى منها تحقيق النمو الاقتصادي المطلوب وتلبية الحاجات والرغبات الاجتماعية أيضا.

أهداف الدراسة

نطمح من خلال هذه الدراسة تحقيق عدة أهداف يمكن حصرها فيما يلي:

- دراسة حوكمة الشركات والتعرف على معناها الحقيقي وكيفية غرسه على مستوى الشركات اعتمادا على تلك المفاهيم والمبادئ من جهة وبعض التجارب الدولية من جهة أخرى؛
- معالجة التدقيق الداخلي كمفهوم تطور عبر الزمن وكمعايير أخدت مبدأ التغيير إلى الأفضل كشعار لها كل ذلك ضمن الشركات مع إبراز ذلك المفهوم ضمن الساحة الاقتصادية الجزائرية؛
- إبراز مساهمة كل من التدقيق الداخلي بصفة عامة ومعايير التدقيق الداخلي الدولية بصفة خاصة في تفعيل حوكمة الشركات من خلال ذلك الدور الذي يمكن أن يؤديه كل منهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وكذا في التفاعل مع أطراف حوكمة الشركات؛
- التعرف على واقع تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لمدونة حوكمة المؤسسة في الجزائر لسنة 2009؛
- إظهار ذلك التوافق الذي يمكن أن يحدث بين معايير التدقيق الداخلي الدولية والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية؛

توضيح مدى مساهمة تبني الجزائر لمعايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

أسباب اختيار الموضوع

من أسباب اختيار الموضوع نجد أولا الأسباب الموضوعية التي عملت على ذلك من خلال بروز معالم هذه الدراسة على الساحة الدولية بقوة والساحة الوطنية خلال الآونة الأخيرة والتي جعلت من مفهومي حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي تطفو على سطح الساحة الاقتصادية الجزائرية، كل ذلك عمل على محاولة التعرف على خبايا هذا الموضوع ضمن شركات المساهمة الجزائرية مع العمل على إزالة الغموض لتلك المعاني والأفكار.

أما الأسباب الشخصية فهي الأخرى تعددت وتمحورت حول محاولة كشف الستار حول ذلك الأثر الذي يمكن أن يكون نتيجة تبني الجزائر لمعايير التدقيق الداخلي الدولية وكذا تلك المساهمة التي يمكن أن تؤديها في تفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

منهجية الدراسة

من أجل إنجاز هذه الدراسة وتحقيقها على مستوى الساحة الاقتصادية الجزائرية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، الذي يسمح بدراسة مختلف جوانب مفهوم حوكمة الشركات، كما يعالج التدقيق الداخلي والمعايير التي تمثل القاعدة الصلبة له، كل ذلك كان من خلال الحصول على المعلومات اللازمة عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب والمذكرات والرسائل والمجلات والملتقيات... للقيام بجمع المادة العلمية التي توضح مختلف تلك المفاهيم والأفكار بطريقة سلسة ومتناسقة، كذلك تحليل مختلف نقاط التقاطع التي يمكن أن تقع والعلاقات الموجودة وبالطبع تأثير وتأثر المتغيرات فيما بينها، يكمن هذا العنصر أساسا في توضيح الكيفية التي يساهم بها كل من التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل حوكمة الشركات.

تضمنت منهجية الدراسة أيضا القيام بتصميم استمارة استبيان لهذه الدراسة يساعد على اختبار الفرضيات الموضوعة، حيث سيتم توزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في المدققين الداخليين ضمن شركات المساهمة الجزائرية، والتي يرجى معالجة البيانات الأولية المتحصل عليها من خلال الاستبيان عن طريق الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **(SPSS)** Statistical **P**ackage For **S**ocial **S**ciences.

الدراسات السابقة

فيما يخص الدراسات السابقة فقد تعددت بخصوص متغيرات هذه الدراسة والمتمثلة أساسا في التدقيق الداخلي وبالخصوص معايير التدقيق الداخلي الدولية وأيضا حوكمة الشركات كل على حدى، لكن بالنسبة للدراسات التي جمعت بين المتغيرين معا فهي الأخرى ملموسة على أرض الواقع، ويمكن عرض تلك الدراسات كما يلي:

- **دراسة Kenneth D'Silva and Jeffrey Ridley (2007) عبارة عن مقالة بعنوان "internal auditing's international contribution to governance"**. سعت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء حول مساهمة التدقيق الداخلي في الحوكمة، حيث عملت هذه الوظيفة مع مرور السنين على إضافة قيمة للشركات، وكان ذلك نتيجة التطور الحاصل على مستوى معايير التدقيق الداخلي الدولية التي أصبحت تلاقي اعترافا دوليا، وقد خلصت هذه الدراسة إلى إجماع جميع المدققين الداخليين على الدور الذي سوف تؤديه هذه الوظيفة داخل الشركات في كل من إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، وبالطبع الحوكمة على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي معا.
- **دراسة سمير كامل محمد عيسى (جانفي 2008) عبارة عن مقالة بعنوان "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات – مع دراسة تطبيقية–** ". والتي هدفت إلى إظهار تلك العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال استخلاصها مما أصدرته المعايير التي أصدرتها المؤسسات المهنية، وأيضا الدراسات السابقة التي تتقاطع مع هذا الموضوع، مع العمل على اختبار تأثير هذه العوامل على جودة وظيفة التدقيق الداخلي، واكتشاف الدور الإيجابي لهذه الأخيرة في تحسين حوكمة الشركات في مصر، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن أفراد العينة يتفقون على أن جودة وظيفة التدقيق الداخلي تتحقق من خلال أهلية، موضوعية، استقلالية، وجودة أداء عمل المدقق الداخلي وكذا تفاعله مع باقي أطراف الحوكمة، كما يتفق أفراد العينة على أن تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي يؤدي إلى إحكام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ويحقق التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات مما ينعكس إيجابا على جودة حوكمة الشركات.

- **دراسة عمر علي عبد الصمد (2009/2008) عبارة عن مذكرة ماجستير بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات – دراسة ميدانية–"**. حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات وكذا سبل تفعيلها في الجزائر، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يرتكز على ثلاثة أعمدة هي الأخرى تحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات وهي أهلية، استقلالية، موضوعية، وجودة أداء عمل المدقق الداخلي، كما يتضح دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات من خلال عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وكذا التفاعل الجيد بينها وبين باقي أطراف حوكمة المؤسسات.
- **دراسة إبراهيم إسحق نسمان (2009) عبارة عن مذكرة ماجستير بعنوان "دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة – دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين–"**. حيث سعت هذه الدراسة أساسا إلى كشف الستار حول الدور الذي يمكن أن تؤديه إدارات التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل مبادئ حوكمة المصارف العاملة في فلسطين عن طريق تمتع التدقيق الداخلي بميثاق أخلاقي ومعايير مهنية جيدة وقابلة للتحسين حسب بيئة الأعمال المتواجدة ضمنها، كذلك عن طريق إدارة المخاطر من خلال الفحص والمراقبة المستمر الذي تقوم به وظيفة التدقيق الداخلي، كل ذلك يجب دعمه أيضا بوجود أطراف أخرى فعالة كمجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي المستقل، وبالطبع العمل على دراية جميع الموظفين بمبادئ وقواعد الحوكمة وأسس تطبيقاتها في المصارف العاملة في فلسطين، كما خلصت الدراسة الميدانية هي الأخرى إلى وجود علاقة ارتباطية موجبة وقوية بين المتغيرات المستقلة والمتمثلة في "تطبيق نظام محكم لأعمال التدقيق الداخلي"، "المعايير المهنية الواجبة"، استقلالية إدارات التدقيق الداخلي"، "وسائل وإجراءات إدارة المخاطر"، "دور لجان التدقيق في المصارف"، مع المتغير الوحيد التابع والمتمثل في "تفعيل مبادئ الحوكمة ضمن المصارف العاملة في فلسطين".
- **دراسة Theofanis Karagiorgos, George Drogalas, Evaggelos Gotzamanis et Ioannis Tampakoudis (جوان 2010) عبارة عن مقالة بعنوان " Internal Auditing as**

an effective tool for Corpotate Governance". لقد سعت هذه المقالة من خلال دراسة على المستوى النظري إلى التعرف على مساهمة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، وعلاوة على ذلك تطمح لمعالجة ذلك التفاعل الموجود بين أطراف الحوكمة مثل مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الخارجي، وعملية التدقيق الداخلي، وقد خلصت هذه الدراسة إلى ذلك الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في فعالية حوكمة الشركات اعتمادا على تلك القراءات النظرية، هذا ما جعل الباحثين يوصون بالقيام بدراسات ميدانية مماثلة على مختلف القطاعات الاقتصادية للتعرف على الأثر الفعلي الذي يمكن أن ينتج من خلال وظيفة التدقيق الداخلي كدعامة إسناد لحوكمة الشركات.

- **دراسة مسعود صديقي ولخضر أوصيف (2011) عبارة عن مقالة بعنوان "المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية: دراسة حالة مجمع صيدال"**. هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور نشاط التدقيق الداخلي وكيفية مساهمته كآلية رقابية داخلية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه يتوقف دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر على توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم ومصالحهم بها، كما أكدت هذه الدراسة أيضا على ضرورة تنظيم هذه الوظيفة في الجزائر وفقا للمعايير الدولية وتعزيز استقلاليتها داخل الشركات ودعمها بالإطارات المكونة والمؤهلة لكي تقوم بدورها على أكمل وجه.
- **دراسة محمد عبد الله حامد العبدلي (2012) عبارة عن مذكرة ماجستير بعنوان "أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"**. تتطلع هذه الدراسة إلى التعرف على خبايا حوكمة الشركات من جهة وإلقاء الضوء على مفهوم جودة التدقيق الداخلي من ناحية أخرى، كذلك قياس أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي ضمن الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثر لدعائم الحاكمية المؤسسية المتمثلة في

الإفصاح، الشفافية، المساءلة، المسؤولية، العدالة، الاستقلالية، والقوانين والأنظمة في جودة التدقيق الداخلي ضمن الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

- **دراسة Mohammed Chérif Madagh et Samira Rym Madagh (2012) عبارة عن مداخلة بعنوان " l'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques"**. هدفت هذه الدراسة للعمل على غرس مفهوم ومتطلبات مفهوم الحوكمة ضمن الشركات الجزائرية رغم التغيرات التي تتخللها، وذلك عن طريق الوصول إلى إجابات حول إشكالية "كيف يمكن للتدقيق الداخلي التدخل في مسار حوكمة الشركات ذات إستراتيجية عالية؟"، وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يعتبر كآلية للرقابة يسعى لخدمة الحوكمة، كما تزيد لجنة التدقيق من مصداقية ذلك بواسطة إشرافها ورقابتها على وظيفة التدقيق الداخلي، كما تساهم هذه الأخيرة على التقليل من مشكلة عدم تمثل المعلومات بين مختلف أصحاب المصالح، ولا تقف خدماته عند هذا الحد فقط بل تتعدى إلى أكثر من ذلك حيث يعتبر كآلية لتحديد وتقييم مخاطر الشركة، كل ذلك يجعل هذه الوظيفة تزيد من ثقة وطمأنينة جميع أصحاب المصالح بالشركة وبالتالي تعمل على إضافة قيمة للشركة ككل.
- **دراسة مسعود دراوسي وضيف الله محمد الهادي (2012) عبارة عن مداخلة بعنوان "فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"**. حيث سعت هذه الدراسة إلى التعرف على معالم حوكمة الشركات وتطور التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات، كما هدفت إلى لإبراز الدور التي تؤديه لجان التدقيق في التدقيق الداخلي، وأيضا مساهمة هذه الأخيرة في إدارة المخاطر ومحاربة الفساد، وأخيرا إظهار كيفية مواجهة الفساد المالي والإداري من خلال تطبيق حوكمة مفهوم الشركات، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن ظهور مفهوم حوكمة الشركات على مستوى الساحة العالمية أدى إلى تطور التدقيق الداخلي وبالتالي تطور المعايير التي ترتكز عليها والمتمثلة في معايير الصفات ومعايير الأداء سيعا منها إلى تقديم خدمات تأكيدية وأخرى استشارية، كما ساهم في ظهور لجنة جديدة داخلية في الشركة تدعى بلجنة التدقيق التي تعتبر حلقة وصل بين التدقيق الداخلي، مجلس الإدارة، والتدقيق الخارجي، وكل ذلك التطور الحاصل في وظيفة التدقيق الداخلي ساهم في تطور دورها الذي شمل عنصرا مهما

داخل الشركة هو إدارة المخاطر، ويتم ذلك من خلال التركيز على أن مخاطر الشركة تدار بفعالية، وبالتالي العمل على التقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري وذلك عن طريق تفعيل مبدأ المساءلة.

- **دراسة كنزة براهمة (2014/2013) عبارة عن مذكرة ماجستير بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة"**. سعت هذه الدراسة إلى معالجة كيفية قيام التدقيق الداخلي بالمساهمة في تفعيل حوكمة الشركات وضمان نجاح مسارها التطبيقي، وذلك عن طريق توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي، والتعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي وتوجهاته الحديثة. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساعد الشركة في تحقيق أهدافها، من خلال ايجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وهذا ما يزيد من قدرة هذا النشاط على العمل كآلية محورية تساعد على التطبيق السليم لحوكمة الشركات، مع ضمان دقة وصحة المعلومات المالية والالتزام بالمصداقية والإفصاح والشفافية وادخال التحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.
- **دراسة Abdelhak ZIANI (2014/2013) عبارة عن أطروحة دكتوراه بعنوان " Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas Entreprises Algériennes"**. هدفت هذه الدراسة لإبراز مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال دراسة ميدانية لاستمارة استبيان موزعة على مجموعة من الشركات الاقتصادية الجزائرية، إضافة إلى دراسة نظرية لمفهومي التدقيق الداخلي والحوكمة، ثم استعراض وتحليل مجالات تدخل التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات عن طريق تقويم نظام الرقابة الداخلية، وتحسين عمليات إدارة المخاطر، وكأحد الحلول لمشاكل عدم تمثل المعلومات، وبعد الحصول على عينة تقدر بـ 106 استمارة صالحة للدراسة تم تفريغها وتحليلها ضمن برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، ليتم الوصول وفق إجابات أفراد العينة إلى أن التدقيق الداخلي يستطيع أن يحسن الحوكمة من خلال تدخله فيما يلي: تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية، أداة أساسية لإدارة المخاطر، تقليص عدم تماثل المعلومات، دعم الأدوار التي تركز على حماية أصحاب المصالح.

- **دراسة محمد علوي بلفقيه وعبد اللطيف محمد باشيخ (2014)عبارة عن مقالة بعنوان "العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية"**.تتطلع هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على مدى إدراك كل من المدققين الخارجيين وأعضاء لجان التدقيق للدور الحديث للتدقيق الداخلي وذلك من خلال آرائهم حول العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي ومدى انعكاسها على فعالية حوكمة الشركات. حيث أجريت الدراسة على عينة مكونة من فئتين، الأولى تتضمن 30 عضو من أعضاء لجان التدقيق في شركات المساهمة السعودية، والثانية مكونة من 62 مدقق خارجي. إذ خلصت هذه الدراسة إلى ترتيب أهمية عوامل جودة التدقيق الداخلي المؤدية إلى تحسين حوكمة الشركات على النحو التالي: كفاءة المدقق الداخلي، ثم جودة أداء العمل، ثم الموضوعية والاستقلالية.
- **دراسة عمر شرقي (2015) عبارة عن مقالة بعنوان "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"**. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في الرفع من كفاءة وفعالية الأداء ضمن الشركات باعتباره أحد الآليات الرئيسية لإرساء نظام فعال للحوكمة، وقد جاء في صلب هذه الدراسة مفاهيم أساسية عن الحوكمة والتدقيق الداخلي، كما عالجت التدقيق الداخلي كأحد آليات الحوكمة وعلاقاته من الآليات الأخرى، كل ذلك وفق الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وبالخصوص المعايير الدولية للتدقيق الداخلي. إذ خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة التأكيد على أهمية المسؤولية المنوطة بنشاط التدقيق الداخلي في سبيل إرساء نظام حوكمة فعال وقادر على الرفع من جودة أداء الشركة.
- **دراسة أوصيف لخضر (2017) عبارة عن مقالة بعنوان "طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)"**. سعت هذه الدراسة إلى كشف الستار حول كيفية تأثير جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة من خلال إحكام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المرتبطة بنشاط الشركات. وقد خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة الالتزام بتحقيق جودة التدقيق الداخلي ضمن جميع مراحل مهمات الفحص والمراجعة كعنصر هام في تطبيق نظام الحوكمة، وذلك عن طريق

ضبط إجراءات فعالة للرقابة الداخلية والقدرة على تحسين عمليات إدارة المخاطر التي تواجه الشركات، مما يساهم في تحقيق أهدافها وتعزيز وحماية قيمتها كل ذلك سيسمح بخلق ميزة تنافسية لهذه الشركات. وهذا ما أشارت وتضمنته وأكدت عليه تقارير حوكمة الشركات من جهة ومعايير التدقيق الداخلي الدولية من جهة أخرى.

موقع الدراسة من الدراسات السابقة

بعد استعراض بعض الدراسات التي تقاطعت مع موضوع هذه الدراسة يمكن ملاحظة أنها قد ركزت على متغير التدقيق الداخلي ومساهمته في دعم متغير حوكمة الشركات، وذلك من خلال تقسيم متغير التدقيق الداخلي إلى عدة متغيرات فرعية هي بدورها تعمل على مساندة هذا المتغير الأخير وتساعد بذلك في تحسين حوكمة الشركات، كما ركزت دراسات أخرى على سبل تحقيق جودة التدقيق الداخلي وبالتالي انعكاس ذلك على حوكمة الشركات بشكل إيجابي، وقد أكدت أغلبية هذه الدراسات على ضرورة تطبيق معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الدولية.

والدراسة التي بين أيدينا التي تميزت بموضوعها حول معايير التدقيق الداخلي الدولية من خلال تبني تطبيقها ومعرفة انعكاس ذلك على فعالية الحوكمة، وكإضافة لهذه الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة هو تركيزها على شركات المساهمة الجزائرية عند الحصول على العينة الميدانية من جهة، ومعايير مدونة الحكم الراشد في الجزائر لسنة 2009 ومعايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الدولية لسنة 2017 الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA من جهة أخرى عند إعداد أجزاء استمارة الاستبيان، كما تميزت هذه الدراسة بثلاثة سمات أساسية هي: أولا عن طريق التعرف على واقع تطبيق قواعد الحوكمة، ثم ثانيا عن طريق إبراز مدى تطبيق معايير الممارسات المهنية الدولية وذلك ضمن شركات المساهمة الجزائرية، وثالثا وأخير إدراك تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية وفق آراء عينة الدراسة الميدانية.

خطة الدراسة

من أجل معالجة هذه الدراسة والوقوف عند تلك المحطات التي تمر عليها يجب التعرف على تلك الفصول التي تتشكل منها، والتي نستهلها بالفصل الأول المعنون بحوكمة الشركات وتجلياتها النظرية والعملية في شركات المساهمة الذي يتضمن ثلاثة مباحث، إذ يعالج هذا الفصل ككل نشأة مفهوم

حوكمة الشركات عن طريقة دراسة كل من نظرية الوكالة والأزمات المالية والاقتصادية التي أثرت على بروز ذلك المفهوم وبالطبع الانهيارات التي مست شركات كبرى عبر عدة دول في العالم، ويبين روح حوكمة الشركات بواسطة إبراز المبادئ، الركائز، الآليات، والأطراف المعنية بتطبيق هذا المفهوم، وأخيرا تقديم عرض مختصر لتلك التجارب التي كتبها التاريخ الاقتصادي حول حوكمة الشركات مع الوقوف عند واقع ذلك المصطلح على مستوى الساحة الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الثاني خصص لدراسة التدقيق الداخلي وممارساته العلمية والعملية في شركات المساهمة من خلال ثلاثة مباحث، الأول يعالج مفاهيم عامة حول التدقيق كلمحة مختصرة نحو هذا المفهوم وطريقة تطوره مع إظهار دوره ضمن الشركات والتعرف على تلك المعايير الذي يرتكز عليها، والمبحث الثاني يهتم بماهية التدقيق الداخلي من خلال التعرف على ذلك المفهوم والجذور التي تبين نشأته مع التعرف على مهمته وكيفية القيام بها ضمن الشركات بواسطة دراسة منهجه الذي يعتمد عليه في سبيل تحقيق أهدافه وأهداف الشركة ككل، وكما هو الحال التعرف على تاريخ بروز التدقيق الداخلي ضمن الشركات الجزائرية على وجه الخصوص، أما المبحث الثالث والأخير فيبين الخطوات الأساسية لأداء المدقق الداخلي لمهمة التدقيق الموكلة إليه مع توضيح مكوناتها والأطراف المتفاعل معها والأدوات الممكن الاستعانة بها لتحقيق ذلك.

الفصل الثالث يبين معايير التدقيق الداخلي الدولية كآلية لحوكمة شركات المساهمة من خلال ثلاثة مباحث، الأول يقدم عرض مختصر لنشاط التدقيق الداخلي في بوتقة معايير الممارسات المهنية الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA وضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة كذلك، أما الثاني فيوضح دور التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية من جهة، ومساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من جهة أخرى، مع إبراز انعكاس معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الدولية على ذلك، وأخيرا المبحث الثالث الذي يحدد ذلك التفاعل الذي يمكن أن يكون بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة المتمثلة في التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، والإدارة، مع التأكيد على تلك العلاقات والتفاعل بين تلك الأطراف السابقة الذكر ضمن معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الدولية.

أخيرا نصل إلى الفصل الرابع والأخير الذي يتضمن دراسة ميدانية على شركات المساهمة الجزائرية، والذي استلزم إعداد استمارة استبيان للقيام بذلك من خلال توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في المدققين الداخلين ضمن شركات المساهمة الجزائرية، كل ذلك من أجل الحصول على البيانات الأولية التي سيتم معالجتها عن طريق الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **(SPSS)**، والعمل على القيام بعدة اختبارات على أداة الدراسة والبيانات المتحصل عليها، مع عرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة الميدانية على أسئلة وفقرات استمارة الاستبيان، وأخيرا تقديم تحليل مفصل لاختبار مختلف فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

حوكمة الشركات
وتجلياتها النظرية
والعملية في شركات
المساهمة

تمهيد

تعبر حوكمة الشركات عن مختلف القوانين والمعايير والإجراءات... التي تعمل على تحديد مختلف العلاقات بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم بالدرجة الأولى، ومختلف أصحاب المصالح والأطراف ذات العلاقة بالشركة أيضا من جهة أخرى، إذ أن الأطر التنظيمية والإدارية والقانونية والمالية لنظام حوكمة الشركات الجيد يساهم في تفعيل أداء إدارة الشركة والرقابة عليها، بهدف تحقيق مصالح حملة الأسهم ومختلف أصحاب المصالح بالشركة. فتزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات بشتى أوجهه ونواحيه وأصبح يتداول بكثرة على ألسنة الباحثين والكتاب والمحللين والسياسيين... خاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية أبرزها شركة أنرون وشركة وولدكوم وشركات أخرى... إذ أن أحد أهم أسباب ذلك غياب الشفافية اللازمة والإفصاح الكافي عن المعلومات المالية للعديد من الشركات الاقتصادية والمؤسسات المالية ضمن أسواق المال العالمية.

هذا ما جعل المنظمات خاصة والدول أيضا يسارعون في العمل على بناء الثقة من خلال إصدار العديد من اللوائح والقوانين وبالخصوص تلك المتعلقة بحوكمة الشركات، وتدعيم الجهات الرقابية داخل وخارج الشركات عن طريق مجلس الإدارة، أنظمة الرقابة الداخلية، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي... وقد أفرزت تلك الجهود مدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في العديد من المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية... الهادفة لدعم الشركات وإضفاء الثقة والشفافية والنزاهة في المجتمع ككل.

وعليه سيتم تقسيم الفصل الأول المخصص لدراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: الإطار الفكري لنشأة مفهوم حوكمة الشركات.
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لأساسيات حوكمة الشركات.
- المبحث الثالث: الإطار العملي لتطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار الفكري لنشأة مفهوم حوكمة الشركات

برز مفهوم حوكمة الشركات Corporate Governance بشكل لافت خلال العقود الأخيرة، وذاع صيت هذا المصطلح على لسان الاقتصاديين، المحللين الماليين، السياسيين... في عدة مناسبات معبرا على ضرورة إدارة الإدارة ضمن الشركات، تحت شعار الشفافية والإفصاح وكذا حماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين للشركة ككل. وجاء هذا المبحث أساسا لإزالة الغموض حول عدة جوانب مهمة للإلمام بالإطار الفكري لنشأة مفهوم حوكمة الشركات، ألا وهي تحديد نشأة هذا المفهوم من خلال دراسة بواعث الحوكمة ضمن دوامة نظرية الوكالة والأزمات المالية وكذا الانهيارات المالية، ثم دراسته بشكل أكثر تعمقا من خلال تعريفه وتحديد خصائصه مع توضيح الأطراف المعنية بتطبيقه والتعرف أيضا على أهم نماذجه.

المطلب الأول: الحوكمة بين انفصال الملكية عن الإدارة، الأزمات والانهيارات المالية

دائما ما تتناقل الأدبيات حول حوكمة الشركات جانب أهمية هذا المفهوم ومدى ارتباطه بعنصر انفصال الملكية عن الإدارة، الذي أدى إلى زيادة حجم الشركات وتشعب المشاكل الناتجة عن ذلك، لاسيما ظاهرة تعارض المصالح بين جميع الأطراف داخل وخارج الشركات. وما زاد من أهمية هذا المفهوم تلك الأزمات المالية المتتالية التي مست اقتصاديات الدول الناشئة في نهاية تسعينيات القرن الماضي، خصوصا أزمة دول شرق أسيا ثم روسيا وأمريكا اللاتينية. لكن ما أعطى هذا المفهوم بريقا خاصا هو تلك الانهيارات المالية لبعض الشركات وموجات الإفلاس العديدة لها، حيث جاءت على رأسها بعض شركات الولايات المتحدة الأمريكية.

1. نظرية الوكالة

يعود الأساس النظري لمشكلة الوكالة إلى أدم سميث Adam Smith الذي أشار إلى أن الإدارة قد تمتاز بالأنانية عندما يتعلق الأمر بمصالحها، ويمكن أن يؤدي هذا السلوك الإداري إلى هضم بعض حقوق الملاك. أما الإطار الحديث لنظرية الوكالة فيعود إلى جنسن وماكلينJensen & Mackling

(1976)، حيث وضعا مشكلة الوكالة في إطار يقوم على أساس الحافز الذي يسببه الفصل بين الإدارة والملكية لدى الإدارة في تغييب مصلحة الملاك عندما تتعارض مع مصالحهم الخاصة[1].

لقد قام كل من جنسن وماكلين Jensen & Mackling (1976) بتعريف علاقة الوكالة على أنها "عقد بمقتضاه يكلف شخص أو أكثر (الأصيل Le principal) شخصا آخر (الوكيل L'agent) القيام بعمل ما لحسابه، والذي يتضمن تفويض بعض من سلطة اتخاذ القرار لهذا الوكيل[2]". فنظرية الوكالة ترتكز على فرضيتين أساسيتين، الأولى تفترض أن الأفراد يبحثون دائما عن تعظيم منافعهم، أما الثانية فتلتمس أن الأفراد قادرون على تحقيق ربح نتيجة عدم كمال العقود[3].

وأدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي نشأت نتيجة لتعارض المصالح بين إدارة الشركة وملاكها وأصحاب المصالح بصفة عامة، إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي تقوم به الإدارة بهدف تعظيم مصالحها الخاصة[4]. فبرز مفهوم حوكمة الشركات كأحد الحلول المقترحة لمشكلة الوكالة الناتجة بطبيعة الحال عن الفصل بين الإدارة والملكية، التي قد يتعرض من خلالها ملاك الشركة لخطر خسارة جزء أو كل استثماراتهم نتيجة تصرفات الإدارة وسعيها لتحقيق مكاسب شخصية عوضا عن تعظيم عائد الملاك[5]. وأبدى جانسن وماكلين Jensen & Mackling (1976) اهتماما واضحا بمفهوم حوكمة الشركات من خلال إبراز أهميتها في الحد

---

[1] محمود حسن قاقيش وآخرون، **أثر الملكية الإدارية كأداة حوكمة داخلية على القرارات المالية في الشركات الصناعية الأردنية**، **المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17 و18 أفريل 2013، ص: 24.

[2] Paul André et autre, **Interdépendance des mécanismes de gouvernance : Etude empirique dans le contexte canadien**, **27 éme congrés de l'Association Francophone de Comptabilité**, Tunis, Mai 2006, p : 03.

[3] David Carassus, Nathalie Gardes, **Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**, **Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité**, Bordeaux, France, 29 et 30 Septembre 2005, p : 05.

[4] محمد عمر شقلوف، عبد الحفيظ ميرة، **الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية**، **المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17 و18 أفريل 2013. ص: 107.

[5] تركي راجي الحمود وآخرون، **أثر ممارسات الحاكمية المؤسسية على أداء الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية**، **المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17 و18 أفريل 2013، ص: 67.

والتقليل من المشاكل التي تنشأ عن طريق الفصل بين الإدارة والملكية[1]. فمشكل الوكالة ينشأ من خلال عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك وأيضا عن طريق تعارض المصالح بينهما، وتوجد حالتان تعكسان مشاكل الوكالة بين الإدارة والملاك هما مشكلة الخطر الأخلاقي L'aléa moral ومشكلة الاختيار المعاكس Sélection adverse[2].

فمشكلة الخطر الأخلاقي تنشأ نتيجة عدم قدرة الأصيل الرقابة على أداء الوكيل من حيث اختياراته وتصرفاته التي يمكن أن تؤثر سلبا على منافع الأصيل عندما تختلف تفضيلات كل من الأصيل والوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار[3]. ومشكلة الاختيار المعاكس تكون ناتجة عن عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك، وتكون لصالح الإدارة، مما يجعل هذه الأخيرة تنتهز تلك الوضعية لصالحها، فتستخدم تلك المعلومات ضد منفعة الملاك[4].

سوف تقود مشاكل الوكالة المتمثلة في مشكلة الخطر الأخلاقي ومشكلة الاختيار المعاكس إلى خلق تكاليف الوكالة الناتجة عن وضع نظام للرقابة[5] والتحفيز لتقويم سلوك الإدارة[6]. هذه التكاليف موجهة للرقابة على الإدارة (تكاليف الرقابة)[7] والتي يتحملها الملاك، كما تتحمل الإدارة تكلفة الثقة

---

[1] رشيد دريس، **دور الحوكمة في إدارة المخاطر**، **المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19 و20 نوفمبر 2013، ص: 210.

[2] Imène Guermazi Gharbi, **Apport informationnel des normes comptables bancaires tunisiennes à l'appréciation des risques bancaires et leur effet sur la discipline du marché des grands déposants non assurés**, Thèse de doctorat en sciences comptables, Université de la manouba, Institut supérieur de comptabilité et d'administration des établissement, 2009/2010, p : 25.

[3] عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص: 66.

[4] Nadia Smaili, **La gouvernance comme moyen de prévention et de détection des irrégularités comptables pouvant mener à la fraude**, Thèse de PH. Doctorat, HEC Montréal, Canada, Décembre 2006, p : 57.

[5] Wiem Elmanaa Madani, **L'efficacité du conseil d'administration dès les entreprises familiales : Etude de ses déterminants dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat en sciences comptables, Institut supérieur de comptabilité et d'administration des entreprises, conservatoire national des arts et métiers – paris, Université de la Manouba, France, 05 Février 2010, p : 52.

[6] ياسين العايب، **إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011/2010، ص ص: 42.

[7] Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : Une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat en sciences de gestion et sciences comptables, Université de Franche – Comté, France, 12 Juin 2013, p : 118.

كضمان عن الجهد المبذول من طرفها[1] وعملها في نطاق تحقيق مصالح الملاك، كذلك تدخل ضمن هذه التكاليف ما يعرف بالتكاليف المتبقية الناتجة عن تعارض المصالح بين الإدارة والملاك[2].

فعندما تنفصل الإدارة عن الملكية تبرز أهمية كفاءة نظام الحوكمة وضرورة أن تدار الشركة بما يحقق أفضل مصلحة للملاك لتعظيم الربحية[3]. ولتقويم سلوك الإدارة السلبي وللحفاظ على مصالح الملاك يجب اتخاذ تدابير تقويمية ورقابية، عن طريق إنشاء نظام لحوكمة الشركات المدعم بآليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية، تعتمد على مجالس الإدارة والرقابة التبادلية بين الإدارة من رئيس ومرؤوس وكذا الرقابة المباشرة من الملاك ومساهمات المدققين الداخليين في دعم الرقابة الداخلية للشركات، وكذلك أدوات رقابية خارجية ممارسة من قبل الهيئات الرقابية والأسواق المالية والبنوك المركزية والمدققين الخارجيين للشركات[4]. وتأتي آليات حوكمة الشركات كحل لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين إدارة الشركة وملاكها من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة[5].

2. الأزمات المالية

لقد تواجدت حوكمة الشركات منذ مدة من الزمن ولكن بقيت مهمشة كعنصر مهم في عملية تنمية البلدان، وعمليا بقيت غير مفعلة إلى غاية الأزمات المالية لشرق أسيا (1997 – 1998) ثم روسيا سنة 1998 والبرازيل سنة 1999، التي لفتت انتباه الأسواق المالية العالمية بشأن المشاكل الخطيرة الظاهرة لحوكمة الشركات ضمن العديد من هذه البلدان[6].

---

[1] عبد الرزاق بن الزاوي، إيمان نعمون، **إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 06 و07 ماي 2012، ص: 07.

[2] Florant Ledentu, **Système de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de contrôle : Le cas Suisse**, Thèse de doctorat en sciences économiques et sociales, Faculté des sciences économiques et sociales, Université de Fribourg, Suisses, 2008, p : 18.

[3] أماني خالد بورسلي، **آثار تطبيق معايير ومبادئ الحوكمة الحديثة وأسس التقييم، حوكمة الشركات (اتحاد الشركات الاستثمارية)**، مكتبة آفاق، الكويت، سبتمبر 2011، ص: 25.

[4] مركز عمان لحوكمة الشركات، **حوكمة الشركات، حوكمة الشركات (اتحاد الشركات الاستثمارية)**، مكتبة آفاق، الكويت، سبتمبر 2011، ص ص: 41-42.

[5] سعيد علاونة، نصر عبد الكريم، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد مدونة الحوكمة، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17 و18 أفريل 2013، ص: 473.

[6] Charles Oman et autre, **La gouvernance d'entreprise dans les pays en développement, en transition et les économies émergentes**, Centre de développement de l'OECD, Chahier de politique économique N°23, France, 2003, p : 05.

كما أن كل الأزمات الكبرى للتسعينيات بدءا بأزمة المكسيك سنة 1994، بلدان شرق أسيا سنة 1997 وروسيا سنة 1998 ثم البرازيل سنة 1999 اكتسبت صفاتها الخاصة التي تميزها عن غيرها، ولكن اشتركت جميعا في ظاهرة أنها أزمات ثقة[1].

وقبل الشروع في عرض وتحليل الأزمات المالية السابقة الذكر إضافة إلى الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 يجب إدراك ماهية الأزمة المالية التي تعرف على أنها "حالة تمس أسواق البورصة وأسواق الائتمان لبلد معين أو مجموعة من البلدان، وتكمن خطورتها في أثارها على الاقتصاد مسببة بدورها أزمة اقتصادية ثم انكماشا اقتصاديا عادة ما يصاحبها انحصار القرض، أزمات في السيولة النقدية وانخفاض في الاستثمار وحالة من الذعر والحذر في أسواق المال[2]".

1.2. أزمة المكسيك (1994)

لقد شرعت المكسيك في إدخال إصلاحات اقتصادية وهيكلية ابتداء من منتصف الثمانينيات والتي كانت تهدف في مجملها إلى ترقية التنمية الاقتصادية. ومع نهاية سنة 1994 تعرض اقتصادها إلى أزمة مالية حادة بسبب تزايد العجز في الميزان التجاري، بحيث أدى ذلك إلى خلق أزمة في سعر صرف العملة المحلية وكذلك انهيار النظام المصرفي نتيجة وقف تدفق رؤوس الأموال الأجنبية وخروج تلك التي كانت موجودة وبصورة مفاجئة، كل ذلك عمل على خلق أزمة مالية واقتصادية حادة[3].

وخلال العشرية التي سبقت الأزمة ظهر الاقتصاد المكسيكي بوضع سليم، فَوُضِعَتْ قيد التنفيذ عدة إصلاحات مستمدة من الرأسمالية عن طريق تحرير التجارة، وإلغاء الرقابة على الصرف، مع تحديث الأسواق، ورفع القيود حول الاستثمارات الأجنبية، مما أدى إلى اختلال الاقتصاد المكسيكي[4].

لقد ولدت عمليات التخفيض المتتابعة للعملة المكسيكية (البيزو)، وتزايد العجز في العمليات الجارية، بالإضافة إلى الفضائح والعثرات السياسية، إلى تراجع ثقة المستثمرين في البيزو وفي السوق

---

[1] محمد الفنيش، **البلاد النامية والأزمات المالية العالمية: حول استراتيجيات منع الأزمات وإدارتها، سلسلة محاضرات العلماء الزائرين رقم 17**،البنك الإسلامي للتنمية، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، جدة، السعودية، 2000، ص: 16.

[2] الداوي الشيخ، **الأزمة المالية العالمية انعكاساتها وحلولها، المؤتمر الدولي حول الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي**، جامعة الجنان، طرابلس – لبنان، 13 و14 مارس 2009، ص: 13.

[3] عبد القادر بلطاس، **تداعيات الأزمة المالية العالمية، أزمة Sub-prime**، دار الأسطورة، الجزائر، 2009، ص ص: 131-132.

[4] Omar Hemche, **Crises financières : effet de contagion sur les pays développés et les pays émergents**, Thèse de doctorat LMD en sciences économiques, Université Abou Bakr Belkaid, Tlemcen, Algérie, 2013/2014, p : 21.

المكسيكية بشكل عام. فانطلقت بذلك هجمات المضاربة ضد البيزو وخروج رؤوس الأموال من المكسيك، وانهارت بذلك سوق الصرف لتتبعها سوق الأوراق المالية في الأشهر الأولى من سنة 1995[1]. ويمكن حصر أهم أسباب الأزمة المكسيكية فيما يلي[2]:

- ضعف النظم المالية المتسمة بعدم كفاية الإشراف واللوائح التنظيمية؛
- اختلال الموازين الخارجية، وارتفاع كبير في قيمة العملة نتيجة ارتباطها بسعر صرف ثابت مع الدولار؛
- حدوث توسع نقدي بدرجة تؤدي إلى ارتفاع الضغوط التضخمية؛
- ارتفاع في قيمة سعر الصرف الحقيقي، والدين الخارجي القصير الأجل المتنامي، وحجم العجز في الحساب الجاري، بسبب ضعف النظام المالي، مما أدى إلى ممارسة ضغوط قوية على سوق النقد الأجنبي؛
- أدت تدفقات رؤوس الأموال الأجنبية إلى فائض في سيولة نظامها المالي، هذا ما قاد إلى توسع البنوك في الإقراض للقطاع الخاص وخاصة قطاع العقارات، مما ترتب عليه تفاقم مشكلات الديون العمومية؛
- الاعتماد على قروض مقومة بالدولار، وإتباعها لنظام سعر صرف غير مرن، مما جعلها أكثر عرضة لمخاطر الصدمات الخارجية؛
- إتباع سياسة سعر صرف مُعَوَّم في 22 ديسمبر 1994 كان نتيجة العجز الكبير في الميزان التجاري، والخسائر الكبيرة في الاحتياطي النقدي من العملات الأجنبية، والمضاربة على البيزو التي تدهورت قيمتها؛
- التدفق المفاجئ لرؤوس الأموال إلى الخارج وعلى نطاق واسع، كذلك التوقف المفاجئ لتدفق رؤوس الأموال إلى الداخل، مما أدى إلى أزمة عميقة في النظم المالية الداخلية على نحو هدد استقرار القطاعات الإنتاجية.

---

[1] ساعد مرابط، أسماء بلميهوب، **العولمة المالية وتأثيرها على أداء الأسواق المالية الناشئة، الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات: دراسة حالة الجزائر والدول النامية**، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 21 و22 نوفمبر 2006، ص: 16.

[2] نادية العقون، **العولمة الاقتصادية والأزمة المالية: الوقاية والعلاج "دراسة لأزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية"**، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2013/2012، ص ص: 98-99.

1.2. أزمة شرق أسيا (1997)

بعد عدة سنوات من النمو القوي المدعم بالاستثمار، المعجزة الاقتصادية لعدة بلدان أسيوية تجمعت تحت تسمية النمور الأسيوية، فالنمور الأولى تجمع كل من كوريا الجنوبية، هونغ كونغ، سنغافورة وتايوان والتي حققت نموا سريعا بعد اليابان ضمن شرق أسيا، أما النمور الحديثة فتضم كل من إندونيسيا، ماليزيا، الفلبين، تايلاندا، والفيتنام، حيث بدأت التنمية ضمن هذه البلدان بعد النمور الأربعة ويعتبرون الآن كبلدان ناشئة[1].

لقد انتشرت أزمة التايلاند في جويلية 1997 لتمس جانب كبير من بلدان أسيا خلال سنتي 1997 و1998، والتي ضربت كل من كوريا الجنوبية، ماليزيا، إندونيسيا والفلبين[2]. فانطلقت الشرارة الأولى للأزمة من أضعف حلقة لهذه الدول ألا وهي التايلاند نتيجة ضعف اقتصادها من خلال بعض النقاط المتمثلة فيما يلي:

- تفاقم المديونية الخارجية التي ارتفعت من 8.3 مليار دولار سنة 1980 إلى 89 مليار دولار سنة 1987؛
- عجز كبير في الميزان التجاري حيث بلغ مجموعه للفترة الممتدة بين 1990 و1996 نحو 76 مليار دولار؛
- عجز في الحساب الجاري لسنة 1996 بنحو 14.7 مليار دولار.

كل هذا أدى إلى الضغط على العملة التايلاندية (البات)، وبعد محاولات عديدة من البنك المركزي التايلاندي لحمايتها إلا أنه توقف عن ذلك في 02 جويلية 1997 نتيجة الضغوط الكبيرة، هذا ما جعل البات تنخفض في السوق، ثم تلا ذلك انخفاض كل من العملة الفليبينية (البيسو)، والعملة الماليزية (الرينكت). وزادت الأزمة حدة يوم الخميس 17 أوت 1997 حين انخفضت مؤشرات البورصة في سوق هونغ كونغ، لتنتقل العدوى لكل الأسواق المالية، فبدأ الوسطاء والمتعاملون بالبيع من طوكيو وسيدني، وعبر تايوان وسنغافورة وحتى أسواق نيويورك وأمريكا اللاتينية.

---

[1] Hendrix Vachon, **Risques de crise financière dans les pays émergents : Malgré la récente accalmie des craintes persistent**, **Point de vue économique**, Desjardins Etudes économiques, France, 09 Avril 2014, p : 01.

[2] Robert Boyer, Mario Dehove, Dominique Plihon, **Les crises financières : analyse et propositions (Rapport)**, **LES CRISES FINANCIERES**, La Documentation Française, Paris, France, 2004, p : 09.

وعند انتهاء الأزمة برزت معالم الإفلاس في العديد من المؤسسات المالية والشركات الصناعية والتجارية، مستنزفة اقتصاديات البلدان المعنية، تاركة المجال لصندوق النقد الدولي **F**onds **M**onétaire **I**nternational (**FMI**) للقيام بمفاوضات مع بعض هذه الدول لاحتواء الأزمة[1]. وكذلك البنك الدولي للإنشاء والتعمير، ووزارة الخزانة الأمريكية، والدول الأسيوية المتأثرة، وعدد من المؤسسات المصرفية والمالية الدولية لانقاد اقتصاديات بعض دول جنوب شرق أسيا، وذلك في محاولة لإيقاف والحد من أثار الأزمة، كما اتفق وزراء مالية رابطة دول جنوب شرق أسيا ضمن اجتماع لهم في سبتمبر 1998 على التعاون بين دولهم من أجل مواجهة الأزمات النقدية في المنطقة، وعلى تأسيس صندوق نقد إقليمي على غرار صندوق النقد الدولي FMI، وإقامة نظام تعاون إقليمي لحماية عملات دول رابطة الآسيان أثناء أية أزمة نقدية مثل تلك التي حدثت في جويلية 1997 وأدت إلى انخفاض قيمة العملة التايلاندية (البات) ليمتد تأثيرها للدول المجاورة، كذلك عقد اجتماع أسيوي – أوروبي بهدف تعميق وتوثيق التعاون بين أسيا وأوروبا خاصة في تايلاند وفي عدد من الدول المجاورة نظرا للأهمية النسبية لاقتصاديات هذه الدول ضمن الاقتصاد العالمي[2].

لقد تميزت الأزمة المالية في شرق أسيا بعمقها الكبير وتوسع نطاق انتشارها وأيضا طول مدتها، وتعود أهم الأسباب التي أدت إلى ذلك فيما يلي[3]:

- سوء إدارة الأزمة من قبل حكومات بلدان شرق آسيا بسبب قلة خبرتها أو من قبل صندوق النقد الدولي FMI بسبب الشك في عدم نجاعة سياساته في استعادة ثقة السوق؛
- وثاقة العلاقات التجارية بين بلدان شرق أسيا والذي كان ذو تأثير سلبي في استفحال الأزمة وانتشارها؛
- الروابط المالية في المنطقة تزيد من انتقال الصدمات التي تعيشها الأسواق المالية في أحد البلدان إلى الأخرى؛
- الكساد في اليابان، حيث تجلى بوضوح انكماش الاقتصاد الياباني على كافة اقتصاديات المنطقة.

[1] قحطان عبد سعيد، **الأزمة المالية الأسيوية 1997.. الأزمة المالية العالمية 2008: الأسباب، الآثار والدروس المستفادة "دراسة مقارنة"**، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 21، 2009، ص ص: 11-13.

[2] صلاح الدين حسن السيسي، **الأزمة المالية والاقتصادية العالمية (الأسباب – التداعيات – سبل المعالجة)**، مطبعة أبناء وهبة محمد حسان، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2009، ص ص: 10-11.

[3] أنور هاقان قوناش، **أزمة شرق أسيا: عبرٌ لبلدان منظمة المؤتمر الإسلامي**، **مجلة التعاون الاقتصادي بين الدول الإسلامية**، أنقرة، تركيا، 2001، ص ص: 94-96.

3.2. أزمة روسيا (1998)

شكلت الأزمة المالية التي شهدتها روسيا في أوت 1998 صدمة مالية ضخمة[1]. ففي سنة 1998 ازدادت مديونية روسيا بشكل كبير لاسيما من أجل تمويل عجز الموازنة[2]، هذا العجز غُذِّيَ بعاملين هما ضعف المداخيل الجبائية، وارتفاع معدل الفائدة الذي تلا الأزمة الأسيوية[3].

فمن أجل تمويل عجز الموازنة وبالاتفاق مع صندوق النقد الدولي FMI، أصدرت الحكومة الروسية بدءا من سنة 1993 وبطريقة مماثلة في سنة 1995 أوراق دين داخلية (GKO et OFZ[4])، حررت بالعملة الروسية (الروبل) وبآجال استحقاق قصيرة (من شهر إلى ثلاثة أشهر)، وبعد التنظيم الجيد لهذه السوق أصبحت بسرعة كمرجع للوكلاء الماليين وغير الماليين[5].

وتوحي الأزمة الروسية التي نشأت سنة 1998 بأن لها مكون مالي قوي، حيث أظهرت المؤشرات وجود أزمة وشيكة، عندما أعلنت روسيا التوقف عن سداد ديونها قصيرة الأجل لمدة ثلاثة أشهر، وإعادة هيكلة ديونها، وكذلك انخفاض قيمة الروبل بـ 300%. فرغم المساعدات التي حصلت عليها روسيا من مختلف الهيئات الدولية في جويلية 1998 لتفادي الانهيار التام، إلا أنها لم تتمكن من حماية عملتها نتيجة نفاذ احتياطها من الصرف في منتصف أوت 1998. كما أن البنوك الروسية خسرت خسارة كبيرة قدرت بـ 27 بليون دولار من القيمة الاسمية للأوراق المالية الحكومية، وزادت مطلوباتها من الديون الخارجية، هذا إلى جانب فرض الرقابة على الصرف في حساب رأس المال. أما بالنسبة لإعادة هيكلة الدين المحلي والبالغ 290 بليون روبل فهو يتكون من إصدارات GKO وOFZ التي تبلغ 73% من الدين المحلي.

وعلى العموم فإن تدهور النظام المصرفي والآثار السلبية على الميزانيات في القطاع غير المالي قاد إلى أزمة مالية حادة، إلى جانب عدم الاستقرار السياسي وانتشار الفساد بشكل غير مسبوق، واقترانه

---

[1] Jacques Sapir, **La crise financière russe d'août 1998, tournant de la transition en Russie ?**, **Document de travail 01-1**, CEMI (EHESS), Mai 2001, p : 02.

[2] Olivier Lacoste, **Comprendre les crises financières**, Editions EYROLLES, Paris, France, 2009, p : 44.

[3] Omar Hemche, **Op-Cit**, 2013/2014, p : 29.

[4] الأوراق GKO هي أذونات الخزينة الروسية قصيرة الأجل (من ثلاثة إلى ستة أشهر)، أما الأوراق OFZ فهي سندات الدولة طويلة الأجل. بالإطلاع على المرجع التالي: Dominique Hamon, **la crise russe de 1998**, Histoire géographie, Analyse économique, Numéro 21, France, Janvier 2000, p : 03.

[5] Jacques Sapir, **Op-Cit**, Mai 2001, p : 03.

بالجريمة المنظمة وسوء الإدارة العامة الروسية. كما أن سياسة تنفيذ الخوصصة بصورة عشوائية ومتسرعة لآلاف المؤسسات العامة، وعدم مراعاة التدرج في الانتقال من الاقتصاد الموجه نحو اقتصاد السوق، أدى إلى تدمير الطاقات الإنتاجية التي كانت قائمة[1].

ويمكن عرض أهم العوامل التي قادت إلى وجود الأزمة الروسية فيما يلي:

- الانهيار العنيف للنظام المالي الروسي، نتيجة هبوط مؤشر بورصة موسكو بحوالي 09% يوم 10 أوت 1998، ،ثم بعد يومين من ذلك انخفضت قيمة الروبل من 15% إلى 20%، ويوم الاثنين 17 أوت 1998 ترك البنك المركزي الروسي **B**anque **C**entrale de **R**ussie (**BCR**) تعويم الروبل بين 6 و9.5، لكن الأزمة لم تنتهي يوم الاثنين 17 أوت، حيث واصل انخفاض الروبل إلى غاية 07 سبتمبر، وانهارت البورصة بحيث انخفض مؤشر البورصة ليصل يوم 21 أوت 1998 إلى 81.76 نقطة بعدما تجاوز 400 نقطة في شهر جويلية من نفس السنة، لتنتقل العدوى بعد ذلك إلى الأسواق الناشئة لأمريكا اللاتينية.
- انخفاض أسعار البترول أدت إلى ضعف روسيا بشكل خاص، حيث يضمن الذهب الأسود نصف إيرادات الصادرات، هذه الأخيرة انخفضت بـ 49.3% خلال السداسي الأول لسنة 1998، مما ولد رصيدا سالبا للميزان التجاري وميزان المدفوعات الجاري لأول مرة منذ سنة 1991. كما ساهم تباطؤ مداخيل روسيا من العملة الأجنبية (إيرادات الصادرات، الاستثمارات المباشرة وتوظيفات المحفظة) على إجبار البنك المركزي الروسي BCR استنفاذ احتياطي الصرف من أجل تمويل العجز الجاري، ومع بداية جوان أصبح مستوى الاحتياط أقل من الديون الخارجية قصيرة الأجل مما جعل عملية تخفيض الروبل أمرا لا مفر منه[2].
- مشكلة عجز الموازنة العامة الناتجة أساسا من فشل السياسات المحلية على امتداد عدة سنوات في التعامل مع ذلك، حيث يعزى مشكل عجز الموازنة إلى الفشل في إصلاح النظام الضريبي، والافتقار إلى انضباط الإنفاق في مجالات مهمة، وبطء التقدم في الإصلاح الهيكلي، مما أثر سلبا على أداء الاقتصاد بشكل عام، كما زاد الطين بلا أعباء خدمة الدين العام والذي يتميز بقصر أجال استحقاقه.

[1] نادية العقون، **مرجع سبق ذكره**، 2013/2012، ص ص: 108-109.

[2] Dominique Hamon, **Op-Cit**, Janvier 2000, pp : 01-02.

- عدوى الأزمة المالية الأسيوية، وذلك من خلال قيام العديد من المؤسسات في دول جنوب شرق أسيا منذ سنة 1995 بالاتجاه نحو الاستثمار في السوق المالية الروسية، عن طريق شراء أدوات الدين الحكومي الروسية حتى تلك المقومة بالروبل الروسي، نظرا لارتفاع عائدها وثبات سعر صرف الروبل. لكن بعد وقوع أزمة النمور الأسيوية مع نهاية سنة 1996 وبداية سنة 1997 بدأت مؤسساتها تعاني نقصا من السيولة، فعملت بعض هذه المؤسسات التي استثمرت في السوق المالية الروسية للتخلص من الأوراق المالية التي بحوزتها، مما أدى إلى تسارع كبير في انهيار السوق المالي الروسي[1].

4.2. الأزمة المالية العالمية (2008)

تعرف الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 على أنها انعكاس لأزمة الرهون العقارية، التي نتجت بسبب فشل ملايين المقترضين عن تسديد ديونهم للبنوك بعد شراءهم لمساكن وعقارات بالولايات المتحدة الأمريكية، وذلك بسبب انفصال الاقتصاد المالي عن الاقتصاد الحقيقي[2]، حيث تعددت الأسباب الأخرى التي ساهمت في ذلك منها ما يلي[3]:

- تدفق رؤوس الأموال الأجنبية بوثيرة سريعة إلى الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من أجل تمويل العجز في الادخار المحلي الذي لم يكن كافيا لتغطية الزيادة في معدلات الاستثمار والاستهلاك؛
- انتشار الفساد في الأجهزة الإدارية للمؤسسات المالية، مما أدى إلى غياب الرقابة وسهل من عمليات منح القروض في ظل غياب معايير الأمان الدولية بالنسبة للأصول الضامنة لهذه القروض؛
- الشروط التعجيزية لعقد قرض الرهن العقاري التي تنص على اعتماد أسعار فائدة متغيرة مع تضاعفها في حالة تأخر المقترض عن السداد، بالإضافة إلى أن أقساط السنوات الثلاث الأولى مخصصة لتغطية فوائد القرض؛

[1] نادية العقون، **مرجع سبق ذكره**، 2013/2012، ص: 110.

[2] لعلا رمضاني، وآخرون، **إرساء دعائم الحوكمة المؤسسية لمواجهة الأزمات "دراسة لأهم الأزمات والفضائح المالية لكبريات الشركات العالمية"**، **Global Journal of Economic and Business**، جامعة اليرموك، الأردن، الجزء 3، العدد 3، 2017، ص ص: 272-273.

[3] أنيسة سدرة، **حوكمة البنوك في ظل الأزمة المالية العالمية الراهنة (2008)**، **المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية**، جامعة الجزائر 3، الجزائر، العدد 4، 2013، ص ص: 96-98.

- توسع المؤسسات المالية في عمليات التوريق دون مراعاة قواعد الحيطة ومبادئ تسيير المخاطر مما نتج عنه تعدي الأزمة المالية قطاع البنوك نحو قطاع التأمينات؛
- قامت وكالات تصنيف الجدارة الإئتمانية بمنح تقييم مرتفع لمعظم الأوراق المالية التي تستند إلى قروض عقارية من الدرجة الثانية، ولم تقم بالتخفيض التدريجي لها حتى تراجع السوق لتقوم بتخفيضها دفعة واحدة مما أدى إلى انهيار السوق؛
- ظهور معالم الفساد الأخلاقي في سلوك الأفراد والمؤسسات الاقتصادية ضمن عدة أصعدة منها: تقديم الرشاوي، عمليات الاحتكار، الغش والتدليس...

3. الانهيارات المالية

رغم تعدد أسباب الانهيارات المالية التي مست شركات عديدة على مستوى العالم، والتي كانت أبرزها صدى شركة إنرون للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد سعت تلك الدول التي تواجدت ضمنها هذه الإخفاقات المالية على غرس أفضل الممارسات لحوكمة الشركات على مستوى مؤسساتها، وذلك لضمان تواجد آليات رقابية داخلية وخارجية من أجل حماية المساهمين بالدرجة الأولى ومختلف أصحاب المصلحة الآخرين أيضا.

1.3. انهيار شركة إنرون ENRON

يعتبر انهيار شركة إنرون سنة 2001 من أكبر قضايا الإفلاس في الولايات المتحدة الأمريكية وربما على مستوى العالم أجمع، حيث سقطت هذه الشركة بأصول تقدر قيمتها بـ 63.4 مليار دولار، وذلك بعد تحسن سعر سهم الشركة القوي الذي قفز من 7 دولارات في تسعينيات القرن الماضي ليصل إلى 90 دولار في منتصف سنة 2000، لكن تدحرجت قيمته بسرعة لتصبح حوالي 90 سنتا مع نهاية سنة 2001[1]. ونتج انهيار شركة إنرون بسبب تراكم عدة عوامل لعل أهمها يتمحور حول النقاط التالية:

[1] بالرقي تيجاني، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، العدد 12، 2012، ص: 24.

- قيام الشركة بتقديم بيانات مضللة لتحقيق الأرباح، تضخيمها، وللتهرب الجبائي أيضا، عن طريق تعديل البيانات المالية بواسطة التلاعب بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها بجود تواطؤ مع مكتب التدقيق أرثر أندرسون؛
- غياب الإفصاح والشفافية نتيجة تعارض المصالح بين المساهمين والإدارة، والذي جعل هذه الأخيرة تتحكم في المعلومات الصحيحة دون بقية الجهات الأخرى؛
- انجراف الكثير من أعضاء مجلس الإدارة وإدارتها وأعضاء لجان التدقيق والتعويضات والمكافئات وراء مطامع شخصية بسبب اضمحلال الأخلاقيات[1]؛
- قيام مكتب التدقيق أرثر أندرسون بالجمع بين مهمتي التدقيق الخارجي والمسك المحاسبي إضافة إلى تقديم خدمات استشارية للشركة، كما أن وجود مزايا متبادلة بين أعضاء لجنة التدقيق والشركة وحصولهم على مبالغ طائلة أدى إلى غياب الاستقلال والحياد التام لهذه اللجنة[2].

على الرغم ما حققته شركة إنرون من خلال حصولها على المرتبة السابعة على مستوى الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية من حيث الربحية في بداية سنة 2001، إلا أن الفساد الذي لحق بالشركة حال دون استمرار ذلك. وقد تجلى هذا الفساد من خلال إنشاء شركات مشتركة سعت بواسطتها شركة إنرون للتلاعب بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها، كما أن قيام مكتب التدقيق أرثر أندرسون بتقديم خدمات استشارية إضافة إلى تدقيق القوائم المالية لشركة إنرون، والحصول على مكافئات كبيرة ساهم في إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة عن طريق غض البصر عن بعض التجاوزات الموجودة، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة من خلال التدقيق الأمين والفعلي للمستندات والدفاتر[3].

وتعد شركة إنرون نموذجا صارخا للتجاوزات الموجودة على مستوى قواعد الحوكمة وبالخصوص عنصر الإفصاح والشفافية عن المعلومات الموجودة في التقارير المالية، تجاه المساهمين وسوق الأوراق المالية وأصحاب المصالح الآخرون، وأيضا غياب السلوك الأخلاقي الذي يعتبر ركيزة أساسية من ركائز

---

[1] علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربينز– أكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العراق، العدد 86، 2011، ص ص: 10-13.

[2] إحسان صالح المعتاز، **أخلاقيات مهنة المراجعة، والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة**، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، المجلد 22، العدد 01، 2008، ص ص: 262-263.

[3] محمد براق، عمر قمان، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري**، **الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012، ص ص: 06-07.

الحوكمة، ويظهر ذلك من خلال استغلال الإدارة لنفوذها والسلطة المخولة لها لتحقيق منافع شخصية وإهدار حقوق صغار المساهمين للشركة.

2.3. انهيار شركة ووردكوم WORLDCOM

بدأت شركة وولدكوم نشاطها بولاية ميسيسيبي سنة 1983 تحت مسمى "شركة الخدمات المحدودة البعيدة"، وفي سنة 1989 اندمجت مع مؤسسة الشركات المتميزة وتحولت لشركة عامة فتم قيدها في البورصة سنة 1995، واتجهت في الفترة الممتدة ما بين سنة 1999 إلى سنة 2002 إلى استخدام حيل محاسبية بهدف إخفاء مركزها المالي، كما أن غياب الإفصاح والشفافية حول وضعيتها الحقيقية[1] كان عاملا من العوامل الأخرى التي أدت إلى سقوط هذه الشركة وإعلان إفلاسها سنة 2002 والمتمثلة فيما يلي[2]:

- الممارسات المحاسبية غير الصحيحة والتلاعب في حسابات التدفقات النقدية للشركة لكي تظهر بشكل يتماشى مع توقعات المستثمرين في البورصة، حيث استخدمت لتضخيم بيانات الأرباح عمليات احتجاز الأرباح لأكثر من 10 سنوات وأيضا احتجاز احتياطات كبيرة مع زيادة نسبة العلاوات والمكافئات للمدراء التنفيذيين بالشركة؛
- إنفاق مليارات الدولارات كنفقات تشغيلية في محاولة لإطفاء خسائرها، إذ اعترفت الشركة بأنها سجلت مبلغا يوازي 4 مليارات دولار في خانة النفقات لتعزيز سجلات أرباحها؛
- استغلال الشركة لمركزها الائتماني الجيد وسمعتها الممتازة (موقعها الائتماني بتصنيف A3)، مما ولَّد عامل جذب قوي دفع المقرضين إلى منحها مبالغ هائلة بصورة خاطئة، والذي يتصف بملاءة ائتمانية جيدة وبعيدة عن المخاطر.

3.3. انهيار شركة بارمالات PARMALAT

لم تقتصر الانهيارات المالية على الشركات الأمريكية فقط، بل مست شركات أخرى من خارج نطاق القارة الأمريكية. فشركة بارمالات ثامن أكبر شركة صناعية في إيطاليا المشهورة بمنتجات الحليب ومشتقاته على مستوى العالم، قد تعرضت هي الأخرى لعملية احتيال محاسبي بمبلغ 10 مليارات دولار مستخدمة بعض الأساليب الاحتيالية تتلخص في إقامة شركات وحسابات وهمية، وتسديد

[1] محمد براق، عمر قمان، **مرجع سبق ذكره**، يومي 06 و07 ماي 2012، ص: 07.

[2] علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **مرجع سبق ذكره**، 2011، ص ص: 14-17.

مدفوعات وهمية من الشركات التابعة لشركة بارملات، وكذلك وجود تواطؤ من طرف التدقيق الخارجي.

كما زوَّرت إدارة بارمالات وثيقة تبين وديعة مصرفية بمبلغ 5 مليارات دولار عن طريق تمريرها عدة مرات من خلال جهاز الفاكس لتبدو أصلية، وبعد اكتشاف ذلك التلاعب الحاصل أُعْلِنَ إفلاس شركة بارمالات سنة 2003. وتم القبض على مؤسس الشركة كاليستو تانزي Carlisto Tanzi وبعض أفراد عائلته والعديد من مديري الشركة بتهمة الاحتيال المالي[1].

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

لقد ظهر استخدام مصطلح الحوكمة GOUVERNANCE في اللغة الفرنسية كمرادف لمصطلح الحكومة GOVERNMEMT في القرن الثالث عشر، ليشهد استخداما أوسع معبرا سنة 1679 في فرنسا عن تكاليف تسيير الشؤون العامة[2]. وإذا بحثنا في الأدبيات الاقتصادية لحوكمة الشركات نجد أن بارل ومينز Berle & Means قاما بنشر مقال في الولايات المتحدة الأمريكية تحت عنوان "The modern corporation and private property" في سنة 1932، الذي يحمل في طياته موضوع فصل الملكية عن الإدارة[3]، ومطالبتهما الصريحة من خلاله بفرض السيطرة والرقابة على الفجوة التي قد تحدث بين حملة الأسهم والإدارة من جراء ممارسات المديرين السلبية[4]. كما عالج الاقتصادي الأمريكي رولاند كوز Roland Coase هو الآخر سنة 1937 هذا المصطلح عبر مقالته المشهورة "طبيعة الشركة" "The nature of firm" كمدخل في سبيل التقليل من التكاليف الإنتاجية[5]. لِيُؤَكِّدَ كل من جانسن ومكلين Meckling & Jensen في سنة 1976 من خلال نظرية الوكالة على

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص: 207-208.

[2] فهمي خليفة صالح الفهداوي، أثير أنور شريف، **الإدارة العامة المعاصرة من منظور الحاكمية العامة الجيدة: دراسة معرفية ومقاربة تأصيلية**، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، العراق، العدد 02، 2008، ص: 05.

[3] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه في الفلسفة والتمويل، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، 2008/2007، ص: 25.

[4] مؤيد محمد علي الفضل، نوال حربي راضي، **العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة: دراسة حالة في الأردن**، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، الديوانية، العراق، المجلد 12، العدد 4، 2010، ص: 133.

[5] فهمي خليفة صالح الفهداوي، أثير أنور شريف، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص: 05.

ضرورة الاهتمام بمفهوم الحوكمة وإبراز أهميته في الحد والتقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة[1].

برزت أول الإجراءات لقواعد حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية مع أواخر سبعينيات القرن الماضي، حين قامت شركة نيكل أنترناشيونال بالاستحواذ على شركة (ESB) **E**lectricity **S**upply **B**oard سنة 1974، حيث تم تبرير ذلك بأن العرض كان آلية من آليات السوق المقبولة لتصحيح إدارة الشركة التي أصبحت لا تتمتع بالكفاءة. هذا ما جعل المائدة المستديرة للشركات تصدر تقريرا في جانفي 1978 تحت عنوان "دور وتكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة"، وذلك كمحاولة لسن تشريع يحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدوانية[2].

وفي سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية National commission on fraudulen financial reporting في الولايات المتحدة الأمريكية التابعة للجنة بورصة الأوراق المالية (**SEC**) **S**ecurity **E**xchange **C**ommission بإصدار تقريرها TREADWAY commision، وتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الفشل والتلاعب في إعداد القوائم المالية[3].

كما تجلى دور بورصة لندن عند إصدارها تقرير كادبري Cadbury Report في 01 ديسمبر 1992 مؤكدة من خلاله هي الأخرى على أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في عملية إعداد القوائم المالية. حيث يعتبر هذا التقرير من أوائل وأهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات، وكان هذا التقرير نتيجة جهود وتعاون كل من بورصة لندن وعدة منظمات محاسبية وأيضا بفضل التحفيز الذي صدر من بنك المملكة المتحدة[4].

وساعد ظهور تقرير كادبري في المملكة المتحدة إلى تحريك جهود بعض الدول السباقة في سبيل تفعيل حوكمة الشركات، والعمل على إصدار تقاريرها لإصلاح ممارسات الإدارة في الشركات،

---

[1] خولة عبد الحميد محمد، **دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق**، **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، السنة الثامنة، العدد 25، 2012، ص: 58.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص: 153.

[3] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، **مرجع سبق ذكره**، 2008/2007، ص: 27.

[4] Hélène Ploix, **Gouvernance d'entreprise, pour tous dirigeants, administrateurs, et investisseurs**, Pearson Education France, Paris, France, 2éme Edition, 2006, p : 125.

وأيضا تضمين تلك التقارير بأفضل الممارسات أو ما يسمى The code of best practice، فبرز ذلك في سنة 1994 من خلال تقريري كينج الأول وتورونتو "King report I" و" The Toronto Vento report" لكل من جنوب إفريقيا وكندا، ثم تلا ذلك في سنة 1995 تقرير فانتو الأول " report I" في فرنسا[1].

وتزايد الاهتمام بحوكمة الشركات في ظل الأزمات المالية التي عصفت بالأسواق الناشئة في تسعينيات القرن الماضي، والتي مست كل من دول جنوب شرق أسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا أيضا، كما عملت الانهيارات المالية لعدة شركات عالمية كان من أهمها انهيار شركة إنرون (2001)، وولدكوم (2002)، وبرمالات (2003)...إلى تكثيف الجهود الدولية في سبيل إرساء وتطبيق مبادئ الحوكمة، وذلك مع مراعاة البيئة القانونية والاقتصادية والاجتماعية...لكل دولة. وقد تم التركيز بعد الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 على ضرورة تطبيق آليات حوكمة الشركات، ليتم إلقاء الضوء من جديد على حوكمة الشركات ودورها في تجنب وعلاج الأزمات المالية.

فبعد الاطلاع على مختلف البحوث والدراسات الحالية حول مصطلح حوكمة الشركات، تجد تعاريف عديدة تتفاوت من حيث المفهوم حسب الجهة أو الشخص المقدم لذلك التعريف. فهناك من يعتبر حوكمة الشركات على أنها "نظام"، "مجموعة من الإجراءات والعمليات"، "مجموعة من العلاقات"، "مجموعة من الآليات"، أو إطار مؤسسي قانوني وتنظيمي"، وكذلك "مجموعة من الممارسات والمسؤوليات"...إلى غير ذلك من التعاريف التي يعبر كل منها على وجهة نظر معينة وعلى مدخل معين سواء كان تنظيمي، اقتصادي، مالي، قانوني ،أو محاسبي...

والحوكمة هي الترجمة المختصرة لمصطلح Corporate Governance، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح فهي "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة"[2]. فقد أخذت الحوكمة في اللغة العربية خمس عشرة معنى يفسر نفس المصطلح مما يظهر عمق وثراء هذه اللغة، فاندرج هذا المصطلح تحت عدة تسميات هي: حوكمة الشركة، وحاكمية الشركة، وحكمانية الشركة، والتحكم المشترك، والتحكم

[1] عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية**، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، المجلد 22، العدد 01، 2008، ص: 187.

[2] سندس ماجد رضا، **آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية: دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات ومدراء بعض الدوائر**، **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، العدد 18، 2011، ص: 07.

المؤسسي، والإدارة المجتمعة، وضبط الشراكة، والسيطرة على الشركة، والمشاركة الحكومية، وإدارة شؤون الشركة، والشركة الرشيدة، وتوجيه الشركة، والإدارة الحقة للشركة، والحكم الصالح للشركة، وأخيرا أسلوب ممارسة سلطة الإدارة[1]. كما أخذ تعريف الحوكمة لغة أربعة جوانب أساسية هي[2]:

- **الحِكْمَةُ**: وما تقتضي من التوجيه والإرشاد؛
- **الحُكْمُ**: وما يقتضي من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛
- **الإِحْتِكَامُ**: وما يقتضي من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات التجارب السابقة؛
- **التَّحَاكُمُ**: وذلك طلبا للعدالة خاصة من انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

إضافة إلى الجانب اللغوي للحوكمة نجد هذه الأخيرة تتقاطع مع مجالات أخرى، بدءا بالمجال القانوني الذي من خلاله تعرف الحوكمة على أنها ذلك الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي الأفراد والأطراف ذوي العلاقة. ثم المجال الإداري الذي من خلاله يأخذ مفهوم الحوكمة نحو مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في الشركة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك، كما أنه مجموعة من الممارسات التنظيمية والإدارية التي تضبط العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفة بمن فيهم متلقو الخدمة، وتحمي حقوق الأطراف ذوي العلاقة من الممارسات الخاطئة للمديرين[3]. أما المجال الأخير فهو الجانب المحاسبي الذي يظهر الحوكمة على أنها مجموعة الإجراءات والضوابط والمقومات والمعايير المحاسبية التي تعمل على ضمان الشفافية، وتوسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والقوائم والتقارير المالية للشركة، بهدف حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة، وتقليل الممارسات السلبية لإدارة الشركة[4].

تعد منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (**OCDE**) Organisation de coopération et de développement économiques من أهم المنظمات والمؤسسات الدولية الراعية إلى تجذير مفهوم حوكمة الشركات، وكذا نشر ثقافتها ورعايتها لتبني مبادئ الحوكمة، كما يسعى إلى الإسهام في ذلك

[1] محمد عمر باطويح، **الحوكمة... تشريع ثقافة وسلوك، حوكمة الشركات (اتحاد الشركات الاستثمارية)**، مكتبة آفاق، الكويت، سبتمبر 2011، ص: 63.

[2] أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات**، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر 2005، ص: 05.

[3] غسان علي سلامة، **الحوكمة في ظل العولمة، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة**، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس-لبنان، 15-17 ديسمبر 2012، ص: 06.

[4] عدنان بن حيدر بن درويش، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص ص: 13-14.

كل من البنك الدولي Word Bank، وصندوق النقد الدولي FMI، ومركز المشروعات الدولية الخاصة Private Entreprise (**CIPE**) Centre of International، ومجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (**FASB**)، والشبكة الدولية لحوكمة الشركات International Corporate Governance Network (ICGN)، والمعهد الدولي للتمويل Institute of International Finance (**IIF**)، ومنظمة الحوكمة في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا (Rigonal Corporate Governance MENA)، إلا أن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD تتربع على رأس هذه المنظمات والمؤسسات الدولية في إيلائها موضوع تشريعات الحوكمة الأهمية القصوى[1].

أخذ تقرير كادبري Cadbury Report لسنة 1992 الأسبقية في تعريف حوكمة الشركات على أنها "النظام الذي بمقتضاه تدار الشركة وتراقب. فمجالس الإدارة مسئولة عن حوكمة شركاتها. ودور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمدققين، والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه. وأن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الاستراتيجية للشركة، وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم. والتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين واللوائح، ويعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة"[2].

وبالنسبة لمؤسسة التمويل الدولية (**IFC**) International Finance Corporation عرفت حوكمة الشركات وفق المفهوم الضيق بنفس التعريف الذي تم تقديمه من طرف تقرير كدبيري السابق الذكر[3]. وفيما يخص مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE فقد ركز على العلاقات بين أطراف الحوكمة من خلال تعريفه لها على أنها "الإطار التي تمارس فيه الشركات وجودها. وتركز الحوكمة على

---

[1] محمود عبابنة، **مدى كفاية نصوص قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته في تحقيق حوكمة الشركات المساهمة العامة في الأردن في ضوء مبادئ الحوكمة الدولية**، **مجلة دراسات، علوم الشريعة والقانون**، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 39، العدد 01، 2012، ص: 323.

[2] بالاطلاع على موقع european corporate governance institude WWW.ECGI.ORG، **Report of the committee on the financial aspects of corporate governance, December 1992, p: 14**. بتاريخ 17 فيفري 2018 على الساعة 15:05 (GMT+1).

[3] سندس ماجد رضا، **مرجع سبق ذكره**، 2011، ص: 07.

العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح، وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة"[1].

كما عرف معهد المدققين الداخليين IIA حوكمة الشركات على أنها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة الشركة. والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة، من خلال أداء التحكم المؤسسي في الشركة"[2].

ليشمل التعريف المقدم من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD كل تلك المفاهيم السابقة، حيث عرفت هذه المنظمة الحوكمة بأنها" مجموعة العلاقات ما بين إدارة الشركة، مجلس إدارتها، مساهميها، والجهات الأخرى ذات العلاقة (أصحاب المصالح). كما أنها تبين الآلية التي توضح من خلالها أهداف الشركة، والوسائل لتحقيق تلك الأهداف وضمان مراقبة النتائج المحققة"[3].

كما يجب الإشارة إلى التطور الذي مسَّ مفهوم حوكمة الشركات بعدما كان منحصرا بين توجيه أداء الشركات ورقابتها من خلال المفهوم الضيق للحوكمة المتمثل في أنها النظام الذي بمقتضاه تدار الشركة وتراقب. ليشهد توسعا ملحوظا من خلال معالجته لمختلف أصحاب المصالح وكيفية توضيح الواجبات والمسؤوليات والسلطات الممنوحة لهم، ليصل إلى ذروة سنمه عن طريق تسليط الضوء حول أهمية وأهداف حوكمة الشركات بالنسبة لحملة الأسهم بشكل خاص ومختلف أصحاب المصالح الآخرين والمجتمع ككل بشكل عام[4].

أما المفهوم الواسع لحوكمة الشركات فيرتكز على حفظ التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وبين الأهداف الفردية والجماعية. في حين أن إطار الحوكمة يسمح بالاستخدام الفعال

---

[1] بالاطلاع على موقع موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي http://iefpedia.com، **قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، 2003**، ص: **02**. بتاريخ 18 فيفري 2018 على الساعة 13:35 (GMT+1).

[2] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص: 42.

[3] بالاطلاع على موقع BANK FOR INTERNATIONAL SETTLEMENTS www.bis.org، **Renforcement de la gouvernance d'entreprise dans les établissements bancaires, Février 2006, p: 04**. بتاريخ 18 فيفري 2018 على الساعة 14:30 (GMT+1).

[4] بشرى نجم عبد الله، ثائر صبري محمود، **تقييم مستوى الالتزام بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 24، 2010، ص ص: 203 -204.

للموارد وواجب أداء مسؤوليات تسيير هذه الموارد. الهدف من ذلك هو التوفيق بين مصالح الأفراد، الشركات، والمجتمع ككل. فالشركات وملاكها أو المديرون التنفيذيون يسعون إلى تبني المعايير الدولية المعروفة للحوكمة، لأن هذه الأخيرة تتيح الوصول للأهداف الموضوعة وتسمح بجذب المستثمرين أيضا. والدول تطمح هي الأخرى لتبني هذه المعايير لأن هذه المعايير تدعم اقتصادياتها وتشجع الاستقرار والنزاهة في الأسواق[1].

فالحوكمة هي "حالة State of affaire"، و"عملية Process"، و"اتجاه Attitude"، و"تيار Streem"، أو توليفة بين كل ذلك، وهي عامل صحة وحيوية، كما أنها نظام مناعة وحماية وتفعيل، نظام يحكم الحركة، ويضبط الاتجاه، ويحمي ويؤمن سلامة كافة التصرفات، ونزاهة السلوكيات داخل الشركات، يخلق سياج أمان، وحاجز حماية فعال[2].

لتصبح حوكمة الشركات عاملا أساسيا في استقرار ونجاح الشركات، وضمان استقرار أسواق المال أيضا. حيث عبر هذا المفهوم بعد ظهوره ضمن الدول المتطورة ليصبح ضرورة ملحة لتبنيه ضمن الدول الناشئة، ولتعميم ذلك ضمن العالم ككل. فلم تعد الحوكمة تقتصر على الشركات الكبيرة المدرجة في أسواق الأسهم والسندات، بل تعدت ذلك لتكون ضرورة بالنسبة لكل المشروعات الصغيرة والمتوسطة وكذا الشركات العائلية، كذلك الأمر سيان بالنسبة للشركات الخاصة والعامة على حد سواء.

هذا ما جعل البحث عن سُبل تفعيل الحوكمة أمرا حتميا لاستمرارية فعالية أداء الشركات، والذي لن يتأتى إلا بتوافر مجموعة من الخصائص التي تمثل سمات لنظم حوكمة الشركات، والتي تساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها، وتبين الخطوط العريضة للتطبيق العملي لذلك، مما يساهم في تحقيق الأهداف المنشودة على أرض الواقع[3]. فمصطلح الحوكمة يشمل عبر طياته الخصائص التالية[4]:

---

[1] بالاطلاع على موقع مؤسسة التمويل الدولية www.ifc.org، **Guide 02: Comment élaborer et mettre en œuvre un code de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise, 2005, Volume 01, p: 03.**، بتاريخ 20 فيفري 2018 على الساعة 15:33 (GMT+1).

[2] مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 46، العدد 02، جويلية 2009، ص: 15.

[3] أحمد سعيد قطب حسانين، **التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة: دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي**، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 46، العدد 01، جانفي 2009، ص: 17.

[4] عمر إقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"**، **مجلة أداء المؤسسات الجزائرية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2012، ص: 223.

- **الشفافية:** عن طريق تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- **الاستقلالية:** وتشمل استقلالية مجلس الإدارة واللجان المختلفة؛
- **المساءلة:** أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- **العدالة:** من خلال احترام حقوق مختلف المجموعات ذات المصلحة في الشركة؛
- **المسؤولية:** وتكون أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة؛
- **المسؤولية الاجتماعية:** بواسطة النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

دائما ما نجد مصطلح حوكمة الشركات وتطور مفاهيمه مسايرة للانهيارات المالية، والأزمات المالية والاقتصادية التي مست الاقتصاد العالمي، والتي تشترك أسباب وقوعها أساسا في عدم كفاءة الإدارة داخل الشركات، غياب إجراءات الرقابة الفعالة، الفساد، إضافة إلى عدم وجود الإفصاح والشفافية اللازم عن المعلومات، وقصور الأنظمة المؤسسية والتشريعية والمحاسبية والقانونية...هذا ما جعل المجتمع الاقتصادي والمالي الدولي يبحث عن البلسم الشافي الذي يضمن من خلاله تجنب تلك المخاطر التي تعيق تطور واستقرار أسواق المال والاقتصاد الإقليمي والعالمي، مما يساعد على تعظيم قيم الشركات، وزيادة التنافسية، وجذب استثمارات جديدة، مع تحقيق الدعم التكنولوجي والعلمي، وبالتالي تحقيق تنمية مستدامة لمستقبل الأعمال والاقتصاد.

لتتزايد أهمية حوكمة الشركات نتيجة تبني العديد من الدول للنظام الرأسمالي، الذي يعطي الأولوية للمؤسسات الخاصة التي تعمل ضمن ظروف المنافسة الموجودة ساعية لتحقيق معدلات نمو جيدة تسمح باستمرارها. كما أدى اتساع حجم الشركات إلى ضرورة الفصل بين الملكية والإدارة، والبحث عن مصادر تمويل جديدة أقل تكلفة متجهة بذلك إلى الأسواق المالية. كل هذه العوامل كان لها الأثر الواضح على الشركات، فتجلى ذلك من خلال ضعف آليات الرقابة داخلها. ليتم تسليط الضوء على حوكمة الشركات كآلية مهمة لتحقيق نجاعة الشركات ورفع الأداء بها[1].

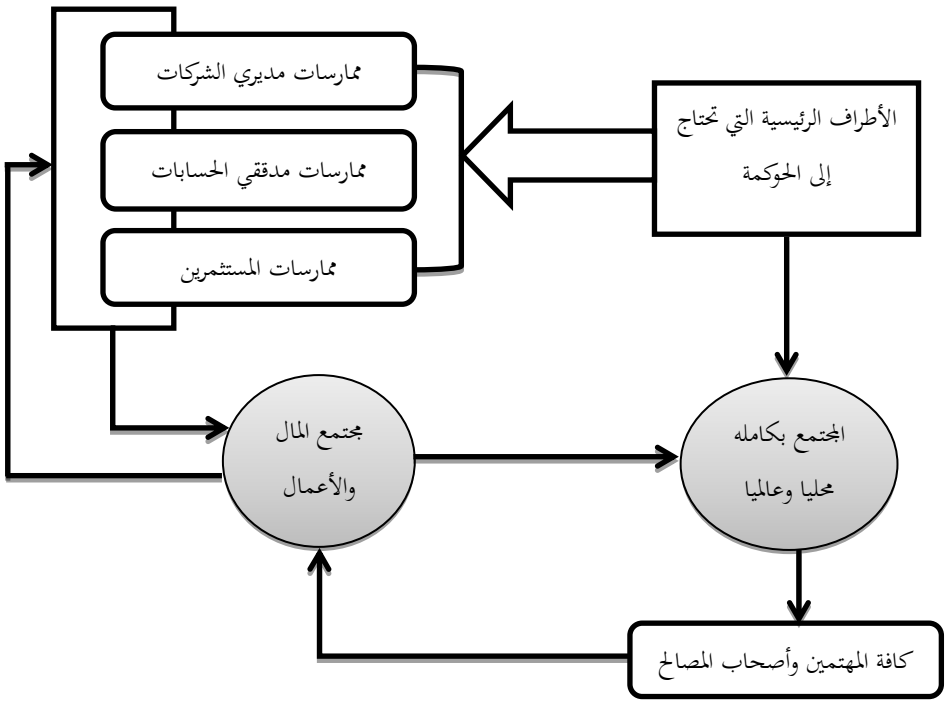
وما يزيد من أهمية حوكمة الشركات عنصر كونها من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات، ولضمان تحقيق

[1] عبد الرزاق حبار، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي: حالة دول شمال إفريقيا**، **مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 07، السداسي الثاني 2009، ص ص: 77 -78.

الشركات أهدافها، مع مراعاة الشكل القانوني والاقتصادي السليم، خاصة ما يتصل بتفعيل دور حملة الأسهم بواسطة الرقابة والإشراف على أداء الشركات، وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ضمن هذه الشركات، مما يضمن الحفاظ على مصالح جميع الأطراف لها[1].

ونتيجة لهذه الأهمية المتزايدة لهذا المفهوم تصاعدت احتياجات أطراف الحوكمة ملحة على ضرورة تطبيقه على أرض الواقع. فتعدَّت الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات الأطراف الداخلية المتمثلة أساسا في المستثمرين أو المساهمين كملاك للشركة من خلال وجود مقاعد لهم ضمن مجلس الإدارة بعد تعيينهم لهم و/أو إدارة الشركة التي تضطلع بالإدارة الفعلية للشركة تحت رقابة مجلس الإدارة المستمرة. لتمس أطراف أخرى خارج نطاق الشركة متضمنة أصحاب المصالح الذين يعملون كمراقبين خارجيين لنشطات الشركة لضمان المحافظة على منافعهم نتيجة استمرارية الشركة، وأيضا الدور الأساسي الذي يؤديه مدققو الحسابات كأطراف فاعلة أخرى، لتصل إلى مجتمع المال والأعمال، ثم المجتمع بكامله محليا وعالميا. وتظهر الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات بوضوح وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم 01 –01: الأطراف الرئيسية التي تحتاج إلى الحوكمة



المصدر: محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2005، ص: 48.

[1] محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2005، ص: 57.

وتسعى هذه الأطراف من خلال تطبيقها لحوكمة الشركات إلى الوصول نحو تحقيق عدة أهداف، لعل أهمها هو تطوير جودة العلاقات بين أصحاب المصالح للشركة (المساهمون، أعضاء مجلس الإدارة، المديرون التنفيذيون، الزبائن، الموردون، العمال، المؤسسات العمومية...)، عن طريق غرس مفهوم الشفافية والاتصال، مع تحديد دقيق للمهام والمسؤوليات، وسيطرة فعالة على المخاطر. مما ينتج عنه تنظيم واضح وكفء لنظم الشركة، وتحقيق إدارة فعالة تحافظ على القيم في المدى البعيد. كل ذلك يدعم الثقة داخل الشركة وضمن محيطها تحت شعار الاحترافية والمسؤولية، مما يسهل الحصول على التمويل واكتساب خبرات وتكنولوجيا الشركاء الجدد[1].

لكنَّ تحقيق الأهداف سابقة الذكر لن يتأتى إلا بتطبيق إحدى نماذج الحوكمة الموجودة على الساحة العالمية، والتي تختلف حسب الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة. لعل أهم هذه النماذج هو النموذج الأمريكي المطبق في الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك المملكة المتحدة وأستراليا، والذي يعطي في تصميمه الأولوية للحفاظ على حقوق المساهمين، وتندرج تحت هذا النموذج النزعة الشديدة للابتكار Radical Innovation، وتشجيع المنافسة عن طريق خفض التكاليف. أما النموذج الأوروبي والمطبق في الأقطار الأوروبية، واليابان وبعض دول جنوب شرق آسيا فينحو نحو الاهتمام بدرجة أكبر بمصالح الأطراف ذات المصلحة مثل العملاء والدائنين والعاملين في الشركة. حيث يركز هذا النموذج على تشجيع الابتكار المتدرج Incrémental Innovation، ومن تم المنافسة عن طريق تحسين نوعية المنتج من السلع أو الخدمات.

هذا الاختلاف بين النموذجين أدى إلى اختلاف واضح بين المبادئ المطبقة ضمنهما. ففي النموذج الأمريكي يقوم نظام حوكمة الشركات على عشرة مبادئ أساسية، ثمانية مبادئ منها تحوم حول مجلس الإدارة من خلال الغرض، المسؤولية، الاستقلالية، المعرفة والخبرة، الاجتماعات والمعلومات، القيادة، اللجان، والتدقيق الداخلي. إضافة إلى مبدأين يسلطان الضوء على الإفصاح، والتفاعل أو التواصل. في حين أن النموذج الأوروبي اختزل المبادئ الآنفة الذكر في خمسة مبادئ طورت فيما بعد لتصبح ستة مبادئ تركز إضافة إلى حماية حقوق حملة الأسهم على الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح، كما نجد مبدأين يهتمان بمجلس الإدارة بواسطة المهام والمسؤوليات ثم الأمانة

[1] Florent Ledentu, Nathalie Brender, **gouvernance d'entreprise : quels défis pour les PME ?**, Centre patronal, Fédération des entreprises romandes Genève, Genève, Suisse, Avril 2012, P : 04.

والسلوك المهني، مع وجود مبدأ خاص بالإفصاح والشفافية ليكون المبدأ السادس والأخير خاتمة مسك عن طريق معالجته للمسؤولية الاجتماعية للشركة[1].

يُبْرِزُ هذا العرض النظري للنموذجين ذلك التفضيل الواضح نحو النموذج الأوروبي للحوكمة، كونه يهتم إضافة إلى حملة الأسهم بمختلف أصحاب المصالح الآخرين للشركة، وسعيه نحو تحقيق أبعاد المسؤولية الاجتماعية أيضا. لكن هذا التفضيل لن يكون الحكم الوحيد الفاصل بين النموذجين نتيجة اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبلدان المطبقة لهذين النموذجين. فربما يكون اختيار أفضل نموذج ناتج عن المخرجات المتأتية عنه ومدى قدرته على تحسين أداء الشركات والحفاظ على استقرار أسواق المال وبالتالي تحسين اقتصاديات الدول.

[1] محمد عطية مطر، **أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فعالية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية**، دراسات العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 36، العدد 02، 2009، ص ص: 463 -465.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لأساسيات حوكمة الشركات

جاء المبحث الثاني كإطار مفاهيمي يضم أساسيات حوكمة الشركات من خلال دراسة مبادئ حوكمة الشركات أولا، فلا يمكن معالجة هذا الموضوع دون التطرق إلى المبادئ أو القواعد أو المعايير التي تضمن تطبيق هذا المفهوم، وبالخصوص المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، ثم ثانيا التعرف على أهم ركائز وآليات حوكمة الشركات التي تعمل على ضمان التطبيق السليم والفعال لهذا المفهوم أيضا. فلعل هذه الأساسيات لحوكمة الشركات تتفاعل فيما بينها في سبيل توفير أنظمة رقابية فعالة للحد من المخاطر المختلفة، وبالتالي ضمان إدارة جيدة وسليمة تعتمد على عنصر الشفافية والإفصاح من أجل تقليل حدة تضارب المصالح، هذا ما يضمن حماية كافية لحملة الأسهم بشكل خاص ومختلف أصحاب المصالح الآخرين بشكل عام مما يدعم ثقة الجمهور أيضا، كل هذا يعمل على خلق قيمة للشركة.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

نظرا إلى الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات، فقد حرصت العديد من المؤسسات والهيئات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليل مضمونه، كذلك وضع مبادئ محددة لتطبيقه. ومن أبرز هذه المؤسسات والهيئات الدولية نجد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، وبنك التسويات الدولية Bank for International Settlements (**BIS**) ممثلا في لجنة بازل للرقابة المصرفية Basel Committee on Banking Supervision (**BCBS**)، وأخيرا مؤسسة التمويل الدولية IFC التابعة للبنك الدولي.

وتعتبر المؤسسات السابقة الذكر المراجع الرئيسية لتطبيق حوكمة الشركات على مستوى العالم والتي تبرز الممارسات المتعلقة بتطبيق هذا المفهوم، إلا أن لكل دولة مرجعية محلية في الغالب تكون ناتجة عن تلك الممارسات الدولية الموجودة، لذا يجب على الشركات التقيد بضوابط هذه المرجعيات الموجودة في بيئتها[1].

[1] بالاطلاع على موقع مركز أبوظبي للحوكمة www.adccg.ae، **أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ظبي للحوكمة، بدون سنة نشر، ص ص: 14 –15**. بتاريخ 22 فيفري 2018 على الساعة 13:30 (GMT+1).

1. مبادئ الحوكمة حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

تعمل مبادئ حوكمة الشركات على توفير ذلك الإطار التنظيمي الذي من خلاله تحدد الشركة أهدافها، وكذا معرفة سُبل تحقيق ذلك. حيث توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD إلى خمسة مبادئ أصدرتها في سنة 1999، سعت في الأساس إلى تحقيق حماية فعالة لحقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة للشركة، ويرتكز تحقيق ذلك على مدى توفير الآليات التي تضمن الرقابة والسيطرة على أداء وسلوك الإدارة ومدققي الحسابات وكيفية تفعيل أداء كل منهم.

لِتُقَدِّمَ صيغة جديدة لمبادئ حوكمة الشركات في سنة 2004 تهدف لدعم الثقة في أسواق رأس المال، كما أخذت هذه اللائحة الجديدة من المبادئ في الحسبان ضمان توافر آليات لمواجهة مشكلة تعارض المصالح، وركزت أيضا على ضرورة وجود أنظمة فعالة للرقابة الداخلية في الشركات[1]. حيث خلصت المنظمة وفقا للصيغة الجديدة إلى وضع ستة مبادئ رئيسية لحوكمة الشركات، يعتبر أولها إطارا عاما وضروريا لتطبيق المبادئ الخمسة الأخرى.

ليتم تحديث هذه النسخة خلال سنتي 2015/2014 اعتمادا بالأساس على النسخة السابقة التي تشمل أن نظام الحوكمة الفعال يجب أن يرتكز على معايير الشفافية والمساءلة ورقابة مجلس الإدارة واحترام حقوق المساهمين ودور أصحاب المصلحة أيضا. وقد تم الحفاظ على هذه القيم الأساسية وتعزيزها ضمن نسخة سنة 2015 التي أصدرت باسم مبادئ مجموعة العشرين/منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بشأن حوكمة الشركات[2].

ويوضح الشكل الموالي المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لسنة 2015 كما يلي:

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007/2006، ص ص: 77- 84.

[2] بالاطلاع على موقع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية WWW.OECD.ORG، **مبادئ مجموعة العشرين/منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بشأن حوكمة الشركات**، ص ص: 03-04. بتاريخ 24 ديسمبر 2017 على الساعة 15:15 (GMT+1).

الشكل رقم 01-02: مبادئ مجموعة العشرين/منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بشأن حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على موقع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية WWW.OECD.ORG.

1.1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة الأسواق، وتخصيص الموارد بكفاءة، كما يكون متوافقا مع حكم القانون وأن يدعم الإشراف والتنفيذ الفعال. حيث:

- وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية.
- أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات متوافقة مع حكم القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ.
- أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات محددا ومصمما بشكل واضح لخدمة المصلحة العامة.
- أن تدعم لوائح أسواق الأوراق المالية الحوكمة الفعالة للشركات.
- أن يكون لدى الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

- ضرورة تعزيز التعاون الممتد عبر الحدود، بما في ذلك من خلال الترتيبات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

2.1. الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

يحمي إطار حوكمة الشركات المساهمين ويسهل لهم ممارسة حقوقهم ويكفل المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب. وأن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم. حيث:

- تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في 1/طرق مضمونة لتسجيل الملكية، 2/إرسال أو نقل الأسهم، 3/الحصول على المعلومات المهمة وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، 4/المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين، 5/انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، 6/نصيب من الأرباح.
- أن يحصل المساهمون على المعلومات الكافية، وأن يكون لهم الحق في الموافقة على والمشاركة في القرارات التي تخص أي تغييرات أساسية في الشركة مثل: 1/تعديل النظام الأساسي، أو عقد التأسيس، أو ما يماثلها من المستندات الحاكمة للشركة، 2/الترخيص بإصدار أسهم إضافية، 3/العمليات الاستثنائية، بما في ذلك نقل كل أو تقريبا كل الأصول، بما يؤدي في الواقع إلى بيع الشركة.
- أن تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة، والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما يحاط المساهمون علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت.
- ضرورة السماح للمساهمين، بما في ذلك المستثمرين من المؤسسات، أن يتشاوروا مع بعضهم البعض فيما يتعلق بموضوعات الحقوق الأساسية للمساهمين وفقا للتعريف الوارد في المبادئ مع بعض الاستثناءات لمنع إساءة الاستغلال.
- معاملة كافة المساهمين حملة نفس فئة الأسهم معاملة متكافئة. والإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن لبعض المساهمين أن يحصلوا على درجة من التأثير أو السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم.

- الموافقة على المعاملات بين الأطراف المرتبطة وإجراءها بطريقة تضمن حسن إدارة تعارض المصالح وتحمي مصلحة الشركة ومساهميها.
- حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال من قبل، أو لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، والتي يتم القيام بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وأن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال. وحضر إساءة الاستغلال عن طريق التداول الشخصي.
- السماح لأسواق السيطرة على الشركات بالعمل بطريقة تتميز بالكفاءة والشفافية.

3.1. المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء

يوفر إطار حوكمة الشركات الحوافز السليمة في جميع أنحاء سلسلة الاستثمار ويسمح لأسواق الأسهم بالعمل بطريقة تساهم في الحوكمة الجيدة للشركات، حيث:

- على المستثمرين من المؤسسات الذين يعملون بصفة استثنائية أن يفصحوا عن سياسات حوكمة الشركات والتصويت الخاصة بهم فيما يتعلق باستثماراتهم بما في ذلك الإجراءات القائمة لديهم لتقرير استخدامهم لحقوقهم التصويتية.
- أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق فارزي أصوات (أمناء) أو وفقا لتوجيهات المستفيد من ملكية الأسهم.
- على المستثمرين من المؤسسات الذين يعملون بصفة ائتمانية أن يفصحوا عن الكيفية التي يتعاملون بها مع التعارض المهم في المصالح الذي قد يؤثر على ممارستهم لحقوق الملكية الرئيسية الخاصة باستثماراتهم.
- أن يفرض إطار حوكمة الشركات على المستشارين في مجال التصويت بالإنابة، والمحللين، والسماسرة، ووكالات التقييم والتصنيف وغيرهم، الذين يقدمون التحليلات أو المشورة المتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون، الإفصاح عن والحد من التعارض في المصلحة الذي قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورات.
- منع عمليات التداول المستندة إلى معلومات داخلية والتلاعب في السوق وتنفيذ القواعد المطبقة.
- بالنسبة للشركات المدرجة في ولاية قضائية غير الولاية القضائية التي تأسست فيها، ضرورة الإفصاح بشكل واضح عن القوانين واللوائح التنظيمية المطبقة لحوكمة الشركة. في حالة إدراج الأسهم في

أكثر من سوق، وأن تكون المعايير والإجراءات للاعتراف بمتطلبات الإدراج في الإدراج الأساسي شفافة وموثوقة.

- أن توفر أسواق الأوراق المالية اكتشاف عادل وفعال للأسعار كوسيلة للمساعدة على تشجيع الحوكمة الفعالة.

4.1. دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات

يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشيط بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة، وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشروعات على أسس مالية سليمة. حيث:

- احترام حقوق أصحاب المصلحة التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقات متبادلة.
- عندما يكفل القانون حماية المصالح، لابد أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
- السماح بوضع آليات من أجل مشاركة العاملين.
- عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات، لابد من السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة، وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
- لابد لأصحاب المصالح، بما في ذلك العاملين الأفراد وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من التواصل مع مجلس الإدارة والسلطات العامة المختصة للإعراب عن مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وعدم الانتقاص أو الغض من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.
- أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإعسار، وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

5.1. الإفصاح والشفافية

يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم عن كافة المسائل الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي، الأداء، وحقوق الملكية وأسلوب ممارسة حوكمة الشركة. حيث:

- يتضمن الإفصاح ولا يقتصر على المعلومات التالية: 1/النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة، 2/أهداف الشركة والمعلومات غير المالية، 3/الملكية الكبرى للأسهم، بما في ذلك المستفيدين من الملكية، وحقوق التصويت، 4/مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، 5/المعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، والمديرين الآخرين في الشركة، وما إذا كان يتم النظر إليهم من قبل المجلس باعتبارهم مستقلين، 6/المعاملات بين الأطراف المرتبطة، 7/عوامل المخاطرة المتوقعة، 8/المسائل الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين، 9/هياكل وسياسات الحوكمة، بما في ذلك محتويات أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.
- إعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقا للمعايير العالية النوعية للمحاسبة والإبلاغ المالي وغير المالي.
- القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مدقق مستقل وكفء ومؤهل وفقا لمعايير التدقيق العالية الجودة حتى يمكنه ان يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن البيانات المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي والهامة.
- على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين وهم مسؤولين تجاه الشركة بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية التدقيق.
- أن توفر قنوات بث المعلومات فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة من حيث التكلفة لمستخدمي المعلومات.

6.1. مسؤوليات مجلس الإدارة

توفر ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركة، وتكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين. حيث:

- على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس العلم التام، وبحسن نية، ومع بذل العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.
- عندما قد تؤثر قرارات مجلس الإدارة على مجموعات مختلفة للمساهمين بطرق مختلفة، لابد على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.
- على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية. وعليه أيضا أن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح.

- على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة، تتضمن: 1/مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، والموازنات وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة، مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية، وعمليات الاستحواذ، وعمليات البيع. 2/الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر. 3/اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتحديد مكافآتهم ومرتباتهم، والإشراف عليهم، وإذا لزم الأمر، استبدالهم، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب. 4/مراعاة التناسب بين مكافآت المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة ومساهميها على المدى الطويل. 5/ضمان الشفافية في عملية رسمية وشفافة لترشيح وانتخاب مجلس الإدارة. 6/رصد وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركة وإساءة استغلال المعاملات بين الأطراف المرتبطة. 7/ضمان نزاهة نظم المحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالشركة. بما في ذلك المراجعة المستقلة، ووجود نظم سليمة للرقابة، وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية، ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة. 8/الإشراف على عمليات الإفصاح والتواصل.
- أن يكون مجلس الإدارة قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة.
- حتى يتمكن أعضاء مجلس الإدارة من أن يقوموا بمسؤولياتهم، لابد أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة وذات الصلة وفي الوقت المناسب.
- عندما يكون تمثيل العاملين في مجلس الإدارة منصوص عليه، لابد من وضع آليات لتسهيل حصول ممثلي العاملين على المعلومات وتدريبهم، بحيث يمارس هذا التمثيل على نحو فعال ويساهم بشكل أفضل في تعزيز مهارات مجلس الإدارة ومعلوماته واستقلاله.[1]

2. مبادئ الحوكمة حسب لجنة بازل للرقابة المصرفية BCBS

فيما يتعلق بحوكمة البنوك، فقد تولت لجنة بازل مهمة صياغة مبادئ تتلاءم مع خصوصيات هذا القطاع استنادا إلى المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، وسعت لجنة

[1] بالاطلاع على موقع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية WWW.OECD.ORG، **مبادئ مجموعة العشرين/منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بشأن حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره**، ص ص: 13-61. بتاريخ 24 ديسمبر 2017 على الساعة 15:15 (GMT+1).

بازل من خلال المبادئ التي أصدرتها إلى مراعاة النشاط البنكي، حيث شملت هذه المبادئ عددا من الاعتبارات الخاصة بهذا المجال لاسيما حقوق المودعين وإدارة المخاطر، كما أولت اهتماما كبيرا بمعايير الرقابة الداخلية في البنوك[1].

وعرفت لجنة بازل للرقابة المصرفية حوكمة البنوك بأنها الطرق التي تتم بها إدارة أعمال وشؤون البنك من قبل مجلس إدارته والإدارة التنفيذية، والتي تؤثر في كيفية قيام البنك بوضع أهداف البنك (خصوصا خلق الأرباح للمساهمين)، وإدارة أعمال البنك التجارية الجارية، مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح أصحاب المصالح، وتوفيق النشاط والسلوك المؤسسي مع افتراض أن البنوك ستعمل بطريقة آمنة وسليمة بالتوازي مع القوانين والأنظمة النافذة، وحماية مصالح المودعين[2].

لتقوم لجنة بازل سنة 1999 بإصدار وثيقة حول سبل تحسين حوكمة الشركات في المؤسسات البنكية، جاءت هذه الوثيقة بأبرز الممارسات التي تعمل على سلامة الحوكمة بالبنوك ضمن سبعة مبادئ، ثم أصدرت هذه اللجنة أيضا نسخة معدلة من توصياتها وأعمالها السابقة سنة 2005، وفي فيفري 2006 أصدرت نسخة محدثة تتضمن ثمانية مبادئ للحوكمة مطورة ومعززة في لب وجوهر كل مبدأ عن سابقاتها، مع إضافة مبدأ ثامن جديد يهتم بالمخاطر التشغيلية التي يمكن أن يتعرض لها البنك، وذلك نتيجة الانهيارات والإخفاقات التي مست المؤسسات المالية بسبب سوء تقدير المخاطر التشغيلية (الاختلاس، التدليس، الغش...)[3].

وتتلخص مبادئ الحوكمة التي وضعتها لجنة بازل للرقابة المصرفية في سنة 2006 كما يلي:

- **المبدأ الأول**: يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين للقيام بوظائفهم، ولديهم فهم واضح لدورهم بالنسبة لحوكمة الشركات، وقادرين على القيام بحكم سليم بخصوص شؤون البنك؛
- **المبدأ الثاني**: على مجلس الإدارة اعتماد الأهداف الإستراتيجية للبنك، والقيم المؤسسية التي يتم التعامل بها داخل المؤسسة البنكية، وضمان متابعة تطبيقها؛

---

[1] بالاطلاع على موقع جمعية البنوك في فلسطين WWW.ABP.PS، **دليل القواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين، 2009، الطبعة الأولى، ص: 07**. بتاريخ 15 فيفري 2018 على الساعة 12:40 (GMT+1).

[2] بالاطلاع على موقع BANK FOR INTERNATIONAL SETTLEMENTS www.bis.org، **Renforcement de la gouvernance d'entreprise pour les organisations bancaires, Septembre 1999, p: 03**. بتاريخ 15 فيفري 2018 على الساعة 14:43 (GMT+1).

[3] عبد الرزاق حبار، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص ص: 86-87.

- **المبدأ الثالث**: على مجلس الإدارة وضع والتأكيد على خطوط واضحة للمسؤولية والمساءلة عبر البنك؛
- **المبدأ الرابع**: على مجلس الإدارة أن يضمن توفير إشراف ملائم من قبل الإدارة العليا ومنسجم مع سياسة مجلس الإدارة؛
- **المبدأ الخامس**: على مجلس الإدارة والإدارة العليا الاستخدام الفعال لكل من وظيفة التدقيق الداخلي، المدقق الخارجي، ووظائف الرقابة الداخلية؛
- **المبدأ السادس**: على مجلس الإدارة ضمان أن سياسات وممارسات المكافئات منسجمة مع الثقافة المؤسسية للبنك، ومع الأهداف والاستراتيجيات طويلة المدى، ومع بيئته الرقابية؛
- **المبدأ السابع**: يجب إدارة البنك بطريقة شفافة؛
- **المبدأ الثامن**: يجب أن يكون لدى مجلس الإدارة والإدارة العليا فهم شامل للهيكل التشغيلي للبنك، بما في ذلك عمل البنك في دول أخرى، أو من خلال التأكد من عدم إعاقة الهيكل لمتطلبات الشفافية (مبدأ معرفة هيكل البنك)[1].

3. مبادئ الحوكمة حسب مؤسسة التمويل الدولية IFC

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي سنة 2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على اختلافها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
- القيادة العليا[2].

---

[1] بالاطلاع على موقع BANK FOR INTERNATIONAL SETTLEMENTS، www.bis.org، **Renforcement de la gouvernance d'entreprise dans les établissements bancaires, Février 2006, pp: 07-19**. مرجع سبق ذكره، بتاريخ 16 فيفري 2018 على الساعة 14:30 (GMT+1).

[2] محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، **المؤتمر الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة**، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس- لبنان، 15 و17 ديسمبر 2012، ص: 21.

المطلب الثاني: ركائز وآليات حوكمة الشركات

بعد التعرف على نشأة حوكمة الشركات، والتعمق أكثر في مفهومها الذي مازال يتطور نتيجة التغيرات الحاصلة على المستوى الاقتصادي، الاجتماعي، القانوني، والسياسي... سيكشف هذا المطلب الستار حول ركائز حوكمة الشركات وآلياتها، من أجل الوصول إلى أفضل الممارسات لحوكمة الشركات، وهذا في سبيل محاربة الانحرافات مهما كانت ضئيلة من خلال ضمان توافر النزاهة والاستقامة ضمن الموارد البشرية، مع تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المعلومات المحاسبية والمالية كمدخل للقضاء على الفساد المالي والإداري، وبالتالي المساهمة في خلق قيمة مضافة للشركة.

1. ركائز حوكمة الشركات

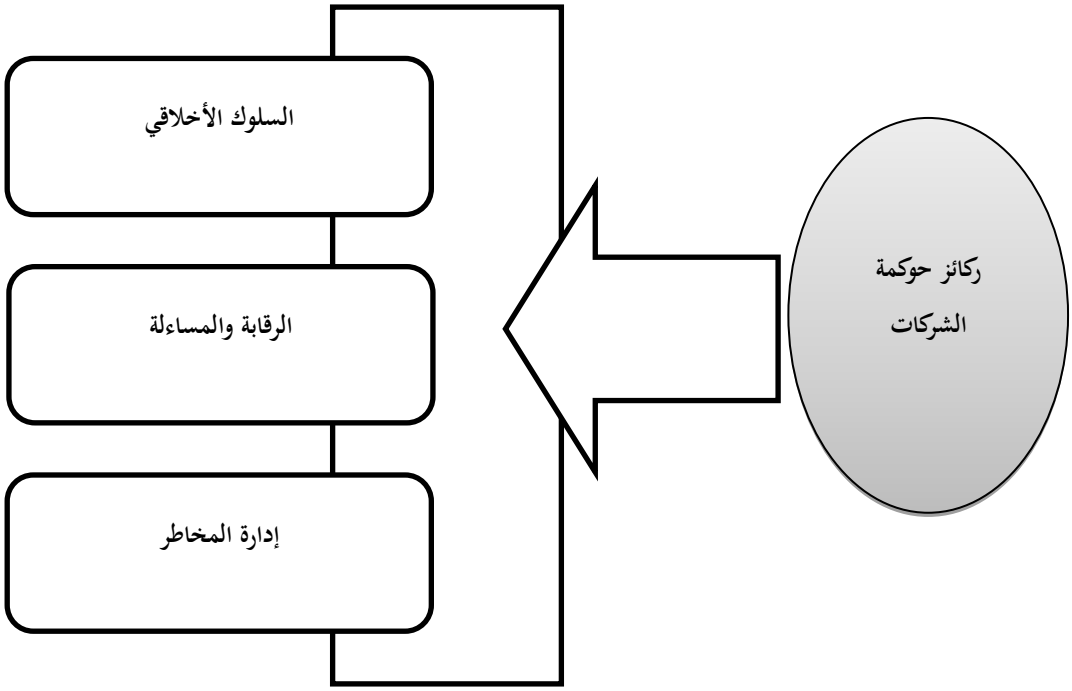
ركائز الحوكمة تعتبر أعمدة هامة في أسس بنيان نظام الحوكمة ككل، فهي تعمل على ضمان التطبيق السليم والفعال لهذا النظام ضمن الشركات، وتساعد إلى الوصول نحو تحقيق مصالح المساهمين والمستثمرين بالدرجة الأولى ثم أصحاب المصالح أيضا، وكل ركيزة تحمل في طياتها مجموعة من الإرشادات التي تسمح بتفعيلها، وتتلخص فحوى هذه الركائز كما يلي[1]:

- **أولا: السلوك الأخلاقي:** يتحقق ذلك من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد، وكذلك الموازنة عند تحقيق مصالح كافة أصحاب المصالح للشركة، مع دعم كل ذلك بعنصر الشفافية والإفصاح اللازمين.
- **ثانيا: الرقابة والمساءلة:** تتحقق هذه الركيزة عن طريق تفعيل دور أصحاب المصالح، سواء الأطراف الرقابية العامة مثل السوق المالي والبنك المركزي بالنسبة للبنوك، أو الأطراف الرقابية المباشرة والمتمثلة في المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه، وأيضا الأطراف الأخرى المتمثلة في الموردين، العملاء، المستهلكين، والمقرضين...
- **ثالثا: إدارة المخاطر:** تتحقق بواسطة ضبط سليم لإدارة المخاطر، وأيضا غرس مبدأ الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى مختلف أصحاب المصالح للشركة.

[1] عمار بلعادي، رضا جاوحدو، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح**، **الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 07 و08 ديسمبر 2010، ص: 06.

ويوضح الشكل رقم 01- 03 تلك الركائز كما يلي:

الشكل رقم 01 – 03: ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ – التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 47.

2. آليات حوكمة الشركات

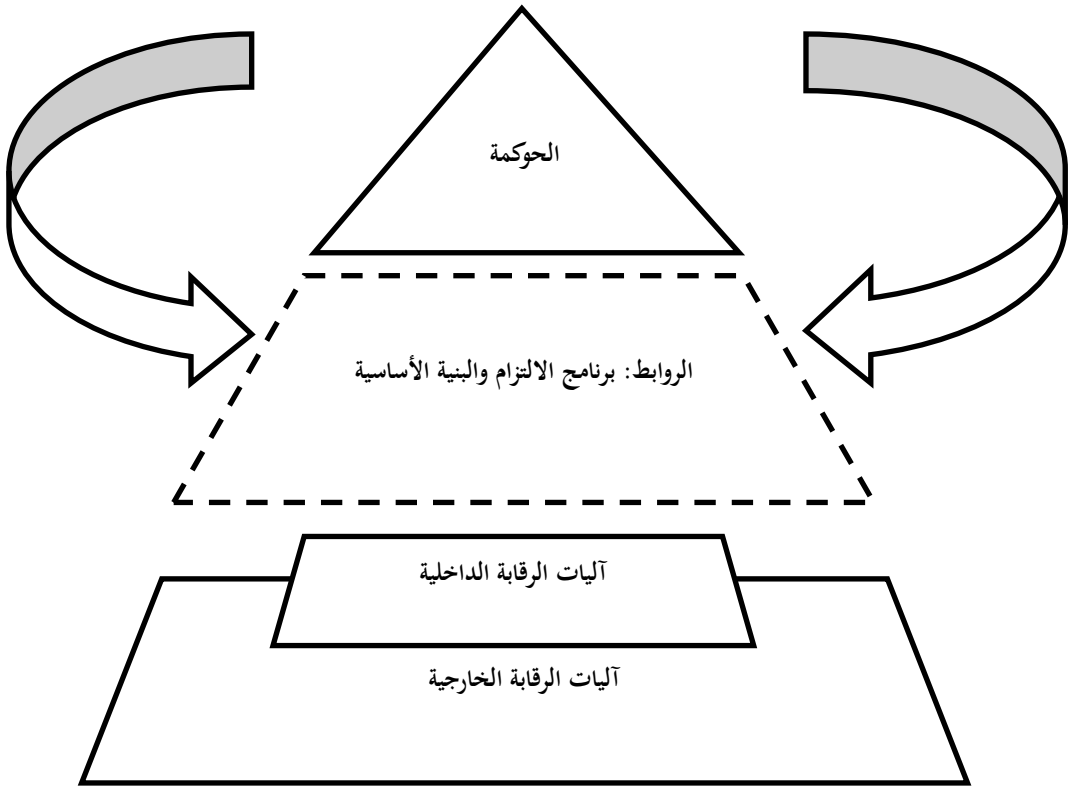
تساعد آليات حوكمة الشركات على تخفيض حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة بشكل خاص، وتتعدى ذلك لتشمل مختلف أصحاب المصالح بصفة عامة[1]. بعبارة أخرى تعمل هذه الآليات على توجيه تصرفات وقرارات إدارة الشركة لتتوافق مع أهداف الملاك المتمثلة في تعظيم ثروة المساهمين والمردودية الاقتصادية للشركة أيضا[2].

ويمكن توضيح مختلف آليات حوكمة الشركات من خلال الشكل رقم 01 – 04 الذي يدمج آليات الرقابة الداخلية والخارجية كما يلي:

[1] Meier Olivier, Schier Guillaume, **Entreprises multinationales : stratégie, restructuration, gouvernance**, Dunod, Paris, France, 2005, p: 265.

[2] François Labelle, Yves-cédric Koyo, **Les mécanismes de gouvernance dans le contexte de fonds d'investissements responsables (FIR)**, **Entrepreneurial Practice Review**, Volume 02, Issue 03, Summer 2012, pp: 72-73.

الشكل رقم 01 – 04: آليات حوكمة الشركات



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص: 251.

وتنقسم آليات حوكمة الشركات إلى قسمين، حيث يعتبر مجلس الإدارة ومساهمة الإدارة في رأسمال الشركة من الآليات الداخلية للحوكمة، تبرز ضمنها آليات رقابة داخلية تعمل على تحقيق الرقابة على أداء إدارة الشركة، من خلال تفعيل دور التدقيق الداخلي، ومدى التزام الإدارة بتطبيق المعايير المحاسبية المعمول بها، كذلك قوة استقلال لجنة التدقيق، ومدى اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات الحديثة[1].

أما آليات الحوكمة الخارجية فتأخذ هذه الطبيعة نتيجة تطبيقها من طرف أطراف من خارج الشركة[2]، كسوق المنتجات والخدمات، سوق العمل بالنسبة للإدارة، السوق المالي، المستثمرون، والدائنون[3]... وتضم آليات الرقابة الخارجية بشكل خاص مراقب الحسابات الذي يتولى مهام تدقيق

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، 2007/2006، ص ص: 97-98.

[2] Alain Finet et autres, **Gouvernance d'entreprise, enjeux managériaux, comptables et financiers**, Edition de bock université, Bruxelles, Belgique, 1ér édition, 2005, p : 29.

[3] François Labelle, Yves-cédric Koyo, **Op-Cit**, Summer 2012, p : 73.

القوائم المالية للشركة وإعداد التقارير التي يبدي من خلالها رأيه الفني المحايد ضمنها، لذا يجب توفير الرقابة على أداءه عن طريق تحقيق التغيير الإلزامي له وبصفة دورية، مع ضمان استقلاله، وأيضا ضمان درجة التزامه بتطبيق معايير التدقيق المعمول بها، وكذا مدى تقديمه لخدمات استشارية للشركة محل التدقيق[1].

وتعمل آليات حوكمة الشركات أساسا على ضمان حقوق المساهمين وكافة أصحاب المصالح الآخرين للشركة، حيث يتم ذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة ومراقب الحسابات. كما يجب التركيز أيضا على دمج تلك الآليات في البنية التحتية الأساسية لحوكمة الشركات، وتوفير التغذية العكسية بينهما حتى تتحقق الأهداف المنشودة بشكل أكثر فعالية.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، 2007/2006، ص ص: 97-98.

المبحث الثالث: الإطار العملي لتطبيق حوكمة الشركات

وفقا لما سبق فقد تم توضيح كيف أن مفهوم حوكمة الشركات انتشر على المستوى العالمي، مما ساهم في إطلاق توليفات مختلفة تعبر عن مبادئ، آليات، خصائص، ركائز، أطراف، ونماذج... لحوكمة الشركات، والتي تعمل كلها إلى غرس هذا المفهوم ضمن الشركات والذي يساهم في رفع الأداء من جهة وبالتالي خلق قيمة لهذه الشركات من جهة أخرى، هذا ما يؤدي إلى تحسين وزيادة سلامة اقتصاديات الدول التي تتبنى هذا المفهوم. وجاء هذا المبحث لكشف الستار عن محددات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية، مع تقديم عرض متسلسل لتجارب بعض الدول لحوكمة الشركات، من خلال تقديم أهم التقارير الصادرة لتدعيم هذا المفهوم ضمن الشركات، وبالخصوص تلك المتعلقة بتجربتي المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، ثم التعرف على بوادر حوكمة الشركات في البلدان العربية مع التركيز على جهود الجزائر في سبيل ذلك.

المطلب الأول: محددات حوكمة الشركات

تشير المحددات الداخلية إلى مختلف القواعد والأسس التي تساهم في تحديد عملية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركات بين كل من الجمعية العامة، مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين. وينتج عن وجود هذه المحددات وتطبيقها التخفيض والتقليل من التعارض بين مصالح مختلف الأطراف، وبالتالي ضمان حقوق المساهمين ومختلف أصحاب المصالح ككل[1].

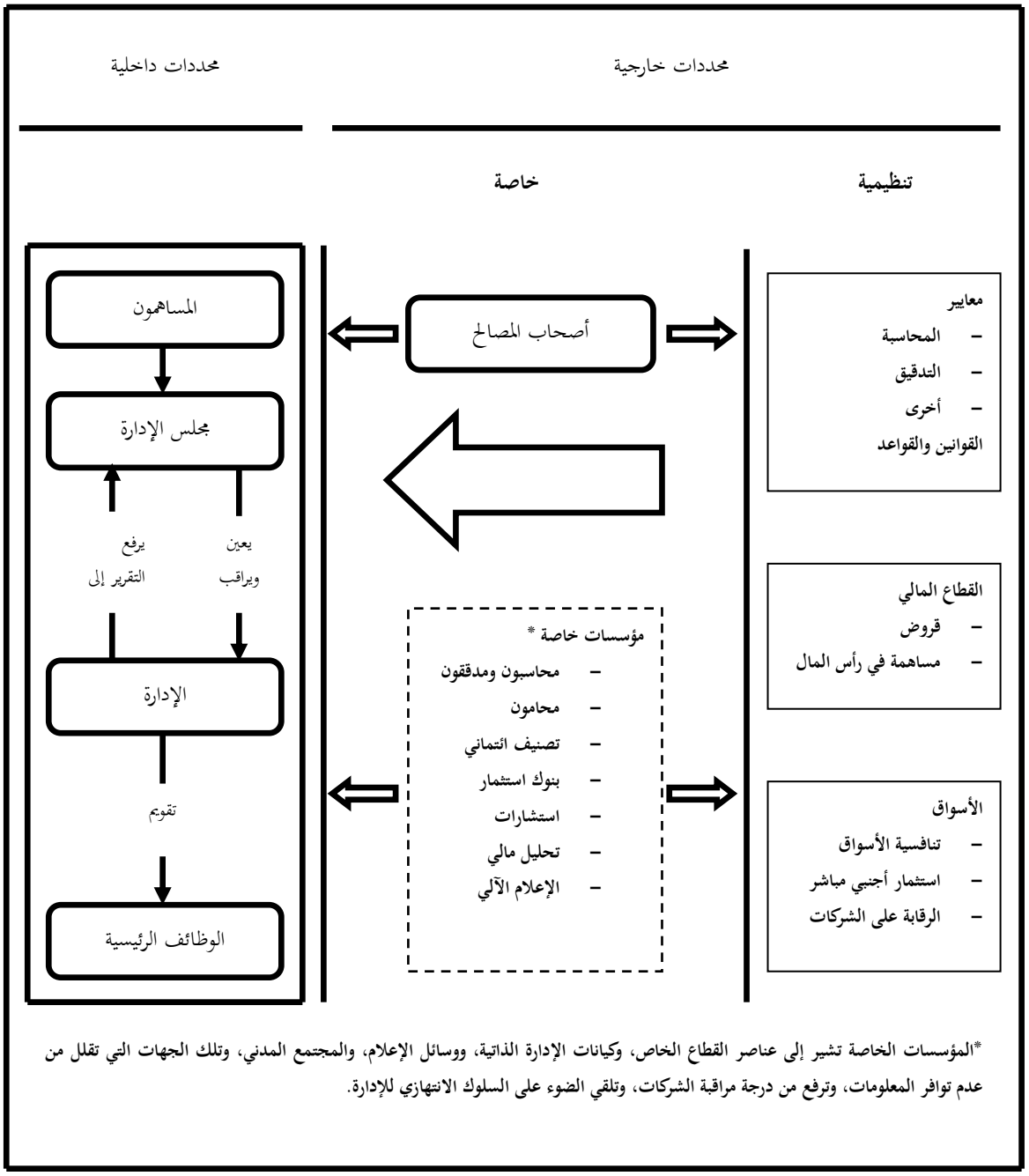
وتشير المحددات الخارجية إلى العناصر التنظيمية المتمثلة في المناخ العام للاستثمار التي تنشط من خلاله الشركات في أي دولة، كالقوانين المنظمة للسوق والنشاط الاقتصادي وكفاءة القطاع المالي والأجهزة والهيئات الرقابية ودور المؤسسات غير الحكومية ذاتية التنظيم في تحقيق أسواق مالية كفئة، أضف إلى ذلك عناصر أخرى تتمثل في أصحاب المصالح والمؤسسات الخاصة والمهنيين من المحاسبين والمدققين والقانونيين[2].

[1] محمد ياسين غادر، **مرجع سبق ذكره**، 15 و17 ديسمبر 2012، ص: 17.

[2] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها**، **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، السنة الثامنة، العدد 22، 2012، ص: 205.

فيرتكز التطبيق الجيد والفعال لحوكمة الشركات على مدى توافر معيار الجودة لمجموعة من المحددات والعوامل الداخلية والخارجية، والتي تؤثر على سلامة نظام الحوكمة. والشكل رقم 01-05 الموالي يوضح تلك المحددات كما يلي:

الشكل رقم 01-05: الحوكمة الداخلية والخارجية للشركات



*المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الإدارة الذاتية، ووسائل الإعلام، والمجتمع المدني، وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.

المصدر: بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها**، **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، السنة الثامنة، العدد 22، 2012، ص: 205.

كما تجدر الإشارة أنه رغم تأثير هذه المحددات على التطبيق السليم والفعال لحوكمة الشركات، فهي الأخرى بدورها تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بالنظام السياسي والاقتصادي للدولة، ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، وعليه فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي ضخم تعمل في نطاقه الشركات، كما أن إطار حوكمة الشركات يعتمد أيضا على البيئة القانونية والتنظيمية والمؤسسية، بالإضافة إلى عوامل أخرى مثل أخلاقيات الأعمال ومدى إدراك الشركات للمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركة، والتي يمكن أن يكون لها تأثير على سمعتها ونجاحها على المدى الطويل[1].

المطلب الثاني: تجارب دولية مختارة لتطبيق حوكمة الشركات

برز الظهور الرائج لمفهوم حوكمة الشركات في سنة 1970 في الولايات المتحدة الأمريكية، ليصبح هذا المفهوم منذ ذلك الوقت موضع نقاش على المستوى العالمي، حيث سعت مختلف الدول على تطبيق المبادئ والأسس التي تهدف إلى غرس هذا المفهوم ضمن الشركات، ونادت مختلف البورصات العالمية بذلك أيضا مثلها مثل المنظمات والهيئات الدولية، كل ذلك عمل على تطور وبروز هذا المفهوم أكثر فأكثر منذ نشأته في الوقت الحاضر[2]، ويمكن سرد أهم التقارير والقوانين على المستوى الدولي التي كرست لتطبيق هذا المفهوم كما يلي:

في سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية **N**ational **C**ommission on **F**raudulent **F**inancial **R**eporting (**NCFFR**) التابعة للجنة بورصة الأوراق المالية SEC بإصدار تقرير Treadway commission في الولايات المتحدة الأمريكية، وحمل في طياته مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق حوكمة الشركات، وكذلك ما يرتبط بها من حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، من خلال التركيز أكثر على مفهوم نظام الرقابة الداخلية والعمل على تعزيز مهنة التدقيق الخارجي أمام مجلس إدارة الشركة[3]. كما أكد هذا التقرير أيضا على ضرورة

[1] كنزة براهمة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014/2013، ص: 16.

[2] محمد العماد سعد أسعد، **أثر تطبيق آليات الحوكمة المفصح عنها على الأداء المالي: دراسة نظرية تطبيقية على الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2015، ص:25.

[3] عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009/2008، ص: 29.

تشكيل لجان التدقيق داخل الشركات المقيدة بالبورصة، مع الأخذ بعين الاعتبار تكوين هذه اللجان من أعضاء غير تنفيذيين، مما يزيد من عدالة القوائم المالية للشركات[1].

وفي سنة 1992 تم صدور Cadbury report في المملكة المتحدة، والذي يعتبر من أوائل وأهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات، وكان هذا التقرير ثمرة تعاون جهود كل من بورصة لندن وعدة منظمات محاسبية وأيضا بفضل دعم وتحفيز من طرف بنك المملكة المتحدة[2]. حيث تضمن هذا التقرير هيكل ومسؤوليات مجلس الإدارة، مع توضيح دور مدقق الحسابات ثم إبراز حقوق ومسؤوليات المساهمين، وتم ختم هذا التقرير بعدة ملاحق[3]. وبشكل عام فقد تضمن التقرير 19 بندا تمثل إرشادات للممارسة السليمة لمفهوم حوكمة الشركات، لكن اعترضت بعض الشركات تطبيقه باعتباره يمثل إعاقة لعملياتها، رغم ذلك فقد لقي هذا التقرير صدى من جهات أخرى من أجل تطبيقه حفاظا على الصالح العام وضمان ثقة المستثمرين في القوائم المالية التي تصدرها الشركات. ورغم أن هذا التقرير لم يلزم الشركات المسجلة أسهمها في البورصة على إتباع توصياته، إلا أن بورصة الأوراق المالية بلندن قد ألزمت الشركات على إظهار مدى التزامها بتوصيات هذا التقرير في تقاريرها السنوية[4].

دائما في المملكة المتحدة تم صدور تقرير Rutteman في أكتوبر 1993، وأوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة بالبورصة أن يتضمن تقريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقه للمحافظة على أصول الشركة. وفي سنة 1995 ظهر تقرير Greenbury والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركة، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت التي تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي نفس

---

[1] نعيمة يحياوي، حكيمة بوسلمة، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 04 و05 ديسمبر 2012، ص:05.

[2] Hélène Ploix, **Op-cit**, 2éme Edition, 2006, p: 125.

[3] بالاطلاع على موقع WWW.ECGI.ORG، european corporate governance institude **Report of the committee on the financial aspects of corporate governance, December 1992, p: 14**. **مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 24 فيفري 2018 على الساعة 16:05 (GMT+1).

[4] محمد جميل حبوش، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008/2007، ص: 59.

السنة صدر تحت إشراف بورصة الأوراق المالية بلندن تقرير Hampel وركز على دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، وأوصى بمسؤولية مجلس الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالشركة وخاصة المالية[1].

أما في فرنسا ودائما في سنة 1995 ظهر report Vienot بعد تظافر جهود المجلس الوطني لأصحاب الأعمال، والجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة في إعداد هذا التقرير، واشتمل على عدة توصيات تبين كيفية تكوين مجلس الإدارة وبالخصوص الأعضاء المنتمين إليه، مع التركيز على وجود لجنة تدقيق ومكافئات وترشيح منبثقة عن هذا المجلس، كما ركز التقرير عنصري الإفصاح والشفافية من جهة، ووجود توازن معقول فيما يخص الملكية الإدارية من جهة أخرى[2].

وبالعودة إلى المملكة المتحدة وبالتحديد في سنة 1998 تم صدور Comnined code والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، وأصبح هذا الكود من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن، وفي سنة 2003 تم تعديل هذا الكود ليشمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 2002[3]. وتضمن التعديل الأخير على مجموعة من المبادئ، والتي توضح طريقة تعيين أعضاء مجلس الإدارة واستقلاليتهم، وكيفية تقييم إدارتهم، أيضا فيما يخص كيفية تحديد مستوى المكافآت التي يحصلون عليها، أما من حيث جانب المحاسبة والتدقيق فخصصت عدة مبادئ توضح إعداد التقارير المالية للشركة والمحافظة على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، والتأكيد على ضرورة إنشاء لجنة تدقيق مع إبراز دورها، وفيما يخص المساهمين فقد حددت هذه المبادئ طبيعة العلاقة بينهم وبين الشركة مع التركيز على كيفية القيام بمباشرة حقوقهم[4].

كما أنه في أفريل 1998 قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بوضع مبادئ لحوكمة الشركات استجابة لدعوة من اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري للقيام جنبا إلى جنب مع الحكومات القومية والمؤسسات الدولية والقطاع الخاص، وقد تم الموافقة على هذه المبادئ سنة 1999 لتكون محل اعتراف عالمي وكنقطة قياس دولية لجودة حوكمة الشركات، وقد استخدمت

[1] خولة عبد الحميد محمد، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 63.

[2] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، **مرجع سبق ذكره**، 2008/2007، ص: 29.

[3] خولة عبد الحميد محمد، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 63.

[4] أمال عياري، أبو بكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية: دراسة حالة الجزائر، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 06 و07 ماي 2012، ص: 07.

من قبل الحكومات وواضعي اللوائح التنظيمية والمستثمرين والشركات المساهمة سواء في الدول الأعضاء أو غير الأعضاء بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، حيث شملت هذه المبادئ المجالات الآتية: حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، ومسؤوليات مجلس الإدارة[1]. سعت هذه المبادئ في الأساس إلى تفعيل حماية حقوق المساهمين وكافة أصحاب المصالح، وذلك من خلال توفير الآليات التي تضمن الرقابة والسيطرة على أداء وسلوك الإدارة من جهة وأيضا المدقق المالي من جهة أخرى مع تفعيل دور كل منهما[2]. لكن نتيجة الأحداث ما بعد سنة 1999 استلزم الأمر إجراء تعديلات وإضافات لهذه المبادئ، وهذا ما وافقت عليه الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في أفريل 2004[3]. وذلك بهدف دعم الثقة في سوق رأس المال، كما أخذت هذه اللائحة الجديدة من المبادئ في الحسبان ضمان توافر آليات لمواجهة تضارب المصالح التي يمكن أن تطرأ بين مختلف أصحاب المصالح، وركزت على تحقيق ذلك من خلال وجود أنظمة فعالة للرقابة الداخلية[4].

وفي سنة 1999 أصدرت كل من بورصة الأوراق المالية لنيويورك New York Stock Exchange (**NYSE**) والجمعية الوطنية لتجار الأوراق المالية National Association of Securities Dealers (**NASD**) تقريرهما الشهير والمعروف باسم Bleu Ribbon report، والذي اهتم بفاعلية الدور الذي تقوم به لجان التدقيق بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وتضمن هذه التقرير أيضا مسؤولية التدقيق تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة التدقيق الخارجي وكذا مسؤولية لجنة التدقيق نحو وظيفة التدقيق الداخلي[5].

لكن عقب الانهيارات المالية التي مست عدة شركات في الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanes-Oxely في سنة 2002، والذي يركز على دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي

[1] مها محمود رمزي ريحاوي، **الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 24، العدد 01، 2008، ص: 94.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، 2007/2006، ص: 80.

[3] مها محمود رمزي ريحاوي، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص: 95.

[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مرجع سبق ذكره**، 2007/2006، ص ص: 83-84.

[5] عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، 2009/2008، ص: 29.

والإداري، وذلك عن طريق تفعيل دور الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارات الشركات[1]. وتمثلت أهداف هذا القانون أيضا في إعادة النظر أو تعديل معايير حوكمة الشركات، إضافة متطلبات جديدة للإفصاح، كشف جرائم جديدة مرتبطة بالغش، زيادة العقوبات الجنائية عن الانتهاكات الجوهرية لقوانين الأوراق المالية، وخلق مجلس إشرافي قوي على المدقق[2]. حيث ألزم هذا القانون الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بتطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة الشركات، في سبيل إحداث تغييرات جوهرية على بيئة الأعمال بشكل عام وبيئة مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل خاص، كل ذلك بهدف تحسين أنظمة التقارير المالية للشركات[3].

هذا ما حرك الدول إلى تبني مبادئ حوكمة الشركات بعد جهود المنظمات الدولية في سبيل غرس تلك المبادئ والإشادة بضرورة تطبيقها، وبالخصوص جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في سبيل ذلك، فظهرت العديد من التقارير تباينت وتعددت من دولة إلى أخرى نتيجة وجود اختلافات في البنية الاقتصادية والقانونية لكل دولة، والجدول رقم 01-01 الموالي يلخص مختلف القوانين والمواثيق المتعلقة بتطبيق حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية، كما يلي:

الجدول رقم 01-01: تطبيق حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية

الرقم	البلد	القانون أو الميثاق	التاريخ
01	كوريا الجنوبية	قانون الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	سبتمبر 1999
02	الصين	قانون حوكمة الشركات لشركات البورصة في الصين	جانفي 2001
03	روسيا	القانون الروسي لسلوك الشركات	أفريل 2011
04	اليونان	مبادئ حوكمة الشركات	جويلية 2001
05	ألمانيا	قانون حوكمة الشركات الألماني	فيفري 2002 معدل في ماي 2003
06	سويسرا	القانون السويسري للممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	جوان 2002
07	تايوان	مبادئ الممارسات الفضل لحوكمة الشركات التايوانية	جوان 2002
08	إيطاليا	قانون حوكمة الشركات	جويلية 2002

[1] بالاطلاع على موقع هيئة سوق رأس المال الفلسطينية WWW.PCMA.PS، **الملامح الرئيسية لحوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، 2012، ص: 11**. بتاريخ 26 فيفري 2018 على الساعة 10:30 (GMT+1).

[2] فاتح غلاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة: دراسة لبعض المؤسسات الصناعية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010، ص: 32.

[3] عمر إقبال توفير المشهداني، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص ص: 223-226.

09	تايلاندا	قانون الممارسات الأفضل لمجالس إدارة الشركات المسجلة في البورصة	أكتوبر 2002
10	النمسا	القانون النمساوي لحوكمة الشركات	نوفمبر 2002 محدث في أفريل 2005
11	أستراليا	مبادئ حوكمة الشركات الرشيدة وتوصيات الممارسات الأفضل	مارس 2003
12	المملكة المتحدة	القانون الموحد في شأن حوكمة الشركات	جوان 2003
13	تركيا	مبادئ حوكمة الشركات	جوان 2003
14	فرنسا	حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	أكتوبر 2003
15	البرتغال	توصيات حوكمة الشركات	نوفمبر 2003
16	بلجيكا	القانون البلجيكي لحوكمة الشركات	ديسمبر 2003
17	كندا	السياسات القومية 58-201 للقواعد الارشادية لحوكمة الشركات	ديسمبر 2003
18	فنلندا	توصيات بشأن حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	ديسمبر 2003
19	هولندا	قانون حوكمة الشركات الهولندي	ديسمبر 2003
20	البرازيل	قانون الممارسات الفضل لحوكمة الشركات	مارس 2004
21	اليابان	مبادئ حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	أفريل 2004
22	هونج كونج	قانون هونج كونج في شأن حوكمة الشركات	نوفمبر 2004
23	النرويج	قانون ممارسة حوكمة الشركات النرويجي	ديسمبر 2004
24	السويد	قانون حوكمة الشركات السويدي	ديسمبر 2004
25	الدنمارك	التوصيات المعدلة لحوكمة الشركات في الدنمارك	أوت 2005

المصدر: نوال صبايحي، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19 و20 نوفمبر 2013، ص ص: 665-666.

وبشكل عام أصبحت حوكمة الشركات عاملا أساسيا في نجاح واستقرار الأسواق المالية وبالخصوص الأسواق المالية الناشئة، ونتيجة تزايد الفرص والتهديدات التنافسية ضمن الاقتصاد العالمي عملت الشركات على دمج تأسيس ممارسات رشيدة للحوكمة ضمن استراتيجياتها، في سبيل جذب استثمارات أكثر مقابل تكلفة أقل، مع حماية كافية للمساهمين من جهة والحصول على موظفين أكفاء، مما يعزز إعداد وتنفيذ استراتيجية الشركة، كما يوضح حدود تحمل المسؤولية ويقلل من تعارض المصالح بين مختلف الأطراف، وبالتالي تحقيق زيادة في قيمة الشركة ككل، مما يعود على المجتمع بالنفع عن طريق الحد من حالات الفساد وتفادي مخاطر الوقوع في الأزمات[1].

[1] بالاطلاع على موقع مركز المشروعات الدولية الخاصة www.cipe.org، **تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تجارب وحلول، فيفري 2011، ص: iii**. بتاريخ 28 فيفري 2018 على الساعة 13:45 (GMT+1).

فزادت أهمية حوكمة الشركات في بلدان العالم على حد سواء بعد ظهور العولمة وانهيار الحواجز التجارية والعوائق الخاصة بانتقال الأموال بين الدول، ومع تزايد الممارسات المالية في بورصات الدول العربية وظهور العديد منها بصورة جيدة على الساحة العالمية وتزايد أعداد الشركات العربية التي يتم تداول أسهمها في البورصات العربية والعالمية، لذا وجب الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في الدول العربية حتى تضمن الحفاظ على السمعة المالية والإدارة المحاسبية والكفاءة الاقتصادية لشركاتها، وهو ما يؤثر في النهاية على اقتصادياتها، كما أن هناك العديد من الدول العربية قامت بالتعاون مع كثير من المؤسسات الدولية لتقييم تشريعاتها الخاصة بحوكمة الشركات[1].

وتعد البلدان العربية ومن بينها مصر حديثة العهد بتطبيق المبادئ والممارسات السليمة للحوكمة، وعلى الرغم من الجهود المبذولة في هذا المجال إلا أنه يبقى هنالك الكثير لعمله[2]. فتعتبر مصر من الدول العربية السباقة في تبني مفهوم حوكمة الشركات، حيث بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في مصر منذ سنة 2001، وذلك بإجراء العديد من الدراسات من خلال البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية والمركز المصري للدراسات الاقتصادية وهيئة سوق المال وبورصتي القاهرة والإسكندرية وغيرهم من الهيئات المختلفة، وقد نتج عن ذلك إصدار أربعة تقارير، الأول في سبتمبر 2001 والذي اهتم بتقييم معايير الحوكمة في مصر في ضوء مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، والثاني في أوت 2002 والذي اهتم بتقييم معايير الحوكمة في مصر فيما يتعلق بممارسات المحاسبة والتدقيق، والثالث في أفريل 2003، والرابع في مارس 2005 واللذان اهتما بمدى تطبيق معايير الحوكمة في البيئة الاقتصادية المصرية. وتلا ذلك صدور دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية في أكتوبر 2005، والذي أكد على ضرورة التزام شركات المساهمة المصرية بهذه القواعد لما تحققه من منافع لهذه الشركات وللمناخ الاستثماري بشكل خاص[3].

وفي المملكة العربية السعودية فقد أصدرت هيئة السوق المالية "لائحة حوكمة الشركات" من ضمن اللوائح التي تصدرها بموجب القرار رقم 01-212-2006 المؤرخ بتاريخ 12 نوفمبر

[1] خولة عبد الحميد محمد، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 65.

[2] عمر علي عبد الصمد، **إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر: دراسة مقارنة مع مصر**، **مجلة الباحث**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 12، 2013، ص: 39.

[3] سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية**، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 07، العدد 01، 2011، ص: 50.

2006، والتي تم تعديلها بموجب قرار مجلس هيئة السوق المالية رقم 01-10-2010 المؤرخ بتاريخ 16 مارس 2010، وتحتوي اللائحة على خمسة أبواب رئيسية تتمثل بالترتيب: أحكام تمهيدية، حقوق المساهمين والجمعية العامة، الإفصاح والشفافية، مجلس الإدارة، أحكام ختامية. وقد اعتبرت لائحة حوكمة الشركات لائحة ارشادية عند صدورها، إلا أنها ألزمت الشركات بالإفصاح عن ما تم تطبيقه وما لم يتم تطبيقه مع بيان أسباب ذلك، ثم توالت قرارات هيئة السوق المالية لإلزام الشركات بالإفصاح عن بعض فقرات اللائحة[1].

أما فيما يخص حوكمة الشركات في الأردن فقد جاءت التشريعات الأردنية المتخصصة كقانون الشركات والأنظمة الصادرة بموجب قانون هيئة الأوراق المالية وقانون البنوك وقانون تنظيم أعمال التأمين داعمة لموضوع الحوكمة، حيث صدرت في سنة 2006 تعليمات الحاكمية المؤسسية لشركات التأمين، وفي سنة 2007 صدر دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان، وذلك لتشجيع النمو المستدام من خلال زيادة الشفافية والعدل والمساءلة والمسؤولية الاجتماعية، مستندا في ذلك إلى مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، كما صدر أيضا دليل الحاكمية المؤسسية للبنوك في الأردن من طرف البنك المركزي الأردني، بهدف توفير معيار لأفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، استنادا لما جاء في مبادئ الحاكمية المؤسسية الصادرة عن لجنة بازل حول تعزيز الحاكمية المؤسسية في البنوك، هذا ما جعل كل بنك في الأردن يعمل على إعداد دليلا خاص به وفقا لما يتطلبه من احتياجات وسياسات تشمل الحد الأدنى من متطلبات البنك المركزي الواردة في هذا الدليل للقيام بتطبيقه ابتداء من 31 ديسمبر 2007[2].

لم يكن المشرع التونسي هو الآخر متأخرا في أي وقت من الأوقات، حيث كانت القوانين التونسية مواكبة دائما للمناخ الوطني والدولي، لكن القانون المتعلق بحوكمة الشركات جاء حديثا نسبيا، وقد ظهر قانون 2005 المتعلق بسلامة المعاملات المالية في سياق اقتصادي زلزلته بعض قضايا الفساد وسوء الإدارة، مثل قضية "باتام"، أو قضايا شركات أخرى عديدة مرت تحت غطاء من الصمت،

[1] محمد العماد سعد أسعد، **مرجع سبق ذكره**، 2015، ص: 27.

[2] خليل أبو سليم، **قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية: أدلة ميدانية من البيئة الأردنية**، **مجلة جامعة جازان**، جامعة جازان، المملكة العربية السعودية، المجلد 03، العدد 01، جانفي 2014، ص ص: 174-175.

وكذلك تكاثر القروض غير المسددة والتهرب الضريبي الذي شاع على المستوى الوطني[1]. وفي سنة 2008 تم إصدار الدليل العملي في الحوكمة السليمة للمؤسسات التونسية، واستهدف عملية توضيح أفضل ممارسات الحوكمة للشركات التونسية، حيث يوفر معلومات حول حقوق المساهمين وهيكل ومسؤوليات مجلس الإدارة ودور المدراء والشفافية الجبائية والتدقيق الداخلي والخارجي والأخلاقيات والمسؤولية الاجتماعية في الشركات والتعويض الإداري وأخيرا الشركات العائلية[2].

تلا ذلك في نهاية سنة 2009 إصدار مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين من طرف اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات، وأصبحت نافذة منذ ذلك التاريخ، وتسري هذه المدونة على الشركات المساهمة العامة والمؤسسات المالية التي تنطوي تحت إشراف هيئة سوق رأس المال ورقابتها، وقد استندت مدونة قواعد حوكمة الشركات إلى المبادئ الأساسية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية[3].

والجزائر كغيرها من الدول ليست بمعزل عن التحول الاقتصادي العالمي، وجدت نفسها أمام تحديات البيئة الداخلية وضعف مؤسساتها وكذلك البيئة الخارجية التي فرضت عليها التكيف مع المستجدات الحديثة، هذا ما جعلها تبدل جهود معتبرة في سبيل ذلك خاصة لتحقيق إطار مؤسسي لحوكمة الشركات، من خلال سعيها أيضا لتشجيع عمليات الخوصصة وإتاحة الفرصة للقطاع الخاص عن طريق إعطائه حرية أكبر لتحفيزه على النمو، مع العمل على تسهيل المعاملات الدولية[4]. كل ذلك في سبيل تحسين مناخ الأعمال في الجزائر وزيادة الانفتاح على الاقتصاد العالمي، لذا كثفت الدولة جهودها من أجل بناء إطار لحوكمة الشركات يعزز تلك الأهداف[5].

---

[1] بالاطلاع على موقع مركز المشروعات الدولية الخاصة WWW.CIPE-ARABIA.ORG، **صبري بوبكر، مجدي حسن، حوكمة الشركات في تونس: إطار تشريعي قوي وواقع متواضع، ص: 03**. بتاريخ 01 مارس 2018 على الساعة 12:55 (GMT+1).

[2] بالاطلاع على الموقع WWW.ECGI.ORG european corporate governance institude، **الدليل العملي في الحوكمة السليمة للمؤسسات التونسية، 2008، ص ص: v-vii**. بتاريخ 01 مارس 2018 على الساعة 11:30 (GMT+1).

[3] بالاطلاع على موقع هيئة سوق رأس المال الفلسطينية WWW.PCMA.PS، **الملامح الرئيسية لحوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، 2012، ص: 13. مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 01 مارس 2018 على الساعة 10:00 (GMT+1).

[4] رياض زلاسي، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة بشركة أليانس للتأمينات الجزائرية خلال 2009-2010**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2011، ص ص: 28.

[5] عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، 2009/2008، ص: 35.

هذا ما يمكن ملاحظته من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر، بدءا بالعمل على تحسين مردودية الشركات العمومية بعد صدور المرسوم 242/80 المؤرخ في 04 أكتوبر 1980، والذي يتعلق بإعادة الهيكلة العضوية عن طريق تفكيك وتفتيت هياكل القطاع العام والوحدات الاقتصادية الضخمة للدولة، بهدف تفعيل أدوات التسيير الناجحة على كافة الوحدات الاقتصادية المنبثقة عن عملية إعادة الهيكلة. كما صدر القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، والذي أصبحت بموجبه المؤسسات العمومية شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات ذات أسهم، ومهد هذا القانون الطريق نحو استقلالية الشركات من جهة والانتقال نحو اقتصاد السوق من ناحية أخرى[1].

وظهرت نية الجزائر في القيام بإصلاحات مالية بغية التحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، انطلاقا من القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990 والمتعلق بالنقد والقرض والذي من خلاله برزت معالم النظام البنكي والمالي الجزائري تتحدد، وذلك عن طريق بناء محيط بنكي ومالي يتوافق مع التطلعات حول المرور نحو اقتصاد السوق، كما عمل هذا القانون على تنصيب بنك الجزائر في قمة هرم السلطة النقدية مع زيادة استقلاليته، وسمح هذا القانون أيضا بظهور البنوك والمؤسسات المالية الوطنية والأجنبية كنقلة نوعية نحو عالمية النظام البنكي والمالي الجزائري[2].

فالنظام البنكي والمالي الجزائري يرتكز على القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990، والأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 والمتعلق بالنقد والقرض، حيث يتماشى هذا الأخير مع سياق قانون سنة 1990 ويوفر إطارا قانونيا جديدا لممارسة الأعمال البنكية، تكون قابلة للمقارنة مع الأنظمة المعمول بها في الدول التي تتبع اقتصاد السوق. كما أن مرسوم سنة 2003 عدل وتمم بالأمر رقم 10-04 المؤرخ في 26 أوت 2010 من خلال تعزيز الإطار المؤسسي، الرقابة على البنوك والمؤسسات المالية، وحماية العملاء مع ضمان جودة الخدمات المصرفية[3].

---

[1] إيمان زوين، **دور الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في تحقيق التنمية: دراسة حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011/2010، ص: 89.

[2] بالاطلاع على موقع منتدى رؤساء المؤسسات www.fce.dz، **Guide investir en Algérie-2015 (Mise à jour à Janvier 2015), p: 39**، بتاريخ 02 مارس 2018 على الساعة 14:55 (GMT+1).

[3] **Idem**, p: 123.

كما أن فكرة إنشاء سوق رأس المال في الجزائر دخلت ضمن نطاق الإصلاحات الاقتصادية التي أعلن عنها سنة 1987 ودخلت حيز التطبيق سنة 1988، بصدور عدة قوانين اقتصادية عن استقلالية المؤسسات العمومية وصناديق المساهمة. مما غير الوضع القانوني للمؤسسات العمومية التي أصبحت شركات أسهم بعد أن قسم رأس مالها الاجتماعي إلى عدد من الأسهم وأوكلت عملية تسييرها إلى صناديق المساهمة. ومنه فلا يمكن تصور نظام شركات مساهمة بدون إنشاء سوق مالية تتبادل فيها هذه الأسهم وهي البورصة، وبذلك تقرر تأسيس بورصة الجزائر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993 ويتعلق ببورصة القيم المنقولة[1].

وظهرت رغبة الجزائر في التكامل مع الاقتصاد العالمي في السنوات الأخيرة من خلال تبني نظام محاسبي مالي يتوافق والمستجدات الدولية الراهنة وبالطبع مع المعايير المحاسبية الدولية Normes comptables internationales **(IAS/IFRS)**، لكن المتمعن في الخلفية الفكرية للنظام المحاسبي المالي يلاحظ أنه من حيث الجوهر متوافق مع معايير المحاسبة الدولية بوجود إطار مفاهيمي، أما من حيث الشكل فهو متكيف مع المحاسبة الأوروبية-القارية والتي تعتمد على مخطط محاسبي[2]. وذلك بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والذي تم الشروع في تطبيقه ابتداء من جانفي 2010 كنقلة نوعية نحو تحقيق الإفصاح والشفافية للمعلومات المالية المقدمة من طرف الشركات النشطة على المستوى الوطني، خدمة لمستخدميها وبالخصوص المستثمرين وبالتالي العمل على ترسيخ مبدأ من مبادئ نظام الحوكمة ألا وهو الإفصاح والشفافية وتطوير نظام الحوكمة المحاسبية ككل[3].

فبعد إلحاح الهيئات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، بضرورة تبني مبادئ الحوكمة سواء على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في إدارة الشركات، ونظرا لتصنيف الجزائر في مراتب جد متقدمة في قضية المشاكل البيروقراطية وضعف المناخ

[1] إبتسام ساعد، **تقييم كفاءة النظام المالي الجزائري ودوره في تمويل الاقتصاد**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009/2008، ص: 144.

[2] أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، **مجلة البحوث الاقتصادية والمالية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد 03، جوان 2015، ص: 17.

[3] رياض زلاسي، **مرجع سبق ذكره**، 2012/2011، ص ص: 28-29.

الاستثماري، أصبحت قضية الحوكمة تطرح بشدة الأمر الذي دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سمية "بلجنة الحكم الراشد"، حتى وإن كان تأسيس هذه اللجنة موجه لإرضاء أطراف خارجية إلا أن ذلك يعتبر بداية الإحساس بأهمية تبني مبادئ الحوكمة التي أصبحت من المعايير العالمية في تقييم اقتصاديات الدول ومناخ استثمارها[1].

وسجلت أول البوادر الحقيقية لتبني مفهوم حوكمة الشركات على الساحة الاقتصادية الجزائرية من خلال الملتقى الدولي الأول حول "الحكم الراشد للمؤسسات" في جويلية 2007. وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد "ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة" كأول توصية وخطوة عملية تنفذ. وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة، بترجمتها إلى مشروع ومن تم ضمان تنفيذها بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل، وقد حصلت على الدعم اللازم لذلك من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، كما شارك في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر مثل مؤسسة التمويل الدولية وبرنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة.

وفي نوفمبر 2007 تم تشكيل فريق عمل يتكون من طرف مختلف المتدخلين في عالم المؤسسة تحت تسمية "فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر سنة 2008" «GOAL08»، ليصدر ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر لسنة 2009 بعد تكاثف الجهود من طرف هذا الفريق خلال الفترة الممتدة ما بين نوفمبر 2007 ونوفمبر 2008. وقد عرف هذا الميثاق مفهوم الحكم الراشد على أنه يعتبر تلك العملية الإدارية والتطوعية للمؤسسة، من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصراحة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها. واستمدت مبادئ هذا الميثاق من خلال مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الصادرة في سنة 2004، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية. وقد تم توجيه هذا الميثاق بصفة خاصة إلى مختلف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، والتي تسعى إلى ضمان استمرارها ضمن الاقتصاد التنافسي السائد، وأيضا المؤسسات المساهمة في البورصة أو تلك التي تتهيأ لذلك. حيث سعى هذا الميثاق إلى إعطاء انطلاقة جديدة لترقية الحكم الراشد ضمن بعد

[1] عبد الحميد حسياني، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS-IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص ص: 44-45.

شامل ودائم للمؤسسة الجزائرية[1]. ويتضمن ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر أربعة مبادئ أساسية تهدف إلى تحسين احترام قواعد الإنصاف والشفافية والمسؤولية والتبعية، وهذا موضح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 01-06: معايير الحكم الراشد للمؤسسة

الإنصاف توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات المرتبطة بها بطريقة منصفة.	**الشفافية** هذه الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات الناجمة ينبغي أن تكون واضحة وجلية للجميع.
المسؤولية مسؤولية أي فرد محددة بأهداف دقيقة وليست مقسمة.	**التبعية** كل طرف فاعل مسؤول أمام الآخر فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة له.

المصدر: بالاطلاع على موقع حوكمة الجزائر www.algeriacorporategovernance.org، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص: 27**. بتاريخ 03 مارس 2018 على الساعة 13:55 (GMT+1).

وتغطي معايير الحكم الراشد للشركة العلاقات التي تربط بين الأطراف الفاعلة الداخليين للشركة (الإداريين، المسيرين) من جهة، والأطراف الفاعلة الخارجيين للشركة (المساهمين، الزبائن، الموردون، البنوك والمؤسسات المالية، السلطات العمومية...) من جهة أخرى. حيث تعتبر هذه العلاقات محددة إلى حد كبير ومضبوطة بقانون الأعمال والقوانين الأساسية للشركة، والعقود والاتفاقات المحررة من طرف هذه الأخيرة مع الغير، لكن القيمة المضافة التي تجلبها معايير الحكم الراشد يكون من خلال توضيح كيف يمكن في مختلف مراحل التدخل التصرف بصرامة وإنصاف وفعالية[2].

وبعد أن أطلقت مجموعة عمل حوكمة الشركات متعددة الأطراف في سنة 2009 دليل حوكمة الشركات الجزائري، بادرت هذه المجموعة أيضا إلى إطلاق مركز "حوكمة الجزائر" Hawkama El-Djazair في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ورفع الوعي بمفهوم حوكمة

[1] بالاطلاع على موقع حوكمة الجزائر www.algeriacorporategovernance.org، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص ص: 13-14-19**. بتاريخ 03 مارس 2018 على الساعة 13:55 (GMT+1).

[2] بالاطلاع على موقع حوكمة الجزائر www.algeriacorporategovernance.org، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 2009، ص: 28. مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 04 مارس 2018 على الساعة 13:05 (GMT+1).

الشركات أيضا. كما يعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، وتكثيف الجهود نحو تطبيق قيم الحوكمة بما فيها الشفافية، والمساءلة والمسؤولية[1].

ومن خلال العرض السابق لتجارب الدول العربية ورغم وجود اهتمام متزايد بمفهوم حوكمة الشركات عقب الانهيارات المالية العالمية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق آسيا، لكن بعد كل ذلك المجهود لم تصل بعد إلى المستوى المطلوب. فما زالت المشاكل التي تعاني منها العديد من الدول العربية مثل عدم القدرة على جذب الاستثمارات بالشكل المطلوب، وعدم توفر المؤسسات القانونية والتشريعية والقضائية الفعالة، وعدم الاهتمام بالاستثمارات المالية... فهذه المشاكل وأخرى تقف حائلا أمام تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب في دول المنطقة العربية. وبما أن حوكمة الشركات أصبحت مطلبا ضروريا لدفع عجلة التنمية، فلن يتحقق السبيل نحو ذلك إلا من خلال تكاثف جهود الدول العربية في سبيل إنشاء مؤسسات عربية تكون مسئولة عن إعداد وتطبيق قواعد الحوكمة وتفعيلها بشكل يتوافق مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية... وذلك لضمان الوصول إلى أداء اقتصادي فعال وعلى درجة عالية من الكفاءة[2].

فنظام حوكمة الشركات يتضمن كمدخلات مجموعة من المتطلبات التشريعية، الإدارية، القانونية والاقتصادية، والتي يتم معالجتها وتشغيلها من طرف مجموعة من الآليات والجهات المسئولة على تطبيق حوكمة الشركات سواء كانت داخلية أو خارجية، كالتدقيق الداخلي، لجنة التدقيق، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة والجهات الرقابية الأخرى وغيرها من الهيئات الإدارية التي تساهم في تطبيق الحوكمة وتشجيع الالتزام بها، والتي تتفاعل فيما بينها لتحقيق مخرجات تعمل على حماية حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية[3].

ويعمل نظام الحوكمة الجيد كما سبق ذكره على حماية مصالح كل الأطراف المهتمة بالتعامل مع الشركة، وينظم العلاقات القائمة بين الإدارة التنفيذية ومجلس إدارة الشركة... مما يؤدي إلى تخفيض مخاطر الشركة ورفع قيمة أسهمها في السوق، كما أن نظام الحوكمة الجيد يحسن من نوعية وكفاءة

---

[1] بالاطلاع على موقع مركز المشروعات الدولية الخاصة www.cipe-arabia.org، **علي العيادي، القطاع الخاص يدفع حوكمة الشركات في الجزائر، اتجاهات حوكمة الشركة، 2011، ص: 01**. بتاريخ 05 مارس 2018 على الساعة 13:20 (GMT+1).

[2] صالح إبراهيم الشعلان، **مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي**، مذكرة ماجستير في العلوم الإدارية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2008، ص: 63.

[3] كنزة براهمة، **مرجع سبق ذكره، 2014/2013**، ص: 14.

القيادة في الشركة ويحسن من جودة إنتاجها، بالإضافة إلى أنه يساعد على تحسين كفاءة الشركة في استخدام أصولها والعمل على تخفيض تكلفة رأس المال. لكن حتى يمكن الحكم بتطبيق الحوكمة في الشركة يجب توافر الدعائم الأساسية لذلك، وهي كما يلي:

- توفر القوانين واللوائح الخاصة بضبط الأداء الإداري؛
- وجود لجان أساسية مثل لجنة التدقيق تتبع مجلس الإدارة؛
- وضوح السلطات والمسؤوليات بالهيكل التنظيمي للشركة؛
- فعالية نظام التقارير وقدرته على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات؛
- تعدد الجهات الرقابية على أداء الشركة بحيث تتحول مسئولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلون في الجمعية العامة للشركة؛
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضاءه[1].

كما تجدر الإشارة إلى أن دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القوانين ومراقبة تنفيذها، ولكن يمتد ليشمل البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة الرقابية والقطاع الخاص والفاعلين الآخرين، بما فيهم الجمهور والهيئات العلمية مثل مركز المشروعات الدولية الخاصة، والذي يعتبر له دور فعال في زيادة الوعي نحو أهمية الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال الندوات والنشرات الدورية التي يقوم بنشرها[2].

[1] سامح محمد رضا رياض أحمد، **مرجع سبق ذكره**، 2011، ص ص: 47-48.

[2] كنزة براهمة، **مرجع سبق ذكره**، 2014/2013، ص: 43.

خلاصة الفصل الأول

بعد عرض أهم ما جاء في هذا الفصل والذي تضمن عدة محطات من خلالها تم دراسة نشأة مفهوم حوكمة الشركات عن طريق إلقاء الضوء على نظرية الوكالة، الأزمات والانهيارات المالية، ثم إبراز مفهوم حوكمة الشركات بواسطة تقديم تعاريف لها، تحديد خصائصها، أطرافها، نماذجها... مع التعمق أكثر فأكثر في هذا المفهوم من خلال معالجة مبادئ حوكمة الشركات، وبالخصوص تلك الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، كذلك إظهار الركائز والآليات التي تساهم في التطبيق السليم والفعال لهذا المفهوم، مع التركيز على المحددات سواء الداخلية أو الخارجية، وأخيرا الوقوف على بعض تجارب حوكمة الشركات على المستوى الدولي لإظهار أهم التقارير التي وضعت لغرس هذا المفهوم ضمن الشركات، وأيضا التعرف على تجارب البلدان العربية بشكل عام، واستعراض جهود الجزائر بشكل خاص في سبيل تبني هذا المفهوم ضمن شركاتها هي الأخرى. وبعد المرور على مختلف هذه المحطات يمكن استخلاص مجموعة من النتائج، كما يلي:

- لقد تطور مفهوم حوكمة الشركات فبعدما كان يهدف إلى ضمان مصالح المساهمين فقط، الآن أصبح يشمل مختلف أصحاب المصالح الآخرين للشركات، بالإضافة إلى ذلك الأخذ بعين الاعتبار المسؤولية الاجتماعية للشركات. ليشمل بذلك توليفة متوازنة بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، كنقلة نوعية نحو تشجيع الاستقرار والنزاهة والشفافية في الأسواق ككل.
- يتشكل مفهوم حوكمة الشركات من مجموعة من العلاقات، نتيجة تفاعل الأطراف المعنية بتطبيق هذا المفهوم في شكل نظام يشمل الإدارة السليمة والرقابة الفعالة أيضا، من خلال تبني مبادئ تعمل على توفير الإطار اللازم الذي يحدد أهداف الشركة، وكذا معرفة وسائل تحقيقها. ويرتكز تحقيق ذلك أيضا على مدى توافر الآليات الرقابية الداخلية والخارجية وسبل تفعيلها، كل ذلك يقدم نظام أفضل لممارسات حوكمة الشركات.
- ظهرت تجربة الجزائر في مجال تبني مفهوم حوكمة الشركات من خلال تبني ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة من جهة، وإطلاق مركز حوكمة الشركات من جهة أخرى.

الفصل الثاني

التدقيق الداخلي وممارساته العلمية والعملية في شركات المساهمة

تمهيد

برزت معالم التدقيق الداخلي نتيجة حاجات الشركات لهذا النشاط داخلها لما يوفره من خدمات تطورت عبر الزمن من خدمات تأكيدية نحو ضرورة تقديم خدمات استشارية ضمن بيئة الأعمال والاقتصاد المعاصرة، فنتيجة لحتمية الأزمات المالية والاقتصادية المتكررة وبسبب الانهيارات المالية المدوية ومن خلال إدراك محدودية تدخل مدقق الحسابات القانوني، أصبح اللجوء إلى خدمات المدقق الداخلي ضرورة ملحة لإدارة الشركة ومجلس إدارتها لمساعدة هذه الشركات على تطورها الدائم والعمل على تحسينها المستمر.

وبدايات نشاط التدقيق الداخلي داخل الشركات مس الجانب المحاسبي والمالي فقط ليوجه نحو تدقيق مختلف الأنشطة الأخرى لهذه الشركات نتيجة قدرته على إضافة قيمة لها وبالتالي الرفع من أداء الشركة ككل، والآن أصبح التدقيق الداخلي كنشاط موضوعي مستقل يساهم بشكل فعال في تقييم وتحسين مسارات نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة كذلك.

ولا يمكن الحديث عن ما يقدمه نشاط التدقيق الداخلي للشركة بدون توافر الاستقلال الضروري لهذا النشاط حتى يتمكن المدقق الداخلي من ممارسة أعماله دون تحيز لأي جهة كانت داخل أو خارج الشركة وبموضوعية كذلك، هذا ما يجعل هذا النشاط يقدم خدمات تأكيدية تمس عمليات تقييم وتحسين النظم الرقابية والمخاطر والحوكمة، كذلك تقديم خدمات استشارية ترتكز على إضافة قيمة للشركة من خلال إضافة قيمة لعملياتها وأنشطتها، ورغم أن نشاط التدقيق الداخلي موجود داخل الشركة بحيث يثير الجدل دائما حول مدى استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي؟ إلا أنه بحكم ذلك فهو على دراية بكل شاردة وواردة تخص عمليات وأنشطة وأجهزة هذه الشركة، بحيث تمكنه من تحسينها مما يساهم في تحقيق أهدافها.

وعليه سيتم تقسيم الفصل الثاني المخصص للتدقيق بشكل عام والتدقيق الداخلي بشكل خاص إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: مرجعية التدقيق بين التأصيل والتطبيق.
- المبحث الثاني: المرجعية النظرية والفكرية للتدقيق الداخلي.
- المبحث الثالث: المرجعية العملية والتطبيقية للتدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مرجعية التدقيق بين التأصيل والتطبيق

جاءت صياغة هذا المبحث بعنوان مرجعية التدقيق بين التأصيل والتطبيق من أجل لفت الأنظار حول ضرورة الإلمام بالجانب النظري والتأصيل الفكري لمفهوم التدقيق، من خلال التعرف على الخلفية الفكرية لنشأته وتطوره عبر الزمن ومع مرور الحضارات، هذا ما عمل على تبلور مفهوم التدقيق وتطور أهدافه استجابة لحاجات مجتمع الأعمال والاقتصاد والشركات ومختلف المستخدمين للتقارير المقدمة من قبل المدقق، وكل ذلك عمل على بروز أنواع متعددة للتدقيق تلبية لتلك الحاجات والرغبات تختلف باختلاف القائم بمهمة التدقيق أو باختلاف الجهة الخاضعة للتدقيق... وقد احتوى هذا المبحث أيضا على الإطار المفاهيمي للتدقيق أين سيتم كشف الستار على تعريف التدقيق وأهميته المتزايدة، وضرورة ارتكازه على مجموعة من المعايير التي تحدد المعالم والأسس الواجب توافرها في المدقق من جهة، والاعتبارات والاجراءات الواجب مراعاتها عند القيام بمهمة التدقيق من جهة أخرى، وكذلك خصوصيات إعداد وتحرير تقرير المدقق عن مهمة التدقيق الموكلة إليه.

المطلب الأول: الخلفية الفكرية لنشأة وتطور التدقيق

تعود بدايات ظهور التدقيق نتيجة إلى ظهور الحاجة للتأكد من صحة ودقة مخرجات النظم المحاسبية والمالية، حتى يعتد بها من أجل اتخاذ القرارات من جهة، ومطابقة تلك المخرجات مع واقع الحال من جهة أخرى في سبيل منع الأخطاء والغش والتلاعب... وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى قدماء المصريين واليونان[1]... كما أدرك السوماريون منذ حوالي ألفين سنة قبل الميلاد أهمية وجود نظم للمعلومات المحاسبية والمالية لخدمة مختلف المتعاملين الاقتصاديين، وتجلى ذلك من خلال قانون حامورابي الشهير الذي حمل في طياته القانون التجاري والاجتماعي العام، وتضمنت مواده تلميحات شتى عن ضرورة استعمال نظام محاسبي فعال ينتج معلومات مالية موثوقة وصحيحة[2].

فاستخدمت الحضارات السابقة الذكر أشخاص مهنيين للقيام بمهمة التدقيق وهم المدققون وفقا لما يصطلح عليه الآن، من أجل الاستماع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص: 03.

[2] Olivier HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales- Toulouse 1, France, 2000/2001, P : 17.

مدى صحتها، والتأكد من صحة ودقة وموثوقية الحسابات العامة بشكل عام[1]. فعند تتبع الخلفية التاريخية لمهنة التدقيق، نجد أن هذا المصطلح أي "التدقيق AUDIT" مشتق من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" والتي تعني "الاستماع"[2]، حيث كان المدقق ينصت في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات لهيئات الدولة بصوت مرتفع، للوقوف على الأخطاء والهفوات من جهة ولإعطاء هذه الحسابات مزيدا من الشفافية أيضا للجمهور العام.

وقد اتسع نطاق التدقيق ليشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية المختلفة، بعدما كان مقتصرا على تدقيق حسابات هيئات الدولة فقط، وكانت هذه النقلة في مهنة التدقيق نتيجة ظهور نظام القيد المزدوج في المحاسبة، كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو بعنوان Summa arithmetica geometria proportioni et proportionelita سنة 1494، وأدى هذا النظام إلى انتشاره الواسع لسهولة تطبيقه وفعاليته، مما ساهم في تطور المحاسبة وبالتالي التدقيق أيضا[3].

كما تجلى الدور البارز والمهم للسياسة المالية الضريبية في تطوير مهنة المحاسبة وبالتالي التدقيق، أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي، فأعطت هذه الأداة نفسا جديدا لمهنة التدقيق وساهمت في بروز معالمه أكثر فأكثر. ومن خلال تتبع التطور التاريخي للتدقيق تظهر أول جمعية للمحاسبين التي أنشأت في فينيسا (شمال إيطاليا) سنة 1581، فعملت على تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال فتحها للعضوية للمحاسبين والمدققين الراغبين الانضمام إليها، وفي سنة 1669 أصبحت سنوات الانضمام لهذه الجمعية تمكن صاحبها من الترقية إلى منصب خبير محاسبي[4].

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة من جهة، وزيادة وتعدد أنشطة الشركات واتساع حجمها من ناحية أخرى، هذا ما أدى إلى فصل الإدارة عن الملكية نتيجة عجز الملاك عن إدارة شركاتهم بكفاءة وفعالية، مما جعل الملاك يركزون على أعمال التدقيق للرقابة على تصرفات وقرارات الإدارة بهدف تقليص الفجوة بين الملاك والإدارة. فلم يتغير الهدف الرئيسي للتدقيق

---

[1] محمد أمين مازون، **مرجع سبق ذكره**، 2011/2010، ص: 03.

[2] Elisabeth BERTIN et autre, **Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international**, EYROLLES, Paris, France, 2007, P : 17.

[3] مصباح محمد يوسف البر، موسى محمد أحمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم–2014م**، **مجلة العلوم الاقتصادية**، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 17 (1)، 2016، ص: 163.

[4] جليلة زوهري، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، **مجلة الباحث الاقتصادي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد 04، ديسمبر 2015، ص: 55.

وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة وإلى غاية سنة 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي، لأجل التأكد من دقة وصحة القوائم المحاسبية والمالية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، أما التغيير الآخر فكان في الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية والمالية من قبل شخص مستقل محايد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، مع ضرورة الاهتمام بوجود أشخاص مهنيين مؤهلين للقيام بهذه المهنة[1].

وبالنظر إلى البحوث والكتابات حول التطور التاريخي لمهنة التدقيق نجد تقسيمات عديدة ومتباينة الفترات والمراحل، لكن جوهرها وأساسها يصب في قالب واحد، حيث يمكن تقسيم ذلك إلى ثلاث مراحل تاريخية كما يلي:

- الفترة الأولى امتدت إلى غاية القرن التاسع عشر ميلادي، حيث اعتبرت الغاية من التدقيق ووجهت بشكل أساسي نحو اكتشاف الأخطاء والغش، مع التركيز على إجراءات الرقابة من أجل القيام بتدقيق شامل ومفصل، يشمل كل المستندات والدفاتر المحاسبية للشركات.
- الفترة الثانية كانت مع بداية القرن العشرين ميلادي، فظهرت ضرورة إصدار حكم عام عن صحة القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار اكتشاف الأخطاء والتلاعب، مما أدى إلى بروز أساليب الاستقصاء عن طريق العينات فيم يخص المستندات والوثائق الثبوتية، عكس ما كان سابقا أي التدقيق الشامل والمفصل، هذا التطور كان نتيجة النمو المستمر في حجم الشركات، وما نتج عنه من تضخم في تكلفة القيام بتدقيق لكل عمليات ونشاطات الشركات.
- الفترة المعاصرة كانت بعد منتصف القرن العشرون ميلادي، حيث أصبح الهدف المعلن عن مهمة التدقيق يقتصر على إصدار حكم عن عدالة وصحة الحسابات السنوية، هذا بالموازاة مع ضرورة التأكيد عن مدى جودة الإجراءات الداخلية المتبعة لضمان موثوقية وصدق المعلومات الناتجة عن نظم المعلومات المحاسبية والمالية[2].

ويعود تطور التدقيق عبر التاريخ إلى تطور الشركات وكبر حجمها وتعدد نشاطاتها ومجالات تدخلاتها في الحياة الاقتصادية، كما يرجع ذلك التطور والتحسن في وظيفة التدقيق إلى أهميتها بالنسبة

[1] فاتح غلاب، **مرجع سبق ذكره**، 2011/2010، ص: 45.

[2] Olivier HERRBACH, **Op-cit**, 2000/2001, P : 17.

لمختلف الأعوان الاقتصاديين والماليين سواء كانوا مستثمرين، مسيرين، بنوك وهيئات مالية أخرى، الدولة والجمهور... فالتدقيق من الجانب المالي للشركات يهتم بإبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، من خلال التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية والمالية، هذه الأخيرة هي جوهر عمليات اتخاذ القرارات بالنسبة لمختلف مستخدميها، وبالتالي فالتدقيق يعطي هؤلاء المستخدمين الضمان عن المعلومات الناتجة من النظم المحاسبية والمالية من ناحية الموثوقية والدقة والصدق، لاستخدامها من أجل اتخاذ القرارات السليمة والرشيدة[1].

هذا الارتباط الوثيق بين المحاسبة والتدقيق، يجعل العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية بشكل خاص، ومختلف الأفراد الآخرين بشكل عام يقعون في خلط بشأن كل من المحاسبة والتدقيق، ويحدث هذا الخلط وعدم التفريق لأن العديد من عمليات التدقيق تخص الجانب المحاسبي والمالي في الشركات من جهة، وأيضا لأن المدقق عادة ما تكون لديه خبرة كبيرة في المحاسبة من جهة أخرى، لكن مهمة التدقيق في حقيقة الأمر تستدعي من المهنيين الممارسين لهذه المهنة الإلمام أيضا بخبرة حول أساليب جمع وتفسير أدلة التدقيق، مع معرفة وتحديد إجراءات التدقيق المناسبة واللازمة، وكذا تحديد نوع وحجم العينات التي يجب اختبارها، وبالطبع العمل على تقييم النتائج وإعداد التقارير المناسبة، كل هذه المهام تميز المدقق عن المحاسب وتوضح الحدود الفاصلة بين كل منهما، إضافة إلى ذلك فإن مهمة المحاسب ووظيفته ترتكز في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية والمالية لمستخدميها سواء داخل الشركة أو خارجها بعدما كانت مجرد أحداث اقتصادية ومالية[2].

فالتدقيق لا يستخدم في المجال المالي فقط كما سبق ذكره من خلال إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وصدقها، وإنما أصبح في الوقت الحاضر يمس مجالات عديدة ويتأرجح بين مهام الرقابة من جهة والاستشارة من ناحية أخرى، كما أن القائم بمهمة التدقيق يمكن أن يكون شخص من مهنة منظمة سواء كان خبير محاسبي، محافظ حسابات، مدقق داخلي... أو أيضا يكون من قبل شخص ذو خلفية مختلفة نوعا ما كمحاسب، مهندس، موظف... ويشمل مصطلح التدقيق على تصنيفات عديدة تشمل جوانب مختلفة كما يلي:

---

[1] سعاد شدري معمر، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة سونلغاز**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جمعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2009/2008، ص ص: 26-27.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، 2009، ص: 23.

- **التدقيق القانوني L'audit juridique**: يهتم بتحليل قواعد سير عمل الشركة من خلال التأكد من القانون الأساسي، العقود... أيضا فيما يخص نطاق هذا النوع من التدقيق نجد تدقيق قانون الشركات، حيث يراقب المدقق في هذه الحالة إذا كانت الوثائق المنصوص عليها في القانون ممسوكة ومعمول بها في الشركة، وإذا كانت الالتزامات قانونية مثل التزامات الجمعيات العامة، توقيع المحاضر... معمول بها وتامة، وإذا كانت الالتزامات القانونية مثل المصادقات على الحسابات السنوية، تخصيص النتائج، تجديد أو تعيين أعضاء الإدارة... معمول بها ومنفذة.
- **التدقيق الجبائي L'audit fiscal**: يهتم بمراقبة التطبيق الجيد والسليم للقواعد والقوانين الجبائية، بدءا بفحص مدى التزام الشركات بالقوانين الجبائية المعمول بها، وأيضا وسائل وطرق تقييم ومعالجة ومحاسبة الضرائب والرسوم ضمن النظام المحاسبي والمالي للشركة، وصولا إلى التصريحات الجبائية المفصح عنها من طرف الشركة.
- **التدقيق الاجتماعي L'audit social**: يهتم بفحص والتحقق من التطبيق الجيد للوائح والأنظمة الاجتماعية داخل الشركة، مع تحديد مناطق الخطر عن طريق معرفة نقاط القوة والضعف الموجودة، ويسمح هذا النوع من التدقيق أيضا بإلقاء نظرة عن مديرية أو مصلحة الموارد البشرية وقياس المناخ الاجتماعي ككل.
- **تدقيق تكنولوجيا المعلومات L'audit informatique**: أو كما يعرف بالتدقيق الإلكتروني E-auditing أو تدقيق الأنظمة المحوسبة computer auditing، حيث يهتم هذا النوع من التدقيق بتقييم مستوى رقابة المخاطر المرتبطة بعمليات تكنولوجيا المعلومات، مع استخدام هذه الأنظمة وتكنولوجيا المعلومات ضمن مهمة التدقيق، خاصة وأن التوجه الحالي للشركات هو تبني تكنولوجيا حديثة لتحقيق أهدافها.
- **تدقيق احتياجات تكنولوجيا المعلومات L'audit du besoin informatique**: والذي يمكن أن ينتج عنه مشروع أو مشاريع متعددة، لنظم تكنولوجيا المعلومات التي تحتاجها الشركة والمكتشفة من قبل هذا النوع من التدقيق، حيث أن الهدف من هذا التدقيق هو الكشف عن احتياجات الشركة لتكنولوجيا المعلومات ضمن أنشطتها ومجال تدخلاتها.

- **تدقيق الأمن L'audit de sécurité**: يساهم هذا النوع من التدقيق في اكتشاف مدى أمن المعلومات على مستوى الشركة، وذلك من خلال فحص وتقييم وتحليل نقاط القوة وكذلك نقاط الضعف الحساسة لكل أو جزء من نظم المعلومات للشركة.
- **تدقيق المطابقة القانونية L'audit de conformité réglementaire**: ويتم عن طريق قيام المدقق بالتحقق من تطبيق الشركة للمتطلبات القانونية والتنظيمية على مستوى مجالات البيئة، الصحة، السلامة المهنية، الحريق...
- **التدقيق الإستراتيجي L'audit stratégique**: يهدف المدقق من خلال قيامه بتدقيق إستراتيجية الشركة للوقوف على مدى تنفيذها من جهة، والتعرف على النتائج المحققة ومدى توافقها مع الغايات والأهداف المسطرة مسبقا من جهة أخرى، ويمكن أن يهدف التدقيق الإستراتيجي إلى تقييم الشركة من أجل اقتراح أسهم أداء فعالة أيضا.
- **التدقيق الاقتصادي L'audit économique**: ويكون بهدف التفكير حول مستقبل الشركة، من خلال إعطاء الإرشادات والنصائح اللازمة التي توضح الخطوط العريضة والملامح البارزة لإستراتيجيات الشركة المستقبلية.
- **تدقيق الطاقة L'audit énergétique**: يهتم بفحص الخصائص الطاقوية للبناءات (العزل الحراري، التوجه بالنسبة للشمس، الواجهات الزجاجية...)، والكفاءة الطاقوية للمعدات المستهلكة للطاقة داخل هذه البناءات، وكذلك سلوك المستخدمين فيما يخص جانب الاقتصاد في استهلاك الطاقة.
- **التدقيق التنظيمي L'audit organisationnel**: يهتم بالقيام بتحليل مفصل عن السياق الحالي للهيكل والبنية التنظيمية للشركة، بهدف خلق ديناميكية وترابط وتناسق أفضل من خلال عملية إعادة التنظيم.
- **تدقيق الجودة L'audit de qualité**: يعتبر كأداة لمتابعة التشغيل السليم للشركة والكشف عن حالات الخلل الممكنة، حيث يقوم المدقق بالقيام بفحص منهجي مفصل لنظم الجودة وفقا لمعايير تقييم محددة مسبقا، لإدراك مدى سلامة نظام الجودة داخل الشركة ككل، وما هي التحسينات الواجب اتخاذها لتحسين ذلك في حالة وجود نقائص واختلالات.

- **تـدقيق التسـويق L'audit marketing**: يـتم هـذا النـوع مـن التـدقيق بقيـام المـدقق بفحـص البيئـة التسـويقية الداخليـة والخارجيـة للشـركة ككـل، حيـث يهـدف إلى تحليـل موقـع الشـركة مـن ناحيـة البيئـة والسوق أيضا، ويأخذ بعين الاعتبار كل من الزبائن، المنافسون، المنتجات، الأسواق...
- **التـدقيق الإداري L'audit de gestion**: يكـون بهـدف تقـديم إثباتـات في حـال وجـود طاقـات مهدرة أو احتيال وغش ما أو لإعطاء حكم عن أداء الشركة ككل[1].

هـذه التقسـيمات للتـدقيق جـاءت وفقـا للهـدف مـن مهمـة التـدقيق وحسـب حاجـات الشـركة مـن عمليـة التـدقيق، كمـا يمكـن ملاحظـة أن هـذه التقسـيمات تتقـاطع فيمـا بينهـا ضـمن نقـاط معينـة في بعـض الأحيـان، ولا يمكـن تحديـد وحصـر كـل عمليـات التـدقيق الممكـن القيـام بهـا وتوكيلهـا للمـدقق، لأن الشـركة ومحيطهـا دائمـا في تطـور وتوسـع مـا يجعـل حاجاتهـا لأنـواع أخـرى مـن عمليـات التـدقيق ممكـن الطلـب عليهـا مسـتقبلا. وعمومـا مهمـا كانـت تصـنيفات التـدقيق فهـي ترتكـز علـى فـروض التـدقيق كعنصـر أساسـي في بنـاء نظريـة التـدقيق ككـل، وتشـكل هـذه الفـروض شـرط أو ظـرف يـتم العمـل في ظلـه، كمـا يجـب أن يلقـى القبـول بـين ممارسـي المهنـة ومنظماتهـا، ويتفـق مـع مجـال اسـتخدام التـدقيق ويواكـب تطوراتـه ويسـاهم في تحقـق بـاقي عناصـر الإطـار النظـري للتـدقيق مـن مفـاهيم، معـايير، إجـراءات... وتتمثـل أهـم الفـروض الـتي يعتمد عليه التدقيق في الآتي:

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض بين مصلحة كل من المدقق والإدارة؛
- خلو القوائم المالية والمعلومات الأخرى المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التواطئية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية مما يبعد احتمال حدوث الأخطاء؛
- التطبيـق السـليم لمبـادئ المحاسـبة المتعـارف عليهـا، يـؤدي إلى سـلامة تمثيـل القـوائم الماليـة للمركـز المـالي ونجاعة الشركة؛
- العناصـر والمفـردات الـتي كانـت صـحيحة في الماضـي سـوف تكـون كـذلك في المسـتقبل مـا لم يوجـد الدليل على عكس ذلك؛

[1] Robert OBERT, Marie-pierre MAIRESE, **Comptabilité et audit : Manuel et applications (DSCG4)**, DUNOD, Paris, France, 2éme édition, 2009, PP : 421-422.

- عند مزاولة المدقق لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط؛
- يلتزم المدقق بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد (المعايير، السلوك الأخلاقي...)[1].

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للتدقيق

مر مفهوم التدقيق بالعديد من المراحل التي واكبت تطور الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، حيث تعتبر أداة مهمة تساعد الإدارة في الشركة للقيام بواجباتها على أكمل وجه، وفي نهاية السبعينيات تعدى دور هذه الوظيفة الحدود التقليدية للتدقيق ليصبح ذا مفهوم واسع يضطلع بمهام التدقيق الشامل Compréhensive AUDIT، ولم يعد هدف هذه الوظيفة خدمة الإدارة فقط بل تعداه لخدمة الشركة ككل، من خلال شموله لكافة العمليات والأنشطة التي تقوم بها الشركة، كما تبلور مفهوم التدقيق في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاما للتطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة المعلوماتية[2].

فيعرف التدقيق بشكل مختصر وشامل لكافة تصنيفاته على أنه "عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن يتم التدقيق بواسطة شخص فني مستقل محايد"[3]. كما نجد تعريف آخر للتدقيق يصب في نفس سياق التعريف السابق، على أنه "فحص انتقادي يسمح بتدقيق ومراجعة المعلومات المقدمة من طرف الشركة، والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"[4].

في حين يعرف التدقيق بشكل متحيز نحو التدقيق المالي على أنه "الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي، من خلال ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للشركة التي تدقق حساباتها، بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية عن مركزها المالي

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجنبي وحازم حسن وشركاؤهم – محاسبون قانونيون– وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص ص: 12-13.

[2] عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2013/2012، ص: 25.

[3] حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة: مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص: 15.

[4] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص: 11.

وأداءها ونجاعتها، وذلك بناء على المعلومات والايضاحات المقدمة للمدقق طبقا لما جاء في الدفاتر والسجلات"[1].

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية (**AAA**) American Accounting Association من خلال التقرير الصادر عن اللجنة المنبثقة عنها بعنوان "المفاهيم الأساسية للمراجعة" سنة 1971 على أنه "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[2].

كما قامت منظمة العمل الفرنسية بتعريف التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[3].

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**) International Fédération of Accountants فقد عرف التدقيق على أنه عبارة عن "مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن الشركة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة"[4].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن:

- عملية التدقيق عملية منظمة فهي قائمة على مخطط مسبق؛
- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن اثبات، ومن خلالها يبني المدقق رأيه حول عدالة القوائم المالية من عدمها؛
- أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة، أي تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛

[1] عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2009، ص: 17.

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

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 10.

[4] زينب بوقابة، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات -NCA Rouiba"**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص: 07.

- أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي مصدر هذه المعلومات؛
- إيصال المدقق لتقرير يتضمن رأيه حول مراقبة القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له[1].

إذ تتقاطع وتتقارب تعاريف التدقيق بشكل عام من حيث المفهوم رغم تعددها، وتصب في أن التدقيق هو وظيفة مستقلة تهدف إلى تحسين الأداء الفعال للشركة من خلال أسلوب منهجي، هذا ما يؤكد ضرورة توافر النقاط التالية:

- تعهد مهمة التدقيق إلى شخص مهني مستقل سواء كان داخل الشركة أو خارجها؛
- يرتكز عمل المدقق عند أداءه لمهمته على استخدام منهجية خاصة به؛
- على المدقق أن يبرز مستوى معقول من اليقظة فيما يخص المعايير[2].

كما أن تعاريف التدقيق دائما ما ترتكز على بعض المصطلحات التي يتمحور حولها هذا المفهوم، وهي:

- **الفحص Examination**: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتدوينها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والفني للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط الشركة.
- **التحقق Vérification**: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال الشركة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للشركة في فترة زمنية معينة.
- **التقرير Rapport**: يقصد به تقديم نتائج التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الجهات المعنية، سواء كان داخل الشركة أو خارجها، فيمكن القول أن التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق[3].

من خلال ما سبق يمكن التماس تطور أهداف التدقيق كأداة ووظيفة رقابية مهمة، حيث تتجلى أهمية التدقيق في أن له دور رئيس في التحقق من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى تعبيرها عن الأحداث المالية التي جرت في الشركة بصدق، والمتفحص للتطور المستمر لأهداف التدقيق يدرك

---

[1] محمد أمين مازون، **مرجع سبق ذكره**، 2011/2010، ص: 05.

[2] Abdelhak ZIANI, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises Algériennes**, Thèse de doctorat en sciences économiques, Faculté des Sciences économiques et de gestion, Université Abou Bekr BELKAID de Tlemcen, Algérie, 2013/2014, P :17.

[3] جليلة زوهري، **مرجع سبق ذكره**، ديسمبر 2015، ص ص: 54-55.

تلك النقلة النوعية لهذا المفهوم والوظيفة أيضا، باعتبار أن التدقيق كان مجرد أداة للكشف عن الأخطاء والغش والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية، لكن سرعان ما أصبح من واجب المدقق أن يقوم بتدقيق انتقادي منظم وممنهج ليبرز رأيه الفني المحايد في تقريره، وبذلك برزت معالم أهداف التدقيق أكثر بعد أن تعدت الجانب الشكلي الخاص بالمطابقة الحسابية وامتد إلى جوهر القوائم المالية والأنشطة المختلفة للشركة ككل[1].

ويتجلى من خلال العرض السابق أن التدقيق كعلم يرتكز على إطار فكري قوامه مجموعة من الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات، وأن هذه المقومات تترابط مع بعضها البعض. ويمكن التفريق بين إجراءات التدقيق التي تتعلق بالتصرفات الواجب إنجازها وبين معايير التدقيق التي تعبر عن المقاييس النوعية المتعلقة بتنفيذ تلك التصرفات، فمعايير التدقيق واحدة لا تتغير من عملية تدقيق إلى أخرى، بينما تتغير إجراءات التدقيق لتتناسب مع كل حالة.

وقد سبق الإشارة إلى ضرورة تمتع المدقق باليقظة والحيطة والحذر فيما يخص المعايير سواء كانت متعلقة بالعنصر الموضوع تحت المراجعة أو معايير التدقيق نفسها، فهذه الأخيرة يمكن ذكر المعروفة منها والأكثر تداولا والمتمثلة في معايير التدقيق الأساسية في بريطانيا، ومعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما(**GAAS**) Generally Accepted Auditing Standards، ويمكن عرضها فيما يلي:

1. معايير التدقيق الأساسية في بريطانيا

نظرا لريادة بريطانيا في المجال المحاسبي وفي التدقيق أيضا، فقد تم وضع معايير تدقيق تمس أربعة جوانب أساسية هي:

أولا: معيار الاستقلال Independence Standards

يعتبر المدقق ممثلا للمساهمين والملاك، وعمله موجه لصالحهم، بينما تمثل الحسابات والنشاطات التي يقوم بمراجعتها كفاءة الإدارة في أداء نشاطها في الشركة، والمدقق عليه إبداء رأيه الفني المحايد في الحسابات والنشاطات التي يدققها، ومن أجل أن يتم ذلك دون تحيز وبشكل موضوعي، فإنه لابد أن يكون بعيدا عن تأثير مصالحه ورغباته الشخصية أيضا ضمن الشركة التي يدقق فيها.

[1] عصام الدين محمد متولي، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص ص: 21-22.

ثانيا: معيار الكفاءة Compétence Standards

يقوم هذا المعيار على أساس أن المدقق يجب أن يكون كفؤا لتأدية مهامه، وتتوافر لديه مواصفات فنية خاصة تظهر تلك الكفاءة، ومن أجل أن تتخذ المواصفات الفنية قيمة حقيقية فلابد أن يكون صاحبها قد حصل على التدريب والتأهيل المناسب علميا وعمليا وبدرجة معقولة من المهارة والفطنة، ولتحديد معيار الكفاءة فلابد من تحديد القدر المناسب من التدريب الفني والتأهيل العملي للمدقق.

ثالثا: معيار التنفيذ Performance Standards

إن المدقق ملزم ببدل العناية الكافية عند قيامه بعملية فحص الحسابات وتدقيق أنشطة الشركة، كما عليه تنفيذ واجباته بمهارة وعناية وحذر في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بدقة. ويتحقق معيار التنفيذ من خلال التخطيط لعملية التدقيق المسبق مع إشراف المدقق شخصيا على مساعديه، والتقييم اللازم والملائم لنظام الرقابة الداخلية، وتجميع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة للوصول إلى رأي صادق عن عملية التدقيق، وبالتالي فعلى المدقق أن لا يوقع على تقريره إلا إذا كان مقتنع بأن إجراءات التنفيذ قد تمت بدقة وبصورة مناسبة وملائمة لظروف عملية التدقيق.

رابعا: معيار التقرير Reporting standards

يعتبر التقرير منتج أو محصلة أو نهاية عملية التدقيق، ويشمل معيار التقرير على ضرورة التزام المدقق بالتقرير عن ما قام به المدقق خلال عملية التدقيق، من خلال إبداء رأيه بوضوح مع ذكر التحفظات إن وجدت، ويتضمن التقرير أيضا أن المستندات التي فحصت معرفة بوضوح تام، وكذلك نوعية التدقيق وجودتها، وأن عملية التدقيق قد تمت طبقا للمعايير المقبولة والمتعارف عليها، مع ضرورة إلمام التقرير بالإفصاح عن المعلومات اللازمة والكافية والموثوقة لكل الجهات التي تعتمد عليه.

ويلاحظ أن المعايير الأربعة السابقة تختلف من حيث التبويب عن معايير التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، وإن كانت تحمل في محتواها تحمل نفس المضمون والأفكار[1].

[1] محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية: التأصيل العلمي والممارسات العملية (دراسات في المراجعة)**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 1999، ص ص: 22-29.

2. معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAP)

تمثل معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAP) مجموعة إرشادات يمكن أن يستدل بها المدقق في أداء مهمة التدقيق المكلف بها وإعداد تقريره للجهات المعنية، وهي بمفهومها العام لا تختلف عند الاعتماد عليها في أي نوع من أنواع التدقيق التي كلف بها المدقق[1]. ولقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (**AICPA**) American Institute of Certified Public Accountants بإصدار معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما لأول مرة في سنة 1954، ثم تلى ذلك إصدار جديد سنة 1992 بعنوان المعايير المهنية Professional Standards [2].

لقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بواسطة المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (**IAASB**) International Auditing and Assurance Standards Boards قائمة بمعايير التدقيق، حيث تم تبويبها في ثلاثة مجموعات رئيسية تشمل عشرة معايير كما يلي:

المجموعة الأولى: المعايير الشخصية (العامة)

توصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي الصفات الشخصية للمدقق، وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي:

- **المعيار الأول:** يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص (أو شخاص) يتمتع بالكفاءة اللازمة والمتمثلة في التأهيل العلمي والعملي الملائم.
- **المعيار الثاني:** يجب أن تتوافر في المدقق خلال كافة مراحل التدقيق عنصر الاستقلالية لإبداء رأيه بشكل موضوعي بحث.
- **المعيار الثالث:** يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقرير.

[1] زياد هشام السقا، **متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAP)**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد (الرمادي)، جامعة الأنبار، العراق، المجلد 04، العدد 07، السنة 2011، ص: 296.

[2] محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق**، المكتبة العصرية، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص: 53.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ مهمة التدقيق والاجراءات الفنية اللازمة لذلك، من خلال إبراز أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وضرورة القيام بالاختبارات المناسبة والكافية... وتضم ثلاثة معايير هي:

- **المعيار الرابع:** يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملاءم، أخذا بعين الاعتبار عنصر التوقيت المناسب.
- **المعيار الخامس:** يجب على المدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوصول إلى نقاط القوة والضعف الكامنة، من أجل فهم كاف لإجراءات الرقابة الداخلية، لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.
- **المعيار السادس:** يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات، حتى يتوفر أساس مناسب لإبداء رأي فني محايد ضمن تقرير المدقق.

المجموعة الثالثة: معايير التقرير

ترتبط هذه المجموعة بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق، وتشمل هذه المجموعة على أربعة معايير هي:

- **المعيار السابع:** يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- **المعيار الثامن:** يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة لها.
- **المعيار التاسع:** ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الافصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.
- **المعيار العاشر:** يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته، وبناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم استنتاج (رأي) المدقق إلى الأنواع الأربعة

التالية: **النوع الأول**: رأي غير متحفظ (أو مع فقرة تأكيد)، **النوع الثاني**: رأي متحفظ (مقيد)، **النوع الثالث**: رأي بالامتناع، **النوع الأخير**: رأي عكسي (سلبي أو مخالف)[1].

كما سبق الإشارة إليه ضمن المعيار العاشر حول كيفية إبداء المدقق رأيه عن القوائم المالية والأنشطة التي تمت مراجعتها، فقد يضطر المدقق إلى إبداء رأيه وفق ظروف عمله وسيرورة المهمة الموكلة إليه حسب الحالات السابقة الذكر، والتي تعبر كل واحدة منها عن مدلول معين يمكن شرحها من خلال ما يلي:

- **المصادقة بدون تحفظ Certification sans réserve**: تعني أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات، إذ هذه الأخيرة تتصف بالشرعية والصدق وأن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن نشاط الشركة ومركزها المالي.
- **المصادقة بتحفظ Certification avec réserve (s)**: تعني أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المدقق لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها.
- **رفض المصادقة Refus de certification**: فيعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المدقق نتيجة لما يلي: 1/وجود عراقيل حالت دون استطاعت المدقق القيام بمهمته. 2/رفض المسؤولين القاطع القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المدقق.

لذا على المدقق في حال رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل، حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة. كما أن رفض المصادقة على الحسابات يكون لسببين اثنين هما:

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص ص: 53-56.

- **عـدم الموافقـة Désaccord**: درجـة اللاشـرعية الـتي تم الوقـوف عليهـا كبـيرة ممـا يجعـل الحسـابات غـير شرعية وغير صادقة، وأن الذمة المالية ونجاعة الشركة المعنية غير صادقة.
- **عـدم اليقـين Incertitude**: عـدم الـتمكن مـن المصـادقة علـى الحسـابات والقـوائم الماليـة يكـون نتيجـة لظـروف مثـل تعيـين المـدقق بعـد انتهـاء الفـترة المـراد مراقبتهـا، حريـق أو تلـف الوثـائق المحاسـبية، وقـد يـنجم مـن موقـف إدارة الشـركة نفسـها كرفضـها لجـوء المـدقق للمصـادقات الخارجيـة وامتناعهـا علـى تزويده بالمعلومات الكافية داخليا[1].

فيسـتند التـدقيق علـى مجموعـة مـن المعـايير المتعـارف عليهـا، وبهـذا الصـدد يجـب التفريـق بـين معـايير التـدقيق وإجراءاتـه، فالمعـايير تتصـل بطبيعـة وأهـداف وظيفـة التـدقيق، أمـا الإجـراءات فتشـمل الوظـائف الواجـب القيـام بهـا لتحقيـق أهـداف التـدقيق المرجـوة والـتي تختلـف مـن اختبـار إلى آخـر، رغـم اخـتلاف مفهـوم كـل مـن الإجـراءات والمعـايير إلا أنهمـا مرتبطـان ارتباطـا وثيقـا، يتعـين علـى المعـايير أن تحـوي كـل مـا يتعلـق بـالنواحي الشخصـية المرتبطـة بمـزاولي المهنـة، وإجـراءات العمـل الميـداني لغـرض التوصـل إلى رأي محايـد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص[2].

[1] محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الثالثة، 2008، ص ص: 50-51.

[2] أحمد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 21.

المبحث الثاني: المرجعية النظرية والفكرية للتدقيق الداخلي

سيخصص هذا المبحث لوضع أسس واضحة المعالم حول المرجعية النظرية والفكرية للتدقيق الداخلي من خلال دراسة نشأته وتطور مفهومه عبر الزمن، والتعرف على أهدافه وأهميته المتزايدة داخل الشركات نتيجة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال والاقتصاد، وبنية الشركات الحالية بسبب كبر حجمها من جهة وتشعب أنشطتها من جهة أخرى، فقد تطور مفهوم التدقيق الداخلي كنشاط داخل الشركة ليمس مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة ويساهم في إضافة قيمة للشركة ككل، كما سيتم تقديم أيضا ضمن هذا المبحث تصنيفات التدقيق الداخلي والخدمات المقدمة من قبل هذا النشاط، كذلك إبراز مكانة التدقيق الداخلي داخل الشركة وكيف يمكنه التفاعل والتناسق والانسجام مع كل من لجنة التدقيق، مراقبة التسيير والتدقيق الخارجي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي ومفهومه

يعتبر التدقيق الداخلي حديث مقارنة بالتدقيق الخارجي، حيث زاد الطلب في الدول المتقدمة على خدمات المدقق الداخلي شيئا فشيئا، إذ اقتصرت خدمات هذا الأخير في البداية على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور وكبر حجم الشركات أصبح لزاما على المدقق الداخلي أن يواكب ذلك والعمل على سد وتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات، إضافة إلى فحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية، وبهذا أصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل معلومات واتصال بين إدارة الشركة ومختلف المستويات الإدارية الأخرى، ليتعدى المجال المحاسبي والمالي نحو تقييم جميع نواحي الأنشطة الأخرى للشركة[1].

فلم تبرز معالم خدمات التدقيق الداخلي إلا بعد أن تطورت وتشابكت وتوسعت الأنشطة الاقتصادية، وازدادت أحجام الشركات بشكل زاد من تعقد عملياتها وأنشطتها، حيث أخذت وظيفة التدقيق الداخلي وقتا طويلا لتتبلور ويتم تبنيها داخل الشركات مستفيدة من المشوار الطويل والتجارب السابقة للتدقيق الخارجي[2]. وبدأت علامات الظهور الفعلي لخدمات التدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية داخل الشركات الكبيرة خلال النصف الأول من القرن العشرون تحديدا بعد أزمة

[1] رائد محمد عبد ربه، **المراجعة الداخلية**، الجنادرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص: 09.

[2] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الأولى، 2007، ص: 29.

سنة 1929[1]. لكن بوادر الاهتمام الحقيقي بالتدقيق الداخلي تتزامن مع إنشاء معهد المدققين الداخليين IIA في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941، هذا ما ساعد على تطوير ودعم وظيفة التدقيق الداخلي بشكل واضح[2].

أما فيما يخص التطور التاريخي الذي شهدته مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر فهي مرتبطة بالمراحل التي مرت بها المؤسسات الاقتصادية، وتقسم أساسا إلى ثلاث مراحل وهي: مرحلة ما قبل الاصلاحات الاقتصادية ومرحلة الاصلاحات الاقتصادية والمرحلة الحالية.

- **المرحلة الأولى (قبل سنة 1988)**: ساد تلك المرحلة الاقتصاد المخطط أو ما يصطلح عليه بالاقتصاد الاشتراكي، والذي يمتاز بالطابع العمومي ويخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجيهات الإستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التابعة لها، لقد كانت المؤسسات الاقتصادية العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة في وضعه لقانون خاص بهذه الهيئة، حيث نصت المادة 36 من قانون 05/80 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة أن تتولى الهيئات توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية، وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالها. ويمكن القول أنه ضمن هذه المرحلة ظهرت بعض ملامح نظام الرقابة الداخلية وليس بالضرورة وظيفة التدقيق الداخلي.
- **المرحلة الثانية (خلال سنوات 1988–1995)**: عايشت الجزائر خلال هذه المرحلة عملية الانتقال إلى اقتصاد السوق، وقد كرست السلطات العمومية جملة من القوانين التي أطرت وأشرفت على عملية افتتاح الجزائر على الاستثمار المحلي والأجنبي، ولعل من أهم هذه القوانين القانون 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية، الذي كرس في مادته الأربعين إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، من أجل المساعدة على تطوير وتحسين طرق العمل، وكذا أساليب التسيير في هذه المؤسسات بشكل دائم ومستمر، كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية من رقابة مجلس المحاسبة.

---

[1] Moustapha BOUTABBA, **Essai d'implantation de la fonction d'audit interne en milieu hospitalier : L'hopital de AIN TAYA**, mémoire de magister en science de gestion, école supérieur de commerce, Alger, Algérie, 20004/2006, p : 12.

[2] خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص: 30.

- **المرحلة الثالثة (بعد سنة 1995)**: شهدت سنة 1995 إلغاء قوانين الاصلاحات الاقتصادية كلها بما فيها القانون 01/88 وتعويضها بالأمر الرئاسي رقم 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة، إن المميز لهذه المرحلة أنه بالرغم من إلغاء المادة 40 فإن السلطات العمومية واصلت إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، ومن بين هذه التعليمات:

- التعليمة رقم 97DPE/STP/36 المؤرخة يوم 17 فيفري 1998 الصادرة من المجلس الوطني لمساهمة الدولة.
- التعليمة الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمة الدولة الصادرة بتاريخ 20 ماي 2003.
- التعليمة رقم 03/02 المؤرخة يوم 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.
- التعليمة رقم SG/07/79 المؤرخة يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة التدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

وقد أقر المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 29 فيفري 2009 المحدد لكيفية مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية وتدقيقها، من طرف المفتشية العامة للمالية ضمنيا بضرورة إنشاء هياكل التدقيق الداخلي في المؤسسات والاهتمام بها، حيث نصت في المادة (02) منه أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير تشمل ميادين عدة وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي.

كما أن الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر برزت من خلال انشاء جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (**AACIA**) رسميا في 19 جويلية 1993، من طرف مجموعة من المدققين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية ومالية جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، وتعمل هذه الجمعية على المساهمة في ترقية ممارسات مهنة التدقيق الداخلي وتطويرها من خلال ما يلي:

- خلق العلاقات وتدعيمها بين المدققين الداخليين؛
- اقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي؛

- جمع الدوريات والمراجع المتخصصة في مجال التدقيق الداخلي وتوزيعها؛
- خلق العلاقات مع جمعيات وطنية وأجنبية ذات أهداف مماثلة وتدعيمها؛
- البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية والالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- العمل على تنظيم ملتقيات ودورات تكوينية بين المدققين الداخليين؛
- مساعدة الشركات على إنشاء ميثاق التدقيق الداخلي[1].

فالتدقيق الداخلي هو نشاط ينشأ داخل الشركة، وذلك لفحص النشاطات المالية والمحاسبية وكذا الإدارية التي تقوم بها، وكذلك القيام بعمليات التحليل والتقييم وتقديم التوجيهات والاستشارات في أعمال الشركات ووظائفها جميعا، إذ إن التدقيق الداخلي تقوم به خلية أو مصلحة أو مديرية متخصصة داخل الشركة تكون مستقلة، ومهمة هذه المديرية هي فحص العمليات المالية والإدارية كلها وتقييمها للتأكد من أنها قد جرت وفقا للخطط والسياسات التي تضعها الإدارة[2].

لقد أصدر معهد المدققين الداخليين IIA أول تعريف للتدقيق الداخلي سنة 1947 مرفقا بقائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي، وقد جاء فيه أن "التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييمية مستقلة يوجد في الشركات لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة وهو نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا النوع من التدقيق يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه يتعامل بشكل ما مع الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"[3].

ليتم تعديل القائمة السابقة الذكر في سنة 1957، مع اعتماد سنة 1964 دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه "مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل الشركة بصفة مستمرة أحيانا،

---

[1] محمد يزيد صالحي، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية: دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات**، **مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية**، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 02، العدد 05، جوان 2016، ص ص: 277-279.

[2] يونس عليان الشوبكي، **أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية (دراسة ميدانية على البنوك التجارية)**، **مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية**، جامعة دمشق، دمشق، سوريا، المجلد 30، العدد 01، 2014، ص: 181.

[3] عمر شرقي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة**، **مجلة أداء المؤسسات الجزائرية**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 07، 2015، ص: 125.

وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيرا في الشركات المختلفة، وقد تتميز في الشركات الكبيرة لتتعدى النواحي المالية"[1].

وتم تقديم تعريف للتدقيق الداخلي في سنة 1978 بعد التصديق النهائي عن معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، على أنه "وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاءها داخل الشركة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة، وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء الشركة في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، وذلك بتزويدهم بالمعلومات اللازمة، وعمل الدراسات، وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها"[2].

حيث يلاحظ من خلال تعاريف معهد المدققين الداخليين IIA خلال سنوات 1947 إلى غاية 1978 تطورات مهمة في طبيعة ونطاق أنشطة التدقيق الداخلي، فاقتصر مجال التدقيق الداخلي وفقا للقائمة الصادرة في سنة 1947 على الجوانب المالية والمحاسبية بدرجة كبيرة وتغليبها على الأنشطة الأخرى، وفي قائمة سنة 1957 تم التأكيد على أن يؤخذ في الاعتبار الجوانب التشغيلية للشركة عند تدقيق الجوانب المالية والمحاسبية لأعمالها، وفي قائمة سنة 1971 اعتبر نطاق أنشطة التدقيق الداخلي شاملا لجميع الجوانب التشغيلية والمالية والمحاسبية للشركة، وأن على المدققين الداخليين أن يقدموا توصياتهم إلى الإدارة بشأن تطوير وتحسين الأداء التشغيلي للشركة[3].

كما اقترح معهد المدققين الداخليين IIA سنة 1989 تعريف للتدقيق الداخلي، على أنه "وظيفة مستقلة وتقييمية تمارس داخل الشركة من خلال أحد مديرياتها من أجل فحص وتقييم مختلف أنشطة هذه الشركة، بهدف مساعدة أعضاء الشركة على القيام بمسؤولياتهم بفعالية، وبهذا الخصوص يقدم التدقيق الداخلي تحليلات، تقديرات، توصيات، ارشادات، معلومات حول الأنشطة المفحوصة"[4].

---

[1] أحمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006، ص: 48.

[2] خلف عبد الله الواردات، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الأولى، 2006، ص: 31.

[3] نبيه توفيق المرعي، **دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدارا للدراسات العليا، إربد، الأردن، 2009/2008، ص ص: 40-41.

[4] Abdelhak ZIANI, **Op-Cit**, 2013/2014, p : 17.

وواصل معهد المدققين الداخليين IIA تقديم تعاريف للتدقيق الداخلي، ففي سنة 1999 تمت صياغة تعريف جديد للتدقيق الداخلي، على أنه "نشاط مستقل وموضوعي يمنح للشركة التأكيد حول درجة التحكم في عملياتها، ويقدم لها النصائح والارشادات التي تسمح بتحسينها، وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها، وبالتالي يساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعدها على تقوية والرفع من فعاليتها"[1].

هذا التعريف الجديد أصبح محور نقاش مقدما عدة تفسيرات ومسطرا النقاط الأساسية للتدقيق الداخلي من خلال المهام الذي يسعى لتحقيقها والمتمثلة في:

- جلب وتقديم قيمة مضافة للشركة؛
- ضمان التحكم في العمليات داخل الشركة؛
- تحسين أداء الشركة؛
- مساعدة الشركة لتحقيق أهدافها؛
- تقديم النصائح والاستشارات اللازمة.

فالتدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل من خلال ارتباطه بأعلى السلم الإداري ضمن الهيكل التنظيمي من جهة، ومن جهة أخرى فإن التدقيق الداخلي هو نشاط مساعد للإدارة بغرض تحسين أداء الشركة، وتشجيع التحكم في المخاطر والرقابة الداخلية وحوكمة الشركة ككل وفقا لتكاليف معقولة، وهذا ما يسمح للشركة بأن تحقق أهدافها[2].

إذ أن التدقيق الداخلي هو وظيفة رقابية في الشركة موكلة إلى مهنيين بهدف إنشاء مقارنات بين الأهداف المرسومة والنتائج المحققة، مع ضمان إجراءات التسيير اللازمة الموضوعة حيز التنفيذ في

[1] Elisabeth BERTIN et autre, **Op-cit**, 2007, P : 17.
[2] Mohamed BARNIA, **La création de valeur ajoutée socioéconomique par l'audit interne : cas d'entreprises Marocaines**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Ecole doctorale Abbé Grégoire, Le cnam, Paris, France, 2015/2016, pp : 17-18.

سبيل تحقيق الأنشطة من خلال مهمة التدقيق الداخلي، ونتيجة لتلك المقارنات يتم الحصول على قائمة الانحرافات الموجودة والتي تسمح بالتعرف وتحديد المشاكل والهفوات الحقيقية[1].

لكن ما يعتبر من الجوانب السلبية في عملية التدقيق الداخلي مسألة كون أعضاء هيئات التدقيق الداخلي موظفون من داخل الشركة، مما قد ينجم عن ذلك بناء علاقات مع موظفون آخرون في العمل، هذا ما يؤدي إلى التأثير على عملية التدقيق الداخلي، وبالتالي على النتائج النهائية وعلى صحة ودقة البيانات والمعلومات التي يتضمنها التقرير الختامي لعملية التدقيق، كما أن المدقق الداخلي قد يكون تحت تأثير بعض القوى والمراكز الحساسة داخل الشركة، مما قد يؤثر أيضا على سيرورة عملية التدقيق الداخلي الجارية، لكن على الرغم من هذه السلبيات إلا أن هذه الوظيفة تعتبر أساسية وتشكل حجر الزاوية وخط دفاع أولي، لا يمكن الاستغناء عنها لمواجهة وكشف الأخطاء والغش والاحتيال الذي قد يحدث ضمن ظروف العمل المختلفة[2].

لذا يرتكز أداء وظيفة التدقيق الداخلي بشكل موضوعي وبجودة توافر عنصر الاستقلالية عند قيام المدققين بمهام التدقيق الموكلة إليهم، وهذا ما يسمح للشركة بالاستفادة من تلك الخدمات وتحقيق العديد من الفوائد والمنافع والمزايا التي يمكن ايجازها فيما يلي:

- يساعد التدقيق الداخلي على تقديم مؤشرات عن مدى تحقق أهداف الشركة وغاياتها ومدى وجود انحرافات عن المعايير الموضوعة، مما يساهم في إعطاء الإدارة نظرة تصحيحية عن مسار الشركة ومساعدتها في تبني السياسات والتخطيط لاتخاذ القرارات.
- يعطي وجود وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة ميزة استمرارية عملية التدقيق، مما يجعل سلوك الإدارة وكل العمال تحت رقابة دائمة تحفزهم لأداء مهامهم بكفاءة أفضل وتساعدهم على اكتشاف الأخطاء الموجودة في الوقت اللازم، مما يساهم في تبني واقتراح الإجراءات الضرورية لعلاجها.
- تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي من خلال اعتماد هذا الأخير على أعمال التدقيق الداخلي وبالخصوص فيم يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] David AUTISSIER, **L'impact des démarche qualité sur les pratiques d'audit interne : vers une nouvelle typologie de l'audit interne**, **20éme congrès de L'AFC**, France, May 1999, p : 07.

[2] إبراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي وأثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص: 268.

- تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على غرس نزعة التطوير ضمن مختلف أنشطة ومجالات الشركة، من خلال تحسينه المستمر لإجراءات الرقابة الداخلية وتحكمه في عمليات إدارة المخاطر، وتقديمه لاقتراحات وتوصيات فعالة وارشادات سليمة للرفع من أداء الشركة ككل.
- تعزيز الثقة في البيانات والمعلومات الدورية التي يمكن الاعتماد عليها، أساسا بالنسبة للإدارة لاتخاذ مختلف القرارات اللازمة في الوقت المناسب، واستنادا إلى معلومات موثوقة وصادقة أكدت على صحتها عملية التدقيق الداخلي في الشركة[1].

المطلب الثاني: الركائز الأساسية للتدقيق الداخلي

منذ بداية سنة 2000 ظهرت العديد من التشريعيات والقوانين أبرزها قانون ساربن أوكسلي Sarbanes Oxley act في الولايات المتحدة الأمريكية، التعليمة الرابعة والسابعة في الاتحاد الأوروبي، قانون الحماية المالية (loi LSF du 1er Août 2003 et la loi du 3 Juillet 2008) في فرنسا، كل هذا في سبيل دعم ضرورة الاهتمام بجوانب الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وبطريقة غير مباشرة يتجلى دور المدقق الداخلي المكلف بتقييم مسار إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية والحوكمة للشركات بدرجة كبيرة[2].

ويعتبر التدقيق الداخلي وظيفة حيوية جد مهمة في الشركات الحديثة، نظرا لما تقدمه من قيمة مضافة من خلال تحسين وزيادة فرص تحقيق أهداف الشركة وتفعيل الإجراءات والعمليات والرفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، ويساهم التدقيق الداخلي أيضا في مساعدة الإدارة للقيام بواجباتها على أكمل وجه من خلال تقديمه للخدمات التالية:

- **خدمات وقائية:** وتتمثل في الخدمات التي يضعها المدقق من أجل حماية أصول الشركة وممتلكاتها من السرقة والاختلاس ومختلف المخاطر المحتملة، مع منع الغش والاختلاس، حيث تقع مسؤولية اكتشاف ذلك على عاتق الإدارة، بينما تقع على عاتق المدقق مسؤولية تقييم كفاية وفعالية الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش والاختلاس.

[1] محمد عبد الله حامد العبدلي، **أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012/2011، ص ص: 32-33.

[2] Pierre SCHICK et autre, **Audit interne et référentiels de risques : vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit**, DUNOD, Paris, France, 2éme édition, 2014, p : VII.

- **خدمات تقييمية:** وتتمثل في الاجراءات التي يتخذها المدقق من أجل تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة، حيث تخضع جميع الأنشطة والعمليات بالشركة للتقييم والمتابعة من طرف المدقق الداخلي، مع التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة، وأيضا من التشريعات والقوانين السارية المفعول التي تخضع لها الشركة.
- **خدمات إنشائية:** وتتمثل في المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تسعى لتوفير البيانات حول المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية المقدمة للإدارة، والتأكد من أنها تتسم بمستويات عالية من الصحة والمصداقية وأنها دقيقة وكاملة ويمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، مع ضرورة تأكد الإدارة من أن الأهداف والإجراءات الموضوعة متوافقة مع أهداف الشركة ككل.
- **خدمات علاجية:** وتتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق في تصحيح الأخطاء التي يكتشفها[1].

كما أن المتتبع للتطور الذي مس مفهوم التدقيق الداخلي، يدرك جيدا التطور الذي عرفته الخدمات المقدمة من طرفه، إذ أن وظيفة التدقيق الداخلي كانت تهتم بتوفير خدمات تشمل الفحص والتقييم، لتصبح الخدمات الحديثة تشمل على وظيفتين أساسيتين هما:

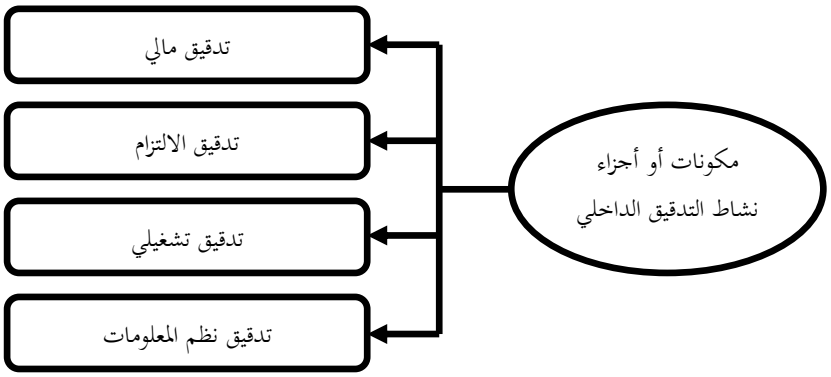
- **خدمات التأكيد الموضوعي:** هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفعالية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.
- **الخدمات الاستشارية:** وهي عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل الشركة أو خارجها، والهدف منها إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، من خلال المشورة وتقديم النصائح والإرشادات وتصميم العمليات والتدريب...

وهذا التطور الذي عرفه مفهوم التدقيق الداخلي تضمن تطور في أهدافه، والتي أصبحت تعمل على تحقيق اتجاهات مختلفة، عن طريق زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية الشركة وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ تلك الإستراتيجية. مع تقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وعمليات حوكمة الشركات[2].

[1] عمر شرقي، **مرجع سبق ذكره**، 2015، ص ص: 126-127.
[2] **المرجع نفسه**، ص: 130.

فيحتك إطار عملية التدقيق الداخلي بعدة جوانب ومجالات من أجل تحقيق ما سبق ذكره من خدمات وأهداف لهذه الوظيفة داخل الشركة، ويمكن تقسيم أنشطة التدقيق الداخلي بحسب طبيعة العمليات التي تقوم بها هذه الوظيفة داخل الشركة إلى أربعة أقسام تحدد الإطار والمجال الذي تتفاعل فيه تدخلات المدقق الداخلي، والشكل رقم 02-01 يظهر ذلك كما يلي:

الشكل رقم 02-01: تصنيفات التدقيق الداخلي



المصدر: رائد محمد عبد ربه، **المراجعة الداخلية**، الجنادرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص: 50.

- **التدقيق المالي**: يشمل النشاط الذي يقوم به المدقق الداخلي في فحص ومراجعة الجوانب المالية والمحاسبية ونظم الرقابة الداخلية في الشركة، وتتركز اهتمامات المدقق الداخلي في التأكد من توفر الحماية الكافية للأصول والسجلات والوثائق، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات والحد منها.
- **تدقيق الالتزام**: ويتمثل في الأنشطة التي يقوم بها المدقق الداخلي لمراجعة الالتزام بالمتطلبات النظامية والقانونية، وأيضا ضمان الالتزام بالسياسات والاجراءات التي ترسمها الإدارة وكذا مجلس الإدارة.
- **التدقيق التشغيلي**: وهي امتداد للتدقيق الداخلي بحيث يشمل مراجعة الأنشطة والسياسات والإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها وانتظامها، وذلك بهدف تدقيقها وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة.
- **تدقيق نظم المعلومات**: تتمثل في الأنشطة التي يقوم بها المدقق الداخلي في الشركات التي تتبع نظم الحاسوب للتأكد من اكتمال هذه النظم ومأمونيتها، وأيضا الرقابة الداخلية في بيئة الحاسوب، بالإضافة إلى الفعالية الفنية للنظم الإلكترونية.

لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار عند تصميم برنامج التدقيق الداخلي موافقة إدارة الشركة على استخدام الأنواع الأربعة لإنجاز مهام التدقيق الداخلي، ويمكن تصنيف هذه الأنواع الأربعة من حيث الوظيفة إلى التدقيق المستمر والذي يكون إما سابقا أو لاحقا وإلى التدقيق الدوري.

وعادة ما يستخدم التدقيق السابق عند التحقق من جميع العمليات بشكل مستقل قبل الانتهاء من الأنشطة محل المراجعة، أما التدقيق اللاحق فهو يختلف عن سابقه من حيث توقيت القيام به فقط إذ يقوم به المدقق بعد الانتهاء من العملية محل الفحص[1].

فوظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث تم التنويه إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي. وتتجلى أهمية التدقيق الداخلي في مدى قدرته على إضافة قيمة من خلال تقديم هذه الوظيفة لدورها الاستشاري والتأميني، مما يعمل على تحسين وزيادة فرص انجاز أهداف الشركة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة، كذلك عن طريق قيامها بواجبها التقويمي والبنائي ودعم قدرة الإدارة على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، بما يتسق مع توقعات أصحاب المصلحة، وذلك بأداء خليط من الأنشطة التأكيدية والتأمينية والاستشارية في إطار من الاستقلالية والموضوعية[2].

إذ يرتبط عنصر استقلالية وموضوعية عمل المدقق الداخلي بالموقع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركة، ويختلف موقع هذه الوظيفة في بيئة الرقابة من شركة إلى أخرى أو من دولة إلى أخرى، وغالبا ما تكون خاضعة إما للإدارة أو لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عن هذا الأخير، كما أنه يظهر جليا الوضع الطبيعي والأمثل لهذه الوظيفة بحيث تكون تابعة إلى أعلى مستوى إداري بالشركة لتحقيق أهدافها وبالتالي تقديم قيمة مضافة للشركة ككل.

وهذا ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية في سياق تقييم المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي، حيث أشارت الفقرة رقم 13 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 "مراعاة عمل التدقيق الداخلي"، إلى أن الحالة المثالية هي تبعية وارتباط قسم التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري بالشركة،

[1] رائد محمد عبد ربه، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الأولى، 2010، ص ص: 50-52.

[2] يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص: 73.

وذلك من أجل تمكين المدقق الداخلي من الوصول ومراقبة كل المستويات داخل الشركة، مدعما بجانب هام ألا وهو استقلاليته وموضوعيته في أداء مهامه الموكلة إليه[1].

ولابد من الإشارة إلى أن مسؤولية توفير نظام فعال للرقابة الداخلية ووظيفة تدقيق داخلي فعالة، تقع على عاتق الإدارة ومجلس الإدارة ولا يجوز تفويض هذه المسؤولية لأية جهة كانت، إن المتطلبات الأساسية لتحقيق هذه الفعالية أن تهتم الإدارة بمركز التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي، وقد كثر الحديث عن مهنة التدقيق الداخلي وعن موقعها في الشركات وكيفية العمل من أجل تحسين هذه الخدمة وتفعيل استقلالية المدقق الداخلي وتحريره من الضغوطات التي تؤثر على موضوعيته.

هذا ما يجعل موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يتراوح بين تبعيته للإدارة أو لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، وحسب هذه المواقع المختلفة نجد أن دور التدقيق الداخلي في تحقيق مهمته متباين بسبب ما قد يتعرض له المدقق الداخلي من ضغوطات على استقلاليته وبسبب القيود التي ستفرض على نطاق عمله وتقاريره. حيث أن تبعية التدقيق الداخلي لإدارة الشركة يجعل تركيزه على المستويات التي تكون تحت الإدارة لأنه سيوجه تقريره لهذه الأخيرة، وهذا يعني عدم تمتع تقريره بالموضوعية والاستقلالية الكافية بسبب سياسات إدارة الشركة، وعندما يرتقي المركز الوظيفي للتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي ليصبح تابعا لمجلس الإدارة فإن نطاق العمل قد يتغير ومحتوى تقريره سيتغير كذلك، وذلك بسبب قدرة المدقق الداخلي في التركيز على كل ما هو دون مجلس الإدارة، وكذلك فإن تبعية التدقيق الداخلي للجنة التدقيق يعتبر الوضع الأفضل من المواضع السابقة الذكر نتيجة تحرر المدقق الداخلي من ضغوطات الإدارة ومجلس الإدارة[2]، لكن ما يجب التأكيد عليه هو تبعية التدقيق الداخلي إلى أعلى سلطة فهو لا يعتبر شرطا أساسيا لنجاعة هذه الوظيفة.

إذ يعتبر الوضع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي أمرا أساسيا، لما يؤديه من دور جوهري هام في مساعدة المدقق الداخلي على تحقيق أهداف مهمة التدقيق، لهذا يجب أن يكون الوضع التنظيمي محدد وواضح لضمان استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، كما يلي:

---

[1] محمد علي محمد الحابري، **تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن: دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن، 2014، ص ص: 22-23.

[2] علي ذنيبات، **مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية**، **مجلة دراسات العلوم الإدارية**، عمادة البحث العلمي، جامعة الأردن، عمان، الأردن، المجلد 35، العدد 02، 2008، ص ص: 285-286.

- الاستقلال التام عن الوحدات والأقسام محل المراجعة؛
- اعتماد السياسات الخاصة بالتدقيق الداخلي عن طريق لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة؛
- اعتماد لجنة التدقيق ميثاق التدقيق الداخلي الذي يحدد هدف ونطاق ومهام ومسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي؛
- عدم تقييد نطاق ومجال تدخلات التدقيق الداخلي[1].

ويتأسس ويبرز ويحدد موقع وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة من خلال ميثاق عمل وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تعتبر كوثيقة رسمية تحدد أهداف وسلطات ومسؤوليات نشاط هذه الوظيفة، وتخول لها الصلاحيات للوصول إلى المعلومات والأشخاص والممتلكات المتعلقة بتنفيذ الالتزامات، كما تحدد نطاق تدخلات أنشطة المدققين الداخليين ،إذ تعتبر وثيقة عمل التدقيق الداخلي خريطة طريق لأنشطة وظيفة التدقيق الداخلي عن طريق تحديدها للمهمة ومجال عمل وتدخلات المدققين الداخليين[2].

حيث يعد التدقيق الداخلي جزءا من نظام الرقابة الداخلية، إذ تتكون هذه الأخيرة من عناصر عدة هي الرقابة الإدارية والضبط الداخلي والرقابة المحاسبية وأخيرا التدقيق الداخلي، ويعتمد المدقق الخارجي على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في تحديد إجراءاته التي سيتخذها، وعدد المساعدين الذين سيقوم بتكليفهم بعملية الرقابة والتدقيق، وكلما زادت قوة نظام الرقابة الداخلية، كلما قلت الإجراءات المتخذة من مكتب أو شركة التدقيق، إذ أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تتمثل في أن هذا الأخير يعتمد في تحديد إجراءاته ووسائله على مدى ضعف أو قوة جودة التدقيق الداخلي، فكلما كان التدقيق الداخلي أكثر جودة كلما انعكس ذلك على جودة التدقيق الخارجي، حيث أن امتلاك المدققون الداخليون المعرفة والمهارة اللازمة والكفاءة المطلوبة لأداء مسؤولياتهم، سينعكس ايجابا حول فهمهم للعوامل التي تقود إلى تحيز الإدارة في المستحقات المحاسبية، والحد من قدرتها على ممارسة إدارة الأرباح، ومما لا شك فيه أن ذلك سيزيد من جودة التدقيق الخارجي.

[1] عبده أحمد عبده عتش، **إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2011، ص: 45.

[2] Abdelhak ZIANI, **Op-Cit**, 2013/2014, p : 23.

إن انعكاس جودة التدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي الذي يقوم به مراقب الحسابات، قد أثارت اهتمام العديد من المشرعين والمنظمين، والمستثمرين في الأسواق المالية خاصة في أعقاب الانهيارات المالية التي حصلت في مطلع القرن الحادي والعشرين.

ورغم أن جودة التدقيق الداخلي من الموضوعات التي تناولها الفكر المحاسبي منذ مدة طويلة، إلا أن معظم الدراسات التي جرت في هذا المجال كانت ترتكز على الربط بين معايير جودة أنشطة التدقيق الداخلي، والمتمثلة في: المقدرة المهنية Competence، والموضوعية Objectivity، وجودة الأداء Quality of work performance، وقد حاولت دراسات سابقة في هذا المجال الربط بين هذه المعايير والتدقيق الخارجي[1].

ويحتك مجال عمل التدقيق الخارجي بنطاق وظيفة التدقيق الداخلي، الأمر الذي يستدعي توافر التنسيق اللازم بين أعمال الطرفين حتى تتكامل الخدمات المقدمة من كل منهما، ويدخل في نطاق مهام التدقيق الداخلي التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية لمعرفة الإجراءات الواجب اتخاذها للقيام بعمله، ومدى حجم تغطيته لأنشطة الشركة بهدف تغطية النقائص الموجودة.

يقصد بالتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بأنه "التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال التدقيق والتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، عن طريق توزيع العمل بحيث يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على الشركة، حيث أن وجود علاقة تكاملية بينهما يحسن الكفاءة والفعالية بتخفيضه من تكلفة التدقيق وإضافة قيمة للمستخدمين والشركة".

وتتعدد الأسباب التي تجعل التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أمرا ضروريا، لعل من أهمها درجة الاستقلالية التي يتمتع بها الطرفين، إذ أن عدم توافر استقلال كامل للمدقق الداخلي يجعل تدخل التدقيق الخارجي أمرا ضروريا لتمتعه باستقلالية تامة، كذلك استخدام المدقق الخارجي لنتائج الفحص والمراجعة التي يقوم بها المدقق الداخلي وبالخصوص عمليات تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لتحديد نطاق فحص ومراجعة التدقيق الخارجي ضمن الشركة.

[1] عباس حميد التميمي، حكيم حمود الساعدي، **إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص ص: 100-101.

فإحاطة المدقق الخارجي بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه وإبلاغه باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي سيؤثر في عمل المدقق الخارجي بالتأكيد، وكذلك الحال في الحالة العكسية عند اعلام المدقق الخارجي بأية أمور مهمة تساعد المدقق الداخلي على القيام بمهمته الموكلة إليه.

كما يستفيد المدقق الداخلي من علاقته مع المدقق الخارجي عن طريق المناقشات والتشاور المنتظم الذي يساعده على فهم أوضح وأفضل للتدقيق ومتطلباته، حيث يستفيد من خبرة المدقق الخارجي لتعامله مع العديد من القضايا المالية والتدقيقية المتنوعة نظرا لتنوع وتعدد عملاءه، كما يستفيد منه عند إعداد خططه ومناقشة نتائج أعماله، وتجنب تكرار العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي[1].

فنتيجة طبيعة عمل وظيفة التدقيق الداخلي داخل الشركة نجده يحتك أيضا بلجنة التدقيق، حيث تعتبر هذه الأخيرة هيئة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة ،تتكون أساسا من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين بها ومن ذوي الخبرة والكفاءة، وتكون مهمتها الأساسية مساعدة مجلس الإدارة للوفاء بمسؤولياته من خلال تأكيد وضمان جودة التقارير والقوائم المالية، وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، ودعم عمل واستقلال المدققين الداخليين والخارجيين والتنسيق بينهما[2].

لقد أدى إنشاء لجان التدقيق في الشركات إلى عدة انعكاسات إيجابية على وظيفة التدقيق الداخلي، فلجنة التدقيق تقوم باختيار رئيس قسم أو مديرية التدقيق الداخلي وتوفير الاحتياجات اللازمة لأداء المهام الموكلة لهذا القسم، مع العمل على حل المشاكل التي قد تنشأ بين المدققين الداخليين ومجلس الإدارة وإدارة الشركة ضمن جميع المستويات، وقد أكدت الدراسات والبحوث العلمية على وجود علاقة تكاملية بين لجنة التدقيق ووظيفة التدقيق الداخلي.

وتتجلى أهمية وجود لجنة التدقيق في الشركة لما لها من دور في زيادة فعالية أداء المدققين الداخليين عن طريق تدعيم استقلاليتهم بالدرجة الأولى، وخلق حلقة وصل بينهم وبين المدققين

[1] رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي: دراسة تطبيقية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014/2013، ص ص: 54-56.

[2] صالح ميلود خلاط، عبد الحكيم مصلي، **دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية**، **المجلة الجامعة**، مركز البحوث والاستشارات العلمية والتدريب، جامعة الزاوية، ليبيا، المجلد 01، العدد 16، فبراير 2014، ص: 158.

الخارجيين من ناحية أخرى مما يساعد كلا الطرفين على الوفاء بالتزاماته ومسؤولياته، وزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات والكشوف والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في الشركة، وبالتالي يتلخص عمل لجان التدقيق في الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية وإظهار هذه التقارير بجودة وكفاءة عالية، وكذلك العمل على حماية حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين، ويمكن وصف دور لجنة التدقيق ومسؤولياتها بالآتي:

- القيام بمساندة الإفصاح المالي والإشراف الفعال والمشارك؛
- ضمان أن جودة السياسات المحاسبية والضوابط الرقابية الداخلية وموضوعية واستقلالية المدققين الداخليين في الوضع المناسب من أجل منع الغش والاحتيال؛
- توقع المخاطر المالية وتعزيز الجودة العالية والصحيحة للإفصاح المالي في الوقت المناسب وغيرها من المعلومات، مع تقديم ذلك لمجلس الإدارة والمساهمين[1].

كما توجد أيضا علاقة بين التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير بحيث تتشابه الوظيفتين داخل الشركة ودائما ما نجد أنه يوجد خلط بينهما، إذ تتدخل كل من وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة مراقبة التسيير في نفس المجال، فكلتا الوظيفتين تهتمان بكل أنشطة الشركة، كما أن هاتين الوظيفتين لا تعتبران من الوظائف التشغيلية أي تعتبران خارج نطاق عمليات اتخاذ القرارات في الشركة، وينحصر دور كل منهما في تقديم التوصيات والاقتراحات والحلول المناسبة فقط، وللقيام بذلك فيجب أن يكون موقع كلا الوظيفتين في أعلى السلم الوظيفي للشركة، وقد تم توضيح ذلك سابقا بالنسبة لوظيفة التدقيق الداخلي[2].

تشمل مراقبة التسيير مجموع الآليات والطرق التي تساعد الشركة للتأكد من أن الموارد تستخدم بفعالية، وتأخذ بعين الاعتبار استراتيجية وأهداف الشركة وإدارتها، وتعتبر مراقبة التسيير وظيفة أساسية

[1] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012، ص ص: 13-14.

[2] Abdelhak ZIANI, **Op-Cit**, 2013/2014, p p : 35-36.

داخل الشركة، فقط تطورت من مجرد الاهتمام بتحليل التكاليف والموازنات إلى أداة فعالة لقيادة أداء الشركة وتحسين عملياتها، وهو ما يجعلها مماثلة للتدقيق الداخلي ومتكاملة معه[1].

وتوجد رقابة متبادلة بين الوظيفتين فمراقبة التسيير تقوم بإعداد وتصميم نظام المعلومات، في حين يقوم المدقق الداخلي بفحص ومراقبة ومراجعة هذه المعلومات والنظم للتأكد من دقتها وصحتها، أما مراقب التسيير فيفحص مشروعية الموازنات المعتمدة في الشركة بما فيها موازنة قسم التدقيق الداخلي ومقارنتها مع ما تم إنجازه[2].

[1] محمد صالحي، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016، ص: 46.

[2] أيوب بوقرورة، **مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر على مستوى البنوك التجارية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013/2012، ص: 36.

المبحث الثالث: المرجعية العملية والتطبيقية للتدقيق الداخلي

سيخصص هذا المبحث للوقوف على واقع التطبيق العملي لنشاط التدقيق الداخلي في الشركة، من خلال التحليل المفصل وبنظرة متمعنة لمراحل مهمة التدقيق الداخلي التي تضم أساسا مرحلة التحضير ثم التنفيذ وأخيرا التقرير ومتابعة التوصيات المقدمة، هذه المراحل المهمة لأداء نشاط التدقيق الداخلي تتطلب من المدقق الداخلي الكثير من التركيز والحذر ومراعات خصوصيات كل مرحلة وفقا لمتطلباتها، كذلك ينجر عن انجاز مهمة التدقيق الداخلي تداخل عدة أطراف ضمنها على رأسهم المدقق الداخلي، ويضم هذا المبحث أيضا مقاربات أساسية في عمل المدقق الداخلي من خلال تسليط الضوء على الوسائل والأدوات المستخدمة ضمن مهمات التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: مراحل سيرورة مهمة التدقيق الداخلي

مهمات المدقق الداخلي تأخذ شكلين لا ثالث لهما إما مهمات تأكيدات وتأمينية أو مهمات إرشادات واستشارية، فيم يخص الشكل الأول أي مهمات تأمينية فالمدقق الداخلي يقوم بتقييم موضوعي بهدف إنشاء بكل استقلالية رأي أو استنتاجات حول مسار ما أو نظام حول العنصر محل المراجعة، فهو يحدد نطاق ومجال وطبيعة المهمة، والتي تسلك وتتجه في الحالة العامة نحو تدخل وتفاعل ثلاثة أشخاص، هم:

- الشخص أو المجموعة المتضمنة مباشرة في المسار أو النظام... تحت المراجعة (مالكة المسار).
- الشخص أو المجموعة المنفذة للتقييم (المدقق الداخلي).
- الشخص أو المجموعة التي تستعمل وتستخدم نتائج التقييم (المستخدم).

أما الشكل الثاني أي مهمات استشارية فهي عادة تكون بطلب من الزبون، فطبيعتها ومجالها يكون محدد بعقد مع هذا الأخير (الزبون)، وهي تحتوي عادة على متدخلين هما:

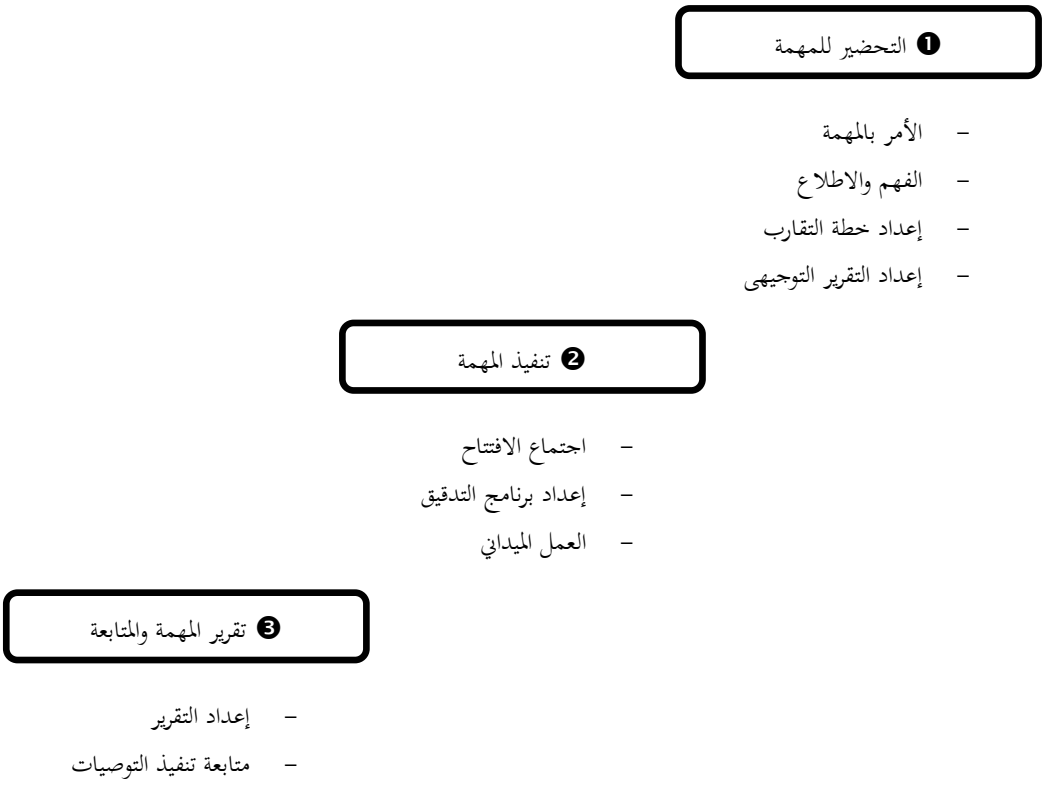
- الشخص أو المجموعة التي تقدم الإرشادات والنصائح والتوجيهات (المدقق الداخلي).
- الشخص أو المجموعة التي تقدم الأمر بهذا النوع من المهمات (الزبون).

ولخصوصيات هذا النوع من المهمات وبالضرورة عند القيام بمهمات استشارية، على المدقق الداخلي أن يتمتع بالموضوعية اللازمة وعدم توليه لوظائف إدارية داخل الشركة[1].

[1] Robert OBERT, Marie-pierre MAIRESE, **Op-Cit**, 2éme édition, 2009, PP : 419-420.

ومهمات التدقيق الداخلي تكون أساسا بهدف تحديد المخاطر المرتبطة بالأنشطة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيز التنفيذ، ووضع التوصيات اللازمة للمساعدة على تحسين فعالية إدارة الشركة ككل، فمهمة التدقيق الداخلي تنقسم إلى مراحل دقيقة ومحددة وتكون قبل وأثناء وبعد المهمة[1]، وتتلخص الخطوات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي وفقا للشكل رقم 02-02 كما يلي:

الشكل رقم 02-02: الخطوات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي



المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاءهم –محاسبون قانونيون– وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص: 71.

المرحلة الأولى: مرحلة التحضير والتخطيط للمهمة

نقطة بداية عمل المدقق الداخلي تكون ضمن هذه المرحلة، فبعد تلقيه لأمر المهمة الذي يمكن ويخول له صلاحية الوصول إلي المعلومات من جهة، وكذا مواقع العمل والوثائق والملفات

[1] Caroline SELMER, **La boîte à outils du responsable financier**, DUNOD, Paris, France, 2008, p : 145.

والأشخاص المعنيين والممتلكات من جهة أخرى، كما أن أمر المهمة ينير درب تدخلات المدقق الداخلي والأهداف والمجالات المرجوة من عمله بدقة ووضوح تام. بعد ذلك يبدأ مجال تدخل المدقق الداخلي كخطوة أولى، من خلال دراسته للشركة أو الجهة محل المراجعة من ناحية البيئة الداخلية والخارجية أيضا وتنظيم الشركة وسير نشاطها... هذا ما يساعده على تحديد المخاطر وتقييمها، ومعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف الكامنة مما يساعد في توجيه أعمال وإجراءات وخطة التدقيق، كل هذه العناصر السابقة تتظافر فيما بينها لتمكن المدقق الداخلي من إعداده للتقرير التوجيهي كعقد بينه وبين الجهة الخاضعة للمراجعة، ويجب أن يتضمن الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي إلى تحقيقها، وأيضا مجال نشاط التدقيق، الذي يشمل كل من مجال العمل الوظيفي وكذا الجغرافي.

المرحلة الثانية: مرحلة تنفيذ المهمة

بعد التحضير والتخطيط لمهمة التدقيق في المرحلة السابقة، تبدأ مرحلة تنفيذ المهمة بالاجتماع الافتتاحي بين المدققين الداخليين ورؤسائهم من جهة، وأحد مسؤولي الجهة الخاضعة للتدقيق من ناحية أخرى، لمناقشة التقرير التوجيهي والتذكير بأهداف المهمة ومواعيد تنفيذها لفتح المجال نحو آراء مختلف الأطراف المشاركة، بعد ذلك يتم إعداد برنامج التدقيق كترجمة مفصلة للتقرير التوجيهي، فهو يتضمن المراحل والخطوات والإجراءات والأهداف والتقنيات والأدوات التي يستدل بها المدقق الداخلي لتنفيذ المهمة، فبرنامج التدقيق يعتبر كمسار توجيهي وخطة طريق بالنسبة للمدقق الداخلي تساعد في الأخير لمقارنة الأداء الفعلي المحقق مع ما خطط له سابقا، فبعد تحديد برنامج التدقيق يتجه المدقق الداخلي نحو العمل الميداني من خلال الاستعانة بعدة آليات عمل، كقوائم الاستقصاء، وتكوين الملاحظات أو المعاينات، وجمع أدلة الإثبات والقرائن، وورقة اكتشاف وتحليل المشكل Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (**FRAP**)، كل هذا يساعد المدقق الداخلي في تكوين النتائج والتوصيات مع دعمها بالوثائق والمستندات التي تعزز من صدقها وشفافيتها.

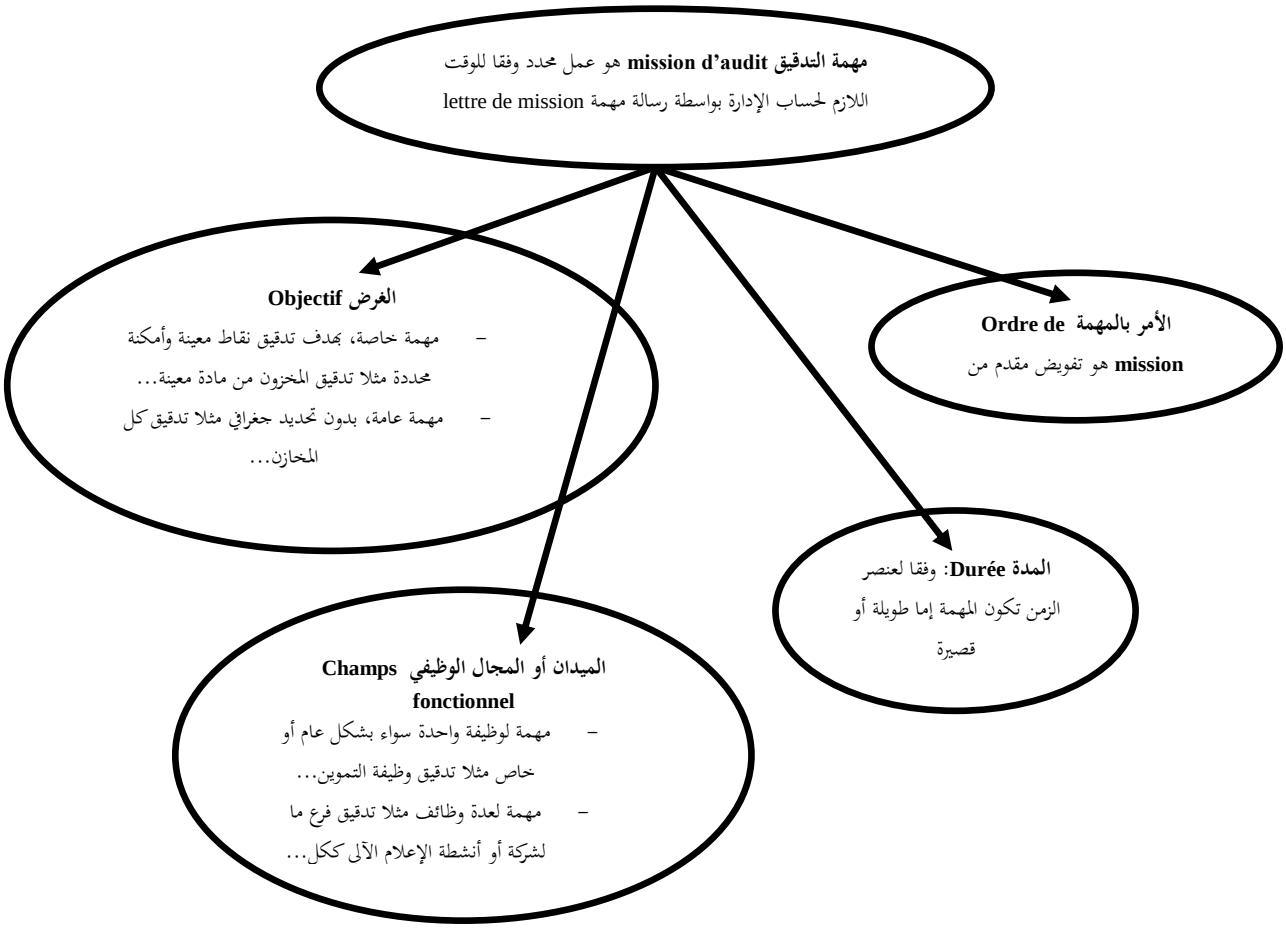
المرحلة الأخيرة: مرحلة إعداد التقرير ومتابعة التوصيات

عصارة عمل المدقق الداخلي تتلخص في شكل تقرير، حيث يعتمد المدقق على ورقة اكتشاف وتحليل المشكل (FRAP) وأوراق العمل، من أجل انهاء مهمة التدقيق الداخلي وإعداد مشروع التقرير الذي لا يكون نهائيا بعد، فيتم فحصه ومناقشته ضمن الاجتماع النهائي المنعقد من

طرف نفس أعضاء الاجتماع الافتتاحي، ويساهم في بناء تقرير التدقيق الداخلي النهائي المتضمن تقييم ملائم لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر... وتفاصيل الفحص الميداني بالمقارنة مع البرنامج، مع تقديم توصيات واقتراحات لتحسين الأداء، ليوجه هذا التقرير النهائي بالدرجة الأولى إلى مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومختلف الجهات الأخرى المحددة من طرف مجلس إدارة الشركة، لكن تتواصل مهمة التدقيق الداخلي من خلال السهر على متابعة التوصيات المقدمة ومدى العمل بها، وتنبيه الجهات الضرورية في حالة الوقوف على إهمالها[1].

ويمكن الوقوف على أهم العناصر والركائز الأساسية التي تعبر عن مكونات مهمة التدقيق الداخلي والموضحة وفقا للشكل رقم 02-03 كما يلي:

الشكل رقم 02-03: مكونات مهمة التدقيق الداخلي



Source : Caroline SELMER, **La boîte à outils du responsable financier**, DUNOD, Paris, France, 2008, p : 144.

[1] أيوب بوقرورة، **مرجع سبق ذكره**، 2013/2012، ص ص: 48-53.

فمهمة التدقيق الداخلي تتبع المراحل السابقة الذكر بهدف إنشاء وايصال أهداف التدقيق إلى الإدارة، ثم العمل على فهم الأنشطة محل المراجعة والخاصة بالشركة من خلال الوثائق، المستندات، المقابلات... وبالتالي ملاحظة المشاكل الموجودة والعمل على ايصال التقارير اللازمة والتفاوض على خطط العمل الواجب تنفيذها مع الإدارة، وكل ذلك يكون مدعما بمتابعة المدققين الداخليين للحلول والتوصيات والارشادات المقترحة من قبلهم[1].

ومن خلال ما سبق تظهر جليا مراحل سير مهمة التدقيق الداخلي، بدءا بالمرحلة الأولى الخاصة بالتحضير والتخطيط ثم مرحلة البدء في تنفيذ ذلك ضمن الخطوة الثانية وأخيرا المرحلة النهائية المتمثلة في إعداد التقرير ومتابعة التوصيات، كما تتكون مهمة التدقيق من عدة أجزاء تتفاعل فيما بينها، وهي: الغرض أو الهدف من المهمة، الأمر بالمهمة، المدة الزمنية اللازمة لتنفيذها، المجال أو الميدان الوظيفي الذي يتدخل ضمنه المدقق الداخلي...

وتوجد العديد من الخصوصيات التي تحكم خطوات ومراحل سير مهمة التدقيق الداخلي، فضمن المرحلة الأولى يكون المدقق نشطا على مستوى مكتبه في الشركة بعيدا عن التنقلات حتى القصيرة منها والتي تكون غير موجودة بتاتا، وفي المرحلة الثانية من مهمة التدقيق على عكس المرحلة السابقة تكون تدخلات المدقق الداخلي على مستوى الميدان، أي بعيدا عن مكتبه المتواجد داخل الشركة، أما في المرحلة الأخير فيعود المدقق الداخلي إلى حالته المذكورة في المرحلة الأولى، مع وجود بعض التنقلات المحتملة القصيرة المدة[2].

إذ أن مرحلة التحضير تفتتح مهمة التدقيق وتتطلب من المدقق الداخلي امكانيات معتبرة من القراءة والانتباه والتعلم من أجل فهم وإدراك جيد لمحيط الشركة، لذا على المدقق الداخلي أن يبرهن عن امكانياته في الاستنتاج والتلخيص نتيجة حساسية هذه المرحلة، وما تتطلب من بناء المدقق الداخلي لمرجعيته حول الجهة محل المراجعة لتوجيه أفكاره المبدئية حول نتائج المهمة.

ثم تأتي مرحلة التنفيذ التي تتطلب أساسا إمكانيات المدقق الداخلي في الملاحظة والحوار والتواصل مع الجهات محل المراجعة كنقطة بداية لتحليل المعلومات والمستندات والوثائق....

[1] Caroline SELMER, **Op-Cit**, 2008, p : 144.
[2] Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, EYROLLES, Paris, France, 7éme édition, 2010, p : 213.

أما المرحلة الختامية لمهمة التدقيق الداخلي فتتطلب قبل كل شيء امكانات كبيرة من المدقق الداخلي في الاستنتاج والتحرير، أيضا عنصر الحوار يجب أن يظهر بقوة خلال هذه المرحلة من خلال التركيز على أسلوب الاقناع لإيصال ثمرة مجهودات قسم التدقيق الداخلي ككل للأطراف المعنية[1].

وبالعودة إلى شرح وتفسير أكثر تفصيلا لمراحل مهمة التدقيق الداخلي وكإضافة للتوضيحات السابقة الذكر، فإن المدقق يهتم في المرحلة الأولى بمعرفة وإدراك مجال نشاط الشركة ومحيطها (التنظيم، الأهداف، المحيط الداخلي والخارجي...) معتمدا في ذلك على المقابلات لإجراء تحليل مفصل عن الأخطار الواضحة، كما على المدقق الداخلي أن يطرح بعض الأسئلة قبل بدء مهمة التدقيق من خلال تسليط الضوء على النقاط التالية: 1/هل يوجد تنظيم جيد بالشركة؟، 2/هل توجد طرق وإجراءات متبعة؟، 3/هل نظام المعلومات بحالة جيدة؟، 4/هل يوجد نظام اثبات للمعلومات والمستندات والوثائق؟، 5/ما مدى كفاءة الموارد البشرية؟، 6/هل توجد وسائل حماية للممتلكات أو الوثائق؟،7/هل يوجد تحكم جيد في المخاطر القانونية والتعاقدية؟

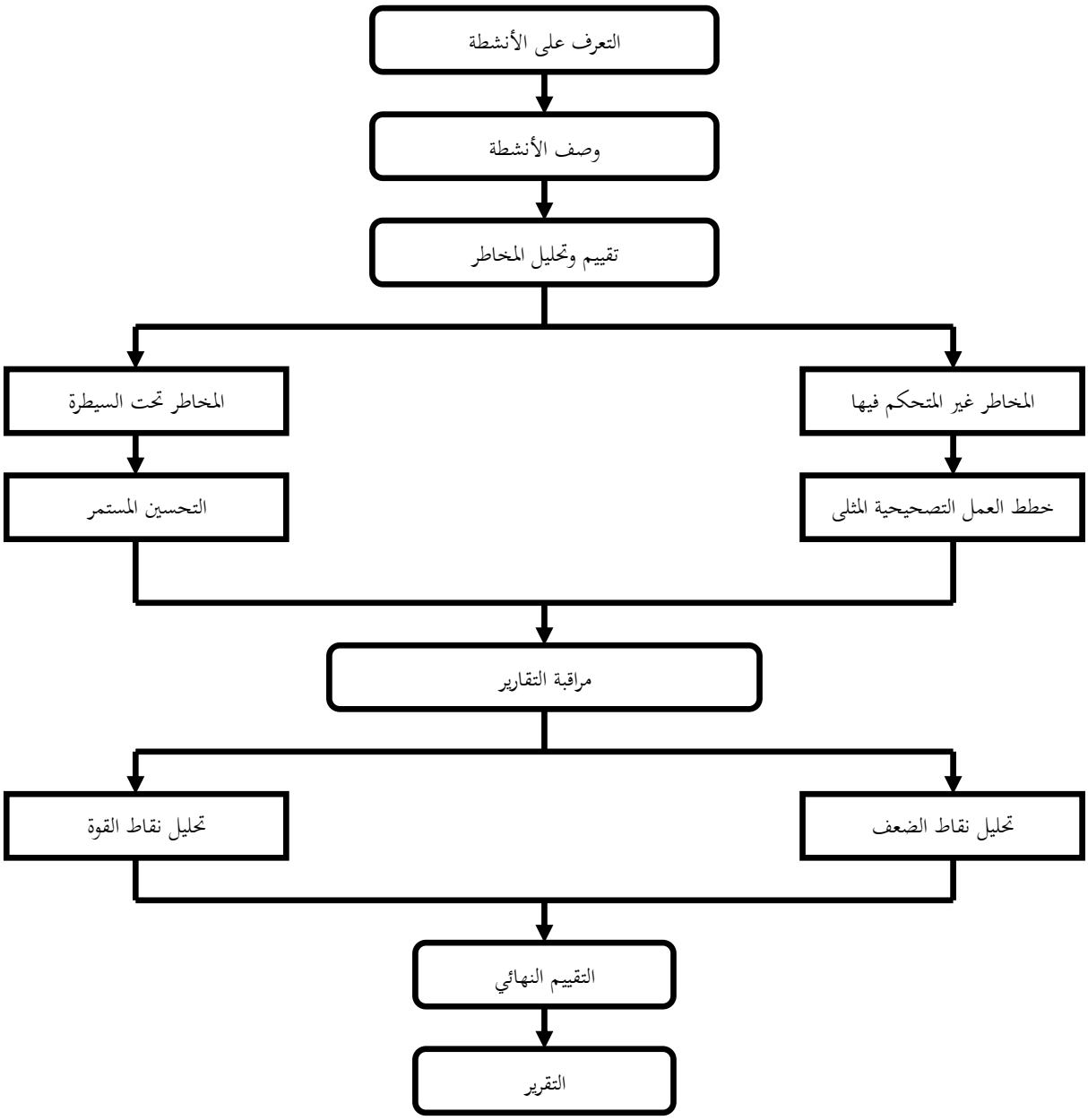
في حين أنه خلال الجلسة الافتتاحية لمهمة التدقيق ضمن المرحلة الثانية يتم تحديد أهداف المهمة، تنظيمها، المدققين الداخليين، الجهات الخاضعة للمراجعة... وتتضمن مرحلة البدء وسيرورة تنفيذ المهمة الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية: 1/تنظيم برنامج التدقيق بما يتوافق مع جدول التنفيذ، 2/قائمة المقابلات اللازمة، 3/وثيقة تنظيم المهمة وتقييم المهام والتدخلات بين مختلف المدققين المعنيين، 4/وورقة اكتشاف وتحليل المشكل FRAP، 5/قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية.

ويصل عمل المدقق إلى نهايته في المرحلة الثالثة من خلال إعداده لتقرير يلخص كل المراحل السابقة الذكر، فتقرير التدقيق إلزامي ويلخص النقاط الهامة لمهمة التدقيق، لذا يستحسن القيام بإعداده في وقت مبكر أي أثناء وبعد مراحل مهمة التدقيق. ويعرض هذا التقرير المكتوب الحقائق المكتشفة والنتائج والتوصيات واقتراح حول آجال التطبيق، ويصادق عليه من قبل مديرية أم قسم التدقيق أو لجنة التدقيق، ويهدف تقرير التدقيق إلى ما يلي: 1/إعلام الإدارة حول نتائج مهمة التدقيق من خلال الاستنتاجات المتوصل إليها والاجراءات الواجب اتخاذها للتحكم في المخاطر، 2/تقديم أدوات العمل اللازمة لمسؤولي الجهات الخاضعة للمراجعة من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية

[1]Jacques RENARD, **Op-cit**, 7éme édition, 2010, pp : 214-215.

المناسبة والفعالة[1]. وبعد ذكر كل هذه الخصائص والتفاصيل حول مهمة التدقيق الداخلي، يمكن تحليل المراحل الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي السابقة الذكر والمتمثلة في مرحلة التحضير والتخطيط، ثم التنفيذ، وأخيرا إعداد التقرير ومتابعة التوصيات بشكل أفضل من خلال الشكل الموالي كما يلي:

الشكل رقم 02-04: مخطط مهمة التدقيق



Source : Caroline SELMER, **La boîte à outils du responsable financier**, DUNOD, Paris, France, 2008, p : 147.

[1] Caroline SELMER, **Op-Cit**, 2008, pp : 145-146.

فمن أجل القيام بمهمة التدقيق يجب تظافر تدخلات عدة فئات ممثلة لجهات فاعلة في عمليات التدقيق، وهي:

- الكافل أو الموكل (زبون التدقيق) Le commanditaire.
- الجهة الخاضعة للتدقيق L'audité.
- المدقق L'auditeur.
- مسؤول التدقيق Le responsable d'audit.
- الخبير الفني L'expert technique.

أولا: الكافل أو الموكل

يبدأ مسار عملية مهمة التدقيق بطلب من زبون التدقيق، وهو الشخص الآمر لهذه العملية والذي يتحمل تكاليفها بطبيعة الحال، ففي الشركات تتمثل الهيئة أو الشخص الطالب لخدمات التدقيق في مجلس الإدارة سواء كان التدقيق خارجي أو التدقيق داخلي.

ثانيا: الجهة الخاضعة للتدقيق

هي الجهة التي يكون نشاطها ضمن مجال مهمة التدقيق المطلوبة من طرف زبون التدقيق، ويتمثل دور هذه الجهة في استقبال المدقق والإجابة عن أسئلته وتقديم الوثائق والمستندات والدفاتر اللازمة، والمساعدة في اتمام مهمة التدقيق من خلال التعاون مع المدققين.

ثالثا: المدقق

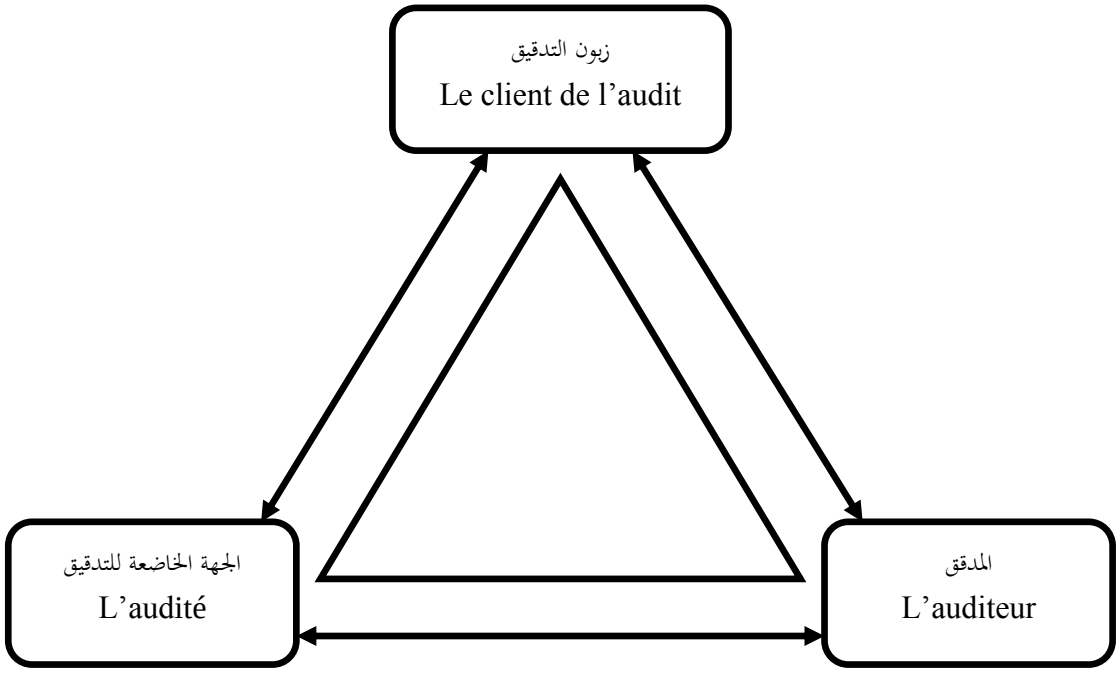
هو الشخص أو الجهة التي تقود وتحقق مهمة التدقيق، يتمثل دوره في فحص ومراجعة ومراقبة الجهة الخاضعة للتدقيق، فوفق مجال وحدود مهمة التدقيق الموكلة إليه عليه مراجعة مختلف الأنشطة والتأكد من مطابقتها للمعايير الموضوعة، وفي حالة معاينة المدقق لأي انحراف كان يجب أن يدعم ذلك بالوثائق والحقائق التي تعبر عن أدلة وقرائن التدقيق، لذا على المدقق أن يتمتع بالكفاءة اللازمة لإنجاز مهمته، وفي حالة استدعاء الأمر تتم مهمة التدقيق عن طريق الاستعانة بفريق من المدققين، يكون مدعم بمسؤول تدقيق يساهم في الربط والتواصل بين أعضاء فريق المهمة.

رابعا: الخبير الفني

هو الشخص الذي يتمتع بمعارف وإدراك معتبر وخاص مرتبطا بالجهة الخاضعة للتدقيق أو إحدى مجالات نشاطها، هذه الخبرة تساهم في تحقيق مهمة التدقيق، ولكن الخبير الفني لا يقوم بتأدية الدور الموكل إلى المدقق، وإنما يعتبر كمستشار يبدي رأيه لمساعدة المدقق للقيام بمهمة التدقيق بفعالية وكفاءة، مع الإشارة إلى أن عمليات التدقيق المختلفة لا تستدعي كلها تدخلات خبراء فنيين لتحقيقها[1].

وتختصر العلاقات بين الجهات الفاعلة الأساسية في عملية التدقيق وفقا للشكل رقم 02-05 الذي يوضح ذلك من خلال مثلث مساوي الساقين كما يلي:

الشكل رقم 02-05: التبادلات بين الجهات الفاعلة الأساسية في عملية التدقيق



Source : Claude PINET, **L'audit de système de management : Mettre en œuvre l'audit interne et l'audit de certification selon l'ISO 19011 : 2012**, LEXITIS éditions, Paris, France, 2013, p : 24.

إذ يعتبر من العوامل المهمة لنجاح مهمة التدقيق ارتكازها على مدى التحكم في عناصر الاتصال الفعال بين الثلاثية السابقة الذكر، فكل تدفق تتم مشاركته بين الأطراف الثلاثة يتضمن

[1] Claude PINET, **L'audit de système de management : Mettre en œuvre l'audit interne et l'audit de certification selon l'ISO 19011 : 2012**, LEXITIS éditions, Paris, France, 2013, pp : 22-23.

معلومات مهمة تساعد في تسهيل انجاز مهمة التدقيق، وبهذا تتظافر جهود كل الأطراف وتدرك كل المعلومات اللازمة، كذلك يجب الإشارة للدور الفعال للخبراء الفنيين في تحقيق مهمة التدقيق عن طريق اندماجهم ضمن فريق التدقيق، الذي يترأسه مسؤول التدقيق ويعمل على تحفيز العمل الجماعي وتكوين التواصل الفعال بين كل الأطراف الفاعلة[1].

المطلب الثاني: مقاربات أساسية في عمل التدقيق الداخلي

منهجية القيام بمهمة التدقيق الداخلي تستدعي استخدام أدوات ووسائل عديدة ومتنوعة، والتي تمثل الدعائم الأساسية لسيرورة عمل المدققين الداخليين. استخدام هذه الأدوات والوسائل يثبت مدى أهميتها ودورها في القياس من جهة، وتساهم من جهة أخرى في توجيه وتنظيم أفضل لتدخلات المدققين الداخليين من أجل تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي على أكمل وجه ضمن كل المراحل المتعارف عليها. وتساعد هذه الأدوات والوسائل في تمكين المدقق من تكوين رأيه حول العنصر أو الجهة محل الفحص والمراجعة، وتسمح له بتبرير كل النقاط المتضمنة في تقريره ودعمها بوسائل الإثبات والحقائق المكتشفة[2].

إذ ترتكز قواعد التدقيق الداخلي على مجموعة من الوسائل والأدوات ضمن كل مراحل مهمة التدقيق، كما يجب ذكر دور البرمجيات في عملية التدقيق، حيث أن وسائل الإعلام الآلي أصبحت ذات أهمية بالغة في سيرورة مهمة التدقيق الداخلي، وبالضرورة لما أصبحت معظم الشركات الحالية تستخدم تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

وبالنظر للتطبيقات العملية للتدقيق الداخلي وبالخصوص جانب الوسائل والأدوات المستخدمة من طرف المدقق الداخلي، فإن هذا الأخير هو من يختار الوسيلة أو الأداة المتوافقة مع غايات مهمة التدقيق، والتي يمكن أن تستخدم من قبل أطراف أخرى كالمدقق الخارجي، المستشارين... وعند الضرورة يمكن استخدام أكثر من وسيلة أو أداة إن اقتضى الأمر. ويمكن التفريق بين نوعين من الأدوات[3]، هما:

[1] Claude PINET, **Op-cit**, 2013, p : 24.
[2] Mohamed BARNIA, **Op-cit**, 2015/2016, p : 87.
[3] Abdelhak ZIANI, **Op-Cit**, 2013/2014, p p : 63-64.

1. أدوات التساؤل outils d'interrogations

تسمح بمساعدة المدقق الداخلي في تكوين الأسئلة أو الإجابة عن الأسئلة التي يطرحها. وتشمل أدوات التساؤل ما يلي:

1.1. الاستقصاء الإحصائي Les sondages statistiques (ou échantillonnages)

يعرف الاستقصاء الإحصائي على أنه طريقة تمكن من خلال إجراء دراسة على عينة مسحوبة من مجتمع الدراسة بطريقة عشوائية، تسمح بتعميم النتائج والملاحظات على مستوى تلك العينة لتشمل المجتمع ككل.

فمجتمع الدراسة يمثل المجموعة الخاضعة للفحص والمراجعة، وهذه المجموعة تتكون من الأفراد، الأرقام، الفواتير، الممتلكات... إذ يجب على مجتمع الدراسة أن يكون متجانسا Homogène مع إمكانية الوصول إليه بسهولة ويمكن تعداده. أما العينة فهي جزء مستخرج من المجتمع محل الدراسة، ويتم سحبها عشوائيا وفقا لتقنيات وطرق احصائية متعددة بحيث تسمح بتمثيل المجتمع ككل.

وخلال دراسة مجتمع إحصائي يتم ملاحظة وتحليل متغير ما من قبل المدقق الداخلي، والذي يمثل الظاهرة المدروسة كالغش، الأخطاء... إذ أن هذا المتغير يكون مستمر أو متقطع[1].

2.1. المقابلات Les interviews

تعتبر المقابلات من الأدوات التي يستخدمها المدقق الداخلي كثيرا، لكن لا يمكن الاعتماد عليها فقط بشكل كلي من أجل انجاز مهمة تدقيق داخلي، وعلاوة على ذلك نجد ارتباك وخلط بين مقابلات التدقيق الداخلي ووسائل أخرى كالمحادثة والاستجواب. ولنجاح المقابلات يجب خلق روح التعاون بين المدققين الداخليين والجهة الخاضعة للفحص والمراجعة أي الجهة التي ستجري معها المقابلة ويتحاور معها المدقق الداخلي، ومن أجل تحقيق ذلك يجب على هذا الأخير احترام القواعد التالية:

- احترام السلم الوظيفي عند إجراء مقابلة مع موظف ما يكون دائما بعلم مسبق من قبل المسؤول الأول عنه.
- عدم الخروج عن مسار المهمة وأهدافها.
- مناقشة الصعوبات ونقاط الضعف والأخطاء التي تمت مواجهتها ضمن المقابلات السابقة.

[1] Jacques RENARD, **Op-cit**, 7éme édition, 2010, pp : 333-334.

- تجنب الحديث بكثرة وتعلم الاستماع بفطنة.
- خلق الجو المناسب للحوار بحيث يحس الطرف المحاور بنفس مستوى المدقق الداخلي.

ومع احترام هذه القواعد فإن المقابلات التي يقوم بها المدقق الداخلي تتم عادة وفقا لأربع مراحل، هي:

المرحلة الأولى: تحضير المقابلة Préparation de l'interview

كقاعدة مطلقة للمقابلات يجب تجنب الكلام الارتجالي، فتحضير المقابلة أمر هام وضروري من خلال تحديد الموضوع الخاص بالمقابلة كخطوة أولية، مما يسمح بتحديد الأشخاص التي يجري معهم المدقق الداخلي الحوار، ومعرفة أيضا الهدف من وراء هذه المقابلة، ثم تأتي الخطوة الثانية كأهم خطوة وهي إعداد الأسئلة، مع الأخذ بعين الاعتبار نوعية الأسئلة وتجنب المغلقة منها ومراعاة عنصر الزمن لإتمام ذلك، وكخطوة أخيرة لتحضير المقابلة إذ يجب أخذ موعد لإجرائها.

المرحلة الثانية: بداية المقابلة Début de l'interview

يبدأ الحوار بتقديم المدقق الداخلي لنفسه مع الإشارة إلى الهدف من المهمة التي يقوم بها، وكذلك التقنية التي يستعملها وتوضيح أنها الطريقة العادية المستخدمة في مقابلات التدقيق الداخلي. إذ يجب على المدقق الداخلي خلق الجو المناسب للقيام بالحوار بفعالية، والتركيز على الأسئلة التي قام بإعدادها للحصول على المعلومات اللازمة، مع ملاحظة تحركات وتصرفات ولهجة الشخص التي تجري معه المقابلة، من أجل الحكم على صلاحية المعلومات المتحصل عليها.

المرحلة الثالثة: الأسئلة Les questions

عند إعداد وطرح الأسئلة بشكل سليم وصحيح فإن المدقق الداخلي سيصل إلى المعلومات اللازمة والضرورية، مع الحذر من الوقوع ضمن الأخطاء التالية:

- يجب دائما تأكد المدقق الداخلي من فهمه الصحيح لأجوبة الشخص المتحاور معه، إذ على المدقق الداخلي إعادة صياغة الأجوبة بشكل مغاير لما سمعه من أجل التأكد من رد فعل الشخص المتحاور معه.
- يجب دائما تنبه المدقق الداخلي لتوجيه الحوار وعدم ترك المجال للإجابات المطولة وغير الضرورية وبالخصوص الخارجة عن موضوع وهدف المقابلة.

- يجب تسجيل الإجابات كتابيا لكن يجب أن لا يعرقل قيام المدقق الداخلي بذلك للحوار وسيرورة المقابلة.

المرحلة الأخيرة: خلاصة المقابلة La conclusion de l'interview

ضمن هذه المرحلة النهائية على المدقق الداخلي الحصول على تأكيد عام بتلخيص النقاط الأساسية المسجلة من أجل ضمان عدم وجود أي أخطاء أو سهو، كما يجب طرح سؤالين مهمين على الشخص أو الجهة المتحاور معها هما: ما هي النقاط التي لا تستحق المعالجة؟ وهل يوجد أشخاص أخرين لإجراء مقابلات معهم ومستندات أخرى للفحص؟ هذا ما يسمح بكشف وتفادي الثغرات الممكن أن تتضمنها أسئلة المقابلات المستقبلية، وفي الأخير يجب شكر الجهة الخاضعة للفحص والمراجعة عن الوقت الذي تم منحه للمقابلة.

بعد عرض كل هذه المراحل يظهر جليا أن المقابلة ليست بالأمر السهل، إذ يتطلب الأمر من المدقق الداخلي مجهودات كبيرة وبالخصوص الإنصات والاستماع الفعال من أجل تحقيق أهداف مهمات التدقيق الداخلي[1].

3.1. أدوات الإعلام الآلي Les outils informatiques

تتعدد أدوات الإعلام الآلي ويصعب حصرها، ومعظم الشركات التي تحتوي على وظيفة التدقيق الداخلي تقوم بإنشاء أدوات إعلام آلي خاصة بهذه الوظيفة، أو تعتمد برامج تتوافق مع وظيفتها، ويمكن تصنيف أدوات الإعلام الآلي ضمن ثلاثة فئات هي:

- أدوات عمل المدقق الداخلي (هي برامج متوفرة على مستوى السوق ويمكن الحصول عليها عند الطلب).
- أدوات تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي (هي إما برامج متوفرة على مستوى السوق أو برامج معدة خصيصا من قبل قسم التدقيق الداخلي).
- أدوات تسيير قسم التدقيق الداخلي (هي في الأساس عبارة عن برامج معدة خصيصا من قبل قسم التدقيق الداخلي).

[1] Jacques RENARD, **Op-cit**, 7éme édition, 2010, pp : 335-341.

ويجب الإشارة إلى أن وظائف التدقيق الداخلي أصبحت ترتكز في عملها على الشبكات en réseau واستخدام وظيفة الإعلام الآلي المتصل L'informatique communicante[1].

4.1. التحقيقات والمقاربات المختلفة Vérifications et rapprochements divers

لا يمكن الجزم أن التحقيقات والمقاربات المختلفة هي أدوات في حد ذاتها، وإنما تعتبر من العمليات التي يستخدمها المدقق الداخلي أثناء العمل الميداني، كما تستخدم هذه الأساليب على نطاق واسع من قبل جميع المسؤولين المكلفين بالتحقيق من الدرجة الأولى، ومن طرف المدققين الخارجيين أيضا[2].

وفيما يخص التحقيقات لا يرتكز عمل المدقق الداخلي على التحقق من وجود الملفات والوثائق فقط، بل يتعدى ذلك للتحقق من كل ما يمكن ملاحظته، هذا ما يجعل التحقيقات متعددة لكن الأكثر استعمالا هي التحقيقات الحسابية. أما مجال المقاربات فتتمثل في قيام المدقق الداخلي بالمقارنة بين المعلومات المتحصل عليها من مصدرين مختلفين للتأكد من مصداقيتها.

ويدعم المدقق الداخلي عمله إضافة لما سبق بالتأكيدات من الغير، رغم أن هذه الطريقة كثيرا ما تستعمل من طرف المدققين الخارجيين ويقل استخدامها من طرف المدققين الداخليين، الذين يستعملونها كوسيلة تؤكد الملاحظات والتقارير، ويمكن القيام بها مع جميع المتعاملين مع الشركة[3].

2. أدوات الوصف outils de descriptions

تساعد المدقق الداخلي على توضيح خصوصيات المواقف والحالات التي يمكن مواجهتها، وتضم أدوات الوصف ما يلي:

1.2. الملاحظة المادية L'observation physique

مهمات التدقيق الداخلي المحدودة في استخدام المقابلة للحصول على المعلومات يمكن اعتبارها مجرد استطلاع لرأي الجهة الخاضعة للفحص والمراجعة فقط، ولا يمكن الجزم بأنها مهمة من مهمات

[1] Jacques RENARD, **Op-cit**, 7éme édition, 2010, p : 342.
[2] **Idem**, p : 346.
[3] أيوب بوقرورة، **مرجع سبق ذكره**، 2013/2012، ص: 44.

التدقيق الداخلي، لهذا استخدم المدقق الداخلي أداة أخرى مكملة لسابقتها هي الملاحظة المادية لكل ما يمكن ملاحظته، فهذه الأداة معمول بها بكثرة من قبل المدققين من خلال الملاحظة المادية لما يلي:

- ملاحظة الإجراءات.
- ملاحظة الأصول.
- ملاحظة المستندات والوثائق.
- ملاحظة السلوكيات والتصرفات.

ويمكن ذكر اتجاهين للملاحظة المادية، أولها الملاحظة المباشرة التي تسمح بمعاينة فورية للظاهرة محل الفحص والمراجعة وتتم من طرف المدقق الداخلي بنفسه، وثانيها الملاحظة غير المباشرة التي تكون عن طريق استعانة المدقق الداخلي بطرف آخر ينوب عنه بمهمة الملاحظة المادية ويبلغه بالنتائج الذي توصل إليها[1].

2.2. السرد La narration

يوجد نوعان من السرد مستخدمان في التدقيق الداخلي هما: السرد من طرف الجهة الخاضعة للتدقيق والسرد من طرف المدقق، حيث أن الأول شفهي في حين أن الثاني كتابي، وكل منهما لا يتطلبان أية تحضيرات مسبقة أو معارف تقنية للقيام بهما، ويعتبر السرد من طرف الجهة الخاضعة للتدقيق ثري من حيث المعلومات المتحصلة منه، أما السرد من طرف المدقق فيعطي ترتيبا وتوحيدا للأفكار والمعلومات المتحصل عليها من الجهة الخاضعة للفحص والمراجعة[2].

أولا: السرد من طرف الجهة الخاضعة للتدقيق

هذه الأداة تجعل المدقق ساكتا ومستمعا من أجل تسجيل الملاحظات، وتختلف عن المقابلات لعدم التحضير لها مسبقا، ولكن تكون بشكل تلقائي عن طريق التقاء المدقق بالجهة الخاضعة للفحص والمراجعة. رغم ما تم ذكره من سهولة تطبيق هذه الأداة إلا أنه يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطول عند وصف الإجراءات، أو في حالة وجود أجوبة مبهمة وغامضة تجعل المدقق يعجز عن تحديد الأهم من المهم والتعرف على مواطن الضعف، كما يمكن أن يحدث سهو عند ذكر بعض العناصر والإجراءات المهمة، وإضافة إلى ما سبق فهذه الأداة تحتاج إلى وقت معتبر للقيام بها. لكن توجد أيضا

[1] Jacques RENARD, **Op-cit**, 7éme édition, 2010, pp : 352-353.
[2] **Idem**, p : 354.

محاسن لهذه الأداة أهمها المعلومات القيمة التي يمكن الحصول عليها باستخدامها، وكذلك خلق الجو الملائم بين المدقق الداخلي والجهة الخاضعة للفحص والمراجعة.

ثانيا: السرد من طرف المدقق

تتمثل هذه الأداة في كتابة المدقق لأهم ملاحظاته المستمدة من محادثته للجهة الخاضعة للفحص والمراجعة، إضافة إلى ملاحظاته المادية المكتشفة ونتائج اختباراته التي قام بها دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة، فانتقال المعلومات هو أهم مميزات هذه الأداة من خلال تنظيم المعلومات المتحصل عليها.

وهذه الأداة شكلها شكل الأدوات والوسائل السابقة الذكر، إذ يلاحظ بشكل عام محدوديتها ولا يمكن للمدقق الداخلي أن يقتصر عليها فقط لأداء مهماته[1].

3.1. الهيكل الوظيفي L'organigramme fonctionnel

بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية والمعد من طرف إدارة الشركة، فإن الهيكل الوظيفي يعده المدقق الداخلي من أجل رؤية أفضل، اعتمادا على المعلومات المتحصل عليها من خلال الملاحظات، المقابلات، السرد... وتستخدم هذه الأداة من طرف المدقق الداخلي بصدد الإحاطة بما يلي:

- هل يوجد شخص يقوم بعدة وظائف لوحده؟
- هل توجد وظيفة واحدة مشتركة بين عدة أشخاص؟
- هل توجد وظيفة شاغرة بدون شخص؟
- هل يوجد شخص بدون وظيفة؟

ويساعد رسم المدقق الداخلي للهيكل الوظيفي بإثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهيكل التنظيمي وتحليل المناصب، كما يسمح بالحصول على مقاربة أولية لمشاكل الفصل بين الوظائف والتي يمكن تحليلها بدقة أكبر بواسطة شبكة تحليل الوظائف[2].

[1] أحمد كاروس، **تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة: حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص: 161.

[2] أحمد كاروس، **مرجع سبق ذكره**، 2011/2010، ص ص: 161-162.

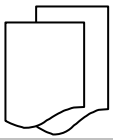
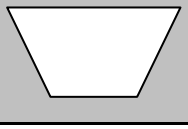
4.1. شبكة تحليل الوظائف La grille d'analyse des taches

تعتبر وسيلة تربط بين الهيكل التنظيمي والهيكل الوظيفي داخل الشركة، ويمكن من خلالها التأكد من مدى وجود الفصل بين الوظائف والمهام ومعرفة الأقسام والموظفين الموكلة إليهم مهام أكثر أو أقل من اللازم. وهيكلة شبكة تحليل الوظائف تكون في شكل جدول يحمل في أسطره الوظائف المتعلقة بالشركة قيد الدراسة أو القائمين عليها، وفي أعمدته يتم تسجيل أنواع المهام الموجودة على مستوى الشركة. ويستخدم المدقق هذه الأداة عن طريق بحثه عن المسؤول عن كل مهمة أو وظيفة مع وضع علامة في العمود المرافق له، وبعد ملء المدقق لهذه الشبكة يستطيع الحصول على نظرة عامة حول طريقة تسيير المهام وإذا ما كان هناك تداخل من عدمه[1].

5.2. خريطة التدفق Le diagramme de circulation

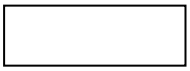
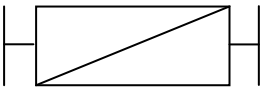
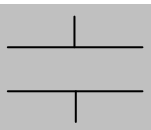
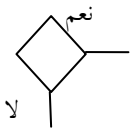
تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها، وتهدف هذه الخرائط إلى اختبار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر[2]. ويمكن عرض البعض منها وفقا للجدول رقم 02-01 كما يلي:

الجدول رقم 02-01: الرموز المستخدمة في خرائط التدفق

الرمز	معنى الرمز
	رمز الحركة أو الانتقال
	**مستند أو وثيقة (هنا توجد نسختين)**
	**عملية يدوية**

[1] أيوب بوقرورة، **مرجع سبق ذكره**، 2013/2012، ص ص: 46-47.

[2] محمد لمين عيادي، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة: مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية، الدورة مبيعات – مقبوضات**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007، ص: 124.

معالجة معلوماتية	
أرشفة وحفظ نهائي	
مقارنة بين وثيقتين	
أرشفة وحفظ مؤقت	
اختيار أو قرار	
نقطة نهاية خريطة التدفق	

Source : Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, EYROLLES, Paris, France, 7éme édition, 2010, p : 364.

6.2. مسار التدقيق La piste d'audit

هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المدقق بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر، وذلك عن طريق فحص ومراجعة كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر، وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث، وأن يبدأ كما ذكر سابقا من النتيجة وصولا إلى المصدر، وتكون له رخصة للفحص والمراجعة[1].

[1] أحمد كاروس، **مرجع سبق ذكره**، 2011/2010، ص: 162.

خلاصة الفصل الثاني

تضمن هذا الفصل أهم النقاط المتعلقة بالتدقيق والتدقيق الداخلي من خلال تسليط الضوء على تطور التدقيق عبر الزمن والحضارات وبروز معالم التدقيق الداخلي حديثا، كذلك عرض تبلور مفهوم التدقيق والتدقيق الداخلي أيضا وتوضيح أهم التقسيمات لكل منهما، مع الوقوف على الفروض والمعايير الخاصة بالتدقيق، ثم التركيز أيضا على مهمة التدقيق الداخلي وسيرورة مراحلها، مكوناتها، الأطراف الفاعلة ضمنها... وأخيرا استعراض الأدوات والوسائل الضرورية ضمن مختلف مراحل مهمة التدقيق. وبعد التفحص والتمعن في أهم ثنايا هذا الفصل يمكن الوصول إلى بعض النتائج كما يلي:

- لقد زادت الحاجة إلى التدقيق نتيجة بحث الملاك عن جهة تشرف على أداء ونجاعة إدارة الشركة من جهة وعدالة القوائم المالية من جهة أخرى، فتبلورت أهداف وغايات التدقيق عبر الزمن نتيجة تطور مفهوم التدقيق المواكب لتطور بيئة الأعمال والاقتصاد، بعد أن كان يهدف لمجرد اكتشاف الأخطاء والغش فقط، ليصبح هدفه المعلن الحالي هو إصدار حكم حول عدالة القوائم المالية، مما يسمح بالتأكيد على صحة وموثوقية وجودة المعلومة المالية، أين أضحى التدقيق الآن يمس كل جوانب أنشطة الشركة وليس مقتصرا فقط على الجانب المحاسبي والمالي، وبالتالي وسع من مجال مستخدميه إلى كل الأطراف الفاعلة ضمن الشركة.
- نشاط التدقيق الداخلي هو نشاط ضمن الشركة تنبثق عنه العديد من مهمات التدقيق تكون موجهة لجهات مختلفة ولأغراض مختلفة بحيث تمس الجوانب المحاسبية والمالية وكذا التشغيلية منها، وبما أن المدقق الداخلي شخص من داخل الشركة فيجب ضمان استقلاليته اللازمة كما يجب أن يضمن هو الآخر موضوعيته التامة، في حين على الجهة الخاضعة للمراجعة أن تنظر للمدقق الداخلي بعين الشريك الاجتماعي والاقتصادي المحسن والمساعد لمسارات النظام والاجراءات الداخلية للشركة، وليس بعين أنه مراقب ومفتش يعاقب ويحاسب على كل صغيرة وكبيرة.

الفصل الثالث

معايير التدقيق الداخلي الدولية كآلية لحوكمة شركات المساهمة

تمهيد

عند معالجة المواضيع المتعلقة بالتدقيق الداخلي نجد دائما واجب التقاطع مع إصدارات معهد المدققين الداخليين IIA، وبالخصوص الإطار الدولي للممارسة المهنية لأعمال التدقيق الداخلي International Professional Practices Framework (**IPPF**) من خلال الإرشادات الإلزامية وإرشادات أخرى موصى بها، بحيث تندرج المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضمن الإرشادات الإلزامية الواجبة التطبيق، إضافة إلى أخلاقيات المهنة، تعريف التدقيق الداخلي، والمبادئ الأساسية لمزاولة التدقيق الداخلي، هذا ما يوضح أهمية هذه العناصر في بناء نشاط فعال للتدقيق الداخلي ضمن الشركة ويزيد من سلاسة انجاز مهمات التدقيق والحصول على تقارير سليمة. ومزاولة نشاط التدقيق الداخلي تتم في شركات ومناطق ودول مختلفة مما يولد اختلافات شتى لهذه الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي متأثرة بالبيئة أو الشخص المزاول لها أو ظروف أخرى، وقد عمل معهد المدققين الداخليين IIA على تقليص فجوة الاختلافات بالحث على تبني بشكل عام الإطار الدولي للممارسة المهنية لأعمال التدقيق الداخلي IPPF وبشكل خاص كل من أخلاقيات المهنة ومعايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

وعليه سيخصص هذا الفصل لدراسة معايير التدقيق الداخلي الدولية والتماس تجلياتها في سبيل دعم حوكمة الشركات، حيث قسم إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: التدقيق الداخلي بين أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية.
- المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية الضوابط الرقابية لإدارة مخاطر الشركة.
- المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق التفاعل والتنسيق بين الأطراف المساهمة في تطبيق الحوكمة.

المبحث الأول: التدقيق الداخلي بين أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية

لقد ظهر مفهوم التدقيق وتطور بمرور الحضارات وبرز أكثر بعد كبر حجم الشركات المساهمة التي تعتمد على الأسواق المالية لتلبية حاجاتها للتمويل والموارد المالية، مما فتح المجال للمدخرين والمستثمرين وأصحاب الفوائض المالية بالمساهمة في رؤوس أموال هذه الشركات مقابل الحصول على عوائد وفوائد من الأسهم والسندات المصدرة، وازداد عدد المساهمين في هذه الشركات مما أعطى حتمية تعين أعضاء للرقابة على إدارة الشركة وضمان إشراف وحماية أكبر للأموال المستثمرة، من خلال عدد مختلف من الهيئات تختلف باختلاف القوانين والتشريعات مثل: الجمعية العامة، مجلس الإدارة... لكن هذه الهيئات هي الأخرى أصبحت بحاجة إلى خدمات تأكيدية واستشارية، وهذا ما عمل على توفيره نشاط التدقيق الداخلي ضمن هذه الشركات، وبالطبع من أجل مساعدة المدققين الداخليين على أداء مهامهم بفاعلية وجودة واحترافية وجب وضع مبادئ أخلاقية لهذه المهنة مع صياغة معايير للممارسة المهنية تكون كدليل ارشادي وتوحيد عالمي، وهذا ما سيتم اكتشافه ضمن هذا المبحث.

المطلب الأول: مبادئ أخلاقيات المهنة

التدقيق الداخلي هو نشاط يكتسب مصداقيته من ثقة الجهات المستفيدة من خدماته ومن جودة أداء المدققين الداخليين المزاولين لهذا النشاط أيضا، ومن خلال التأكيد الموضوعي الذي يوفره نشاط التدقيق الداخلي بشأن إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة ضمن الشركات كذلك، وتعد المعايير المهنية للتدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني ركيزتين أساسيتين لتوفير الثقة في أحكام المدققين الداخليين، هذا ما يستدعي وجود ثلاثة أسباب رئيسية لضرورة وجود بيان رسمي بقواعد السلوك المهني للمدققين الداخليين، هي:

- أن المدققين الداخليين يمثلون مهنة التدقيق الداخلي؛
- أن إدارة الشركة ومجلس الإدارة يعتمدان على مهنة التدقيق الداخلي؛
- يجب أن يحافظ أعضاء المهنة على معايير عالية السلوك والشرف والشخصية حتى يمكنهم ممارسة التدقيق الداخلي بطريقة تحقق الغرض منه.

وتقضي قواعد السلوك المهني بأنه تقع على عاتق المدققين الداخليين مسؤولية السلوك القويم بحيث لا يكون هناك أي شك في اخلاصهم ونزاهتهم، ويتطلب وجود بيان بقواعد السلوك المهني

ضرورة تحديد المبادئ الأساسية التي تحكم هذا السلوك، ثم تترجم هذه المبادئ الأساسية إلى قواعد تحدد ما يجب أن يكون عليه السلوك المهني للمدققين الداخليين، وتساعد هذه القواعد في تفسير المبادئ الأساسية وبيان كيفية تطبيقها وهي تهدف إلى توفير إرشادات للسلوك المهني للمدققين الداخليين.

فيهدف بيان قواعد السلوك المهني المدققين الداخليين إلى تحديد ما يجب على المدققين الداخليين الالتزام به في سلوكياتهم المهنية، عند أداءهم للخدمات التي يقدمونها بما يدعم بيئة السلوك المهني للمدقق الداخلي[1].

والغرض من مبادئ وقواعد معهد المدققين الداخليين بشأن أخلاقيات المهنة هو إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة التدقيق الداخلي، فمبادئ وأخلاقيات المهنة ضرورية وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي باعتبار أن مهنة التدقيق الداخلي تقوم أساسا على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

من هذا المنطلق فإن مبادئ أخلاقيات المهنة يمتد نطاقها إلى ما هو أبعد من تعريف مهنة التدقيق الداخلي لكي تشمل ما يلي:

قواعد السلوك المهني

تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها، وهي قواعد تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين. إذ من المتوقع أن يطبق المدققون الداخليون القواعد الآتية ويتمسكوا بها:

1. الاستقامة

استقامة المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائهم وأحكامهم، على المدققين الداخليين:

- أن يؤدوا أعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية؛

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة – الجزء الأول**، منشورات جامعة دمشق (كلية الاقتصاد)، سوريا، 2013-2014، ص ص: 597-580.

- أن يلتزموا بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم وفقا للقوانين المعمول بها وأصول المهنة؛
- ألا يتعمدوا أن يكونوا طرفا في أي نشاط غير مشروع أو يقوموا بأي أفعال أو تصرفات تسيء إلى مهنة التدقيق الداخلي أو إلى الشركة التي يعملون بها أو لصالحها؛
- أن يراعوا ويسهموا في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للشركة التي يعملون بها أو لصالحها.

2. الموضوعية

يجب على المدققين الداخليين مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العمل الذي يكونون بصدد فحصه، ويجب على المدققين مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة، وكذلك مراعاة ألا يتأثروا في تكوينهم لآرائهم أو أحكامهم بمصالحهم الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين، على المدققين الداخليين:

- ألا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة قد تسيء أو يتوقع أن تسيئ إلى تقييمهم المحايد، ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح الشركة التي يعملون بها أو لصالحها؛
- ألا يقبلوا أي شيء من شأنه أن يسيء أو يفترض أن يسيء إلى تقديرهم المهني؛
- أن يفصحوا عن كافة الحقائق المادية المعلومة منهم والتي قد يكون من شأن عدم الإفصاح عنها تحريف أو تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي تجري مراجعتها.

3. السرية

على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها، وعليهم ألا يفصحوا عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات، على المدققين الداخليين:

- التبصر في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها في سياق أداء واجباتهم؛
- عدم استخدام تلك المعلومات لأجل أي منفعة شخصية أو على أي نحو من شأنه مخالفة القوانين أو الإساءة إلى مشروعية وأخلاقية أهداف الشركة التي يعملون بها أو لصالحها.

4. الكفاءة

على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي، على المدققين الداخليين:

- ألا يؤدوا سوى الخدمات التي تكون لديهم المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها؛
- أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي؛
- أن يعملوا باستمرار على تحسين مهاراتهم وفعالية وجودة الخدمات التي يؤدونها.[1]

المطلب الثاني: المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

عند الاطلاع على الأركان الأساسية لعملية التدقيق يتم التماس بالدرجة الأولى ضرورة وجود معايير محدد مسبقا، وذلك حتى يتمكن المدقق من تقييم المعلومات من خلالها، فتدقيق القوائم المالية لشركة ما يتم في ضوء معايير المحاسبة الدولية، وتدقيق النتائج المتحصل عليها والخاضعة للضريبة يكون في ضوء القوانين الجبائية المعمول بها، وبالدرجة الثانية ضرورة وجود الشخص الكفء المستقل بحيث يجب على المدقق أن يكون مؤهلا لفهم المعايير، وكفء بحيث يعلم نوع وحجم الأدلة الواجب الحصول عليها، وكذلك يتمتع بالاستقلال الذهني والمادي[2]. والمدقق الداخلي عليه أن يكون مستقل وموضوعي وكفء... وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي التي يجب عليه الالتزام بها عند قيامه بالمهمات الموكلة إليه.

وتتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، لصالح شركات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلة، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل الشركة أو من خارجها، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل

---

[1] بالاطلاع على موقع معهد المدققين الداخليين WWW.theiia.org، **مبادئ أخلاقيات المهنة الصادرة في 01 جانفي 2009**، بتاريخ 25 ديسمبر 2017 على الساعة 16:55 (GMT+1).

[2] طلال حمدونة، علام حمدان، **مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول عدالة القوائم المالية**، **مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)**، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد 16، العدد 01، جانفي 2008، ص ص: 923-924.

بيئة على حدى فإن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكل أمرا أساسيا لكي يتمكن المدققون الداخليون ونشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم[1].

إذ تمثل معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي، وتصدر هذه المعايير عن معهد المدققين الداخلي كإعلان رسمي يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي. ويقوم المعهد بالتطوير المستمر لهذه المعايير حتى أصبحت الأكثر انتشارا وتطبيقا حول العالم[2]. ومن بين أهم أهداف المعهد ما يلي:

- تعميق المعرفة الخاصة بالتدقيق الداخلي وتعليم الموضوعات المتعلقة به؛
- بناء معايير متقدمة للنزاهة والشرف والتكوين بين المدققين الداخليين؛
- نشر المعلومات الخاصة بالتدقيق الداخلي وممارسته وشروط العضوية به لإعلام الأشخاص المهتمين والجمهور؛
- تشجيع نشر المقالات المتعلقة بالتدقيق الداخلي وممارسته ومنهجه؛
- إنشاء مكتبات خاصة بالتدقيق الداخلي وغرف اجتماعات خاصة به وغرف خاصة لممارسة أعضاءه؛
- تشجيع تبادل المعرفة والخبرة بين أعضاءه؛
- تجهيز الممارسين للتدقيق الداخلي بالمعايير المهنية اللازمة لممارسة عملهم، بالإضافة إلى تعريف مجالس الإدارة ولجان التدقيق بهذه المعايير وبالممارسة الأفضل للمدقق الداخلي[3].

فالمعايير هي مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة إلى المبادئ، وتتألف من تصريحات توضح المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ولتقييم فعالية الأداء، وهي متطلبات واجبة التطبيق دوليا على مستوى المؤسسات والأفراد أيضا، وتتألف كذلك تفسيرات توضح المصطلحات والمفاهيم الواردة في المعايير. هذه الأخيرة يتمثل الغرض منها ما يلي:

- توجيه الالتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي؛

---

[1] بالاطلاع على موقع معهد المدققين الداخليين WWW.theiia.org، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) 2017**، بتاريخ 25 ديسمبر 2017 على الساعة 19:20 (GMT+1).

[2] كمال محمد سعيد النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009، ص ص: 50-51.

[3] حسين يوسف القاضي وآخرون، **التدقيق الداخلي**، منشورات جامعة دمشق (كلية الاقتصاد)، سوريا، 2008/2007، ص ص: 113-114.

- توفير إطار مرجعي لأداء وتعزيز مجال واسع من خدمات التدقيق الداخلي ذات القيمة المضافة؛
- إرساء الأسس لتقييم أداء التدقيق الداخلي؛
- تعزيز تحسين عمليات وأعمال الشركة[1].

وسيتم عرض المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA من خلال تقديم أحدث تعديل لهذه المعايير المطبق ابتداء من 01 جانفي 2017، حيث تقسم هذه المعايير إلى معايير الخصائص ومعايير الأداء كما يلي[2]:

1. معايير الخصائص

فمعايير الخصائص تحدد الخصائص التي يجب توفرها في الشركات والأفراد الممارسين لمهنة التدقيق الداخلي. وتضم هذه المجموعة أربعة معايير أساسية هي كما يلي:

المعيار 1000: الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات

يجب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الإلزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية (المبادئ الجوهرية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ميثاق الأخلاقيات، المعايير وتعريف التدقيق الداخلي)، يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة.

فميثاق التدقيق الداخلي هو وثيقة رسمية تحدد هدف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، ويضع الأسس لموقع التدقيق الداخلي في الشركة بما في ذلك طبيعة مرجعية الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الوظيفية لمجلس الإدارة، حق الوصول والاطلاع على السجلات، والوصول إلى الموظفين، والأصول المادية ذات الصلة لأداء مهام التدقيق، وتحدد نطاق أعمال التدقيق، كما يجب أن يقوم مجلس الإدارة بالموافقة النهائية على ميثاق التدقيق الداخلي.

[1] بالاطلاع على موقع معهد المدققين الداخليين WWW.theiia.org، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) 2017، مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 25 ديسمبر 2017 على الساعة 19:20 (GMT+1).

[2] بالاطلاع على موقع معهد المدققين الداخليين WWW.theiia.org، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) 2017، مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 26 ديسمبر 2017 على الساعة 10:20 (GMT+1).

المعيار 1100: الاستقلالية والموضوعية

يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية. فالاستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على الاضطلاع بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز، لكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يكون للمسؤول التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة ومجلس الإدارة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال ارتباط مزدوج. ويجب أن يتم التحكم في المصادر التي تهدد الاستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفردا وعلى مستوى مهمات التدقيق وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

أما الموضوعية فهي نمط ذهني غير متحيز بحيث يخول المدققين أداء مهمات التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يعتقدون في سلامة نتائج وجودة أعمالهم دون شائبة، وتقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدققين الداخليين بشأن مسائل التدقيق لآراء الآخرين. ويجب أن يتم التحكم في المصادر التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفردا وعلى مستوى مهمات التدقيق وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

المعيار 1200: المهارات والعناية المهنية اللازمة

يجب انجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة. إذ يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات الفردية المنوطة بعهدة كل منهم، ويجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يمتلك جماعيا أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات المنوطة به. كما يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى من العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار. بيد أن بذل العناية لا يعني العصمة. ويجب على المدققين الداخليين تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التكوين المهني المستمر.

المعيار 1300: برنامج ضمان وتحسين الجودة

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد ويحافظ على برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي. إذ يتم تصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة بحيث يمكن من تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير، كما يمكن أيضا من تقييم مدى التزام المدققين الداخليين ميثاق الواجبات الأخلاقية، ويتضمن هذا البرنامج تقييما لفعالية وكفاية نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التحسين. يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تشجيع مجلس الإدارة على الاشراف على ومراقبة برنامج ضمان وتحسين الجودة.

2. معايير الأداء

تعالج معايير الأداء طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة. وتضم هذه المجموعة سبعة معايير أساسية هي كما يلي:

المعيار 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي من أجل ضمان أنه يضيف قيمة للشركة، إذ تتم إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية عند وجود ما يلي:

- هناك تحقيق للأهداف والمسؤوليات الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي؛
- يلتزم المدققون الداخليون بميثاق الأخلاقيات والمعايير؛
- يتم أخذ بعين الاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على الشركة.

ويضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للشركة والأطراف المعنية عندما يأخذ في الاعتبار الإستراتيجيات والأهداف والمخاطر وبجهد لتوفير سبل تحسين مسارات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وتقديم تأكيدات ذات صلة بطريقة موضوعية.

المعيار 2100: طبيعة العمل

يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والاسهام في تحسين كل من مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في الشركة، وذلك باتباع مقاربة نظامية ومنهجية ومبنية على المخاطر. إن المصداقية والقيمة المضافة للتدقيق الداخلي تتعززان عندما يكون المدققون سباقين وتعطي تقييماتهم آفاق جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الاعتبار.

المعيار 2200: التخطيط للمهمة

يجب على المدققين الداخليين أن يعدوا مخططا موثقا لكل مهمة تدقيق، ويتضمن المخطط أهداف ونطاق والمجال الزمني والموارد المخصصة للمهمة. يجب على المخطط أن يأخذ بالاعتبار إستراتيجيات الشركة والأهداف والمخاطر ذات الصلة بالمهمة.

المعيار 2300: تنفيذ المهمة

يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية وموثوق بها وذات صلة ومفيدة لتحقيق أهداف المهمة. ويجب على المدققين الداخليين أن يؤسسوا استنتاجاتهم ونتائج المهمة على تحاليل وتقييمات مناسبة. كما يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية وموثوقة وذات صلة ومفيدة لدعم استنتاجات ونتائج المهمة. وأخيرا يجب أن تكون مهمات التدقيق محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق.

المعيار 2400: تبليغ النتائج

يجب على المدققين الداخليين أن يبلغوا نتائج المهمات. إذ يجب أن تتضمن التبليغات أهداف المهمة ونطاقها ونتائجها، بحيث تكون تلك التبليغات صحيحة وموضوعية وواضحة وبناءة وكاملة وفي اوانها، وعند القيام بالتبليغات تستخدم عبارة "أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"، وتقع مسؤولية نشر وتبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية على عاتق الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

المعيار 2500: متابعة سير العمل

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد ويضع ويقوم بتعيين نظام متابعة النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة. من خلال وضع مسار متابعة لرصد وضمان أن الاجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال أو أن الإدارة قد قبلت المخاطر وذلك بعدم اتخاذ أي إجراء، مع القيام بمتابعة ما خلصت إليه نتائج المهمات الاستشارية.

المعيار 2600: إبلاغ قبول المخاطر

عندما يعلم الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإدارة قد قبلت بمستوى مرتفع للمخاطر غير مقبول بالنسبة للشركة، فعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة، وفي حالة أن الإشكال لم يحل فإنه يجب عليه إبلاغ مجلس الإدارة بذلك.

فتحديد مدى قبول الإدارة للمخاطر يمكن أن تتم ملاحظته أثناء مهمة تطمينية أو استشارية أو متابعة تقدم تنفيذ الاجراءات المتخذة من قبل الإدارة على إثر مهمات سابقة، كما يمكن ملاحظة ذلك عبر وسائل أخرى. مع العلم أن مسؤولية إيجاد حل لهذه المخاطر ليست ضمن مسؤوليات الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين فعالية الضوابط الرقابية لإدارة مخاطر الحوكمة

لقد أكد مفهوم التدقيق الداخلي أن هذا النشاط يهدف لإضافة قيمة للشركة ككل من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تسمح بتحسين المسارات والنظم الداخلية، بحيث يسعى هذا النشاط لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق الوقوف على مدى تطبيق الإجراءات الداخلية بالدرجة الأولى وهذا ما أكدت عليه معايير التدقيق الداخلي الدولية، كما يعمل هذا النشاط على تحسين عمليات إدارة المخاطر والإبلاغ عنها للأطراف المناسبة وهذا أيضا ما أكدت عليه معايير التدقيق الداخلي الدولية، ويساهم هذا النشاط وفق هذه الثنائية على دعم مسار تطبيق حوكمة جيدة وفعالة.

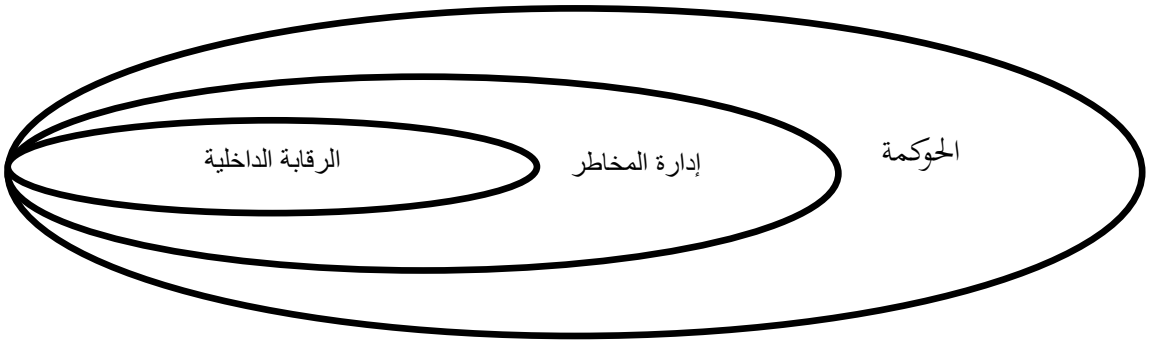
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلي لتفعيل الحوكمة في ضوء متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية

لعل من أفضل سبل تفادي الفشل المالي للشركات وتحقيق أداء فعال في نفس الوقت هو قيام الشركة بغرس نظام فعال للرقابة الداخلية داخلها، مما يسمح لها بمواجهة المخاطر وإضافة قيمة لها والحفاظ عليها، فتحسين أداء الشركة ناتج أساسا من خلال التطبيق الفعال لأساليب الرقابة السليمة التي تسمح للشركة من تحسين عمليات التسيير ضمنها. وتمثل الرقابة الداخلية جزءا لا يتجزأ من نظام حوكمة الشركات من خلال إدارة المخاطر، هذا الأمر تفهمه الشركات وتحاول تثمينه عن طريق تدخل ومتابعة عمليات الرقابة الداخلية حتى تستفيد الشركة من الفرص المتاحة وتحسن التعامل مع التحديات الموجودة بهدف تحقيق أهدافها[1].

فالرقابة الداخلية تمثل عصب إدارة المخاطر وهي القلب النابض بذلك لنظام الحوكمة، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي كما يلي:

[1] بالاطلاع على موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين WWW.SOCPA.ORG.SA، **تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت: دليل الممارسات الجيدة الدولية**، 2013، ص: 06. بتاريخ 10 مارس 2018 على الساعة 11:45 (GMT+1).

الشكل رقم 03-01: علاقة الرقابة الداخلية بإدارة المخاطر والحوكمة



المصدر: بالاطلاع على موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين WWW.SOCPA.ORG.SA، **تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت: دليل الممارسات الجيدة الدولية**، 2013، ص: 06. بتاريخ 10 مارس 2018 على الساعة 11:45 (GMT+1).

في نهاية سنوات السبعينات وأوائل سنوات الثمانينيات من القرن الماضي شهدت الولايات المتحدة الأمريكية فشل العديد من الشركات نتيجة فشل أنظمة الحوكمة والتدقيق ضمنها، ونتيجة لذلك دعت منظمات المحاسبة الرئيسية في الولايات المتحدة الأمريكية اللجنة الوطنية حول التقارير المالية المزورة (لجنة تريدواي the Treadway Commission) لدراسة العوامل المسببة لهذه الاخفاقات ووضع التوصيات اللازمة من أجل التقليل من حدوثها وانعكاساتها.

حيث أعدت هذه اللجنة عددا من التوصيات تمحورت بشكل رئيسي حول الرقابة الداخلية من خلال إبراز أهمية لجنة التدقيق المؤهلة وأهمية العمل الهادف والفاعل للمدقق في سبيل منع حصول تلك الممارسات السلبية[1].

ولأجل تقديم تقريرها قامت اللجنة بدراسة التقارير المالية خلال الفترة 1985- 1987 من أجل تقديم تقريرها الأولي، والذي على أساسه تم تشكيل اللجنة المعروفة باسم لجنة رعاية المنظمات Le Commitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (**COSO**)، حيث أوصت هذه اللجنة بأن تصدر الإدارة تقرير خاص عن الرقابة الإدارية عن مسؤولياتها اتجاهها فيم يخص تصميمها ومدى فعاليتها.

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2008/2007، ص ص: 296-297.

لتصدر لجنة رعاية المنظمات COSO سنة 1992 تقرير الرقابة الداخلية إطار متكامل Inernal Control – Integrated Framework، حيث تضمن تعريف الرقابة الداخلية ومكوناتها ومعايير فعاليتها وطرق وأساليب تقييمها والتقرير عنها لطالح الأطراف الخارجية، إذ يعتبر تقرير COSO لسنة 1992 أهم التقارير التي تعرضت للرقابة الداخلية من حيث وضع الأسس الحديثة التي تقوم عليها[1].

ونتيجة للتغيرات على الساحة الاقتصادية في السنوات الأخيرة والتي ألزمت وجوب تغييرات ملائمة لمواكبة التحديات الجديدة على المستوى الداخلي وكذا الخارجي للشركات، هذا ما عمل على ضرورة تحديث تقرير COSO لسنة 1992 من خلال استبداله بتقرير COSO لسنة 2013، والذي أبقى على نفس أعمدة بنيان التقرير السابق، في حين هدف لتقليص المخاطر، ضمان المطابقة مع القوانين، تفعيل سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية...

قد تضمن تقرير COSO لسنة 2013 تعريف الرقابة الداخلية على أنها "عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة، المسيرون، وكل موظفي الشركة، موجهة لتوفير ضمان معقول عن تحقيق الأهداف المرتبطة بالعمليات، الإبلاغ والإفصاح، المطابقة والامتثال". إذ يشير هذا التعريف إلى بعض المفاهيم الأساسية ويؤكد على بعض جوانب الرقابة الداخلية كما يلي:

- ترتكز على تحقيق الأهداف المتعلقة بكل من العمليات، الإفصاح، المطابقة؛
- وسيلة تعتمد على تنفيذ المهام والأنشطة المستمرة وليست غاية في حد ذاتها؛
- تعتمد على تنفيذها من قبل العنصر البشري، فهي ليست متعلقة بمجموعة من القواعد، دليل إجراءات، وثائق نظام... وإنما يتم ضمان وجودها من خلال جميع الموظفين العاملين ضمن كل مستويات الشركة؛
- تسمح للإدارة ومجلس إدارة الشركة بالحصول على ضمان معقول وليس ضمان مطلق؛
- قادرة على التكيف مع هيكل أي شركة، وتوفر المرونة الكافية لتطبيقها ضمن كل الشركة أو فرع أو قسم أو وحدة تشغيلية أو عملية لها...

[1] بالاطلاع على موقع E-Learn-Université kasdi merbah Ouargla https://elearn.univ-ouargla.dz، خالد مقدم، عبد الله مايو، **نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومراجعة والسنة الأولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015/2015، ص: 38. بتاريخ 11 مارس 2018 على الساعة 12:15 (GMT+1).

وهذا التعريف للرقابة الداخلية يعتبر واسع النطاق حيث شمل المفاهيم الأساسية التي يستند عليها تصميم وتنفيذ وإدارة الرقابة الداخلية، مما يسمح بتوفير أساس مرن لتطبيق الرقابة الداخلية ضمن مختلف أنواع الشركات باختلاف أنشطتها أو مكان تواجدها الجغرافي.

فإطار الرقابة الداخلية وفق تقرير COSO لسنة 2013 يقترح أهدافا في اتجاهات ثلاث، مما يسمح للشركات من أن تأخذ بعين الاعتبار مختلف جوانب الرقابة الداخلية، كما يلي:

- **الأهداف المرتبطة بالعمليات**: وهي تتعلق بكفاءة وفعالية العمليات، وتشمل أهداف الأداء التشغيلي والمالي، وكذلك حماية الأصول.
- **الأهداف المتعلقة بالإبلاغ والإفصاح**: وهي تتعلق بالإبلاغ والإفصاح الداخلي والخارجي المالي وغير المالي، مع التركيز على الموثوقية، التوقيت المناسب، الشفافية... وفق متطلبات المشرعين والهيئات المصدرة للمعايير المعترف بها والتعليمات الداخلية.
- **الأهداف المرتبطة بالمطابقة والامتثال**: وهي تتعلق باحترام القوانين والتشريعات المطبقة على الشركة. [1]

إذ أن التحديث الذي مس إطار الرقابة الداخلية وفق تقرير COSO لسنة 2013 احتوى على المبادئ نفسها المطبقة سابقا حسب إطار الرقابة الداخلية وفق تقرير COSO لسنة 1992، لكن جاء الإطار الجديد بتفسيرات أكثر وضوح لمكونات الرقابة الداخلية[2]. وتشمل الرقابة الداخلية خمسة مكونات متكاملة، كما يلي[3]:

أولا: البيئة الرقابية Environnement de contrôle

تتمثل البيئة الرقابية في مجموعة المعايير والعمليات والإجراءات والهياكل التي تشكل الأساس لتنفيذ الرقابة الداخلية ضمن الشركة بكل نواحيها، وتتجلى الرقابة الداخلية ضمن الشركة من خلال

---

[1] بالاطلاع على موقع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI) www.ifaci.com، **les référentiels du contrôle interne, COSO 2013, pp : 19-20**، بتاريخ 28 ديسمبر 2017 على الساعة 12:56 (GMT+1).

[2] هيا مروان إبراهيم لظن، **مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO: دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة، فلسطين، 2016/2015، ص: 37.

[3] بالاطلاع على موقع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (**IFACI**) www.ifaci.com، **les référentiels du contrôle interne, COSO 2013, pp : 20-22**، **مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 29 ديسمبر 2017 على الساعة 18:45 (GMT+1).

النظر إلى الإدارة ومجلس الإدارة وضرورة التزامهما بمعايير السلوك الأخلاقي النزيهة كأمثلة حية للرقابة الداخلية، كما يجب أن تقوم إدارة الشركة بغرس ذلك ضمن كل مستويات وأنشطة الشركة.

وتشمل البيئة الرقابية النزاهة والقيم الأخلاقية للشركة، والعناصر التي تسمح لمجلس الإدارة بالقيام بمسؤولياته الرقابية، الهيكل التنظيمي، تخصيص السلطة والمسؤولية، عمليات التوظيف والتكوين والاحتفاظ بالموارد البشرية المؤهلة، ومتانة المؤشرات والحوافز والمكافئات التي تعزز المساءلة عن الأداء، فالبيئة الرقابية ذات تأثير مباشر على نظام الرقابة الداخلية ككل.

ثانيا: تقييم المخاطر Evaluation des risques

كل شركة هي معرضة للعديد من المخاطر الداخلية أو الخارجية نتيجة احتمال وقوع أحداث ذات آثار سلبية على تحقيقها لأهدافها، لهذا يجب أن تضع نظام لتقييم المخاطر يكون بشكل ديناميكي وعملي يسمح بتحديد وتحليل المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق تلك الأهداف، لمعرفة قدرة الشركة على تحمل هذه المخاطر، كما يسمح ذلك بتحديد كيفية إدارة المخاطر من خلال البدء بتقييمها.

ولإجراء هذا التقييم يجب وضع أهداف محددة مسبقا بتناسق مع مستويات الشركة، وعلى الإدارة أن تحدد الأهداف المتعلقة بالعمليات والإبلاغ والمطابقة بدرجة كافية من الوضوح مما يسمح بتحديد وتحليل المخاطر التي تؤثر على تحقيق هذه الأهداف، مع ضرورة نظر الإدارة دائما في مدى ملائمة أهداف الشركة، فتقييم المخاطر يتطلب من الإدارة أن تأخذ بعين الاعتبار التأثيرات في البيئة الخارجية للشركة وطريقة تسييرها التي يمكن أن تحد من فعالية الرقابة الداخلية.

ثالثا: أنشطة الرقابة Activité de contrôle

الأنشطة الرقابية هي تلك الاجراءات المحددة وفقا للقواعد والسياسات التي تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن توجيهات الإدارة من أجل التحكم في المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف قد تم تنفيذها بدقة. ويتم تنفيذ الأنشطة الرقابة ضمن جميع مستويات الشركة وفي مختلف مراحل أنشطتها ومن خلال أيضا نظم المعلومات، وتكون الرقابة وقائية أو اكتشافية عن طريق استخدام مختلف الأنشطة اليدوية والآلية مثل الموافقات، المطابقات، التسويات، المراجعات... كما يجب ضمان

الفصل بين المهام عند القيام باختيار الأنشطة الرقابية أو تطويرها، وعندما لا يكون ذلك ممكنا يستوجب على الإدارة أن تختار وتعمل على تطوير حلول بديلة للرقابة.

رابعا: المعلومات والاتصالات Information et communication

كل شركة تحتاج إلى قدر معين من المعلومات لتحقيق أهدافها وكجزء من متطلبات المسؤوليات للرقابة الداخلية، وتحصل الإدارة على المعلومات الموثوقة وذات جودة من مصادر داخلية أو خارجية ثم تستخدمها لتسهيل عملية تشغيل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية، كما يسمح الاتصال وفق نظام مستمر ومتكرر من توفير المعلومات اللازمة ومشاركتها والحصول عليها، ويكون هذا الاتصال إما داخلي يمثل المسار الذي يتم من خلاله نشر المعلومات داخل الشركة بشكل فعال، هذا ما يتيح لإدارة الشركة من إبلاغ جميع الموظفين عن أهمية مسؤولياتهم الرقابية ضمن الشركة، وإما الاتصال خارجي يشمل جانبين، الأول يسمح بالحصول على المعلومات من محيط الشركة، والثاني يعمل على توفير المعلومات الخاصة بالشركة إلى مختلف الأطراف أصحاب المصلحة وفقا لتطلعاتهم.

خامسا: التوجيه Pilotage

يجب على الشركة أن تقوم بتقييم دوري أو مستمر أو كلاهما معا لضمان أن مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها المرتبطة بها مطبقة وتعمل بفعالية، ويوفر التقييم المستمر الموضوع ضمن مسار العمليات والأنشطة في كل مستويات الشركة المعلومات في الوقت المناسب، أما بالنسبة للتقييم الدوري الذي يختلف من حيث المدة والمكان والتكرار تبعا لتقييم المخاطر وفعالية التقييم المستمر ولأسباب أخرى إدارية، وتحدد النتائج وفقا للمشرع والهيئات المصدرة للمعايير المعترف بها والإدارة ومجلس الإدارة أيضا، وفي حالة وجود اختلالات يتم إبلاغ الإدارة ومجلس الإدارة عنها.

لقد أعطى إطار الرقابة الداخلية وفق تقرير COSO لسنة 2013 تغطية أوسع من الإطار السابق، فقد تعدى المجال المحاسبي والمالي والمطابقة والعمليات التشغيلية ليمس الجوانب غير المالية من خلال الإبلاغ والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، الأمن الاجتماعي والبيئي، والحوكمة الجيدة. وقد حدد الإطار الجديد العناصر الأساسية للرقابة الداخلية الفعالة من خلال تطبيق 17 مبدأ تخص مكونات الرقابة الداخلية ومقسمة بينها، ومن المهم إدراك أن هذه المبادئ تعتبر كأجزاء من نظام متكامل ولا تعتبر كعناصر منفصلة عن بعضها البعض، إذ يساعد ذلك على التكاثف من أجل جعل

كل مبدأ يساهم في الحد والتقليل لمستوى مقبول مخاطر عدم تحقيق الأهداف[1]. ويمكن عرض هذه المبادئ السبعة عشر كما يلي[2]:

أولا: البيئة الرقابية Environnement de contrôle

1. يجب على الشركة أن تثبت التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية؛
2. على مجلس الإدارة أن يكون مستقلا عن إدارة الشركة، وعليه أن يراقب إنشاء نظام الرقابة الداخلية وكيفية سيرها بشكل سليم؛
3. إدارة الشركة تعمل تحت إشراف ورقابة مجلس الإدارة، وتقوم بتحديد الهياكل المناسبة والعلاقات والصلاحيات والمسؤوليات من أجل تحقيق الأهداف؛
4. يجب على الشركة أن تظهر التزامها بجذب وتدريب والمحافظة على الأشخاص المؤهلين وفقا للأهداف؛
5. تقوم الشركة بغرس واجب قيام كل شخص بالإبلاغ عن مسؤولياتهم فيما يخص الرقابة الداخلية من أجل تحقيق الأهداف.

ثانيا: تقييم المخاطر Evaluation des risques

6. تحدد الشركة الأهداف بصورة واضحة مما يسمح من تحديد وتقييم المخاطر التي تؤثر على تحقيق تلك الأهداف؛
7. تحدد الشركة المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهدافها في نطاقها وتحليلها لتحديد كيفية إدارتها؛
8. تقوم الشركة بدمج مخاطر الاحتيال في تقييمها للمخاطر التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف؛
9. تحدد الشركة وتقيم التغييرات التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: أنشطة الرقابة Activité de contrôle

10. تقوم الشركة باختيار وتطوير الأنشطة الرقابية بهدف التحكم في المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف؛

---

[1] Jean-Pierre HOTTIN et autre, **COSO 2013 une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation (Pocket Guide)**, **Colloque du 21 mai 2013**, IFACI et PWC, Juillet 2013, p : 09, p : 12.

[2] L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI) بالاطلاع على موقع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية www.ifaci.com، **les référentiels du contrôle interne, COSO 2013, pp : 23-25**، **مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 30 ديسمبر 2017 على الساعة 20:00 (GMT+1).

11. تقوم الشركة باختيار وتطوير أنظمة الرقابة المعلوماتية لتسهيل تحقيق الأهداف؛
12. تقوم الشركة بنشر الأنشطة الرقابية من خلال القواعد التي تحدد الأهداف والاجراءات التي تسمح بوضع قيد التنفيذ تلك القواعد.

رابعا: المعلومات والاتصالات Information et communication

13. تحصل الشركة على المعلومات الموثوقة وذات جودة وتنتجها وتستخدمها من أجل تسهيل تشغيل الرقابة الداخلية؛
14. يتم توصيل المعلومات داخل الشركة اللازمة لحسن سير الرقابة الداخلية بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالأهداف والمسؤوليات الخاصة بالرقابة الداخلية؛
15. تقوم الشركة بالتواصل مع أصحاب المصالح فيما يتعلق بالعناصر التي قد تؤثر على سير عمل الرقابة الداخلية.

خامسا: التوجيه Pilotage

16. تقوم الشركة باختيار وتطوير وتحقيق تقييم مستمر أو دوري من أجل ضمان أن مكونات الرقابة الداخلية قائمة وعملية؛
17. تقوم الشركة بتقييم الرقابة الداخلية وإبلاغ الاختلالات في الوقت المناسب إلى المسؤولين عن الإجراءات التصحيحية بما في ذلك عند الاقتضاء إدارة الشركة ومجلس إدارتها.

وتختلف إجراءات الرقابة الداخلية من شركة لأخرى وفقا لعوامل متعددة منها حجم الشركة وطبيعة نشاطها، ولكن نظام رقابة داخلية يستلزم بعض المقومات الواجب الاسترشاد بها من أجل تصميم هذا النظام بشكل فعال، وتتمثل هذه المقومات فيما يلي[1]:

أولا: الهيكل التنظيمي

ترتكز عملية الرقابة في الشركة أساسا على هيكل تنظيمي كفء، بحيث يعمل على توفير الإطار الكلي لتخطيط وتوجيه ورقابة عمليات الشركة، ويعمل على توضيح تسلسل الاختصاصات وتحديد السلطات والمسؤوليات بدقة تامة، وعن طريق ذلك سيسمح من توضيح العلاقة بين الإدارات

[1] هيا مروان إبراهيم لظن، **مرجع سبق ذكره**، 2016/2015، ص ص: 38-39.

التنفيذية والمصالح والأقسام والوحدات... مع تحديد قنوات الاتصال الفعال بينهم وكذلك مسؤوليات كل منهم.

ثانيا: نظام محاسبي سليم

النظام المحاسبي هو عبارة عن مجموعة متكاملة من السجلات والدفاتر التي تستخدم ضمن الدورة المستندية اعتمادا على مدونة حسابات ومجموعة من الفروض والمبادئ والقواعد المحاسبية مع مراعاة النواحي القانونية والشكلية من أجل إعداد القوائم المالية للشركة، لهذا يعد النظام المحاسبي في أي شركة عنصرا أساسيا يسمح من رقابة وإدارة أنشطتها ويعتبر القلب النابض لنظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات

يجب وضع إجراءات تفصيلية لتنفيذ المهام من خلال مراعاة تقسيم الواجبات بين مختلف مصالح وأقسام الشركة، بحيث يمنع جعل عملية أو مهمة تكون من بدايتها إلى نهايتها حكرا على شخص واحد فقط، لتفادي عمليات الاحتيال والاختلاس، هذا ما يحتم على إدارة الشركة أن تقوم بتوزيع المهام والمسؤوليات بشكل يضمن وجود رقابة عند القيام بتنفيذها.

رابعا: كفاءة الموظفين

يحتاج نظام الرقابة الداخلية إلى وجود تكامل عناصره ودقة إجراءاته ليكون فعالا، لكن هذه الفعالية مرتكزة بشكل مباشر على وجود أشخاص يتمتعون بالكفاءة والاستقامة يسهرون على تطبيقه، ولتحقيق ذلك يجب على الشركة ضمان وضعها لإجراءات ملائمة تسمح باختيار الموارد البشرية المؤهلة، ووضعها ضمن المراكز المناسبة مع توفير برامج تدريبية دورية ونظام للحوافز يساهم في مكافئة الموظفين المميزين.

خامسا: رقابة الأداء

يجب الالتزام بمستويات أداء مخطط لها في مراحلها المختلفة، وفي حالة وجود أي انحراف يستلزم دراسته وتصحيحه من أجل تحقيق كفاءة عالية في رقابة الأداء، من خلال استخدام أدوات رقابية مختلفة منها: الموازنات التقديرية، تقارير الكفاية، التدقيق الداخلي...

سادسا: استخدام وسائل وتكنولوجيا الاعلام الآلي

أدى استخدام وسائل وتكنولوجيا الاعلام الآلي من أجل القيام بالأنشطة المحاسبية والمالية إلى تسريع وثيرة انجازها مع تقليل الأخطاء وتقديم نتائج دقيقة وبسرعة، مما سمح من رفع كفاءة العمل المحاسبي ويزيد من صحة ودقة المعلومة المحاسبية والمالية.

وتعمل كل الشركات على إيجاد سبل تفعيل الرقابة الداخلية ضمنها، ولنجاح ذلك يجب الاعتماد على المبادئ الأساسية لتقويم وتحسين نظم الرقابة الداخلية، التي تسلط الضوء على عدد من المجالات التي غالبا ما تعبر عن فشل الشركات في تطبيق تلك المعايير ضمنها في كثير من الأحيان، وتمثل المبادئ التالية ممارسة جيدة لتقويم وتحسين نظم الرقابة الداخلية كما يلي[1]:

أولا: دعم الأهداف

يعتبر أساس تطبيق نظام الرقابة الداخلية هو مساعدة الشركة في تحقيق أهدافها عم طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد والسياسات المطبقة في الشركة، لهذا يجب على الشركة أن تعمل على جعل الرقابة الداخلية جزءا من إدارة المخاطر، مع توجيه كلاهما لدعم نظام الحوكمة.

ثانيا: تحديد المهام والمسؤوليات

يتعين على الشركة تحديد مختلف المهام والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، بما فيها مجلس الإدارة، الإدارة بكل مستوياتها، العمال، الجهات الرقابة الداخلية والخارجية، مع العمل على تنسيق التعاون الفعال بينهم.

ثالثا: تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز

يتعين على مجلس الإدارة وإدارة الشركة أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز الموارد البشرية للشركة على أداء مهامهم ومسؤولياتهم بما يتفق مع إستراتيجية وسياسات إدارة المخاطر التي أقرتها إدارة الشركة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، وذلك من أجل تحقيق أهداف الشركة.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، 2013، ص ص: 9-11.

رابعا: ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي

يتعين على مجلس الإدارة وإدارة الشركة أن تقوم بربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد الشركة، إذ يجب أن يكون كل فرد مسؤولا على إنجاز المهام الموكلة إليه والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.

خامسا: ضمان توافر المهارات الكافية

يتعين أن يكون لدى مجلس الإدارة للشركة وإدارتها والمشاركين الآخرين في نظام حوكمة الشركة المعارف والمهارات والقدرات اللازمة للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالمهام الموكلة إليهم.

سادسا: الاستجابة للمخاطر

من الضروري دائما القيام بتصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية، بحيث تستجيب لمخاطر محددة ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.

سابعا: التواصل بشكل منتظم

يتعين على إدارة الشركة ضمان وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات في الشركة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ونتائجها على جميع المستويات، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد الشركة.

ثامنا: المتابعة والتقويم

يجب أن تكون هنالك متابعة وتقويم لأساليب الرقابة، سواء كانت أساليب رقابة فردية، أم نظام الرقابة الداخلية بشكل منتظم، إذ أن من مؤشرات عدم فعالية أساليب الرقابة الداخلية والتي تستدعي عملية تحسينها وتطويرها هو اكتشاف مستويات خطر غير مقبولة أو فشل عملية الرقابة أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول.

تاسعا: توفير الشفافية والمساءلة

يتعين أن يقوم مجلس الإدارة مع إدارة الشركة بتقديم تقارير دوري إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة، فضلا عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالشركة والأداء الفعلي لهذا النظام.

من خلال العناصر السابقة الذكر والتي تضمنت كلها عبارات متعلقة بضرورة القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة، وتم ذكر ذلك ضمن مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية أو مقوماتها وأيضا ضمن المبادئ الأساسية لتقويم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، وللمدقق الداخلي دورا فاعلا في ذلك حيث يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة عن طريق اتباعه لخطوات ثلاث متمثلة فيما يلي[1]:

أولا: خطوة فهم نظام الرقابة الداخلية

يجب على المدقق الداخلي أن يكون لديه المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية للشركة، لهذا يعمل على تعزيز ذلك من خلال قيامه بطلب الاستفسارات من الأشخاص في مختلف مستويات الشركة وأنشطتها، ومعتمدا كذلك على المستندات والوثائق التي تصف هذا النظام ومختلف وظائف الشركة، ويستعين بأساليب مختلفة لتقييم نظام الرقابة الداخلية منها: الاستبيان، التقرير الوصفي، خرائط التدفق...

ثانيا: خطوة تحديد مخاطر الرقابة

تأتي ثاني مرحلة من تقييم نظام الرقابة الداخلية بضرورة تحديد مخاطر هذا النظام، من خلال قيام المدقق الداخلي بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا المعيار، استنادا إلى معايير الممارسات المهنية وقواعد السلوك المهني الواجبة التطبيق.

ثالثا: خطوة اختبارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من أن الإجراءات الرقابية الداخلية مطبقة كما يحدده النظام، ويتحقق ذلك عن طريق قيام المدقق الداخلي بمجموعة من الاختبارات متمثلة في: المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات، ملاحظة تصرفات الموظفين أثناء عملية التنفيذ، كما يجب على إدارة الشركة أن تغرس في الموظفين روح الالتزام بهذه الإجراءات مع تحديد مهامهم ومسؤولياتهم بدقة.

[1] بلال برابح، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية: دراسة عينة من المراجعين الداخليين**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015/2014، ص ص: 72-73.

وقد أكد معهد المدققين الداخليين IIA على دور التدقيق الداخلي في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية للشركة من خلال معيار التدقيق الدولي رقم 2130 "الرقابة" الذي ينص على أنه يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها. بحيث:

- يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، مع الأخذ بعين الاعتبار تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات والبرامج، حماية الأصول، الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والاجراءات والعقود.
- يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهمات الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالشركة[1].

ويظهر دور المدقق الداخلي في الرفع من فعالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة من خلال ما يلي[2]:

- يبين المدقق الداخلي نتائج فحصه وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة مع إظهاره نقاط القوة ونقاط الضعف الكامنة والتوصيات اللازمة لمعالجة الاختلالات الموجودة؛
- مراجعة العمليات وتشمل وجود تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم؛
- مراجعة الأداء بحيث يتم اكتشاف مدى كفاءة وفعالية الأداء؛
- مراجعة الالتزام بالسياسات والاجراءات والقوانين والتعليمات؛
- مرجعة الرقابة المالية من خلال تحقيق عدة أهداف منها: 1/حماية الأصول المالية للشركة، 2/توفير الثقة والمصداقية في المعلومة المالية، 3/مراجعة إدارية تعني مراجعة أداء الإدارة باعتباره العمل الرئيسي للتدقيق الداخلي.

فالمدقق الداخلي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل التطبيق الصحيح للإجراءات مع العمل دائما على تحديثها للوفاء باحتياجات الشركة المتنامية، بحيث يساهم المدقق الداخلي في التأكد

[1] أوصيف لخضر، **طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)**، **مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 10، العدد 17، 2017، ص: 172.

[2] عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره، 2015**، ص ص: 130-131.

من أن الشركة تستخدم إجراءات فعالة وكافية تضمن الثقة في المعلومات المقدمة والأنشطة أيضا، مع ضمان أن تلك الإجراءات التي وضعت ستسمح من تحقيق أهداف الشركة، إذ يتبع المدقق الداخلي اتجاهين لتحقيق ذلك من خلال تقييم وجود الرقابة الداخلية، وتقييم استمرارية الرقابة الداخلية في الشركة[1].

ويعتبر نشاط التدقيق الداخلي في الشركة مكون رئيسي لتحقيق فعالية الرقابة الداخلية، باعتباره صمام الأمان لهذا النظام من خلال مساهمته الدائمة ضمن مسار تقييم الإجراءات الرقابية، بحيث يمنحها المزيد من الكفاءة والفعالية لتحقيق الأهداف، سواء أهداف الإجراءات نفسها أو أهداف الشركة ككل[2].

المطلب الثاني: تحسين عمليات إدارة المخاطر لتفعيل الحوكمة في ظل متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية

يجب إدارك أن إدارة المخاطر ليست موجودة ضمن كل الشركات على شكل وظيفة داخلية محددة، ولكن يجب دائما أن تقوم الشركة بتسيير المخاطر وأخذها بعين الاعتبار عن طريق كل أنشطتها الداخلية أو من خلال دمج إدارة المخاطر ضمن أنشطة رقابية أخرى كالتأمين، التدقيق الداخلي، الجودة...

فقط الشركات الكبيرة والعملاقة تضم نشاط إدارة المخاطر داخلها من خلال مسير للمخاطر أو مدير للمخاطر أو مكتب للمخاطر... فهذه الوظيفة يتم مزاولتها بواسطة شخص مهني متخصص في إدارة المخاطر، وتقع هذه الوظيفة قبل نشاط التدقيق الداخلي كمنبع له، وهي مثل نشاط التدقيق الداخلي تعمل على تحقيق ما يلي:

- في خدمة إدارة الشركة؛
- ترتبط بأعلى مستوى تنظيمي لتضمن استقلاليتها؛

[1] محمد لمين عيادي، **مرجع سبق ذكره**، 2008/2007، ص: 141.

[2] محمد صالح فروم وآخرون، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات**، **الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11 و12 أكتوبر 2010، ص: 25.

- متعلقة بكل أنشطة الشركة[1].

وفيما يخص إدارة المخاطر فيشكل نموذج COSO إطارا مرجعيا دوليا، وقد ظهر إطار إدارة المخاطر وفق تقرير COSO في سنة 2004 والذي يستند على إطار الرقابة الداخلية وفق تقرير COSO لسنة 1992، بحيث جاء هذا الإطار ليصحح ويكمل مفهوم الرقابة الداخلية من خلال إلقاء الضوء على موضوع أوسع هو إدارة المخاطر، ويهدف للتركيز على احتياجات الشركات للرقابة الداخلية عن طريق غرس ثقافة إدارة مخاطر أكثر تطورا[2].

فحسب إطار إدارة المخاطر وفق تقرير COSO لسنة 2004 تعرف إدارة المخاطر في الشركة على أنها "عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة، المسيرين، وكل موظفي الشركة، والتي تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع الإستراتيجية وكذلك عند القيام بجميع أنشطة الشركة، فهي مصممة من أجل تحديد الأحداث المستقبلية والتحكم في المخاطر التي تؤثر على أهداف الشركة، وتهدف إلى تقديم ضمان معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف الشركة[3]".

من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أنه يعكس بعض المفاهيم الأساسية لنظام إدارة المخاطر في الشركة، كما يلي[4]:

- إدارة المخاطر تعتبر عملية دائمة تمس الشركة بأكملها؛
- يتم تنفيذ إدارة المخاطر عن طريق تدخل جميع الموظفين وعبر كل مستويات الشركة؛
- إدارة المخاطر تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع الاستراتيجية؛
- إدارة المخاطر يتم وضعها قيد التنفيذ في كل مستوى وفي كل وحدة من الشركة وتسمح بالحصول على نظرة شاملة للمخاطر التي تتعرض لها؛
- إدارة المخاطر موجهة لتحديد الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على الشركة والتحكم في المخاطر أيضا؛

[1] Jacques RENARD, **Op-Cit**, 7éme édition, 2010, pp : 100-101.
[2] Yahia SIDI, **L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise – Avec référence au cas de l'Algérie-, Revue des sciences humaines**, université Mohamed KHIDER Biskra, Algérie, No 34/35, Mars 2014, p : 51.
[3] Pierre SCHICK et autre, **Op-cit**, 2e édition, 2014, P : 14.
[4] IFACI, PWC, LANDWELL et Associés, **Le management des risques de l'entreprise : Cadre de référence – Techniques d'application – COSO II Report-**, Editions d'Organisation, France, 2005, PP : 05-06.

- إدارة المخاطر توفر لمجلس الإدارة وإدارة الشركة ضمان معقول فيما يخص تحقيق أهداف الشركة؛
- إدارة المخاطر موجهة لتحقيق الأهداف سواء كانت لوحدها أو متداخلة مع بعضها البعض.

وكجزء من مهام الشركة ورؤيتها تقوم الإدارة بتحديد الأهداف الإستراتيجية وتصمم إستراتيجية وتوضح تلك الأهداف وتوصلها إلى جميع مستويات الشركة، ويساهم إطار إدارة المخاطر بتحقيق تلك الأهداف، والتي يمكن تصنيفها ضمن أربعة مجموعات كما يلي[1]:

- **الأهداف الإستراتيجية:** والمرتبطة بإستراتيجية الشركة بحيث تتماشى مع مهمتها وتعمل على دعمها؛
- **الأهداف التشغيلية:** موجهة لاستخدام الموارد بكفاءة وفعالية؛
- **أهداف الإبلاغ والإفصاح:** والمرتبطة بموثوقية الإبلاغ؛
- **أهداف المطابقة والامتثال:** والمتعلقة بالامتثال للقوانين والتشريعات المعمول بها.

كما أن إطار إدارة المخاطر يضم ثمانية مكونات ناتجة عن طريقة تحكم الشركة في نظام إدارة المخاطر ضمنها، وتمثل الواجهة الأمامية لمكعب COSO II مكونة من ما يلي: 1/البيئة الرقابية Environnement de contrôle، 2/تعريف الأهداف Définition des objectifs 3/تحديد الأحداث Identification des événements، 4/تقييم المخاطر Evaluation des risques، 5/معالجة المخاطر Traitement des risques، 6/الأنشطة الرقابية Activités de contrôle، 7/المعلومات والاتصالات Information et communication، 8/التوجيه Pilotage[2].

وقد اعتمدت الشركات على إطار إدارة المخاطر وفق تقرير COSO لسنة 2004 خلال العقد الماضي، لكن خلال هذه الفترة قد برزت العديد من المخاطر الجديدة والأكثر تعقيدا مما استدعى تطوير عملية الإبلاغ والإفصاح عن التقارير من قبل مجلس الإدارة ومسيري الشركة، كل ذلك في سبيل تحسين فهمهم وإشرافهم لإدارة المخاطر للشركة، هذا ما أدى إلى ضرورة تحديد إطار سنة 2004 بحيث يستجيب لتطور المخاطر التي تؤثر على الشركات، وضرورة قيام هذه الشركات بتحسين نهجها في إدارة المخاطر لتلبية متطلبات البيئة الاقتصادية المتغيرة.

[1] IFACI, PWC, LANDWELL et Associés, **Op-cit**, 2005, p : 6.
[2] Pierre SCHICK et autre, **Op-Cit**, 2e édition, 2014, P : 15.

وجاء التحديث الجديد للإطار وفق تسمية "**إدارة مخاطر الشركة –نهج متكامل للإستراتيجية والأداء**" لسنة 2017 مؤكدا على أهمية الأخذ بعين الاعتبار المخاطر عند وضع الإستراتيجيات وضمن مسار توجيه ومراقبة الأداء. وقد تضمن التحديث الجديد لهذا الإطار لمحة عامة عن المفاهيم والممارسات المعاصرة والناشئة عن إدارة المخاطر في الشركة، كما احتوى على خمسة مكونات سهلة الفهم والتكيف مع الهيكل التنظيمي لأي شركة والتي تعمل على تحسين الإستراتيجية وعمليات اتخاذ القرار[1]. ويوفر هذا الإطار مجموعة من المبادئ منظمة في خمسة مكونات مترابطة، يمكن عرضها كما يلي[2]:

أولا: الحوكمة والثقافة Gouvernance et culture

تحدد الحوكمة الأسلوب المتبع ضمن الشركة، وتشيد بأهمية إدارة المخاطر في الشركة، وتعمل على تحديد مسؤوليات الإشراف على هذا النهج المتبع. أما بالنسبة لثقافة الشركة فيجب أن تتوافق مع القيم الأخلاقية والسلوكيات المرغوبة وفهم المخاطر في الشركة.

ثانيا: الإستراتيجية وتحديد الأهداف Stratégie et définition des objectifs

تساهم إدارة مخاطر الشركة والإستراتيجية وتحديد الأهداف بصورة مشتركة في عملية التخطيط الإستراتيجي، بحيث يتم تحديد المخاطر المقبولة من قبل الشركة وتعديلها وفقا للإستراتيجية، مع العلم أن الأهداف التشغيلية تسمح للإستراتيجية من أن تنفذ وتعتبر كأساس لتحديد المخاطر وتقييمها ومعالجتها.

ثالثا: الأداء Performance

يجب تحديد وتقييم المخاطر التي قد تؤثر على تنفيذ الإستراتيجية وتحقيق الأهداف التشغيلية، وتعطى الأولوية للمخاطر حسب قدرة الشركة على تحمل نتائجها، ثم تقوم الشركة باختيار طريقة

[1] بالاطلاع على موقع لجنة رعاية المنظمات COSO للجنة تريدواي www.COSO.org ، **Enterprise Risk management : Integrating with strategy and performance – Executive summary (June 2017)**، بتاريخ 06 جانفي 2018 على الساعة 11:00 (GMT+1).

[2] بالاطلاع على موقع لجنة رعاية المنظمات COSO للجنة تريدواي www.COSO.org ، **Enterprise Risk management : Integrating with strategy and performance – Executive summary (June 2017)**، **مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 07 جانفي 2018 على الساعة 12:00 (GMT+1).

معالجة المخاطر المناسبة وتحليلها، وتنتهي هذه العملية من خلال توصيل النتائج لأصحاب المصلحة الرئيسيين المتأثرين بهذه المخاطر.

رابعا: المراجعة والتعديل Revue et amendement

عند مراجعة أداء الشركة يجب أن تأخذ هذه الأخيرة بعين الاعتبار مدى كفاءة مكونات إدارة المخاطر مع مرور الوقت وفي ضوء التغيرات الجوهرية وما هي المراجعات المطلوبة.

خامسا: المعلومات والاتصالات والإبلاغ Information, Communication et reporting

تتطلب إدارة المخاطر في الشركة توافر نظام دائم يضمن الحصول على المعلومات الضرورية واللازمة ومشاركتها والمتأتية من المصادر الداخلية والخارجية، كما يسهر على تبادلها وإرسالها بطريقة تصاعدية أو تنازلية وعبر كل مستويات الشركة.

ويتم دعم هذه المكونات الخمسة لإدارة المخاطر في الشركة عن طريق مجموعة من المبادئ تتراوح بين الحوكمة إلى المراقبة والتوجيه، وتعمل على تحديد الممارسات المطبقة ضمن الشركات على اختلاف أحجامها وأنشطتها... وباعتماد وتبني هذه المبادئ يمكن أن يوفر لمجلس الإدارة والمسيرين توقعا معقولا بأن الشركة تفهم وتسعى للتحكم في المخاطر المرتبطة بالإستراتيجية والأهداف التشغيلية. ويمكن عرض هذه المبادئ كما يلي[1]:

أولا: الحوكمة والثقافة Gouvernance et culture

1. قيام مجلس الإدارة بأداء مهمة مراقبة المخاطر؛
2. تحديد الهياكل التنظيمية؛
3. تحديد الثقافة المطلوبة؛
4. إظهار الالتزام بالقيم الأساسية؛
5. جذب وتكوين والاحتفاظ بالموارد البشرية المؤهلة.

[1] بالاطلاع على موقع لجنة رعاية المنظمات COSO للجنة تريدواي www.COSO.org ، **Enterprise Risk management** : **Integrating with strategy and performance – Executive summary (June 2017)**، مرجع سبق ذكره، بتاريخ 07 جانفي 2018 على الساعة 12:00 (GMT+1).

ثانيا: الإستراتيجية وتحديد الأهداف Stratégie et définition des objectifs

6. تحليل سياق الشركة؛
7. تحديد الرغبة في المخاطر؛
8. تقييم الإستراتيجيات البديلة؛
9. تحديد الأهداف التشغيلية.

ثالثا: الأداء Performance

10. تحديد المخاطر؛
11. تقييم مدى أهمية المخاطر؛
12. تحديد أولويات المخاطر؛
13. وضع قيد التنفيذ طرق معالجة المخاطر؛
14. تطوير رؤية كلية لمحفظة المخاطر.

رابعا: المراجعة والتعديل Revue et amendement

15. تقييم التغييرات الجوهرية؛
16. إعادة النظر في المخاطر والأداء؛
17. الاستمرار في تحسين إدارة مخاطر الشركة.

خامسا: المعلومات والاتصالات والإبلاغ Information, Communication et reporting

18. الاستفادة من البيانات والتكنولوجيات؛
19. إيصال المعلومات المتعلقة بالمخاطر؛
20. الإبلاغ عن المخاطر والثقافة والأداء.

كما لا يخفى عن الجميع وجود علاقة تكاملية بين إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي، فيمكن تحقيق مزيج فعال وتعاون مشترك بينهما من خلال ما يلي[1]:

[1] عبده أحمد عبده عتش، **مرجع سبق ذكره**، 2011، ص ص: 47-49.

أولا: تحديد أهداف الشركة وتوصيلها

تقوم الإدارة التنفيذية للشركة بتحديد الأهداف والبدائل الإستراتيجية ورؤية الشركة، وتعمل على توصيل تلك الأهداف العامة إلى الشركة ككل، وعلى رؤساء الوحدات والمصالح والفروع والأقسام أن يحددوا أهدافهم الخاصة بحيث يجب أن تتكامل وتنسجم مع الأهداف العامة للشركة ككل. أما دور التدقيق الداخلي فيبرز من خلال تأكده من أن الأهداف الكلية للشركة تم وضعها وتوصيلها عبر الشركة وأن تلك الأهداف الجزئية تتكامل وتتجانس مع الأهداف الكلية للشركة.

ثانيا: تحديد مستوى مقبول من المخاطر للشركة

تقع تحت مسؤولية مجلس الإدارة والمسيرين تحديد مستوى مقبول من المخاطر التي تتحملها الشركة، بينما يتمثل دور التدقيق الداخلي في تقديم تأكيد بأن المستويات التي يمكن تحملها من المخاطر تم تحديدها وأن الإدارة تعمل داخل هذه الحدود المقبولة من المخاطر.

ثالثا: إنشاء وتكوين إطار مناسب لإدارة المخاطر

عملية إنشاء وتكوين إطار مناسب لإدارة المخاطر تكون مسؤولية مجلس الإدارة والمسيرين للشركة من خلال اتباع إصدارات الهيئات والمنظمات الرائدة في هذا المجال، ويتمثل دور التدقيق الداخلي في إجراء التقييم اللازم لتنفيذ هذا الإطار.

رابعا: التحقق من المخاطر والأحداث التي قد تؤثر على تحقيق أهداف الشركة

دائما تعمل الإدارة على تحديد الأحداث المحتملة والمستقبلية التي تؤدي إلى نشوء مخاطر تؤثر على مسار تحقيق أهداف الشركة، ويظهر دور التدقيق الداخلي في دراسة مجتمع الخطر وتقييم المخاطر المهمة المتضمنة فيه، كما يقوم التدقيق الداخلي بفحص المخاطر المحددة ضمن كل مستويات الشركة.

خامسا: تقييم احتمال وتأثير حدوث المخاطر

تحتاج الإدارة أيضا إلى تحديد كل من تأثير المخاطر واحتمال حدوثها من أجل وضع إستراتيجات فعالة للتحكم فيها، ويبرز دور التدقيق الداخلي من خلال تقديمه تأكيد بأن المخاطر تم تقييمها بشكل سليم.

سادسا: اختيار وتنفيذ الاستجابات الملائمة للمخاطر

بعد تحديد المخاطر وترتيبها تأتي مرحلة البحث عن الأدوات الرقابية الملائمة لتخفيض هذه المخاطر وجعلها داخل حدود المستوى المقبول بالنسبة للشركة، وتعمل الإدارة على تحقيق ذلك من خلال اختيارها لوسائل رقابة فعالة تعمل على تخفيف المخاطر التي تؤثر على الأنشطة والأهداف أيضا، ويقوم التدقيق الداخلي بتقديم تأكيد عن عملية إدارة المخاطر وكيف يتم اختيار وتنفيذ الاستجابات الملائمة للمخاطر.

سابعا: إدارة الأنشطة الرقابية للحد من المخاطر

بعد تحديد إستراتيجيات الاستجابة للمخاطر يجب على الإدارة أن تكفل أدوات الرقابة وأنشطة الاستجابات الأخرى للمخاطر وأن تختبرها للتأكد من أنها تعمل بفعالية، وعلى المدققين الداخليين أن يعملوا على فهم كيفية تصميم هذه الأدوات الرقابية من أجل تقييم مدى ملائمتها للاستجابة للمخاطر التي تواجه الشركة، فضمن هذه المرحلة يحتاج التدقيق الداخلي إلى اختبار فعالية الحدود المادية والمكانية وحماية المعلومات.

ثامنا: تقديم وتوصيل المعلومات عن المخاطر لكافة مستويات الشركة

يعمل كل من التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر على ضمان توصيل النتائج إلى الشركة ككل، إذ تحتاج الإدارة إلى فهم المخاطر التي سوف تمنعها من تحقيق أهدافها والبحث عن الأدوات الرقابية الواجب استخدامها للتخفيف من هذه المخاطر، أما التدقيق الداخلي فيحتاج إلى تقييم التقرير عن المخاطر الأساسية عند كل مستويات الشركة واختبار دقة وملائمة واكتمال المعلومات والتقرير عنها وتوصيلها.

تاسعا: المتابعة المركزية وتنسيق عمليات إدارة المخاطر ومخرجاتها

يتم إعداد وتجهيز الأنشطة الرقابية بواسطة الإدارة بشكل مستمر وذلك للتأكد من الالتزام بإستراتيجيات الاستجابة للمخاطر، ويقوم التدقيق الداخلي بتقييم هذه العملية.

عاشرا: تقديم تأكيد عن فعالية إدارة المخاطر

تقوم الإدارة بالتحقق من المخاطر وأدوات الرقابة الملائمة لها لتخفيف آثارها السلبية، كما تقوم بتقديم تأكيد إلى مجلس الإدارة بأن عملية إدارة المخاطر تتم بفعالية، ويقوم التدقيق الداخلي بمراجعة نتائج تقديرات إدارة المخاطر وذلك بشكل مستقل.

إحدى عشر: تقديم تأكيد موضوعي ومستقل وتقديم خدمات استشارية

يتجلى الدور الرئيس للتدقيق الداخلي في تقديم تأكيد موضوعي إلى مجلس الإدارة عن مدى فعالية إدارة المخاطر، إذ يمكن أن يضيف التدقيق الداخلي للشركة قيمة من خلال تقديم تأكيد موضوعي بأن معظم مخاطر الأعمال يتم إدارتها بشكل مناسب، مع تقديم تأكيد بأن إدارة المخاطر بالشركة وإطار الرقابة الداخلية يعملان بفعالية.

وقد برزت علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر من خلال معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA، حيث أوضح المعيار 2120 إدارة المخاطر أنه يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها، أي تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة هو حكم ناتج عن تقييم المدقق الداخلي بأن:

- أهداف الشركة تساند وتتفق مع مهمتها؛
- المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها؛
- يتم اختيار الاستجابة المناسبة للمخاطر بحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية الشركة للمخاطر؛
- يتم التقاط المعلومات المتعلقة بالمخاطر والإبلاغ عنها في القوت المناسب عبر الشركة لتمكين الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤوليات.

ولدعم هذا التقييم يمكن لنشاط التدقيق الداخلي أن يجمع المعلومات أثناء مهام التدقيق المتعددة، وتوفر نتائج هذه المهام عند النظر إليها فهما لعمليات إدارة المخاطر في الشركة ومدى فعاليتها. وتتم مراقبة عمليات إدارة المخاطر من خلال الأنشطة الإدارية المستمرة أو من خلال تنفيذ تقييمات منفصلة أو كليها.

كما يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقدم خدماته للتأكيد عن طريق قيامه بتقييم مخاطر الشركة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات من خلال النظر فيما إذا استطاعت الشركة أن تحقق الأهداف الإستراتيجية، ومدى مصداقية وموثوقية المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية، وهل توجد كفاية وفعالية للعمليات والبرامج، وهل يوجد حماية للأصول، ومدى الامتثال للقوانين والتشريعات والاجراءات... كما يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقدم خدماته للتأكيد عن طريق قيامه بتقييم احتمال حدوث عمليات احتيال وكيفية إدارة الشركة لمخاطر الاحتيال.

ويقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقديم خدماته الاستشارية عن طريق تحديد المخاطر ذات العلاقة بأهداف المهمات الاستشارية، كما يجب أن يكونوا متنبهين لاحتمال وجود مخاطر أخرى هامة، ويستعمل المدقق الداخلي معارفه السابقة عن المخاطر المكتسبة نتيجة القيام بمهمات استشارية سابقة وذلك عند تقييم إدارة مخاطر الشركة، وعندما يساعد المدققون الداخليون الإدارة في وضع أو تحسين عمليات إدارة المخاطر فإنه يجب عليهم أن يمتنعوا عن الاضطلاع بأي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم بإدارة المخاطر فعليا[1].

ولقد أشار معهد المدققين الداخليين IIA إلى أن دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر يتمحور أساسا في مساعدة الإدارة في تقييم المخاطر، وكيفية الاستجابة والتعامل مع المخاطر، وكذلك تقديم تأمين موضوعي عن مدى نجاح الشركة في التعامل مع المخاطر. ويمكن عرض مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات إدارة المخاطر من خلال ثلاثة نقاط أساسية هي:

أولا: دور التدقيق الداخلي في تحديد إدارة المخاطر

تعتبر الإدارة المسؤولة الأولى عن عملية إدارة المخاطر، حيث تقوم في البداية بتحديد المجالات التي من الممكن أن تتعرض للمخاطر، وكذا تحديد العوامل التي تؤدي إلى ذلك، وهنا يقدم نشاط التدقيق الداخلي المساعدة للإدارة من خلال تحديد الأحداث السلبية التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف الشركة، وذلك عن طريق تزويدها بالمعلومات عن مختلف الأنشطة التي من المتوقع أن تضم مخاطر فيها، مع تقديم النصح والارشاد بصورة تقارير دورية ومتابعة هذه التقارير وما ورد فيها.

[1] بالاطلاع على موقع معهد المدققين الداخليين WWW.theiia.org، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) 2017، مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 04 جانفي 2018 على الساعة 16:30 (GMT+1).

ثانيا: دور التدقيق الداخلي في تقييم المخاطر

تلي مرحلة تحديد المخاطر ضرورة القيام بتقييمها عن طريق قياسها بشكل كمي وتقدير احتمال حدوثها وحجم تأثيرها، ويؤدي التدقيق الداخلي دورا فاعلا في هذه المرحلة من خلال تقييم الطرق المستخدمة في عملية تقييم المخاطر والتأكد من صحتها، لتقديم تأكيد معقول للإدارة بأن التقييم الذي سيتم على أساسه التعامل مع المخاطر قد تم بالشكل الصحيح.

ثالثا: دور التدقيق الداخلي في الاستجابة للمخاطر

تجد إدارة الشركة أمامها عدة بدائل للتعامل مع المخاطر منها قبول الخطر، تجنبه، التخفيف منه... وتتخذ القرارات اللازمة تبعا لتكرار احتمال حدوثه ودرجة تأثيره، ويؤدي التدقيق الداخلي دورا هاما من خلال تقديمه النصح لإدارة الشركة حول الخيار الأنسب لمعالجة المخاطر مقارنة مع تكلفته، حيث يقوم التدقيق الداخلي باختبار فعالية عملية الاستجابة للمخاطر من خلال اختبار فعالية نظم الرقابة ودورها في التخفيف أو الحد من المخاطر المحتملة، كما يقوم التدقيق الداخلي بتحليل وتقييم المخاطر التي تحققت فعلا، ومدى فعالية الخيار الذي اتبع للتعامل معها، هذا ويجب على التدقيق الداخلي التأكد من كفاءة وفعالية نظام التقارير المتبع في توصيل المعلومات الملائمة والكافية حول عملية إدارة المخاطر إلى مجلس الإدارة وفي الوقت المناسب[1].

وعموما أصبح التدقيق الداخلي يضيف قيمة للشركة ويعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر الشركة تدار بفاعلية وكذا من خلال التحسينات الذي يقدمها في مجال إدارة المخاطر، فاتسع نشاط التدقيق الداخلي من مراجعة المجالات المحاسبية والمالية ليشمل مختلف الأنشطة التشغيلية للشركة، ثم التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال مراجعة إدارة المخاطر وتطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر Risk Based Audit، وهذا ما يؤدي إلى طمأنه المساهمين بالدرجة الأولى وأصحاب المصلحة الآخرين أيضا على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من طرف ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتحكم فيها بشكل منهجي منظم[2].

---

[1] هيبة قواسمية، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر البنكية (دراسة عينة من البنوك لولاية سكيكدة)**، **مجلة الباحث الاقتصادي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد 07، جوان 2017، ص ص: 111-112.

[2] ضيف الله محمد الهادي، هشام لبزة، **كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات في إدارة المخاطر**، **مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات**، جامعة لونيسي علي، البليدة2، الجزائر، العدد 09، 2016، ص: 429.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق التفاعل والتنسيق بين الأطراف المساهمة في إرساء الحوكمة

تتعدد الأطراف الفاعلة المساهمة في التطبيق السليم والفعال لحوكمة الشركات وتشمل أطراف وجهات خارجية، كما تضم أطراف من داخل الشركة تشمل نشاط التدقيق الداخلي كطرف هام ازداد دوره من خلال خدماته التأكيدية والاستشارية في سبيل دعم أسس ومبادئ وقواعد الحوكمة الرشيدة، وفي سبيل تحقيق تلك الغايات والأهداف استلزم الأمر ضرورة خلق التفاعل والتنسيق المناسب والملائم بين المدققين الداخليين ومختلف الأطراف الأخرى المساهمة في تطبيق الحوكمة، على رأسهم مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي... وضمن هذا المبحث سيتم توضيح ذلك التفاعل الموجود واللازم بين التدقيق الداخلي مع الآليات الأخرى السابقة الذكر في سبيل إرساء نظام حوكمة فعال، ثم إبراز اتجاهات تلك العلاقات وفق متطلبات المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين.

المطلب الأول: تفاعل التدقيق الداخلي مع الآليات الأخرى لإرساء نظام حوكمة فعال

يقوم نشاط التدقيق الداخلي ضمن الشركة بالتفاعل مع العديد من الأطراف الداخلية أو الخارجية ويعمل على خدمة أطراف لها دور هام في تحسين مسار حوكمة الشركات أيضا، وبالخصوص مجلس الإدارة ولجنة التدقيق المنبثقة عنه والمدقق الخارجي الذي يقدم رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية المعدة، كما يقدم نشاط التدقيق الداخلي خدماته التأكيدية والاستشارية لإدارة الشركة كذلك. إذ تتجلى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال ما يلي:

- وجود نشاط التدقيق الداخلي ضمن الشركة يزيد من ثقة المستثمرين بقدرة الإدارة من تحقيق الأهداف والإستراتيجيات المرسومة؛
- تعزيز التدقيق الداخلي مساءلة المساهمين لمجلس إدارة الشركة؛
- يقوم المدققون الداخليون عن طريق مهامهم المنفذة بدعم مصداقية وعدالة التقارير المالية وغير المالية المقدمة من طرف مجلس الإدارة؛
- يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم مدى وجود وملائمة وكفاية نظام الرقابة الداخلية لمواجهة المخاطر وبالتالي ضمان تحقيق الأهداف والغايات المنشودة؛

- يدعم نشاط التدقيق الداخلي مختلف الأنشطة داخل الشركة ويعمل على تحسين وتطوير النظم والمسارات الموجودة ويقدم ارشادات مفيدة وهذا يدخل في نطاق رعاية مصالح الأطراف أصحاب المصالح كحلقة مهمة لضمان حوكمة فعالة[1].

إذ يرتكز نظام الحوكمة الفعال ضمن الشركة على تعاون عدة أطراف منها مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الخارجي... كما يمكن الإشادة أيضا بالمساهمة الفعالة لنشاط التدقيق كأحد الدعائم الأساسية للحوكمة، وقد تم التأكيد على ذلك صراحة من خلال تعريف معهد المدققين الداخليين IIA للتدقيق الداخلي بواسطة إتباعه أسلوب منهجي ومنظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة.

وزيادة على اعتبار نشاط التدقيق الداخلي كأحد الأعمدة الرئيسية في بناء حوكمة فعالة بأسلوب مباشر، فهذا النشاط يحمل أدوار أخرى تساهم بطريقة غير مباشرة في تحقيق فعالية الحوكمة من خلال العلاقات الوثيقة والخدمات التأكيدية والاستشارية المقدمة لباقي الأطراف الأخرى للحوكمة على رأسها مجلس الإدارة، لجنة التدقيق... هذا ما يؤكد أن ارتفاع وزيادة مستوى جودة الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي سوف ينعكس مباشرة على تحقيق حوكمة فعالة وسليمة[2]. ويمكن عرض تفاعل التدقيق الداخلي مع الآليات الأخرى السابقة الذكر لإرساء نظام حوكمة فعال كما يلي:

أولا: مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة أحد أبرز آليات الحوكمة التي تشرف على عمل الإدارة في الشركة، وبسبب تزايد أهمية الأدوار والمسؤوليات الملقاة على عاتق مجلس الإدارة في سبيل دعم حوكمة الشركات، هذا ما جعل مختلف التشريعات وتقارير الممارسة الجيدة للحوكمة ضمن معظم الدول تركز على ضرورة فرض على الشركات المساهمة أن تشكل مجلس إدارة، كما حددت تركيبته ومؤهلات أعضاءه واللجان المنبثقة عنه. ويؤدي مجلس الإدارة ضمن شركات المساهمة دورا أساسيا في حماية وترقية مصالح المساهمين، فمجلس الإدارة هو المسؤول الأول أمام الجمعية العامة عن حماية حقوق المساهمين والمحافظة عليها، ومن منظور نظرية الوكالة يعتبر مجلس الإدارة كآلية تسمح من تهذيب سلوك كبار المديرين، شريطة أن

[1] مسعود صديقي، لخضر أوصيف، **المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية: دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 06، 2011، ص ص: 88-89.

[2] محمد علوي بلفقيه، عبد اللطيف محمد باشيخ، **العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة عبد العزيز 'الاقتصاد والادارة'**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، المجلد 28، العدد 2، 2014، ص: 5.

تتوفر التركيبة المثلى ضمنه للقيام بهذا الدور الرقابي الفعال، هذا ما يؤكد على ضرورة حتمية الموازنة بين أعضاء مجلس الإدارة من حيث المهارات والخبرات الشخصية وإدراك وفهم أنشطة الشركة ومجالات تدخلها، كما يجب أن يكون هنالك توازن بين المديرين التنفيذيين وغير التنفيذيين ضمن تشكيلة المجلس[1].

وقد قام الإتحاد القومي لمديري الشركات The National Association of Corporates Directors ومؤسسة إيرنست أند يونغ Ernt & Young بوضع الوصايا العشر التالية لمساعدة مجالس إدارة الشركات على تحسين ممارسات الحوكمة بها وفقا لما تحتاج إليه كل شركة، كما يلي[2]:

- التفكير في إضافة أشخاص خارجيين مستقلين لملء الفجوات في الخبرة ولضمان إشراف أكثر استقلالا على اتخاذ القرارات في مجلس الإدارة؛
- التفكير في جميع مراحل تطور الشركة في إنشاء لجنة دائمة للتدقيق أو لجنة لتحديد المرتبات والترشيحات أو كل هذه اللجان الثلاث معا للتركيز بشكل أكبر على تلك الموضوعات؛
- ضرورة الموازنة بين التركيز على التخطيط الإستراتيجي والإشراف القوي على النواحي الرئيسية مثل إدارة المخاطر والموارد البشرية وتداول المناصب الإدارية؛
- وضع آلية يمكن عن طريقها تحديد الاختصاصات والسلطات التي يحتاج إليها مجلس الإدارة والتأكد من حصول المجلس عليها؛
- عند البحث عن أعضاء جدد لمجلس الإدارة يجب السعي إلى ضم مرشحين من ذوي النزاهة والخبرة في الصناعة والاتصالات القوية؛
- وضع إرشادات للعمل في مجلس الإدارة مع التأكد من قيام أعضاء مجلس الإدارة المحتملين بتخصيص الوقت اللازم للعمل في المجلس؛
- زيادة درجة الأداء عن طريق زيادة عدد الاجتماعات وزيادة الوقت المخصص للإعداد للاجتماعات؛
- التركيز على المعلومات ولكن مع التركيز في الوقت نفسه على هيكل وآليات عمل مجلس الإدارة؛

[1] بودي مفروم، عبد اللطيف مصيطفى، **أثر خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على الأداء المالي للشركة: دراسة تجريبية على الشركات المشكلة لمؤشر كاك 40 من 2010 إلى 2014**، **مجلة الواحات للبحوث والدراسات**، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 9، العدد 2، 2016، ص: 695.

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص ص: 105-106.

- التفكير في تحديد مستوى معين كحد أدنى لملكية أعضاء مجلس الإدارة من أسهم الشركة لتحقيق قدر أكبر من التوازن بين مصالحهم ومصلحة الشركة وأصحابها؛
- إتباع الوصايا السابقة بقدر من الحساسية يتناسب مع مستوى نضج الشركة والبحث عن الحلول الأفضل ملاءمة لمرحلة الحياة التي بلغتها الشركة.

ويتم دائما التأكيد على دور مجلس الإدارة باعتباره أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يعمل على حماية الأموال المستثمرة في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة إدارة الشركة، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب أداءها وبالتالي يساهم في تعظيم قيمة الشركة. ولكي يكون مجلس الإدارة فعال يجب أن يكون في الموقف الذي يؤهله للعمل لمصلحة الشركة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهداف الاجتماعية للشركة أيضا، مع غرس سمات النزاهة والشفافية والمسؤولية ضمن أعضاءه للعمل لمصلحة الشركة[1].

ويمكن تلخيص العلاقة بين كل من التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة في سبيل دعم وتفعيل إطار فعال لحوكمة الشركات من خلال النقاط التالية[2]:

- ينبغي وجود نشاط للتدقيق الداخلي في الشركة يحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة وإدارة الشركة؛
- ينبغي أن يكون نشاط التدقيق تابع لمجلس الإدارة بحيث يتاح له الاتصال المستمر مع رئيس مجلس الإدارة ولجنة التدقيق؛
- يجب على مجلس الإدارة تحديد سلطة وغرض ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي؛
- يقع على عاتق مجلس الإدارة إعادة النظر سنويا في نطاق عمل نشاط التدقيق الداخلي ويبين مدى سلطته والموارد المتاحة له؛

[1] خليدة عابي، سردوك فاتح، **دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية: دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر**، **مجلة رؤى اقتصادية**، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 12، جوان 2017، ص: 471.

[2] عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، 2015، ص: 129.

- يجب على مجلس الإدارة ولجنة التدقيق أن يضمنا الفصل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من أجل تحقيق الاستقلالية؛
- يقدم نشاط التدقيق الداخلي تأكيدا مستقلا وموضوعيا لمجلس الإدارة عن مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والأنشطة الأخرى للشركة.

فعلاقة التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة لا تكون علاقة مباشرة في أغلب الأحيان وإنما تكون من خلال لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة، أما في حالة عدم وجود هذه اللجنة فإن مجلس الإدارة يجب عليه أن يضطلع بالمهام التي تكفل تحقيق استقلال وكفاءة وفعالية وحدة التدقيق الداخلي[1].

ثانيا: لجنة التدقيق

ظهرت فكرة تكوين لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الاختلالات المالية التي مست التقارير المالية لشركة Mckesson & Robbins والتي دعت من خلالها كل من بورصة نيويورك NYSE ولجنة تداول الأوراق المالية SEC إلى التوصية بضرورة إنشاء لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين مهمتها تعيين مدقق خارجي وتحديد أتعابه، وذلك بهدف زيادة استقلاليته في إبداء رأي فني محايد حول التقارير المالية للشركات[2]. وقد ساعدت عدة عوامل أخرى على زيادة الاهتمام بتكوين لجان التدقيق، لعل من أهمها ما يلي[3]:

- تزايد حالات الفشل المالي للعديد من المؤسسات والبنوك؛
- وجود اهتمام متزايد بضرورة حماية والمحافظة على استقلالية المدقق؛
- ضرورة الحد من حالات الغش والتلاعب وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية؛
- الحاجة إلى وضع آلية تسمح بالرقابة على أداء الإدارة خدمة لمصالح الأطراف ذات المصلحة.

ودائما عند البحث عن مفهوم لجنة التدقيق يمكن ملاحظة ارتباطه بالمهام الموكلة لهذه اللجنة، ويمكن تعريف لجنة التدقيق على أنها "لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة، وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة، وتجتمع معظم لجان التدقيق كل ثلاثة أشهر،

[1] يوسف سعيد يوسف المدلل، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص: 99.

[2] سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، **المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية**، مخبر الاقتصاد الكلي والمالية الدولية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، العدد 03، أفريل 2015، ص ص: 20-21.

[3] **المرجع نفسه**، ص: 21.

ويجب أن يكون لها خط اتصال مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ الحوكمة والقيام بمهمة الرقابة والتدقيق والمساءلة[1]".

وانتشرت فكرة تكوين لجان التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين المعينين من خارج الشركة لزيادة فعالية المجلس ودعم تطوير النظام المحاسبية والرقابية وغرس المناقشة الموضوعية للمشاكل، كما أن تكوين لجان التدقيق من أعضاء مجلس إدارة مستقلين سيسمح من زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين ولمساندة إدارة الشركة من قيامها بمهامها بكفاءة وفعالية ولدعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي أيضا فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية وما يتبعه من زيادة جودة أداء عملية التدقيق ككل.

لتصبح لجنة التدقيق تمثل خط الدفاع الأول لدعم الثقة في النظام الرقابي للشركة من خلال قيامها بالإشراف والمتابعة على كافة أنشطة الشركة بشكل مستقل وتقديم توصياتها إلى مجلس الإدارة إلى جانب سعيها لدعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية[2]. فقد تعدت مسؤوليات لجنة التدقيق الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها إدارة الشركة، ليشمل دورها أيضا ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة التدقيق الداخلي، حتى تستفيد منها كدعائم أساسية تساعدها في تحقيق حوكمة أفضل للشركات[3].

ومن أجل ضمان أن تكون لجان التدقيق فعالة ضمن الشركات وتقوم بالأدوار الموكلة إليها بكفاءة واحترافية، يجب عليها أن تتميز بعدة خصائص يمكن حصرها كما يلي[4]:

- **الاستقلالية:** يعتبر معيار الاستقلالية عن الإدارة التنفيذية من أهم المعايير التي ترتكز عليها أغلب اللوائح المنظمة لعمل لجنة التدقيق، ويمثل هذا المعيار أحد أهم شروط اختيار أعضاء لجنة التدقيق

[1] عبد الله عناني، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، **مجلة الباحث الاقتصادي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد 07، جوان 2017، ص ص: 243-244.

[2] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 212.

[3] سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات – مع دراسة تطبيقية**، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 45، العدد 1، جانفي 2008، ص: 28.

[4] عبد الله عناني، **مرجع سبق ذكره**، جوان 2017، ص ص: 244-245.

حيث أنه من الضروري أن يكون أعضاء لجنة التدقيق مستقلين ظاهريا وحقيقيا عن إدارة الشركة، بحيث لا يظهر لمجلس إدارة الشركة وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء اللجنة والمدراء التنفيذيين للشركة.

- **مؤهلات وخبرات أعضاء لجنة التدقيق**: يعتبر تشعب وتعقد الأدوات المالية الحالية، وتعقد هياكل رأس مال الشركات، وظهور صناعات جديدة، والتوجه نحو معايير المحاسبة الدولية، كلها معايير تؤكد على أهمية وضرورة وجود أعضاء مؤهلين تأهيلا علميا مناسبا ويمتلكون الخبرات العملية الكافية يكونون من أعضاء لجنة التدقيق.
- **حجم لجنة التدقيق واجتماعها**: يعتمد في تحديد عدد أعضاء لجنة التدقيق على حجم مجلس الإدارة وحجم الشركة ككل، إذ من الضروري عند تحديد عدد أعضاء لجنة التدقيق أن يكون كافيا ليحقق مزيجا من الخبرات والكفآت، ويوازن بين حجم المهام ونوعيتها الموكلة إلى أعضاء اللجنة والتي تختلف من شركة لأخرى، كما يجب مراعاة عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، مع عدم انخفاض أيضا لعدد أعضاء اللجنة بصورة تحد من أداءها لأعمالها بكفاءة وفعالية، في حين يتراوح العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق بين ثلاثة وخمسة أعضاء، وينبغي أن تتضمن اللجنة على الأقل ثلاثة أعضاء كلهم مستقلين غير تنفيذيين. وفيما يخص اجتماعات لجنة التدقيق فهي تعتبر أداة مهمة للتحقق من أن أعضاء اللجنة ينجزون المهام الموكلة إليهم تجاه الشركة، لذا على لجان التدقيق أن تنفذ مهامها بكفاءة من خلال زيادة تكرار الاجتماعات وذلك من أجل الحفاظ على وظيفة الرقابة.

في بداية الأمر كانت لجنة التدقيق مسؤولة على التقارير المالية السنوية التي تعدها إدارة الشركة، ليصبح هذا الدور يشمل أيضا ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية مع الإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي... ومن أجل الوفاء بهذه المسؤوليات والمهام بشكل فعال استدعى ذلك ضرورة اعتماد لجنة التدقيق على التدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات، وذلك من خلال تعاون الطرفين فيما يخص عمليات إدارة المخاطر وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أخذا بعين الاعتبار المخاطر المحتملة المستقبلية التي قد تؤثر على تحقيق أهداف الشركة من أجل زيادة فعالية الإدارة وتقوية أداء الشركة ككل. فالتعاون بين الطرفين أمر ضروري ومهم لكن توجد مساهمات أخرى لتفعيل هذه الثنائية تتمثل أيضا في دور التدقيق الداخلي لخدمة لجنة التدقيق

ومساعدتها من خلال تزويدها بالمعلومات الملائمة والمناسبة والموثوقة عن طريق التقارير المقدمة، هذا ما يثمن بقيام لجنة التدقيق بعقد اجتماعات خاصة مع المدققين الداخليين للتأكد من سلامة وكفاية وسائل المتابعة التي وضعتها الإدارة لمواجهة المخاطر التي تؤثر على عملية إعداد التقارير المالية، مع التأكد من وجود تنسيق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي من خلال لجنة التدقيق كحلقة وصل فعالة بينهما[1].

وتعتبر لجنة التدقيق بالنسبة لنشاط التدقيق الداخلي حارسا له من تدخل الإدارة في شؤونه، هذا ما يزيد من استقلاليته عن طريق رفع التقارير مباشرة لها عن الأخطاء والانحرافات المكتشفة أثناء القيام بمهمة التدقيق، ويمكن عرض مهام لجنة التدقيق تجاه نشاط التدقيق الداخلي في الشركة من خلال النقاط التالية[2]:

- تقييم فعالية التدقيق الداخلي وجودته كجزء من الرقابة الداخلية وأنه يتم وفق معايير الأداء المهني؛
- متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام التدقيق الداخلي والموافقة عليها؛
- فحص إستراتيجية أداء التدقيق الداخلي وخطته السنوية والموافقة عليها؛
- تدعيم استقلالية التدقيق الداخلي وذلك من خلال تعيين مسؤول التدقيق الداخلي وعزله والتأكد من أن لديه الموارد الكافية لمباشرة عملياته، وإعطاءه حرية الاتصال المباشر معها لمناقشة الأمور المهمة، كما تتأكد من عدم وجود أية قيود على المدققين الداخليين تعيق من تنفيذ مهامهم، وأخيرا المشاركة في تعيين فريق التدقيق وترقيتهم وتغييرهم؛
- فحص نتائج التدقيق الداخلي وخاصة تلك التي لها أثر مهم في الشركة مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين التي تطبق على الشركة؛
- فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم، ويمكن الحصول على هذه المعلومات أيضا من المدققين الخارجيين لأنهم مطالبون بفحص كفاءات المدققين الداخليين والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المدققين الداخليين؛

[1] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 216.
[2] عبد الله عناني، **مرجع سبق ذكره**، جوان 2017، ص ص: 246-247.

- تساهم لجنة التدقيق في إعداد برنامج التدقيق الداخلي بالتنسيق مع المدقق الداخلي ومتابعة مهامه من خلال مختلف التقارير التي يرسلها للجنة التدقيق فهو بمثابة أداة رقابة لصالح مجلس الإدارة ممثلا بلجنة التدقيق على إدارة الشركة.

ثالثا: التدقيق الخارجي

يؤدي المدقق الخارجي مهمته من خلال إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن صحة المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، إذ يعمل المدقق الخارجي بصفته وكيلا عن المساهمين من أجل رقابة أعمال إدارة الشركة ومجلس الإدارة بالأخص، الذي يعتبر مسؤولا عن القوائم المالية للشركة، ويستمد المدقق الخارجي قوته داخل الشركة بسبب استقلاليته المطلقة وعدم تبعيته لأي جهة إدارية، هذا ما يزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصلحة في تقريره حول القوائم المالية للشركة[1].

ويعتبر وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي أمرا مهما وضروريا لكلا الطرفين وللشركة ككل، إذ ينعكس ذلك إيجابيا على تحقيق أهداف كل منهما وعلى حسن إدارة الشركة بشكل عام، وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

فالأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي تعتبر استكمالا للمهام الرقابية الموكلة للمدقق الداخلي، وتقضي متطلبات الحوكمة التعاون والتنسيق بينهما في كافة مجالات العمل وهو ما أشار إليه المعيار الدولي للتدقيق 610 Norme internationale d'audit **(ISA)** بعنوان "استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي"، وقد ركز هذا المعيار ضرورة قيام المدقق الخارجي الحصول على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير آليات فاعلة لإنجاز مهامه بكفاءة، مع الأخذ في الاعتبار الظروف المحيطة بأداء المدقق الداخلي، وموقعه ضمن الشركة وطبيعة المهام والمسؤوليات الموكلة إليه، وأيضا وجهة نظر الإدارة حول توصياته المقدمة ضمن التقارير وكذلك كفاءته المهنية.

[1] عمر شريقي، **مرجع سبق ذكره**، 2015، ص: 128.

ولتعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لابد من تنسيق جهودهما معا، لزيادة فعالية عمل التدقيق وتقليل تكلفة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال الحد من الازدواجية وتكرار العمل بينهما[1]. وتتلخص علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي من خلال التعاون بينهما في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات والعمل على زيادة فعاليتها في عدة نواحي يمكن ذكر أهمها كما يلي[2]:

- يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على خدمات المدقق الداخلي بخصوص معرفة إذا ما كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة تحافظ على دقة وشفافية السجلات والدفاتر ومدى انعكاس ذلك على عدالة الإفصاح؛
- يوفر المدقق الداخلي للمدقق الخارجي كافة المعلومات عن توزيع المهام والمسؤوليات بين أفراد الشركة؛
- يساعد التدقيق الداخلي المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية على الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وكشوف ومرفقات عناصر الميزانية؛
- يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدققون الداخليون من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق؛
- اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي فيما يخص فحص عمليات الفروع وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة شركات ذات فروع مختلفة؛
- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي يقلل من فحص ومراجعة التفاصيل الصغيرة ويركز العمل على الأمور الجوهرية؛
- اعتماد المدقق الخارجي على نشاط التدقيق الداخلي في مجال اكتشاف التلاعب نظرا لتواجده الدائم في الشركة واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية؛
- ينبغي على المدقق الخارجي والمدقق الداخلي عقد لقاءات دورية لمناقشة الاهتمامات المشتركة وتبادل مهاراتهم وخبراتهم المتكاملة، وحصول كل منهم على فهم أحسن لنطاق عمل الآخر.

[1] رغدة إبراهيم المدهون، **مرجع سبق ذكره**، 2013-2014، ص: 51.

[2] بلقاسم بوفاتح، عبد القادر بلعربي، **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات: دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط – غرداية – ورقلة)**، **مجلة الباحث الاقتصادي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد 06، ديسمبر 2016، ص: 258.

المطلب الثاني: اتجاهات علاقة التدقيق الداخلي مع الأطراف الأخرى للحوكمة في ظل متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية

دائما ما يثار الجدال حول موقع التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للشركة بحيث يتراوح بين تبعية هذا النشاط للمدير العام أو لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، وحسب هذه المواقع المختلفة يتعرض المدقق الداخلي لضغوطات تؤثر على استقلاليته وموضوعيته بسبب القيود التي تفرض على نطاق عمله وتقاريره.

فتبعية التدقيق الداخلي للمدير العام يجعل تركيزه على ما دون الإدارة العامة للشركة لأنه سيوجه تقاريره للمدير العام، وعندما يرتقي الموقع الوظيفي للتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي ليصبح تابعا لمجلس الإدارة فإن مجال تركيز عمل التدقيق الداخلي سيزيد ومحتوى التقارير سيتحسن بسبب قدرة التدقيق الداخلي في التدخل على نطاق واسع ضمن كل ما هو دون مجلس الإدارة، لكن يعتبر الوضع الأفضل لموقع التدقيق الداخلي عندما يكون تابعا للجنة التدقيق مما يسمح بتحرر هذا النشاط من ضغوط الإدارة ومجلس الإدارة، كما برز اتجاه آخر مبني على ضمان استقلالية التدقيق الداخلي من خلال الحصول على خدمات التدقيق الداخلي من مصدر خارجي عن الشركة[1]. ويعتبر المدقق الداخلي مستقلا عندما يقوم بأداء مهامه بحرية وموضوعية، فالاستقلال يساعد المدقق الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة ضمن التقارير التي يعدها عن مهمات التدقيق الموكلة إليه[2].

وقد ركزت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على استقلالية التدقيق الداخلي وموضوعيته ضمن معايير الخصائص من خلال المعيار 1100 الاستقلالية والموضوعية ومعايير التنفيذ المنبثقة عن هذا المعيار، حيث جاء في صلب هذا المعيار تأكيد على ضرورة أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا موضحا تفاعله مع الإدارة ومجلس الإدارة للشركة، وذلك من خلال ما يلي[3]:

---

[1] علي ذنيبات، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص ص: 285-286.

[2] إبراهيم إسحق نسمان، **دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة، فلسطين، 2009/2008، ص: 44.

[3] بالاطلاع على موقع معهد المدققين الداخليين WWW.theiia.org، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) 2017**، **مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 11 فيفري 2018 على الساعة 15:00 (GMT+1).

أولا: الاستقلالية التنظيمية (المعيار 1110)

يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لمستوى تنظيمي في الشركة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه، كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يؤكد لمجلس الإدارة الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك بصفة سنوية على الأقل. وتتحقق الاستقلالية التنظيمية فعليا حين يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا من الناحية الوظيفية لمجلس الإدارة، هذا ما يسمح في ظل تلك التبعية قيام مجلس الإدارة بما يلي:

- المصادقة على ميثاق التدقيق؛
- المصادقة على خطة التدقيق الداخلي المبنية على أساس تقييم المخاطر؛
- المصادقة على موازنة التدقيق الداخلي وخطة الموارد الخاصة به؛
- تلقي التبليغات والتقارير من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالخطة الموضوعة له وغير ذلك من المسائل الأخرى؛
- المصادقة على القرارات المتعلقة بتعيين وعزل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي؛
- المصادقة على راتب ومكافآت الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي؛
- طلب المعلومات المناسبة من الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لتحديد ما إذا كانت هناك أي قيود غير ملائمة على موارد نشاط التدقيق الداخلي أو على نطاق عمله.

إذ يجب الأخذ بعين الاعتبار عند تقديم خدمات التأكيد أن يكون نشاط التدقيق الداخلي في مأمن من أي تدخل في تحديد نطاق التدقيق وإنجاز أعماله وإبلاغ النتائج، كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي التصريح عن أي تدخل من هذا النوع لمجلس الإدارة ومناقشة تداعياته.

ثانيا: التفاعل الجيد مع مجلس الإدارة (المعيار 1111)

يجب أن يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتفاعل بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة.

ثالثا: دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي (المعيار 1112)

عندما يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أي أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار التدقيق الداخلي، أو عندما يتوقع أن يصبح لديه مثل هذه الأدوار، فيجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من تأثيرها السلبي على الاستقلالية والموضوعية. فيمكن أن يطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق

الداخلي ممارسة أدوار أو مسؤوليات إضافية تقع خارج إطار التدقيق الداخلي، كمسؤولية نشاطات الامتثال، أو نشاطات إدارة المخاطر. إن هذه الأدوار أو المسؤوليات قد تؤثر سلبا في الواقع أو في الظاهر على الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي. وتتمثل الاحتياطات في الإجراءات الإشرافية المتخذة عادة من قبل مجلس الإدارة للتعامل مع التأثيرات السلبية المحتملة، ويمكن أن تشمل تلك الإجراءات تقييما دوريا لعلاقات التبعية والمسؤوليات واستحداث إجراءات بديلة للحصول على تأكيدات بخصوص مجالات المسؤولية الإضافية.

رابعا: معوقات الاستقلالية والموضوعية (المعيار 1130)

عندما يكون هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية سواء في الواقع أو الظاهر، فيجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المناسبة، وتعتمد طبيعة هذا الإفصاح المطلوب على طبيعة معوقات الاستقلالية أو الموضوعية. ومن بين المعوقات يمكن ذكر تضارب في المصالح الشخصية، والقيود المفروضة على نطاق عمل التدقيق، والقيود المفروضة على الحصول أو الاطلاع على السجلات، والاتصال بالموظفين، والوصول إلى الأصول المادية، والقيود المفروضة على الموارد كالتمويل مثلا. كما يعتمد تحديد الأطراف المناسبة التي يجب الإفصاح لها عن تفاصيل أي معوقات تؤثر على الاستقلالية أو الموضوعية على ما هو منتظر من نشاط التدقيق الداخلي، وعلى مسؤوليات الرئيس التنفيذي للتدقيق تجاه الإدارة ومجلس الإدارة المنصوص عليها في ميثاق التدقيق الداخلي، كما يعتمد تحديد تلك الأطراف المناسبة على طبيعة المعوقات نفسها.

كما تتجلى علاقة نشاط التدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة في التقارير المفصح عنها والواجبة الإبلاغ إلى الإدارة ومجلس الإدارة، وهذا ما أكدت عليه المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن العديد من معايير الصفات ومعايير الأداء، ويتجلى ذلك من خلال ما يلي[1]:

أولا: التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة (المعيار 1320)

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ الإدارة ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة، وينبغي أن يتضمن الإفصاح ما يلي:

[1] بالاطلاع على موقع معهد المدققين الداخليين WWW.theiia.org، **المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير) 2017**، **مرجع سبق ذكره**، بتاريخ 12 فيفري 2018 على الساعة 11:00 (GMT+1).

- نطاق ووثيرة التقييمات الداخلية والخارجية؛
- مؤهلات واستقلالية المقيم أو فريق التقييم بما فيها احتمالات وجود أي تضارب في المصالح؛
- استنتاجات المقيمين؛
- خطط الإجراءات التصحيحية.

إذ يتحدد شكل ومحتوى وتواتر تبليغ الإدارة ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة من خلال المناقشات مع الإدارة ومجلس الإدارة، مع مراعاة مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي والرئيس التنفيذي للتدقيق والمبينة في ميثاق التدقيق الداخلي. ولإثبات التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير، يراعى تبليغ نتائج التقييمات الخارجية والتقييمات الداخلية الدورية حال انتهائها. في حين يتم تبليغ نتائج المراقبة المستمرة مرة في السنة على الأقل، وتضم نتائج هذه التقييمات رأي المقيم أو فريق التقييم بشأن درجة التقيد المشار إليها.

ثانيا: الإفصاح عن حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير (المعيار 1322)

عندما يكون من شأن عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو عملياته فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة ومجلس الإدارة.

ثالثا: التبليغ والموافقة عن خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها (المعيار 2020)

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها، إلى الإدارة ومجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها، كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ عن تأثير محدودية الموارد.

رابعا: إبلاغ الإدارة ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي (المعيار 2060)

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا للخطط الموضوعة له، وعن تقيد هذا النشاط بمبادئ اخلاقيات المهنة والمعايير، يجب أن يشمل ذلك الإبلاغ على المخاطر الهامة والقضايا

المتعلقة بالرقابة، بما في ذلك مخاطر الاحتيال، ومسائل الحوكمة، وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تتطلب انتباه الإدارة ومجلس الإدارة.

إذ يتحدد محتوى وتواتر الإبلاغ من قبل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي والإدارة ومجلس الإدارة بصورة تعاونية، ويعتمد محتوى وتواتر الإبلاغ أيضا على مدى أهمية المعلومات التي يلزم تبليغها ومدى إلحاح الحاجة إلى اتخاذ الإجراءات المتعلقة بها واللازم اتخاذها من قبل الإدارة أو مجلس الإدارة. ويجب أن يبلغ الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى الإدارة ومجلس الإدارة عن ما يلي: 1/ميثاق التدقيق الداخلي، 2/استقلال نشاط التدقيق الداخلي، 3/خطة التدقيق ومدى تقدم سير العمل بها مقارنة مع الخطة الموضوعة، 4/الاحتياجات من الموارد، 5/نتائج نشاط التدقيق، 6/مدى التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير والخطط الموضوعة لمواجهة القضايا الهامة المتعلقة بالتقيد، 7/استجابة الإدارة في مواجهة المخاطر التي قد تكون غير مقبولة للشركة بحسب رأي الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي.

خامسا: نشر نتائج مهمة التدقيق (المعيار 2440)

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية. فالرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مسؤول عن مراجعة والموافقة على التبليغ النهائي للمهمة قبل إرساله، وعن اتخاذ القرار حول الجهات التي ستتلقى التبليغ النهائي وحول كيفية نشره، وعندما يفوض الرئيس التنفيذي للتدقيق هذه الواجبات فإنه يحتفظ بكامل المسؤولية.

سادسا: التبليغ عن قبول المخاطر (المعيار 2600)

عندما يرى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة قد قبلت مستوى غير مقبول من المخاطر بالنسبة للشركة، فيجب عليه مناقشة ذلك مع الإدارة العليا، ويجب عليه رفع المسألة إلى مجلس الإدارة في حالة عدم الوصول إلى حلول. ويتم تحديد المخاطر التي قبلتها الإدارة من خلال المراقبة أثناء مهمة تأكيد أو مهمة استشارية أو أثناء تنفيذ الإجراءات التصحيحية المتخذة من قبل الإدارة ناتجة عن مهمات تدقيق سابقة أو من خلال وسائل أخرى.

خلاصة الفصل الثالث

لقد تم تكوين هذا الفصل من خلال استطلاع معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين وأيضا مبادئ أخلاقيات المهنة الصادرة عن نفس المعهد، إذ يمكن لمس تلك المساهمة لنشاط التدقيق الداخلي في تحسين مسار حوكمة الشركات، عن طريق عدة اتجاهات أو أبعاد متمثلة في تقيم نظام الرقابة الداخلية وتحسين عمليات إدارة المخاطر والتفاعل مع باقي أطراف الحوكمة الأخرى... وكل ذلك يمكن ملاحظته ضمن معايير الصفات أو معايير الأداء أو معايير التنفيذ المنبثقة عنهما، كما تخصص معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي معيارا خاصا بالحوكمة يسعى لتحسينها ضمن الشركة. ومما سبق معالجته ضمن هذا الفصل يمكن تقديم أهم النتائج المتحصل عليها كما يلي:

- يستند نشاط التدقيق الداخلي على مجموعة من المعايير والمبادئ الأخلاقية الواجبة التطبيق عند تخطيط وتنفيذ وكتابة التقارير عن المهمات الموكلة إلى المدقق الداخلي، وبالخصوص تلك الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA والمتمثلة في معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة؛
- يرتكز نظام الحوكمة الفعال على غرس نظام كفء للرقابة الداخلية متضمن مجموعة من المكونات التي بدورها تحتوي على مجموعة من المبادئ كنظام متكامل، ويساهم نشاط التدقيق الداخلي في دعم هذا النظام ككل من خلاله فهمه ثم تحديد المخاطر المتصلة به وأخيرا القيام باختبارات الالتزام اللازمة، وقد أكدت على ذلك أيضا معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي؛
- لقد تضمنت مكونات إدارة المخاطر وفقا للإطار الجديد على مكون متعلق بالحوكمة يضم عدة مبادئ مما سيزيد من تقاطع هذين المفهومين، كما قد برزت من خلال معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي تلك المساهمة والعلاقة التكاملية لهذا النشاط في دعم إدارة المخاطر لغرض تحسين مسارات حوكمة الشركات؛
- يتأسس نظام الحوكمة الفعال ضمن الشركة أيضا على وجود تعاون عدة أطراف منها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي... وقد أكدت على ذلك معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي من خلال عدة معايير سواء معايير الصفات أو الأداء أو التنفيذ.

الفصل الرابع

دعم فعالية الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية وفق متطلبات المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تمهيد

بعد اتمام الجانب النظري الذي تكون من خلال ثلاثة فصول الأولى تم التعرف من خلالها على أهم المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات ثم التدقيق الداخلي، مع التركيز على المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA، وإبراز أهم القراءات الممكنة لها في سبيل دعم مسارات تطبيق وتحسين وتفعيل نظم الحوكمة ضمن الشركات.

جاء هذا الفصل الأخير لعرض الدراسة الميدانية من خلال تسليط الضوء على دعم فعالية الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية في ضوء متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، حيث استلزم الأمر للقيام بذلك إعداد استمارة استبيان مخصصة للإجابة على أسئلة الدراسة عن طريق اختبار مختلف الفرضيات المطروحة، وقد تم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في المدققين الداخليين لشركات المساهمة الجزائرية، وذلك من أجل الوقوف على واقع الحال بالنسبة للإجراءات التي تخص تطبيق الحوكمة من جهة والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي من جهة أخرى، مع إدراك الآراء المهنية لأفراد عينة الدراسة حول تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

ومن أجل تحرير هذا الفصل الأخير فقد تم تقسيم محتوياته هو الآخر إلى ثلاثة مباحث متكاملة مع بعضها البعض كما يلي:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات.
- المبحث الثاني: نتائج إجابات أفراد العينة.
- المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

قبل القيام بعرض وتقديم وتحليل ومناقشة نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة الميدانية والمتمثلين في المدققين الداخلين لشركات المساهمة الجزائرية، يجب توضيح مسار إعداد وتكوين أداة الدراسة الميدانية والمتمثلة في استمارة الاستبيان، ثم التحقق من قوتها عن طريق تحقيق مجموعة من الاختبارات عليها، وهذا ما سيتضمنه هذا المبحث الذي يلخص الطريقة والأدوات المستخدمة ضمن مختلف مراحل وخطوات الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

لكل دراسة منهجية ترتكز عليها وتوجهها، لهذا وجب علينا توضيح منهجية هذه الدراسة الميدانية من خلال هذا المطلب الأول، والذي تضمن عدة عناصر ومفاتيح أساسية لبناء النتائج والتوصيات اللازمة، حيث اشتمل على عرض مصادر جمع البيانات، الأداة والمتغيرات، المجتمع والعينة، وأخيرا حدود ومشاكل الدراسة الميدانية.

أولا: مصادر جمع البيانات

تتعدد مصادر جمع البيانات من حيث تعدد مصادر المعلومات الإحصائية التي تعود إما لمصادر وثائقية (تاريخية) وتكون عادة متوفرة في السجلات والوثائق والكشوف والتقارير المالية... والناتجة عن حصيلة النشاط اليومي للشركات أو المؤسسات في مختلف مجالاتها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والمالية... فعندما تقوم هذه الشركات والمؤسسات بتهيئة هذه البيانات وطبعها ثم نشرها تسمى "المصادر الأولية"، أما عندما تقوم بتجهيز جزء من هذه البيانات أو كلها قبل نشرها لجهات أخرى كالمنظمات والمؤسسات والمكاتب وطبعها ثم نشرها ففي هذه الحالة يطلق عليها "المصادر الثانوية". أما المصدر الآخر للبيانات فهو يخص تلك التي يتم جمعها من مفردات المجتمع الإحصائي ميدانيا، ويكون ذلك إما من خلال شمول كافة مفردات المجتمع الإحصائي عندها يسمى "المسح الشامل"، أو بشمول جزء من المجتمع الإحصائي ويطلق عليه "المسح بالعينة"[1]. وهذه الحالة الأخيرة هي المطبقة في الدراسة الميدانية الحالية الخاصة بالمدققين الداخليين لشركات المساهمة النشطة في الجزائر.

[1] عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي: التخطيط للبحث وجمع وتحليل البيانات يدويا وباستخدام برنامج SPSS**، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية الأولى، الإصدار الثالث، 2007، ص: 49.

ثانيا: أداة الدراسة الميدانية ومتغيراتها

تمثلت أداة الدراسة الميدانية في استمارة استبيان[1] أعدت خصيصا وبتناسق وتجانس مع فرضيات الدراسة واعتمادا على المتغيرات التي تم تحديدها، وقد تم تنقيحها وتعديلها وفق آراء وملاحظات الأستاذة المشرفة وبعض من الأساتذة المطلعين على الموضوع، كل هذا ساهم في تكوين أقسام وأجزاء ومحاور استمارة الاستبيان والذي جاء ضمن صلبها ما يلي:

تضمنت الصفحة الأولى واجهة الاستبيان وقد احتوت زيادة على عنوان هذه الدراسة كل من أهدافها وتعريف بأهم المصطلحات المتداولة ضمنها.

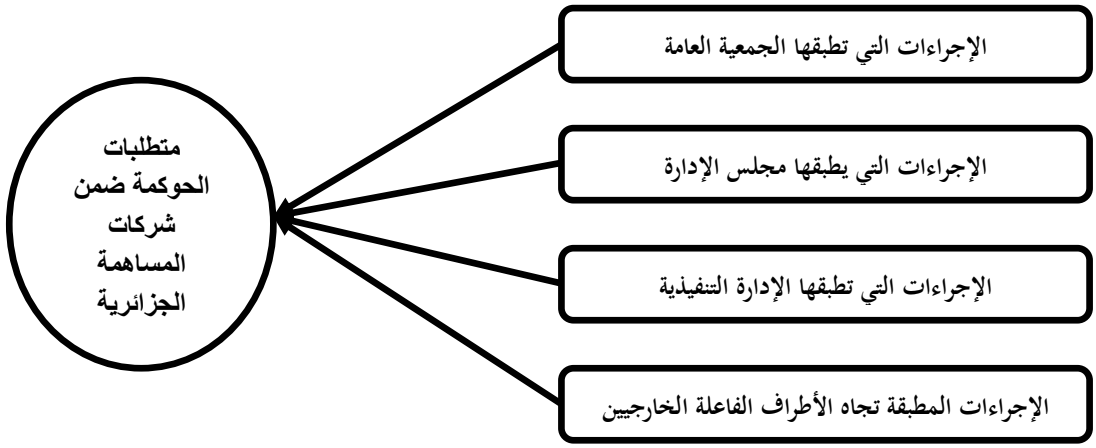
القسم الأول يحتوى على البيانات الشخصية المراد الحصول عليها من عينة الدراسة والمتمثلة أساسا بعد تحديد اسم الشركة، فيما يلي: الوظيفة، الشهادات العلمية، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، عدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني من الاستبيان يحتوي على ثلاثة أجزاء منفصلة كما يلي:

- الجزء الأول بعنوان تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لمعايير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر لسنة 2009 تضمن أربعة محاور، حيث خصص المحور الأول للجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من خلال تسعة (9) فقرات، والمحور الثاني شمل مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من خلال عشرة (10) فقرات، والمحور الثالث عالج الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من خلال ستة (6) فقرات، والمحور الأخير تناول علاقة الشركة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من خلال سبعة (7) فقرات، مع الإشارة أنه في نهاية كل محور ترك المجال مفتوح لعينة الدراسة من أجل تقديم عناصر أخرى مطبقة تخص حوكمة الشركات. وقد تضمن هذا الجزء على عدد من المتغيرات المستقلة المتمثلة في: الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة، الإجراءات التي يطبقها مجلس الإدارة، الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية، الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين، والتي تؤثر في المتغير التابع المتمثل في: متطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية. ويمكن توضيح تلك المتغيرات من خلال الشكل الموالي كما يلي:

[1] انظر الملحق رقم 1 الذي يحتوى على استمارة الاستبيان باللغة العربية والملحق رقم 2 الذي يحتوي على استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية.

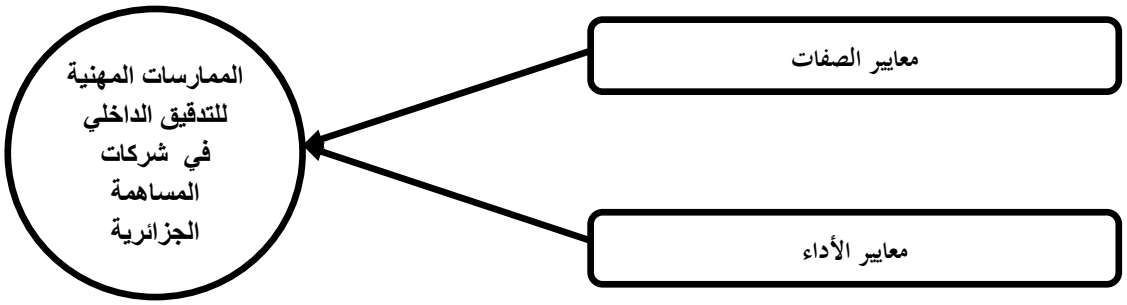
الشكل رقم 04-01: متغيرات الجزء الأول من استمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الجزء الأول من استمارة الاستبيان.

- الجزء الثاني بعنوان توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تضمن محورين، حيث خصص المحور الأول حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات) والذي احتوى على تسعة (9) فقرات، كما خصص المحور الأخير حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) والذي احتوى على اثنا عشر (12) فقرة، مع الإشارة أيضا أنه في نهاية كل محور ترك المجال مفتوح لعينة الدراسة من أجل تقديم عناصر أخرى مطبقة تخص معايير التدقيق الداخلي. وقد تضمن هذا الجزء على عدد من المتغيرات المستقلة المتمثلة في: معايير الصفات ومعايير الأداء، والتي تؤثر في المتغير التابع المتمثل في: الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في شركات المساهمة الجزائرية. ويمكن توضيح تلك المتغيرات من خلال الشكل الموالي كما يلي:

الشكل رقم 04-02: متغيرات الجزء الثاني من استمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الجزء الثاني من استمارة الاستبيان.

مع العلم أنه تم استخدام مقياس يتكون من ثلاثة خيارات هي: إجراء مطبق كليا، إجراء مطبق نسبيا، إجراء غير مطبق تماما ضمن محاور الجزء الأول والثاني، والجدول الموالي يوضح مستويات وأوزان هذا المقياس المستخدم كما يلي:

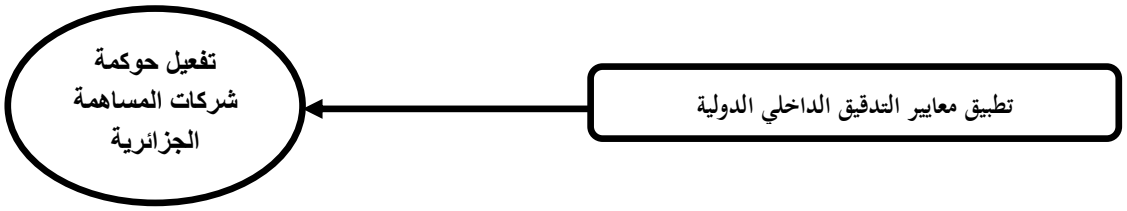
الجدول رقم 04-01: مستويات وأوزان المقياس المستخدم في محاور الجزء الأول والثاني

المستوى	إجراء مطبق كليا	إجراء مطبق نسبيا	إجراء غير مطبق تماما
الوزن	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارة الاستبيان.

- الجزء الأخير بعنون تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية والذي لم يقسم إلى محاور فقد احتوى مباشرة على اثنا عشر (12) فقرة، كما ترك المجال مفتوح لعينة الدراسة من أجل تقديم عناصر أخرى متعلقة بمعايير التدقيق الداخلي الدولية وتساهم في تفعيل حوكمة الشركات. وقد تضمن هذا الجزء على متغير مستقل متمثل في: تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية، والذي يؤثر في المتغير التابع المتمثل في: تفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية. ويمكن توضيح تلك المتغيرات من خلال الشكل الموالي كما يلي:

الشكل رقم 04-03: متغيرات الجزء الأخير من استمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الجزء الثاني من استمارة الاستبيان.

وقد تم استخدام مقياس ليكارت Likert Scale ضمن هذا الجزء من استمارة الاستبيان، وهو مقياس يتدرج من علاقة قوية موجبة (طردية) إلى علاقة قوية سالبة (عكسية) مع الإشارة إلى أنه تم استخدام خمسة (5) خيارات الأكثر شيوعا، ويوضح الجدول الموالي مستويات وأوزان مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

الجدول رقم 04-02: مستويات وأوزان مقياس ليكارت الخماسي

المستوى	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: دلال القاضي، محمود البياتي، **منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص: 113.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في شركات المساهمة الجزائرية، وقد تم أخذ عينة من هذا المجتمع للقيام بالدراسة الميدانية من خلال توزيع استمارات الاستبيان وذلك عن طريق عدة سبل متمثلة في: التسليم والاستلام مباشرة من أفراد عينة الدراسة أو الرجوع بعد فترة معينة، وعن طريق استخدام البريد الإلكتروني، وكذلك بواسطة وسائط تكنولوجيا المعلومات. وقد اشتملت عينة الدراسة على عدة شركات مساهمة جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، ويمكن عرضها وفق الجدول الموالي كما يلي:

الجدول رقم 04-03: عينة الدراسة الميدانية من شركات المساهمة الجزائرية

الرقم	اسم الشركة	قطاع النشاط
01	الشركة الوطنية للتأمين Société Nationale d'Assurance SAA	خدمات التأمينات
02	أليانس للتأمينات Alliance Assurances	خدمات التأمينات
03	القرض الشعبي الجزائري Crédit populaire d'Algérie CPA	الخدمات البنكية
04	البنك الوطني الجزائري Banque nationale d'Algérie BNA	الخدمات البنكية
05	بنك الجزائر الخارجي BEA Banque extérieure d'Algérie	الخدمات البنكية
06	الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط CNEP Caisse nationale d'épargne et de prévoyance	الخدمات البنكية
07	بنك الخليج الجزائر Gulf Bank Algeria AGB	الخدمات البنكية
08	بنك الإسكان الجزائر Housing Bank Algeria	الخدمات البنكية
09	مصرف السلام –الجزائر AL SALAM BANK ALGERIA	الخدمات البنكية
10	BNP Paribas El Djazaïr	الخدمات البنكية
11	نتيكسيس الجزائر Natixis Algérie	الخدمات البنكية
12	المؤسسة الوطنية للاعتماد والمراقبة التقنية ENACT Entreprise Nationale d'Agréage et Contrôle Technique	خدمات الاعتماد والرقابة التقنية
13	م.ت.ف الأوراسي E.G.H El Aurassi	الخدمات الفندقية
14	الجزائر إيجار El Djazair Idjar	الإيجار المالي
15	SACAR :Sacherie et Cartonnerie	انتاج وتوزيع مواد التغليف
16	الشركة الوطنية للتبغ والكبريت SNTA Société Nationale Des Tabacs Et Allumettes	انتاج وتوزيع التبغ والكبريت

17	حمود بوعلام Hamoud Boualem	صناعة وتوزيع المشروبات
18	نفطال Naftal	نقل وإنتاج وتوزيع كل أنواع الوقود
19	الكندي لصناعة الأدوية El KENDI Industrie du Médicament	صناعة وتوزيع الأدوية
20	كوسيدار COSIDER Canalisation	البناء والأشغال العمومية
21	أوريدو Ooredoo	خدمات الاتصالات
22	سوناطراك Sonatrach	المحروقات

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستمارات الموزعة.

وقد تم توزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة من شركات المساهمة الجزائرية والمتمثلة في المدققين الداخليين، حيث بلغت عدد استمارات الاستبيان الموزعة 94 استمارة تم استرجاع منها 69 استمارة بنسبة 73.40% من إجمالي الاستمارات الموزعة، أما باقي الاستمارات لم تسترد لأسباب غير معروفة رغم اتصالنا مباشرة أو عن طريق الهاتف أو البريد الإلكتروني مع أفراد العينة عدة مرات، وبعد فحص هذه الاستمارات تم حذف 20 استمارة بنسبة 20.89% من إجمالي الاستمارات المسترجعة لعدة أسباب منها: وجود استمارات غير مملوءة بعناية، وجود تعارض بين إجابات بعض المدققين لنفس الشركة بخصوص نفس الإجراءات، عدم الاجابة عن عناصر البيانات الشخصية... في الأخير تحصلنا على 49 استمارة بنسبة 70.01% من إجمالي الاستمارات المسترجعة صالحة للقيام بهذه الدراسة الميدانية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي الذي يمثل عينة الدراسة الميدانية ملخصا بعدد استمارات الاستبيان المعالجة كما يلي:

الجدول رقم 04-04: عينة الدراسة الميدانية من استمارات الاستبيان

البيان	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المسترجعة	عدد الاستمارات غير المسترجعة	عدد الاستمارات الملغاة	عدد الاستمارات الصالحة للدراسة
العدد	94	69	25	20	49
النسبة	%100	%73.40	%26.60	%29.89	%71.01

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستمارات الموزعة.

كما يجب ذكر أهم المشاكل التي مست مراحل جمع بيانات عينة الدراسة والتي تعددت وجعلت من عملية توسيع نطاق وحجم أفراد العينة أمرا صعبا، هذا ما سيكون له أثر سلبي على تعميم نتائج الدراسة بطريقة مطلقة، ويمكن حصر أهم العراقيل التي تم مصادفتها عند القيام بإعداد وتوزيع واسترجاع ومعالجة استمارات الاستبيان كما يلي:

- توجد العديد من الشركات التي رفضت استقبال طلبنا واستلام استمارات الاستبيان لأسباب غير معروفة، كما توجد شركات أخرى قد استقبلتنا لكن بعد اطلاعها على محتوى الدراسة رفضت الإجابة على أسئلة استمارات الاستبيان بحجة سرية معلومات الشركة؛
- عدم وجود عدد كبير من المدققين الداخليين ضمن بعض الشركات حيث تكتفي بمدقق واحد أو اثنين فقط، كما لم نستطع الوصول إلى جميع المدققين الداخليين في بعض الشركات الأخرى، لعدم وجودهم داخل الشركات بحكم تكليفهم بمهمات فحص ومراجعة خلال نفس فترة توزيع استمارات الاستبيان.

رابعا: حدود الدراسة الميدانية

من أجل القيام بأي دراسة يجب تحديد حدودها، والدراسة الميدانية التي بين أيدينا هي الأخرى اشتملت على عدة حدود متمثلة أساسا في: الحدود المكانية والحدود الزمانية والحدود البشرية والحدود الموضوعية، كل هذه المتغيرات سمحت بتحديد عينة الدراسة الميدانية السابقة الذكر وعملت على التعريف بأفراد العينة، ويمكن توضيح هذه الحدود كما يلي:

- **الحدود المكانية**: تمثلت في المديريات العامة لشركات المساهمة الجزائرية النشطة على مستوى الجزائر العاصمة، وبالخصوص مديريات التدقيق الداخلي المتواجدة ضمنها.
- **الحدود الزمانية**: تمت هذه الدراسة الميدانية خلال الفترة المتمثلة في الثلاثي الأخير لسنة 2017 والثلاثي الأول لسنة 2018.
- **الحدود البشرية**: لقد وجهت استمارات الاستبيان إلى المدققين الداخليين لشركات المساهمة الجزائرية لمعرفة واقع الحال لموضوع الدراسة ضمن هذه الشركات وللحصول على آرائهم حول ذلك أيضا.
- **الحدود الموضوعية**: اشتمل موضوع الدراسة على متغيرين محوريين هما: معايير التدقيق الداخلي الدولية وحوكمة الشركات، حيث استلزم الأمر بالنسبة للمتغير الأول الأخذ بعين الاعتبار آخر إصدارات معايير التدقيق الداخلي الدولية وهي معايير الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة في جانفي 2017، أما بالنسبة للمتغير الثاني وبما أن الدراسة في الجزائر استلزم الأمر الأخذ بعين الاعتبار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر لسنة 2009.

المطلب الثاني: اختبار استمارة الاستبيان

سيخصص هذا المطلب للقيام ببعض الاختبارات التي تدعم قوة وصدق وثبات أداة هذه الدراسة الميدانية، من خلال اختبار صدق الاستبيان، اختبار ثبات الاستبيان، اختبار اعتدالية التوزيع، وذلك لإعطاء مصداقية أكبر للبيانات والنتائج المتحصل عليها.

أولا: اختبار صدق الاستبيان

يتطلع هذا الاختبار لمعرفة صدق الاتساق الداخلي من خلال دراسة اتساق كل فقرة من فقرات استمارة الاستبيان مع المحور أو الجزء الذي تنتمي إليه، وللقيام بهذا الاختبار تم الاستعانة بمعامل الارتباط لرتب سبيرمان بين كل فقرة والمحور أو الجزء التي تنتمي إليه.

1. اثبات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-05 الموالي معامل الارتباط لرتب سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الأول بعنوان الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول والمعدل الكلي لهذا المحور.

الجدول رقم 04-05: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من الجزء الأول

رقم الفقرة	المحور الأول: الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
1	عرض ومناقشة إستراتيجية الشركة	0.728	0.000
2	تعيين وعزل المدقق الخارجي	0.807	0.000
3	المصادقة على الحسابات السنوية	0.370	0.009
4	تمكين المساهم من الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة	0.289	0.044
5	تمكين كل مساهم من المشاركة الفعلية في النقاشات والمداولات	0.635	0.000
6	الإفصاح عن مواعيد انعقاد الجمعية العامة لكل المساهمين	0.458	0.001
7	تمكين كل المساهمين من التصويت	0.366	0.010
8	تعمل على احترام سياسة توزيع الأرباح في الشركة	0.289	0.044
9	تعيين أعضاء مجلس الإدارة	0.412	0.003

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لرتب سبيرمان لجميع الفقرات تتراوح بين 0.289 الذي يمثل أقل معامل ارتباط و0.807 الذي يمثل أعلى معامل ارتباط مشاهد، بحيث تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05 لأن أكبر مستوى دلالة ملاحظ عند فقرات هذا المحور يساوي

0.044 وهو أقل من 0.05، وبالتالي يمكن القول أن فقرات المحور الأول من الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

2. اثبات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-06 الموالي معامل الارتباط لرتب سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني بعنوان مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول والمعدل الكلي لهذا المحور.

الجدول رقم 04-06: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الجزء الأول

رقم الفقرة	المحور الثاني: مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
1	يعمل وفق صلاحيته المحددة في القانون الأساسي للشركة	0.410	0.003
2	يوزع المهام والمسؤوليات بطريقة عادلة على الأعضاء	0.650	0.000
3	يضمن حق الاطلاع على كافة المعلومات اللازمة لأداء مهامه	0.545	0.000
4	يعمل على ضمان وجود أعضاءه ضمن الجمعية العامة	0.582	0.000
5	تكوينه يستجيب لمبدأ الكفاءات	0.635	0.000
6	يضم أعضاء خارجيين أيضا	0.648	0.000
7	يحدد مكافآت أعضاءه بكل شفافية ووضوح	0.513	0.000
8	يشرف على أعمال اللجان الفرعية المتخصصة المنبثقة عنه	0.730	0.000
9	يختار المديرين التنفيذيين	0.708	0.000
10	يحدد مهام الإدارة التنفيذية بشكل واضح	0.704	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لرتب سبيرمان لجميع الفقرات تتراوح بين 0.410 الذي يمثل أقل معامل ارتباط و0.730 الذي يمثل أعلى معامل ارتباط مشاهد، بحيث تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05 لأن أكبر مستوى دلالة ملاحظ عند فقرات هذا المحور يساوي 0.003 وهو أقل من 0.05، وبالتالي يمكن القول أن فقرات المحور الثاني من الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

3. اثبات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-07 الموالي معامل الارتباط لرتب سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث بعنوان الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول والمعدل الكلي لهذا المحور.

الجدول رقم 04-07: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث من الجزء الأول

رقم الفقرة	المحور الثالث: الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
1	تحديد مناصبها والتأكد من كفايتها كميا ونوعيا	0.848	0.000
2	التركيز على معيار الكفاءة عند التعيين ضمن مناصبها	0.741	0.000
3	تحديد صلاحيات كل مدير تنفيذي	0.800	0.000
4	ضمان تناسق الأهداف المحددة مع إستراتيجيات الشركة	0.844	0.000
5	ضمان ملائمة الأجور والوسائل مع إستراتيجيات الشركة	0.852	0.000
6	الإفصاح عن النتائج المحققة وتقدم التقارير اللازمة إلى مجلس الإدارة	0.294	0.041

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لرتب سبيرمان لجميع الفقرات تتراوح بين 0.294 الذي يمثل أقل معامل ارتباط و0.852 الذي يمثل أعلى معامل ارتباط مشاهد، بحيث تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05 لأن أكبر مستوى دلالة ملاحظ عند فقرات هذا المحور يساوي 0.041 وهو أقل من 0.05، وبالتالي يمكن القول أن فقرات المحور الثالث من الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

4. اثبات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-08 الموالي معامل الارتباط لرتب سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع بعنوان علاقة الشركة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء حوكمة الشركات من الجزء الأول والمعدل الكلي لهذا المحور.

الجدول رقم 04-08: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع من الجزء الأول

رقم الفقرة	المحور الرابع: علاقة الشركة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء حوكمة الشركات	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
1	سياسة جبائية شفافة ونزيهة	0.643	0.000
2	الإفصاح في الوقت المناسب وبجودة عن المعلومات	0.720	0.000

3	تجاوب الإدارة في الوقت المحدد عن استفسارات أصحاب المصلحة	0.524	0.000
4	سياسة تسيير موارد بشرية فعالة	0.404	0.004
5	دعم وجود المسؤولية الاجتماعية والبيئية والأخلاقية داخل الشركة	0.556	0.000
6	ضمان السلامة الاجتماعية والمهنية للعمال	0.692	0.000
7	الاستجابة للتشريع الاجتماعي وقوانين العمل	0.643	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لرتب سبيرمان لجميع الفقرات تتراوح بين 0.404 الذي يمثل أقل معامل ارتباط و0.720 الذي يمثل أعلى معامل ارتباط مشاهد، بحيث تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05 لأن أكبر مستوى دلالة ملاحظ عند فقرات هذا المحور يساوي 0.004 وهو أقل من 0.05، وبالتالي يمكن القول أن فقرات المحور الرابع من الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

5. اثبات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من الجزء الثاني

يوضح الجدول رقم 04-09 الموالي معامل الارتباط لرتب سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الأول بعنوان تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات) من الجزء الثاني والمعدل الكلي لهذا المحور.

الجدول رقم 04-09: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من الجزء الثاني

رقم الفقرة	المحور الأول: تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات)	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
1	وضع ميثاق للتدقيق الداخلي يحدد أهداف وصلاحيات نشاط التدقيق الداخلي	0.611	0.000
2	تمتع مسؤول التدقيق الداخلي بحق الوصول المباشرة إلى إدارة الشركة ومجلس إدارتها	0.495	0.000
3	تمتع أحكام المدققين الداخليين بالموضوعية التامة	0.584	0.000
4	ضمان امتلاك المدقق الداخلي الشهادات والمؤهلات المهنية اللازمة التي تثبت مهاراته وكفاءاته	0.761	0.000
5	ضمان بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة للوقوف عن مدى ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة	0.444	0.001
6	ضمان وجود تحسين دائم لمعارف ومهارات وكفاءات المدقق الداخلي عن طريق التكوين المهني المستمر	0.792	0.000
7	ضمان وجود برنامج لتحسين الجودة يسمح للمدقق الداخلي بتطبيق المعايير والالتزام بالميثاق الأخلاقي	0.788	0.000
8	العمل على التزام المدققين الداخليين بقانون أخلاقيات المهنة	0.718	0.000

9	ضمان وجود دليل لمهمة التدقيق	0.739	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لرتب سبيرمان لجميع الفقرات تتراوح بين 0.444 الذي يمثل أقل معامل ارتباط و0.792 الذي يمثل أعلى معامل ارتباط مشاهد، بحيث تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05 لأن أكبر مستوى دلالة ملاحظ عند فقرات هذا المحور يساوي 0.001 وهو أقل من 0.05، وبالتالي يمكن القول أن فقرات المحور الأول من الجزء الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

6. اثبات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الجزء الثاني

يوضح الجدول رقم 04-10 الموالي معامل الارتباط لرتب سبيرمان بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني بعنوان تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) من الجزء الثاني والمعدل الكلي لهذا المحور.

الجدول رقم 04-10: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الجزء الثاني

رقم الفقرة	المحور الثاني: تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء)	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
1	إدارة نشاط التدقيق الداخلي تأخذ في الحسبان الإستراتيجيات والأهداف والمخاطر الخاصة بالشركة	0.717	0.000
2	تقييم مسار الحوكمة في الشركة وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها	0.745	0.000
3	تقييم وتحسين مسار وعمليات إدارة المخاطر	0.498	0.000
4	يساعد في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والعمل على تحسينها المستمر	0.528	0.000
5	تخطيط مهمة التدقيق حسب أهدافها، توقيتها، مواردها	0.638	0.000
6	تخطيط مهمة التدقيق الداخلي مع الأخذ بعين الاعتبار إستراتيجيات الشركة، الأهداف، المخاطر ذات الصلة بالمهمة	0.761	0.000
7	التركيز في مهمة التدقيق الداخلي على تحديد معلومات كافية ومفيدة وموثوقة مع العمل على توثيقها لدعم مسار التحليل والتقييم حتى يصل المدقق الداخلي لنتائج صادقة	0.648	0.000
8	إشراف ملائم لمهمات التدقيق الداخلي يسمح بتحقيق أهداف المهمة وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق	0.780	0.000
9	ضمان الوصول إلى تبليغ صادق وموثوق عن أهداف المهمة ونطاقها ونتائجها	0.776	0.000
10	وضع نظام متابعة للنتائج المبلغ عنها لإدارة الشركة	0.597	0.000
11	فحص مستوى قبول المخاطر من طرف الإدارة التنفيذية وتوصيل مختلف المعلومات لمجلس الإدارة	0.675	0.000

12	يحرص على وجود مخطط سنوي للتدقيق الداخلي مبني على أساس المخاطر التي تتعرض لها الشركة	0.528	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لرتب سبيرمان لجميع الفقرات تتراوح بين 0.498 الذي يمثل أقل معامل ارتباط و0.780 الذي يمثل أعلى معامل ارتباط مشاهد، بحيث تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05 لأن مستويات الدلالة الملاحظة عند كل فقرات هذا المحور تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبالتالي يمكن القول أن فقرات المحور الثاني من الجزء الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

7. اثبات صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الثالث

يوضح الجدول رقم 04-11 الموالي معامل الارتباط لرتب سبيرمان بين كل فقرة من فقرات الجزء الثالث بعنوان تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية والمعدل الكلي لهذا الجزء.

الجدول رقم 04-11: نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الثالث

رقم الفقرة	الجزء الثالث: تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية	معامل الارتباط r	مستوى الدلالة
1	وجود ارتباط مزدوج لنشاط التدقيق الداخلي بإدارة الشركة ومجلس الإدارة	0.356	0.012
2	تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي داخل الشركة	0.317	0.027
3	أداء أعمال التدقيق الداخلي بكل موضوعية وهذا لضمان جودتها	0.338	0.017
4	العمل على ضمان حصول كل المدققين على شهادة المدقق الداخلي المسلمة من طرف معهد التدقيق الداخلي	0.288	0.045
5	بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة للتأكد من ملاءمة وفعالية مسار الحوكمة	0.576	0.000
6	العمل على توفير أفضل السبل لتحسين مسارات الحوكمة وتقييمها	0.533	0.000
7	التطرق إلى مسائل الحوكمة في جميع التقارير التي يعدها مسؤول التدقيق الداخلي	0.660	0.000
8	يقيم المدقق الداخلي مخاطر الشركة المتعلقة بالحوكمة	0.533	0.000
9	تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر الشركة المتعلقة بالحوكمة	0.492	0.000
10	وضع مقاييس ملاءمة لتقييم الحوكمة	0.560	0.000
11	الإفصاح لمجلس الإدارة عن كل الاختلالات والمشاكل المتعلقة بالحوكمة	0.372	0.008
12	متابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي المتعلقة بالحوكمة	0.571	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معاملات الارتباط لرتب سبيرمان لجميع الفقرات تتراوح بين 0.288 الذي يمثل أقل معامل ارتباط و0.660 الذي يمثل أعلى معامل ارتباط مشاهد، بحيث تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05 لأن أكبر مستوى دلالة ملاحظ عند فقرات هذا المحور يساوي 0.045 وهو أقل من 0.05، وبالتالي يمكن القول أن فقرات الجزء الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: اختبار ثبات الاستبيان

يبين هذا الاختبار ويؤكد على استقرار النتائج المتحصل عليها في حالة إعادة توزيع استمارات الاستبيان وفق نفس شروط التوزيع الحالي مما يفسر ثبات أداة القياس، ويتيح برنامج SPSS للقيام بهذا الاختبار استخدام طريقة معامل كرونباخ آلفا CRONBACH'S ALPHA بالإضافة إلى طريقة التجزئة النصفية SPLIT-HALF. وسنستخدم لاختبار ثبات الاستبيان لهذه الدراسة الميدانية الطريقة الأولى، بحيث يجب التأكيد على أن الحد الأدنى لقيمة معامل CRONBACH'S ALPHA يجب أن لا يقل عن 0.600، بحيث كلما ارتفع هذا المعامل دل ذلك على ثبات أكبر في أداة القياس.

1. اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-12 الموالي معامل CRONBACH'S ALPHA في حالة إلغاء إجابات أفراد العينة عن كل فقرة من فقرات المحور الأول بعنوان الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول، مما يبين مساهمة كل فقرة في تحقيق الاتساق الداخلي وبالتالي ثبات الاستبيان.

الجدول رقم 04-12: نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول من الجزء الأول

رقم الفقرة	المحور الأول: الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	معامل ALPHA CRONBACH'S
1	عرض ومناقشة إستراتيجية الشركة	0.659
2	تعيين وعزل المدقق الخارجي	0.726
3	المصادقة على الحسابات السنوية	0.690
4	تمكين المساهم من الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة	0.713
5	تمكين كل مساهم من المشاركة الفعلية في النقاشات والمداولات	0.663
6	الإفصاح عن مواعيد انعقاد الجمعية العامة لكل المساهمين	0.678
7	تمكين كل المساهمين من التصويت	0.735
8	تعمل على احترام سياسة توزيع الأرباح في الشركة	0.713

9	تعيين أعضاء مجلس الإدارة	0.694
	جميع فقرات المحور	0.722

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معامل CRONBACH'S ALPHA يتراوح بين 0.659 و0.735 وهو أكبر من الحد الأدنى 0.600 مما يدل على ثبات أداة القياس، كما نلاحظ أن أكبر معامل CRONBACH'S ALPHA يساوي 0.735 والذي يقابل الفقرة السابعة مما يدل أنه لو تم حذف هذه الفقرة سيزيد من ثبات أداة القياس بدرجة أكبر، لأن معامل ALPHA CRONBACH'S للمحور الأول ككل يساوي 0.722 الذي يضم كل فقرات هذا المحور بما فيها الفقرة السابعة أيضا.

2. اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-13 الموالي معامل CRONBACH'S ALPHA في حالة إلغاء إجابات أفراد العينة عن كل فقرة من فقرات المحور الثاني بعنوان مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول، مما يبين مساهمة كل فقرة في تحقيق الاتساق الداخلي وبالتالي ثبات الاستبيان.

الجدول رقم 04-13: نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني من الجزء الأول

رقم الفقرة	المحور الثاني: مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	معامل ALPHA CRONBACH'S
1	يعمل وفق صلاحيته المحددة في القانون الأساسي للشركة	0.857
2	يوزع المهام والمسؤوليات بطريقة عادلة على الأعضاء	0.850
3	يضمن حق الاطلاع على كافة المعلومات اللازمة لأداء مهامه	0.840
4	يعمل على ضمان وجود أعضاءه ضمن الجمعية العامة	0.851
5	تكوينه يستجيب لمبدأ الكفاءات	0.839
6	يضم أعضاء خارجيين أيضا	0.867
7	يحدد مكافآت أعضاءه بكل شفافية ووضوح	0.847
8	يشرف على أعمال اللجان الفرعية المتخصصة المنبثقة عنه	0.826
9	يختار المديرين التنفيذيين	0.820
10	يحدد مهام الإدارة التنفيذية بشكل واضح	0.816
	جميع فقرات المحور	0.856

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معامل CRONBACH'S ALPHA يتراوح بين 0.816 و0.867 وهو أكبر من الحد الأدنى 0.600 مما يدل على ثبات أداة القياس، كما نلاحظ أن أكبر معامل CRONBACH'S ALPHA يساوي 0.867 والذي يقابل الفقرة السادسة مما يدل أنه لو تم حذف هذه الفقرة سيزيد من ثبات أداة القياس بدرجة أكبر، لأن معامل ALPHA CRONBACH'S للمحور الثاني ككل يساوي 0.856 الذي يضم كل فقرات هذا المحور بما فيها الفقرة السادسة أيضا.

3. اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثالث من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-14 الموالي معامل CRONBACH'S ALPHA في حالة إلغاء إجابات أفراد العينة عن كل فقرة من فقرات المحور الثالث بعنوان الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول، مما يبين مساهمة كل فقرة في تحقيق الاتساق الداخلي وبالتالي ثبات الاستبيان.

الجدول رقم 04-14: نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثالث من الجزء الأول

رقم الفقرة	المحور الثالث: الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	معامل ALPHA CRONBACH'S
1	تحديد مناصبها والتأكد من كفايتها كميا ونوعيا	0.811
2	التركيز على معيار الكفاءة عند التعيين ضمن مناصبها	0.877
3	تحديد صلاحيات كل مدير تنفيذي	0.827
4	ضمان تناسق الأهداف المحددة مع إستراتيجيات الشركة	0.832
5	ضمان ملائمة الأجور والوسائل مع إستراتيجيات الشركة	0.828
6	الإفصاح عن النتائج المحققة وتقدم التقارير اللازمة إلى مجلس الإدارة	0.892
	جميع فقرات المحور	0.870

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معامل CRONBACH'S ALPHA يتراوح بين 0.811 و0.892 وهو أكبر من الحد الأدنى 0.600 مما يدل على ثبات أداة القياس، كما نلاحظ أن أكبر معامل CRONBACH'S ALPHA يساوي 0.892 والذي يقابل الفقرة السادسة مما يدل أنه لو تم حذف هذه الفقرة سيزيد من ثبات أداة القياس بدرجة أكبر، لأن معامل ALPHA

CRONBACH'S للمحور الثالث ككل يساوي 0.870 الذي يضم كل فقرات هذا المحور بما فيها الفقرة السادسة أيضا.

4. اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الرابع من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-15 الموالي معامل CRONBACH'S ALPHA في حالة إلغاء إجابات أفراد العينة عن كل فقرة من فقرات المحور الرابع بعنوان علاقة الشركة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء حوكمة الشركات من الجزء الأول، مما يبين مساهمة كل فقرة في تحقيق الاتساق الداخلي وبالتالي ثبات الاستبيان.

الجدول رقم 04-15: نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الرابع من الجزء الأول

رقم الفقرة	المحور الرابع: علاقة الشركة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء حوكمة الشركات	معامل ALPHA CRONBACH'S
1	سياسة جبائية شفافة ونزيهة	0.674
2	الإفصاح في الوقت المناسب وبجودة عن المعلومات	0.663
3	تجاوب الإدارة في الوقت المحدد عن استفسارات أصحاب المصلحة	0.705
4	سياسة تسيير موارد بشرية فعالة	0.798
5	دعم وجود المسؤولية الاجتماعية والبيئية والأخلاقية داخل الشركة	0.725
6	ضمان السلامة الاجتماعية والمهنية للعمال	0.649
7	الاستجابة للتشريع الاجتماعي وقوانين العمل	0.660
	جميع فقرات المحور	0.733

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معامل CRONBACH'S ALPHA يتراوح بين 0.649 و0.798 وهو أكبر من الحد الأدنى 0.600 مما يدل على ثبات أداة القياس، كما نلاحظ أن أكبر معامل CRONBACH'S ALPHA يساوي 0.798 والذي يقابل الفقرة الرابعة مما يدل أنه لو تم حذف هذه الفقرة سيزيد من ثبات أداة القياس بدرجة أكبر، لأن معامل ALPHA CRONBACH'S للمحور الرابع ككل يساوي 0.733 الذي يضم كل فقرات هذا المحور بما فيها الفقرة الرابعة أيضا.

5. اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول من الجزء الثاني

يوضح الجدول رقم 04-16 الموالي معامل CRONBACH'S ALPHA في حالة إلغاء إجابات أفراد العينة عن كل فقرة من فقرات المحور الأول بعنوان تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات) من الجزء الثاني، مما يبين مساهمة كل فقرة في تحقيق الاتساق الداخلي وبالتالي ثبات الاستبيان.

الجدول رقم 04-16: نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الأول من الجزء الثاني

رقم الفقرة	المحور الأول: تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات)	معامل ALPHA CRONBACH'S
1	وضع ميثاق للتدقيق الداخلي يحدد أهداف وصلاحيات نشاط التدقيق الداخلي	0.862
2	تمتع مسؤول التدقيق الداخلي بحق الوصول المباشرة إلى إدارة الشركة ومجلس إدارتها	0.875
3	تمتع أحكام المدققين الداخليين بالموضوعية التامة	0.862
4	ضمان امتلاك المدقق الداخلي الشهادات والمؤهلات المهنية اللازمة التي تثبت مهاراته وكفاءاته	0.859
5	ضمان بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة للوقوف عن مدى ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة	0.888
6	ضمان وجود تحسين دائم لمعارف ومهارات وكفاءات المدقق الداخلي عن طريق التكوين المهني المستمر	0.863
7	ضمان وجود برنامج لتحسين الجودة يسمح للمدقق الداخلي بتطبيق المعايير والالتزام بالميثاق الأخلاقي	0.863
8	العمل على التزام المدققين الداخليين بقانون أخلاقيات المهنة	0.846
9	ضمان وجود دليل لمهمة التدقيق	0.863
	جميع فقرات المحور	0.878

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معامل CRONBACH'S ALPHA يتراوح بين 0.846 و0.888 وهو أكبر من الحد الأدنى 0.600 مما يدل على ثبات أداة القياس، كما نلاحظ أن أكبر معامل CRONBACH'S ALPHA يساوي 0.888 والذي يقابل الفقرة الخامسة مما يدل أنه لو تم حذف هذه الفقرة سيزيد من ثبات أداة القياس بدرجة أكبر، لأن معامل ALPHA CRONBACH'S للمحور الأول ككل يساوي 0.878 الذي يضم كل فقرات هذا المحور بما فيها الفقرة الخامسة أيضا.

6. اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني من الجزء الثاني

يوضح الجدول رقم 04-17 الموالي معامل CRONBACH'S ALPHA في حالة إلغاء إجابات أفراد العينة عن كل فقرة من فقرات المحور الثاني بعنوان تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) من الجزء الثاني، مما يبين مساهمة كل فقرة في تحقيق الاتساق الداخلي وبالتالي ثبات الاستبيان.

الجدول رقم 04-17: نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات المحور الثاني من الجزء الثاني

رقم الفقرة	المحور الثاني: تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء)	معامل ALPHA CRONBACH'S
1	إدارة نشاط التدقيق الداخلي تأخذ في الحسبان الإستراتيجيات والأهداف والمخاطر الخاصة بالشركة	0.877
2	تقييم مسار الحوكمة في الشركة وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها	0.880
3	تقييم وتحسين مسار وعمليات إدارة المخاطر	0.893
4	يساعد في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والعمل على تحسينها المستمر	0.893
5	تخطيط مهمة التدقيق حسب أهدافها، توقيتها، مواردها	0.880
6	تخطيط مهمة التدقيق الداخلي مع الأخذ بعين الاعتبار إستراتيجيات الشركة، الأهداف، المخاطر ذات الصلة بالمهمة	0.876
7	التركيز في مهمة التدقيق الداخلي على تحديد معلومات كافية ومفيدة وموثوقة مع العمل على توثيقها لدعم مسار التحليل والتقييم حتى يصل المدقق الداخلي لنتائج صادقة	0.880
8	إشراف ملائم لمهمات التدقيق الداخلي يسمح بتحقيق أهداف المهمة وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق	0.878
9	ضمان الوصول إلى تبليغ صادق وموثوق عن أهداف المهمة ونطاقها ونتائجها	0.879
10	وضع نظام متابعة للنتائج المبلغ عنها لإدارة الشركة	0.890
11	فحص مستوى قبول المخاطر من طرف الإدارة التنفيذية وتوصيل مختلف المعلومات لمجلس الإدارة	0.893
12	يحرص على وجود مخطط سنوي للتدقيق الداخلي مبني على أساس المخاطر التي تتعرض لها الشركة	0.895
	جميع فقرات المحور	0.893

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معامل CRONBACH'S ALPHA يتراوح بين 0.876 و0.895 وهو أكبر من الحد الأدنى 0.600 مما يدل على ثبات أداة القياس، كما نلاحظ

أن أكبر معامل CRONBACH'S ALPHA يساوي 0.895 والذي يقابل الفقرة الثانية عشر مما يدل أنه لو تم حذف هذه الفقرة سيزيد من ثبات أداة القياس بدرجة أكبر، لأن معامل ALPHA CRONBACH'S للمحور الأول ككل يساوي 0.893 الذي يضم كل فقرات هذا المحور بما فيها الفقرة الثانية عشر أيضا.

7. اختبار ثبات الاستبيان لفقرات الجزء الثالث

يوضح الجدول رقم 04-18 الموالي معامل CRONBACH'S ALPHA في حالة إلغاء إجابات أفراد العينة عن كل فقرة من فقرات الجزء الثالث بعنوان تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، مما يبين مساهمة كل فقرة في تحقيق الاتساق الداخلي وبالتالي ثبات الاستبيان.

الجدول رقم 04-18: نتائج اختبار ثبات الاستبيان لفقرات الجزء الثالث

رقم الفقرة	الجزء الثالث: تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية	معامل ALPHA CRONBACH'S
1	وجود ارتباط مزدوج لنشاط التدقيق الداخلي بإدارة الشركة ومجلس الإدارة	0.693
2	تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي داخل الشركة	0.694
3	أداء أعمال التدقيق الداخلي بكل موضوعية وهذا لضمان جودتها	0.677
4	العمل على ضمان حصول كل المدققين على شهادة المدقق الداخلي المسلمة من طرف معهد التدقيق الداخلي	0.727
5	بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة للتأكد من ملاءمة وفعالية مسار الحوكمة	0.684
6	العمل على توفير أفضل السبل لتحسين مسارات الحوكمة وتقييمها	0.676
7	التطرق إلى مسائل الحوكمة في جميع التقارير التي يعدها مسؤول التدقيق الداخلي	0.685
8	يقيم المدقق الداخلي مخاطر الشركة المتعلقة بالحوكمة	0.670
9	تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر الشركة المتعلقة بالحوكمة	0.668
10	وضع مقاييس ملاءمة لتقييم الحوكمة	0.686
11	الإفصاح لمجلس الإدارة عن كل الاختلالات والمشاكل المتعلقة بالحوكمة	0.717
12	متابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي المتعلقة بالحوكمة	0.675
	جميع فقرات الجزء الثالث	0.706

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن معامل CRONBACH'S ALPHA يتراوح بين 0.670 و0.727 وهو أكبر من الحد الأدنى 0.600 مما يدل على ثبات أداة القياس، كما نلاحظ

أن أكبر معامل CRONBACH'S ALPHA يساوي 0.727 والذي يقابل الفقرة الرابعة مما يدل أنه لو تم حذف هذه الفقرة سيزيد من ثبات أداة القياس بدرجة أكبر، لأن معامل ALPHA CRONBACH'S لهذا الجزء ككل يساوي 0.706 الذي يضم كل فقرات هذا الجزء بما فيها الفقرة الرابعة أيضا.

ثالثا: اختبار اعتدالية التوزيع

يسمح هذا الاختبار بالتأكد من أن عينة الدراسة الميدانية مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، ويتيح برنامج SPSS طريقتين للقيام بذلك الأولى هي اختبار كلوجروف-سيمنروف KLOMOGOROV-SMIRNOV والثانية هي اختبار شابيرو-ويليك SHAPIRO-WILIK، وسنستخدم الطريقة الأولى للقيام بذلك من خلال اختبار الفرضية العدمية H0 التي تؤكد على أن عينة الدراسة الميدانية مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، مقابل الفرضية البديلة H1 التي تؤكد على أن عينة الدراسة الميدانية مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، ويوضح الجدول رقم 04-19 نتائج اختبار كلوجروف-سيمنروف KLOMOGOROV-SMIRNOV كما يلي:

الجدول رقم 04-19: نتائج اختبار كلومجروف-سيمنروف KOLMOGROV-SMIRNOV

البيان	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
جميع فقرات محاور الجزء الأول	32	1.209	0.108
جميع فقرات محاور الجزء الثاني	21	1.255	0.086
جميع فقرات الجزء الثالث	12	0.894	0.402

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة نتائج التحليل الاحصائي لاختبار كلوجروف-سيمنروف KLOMOGOROV-SMIRNOV لبيانات الأجزاء الثلاثة من استمارة الاستبيان، حيث يظهر مستوى الدلالة بالنسبة لبيانات الأجزاء الثلاثة السابقة الذكر على الترتيب 0.108 و0.086 و0.402 وهي كلها على حدى أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية H0 التي تؤكد على أن عينة الدراسة الميدانية مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، وبهذا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية المتاحة وفق برنامج SPSS.

المبحث الثاني: نتائج إجابات أفراد العينة

ضمن هذا المبحث الذي خصص لعرض نتائج أفراد العينة والذي تضمن مطلبين لكشف الستار حول البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة الميدانية، وذلك بعد عملية الفرز والادخال ضمن برنامج SPSS ثم المعالجة للحصول على تكرارات البيانات المراد معالجتها، حيث سيشمل هذا المبحث تحليل مختصر لنتائج البيانات الشخصية من جهة وعرض شامل لإجابات أفراد العينة على فقرات محاور وأجزاء استمارة الاستبيان.

المطلب الأول: تحليل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة الميدانية

ضمن هذا العنصر المتمثل في تحليل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة الميدانية، سيتم القيام بذلك من خلال ثلاثة متغيرات هي: الشهادات العلمية، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة، وذلك للوقوف على المؤهلات العلمية والكفاءات المهنية لعينة الدراسة الميدانية المتمثلة في المدققين الداخليين لشركات المساهمة الجزائرية.

1. الشهادات العلمية

يوضح الشكل رقم 04-04 أدناه نتائج توزيع البيانات الشخصية لعينة الدراسة الميدانية حسب متغير الشهادات العلمية، حيث شملت 32 مدقق داخلي يحمل شهادة ليسانس بنسبة 65.3% من عينة الدراسة، و05 مدققين داخليين يحملون شهادة ماستر بنسبة 10.2%، ومدقق داخلي واحد يمثل نسبة 02% متحصل على شهادة ماجستير.

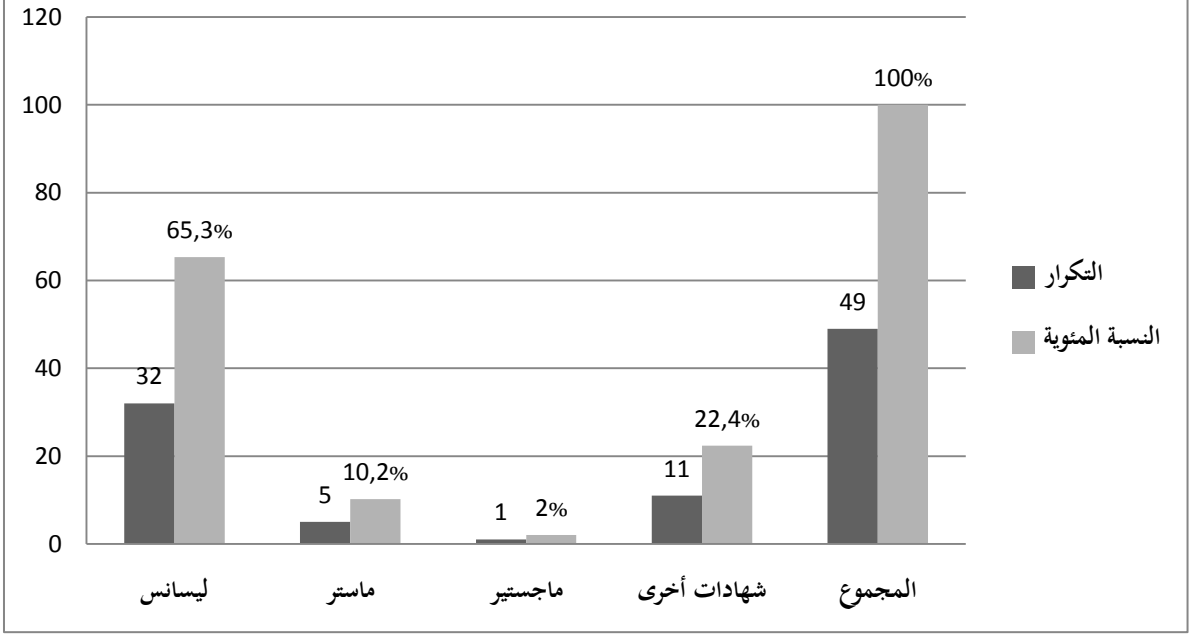
في حين شملت عينة الدراسة على 11 شهادة علمية أخرى بنسبة 22.4% متمثلة في: مهندس دولة، أو دراسات متحصل عليها بعد شهادة الليسانس مثل: دراسات متخصصة لما بعد التدرج Post-Graduation Spécialisée PGS، أو شهادات متحصل عليها من معهد تمويل التنمية للمغرب العربي Institut de Financement du développement du Maghreb Arabe IFID، أو شهادات الدراسات العليا المتخصصة في التسيير Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées D.E.S.S en gestion.

وإضافة للشهادات العلمية فقد احتوت عينة الدراسة على بعض المدققين الداخليين المتحصلين على شهادات مهنية في التدقيق الداخلي DPAI Diplôme professionnel d'Audit interne،

ويوجد من بين المدققين الداخلين ضمن عينة الدراسة الميدانية من قد حضروا لفعاليات بعض الملتقيات أو تحصلوا على بعض التربصات لتحسين المستوى.

ومن خلال دراسة هذا المتغير الشخصي الأول يتضح أن أفراد عينة الدراسة يمتلكون الشهادات العلمية والشهادات المهنية اللازمة والكافية والمناسبة، وهذا ما يدعم صحة إجاباتهم عن فقرات محاور وأجزاء استمارة الاستبيان الموجهة إليهم، مما يزيد من صدق النتائج المتحصل عليها.

الشكل رقم 04-04: تمثيل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة حسب متغير الشهادات العلمية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 03 وبالاستعانة ببرنامج Excel.

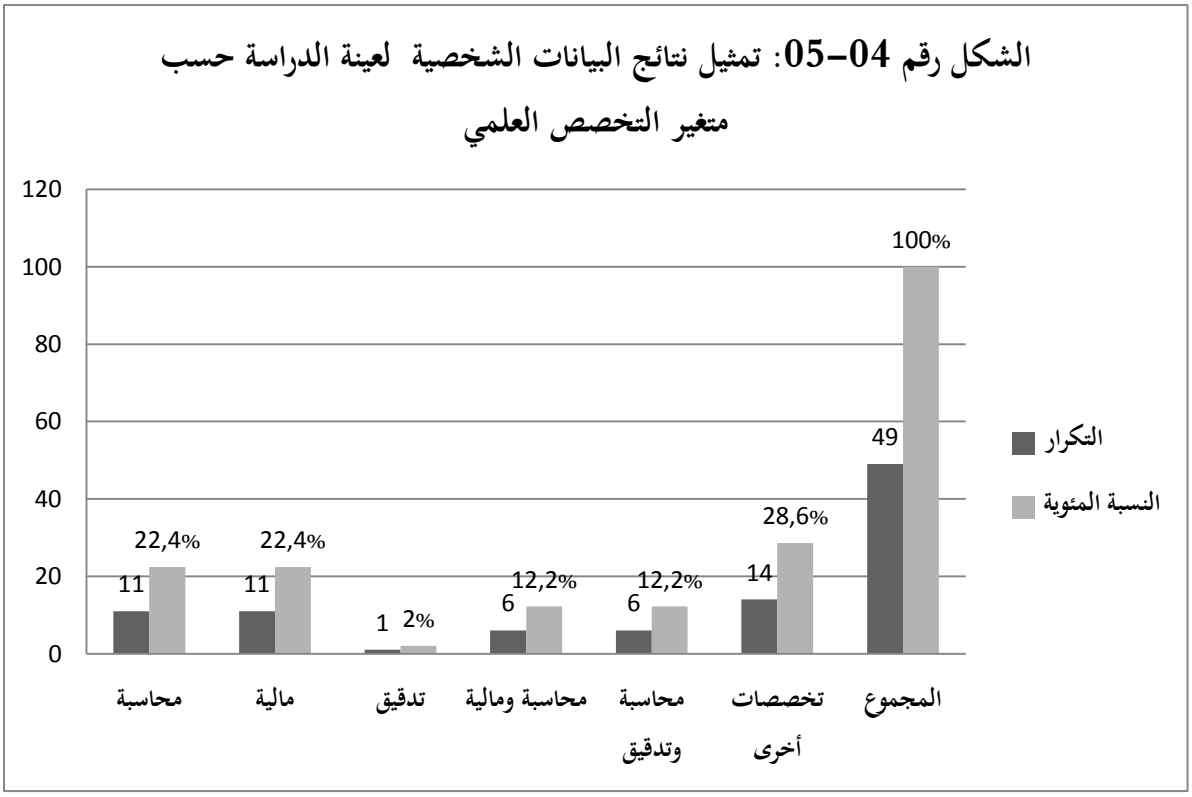
2. التخصص العلمي

يوضح الشكل رقم 04-05 أدناه نتائج توزيع البيانات الشخصية لعينة الدراسة الميدانية حسب متغير التخصص العلمي، حيث شملت 11 مدقق داخلي بنسبة 22.4% متخصصون في المحاسبة أو المالية، و6 مدققين داخليين بنسبة 12.2% يجمعون بين التخصصين السابقين، وبنفس العدد والنسبة أيضا يجمعون بين تخصصي المحاسبة والتدقيق، كما يوجد مدقق داخلي واحد بنسبة 2% لديه تخصص تدقيق فقط، وقد احتوت عينة الدراسة الميدانية على 14 مدقق داخلي بنسبة 28.6%

لـديهم تخصصـات علميـة أخـرى تختلـف عـن السـابقة الـذكر متمثلـة في: إدارة الأعمـال، مـوارد بشـرية، إعلام آلي، إحصاء، اقتصاد، قانون، بنوك، تأمينات.

ومـن خـلال دراسـة هـذا المتغـير الشخصـي الثـاني يتضـح أن أفـراد عينـة الدراسـة يمتلكـون التخصصـات العلميـة المتوافقـة مـع خصوصـيات مزاولـة نشـاط التـدقيق الـداخلي، وهـذا مـا يـدعم صـحة إجاباتهم عـن فقـرات محـاور وأجـزاء اسـتمارة الاسـتبيان الموجهـة إلـيهم، ممـا يزيـد مـن صـدق النتـائج المتحصل عليها.

الشكل رقم 04-05: تمثيل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 03 وبالاستعانة ببرنامج Excel.

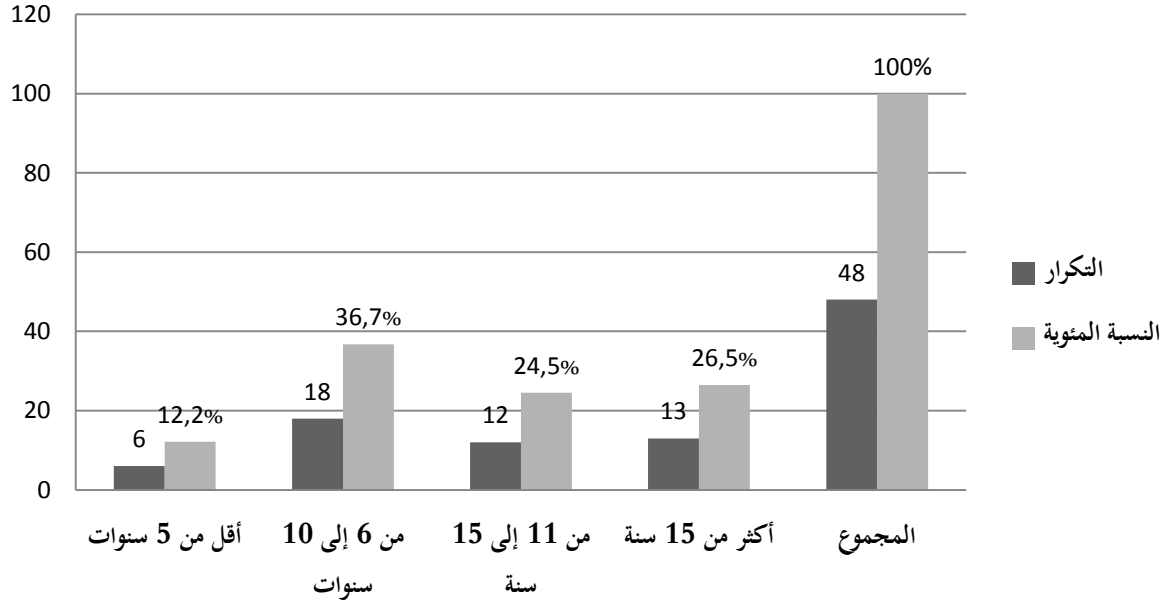
3. عدد سنوات الخبرة

يوضـح الشـكل رقـم 04-06 أدنـاه نتـائج توزيـع البيانـات الشخصـية لعينـة الدراسـة الميدانيـة حسـب متغـير عـدد سـنوات الخـبرة، حيـث شملـت 6 مـدققين داخليـين بنسـبة 12.2% لـديهم خـبرات تقـل عـن خمسـة سـنوات، و18 مـدقق داخلـي بنسـبة 36.7% لـديهم خـبرات تتجـاوز خمـس سـنوات وتقـل عـن عشـرة سـنوات، و12 مـدقق داخلـي بنسـبة 24.5% لـديهم خـبرات تتجـاوز 11 سـنة وتقـل عـن 15 سـنة، و13 مـدقق داخلـي بنسـبة 26.5% لـديهم خـبرات تتجـاوز 15 سـنة. إذ يمكـن

ملاحظة أن نصف عدد أفراد العينة لديهم خبرات تتجاوز العشر سنوات، كما يمكن القول أن معظم أفراد العينة لديهم خبرات تتجاوز الخمس سنوات، وهذا مؤشر مهم لفعالية أداءهم خلال مهمات التدقيق الداخلي الموكلة إليهم.

ومن خلال دراسة هذا المتغير الشخصي الأخير يتضح أن أفراد عينة الدراسة لديهم الخبرات المنهية الكافية، وهذا ما يدعم صحة إجاباتهم عن فقرات محاور وأجزاء استمارة الاستبيان الموجهة إليهم، مما يزيد من صدق النتائج المتحصل عليها.

الشكل رقم 4-6: تمثيل نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 03 وبالاستعانة ببرنامج Excel.

المطلب الثاني: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات محاور الجزء الأول والثاني والأخير

بعد عرض وتحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة والتعرف على الكفاءات العلمية والمهارات العملية للمدققين الداخليين ضمن شركات المساهمة الجزائرية، والتأكد من مدى انعكاس ذلك على صدق الإجابات المتحصل عليها، سيخصص هذا المطلب لعرض البيانات المتحصل عليها من استمارات الاستبيان الصالحة للدراسة عن كل فقرات المحاور والأجزاء، والتي تعبر عن حقيقة الإجراءات المطبقة من جهة وعن آراء المدققين الداخليين من جهة أخرى.

1. نتائج إجابات أفراد العينة حول الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات

يوضح الجدول رقم 04-20 الموالي نتائج إجابات أفراد العينة عن فقرات المحور الأول بعنوان الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول، من خلال عرض تكرار الإجابات ونسبتها وفق المقياس المستخدم الذي يحمل الأوزان التالية: إجراء مطبق كليا، إجراء مطبق نسبيا، إجراء غير مطبق تماما، ويمكن ملاحظة أن معظم التكرارات تتركز ضمن الوزن الأول والثاني وتكاد تنعدم ضمن الوزن الأخير.

الجدول رقم 04-20: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول من الجزء الأول

رقم الفقرة	التكرار (ت)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي
	النسبة (%)	إجراء مطبق كليا	إجراء مطبق نسبيا	إجراء غير مطبق تماما	
الفقرة رقم 1	ت	40	8	1	49
	%	%81.6	%16.3	%2	%100
الفقرة رقم 2	ت	37	7	5	49
	%	%75.5	%14.3	%10.2	%100
الفقرة رقم 3	ت	47	2	-	49
	%	%95.9	%4.1	-	%100
الفقرة رقم 4	ت	48	1	-	49
	%	%98	%2	-	%100
الفقرة رقم 5	ت	42	7	-	49
	%	%85.7	%14.3	-	%100
الفقرة رقم 6	ت	46	3	-	49
	%	%93.9	%6.1	-	%100
الفقرة رقم 7	ت	46	3	-	49
	%	%93.9	%6.1	-	%100
الفقرة رقم 8	ت	48	1	-	49
	%	%98	%2	-	%100
الفقرة رقم 9	ت	46	3	-	49
	%	%93.9	%6.1	-	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

2. نتائج إجابات أفراد العينة حول مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات

يوضح الجدول رقم 04-21 الموالي نتائج إجابات أفراد العينة عن فقرات المحور الثاني بعنوان مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول، من خلال عرض تكرار الإجابات ونسبتها وفق المقياس المستخدم الذي يحمل الأوزان التالية: إجراء مطبق كليا، إجراء مطبق نسبيا، إجراء غير مطبق تماما، ويمكن ملاحظة أن معظم التكرارات تتركز ضمن الوزن الأول والثاني وتكاد تنعدم ضمن الوزن الأخير.

الجدول رقم 04-21: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الجزء الأول

رقم الفقرة	التكرار (ت)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي
	النسبة (%)	إجراء مطبق كليا	إجراء مطبق نسبيا	إجراء غير مطبق تماما	
الفقرة رقم 1	ت	45	4	–	49
	%	%91.8	%8.2	–	%100
الفقرة رقم 2	ت	37	12	–	49
	%	%75.5	%24.5	–	%100
الفقرة رقم 3	ت	44	5	–	49
	%	%89.8	%10.2	–	%100
الفقرة رقم 4	ت	41	6	2	49
	%	%83.7	%12.2	%4.1	%100
الفقرة رقم 5	ت	40	8	1	49
	%	%81.6	%16.3	%2	%100
الفقرة رقم 6	ت	39	5	5	49
	%	%79.6	%10.2	%10.2	%100
الفقرة رقم 7	ت	44	5	–	49
	%	%89.8	10.2	–	%100
الفقرة رقم 8	ت	39	8	2	49
	%	%79.6	%16.3	%4.1	%100
الفقرة رقم 9	ت	40	7	2	49
	%	%81.6	%14.3	%4.1	%100
الفقرة رقم 10	ت	41	6	2	49
	%	%83.7	%12.2	%4.1	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

3. نتائج إجابات أفراد العينة حول الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات

يوضح الجدول رقم 04-22 الموالي نتائج إجابات أفراد العينة عن فقرات المحور الثالث بعنوان الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول، من خلال عرض تكرار الإجابات ونسبتها وفق المقياس المستخدم الذي يحمل الأوزان التالية: إجراء مطبق كليا، إجراء مطبق نسبيا، إجراء غير مطبق تماما، ويمكن ملاحظة أن معظم التكرارات تتركز ضمن الوزن الأول والثاني وتوجد بعض التكرارات بنسب جد منخفضة ضمن الوزن الأخير.

الجدول رقم 04-22: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث من الجزء الأول

رقم الفقرة	التكرار (ت)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي
	النسبة (%)	إجراء مطبق كليا	إجراء مطبق نسبيا	إجراء غير مطبق تماما	
الفقرة رقم 1	ت	33	9	7	49
	%	%67.3	%18.4	%14.3	%100
الفقرة رقم 2	ت	32	13	4	49
	%	%65.3	%26.5	%8.2	%100
الفقرة رقم 3	ت	34	8	7	49
	%	%69.4	%16.3	%14.3	%100
الفقرة رقم 4	ت	31	17	1	49
	%	%63.3	%34.7	%2	%100
الفقرة رقم 5	ت	30	16	3	49
	%	%61.2	%32.7	%6.1	%100
الفقرة رقم 6	ت	46	2	1	49
	%	%93.9	%4.1	%2	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

4. نتائج إجابات أفراد العينة حول علاقة الشركة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء حوكمة الشركات

يوضح الجدول رقم 04-23 الموالي نتائج إجابات أفراد العينة عن فقرات المحور الرابع بعنوان علاقة الشركة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء حوكمة الشركات من الجزء الأول، من خلال عرض تكرار الإجابات ونسبتها وفق المقياس المستخدم الذي يحمل الأوزان التالية: إجراء مطبق كليا،

إجـراء مطبـق نسـبيا، إجـراء غـير مطبـق تمامـا، ويمكـن ملاحظـة أن معظـم التكـرارات تتركـز ضـمن الـوزن الأول والثاني وتوجد بعض التكرارات بنسب جد منخفضة أو معدومة تماما ضمن الوزن الأخير.

الجدول رقم 04-23: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الرابع من الجزء الأول

رقم الفقرة	التكرار (ت)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي
	النسبة (%)	إجراء مطبق كليا	إجراء مطبق نسبيا	إجراء غير مطبق تماما	
الفقرة رقم 1	ت	38	10	1	49
	%	%77.6	%20.4	%2	%100
الفقرة رقم 2	ت	35	7	7	49
	%	%71.4	%14.3	%14.3	%100
الفقرة رقم 3	ت	42	7	-	49
	%	%85.7	%14.3	-	%100
الفقرة رقم 4	ت	23	24	2	49
	%	%46.9	%49	%4.1	%100
الفقرة رقم 5	ت	34	14	1	49
	%	%69.4	%28.6	%2	%100
الفقرة رقم 6	ت	39	5	5	49
	%	%79.6	%10.2	%10.2	%100
الفقرة رقم 7	ت	40	9	-	49
	%	%81.6	%18.4	-	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

5. نتائج إجابات أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات)

يوضـح الجـدول رقـم 04-24 المـوالي نتـائج إجابـات أفـراد العينـة عـن فقـرات المحـور الأول بعنـوان تطبيـق معـايير التـدقيق الـداخلي الدوليـة (معـايير الصـفات) مـن الجـزء الثـاني، مـن خـلال عـرض تكـرار الإجابـات ونسـبتها وفـق المقيـاس المسـتخدم الـذي يحمـل الأوزان التاليـة: إجـراء مطبـق كليـا، إجـراء مطبـق نسـبيا، إجـراء غـير مطبـق تمامـا، ويمكـن ملاحظـة أن معظـم التكـرارات تتركـز ضـمن الـوزن الأول والثـاني وتوجد بعض التكرارات بنسب جد منخفضة أو معدومة تماما ضمن الوزن الأخير.

الجدول رقم 04-24: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول من الجزء الثاني

رقم الفقرة	التكرار (ت)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي
	النسبة (%)	إجراء مطبق كليا	إجراء مطبق نسبيا	إجراء غير مطبق تماما	

الفقرة	ت	34	10	5	49
رقم 1	%	%69.4	%20.4	%10.2	%100
الفقرة	ت	36	6	7	49
رقم 2	%	%73.5	%12.2	%14.3	%100
الفقرة	ت	37	7	5	49
رقم 3	%	%75.5	%14.3	%10.2	%100
الفقرة	ت	33	15	1	49
رقم 4	%	%67.3	%30.6	%2	%100
الفقرة	ت	40	9	–	49
رقم 5	%	%81.6	%18.4	–	%100
الفقرة	ت	32	14	3	49
رقم 6	%	%65.3	%28.6	%6.1	%100
الفقرة	ت	30	15	4	49
رقم 7	%	%61.2	%30.6	%8.2	%100
الفقرة	ت	38	5	6	49
رقم 8	%	%77.6	%10.2	%12.2	%100
الفقرة	ت	25	12	12	49
رقم 9	%	%51	%24.5	%24.5	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

6. نتائج إجابات أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء)

يوضح الجدول رقم 04-25 الموالي نتائج إجابات أفراد العينة عن فقرات المحور الثاني بعنوان تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) من الجزء الثاني، من خلال عرض تكرار الإجابات ونسبتها وفق المقياس المستخدم الذي يحمل الأوزان التالية: إجراء مطبق كليا، إجراء مطبق نسبيا، إجراء غير مطبق تماما، ويمكن ملاحظة أن معظم التكرارات تتركز ضمن الوزن الأول والثاني وتوجد بعض التكرارات بنسب جد منخفضة أو معدومة تماما ضمن الوزن الأخير.

الجدول رقم 04-25: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الجزء الثاني

رقم الفقرة	التكرار (ت)	اتجاه إجابات أفراد العينة			الإجمالي
	النسبة (%)	إجراء مطبق كليا	إجراء مطبق نسبيا	إجراء غير مطبق تماما	
الفقرة	ت	38	11	–	49
رقم 1	%	%77.6	%22.4	–	%100
الفقرة	ت	35	13	1	49
رقم 2	%	%71.4	%26.5	%2	%100

الفقرة	ت	36	13	–	49
رقم 3	%	%73.5	%26.5	–	%100
الفقرة	ت	36	12	1	49
رقم 4	%	%73.5	%24.5	%2	%100
الفقرة	ت	40	9	–	49
رقم 5	%	%81.6	%18.4	–	%100
الفقرة	ت	36	13	–	49
رقم 6	%	%73.5	%26.5	–	%100
الفقرة	ت	39	10	–	49
رقم 7	%	%79.6	%20.4	–	%100
الفقرة	ت	33	16	–	49
رقم 8	%	%67.3	%32.7	–	%100
الفقرة	ت	32	17	–	49
رقم 9	%	%65.3	%34.7	–	%100
الفقرة	ت	32	17	–	49
رقم 10	%	%65.3	%34.7	–	%100
الفقرة	ت	29	18	2	49
رقم 11	%	%59.2	%36.7	%4.1	%100
الفقرة	ت	37	11	1	49
رقم 12	%	%75.5	%22.4	%2	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

7. نتائج إجابات أفراد العينة حول تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية

يوضح الجدول رقم 04-26 الموالي نتائج إجابات أفراد العينة عن فقرات الجزء الثالث بعنوان تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، من خلال عرض تكرار الإجابات ونسبتها وفق المقياس المستخدم الذي يحمل الأوزان التالية: موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما، ويمكن ملاحظة أن معظم التكرارات تتركز ضمن الوزن الأول والثاني والثالث وتوجد بعض التكرارات بنسب جد منخفضة أو معدومة تماما ضمن الوزن الرابع والأخير.

الجدول رقم 04-26: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات الجزء الثالث

رقم الفقرة	التكرار (ت)	اتجاه إجابات أفراد العينة					الإجمالي
	النسبة (%)	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	
الفقرة	ت	22	15	10	2	–	49
رقم 1	%	%44.9	%30.6	%20.4	%4.1	–	%100
الفقرة	ت	27	13	7	2	–	49
رقم 2	%	%55.1	%26.5	%14.3	%4.1	–	%100
الفقرة	ت	38	9	1	1	–	49
رقم 3	%	%77.6	%18.4	%2	%2	–	%100
الفقرة	ت	20	12	14	2	1	49
رقم 4	%	%40.8	%24.5	%28.6	%4.1	%2	%100
الفقرة	ت	18	25	5	1	–	49
رقم 5	%	%36.7	%51	%10.2	2	–	%100
الفقرة	ت	24	22	3	–	–	49
رقم 6	%	%49	%44.9	%6.1	–	–	%100
الفقرة	ت	19	21	7	2	–	49
رقم 7	%	%38.8	%42.9	%14.3	%4.1	–	%100
الفقرة	ت	11	30	6	2	–	49
رقم 8	%	%22.4	%61.2	%12.2	%4.1	–	%100
الفقرة	ت	26	19	4	–	–	49
رقم 9	%	%53.1	%38.8	%8.2	–	–	%100
الفقرة	ت	14	27	7	1	–	49
رقم 10	%	%28.6	%55.1	%14.3	%2	–	%100
الفقرة	ت	29	16	3	–	1	49
رقم 11	%	%59.2	%32.7	%6.1	–	%2	%100
الفقرة	ت	30	15	3	–	1	49
رقم 12	%	%61.2	%30.6	%6.1	–	%2	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من أجل القيام باختبار لفرضيات هذه الدراسة يجب القيام بذلك من خلال ثلاثة محطات، الأولى نتعرف بواسطتها على اتجاه إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الخاص بالفرضية المختبرة ثم الاتجاه الكلي لذلك المحور ويتيح برنامج SPSS للقيام بذلك اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test، والثانية نتبين عن طريقها مدى وجود الارتباط بين المتغيرات المتعلقة بفرضيات الدراسة ويتيح برنامج SPSS للقيام بذلك اختبار معامل الارتباط لرتب سبيرمان Spearman's rho، وأخيرا نوضح مدى تأثير التغير في المتغيرات المستقلة على المتغير التابع والمتعلقة بفرضيات الدراسة ويتيح برنامج SPSS للقيام بذلك اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Analysis، مع استخدام ضمن كل ذلك اختبار تحليل التباين الأحادي One-way ANOVA لاختبار مدى وجود فروق بين إجابات أفراد العينة تعزى للبيانات الشخصية لهم.

المطلب الأول: اختبار الفرضيات المتعلقة بمحاور الجزء الأول

قبل البدء في اختبار الفرضيات المتعلقة بهذا الجزء يجب تبويب البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة الميدانية إلى فئات حتى نستطيع تحديد اتجاهات إجابات أفراد العينة المدروسة على مختلف فقرات استمارة الاستبيان ضمن هذا الجزء وذلك من خلال تحديد المدى[1] وعدد الفئات[2] وطول كل فئة[3] مما يعطينا تمثيل لفئات الدراسة كما يلي:

- الفئة الأولى من 1.00 إلى أقل أو يساوي 1.66 وتمثل صيغة إجراء غير مطبق تماما؛
- الفئة الثانية من 1.67 إلى أقل أو يساوي 2.33 وتمثل صيغة إجراء مطبق نسبيا؛
- الفئة الثالثة من 2.34 إلى أقل أو يساوي 3.00 وتمثل صيغة إجراء مطبق كليا.

ومن أجل تحليل نتائج إجابات أفراد العينة بعد القيام باختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test للحكم على اتجاه الإجابات المتحصل عليها، حيث تعتبر الفقرة إيجابية أي أن أفراد العينة يتفقون على التطبيق الكلي للإجراء إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية

[1] المدى = أكبر قيمة – أصغر قيمة = 3 – 1 = 2

[2] عدد الفئات هي محدد مسبقا بثلاثة فئات حسب المقياس المستخدم في استمارة الاستبيان.

[3] طول الفئة = المدى / عدد الفئات = 2 / 3 = 0.66

والـتي تسـاوي 2.0106[1] (أو مسـتوى الدلالـة أقـل مـن مسـتوى المعنويـة 0.05 والـوزن النسـبي أكـبر مـن 66.66%[2])، وتكـون الفقـرة سـلبية أي أن أفـراد العينـة يتفقـون علـى عـدم التطبيـق للإجـراء تمامـا إذا كانـت قيمـة T المحسـوبة أصـغر مـن قيمـة T الجدوليـة والـتي تسـاوي 2.0106 (أو مسـتوى الدلالـة أقـل مـن مسـتوى المعنويـة 0.05 والـوزن النسـبي أقـل مـن 66.66%). وتعتـبر الفقـرة محايـدة أي أن أفـراد العينة يتفقون على التطبيق النسبي للإجراء إذا كانت مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

1. اختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول من الجزء الأول

يوضـح الجـدول رقـم 04-27 المـوالي نتـائج اختبـار (ت) في حالـة عينـة واحـدة One-Sample T test لفقـرات المحـور الأول بعنـوان الإجـراءات الـتي تطبقهـا الجمعيـة العامـة في ضـوء متطلبـات حوكمـة الشـركات مـن الجـزء الأول، حيـث يمكـن ملاحظـة أن كـل الإجـراءات المتضـمنة ضـمن فقـرات هـذا المحـور هـي مطبقـة كليـا حسـب نتـائج تحليـل إجابـات أفـراد العينـة، فقيمـة T المحسـوبة ضـمن كـل فقـرة علـى حـده (أصـغر قيمـة ملاحظـة تسـاوي 6.895) هـي أكـبر مـن قيمـة T الجدوليـة الـتي تسـاوي 2.0106، كمـا أن مسـتوى المعنويـة لكـل فقـرة علـى حـده (مسـتوى الدلالـة ضـمن كـل الفقـرات يسـاوي 0.000) هـي أقـل مـن مسـتوى المعنويـة 0.05 والـوزن النسـبي (أصـغر وزن نسـبي ملاحـظ يسـاوي 88.33%) أكـبر من 66.66%.

الجدول رقم 04-27: تحليل نتائج فقرات المحور الأول من الجزء الأول

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
الفقرة رقم 1	2.80	0.456	%93.33	12.231	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 2	2.65	0.663	%88.33	6.895	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 3	2.96	0.200	%98.66	33.586	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 4	2.98	0.143	%99.33	48.000	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 5	2.86	0.354	%95.33	16.971	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 6	2.94	0.242	%98.00	27.129	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 7	2.94	0.242	%98.00	27.129	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 8	2.98	0.143	%99.33	48.000	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 9	2.94	0.242	%98.00	27.129	0.000	إجراء مطبق كليا

[1] قيمة T الجدولية عند درجة حرية (48 = n-1) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0106 حسب جدول توزيع ستودنت Student.

[2] تمثل أن الإجراء مطبق نسبيا وفق المقياس المستخدم في استمارة الاستبيان والمحسوبة كما يلي: 2 / 3 = 66.66%.

جميع الفقرات	2.9025	0.16454	%96.75	38.394	0.000	إجراء مطبق كليا

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ومن خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات هذا المحور يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على مدى تطبيق الجمعية العامة للإجراءات وفق متطلبات حوكمة الشركات مع الوسط الحسابي للأداة (2) والذي يمثل أن الإجراء مطبق نسبيا فقط. ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا تطبق الجمعية العامة الإجراءات كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 2.

الفرضية البديلة H1: تطبق الجمعية العامة الإجراءات كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة 2.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 38.394 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.0106 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه تطبق الجمعية العامة الإجراءات كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغ قيمة 2.9025 والذي هو أكبر من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي 2.

كما يوضح الجدول رقم 04-28 الموالي نتائج معامل الارتباط لرتب سبيرمان Spearman's rho بين الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية، ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: معامل الارتباط الخطي بين الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية غير معنوي.

الفرضية البديلة H1: معامل الارتباط الخطي بين الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية معنوي.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-28 الموالي فيمكن القول أنه يوجد ارتباط طردي بين الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات

المساهمة الجزائرية قدر بقيمة 0.600، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم 04-28: معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الأولى

المحور الأول	الإحصاءات	متطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية
الإجراءات	**معامل الارتباط r**	**0.600**
التي تطبقها	**مستوى الدلالة**	**0.000**
الجمعية العامة	**حجم العينة**	**49**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

كما يوضح الجدول رقم 04-29 الموالي جزء من نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Analysis، إذ تتضمن نتائج مخرجات هذا الاختبار وفق برنامج SPSS جدول يبين معامل التحديد[1] والذي بلغ قيمة 0.444، مما يعني أن 44.40%من التغير في متطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية يعود إلى التغير في الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة. ويمكن اختبار وجود تأثير دال إحصائيا لذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

الفرضية البديلة H1: يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-29 الموالي فيمكن القول أن قيمة F المحسوبة تساوي 37.498 وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة قيمة 4.03[2]، وبما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 إذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

[1] انظر مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 03.

[2] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (1، 47) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 4.03

الجدول رقم 04-29: تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية الأولى

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	1.233	1	1.233	37.498	0.000
الخطأ	1.546	47	0.033	-	-
الكلي	2.779	48	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

وأخيرا من خلال الاختبارات السابقة الذكر والمتمثلة في اختبار المتوسط الحسابي واختبار معامل الارتباط الخطي واختبار وجود تأثير دال إحصائيا بين متغيرات الفرضية الأولى، يمكننا التأكيد على قبول هذه الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.

2. اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-30 الموالي نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الثاني بعنوان الإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول، حيث يمكن ملاحظة أن كل الإجراءات المتضمنة ضمن فقرات هذا المحور هي مطبقة كليا حسب نتائج تحليل إجابات أفراد العينة، فقيمة T المحسوبة ضمن كل فقرة على حده (أصغر قيمة ملاحظة تساوي 7.449) هي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.0106، كما أن مستوى المعنوية لكل فقرة على حده (مستوى الدلالة ضمن كل الفقرات يساوي 0.000) هي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والوزن النسبي (أصغر وزن نسبي ملاحظ يساوي 89.66%) أكبر من 66.66%.

الجدول رقم 04-30: تحليل نتائج فقرات المحور الثاني من الجزء الأول

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
الفقرة رقم 1	**2.92**	**0.277**	**%97.33**	**23.238**	**0.000**	**إجراء مطبق كليا**
الفقرة رقم 2	**2.76**	**0.434**	**%92.00**	**12.166**	**0.000**	**إجراء مطبق كليا**
الفقرة رقم 3	**2.90**	**0.306**	**%96.66**	**20.552**	**0.000**	**إجراء مطبق كليا**
الفقرة رقم 4	**2.80**	**0.499**	**%93.33**	**11.162**	**0.000**	**إجراء مطبق كليا**
الفقرة رقم 5	**2.80**	**0.456**	**%93.33**	**12.231**	**0.000**	**إجراء مطبق كليا**

الفقرة رقم 6	2.69	0.652	%89.66	7.449	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 7	2.90	0.306	%96.66	20.552	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 8	2.76	0.522	%92.00	10.133	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 9	2.78	0.511	%92.66	10.625	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 10	2.80	0.499	%93.33	11.162	0.000	إجراء مطبق كليا
جميع الفقرات	2.8082	0.30334	%93.60	18.649	0.000	إجراء مطبق كليا

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ومن خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات هذا المحور يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على مدى تطبيق مجلس الإدارة للإجراءات وفق متطلبات حوكمة الشركات مع الوسط الحسابي للأداة (2) والذي يمثل أن الإجراء مطبق نسبيا فقط. ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يطبق مجلس الإدارة الإجراءات كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 2.

الفرضية البديلة H1: يطبق مجلس الإدارة الإجراءات كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة 2.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 18.649 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.0106 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه يطبق مجلس الإدارة الإجراءات كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغ قيمة 2.8082 والذي هو أكبر من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي 2.

كما يوضح الجدول رقم 04-31 الموالي نتائج معامل الارتباط لرتب سبيرمان Spearman's rho بين الإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية، ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: معامل الارتباط الخطي بين الإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية غير معنوي.

الفرضية البديلة H1: معامل الارتباط الخطي بين الإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية معنوي.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-31 الموالي فيمكن القول أنه يوجد ارتباط طردي بين الإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية قدر بقيمة 0.663، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم 04-31: معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الثانية

المحور الثاني	الإحصاءات	متطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية
الإجراءات	**معامل الارتباط r**	**0.663**
الذي يطبقها	**مستوى الدلالة**	**0.000**
مجلس الإدارة	**حجم العينة**	**49**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

كما يوضح الجدول رقم 04-32 الموالي جزء من نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Analysis، إذ تتضمن نتائج مخرجات هذا الاختبار وفق برنامج SPSS جدول يبين معامل التحديد[1] والذي بلغ قيمة 0.665، مما يعني أن 66.50%من التغير في متطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية يعود إلى التغير في الإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة. ويمكن اختبار وجود تأثير دال إحصائيا لذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

الفرضية البديلة H1: يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-32 الموالي فيمكن القول أن قيمة F المحسوبة تساوي 93.210 وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة قيمة 4.03[2]، وبما أن

[1] انظر مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 03.

[2] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (1، 47) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 4.03

مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 إذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

الجدول رقم 04-32: تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية الثانية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	1.847	1	1.847	93.210	0.000
الخطأ	0.932	47	0.020	-	-
الكلي	2.779	48	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

وأخيرا من خلال الاختبارات السابقة الذكر والمتمثلة في اختبار المتوسط الحسابي واختبار معامل الارتباط الخطي واختبار وجود تأثير دال إحصائيا بين متغيرات الفرضية الثانية، يمكننا التأكيد على قبول هذه الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الإجراءات الذي يطبقها مجلس الإدارة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.

3. اختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثالث من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-33 الموالي نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الثالث بعنوان الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول، حيث يمكن ملاحظة أن كل الإجراءات المتضمنة ضمن فقرات هذا المحور هي مطبقة كليا حسب نتائج تحليل إجابات أفراد العينة، فقيمة T المحسوبة ضمن كل فقرة على حده (أصغر قيمة ملاحظة تساوي 5.027) هي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.0106، كما أن مستوى المعنوية لكل فقرة على حده (مستوى الدلالة ضمن كل الفقرات يساوي 0.000) هي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والوزن النسبي (أصغر وزن نسبي ملاحظ يساوي 84.33%) أكبر من 66.66%.

الجدول رقم 04-33: تحليل نتائج فقرات المحور الثالث من الجزء الأول

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات

الفقرة رقم 1	2.53	0.739	%84.33	5.027	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 2	2.57	0.645	%85.66	6.197	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 3	2.55	0.738	%85.00	5.229	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 4	2.61	0.533	%87.00	8.042	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 5	2.55	0.614	%85.00	6.277	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 6	2.92	0.344	%97.33	18.699	0.000	إجراء مطبق كليا
جميع الفقرات	2.6224	0.48086	%87.41	9.061	0.000	إجراء مطبق كليا

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ومن خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات هذا المحور يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على مدى تطبيق الإدارة التنفيذية للإجراءات وفق متطلبات حوكمة الشركات مع الوسط الحسابي للأداة (2) والذي يمثل أن الإجراء مطبق نسبيا فقط. ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا تطبق الإدارة التنفيذية الإجراءات كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 2.

الفرضية البديلة H1: تطبق الإدارة التنفيذية الإجراءات كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة 2.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 9.061 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.0106 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه تطبق الإدارة التنفيذية الإجراءات كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغ قيمة 2.6224 والذي هو أكبر من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي 2.

كما يوضح الجدول رقم 04-34 الموالي نتائج معامل الارتباط لرتب سبيرمان Spearman's rho بين الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية، ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: معامل الارتباط الخطي بين الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية غير معنوي.

الفرضية البديلة H1: معامل الارتباط الخطي بين الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية معنوي.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-34 الموالي فيمكن القول أنه يوجد ارتباط طردي بين الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية قدر بقيمة 0.859، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم 04-34: معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الثالثة

المحور الثالث	الإحصاءات	متطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية
الإجراءات	معامل الارتباط r	0.859
التي تطبقها	مستوى الدلالة	0.000
الإدارة التنفيذية	حجم العينة	49

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

كما يوضح الجدول رقم 04-35 الموالي جزء من نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Analysis، إذ تتضمن نتائج مخرجات هذا الاختبار وفق برنامج SPSS جدول يبين معامل التحديد[1] والذي بلغ قيمة 0.671، مما يعني أن 67.10% من التغير في متطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية يعود إلى التغير في الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية. ويمكن اختبار وجود تأثير دال إحصائيا لذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

الفرضية البديلة H1: يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

[1] انظر مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 03.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-35 الموالي فيمكن القول أن قيمة F المحسوبة تساوي 95.935 وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة قيمة 4.03[1]، وبما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 إذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

الجدول رقم 04-35: تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	1.865	1	1.865	95.935	0.000
الخطأ	0.914	47	0.19	-	-
الكلي	2.779	48	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

وأخيرا من خلال الاختبارات السابقة الذكر والمتمثلة في اختبار المتوسط الحسابي واختبار معامل الارتباط الخطي واختبار وجود تأثير دال إحصائيا بين متغيرات الفرضية الثانية، يمكننا التأكيد على قبول هذه الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.

4. اختبار الفرضية الرابعة المتعلقة بالمحور الرابع من الجزء الأول

يوضح الجدول رقم 04-36 الموالي نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الرابع بعنوان الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من الجزء الأول، حيث يمكن ملاحظة أن كل الإجراءات المتضمنة ضمن فقرات هذا المحور هي مطبقة كليا حسب نتائج تحليل إجابات أفراد العينة، فقيمة T المحسوبة ضمن كل فقرة على حده (أصغر قيمة ملاحظة تساوي 5.196) هي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.0106، كما أن مستوى المعنوية لكل فقرة على حده (مستوى الدلالة ضمن كل الفقرات يساوي 0.000) هي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والوزن النسبي (أصغر وزن نسبي ملاحظ يساوي 81.00%) أكبر من 66.66%.

[1] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (1، 47) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 4.03

الجدول رقم 04-36: تحليل نتائج فقرات المحور الرابع من الجزء الأول

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
الفقرة رقم 1	2.76	0.480	%92.00	11.011	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 2	2.57	0.736	%85.66	5.435	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 3	2.86	0.354	%95.33	16.971	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 4	2.43	0.577	%81.00	5.196	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 5	2.67	0.516	%89.00	9.138	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 6	2.69	0.652	%89.66	7.449	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 7	2.82	0.391	%94.00	14.606	0.000	إجراء مطبق كليا
جميع الفقرات	2.6851	0.33753	%89.50	14.209	0.000	إجراء مطبق كليا

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ومن خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات هذا المحور يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على مدى تطبيق الإجراءات تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين وفق متطلبات حوكمة الشركات مع الوسط الحسابي للأداة (2) والذي يمثل أن الإجراء مطبق نسبيا فقط. ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا تطبق الإجراءات تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 2.

الفرضية البديلة H1: تطبق الإجراءات تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة 2.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 14.209 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.0106 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه تطبق الإجراءات تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين كليا وفق متطلبات حوكمة الشركات، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغ قيمة 2.6851 والذي هو أكبر من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي 2.

كما يوضح الجدول رقم 04-37 الموالي نتائج معامل الارتباط لرتب سبيرمان Spearman's rho بين الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية، ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: معامل الارتباط الخطي بين الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية غير معنوي.

الفرضية البديلة H1: معامل الارتباط الخطي بين الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية معنوي.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-37 الموالي فيمكن القول أنه يوجد ارتباط طردي بين الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية قدر بقيمة 0.804، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم 04-37: معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الرابعة

المحور الرابع	الإحصاءات	متطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية
الإجراءات المطبقة	**معامل الارتباط r**	**0.804**
تجاه	**مستوى الدلالة**	**0.000**
الأطراف الفاعلة الخارجيين	**حجم العينة**	**49**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

كما يوضح الجدول رقم 04-38 الموالي جزء من نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Analysis، إذ تتضمن نتائج مخرجات هذا الاختبار وفق برنامج SPSS جدول يبين معامل التحديد[1] والذي بلغ قيمة 0.630، مما يعني أن 63.00% من التغير في متطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية يعود إلى التغير في الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين. ويمكن اختبار وجود تأثير دال إحصائيا لذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

[1] انظر مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 03.

الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

الفرضية البديلة H1: يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-38 الموالي فيمكن القول أن قيمة F المحسوبة تساوي 80.189 وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة قيمة 4.03[1]، وبما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 إذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد تأثير دال إحصائيا للإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين على متطلبات حوكمة شركات المساهمة في الجزائر.

الجدول رقم 04-38: تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية الرابعة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	1.752	1	1.752	80.189	0.000
الخطأ	1.027	47	0.022	-	-
الكلي	2.779	48	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

وأخيرا من خلال الاختبارات السابقة الذكر والمتمثلة في اختبار المتوسط الحسابي واختبار معامل الارتباط الخطي واختبار وجود تأثير دال إحصائيا بين متغيرات الفرضية الرابعة، يمكننا التأكيد على قبول هذه الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.

5. اختبار الفرضية الخامسة المتعلقة بكل محاور الجزء الأول والتي تعزى للبيانات الشخصية

1.5 الفروق تعزى لمتغير الشهادات العلمية

يوضح الجدول رقم 04-39 الموالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA. إذ يمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

[1] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (1، 47) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 4.03

الفرضية العدمية H0: لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

الفرضية البديلة H1: توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

ووفقا للنتائج المبينة في الجدول رقم 04-39 الموالي يتضح أن قيمة F المحسوبة (أكبر قيمة F محسوبة وملاحظة تساوي 1.812) ضمن كل محور من محاور الجزء الأول أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815[1]، كما أن قيمة مستوى الدلالة (أقل مستوى دلالة ملاحظة تساوي 0.158) ضمن كل محور من محاور الجزء الأول أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يدل على عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة ضمن فقرات محاور الجزء الأول من استمارة الاستبيان تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

وبصفة عامة نلاحظ النتائج المتعلقة بالجزء الأول ككل الذي يضم أربعة محاور أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.301 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.825 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يؤكد قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

الجدول رقم 04-39: نتائج تحليل التباين الأحادي one way ANOVA للفرضية الخامسة التي تعزى لمتغير الشهادات العلمية

رقم المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع الربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.17	3	0.006	0.193	0.901
		داخل المجموعات	1.283	45	0.029		
		المجموع	1.300	48			
الثاني	مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.075	3	0.025	0.258	0.855
		داخل المجموعات	4.342	45	0.096		
		المجموع	4.417	48			

[1] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 45) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.815

الثالث	الإدارة التنفيذية	بين المجموعات	1.196	3	0.399	1.812	0.158
	في ضوء متطلبات	داخل المجموعات	9.902	45	0.220		
	حوكمة الشركات	المجموع	11.099	48			
الرابع	علاقة الشركة مع الأطراف	بين المجموعات	0.444	3	0.148	1.324	0.278
	الفاعلة الخارجيين	داخل المجموعات	5.025	45	0.112		
	في ضوء حوكمة الشركات	المجموع	5.469	48			
الجزء	تطبيق شركات المساهمة الجزائرية	بين المجموعات	0.055	3	0.018	0.301	0.825
الأول	لمعايير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة	داخل المجموعات	2.724	45	0.061		
	في الجزائر 2009	المجموع	2.779	48			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

2.5 الفروق تعزى لمتغير التخصص العلمي

يوضح الجدول رقم 04-40 الموالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA. إذ يمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى لمتغير التخصص العلمي.

الفرضية البديلة H1: توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى لمتغير التخصص العلمي.

ووفقا للنتائج المبينة في الجدول رقم 04-40 الموالي يتضح أن قيمة F المحسوبة (أكبر قيمة F محسوبة وملاحظة تساوي 1.369) ضمن كل محور من محاور الجزء الأول أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.450[1]، كما أن قيمة مستوى الدلالة (أقل مستوى دلالة ملاحظة تساوي 0.255) ضمن كل محور من محاور الجزء الأول أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يدل على عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة ضمن فقرات محاور الجزء الأول من استمارة الاستبيان تعزى لمتغير التخصص العلمي.

وبصفة عامة نلاحظ النتائج المتعلقة بالجزء الأول ككل الذي يضم أربعة محاور أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.962 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.450، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.452 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يؤكد قبول الفرضية العدمية

[1] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (5، 43) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.450

أي لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى لمتغير التخصص العلمي.

الجدول رقم 04-40: نتائج تحليل التباين الأحادي one way ANOVA للفرضية الخامسة التي تعزى لمتغير التخصص العلمي

رقم المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع الربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.057	5	0.011	0.397	0.848
		داخل المجموعات	1.242	43	0.029		
		المجموع	1.300	48			
الثاني	مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.537	5	0.107	1.191	0.329
		داخل المجموعات	3.879	43	0.090		
		المجموع	4.417	48			
الثالث	الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.945	5	0.189	0.800	0.556
		داخل المجموعات	10.154	43	0.236		
		المجموع	11.099	48			
الرابع	علاقة الشركة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.751	5	0.150	1.369	0.255
		داخل المجموعات	4.718	43	0.110		
		المجموع	5.469	48			
الجزء الأول	تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لمعايير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر 2009	بين المجموعات	0.279	5	0.056	0.962	0.452
		داخل المجموعات	2.499	43	0.058		
		المجموع	2.779	48			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

3.5 الفروق تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم 04-41 الموالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA. إذ يمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الفرضية البديلة H1: توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

ووفقا للنتائج المبينة في الجدول رقم 04-41 الموالي يتضح أن قيمة F المحسوبة (أكبر قيمة F محسوبة وملاحظة تساوي 1.879) ضمن كل محور من محاور الجزء الأول أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815[1]، كما أن قيمة مستوى الدلالة (أقل مستوى دلالة ملاحظة تساوي 0.147) ضمن كل محور من محاور الجزء الأول أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يدل على عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة ضمن فقرات محاور الجزء الأول من استمارة الاستبيان تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

وبصفة عامة نلاحظ النتائج المتعلقة بالجزء الأول ككل الذي يضم أربعة محاور أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.435 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.245 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يؤكد قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم 04-41: نتائج تحليل التباين الأحادي one way ANOVA للفرضية الخامسة التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

رقم المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع الربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.145	3	0.048	1.879	0.147
		داخل المجموعات	1.155	45	0.026		
		المجموع	1.300	48			
الثاني	مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.456	3	0.152	1.726	0.175
		داخل المجموعات	3.961	45	0.088		
		المجموع	4.417	48			
الثالث	الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.453	3	0.151	0.638	0.595
		داخل المجموعات	10.646	45	0.237		
		المجموع	11.099	48			
الرابع	علاقة الشركة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.288	3	0.096	0.833	0.483
		داخل المجموعات	5.181	45	0.115		
		المجموع	5.469	48			

[1] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 45) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.815

الجزء	تطبيق شركات المساهمة الجزائرية	بين المجموعات	0.243	3	0.081	1.435	0.245
الأول	لمعايير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة	داخل المجموعات	2.536	45	0.056		
	في الجزائر 2009	المجموع	2.779	48			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات المتعلقة بمحاور الجزء الثاني والأخير

بالنسبة لعملية تبويب وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة عن فقرات محاور الجزء الثاني من استمارة الاستبيان فستكون بنفس الطريقة المعتمدة ضمن الجزء الأول السابق تحليله، أما فيما يخص تبويب وتحليل إجابات فقرات الجزء الثالث والأخير من استمارة الاستبيان فيجب توضيح ذلك لأن المقياس المستخدم ضمن هذا الجزء مختلف عن سابقه، إذ يستلزم تحديد المدى[1] وعدد الفئات[2] وطول كل فئة[3] مما يعطينا تمثيل لفئات الدراسة كما يلي:

- الفئة الأولى من 1.00 إلى أقل أو يساوي 1.80 وتمثل صيغة غير موافق تماما؛
- الفئة الثانية من 1.81 إلى أقل أو يساوي 2.60 وتمثل صيغة غير موافق؛
- الفئة الثالثة من 2.61 إلى أقل أو يساوي 3.40 وتمثل صيغة محايد؛
- الفئة الرابعة من 3.41 إلى أقل أو يساوي 4.20 وتمثل صيغة موافق؛
- الفئة الخامسة من 4.21 إلى أقل أو يساوي 5.00 وتمثل صيغة موافق تماما.

ومن أجل تحليل نتائج إجابات أفراد العينة بعد القيام باختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test للحكم على اتجاه الإجابات المتحصل عليها، حيث تعتبر الفقرة إيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.0106[4] (أو مستوى الدلالة أقل من مستوى المعنوية 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%[5])، وتكون الفقرة سلبية أي أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.0106 (أو مستوى الدلالة أقل من مستوى المعنوية 0.05 والوزن

[1] المدى = أكبر قيمة – أصغر قيمة = 5 – 1 = 4

[2] عدد الفئات هي محدد مسبقا بخمسة فئات حسب المقياس المستخدم في استمارة الاستبيان.

[3] طول الفئة = المدى / عدد الفئات = 4 / 5 = 0.80

[4] قيمة T الجدولية عند درجة حرية (n-1 = 48) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0106 حسب جدول توزيع ستودنت Student.

[5] تمثل أن الإجراء مطبق نسبيا وفق المقياس المستخدم في استمارة الاستبيان والمحسوبة كما يلي: 3 / 5 = 60%.

النسبي أقل من 60%). وتعتبر آراء أفراد العينة عن الفقرة محايدة إذا كانت مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

1. اختبار الفرضية السادسة المتعلقة بالمحور الأول من الجزء الثاني

يوضح الجدول رقم 04-42 الموالي نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الأول بعنوان تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات) من الجزء الثاني، حيث يمكن ملاحظة أن كل الإجراءات المتضمنة ضمن فقرات هذا المحور هي مطبقة كليا حسب نتائج تحليل إجابات أفراد العينة ما عدا الإجراء الذي تضمنته الفقرة التاسعة والذي يعتبر مطبق ولكن بشكل نسبي فقط، فقيمة T المحسوبة ضمن كل فقرة على حده (أصغر قيمة ملاحظة تساوي 2.221) هي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.0106، كما أن مستوى المعنوية لكل فقرة على حده (أكبر مستوى دلالة ملاحظ يساوي 0.031) هي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والوزن النسبي (أصغر وزن نسبي ملاحظ يساوي 75.66%) أكبر من 66.66%.

الجدول رقم 04-42: تحليل نتائج فقرات المحور الأول من الجزء الثاني

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
الفقرة رقم 1	2.59	0.674	%86.33	6.142	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 2	2.59	0.734	%86.33	5.647	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 3	2.65	0.663	%88.33	6.895	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 4	2.65	0.522	%88.33	8.750	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 5	2.82	0.391	%94.00	14.606	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 6	2.59	0.610	%86.33	6.796	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 7	2.53	0.649	%84.33	5.725	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 8	2.65	0.694	%88.33	6.589	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 9	2.27	0.836	%75.66	2.221	0.031	إجراء مطبق نسبيا
جميع الفقرات	2.5941	0.46456	%86.47	8.952	0.000	إجراء مطبق كليا

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ومن خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات هذا المحور يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي

الدولية (معايير الصفات) مع الوسط الحسابي للأداة (2) والذي يمثل أن الإجراء مطبق نسبيا فقط. ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا تطبق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات) أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 2.

الفرضية البديلة H1: تطبق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات) أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة 2.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 8.952 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.0106 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه تطبق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات)، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغ قيمة 2.5941 والذي هو أكبر من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي 2.

كما يوضح الجدول رقم 04-43 الموالي نتائج معامل الارتباط لرتب سبيرمان Spearman's rho بين معايير الصفات والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية، ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: معامل الارتباط الخطي بين معايير الصفات والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية غير معنوي.

الفرضية البديلة H1: معامل الارتباط الخطي بين معايير الصفات والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية معنوي.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-43 الموالي فيمكن القول أنه يوجد ارتباط طردي بين معايير الصفات والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية قدر بقيمة 0.968، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم 04-43: معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية السادسة

المحور الأول	الإحصاءات	الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية
معايير الصفات	معامل الارتباط r	0.968
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	49

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

كما يوضح الجدول رقم 04-44 الموالي جزء من نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Analysis، إذ تتضمن نتائج مخرجات هذا الاختبار وفق برنامج SPSS جدول يبين معامل التحديد[1] والذي بلغ قيمة 0.941، مما يعني أن 94.10% من التغير في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية يعود إلى التغير في تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات). ويمكن اختبار وجود تأثير دال إحصائيا لذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير دال إحصائيا لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات) على الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة في الجزائر.

الفرضية البديلة H1: يوجد تأثير دال إحصائيا لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات) على الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة في الجزائر.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-44 الموالي فيمكن القول أن قيمة F المحسوبة تساوي 744.822 وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة قيمة 4.03[2]، وبما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 إذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد تأثير دال إحصائيا لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات) على الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة في الجزائر.

[1] انظر مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 03.

[2] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (1، 47) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 4.03

الجدول رقم 04-44: تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية السادسة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	6.154	1	6.154	744.822	0.000
الخطأ	0.388	47	0.008	-	-
الكلي	6.543	48	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

وأخيرا من خلال الاختبارات السابقة الذكر والمتمثلة في اختبار المتوسط الحسابي واختبار معامل الارتباط الخطي واختبار وجود تأثير دال إحصائيا بين متغيرات الفرضية السادسة، يمكننا التأكيد على قبول هذه الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين معايير الصفات والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية.

2. اختبار الفرضية السابعة المتعلقة بالمحور الثاني من الجزء الثاني

يوضح الجدول رقم 04-45 الموالي نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الثاني بعنوان تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) من الجزء الثاني، حيث يمكن ملاحظة أن كل الإجراءات المتضمنة ضمن فقرات هذا المحور هي مطبقة كليا حسب نتائج تحليل إجابات أفراد العينة، فقيمة T المحسوبة ضمن كل فقرة على حده (أصغر قيمة ملاحظة تساوي 9.505) هي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.0106، كما أن مستوى المعنوية لكل فقرة على حده (مستوى الدلالة ضمن كل الفقرات يساوي 0.000) هي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والوزن النسبي (أصغر وزن نسبي ملاحظ يساوي 88.33%) أكبر من 66.66%.

الجدول رقم 04-45: تحليل نتائج فقرات المحور الثاني من الجزء الثاني

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
الفقرة رقم 1	2.78	0.422	%92.66	12.877	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 2	2.69	0.508	%89.66	9.553	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 3	2.73	0.446	%91.00	11.529	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 4	2.71	0.500	%90.33	10.000	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 5	2.82	0.391	%94.00	14.606	0.000	إجراء مطبق كليا

الفقرة رقم 6	2.73	0.446	%91.00	11.529	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 7	2.80	0.407	%93.33	13.682	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 8	2.67	0.474	%89.00	9.950	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 9	2.65	0.481	%88.33	9.505	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 10	2.65	0.481	%88.33	9.505	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 11	2.55	0.580	%85.00	6.655	0.000	إجراء مطبق كليا
الفقرة رقم 12	2.73	0.491	%91.00	10.484	0.000	إجراء مطبق كليا
جميع الفقرات	2.7109	0.31964	%90.36	15.568	0.000	إجراء مطبق كليا

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ومن خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات هذا المحور يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) مع الوسط الحسابي للأداة (2) والذي يمثل أن الإجراء مطبق نسبيا فقط. ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا تطبق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 2.

الفرضية البديلة H1: تطبق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يختلف عن القيمة 2.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 15.568 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.0106 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه تطبق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء)، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغ قيمة 2.7109 والذي هو أكبر من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي 2.

كما يوضح الجدول رقم 04-46 الموالي نتائج معامل الارتباط لرتب سبيرمان Spearman's rho بين معايير الأداء والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية، ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: معامل الارتباط الخطي بين معايير الأداء والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية غير معنوي.

الفرضية البديلة H1: معامل الارتباط الخطي بين معايير الأداء والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية معنوي.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-46 الموالي فيمكن القول أنه يوجد ارتباط طردي بين معايير الأداء والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية قدر بقيمة 0.950، كما يلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم 04-46: معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية السابعة

المحور الثاني	الإحصاءات	الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية
معايير الأداء	معامل الارتباط r	0.950
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	49

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

كما يوضح الجدول رقم 04-47 الموالي جزء من نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Analysis، إذ تتضمن نتائج مخرجات هذا الاختبار وفق برنامج SPSS جدول يبين معامل التحديد[1] والذي بلغ قيمة 0.929، مما يعني أن 92.90% من التغير في الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية يعود إلى التغير في تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء). ويمكن اختبار وجود تأثير دال إحصائيا لذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير دال إحصائيا لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) على الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة في الجزائر.

الفرضية البديلة H1: يوجد تأثير دال إحصائيا لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) على الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة في الجزائر.

[1] انظر مخرجات برنامج SPSS في الملحق رقم 03.

ووفقا للنتائج المتحصل عليها والموضحة ضمن الجدول رقم 04-47 الموالي فيمكن القول أن قيمة F المحسوبة تساوي 619.412 وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة قيمة 4.03[1]، وبما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05 إذا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد تأثير دال إحصائيا لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء) على الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة في الجزائر.

الجدول رقم 04-47: تحليل التباين ANOVA لنموذج الانحدار بين متغيرات الفرضية السابعة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	6.081	1	6.081	619.412	0.000
الخطأ	0.461	47	0.010	-	-
الكلي	6.543	48	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

وأخيرا من خلال الاختبارات السابقة الذكر والمتمثلة في اختبار المتوسط الحسابي واختبار معامل الارتباط الخطي واختبار وجود تأثير دال إحصائيا بين متغيرات الفرضية السابعة، يمكننا التأكيد على قبول هذه الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين معايير الأداء والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية.

3. اختبار الفرضية الثامنة المتعلقة بكل محاور الجزء الثاني والتي تعزى للبيانات الشخصية

1.3. الفروق تعزى لمتغير الشهادات العلمية

يوضح الجدول رقم 04-48 الموالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA. إذ يمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

[1] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (1، 47) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 4.03

الفرضية البديلة H1: توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

ووفقا للنتائج المبينة في الجدول رقم 04-48 الموالي يتضح أن قيمة F المحسوبة (أكبر قيمة F محسوبة وملاحظة تساوي 2.231) ضمن كل محور من محاور الجزء الثاني أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815[1]، كما أن قيمة مستوى الدلالة (أقل مستوى دلالة ملاحظة تساوي 0.098) ضمن كل محور من محاور الجزء الثاني أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يدل على عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة ضمن فقرات محاور الجزء الثاني من استمارة الاستبيان تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

وبصفة عامة نلاحظ النتائج المتعلقة بالجزء الثاني ككل الذي يضم محورين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.102 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.102 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يؤكد قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

الجدول رقم 04-48: نتائج تحليل التباين الأحادي one way ANOVA للفرضية الثامنة التي تعزى لمتغير الشهادات العلمية

رقم المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع الربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات)	بين المجموعات	1.341	3	0.447	2.231	0.098
		داخل المجموعات	9.018	45	0.200		
		المجموع	10.359	48			
الثاني	تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء)	بين المجموعات	0.546	3	0.182	1.878	0.147
		داخل المجموعات	4.359	45	0.097		
		المجموع	4.904	48			

[1] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 45) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.815

الجزء الثاني	توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية	بين المجموعات	0.834	3	0.278	2.190	0.102
		داخل المجموعات	5.709	45	0.127		
		المجموع	6.543	48			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

2.3. الفروق تعزى لمتغير التخصص العلمي

يوضح الجدول رقم 04-49 الموالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA. إذ يمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير التخصص العلمي.

الفرضية البديلة H1: توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير التخصص العلمي.

ووفقا للنتائج المبينة في الجدول رقم 04-49 الموالي يتضح أن قيمة F المحسوبة (أكبر قيمة F محسوبة وملاحظة تساوي 1.018) ضمن كل محور من محاور الجزء الثاني أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.450[1]، كما أن قيمة مستوى الدلالة (أقل مستوى دلالة ملاحظة تساوي 0.419) ضمن كل محور من محاور الجزء الثاني أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يدل على عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة ضمن فقرات محاور الجزء الثاني من استمارة الاستبيان تعزى لمتغير التخصص العلمي.

وبصفة عامة نلاحظ النتائج المتعلقة بالجزء الثاني ككل الذي يضم محورين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.909 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.450، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.484 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يؤكد قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير التخصص العلمي.

[1] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (5، 43) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.450

الجدول رقم 04-49: نتائج تحليل التباين الأحادي one way ANOVA للفرضية الثامنة التي تعزى لمتغير التخصص العلمي

رقم المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع الربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات)	بين المجموعات	1.097	5	0.219	1.018	0.419
		داخل المجموعات	9.263	43	0.215		
		المجموع	10.359	48			
الثاني	تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء)	بين المجموعات	0.451	5	0.090	0.871	0.508
		داخل المجموعات	4.453	43	0.104		
		المجموع	4.904	48			
الجزء الثاني	توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية	بين المجموعات	0.626	5	0.125	0.909	0.484
		داخل المجموعات	5.917	43	0.138		
		المجموع	6.543	48			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

3.3. الفروق تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم 04-50 الموالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA. إذ يمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الفرضية البديلة H1: توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

ووفقا للنتائج المبينة في الجدول رقم 04-50 الموالي يتضح أن قيمة F المحسوبة (أكبر قيمة F محسوبة وملاحظة تساوي 0.772) ضمن كل محور من محاور الجزء الثاني أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815[1]، كما أن قيمة مستوى الدلالة (أقل مستوى دلالة ملاحظة تساوي 0.516)

[1] قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3، 45) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.815

ضمن كل محور من محاور الجزء الثاني أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يدل على عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد العينة ضمن فقرات محاور الجزء الثاني من استمارة الاستبيان تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

وبصفة عامة نلاحظ النتائج المتعلقة بالجزء الثاني ككل الذي يضم محورين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.546 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.653 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يؤكد قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم 04-50: نتائج تحليل التباين الأحادي one way ANOVA للفرضية الثامنة التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

رقم المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع الربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات)	بين المجموعات	0.507	3	0.169	0.772	0.516
		داخل المجموعات	9.852	45	0.219		
		المجموع	10.359	48			
الثاني	تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء)	بين المجموعات	0.119	3	0.040	0.372	0.774
		داخل المجموعات	4.786	45	0.106		
		المجموع	4.904	48			
الجزء الثاني	توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية	بين المجموعات	0.230	3	0.077	0.546	0.653
		داخل المجموعات	6.313	45	0.140		
		المجموع	6.543	48			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

4. اختبار الفرضية التاسعة المتعلقة بالجزء الثالث

يوضح الجدول رقم 04-51 الموالي نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات الجزء الثالث بعنوان تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، حيث يمكن ملاحظة أن كل الإجابات الواردة ضمن فقرات هذا الجزء تنحصر بين إجابة موافق وإجابة موافق تماما حسب نتائج تحليل إجابات أفراد العينة، فقيمة T

المحسوبة ضمن كل فقرة على حدى (أصغر قيمة ملاحظة تساوي 6.654) هي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.0106، كما أن مستوى المعنوية لكل فقرة على حدى (مستوى الدلالة ضمن كل الفقرات يساوي 0.000) هي أقل من مستوى المعنوية 0.05 والوزن النسبي (أصغر وزن نسبي ملاحظ يساوي 79.60%) أكبر من 60%.

الجدول رقم 04-51: تحليل نتائج فقرات الجزء الثالث

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
الفقرة رقم 1	4.16	0.898	%83.20	9.069	0.000	موافق
الفقرة رقم 2	4.33	0.875	%86.60	10.609	0.000	موافق تماما
الفقرة رقم 3	4.71	0.612	%94.20	19.596	0.000	موافق تماما
الفقرة رقم 4	3.98	1.031	%79.60	6.654	0.000	موافق
الفقرة رقم 5	4.22	0.715	%84.4	11.990	0.000	موافق تماما
الفقرة رقم 6	4.43	0.612	%88.60	16.330	0.000	موافق تماما
الفقرة رقم 7	4.16	0.825	%83.20	9.867	0.000	موافق
الفقرة رقم 8	4.02	0.721	%80.40	9.901	0.000	موافق
الفقرة رقم 9	4.45	0.647	%89.00	15.665	0.000	موافق تماما
الفقرة رقم 10	4.10	0.714	%82.00	10.800	0.000	موافق
الفقرة رقم 11	4.47	0.793	%89.40	12.966	0.000	موافق تماما
الفقرة رقم 12	4.49	0.794	%89.80	13.138	0.000	موافق تماما
جميع الفقرات	4.2993	0.37843	%85.98	24.034	0.000	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

ومن خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات هذا الجزء يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية مع الوسط الحسابي للأداة (3) والذي يمثل صيغة الإجابة المحايدة. ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد تأثير لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 3.

الفرضية البديلة H1: يوجد تأثير لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 3.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 24.034 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.0106 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه يوجد تأثير لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغ قيمة 4.2993 والذي هو أكبر من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي 3.

وهذا ما يمكننا من التأكيد على قبول هذه الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وتفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.

5. اختبار الفرضية العاشرة المتعلقة بالجزء الثالث والتي تعزى للبيانات الشخصية

1.5. الفروق تعزى لمتغير الشهادات العلمية

يوضح الجدول رقم 04-52 الموالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA. إذ يمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

الفرضية البديلة H1: توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

ووفقا للنتائج المبينة في الجدول رقم 04-52 الموالي يتضح أن قيمة F المحسوبة تساوي 4.544 وهي أكبر من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.007 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يؤكد رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير الشهادات العلمية.

الجدول رقم 04-52: نتائج تحليل التباين الأحادي one way ANOVA للفرضية العاشرة التي تعزى لمتغير الشهادات العلمية

رقم الجزء	عنوان الجزء	مصدر التباين	مجموع الربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الثالث	تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي	بين المجموعات	1.598	3	0.533	4.544	0.007
	الدولية على فعالية	داخل المجموعات	5.276	45	0.117		
	حوكمة شركات المساهمة الجزائرية	المجموع	6.874	48			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

2.5. الفروق تعزى لمتغير التخصص العلمي

يوضح الجدول رقم 04-53 الموالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA. إذ يمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير التخصص العلمي.

الفرضية البديلة H1: توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير التخصص العلمي.

ووفقا للنتائج المبينة في الجدول رقم 04-53 الموالي يتضح أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.681 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.450، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.640 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يؤكد قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير التخصص العلمي.

الجدول رقم 04-53: نتائج تحليل التباين الأحادي one way ANOVA للفرضية العاشرة التي تعزى لمتغير التخصص العلمي

رقم الجزء	عنوان الجزء	مصدر التباين	مجموع الربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الثالث	تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي	بين المجموعات	0.504	5	0.101	0.681	0.640
	الدولية على فعالية	داخل المجموعات	6.369	43	0.148		
	حوكمة شركات المساهمة الجزائرية	المجموع	6.874	48			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

3.5. الفروق تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم 04-54 الموالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA. إذ يمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

الفرضية العدمية H0: لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الفرضية البديلة H1: توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

ووفقا للنتائج المبينة في الجدول رقم 04-54 الموالي يتضح أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.006 وهي أقل من قيمة F الجدولية التي تساوي 2.815، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.399 وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، هذا ما يؤكد قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم 04-54: نتائج تحليل التباين الأحادي one way ANOVA للفرضية العاشرة التي تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

رقم الجزء	عنوان الجزء	مصدر التباين	مجموع الربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الثالث	تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي	بين المجموعات	0.432	3	0.144	1.006	0.399
	الدولية على فعالية	داخل المجموعات	6.442	45	0.143		
	حوكمة شركات المساهمة الجزائرية	المجموع	6.874	48			

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج spss في الملحق رقم 03.

خلاصة الفصل الرابع

لقد تضمن هذا الفصل الأخير الذي خصص لدراسة كيفية دعم فعالية الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية وفق متطلبات المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي، حيث شمل عدة عناصر متدرجة ومتكاملة مع بعضها البعض للقيام بهذه الدراسة الميدانية عن طريق توزيع استمارة استبيان مخصصة لذلك على المدققين الداخليين لبعض شركات المساهمة الجزائرية.

وبعد الحصول على البيانات تم اختبار أداة الدراسة من حيث صدقها وثباتها بواسطة معاملات الارتباط لرتب سبيرمان ومعامل كروباخ آلفا، وتم التأكد من اعتدالية التوزيع للبيانات المتحصل عليها بواسطة اختبار كلوجروف سيمنروف، لنبدأ في عرض نتائج إجابات عينة الدراسة عن البيانات الشخصية لهم وعن فقرات محاور وأجزاء الاستبيان الموزع بواسطة استخدام التكرارات ونسبها، ثم وصلنا إلى آخر مرحلة لهذه الدراسة الميدانية متمثلة في اختبار الفرضيات بواسطة اختبار (ت) في حالة عينة واحدة ومعامل الارتباط لرتب سبيرمان وتحليل الانحدار الخطي البسيط وتحليل التباين الأحادي أيضا. وقد ساعد على القيام بمجمل هذه الاختبارات برنامج SPSS.

ومن خلال معالجة وتحليل مختلف محاور هذا الفصل تم الوقوف على اتجاهات إجابات أفراد العينة فيما يخص موضوع الدراسة، إذ تم التأكيد على تطبيق الإجراءات المتضمنة ضمن الجزء الأول والثاني من استمارة الاستبيان، والمتعلقة بتطبيق شركات المساهمة الجزائرية لمعايير مدونة الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر لسنة 2009 وتوافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية، كما أجمع أفراد العينة على الموافقة أو الموافقة بشدة على العناصر المتضمنة ضمن الجزء الأخير من استمارة الاستبيان، والتي تركز على تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.

خاتمة

سعت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز انعكاس تبني المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA على فعالية الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية، وجاءت هذه الدراسة نتيجة للتطورات الاقتصادية المتسارعة الوثيرة وضرورة تحصين الشركات لركائزها وأسسها الداخلية وتدعيم وتحسين علاقاتها مع مختلف الأطراف الداخلية والخارجية لها لمواجهة المخاطر المحيطة بها، وتعمل مبادئ وأطراف وآليات... حوكمة الشركات على تفعيل مختلف العلاقات بين تلك الأطراف لدعم بقاء الشركة، ويظهر نشاط التدقيق الداخلي كطرف وآلية داخلية حساسة لبناء نظام حوكمة فعال، إذ ينتظر من تطبيق المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية أن يكون له تأثير جلي على نظام الحوكمة بشكل خاص وإضافة قيمة للشركة ككل بشكل عام.

وبعد المرور عبر مختلف محطات هذه الدراسة سواء ضمن الجانب النظري أو الجانب التطبيقي الذي خصص للقيام بدراسة ميدانية، فقد تمت معالجة مختلف المفاهيم المتعلقة بالمتغيرات المدروسة نظريا والوقوف على واقع تطبيقها عمليا حسب إجابات أفراد العينة المتحصل عليها، كل هذا سمح باختبار فرضيات الدراسة المصاغة ضمن المقدمة، والتي يمكن عرض نتائج ذلك كما يلي:

- قبول الفرضية الأولى، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
- قبول الفرضية الثانية، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات التي يطبقها مجلس الإدارة ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
- قبول الفرضية الثالثة، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
- قبول الفرضية الرابعة، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين الإجراءات المطبقة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين ومتطلبات الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
- قبول الفرضية الخامسة، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لقواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 تعزى للبيانات الشخصية لعينة الدراسة المتمثلة في: الشهادات العلمية، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة.

- قبول الفرضية السادسة، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين معايير الصفات والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
- قبول الفرضية السابعة، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين معايير الأداء والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية.
- قبول الفرضية الثامنة، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى للبيانات الشخصية لعينة الدراسة المتمثلة في: الشهادات العلمية، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة.
- قبول الفرضية التاسعة، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية (0.05) بين تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وتفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية.
- رفض جزء من الفرضية العاشرة المتعلق بمتغير الشهادات العلمية، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغير الشهادات العلمية. وقبول جزء من الفرضية العاشرة المتعلق بمتغيري التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية (0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية في تفعيل الحوكمة ضمن شركات المساهمة الجزائرية تعزى لمتغيري التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة.

ومن خلال استعراض الجانب النظري والدراسة الميدانية التي تمثل الجانب التطبيقي وبعدما تم اختبار فرضيات الدراسة، يمكن تقديم حوصلة لهذه الدراسة ككل عن طريق عرض أهم النتائج التي تم استخلاصها مما سبق، اعتمادا على المفاهيم والعلاقات النظرية لمتغيرات الدراسة وانطلاقا من إجابات أفراد العينة المتمثلين في المدققين الداخليين لشركات المساهمة الجزائرية، إذ تتلخص نتائج هذه الدراسة فيما يلي:

- برز نظام حوكمة الشركات نتيجة الفجوة التي يمكن أن تقع بين الإدارة والمساهمين كترياق شافي يرتكز على مجموعة من الآليات والأدوات الرقابية الداخلية والخارجية، والتي تساهم في حماية مصالح

المساهمين من جهة وأصحاب المصالح ككل من جهة أخرى، من خلال الحد من الفساد المالي والإداري التي تقوم به الإدارة خدمة لمصالحها الخاصة، على حساب مصالح المساهمين بالدرجة الأولى وأصحاب المصالح الآخرين أيضا. حيث كانت ومازالت هذه التصرفات السلبية للإدارة سببا رئيسيا في وقوع عدة انهيارات وأزمات مالية، مما جعل الدول تسارع في تبني أفضل الممارسات للحوكمة ضمن شركاتها لضمان سلامة بنيتها الاقتصادية.

- بعد تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حرصت العديد من المؤسسات والهيئات الدولية إلى إصدار مبادئ، معايير، وقواعد تبين أفضل الممارسات لحوكمة الشركات، والتي أصبحت كمرجعيات دولية لتبني تطبيق هذا المفهوم. لكن لا يجب إغفال المرجعية المحلية الخاصة بكل دولة والمتمثلة في بيئتها الاقتصادية، القانونية، الاجتماعية، السياسية، والبيئية... في سبيل إعداد تقارير تبني مبادئ حوكمة الشركات لكل دولة. مع ضمان أيضا تحقيق التعاون بين كل من القطاع العام والقطاع الخاص ومختلف الفاعلين الاقتصاديين في سبيل دعم، تطوير، واستمرار نظام حوكمة الشركات.
- يعتبر التدقيق الداخلي كنشاط تقييمي وتأكيدي موضوعي يتمتع بالاستقلال من خلال ارتباطه بلجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة للشركة، حيث يساهم في عمليات تحسين النظم الرقابية وإدارة المخاطر والحوكمة بهدف تقديم تحسينات وإضافة قيمة للشركة، مما يسمح لها من أن تحقق أهدافها المسطرة، ويساعد هذا النشاط إدارة الشركة من أن تصحح توجهاتها المستقبلية عن طريق بلورة نتائج وتوصيات التدقيق في شكل خطط إستراتيجية وتسهيل مسار اتخاذ القرارات.
- مهمات التدقيق الداخلي تأخذ اتجاهين هما التأكيدات والارشادات، وتمر عبر مراحل ثلاث هي التخطيط والتنفيذ والتقرير مع متابعة التوصيات، وتستلزم تداخل عدة أطراف في كل مهمة تدقيق على رأسهم المدقق الداخلي والجهة الخاضعة للتدقيق وزبون التدقيق... لكن التفاعل والاتصال الفعال بين هذه الأطراف يعتبر ورقة رابحة لنجاح أي مهمة تدقيق واتمامها بسلاسة، مع ضرورة الإشادة بحسن استخدام الأدوات والوسائل اللازمة والمناسبة ضمن كل مرحلة من مراحل مهمة التدقيق، دون الاستغناء بطبيعة الحال عن أجهزة وبرمجيات الإعلام الآلي الضرورية.
- يؤدي نشاط التدقيق الداخلي دورا مهما في تقييم وجود نظام الرقابة الداخلية واستمراريته، مما ينعكس بالإيجاب على إدارة المخاطر من خلال إعطاء تأكيدات بأن المخاطر المحيطة بالشركة تدار

بالشكل اللازم والمناسب ويوجد تحكم تام في ذلك، كما أن نشاط التدقيق الداخلي دائم التواصل والتفاعل مع الأطراف الأخرى للحوكمة، كل هذه العناصر تندرج كتوليفة أساسية تبين مساهمة نشاط التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات وبالتالي إضافة قيمة للشركة.

- تسعى شركات المساهمة الجزائرية إلى تطبيق قواعد مدونة الحكم الراشد لسنة 2009 من خلال الحرص على تبني وغرس مجموعة من الإجراءات التي تنظم العلاقات بين العديد من الأطراف الداخلية والخارجية، والمتمثلة في:

- أولا عن طريق الإجراءات التي تطبقها الجمعية العامة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من خلال ضمان مبادئ الشفافية والمشاركة والإفصاح... لجميع أعضاءها فيما يخص إستراتيجية الشركة أو المصادقة على الحسابات السنوية أو الحصول على المعلومات أو التصويت...
- ثانيا عن طريق الإجراءات التي يطبقها مجلس الإدارة في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من خلال ضمان أعضاء أكفاء توزع المهام والمسؤوليات عليهم بطريقة عادلة وبشفافية مع توفير لهم المعلومات اللازمة والمكافآت المناسبة مع ضمان وجود اللجان الكافية والمناسبة المنبثقة عنه...
- ثالثا عن طريق الإجراءات التي تطبقها الإدارة التنفيذية في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من خلال تعيين مسيرين يمتعون بالمهارات اللازمة مع تحديد صلاحياتهم وتوفير لهم الوسائل المتوافقة مع الأهداف المنشودة وإستراتيجية الشركة ككل...
- رابعا عن طريق الإجراءات التي تطبقها الشركة تجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء متطلبات حوكمة الشركات من خلال التركيز على الإفصاح والشفافية من جهة واحترام المسؤولية الاجتماعية والبيئية والأخلاقية من جهة أخرى...
- وانطلاقا من إجابات أفراد العينة عن فقرات المحاور المتعلقة بالجزء الأول فقد تم التأكيد على أن تلك الإجراءات مطبقة بشكل كلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية مما يدعم التطبيق الفعلي لقواعد مدونة الحكم الراشد.

- يوجد توافق بين معايير التدقيق الداخلي الدولية والممارسات المهنية للتدقيق الداخلي من طرف المدققين الداخليين لشركات المساهمة الجزائرية من خلال تطبيق بعض الإجراءات المتعلقة بالمعايير، والمتمثلة في:

  - أولا عن طريق معايير الصفات من خلال ضمان وجود ميثاق للتدقيق الداخلي، استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، المهارة والعناية المهنية للمدقق الداخلي، وجود برنامج لتأكيد وتحسين الجودة...
  - ثانيا عن طريق معايير الأداء من خلال تفعيل إدارة نشاط التدقيق الداخلي، تحسين مسارات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، تخطيط وتنفيد وإبلاغ النتائج عن مهمات التدقيق الداخلي...
  - وانطلاقا من إجابات أفراد العينة عن فقرات المحورين المتعلقين بالجزء الثاني فقد تم التأكيد على أن تلك الإجراءات مطبقة بشكل متفاوت ضمن شركات المساهمة الجزائرية مما يدعم القول أنه يوجد توافق نسبي للممارسات المهنية للمدققين الداخليين في هذه الشركات مع المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

- يوجد تأثير قوي ناتج عن تطبيق المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي في دعم فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية من خلال ما يلي:

  - غرس معايير الصفات المتمثلة في: دعم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة، الحصول على الشهادات المهنية التي تزيد من كفاءات المدقق الداخلي...
  - غرس معايير الأداء المتمثلة في: تحسين مسارات الحوكمة، تقييم الإجراءات الرقابية والمخاطر المتعلقة بالحوكمة، الإبلاغ عن المسائل المتعلقة بالحوكمة ضمن التقارير...
  - وانطلاقا من إجابات أفراد العينة عن فقرات الجزء الثالث فقد تم الموافقة على تلك العلاقة الموجودة بين هذين المتغيرين وذلك التأثير الإيجابي لتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية من طرف المدققين الداخليين ضمن شركات المساهمة الجزائرية في دعم وتحسين وتفعيل الحوكمة ضمنها.

في الأخير وبعد اتمام هذه الدراسة وتقديم أهم النتائج التي خلصت إليها، ومن خلال القيام بالدراسة الميدانية والاحتكاك بالواقع عن طريق الاتصال بمسؤولي شركات المساهمة الجزائرية، والقيام بمقابلات فيما يخص الموضوع مع المدققين الداخليين، يمكن تقديم بعض التوصيات والاقتراحات الخاصة بالتدقيق الداخلي وممارساتها المهنية أو الحوكمة وتجلياتها العملية في شركات المساهمة الجزائرية، كما يلي:

- ضرورة تحديث محتوى مدونة الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر لسنة 2009 والتي تعتمد على مبادئ الحوكمة لسنة 2004 الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، خاصة بعد صدور المبادئ الجديدة لهذه المنظمة عن الحوكمة لسنة 2015 والتي جاءت بتعديلات متباينة أهمها المبدأ الثالث الجديد بعنوان "المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء"، مع العمل على توسيع نطاق تطبيقها بالنسبة لكل الشركات إذ هي موجهة الآن للشركات المدرجة في البورصة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقط. كما يجب التأكيد على أهمية وجود ميثاق للحوكمة ضمن كل شركة، وبث حملات إعلامية وتحسيسية لجميع الأطراف المساهمة والمساعدة على قوام هذا النظام بأهميته وحتمية غرس مبادئه وقواعده وأسسه... لدعم بقاء واستمرارية الشركات.
- العمل على تبني الجهات الوصية للمعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA، وتكييفها مع الممارسات المهنية للمدققين الداخليين في الجزائر وفق القوانين والتشريعات والتنظيمات المهنية الوطنية... مع الحرص على تحديثها وفقا للإصدارات الجديدة لهذا المعهد لهذا يجب إنشاء جهة أو هيئة وطنية وصية تعمل على متابعة ذلك، وتشرف بالضرورة على منح الشهادات المهنية للتدقيق الداخلي، وتقديم المطبوعات والنشرات والدوريات... وبث الأيام الدراسية والملتقيات والدورات التدريبية... عن مختلف التطورات التي تمس نشاط التدقيق الداخلي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1. إبراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي وأثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
2. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
3. أحمد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
4. ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الدسيطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الرابعة، 2009.
5. أماني خالد بورسلي، **آثار تطبيق معايير ومبادئ الحوكمة الحديثة وأسس التقييم، حوكمة الشركات (اتحاد الشركات الاستثمارية)**، مكتبة آفاق، الكويت، سبتمبر 2011.
6. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية**، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2010.
7. حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة: مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
8. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة – الجزء الأول**، منشورات جامعة دمشق (كلية الاقتصاد)، سوريا، 2013-2014.
9. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **التدقيق الداخلي**، منشورات جامعة دمشق (كلية الاقتصاد)، سوريا، 2008/2007.
10. خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.

11. دلال القاضي، محمود البياتي، **منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.

12. رائد محمد عبد ربه، **المراجعة الداخلية**، الجنادرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2010.

13. صلاح الدين حسن السيسي، **الأزمة المالية والاقتصادية العالمية (الأسباب – التداعيات – سبل المعالجة)**، مطبعة أبناء وهبة محمد حسان، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2009.

14. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ – التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

15. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

16. عباس حميد التميمي، حكيم حمود الساعدي، **إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

17. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي: التخطيط للبحث وجمع وتحليل البيانات يدويا وباستخدام برنامج SPSS**، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية الأولى، الإصدار الثالث، 2007.

18. عبد القادر بلطاس، **تداعيات الأزمة المالية العالمية، أزمة Sub-prime**، دار الأسطورة، الجزائر، 2009.

19. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007/2006.

20. عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007.

21. عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، 2009.

22. محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2005.

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

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

25. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.

26. محمد صالحي، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2016.

27. محمد عمر باطويح، **الحوكمة... تشريع ثقافة وسلوك، حوكمة الشركات (اتحاد الشركات الاستثمارية)**، مكتبة آفاق، الكويت، سبتمبر 2011.

28. محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية: التأصيل العلمي والممارسات العملية (دراسات في المراجعة)**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 1999.

29. محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق**، المكتبة العصرية، مصر، الطبعة الأولى، 2000.

30. مركز عمان لحوكمة الشركات، **حوكمة الشركات، حوكمة الشركات (اتحاد الشركات الاستثمارية)**، مكتبة آفاق، الكويت، سبتمبر 2011.

ثانيا: المقالات

31. إحسان صالح المعتاز، **أخلاقيات مهنة المراجعة، والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة**، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، المجلد 22، العدد 01، 2008.

32. أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، **مجلة البحوث الاقتصادية والمالية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد 03، جوان 2015.

33. أحمد سعيد قطب حسانين، **التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة: دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي**، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 46، العدد 01، جانفي 2009.

34. أنور هاقان قوناش، **أزمة شرق أسيا: عبرٌ لبلدان منظمة المؤتمر الإسلامي**، **مجلة التعاون الاقتصادي بين الدول الإسلامية**، أنقرة، تركيا، 2001.

35. أنيسة سدرة، **حوكمة البنوك في ظل الأزمة المالية العالمية الراهنة (2008)**، **المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية**، جامعة الجزائر 3، الجزائر، العدد 4، 2013.

36. أوصيف لخضر، **طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)**، **مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 10، العدد 17، 2017.

37. بالرقي تيجاني، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، العدد 12، 2012.

38. برودي مفروم، عبد اللطيف مصيطفى، **أثر خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على الأداء المالي للشركة: دراسة تجريبية على الشركات المشكلة لمؤشر كاك 40 من 2010 إلى 2014**، **مجلة الواحات للبحوث والدراسات**، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 9، العدد 2، 2016.

39. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها**، **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، السنة الثامنة، العدد 22، 2012.

40. بشرى نجم عبد الله، ثائر صبري محمود، **تقييم مستوى الالتزام بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 24، 2010.

41. بلقاسم بوفاتح، عبد القادر بلعربي، **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات: دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط – غرداية – ورقلة)**، **مجلة الباحث الاقتصادي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد 06، ديسمبر 2016.

42. جليلة زوهري، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، **مجلة الباحث الاقتصادي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد 04، ديسمبر 2015.

43. خليدة عابي، سردوك فاتح، **دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية: دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر**، **مجلة رؤى اقتصادية**، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 12، جوان 2017.

44. خليل أبو سليم، **قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية: أدلة ميدانية من البيئة الأردنية**، **مجلة جامعة جازان**، جامعة جازان، المملكة العربية السعودية، المجلد 03، العدد 01، جانفي 2014.

45. خولة عبد الحميد محمد، **دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق**، **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، السنة الثامنة، العدد 25، 2012.

46. زياد هشام السقا، **متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAP)**، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد (الرمادي)، جامعة الأنبار، العراق، المجلد 04، العدد 07، السنة 2011.

47. سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية**، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 07، العدد 01، 2011.

48. سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، **المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية**، مخبر الاقتصاد الكلي والمالية الدولية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، العدد 03، أفريل 2015.

49. سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات – مع دراسة تطبيقية**، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 45، العدد 1، جانفي 2008.

50. سندس ماجد رضا، **آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية: دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات ومدراء بعض الدوائر**، **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، العدد 18، 2011.

51. صالح ميلود خلاط، عبد الحكيم مصلي، **دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية**، **المجلة الجامعة**، مركز البحوث والاستشارات العلمية والتدريب، جامعة الزاوية، ليبيا، المجلد 01، العدد 16، فبراير 2014.

52. ضيف الله محمد الهادي، هشام لبزة، **كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات في إدارة المخاطر**، **مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات**، جامعة لونيسي علي، البليدة2، الجزائر، العدد 09، 2016.

53. طلال حمدونة، علام حمدان، **مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية**

تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد 16، العدد 01، جانفي 2008.

54. عبد الرزاق حبار، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي: حالة دول شمال إفريقيا، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 07، السداسي الثاني 2009.

55. عبد الله عناني، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد 07، جوان 2017.

56. علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربينز– أكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد**، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العراق، العدد 86، 2011.

57. علي ذنيبات، **مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية، مجلة دراسات العلوم الإدارية**، عمادة البحث العلمي، جامعة الأردن، عمان، الأردن، المجلد 35، العدد 02، 2008.

58. عمر إقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2012.

59. عمر شرقي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 07، 2015.

60. عمر علي عبد الصمد، **إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر: دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 12، 2013.

61. عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، المجلد 22، العدد 01، 2008.

62. فهمي خليفة صالح الفهداوي، أثير أنور شريف، **الإدارة العامة المعاصرة من منظور الحاكمية العامة الجيدة: دراسة معرفية ومقاربة تأصيلية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، العراق، العدد 02، 2008.

63. قحطان عبد سعيد، **الأزمة المالية الأسيوية 1997.. الأزمة المالية العالمية 2008: الأسباب، الآثار والدروس المستفادة "دراسة مقارنة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 21، 2009.

64. لعلا رمضاني، أم الخير لبرود، شارف عبد القادر، **إرساء دعائم الحوكمة المؤسسية لمواجهة الأزمات "دراسة لأهم الأزمات والفضائح المالية لكبريات الشركات العالمية"، Global Journal of Economic and Business**، جامعة اليرموك، الأردن، الجزء 3، العدد 3، 2017.

65. مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة**، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد رقم 46، العدد 02، جويلية 2009.

66. محمد الفنيش، **البلاد النامية والأزمات المالية العالمية: حول استراتيجيات منع الأزمات وإدارتها، سلسلة محاضرات العلماء الزائرين رقم 17**، البنك الإسلامي للتنمية، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، جدة، السعودية، 2000.

67. محمد عطية مطر، **أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فعالية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسات العلوم الإدارية**، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 36، العدد 02، 2009.

68. محمد علوي بلفقيه، عبد اللطيف محمد باشيخ، **العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة عبد العزيز (الاقتصاد والادارة)**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، المجلد 28، العدد 2، 2014.

69. محمد يزيد صالحي، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية: دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية**، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 02، العدد 05، جوان 2016.

70. محمود عبابنة، **مدى كفاية نصوص قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته في تحقيق حوكمة الشركات المساهمة العامة في الأردن في ضوء مبادئ الحوكمة الدولية، مجلة دراسات**، علوم الشريعة والقانون، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 39، العدد 01، 2012.

71. مسعود صديقي، لخضر أوصيف، **المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية: دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 06، 2011.

72. مصباح محمد يوسف البر، موسى محمد أحمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم–2014م، مجلة العلوم الاقتصادية**، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 17 (1)، 2016.

73. مها محمود رمزي ريحاوي، **الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 24، العدد 01، 2008.

74. مؤيد محمد علي الفضل، نوال حربي راضي، **العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة: دراسة حالة في الأردن، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، الديوانية، العراق، المجلد 12، العدد 4، 2010.

75. هيبة قواسمية، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر البنكية (دراسة عينة من البنوك لولاية سكيكدة)، مجلة الباحث الاقتصادي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، العدد 07، جوان 2017.

76. يونس عليان الشوبكي، **أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية (دراسة ميدانية على البنوك التجارية)، مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية**، جامعة دمشق، دمشق، سوريا، المجلد 30، العدد 01، 2014.

ثالثا: الرسائل والأطروحات

77. إبتسام ساعد، **تقييم كفاءة النظام المالي الجزائري ودوره في تمويل الاقتصاد**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009/2008.

78. إبراهيم إسحق نسمان، **دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة، فلسطين، 2009/2008.

79. أحمد كاروس، **تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة: حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.

80. أحمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2006.

81. إيمان زوين، **دور الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في تحقيق التنمية: دراسة حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011/2010.

82. أيوب بوقرورة، **مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر على مستوى البنوك التجارية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013/2012.

83. بلال برابح، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية: دراسة عينة من المراجعين الداخليين**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015/2014.

84. رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي: دراسة تطبيقية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014/2013.

85. رياض زلاسي، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة بشركة أليانس للتأمينات الجزائرية خلال 2009-2010**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

86. زينب بوقابة، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA-Rouiba"**، مذكرة ماجستير

في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.

87. سعاد شدري معمر، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة سونلغاز**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جمعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2009/2008.

88. صالح إبراهيم الشعلان، **مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي**، مذكرة ماجستير في العلوم الإدارية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2008.

89. عبد الحميد حسياني، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS-IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.

90. عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، **قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2013/2012.

91. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاؤهم – محاسبون قانونيون– وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.

92. عبده أحمد عبده عتش، **إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2011.

93. عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه في الفلسفة والتمويل،

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، 2008/2007.

94. عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2009/2008.

95. فاتح غلاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة: دراسة لبعض المؤسسات الصناعية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010.

96. كمال محمد سعيد النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009.

97. كنزة براهمة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014/2013.

98. محمد العماد سعد أسعد، **أثر تطبيق آليات الحوكمة المفصح عنها على الأداء المالي: دراسة نظرية تطبيقية على الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2015.

99. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.

100. محمد جميل حبوش، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء**

الشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008/2007.

101. محمد عبد الله حامد العبدلي، **أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012/2011.

102. محمد علي محمد الجابري، **تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن: دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن، 2014.

103. محمد لمين عيادي، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة: مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية، الدورة مبيعات – مقبوضات**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2008/2007.

104. نادية العقون، **العولمة الاقتصادية والأزمة المالية: الوقاية والعلاج "دراسة لأزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية"**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2013/2012.

105. نبيه توفيق المرعي، **دور لجنة التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية: دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدارا للدراسات العليا، إربد، الأردن، 2009/2008.

106. هيا مروان إبراهيم لظن، **مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO: دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة، فلسطين، 2016/2015.

107. ياسين العايب، **إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011/2010.

108. يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

رابعا: الملتقيات

109. محمود حسن قاقيش، زياد محمد زريقات، دينا أحمد الشلول، **أثر الملكية الإدارية كأداة حوكمة داخلية على القرارات المالية في الشركات الصناعية الأردنية**، **المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17 و18 أفريل 2013.

110. محمد عمر شقلوف، عبد الحفيظ ميرة، **الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية**، **المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17 و18 أفريل 2013.

111. تركي راجي الحمود، إياد عيسى السرطاوي، أسامة محمد خليل بلوط، **أثر ممارسات الحاكمية المؤسسية على أداء الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة تحليلية**، **المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17 و18 أفريل 2013.

112. رشيد دريس، **دور الحوكمة في إدارة المخاطر، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19 و20 نوفمبر 2013.

113. عبد الرزاق بن الزاوي، إيمان نعمون، **إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 06 و07 ماي 2012.

114. سعيد علاونة، نصر عبد الكريم، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد مدونة الحوكمة، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة**، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 17 و18 أفريل 2013.

115. الداوي الشيخ، **الأزمة المالية العالمية انعكاساتها وحلولها، المؤتمر الدولي حول الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي**، جامعة الجنان، طرابلس – لبنان، 13 و14 مارس 2009.

116. ساعد مرابط، أسماء بلميهوب، **العولمة المالية وتأثيرها على أداء الأسواق المالية الناشئة، الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات: دراسة حالة الجزائر والدول النامية**، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 21 و22 نوفمبر 2006.

117. محمد براق، عمر قمان، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012.

118. أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات**، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر 2005.

119. غسان علي سلامة، **الحوكمة في ظل العولمة، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة**، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس- لبنان، 15-17 ديسمبر 2012.

120. محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر الدولي حول عولة الإدارة في عصر المعرفة**، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس- لبنان، 15 و17 ديسمبر 2012.

121. عمار بلعادي، رضا جاوحدو، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 07 و08 ديسمبر 2010.

122. نعيمة يحياوي، حكيمة بوسلمة، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 04 و05 ديسمبر 2012.

123. أمال عياري، أبو بكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية: دراسة حالة الجزائر، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 06 و07 ماي 2012.

124. نوال صبايحي، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 19 و20 نوفمبر 2013.

125. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012.

126. محمد صالح فروم، إلياس بوجعادة، أمال كحيلة، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11 و12 أكتوبر 2010.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

I- Les ouvrages

1. Alain Finet, Marc-Hubert Depret, Abdelillah Hamdouch, Marc Labie, Franck Missonier-Piera, Charles Piot, **Gouvernance d'entreprise, enjeux managériaux, comptables et financiers**, Edition de bock université, Bruxelles, Belgique,1ér édition, 2005.
2. Caroline SELMER, **La boîte à outils du responsable financier**, DUNOD, Paris, France, 2008.
3. Claude PINET, **L'audit de système de management : Mettre en œuvre l'audit interne et l'audit de certification selon l'ISO 19011 : 2012**, LEXITIS éditions, Paris, France, 2013.
4. Elisabeth BERTIN, Eustache Ebondo wa Mandzila, Louis Vaurs, Florence Fradin, Eric Lamarque, Francis Lamarque, Christian Bertheuil, Christophe Godowski, Christian Prat dit Hauret, Christine Pochet, Alessandro Reitelli, Noel Pons, Valérie Berche, François Vidaux, Julie Tixier, Patricia Coutelle-Brillet, **Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international**, EYROLLES, Paris, France, 2007.
5. Florent Ledentu, Nathalie Brender, **gouvernance d'entreprise : quels défis pour les PME ?**, Centre patronal, Fédération des entreprises romandes Genève, Genève, Suisse, Avril 2012.
6. Hélène Ploix, **Gouvernance d'entreprise, pour tous dirigeants, administrateurs, et investisseurs**, Pearson Education France, Paris, France, 2éme Edition, 2006.
7. IFACI, PWC, LANDWELL et Associés, **Le management des risques de l'entreprise : Cadre de référence – Techniques d'application – COSO II Report-**, Editions d'Organisation, France, 2005.

8. Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, EYROLLES, Paris, France, 7éme édition, 2010.
9. Meier Olivier, Schier Guillaume, **Entreprises multinationales : stratégie, restructuration, gouvernance**, Dunod, Paris, France, 2005.
10. Olivier Lacoste, **Comprendre les crises financières**, Editions EYROLLES, Paris, France, 2009.
11. Pierre SCHICK, Jacques NERA, Olivier BOUROUILH-PAREGE, **Audit interne et référentiels de risques : vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit**, DUNOD, Paris, France, 2éme édition, 2014.
12. Robert Boyer, Mario Dehove, Dominique Plihon, **Les crises financières : analyse et propositions (Rapport), LES CRISES FINANCIERES**, La Documentation Française, Paris, France, 2004.
13. Robert OBERT, Marie-pierre MAIRESE, **Comptabilité et audit : Manuel et applications (DSCG4)**, DUNOD, Paris, France, 2éme édition, 2009.

II- Articles

14. Charles Oman, Steven Fries, Willem Buiter, **La gouvernance d'entreprise dans les pays en développement, en transition et les économies émergentes**, **Chahier de politique économique No23**, Centre de développement de l'OECD, France, 2003.
15. Dominique Hamon, **la crise russe de 1998, Histoire géographie**, **Analyse économique**, Numéro 21, France, Janvier 2000.
16. François Labelle, Yves-cédric Koyo, **Les mécanismes de gouvernance dans le contexte de fonds d'investissements responsables (FIR)**, **Entrepreneurial Practice Review**, Volume 02, Issue 03, Summer 2012.
17. Hendrix Vachon, **Risques de crise financière dans les pays émergents : Malgré la récente accalmie des craintes persistent**, **Point de vue économique, Desjardins Etudes économiques**, France, 09 Avril 2014.
18. Jacques Sapir, **La crise financière russe d'août 1998, tournant de la transition en Russie ?**, **Document de travail 01-1**, CEMI (EHESS), Mai 2001.
19. Yahia SIDI, **L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise – Avec référence au cas de l'Algérie-**, **Revue des sciences humaines**, université Mohamed KHIDER Biskra, Algérie, No 34/35, Mars 2014.

III- Thèses

20. Abdelhak ZIANI, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises Algériennes**, Thèse de doctorat en sciences économiques, Faculté des Sciences économiques et de gestion, Université Abou Bekr BELKAID de Tlemcen, Algérie, 2013/2014.
21. Florant Ledentu, **Système de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de contrôle : Le cas Suisse**, Thèse de doctorat en sciences économiques et sociales, Faculté des sciences économiques et sociales, Université de Fribourg, Suisses, 2008.

22. Imène Guermazi Gharbi, **Apport informationnel des normes comptables bancaires tunisiennes à l'appréciation des risques bancaires et leur effet sur la discipline du marché des grands déposants non assurés**, Thèse de doctorat en sciences comptables, Université de la manouba, Institut supérieur de comptabilité et d'administration des établissement, 2009/2010.
23. Mohamed BARNIA, **La création de valeur ajoutée socioéconomique par l'audit interne : cas d'entreprises Marocaines**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Ecole doctorale Abbé Grégoire, Le cnam, Paris, France, 2015/2016.
24. Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur les risques fiscal : Une étude menée dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat en sciences de gestion et sciences comptables, Université de Franche – Comté, Université de Tunis El Manar, 2012/2013.
25. Moustapha BOUTABBA, **Essai d'implantation de la fonction d'audit interne en milieu hospitalier : L'hopital de AIN TAYA**, mémoire de magister en science de gestion, école supérieur de commerce, Alger, Algérie, 20004/2006.
26. Nadia Smaili, **La gouvernance comme moyen de prévention et de détection des irrégularités comptables pouvant mener à la fraude**, Thèse de PH. Doctorat, HEC Montréal, Canada, 2006/2007.
27. Olivier HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, université des sciences sociales-Toulouse 1, France, 2000/2001.
28. Omar Hemche, **Crises financières : effet de contagion sur les pays développés et les pays émergents**, Thèse de doctorat LMD en sciences économiques, Université Abou Bakr Belkaid, Tlemcen, Algérie, 2013/2014.
29. Wiem Elmanaa Madani, **L'efficacité du conseil d'administration dès les entreprises familiales : Etude de ses déterminants dans le contexte tunisien**, Thèse de doctorat en sciences comptables, Université de la Mnouba, Institut supérieur de comptabilité et d'administration des entreprises, conservatoire national des arts et métiers – paris, 2009/2010.

IV- Colloques et séminaires

30. David AUTISSIER, **L'impact des démarche qualité sur les pratiques d'audit interne : vers une nouvelle typologie de l'audit interne**, **20éme congrès de L'AFC**, France, May 1999, p : 07.
31. David Carassus, Nathalie Gardes, **Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**, **Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité**, Bordeaux, France, 29 et 30 Septembre 2005, p : 05.
32. Jean-Pierre HOTTIN, Françoise BERGE, Catherine JOURDAN, Alix GUILLON, Philippe MOCQUARD, **COSO 2013 une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation (Pocket Guide)**, **Colloque du 21 mai 2013**, IFACI et PWC, Juillet 2013, p : 09, p : 12.

33. Paul André, Hanen Khemakhem, Ouafa Sakka, **Interdépendance des mécanismes de gouvernance : Etude empirique dans le contexte canadien**, **27 éme congrés de l'Association Francophone de Comptabilité**, Tunis, Mai 2006, p : 03.

المواقع الإلكترونية

1. موقع BANK FOR INTERNATIONAL SETTLEMENTS www.bis.org
2. موقع E-Learn-Université kasdi merbah Ouargla https://elearn.univ-ouargla.dz
3. موقع european corporate governance institude WWW.ECGI.ORG
4. موقع المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية www.ifaci.com
5. موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين WWW.SOCPA.ORG.SA
6. موقع جمعية البنوك في فلسطين WWW.ABP.PS
7. موقع حوكمة الجزائر www.algeriacorporategovernance.org
8. موقع لجنة رعاية المنظمات COSO للجنة تريدواي www.COSO.org
9. موقع مركز أبوظبي للحوكمة www.adccg.ae
10. موقع مركز المشروعات الدولية الخاصة www.cipe.org
11. موقع مركز المشروعات الدولية الخاصة بالعربية WWW.CIPE-ARABIA.ORG
12. موقع معهد المدققين الداخليين WWW.theiia.org
13. موقع منتدى رؤساء المؤسسات www.fce.dz
14. موقع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية WWW.OECD.ORG
15. موقع مؤسسة التمويل الدولية www.ifc.org
16. موقع موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي http://iefpedia.com
17. موقع هيئة سوق رأس المال الفلسطينية WWW.PCMA.PS

الملحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان باللغة العربية

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان

أثر استخدام معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية

أخي الكريم، أختي الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تهدف هذه الدراسة للوقوف على مدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الداخلي[1] الدولية في تفعيل الحوكمة[2] داخل شركات المساهمة الجزائرية. وقد وضعنا بين يديك هذا الاستبيان لتساهم معنا في هذه الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة ضمنه، وتعبر إجاباتك عن الواقع العملي والمهني لهذا الموضوع ضمن مؤسستكم، كما نحيطك علما أن إجاباتك سوف تساعدنا على إتمام هذه الدراسة، وستستخدم لغرض بحث علمي محض وبسرية تامة.

نشكرك على حسن تعاونك معنا.

إعداد الطالب: إسماعيل بوغازي

إشراف أستاذة التعليم العالي: مليكة يحيات

ملاحظة: استمارة الاستبيان مكونة من خمسة صفحات.

---

[1] **التدقيق الداخلي** هو نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمؤسسة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها، وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها، وبالتالي يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعدها على تقوية والرفع من فعاليتها.

[2] **حوكمة الشركات** هي مجموعة من الإجراءات والعمليات التي يتم بموجبها إدارة المؤسسة والتحكم فيها لتحقيق أهدافها، وتتضمن توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة لها وتحديد القواعد والإجراءات الخاصة بصنع القرار فيها.

القسم الأول: البيانات الشخصية

1. اسم الشركة: .....
2. الوظيفة: .....
3. الشهادات العلمية: .....
4. التخصص العلمي: .....
5. الشهادات المهنية: .....
6. عدد سنوات الخبرة: .....

القسم الثاني: عبر عن مدى تطبيق الإجراءات التالية لدى شركتكم.

الجزء الأول: تطبيق شركات المساهمة الجزائرية لمعايير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر 2009

	المحور الأول: هل الجمعية العامة لشركتكم في ضوء متطلبات حوكمة الشركات تطبق الإجراءات وتقوم بالأعمال التالية:	**إجراء غير مطبق تماما**	**إجراء مطبق نسبيا**	**إجراء مطبق كليا**
01	عرض ومناقشة إستراتيجية الشركة			
02	تعيين وعزل المدقق الخارجي			
03	المصادقة على الحسابات السنوية			
04	تمكين المساهم من الحصول على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة			
05	تمكين كل مساهم من المشاركة الفعلية في النقاشات والمداولات			
06	الإفصاح عن مواعيد انعقاد الجمعية العامة لكل المساهمين			
07	تمكين كل المساهمين من التصويت			
08	تعمل على احترام سياسة توزيع الأرباح في الشركة			
09	تعيين أعضاء مجلس الإدارة			
	عناصر أخرى يرجى ذكرها، إن وجدت:			
	المحور الثاني: هل مجلس الإدارة لشركتكم في ضوء متطلبات حوكمة الشركات يطبق الإجراءات ويقوم بالأعمال التالية:	**إجراء غير مطبق تماما**	**إجراء مطبق نسبيا**	**إجراء مطبق كليا**
01	يعمل وفق صلاحيته المحددة في القانون الأساسي للشركة			
02	يوزع المهام والمسؤوليات بطريقة عادلة على الأعضاء			
03	يضمن حق الاطلاع على كافة المعلومات اللازمة لأداء مهامه			
04	يعمل على ضمان وجود أعضاءه ضمن الجمعية العامة			
05	تكوينه يستجيب لمبدأ الكفاءات			

06	يضم أعضاء خارجيين أيضا			
07	يحدد مكافآت أعضاءه بكل شفافية ووضوح			
08	يشرف على أعمال اللجان الفرعية المتخصصة المنبثقة عنه			
09	يختار المديرين التنفيذيين			
10	يحدد مهام الإدارة التنفيذية بشكل واضح			
	عناصر أخرى يرجى ذكرها، إن وجدت:			
	المحور الثالث: هل الإدارة التنفيذية لشركتكم في ضوء متطلبات حوكمة الشركات تطبق الإجراءات وتقوم بالأعمال التالية:	**إجراء غير مطبق تماما**	**إجراء مطبق نسبيا**	**إجراء مطبق كليا**
01	تحديد مناصبها والتأكد من كفايتها كميا ونوعيا			
02	التركيز على معيار الكفاءة عند التعيين ضمن مناصبها			
03	تحديد صلاحيات كل مدير تنفيذي			
04	ضمان تناسق الأهداف المحددة مع إستراتيجيات الشركة			
05	ضمان ملائمة الأجور والوسائل مع إستراتيجيات الشركة			
06	الإفصاح عن النتائج المحققة وتقدم التقارير اللازمة إلى مجلس الإدارة			
	عناصر أخرى يرجى ذكرها، إن وجدت:			
	المحور الرابع: هل علاقة شركتكم مع الأطراف الفاعلة الخارجيين في ضوء حوكمة الشركات تضمن وجود العناصر التالية:	**إجراء غير مطبق تماما**	**إجراء مطبق نسبيا**	**إجراء مطبق كليا**
01	سياسة جبائية شفافة ونزيهة			
02	الإفصاح في الوقت المناسب وبجودة عن المعلومات			
03	تجاوب الإدارة في الوقت المحدد عن استفسارات أصحاب المصلحة			
04	سياسة تسيير موارد بشرية فعالة			
05	دعم وجود المسؤولية الاجتماعية والبيئية والأخلاقية داخل الشركة			
06	ضمان السلامة الاجتماعية والمهنية للعمال			
07	الاستجابة للتشريع الاجتماعي وقوانين العمل			
	عناصر أخرى يرجى ذكرها، إن وجدت:			

الجزء الثاني: توافق معايير التدقيق الداخلي الدولية مع الممارسات المهنية للتدقيق الداخلي ضمن شركات المساهمة الجزائرية

	المحور الأول: هل نشاط التدقيق الداخلي في الشركة يطبق العناصر التالية والمتعلقة بمعايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الصفات)	**إجراء غير مطبق تماما**	**إجراء مطبق نسبيا**	**إجراء مطبق كليا**
01	وضع ميثاق للتدقيق الداخلي يحدد أهداف وصلاحيات نشاط التدقيق الداخلي			
02	تمتع مسؤول التدقيق الداخلي بحق الوصول المباشرة إلى إدارة الشركة ومجلس إدارتها			
03	تمتع أحكام المدققين الداخليين بالموضوعية التامة			
04	ضمان امتلاك المدقق الداخلي الشهادات والمؤهلات المهنية اللازمة التي تثبت مهاراته وكفاءاته			
05	ضمان بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة للوقوف عن مدى ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة			
06	ضمان وجود تحسين دائم لمعارف ومهارات وكفاءات المدقق الداخلي عن طريق التكوين المهني المستمر			
07	ضمان وجود برنامج لتحسين الجودة يسمح للمدقق الداخلي بتطبيق المعايير والالتزام بالميثاق الأخلاقي			
08	العمل على التزام المدققين الداخليين بقانون أخلاقيات المهنة			
09	ضمان وجود دليل لمهمة التدقيق			
	عناصر أخرى يرجى ذكرها، إن وجدت:			
	المحور الثاني: هل نشاط التدقيق الداخلي في الشركة يطبق العناصر التالية والمتعلقة بمعايير التدقيق الداخلي الدولية (معايير الأداء)	**إجراء غير مطبق تماما**	**إجراء مطبق نسبيا**	**إجراء مطبق كليا**
01	إدارة نشاط التدقيق الداخلي تأخذ في الحسبان الإستراتيجيات والأهداف والمخاطر الخاصة بالشركة			
02	تقييم مسار الحوكمة في الشركة وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها			
03	تقييم وتحسين مسار وعمليات إدارة المخاطر			
04	يساعد في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها والعمل على تحسينها المستمر			
05	تخطيط مهمة التدقيق حسب أهدافها، توقيتها، مواردها			
06	تخطيط مهمة التدقيق الداخلي مع الأخذ بعين الاعتبار إستراتيجيات الشركة، الأهداف، المخاطر ذات الصلة بالمهمة			
07	التركيز في مهمة التدقيق الداخلي على تحديد معلومات كافية ومفيدة وموثوقة مع العمل على توثيقها لدعم مسار التحليل والتقييم حتى يصل المدقق الداخلي لنتائج صادقة			
08	إشراف ملائم لمهمات التدقيق الداخلي يسمح بتحقيق أهداف المهمة وضمان الجودة وتطوير كفاءات الفريق			

09	ضمان الوصول إلى تبليغ صادق وموثوق عن أهداف المهمة ونطاقها ونتائجها			
10	وضع نظام متابعة للنتائج المبلغ عنها لإدارة الشركة			
11	فحص مستوى قبول المخاطر من طرف الإدارة التنفيذية وتوصيل مختلف المعلومات لمجلس الإدارة			
12	يحرص على وجود مخطط سنوي للتدقيق الداخلي مبني على أساس المخاطر التي تتعرض لها الشركة			
	عناصر أخرى يرجى ذكرها، إن وجدت:			

الجزء الثالث: تأثير تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على فعالية حوكمة شركات المساهمة الجزائرية

	هل نشاط التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز الحوكمة ضمن شركتكم في ضوء متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية من خلال ما يلي:	**غير موافق تماما**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق تماما**
01	وجود ارتباط مزدوج لنشاط التدقيق الداخلي بإدارة الشركة ومجلس الإدارة					
02	تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي داخل الشركة					
03	أداء أعمال التدقيق الداخلي بكل موضوعية وهذا لضمان جودتها					
04	العمل على ضمان حصول كل المدققين على شهادة المدقق الداخلي المسلمة من طرف معهد التدقيق الداخلي					
05	بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة للتأكد من ملاءمة وفعالية مسار الحوكمة					
06	العمل على توفير أفضل السبل لتحسين مسارات الحوكمة وتقييمها					
07	التطرق إلى مسائل الحوكمة في جميع التقارير التي يعدها مسؤول التدقيق الداخلي					
08	يقيم المدقق الداخلي مخاطر الشركة المتعلقة بالحوكمة					
09	تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر الشركة المتعلقة بالحوكمة					
10	وضع مقاييس ملاءمة لتقييم الحوكمة					
11	الإفصاح لمجلس الإدارة عن كل الاختلالات والمشاكل المتعلقة بالحوكمة					
12	متابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي المتعلقة بالحوكمة					
	عناصر أخرى يرجى ذكرها، إن وجدت:					

نشكرك على حسن تعاونك معنا.

الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية

Université d'Alger 3

Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion

Département des sciences commerciales

Questionnaire

L'impact de l'utilisation des normes internationales d'audit interne sur l'efficacité de la gouvernance des sociétés par actions Algériennes

Chère sœur, cher frère.

Le but de ce questionnaire est de démontrer le degré de la participation des normes internationales d'audit interne[1] dans l'efficacité de la gouvernance[2] des sociétés par actions Algériennes. Nous avons mis entre vos mains ce questionnaire pour contribuer dans cette étude en répondant aux questions qu'il contient, vos réponses reflètent la réalité pratique et professionnelle de ce sujet au sein de votre société. Nous vous informerons également que vos réponses nous aideront à compléter cette étude et seront utilisées à des fins de recherche purement scientifique et en toute confidentialité.

Merci pour votre coopération.

Présenté par l'étudiant BOUGHAZI Ismail

Sous la direction du Pr. YAHIAT Malika

NB : le questionnaire contient six pages.

[1] **L'audit interne** est une activité indépendante et objective qui donne à une entreprise une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette entreprise à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

[2] **La gouvernance d'entreprise** désigne le système formé par l'ensemble des processus, réglementations, lois et institutions destinés à cadrer la manière dans l'entreprise est dirigée, administrée et contrôlée.

Première section : données personnelles

1. **Nom de l'entreprise : ……**

2. **Fonction : ……**

3. **Diplômes : …….....**

4. **Spécialité : …….....**

5. **Certificats professionnels : ……....**

6. **Années d'expérience : ……...**

Deuxième section : Veuillez cocher la réponse qui correspond à la réalité de votre société.

Première partie : L'application des sociétés par actions algériennes des standards de code Algérien de gouvernance d'entreprise 2009

	Premier axe : Est-ce-que l'assemblée générale de votre société à la lumière des exigences de la gouvernance d'entreprise applique les procédures suivantes :	**Procédure non appliquée**	**Procédure partiellement appliquée**	**Procédure complètement appliquée**
01	Présentation et discussion de la stratégie de la société			
02	Nominer et isoler l'auditeur externe			
03	Certification des comptes annuels			
04	Permettre à l'actionnaire d'obtenir toutes les informations relatives à la société			
05	Permettre à chaque actionnaire de participer réellement aux discussions et délibérations			
06	La divulgation des dates de l'assemblée générale pour tous les actionnaires			
07	Permettre à tous les actionnaires de voter			
08	Elle respecte la politique de distribution des dividendes de la société			
09	Nomination les membres de conseil d'administration			
	D'autres éléments, s'il vous plaît mentionner : …….. …….. …….. …….. …….. ……..			

	Deuxième axe : Est-ce-que le conseil d'administration de votre société à la lumière des exigences de la gouvernance d'entreprise applique les procédures suivantes :	Procédure non appliquée	Procédure partiellement appliquée	Procédure complètement appliquée
01	Agissant conformément à sa prérogative spécifiée dans le statut de la société			
02	Assigner les tâches et les responsabilités de manière équitable aux membres			
03	Garantit le droit d'accès à toutes les informations nécessaires à l'exécution de ses tâches			
04	S'assure que ses membres sont présents à l'assemblée générale			
05	Sa composition répond au principe des compétences			
06	Comprend également des membres externes			
07	Détermine la récompense de ses membres en toute transparence et clarté			
08	Supervise le travail des sous-comités spécialisés			
09	Sélectionne les directeurs exécutifs			
10	Définit clairement les tâches de la direction exécutive			
	D'autres éléments, s'il vous plaît mentionner : …….. ……..			
	Troisième axe : Est-ce-que la direction exécutive de votre société à la lumière des exigences de la gouvernance d'entreprise applique les procédures suivantes :	**Procédure non appliquée**	**Procédure partiellement appliquée**	**Procédure complètement appliquée**
01	Déterminer leurs postes de travail et assurer leurs suffisances quantitativement et qualitativement			
02	Mettre l'accent sur le critère de compétences dans la nomination au sein de leurs postes			
03	Déterminer les pouvoirs de chaque directeur exécutif			
04	S'assurer que les objectifs déterminés sont conformes aux stratégies de la société			
05	S'assurer que les salaires et les moyens sont en conformité avec les stratégies de la société			
06	Divulguer les résultats obtenus et donner les rapports nécessaires au conseil d'administration			
	D'autres éléments, s'il vous plaît mentionner : …….. …….. ……..			

	Quatrième axe : Est-ce-que la relation de votre société avec les différents acteurs externes à la lumière des exigences de la gouvernance d'entreprise assure les éléments suivants :	Procédure non appliquée	Procédure partiellement appliquée	Procédure complètement appliquée
01	Politique fiscale transparente et équitable			
02	Divulgation des informations en qualité et en temps nécessaire			
03	La direction de la société répond aux demandes des parties prenantes en temps approprié			
04	Politique efficace de gestion de ressources humaines			
05	Soutenir la présence de la responsabilité sociale, environnementale et l'éthique au sien de la société			
06	Assurer la sécurité sociale et professionnelle des travailleurs			
07	Répondre à la législation sociale et au droit du travail			
	D'autres éléments, s'il vous plaît mentionner : …….. ……..			

Deuxième partie : la conformité des normes internationales d'audit interne aux pratiques professionnelles d'audit interne dans les sociétés par actions Algériennes

	Premier axe : L'activité d'audit interne de la société applique-t-elle les éléments suivants relatifs aux normes internationales d'audit interne (normes de qualification)	Procédure non appliquée	Procédure partiellement appliquée	Procédure complètement appliquée
01	Développer une charte d'audit interne définissant les objectifs et les pouvoirs de l'activité d'audit interne			
02	Le responsable de l'audit interne a un accès direct à la direction et au conseil d'administration de la société			
03	Les jugements des auditeurs internes sont totalement objectifs			
04	S'assurer que l'auditeur interne possède les certifications et les qualifications professionnelles nécessaires pour prouver ses aptitudes et ses compétences			
05	Assurer que l'auditeur interne à la conscience professionnelle nécessaire pour déterminer la pertinence et l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle			
06	Assurer l'amélioration continue des connaissances, aptitudes et compétences de l'auditeur interne par la formation professionnelle continue			

07	Assurer l'existence d'un programme d'amélioration de qualité qui permet aux auditeurs interne d'appliquer les Normes et de respecter le code de déontologique			
08	Veiller sur le respect du code déontologique par les auditeurs internes			
09	Assurer l'existence d'un guide de mission d'audit			
	D'autres éléments, s'il vous plaît mentionner : …….. …….. ……..			
	Deuxième axe : L'activité d'audit interne de la société applique-t-elle les éléments suivants relatifs aux normes internationales d'audit interne (normes de fonctionnement)	**Procédure non appliquée**	**Procédure partiellement appliquée**	**Procédure complètement appliquée**
01	La gestion des activités d'audit interne prend en considération les stratégies, les objectifs et les risques de la société			
02	Evaluer le processus de gouvernance d'entreprise et donner des recommandations pour l'améliorer			
03	Evaluer et améliorer les processus et les opérations de gestion des risques			
04	Aide à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue			
05	La planification de la mission d'audit en fonction de ses objectifs, de son calendrier et de ses ressources			
06	La planification de la mission d'audit en tenant compte des stratégies, des objectifs et des risques de la société liés à la mission			
07	Mettre l'accent dans la mission d'audit sur l'identification des informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles tout en documentant pour soutenir le processus d'analyse et d'évaluation jusqu'à ce que l'auditeur interne atteigne des résultats fiables			
08	Une supervision adéquate des missions d'audit interne permet d'atteindre les objectifs des missions, d'assurer la qualité et le développement des compétences de l'équipe			
09	Assurer une communication exacte et fiable des objectifs, de périmètre d'intervention et des résultats de la mission d'audit			
10	Développer un système de suivi des résultats communiqués à la direction de la société			

11	Examiner le niveau d'acceptation des risques par la direction exécutive et communiquer les différentes informations au conseil d'administration			
12	Assurer l'existence d'un plan d'audit interne annuel basé sur les risques qui peuvent toucher la société			
	D'autres éléments, s'il vous plaît mentionner : …….. ……..			

Troisième partie : L'impact de l'application des normes internationales d'audit interne sur l'efficacité de la gouvernance des sociétés par actions Algériennes

	L'activité d'audit interne contribue-t-elle au renforcement de la gouvernance au sein de votre société à la lumière des exigences des normes internationales d'audit interne à travers ce qui suit :	**Totalement non d'accord**	**Non d'accord**	**Neutre**	**D'accord**	**Totalement d'accord**
01	L'activité de l'audit interne a une double liaison avec la direction de la société et le conseil d'administration					
02	Renforcement de l'indépendance de l'audit interne au sein de la société					
03	Effectuer l'activité d'audit interne de manière objective pour assurer sa qualité					
04	S'assurer que tous les auditeurs obtiennent le certificat de l'auditeur interne délivré par l'institut des Auditeurs Internes (IIA)					
05	L'auditeur interne veille pour assurer la pertinence et l'efficacité du processus de gouvernance					
06	Travailler pour fournir les meilleurs moyens pour améliorer et évaluer les processus de gouvernance					
07	Traiter les sujets de gouvernance dans tous les rapports préparés par le responsable d'audit interne					
08	L'auditeur interne évalue tous les risques de la société concernant la gouvernance					
09	Evaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle pour faire face aux risques de la société liés à la gouvernance					
10	Elaborer des mesures appropriées pour évaluer la gouvernance					
11	Divulgation au conseil d'administration de tous les déséquilibres et problèmes liés à la gouvernance					
12	Suivi de la mise en œuvre des recommandations d'audit interne relatives à la gouvernance					
	D'autres éléments, s'il vous plaît mentionner : ……..... ……..... …….....					

Merci pour votre coopération.

الملحق رقم 03: مخرجات برنامج SPSS

أولا: نتائج اختبار صدق الاستبيان

1. فقرات المحور الأول من الجزء الأول

Corrélations

			axe111	axe112	axe113	axe114	axe115	axe116	axe117	axe118	axe119	Assemblée générale
Rho de Spearman	axe111	Coefficient de corrélation	1,000	,485**	,423**	,296*	,543**	,309*	-,121	,296*	,524**	,728**
		Sig. (bilatérale)	.	,000	,002	,039	,000	,031	,408	,039	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe112	Coefficient de corrélation	,485**	1,000	,310*	,299*	,285*	,432**	,080	,299*	,208	,807**
		Sig. (bilatérale)	,000	.	,030	,037	,047	,002	,585	,037	,151	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe113	Coefficient de corrélation	,423**	,310*	1,000	-,030	,505**	,808**	-,053	-,030	,808**	,370**
		Sig. (bilatérale)	,002	,030	.	,839	,000	,000	,719	,839	,000	,009
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe114	Coefficient de corrélation	,296*	,299*	-,030	1,000	,354*	-,037	-,037	1,000**	-,037	,289*
		Sig. (bilatérale)	,039	,037	,839	.	,013	,801	,801	.	,801	,044
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe115	Coefficient de corrélation	,543**	,285*	,505**	,354*	1,000	,382**	,382**	,354*	,382**	,635**
		Sig. (bilatérale)	,000	,047	,000	,013	.	,007	,007	,013	,007	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe116	Coefficient de corrélation	,309*	,432**	,808**	-,037	,382**	1,000	,290*	-,037	,645**	,458**
		Sig. (bilatérale)	,031	,002	,000	,801	,007	.	,043	,801	,000	,001
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe117	Coefficient de corrélation	-,121	,080	-,053	-,037	,382**	,290*	1,000	-,037	-,065	,366**
		Sig. (bilatérale)	,408	,585	,719	,801	,007	,043	.	,801	,656	,010
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe118	Coefficient de corrélation	,296*	,299*	-,030	1,000**	,354*	-,037	-,037	1,000	-,037	,289*
		Sig. (bilatérale)	,039	,037	,839	.	,013	,801	,801	.	,801	,044
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe119	Coefficient de corrélation	,524**	,208	,808**	-,037	,382**	,645**	-,065	-,037	1,000	,412**
		Sig. (bilatérale)	,000	,151	,000	,801	,007	,000	,656	,801	.	,003
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Assemblée générale	Coefficient de corrélation	,728**	,807**	,370**	,289*	,635**	,458**	,366**	,289*	,412**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,009	,044	,000	,001	,010	,044	,003	.
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

2. فقرات المحور الثاني من الجزء الأول

Corrélations

			axe121	axe122	axe123	axe124	axe125	axe126	axe127	axe128	axe129	axe1210	Conseil d'administration
Rho de Spearman	axe121	Coefficient de corrélation	1,000	,350*	,146	,254	,235	,217	,146	,417**	,227	,447**	,410**
		Sig. (bilatérale)	.	,014	,318	,078	,104	,133	,318	,003	,117	,001	,003
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe122	Coefficient de corrélation	,350*	1,000	,278	-,005	,569**	,287*	,435**	,524**	,339*	,507**	,650**
		Sig. (bilatérale)	,014	.	,053	,972	,000	,046	,002	,000	,017	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe123	Coefficient de corrélation	,146	,278	1,000	,405**	,383**	,461**	,555**	,663**	,538**	,579**	,545**
		Sig. (bilatérale)	,318	,053	.	,004	,007	,001	,000	,000	,000	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe124	Coefficient de corrélation	,254	-,005	,405**	1,000	,110	,324*	,026	,483**	,647**	,403**	,582**
		Sig. (bilatérale)	,078	,972	,004	.	,451	,023	,859	,000	,000	,004	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe125	Coefficient de corrélation	,235	,569**	,383**	,110	1,000	,130	,351*	,574**	,489**	,533**	,635**
		Sig. (bilatérale)	,104	,000	,007	,451	.	,374	,013	,000	,000	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe126	Coefficient de corrélation	,217	,287*	,461**	,324*	,130	1,000	,611**	,306*	,422**	,440**	,648**
		Sig. (bilatérale)	,133	,046	,001	,023	,374	.	,000	,033	,003	,002	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe127	Coefficient de corrélation	,146	,435**	,555**	,026	,351*	,611**	1,000	,469**	,372**	,579**	,513**
		Sig. (bilatérale)	,318	,002	,000	,859	,013	,000	.	,001	,009	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe128	Coefficient de corrélation	,417**	,524**	,663**	,483**	,574**	,306*	,469**	1,000	,557**	,733**	,730**
		Sig. (bilatérale)	,003	,000	,000	,000	,000	,033	,001	.	,000	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe129	Coefficient de corrélation	,227	,339*	,538**	,647**	,489**	,422**	,372**	,557**	1,000	,807**	,708**
		Sig. (bilatérale)	,117	,017	,000	,000	,000	,003	,009	,000	.	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe1210	Coefficient de corrélation	,447**	,507**	,579**	,403**	,533**	,440**	,579**	,733**	,807**	1,000	,704**
		Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,004	,000	,002	,000	,000	,000	.	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Conseil d'administration	Coefficient de corrélation	,410**	,650**	,545**	,582**	,635**	,648**	,513**	,730**	,708**	,704**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,003	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

3. فقرات المحور الثالث من الجزء الأول

Corrélations

			axe131	axe132	axe133	axe134	axe135	axe136	Direction exécutive
Rho de Spearman	axe131	Coefficient de corrélation	1,000	,522**	,901**	,679**	,729**	,194	,848**
		Sig. (bilatérale)	.	,000	,000	,000	,000	,181	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49
	axe132	Coefficient de corrélation	,522**	1,000	,454**	,514**	,506**	,143	,741**
		Sig. (bilatérale)	,000	.	,001	,000	,000	,326	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49
	axe133	Coefficient de corrélation	,901**	,454**	1,000	,637**	,665**	,053	,800**
		Sig. (bilatérale)	,000	,001	.	,000	,000	,717	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49
	axe134	Coefficient de corrélation	,679**	,514**	,637**	1,000	,718**	,389**	,844**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	.	,000	,006	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49
	axe135	Coefficient de corrélation	,729**	,506**	,665**	,718**	1,000	,261	,852**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	.	,070	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49
	axe136	Coefficient de corrélation	,194	,143	,053	,389**	,261	1,000	,294*
		Sig. (bilatérale)	,181	,326	,717	,006	,070	.	,041
		N	49	49	49	49	49	49	49
	Direction exécutive	Coefficient de corrélation	,848**	,741**	,800**	,844**	,852**	,294*	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,041	.
		N	49	49	49	49	49	49	49

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

4. فقرات المحور الرابع من الجزء الأول

Corrélations

			axe141	axe142	axe143	axe144	axe145	axe146	axe147	Relation de la société avec les différents acteurs externes
Rho de Spearman	axe141	Coefficient de corrélation	1,000	,408**	,085	-,059	,275	,615**	,638**	,643**
		Sig. (bilatérale)	.	,004	,560	,686	,056	,000	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe142	Coefficient de corrélation	,408**	1,000	,364*	-,107	,232	,659**	,592**	,720**
		Sig. (bilatérale)	,004	.	,010	,466	,108	,000	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe143	Coefficient de corrélation	,085	,364*	1,000	,245	,509**	,440**	,258	,524**
		Sig. (bilatérale)	,560	,010	.	,089	,000	,002	,073	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe144	Coefficient de corrélation	-,059	-,107	,245	1,000	,335*	-,090	-,087	,404**
		Sig. (bilatérale)	,686	,466	,089	.	,019	,540	,554	,004
		N	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe145	Coefficient de corrélation	,275	,232	,509**	,335*	1,000	,080	,056	,556**
		Sig. (bilatérale)	,056	,108	,000	,019	.	,587	,703	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe146	Coefficient de corrélation	,615**	,659**	,440**	-,090	,080	1,000	,827**	,692**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,002	,540	,587	.	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe147	Coefficient de corrélation	,638**	,592**	,258	-,087	,056	,827**	1,000	,643**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,073	,554	,703	,000	.	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49
	Relation de la société avec les différents acteurs externes	Coefficient de corrélation	,643**	,720**	,524**	,404**	,556**	,692**	,643**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,004	,000	,000	,000	.
		N	49	49	49	49	49	49	49	49

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

5. فقرات المحور الأول من الجزء الثاني

Corrélations

			axe211	axe212	axe213	axe214	axe215	axe216	axe217	axe218	axe219	Normes de qualification
Rho de Spearman	axe211	Coefficient de corrélation	1,000	,422**	,646**	,337*	-,007	,346*	,367**	,523**	,496**	,611**
		Sig. (bilatérale)	.	,003	,000	,018	,962	,015	,009	,000	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe212	Coefficient de corrélation	,422**	1,000	,421**	,311*	-,079	,252	,258	,518**	,323*	,495**
		Sig. (bilatérale)	,003	.	,003	,029	,587	,080	,073	,000	,024	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe213	Coefficient de corrélation	,646**	,421**	1,000	,519**	,277	,364*	,368**	,403**	,291*	,584**
		Sig. (bilatérale)	,000	,003	.	,000	,054	,010	,009	,004	,043	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe214	Coefficient de corrélation	,337*	,311*	,519**	1,000	,584**	,839**	,772**	,570**	,412**	,761**
		Sig. (bilatérale)	,018	,029	,000	.	,000	,000	,000	,000	,003	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe215	Coefficient de corrélation	-,007	-,079	,277	,584**	1,000	,415**	,491**	,187	,208	,444**
		Sig. (bilatérale)	,962	,587	,054	,000	.	,003	,000	,199	,152	,001
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe216	Coefficient de corrélation	,346*	,252	,364*	,839**	,415**	1,000	,814**	,603**	,545**	,792**
		Sig. (bilatérale)	,015	,080	,010	,000	,003	.	,000	,000	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe217	Coefficient de corrélation	,367**	,258	,368**	,772**	,491**	,814**	1,000	,678**	,439**	,788**
		Sig. (bilatérale)	,009	,073	,009	,000	,000	,000	.	,000	,002	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe218	Coefficient de corrélation	,523**	,518**	,403**	,570**	,187	,603**	,678**	1,000	,723**	,718**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,004	,000	,199	,000	,000	.	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe219	Coefficient de corrélation	,496**	,323*	,291*	,412**	,208	,545**	,439**	,723**	1,000	,739**
		Sig. (bilatérale)	,000	,024	,043	,003	,152	,000	,002	,000	.	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Normes de qualification	Coefficient de corrélation	,611**	,495**	,584**	,761**	,444**	,792**	,788**	,718**	,739**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	.
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

6. فقرات المحور الثاني من الجزء الثاني

Corrélations

			axe221	axe222	axe223	axe224	axe225	axe226	axe227	axe228	axe229	axe2210	axe2211	axe2212	Normes de fonctionnement
Rho de Spearman	axe221	Coefficient de corrélation	1,000	,643**	,341*	,356*	,629**	,674**	,698**	,668**	,533**	,327*	,447**	,472**	,717**
		Sig. (bilatérale)	.	,000	,016	,012	,000	,000	,000	,000	,000	,022	,001	,001	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe222	Coefficient de corrélation	,643**	1,000	,121	,270	,498**	,649**	,556**	,783**	,745**	,467**	,574**	,143	,745**
		Sig. (bilatérale)	,000	.	,409	,061	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,327	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe223	Coefficient de corrélation	,341*	,121	1,000	,662**	,431**	,372**	,269	,173	,242	,242	,398**	,394**	,498**
		Sig. (bilatérale)	,016	,409	.	,000	,002	,009	,061	,235	,094	,094	,005	,005	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe224	Coefficient de corrélation	,356*	,270	,662**	1,000	,415**	,383**	,369**	,160	,227	,132	,449**	,275	,528**
		Sig. (bilatérale)	,012	,061	,000	.	,003	,007	,009	,271	,117	,365	,001	,056	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe225	Coefficient de corrélation	,629**	,498**	,431**	,415**	1,000	,789**	,675**	,456**	,540**	,319*	,322*	,569**	,638**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,002	,003	.	,000	,000	,001	,000	,026	,024	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe226	Coefficient de corrélation	,674**	,649**	,372**	,383**	,789**	1,000	,499**	,567**	,533**	,339*	,525**	,499**	,761**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,009	,007	,000	.	,000	,000	,000	,017	,000	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe227	Coefficient de corrélation	,698**	,556**	,269	,369**	,675**	,499**	1,000	,727**	,695**	,376**	,268	,403**	,648**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,061	,009	,000	,000	.	,000	,000	,008	,063	,004	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe228	Coefficient de corrélation	,668**	,783**	,173	,160	,456**	,567**	,727**	1,000	,864**	,590**	,435**	,297*	,780**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,235	,271	,001	,000	,000	.	,000	,000	,002	,039	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe229	Coefficient de corrélation	,533**	,745**	,242	,227	,540**	,533**	,695**	,864**	1,000	,640**	,311*	,268	,776**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,094	,117	,000	,000	,000	,000	.	,000	,030	,063	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe2210	Coefficient de corrélation	,327*	,467**	,242	,132	,319*	,339*	,376**	,590**	,640**	1,000	,146	,463**	,597**
		Sig. (bilatérale)	,022	,001	,094	,365	,026	,017	,008	,000	,000	.	,317	,001	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe2211	Coefficient de corrélation	,447**	,574**	,398**	,449**	,322*	,525**	,268	,435**	,311*	,146	1,000	,182	,675**
		Sig. (bilatérale)	,001	,000	,005	,001	,024	,000	,063	,002	,030	,317	.	,211	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	axe2212	Coefficient de corrélation	,472**	,143	,394**	,275	,569**	,499**	,403**	,297*	,268	,463**	,182	1,000	,528**
		Sig. (bilatérale)	,001	,327	,005	,056	,000	,000	,004	,039	,063	,001	,211	.	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Normes de fonctionnement	Coefficient de corrélation	,717**	,745**	,498**	,528**	,638**	,761**	,648**	,780**	,776**	,597**	,675**	,528**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

7. فقرات الجزء الثالث

Corrélations

			Partie31	Partie32	Partie33	Partie34	Partie35	Partie36	Partie37	Partie38	Partie39	Partie310	Partie311	Partie312	Troisième partie
Rho de Spearman	Partie31	Coefficient de corrélation	1,000	,207	,338*	,006	,075	-,052	,130	,148	-,062	-,079	,204	,100	,356*
		Sig. (bilatérale)	.	,154	,018	,965	,609	,723	,373	,310	,675	,587	,159	,494	,012
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie32	Coefficient de corrélation	,207	1,000	,373**	-,108	,068	,014	,135	,088	,283*	,070	,100	,217	,317*
		Sig. (bilatérale)	,154	.	,008	,459	,643	,923	,354	,546	,049	,631	,496	,135	,027
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie33	Coefficient de corrélation	,338*	,373**	1,000	-,094	,071	,037	,183	,151	,449**	-,037	,238	,209	,338*
		Sig. (bilatérale)	,018	,008	.	,521	,630	,799	,209	,300	,001	,802	,099	,149	,017
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie34	Coefficient de corrélation	,006	-,108	-,094	1,000	,096	,037	,100	,378**	,118	-,013	,035	,097	,288*
		Sig. (bilatérale)	,965	,459	,521	.	,514	,799	,492	,007	,419	,932	,809	,506	,045
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie35	Coefficient de corrélation	,075	,068	,071	,096	1,000	,297*	,399**	,299*	,168	,297*	,161	,249	,576**
		Sig. (bilatérale)	,609	,643	,630	,514	.	,038	,005	,037	,248	,039	,271	,085	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie36	Coefficient de corrélation	-,052	,014	,037	,037	,297*	1,000	,282*	,257	,326*	,545**	,230	,510**	,533**
		Sig. (bilatérale)	,723	,923	,799	,799	,038	.	,049	,075	,022	,000	,111	,000	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie37	Coefficient de corrélation	,130	,135	,183	,100	,399**	,282*	1,000	,078	,317*	,410**	,161	,191	,660**
		Sig. (bilatérale)	,373	,354	,209	,492	,005	,049	.	,595	,026	,003	,268	,189	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie38	Coefficient de corrélation	,148	,088	,151	,378**	,299*	,257	,078	1,000	,268	,249	,046	,322*	,533**
		Sig. (bilatérale)	,310	,546	,300	,007	,037	,075	,595	.	,062	,084	,754	,024	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie39	Coefficient de corrélation	-,062	,283*	,449**	,118	,168	,326*	,317*	,268	1,000	,417**	,103	,261	,492**
		Sig. (bilatérale)	,675	,049	,001	,419	,248	,022	,026	,062	.	,003	,479	,070	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie310	Coefficient de corrélation	-,079	,070	-,037	-,013	,297*	,545**	,410**	,249	,417**	1,000	,272	,366**	,560**
		Sig. (bilatérale)	,587	,631	,802	,932	,039	,000	,003	,084	,003	.	,058	,010	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie311	Coefficient de corrélation	,204	,100	,238	,035	,161	,230	,161	,046	,103	,272	1,000	,151	,372**
		Sig. (bilatérale)	,159	,496	,099	,809	,271	,111	,268	,754	,479	,058	.	,299	,008
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Partie312	Coefficient de corrélation	,100	,217	,209	,097	,249	,510**	,191	,322*	,261	,366**	,151	1,000	,571**
		Sig. (bilatérale)	,494	,135	,149	,506	,085	,000	,189	,024	,070	,010	,299	.	,000
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49
	Troisième partie	Coefficient de corrélation	,356*	,317*	,338*	,288*	,576**	,533**	,660**	,533**	,492**	,560**	,372**	,571**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,012	,027	,017	,045	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,008	,000	.
		N	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

ثانيا: نتائج اختبار ثبات الاستبيان

1. فقرات المحور الأول من الجزء الأول

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	49	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,722	9

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
axe111	23,24	1,939	,573	,659
axe112	23,39	1,617	,484	,726
axe113	23,08	2,493	,539	,690
axe114	23,06	2,684	,362	,713
axe115	23,18	2,153	,574	,663
axe116	23,10	2,385	,574	,678
axe117	23,10	2,719	,120	,735
axe118	23,06	2,684	,362	,713
axe119	23,10	2,469	,455	,694

2. فقرات المحور الثاني من الجزء الأول

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	49	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,856	10

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
axe121	25,16	8,556	,352	,857
axe122	25,33	7,891	,459	,850
axe123	25,18	7,986	,649	,840
axe124	25,29	7,667	,465	,851
axe125	25,29	7,500	,599	,839
axe126	25,39	7,367	,398	,867
axe127	25,18	8,195	,522	,847
axe128	25,33	6,933	,727	,826
axe129	25,31	6,842	,785	,820
axe1210	25,29	6,792	,831	,816

3. فقرات المحور الثالث من الجزء الأول

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	49	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,870	6

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
axe131	13,20	4,957	,857	,811
axe132	13,16	6,264	,508	,877
axe133	13,18	5,153	,784	,827
axe134	13,12	5,985	,788	,832
axe135	13,18	5,653	,785	,828
axe136	12,82	7,570	,336	,892

4. فقرات المحور الرابع من الجزء الأول

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	49	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,733	7

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
axe141	16,04	4,207	,582	,674
axe142	16,22	3,428	,592	,663
axe143	15,94	4,725	,476	,705
axe144	16,37	5,196	,020	,798
axe145	16,12	4,568	,339	,725
axe146	16,10	3,594	,633	,649
axe147	15,98	4,270	,717	,660

5. فقرات المحور الأول من الجزء الثاني

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	49	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,878	9

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
axe211	20,76	13,730	,659	,862
axe212	20,76	14,064	,523	,875
axe213	20,69	13,800	,658	,862
axe214	20,69	14,342	,724	,859
axe215	20,53	16,504	,259	,888
axe216	20,76	14,147	,646	,863
axe217	20,82	13,945	,643	,863
axe218	20,69	12,884	,827	,846
axe219	21,08	12,785	,669	,863

6. فقرات المحور الثاني من الجزء الثاني

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	49	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,893	12

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
axe221	29,76	12,272	,766	,877
axe222	29,84	12,014	,692	,880
axe223	29,80	13,082	,444	,893
axe224	29,82	12,820	,459	,893
axe225	29,71	12,583	,712	,880
axe226	29,80	12,124	,769	,876
axe227	29,73	12,532	,699	,880
axe228	29,86	12,083	,730	,878
axe229	29,88	12,110	,709	,879
axe2210	29,88	12,776	,496	,890
axe2211	29,98	12,395	,486	,893
axe2212	29,80	12,999	,416	,895

7. فقرات الجزء الثالث

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	49	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	49	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,706	12

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Partie31	47,37	17,529	,311	,693
Partie32	47,20	17,666	,304	,694
Partie33	46,82	17,986	,445	,677
Partie34	47,55	18,378	,139	,727
Partie35	47,31	17,925	,369	,684
Partie36	47,10	17,927	,457	,676
Partie37	47,37	17,487	,363	,685
Partie38	47,51	17,297	,476	,670
Partie39	47,08	17,493	,509	,668
Partie310	47,43	18,000	,356	,686
Partie311	47,06	19,100	,136	,717
Partie312	47,04	17,207	,430	,675

ثالثا: نتائج اختبار اعتدالية التوزيع

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		Gouvernance d'entreprise	Audit interne	Troisième partie
N		49	49	49
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	2,7730	2,6608	4,2993
	Ecart-type	,24061	,36919	,37843
Différences les plus extrêmes	Absolue	,173	,179	,128
	Positive	,173	,179	,073
	Négative	-,159	-,179	-,128
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,209	1,255	,894
Signification asymptotique (bilatérale)		,108	,086	,402

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

رابعا: نتائج تحليل خصائص البيانات الشخصية لعينة الدراسة

1. متغير الشهادات العلمية

Diplômes

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	licence	32	65,3	65,3	65,3
	master	5	10,2	10,2	75,5
	magister	1	2,0	2,0	77,6
	autre	11	22,4	22,4	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

2. متغير التخصص العلمي

Spécialité

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	comptabilité	11	22,4	22,4	22,4
	finance	11	22,4	22,4	44,9
	audit	1	2,0	2,0	46,9
	comptabilité et finance	6	12,2	12,2	59,2
	comptabilité et audit	6	12,2	12,2	71,4
	autre	14	28,6	28,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

3. متغير عدد سنوات الخبرة

Années D'expérience

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 5 ans	6	12,2	12,2	12,2
	de 6 ans à 10 ans	18	36,7	36,7	49,0
	de 11 ans à 15 ans	12	24,5	24,5	73,5
	plus de 15 ans	13	26,5	26,5	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

خامسا: نتائج إجابات أفراد العينة عن فقرات استمارة الاستبيان

axe111

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	8	16,3	16,3	18,4
	Procédure complètement appliquée	40	81,6	81,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe112

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	5	10,2	10,2	10,2
	Procédure partiellement appliquée	7	14,3	14,3	24,5
	Procédure complètement appliquée	37	75,5	75,5	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe113

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	2	4,1	4,1	4,1
	Procédure complètement appliquée	47	95,9	95,9	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe114

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure complètement appliquée	48	98,0	98,0	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe115

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	7	14,3	14,3	14,3
	Procédure complètement appliquée	42	85,7	85,7	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe116

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	3	6,1	6,1	6,1
	Procédure complètement appliquée	46	93,9	93,9	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe117

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	3	6,1	6,1	6,1
	Procédure complètement appliquée	46	93,9	93,9	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe118

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure complètement appliquée	48	98,0	98,0	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe119

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	3	6,1	6,1	6,1
	Procédure complètement appliquée	46	93,9	93,9	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe121

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	4	8,2	8,2	8,2
	Procédure complètement appliquée	45	91,8	91,8	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe122

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	12	24,5	24,5	24,5
	Procédure complètement appliquée	37	75,5	75,5	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe123

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	5	10,2	10,2	10,2
	Procédure complètement appliquée	44	89,8	89,8	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe124

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	2	4,1	4,1	4,1
	Procédure partiellement appliquée	6	12,2	12,2	16,3
	Procédure complètement appliquée	41	83,7	83,7	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe125

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	8	16,3	16,3	18,4
	Procédure complètement appliquée	40	81,6	81,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe126

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	5	10,2	10,2	10,2
	Procédure partiellement appliquée	5	10,2	10,2	20,4
	Procédure complètement appliquée	39	79,6	79,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe127

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	5	10,2	10,2	10,2
	Procédure complètement appliquée	44	89,8	89,8	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe128

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	2	4,1	4,1	4,1
	Procédure partiellement appliquée	8	16,3	16,3	20,4
	Procédure complètement appliquée	39	79,6	79,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe129

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	2	4,1	4,1	4,1
	Procédure partiellement appliquée	7	14,3	14,3	18,4
	Procédure complètement appliquée	40	81,6	81,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe1210

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	2	4,1	4,1	4,1
	Procédure partiellement appliquée	6	12,2	12,2	16,3
	Procédure complètement appliquée	41	83,7	83,7	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe131

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	7	14,3	14,3	14,3
	Procédure partiellement appliquée	9	18,4	18,4	32,7
	Procédure complètement appliquée	33	67,3	67,3	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe132

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	4	8,2	8,2	8,2
	Procédure partiellement appliquée	13	26,5	26,5	34,7
	Procédure complètement appliquée	32	65,3	65,3	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe133

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	7	14,3	14,3	14,3
	Procédure partiellement appliquée	8	16,3	16,3	30,6
	Procédure complètement appliquée	34	69,4	69,4	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe134

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	17	34,7	34,7	36,7
	Procédure complètement appliquée	31	63,3	63,3	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe135

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	3	6,1	6,1	6,1
	Procédure partiellement appliquée	16	32,7	32,7	38,8
	Procédure complètement appliquée	30	61,2	61,2	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe136

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	2	4,1	4,1	6,1
	Procédure complètement appliquée	46	93,9	93,9	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe141

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	10	20,4	20,4	22,4
	Procédure complètement appliquée	38	77,6	77,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe142

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	7	14,3	14,3	14,3
	Procédure partiellement appliquée	7	14,3	14,3	28,6
	Procédure complètement appliquée	35	71,4	71,4	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe143

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	7	14,3	14,3	14,3
	Procédure complètement appliquée	42	85,7	85,7	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe144

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	2	4,1	4,1	4,1
	Procédure partiellement appliquée	24	49,0	49,0	53,1
	Procédure complètement appliquée	23	46,9	46,9	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe145

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	14	28,6	28,6	30,6
	Procédure complètement appliquée	34	69,4	69,4	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe146

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	5	10,2	10,2	10,2
	Procédure partiellement appliquée	5	10,2	10,2	20,4
	Procédure complètement appliquée	39	79,6	79,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe147

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	9	18,4	18,4	18,4
	Procédure complètement appliquée	40	81,6	81,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe211

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	5	10,2	10,2	10,2
	Procédure partiellement appliquée	10	20,4	20,4	30,6
	Procédure complètement appliquée	34	69,4	69,4	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe212

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	7	14,3	14,3	14,3
	Procédure partiellement appliquée	6	12,2	12,2	26,5
	Procédure complètement appliquée	36	73,5	73,5	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe213

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	5	10,2	10,2	10,2
	Procédure partiellement appliquée	7	14,3	14,3	24,5
	Procédure complètement appliquée	37	75,5	75,5	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe214

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	15	30,6	30,6	32,7
	Procédure complètement appliquée	33	67,3	67,3	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe215

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	9	18,4	18,4	18,4
	Procédure complètement appliquée	40	81,6	81,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe216

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	3	6,1	6,1	6,1
	Procédure partiellement appliquée	14	28,6	28,6	34,7
	Procédure complètement appliquée	32	65,3	65,3	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe217

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	4	8,2	8,2	8,2
	Procédure partiellement appliquée	15	30,6	30,6	38,8
	Procédure complètement appliquée	30	61,2	61,2	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe218

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	6	12,2	12,2	12,2
	Procédure partiellement appliquée	5	10,2	10,2	22,4
	Procédure complètement appliquée	38	77,6	77,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe219

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	12	24,5	24,5	24,5
	Procédure partiellement appliquée	12	24,5	24,5	49,0
	Procédure complètement appliquée	25	51,0	51,0	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe221

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	11	22,4	22,4	22,4
	Procédure complètement appliquée	38	77,6	77,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe222

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	13	26,5	26,5	28,6
	Procédure complètement appliquée	35	71,4	71,4	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe223

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	13	26,5	26,5	26,5
	Procédure complètement appliquée	36	73,5	73,5	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe224

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	12	24,5	24,5	26,5
	Procédure complètement appliquée	36	73,5	73,5	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe225

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	9	18,4	18,4	18,4
	Procédure complètement appliquée	40	81,6	81,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe226

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	13	26,5	26,5	26,5
	Procédure complètement appliquée	36	73,5	73,5	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe227

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	10	20,4	20,4	20,4
	Procédure complètement appliquée	39	79,6	79,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe228

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	16	32,7	32,7	32,7
	Procédure complètement appliquée	33	67,3	67,3	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe229

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	17	34,7	34,7	34,7
	Procédure complètement appliquée	32	65,3	65,3	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe2210

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure partiellement appliquée	17	34,7	34,7	34,7
	Procédure complètement appliquée	32	65,3	65,3	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe2211

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	2	4,1	4,1	4,1
	Procédure partiellement appliquée	18	36,7	36,7	40,8
	Procédure complètement appliquée	29	59,2	59,2	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

axe2212

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Procédure non appliquée	1	2,0	2,0	2,0
	Procédure partiellement appliquée	11	22,4	22,4	24,5
	Procédure complètement appliquée	37	75,5	75,5	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie31

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non d'accord	2	4,1	4,1	4,1
	Neutre	10	20,4	20,4	24,5
	D'accord	15	30,6	30,6	55,1
	Totalement d'accord	22	44,9	44,9	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie32

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non d'accord	2	4,1	4,1	4,1
	Neutre	7	14,3	14,3	18,4
	D'accord	13	26,5	26,5	44,9
	Totalement d'accord	27	55,1	55,1	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie33

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non d'accord	1	2,0	2,0	2,0
	Neutre	1	2,0	2,0	4,1
	D'accord	9	18,4	18,4	22,4
	Totalement d'accord	38	77,6	77,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie34

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Totalement non d'accord	1	2,0	2,0	2,0
	Non d'accord	2	4,1	4,1	6,1
	Neutre	14	28,6	28,6	34,7
	D'accord	12	24,5	24,5	59,2
	Totalement d'accord	20	40,8	40,8	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie35

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non d'accord	1	2,0	2,0	2,0
	Neutre	5	10,2	10,2	12,2
	D'accord	25	51,0	51,0	63,3
	Totalement d'accord	18	36,7	36,7	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie36

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Neutre	3	6,1	6,1	6,1
	D'accord	22	44,9	44,9	51,0
	Totalement d'accord	24	49,0	49,0	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie37

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non d'accord	2	4,1	4,1	4,1
	Neutre	7	14,3	14,3	18,4
	D'accord	21	42,9	42,9	61,2
	Totalement d'accord	19	38,8	38,8	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie38

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non d'accord	2	4,1	4,1	4,1
	Neutre	6	12,2	12,2	16,3
	D'accord	30	61,2	61,2	77,6
	Totalement d'accord	11	22,4	22,4	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie39

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Neutre	4	8,2	8,2	8,2
	D'accord	19	38,8	38,8	46,9
	Totalement d'accord	26	53,1	53,1	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie310

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Non d'accord	1	2,0	2,0	2,0
	Neutre	7	14,3	14,3	16,3
	D'accord	27	55,1	55,1	71,4
	Totalement d'accord	14	28,6	28,6	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie311

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Totalement non d'accord	1	2,0	2,0	2,0
	Neutre	3	6,1	6,1	8,2
	D'accord	16	32,7	32,7	40,8
	Totalement d'accord	29	59,2	59,2	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

Partie312

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Totalement non d'accord	1	2,0	2,0	2,0
	Neutre	3	6,1	6,1	8,2
	D'accord	15	30,6	30,6	38,8
	Totalement d'accord	30	61,2	61,2	100,0
	Total	49	100,0	100,0	

سادسا: نتائج تحليل إجابات أفراد العينة

1. نتائج تحليل فقرات المحور الأول من الجزء الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
axe111	49	2,80	,456	,065
axe112	49	2,65	,663	,095
axe113	49	2,96	,200	,029
axe114	49	2,98	,143	,020
axe115	49	2,86	,354	,051
axe116	49	2,94	,242	,035
axe117	49	2,94	,242	,035
axe118	49	2,98	,143	,020
axe119	49	2,94	,242	,035
Assemblée générale	49	2,9025	,16454	,02351

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
axe111	12,231	48	,000	,796	,67	,93
axe112	6,895	48	,000	,653	,46	,84
axe113	33,586	48	,000	,959	,90	1,02
axe114	48,000	48	,000	,980	,94	1,02
axe115	16,971	48	,000	,857	,76	,96
axe116	27,129	48	,000	,939	,87	1,01
axe117	27,129	48	,000	,939	,87	1,01
axe118	48,000	48	,000	,980	,94	1,02
axe119	27,129	48	,000	,939	,87	1,01
Assemblée générale	38,394	48	,000	,90249	,8552	,9498

2. نتائج تحليل فقرات المحور الثاني من الجزء الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
axe121	49	2,92	,277	,040
axe122	49	2,76	,434	,062
axe123	49	2,90	,306	,044
axe124	49	2,80	,499	,071
axe125	49	2,80	,456	,065
axe126	49	2,69	,652	,093
axe127	49	2,90	,306	,044
axe128	49	2,76	,522	,075
axe129	49	2,78	,511	,073
axe1210	49	2,80	,499	,071
Conseil d'administration	49	2,8082	,30334	,04333

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
axe121	23,238	48	,000	,918	,84	1,00
axe122	12,166	48	,000	,755	,63	,88
axe123	20,552	48	,000	,898	,81	,99
axe124	11,162	48	,000	,796	,65	,94
axe125	12,231	48	,000	,796	,67	,93
axe126	7,449	48	,000	,694	,51	,88
axe127	20,552	48	,000	,898	,81	,99
axe128	10,133	48	,000	,755	,61	,90
axe129	10,625	48	,000	,776	,63	,92
axe1210	11,162	48	,000	,796	,65	,94
Conseil d'administration	18,649	48	,000	,80816	,7210	,8953

3. نتائج تحليل فقرات المحور الثالث من الجزء الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
axe131	49	2,53	,739	,106
axe132	49	2,57	,645	,092
axe133	49	2,55	,738	,105
axe134	49	2,61	,533	,076
axe135	49	2,55	,614	,088
axe136	49	2,92	,344	,049
Direction exécutive	49	2,6224	,48086	,06869

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
axe131	5,027	48	,000	,531	,32	,74
axe132	6,197	48	,000	,571	,39	,76
axe133	5,229	48	,000	,551	,34	,76
axe134	8,042	48	,000	,612	,46	,77
axe135	6,277	48	,000	,551	,37	,73
axe136	18,699	48	,000	,918	,82	1,02
Direction exécutive	9,061	48	,000	,62245	,4843	,7606

4. نتائج تحليل فقرات المحور الرابع من الجزء الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
axe141	49	2,76	,480	,069
axe142	49	2,57	,736	,105
axe143	49	2,86	,354	,051
axe144	49	2,43	,577	,082
axe145	49	2,67	,516	,074
axe146	49	2,69	,652	,093
axe147	49	2,82	,391	,056
Relation de la société avec les différents acteurs externes	49	2,6851	,33753	,04822

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
axe141	11,011	48	,000	,755	,62	,89
axe142	5,435	48	,000	,571	,36	,78
axe143	16,971	48	,000	,857	,76	,96
axe144	5,196	48	,000	,429	,26	,59
axe145	9,138	48	,000	,673	,53	,82
axe146	7,449	48	,000	,694	,51	,88
axe147	14,606	48	,000	,816	,70	,93
Relation de la société avec les différents acteurs externes	14,209	48	,000	,68513	,5882	,7821

5. نتائج تحليل فقرات المحور الأول من الجزء الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
axe211	49	2,59	,674	,096
axe212	49	2,59	,734	,105
axe213	49	2,65	,663	,095
axe214	49	2,65	,522	,075
axe215	49	2,82	,391	,056
axe216	49	2,59	,610	,087
axe217	49	2,53	,649	,093
axe218	49	2,65	,694	,099
axe219	49	2,27	,836	,119
Normes de qualification	49	2,5941	,46456	,06637

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
axe211	6,142	48	,000	,592	,40	,79
axe212	5,647	48	,000	,592	,38	,80
axe213	6,895	48	,000	,653	,46	,84
axe214	8,750	48	,000	,653	,50	,80
axe215	14,606	48	,000	,816	,70	,93
axe216	6,796	48	,000	,592	,42	,77
axe217	5,725	48	,000	,531	,34	,72
axe218	6,589	48	,000	,653	,45	,85
axe219	2,221	48	,031	,265	,03	,51
Normes de qualification	8,952	48	,000	,59410	,4607	,7275

6. نتائج تحليل فقرات المحور الثاني من الجزء الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
axe221	49	2,78	,422	,060
axe222	49	2,69	,508	,073
axe223	49	2,73	,446	,064
axe224	49	2,71	,500	,071
axe225	49	2,82	,391	,056
axe226	49	2,73	,446	,064
axe227	49	2,80	,407	,058
axe228	49	2,67	,474	,068
axe229	49	2,65	,481	,069
axe2210	49	2,65	,481	,069
axe2211	49	2,55	,580	,083
axe2212	49	2,73	,491	,070
Normes de fonctionnement	49	2,7109	,31964	,04566

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
axe221	12,877	48	,000	,776	,65	,90
axe222	9,553	48	,000	,694	,55	,84
axe223	11,529	48	,000	,735	,61	,86
axe224	10,000	48	,000	,714	,57	,86
axe225	14,606	48	,000	,816	,70	,93
axe226	11,529	48	,000	,735	,61	,86
axe227	13,682	48	,000	,796	,68	,91
axe228	9,950	48	,000	,673	,54	,81
axe229	9,505	48	,000	,653	,51	,79
axe2210	9,505	48	,000	,653	,51	,79
axe2211	6,655	48	,000	,551	,38	,72
axe2212	10,484	48	,000	,735	,59	,88
Normes de fonctionnement	15,568	48	,000	,71088	,6191	,8027

7. نتائج تحليل فقرات الجزء الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Partie31	49	4,16	,898	,128
Partie32	49	4,33	,875	,125
Partie33	49	4,71	,612	,087
Partie34	49	3,98	1,031	,147
Partie35	49	4,22	,715	,102
Partie36	49	4,43	,612	,087
Partie37	49	4,16	,825	,118
Partie38	49	4,02	,721	,103
Partie39	49	4,45	,647	,092
Partie310	49	4,10	,714	,102
Partie311	49	4,47	,793	,113
Partie312	49	4,49	,794	,113
Troisième partie	49	4,2993	,37843	,05406

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Partie31	9,069	48	,000	1,163	,91	1,42
Partie32	10,609	48	,000	1,327	1,08	1,58
Partie33	19,596	48	,000	1,714	1,54	1,89
Partie34	6,654	48	,000	,980	,68	1,28
Partie35	11,990	48	,000	1,224	1,02	1,43
Partie36	16,330	48	,000	1,429	1,25	1,60
Partie37	9,867	48	,000	1,163	,93	1,40
Partie38	9,901	48	,000	1,020	,81	1,23
Partie39	15,665	48	,000	1,449	1,26	1,63
Partie310	10,800	48	,000	1,102	,90	1,31
Partie311	12,966	48	,000	1,469	1,24	1,70
Partie312	13,138	48	,000	1,490	1,26	1,72
Troisième partie	24,034	48	,000	1,29932	1,1906	1,4080

سابعا: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

Corrélations

			Assemblée générale	Conseil d'administration	Direction exécutive	Relation de la société avec les différents acteurs externes	Gouvernance d'entreprise
Rho de Spearman	Assemblée générale	Coefficient de corrélation	1,000	,779**	,297*	,262	,600**
		Sig. (bilatérale)	.	,000	,038	,069	,000
		N	49	49	49	49	49
	Conseil d'administration	Coefficient de corrélation	,779**	1,000	,333*	,330*	,663**
		Sig. (bilatérale)	,000	.	,020	,021	,000
		N	49	49	49	49	49
	Direction exécutive	Coefficient de corrélation	,297*	,333*	1,000	,686**	,859**
		Sig. (bilatérale)	,038	,020	.	,000	,000
		N	49	49	49	49	49
	Relation de la société avec les différents acteurs externes	Coefficient de corrélation	,262	,330*	,686**	1,000	,804**
		Sig. (bilatérale)	,069	,021	,000	.	,000
		N	49	49	49	49	49
	Gouvernance d'entreprise	Coefficient de corrélation	,600**	,663**	,859**	,804**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	.
		N	49	49	49	49	49

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Corrélations

			Normes de qualification	Normes de fonctionnement	Audit interne
Rho de Spearman	Normes de qualification	Coefficient de corrélation	1,000	,853**	,968**
		Sig. (bilatérale)	.	,000	,000
		N	49	49	49
	Normes de fonctionnement	Coefficient de corrélation	,853**	1,000	,950**
		Sig. (bilatérale)	,000	.	,000
		N	49	49	49
	Audit interne	Coefficient de corrélation	,968**	,950**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	.
		N	49	49	49

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

ثامنا: نتائج اختبار الفروق المعنوية

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Assemblée générale	Inter-groupes	,017	3	,006	,193	,901
	Intra-groupes	1,283	45	,029		
	Total	1,300	48			
Conseil d'administration	Inter-groupes	,075	3	,025	,258	,855
	Intra-groupes	4,342	45	,096		
	Total	4,417	48			
Direction exécutive	Inter-groupes	1,196	3	,399	1,812	,158
	Intra-groupes	9,902	45	,220		
	Total	11,099	48			
Relation de la société avec les différents acteurs externes	Inter-groupes	,444	3	,148	1,324	,278
	Intra-groupes	5,025	45	,112		
	Total	5,469	48			
Gouvernance d'entreprise	Inter-groupes	,055	3	,018	,301	,825
	Intra-groupes	2,724	45	,061		
	Total	2,779	48			

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Assemblée générale	Inter-groupes	,057	5	,011	,397	,848
	Intra-groupes	1,242	43	,029		
	Total	1,300	48			
Conseil d'administration	Inter-groupes	,537	5	,107	1,191	,329
	Intra-groupes	3,879	43	,090		
	Total	4,417	48			
Direction exécutive	Inter-groupes	,945	5	,189	,800	,556
	Intra-groupes	10,154	43	,236		
	Total	11,099	48			
Relation de la société avec les différents acteurs externes	Inter-groupes	,751	5	,150	1,369	,255
	Intra-groupes	4,718	43	,110		
	Total	5,469	48			
Gouvernance d'entreprise	Inter-groupes	,279	5	,056	,962	,452
	Intra-groupes	2,499	43	,058		
	Total	2,779	48			

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Assemblée générale	Inter-groupes	,145	3	,048	1,879	,147
	Intra-groupes	1,155	45	,026		
	Total	1,300	48			
Conseil d'administration	Inter-groupes	,456	3	,152	1,726	,175
	Intra-groupes	3,961	45	,088		
	Total	4,417	48			
Direction exécutive	Inter-groupes	,453	3	,151	,638	,595
	Intra-groupes	10,646	45	,237		
	Total	11,099	48			
Relation de la société avec les différents acteurs externes	Inter-groupes	,288	3	,096	,833	,483
	Intra-groupes	5,181	45	,115		
	Total	5,469	48			
Gouvernance d'entreprise	Inter-groupes	,243	3	,081	1,435	,245
	Intra-groupes	2,536	45	,056		
	Total	2,779	48			

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Normes de qualification	Inter-groupes	1,341	3	,447	2,231	,098
	Intra-groupes	9,018	45	,200		
	Total	10,359	48			
Normes de fonctionnement	Inter-groupes	,546	3	,182	1,878	,147
	Intra-groupes	4,359	45	,097		
	Total	4,904	48			
Audit interne	Inter-groupes	,834	3	,278	2,190	,102
	Intra-groupes	5,709	45	,127		
	Total	6,543	48			

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Normes de qualification	Inter-groupes	1,097	5	,219	1,018	,419
	Intra-groupes	9,263	43	,215		
	Total	10,359	48			
Normes de fonctionnement	Inter-groupes	,451	5	,090	,871	,508
	Intra-groupes	4,453	43	,104		
	Total	4,904	48			
Audit interne	Inter-groupes	,626	5	,125	,909	,484
	Intra-groupes	5,917	43	,138		
	Total	6,543	48			

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Normes de qualification	Inter-groupes	,507	3	,169	,772	,516
	Intra-groupes	9,852	45	,219		
	Total	10,359	48			
Normes de fonctionnement	Inter-groupes	,119	3	,040	,372	,774
	Intra-groupes	4,786	45	,106		
	Total	4,904	48			
Audit interne	Inter-groupes	,230	3	,077	,546	,653
	Intra-groupes	6,313	45	,140		
	Total	6,543	48			

ANOVA à 1 facteur

Troisième partie

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,598	3	,533	4,544	,007
Intra-groupes	5,276	45	,117		
Total	6,874	48			

ANOVA à 1 facteur

Troisième partie

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,504	5	,101	,681	,640
Intra-groupes	6,369	43	,148		
Total	6,874	48			

ANOVA à 1 facteur

Troisième partie

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,432	3	,144	1,006	,399
Intra-groupes	6,442	45	,143		
Total	6,874	48			

تاسعا: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	Assemblée générale[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,666[a]	,444	,432	,18135

a. Valeurs prédites : (constantes), Assemblée générale

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,233	1	1,233	37,498	,000[b]
	Résidu	1,546	47	,033		
	Total	2,779	48			

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

b. Valeurs prédites : (constantes), Assemblée générale

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-,054	,462		-,118	,907
	Assemblée générale	,974	,159	,666	6,124	,000

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	Conseil d'administration[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,815[a]	,665	,658	,14078

a. Valeurs prédites : (constantes), Conseil d'administration

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,847	1	1,847	93,210	,000[b]
	Résidu	,932	47	,020		
	Total	2,779	48			

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

b. Valeurs prédites : (constantes), Conseil d'administration

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,957	,189		5,058	,000
	Conseil d'administration	,647	,067	,815	9,655	,000

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	Direction exécutive[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,819[a]	,671	,664	,13943

a. Valeurs prédites : (constantes), Direction exécutive

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,865	1	1,865	95,935	,000[b]
	Résidu	,914	47	,019		
	Total	2,779	48			

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

b. Valeurs prédites : (constantes), Direction exécutive

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,698	,112		15,221	,000
	Direction exécutive	,410	,042	,819	9,795	,000

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	Relation de la société avec les différents acteurs externes[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,794[a]	,630	,623	,14781

a. Valeurs prédites : (constantes), Relation de la société avec les différents acteurs externes

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,752	1	1,752	80,189	,000[b]
	Résidu	1,027	47	,022		
	Total	2,779	48			

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

b. Valeurs prédites : (constantes), Relation de la société avec les différents acteurs externes

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,253	,171		7,327	,000
	Relation de la société avec les différents acteurs externes	,566	,063	,794	8,955	,000

a. Variable dépendante : Gouvernance d'entreprise

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	Normes de qualification[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : Audit interne

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,970[a]	,941	,939	,09090

a. Valeurs prédites : (constantes), Normes de qualification

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	6,154	1	6,154	744,822	,000[b]
	Résidu	,388	47	,008		
	Total	6,543	48			

a. Variable dépendante : Audit interne

b. Valeurs prédites : (constantes), Normes de qualification

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,661	,074		8,889	,000
	Normes de qualification	,771	,028	,970	27,291	,000

a. Variable dépendante : Audit interne

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	Normes de fonctionnement[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : Audit interne

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,964[a]	,929	,928	,09908

a. Valeurs prédites : (constantes), Normes de fonctionnement

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	6,081	1	6,081	619,412	,000[b]
	Résidu	,461	47	,010		
	Total	6,543	48			

a. Variable dépendante : Audit interne

b. Valeurs prédites : (constantes), Normes de fonctionnement

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-,358	,122		-2,931	,005
	Normes de fonctionnement	1,114	,045	,964	24,888	,000

a. Variable dépendante : Audit interne